

蘇審計長應邀參加 IIA2007 年國際研討會等出國報告

目 錄

壹、出國概要	1
貳、研討會主題摘要	
一、內部稽核與外部審計—公部門觀點	5
二、政府內部稽核制度現代化之發展	10
三、持續稽核與監控	21
參、心得與建議	25
肆、附錄	
一、匈牙利國家審計署	27
二、荷蘭審計院	37
三、荷蘭審計院訪問題綱	54

蘇審計長應邀參加 IIA2007 年國際研討會等出國報告

壹、出國概要

蘇審計長振平先生受國際內部稽核協會(The Institute of Internal Auditors, IIA)總會長 Mr. David Richard 之邀，前往荷蘭阿姆斯特丹參加該協會 2007 年年會暨各項審計稽核專業研討會，該項為期 3 天，同步多軌舉行之研討會，係於 2007 年 7 月 8 日至 11 日間，聚集了世界各國之內部稽核從業人員、風險控管專家、財務主管及有關之技術專家等共 2,000 餘人參加。

全部研討會除 3 項大會演講及 2 項午餐會報外，本年國際會議主題為「跟上時代潮流」(Get Into the Flow)，以荷蘭到處之渠道作為背景，引喻稽核專業須要隨時掌控時代之趨勢。該項研討會邀請數十位的專家發表演說及專題報告，其中包括了聯合國指導委員會主席 Dr. Mervyn E. King、擔任世界足總裁判 Mr. Urs Meierz 等重量級人員，透過其實務經驗，分享有關組織領導人所應扮演的角色及其應有價值。

另外在會計、稽核及內部控管有多年的經驗之資深教授 Dr. Larry E. Rittenberg，他曾於 2004 年參加 COSO 危及處理架構的設計。其他如 Royal Dutch Shell 之會計長 Mr. Peter Voser 擁有石油企業財務管理之經驗；Dr. Josef Moser 擁有超過 25 年在公單位服務之經驗，並於 2004 年受提名擔任奧地利審計院院長任期為 12 年及國際最高審計機關組織(INTOSAI)秘書長，亦分享他在公部門之審計工作經驗。

除上列專家之專題演講外，該研討會尚規劃 10 項主題同時進行研討，各主題共舉辦 80 場次之專業研討活動。蘇審計長除率員出席

各場次之大會演講外，並分別選擇與公部門審計關係密切之研討場次，參與座談及聆聽各界專家之意見。

此外，國際內部稽核協會之歷任會長為感謝蘇審計

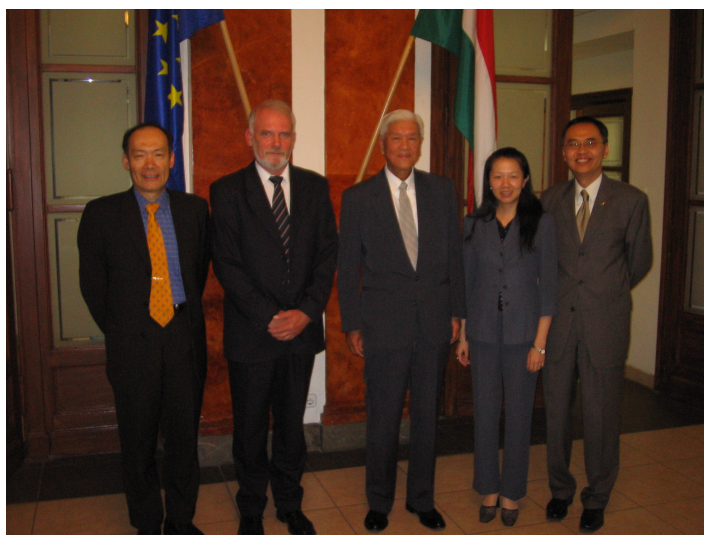
長在公部門戮力推動良好之內部控制及稽核制度，並引進政府稽核師考試於我國舉行，提昇政府審計人員之素質，特於本年頒發獎狀(如上圖)予蘇審計長，並於集會上詳予向各國貴賓介紹。



此行除了參加國際內部稽核研討會外，又為爭取我國在國際政府審計專業領域之活動空間及與各國審計機關進行雙邊經驗分享及交流，進而規劃拜會隣近之匈牙利審計總署及荷蘭審計院，茲將訪問經過擇要敘述如后：

一、匈牙利審計總署

訪問匈牙利審計總署時適逢該署審計長及副審計長出國訪問，而由該署國際關係部門主管 Mr. János Révész 代表接待，由於匈牙利審計長目前擔任 INTOSAI 大會 INCOSAI 理事會主席，座談中也強



調我國參加國際政府審計組織之強烈意願，此外，雙方並就審計業務之行使、組織及預算等問題充分交換意見，大體而言，匈牙利審計總

署之審計職權與我國相類似，惟在人員之進用及審計預算之編列方面，享有較為充分之自主性，使審計工作之獨立性更能獲得保障。

二、荷蘭審計院

荷蘭審計院係採委員制，最高決策機關係由三位委員所組成，並共推一位委員擔任院長。拜會荷蘭審計院時，由於院長適逢出國訪問，及由該院另一位委員 Mr. Gerrit de Jong 及國際合作主管 Mr. André van Ommeren 負責接待。蘇審計長與對方進行了一個多小時之座談，雙方針對審計機關與國會間之互動、地方審計單位與中央審計機關間之往來、績效審計之衡量方法等作廣泛之意見交換。

另為了解我國駐外館處之實際運作情形，並於行程中規劃順道訪視我駐匈牙利代表處及我駐荷蘭代表處等單位，了解外館在執行工作時，有關財務收支上所面臨之困難。綜合此次出國參加國際性之研討會議，除增長審計專業知識與擴展視野外，對於增進我國與國際審計專業間之交流亦頗多助益。



蘇審計長一行與荷蘭審計院審計委員暨國關處長合影



蘇審計長於會議期間與 IIA 總會長及大會新舊任主席合影

註：2007IIA 研討會之研討主題：包括「寬闊的企業視野」、「探討危及管理」、「加強內部稽核業務」、「公營事業之審計」、「公司治理討論」、「違法行為之預防」、「科技之運用」、「管理審計功能之探討」、「永續性之延伸」及「教育家及工作者為了下一個世紀而準備」等。

貳、研討會主題摘要

一、內部稽核與外部審計—公部門觀點(奧地利審計長、INTOSAI 秘書長)

內部稽核和外部審計均係檢視財務運作的合規性，並查核計畫執行之經濟性、效率性和效果性。兩者間工作互補、且應合作無間，旨在確保施政透明度，並提供決策者施政改善建議。

個人目前是國際最高審計機關組織秘書長，很榮幸能夠參加國際內部稽核協會本年之國際年會。希望藉此機會說明內部稽核與外部審計的相類似之處，並以公部門之觀點，來探討兩者間之互動。國際最高審計機關組織(INTOSAI)和國際內部稽核協會(IIA)雙方多年來合作愉快，並計畫簽署共識備忘錄以加強彼此間之合作，因此，藉此機會，再次強調國際最高審計機關組織和國際內部稽核協會在公部門審計專業上合作的重要性。

2004 年 7 月 1 日，我就任奧地利審計院院長，並開始 12 年政府審計工作之任期，同時亦擔任國際最高審計機關組織之秘書長。首先在此先行介紹國際最高審計機關組織，這是個世界性的專業機構，由全世界 186 個國家之最高審計機關組織所組成。各國最高審計機關的主要職責，係評核政府計畫之運作與各項財務收支，以增進政府的財務管理和施政結果能否盡責(Accountability)。

世界各國之最高審計機關都面臨各項挑戰，包括政府各項預算之緊縮帶來妥善運用公帑的需求、為了納稅人利益而必須加強政府施政之課責性與透明度、治理能力，同時需要讓國內與國際上都更瞭解審計機關的角色與使命等。

國際內部稽核協會則是內部稽核專業人員在專業認證、稽核教

育、理論研究、電腦稽核技術方面的領導者。

國際最高審計機關組織和國際內部稽核協會之首要目標，皆係於國際上加求提昇各自的專業，以確保資源能妥善利用。兩者在財務審計之專業研究上向來合作無間，內部稽核係從行政單位內部，提昇其課責性，外部審計則評核比較政府各部門的績效，並提供受查機關有關改善之建議，適時提供有關政府施政結果之資訊予國會及社會大眾。由於技術方法上之類同，加強兩者的經驗交流的確十分重要。

內部稽核之落實係政府治理能夠良好之要素，而國際內部稽核協會是公部門與私部門內稽專業人員之論壇與發聲管道。國際最高審計機關組織期待能與國際內部稽核協會在審計稽核等專業領域賡續交換彼此工作經驗與心得以及各項專業上之意見。

首先讓我談談內部稽核與外部審計間合作之重要性。

近幾十年來的全球經濟和科技變化，改變了各國政府在傳統上之角色。政府部門須能與時俱進，不斷提高其施政的品質、效率和效果。事實上，各國公部門常受社會大眾和媒體批評效率不彰、管制太多，常受要求像自由市場和私部門學習。因此，為適應時代之需要，政府試著重新調整各項施政重點與方向，例如民營化、自由化等等，重新成為人民所需各項服務之提供者。

當代各國政府施政新方向，包括了政府單位能有良好治理、開放國內市場、國有企業民營化等，都是改革的例子。此等改革之共通性原則，即在政府非但得提供高品質的公共服務，同時亦應確保其施政效率能夠極大化，就如同私經濟部門所提供之服務。

近年來，公部門所需提供之服務項目，愈來愈多，政府各項支出也因此水漲船高，此外，效率之追求更形重要。晚近，各國皆致力於

提昇政府單位之形象，務期能使政府單位現代化、透明化、採目標導向、服務導向等工作目標。

政府新施政方向能否成功，須改革傳統之政府會計制度、注重成本效益之考量、建立施政之標竿。

邇來，公共管理的新的變革方向，為內部稽核與外部審計皆帶來了巨大之新挑戰。政府審計單位必須調整審計工作的方法和標準、政府審計必須接受競爭、政府審計工作本身亦應講求效率、重視效果，並使政府各項資訊均能充分透明化，以接受全民之監督。

政府審計面臨之挑戰

政府審計工作之績效和標準，須有明確的規則和指標。中央政府各部門之內部稽核可以由顧問公司或會計事務所執行，外部審計單位也必須經得起公評。兩者都需自問「由誰來稽核審計人員？」，兩者均需對於自己的績效與可信度建立評量之制度。

績效衡量

外部審計須負責績效衡量與課責的議題，審計工作之結果須能為納稅大眾加值。最高審計機關組織須應用績效指標，衡量其影響力、及價值所在與益處等。例如最高審計機關組織工作結果為國家省下多少公帑、發表多少審計報告、提出多少建議。提供受審機關建議之績效雖常無法量化，但亦為吾等承擔公共課責方式之一。另外，各國最高審計機關組織亦可經由審計知識和經驗的交流，因應新時代之需求。

