

出國報告(出國類別：研究)

## 美國績效審計理論與實務之研究

服務機關：審計部

姓名職稱：陳建仲稽察

派赴國家：美國

出國期間：100年9月9日至100年11月7日

報告日期：101年2月2日

## 摘 要

本次赴美參加美國稽核長廉正及效率聯席會議(Council of the Inspectors General on Integrity and Efficiency, CIGIE)訓練所開辦之審計實務簡介課程(為期2周)，美國研究院(Graduate School, USA)開辦之遠距教學課程1門(績效審計之規劃)、實體課程3門(契約及採購舞弊、績效審計內部控制評核、政府審計準則)，另參加美國稽核長協會(Association of Inspector general)舉辦之2011年秋季研討會(為期3天)，並參訪美國聯邦審計署、美國稽核長廉正及效率聯席會議、聯邦存款保險公司(Federal Deposit Insurance Corporation, FDIC)稽核長辦公室等單位，研究時間自100年9月9日至11月7日，共計60日。

本次研究主要獲致之心得與建議，計有7項，包括強化專案調查之品質管控作業，俾提昇績效審計品質，彰顯審計機關核心價值；建立事前與機關溝通查核規劃之機制，俾有效評估查核風險，提昇調查計畫品質；建置全生命週期之專案調查作業資訊系統，俾強化管考及知識管理功能；研酌公布審計機關查核發現之最佳實務，俾供各機關參考借鏡，彰顯績效審計之正面積極功能；整合相關作業指引及資源，研訂電子化導引查核作業指引，俾利審計人員查閱運用；擬訂新進人員專業發展計畫，厚植審計人力資本；賡續申請參加美國聯邦審計署舉辦之國際審計人員培訓課程，俾加強審計交流及拓展國際視野等。

# 目 錄

壹、前言 .....	1
貳、績效審計之理論與實務 .....	2
一、績效審計之目的 .....	2
二、績效審計之定義及類型 .....	4
三、美國聯邦審計署與稽核長辦公室 .....	5
四、美國政府審計準則有關績效審計之相關規定 .....	9
五、績效審計之選案、擬定查核目標、查核發現及查核報告 .....	11
六、內部控制評核 .....	21
七、前瞻性分析 .....	23
八、美國聯邦審計署品質管控制度簡介 .....	28
九、美國聯邦審計署採購異議辦理情形之簡介 .....	61
十、美國與我國績效審計制度及相關作業之比較 .....	67
參、心得與建議 .....	72
附 件 .....	78
附件 1：美國政府審計準則第六章 績效審計之外勤準則(Field Work standards for Performance Audits) .....	79
附件 2：美國政府審計準則第七章 績效審計之查核報告準則(Reporting standards for Performance Audits) .....	100
附件 3：美國政府審計準則第 3 章 有關品質管控制度規定 .....	109
附件 4：美國聯邦審計署訂頒之內部控制管理及評估工具(摘要版) .....	114
附件 5：美國聯邦審計署查核作業管理產品(品管文件及品質檢查紀錄)及應用工具 .....	120
附件 6：出國照片 .....	130

# 壹、前言

各國為積極實踐其受託責任，並回應民主政治要求，均強調政府施政效能之彰顯，各國審計機關亦開始注重績效審計。我國政府近年來因財政困窘，政府施政效能否達成物有所值，甚或物超所值之目標，已成為各界關注重點。有鑑於此，審計部近年來賡續推動績效審計，俾針對政府施政之經濟性、效率性及效益性進行查核，提出針砭及積極性之建議意見，同時也協助立法機關監督政府各項施政之良窳，並提供各界優質之審計服務。惟鑑於政府施政業務種類龐雜，且橫跨不同專業知識領域範疇，完成高品質之績效審計誠屬不易，為利績效審計業務之推展，審計機關與審計人員應隨時不斷成長及研究，且適時汲取國外審計制度與經驗之精華，俾作為援引、改進及推動審計業務之參考。

美國聯邦審計署係為美國政府審計界之領導者，其訂頒之政府審計準則，無論美國聯邦、州及地方政府審計人員，均引用作為執行審計之準據，該署對於績效審計之執行，從查核計畫之擬定，以至報告繕發、建議事項追蹤考核等事項，經過長年不斷學習研究結果，已發展出縝密之思維模式及作法，頗值本部加以學習參考。另依據1978年美國國會通過之稽核長法(Inspector General Act of 1978)，賦予稽核長負起各機關內部之財務審計及績效審計之責，2008年「稽核長改革法」(The Inspector General Reform Act of 2008)，增設美國稽核長廉正及效率聯席會議，依據該聯席會議網站公布資料，2010年各稽核長調查成果及相關建議意見，已確認獲致之財務效益高達美金305億餘元，其稽核成效相當卓著，亦可供本部推動績效審計之參考。因此本項出國研究計畫之目的，旨在藉由瞭解有關美國政府績效審計之理論知識與實務經驗，並與國內現行制度相互對照，擷取先進國家績效審計之優點，以提昇國內日後審計工作之成效。

## 貳、績效審計之理論與實務

### 一、績效審計之目的

自1980年新公共管理理論盛行之後，績效審計之目的常被與公共課責聯結在一起，但由於各國國情及制度之不同，歷經數十年之演變之後，已朝向2個截然不同之方向發展。依據國際最高審計組織(International Organization of Supreme Audit Institutions, 以下簡稱INTOSAI)2004年訂頒之績效審計指引(Performance Audit Guidelines)列載：「審計通常會聯想到課責，但在績效審計並不完全適用。以課責為目的之審計，係在評斷負責執行之各層級人員，所達成目標之完善程度，以及其否已善盡職責(非屬受查機關因素不納入考量)。另一種方式係著重於稽核發現之瞭解與解釋，其並不嘗試尋找應負責任之人，而係分析問題背後潛藏之原因，並尋求解決之道，此方式彰顯績效審計之整體目的，旨在提昇經濟性、效率性及效益性。」上述規定闡明績效審計之2種截然不同目的，一為課責(如同財務審計)，一為著重於瞭解受查機關問題之所在，並強調經濟性、效率性及效益性，而其中最具代表性之國家，分別為美國聯邦審計署及英國審計總署。美國聯邦審計署強調績效審計之課責性<sup>1</sup>，以回應人民對於執政者責任之要求，英國審計總署之物有所值研究(value-for-money studies)<sup>2</sup>，則強調其不在追究機關之責任，而係在發掘問題所在並提出解決措施。

審計機關對於績效審計之定位，將影響受查機關之接受程度，以及績效審計之推展。依據國際內部稽核協會研究基金會在2008年公布之研究報告<sup>3</sup>，引述相關專家研究指出，績效審計人員扮演之角色可分為4種，包括法官、會計師、科學家及管理諮詢者等，其中前2者係執行課責功能，後2者為實踐績效改善功能(如圖1)，其角色係相互對

<sup>1</sup> 參照美國政府審計準則 1.01 規定：對於公共資源及政府授權之使用，應負責任，係國家治理過程之關鍵。第 2.10 規定：績效審計係改善計畫之績效及運作情形、節省成本及強化負責監督或改正措施機關之決策制訂，並促進公共課責。

<sup>2</sup> 依據 NAO 網站對 value-for-money studies 之介紹，其每年約進行 60 件研究；Jeremy Lonsdale, Peter Wilkins, Tom Ling(2010), Performance Auditing, Contributing to Accountability in Democratic Government 「國會聯絡辦公室」

<sup>3</sup> Mark Funkhouser(2008), Honest, competent Government: the promise of performance auditing, The IIA Research Foundation.

立或衝突的，審計機關無法一次全部扮演所有角色，或至少無法同時全部作好，例如，審計機關不可能在追究受查機關疏失責任之同時(擔任法官/執法者角色)，又期望受查機關將審計機關視為管理顧問之諮詢角色，毫不保留地陳述問題及提供資料，且審計人員擔任研究人員及科學家之角色時，鑑於研究耗時耗力，亦難以即時將相關資訊提供予公部門，完美扮演管理諮詢者之角色。該報告之結論指出，績效審計難以充分發揮其作為促進誠實及競爭力政府的催化劑，除非其具有獨立及清楚定位之角色，且完全被其參與者及行政機關瞭解及認同。

另該研究報告亦指出，各國績效審計人員長久以來，對於績效審計之定位反覆擺盪不定，時而強調課責，時而強調與受查機關建立夥伴關係，俾發揮績效改善功能。經其提出問卷調查結果發現，在部分強調課責之審計機關中，認為最佳之解決方案，係以最佳實務(best practices)作為平衡之方式，其依據審計機關之查核結果，公布其認為之標竿機關(最佳實務)，俾供其餘機關仿效學習，以發揮協助改進之功能。以美國聯邦審計署(U.S. Government Accountability Office)為例，該署自1990年起即在網站開始公布最佳實務工作，其內容包括機關在特定領域有重大改善，其過程、實務及制度可供作為其他具有類似功能或任務之機關仿效者，以及該署進行標竿比較結果及最佳實務方法等。

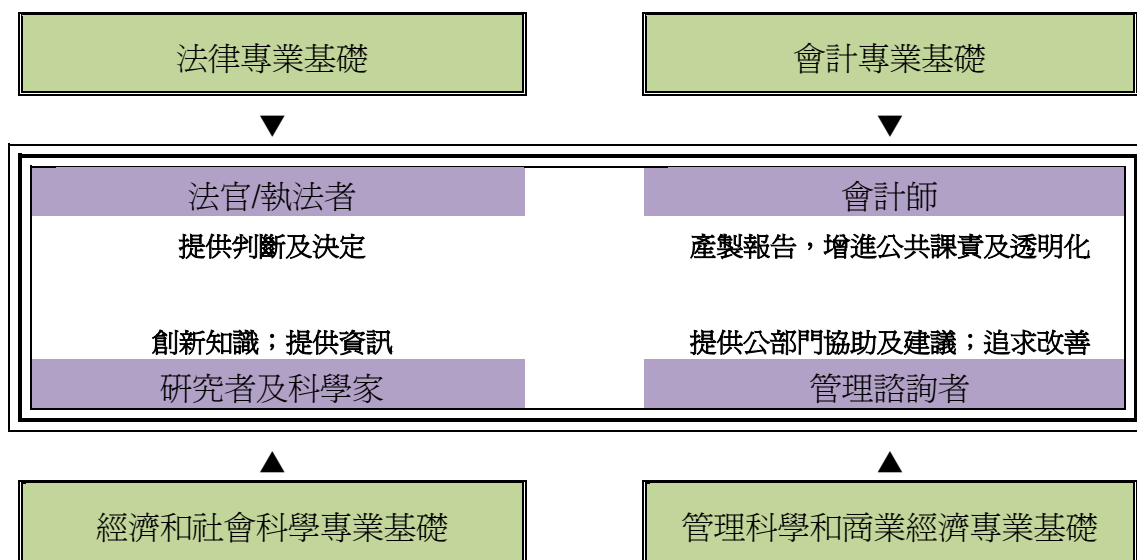


圖 1 績效審計人員得扮演之角色(Pollitt et al. 1999,106)

## 二、績效審計之定義及類型

依據INTOSAI訂頒之審計準則1.0.38及1.0.40規定：「政府審計包括一般審計及績效審計。績效審計係與經濟、效率及效益性有關之審計，包括：(a)依據健全之行政原則及事務與管理政策，稽核行政活動經濟性之審計；(b)稽核人力、財務及其他資源之運用效率，包括檢視資訊系統、績效衡量、監督配置及受查機關執行改正缺失所遵循程序之審計；(c)稽核受查機關之目標達成程度，以及實際與預期影響差異之審計。」按照上述規定，INTOSAI係將績效審計分為經濟、效率及效益性之審計等3大類型，惟各國審計機關多依照自身實務需要，發展不同之定義、類型<sup>4</sup>及查核重點。

依據美國聯邦審計署訂頒之政府審計準則<sup>5</sup>2.10規定：「績效審計係依據評量標準，蒐集充分且適切之證據，提供查核發現及結論之審計工作。績效審計提供客觀之分析，協助管理階層與負責治理及監督之人運用該等資訊，以改善計畫之績效及運作情形、節省成本及強化負責監督或改正措施機關之決策制訂，並促進公共課責。」2.11規定：「績效審計之查核目標相當廣泛，包括評估計畫之效益、經濟和效率性；內部控制；遵循性及前瞻性分析等…上述目標並不互相排斥，且得同時存在，亦即績效審計得同時列有數個查核目標。」6.08規定：「查核目標係指查核工作所欲成就之事。查核目標係確認辦理查核之主體事項及績效層面，並得包括查核人員期望發展之查核結果與報告要素。」按照上述規定，績效審計之查核目標，除與經濟性、效益性及效率性有關外，並得納入內部控制、法令遵循性及前瞻性分析等事項，其範圍較諸INTOSAI定義者更為廣泛，主要係因美國已立法明訂各機關均應建立內部控制制度並落實執行，且依法行政係民眾對於政府之最基本要求所致，亦即美國審計機關在辦理績效審計時，除經濟性、效益性及效率性外，仍應注重內部控制及法律遵行性等事項。茲將美國政府審計準則對於績效審計查核目標之說明，臚述如次：

**(一)與計畫效益及成果有關之查核目標：**通常包括經濟及效率性查核目標，其中與計

<sup>4</sup> 瑞典國家審計總署將績效審計之種類分為經濟、效率、效益、制度、行政管理、目標連結、政策分析等8種類型。

<sup>5</sup> 美國政府審計準則係於1972年6月訂頒，又俗稱為黃皮書，迄今歷經多次修訂，最新版已於2011年公布實施。

畫效益及成果有關者，係衡量計畫目的及目標之達成程度；與經濟性及效率性有關者，係評估投入成本及使用資源程度。

**(二)與內部控制有關之查核目標：**係就機關內部控制制度中，有關合理保證達成效益及效率運作、可靠財務及績效之報導，遵循適用法律及規則者，評估相關之控制要素。在決定績效不彰之原因時，可能與內部控制有關。內部控制係由為達成機關之任務、目的及目標，所運用之計畫、政策、方法及程序等組成，並包括規劃、指導及控制計畫運作之過程及程序，以及評量、報導與監督執行績效之管理制度等。

**(三)與遵循性有關之查核目標：**係評估機關遵循相關法令規定所訂評量標準之情形，包括法律、規則、契約、補助規定及其他影響採購、防護、使用及處置機關資源，與機關生產及提供服務之數量、品質、時效及成本等相關規定中，所訂定之評量標準。遵循性之性質得為財務性及非財務性。

**(四)前瞻性分析有關之查核目標：**係就未來可能發生之情事及機關得採行之因應措施等，提供分析或結論。

美國聯邦審計署在辦理績效審計時，係將績效審計分為4類，包括：(一)計畫效益與成果之審計；(二)經濟性與效率性之審計；(三)內部控制評核；(四)前瞻性分析。

### 三、美國聯邦審計署與稽核長辦公室

美國聯邦政府職司與審計職責有關之機關，依據外部及內部審計性質分類，主要可分為隸屬國會之聯邦審計署及行政體系之稽核長辦公室(office of Inspector General)二大類，茲分述如下：

#### (一)聯邦審計署

##### 1.主要法定職掌

聯邦審計署係依據 1921 年「預算及會計法」設立，該法並賦予該署調查與一切與公款憑證、支出與使用有關事項，以及就如何提昇公款使用效率及效



益，提出建議意見之職責。自第二次世界大戰後，美國國會逐步立法擴張該署之職權，並要求該署從事各項工作，其主要立法情形，茲彙整如下表：

表 1 有關美國聯邦審計署之主要法案名稱及內容

項次	法案名稱	相關內容
1	「國營企業控制法」(Government Corporation Control Act of 1945)	授權該署對國營及半民營企業進行審計工作。
2	「預算與會計程序法」(Budget and Accounting Procedures Act of 1950)	賦予該署建立會計規範，以及調查內部控制與財務管理之職責。
3	「立法重組法」(Legislative Reorganization Act of 1970)	授權該署得進行計畫評估及分析相關政府活動等工作。
4	「國會預算與保留控制法」(Congressional Budget and Impoundment Control Act of 1974)	要求該署就保留預算出具審核意見。
5	「稽核長法」(The Inspector of General Act, 1978)	規定稽核長辦理聯邦政府計畫及活動之審計，應遵循該署所制定規範。
6	「聯邦管理者財務正直法案」(Federal Managers' Financial Integrity Act, FMFIA)	規定該署應訂定政府內部控制準則。
7	「契約競爭法」(Contract competition Act of 1984)	賦予該署就聯邦採購爭議出具審議意見之權責。
8	「財務長法」(Chief Financial Officers Act of 1990) 、 「政府管理改革法」(Government Management Reform Act of 1994)	授權該署稽核機關之財務報表及每年稽核政府合併財務報表。

2.該署訂頒之重要準則：政府審計準則(俗稱黃皮書)、聯邦政府內部控制準則(俗稱綠皮書)、聯邦資訊系統控制稽核手冊、聯邦撥款法處理原則(俗稱紅皮書)及採購異議規則等，其中黃皮書於「單一審計法」通過後，已廣為美國各級政府審計人員所遵循運用。

3.該署員工數、部門及 2010 年度績效，茲彙整如下表：

表 2 美國聯邦審計署員額、設置部門及 2010 年度績效彙總表

人員(人)	查核部門 <sup>註</sup>	預算(美金)	產品 <sup>6</sup> (件)	建議意見(項)	建議意見採納比率	財務效益(美金)	非財務效益(項)
3,300	14	5 億元	960	2,005	82%	499 億元	1,361

備註：查核部門包括：「教育、勞動及收入安全」、「金融市場及組織投資」、「健康醫療」、「國土安全及司法」、「天然資源及環境」、「公共建設」、「採購及資源管理」、「國防能力及管理」、「國際事務及貿易」、「應用研究及方法」、「財務管理及保險」、「鑑

<sup>6</sup>產品(product)係指該署提供國會或其他單位之正式書面或口頭資訊。書面產品種類包括章節報告、書信報告、信件及證詞等。

識審計及特別調查」、「資訊科技」、「策略議題」等 14 個部門。資料來源：Performance and Accountability Report Fiscal Year 2010, GAO.

## (二)稽核長辦公室(Office of Inspector General, OIG)

### 1.立法沿革

依據 1950 年「會計及稽核法」(The Accounting and Auditing Act of 1950, AAA Act)，授權聯邦政府主要部門首長得就內部控制及內部稽核方面設置專責部門，惟因執行成效不彰，爰於 1978 年「稽核長法」(The Inspectors General Act of 1978, IG Act)，規定聯邦政府之 12 個主要部會應設置稽核長，負責轄管機關之內部稽核(audit)、調查(investigation)、評估(evaluation)及檢查(inspection)等事項，復於 1988 年修訂該法，將設置稽核長之適用機關範疇擴大，嗣後為因應重大計畫或事項之執行，亦於個別法案立法時，明訂應設立稽核長(諸如不良資產救助計畫、伊拉克重建計畫及阿富汗重建計畫等)，截至 2011 年底止，美國聯邦各機關及計畫共設置有 73 位稽核長。有關稽核長之任命，應基於個人操守及專業能力考量，而不受政治因素影響，並得由總統或機關首長任命之，惟其解任均須通知國會。雷根總統在 1981 年成立廉政及效率之總統會議(PCIE)，布希總統在 1992 年成立廉正及效率之執行會議(ECIE)，前者係由總統任命之稽核長組成，後者係由機關首長任命之稽核長組成，在 2008 年「稽核長改革法案」中，為更強化稽核長辦公室之獨立性及運作，爰將該 2 會議整併成稽核長廉政及效率委員會(Council of the Inspectors General on Integrity and Efficiency, 以下簡稱 CIGIE)，其下設 7 個次委員會議，包括稽核、資訊科技、檢查與評估、調查、立法、專業發展、廉正等，主要負責協調各稽核長辦公室之事務及提昇審計人員之專業能力，每年並綜整各稽核長之成效，由其向總統提出報告。

2.主要法定職掌，茲彙整如下表：

表 3 美國稽核長辦公室之主要法定職掌

法律名稱	內容
「稽核長法」(The Inspector of General Act, 1978)	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 稽核及調查政府施政方案及運作上各項財務報表、績效報告及弊端檢舉。</li> <li>● 領導及協調各項政策方案以增進內控效率及擴大施政績效。</li> <li>● 偵察及防止各項政府施政方案及運作上可能發生之舞弊、濫用及浪費。</li> <li>● 稽核長在每年4月3日及10月31日前應就其執行情形向國會提出半年報告，內容包括機關計畫或運作之重大問題、濫用或缺失。</li> </ul>
財務長法(CFO Act, 1990)、GMR Act, 聯邦財務管理改進法案(The Federal Financial Management Improvement Act of 1996, FFMI Act)	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 財務報表稽核(Financial Statement Audit)：對於財務報表是否有效反應財務狀況、操作成果及現金流程提供合理的保證。</li> <li>● 其他財務相關稽核(Financial Related Audit)：對於財務資訊是否正確發表及內部控制結構是否適當設計提供合理的評估。</li> <li>● 調查(Investigation)：透過面談、記錄查驗及其他專業調查方法對於相關事實認定及證據獲得進行有系統的追蹤與調查。</li> <li>● 檢查(Inspection)：不同於稽核及調查，檢查代表一項對施政項目評估審議及研究分析的過程。檢驗包括提供事實真相及分析性的資訊、監控對管制規定的遵從、衡量政府績效、評估操作的效率與效能。檢驗也包括對於詐欺、浪費或濫權舞弊的檢舉進行查詢以瞭解真相。</li> <li>● 績效審計(Performance Audit)：進行一項客觀而體制化的證據考核，並給予政府部門的表現績效一項獨立及一致的評估考核。</li> <li>● 計畫稽核(Program Audit)：對於特定施政計畫之受惠程度是否達成原先立法的期望、機構功能及該機構對於重要法令及管制規定是否遵從進行稽核。</li> <li>● 計畫評估(Program Evaluation)：對於特定施政計畫是否達到預期的成果及其成本效益進行評估。</li> </ul>
「合併報告法」(the Reports consolidation Act of 2000)	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 稽核長應就其認為轄審機關來年面臨最重大之管理和執行挑提出報告，俾提供轄審機關作為預警性之參考。</li> </ul>

資料來源：第 1、2 項摘錄自何志欽、李顯峰(民國 92 年)，美國政府內控及督察制度之研究，p11-12。

3.訂頒之相關準則：依據稽核長法之規定，稽核長在進行審計業務時，應依美國聯邦審計署所訂頒之政府績效準則辦理，至其餘調查、評估及檢查等業務，則由 73 個稽核長辦公室依其任務、人員及組織型態自訂定適用之指引或規範辦理。另部分聯邦、洲及地方政府之稽核長，於 1996 年組成稽核長協會(Association of Inspectors General)，其已就調查、評估及檢查等業務，訂頒稽核長辦公室原則及規範，惟尚不具強制規範性質。

4.2010 年度績效：依據稽核長廉正及效率委員會 2010 年向總統提出之進步報告列載，73 個稽核長辦公室在 2010 年透過對轄管機關之審計、調查、檢查及評

估等，協助機關管理者強化計畫之廉正及運用資金更具效率及效益性，所獲致之財務效益，臚列如下表。

表 4 美國稽核長辦公室 2010 年績效彙總表

項目	單位	內容
將資金投注在更佳之用途	236 億元 (美金)	機關依據稽核長辦公室建議意見採行改正措施，使資金之使用更具效率或效益者，包括：(1)費用之刪減；(2)取消計畫或交易之保留款項；(3)撤銷貸款或貸款保證、保險或債券之補貼；(4)因執行建議意見，所不致發生之成本；(5)透過對契約或補助規定之預審，避免之不必要之支出；(6)任何特定經費之節省。
質疑之費用	565 億元 (美金)	稽核長辦公室依據下列情事，質疑機關之費用金額，包括：(1)疑涉有違反法律、規則、契約或補助規定或其他與款項支出有關之協議或文件規範；(2)查核發現機關費用之支出，並無適當之佐證或批核文件者；(3)查核發現其支出係不必要或不合理者。
調查應收款項及收回	69 億元 (美金)	因稽核長辦公室之調查作為，衍生強制或自願還款之刑事或民事案件，其中刑事案件包括罰金及罰鍰、追繳不法所得等相關費用，民事案件包括損壞賠償，罰款，和解沒收等相關費用。
成功之犯罪訴訟	5,593 (件)	因稽核長辦公室之調查作為，衍生各級法院及軍事法院之定罪案件及審判前轉換協議等。
起訴	5,610 (件)	因稽核長辦公室之調查作為，衍生之各級法院及軍事法院之起訴案件。
成功之民事案件	973 (件)	因稽核長辦公室之調查作為，衍生與計畫舞弊民事賠償法案有關之括民事判決、和解、協議等案件。
暫停及終止	5,114 (件)	因稽核長辦公室之調查作為，衍生機關將廠商或團體自契約、協議、貸款或其他與聯邦政府進行之財務或非財務交易中，予以暫停、終止執行或除名之。
人員處分	4,249 (人)	因稽核長辦公室之調查作為，衍生對政府人員或包商之懲戒、停職、降級及解聘。

資料來源：A progress Report to the President Fiscal year 2010, CIGIE。

#### 四、美國政府審計準則有關績效審計之相關規定

美國聯邦政府自1960年起開始大量補助各州及地方政府，為能使其審計標準能更臻一致，美國聯邦審計署爰於1972年訂頒政府審計準則，亦即俗稱之「黃皮書」(Yellow Book)。1984年「單一審計法」(Single Audit Act of 1984)規定接受補助之州政府和地方政府，應依據政府審計準則進行審計，1978年「稽核長法」規定各稽核長應依據該準則進行審計，該準則已普遍為全美各級政府審計人員所遵循運用。該準則於1981、1988、1994、2003、2007及2011年共進行年6次修訂。依照2011年版準則，共分為7章，

包括：基礎及道德準則、一般公認政府審計準則之使用及應用、一般準則、財務審計準則、認證審計準則、績效審計外勤準則、績效審計報告準則，以及補充準則。茲就績效審計外勤準則、報告準則及有關品質管控及保證等章節規定，譯介如附件1至3，並將其架構整理如下圖：

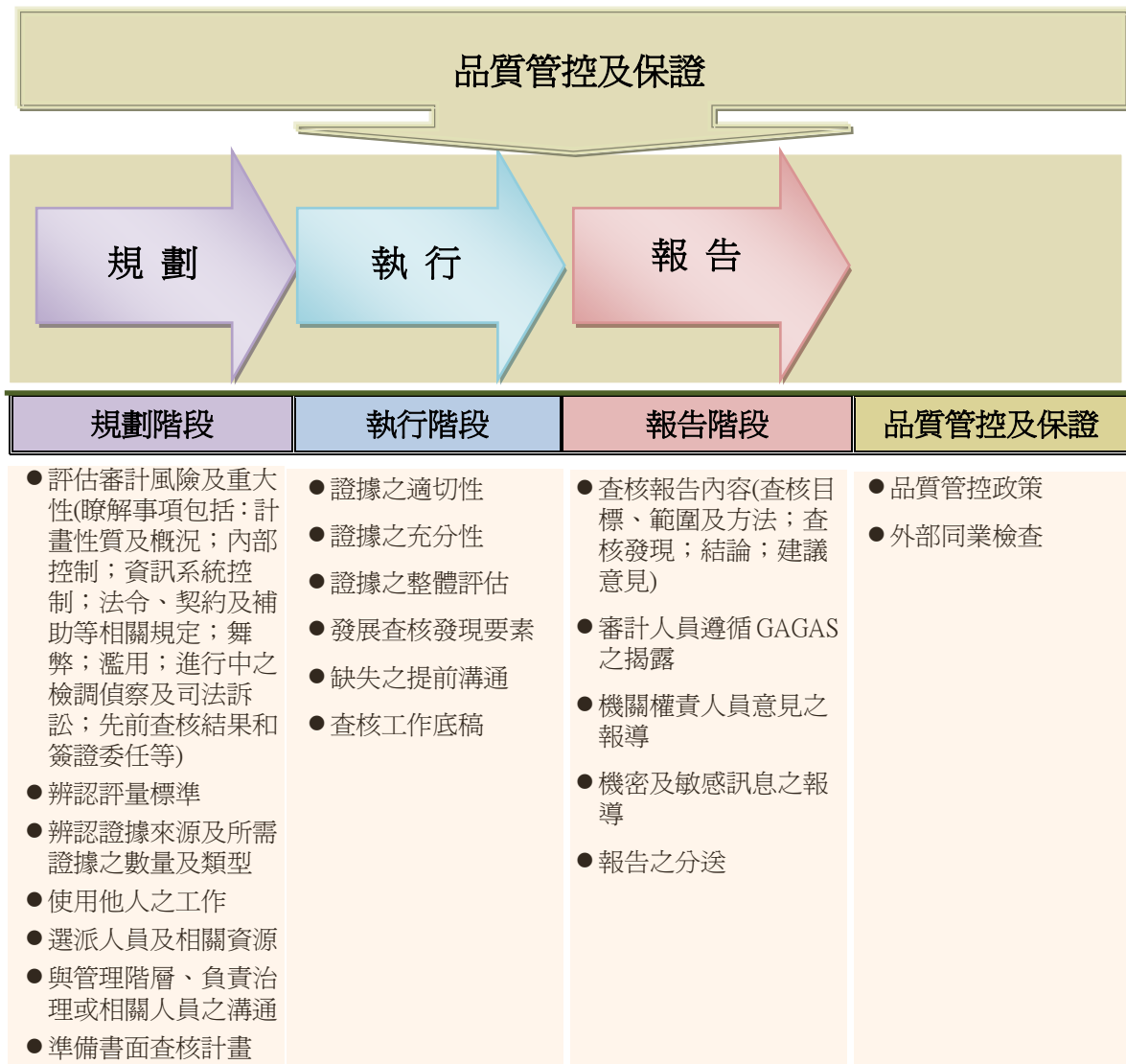


圖 2 美國政府審計準則有關績效審計作業規定架構圖

美國政府審計準則之架構，較諸INTOSAI訂頒之績效準則尚無明顯不同，惟其更臻注重審計風險控管及品質管控制度，且訂有具體規範。依據該審計準則6.05規定：「審計風險係查核發現、結論、建議或認證，可能不適當或不正確之風險，常係因審計證據不足，不當之查核過程，或由於故意之不實陳述或舞弊，有意省略資訊或誤導

等所致……。」6.07規定：「審計人員於規劃查核工作時，應將審計風險降低至一定程度，俾合理保證取得之審計證據充分且適切，足以支持調查結果及結論。」3.82規定：「依照一般公認政府審計準則(GAGAS)執行審計工作之審計機關，應辦理下列事項：a.為合理確信審計機關及人員遵循職業規範及相關適用之法令規定，應建立品質管控制度，並維持其有效運作。b.由外部獨立機關對審計機關進行同業檢查，每3年至少1次。」該署為落實執行上述規定，業已建立周延之品質管理制度，並落實執行品質管理措施，俾減少審計風險及確保審計工作符合其核心價值(詳本研究報告「貳、八、美國聯邦審計署品質管控制度簡介」)。另鑑於績效審計工作相當複雜，惟有妥適之規劃，使能確保查核工作之遂行，因此該準則對於查核計畫之擬訂，係得於通知機關進行查核，並與其進行溝通瞭解後，再行擬訂之，亦頗值我國績效審計制度之借鏡。

## 五、績效審計之選案、擬定查核目標、查核發現及查核報告

### (一)績效審計之選案

績效審計常運用之選案方式，包括風險分析、SWOT分析及問題分析等，其中又以風險分析最常被使用，並廣泛運用在審計機關策略計畫之規劃作業中。依據INTOSAI訂頒之績效審計指引3.2列載：「策略計畫係審計機關據以選定查核議題之基礎，其聯結至年度查核計畫，可作為選案及設定優先順序之依據，並可作為未來查核方向之指引，以及審計資源之分配。」策略計畫之擬訂步驟，包括：(1)依據策略選擇決定可能之稽核領域；(2)建立相關之選擇標準：可能之選擇標準，包括：(A)價值：諸如以往是否曾經辦理查核，能否提供新知識或新觀點；(B)重要性：諸如是否攸關公眾利益或經濟效益及效率問題；(C)風險或不確定性：基於風險分析結果，或基於已知或可能存在問題之分析，篩選相關議題；(3)辨認爾後查核時所需之主要資訊來源。

美國聯邦審計署及稽核長辦公室係準用1993年「政府績效及成果法」<sup>7</sup>訂頒策

<sup>7</sup> 美國1993年「政府績效及成果法」，明訂各行政機關管理階層應以最有效率及效益之方法管理轄管計畫，並使公眾能感覺其納稅確實發揮具體效益，且應擬具策略計畫(不得少於5年，敘明任務、目的及目標)、年度績效計畫(敘明績效目標、擬運用之策略、績效衡量指標等)及年度績效報告等。美國聯邦審計署及稽核長辦公室因非屬行政機關體系，爰自動準用上述規定。



略計畫，作為執行審計業務之準據，茲將其辦理情形分述如次：

- 1.美國聯邦審計署：該署擬訂策略計畫之目的，主要係確認值得關注之關鍵領域，俾作為該署發展及資源配置之藍圖，其策略計畫以6年為1期，至少每3年修訂1次。該署每年均擬訂績效計畫及公布績效與課責報告，告知民眾及國會來年工作重點及年度查核成效。惟因該署年度辦理之查核案件，約95%均係由國會命令或請求辦理，僅剩5%係由該署依職權自行辦理調查，故該署在實務上較難完全依照策略計畫及年度績效計畫，主動進行選案查核，僅能就交辦議題中，被動篩選符合計畫績效目標之議題進行查核。易言之，該署身為國會之看守者(watch dog)，本質上即較無自行研析選案查核之餘地，惟其對於所有案件，仍係運用風險評估方法決定是否辦理查核(詳本研究報告「貳、八、美國聯邦審計署品質管控制度簡介」)。另該署自1990年起即定期分析聯邦部門計畫，並將其中易發生浪費、舞弊、濫用與錯誤管理者，列為高風險項目，每年均公布風險管理分析報告，指出該年度具有高風險之聯邦政府部門計畫，並向國會報告之，該署每年均有自該等高風險計畫中選案進行查核。
- 2.稽核長辦公室：各稽核長辦公室擬訂之策略計畫及年度計畫，多係參酌轄審機關擬訂之策略計畫及年度計畫，並加以連結。以財政部稽核長辦公室為例，其策略計畫係以5年為1期，至少每3年修訂1次，在擬訂年度計畫時，係將涉及法律要求、總統管理議程(President Management Agenda)<sup>8</sup>，以及涉有重大內部控制弱點或缺失等，列由優先查核事項，再運用風險評估方法，決定年度計畫所列之查核議題或案件。至各稽核長辦公室並無出版年度績效報告，而係以向國會報告之半年報代替之。另依據2000年「合併報告法」(the Reports consolidation Act of 2000)規定，稽核長辦公室每年應就其認為轄審機關來年面臨最重大之管理和執行挑戰(the most serious management and performance challenges)提出報告，俾提供轄審機關作為預警性之參考，該辦公室每年均有自該等重大管理和討戰事項中選案進行查核。

---

<sup>8</sup>小布希總統(George W. Bush)在2001年上任後，為解決各機關未能就重大議題落實評估績效問題，爰推動「總統管理議程」，評衡量各機關在五大管理議題之執行績效。

綜上，美國聯邦審計署及稽核長辦公室之查核案件來源雖有所差異，惟基本上均係運用風險評估之觀念，來進行選案查核。Ronell B. Raam在「績效審計：評量方法」(Performance auditing： A measurement, 2nd Edition )一書中指出，運用風險評估選案之步驟，包括：1.定義得稽核之計畫；2.擬訂選案要素：係指審計機關認為值得進行調查之要素，包括：財務重大性；攸關民生議題或民眾抱怨與不滿事項；已知或宣稱之問題或缺失；可能節省之金額及服務改善；財務狀況；計畫之可見度(政治敏感性或國家重要性)；損失舞弊或貪污之風險；公眾福祉(健康、安全)；管理者、立法者及民眾之關注事項等；3.決定選案要素之權重；4.決定評選方法；5.取得與要素有關之資訊；6.進行評分或排列序位；7.排定優先順序。其運用之風險評量表如下表：

表6 風險評量表

稽核計畫名稱	要素						總分
	要素1 (金額大小) (權重20%)		要素2 (損失貪污或舞弊之 風險) (權重70%)		要素3 (可能節省之金額及服 務改善) (權重10%)		
	等級	風險分數	等級	風險分數	等級	風險分數	
國家衛生計畫	2	0.4	3	2.1	1	0.1	2.6
醫療診所改善	1	0.2	2	1.4	2	0.2	3.8
人員進修計畫	3	0.6	1	0.7	3	0.3	1.6
...	...	...	...	...	...	...	...

備註：等級：1 至 5, 數字越高代表風險程度越高，或改善之可能性越高，已將重大性及可能性納入考量。

## (二)擬訂查核目標

### 1.運用計畫流程圖表述查核層面

依據美國政府審計準則6.08規定：「查核目標係指查核工作所欲成就之事。…查核目標得視為與計畫有關之問題，審計人員依據蒐集之證據及評量標準進行查核，以尋求問題之答案…。」按績效審計之查核工作，係與計畫如何運用公共資



源達成目標之作業息息相關，鑑於績效審計之查核內容廣泛，美國績效審計人員為明確釐清所欲查核之績效層面(即經濟性、效率性及效益性事項)，在規劃階段常運用計畫流程圖加以表述，俾作為擬訂各項查核目標之參考，茲舉例說明如下：



圖 3 計畫之查核績效層面

資料來源：” Public Sector Performance Auditing in Developing Countries,” p.328. The World Bank, 2007；Performance Auditing： A Measurement Approach, 2<sup>nd</sup> Edition, p22, 2009.

(1)輸入(input)：係指計畫運用資源(財務、實物、人力、技術及無形資源等)之總和，包括執行機關以外機關所投注者。輸入之經濟性評量，主要係著重於機關能否以最少之資源，達成計畫運作所需之效果及品質，其涉及總額、時機、數量及品質等事項。評量方法包括將輸入成本與標竿成本比較(諸如私部門採購價格、歷史價格等，除以金額衡量外，亦可以投注資源占機關全部資源或支出之比率等方式衡量之)。

- (2)計畫運作(program operation)：係將輸入轉換成輸出之策略、程序及活動管理等。其範圍除包括提供服務活動(諸如垃圾收取或警察巡邏)外，亦包括相關之規劃、組織、監視及決策制定等事項。運作效率性之評量，係量測輸入與輸出之關係，可用生產力、單位成本及相關運作比率(如使用率或庫存率)等衡量之。
- (3)輸出(output)：係計畫產出財貨或提供服務之單位量。例如，職業訓練計畫之輸出評量，得為完成受訓之人數；飛航安全檢查計畫之輸出評量，得為完成安全檢查之飛機數量等。
- (4)成果(outcome)：係執行計畫所獲得之成就或結果。例如，職業訓練計畫之成果評量，得係在完成受訓之成員中，已獲聘且任職超過一段期間之人數比率；飛航安全檢查計畫之成果評量，得為在後續檢查中發現問題比率之下降情形，或在後續檢查中證實問題已獲得改善之比率。該等成果之評量，顯示計畫已朝向達成協助就業及改善飛航安全之目的邁進。成果包括預期/非預期、自願/非自願，以及正面/負面等，可能會受外部之文化、經濟、人為、技術因素影響，並非全由計畫所產生，審計人員應善用相關計畫評核方法，解析並單獨列出其所造成之影響。
- (5)經濟性、效率性及效益性：鑑於美國政府審計準則尚無詳加定義，且各國訂頒之審計準則亦無一致之解釋，爰將加拿大審計總署及 INTOSAI 對於經濟性、效率性及效益性之定義，彙整如下表，俾供參考。

表5 經濟性、效率性及效益性之定義

項目	加拿大物有所值審計準則	INTOSAI 績效審計指引
經濟性	在最適時間以最低價格，取得適用品質及數量之財務、人力及物質資源。	在考量適當之品質下，將所需之資源成本最小化。
效率性	有關財務、人力及自然資源之運用，能否使任何已知之輸入，得到最大化之輸出，或以最小化的輸入，提供特定之輸出品質及數量。	資源之運用是否已屬最佳化或最符合要求，能否以較低資源，達成相同或類似品質及時間之結果。
效益性	目標達成程度或其他預期效果。	計畫或活動達成目的或目標之程度。

## 2.查核目標之擬訂

INTOSAI訂頒之績效審計指引(Performance Audit Guidelines)3.3列載：「查核目標應避免模糊不清或模稜兩可。」Ronell B. Raam在「績效審計：評量方法」一書中指出，查核目標宜具備下列特性：

- (1)力求精確，避免模糊不清或開放自由回答(open-ended)之問題，諸如查核目標係為評估計畫預算編列情形、履約驗收情形或計畫執行情形等，均未敘明詳細內容，係屬較為空泛且不具體者。
- (2)係屬可具體回答者，諸如採購程序是否符合特定法律規定、採購品質是否符合契約規定、失業率是否達成目標等問題，審計人員得回答「是」、「否」，或其達成程度者。
- (3)與審計主題有關者，諸如計畫內容、功能或活動等。
- (4)敘明擬評估之績效層面。
- (5)納入有關之查核發現要素(評量標準、條件及影響與原因)。

該書並以民眾抱怨至某部門申辦相關證件之作業流程超過1個小時以上，國會要求審計機關檢視該部門之作業情形，並視問題嚴重性研提建議意見之審計案例，說明合宜之查核目標如下：

- (1)民眾實際申辦作業時間，是否符合民眾及該部門管理階層之期待?
  - A.民眾可接受之時間為何?
  - B.該部門管理階層可接受之時間為何?
  - C.實際申辦時間為何?
- (2)倘實際申辦時間超過民眾可接受之時間，將產生何種後果?
  - A.該部門縮短申辦時間將增何種代價?
  - B.民眾將付出何種代價?
- (3)倘實際申辦時間超過民眾可接受之時間且後果係屬重大者，申辦時間過長之原因為何?
  - A.該部門人力與工作負擔是否相當，俾維持合理之作業時間?

- B.該部門人員完成作業時間是否合理?
- C.該部門是否相信與其在尖峰時間加派人力，不如讓民眾繼續排隊，更具效率性及經濟性?
- D.該部門是否有足夠之服務窗口?
- E.該部門必要時能否提供更多之服務窗口?

另依據世界銀行2007年出版之績效課責及反貪腐報告，有關「開發中國家之公部門績效審計」文章列載，查核目標之擬訂共分爲6個步驟，包括：(1)瞭解報告主要使用者之需求；(2)辨認擬查核之主題、問題或重點事項；(3)擬訂輸入-執行-輸出-結果流程圖，確認其中與查核主題、問題或重點事項有關者；(4)決定查核之績效層面；(5)決定所需之查核發現要素，並將其連結至次要查核目標中；(6)擬訂相關之次要查核目標，俾處理查核發現要素。

### (三)查核發現(audit findings)

查核發現即係審計人員評斷計畫績效良窳之論述，係構成查核報告結論及建議之基礎。依據美國政府審計準則6.74規定：查核發現係由評量標準(criteria)、條件(condition)、影響(effect)或原因(cause)等4大要素組成。審計人員在查核時，係依據查核目標決定所需之查核發現要素，舉如查核目標僅係單純決定計畫執行良窳，而毋須提出建議意見時，查核發現要素即不須包括原因要素。茲將4大要素之定義及關聯臚述如次：

- 1.評量標準：係指用以評量績效之標準。查核人員應選擇與查核目標有關，且合理、實際可行、切合現況需要之評量標準，諸如十餘年前擬訂之收入上限標準，在考量通貨膨脹或其經濟因素後，已顯不合時宜，此時查核人員應視實際需要擬具適用之評量標準。
- 2.條件：條件係指存在之狀況，包括過去、現在及未來狀況。條件係在查核時予以決定並紀錄之。
- 3.原因：原因係指就條件與評量標準間所存在之差異，所提出之理由或解釋，並

得為建議改正措施之基礎。常見之原因包括：不良之政策設計；程序或評量標準；不連續、不完整、不正確之執行；或屬計畫管理控制未納入考量者等。

4.影響(或潛在影響)：影響係指將條件與評量標準間存在之差異，以清楚及邏輯之連結方式，建立其實際(或潛在)造成之效果或結果。影響得作為論證是否須就問題或風險採行改正措施之依據。

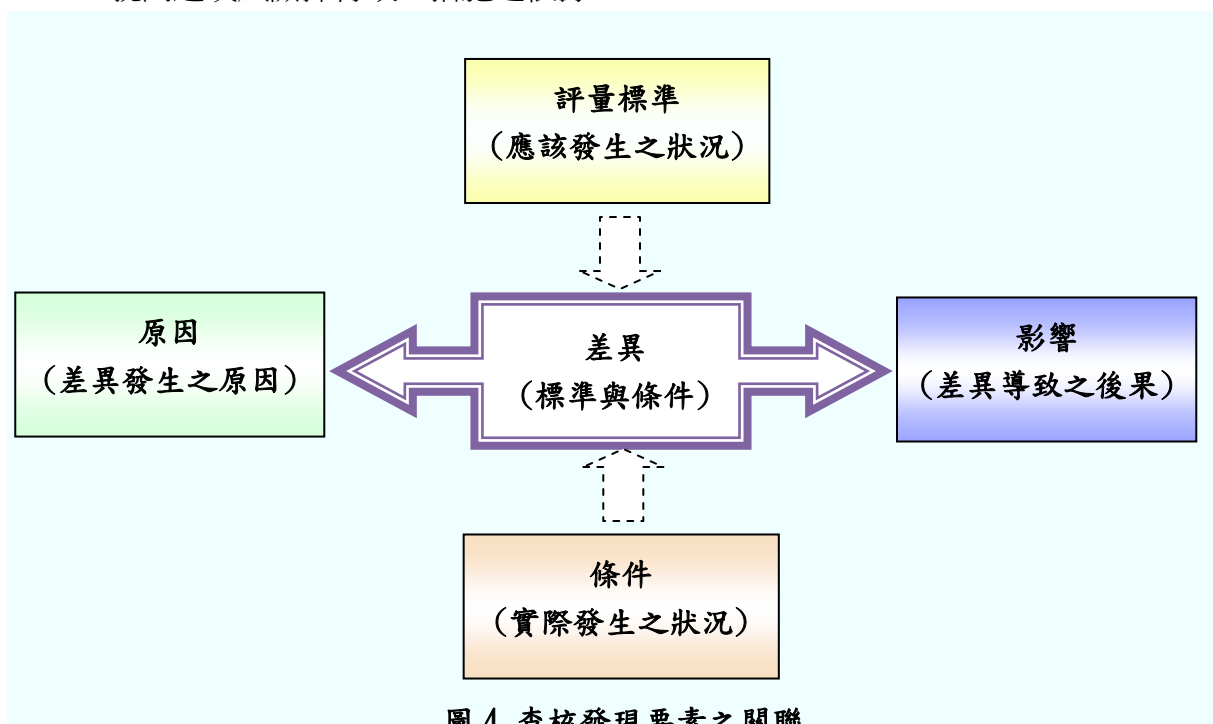


圖 4 查核發現要素之關聯

CIGIE或美國研究院開辦之課程，均相當強調查核發現要素之聯結運用，以本次參加CIGIE訓練課程「審計聯結練習」(audit connection exercise)為例，其設計一種類似大富翁之遊戲，將查核目標、評量標準、條件、原因及影響，以不同顏色紙牌表示，參加遊戲人員以骰子輪流擲出點數，地圖每個方格均設定審計人員在查核時可能會遇到之狀況，以及增減之查核天數，另查核天數將隨抽取之不同顏色紙牌而減少。在遊戲開始時即給予一定之查核天數，在查核天數用罄前，首先能將全部之查核目標、評量標準、條件、原因及影響，予以配對連貫者，即成為贏家。此一方式寓教於樂，除能使新進審計人員充分瞭解查核要素之運用外，在完成遊戲後，仍繼續模擬向長官報告之情況，藉以訓練其表達能力，亦值作為我國辦理訓練之參考。