智慧資本報告

對內部稽核與外部審計而言，知識皆屬極為重要之績效指標。最高審計機關係以知識為本之組織，提供給受審機關的建議意見，正是

基於知識與方法論。最高審計機關就像智庫一般，只是經由審計活動，增進了知識所帶來的價值。

歐盟：單一審計概念

歐盟目前除設有內控制度以監控其財務管理外，還要求最高審計機關組織作為其外部稽核單位，可見內部稽核與外部審計間兩者之互補性。

內部稽核與外部審計須能彼此合作、分享知識和各項工作之準則，然而依舊能維持各自之獨立運作，分別完成其不同之使命。

國際最高審計機關組織與國際內部稽核協會的共識備忘錄中揭示，國際最高審計機關組織與國際內部稽核協會關係密切，相互支援對兩者均有莫大助益。備忘錄中還訂定，國際最高審計機關組織下的內控標準委員會與國際內部稽核協會，將在專業領域上交換各項文件及參考資料，並於相關工作手冊和工具方面，相互支援。

在此為本次演說作一個總結：

政治、經濟、社會之變遷，為世界帶來了國際化、全球化、公有資源之稀有化和各行各業的競爭壓力之增加，亦同時對政府審計造成莫大的挑戰。

內部稽核與外部審計必須注重透明化、可信度和本身的績效評量。我們皆須積極面對競爭，讓決策者、整體社會和一般大眾看到審計／稽核工作所創造出來之價值與益處。

內部稽核與外部審計皆必須超然、獨立、為公部門創造附加價值。為了符合政府施政課責之標準，審計工作所創造的價值與益處必須可以衡量並作成紀錄，在競爭日益激烈的全球化時代，尤應如此。

政府審計必須面對全球各項轉變所帶來之挑戰，並且採取行動以

維持其高品質服務與本身可信度。要政府審計工作能夠有效推行，內部稽核與外部審計間更須賡續合作，如此雙方才能有更好的發展。

在此感謝國際內部稽核協會過去所提供的合作，並衷心希望吾等能達成共識備忘錄中的目標，並期待國際內部稽核協會能在近期成為國際最高審計機關組織的次會員。如此，國際內部稽核協會除了無法如會員般享有投票權外，其餘本組織之各項活動與計畫，均歡迎貴會之參與，以同享我們各項研究之成果。

國際內部稽核協會可以分享國際最高審計機關組織在政府審計工作上累積的經驗，同時歡迎參與我們的委員會和工作小組，期能對審計標準的研究與發展，提供更為直接之貢獻。

此外，奧地利審計院與維也納經濟大學亦於 2006 年 3 月開始合辦公部門專業審計企管碩士學程。在此誠心邀請國際內部稽核協會，參與該項課程的設計，並在相關教材、授課方面提供支援。

此課程可作為健全財務管理、提昇政府審計功能和探討審計重要議題等之論壇。學程中很重要的一部分，則是審計準則和會計準則的比較分析。

國際最高審計機關組織之重要發展方針係「共通性之經驗對彼此皆有益」。我非常期待能與國際內部稽核協會有開放且透明的知識交流、意見交換。恭喜大會舉辦成功。謝謝各位！

二、政府內部稽核制度現代化之發展

Prof. Dr. Geert Bouckaert

公部門財務管理現代化之發展重點在於稽核與控制，注重績效預算、權責會計制度及更強調施政結果之責任承擔等，因此須建構一套有別於過去之控制與稽核制度。現代稽核與控制制度不再如傳統般地著重於法令之遵循，而是強調結果之控制與稽核。現代化之內部稽核制度在實務上，將更能有效協助管理當局達成工作目標，及促使政府之施政更具效率與效果。

為增進對公部門內部稽核國際趨勢之了解，比利時公共管理協會 (Public Management Institute) 針對經濟合作暨發展組織 (OECD)，包括澳大利亞、加拿大、荷蘭、瑞典、英國及美國等 6 個會員國進行研究。經與各國公職人員訪談後，研究團隊發現在內部稽核職掌範圍、內部稽核提供服務方式、組織架構及所面臨人力資源之挑戰等項，各國政府之間有頗多相類似之處。

現代化控制金字塔之內涵

(一) 控制金字塔之組成要素

控制金字塔的觀念為何？如圖 1 所示，控制金字塔包括三層主要層級，第一層至第三層依序為內部控制、內部稽核及外部審計等，惟外部審計之工作內容須視內部稽核人員工作績效而定。茲將加拿大、英國及美國聯邦（中央）政府控制金字塔圖，彙如附錄 1-3。

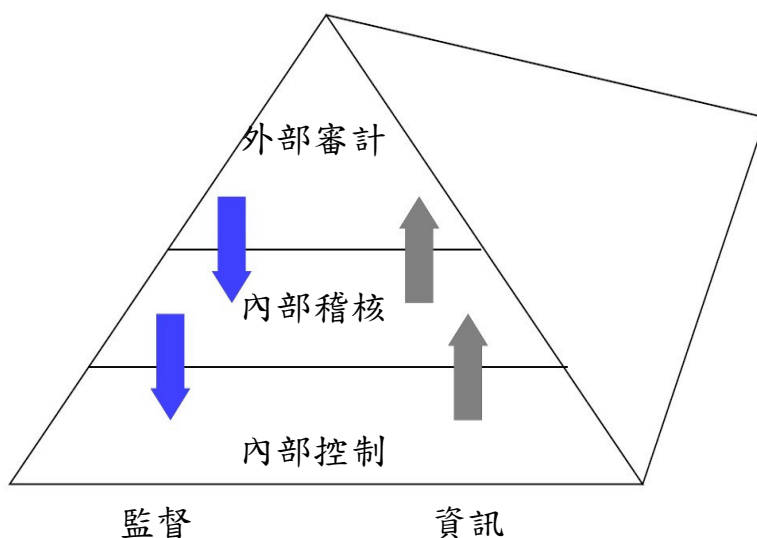


圖 1 三層級控制金字塔

(二)審計（稽核）與控制之定義

1. 審計 (audit)

指專責查核法律與財務遵循情形及經營績效之專家，以確保符合管理當局之要求（內部稽核），或外部審計單位或其他獨立審計人員達成其法定義務（外部審計）。審計是一項客觀確信（objective assurance）之活動，用以增加組織價值及改善其經營，並協助組織能以系統化、紀律化方式，評估及改善風險管理、控制及治理之效果，以達成其目標。

2. 內部稽核 (internal audit)

(1)國際內部稽核協會（IIA）對「內部稽核」(internal audit)之定義：內部稽核係一種獨立、客觀之確信及諮詢活動，用以增加價值及改善組織經營，它協助組織以系統化、紀律化的方式，評估及改善風險管理、控制及治理效果，以達成組織目標。

(2) 國際最高審計機關組織(INTOSAI)對「內部稽核」之定義：內部稽核係組織管理者運用之功能性工具，目的在確信各管理者於運用內部資源過程中，是否已設法降低舞弊、錯誤及無效率或不經濟發生之機率。內部稽核與外部審計雖有許多共通特性，惟外部稽核執行程度須依內部稽核報告之內容，核定其深淺範圍。

3. 內部控制 (internal control)

國際最高審計機關組織對「內部控制」之定義：管理當局為達成組織目標，建立財務及涵蓋組織結構、方法、程序及內部稽核等其他控制之整體制度，以協助受查單位能以經濟、效率及效果方式營運；確保遵循攸關管理政策；保護資產及資源之安全；確保會計紀錄之正確及完整；編製及時且可靠之財務及管理資訊等。

各先進國家政府內部稽核制度

由於澳大利亞聯邦政府、加拿大聯邦政府、荷蘭中央政府、瑞典中央政府、英國中央政府及美國聯邦政府等，均已先後導入以成果導向之技術及工具於財務制度之現代化，茲就各該國政府內部稽核制度之法律依據、法定職掌、專責單位、稽核類別、報告體系、外部監督、預算來源及人力資源等，加以彙整分述如次：

(一) 法律依據

法律依據乃是確保內部稽核工作獨立性及財務資源無虞之關鍵因素，政府是否訂有相關法律或規範，就政府內部稽核之原則、制度及功能等予以一致性規定，殊為重要。以荷蘭、瑞典及美國等 3 個國家為例，皆有法令規定要求於政府組織中建置政內部稽核功能，例如：2001 年荷蘭政府會計法 (Dutch Government Accounts

Act 2001)，規定各機關會計人員之工作，須重新編組，俾提供機關相關之稽核服務；1994 年瑞典政府內部稽核條例 (Ordinance in Internal Audit of Government Agencies 1994)，規定政府各機關應建置內部稽核功能；1978 年美國稽核長法 (Inspector General Act 1978)，則進一步建制美國聯邦政府各機關之稽核長，並賦予其主要任務。

至澳大利亞、加拿大及英國，雖無法律明文規定政府內部稽核單位之建置。惟加拿大國庫委員會秘書處所修訂內部稽核政策中 (Revised Policy on Internal Audit)，則規定各機關必須自 2001 年開始設置內部稽核單位。而英國政府內部稽核手冊 (Governmental Internal Audit Manual) 中之政府內部稽核準則 (Governmental Internal Audit Standards)，規定主計官應依據其職掌訂定內部稽核相關規範。

(二) 法定職掌

各機關內部稽核單位之職掌範圍為何？那些機關須受政府內部稽核？可依政府內部稽核單位設置情形，區分為下列二種方式。

由中央內部稽核單位負責所有中央政府各機關之稽核工作，例如瑞典總理辦公室內設有政府辦公室內部稽核單位，負責總理辦公室、各機關及公共事務辦公室等之內部稽核工作，惟較大機關則設置個別之內部稽核單位。另加拿大國庫委員會秘書處於 2004 年 11 月宣布，新成立之主計長辦公室應提供 63 個小規模機關之內部稽核服務。

由政府各機關個別設置之內部稽核單位，負責各該機關內部稽核工作，此係大部分國家所採行之方式。在澳大利亞、英國及美

國，無論是政府各機關、執行機關及自主機關（例如英國之非部會公共團體及美國之聯邦機構）均設置個別之內部稽核單位。加拿大各機關通常設有其個別之內部稽核單位。荷蘭政府各機關亦設有個別之內部稽核單位，部分自主機構亦有內部稽核單位。

(三) 專責單位

由於多數國家之內部稽核單位係建置於各機關中，須另有一個中央單位負責內部稽核政策之發展及整合。例如：1. 加拿大內部稽核卓越中心（Center of Excellence for Internal Audit），係建置於加拿大國庫委員會秘書處內（Treasury Board Secretariat of Canada），主要提供內部稽核政策之建議意見，以及擬訂內部稽核單位人力資源策略。該中心設三組，分別負責內部稽核專業發展、內部稽核政策及專案及有效監督（分析與溝通）。2. 荷蘭財政部內設稽核與監督政策理事會（Audit and Supervision Policy Directorate of the Ministry of Finance），負責監督及協調各機關內部稽核工作。3. 英國財政部內設稽核政策與諮詢單位（Audit Policy and Advice Unit），負責訂定內部稽核準則與程序、監督內部稽核政策與準則、建立與監督內部稽核人員之專業知識與能力。4. 美國之內部稽核政策，係由所有內閣部會稽核長組成之「總統廉潔效率諮詢會議」（President's Council on Integrity and Efficiency）及所有聯邦機構稽核長組成之「廉潔暨效率執行委員會」（Executive Council on Integrity and Efficiency）共同討論。澳大利亞及瑞典則尚無類似單位負責統合及監督內部稽核工作。