#### (四)查核報告

依據美國政府審計準則 7.08 規定：「查核報告之內容，包括：(1)查核目標、範圍及方法；(2)查核結果，諸如查核發現、結論或建議意見；(3)審計人員遵行 GAGAS 之聲明；(4)權責官員之意見摘要；(5)省略機密或敏感資訊之性質說明。」同準則 A7.02 規定：查核報告之品質要素包括：(1)準確；(2)客觀；(3)完整；(4)信服；(5)清晰；(6)簡潔；(7)及時等 7 大要素。按美國聯邦審計署或稽核長辦公室出具之績效審計報告，均須對外公開，有鑑於此，其為彰顯審計專業形象，相當重視查核報告之品質，亦要求相關人員應檢視報告是否符合上述品質要素要求。謹將該 7 大品質要素譯介如次，俾作為本部爾後檢視報告品質之參考：

- (1)**準確**(accurate)：準確性係指報告能由具備關鍵事實、數字及能追溯至查核發現之足夠且適切之審計證據所支持。報告係以事實為依據，並充分陳述來源、方法及假設，俾使報告使用者能評斷證據之質量，以達成正確性之要求。揭露相關限制事項(諸如資訊限制等)，有助促進查核報告之準確性。運用參照等品質控制程序，得協助審計機關擬具準確之查核報告。參照係由獨立於查核工作以外且具經驗之審計人員，檢查事實、數字及日期之陳述是否正確、查核工作底稿之證據能否適當地支持查核發現，以及結論與建議是否依據證據以邏輯推論導出。
- (2)**客觀**(objective)：客觀係指報告內容及語調之表達係屬衡平。報告以公正立場及適當內容表達證據，且能符合公正及公平原則，有助於強化報告之可信度。具備適當語調之報告，得促使決策者依據審計人員查核發現及建議意見進行改正。衡平性之語調，係以充分且適切之證據支持報告結論，且避免使用不必要之形容詞或副詞，影射具批判性質或無證據支持之結論。查核報告如敘明證據來源及分析假設，有助於提昇報告之客觀性。報告得依據適用之查核目標，敘述受查計畫所認同之優點。列為優點之事項，得

導致其他閱讀報告之機關據以仿效並改善執行方式。由專業、公正、獨立及知識豐富之人員進行查核工作，將使查核報告更為客觀。

(3)**完整**(complete)：完整係指報告具有充分且適切證據，且能符合查核目標及增進瞭解報導事項所需要。報告在陳述證據及查核發現時，未遺漏與查核目標有關之重大資訊。提供報告使用者瞭解，係提供查核發現之重大性及範圍程度觀點，諸如在測試母體中所發生之次數或頻率，以及查核發現與機關執行過程之關聯等。完整性亦代表報告須敘明何事已被完成或未被完成，以及有關之查核限制。

(4)**信服**(convincing)：信服係指查核結果能對查核目標負責，亦即查核發現之表達係具有說服力，且結論及建議係依據陳述之事實邏輯推論得出。查核發現之有效性、結論之合理性及執行建議意見之有益性，倘能被充分且適切之證據支持，將更具可信性。具信服力之報告，能使機關權責人員聚焦於應注意事項，且促使其採行改正措施。

(5)**清晰**(clear)：清晰係指報告能使閱讀者易於閱讀及理解。在查核主題允許下，盡可能運用清楚及簡單之用語，有助於審計人員擬具清晰之報告。運用直接及非技術性之用語，以及定義技術術語及縮(略)語，有助於表達之簡化及清晰。審計人員得在報告中增加重大成果之介紹或摘要，以獲取報告閱讀者之重視及注意，並突顯報告所欲表達之整體訊息。摘要之撰擬，宜聚焦於回答查核目標問題、最重大之查核發現、主要結論及應回應之主要建議意見。具邏輯組織性之內容，以及準確與精確陳述事實及推導結論，得增進報告之清晰性及瞭解。有效運用標題及主題句，將使報告更易於閱讀及理解。複雜之內容得運用視覺化工具(諸如圖片、表格、圖形或圖像)予以釐清及綜整。

(6)**簡潔**(concise)：簡潔係指報告內容應以不超過傳達及支持訊息所需者為限。多餘之細節對報告毫無助益，甚將掩蔽真正之訊息，以及混淆或轉移閱讀者之注意力。報告內容之決定，存有相當大之專業判斷空間，惟仍宜考量

以事實為依據、簡潔且能獲致成果者為限。

(7)及時(timely)：審計人員之目標係在及時提供相關證據，以回應受查機關官員、立法官員及和其他人員合法需求，並尋求最大化之運用。在報告中提供最新之事證，將使報告更有助益，因此及時出具報告，係屬重要目標之一。審計人員在查核過程中，得就重大緊急事項向適當官員提出臨時報告，以立即警示機關人員，並允許其在正式報告出具前採行改正措施。

## 六、內部控制評核

### (一)法令依據

1982年「聯邦管理者財務正直法」(Federal Managers' Financial Integrity Act, FMFIA)規定，美國聯邦審計署應訂頒內部控制準則規定，行政機關每年應向總統及國會報告其內部控制制度是否符合該法及該準則之規定。有鑑於此，該署爰陸續訂頒內部控制準則(俗稱綠皮書)及內部控制管理及評估工具(Internal Control Management and Evaluation Tool)，俾供各機關遵循運用，另將內部控制評核列為績效審計之重要查核事項之一。

### (二)內部控制評核之查核目標

依據美國政府審計準則第6.21規定：「以績效審計觀點而言，當內部控制之設計或其執行結果，未能使管理階層或相關人員，在正常執行其職能之過程中，去預防、偵測或改正：(1)營運操作效益或效率之減損；(2)財務或績效訊息之不實陳述；(3)未遵循相關法令、契約或補助規定等，即可視為內部控制不良。」A2.03規定：「內部控制評核之查核目標，包括評估內部控制能否合理確信下列事項：a.組織任務、目的及目標已經達成，且具效率性及效益性；b.資源之使用，係遵循相關法令規定；c.能就資源(包括存放於機關外部之敏感資訊存取)之未經授權採購、使用及處置，加以防衛；d.管理資訊(如績效衡量等)及公開報告係完整、精確及一致，能作為績效及決策制定之依據；e.由電腦系統產出之資訊係屬正確無誤；f.資訊系統



應變計畫能提供備援，俾防止非自願之活動或功能損害。」

### (三)內部控制之評核方法

內部控制之評核方法有二，一為整體性之評核，二為目標性之評估。整體性之評估係評估整體內部控制之相關風險，決定適當之內部控制是否存在及其是否運作。目標性之評估係就與查核目標有關之內部控制事項，進行查核。審計人員在進行內部控制評核時，在確認查核目標後，再依序決定風險暴露程度及內部控制有效性等，俾決定進行測試範圍程度，二者關係如右表。

表 8 風險、內控及測試範圍關係表

風險暴露	+	內部控制有效性	=	進行測試範圍程度
高		弱		高
		中		中至高
		強		低至中
中		弱		中至高
		中		中
		強		低
低		弱		低至中
		中		低
		強		非常低

### (四)風險曝露程度

風險曝露程度，係指資源發生重大誤用，或違反法令規定及管理政策之可能性。其評估步驟，包括：1.決定重大性及敏感性；2.評估未能達成計畫目標、違反法令規定、錯誤報導、資源或資產錯誤使用之可能性；3.有無可能發生違失之警訊(red flags)；4.評量管理階層之支持；5.評量人員之適任性。有關上述可能發生違失之警訊(red flags)，美國聯邦審計署於相關準則中列舉範列如次：1.計畫曾發生不當管理情事；2.曾發生重大財務缺失；3.機關人員所為之決定或採取，涉及影響自身或親屬之利益，卻未適當迴避者；4.由高層官員授意辦理且未經適當審核程序之補助或採購案；5.內部控制程序不良或相關紀錄保存不全；6.機關人員自認其資訊系統或相關作業系統，係屬過時、設計不良或不敷使用需求；7.內部稽核功能不彰；8.複雜之交易；9.計畫未訂定具體績效衡量指標，無法評量績效及釐清責任；10.貸款違約率偏高、資產減損程度偏高、敏感性項目持續損失、不良存貨控制、未執行實體存貨控制，或對於財務報表之重大差異未能妥適解決等；11.內部控制活動係

由特定人員或團體長期掌控；12.關鍵職務之離職人員比率偏高；13.受查機關未為負責且合理之答復等。

## (五)內部控制有效性評估之步驟

內部控制有效性評估之步驟，包括：1.辨認及瞭解相關內部控制；2.決定已知之有效內部控制；3.評估控制設計之妥適性；4.決定控制有無落實執行；5.決定交易紀錄是否完整等。

## (六)內部控制管理及評估工具

美國聯邦審計署訂頒之內部控制管理及評估工具，共分為「簡介」、「控制環境」、「風險評估」、「控制活動」、「資訊與溝通」、「監視」、「整體內部控制總結」、「相關產品」等8章，茲將其節略譯介如附件4。

# 七、前瞻性分析

## (一)定義

依據美國政府審計準則規定：「與前瞻性分析有關之查核目標：係就未來可能發生之情事及機關得採行之因應措施等，提供分析或結論。」另依美國政府審計準則A2.05規定：「與前瞻性分析有關之查核目標，包括：1.提出政府計畫與服務之當前與預測趨勢，以及未來可能造成之影響；2.評估計畫或政策替代方案之可行性，包括以各種假設進行模擬及預測計畫之成果；3.評估政策及立法提案之優點及缺點，並得以利害關係人之觀點進行分析；4.評估管理者提出之預期(測)資訊及假設；5.對於未來事件及管理措施，提出概估預算及執行展望。」

## (二)前瞻性與回顧性議題之比較

茲將前瞻性與回顧性之比較，臚列如下表:

表9 前瞻性與回顧性議題比較表

項目	回顧性議題	前瞻性議題
來源	現有計畫、規則及政策所制定之規範及議題。	有關於議題之理念及假設、可能之原因及解決措施。
主要資訊來源	文件、行政管理資料、訪談、觀察及問卷調查等。	先前研究、理論及評估結果；方法之前導或實驗測試結果；專家意見等。
主要分析方法	定性及定量分析方法。	進行模擬及建立模型；前瞻綜合評估方法(prospective evaluation synthesis)；德懷術(Delphi technique) <sup>9</sup> 等。

### (三)前瞻性分析議題

美國聯邦審計署將前瞻性分析之議題分為4類(詳下表)，其中該署較常就行政機關之預測程序及方法提出建議意見，茲就各類議題說明如次：

表10 前瞻性分析議題一覽表

	對機關分析之評價	該署自主研究分析
預見未來	1.行政機關對於未來需求、費用及影響之預測或估計結果，是否妥適。	3.對於未來需求、費用及影響之預測。
改善未來	2.行政或立法機關之提案能否成功之可能性。	4.何種措施最具成功之可能性，且最適合提出建議。

1.行政機關對於未來需求、費用及影響之預測或估計結果，是否妥適：該署對於機關所為之重覆或定期之預測，係先檢視機關有無就預測之正確性進行定期及系統性之評估，以及其錯誤及偏差是否在可接受之範圍內，常見之分析項目如次：

- (1)預測結果(諸如歲入或人員需求，或潛藏問題等)是否妥適?
- (2)預測方法是否周延?
- (3)預測所用資料是否可靠及準確?
- (4)假設是否明確及合理?
- (5)預測結果是否過度推論?

<sup>9</sup>德懷術係指在研究過程中，針對設定的議題，透過專家匿名，不斷以書面討論的方式，誘導專家以其專業知能、經驗與意見，建立一致性的共識，進而解決複雜議題之方法。

(6)預測之程序或報告是否妥適，有無可行之改善措施？

(7)較佳之估計值是否存在？

2.行政或立法機關提案能否成功之可能性：常見之分析項目如次：

(1)評量國會審議新(修)訂法案之特徵，其達成既定目標之可能性為何？

(2)得否修改某些特徵，以提高成功之機率？

(3)能否藉由以往之經驗，察覺法案是否有副作用或問題，並事先預防之？

(4)行政機關提出一系列活動，推動執行新政策或立法，該等活動能發揮效用之可能性？

(5)在提案付諸實現之前，得否予以修訂，俾更能彰顯預期成果？

(6)在提案付諸實現之前，應考量何種未知之風險？

3.對於未來需求、費用及影響之預測：諸如預測處理非法移民或軍隊改編所需之費用。

4.何種措施最具成功之可能性，且最適合提出建議：主要係評估各類替代方案之成本及成功之可能性，俾作為研提建議意見之參考。

#### (四)前瞻綜合評估方法(prospective evaluation synthesis)

美國聯邦審計署進行前瞻性分析之目的，主要係就未來可能發生之事件，進行各類預測、進行替代方案分析並提供對策，俾在國會或行政機關採取作為之前，有效防止未來問題之發生，及促進提案之成功。其所運用之分析方法，係視分析議題而定，惟又以前瞻綜合評估方法(prospective evaluation synthesis)最常被廣泛運用，該方法主要係藉由蒐集與提案類似之執行成果或相關研究及文獻資料，藉由分析其成功或失敗之經驗，評估提案成功之可能性。其分析內容可分為3大部分(詳如下圖)，包括：1.概念性分析(回答“邏輯上是否可行”之問題)；2.運作性分析(回答“實際上是否可行”之問題)；3.經驗性分析(輔助概念性分析及運作性分析，用以回答“歷史上，與提案在概念及運作上類似之活動，在過去能否發揮作用”之問題)。

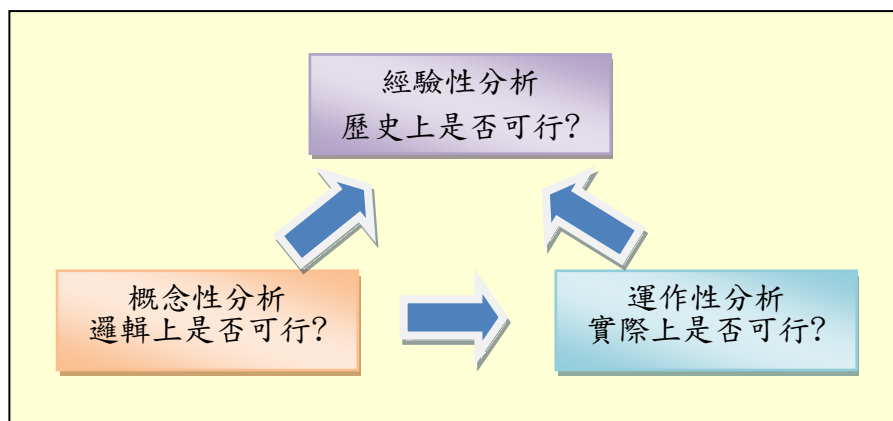


圖 5 前瞻綜合評估方法

前瞻綜合評估方法之分析程序計分為6大步驟，包括：1.定義問題；2.擇定評估之替代方案；3.概念性分析；4.運作性分析；5.依據現有證據，對關鍵假設進行測試；6.結果之表達等，茲分述如下：

表11 前瞻綜合評估方法執行步驟一覽表

步驟	定義	角色	說明
定義問題	詳細描述辨認問題之考量重點，以釐清所欲解決事項。	協助決定工作範圍及爾後闡明結論之基礎。俾免因雙方對問題之定義不同，造成誤解。	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. 與顧客進行討論，查閱與議題有關之聽證會內容，俾瞭解規模及問題性質。</li> <li>2. 對於與規模及問題性質有關之證據，進行分析。</li> <li>3. 辨認須進行討論及取得一致意見之事項。</li> <li>4. 與顧客或其他必要之人進行討論，俾明確定義問題。</li> </ol>
擇定評估之替代方案	係就特定提案進行評估，但對於同時列有多數提案者，在此階段完成後，應在其中擇定進行評估之提案及其替代方案。	篩選適合進行評估之提案，避免時間之浪費，並確保取得最佳之分析價值。	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. 辨認具政治可行性之替代方案。</li> <li>2. 進行篩選，對於具高度變異性或類似於以往曾進行分析之議題，不宜列入評估名單之內。</li> <li>3. 依據評量標準(如提案特徵差異最大者)，檢視最適合運用前瞻綜合評估方法進行深入評估之提案。</li> <li>4. 選擇進行評估之提案。</li> </ol>

步驟	定義	角色	說明
概念性分析	辨認提案之基本假設、信念、價值及理論。並決定在原則上，其可行與否。	瞭解在先前研究或計畫評估中，其基本理論或假設係有無與提案類似者，俾作為協助下一階段擬定之標準。確認提案在邏輯上之差異程度(強度)，以及得影響計畫成功之不確定因素。	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. 對提案或想法進行內容分析。</li> <li>2. 圖像化技術有助於有效地顯示概念性之模型，以及檢查解釋之準確性和完整性。</li> <li>3. 與議案之提案者，或曾就想法進行研究之學者進行討論，俾補充分析內容。</li> </ol>
運作性分析	辨認提案之運作機制：其應該如何執行之。	擬訂標準，篩選與提案類似之先前研究、計畫或運作經驗。確認提案在執程序之差異程度(強度)，以及得影響計畫成功之不確定因素。	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. 對提案進行運作性分析。</li> <li>2. 運用提案之內容，建構設計要素，並判斷其是否適當。</li> <li>3. 圖像化技術有助於檢查審計人員解釋之準確性及完整性。</li> <li>4. 與議案之提案者或執行者進行訪談，得確保運作性模型之正確性。</li> </ol>
依據現有證據，對關鍵假設進行測試	由先前研究及計畫評估所蒐集之證據資料，將提案概念性及運作性分析之關鍵假設與該等研究及計畫評估結果作比較，決定提案成功之可能性。	概念性及運作性分析揭露在邏輯上可能影響計畫成功之因素。倘先前之研究及經驗指出關鍵假設在過去能發揮作用，在類似之條件下，其亦可能在未來發揮作用。此階段已完成三段分析(經驗性分析，概念性分析及運作性分析)，可得出評估提案成功性之結論。	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. 完成先前相關之研究及計畫評估之辨認工作。</li> <li>2. 對證據品質進行評估。</li> <li>3. 綜整可信賴之結果。</li> <li>4. 以系統化表格或圖像化方式，將概念性及運作性分析之關鍵假設與證據作比較，有助於分析之效率性及完整性。</li> </ol>
結果之表達	敘述概念性及運作性模式(通常以圖像方式)，以及關鍵假設之比較結果及相關證據。	確保審計人員能依照 PES 程序執行詳細評估，以提昇可信度，並使報告盡可能的簡潔。	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. 以適當之圖表表達。</li> <li>2. 準備必要之技術附錄等。</li> </ol>

## (五)案例介紹

美國聯邦審計署自1992年起即針對聯邦政府長期財務狀況進行模擬，依據其在2011年公布之模擬結果(詳下圖)，該署認為聯邦政府現行之財政政策，未積極推動聯邦退休和老年人之健康計畫(包括社會保障，醫療保險和醫療改革等事項)之改革，將使聯邦預算編列益趨僵化，倘預估歲入維持不變，在嬰兒潮時代員工退休後，將使聯邦赤字及債務成長無法支應。為因應未來之挑戰，應全面檢視所有進行中聯邦計畫及活動之收支情形，另該署已就可能

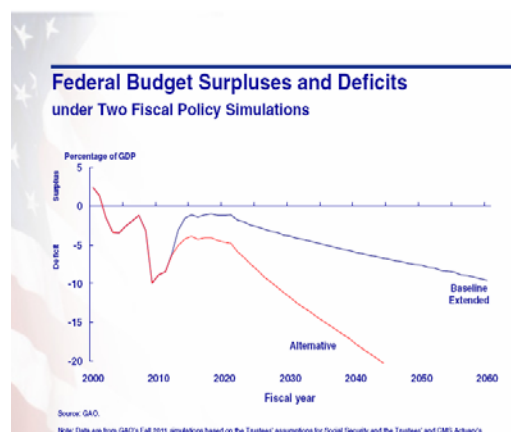


圖 6 美國聯邦預算長期盈餘及赤字模擬圖

重複之聯邦計畫提出「減少政府計畫之可能重覆、節省支出及強化歲入」專案報告，提供聯邦政府予以裁(縮)減計畫及節省支出之參考，聯邦政府爾後對於審核計畫優先順序必須更加審慎，且應將資源與成果相互聯結。

依據該署在2011年3月提出之「減少政府計畫之可能重覆、節省支出及強化歲入」報告指出，政府計畫或活動中之重疊及分散，可能潛藏不必要之重複，該署經檢視農業、國防、經濟發展、能源、一般政府事務、衛生、國土安全、國際事務和社會服務等相關事務，在報告中列舉34個領域，係屬機關或提案有相似或重疊目標，或對於相同對象提供類似之服務，或施政任務係分散在多個機關或計畫，可能發生監督不一致、溝通協調效率偏低、資源使用未具效益者；另列舉47個領域，係屬具有節省支出或增加歲入之機會者。依據該署報告估計，倘國會或行政機關能就上述領域妥適處理，每年產生之財務效益各約達59億美元及19億美元。

## 八、美國聯邦審計署品質管控制度簡介

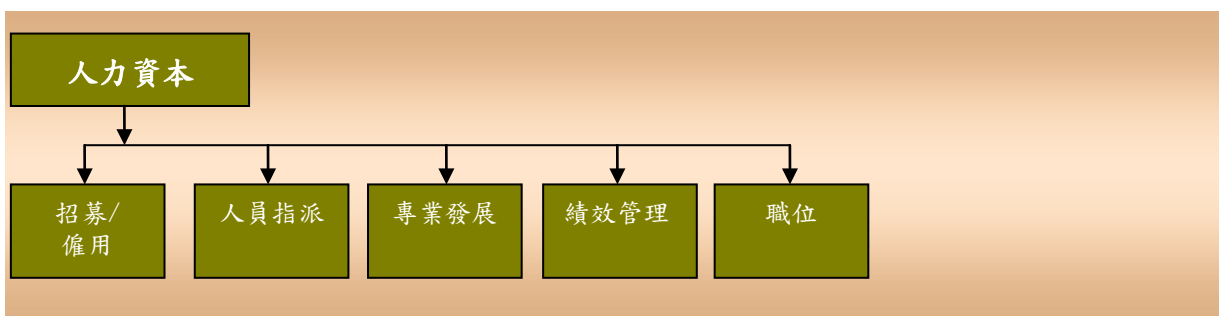
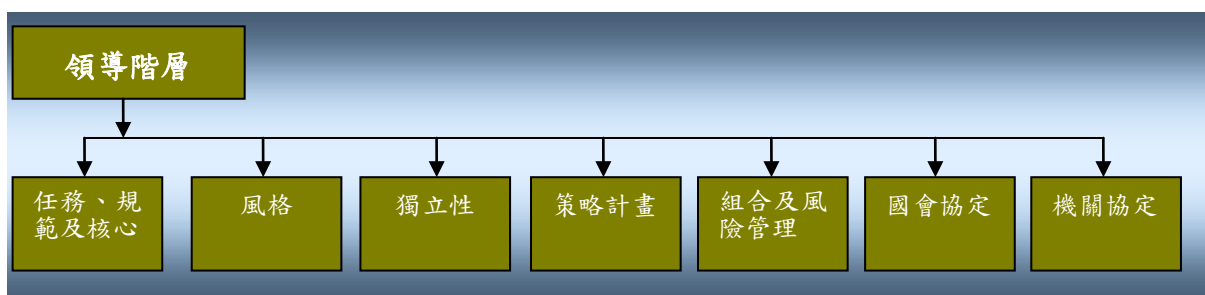
### (一)法令依據



依據美國聯邦審計署訂頒之政府審計準則3.82規定：「依照一般公認政府審計準則執行審計工作之審計機關，應辦理下列事項：a.為合理確信審計機關及人員遵循專業規範及相關適用之法令規定，應建立品質管控制度，並維持其有效運作。b.由外部獨立機關對審計機關進行同業檢查，每3年至少1次。」同準則第3.85規定：「品質管控制度係由品質管理政策及程序組成，處理下列事項：a.審計機關領導階層對品質管控所應負之職責。b.獨立性、法律及道德規範。c.審計工作之提議、承接和續任。d.人力資源。e.審計工作之執行、底稿及報告。f.品質追蹤考核。」

## (二)美國聯邦審計署之品質保證架構

美國聯邦審計署之工作範圍相關廣泛，包括財務審計、計畫審核及評估、政策分析、出具法律意見、調查及各類非審計服務(nonaudit services)等，該署為使審計人員執行相關工作能遵行相關專業規範，並符合該署之核心價值(課責、廉正及信賴)，爰參照上述規定及實務需求，訂頒「美國聯邦審計署政策手冊」(GAO Policy Manual)，建立該署之品質保證架構，並詳細說明各架構之執行步驟及應辦事項，以供審計人員遵循。該品質架構及手冊分為領導階層、人力資本、查核案件執行、追蹤考核/政策覆核等4部份，詳如下圖：





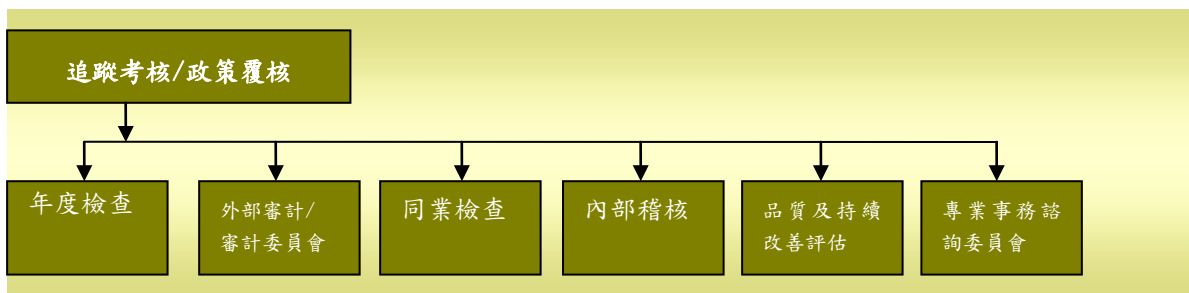
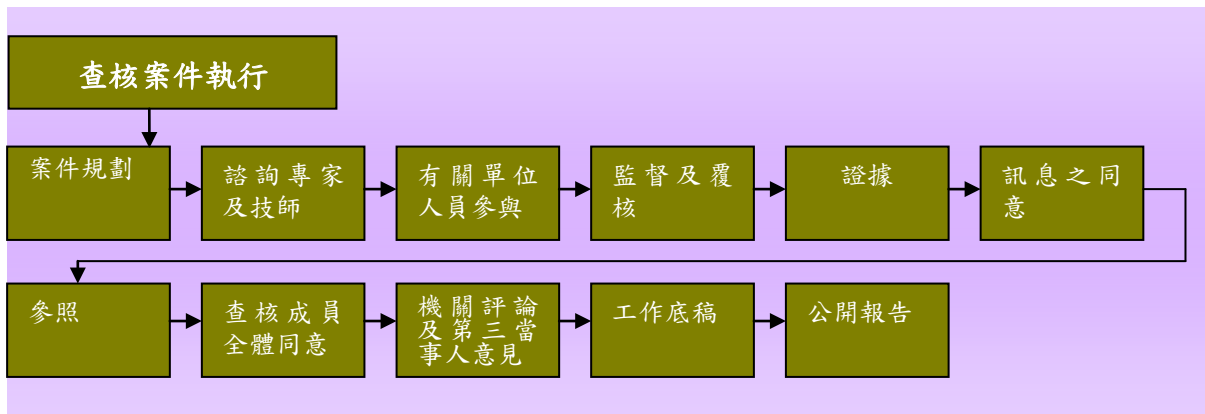


圖 7 美國聯邦審計署品質保證架構圖

### (三)查核工作品質管控

該署除訂頒上述政策外，另就各調查階段應注意辦理事項及實務需要，訂定相關檢查表格及文件，並將其中攸關品質管控者，列為查核作業管理產品 (Engagement Management Product, EMP)，審計人員在完成各階段查核工作後，應將適用之管理產品建檔或查填辦理結果，送交相關管理單位或人員覆核，並在相關管制系統登錄辦理情形後，始得進行下一階段之查核工作，以確保其落實執行相關規範，另為利查核工作之遂行，該署整合相關政策、規範、指引、管制表格及各類資源，製作成一套電子協助作業導引系統 (Electronic Assistance Guide for Leading Engagements, EAGLE)，提供所有審計人員安裝於公務電腦使用，審計人員進入該導引系統後，即可瞭解該署查核工作之實際作業流程、步驟及相關應辦事項，並連結至該署內部網站使用相關資源。該作業導引系統將該署之查核工作，依其實際作業流程，分為5大階段，包括：1.查核案件之承接；2.規劃設計；3.證據蒐集與分析；

4.擬具查核報告及分送；5.查核成果等。其與品質保證架構之關係如下圖，茲配合該署政策手冊，將其實務作業情形臚述如次，另將各階段適用之查核作業管理產品及相關應用工具彙整如附件5。

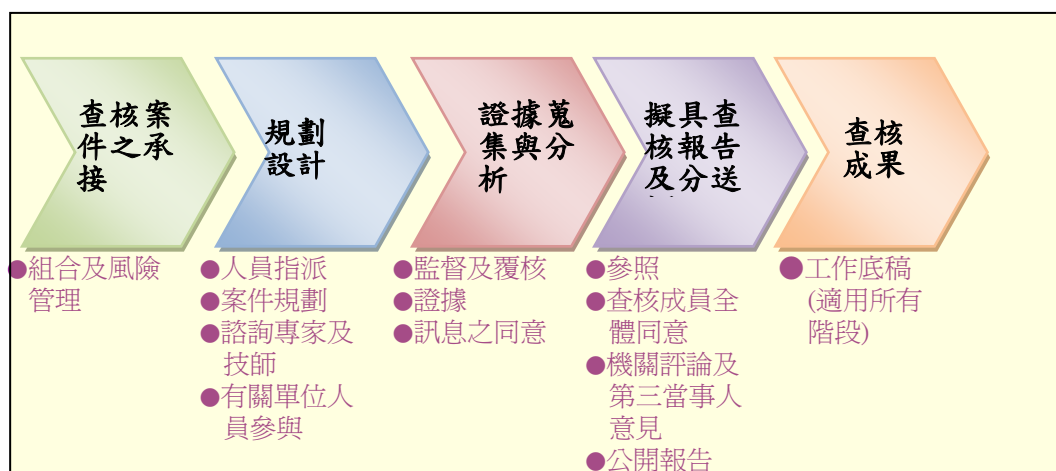


圖 8 查核工作與品質保證架構關係圖

## 階段 1.查核案件之承接

### 1.1 案件來源

美國聯邦審計署之查核案件來源，可分為國會命令<sup>10</sup>、國會請求及該署依權責自行規劃辦理等 3 類，其中前 2 類約占該署總查核工作量之 95%，該署國會聯絡辦公室(Congressional Relations, CR)係負責處理國會請求及命令調查案件，倘該署其餘部門接獲國會之查核請求，亦須移轉至該辦公室處理<sup>11</sup>。該辦公室將國會請求或命令查核之案件編號後，登入任務分派追蹤系統(Mission Assignment Tracking System, MATS)，予以列管追蹤。

### 1.2 審議是否辦理查核

該辦公室每周召開「案件接受會議」(Engagement Acceptance Meetings, EAM)，由審計長指派營運長(The Chief Operating Officer<sup>12</sup>)擔任會議主席，會中就國會及該署各部門提案查核案件，審議是否辦理查核。鑑於提案查核內容龐雜且數量眾多

<sup>10</sup> 國會命令包括法令規定、國會會議報告及委員會報告決議等。

<sup>11</sup> 除國會請求及命令查核案件外，有關國會請求 GAO 出席聽證會作出證言之案件，亦係由「國會聯絡辦公室」負責處理，因其尚非屬查核案件性質，爰不列入本章討論之。

<sup>12</sup> 對照我國審計部官等，為副審計長。

(國會每年提案調查件數達上千件)，可能係為財務審計、簽證委任、績效審計、前瞻性審計、鑑識審計、政策分析等相關工作之一或其組合，且多係跨部門或跨策略目標，須指派在各學科領域中，具專業知識及技能之相關人員，始能勝任查核工作，該署爰發展出以風險為基礎之管理方法(risk-based management approach)，擬定相關評估項目，綜合考量並評定其風險高低，俾決定是否辦理調查及適用品質管控措施，茲將相關評估項目臚列如次：

- (1)機關或計畫是否隸屬聯邦政府監督或出資，並在該署之法定職掌範圍內(對於各洲及地方政府全權負責事項，該署無權進行審計)。
- (2)國會請求查核案件，倘係由個別委員提出者，是否已取得國會委員會或次委員會支持(該署依規定應處理委員會或次委員會主席或資深領袖提出之請求)。
- (3)查核工作是否涉及尚未定讞之行政裁決或司法訴訟事項，進行分析、評估或評論(該署通常不就個案決標或履約爭議事項進行查核，因法律已明訂相關處理架構)。
- (4)查核工作是否涉及該署向國會報告有關政府面臨當前或潛藏挑戰之事項，並屬於該署策略計畫之內。
- (5)該署是否具有充分專業知識執行查核工作，並遵行適用之專業規範及符合該署之核心價值。
- (6)查核工作是否與其他審計機關(諸如稽核長等)查核工作重覆(疊)。
- (7)查核工作係屬政府審計準則規定之審計範疇(財務審計、簽證委任及績效審計)或屬非審計服務。倘屬非審計服務者，應考量該署之獨立性是否會受影響。
- (8)查核目標是否涉及內部控制之評核，對查核目標之達成有無重大影響。
- (9)查核議題與政府審計準則之關係，諸如法令遵循性、可能舞弊或濫用、審計人員獨立性、偏離政府審計準則之可能性等。
- (10)查核工作之承辦部門及有關單位人員，以及其資源投入程度。
- (11)查核議題之複雜、敏感及爭議程度。

在綜合考量上述事項後，該署將決定是否承接查核案件，另就查核案件之成

本、複雜程度、可能之爭議及資訊蒐集可行性，綜合評量其風險程度，並分為低、中、高等 3 級。該署為確保中、高風險程度查核案件之執行結果，能符合美國政府審計準則及該署之品質規範，且具成本效益、及時、公正、平衡報導及客觀，該署在每 2 周召開一次之「案件覆核會議」(Engagement Review Meeting, ERM)，持續列管追蹤其執行情形，並協助解決查核遭遇問題。「案件覆核會議」在查核案件之規劃及設計階段，主要係關注其查核設計、範圍及方法，在證據蒐集與研析階段，主要係關注查核目標能否被達成及查核報告是否符合顧客需要。

### 1.3 審議結果之通知

倘案件係屬國會要求調查者，該署國會聯絡辦公室將在 10 個工作日寄送確認同意調查回函，同時抄送承辦部門。另案件倘屬國會命令調查者，該辦公室將不會寄送回函，由承辦部門直接與國會聯繫溝通相關調查事宜。

## 階段 2. 規劃設計

### 2.1 選派查核人員

依據美國政府審計準則 6.45 規定：「審計管理階層應指派足夠之人員、專家及技師，且具備充分之集體專業能力，以辦理查核工作。」美國聯邦審計署在「案件接受會議」中視各部門負責業務性質，以與查核主題最為相關或最具專業知識者，作為承辦部門，並決定參與之有關單位人員(stakeholder)<sup>13</sup>及專家。承辦部門接獲核准查核通知後，由首要負責人(first partner)<sup>14</sup>或其授權人考量人員技能、專業知識、可用性、獨立性及查核所需之專業能力，選派適當人員進行查核。各部門並設有人事經理，協助進行選派作業。人員之選派應符合下列原則：(1)能為顧客(國會)提供及時與高品質之服務；(2)資源最佳化；(3)員工發展；(4)透明化；(5)負責；(6)一致性。另對於新進人員之指派，在其初任職後 2 年，應予歷練各種議題查核之機會，因此被指派至某特定部門之新進人員，應在該部門之專業領域下進

<sup>13</sup>有關單位人員(Stakeholder)係指為確保查核工作能如期如質完成，須借重其專業知識或技能者。該等人員自查核工作提議之始即參與查核，包括查核案件規劃、研擬調查方法、資訊蒐集及研析、研擬訊息、草擬調查報告等。

<sup>14</sup>首要負責人(first partner)係負責確保查核品質之部門主管或長官。

行各種議題之查核，或在不同部門間輪調，進行各種專業領域之查核。

## 2.2 作業開始

### 2.2.1 登錄查核工作資訊系統

查核人員在「查核工作資訊系統」(Job Information System, JIS)，登錄查核案件之基本資料，包括工作代碼、工作來源、工作型態、背景/主要問題、負責部門、隸屬之策略計畫之績效目標及關鍵努力項目等<sup>15</sup>，在完成登錄後之 24 小時內，即可在該署之文件管理(Document Management, DM)系統及電子紀錄管理系統(Electronic Records Management System, ERMS)，建立專屬之調查檔案資料夾，俾利爾後上傳相關電子文件檔案。

該署建置之查核工作資訊系統，係用於管控查核作業之執行情形，共分為案件承接、規劃、產品、期限、補充說明等 5 大部分，查核人員須按實際執行情形，將案件之基本資料、規劃作業、里程碑、查核情形等資料輸入系統，以利管考。

### 2.2.2 開始查核底稿彙編工作

查核底稿之彙編，係指將查核工作底稿及相關證據，與品管文件檔案(即查核作業管理產品)彙編成冊。該署規定審計人員就每 1 查核案件，均應完成查核底稿之彙編，並提供相關電子檔，上傳至「文件管理系統」。審計人員完成彙編工作後，應分別就查核工作底稿及證據，與品管文件檔案，填具檢查表格(Form 419C、Form 420)，並在檢查表格中加入檔案位置之超連結，並送交相關權責人員簽核後，始完成查核底稿彙編工作，俾確保完成之工作能符合美國政府審計準則及該署政策規定。

### 2.2.3 聯繫法律總顧問局暨關鍵有關單位人員

鑑於政府計畫常係由相關法令授權實施並受其規範，審計人員在查核時必須深入瞭解相關法令規定，始能有效評核其執行成效，且審計成果係提供立法、行政部門及各界使用，可能涉及法律修正事項或影響後續立法發展，因此查核報告

---

<sup>15</sup>依據 GAO 公布之 2010 年至 2015 年策略計畫，列有 4 大策略性目標、10 項績效目標與 40 項關鍵努力項目(key efforts)，GAO 已就各項目預先編碼，俾利審計人員登入系統勾選。有關 GAO 策略計畫之訂定情形，可參閱審計部「審計機關策略管理與績效評估機制」委託研究報告。

列載查核發現、結論及建議意見，均必須適法且能充分彰顯審計機關之專業法律判斷。美國聯邦審計署下設法律總顧問局(General Counsel, GC)，提供審計人員諮詢服務，當查核工作獲批准進行後，法律總顧問局將指派 1 名律師，由其負責協同審計人員評估查核議題涉及之法令層面，並決定其在後續階段(如規劃、設計、證據蒐集及評估、擬具查核報告等)之參與程度及應辦理事項。

該署鑑於審計人員在辦理績效審計時，須廣泛運用相關專業知識及分析方法，爰設置應用研究及方法部門(Applied Research and Methods, ARM)，下設設計、方法及分析；經濟；科學、技術及工程；評估方法及議題等 4 個研究中心，網羅各相關領域之專家(expert)或技師(specialist)，諸如統計學、方法學、經濟學、會計、預算編製、資訊科技及偵測舞弊等，俾符合查核作業需要。該署在「案件接受會議」即初步決定查核團隊所須之專家及技師種類，查核團隊在後續查核規劃作業及查核過程中，應儘速通知相關專家或技師參加討論及相關會議(諸如設計高峰會(design summit)及訊息同意會議(message agreement)等)，由於專家或技師常同時參加數個查核團隊，查核團隊應主動通知其查核進展及關鍵會議召開時程等，俾免遺漏。對於專家或技師之參與及其提供之意見，應列載於工作底稿。

該署為提昇查核工作品質，在內部係運用矩陣式管理(Matrix Management)方法，為查核團隊提供最佳化之人員及資源組合。矩陣式管理係指為達成查核目標需要，預先辨認在該署各部門單位中，何等人員或部門具備與查核工作有關之知識、專長及資源，並將其組合成查核團隊，期能在跨單位之通力合作下，使查核發揮最大價值及有效管理風險。該等人員即稱為有關單位人員(stakeholder)。查核團隊可視需要在查核期間增加有關單位人員，有關單位人員依其扮演角色及參與查核程度，可分為協同管理者/參與者、投資者、覆核者及指導者。

表 12 有關單位人員角色及職責彙整表

角色	職責	應辦事項
協同管理者/參與者	協同管理 2 個部門以上組成之查核團隊	參與查核之部門主管，須簽認查核報告。

角色	職責	應辦事項
投資者	對查核作出具體貢獻者，諸如設計查核方法、執行分析或撰擬部分查核報告等。	投資者之部門主管或其授權人員簽署Form124 <sup>16</sup> ，就其專業範圍，對報告之品質表示認可。
覆核者	對於規劃設計、報告訊息、報告初稿提出覆核意見，並參加相關會議。	投資者之部門主管或其授權人員簽署 Form124，就其專業範圍，對報告之品質表示認可。
指導者 (顧問、諮詢、忠告)	以利害相關人身分提供諮詢或指導。	毋須填具 Form124。

## 2.3 規劃設計

### 2.3.1 釐清查核目標

美國聯邦審計署對於國會命令或請求調查案件，將在 20 日內邀集國會及相關人員召開說明會議，聽取國會對於命令或請求內容之說明，俾對於查核問題本質及國會所欲瞭解之事項，有更深入之瞭解，作為擬訂查核目標及評估該署能否在國會要求之時限內完成報告之參考。

### 2.3.2 取得背景資訊

查核團隊為充分瞭解受查計畫及機關之性質及背景，得辦理下列事項：

- (1)由相關資訊網站搜尋與計畫有關之查核方法、建議意見、機關聯絡方式及立法歷史資料等。
- (2)諮詢外部人員、專家及機關人員，以蒐集有關受查計畫之執行情形、遭遇問題、執行效益等相關資料。
- (3)進行文獻檢索，俾為計畫之背景，建立詳細脈絡。

文獻檢索係由查核人員依據查核需要，就各界已公開之資料，執行有系統之蒐尋，搜尋對象包括立法和法律出版物、圖書、期刊、報告、調查研究、論文、工作底稿、查核報告、立場文件和統計數據等，在此階段所須取得資訊之廣度及深度，係取決於查核目標及查核團隊對於計畫之瞭解，惟查核團隊至少必須至該

<sup>16</sup> Form124 共有 3 種，包括 Form124A、124B、124C 等，依序分別法律總顧問局、ARM、其他有關單位分別查填。

署、國會預算局(Congressional Budget Office, CBO)、國會研究服務處(Congressional Research Service)及稽核長之網站資料庫中搜尋相關資料，並至相關法規資料庫或機關網站搜集相關法令規定等。該署已建立查核報告資料庫(report database)，並請各相關機關或學術網站提供相關資料庫之使用許可，俾供審計人員登錄查詢。在相關搜尋結果中，對於可增進計畫瞭解者(諸如計畫之重大性、執行情形、功能及報告使用者之需求等)，或其他審計人員或專家曾進行之查核或研究結果，且可作為查核參考者，係屬查核作業管理產品之一，應上傳至「文件管理系統」。

### 2.3.3 與國會夥伴單位協調合作

國會預算局(Congressional Budget Office, CBO)及國會研究服務處(Congressional Research Service, CRS)為國會之幕僚單位，提供相關資料予委員作為問政參考，與美國聯邦審計署係屬夥伴關係。為將三方資源共享放大及充分運用工作成果，避免就相同事項進行重覆研究或查核，該署規定查核團隊應與該 2 機關充分協調合作，除透該署派駐在該 2 單位之人員聯繫外，亦須瞭解其所出具報告及相關立法資訊。該署「策略計畫及對外聯繫部門」主管，係負責與國會預算局及國會研究服務處連繫合作事宜。該署透過各種方式加強其與該 2 機關間之合作及與一致性，包括：(1)查核案件之資訊分享；(2)加強各機關間相同專業領域技師之交流；(3)資訊分享及參照服務；(4)交換訓練等。

### 2.3.4 初步擬訂查核範圍及方法

查核範圍係指查核工作之深度及廣度，查核方法係指查核團隊準備如何進行查核及擬運用之資訊。查核團隊在本階段蒐集之資訊，包括：(1)與查核目標或研究問題有關資訊；(2)適當之有關單位人員；(3)資訊之來源及取得；(4)查核方法之複雜程度、所需資源及限制；(5)查核範圍、地點、差旅費需求；(6)查核時間限制等。有關資訊之來源及取得 1 節，查核團隊應與應用研究及方法部門及相關專家討論資訊蒐集策略，並決定是否須就電腦加工處理資訊，評估其有效性及可靠



性<sup>17</sup>。倘查核團隊決定必須進行評估者，應擬具評估計畫，並在規劃階段即開始進行評估，以及檢視被評估資訊與源頭系統之相關資料。查核團隊亦須與有關單位人員、專家或技師討論有關內部控制及法律及規定之遵循性、舞弊及濫用及可能偏離美國政府審計準則等事項，對於查核目標之達成有無重大影響。