(四) 稽核類型

依據法定職掌，各國政府內部稽核單位所應負責執行那些稽核工作？主要包括下列 4 大類：1. 覆核內部控制；2. 財務報表稽核；3. 法令遵循稽核；4. 績效稽核。惟在瑞典中央政府內部稽核單位並未執行績效性稽核，澳大利亞、加拿大及荷蘭則是視實際業務需要，另提供制度稽核、建議與資訊、政策評估等服務。

(五) 政府內部稽核報告體系

為能確保政府內部稽核工作之獨立性，政府內部稽核單位應直接向機關首長報告，所有國家之政府內部稽核長都向各機關首長報告，美國稽核長則採雙軌報告體系，即同時向機關首長及國會報告。

(六) 外部監督

有無外部稽核人員覆核內部稽核程序是否為有效？大部分國家均有外部稽核人員覆核內部稽核程序。在美國，覆核稽核長辦公室者為非相關之聯邦審計機關，荷蘭各機關之內部稽核單位則由財政部或特殊之稽核與監督政策理事會（Audit and Supervision Policy Directorate），負責監督及協調。

(七) 預算來源

政府內部稽核單位如何分配稽核資源？其如何籌措資金？又中央政府編列多少內部稽核預算？大部分國家內部稽核單位之預算來源係納入各機關之年度預算中，僅瑞典有所不同，即總理辦公室負責提供經費給中央內部稽核單位，其他機關則負責提供經費給各該機關之內部稽核單位。在美國，所有稽核長辦公室係合併編列綜合預算，惟各機關稽核長辦公室需單獨成立一個專屬撥款專戶。在加拿大，各機關除已於總預算中編列所需之內部稽核經費外，國庫委

員會秘書處另提供種子經費給各機關，作為修正內部稽核政策之用。

(八)人力資源

有關澳大利亞等 6 國中央政府內部稽核人員人數，詳見表 9。而澳大利亞聯邦政府內部稽核人員數量雖無法正確獲知，惟據澳大利亞國家審計署調查結果發現：以 2000-2001 年會計年度為例，內部稽核人員 1 至 10 人者占各機關總數之 43%，11 至 25 人者占各機關總數之 7%，26 至 50 人占各機關總數之 7%，其餘 43%部會之內部稽核工作則係全部委外。

內部稽核人員應具備重要稽核技術，須視其所扮演之稽核角色而定，亦即當今內部稽核人員必須具備較傳統內部稽核更多更廣的稽核能力，以荷蘭為例，部會主計人員提供服務之內涵，必須重新改造以包含會計、公共行政、經營管理、經濟、作業稽核及資訊科技稽核等各種專家在內，當缺乏某種稽核能力時，得商請不同部會之稽核專家協助之。

一般而言，政府對於政府內部稽核人員專業稽核能力水準有之最低要求，以英國為例，政府內部稽核師規定內部稽核人員應具備最低程度之技術、知識及經驗，內部稽核長應有政府稽核師證照及具備豐富管理經驗，內部稽核單位並應由具備政府稽核師證照之內部稽核人員負責領導及監督。澳大利亞亦同，內部稽核專業亦規定政府內部稽核人員應具備最低程度之專業稽核能力。

在加拿大，計有 125 位內部稽核人員擁有其他專業證照，如一般會計師、管理會計師。

政府部門中建置內部稽核單位之成功關鍵因素

綜上各國政府建置內部稽核之經驗，經歸納 5 個成功運作要件：

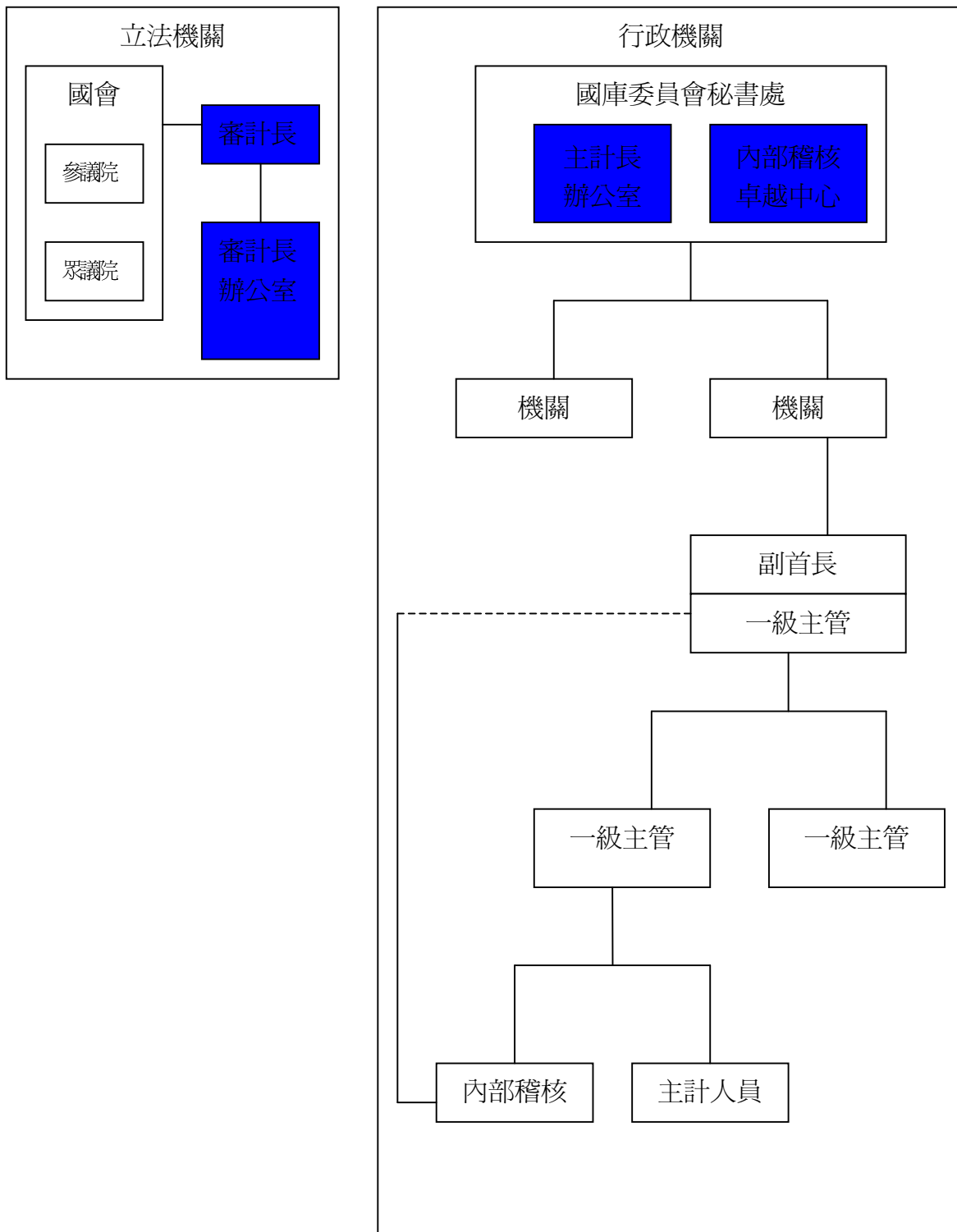
1. 有法律規定建置內部稽核單位。
2. 政府人事部門有一套培養內部稽核專業人力之策略及計畫。
3. 機關高階管理階層之支持。
4. 建置審計委員會。
5. 建置一個中央層級之單位，負責內部稽核相關指引之擬具、最佳實務之介紹等工作。

整體而言，研究發現公部門已愈來愈重視內部稽核功能，誠然，在預算及會計制度朝成果導向改革之潮流下，若缺乏現代化之內部稽核與控制者，該制度是無法成功的，尤其是有效的內部控制機制。