### 2.3.5 登錄查核工作資訊系統-「開始階段」

查核團隊在完成前開階段工作後，將批准辦理查核日期、預估完成查核計畫日期、是否屬通案查核、預期查核成效、有關單位、審計工作類型、查核人員分派、查核範圍和方法等資訊，登錄於「查核工作資訊系統」，並運用系統產製開始報告(JIS Initiation Report)，並送交相關權責單位審核。

### 2.3.6 奉准開始進行查核

查核團隊依案件之風險程度高低，將「查核工作資訊系統」產製之開始報告，送交相關權責單位核准後，即開始進行查核作業，屬低風險者係由查核團隊之首要負責人(First Partner)核准之，屬中、高風險者則送由「案件覆核會議」核准之。倘案件係屬有限投資案件(Limited Investment Engagements)，即查核天數少於 100 天，且經部門主管確認查核團隊之前曾辦理類似議題之查核，具備相關知識且經驗豐富；查核或研究問題已被嚴格定義且限縮至較小範圍；未涉及重大查核議題或繁複之查核方法者，則由查核團隊之首要負責人核准之。

### 2.3.7 通知機關及召開行前會議

查核團隊在奉准開始進行查核後，除有特殊情事外，應以書面通知機關，並召開行前會議(Entrance Conference)。書面通知之內容，得包括查核議題、查核案件編號、查核源起、查核目標或關鍵問題、預計開始調查時間及查核地點、召開行前會議時間、美國聯邦審計署查核團隊人員及聯絡方式等。行前會議之參加人員，包括該署查核團隊、相關管理階層人員及受查機關代表，會中該署人員向受

---

<sup>17</sup> 依美國政府審計準則 6.66 規定：「查核人員應評估經電腦加工處理資訊之充分性及適切性，無論其係由查核人員主動篩取或由受查機關提供之。有關該等評估程序之性質、時點及程度，係取決於受查機關就相關資訊事項建立內部控制之有效性，資訊系統之控制、資訊之重大性，以及查核發現及結論引用該等資訊之繁簡程度。審計人員評估其充分性及適切性時，應一併考量資訊之完整性及正確性。」

查機關代表說明調查緣由及查核人員職責，並與其溝通查核所需資訊、主要目標或研究問題、查核時間及地點、資訊保密措施等相關事項，以利查核作業之遂行。另因該署對於查核結果之通知，主要係以電子分送(E-Dissemination)方式為之，可能不提供書面報告，會中亦須對機關代表予以說明。

## 2.4 擬訂查核計畫及與有關單位達成共識

### 2.4.1 準備設計矩陣及風險評估工具

美國聯邦審計署之查核計畫係由下列文件組成：(1)設計矩陣或文件(design matrix/paper, 分為 5 欄或 8 欄等 2 種格式)；(2)風險評估工具：設計附件(Risk Assessment Tool： Design Attachment)；(3)專案計畫(project plan)。茲分述如次：

(1)設計矩陣或文件：

A.設計矩陣或文件係用來記載查核目標、範圍及方法，倘查核團隊未使用該署訂頒之設計矩陣，而係使用自行設計之文件者，須將該文件送交該署品質長(Chief quality Officer)核准，以確保符合政府審計準則規定。設計矩陣填載之內容繁簡程度，係取決於投入之查核資源、查核工作之複雜、爭議或風險程度，以及查核人員之經驗等。對於查核案件性質涉及複雜或敏感議題，或屬該署以往未曾查核者，或查核人員對議題並不熟悉，查核風險較高或使用創新查核方法，或使用可靠性不明之資訊者，應予詳細填載之。

B.設計矩陣計分為 5 欄及 8 欄等 2 種格式，茲臚列如下表：

表 13 5 欄式設計矩陣

研究問題	評量標準及資訊之來源	查核範圍及方法(包括資料可靠性)	查核限制	可能提出之查核意見
查核團隊所欲回答之問題?  ● 辨認關鍵之研究問題。 ● 確保所有問題均	查核團隊需要何種資訊來解決問題? 應至何處取得資訊?  ● 擬訂計畫，俾蒐集文件資料，建立評量標準。	查核團隊如何回答問題?  ● 敘述資訊蒐集之策略，諸如隨機抽樣調查、個	查核設計之限制，以及其對查核成果之影響?  ● 敘明所需資訊、範圍及方法之限制，諸如：	查核工作之預期成果?  ● 依據本表分析結果，敘述

研究問題	評量標準及資訊之來源	查核範圍及方法(包括資料可靠性)	查核限制	可能提出之查核意見
<p>係具體、客觀、政治中立、可衡量及可處理。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● 確保問題所用之關鍵術語，已有明確定義。</li> <li>● 所有進行評估之主要問題，均應完成本表各相關欄位。</li> <li>● 在完成風險評估工具後，對於查核目標有重大影響之內部控制及其他事項，應將其代碼(A1, B1, C1 等)填載於此處。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 辨認應蒐集之文件或資訊類型。</li> <li>● 擬訂計畫，以處理有關內部控制及遵循性事項。</li> <li>● 擬訂計畫，俾追蹤考核所有已知之重大查核發現及建議意見。</li> <li>● 確認所需資訊之來源，如資料庫，研究，學科領域專家，計畫官員，模組等。</li> </ul>	<p>案研究、DCIs、關鍵團體、問卷調查、最佳實務之標杆學習法、運用既有之資料庫等。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● 敘述擬訂之策略範圍，包括查核時間、地點及抽樣樣本規模。</li> <li>● 敘述擬運用之分析技術，諸如回歸分析、成本效益分析、敏感性分析、模型分析，敘述性分析，內容分析，個案研究摘要等。</li> <li>● 敘述評估資料來源可靠性，所採取之評估步驟。</li> </ul>	<p>存疑之資料品質及可靠性；無法取得之資訊種類，或無法取得某特定期間內之資料；維安機密限制；無法整體歸納或推斷查核發現。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● 確認上述限制對查核結果所造成之影響，且妥適處理之。</li> </ul>	<p>GAO 可能出具之查核意見或初步查核成果。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● 確保答案係屬切題，能針對首欄問題回答。</li> </ul>

備註：

- 1.填表時應提供充分背景資訊，俾瞭解議題性質、計畫重大性、潛在問題或關注焦點及其重大性、政治環境，以及關鍵參與者等，並避免一再重複研究問題。
- 2.填表時應辨認可能之查核報告使用者，諸如請求查核者及受查機關等。

表 14 8 欄式設計矩陣

研究問題	評量標準及所需資訊	資訊來源	整體設計策略	資訊蒐集方法	資訊分析方法/可靠性	限制	可能提出之查核意見
<p>顧客所欲瞭解之事情?</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● 明確及具體</li> <li>● 公正及客觀</li> </ul>	<p>回答問題所需之事物</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● 計畫評量標準</li> <li>● 證據：實體性</li> </ul>	<p>應至何處取得資訊?</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● 官員</li> <li>● 計畫參與人員</li> <li>● 存貨記</li> </ul>	<p>如何運用策略回答問題?</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● 問題分類：描述性</li> <li>● 規範性</li> </ul>	<p>如何取得資訊?</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● 結構化訪談</li> <li>● 焦點團體</li> </ul>	<p>如何處理資訊?</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● 描述性之統計</li> <li>● 成本效益分析</li> </ul>	<p>無法執行事項(警告事項)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● 歸納</li> <li>● 資訊之品質及可靠性</li> </ul>	<p>可能提出之查核意見</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● 非預期發現</li> <li>● 傳聞資訊</li> </ul>

研究問題	評量標準及所需資訊	資訊來源	整體設計策略	資訊蒐集方法	資訊分析方法/可靠性	限制	可能提出之查核意見
<ul style="list-style-type: none"> <li>● 政治中立</li> <li>● 可衡量</li> <li>● 可處理</li> <li>● 關鍵用語定義: 範圍、時間、母體。</li> <li>● 填載風險評估工具之代碼(同 5 欄式設計矩陣第 1 欄最末點)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 證言性文件性</li> <li>● 機關執行程序</li> <li>● 參與人員比率</li> <li>● 成本資訊</li> <li>● 出資水平</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 錄</li> <li>● 資料庫</li> <li>● 法律和規則</li> <li>● 先前相關研究</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 影響性</li> <li>● 前瞻性</li> <li>● 案例研究</li> <li>● 計算機模擬</li> <li>● 模型化</li> <li>● 可用資訊之性質</li> <li>● 基本原理及依據</li> <li>● 與問題之關聯</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 資訊蒐集方法 (Data collection Instrument, DCI), 結構化問卷</li> <li>● 目視稽核</li> <li>● 文件審查</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 推理性之統計</li> <li>● 量化分析</li> <li>● T-test</li> <li>● 迴歸分析</li> <li>● 資訊可靠性評估</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 紀錄之存取</li> <li>● 人力 / 出差限制</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 對於樣本之精確陳述</li> <li>● 外推至更大範圍</li> <li>● 各種計畫選項之成本</li> <li>● 變更計畫造成之影響</li> </ul>

備註：

- 1.填表時應提供充分背景資訊，俾瞭解議題性質、計畫重大性、潛在問題或關注焦點及其重大性、政治環境，以及關鍵參與者等，並避免一再重複研究問題。
- 2.填表時應辨認可能之查核報告使用者，諸如請求查核者及受查機關等。

C.查核目標：依據美國政府審計準則 6.08 規定：「查核目標係指查核工作所欲成就之事。…查核目標得視為與計畫有關之問題，審計人員依據蒐集之證據及評量標準進行查核，以尋求問題之答案…。」美國聯邦審計署在擬訂查核目標時，係依上述規定將查核目標為一種研究問題，並規定擬訂之研究問題，應具備下特特性：(1)清楚及明確；(2)公正及客觀；(3)政治中立；(4)可衡量；(5)基於蒐集資訊可行性之考量，查核目標係屬實際可行。

D.查核範圍及方法：該署要求查核人員擬訂查核範圍及方法，應整體考量下列事項，包括：(a)考量替代方案之強度及限制，有關辦理查核之資訊來源、蒐集方法、分析技術及驗證程序，是否妥適，足以回答研究問題；(b)採取之資訊蒐集方法，是否係針對查核目標妥適設計，執行程序能否將相關評量

問題減低至最低；(c)運用選樣技術辦理查核之案件，其設計之抽樣程序，能否妥適處理查核目標；(d)查核方法是否存在弱點或限制，且可能影響結論或建議之品質。該署規定查核人員所擬定之查核範圍及方法，應符合相關專業規範及該署之核心價值，倘查核資源(諸如人力、時間、差旅費等)不敷使用時，查核團隊應與查核請求者進行協商，並視需要修正研究問題，俾確保查核結果符合相關專業規範。

(2)風險評估工具：設計附件(Risk Assessment Tool：Design Attachment)：

依據美國政府審計準則 6.11 規定：「審計人員應依據對於下列事項之瞭解，在與查核目標有關之範疇中，評估查核風險及重大性：…2.內部控制(與特定查核目標及範圍有關者)。3.資訊系統控制(為評估審計風險及規劃調查所需者)。4.法律、規則、契約或補助等規定，以及對調查目標有重大影響之可能舞弊與濫用。…」美國聯邦審計署為協助查核人員在規劃階段確實瞭解上述內部控制、資訊系統控制、法律、規則、契約或補助等規定，以及對調查目標有重大影響之可能舞弊與濫用等事項，爰設計風險評估工具：設計附件(詳下表)，並規定查核人員須逐案填具，以確保查核風險能獲得妥適控管。

表 15 風險評估工具：設計附件

<b>風險評估工具：設計附件(Risk Assessment Tool： Design Attachment)：</b>	
日期:_____	DM#檔案聯結_____
查核案件名稱:_____	
查核案件編碼:_____	設計矩陣 DM#聯結_____
撰擬者:_____	
<b>評估內部控制、法律及規則遵循性、舞弊風險及可能濫用對於查核目標有無重大影響目的</b>	
<p>本工具旨在協助查核團隊決定內部控制、法律及規則之遵循性、舞弊風險、可能濫用及資訊可靠性，對於查核目標是否有重大影響。查核人員在運用本工具時，應配合 GAGAS規定、聯邦政府內部控制準則、GAO政策及規劃查核工作時所適用之相關指引規定。</p>	

### 評估內部控制對查核目標有無重大影響

查核工作得設定多項查核目標，部分可能與內部控制有直接或間接相關。內部控制係管理階層為達成任務、目的和目標，所採取之計畫、政策、方法和程序，並包括規劃、組織、指導、控制計畫運作及衡量、報告及考評計畫績效之管理過程。下列查核目標可能涉及內部控制：

- 組織之任務、目的及目標是否已達成，且具效率性及效益性？
- 資源之運用是否符合法令規定？
- 績效評量及對外公開報告等各種管理資訊，是否完整、正確及一致，並作為執行及決策制定之依據？
- 是否已建立資源防衛措施，俾防範未經授權取得、使用及處置？
- 能否維持電腦化系統產出資訊之正確性？
- 資訊系統能否提供重要備份，俾預防非預期之活動或功能破壞？

依據美國政府審計準則 6.17 及 6.18 規定，計畫內部控制如對查核目標有重大影響，審計人員應評估該等內部控制是否妥適設計及落實執行，並進行相關測試，且應獲取充分且適切之事證，以支持其測試結果。審計人員亦需決定是否應就資訊系統控制進行評估。審計人員得依據內部控制測試結果，決定是否修正查核工作之性質、期間及範圍。

#### A. 四大內部控制要素之考量

內部控制要素	對查核目標有無重大影響	
	有	無
1. 控制環境：管理階層及員工在組織內部所建立及維持之環境，該等環境對內部控制具有正面及支持態度，並能落實管理。 ● 計畫之組織結構及權責劃分。 ● 計畫之人力資源政策及實踐。 ● 管理階層建立及彰顯之操守及價值觀。 ● 管理階層用人適才適所之承諾，以及其管理哲學與經營風格。 ● 管理階層之一般控制。		
2. 風險評估：管理階層從內部及外部評估計畫、活動或機能所面臨之風險，諸如： ● 對於廠商或其他第三方提供的資訊之依賴程度。 ● 機關查證資訊是否合格之能力，有無受到限制及其限制程度。 ● 直接影響計畫之經濟或人口因素。		
3a. 資訊：管理階層透過評估及監督，決定攸關、可靠及適時之資訊，得否作為制定管理決策及對外報告之依據。		
3b. 溝通：有效及適時之內部溝通，得使組織之管理階層及員工履		

行內部控制、其他職責，以及與外部單位之溝通。		
4.監督：管理階層平時執行有效之監督，以評估品質及績效。相關監督活動諸如： <ul style="list-style-type: none"> <li>● 計畫管理階層對於成果之覆核。</li> <li>● 計畫管理階層就發現之缺失，所採取之改正措施。</li> <li>● 內部稽核及稽核長(Inspector General)之活動。</li> </ul>		

### B.特定內部控制程序之考量

特定控制程序係在運作過程中，所訂定及執行之政策、程序，技術及機制等事項，以強化管理階層指示及處理計畫風險。

內部控制程序	對查核目標有無重大影響？	
	有	無
1.計畫管理政策及程序之設計及實施。		
2.績效評量措施及指標之建立及覆核。		
3.適當之職能分工。		
4.資產之實體控制。		
5.有關防範員工、廠商、受補助者及計畫獲益者，在未經授權情況下，取得、使用，或處分計畫資金及資源之防禦措施。		
6.妥適監督計畫承攬廠商所提供服務之績效及價值。		
7.妥適篩選合格之受補助者，以及適當監督計畫執行及目標達成情形。		
8.決定政府款項之受領者是否符合資格條件及相關規定。		
9.有效之資訊系統一般及應用控制。		
10.正確及即時記錄交易結果，並予以建檔保存。		
11.其他。		

### C.資訊系統控制程序之考量

內部控制程序	對查核目標有無重大影響？	
	有	無
1.受查計畫是否廣泛運用資訊系統，或與查核目標有關之基礎交易過程，係由資訊系統負責執行者。		
2.為評估風險及規劃查核工作，是否須瞭解資訊系統控制。		
3.資訊系統控制對查核目標有無重大影響，且必須加以評估，始能獲取充分且適切之證據。		

4.是否須執行與資訊系統控制有關之查核程序，始能獲取充分且適切之證據，以支持查核發現及結論。諸如：(1)蒐集與資訊系統有關之資訊；(2)辨認及評估一般控制及應用控制，對於合理確信查核工作所需資訊之可靠性，是否係屬重要者。

#### D.考量舞弊對查核目標有無重大影響

考量導致舞弊之風險	是	否
<p>1.依據查核團隊之專業判斷，在下列情事中，查核目標所涵蓋之計畫或活動，是否可能存在顯著之舞弊風險？</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● 計畫資產之錯誤撥款或誤用</li> <li>● 為獲得或繼續獲得政府資助或利益，對計畫資訊或結果所為之不實陳述或表達</li> </ul>		
<p>2.查核團隊是否已辨認出類同之潛藏高舞弊風險情事，諸如：</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● 有關經濟性、規劃性或機關運作之事務，已危及財務穩定性、可行性或預算資源。</li> <li>● 機關之工作性質，即易潛藏有舞弊之機會。</li> <li>● 管理階層對於政策、法律或規則之遵循性，未採取適當之監督。</li> <li>● 管理階層對於道德規範欠缺溝通傳達及支持。</li> <li>● 管理階層在作成重大決策時，願意接受異常過高之風險。</li> <li>● 曾發生不當情事之歷史記錄，諸如舞弊、浪費、濫用或可疑案例，以及以往查核或調查曾發現可疑或犯罪情事等。</li> <li>● 操作政策及程序未被有效發展或更新。</li> <li>● 關鍵文件之缺漏或遺失。</li> <li>● 資產之課責機制或防衛程序有欠周延。</li> <li>● 不當之付款。</li> <li>● 錯誤或誤導之資訊。</li> <li>● 年度結束前，以有效運用預算資源為由，臨時辦理之大型採購。</li> <li>● 受查機關或計畫之訂約、採購及取得等相關活動之異常態樣或趨勢。</li> </ul>		

#### 搜尋美國聯邦審計署檢舉舞弊網頁(FraudNet)

該署為利各界檢舉及揭發舞弊情事，特在其網站設置檢舉舞弊專用網頁，稱為檢舉舞弊網(FraudNet)，並由該署「鑑識審計及特別調查部門」(Forensic Audits and special Investigations)負責管理。查核團隊應先檢視該網頁所發布之報告，瞭解是否有與受查單位相關之可疑或犯罪活動，並決定其重大性。查核團隊得至稽核長網站查詢查核報



告或半年報，或由查核團隊在執行進行中的協調性查核程序時，詢問相關可疑活動，以避免重複查核。

#### E. 考量未遵循法令、契約、補助規定對查核目標有無重大影響

審計人員應辨認對查核目標有重大影響之法令、契約及補助規定，並評估機關可能未遵循該等規定之風險。基於風險評估結果，審計人員應設計並執行有關程序，俾合理確信能偵測該等未遵循情事。(美國政府審計準則 6.28)

查核團隊應回答下列問題，俾瞭解查核計畫及適用之法令、契約、補助等規定，並辨認其對查核目標有無重大影響。

	是	否
● 查核團隊是否已辨認及瞭解與查核目標相關之查核計畫有直接關聯之法令、契約及補助規定等？		
● 如有發生違反上述法令、契約及補助規定之情事，是否對查核目標或查核結論有重大影響？		

註：查核團隊回答上述問題時應諮詢該署法律總顧問局(General Counsel)，並取得其認同。分析人員在決定法規遵循對查核之影響時，亦應向其諮詢。

#### F. 考量濫用(abuse)對查核目標有無重大影響

濫用係指在特定事實及環境下，較諸於審慎之人認為合理及必須之作爲，其行爲仍有不足或不當之處。濫用與舞弊通常只有一線之隔，故有關於舞弊之考量，部分亦適用於濫用或可能濫用之情形。

依據美國政府審計準則，在查核過程中，審計人員如察覺濫用對受查計畫可能有重大影響時，則必須採取適當之查核程序，以確定其影響性。(美國政府審計準則 6.34)

濫用行爲舉例如下：

- 不必要之加班。
- 要求員工爲經理人或監督人處理私人事務或工作。
- 不當利用主管職位謀取個人私利。
- 出差的選擇與現行出差政策相違背，或有不必要之奢侈、浪費情事。
- 辦理採購或選擇廠商與現行政策相違背，或有不必要之奢侈、浪費情事。

查核團隊應回答下列問題，俾決定是否應增加查核程序，以查明濫用行爲對查核結果之潛在影響。

	是	否
● 查核團隊是否察覺可能對查核計畫有質或量方面影響的濫用行爲？		

## G. 考量電腦加工處理之資料對查核目標有無重大影響

電腦加工處理(computer-processed)之資料包括：(1)輸入電腦系統之資料或(2)經電腦處理後所產生的資料。此類資料之形式種類繁多，亦包括電子檔或產出報表等資料，諸如由資料庫、企業資訊部門或廠商開發之企業應用軟體中擷取出之資料、Excel 或 Access 或其他商業軟體中儲存的資料、非由原始資料來源系統中取得的資料、由網站或調查資料中蒐集整理出的資料、由報告中摘要出或從文件中影印出的資料等都包括在內，故定義較廣泛。

依據美國政府審計準則規定，查核人員應評估電腦加工處理資料之充分性及適切性，無論其係由查核人員主動篩取或由受查機關提供者。(美國政府審計準則 6.66)

評估經電腦加工處理之資料的可靠性，得作為規劃及執行評估受查單位資料可靠性之基礎架構，倘電腦加工處理之資料將用於支持查核發現、結論或建議，且具重大性者，進行資料可靠性評估即有其必要性。資料可靠性之評估與討論，應儘速執行，宜在查核設計階段即著手進行。

查核團隊應回答下列問題，俾決定是否須評估資料之可靠性。

	是	否
● 查核團隊是否辨認出電腦加工處理資料對查核發現、結論或建議有重大影響?		