公部門內部稽核之轉變是需要文化上之變革，不僅是內部稽核人員，而是所有服務於公部門的公職人員必須改變其思維，致力於成果之展現及所面臨之風險。

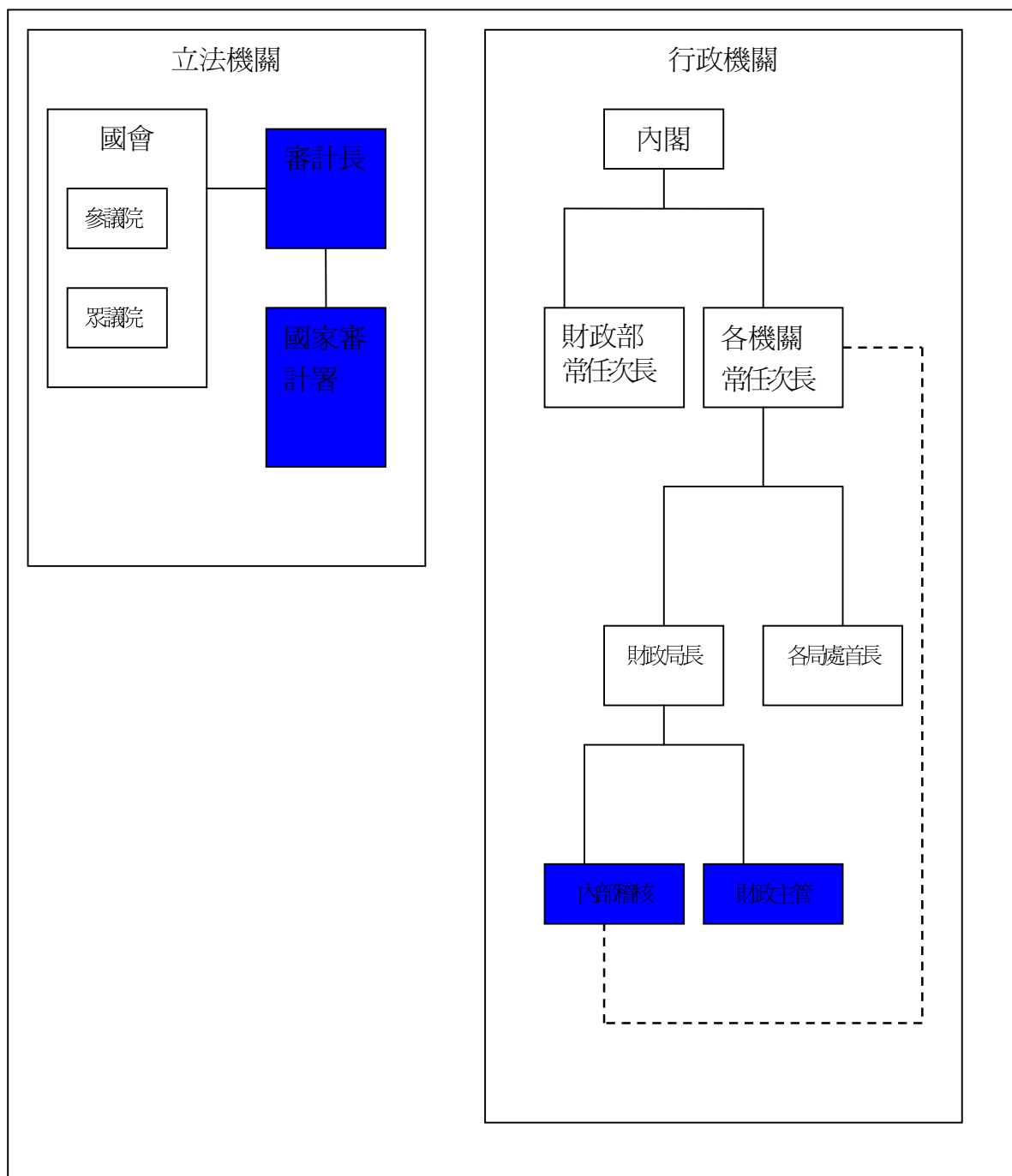
附錄 1

加拿大聯邦政府控制金字塔



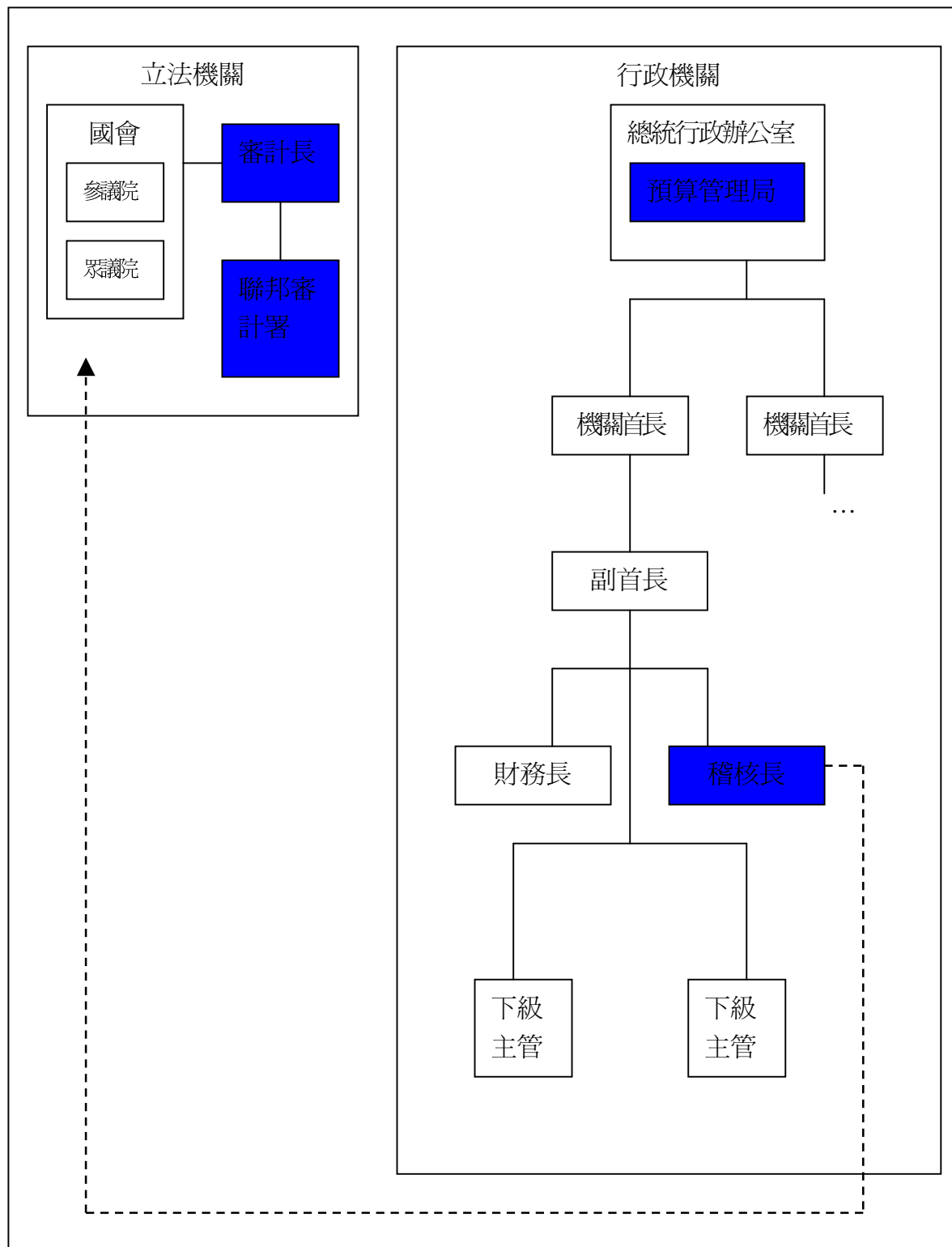
附錄 2

英國中央政府控制金字塔



附錄 3

美國聯邦政府控制金字塔



三、持續稽核與監控(Continuous Auditing & Continuous Monitoring)

(一)持續稽核與監控之緣起

近年來內部稽核之功能配合時代，求新求變，傳統內部稽核之功能主要著重於事後稽核，事後之稽核雖具有防錯、嚇阻與防弊等功能，亦係營運管理極重要之一環，但因組織逐漸重視風險管理，而事後稽核對組織相關風險之發生，既不能偵測於機先，對過程中之風險控管亦不能參與貢獻，無法應付現代社會多變之外部環境，故內部稽核乃必須擴展至「持續監控與稽核」之新領域，俾能於事件發生時，及時提供諮詢服務之管理機制。

(二)「持續稽核與監控」之意涵

1. 較佳之實務分析：傳統內部稽核係於查覺有缺失、或有事件發生時，再來追究補強，但持續監控與稽核則強調於事中採取必要之策略，並將風險控制在可容忍之限度內。
2. 與業務需求之頻率相同：傳統內部稽核係以定期方式辦理，惟組織業務則是分秒不斷持續進行，故持續監控與稽核較能貼近業務實際運作頻率，能適時提出警訊或改善意見。
3. 對資訊作普查而非僅是樣本抽查：持續監控係對資訊母體進行稽核，大幅降低因抽樣誤差所導致之風險。
4. 兼具預防與偵測功能：
 - (1)控制之監控：著重於預防，有助於分析控制之缺口，且可執行危機處理「what-if」之分析。
 - (2)交易之監控：著重於偵測，可分析交易明細，且可將與控制衝突及違反之處加以連結。
5. 各種類型之持續監控係有效之內部控制架構重要之一環。

(三) 持續之控制監控

「控制監控」係對內部控制架構及個別控制程序之設計及運作，進行驗證，以確認組織管控制度之有效性，能持續協助組織達成其目標。持續性控制監控之主要重點如下：

1. 自動辨識預防控制之情況。
2. 著重於預防控制。
3. 強調職責分工：
 - (1) 辨識權利衝突。
 - (2) 文件需求之衝突。
 - (3) 辨識使用者因違規而肇致執行上之衝突。
4. 有助於控制缺口分析及遵循報導之提出。
5. 為結構安全性之有效 IT 工具。
6. 特徵：
 - (1) 及時分析。
 - (2) 多平台支援。
 - (3) 與辨識管理性解決方案整合。
 - (4) 情境模擬。

(四) 持續之交易監控

交易監控係對各項交易(業務)之執行，進行稽核，以確認營運狀況有無異常，如有異常情形發生，隨即提出警訊、並著手進行改善，同時調查發生原因。持續性交易監控之主要重點如下：

1. 自動偵測交易之非預期結果：
 - (1) 錯誤。
 - (2) 誤用及濫用 (包括違反控制)。

(3)潛在之舞弊。

2. 著重於營運中之偵測。

3. 強調交易之結果與政策相關且符合預期。

4. 有效檢查特定交易及根本原因分析。

5. 為營運效果及稽核之有效工具。

6. 特徵：

(1)及時分析。

(2)多平台支援。

(3)獨立之稽核資料庫。

(4)可重複使用、作客製化分析、具槓桿作用人工智慧。

(5)例外狀況處理之作業平台。

(五)持續監控之挑戰

1. 技術性之挑戰

(1)以低度影響之方式取用資訊系統之大量資料。

(2)合併及分析多層次之系統與程序。

(3)自不完整、模糊不清、難以關聯之資料辨識出正確結論。

(4)在不同之業務中，部分資訊仍需交由人工分析與處理，以解決或矯正及辨識根本原因。

2. 資料取用之挑戰

(1)各類來源系統之資料擷取。

(2)資料量過大。

(3)辨識更新之資料。

3. 資料整合之挑戰

(1)各類來源系統之作業平台不同。

(2) 資料轉換之錯誤或遺漏。

4. 自動分析之挑戰

(1) 尋找相近及建議之型式。

(2) 正確分析需要知道來龍去脈。

(3) 非二位元之結論。

(4) 許多分析需要合理之時間及過去情況。

(5) 高關聯性資料需要連結與抽取。

(6) 須與為數眾多之實體相互比較。

5. 處置之挑戰

(1) 專業領域之本質需要人作最後判斷。

(2) 必須以可瞭解之方式提出自動化之結論。

(3) 確保只有經授權者可檢視特定之實體、結論及狀況資料。

(4) 系統結論之解決與追蹤。

(5) 可被不同類別組織之成員處理及監控。

參、心得與建議

一、參考歐美等先進國家之制度，強化政府內部控制與內部稽核功能。

政府單位內部控制與內部稽核功能之發揮係減輕審計人員工作負擔與風險之最佳方法，近年來歐美先進國家對於公部門應如何強化政府內部控制與內部稽核功能作了諸多之研究，並已據以採行各項變革措施，本報告內亦蒐集各該國家之作法以供參考，本部似宜賡續蒐集研究相關之制度，適機建議行政部門參採。

二、建議內部稽核與外部審計交流之論壇，以增進彼此間之合作，達成端正政府財務序與提昇施政效能。

本部與行政院主計處間定期有業務聯繫會報，溝通重要問題之相關意見，在美國或歐洲許多國家，由於各層級審計機關間並不相隸屬，故設有一政府審計專業論壇，有專屬之網頁，定期發表刊物，及會討論交換意見等，後因內部稽核與外部審計間息息相關，故政府單位之內部稽核部門亦受邀參加此一政府審計論壇，形成一良好溝通機制與建立知識與技術分享之一個平台，國內似可研究採行建立一政府審計論壇之可行性，並廣邀各行政部門、國營事業等之稽核主管參加。

三、加強運用審計知識網絡，定期介紹稽核與審計之世界性發展。

本部發展審計知識管理資訊網路，已有一段期間，惟因各級審計同仁忙於本身之審計業務，使得登載世界各國審計審計相關資訊之部分仍相當貧乏，允宜研究相關機制，賦予本部業研會定期提供國外重要審計訊息之翻譯或審計理論之介紹，同時鼓勵各級審計同仁自由投稿發表於審計知識網路中，以提昇網路之使用效益，並擴展各級審計

同仁之視野。

四、審慎研擬政府審計長期性策略規劃，策進未來之發展及願景。

各歐美國家之機關近年來對於審計業務之長期性策略規劃均頗為重視，包括國際內部稽核協會，亦由 IIA 總會秘書長 David Richard 說明策略願景之方向與欲達成之目標，針對五項策略里程碑及所包含之 26 項主要預期結果，建議應列出優先順序及相互間之關聯性，訂出推動之專案計畫及可用資源，以利各項業務之推動。完整之書面文件將於明(2008)年 3 月之前發佈施行。為求審計業務之長期發展有一明確目標，似宜蒐集各國之資料及作法，審研擬中、長期之策略規劃，並訂出各項子計畫之詳細步驟，以供日後執行及追蹤修訂之參考。

五、鼓勵同仁參加外文能力檢定，提昇吸收先進國家審計知識之能力

由於科技進步，資訊網路發達，自網路系統中蒐集歐美等先進國家之審計相報告及發展趨勢相當容易，惟因皆屬外文，對於一般審計同仁在吸收方面，受限於語言能力，常易遭致困難，為全面提昇審計人員之知識與能力，鼓勵同仁修習外文，並參加各項外文能力檢定，實為提高同仁外語能力之一大助力，宜由本部擬訂各項鼓勵政策與方法，落實推動。

肆、附錄

一、匈牙利國家審計署



位於布達佩斯之匈牙利國會

經濟暨一般資訊

(一) 匈牙利於 1989 年宣布獨立為共和國。

(二) 匈牙利王朝由史帝芬國王建立於西元 1000 年。現今克羅埃西亞國土曾於 11 世紀時，成為匈牙利王朝領土之一部分。而匈牙利亦曾於 1526 至 1686 年間，被鄂圖曼帝國征服，而成為其一部分。

由於鄂圖曼帝國的佔領和哈布斯堡的統治，18 世紀時，匈牙利成為承襲多國影響的國家。1867-1914 年獨立戰爭後，其經濟開始迅速發展。

(三) 第一次世界大戰後，領土損失 40% 以上，目前仍約有 300 萬匈牙

利後裔居住分布在鄰近國家。

(四)第二次世界大戰後之雅爾達會議，使其被列強瓜分成為前蘇聯的勢力範圍。雖然於 1956 年曾有反共產黨主義革命，惟未成功，共黨仍統治至 1990 年。

(五)現有國土面積 93,030 平方公里，人口約一千萬。

(六)1990 年選後，人民在新的民主制度下，經濟與政治有重大的發展。於 1999 年加入北大西洋公約組織(NATO)，2004 年加入歐盟。

匈牙利政府架構

(一)憲法

匈牙利自 1949 年制定憲法以來，歷經 1989 年之修憲後，始宣告成為一個獨立民主的國家。

憲法包括：國會、總統、憲法法庭、人民權利監察使、少數民族權利監察使、國家審計署、中央銀行、中央與地方政府架構、軍隊與警察系統、司法系統、檢調機關、基本權利與義務，以及選舉的基本原則。

國會選舉總統、總理、憲法法庭法官、人民權利監察使、最高法院院長及檢察總長。匈牙利總統係由國會不具名投票，經 2/3 同意後出任，任期 5 年，其人民超過 35 歲，具有投票權者，可成為總統候選人。

(二)國家元首

總統為國家元首，具有下列權利：簽署及發布法令、解散或停止國會會期並重新選舉；具有一次否決國會法案及主導法案之權

利；總統組織內閣，提名總理人選送請國會同意，任命部長、次長、秘書長、法官，以及個案之特赦；兼任三軍統帥，並具有外交主導權。

(三)立法機關

國會為一院制，計有 386 位國會議員。其中 176 席由個別選區選出，152 席為區域代表，58 席為國家代表，每一任期 4 年。凡人民年滿 18 歲，即有選舉權與被選舉權。

國會選舉係 2 票制，一票投給個別選區候選人，另一票投給政黨，需獲有總投票數 5% 以上之政黨，方能有政黨代表出任國會議員。

憲法修正與重大決定，必須有國會 2/3 多數之同意。

(四)行政體系

行政權係由政府及總理執行。總理人選係由國會多數黨擔任，並經國會同意，政府的相關施政計畫亦應送請國會審議。政府係由宣誓就任的閣員所組成，政府各部會經國會同意後設立，閣員為部會之首長，亦為政府之一員。

(五)地方政府

除首都外匈牙利有 19 個省，一般民眾可經由參與地方選舉或公投之方式成為地方議會之代表，進而參與地方政府事務，1998 年歐盟同意匈牙利新的區域劃分計畫，未來全國將劃分為 7 個行政區域。

經由直接選舉出的正、副市長帶領著地方議會，對義務教育、醫療照護、基本的社會福利、人民與少數民族的權利等負責。地方議會可於各該地方自行制定相關法規於各該地方執行。除接受中央

政府補助外，地方政府亦可自行徵收賦稅。

(六)會計制度

公共財政法規範中央政府整體預算、各種基金及地方政府基金之架構。該架構再細分為各款、項及次一級之目、節，並依欄位順序表示預算撥款數額之經濟性質。

由財政部研擬及公布預算編列原則、法令規範、中程經濟計畫(3年)、經濟政策及財政政策觀念等。此等規劃設定了財政政策目標與優先順序，包含租稅政策與計畫之變更。

財政部所採之歲入會計係以現金與權責基礎並立，目前匈牙利正在制定法令以改變政府會計系統，並發展權責基礎之會計報告。

國家審計署之組織與架構

依據憲法規定，正、副審計長人選，經國會 2/3 絕對多數同意，任期為 12 年，得以續任，惟不可從事政治活動或成為政黨之黨員。憲法同時規定需要經過國會 2/3 相對多數同意，來進行任何組織上的變更或者是政策之修改。法令嚴格限制審計長及副審計長暨相關之審計人員從事與利益衝突之事。為保障審計機關之獨立性，審計長及副審計長除非於特殊情況下，經國會同意，否則不得逮捕及進行犯罪調查程序。他們的任期僅能於特殊情形下終止，例如無法履行其責任或有利益衝突事件成立。

審計長經由每周舉行一次的首長會議(Presidential Meeting)，討論審核報告、審計運作之重要事項、財政管理，以及審計機關之發展，而該首長會議由副審計長、資深專業審計人員及外部專家顧問所共同組成。

匈牙利最高審計機關歷史沿革

- 1528 第一份相關文件記載匈牙利會計事務，及成立一個皇室會議負責相關財政事務。
- 1868 成立王室最高審計署。
- 1870 成立第一個現代匈牙利審計署。
- 1914 改名為匈牙利高等皇家審計署
- 1949 廢除匈牙利高等皇家審計署。
- 因憲法修正而成立匈牙利國家審計總署。

匈牙利國家審計署設有 3 個廳(directorate)，其中 2 個廳實際從事審計實務工作，1 個廳為負責後勤支援工作。各廳設廳長 1 人，每一廳設 3 個科(Division)。而秘書長負責執行各廳間之業務協調。中央政府財政審計廳負責中央政府範圍內之績效、財務報表及合規性審計；地方政府及區域審計廳負責合規性審計、財務報表審計、績效審計及綜合性審計，該廳並管轄全國 19 省及首都審計室。除地方審計室外，另有 45 個駐審單位，派駐各地。業務與技術研究會(The Development and Methodological Institute)則支援國家審計署的工作。

審計人員招募、薪酬、資格及其他資源

2006 年國家審計署之職員有 6 百餘人，80%為專業審計人員，其他大部分為一般行政人員。審計人員必須具有大學或同等學歷，半數以上之審計人員符合 2 項以上資格。該署對於語言格外重視、多數的審計人員擁有 1 種以上之外語證書如英文、法文或者是德文。內部訓

練特色在於策略計畫，年度訓練計畫著重審計之特別需求，而資訊科技訓練亦相當受重視。

正、副審計長及審計人員不可收受佣金或有給職之僱傭，但科學性、教育性、藝術性、校對及受著作權保護之編輯性活動除外。正、副審計長及審計人員不可為親屬之關係或屬政府部門人員，法律規定正、副審計長及審計人員均應申報財產。

審計機關之預算不受行政部門限制，預算的編列及年度報告直接送給國會。

2004 年國家審計署預算為 73 億 2,950 萬福林(Hungarian Forint, HUF)，約 2,870 萬歐元。

審計機關本身之財務管理部分則授權由國會議長指定之獨立公認會計師來審核。

國家審計署之審計範圍、角色及權力

國家審計署遵循國際最高審計機關組織(INTOSAI)利馬宣言。該署係屬於國會經濟與財政的審計組織，僅服從國會與法律，屬最高審計機關，其權利與責任規定於國家審計署法，雖然其運作獨立於政府外，惟政府亦可請求最高審計署進行經營審核。

國家審計署審核政府預算的管理、預算編列、歲收撥款、不法情事、資源使用、舉債增加、使用與清償；審核中央政府總決算情形；審計長副署同意舉債的增加；國家審計署審核財政與稅務局、地方政府、海關與金融局及關稅局稅收徵收情形；公共團體使用國家預算、地方政府接受中央政府補助、基金、社會團體或其他組織（如政黨）亦為審計的標的。地方政府財務經營管理之審核工作，為國家審計署

重要之工作項目。

國家審計署有權審核國有財產管理、國營事業經營及公司或企業體國有財產之持有與增加情形。國家審計署應提送一份有關國家資產民營化公司(State Privatisation and Assets Company)工作情形的審核報告予國會。當國家審計署審核中央銀行時，僅針對其是否遵循法之規定審計，而不查核其貨幣政策。

國家審計署審核時，僅就是否符合國家會計制度提供審核意見與建議。而基於便利性、效率性及合法性考量，法律授權國家審計署進行審計，所以財務報表審計與績效審計始有合法的基礎。

審計法明定取得查核所需資訊的最基本權利，及審計人員與被審人員的權利與義務。經由法律授權，國家審計署有權查閱任何資訊或資料，如有審核必要，亦可查閱機密資訊。

國家審計署亦有一些特別的權利，但較少使用，例如：在查核期間發現有不合理的浪費，或受查單位損壞相關財產等，可將相關資料封存；暫停投資計畫的執行直到改正完成；要求財政部長或被審機關首長凍結資產；假如有不法情事，亦可將其移送檢調單位。

國家審計署與國會及行政部門之關係

審計長每年向國會提送一次審計績效執行情形之報告，除該報告外，國家審計署亦於某固定時間提出專案審計報告。國家審計署必須交付國會一個特別報告有關審核總決算報告和其預算計畫之意見。於2003年公布56件報告。審核報告有關於法案事件經常於院會會議上被充分討論，部分案件，有時到附屬委員會討論並接受詢問。當討論審計報告時，國家審計署人員通常被邀請到委員會議提供專業意見。

國會對於國家審計署提送之年報對於其建議、審核情形與該署之發展會作成決議事項。

國會之審計委員會，會討論國家審計署的年度審核計畫、預算、及該預算的預期效果。

審計長會提送國會議長每一份報告，並將最重要的發現或結論劃線讓其注意。審計長係為國會院會及各委員會有關預算法案及國家審計署年報之固定來賓。國會議員可就國家審計署的職權範圍，質詢審計長，但無法指揮審計職權。