### 2.4.2 撰擬專案計畫(Project Plan)

專案計畫係載明查核任務、查核人員職責及預計完成時間等事項，包括：(1)與執行下列事項有關之關鍵活動或任務：(A)設計矩陣或文件所列載之查核方法；(B)各工作階段應完成事項；(C)查核結果之發展及處理；(D)與內部有關單位(應用研究及方法部門、法律總顧問局)及外部有關單位(請求查核者、受查機關或其他相關人員等)之分工合作；(2)關鍵活動或任務之預計完成時間；(3)指派各工作階段之負責執行之人員；(4)完成任務所需之資源(如旅費等)。

### 2.4.3 就查核計畫達成共識及確保獨立性

查核團隊在完成查核計畫後，即邀集有關單位人員，包括應用研究及方法部門、法律總顧問局及相關專業領域之專家等，召開設計高峰會(Design Summit

Meeting)，討論查核計畫內容是否妥適，並達成共識，俾確保查核團隊能以最妥適之方式處理查核目標。另在 2.3.2 階段，倘查核團隊決定就經電腦加工處理資訊，進行可靠性評估者，應將其決定及評估計畫填載於該署訂頒之資訊可靠性評估記錄表 (Record of Data Reliability Assessment, Form 684)，一併在會中提出討論。另政府審計準則要求所有參與查核之人員必須確保其獨立性，因此該署要求查核團隊成員在此階段必須聲明其獨立性，在 2009 年後該署開發 webTA 系統，用來取得及記錄所有查核成員之聲明。

#### **2.4.4 登錄查核工作資訊系統-「承諾階段」**

查核人員在完成上開階段工作後，將相關資料登錄於「查核工作資訊系統」系統，包括查核計畫完成日期、各有關單位人員意見、奉准辦理查核日期、機關意見及報告預定提出日期等，以利管考作業之遂行。

### **2.5 查核計畫之商討及核准**

#### **2.5.1 擬具承諾查核書函及查核工作說明**

查核團隊針對國會請求和命令案件，擬具承諾書函及查核工作說明，俾通知國會有關查核工作之詳細內容，包括主要研究問題或查核目標、查核範圍及方法、查核產品提送時間、後續安排會議或溝通時間、聯絡方式等相關事項。

#### **2.5.2 與國會討論查核細部工作**

查核團隊之首要負責人將與國會代表人員討論查核方式，包括查核工作之細部執行範圍及產品提送日期，倘討論結果須修正查核計畫，且屬重大變更者，查核團隊將重新擬具承諾書函通知國會。查核團隊在查核過程中，將定期向國會報告相關執行情形，以及初步之查核發現與結論。倘查核案件係屬該署依職權自行規劃辦理者，亦須向相關轄管之國會多數及少數委員會簡報執行情形。

#### **2.5.3 查核計畫之批准**

查核團隊應將查核計畫陳送相關管理階層核准。倘查核案件係屬中、高風險者，應送「案件覆核會議」審查核准，屬低風險或有限投資者，除經「案件覆核會議」或查核部門主管指示應送「案件覆核會議」審查核准外，則授權查核團隊

之首要負責人核准。查核團隊在查核計畫批准後將另行通知國會。

## 2.6 完成規劃設計階段之工作底稿

### 2.6.1 完成規劃設計階段之工作底稿

查核部門之副主管應運用專業判斷，決定如何及何時完成覆核查核工作底稿，在規劃設計階段，至少應確認查核底稿已記錄關鍵性決定事項，特別係與國會、法律總顧問局，以及應用研究及方法部門所作之討論事項。

## 階段 3. 證據蒐集與研析

### 3.1 執行查核計畫

#### 3.1.1 會晤受查機關人員及外部專家

查核團隊應與受查機關人員持續進行溝通，俾就查核計畫所列之研究問題，蒐集充分且適切之事證。查核團隊在蒐集相關事證時，亦得尋求外部專家、技師之協助，在尋求其協助前，應先考量其知識、經驗、能力、適任性、獨立性、專業資格、聲譽及對受查機關或計畫有無偏見，俾確保工作品質，並決定是否應就其工作結果進行額外之測試。

查核團隊在現場查核工作結束後，得視需要邀集機關相關人員召開離場會議 (Closeout Meeting at Field Locations)。舉辦離場會議之目的，旨在確保查核人員在機關協助說明下，能對現場所蒐集之相關資訊，獲得確切之瞭解。查核人員在召開會議時得討論蒐集資訊隱含之意義，俾辨認有無其他關聯資料，進而蒐集更充分之資訊，亦得就資訊取得及人員之訪談情形，提出討論。

#### 3.1.2 證據蒐集與分析

依據美國政府審計準則規定，證據可分為實體性、文件性、證言性等 3 類，美國聯邦審計署查核人員所蒐集及分析之事證，應歸檔於「文件管理系統」查核文件集之證據檔中，倘在 2.3.4 及 2.4.3 中決定應進行資料可靠性評估者，應依評估計畫賡續進行之。倘使用他人之工作成果作為證據者，應確保其工作符合該署之證據標準，並決定是否應額外進行測試，以決定其接受及運用程度。

## 3.2 訊息之發展及同意

### 3.2.1 發展訊息內容

訊息即係重大之查核發現，或其與查核結論及建議意見之組合。查核團隊於蒐集及分析證據後，可得出與查核目標或研究問題有關之查核事實，並據以擬具相關訊息。倘查核團隊發現可能涉有舞弊、濫用、違反法律、規則、契約或補助規定等情事者，其應徵詢該署「鑑識審計及特別調查部門」及「法律總顧問局」之意見，俾決定是否應進一步深入查核及報導方式。

依據美國政府審計準則 6.73 規定：「查核發現之構成要素種類，係繫於查核目標之處理情形，以及要素與目標之連結程度。」6.74 規定，查核發現要素包括評量標準(criteria)、條件(condition)、影響(effect)或原因(cause)等 4 大要素。該署將各種查核目標(研究問題)所需之查核發現要素彙整如下表：

表 16 研究問題與查核發現要素彙整表

需要之查核發現要素	研究問題種類			
	敘述性 (descriptive)	比較性 (normative)	影響性 (effect)	前瞻性 (prospective)
評量標準		V	V	V
條件	V	V	V	V
影響			V	V
原因			V	V

備註：

- 1.敘述性問題：就特定計畫或活動之辦理情形，提出相關說明。
- 2.規範性問題：將實際結果與預期結果作比較，以提出比較結果。
- 3.影響性問題：又稱為因果性(Cause and Effect)問題，係瞭解比較結果何以產生差異之原因，並評估其造成之後果。
- 4.前瞻性問題：係就未來可能發生之情事及機關得採行之因應措施等，提供分析或結論。

美國聯邦審計署常使用之評量標準<sup>18</sup>如下：

- (1)法令或計畫所訂之目的或政策目標。
- (2)公認專業領域敘明之原理或準則。

<sup>18</sup> 有關內部控制之評量標準，則參考聯邦政府內部控制準則、內部控制之整合架構，以及內部控制管理及評估工具等。

- (3)分析性方法，諸如分析機關之庫存，找出最具經濟效益之庫存量。
- (4)基礎資料，諸如在計畫實施前，已存在之條件狀況等。
- (5)在受查計畫以外之控制組，或運用不同方法之對照機關組織。
- (6)其他機關或私部門可資用以比較之計畫或機能。

查核人員如發現評量標準不存在，或不宜用以進行評量，應尋求其他適用之標準，諸如：採用與受查計畫性質相近者之標準；檢視文獻資料，尋找相關專業領域所採用之標準；與機關人員、專家、顧問或焦點團體研商評量標準等。查核人員選用評量標準，得先與受查機關人員及相關專家取得共識及同意，採用之評量標準，應係具邏輯性、充分性、攸關性、適任性、適切性、可行性及有效性，且能說服明智之人接受。

依據不同之查核目標，影響可分為 2 種類型。首先，查核目標如係辨認條件與評量標準之差異(正面及負面)所造成之後果，影響即係對於該等後果之評量。其次，查核目標如係評估計畫執行對於經濟、社會條件所造成之改變，影響即為衡量計畫執行所造成之後果。影響得被直接衡量(如金錢或時間之節省)或僅能被預測或評斷(如改善內部控制，對管理事務造成之影響等)，倘建立完整之影響需耗費過多時間或成本，該署查核人員規劃查核工作時，得適度縮小範圍及需求。

### 3.2.2 訊息之同意

在證據蒐集及分析結束前，查核團隊將邀集首要負責人、副主管暨有關單位人員召開訊息同意會議(message agreement meeting)，討論蒐集證據之整體強度，得否支持查核發現及結論，以及有無任何限制存在，俾決定是否同意查核團隊所提出之訊息，抑或退回修正之。訊息同意會議應檢視或辦理下列事項：

- (1)請求查核者之基本問題是否已被妥適回答。
- (2)績效審計之評量標準，是否已被妥適及明確地陳述。
- (3)評估整體證據之適切性及充分性，是否足以作為查核發現、結論及建議意見之依據。
- (4)辨認查核報告之評論者，諸如廠商、非營利團體或州政府等第三當事人(third

parties)<sup>19</sup>。

(5)是否需再蒐集及分析其他資料，以充分支持查核意見。

訊息同意會議之決議應作成紀錄，該署已訂頒會議紀錄範本(Form 421)供查核人員使用。另在召開訊息同意會議前，倘查核案件係屬敏感或複雜者，查核團隊得視需要先行召開訊息檢查會議(message check meeting)，以確保查核工作能確實按照查核計畫執行，並能發展有意義之訊息。

訊息同意會議之結論，如對查核目標或範圍產生重大改變，或未按照設計矩陣列載之查核方法進行查核者，則應予以修正設計矩陣、風險評估工具：設計附件及專案計畫。

### 3.3 通知國會查核工作進展

查核團隊將定期向國會報告查核工作之進展，並通知其有關任何對查核工作有重大影響之情事(諸如蒐集資訊之是否遭遇阻礙或其可靠性等)及初步查核成果。

### 3.4 完成證據蒐集與研析階段之工作底稿

調查小組應紀錄在證據蒐集及研析階段，所作成之所有重要決定，並將其納入查核底稿彙編中，且更新相關系統及完成查核作業管理產品(如 Form 419C 等)。

## 階段 4. 產品<sup>20</sup>發展與分送

### 4.1 開始撰擬產品

美國聯邦審計署對於報告訂有架構及要素規定，為確保產品初稿符合規定，查核團隊得運用產品初稿檢查表，先行自我檢查之。

### 4.2 召開查核結束會議(Exit Conference)

查核團隊在完成證據蒐集與研析後，將邀集受查機關人員(必要時得邀請第三

<sup>19</sup> 第三當事人係指與執行聯邦計畫有直接或間接相關之非聯邦團體。美國聯邦審計署評估第三當事人執行聯邦計畫之績效時，將提供其檢視與其有關事項之機會。倘該署對其有負面之查核發現，查核團隊應在通知其評論前，先在 ERM 中提出報告，在其他情形下，是否需要通知第三當事人檢視，將視個案情形決定。

<sup>20</sup> 產品(product)係指美國聯邦審計署將查核結果提供給國會或其他單位之正式書面或口頭資訊。該署使用 4 種書面產品來傳達查核結果，包括章節報告、書信報告、信件及證詞等。

當事人參加)召開查核結束會議。召開查核結束會議之目的，主要係在確認查核團隊用以作為分析及查核發現依據之重要事實及關鍵資訊，係屬最新、正確且完整。會中提供機關相關書面資料作為確認之依據者，應一併提供切結書予機關簽認，俾免機關不當外洩查核內容，另會中亦得討論初步查核結論或可能之建議，惟此項討論不得提供書面資料。

### **4.3 產品初稿之同意**

#### **4.3.1 取得有關單位人員之同意**

在提送產品初稿至首要負責人前，副主管及團隊應確保產品符合該署核心價值與專業規範，以及業經有關單位人員之適當參與。法律總顧問局對於產品之覆核，係在產告初稿經次要負責人核准前，以及正式產品出版前等 2 個時間點，覆核後再簽署相關表格(Form 124A)。至應用研究及方法部門及其他有關單位人員則分別填具 Form 124B、124C。

#### **4.3.2 首要負責人之批准**

首要負責人對於產品初稿之內容表示滿意，且確認產品內容符合該署之核心價值、相關專業規範與該署品質保證架構規定，以及所有相關部門對於產品之意見已被妥適處理後，簽署相關表格(Form 132)，並移送次要負責人覆核。

#### **4.3.3 次要負責人之批准**

次要負責人主要係負責覆核產品初稿是否確係符合該署之核心價值及專業規範，俾更臻強化首要負責人之判斷，並為產品品質提供最後之覆核。次要負責人與首要負責人達成一致意見後，即簽署相關表格(Form 132)。倘未能達成一致意見者，即向上提送更高層級之次要負責人決定之。該署係依查核工作之風險程度高低選定次要負責人，茲臚列如下表：



表 17 風險程度與次要負責人一覽表

風險程度	次要負責人
低	部門管理主管或其授權人
中	QCI 管理主管
高	營運長或其授權人員(如品質長)

次要負責人之主要覆核事項，茲彙整如下表：

表 18 次要負責人主要覆核事項表

項目	檢查內容
表達	產品之選擇係為適當；報告標題名稱能反映訊息內容；產品內容係屬簡潔，並以直接方式及易於理解之文句表達，佐以適切之專業術語，與圖像化工具。
連結	報告係經妥適組織，在查核目標、結論及建議意見間，能相互清楚聯結。
重點提示	能表達報告或證詞之重點，在各段落間能清楚聯結，並適當反映產品所欲表達之訊息。
結果簡介	直接回答目標問題；是否公正及衡平；能否作為查核發現(分析)、結論、建議意見及相關受查機關意見之基礎總結。
背景	建立背景內容(諸如計畫或活動之目的、授權及功能等)。
目標、範圍及方法	陳述目標係中立、清晰、公正、衡平及前後一致；目標及範圍及方法應能連結；注重方法精密性、敘明查核時間範圍、辨認所有限制並遵循政府審計準則。
查核發現及證據	就查核發現及結論而言，證據係屬充分且適切；條件能妥適描述既存情形；敘明用以比較之評量標準；原因能指出何以條件及規範存在差異之理由；影響具體描述差異所造成之後果。
結論	對於事實造成之正面或負面影響之表達，係屬公正及衡平；簡短、簡潔且不重複或摘述查核發現。
建議意見	建議意見能與證據及結論連結，並依據原因具體陳敘所需執行之事項；建議意見係屬合理、可行且具成本效益。
保證聲明	產品使用適當之保證聲明。

次要負責人覆核有關該署核心價值事項，茲彙整如下表：

表 19 次要負責人覆核有關該署核心價值事項

項目	檢查內容
專業	在內容中提供適當脈絡，能彰顯對於議題之瞭解及外在環境之應有注意，諸如趨勢敏感度及處理問題實務方法等。
準確	正確表達資訊或查核發現；其邏輯或推理並無明顯之錯誤。
客觀、公平、無黨派、無意識形態	公平且公正之論述；建設性及客觀性之語調；允當表達機關權責人員對於關鍵議題之立場。
有事實依據	完整陳述資訊及查核發現，包括所有必要事實及解釋；對於事實及未經證實資訊、意見、斷言及宣稱，能予以區分之。解決相互矛盾之證據。
衡平	以健全及具邏輯性之證據，充分支持結論。避免使用形容詞或副詞，影射證據至批判或結論。必要時，得認同議題或受查機關之優點。
及時、有用	及時提供相關資訊，以回應請求者之合法需求。
清楚、簡潔	論述係清晰、簡潔且經良好組織。撰寫方式係順應讀者之需求。

#### 4.3.4 在送交機關評論 4 周前，通知「案件覆核會議」

查核案件倘係屬於中、高風險及涉及第三當事人者，應在送交機關或第三當事人評論前，先將產品初稿提送「案件覆核會議」討論之。

### 4.4 初稿之索引及參照

#### 4.4.1 初稿之索引

查核團隊將初稿送交核准及徵求機關或第三當事人之意見前，應確認報告所述之事實，在工作底稿中已備妥相關支持事證。為確保查核團隊能完成前開作業，首先必須完成初稿之索引。索引係在初稿中加入註解，指出作為查核內容依據之特定資訊來源。美國聯邦審計署列舉常見之索引錯誤態樣如次：

- (1)關鍵字或用語未予以索引。

- (2)號碼錯置。
- (3)索引之來源，未能適當支持所述內容。
- (4)因果關係之連結，不明確或不存在。
- (5)參照者未能注意所有細節或提出問題。

#### 4.4.2 初稿之參照

查核團隊完成初稿之索引後，即由獨立於查核團隊以外之人員(稱之為參照者, referencer)，進行初稿之參照。參照係一重要之品質管控程序，旨在確保產品中之論述、數字或日期等資訊，能獨立追溯至支持之工作底稿，並具備充分且適切之證據。參照者應係客觀、經驗豐富、具備分析能力且瞭解證據準則及該署品質政策，並參加通過該署開辦之相關訓練課程，參照者在參照時應確認下列事項：(1)支持調查發現、結論和建議之相關底稿，已被覆核；(2)陳述之事實、數字(圖表)及日期，能獨立追溯至支持之工作底稿，相關算式已被重新驗算無誤；(3)證據能妥適支持查核發現；(4)已就相關法律事項向總法律顧問完成諮詢；(5)支持被參照產品之初稿，業已完成參照，且相關意見已被釐清；(6)獨立於查核工作以外之合格方法專家，業已完成相關技術數據之審核。首要負責人在解決參照者提出之所有問題後，簽署參照覆核簽名表(Referencing Review Signature Sheet, Form 92)，以示負責。

#### 4.4.3 將初稿送交 PAG 編輯

產品協助團隊(Product Assistance Group, 以下簡稱 PRG)係協助查核團隊編輯初稿，包括圖像化需求及製作無法修改之 Word 或 PDF 檔案等。查核團隊將產品檔案上傳至內部網路預設之檔案夾後，即通知 PRG 進行編輯工作，並與其討論圖像化之需求，以及相關產製或時程事項(諸如預定送交機關評論日期或產品分送型態等)。在完成編輯後，查核團隊即可獲得一組產品號碼。

### 4.5.送交機關評論

#### 4.5.1 通知國會

查核團隊將初稿送交機關或第三當事人評論前，應先通知請求者(國會命令或

請求查核案件)或轄管國會委員會(該署依職權自行查核案件)並提供初稿，以達成資訊平等之目的。

#### 4.5.2 將初稿送交機關評論及取得第三當事人意見

依據美國政府審計準則 7.33 規定：「將報告初稿提供受查機關權責人員及其他單位進行檢視及評論，可協助審計人員出具公正、完整及客觀之查核報告。」美國聯邦審計署在產品正式發布前，將提供受查機關及相關第三當事人，就產品內容提出評論之機會。除法律另有規定外，機關應在接獲產品後 7 至 30 天內提出評論，倘有延長期限之必要者，應經審計長或其授權人員之同意。另該署對第三當事人有負面之查核發現(諸如計畫之耽延或效能不彰，係可歸責於第三當事人等)，該署亦應聽取第三當事人之意見。

#### 4.5.3 通知「案件覆核會議」已將產品送交機關評論

屬於「案件覆核會議」列管之查核案件，查核團隊在產品送交機關評論後，應通知「案件覆核會議」。

#### 4.6 機關評論之處理

依據美國政府審計準則 7.35 規定：「審計人員應評核機關權責人員之評論，並將評核結果納入查核報告…」第 7.37 規定：「受查機關之評論與報告初稿列載之查核發現、結論或建議意見不一致或有牴觸之處，或未就建議意見採取適當之改正措施者，審計人員應評核受查機關評論之效力。審計人員不同意受查機關評論，應在報告敘明不同意之理由。反之，審計人員認為受查機關之評論係屬有效，且具充分及適切之證據支持，必要時應修正報告。」該署查核團隊在接獲機關或第三當事人評論後，應擬具回應意見，列入報告，並決定是否須修正報告。該署亦接受機關進一步解釋其立場之說明，惟對於報告內容有重大影響者，應要求機關一併檢附相關事證。

#### 4.7 出版報告

##### 4.7.1 首要負責人決定是否須送次要負責人覆核

查核團隊將機關及第三當事人之評論納入報告初稿後，送交首要負責人審

核，俾確保其立場已被公正及完整表達，並決定是否須送次要負責人覆核，倘機關及第三當事人之評論係表示反對意見，則一律應送次要負責人覆核之。首要及次要負責人簽署 Form132 表示同意報告內容。

#### **4.7.2 將機關及第三當事人之不同意見通知「案件覆核會議」**

屬於「案件覆核會議」列管之查核案件，倘機關及第三當事人之評論係表示反對意見者，應通知「案件覆核會議」。

#### **4.7.3 有關單位人員之最終同意**

報告初稿經首要及次要負責人簽署同意後，即送由法律總顧問局審核，倘機關或第三當事人之評論係表示反對意見，或對於涉及其他有關單位之專業事項表示重大疑慮者，則加會其他有關單位審核。法律總顧問局及有關單位分別簽署相關表格(Form124A~C)，以示審核同意。

#### **4.7.4 首要負責人簽署產品**

美國聯邦審計署之產品係由首要負責人簽署核定之。該署鼓勵查核團隊在報告完成期限前 1 週，通知國會請求者報告即將出版，以示尊重。該署向國會承諾之報告完成期限，除有特殊情事外(諸如國會請求者變更請求之優先次序、配合國會議程需要、需擴大查核範圍、機關要求更多時間進行評論等不可抗力因素)，不得變更展延。

### **4.8 產品之最終處理**

#### **4.8.1 產品之處理**

副主管覆核查核工作之查核作業管理產品文件，確認其工作底稿符合適用之政府審計準則及該署政策，且證據係充分且適切，能作為查核發現及結論之合理依據後，簽署相關表格(Form 419C Section 2)。查核團隊將報告及分送名單暨相關資料送交「國會聯絡辦公室」，以進行後續校對及製作程序。查核報告之內容包括建議意見者，查核團隊將通知受查機關應在報告公開之 60 日曆天內，採取適當之

改正措施<sup>21</sup>。

#### 4.8.2 產品之發送

美國聯邦審計署之產品多係製成電子檔案，以 EMAIL 進行分送，不另提供紙本。惟請求者確有紙本報告(稱為 bluebook report)之需求時，該署得斟酌提供少量報告供參。

#### 4.9 完成最後階段之工作底稿

本階段應完成之相關工作底稿，包括：適用之查核作業管理產品文件、將批核過之查核資料歸檔、解散查核團隊、在 MTS 輸入相關資料、聯絡媒體記者等。副主管在檢核所有查核作業管理產品文件之完整性及正確性後，簽署相關表格文件(form 419C)。

### 階段 5. 查核成果

#### 5.1 查核作業結束

查核團隊在查核工作結束後 60 天內，應再次確認查核工作之相關電子紀錄完整無誤、所有書面文件已經歸檔、相關表格欄位資料業已按照指引填寫完畢，以及與查核工作無關之資料業已刪除完畢等事項，俾在該署之「文件管理系統」、「任務分派追蹤系統」及「電子紀錄管理系統」等系統關閉資料之修改權限前，完成修正工作。

#### 5.2 追蹤覆核及記錄結果

在產品發送後，審計人員應追蹤覆核機關之改善成果，為期至少 1 年，以決定該署建議意見被落實執行程度及產生之效益，直至機關已落實改善為止。部門管理主管應定期覆核前 4 年之建議意見，對於無合理預期有改善可能之建議意見，得予以結束追蹤覆核。另受查機關人員亦應對建議意見予以追蹤覆核，並保存正確之改善情形資料。依據 OMB 公報 A-123 有關內部管理制度規定，機關應指派高層人員負責保存有關於建議意見之改善情形資料，並優先追蹤覆核之。審

---

<sup>21</sup> 依據 31 U.S.C. § 720 規定，機關首長在接獲查核報告後，應提出已就建議事項採行改正措施之聲明，並在 60 天內將聲明送交國會。

計人員應隨時紀錄追蹤覆核結果，並取得有關之佐證資料，填具相關表格(Form 66)，送交相關權責人員審核，俾將結果登錄於該署查核成果系統(Engagement Results Phase ,ERP)，該系統將自動連結更新該署公開建議意見資料庫(open recommendation database)有關機關改善情形之資訊。

### 5.3 評估財務及非財務效益

(1)財務效益：係紀錄得以貨幣單位量化之效益，其係因機關或國會就政府運作作業或活動所採行之行爲，或機關執行業務之改變，所產生之財務效益影響，且與美國聯邦審計署查核工作有直接相關者。其來源包括年度運作成本或支出之節省、長期計畫或權利之刪減、歲入之增加(諸如稅制改變或使用者收費等)，亦得包括資源重新配置者(諸如將經費投注至其他領域等)。該等績效宜由該署以外之機關評估計算之，諸如受影響之機關或國會等，且應與投注之重大改善成本互相抵銷之。