國家審計署與其他審計人員之關係

國家審計署負責審計中央與地方政府，匈牙利之地方議會及地方政府未設置審計人員，國家審計署之審計人員對於受審核機關內部控制做實質功能性測試。而法律亦規定，於某特定範圍內，民間審計人員亦可參與某些審計工作，如審核地方政府的財務經營管理情形。

審計程序

(一) 財務審計

國家審計署依據國會決議事項，規劃年度審計計畫之方向，其重點在於審計決算數額，包括確認其真實性。財務報表之審計執行方法，係依據國際最高審計機關組織(INTOSAI)的準則辦理，該審計方法的試驗、介紹及員工訓練，係經由英國國家審計署的協助。該署致力於運用其財務報表審計之技術方法，逐步查核中央政府所有預算，並對中央政府之施政情況、經費支用之妥適性及行政管考提出一份報告。國家審計署審核中央政府預算決算數額時，同時審核撥款地方政府情形。只有國家審計署有權去審核 3,200 地方政

府，該項審計大約花費該署一半的審計人力。

(二) 合規性審計

合規性審計係綜合性之審核，針對中央政府財務經營管理、各種政府基金、中央銀行、地方政府，就其基本財務、執行績效及全面性的財務經營管理加以查核。國家審計署審核中央政府預算經營管理情形是憲法重要的規定。其他審核係依據實際事件、新聞消息及考量審計人力而辦理。合規性審計係評估資源的使用、效率、管理、及上級查核情形等。

自 2003 年起國家審計署對於每一地方政府於改選前審計一次，並審核少數民族自治團體的預算支用及合規性情形。定期查核 300 縣市、鄉鎮、大都市及首都政府重要的預算與資產。這些審核目的，在於讓國會知道地方政府績效、資產與資源的利用、預算平衡及內部控制系統等情形。經由國家審計署的發現與建議，以提升地方政府的財務經營管理能力。

國家審計署屬於國家的最高審計機關，雖然政府亦可要求國家審計署進行經營審核，惟其運作不受政府干涉。

合規性審計係依照審計綱領標準，以確保其可比較性。擬審計計畫時先設定重大性之門檻及風險評估。於初期計畫後，便進一步規劃工作計畫及審計時程。審計程序先後分為查核內部控制、抽查與分析相關資料、評估、提出審核意見及報告。

財政單位的經營、共同基金執行中央政府的預算及國有資產民營化公司(Privatisation and State Holding Company)的評估，係依合規性審計方法。

國家審計署有一獨特的權力，可每二年審核接受政府補助之政

黨的財務經營管理情形。國家審計署亦有一項特殊的工作，每年評估推測預算、追加預算及歲入。

每年大約花費 60% 審計人力於法律規定之定期反復審核。其他工作由審計長決定。國會與政府亦可要求國家審計署進行經營審核。

自 2003 年國家審計署亦詳細檢查由公眾資源提供的採購基金、合約對公眾財產之重大影響、私人企業或團體於契約中有接受補助者。

(三) 績效審計

在 2001 年國家審計署成立一新單位執行績效審計，該單位負責處理接受歐盟補助、基礎建設、健康、教育、科學、文化機構、金融機構、稅務與海關。審計團隊準備查核事宜、確定審計標準與風險、審核計畫係以結構性之問題設計議題(分析)、事前資料蒐集研讀等，均有助於提昇績效審計成果。此外，資料分析、聚焦團體之討論、問卷調查，以及面談，亦經常被使用。

(四) 報告

專案審核報告之品質，經由國家審計署品質確保部門(quality assurance division)獨立詳細的覆核。報告初稿必須與受查單位達成共識，並針對審核意見提出改善意見。國家審計署報告將送到國會以及政府相關部門。被審機關對於國家審計署的建議，提出改善計畫，而國家審計署將追蹤考核該改善計畫執行情形。而於後續的報告中，國家審計署將揭露受查單位對於該署先前所提建議之改善情形。國家審計署的報告於國會的委員會中被討論，有日逐漸增加的趨勢。

二、荷蘭審計院



經濟暨一般資訊

- (一) 荷蘭在奧倫治公爵之領導下，於 1581 年宣佈脫離西班牙獨立，18 世紀時，又成為法國的一部分，直到 1814 年，北荷蘭及南荷蘭各省才又聯合成立荷蘭王國。1830 年，南部各省退出，獨立成為比利時，盧森堡也在 1867 年脫離荷蘭宣布獨立。
- (二) 荷蘭國土面積為 4 萬 1 千餘平方公里，人口總數約 1,630 萬人，是世界人口最稠密的國家之一。
- (三) 1944 年起，荷蘭、比利時及盧森堡已經合作成為荷比盧三國關稅同盟。為促使勞工、資本服務及物品能在該區域自由地移動，這三個國家在 1958 年簽訂經貿協定，促成了歐洲經濟共同體的建立，荷蘭也在 1949 年成為北大西洋公約組織之一員。

(四)荷蘭之經濟主要依賴服務業，大約佔國民所得 60%，另外約 30% 是源自製造業，其餘則是來自農業。近幾世紀以來，荷蘭已成為一個全球貿易之主要國家，加上金融、運輸及一般商業活動等，對其貿易平衡及政府財政之賸餘等，助益良多。

荷蘭政府架構

(一)憲法

荷蘭是一個君主立憲國家，首部憲法於 1814 年制定，規範行政部門應對君王負責。1848 年制定的第二部憲法，將君王視為行政部門的一部分，且對國會負責。在荷蘭，憲法有著至高無上的權威，即使皇室的繼承亦受規範。

荷蘭憲法賦予國家最高單位之法律位階，包括國會(參議院及眾議院)、法律諮詢委員會、荷蘭審計院，及國家監察使辦公室。其中法律諮詢委員會之成員，包括已卸任之政治學家、法官、商業人士及學者等，這些人一旦任命後，將服務至 70 歲退休為止。一般而言，法律諮詢委員會是由君王主持，該會提供政府各部門有關法律方面之建言，並調解政府各部門爭執，及監督各部門的活動。國家監察使辦公室則調查行政機關有無違法失職之處。

其他重要諮詢部門，包括社會經濟委員會、荷蘭經濟政策分析局、社會文化規劃室，以及自然科學局等，除此之外，尚設有多個外部諮詢團體及專業諮詢委員會。

(二)國家元首

荷蘭是君主立憲國家，君王的權利建立在憲法上，王位繼承同時也受到憲法、國會特定法案及其他不成文法令之規範。荷蘭憲法統稱

國家元首為「國王」，即使女性也一樣，就像現任的碧翠斯女王(Queen Beatrix)。

在荷蘭，君王並未經加冕，但仍被授與國家元首的權利，其王位世襲，並由長子或長女繼承。內閣是由國王、總理及各部長所組成，1848 年之憲法明訂國王是神聖不可侵犯，且各部門之部長須負責政府的行政事務。荷蘭之國會法案及王室命令，如已經王室同意，且由各相關部會首長副署下，即可由女王簽署，無須經過國會之同意。

荷蘭女王同時也扮演選任下一任總理之重要角色，這權利象徵了荷蘭聯合內閣政府歷史之重要意義。每年 9 月的第三個星期四，荷蘭女王會在海牙召開參、眾二院聯合會議，會中女王將針對即將開議之國會就政府施政方針提出說明。

(三)立法體系

荷蘭國會採兩院制，眾議院(下議院)150 位議員，由選民直接選出；參議院(上議院)75 位議員，由全國 12 個省之省議會選出，兩院議員之任期均為四年。由於參、眾二院之生態相似，因此荷蘭為聯合內閣之政府型態。

荷蘭之各項法律，先經國會審議通過，並由女王、負責之部長及司法院長共同簽署後，再由國會頒佈該項法律。上、下議院各有不同的職權，下議院可以制定及修訂法令，上議院僅能對下議院議決之法案同意或拒絕。二院共同運作委員會制度，各院均有一些永久性委員會，同時因應特別需要成立特種委員會。

國會促使政府各部對其負責之方式，包括：1. 透過審核各行政部門所提出之預算案之審議；2. 質詢權，上、下議院之國會議員，均可就目前或未來之政府各項施政政策，質詢各部長；3. 調查權，國會有

權針對特別事項執行專案調查。

(四)行政體系

荷蘭之行政部門成員，包括總理、15 位部長及 10 位秘書長，各部長雖不隸屬於立法部門，但還是需要得到下議院議員的支持，同時這也代表下議院多數黨團之意見。荷蘭總理通常是下議院最大黨之領袖，在與參議院協商後，共組聯合內閣。

各部會首長擁有許多施政上之裁量權，並不完全受制於中央，各部會僅須對其首長及各該部門之施政負責。一般而言，各部會首長，甚少因該部門發生錯誤事件，而導致下台。

該國憲法明確規範各部門權力分立原則，其廣義之行政部門包括國王、總理及 15 個部長，惟憲法明確規範各部會首長須對國會負責。

(五)行政機構

荷蘭政府有 13 個部會，各部會由 1 位或 2 位首長負責，各首長對於該部會之施政負政治上的責任，多數首長需由秘書長協助。各部會之文職人員係常任文官，即使經過選舉，而改派新任部長及秘書長，各文職人員還是留在原部會繼續工作。

各部會均享有很大之行政裁量權，惟內政部、財政部及法務部等尚有跨部會之權力。內政部下設公共管理局局長(Directorate General for Public Management)，其責任廣泛，從確保各項施政作品質及評估績效，到提昇其經濟、效率及效果等均屬之；財政部之預算局局長(Directorate General of the Budget)，則須負責協調各部會之財務管理。

此外，政府有許多職務是委託其他團體來辦理，有關管制、仲

裁、行政及諮詢等事務，這些部門雖獨立運作，但仍會受到各相關部會、國營事業，甚至是私人企業之影響。政府擁有之國營事業，包括：電信、機場及海港等，其公股比例從 1%到 100%不等。許多部會業務係授權由其他公共團體負責，此類公共團體雖然雇用超過一半以上之文職官員，惟仍具有其超然獨立性。

(六)政府會計制度

荷蘭之預算制度係以成果為基礎，各部門之預算與會計項目須有關連性，而其政策目標、預算執行及財務來源等資訊，亦須前後一致，各部門在編列預算時，須注意 3 個 W 問題，提出年度決算報告時，亦需注意 3 個 H 問題。整個預算循環，包含預算之編製、預算之執行及決算報告之提出。在理想狀態下，以成果為導向之預算制度應與應計基礎之會計制度(而非現金基礎之會計制度)相互連結，並專注於成本之控制，而非其支出額，及確實瞭解並掌控各項收入、費用及財務情況。然而，這應計基礎之會計與預算制度之引進，已較預定進度明顯延後。

各政府部門都有設置審計委員會(audit committee)及稽核部門，審計委員會之主要工作包括：審議年度稽核計畫並提出建議；擷取稽核之重大發現及相關建言；向所屬部會提出改善缺失之建議，及各項改善方法；就內部控制、控制措施及稽核計畫等提供建議。各部會首長要求各內部稽核部門應就其營運管理、各項效益紀錄、決算報告中之財務資訊、部會試算表、政策資訊及營運管理等資訊進行稽核。稽核結果以報告方式提出，該稽核報告內容則包括該部門之各項支出及其憑證是否符合預算法及其他法令之規定，各財務報表是否真實及誠實表達。由於各部長須對國會負責，所以各內部稽核部門直接

向部長提出查核報告。

荷蘭審計院為中央政府暨所屬機關之外部稽核單位，依其審核方式係大量倚賴各內部稽核部門之查核結果。各部門之內部稽核部門，均會與該院分享其查核發現，該院依其所提出之稽核報告，瞭解稽核工作辦理之良窳，再據以規劃其必要之查核工作。

(七)地方及地區政府

荷蘭自古以來，就有各區政府及地方政府之傳統，全國設有 12 個省，由各省議會、省屬行政部門及女王所派之地方司法行政首長共同管理。省議會之委員直接由選民選出，省屬行政部門主管則由省議會指派，負責處理該省每天的行政事務。上議院之議員是由各省之省議會所選出，女王所派之地方司法行政首長擔任省議會及省屬行政部門之主席。在地方政府方面，荷蘭全國劃分成 467 個自治市。

審計院之組織與架構

荷蘭審計院之組織採合議制，由 3 位委員組成委員會，並推舉其中 1 名為院長。3 位委員均須經下議院提名，再送請女王任命之，任期屬終身職，或屆滿 70 歲法定退休年齡(實際上，最近一位院長已於 65 歲辦理退休)。委員之組成考量政治平衡，2005 年時係由勞工黨之內政部前任秘書長、自由黨之前任狄克瑞夫市長，及基督民主黨之下議院前國會議員等人共同組成。審計院約有 290 位員工，由秘書長擔任行政幕僚首長。

荷蘭審計院有 3 個審計廳及 2 個後勤支援單位，審計廳又分成稽核科，大部分進駐在政府各部門中。自 1930 年起，約有 10 至 20 個審計人員分別進駐政府各部門，以促進審計院與各部門之溝通，至於

後勤支援部門及其他審計人員則在審計院總部。

荷蘭最高審計機關歷史沿革

荷蘭政府審計制度之最早文獻，可追溯至 14 世紀，在接下來的 600 年，審計院歷經許多的改變，傳統上該院代表國王執行審計任務。

1447 勃艮地首度設立審計機關。當時的荷蘭是由聚集的公國所組成，並由勃艮地的公爵所統治，各公爵必須藉由許多方法來監控遠方的屬地。

1608 烏特勒支同盟在海牙設立了審計院。

1802 在 Batavian 共和時代，受法國影響，在海牙設立了國家審計院。

1814 現今荷蘭審計院正式成立。國王威廉一世制定了荷蘭第一部憲法，並將荷蘭審計院正式入憲，成為具有憲法位階之機關。

1927 1814 年所制訂之憲法，賦予荷蘭審計院查核各政府部門之年度財務收支及審定決算之職權。審計院為行使該項職權，必須要有明確之法令依據，直到 1927 年，荷蘭政府才制訂了政府會計法 (Comptabiliteitswet)，對該院之職權行使，建立了較明確之規範。

1976 1927 年政府會計法有了重大的變革，它賦予審計院執行績效審計的職權。第二次世界大戰後，由於監督公共財務支出與改善政府施政績效之迫切需要，審計院之主要工作重點為績效性審計，以補其合規性審計之不足。

1985 1980 年代，中央政府之財報發生重大問題。1985 年審計院執行檢核時發現，內部稽核部門人員嚴重短缺、未具查帳資

格、查核計劃未臻嚴謹，及不完備的會計制度及程序等。1986 年在國會強大壓力下，財政部提出政府會計作業改革方案，並在 1990 年代中期完成，這期間審計院也扮演了主動積極之角色。

1998 擴大荷蘭審計院的職權，其查核範圍包括財務管理和歐洲基金。

1999 財政部提出「從計畫預算至計畫責任」(From Policy Budget to Policy Accountability)之新作業流程。這項新流程係以結果為導向之預算制度為基礎，它提昇了各部門之責任及透明度。審計院為了獲得政府施政效果及效率之更好資訊，促使該院積極參與此項新作業流程。

2001 「從計畫預算至計畫責任」之新作業流程原則，漸次發展成為政府會計法(Governments Accounts Act)，並於 2002 年生效。政府會計法規範政府部門之預算及年度決算報告，須能符合大眾之需要。

審計院人員之招募、報酬與資格及其他資源

2005 年時，荷蘭審計院約有 290 名員工，其中審計人員約 215 名，其餘為後勤支援人員。大學以上學歷者超過八成，大部分主修經濟、法律、政治、社會科學、會計及統計等。該院所有員工均需接受為期 1 年的內部審計訓練課程。

該院之預算，係由內政部及財政部共同討論後編列之，若其對預算編列有異議，得請國會議員提案修正其預算案，並由下議院之預決算委員會(Public Accounts Committee)議決之。

審計院之職權範圍、角色及權力

荷蘭審計院即為審計總署(General Chamber of Audit)之意，其中「General」係指總管中央政府所有活動之審計工作；「Chamber」係指審計院是由 3 位委員組成委員會共同領導，因其不再具有司法權，審計院不能以司法人員之立場，對各項公共財務支出責任或法案本身作出判決。該院之法律基礎是建立在憲法上，而其權限則在政府會計法中明確予以規範。審計院可執行合規性審計、績效性審計及政府會計法第 91 條所規定之各項審計職權，包括將接受政府補助之特定團體，也納入審計範圍。

荷蘭審計院政府審計職權甚廣，憲法中明訂該院須負責審核政府各部門之財務收支；該院對其職掌有如下之說明：致力審計工作，促使政府及其相關團體在政府法令規章下，能秉持效率、效果之觀點及有操守之情形下運作，同時檢視荷蘭政府是否遵循國際合作協議上應盡之義務，及將審計結果及其審計工作之經驗，送請政府各部門、國會及受查團體之主管機關參考。依規定審計院之查核結果、查核意見及相關建議，均應對民眾公開。荷蘭審計院另一項任務，則是透過國內外審計機關之合作及經驗交流，追求政府部門應有之行政效率，並以查核品質、可信度及效益為其審計工作所追求之核心價值；在工作方法上則追求獨立性、效率性及效益性，並致力於成為一個透明化的機關，持續在提昇人員素質及查核品質上作努力。

荷蘭審計院有權調閱所有查核相關文件，包含個人所作之各項紀錄在內。一般而言，該院與受查機關間均能保持良好關係，而派駐各機關之駐審人員，亦為該院人員執行審計工作上之得力助手。

1989 年，因國務總理要求對於政府各項重要支出均能經獨立之審視，因此立法修正擴大審計院之審計職權範圍，讓該院可調閱所有相關之文件，這項審計職權對於政府部門龐雜之行政事務而言，相當重要，例如目前社會安全支付系統已交由非政府機構負責執行。依 2001 年修正之政府會計法第 91 條規定，審計院對於下列各機關或團體得執行合規性審計與績效性審計：

- (一)國營事業、公私合營事業(公營股權占 5%以上，且其投資額達 50 萬歐元以上者)
- (二)接受政府直接或間接補助或貸款之法人團體。
- (三)依法令規定執行特定職務且接受補助之團體(如社會安全、教育、職業介紹等團體)。

荷蘭審計院執行審計工作時，通常係先檢視各相關部門之內部稽核報告及相關檔案，審計院亦可自行要求各機關提供資料，若仍有不足，可通知該部會首長後，檢視相關帳冊。該院認為藉由審核受政府補助團體之審計工作，是獲得政府各相關部門計畫執行績效之良好方式。

各省市之各項公共服務與管理係由各該省市政府負責，其主要財源，來自於中央的補助或地方本身之稅收。各地方政府及其所屬單位之財務審計工作，係由各該地方政府各自之審計單位負責辦理之，但歐洲基金補助地方政府之事務則不在其審計範圍內；依據 2002 年 5 月 1 日所修定之政府會計法，此項歐洲基金之補助對象係屬審計院之審計範圍。

2002 年所訂之地方政府自治法(Local Authorities Separation of Powers Act)明訂各地方政府應於 2006 年之前，成立地方審計單

位，2003 年之省政府自治法(Provinces Separation of Powers Act)中，亦有類似的規定。

有關各地方機關本身之財務報表，並不是由該地方審計單位執行審核，而是由外部審計辦理之。審計院根據其專業知識及工作經驗，協助地方審計機關及地方政府執行其職務。

審計策略

荷蘭審計院對其審計策略定期予以審視修正，並對各項重大審計議題與審計潮流之發展，作迅速有效地回應。該院 2004 至 2009 年之審計策略，主要著重於「優質管理」的概念。這個概念係參考聯合國所發展出來之「優質管理」圖示，該圖示有八項特徵，審計院依其法定職務及使命，選定其中四項，包括透明度、公共責任、有效果、有效率作為其擬訂策略目標之參考，並將課責與監督、計畫與執行結果作連結，納入其主要審計策略中。

由於審計院可自行規劃其查核計畫，因此可主動因應環境變化及時代趨勢，掌握契機，適時地擬訂查核計畫，藉以改善政府施政之績效。審計院為積極改善各公部門之管理績效，除了利用傳統之查核方法外，亦透過監控、溝通、時程規劃、查核技能的交流，以及建立電腦網路等方式，以達成其目標。

荷蘭審計院與國會及政府各機構之主要公務關係

由於荷蘭審計院負有查核及改善中央政府各部會及其所屬機構之內部作業及施政效能之責，因此與國會及政府機構間形成三角關係，而政府各部門負有實現該院所提審核建言之責。

審計院與國會間之關係日益密切，目前下議院之議員常依該院審

核報告中所提之事項，對各部會首長進行質詢。審計院亦能體認其查核工作如能獲得國會之關注，將更具效益，因此就達成政府「優質管理」而言，國會與審計院實為相輔相成之工作伙伴。

至於與政府部門之聯繫方面，僅限於審核報告之評論程序，審計院於正式向國會提交決算審核報告前，均將該審核報告之草案，送請相關部會首長於二個月內提出回覆之意見。

正式之決算審核報告(包括各部部長之意見)提陳國會，成為國會之正式文件後，亦公開供大眾參閱。除預決算委員會外，這份決算審核報告亦可供各相關委員會參考及討論，惟以下議院之預決算委員會為優先。

審計院每年雖須針對政府之決算加以審核及簽證，並向國會提出其審核報告，惟其審計職權具有超然獨立性。此外，國務總理及國會亦可要求該院針對特別事件執行專案查核，然該院仍可自行策訂其工作計畫，不受外界影響。審計院與下議院之預決算委員會，得定期開會討論雙方關切之議題。

審計程序

2001 年修訂之政府會計法，主要在於規範政府公共財務支出與內部控制審計院應行審核之職責。該項法案係因過去 20 年來政府會計之二項重大改變，即政府會計改革作業(Operation Accounting Reform)及從計畫預算至計畫責任(From Policy Budgets to Policy Accountability)而衍生。