(2)非財務效益：係紀錄不能以貨幣量化之改變或影響，且與美國聯邦審計署查核工作有直接相關者，諸如：因該署提供國會資訊所導致之法令改變；機關因該署建議意見所採行之改正措施，具體改善政府服務或運作；因該署之查核工作，導致機關核心作業及業務程序之改善，或強化政府管理制度改革；因該署之鑑識審計，所導致之逮捕、起訴或行政處分等。

美國聯邦審計署在評估相關效益時，應製作績效報告，送交權責人員核定後，將結果登錄至該署之績效報告系統(Accomplishment Reporting System)。在評估績效時應注意下列事項：

(1)機關採取之行爲，必須係已開始執行或已具體完成。

(2)機關採取之行爲，必須與該署查核工作具因果關係，且應考量該署查核工作是否對該等行爲產生重大影響；將未來年度績效換算至基準年度時，應考量利率因素。在評估績效時，機關採取之行爲應係在過去 2 年內發生者。

(3)財務效益必須係因機關採取之行爲，所產生之結果。財務效益一般可分爲 3 種類型：

A.因機關之作業或業務運作之改變，所造成之成本減省：此類效益係指成本減省或成本免除(諸如或有負債等)，最高可列計 5 個會計年度，但考量機關改善之動能較難維持長久，爰多僅列計 2 年，贖餘年度之績效，再於爾後年度視實際改善情形列計之。

B.長期計畫之成本或資產之減省：此類效益係指計畫在贖餘年期之改變，所造成之成本減省或成本免除(諸如或有負債等)，諸如主要採購或長期勞務契約之縮減或取消及資產出售總額等，最高可列計 5 個會計年度。

C.權利成本之減省或稅金及使用費之改變：此類效益係計算過去(應該發生)情況與現在(未來將發生)情況之差異，所產生之淨效益，最高可列計 5 個會計年度。

(4)財務效益宜由該署以外之單位，諸如受影響機關、國會委員會議或國會預算中心評估之，且優先以國會相關單位提供者為準。計算效益時，應與投注之重大改善措施成本相互抵銷，倘無相關單位得提供效益分析時，該署亦得自行計算財務效益。財務績效金額在美金 100 萬元以下者，係由查核部門管理主管核准績效報告，在 100 萬元以上者，由品質長核准之。

## 九、美國聯邦審計署採購異議辦理情形之簡介

### (一)沿革

依據1921年「預算和會計法案」(Budget and Accounting Act of 1921)規定，美國聯邦審計署係負責處理有關對於聯邦政府之請求或反對意見。該署早期係援引上述規定，作為處理聯邦採購異議案件之法源依據，惟迭遭各界批評該法案之授權範圍過於空泛，違反法律明確性原則，為消弭各界疑慮，1984年「契約競爭法」(Competition in Contracting Act of 1984, CICA)，即明確規定該署得聽取及決定採購異議事項，自此即確定該署處理採購異議之法定地位。

### (二)定義



依據「契約競爭法」列載，異議(protest)係指有利害關係之當事人(Interested Party)對下列事項所提之反對意見：1.聯邦機關對財物或服務採購案件(contract)供應者所為之邀請(如提供企劃書、招標、提供估價單等)或要求；2.該等邀請或要求之撤銷；3.已決標或將決標之標案；4.撤銷或終止採購案件之決標(僅限於基於一部或全部之不當行為，致撤銷或終止者)；5.有關於聯邦職能轉換至私部門之事項。

### (三)異議管道

依據美國聯邦審計署訂頒之採購異議規則(Bid Protest Regulation)列載，廠商之異議可直接向採購機關、美國聯邦審計署或聯邦權利請求法院(U.S. Court of Federal Claims)提出，尚無須先向採購機關提出異議後，始得向該署或法院提出異議。惟依美國聯邦採購規則(Federal Acquisition regulation)規定，其係以「鼓勵」廠商先向採購機關提出異議。按該署之審議判斷，雖係屬建議性質，對於機關並無強制約束力，惟因該署定期向美國國會報告不接受其判斷之機關名單，故實務上不接受者微乎其微，且因其收受異議後，除經機關首長認有不應暫停執行之特殊因素外，即自動產生暫停執行標案之效果，對於異議廠商權益較有保障，復因該署不收取任何異議費用，故多為廠商所採行。

### (四)負責部門

美國聯邦審計署下設法律總顧問局(General Counsel)，其中聘用具律師資格之人員約25名，由其負責異議案件之處理，並擬具初步意見，嗣經內部簽陳批准後，即成為該署之正式審議意見。茲將2007年至2011年辦理情形彙整如下表。

表20 美國聯邦審計署近5年採購異議辦理情形一覽表

年度 項目	2011	2010	2009	2008	2007
收受案件數	2,353	2,299	1,989	1,652	1,411
結案件數	2,292	2,226	1,920	1,582	1,394
出具判斷意見件數(A)	417	441	315	291	335

年度 項目	2011	2010	2009	2008	2007
異議有理由 件數(B)	67	82	57	60	91
有理由比率 (A/B)	16%	19%	18%	21%	27%
採行替代爭 議 解 決 方 案 <sup>22</sup> (ADR)件 數	140	159	149	78	62
舉行聽證會 件數	46(8%)	61(10%)	65(12%)	32(6%)	41(8%)

資料來源：GAO Bid Protest Annual Report to the Congress for Fiscal Year 2011。

### (五)採購異議執行情序簡介

依據美國聯邦審計署訂頒之採購異議規則及指引，茲將其執行情序摘述如次：

- 異議應由有利害關係之當事人<sup>23</sup>以書面(傳真或E-mail亦可)向該署為之，異議書應包括下列事項：(1)異議者之姓名、地址、電子郵件、電話號碼及傳真號碼；(2)經異議者或其代表人簽名；(3)註明採購機關名稱及採購案號；(4)詳述異議之事實及理由，並檢附相關資料檔案；(5)異議者係屬有利害關係當事人之理由；(6)在法定期間內提出異議之佐證資料；(7)請求該署裁決之聲明；(8)請求救濟措施之類型。在異議書中，廠商得提出下列請求：(1)保護令(涉及商業機密者)；(2)與採購爭議有關之特定文件資料，並解釋要求機關提供之必要性；(3)聽證會，並解釋召開之必要性。
- 異議廠商向該署提出異議後一日內，應將異議書及相關附件，送達採購機關於招標文件所指定之收受異議人員或場所，倘招標文件中未指定者，則送交訂約人員。
- 異議提出時限：對於採購機關招標不當行為之異議，倘其行為在開標前已顯現

<sup>22</sup>替代爭議解決方案(Alternative dispute resolution):包括各式迅速解決方法，包括結果預測(outcome prediction)及協商建議(negotiation assistance)等，該署不出具書面決定。

<sup>23</sup>有利害關係之當事人：實際或預期之投標廠商或供應商，因採購案之決標或未決標，致影響其直接經濟利益者。

者，應於開標前或截止投標日前提出。倘未在開標前顯現者，應於顯現之日起十日內為之；至非屬上述情形之異議，應在知悉或應知悉異議起十日內提出。惟在涉及須進行簡報之競爭型採購，倘係在簡報前知悉者，尚不得提出異議，應俟簡報完成後10天內，提出異議。另對於曾向採購機關提出異議者，應自收受採購機關異議決定之日起十日內，向該署提出異議。

#### 4.異議審理程序：

- (1)該署接獲異議後，除駁回異議外，應於1日內以電話告知採購機關該項異議已被接受，其後再以書面正式告知機關及異議廠商。機關在接獲該署通知後，應通知所有可能之介入者<sup>24</sup>，除法令另有規定外，應提供異議書及相關附件資料。該署對於已決標之案件，通常只允許得標者介入異議程序，倘案件尚未決標者，任何希望介入異議程序之廠商，應取得該署之同意，始得參加。機關或任何介入者如認為在機關正式出具異議處理報告前，該異議應被撤銷，應儘速向該署提出撤銷異議之請求，異議者亦得提出反對撤銷聲明，該署對其請求應即處理之。該署得隨時概括駁回異議之全部或一部，包括無理由之特定主張、逾越期限或未具備相關要件者。異議經全部或一部駁回者，機關尚毋須就該部分向該署提交異議處理報告。
- (2)機關在接獲該署電話告知異議時，應暫停決標或履約。機關首長如認為其決標係屬緊急及顯著影響國家重大利益，無法等待該署裁決，且購案可能在30日內決標者；其繼續履約係最符合國家利益，或係屬緊急且顯著影響國家利益，無法等待該署裁決等，在通知該署後，得續予決標或履約。該署對於機關首長之認定，不負審核之責。
- (3)機關於接獲該署電話告知異議後，應就廠商異議事項研提完整之書面報告，並於30日內提送該署、異議廠商及介入者。報告內容應包括下列事項：
  - (A)契約官對相關事實的陳述，包括採購金額、法律摘要及相關文件及索引

---

<sup>24</sup>介入者(intervenor)：已決標者，為得標廠商；尚未決標者，則為投標者或供應者中，倘投標異議經審議為有理者，最具得標期望之廠商。

等；(B)異議者所投之標單；(C)得標者或引起爭議之標單文件；(D)所有審標文件；(E)包含技術規格之招標文件；(F)投標或報價情形之概述；(G)其他相關文件。如有必要，採購機關得要求異議者提出其未持有之相關文件或部分文件。

- (4)倘相關文件紀錄涉及應被保護之訊息，諸如公司專利或機密文件，或機關機密及敏感來源等資料，該署得發布保護令，嚴格控制取得資料人員及存取程序，廠商應透過律師或律師代理人，向該署提出申請，並就其無不慎揭露該等文件之風險，以及尚無涉及商業利益競爭等事項，提出說明保證。
- (5)異議廠商在接獲採購機關書面報告後，應於十日內，就報告內容向該署提出書面意見，同時副知採購機關及其他參與人。違反上述規定者，除經該署同意延長期限外，應予駁回異議。其延長期限以不超過十日為限。
- (6)該署基於職權或機關及廠商之申請，得召開與異議事項有關之聽證會。該署並得舉辦預備會議，俾決定聽證會之討論事項、進程序及出席證人等相關事項。聽證會於異議廠商接獲機關書面報告後，應儘速召開，並邀請機關、異議廠商及介入者參加，其餘相關人員應經 GAO 主持聽證會官員核准後，始得參加聽證會。聽證會應有正式之紀錄，且提供與會人員紀錄影本。參與聽證會之任一方，應在舉辦聽證會後 5 天內或該署指定之期限內，提出相關評論，倘異議廠商未依限提出時，該署應撤銷異議。
- (7)在該署就異議作出裁決前，異議者應隨時告知與異議有關之訴訟，並提供相關資料。在轄管法院進行實體審判前，該署將撤銷與訴訟有關之異議，該署並得應法院之請求，就異議事項提供建議意見。
- (8)該署於接獲異議後，應在 100 日內作出裁決。該署另得依職權或應要求採取速審程序，在 65 日內作出裁決。
- (9)該署審議結果認為招標或決標等事項違反法令規定，得建議機關辦理下列事項：(a)已訂約者，不依契約行使之；(b)終止契約；(c)重行競爭；(d)辦理再次招標案；(e)依照法令決標；(f)其他與促進遵循有關之建議意見。對於

機關首長決定續與決標或履約之案件，該署不得為有關終止契約、重行競爭或終止契約之建議。該署認為招標、決標提議及決標，有違反法令規定者，得建議機關支付廠商相關律師、異議或備投標費用。

(10)採購機關在接獲該署建議意見後，倘未能在 60 日內全部履行者，其後至遲不超過 5 天，應通知該署。該署將向國會報告之。

5.有關美國與我國採購異議制度之異同，相關文獻資料已有深入討論及說明，茲就摘述如下表：

表21 美國與我國採購異議制度比較表

項次	美國	我國	比較說明
1	最遲不超過100天完成審議。	政府採購法第78條第2項規定，應於收受申訴書之次日起40日內完成審議…必要時得延長40日。「採購申訴審議規則」第25條規定，完成期限之起算時點，係自補正日或最後補具理由日起算。	美國聯邦審計署對於異議案件，無論廠商有無補正或補具理由，均自收受異議起之100日內完成審議。較諸我國規定更為嚴格。
2	介入者	無類似制度。	介入者係指得標廠商或最具得標希望之投標廠商。有關異議書及異議處理結果均應檢送介入者，介入者並就是否撤銷異議提出意見，亦得參加聽證會等。較諸我國更能保障得標廠商之權益。
3	不受理廠商對其上級機關採購所為之異議	工程會仍得受理廠商對行政院採購所為之異議。	依據美國聯邦審計署訂頒之採購異議規則 21.0(C)規定，適用該異議規則之聯邦機關，不包括參、眾議院(美國聯邦審計署之上級機關)。較諸我國制度更為嚴謹。
4	異議處理結果之資訊公開	出版案例彙編	美國聯邦審計署係將異議處理結果逐案上網公開。較諸我國更能彰顯資訊之公開透明，並接受各界之檢驗，有效提昇審議品質。

## 十、美國與我國績效審計制度及相關作業之比較

茲將美國與我國績效審計制度及相關作業之比較，彙整臚列如下表：

表22 美國與我國績效審計制度及相關作業之比較表

項次	美國	我國	說明
1	政府績效及成果法	行政院所屬各機關施政績效管理要點等	依據相關研究結果，其制度設計尚無重大差異，惟仍有值借鏡事項，諸如我國係屬行政規則性質，較無約束力，且未針對優先推動事項進行績效評核等 <sup>25</sup> 。
2	稽核長法	會計法、政風機構人員設置條例等	美國稽核長有 4 大職權，包括稽核、調查、評估及檢查等，而我國制度之設計，係將該等職權係分散於政風、會計、研考及調查人員 <sup>26</sup> 。
3	聯邦管理者財務正直法(內部控制)	健全內部控制實施方案等規定	美國 1982 年訂頒之「聯邦管理者財務正直法」(Federal Managers' Financial Integrity Act, FMFIA)規定，業已明訂行政機關應建立相關之內部控制制度，另 1978 年訂頒之「稽核長法」，則在各機關成立稽核長辦公室，發揮內部稽核機能。按我國近年始訂頒「健全內部控制實施方案」，且尚未建立完備之內稽功能，美國之內控制度仍較為完善。
4	政府審計準則(黃皮書)	審計機關績效審計作業指引	2 者架構尚無重大差異。惟美國政府審計準則內容更為詳盡，且更加注重查核風險(審計風險)之評估，業已列入心得及建議意見二。
5	採購異議規則	政府採購法、採購申訴審議規則等規定	在審議完成期限、介入者、不受理廠商對其上級機關採購所為之異議及資訊公開等方面，美國之制度及作法較我國更為完善。
6	公布機關之最佳實務	尚無類似作業方式	美國聯邦審計署為彰顯績效審計之正面積極功能，業公布行政機關最佳之實務，已列入心得與建議意見四。
7	美國聯邦審計署及稽核長辦公室策略計畫及年度	本部中程施政計畫(4 年)、年度施政計畫。	2 者作法無重大差異。

<sup>25</sup> 行政院經濟建設委員會 98 年度自行研究報告「我國施政績效評核制度改進之研究」。

<sup>26</sup> 法務部出國報告「美國檢核長及政府倫理局制度考察報告」94 年 7 月 12 日陳淑森，歐建志。

項次	美國	我國	說明
	計畫		
8	公布機關之高風險事項及面臨最重大之管理及執行挑戰	總決算審核報告	美國聯邦審計署每年均公布風險管理分析報告，指出該年度具有高風險之聯邦政府部門計畫，並向國會報告之；稽核長每年就轄審機關來年面臨最重大之管理及執行挑戰，提出報告。我國審計機關每年在總決算審核報告中，已列載相關預警性之審核意見，2 國作法尚無重大差異。
9	以風險為基礎之管理方法	「重大公共建設資訊查詢系統」等	美國聯邦審計署每年約接獲上千件之國會請求或命令查核案件，囿於該署人力有限，為確保查核品質，爰訂定相關選案標準，並評定其風險高低，決定適用之品質管控程序。按本部「重大公共建設資訊查詢系統」等系統均建有選案機制，另財務收支抽查亦規定須進行風險評估，2 者作法尚無重大差異。
10	矩陣式管理 (Matrix Management)	配合稽察等	矩陣式管理係指為達成查核目標需要，預先辨認在該署各部門單位中，何等人員或部門具備與查核工作有關之知識、專長及資源，並將其組合成查核團隊，期能在跨單位之通力合作下，使查核發揮最大價值及有效管理風險。美國聯邦審計署下設 14 個業務部門，負責辦理相關查核事宜；另該署「法律總顧問局」及「應用技術及方法部門」對於查核團隊另提供法律及相關審計技術之必要協助。鑑於本部係以轄審機關而非業務性質作為各部門之分類，倘涉及採購及資訊科技等議題，則可由第五廳及業研會派員配合稽察，業已建立類似機制。
11	品質管控制度及品管文件，將核心價值導入品管作業	分層授權明細表及相關作業指引	本部品管作業尚未導入與核心價值有關之事項，業已列入心得與建議意見一。
12	電子化導引查核作業指引	無	本部訂頒之指引達 30 餘種(不合作業規定)，允宜參酌美國聯邦審計署之作法，依照查核作業流程予以彙整，並製作成電子化導引查核作業指引，俾供審計人員運用，已列入心得與建議



項次	美國	我國	說明
			意見五。
13	查核工作資訊系統、文件管理系統、查核成果系統、公開建議意見資料庫及查核報告資料庫等	無	本部對於調查工作之管考，尚未建置相關管考系統，仍係以人工查填報表方式為之，另對於查核計畫、報告及建議意見等資料，係由各審計單各自登錄於知識庫中，不易統整運用。允宜參酌美國聯邦審計署之作法，建立相關系統及資料庫，以提昇查核效率，已列入心得與建議意見三。
14	文獻檢索	搜尋聯合知識庫等相關資料庫	文獻檢索係由查核人員依據查核需要，就各界已公開之資料，執行有系統之蒐尋，搜尋對象包括立法和法律出版物、圖書、期刊、報告、調查研究、論文、工作底稿、查核報告、立場文件和統計數據等，該署業付費取得相關資料庫(如 PROQUEST)登入權限，俾供審計人員檢索相關論文及期刊資料使用。按本部對於專案調查之規劃，業規定須蒐集相關資料進行研析，並付費加入聯合知識庫，業已有類似之作法。
15	召開行前會議後，再行擬訂查核計畫	奉准辦理調查時，即須擬具正式之調查計畫。	鑑於績效審計案件作業繁複，美國聯邦審計署實務上係先擬具調查計畫初稿，嗣奉准辦理調查後，召開行前會議瞭解計畫細節後，再擬訂正式調查計畫，可作為本部辦理查核之參考，已列入心得與建議意見二。
16	離場會議及結束會議	相關作業規定及實務作法	查核團隊在現場查核工作結束後，得視需要邀集機關相關人員召開離場會議(Closeout Meeting at Field Locations)，以確保查核人員在機關協助說明下，能對現場所蒐集之相關資訊，獲得確切之瞭解。另在完成證據蒐集與研析後，得邀集機關相關人員召開查核結束會議(Exit conference)，以確認查核團隊用以作為分析及查核發現依據之重要事實及關鍵資訊，係屬最新、正確且完整。按本部目前辦理查核作業，查核人員得隨時與機關人員保持聯絡溝通，或請機關出具書面說明，業有確保查核正確性之功能。
17	訊息同意會議	尚無類似作業	在證據蒐集及分析結束前(召開結束會議前)，查



項次	美國	我國	說明
		方式	核團隊將邀集首要負責人、副主管暨有關單位人員召開訊息同意會議(message agreement meeting)，討論蒐集證據之整體強度，得否支持查核發現及結論，以及有無任何限制存在，俾決定是否同意查核團隊所提出之訊息，抑或再重新搜集相關查核事證，俾確保查核工作結束前，能獲取充分且適切之事證。按本部在查核結束後，倘發現有查核事證不足情事，實務上仍得洽請機關提供或再行簽辦查核，亦有與上述會議類似之功能。
18	「國會協定」及「機關協定」	審計部國會聯絡服務作業規定、政府績效審計簡介	美國聯邦審計署為加強對國會之服務，並增進機關對該署查核工作之瞭解，業分別訂頒「國會協定」及「機關協定」等規定。本部業已訂定類似之規定，諸如「審計部國會聯絡服務作業規定」及「政府績效審計簡介」等，應已符合目前實務作業需要。惟查後者係由查核人員於查核時以書面交付機關，較不易推廣運用，爾後似可在本部網站整合相關規定，並在派令中加註網址及提示重點說明，俾更臻增進各機關對於本部查核作業之瞭解。
19	建議意見之溝通	審計人員服務守則第 6 點規定	依據美國政府審計準則規定，查核人員應取得受查機關權責人員對於查核報告列載之查核發現、結論及建議意見，所抱持之看法及其擬採取之相關改正措施，並於查核報告表述之。本部審計人員服務守則第 6 點規定：「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。」業已建立類似之機制。
20	報告之參照	領組覆核工作底稿	參照係一重要之品質管控程序，旨在確保產品中之論述、數字或日期等資訊，能獨立追溯至支持之工作底稿，並具備充分且適切之證據。美國聯邦審計署係由獨立於查核團隊以外之人員(稱之為參照者, referencer)，進行初稿之參照)，再由副主管檢視參照發現問題是否已獲得妥適解決，再簽認相關表格。本部目前係由領

項次	美國	我國	說明
			組進行工作底稿之參照工作，並在「查核工作底稿品質覆核表」簽名，嗣由副主管簽認之，業已有類似之作法。
21	審計人員獨立性之聲明	派令載明應恪遵守審計人員服務守則之規定	美國聯邦審計署為確保審計人員進行查核時能維持其獨立性，並符合該署之核心價值，要查核人員必須聲明其獨立性。本部對於查核人員之獨立性要求，係在指派查核人員時即予以考量，並在查核計畫及派令中載明相關規定，業已有類似之功能。
22	簽署遵循政府審計準則之聲明	尚無類似作業方式	依據美國政府審計準則 7.30 規定，審計人員如遵循所有適用政府審計準則規定，應在查核報告中敘明之。按美國聯邦、州及地方政府均設置有審計人員，為確保其遵循相關規範，爰訂定上述規範。本部目前辦理績效審計，係依照審計法暨相關規定辦理，尚毋須簽署相關聲明。
23	查核報告之公開	重要審計資訊之發布、重要專案審計報告	美國聯邦審計署績效審計查核報告，均逐案上網公開，部分報告亦建有影音介紹檔案，俾增進各界對於報告之重要性及內容之瞭解，除可接受各界考驗，作為自我品質提升之參考外，更可藉助民意及與輿論促使機關採行有效之改善措施。本部目前業已定期公布重要審計資訊及出版重要專案審計報告(如污水下水道建設等)，業已有類似之作法。
24	外部同業檢查	尚無類似作業方式	美國聯邦審計署為提升績效審計之品質，每年除進行內部作業檢查外，另每隔 3 年由最高審計組織(Supreme Audit Institution, SAI)中與該署任務相似者，進行同業檢查，諸如 2007 年係由加拿大審計長率領相關國家審計人員至該署進行檢查。至稽核長辦公室則係由其他稽核長辦公室進行同業檢查。按本部目前係由業務研究委員會進行業務檢查，俾確保審計品質，業已有類似之功能。
25	專業發展計畫	尚無訂頒類似計畫	美國聯邦審計署為提升新進人員輔導訓練成效，業訂頒「專業發展計畫」，已列入心得與建議意見六。