(一)政府會計改革作業

在 1980 年代，荷蘭中央政府之決算報告發生下列重大問題：

1. 財務報表之提出已過期五年。
2. 許多支出項目不合規定或仍有疑問。
3. 各部會之財務管理未能上軌道。

問題之發生，部分係因各部門內部稽核單位未盡職責所致。審計院在 1985 年所執行之一項調查發現，各部門之內部稽核單位人力嚴重短缺、稽核人員資格不符、查核規劃不夠完善、會計制度與作業程序欠缺嚴謹等多項缺失。

因此，為改善此一情況，迄 1980 年代中期，政府會計改革作業因應而生。在國會的支持之下，財政部於 1986 年提出五年改革計畫，期能有效改善政府各部會之財務管理。

政府會計改革作業之目標為：

1. 改善各部門之內部控制。
2. 制訂管理流程及控制程序手冊。
3. 在政府各部會建制內部稽核部門。
4. 內部稽核部門可對該部門之財務報表提出審核意見。

截至 1990 年代中期，前述各項目標已陸續達成。

審計院也藉由其每年所出版之歐盟趨勢報告，鼓勵其他歐盟國家亦能比照實行政府會計改革作業，並改善其歐洲基金之財務管理。該趨勢報告之主要內容，係敘述荷蘭及其他歐盟會員國，有關歐洲基金財務管理之現況。

(二)從計畫預算至計畫責任

1999 年「從計畫預算至計畫責任」方案開始採行，其主要目標，係著重於政府政策之執行結果。政府新預算制度係以「結果」為導向，各種計畫之衡量係建立在因果關係上，即須衡酌所使用之政府

資源(預算、人力等)及工具(補助款、立法等)，以及該計畫最後所產生之效益。

一般預算改革目標，是增加預算的資訊價值及對其責任的說明。

各政府部門在編列預算時，須回答下列三個 W 問題：

1. 政府想要達成之計畫目標為何？
2. 為達成計畫目標政府已採取何種行動？
3. 所採取的行動將花費多少經費？

各政府部門之年度決算報告，須回答下列有關責任方面之三個 H 問題：

1. 政府是否已達成原訂之預算目標？
2. 政府是否已完成原訂之行動計畫？
3. 成本是否控制在預算之內？

(三)合規性審計

各政府部門之部長須確保各該部門財報之正確性，及各項花費是否適當，並對國會負責。各項財務制度未作改變之前，各部長必須嚴格執行財政部與審計院所達成之協議規定。為達該項目的，各部長通常需要各該內部稽核部門之支援，提供各項審核意見。

依據 2001 年修正之政府會計法第 86 條規定，審計院可根據各部之內部稽核部門的稽核報告，以瞭解稽核工作辦理之良窳，並據此評估各部之各項財務活動，必要時，得更進一步執行合規性審計。

因此，審計院對於各部之內部稽核，必須深具信心。為此，該院將會調閱各內部稽核部門之查核規劃、執行情形及稽核結果，並執行其他事項之調查。若各內部稽核部門之查核報告係值得信賴，該院通常就會直接採用其查核所發現之違失事項，當作審核意見；並再針對

各項缺失之嚴重性加以評估，以決定是否納入審核報告提報國會，同時亦會考量財務管理控制系統方面之缺失，是否也一併納入。

若各內部稽核部門之查核作業欠缺嚴謹，並發現問題時，審計院則會採取更進一步之查核。該院於審核各內部稽核部門之稽核報告及執行各項調查後，將針對各項預算（包括各部門預算、特別預算及基金等）提出 24 份審核報告，內容包括查核所發現之重大違法不當事項，及對受查單位有關作業管理與財務報表之審核意見。大部分年度決算審核報告，均提及各部門之財務管控系統欠佳。該院之審核意見，通常會包括各項財務報表能否真實、公正地表達，各項財務收支是否依規定辦理。該項報告，最後將成為國會審查下一年度國家預算之審核意見。有關政府各部及基金之年度決算審核報告，目前並未與國營事業及公私合營事業合併編報。

審計院對於重大不合規定之支出事項提出改正建議，若為相關部長所拒絕時，該院應將該意見列入決算審核報告中，並要求該部長說明拒絕理由，所提說明之議案又稱為擔保法案(Indemnity Act)，即允許將不合規定之支出列入決算中。惟一旦該院所提之年度決算審核報告，經國會審議通過，國會即可將該部長解職。

(四) 績效審計

績效審計已成為審計院重要審計職權之一，其法律基礎係來自 2001 年政府會計法第 85 條，明文規定審計院必須檢覈追蹤中央政府各機關之施政效能，以及財務與實體資產管理之效率。國會依據法律亦可要求該院執行特別審計事項，惟該院得敘明理由予以拒絕。自 1980 年代中期以來，由於國會之要求，績效審計逐漸受重視。

2004 年至 2009 年間，該院計畫針對各項施政計畫與實際執行成

效有重大差異者作為績效審計選案之對象。

審計院得審核政府政策實施之效能，但不能對政策本身作審核批判。績效審計已建立一套審核標準，自政策之擬定開始，透過訂定政策評估之標準，以有效評核政府施政之效能。

審計院之工作目標力圖掌控未來可能之變化，而不是事後再加以批評。對於政府重要之施政工作計畫，該院認為愈早介入，愈能早些發現各部門應再釐清或進一步定義其計畫之政策目標。績效審計雖為事後審計，當各部門已擬定計畫，並編列相關之預算時，該院即可將其列為查核對象。

審計院執行績效審計之範圍，包括評估各政府部門之施政目標，及其施政效能等二部分。

1. 政府施政目標之評估

於 2002 年審計院已開始查核各政府部門，在其所使用之政策評估系統中所設定之目標達成率，這項連續性審計係首次辦理，須費時數年，針對各部門評估系統之運作及其架構來執行。

2. 政府施政效能之審計

績效審計主要在調查公共資金之運用能否獲致良好效益，理想目標係以最低之成本達成預定目標。畢竟，政府各項計畫所需之款項，來自公共資金，因此各部會首長，應能確保各該部門之花費是正確的，以及各項政策之執行均已達成預期效果。

(五) 討論程序

審計院於正式提交決算審核報告予國會前，通常會將該報告草案，先送至各相關部會加以評論。該院對於查核所發現之缺失，通常係先與各受查單位之高階主管討論，並將他們的意見納入決算審核報

告草案中。各相關部之部長，對於各項查核缺失，須於 2 個月內提出申覆意見。而該院會依據查核所發現之缺失，及各受查單位所提出之說明，決定是否予以結案。實務上，大部分查核所發現之缺失及其結論，均會提交國務總理。各受查單位所提意見，如與該院看法不同，則該院應將該意見一併列入決算審核報告，並加說明。

(六) 審計結果之處理

荷蘭審計院除應於每年 3 月 31 日前，向國會提出年度審計業務工作概況報告，及於 5 月的第 3 個星期三，提出審核中央政府年度財務報表之報告外，亦得隨時向國會提出各項專案審核報告。

績效審計查核所發現之重大違法不當事項，每年均對外公布。向國會提出之績效審計審核報告，成為公共及國會文件後，由國會對外公佈，提供一般大眾檢視。

一般而言，審計院會先衡量本身的工作量，再來執行定期性追蹤審計工作。通常於第一次審核報告公佈後，每隔 1 至 3 年，及該項追蹤審計工作已列入年度審計業務工作概況報告時，該院將會執行該項審計工作，並在審核報告中表達以前年度之查核建議事項之辦理情形。

三、荷蘭審計院訪問題綱

1. 貴院與國會之互動如何？是否設立有專責單位負責與國會之溝通與聯繫？

本院的公關部(communications department) 與國會內的公共審計委員會是我們與國會的主要連絡窗口。當我們發布報告時，會事先詢問國會議員是否要先聽簡報。簡報時，主管單位成員與審計小組會解釋報告，受審機關有時也會出席。簡報後，報告便會公告周知。

2. 貴國之地方審計已依 2002 年之政府政府自治法(Local Authorities Separation of Power Act)、2003 年省政府自治法(Provinces Separation of Powers Act)成立地方審計單位，請問目前共有多少地方審計單位？係合議制或首長制？其首長如何產生？審計院與地方審計單位之關係為何？

審計辦公室遍布各省、各市，以及水管理區。荷蘭有 5 個省審計辦公室，雖然我們 443 個市政單位，卻只有 248 個市審計辦公室，這是因為有些審計辦公室會共享審計辦公室。多數市審計辦公室都由市議員組成委員會，其他市審計辦公室則完全獨立，不含市議員。審計辦公室委員由市議會經公開程序遴選產生，多為兼職，有些人甚至同時兼任數個審計辦公室委員。

地方審計辦公室無需處理年度收支，而由外部之會計師事務所審核之。

荷蘭審計院為荷蘭公共審計辦公室與公共審計委員會的一員，該協會有許多次級團體，以從事合規性審計與績效審計的知識，荷蘭審計院便是其中之一。

3. 貴院訂有 2004 年至 2009 年審計策略，重點強調提昇治理(Good Governance)，並提出四大面向，包括：透明(transparency)、公共課責(public accountability)、效能(effectiveness)與效率(efficiency)、迅速回應(responsiveness)。可否具體說明如何落實上開審計策略？

我們在審計方法上落實這些策略，主要利用兩大重點，其一是制度的功能：我們在透明與公共課責方面，定義出特別產品，以確保 2009 年策略到期時，能有所成績。因此，透明與公共課責轉化為 4 大績效目標，分別為批准中央政府收支、歐盟潮流報告、政策資訊審計和監督審計。

戰術上的重點則是著重績效，我們已經決定績效審計的優先領域，像是效果和效率。我們把這個績效目標稱為「審計政策與實施間的連結」。策略結束時，我們會作此評量，並發掘相關潮流與架構。

這個策略，是為了讓我們整體工作更有效。我們希望發掘增進政府績效的結構性機會。

4. 能否說明 2001 年政府會計法(The Government Accounts Act 2001)對貴院之影響，其中計畫預算至計畫責任(From Policy Budgets to Policy Accountability)政策是否增強貴院辦理績效審計工作量？

計畫預算至計畫責任(From Policy Budgets to Policy Accountability)這項政策，對我們整體工作有很大的影響。尤其是在合規性審計方面，我們開始用結構性的方法來查核政策資訊。如此，我們知道政府想作什麼，和各部會討論事情就容易多了。同樣地，這項政策對於績效審計的影響也很明顯，因為政府的目的明朗化，績效審計的一開始就簡單多了。

5. 可否說明貴院審計人員招募程序及預算編列程序。

因為審計院的工作性質，我們希望招募會計師與一般專才。招募方法包括對內與對外，對內是在政府內部職缺網站公告消息，對外則於報紙發布訊息。新進人員在第一年內會接受總數約三周的訓練課程。由於我們薪資不似私部門豐厚，所以會提供其他誘因，像是彈性工時、終身學習、國際活動參與和各種研習。

本院預算先由我們自己向內政部及王國關係部提出，該單位再將其與其他單位預算案呈交國會，最後由國會決定。目前我們的預算約 2 千 6 百萬歐元，其中四分之三用於人事支出，四分之一則為原料支出。