項次	美國	我國	說明
26	舞弊檢舉網頁 (FraudNet)	本部全球資訊網	美國聯邦審計署為利各界檢舉及揭發舞弊情事，特設置檢舉舞弊網頁( FraudNet )，以約 1 分半鐘之影音檔介紹網頁設置目的及檢舉方式等，彰顯該署對於受理檢舉業務之重視，並臚列得向該署檢舉案件之類型等資訊，由該署「鑑識審計及特別調查部門」(Forensic Audits and special Investigations)負責管理。本部全球資訊網「政風反貪園地」中，臚列本部暨所屬之相關檢舉方式，業已有類似之作法。

## 參、心得與建議

### 一、強化專案調查之品質管控制業，俾提昇績效審計品質，彰顯審計機關核心價值

依據美國聯邦審計署訂頒之政府審計準則3.82規定：「依照一般公認政府審計準則執行審計工作之審計機關，應辦理下列事項：a.為合理確信審計機關及人員遵循專業規範及相關適用之法令規定，應建立品質管控制度，並維持其有效運作。…」同準則第3.85規定：「品質管控制度係由品質管理政策及程序組成…」該署為確保其審計工作能符合政府審計準則規定，且能實踐核心價值(課責、廉正及信賴)，業訂頒政策手冊(policy manual)，將實踐核心價值列為品質管控目標之一，並建立品質保證架構及相關程序。依據上述手冊列載，該署之品質保證架構計分為4大項，包括「領導階層」、「人力資本」、「查核案件執行」及「追蹤考核/政策覆核」等，其下再細分為7小項、5小項、11小項、6小項(詳圖7)，並逐項敘明品質管控目的、政府審計準則規定、政策及作業說明、品管文件、品質檢查紀錄與管制，以及各管理階層應負之職責等，其中與「查核案件執行」有關之品管文件、品質檢查紀錄、作業範本及相關應用工具，經統計多達數十種(諸如「查

核報告覆核檢查表」及「報告初稿審核表」等，詳附件5)，俾就案件執行情序及品質，進行全面之管考及檢查，舉如其為彰顯查核之獨立性，規定查核人員必須簽署獨立性之聲明；為確保查核報告之信賴性，係由獨立於查核團隊以外之人員(參照者)進行報告之檢查作業，並在報告中明列其遵循政府審計準則之聲明；為落實品質管控之課責性，業明訂各覆核或會辦單位人員所應負責檢查之事項及職責等。按本部對於績效審計品質管控作業相當重視，業訂頒相關品質管文件及檢查紀錄(諸如「擬定專案調查計畫調閱文件檢查表」、「查核工作底稿品質覆核檢查表」等)，每年並進行2次自評作業，業已發揮品質管控功能。惟鑑於本部近年甫確立核心價值(專業、創新、廉正及獨立)，為確保該等價值能實踐於查核工作，除依照本部訂頒之「審計機關策略管理與績效評估推動試辦計畫」，賡續推動加強推動及宣導外，亦允宜參酌美國聯邦審計署之作法，訂頒相關品質政策手冊，建立品質保證架構，彙整相關品質管控文件及紀錄，並將實踐核心價值列為品質管控目標之一，強化專案調查之品質管控作業，俾提昇績效審計品質，彰顯審計機關核心價值。

## 二、建立事前與機關溝通查核規劃之機制，俾有效評估查核風險，提昇調查計畫品質

依據美國聯邦審計署訂頒之政府審計準則6.03規定：「查核風險係查核發現、結論、建議或認證，可能不適當或不完整之風險。」6.07規定：「審計人員於規劃查核工作時，應將查核風險降低至適當程度，俾合理確信取得充分且適切查核證據，足以支持查核發現及結論。」美國聯邦審計署為妥適擬訂調查計畫，有效降低查核風險，在奉准開始進行查核後，係先行邀集機關人員召開行前會議(Entrance Conference)，溝通查核所需資訊、主要目標或研究問題、查核時間及地點、資訊保密措施等相關事項後，再據以擬訂正式之調查計畫，其調查計畫係由「設計矩陣」(詳表13~14)、「風險評估工具：設計附件」(詳表15)及「專案計畫」等3種文件組成，其中「設計矩陣」係列載查核研究問題、評量標準及資訊來源、

查核範圍及方法、查核限制及可能提出之查核意見等事項(以5欄式為例)，「風險評估工具：設計附件」係協助審計人員評估查核風險，「專案計畫」係載明查核任務、查核人員職責及預計完成時間等事項。按本部之績效審計調查計畫，係於通知機關查核前即核定之，審計人員在撰擬調查計畫時，雖得函詢或洽機關人員取得相關資訊，惟鑑於績效審計涉及經濟性、效益性及效率性等議題，審計人員囿於經驗或能力之限制，對於查核層面廣泛、涉及高度專業事項、內容複雜且無類似查核案例可供參考之案件，如未先至現場瞭解詳細案情或檢視相關文件，並就相關查核作業與機關負責人員當面進行溝通及說明，僅憑函詢或洽機關取得之相關資訊，不易掌握關鍵問題所在，並妥適評估查核風險及擬具周延之調查計畫。允宜參酌美國聯邦審計署召開行前會議之作法，建立事前與機關溝通查核規劃之機制，俾有效評估查核風險，提昇調查計畫品質。

### 三、建置全生命週期之專案調查作業資訊系統，俾強化管考及知識管理功能

美國聯邦審計署為因應電子化政府之潮流，業在專案調查各作業階段，建置相關資訊系統及資料庫，俾進行全生命週期之管考，並落實知識管理及分享，諸如查核工作資訊系統、文件管理系統、查核成果系統、公開建議意見資料庫及查核報告資料庫等。審計人員在奉派進行查核後，即登入系統填報查核案件基本概況、預定開始調查時間、報告預定提出時間等里程碑資料，並隨時登錄填報實際執行情形，查核及管考部門可藉由系統掌握案件最新進度，除可就查核進度落後或遭遇問題者，儘早介入協助解決外，並可瞭解審計人員之工作負擔情況，作為通盤調配人力之參考；另該署亦要求審計人員將查核計畫、相關查核事證、分析方法及工作底稿等資料之電子檔案，上傳至文件管理系統，審計人員爾後辦理調查時，得運用系統關鍵字檢索功能，查詢相關歷史查核資訊，俾供查核參考及避免發生重覆查核情事；至有關查核報告、建議意見及成果等資料，亦應上傳至查核成果系統、公開建議意見資料庫及查核報告資料庫，俾供審計人員查閱運用，

有效落實知識管理及分享功能。上述系統資料庫均可相互聯結應用，並依需要產製不同欄位之報表，減少重覆填報或資料不一致之情事。按本部內部資訊網業建置「知識庫」功能，供各審計單位上傳調查計畫、調查報告及相關審計資訊，且對於調查工作之執行及成果，業規定各審計單位應定期填報相關報表，均已落實管考及知識管理功能。惟鑑於以人工方式查填報表較欠缺效率，且不易依實際需求統整運用，復各審計單位「知識庫」內容繁簡不一，均不利於管考作業之遂行，以及查核知識與經驗之傳承。允宜參酌美國聯邦審計署作法，建置全生命週期之專案調查作業資訊系統，俾強化管考及知識管理功能。

#### **四、研酌公布審計機關查核發現之最佳實務，俾供各機關參考借鏡，彰顯績效審計之正面積極功能**

依據INTOSAI於2004年訂頒之績效審計指引列載：「審計通常會聯想到課責，但在績效審計並不完全適用。以課責為目的之審計，係在評斷負責執行之各層級人員，所達成目標之完善程度，以及其是否已善盡職責…另一種方式係著重於查核發現之瞭解與解釋，其並不嘗試尋找應負責任之人，而係分析問題背後潛藏之原因，並尋求解決之道，此方式彰顯績效審計之整體目的，旨在提昇經濟性、效率性及效益性。」經查美國聯邦審計署辦理績效審計之目的，主要係以課責為主，惟其為彰顯績效審計之正面積極功能，係以公布行政機關最佳之實務(best practices)方式，提供各機關作為參考改進之範例。舉如該署於2011公布美國國防部辦理總統直昇機採購計畫查核報告列載，該署對於美國國防部因採購價格超出原預期過多，評估不符成本效益，爰自動終止採購計畫等情，該署認為其已由以往類案中汲取經驗，並記取教訓，予以正面之肯定，並通報各機關參酌運用。鑑於本部以往對於查核發現之機關良好實務作法，或機關就本部建議意見所研提之良好改進措施，尚未公告周知，各機關無從參考仿效及借鏡運用，不易彰顯整體改善成效。允宜參酌美國聯邦審計署之作法，研酌公布審計機關查核發現之最佳實務，俾供各機關參考借鏡，彰顯績效審計之正面積極功能。

## 五、整合相關作業指引及資源，研訂電子化導引查核作業指引，俾利審計人員查閱運用

美國聯邦審計署為有效導引審計人員辦理績效審計作業，除由該署應用研究及方法部門持續訂頒相關準則外，另彙整相關作業指引及資源，建置一套電子化導引查核作業指引(Electronic Assistance Guide for Leading Engagements, EAGLE)，提供所有審計人員安裝於公務電腦使用。該指引將辦理專案調查所應遵循或值得參考之相關規定、指引、作業範本或文件，以及該署提供之支援或資源(諸如影音訓練課程、圖書館及相關資料庫等)，按照實際查核步驟加以分類彙整，並加註相關使用說明及增加資料庫聯結功能，俾逐步導引審計人員辦理查核，避免遺漏或誤用情事，並節省其搜尋查閱時間，有效提升使用效率及效能。鑑於本部內部網路業已建置相關資料庫及豐富查核應用資源，訂頒30餘種之相關作業指引，惟尚未依照案件查核步驟加以分類彙整，缺乏系統化之整理，以致使用上較為不便。為充分符合審計人員作業需求，允宜參照美國聯邦審計署之作法，整合相關作業指引及資源，研訂電子化導引查核作業指引，俾利審計人員查閱運用。

## 六、擬訂新進人員專業發展計畫，厚植審計人力資本

美國聯邦審計署為提升新進人員輔導訓練成效，業訂頒「專業發展計畫」(professional development program, PDR)，計畫期程2年，內容包括正式及隨業訓練課程安排、定期輔導與心得回饋，安排歷練不同查核任務及部門等，俾妥適規劃新進人員進入該署後前2年之輔導訓練事宜。該署人力資本部門(Human Capital T「案件接受會議」)亦將指導新進人員擬具「個人發展計畫」，內容包括個人在計畫屆滿時所期望達成之目標、有志趣之查核領域、及會晤發展計畫指導者之期程安排，參與資深人員領組之查核團隊及相關輔導等。該署對於新進人員之訓練安排，有特殊情事外，前2年係在各部門間輪調，以歷練不同類型之查核領域，並能對各部門之運作能有實際瞭解。另在應徵新進人員時，倘已指明其係直接分派至特定部門者(諸如應用技術及方法部門之會計師、衛生醫療分析師、資訊科技技

師、經濟學專家、稅務分析師及統計專家等)，在其任職後2年內，亦應予其不同之任務分派。上述專案發展計畫之負責人員，每3個月彙整新進人員之回饋意見，協助解決遭遇困難或問題，每6個月辦理績效考核，已充分掌握新進人員之任職狀況。據該署統計結果，在2010年任職超過2年之新進人員超過90%，全體人員離職率低於6%，新進人員對於工作及相關訓練安排均呈高滿意度，有效提升新進人員任職意願。按本部對於新進人員之訓練，期程長達3個月，已有效提升其專業素養，惟有關任職後之輔導事宜，則係回歸各業務部門辦理，未再由專責部門辦理輔導，不易統整及瞭解新進人員真正需求或困難所在，並予以及時協助解決。允宜參酌美國聯邦審計署之作法，研議擬訂新進人員專業發展計畫，俾厚植審計人力資本。

## 七、賡續申請參加美國聯邦審計署舉辦之國際審計人員培訓課程，俾加強審計交流及拓展國際視野

美國聯邦審計署身為INTOSAI之會員，每年均開辦國際審計人員培訓課程(截至2011年止已開辦32屆)，其訓練宗旨包括：(1)提昇受訓學員技能，俾強化審計機關能力；(2)促進持續學習及經驗分享；(3)強化專業聯繫，促進SAI會員與其他類似課責團體之交流。以2012年開辦課程為例，據該署網站介紹，課程內容聚焦於執行績效審計之方法與技術，以及培養學員之領導能力，受訓期間為2012年3月28日至7月30日(4個月)，參訓學員以中級或資深審計人員為優先，且應在2011年8月5日前完成相關報名事宜。本次參訪據該署負責訓練人員表示，該課程主要係優先提供INTOSAI會員參加，倘有缺額再開放予非會員申請，本部雖非屬INTOSAI之會員，仍歡迎本部報名參加上述課程(人數尚無限制)，俾排入候選名單。鑑於上述課程係由各國審計人員參加，且受訓時間長達4個月，參訓人員得深入學習美國績效審計之實務精華，並加強審計經驗之交流。爾後辦理國外之研究訓練事宜，允宜賡續申請參加美國聯邦審計署舉辦之國際審計人員培訓課程，俾加強審計交流及拓展國際視野。



## 附 件

附件1：美國政府審計準則第六章 績效審計之外勤準則

附件2：美國政府審計準則第七章 績效審計之查核報告準則

附件3：美國政府審計準則第三章 有關品質管控制度規定

附件4：美國聯邦審計署訂頒之內部控制管理及評估工具(摘要版)

附件5：美國聯邦審計署查核作業管理產品(品管文件及品質檢查紀錄)及應用工具

附件6：出國照片

## 附件 1：美國政府審計準則第六章 績效審計之外勤準則(Field Work standards for Performance Audits)

### 簡介

6.01 本章係臚列依照一般公認政府審計準則(generally accepted government auditing standards,GAGAS)辦理之績效審計，有關外勤工作之相關規定及指引。訂定外勤工作規定之目的，係擬定一整體性之作業方針，俾供審計人員遵循，以合理確信所蒐集之查核證據，係屬充分且及適切，並能支持查核發現及結論。績效審計之外勤工作規定，涉及查核規劃、監督人員、獲得充分且適切之證據，以及準備查核工作底稿等事項。合理確信、重大性及查核風險等概念，構成各項規定之基本要件，並貫穿整個績效審計之討論。

6.02 本準則第 1 至 3 章、6 及 7 章臚列之相關規定與指引，均適用於依照一般公認政府審計準則辦理之績效審計。

### 合理確信(Reasonable assurance)<sup>27</sup>

6.03 依照一般公認政府審計準則辦理之績效審計，審計人員應能合理確信查核證據係屬充分且適切，並足以支持與查核目標有關之查核結果與結論。因此，證據之充分性、適切性及測試範圍程度，係視查核目標、發現及結論而定，並非一成不變。績效審計之查核目標寬窄不定，涉及各種證據類型及品質，在某些特殊情況中，囿於資訊取得之限制，可能無法取得充分之證據，審計人員得運用專業判斷，決定查核範圍及方法，並評估取得之查核證據是否充分且適切。

### 重大性(significant)

6.04 審計人員辦理績效審計，包括選定查核工作之形式及範圍、評估查核工作成果、撰擬查核報告及結論等，均應運用重大性之觀念。重大性係指在設定之條件下，較

---

<sup>27</sup> Reasonable assurance 一詞，本報告視需要譯為合理確信或合理確信。

諸其他事項，某事項所占之相對重要程度，包括量化及質化因素，諸如：與查核主題有關事項之重要程度，該事項之性質、影響、攸關性，以及對受查計畫或活動之影響等。審計人員得依專業判斷，在與查核目標有關之範疇中，評估該等事項是否具重大性。

### **查核風險(audit risk)**

6.05 查核風險係查核發現、結論、建議或認證，可能不適當或不完整之風險，常係因查核證據不足、不當之查核過程，或由於不實陳述或舞弊，故意省略資訊或誤導等所致。查核風險之評估，包括量化與質化因素，諸如：時間限制、複雜度、敏感度、金額大小及影響人口多寡、受查機關偵測不連續、顯著錯誤或舞弊程序之妥適性，以及審計人員存取資料限制等。查核風險包括審計人員未能發現支持查核結果之查核證據，存有錯誤、不連續、明顯錯誤或舞弊之情事。查核風險得採取適當措施降低之，諸如擴增查核範圍、專家學者之參與、增加額外覆核人員及查核資源、修正查核方法以獲得其他證據、較高品質之查核證據，以及查核發現與結論與證據一致等。

### **查核之規劃**

6.06 審計人員應妥適規劃查核工作，並將相關規劃工作建檔。

6.07 審計人員於規劃查核工作時，應將查核風險降低至適當程度，俾合理確信取得充分且適切查核證據，足以支持查核發現及結論。上述決定係屬專業判斷事項。在規劃查核工作階段，審計人員應評估重大性及查核風險，並據以擬訂查核目標、範圍及方法。在整個查核過程中，規劃工作仍持續進行，因此，在查核工作結束時，審計人員得視需要調整查核目標、範圍和方法。惟查核目標倘係由法令或立法機關明訂者，審計人員則無權調整查核目標或範圍。

6.08 查核目標係指查核工作所欲成就之事。查核目標係確認辦理查核之主體事項及績效層面，並得包括查核人員期望發展之查核結果與報告要素。查核目標得視為與

計畫有關之問題，審計人員依據蒐集之證據及評量標準進行查核，以尋求問題之答案。本準則所稱之計畫，係泛指涉及政府機關單位、組織、計畫、活動及機能等相關事項。

6.09 查核範圍係指查核工作之界限，其界定審計人員將進行查核及報告之事項，諸如特定之計畫、必要之文件或紀錄、查核涵蓋之時間範圍及地點等。

6.10 查核方法係審計人員蒐集及分析查核證據之方式及步驟。審計人員應妥適設計查核方法，俾合理確信查核證據係屬充分適切，得以支持查核結果，並將查核風險降低至可接受程度。

6.11 審計人員應依據對於下列事項之瞭解，在與查核目標有關之範疇中，評估查核風險及重大性：

- a.計畫之性質及概況，以及可能使用查核報告者之需求。
- b.內部控制(與特定查核目標及範圍有關者)。
- c.資訊系統控制(為評估查核風險及規劃查核所需者)。
- d.法律、規則、契約或補助等規定，以及對查核目標有重大影響之可能舞弊與濫用。
- e.進行之檢調偵察及司法訴訟。
- f.審計機關以往查核結果及簽證意見(與查核目標有直接相關者)。

6.12 審計人員在規劃查核工作時，應辦理下列事項：

- a.辨認相關績效評核標準。
- b.考量查核風險及重大性，以辨認查核證據來源，並決定所需證據之型態及數量。
- c.評估是否使用其他審計人員及專家學者之工作成果。
- d.分派足夠之審計人員和專家學者，組成具備專業能力之團隊，並辨認進行查核所需之資源。
- e.與機關管理階層溝通查核之規劃及執行事宜。

f.準備書面查核計畫。

#### 計畫性質與概況，以及報告使用者需求

6.13 審計人員在規劃查核工作時，應瞭解計畫之性質及概況，以及其中可能得用以構成查核結果或報告者，諸如：

- a.與計畫有關之可見度、敏感度及相關風險。
- b.計畫執行期程及變更情形。
- c.計畫金額規模、影響人數等相關指標。
- d.計畫審核層級、程度及相關監督情形。
- e.計畫之策略計畫及目標。
- f.其他直接影響計畫執行之相關因素或條件。

6.14 查核報告之使用者，係授權或請求進行查核之人；或受查機關、回應建議意見之人、負責監督組織及立法機關；或媒體、有利害關係團體及民眾等。鑑於報告使用者可能影響查核之執行，審計人員得瞭解其對於計畫之關注焦點及影響程度，藉以評估可能之查核發現對其是否具重大性。

6.15 審計人員得依據對計畫之瞭解，包括本身原已具有與計畫有關之知識，或從查核訪談、觀察及文件審核所獲得之知識，評估與計畫有關之風險，以及其對查核目標、範圍及方法之影響程度。評估所需知識之廣度及深度，係視查核目標及查核績效層面而定，包括：

- a.法律、規則、契約及補助規定：政府計畫通常係由法律創造，並由特定法令規範其執行，包括應辦事項、執行人員、達成目標、服務對象、補助規範及限制等。瞭解計畫訂定之立法背景、相關契約及補助條文規定，對於瞭解計畫本身係屬相當重要，亦屬辨認法律、規則、契約及補助規定對於查核目標有無重大影響之必要步驟。

- b.目的與目標：目的係計畫執行之預期結果或影響，通常在立法者授權執行計畫時，已一併訂定之，執行機關並得補充詳細說明。目標係執行機關就計畫執行及營運績效，包括輸出和結果，所訂定應達成之要求。審計人員得運用計畫目的及目標作為評量標準，或據以研訂其他標準，以評核計畫之執行成效。
- c.內部控制：內部控制有時稱為管理控制，以最廣義之角度觀之，係機關為達成被賦與之任務、目的與目標，所採行之計畫、政策、方法和步驟。內部控制包括規劃、組織、指導及控制計畫運作之程序，以及量測、報導及監視計畫績效之制度。內部控制係作為保護資產，以及預防及偵測錯誤、舞弊、未遵循法令或濫用之防禦機制。
- d.輸入(input)：係計畫投入資源(金錢、人力及財物等)之總和，包括執行機關以外機關所投入者。輸入之評量有多種面向，包括成本、時機、品質等，例如支出之總金額、花費之人力時間及建築物空間大小等。
- e.計畫運作(program operation)：係將輸入轉換成輸出之策略、程序及活動管理等。
- f.輸出(output)：係計畫產出財貨或服務之數量。例如，職業訓練計畫之輸出評量，得為完成受訓之人數；飛航安全檢查計畫之輸出評量，得為完成安全檢查之飛機數量等。
- g.成果(outcome)：係執行計畫所獲得之成就或結果。例如，職業訓練計畫之成果評量，得係在完成受訓之成員中，已獲聘且任職超過一段期間之人數比率；飛航安全檢查計畫之成果評量，得為在後續檢查中發現問題比率之下降情形，或在後續檢查中證實問題已獲得改善之比率。該等成果之評量，顯示計畫已朝向達成協助就業及改善飛航安全之目的前進。成果係包括預期/非預期、自願/非自願，以及正面/負面等，可能會受外部之文化、經濟、人為、技術因素影響，而非全由計畫產生，審計人員應善用相關計畫評核方法，解析並單獨列出其所造成之影響。

## 內部控制

6.16 審計人員應瞭解內部控制對於查核目標之影響程度。內部控制對查核目標有重大影響時，審計人員應評估該等內部控制是否妥適設計及落實執行，並進行相關測試，且應獲取充分且適切之事證，以支持其測試結果。內部控制之有效性，常與資訊系統控制之有效性息息相關，因此審計人員亦需決定是否應進行資訊系統控制評估。

6.17 內部控制之有效性，攸關查核風險之高低，審計人員得依據內部控制測試結果，決定是否修正查核工作之性質、期間及範圍。例如，內部控制不佳之計畫，其失敗風險較高，審計人員得投入較多之審計資源；反之，倘其內部控制為有效者，審計人員即毋須進行過多之查核測試。

6.18 審計人員得依據訪談、觀察、查閱文件和記錄、檢視相關審計報告或直接進行測試結果，取得對於計畫內部控制之瞭解。其進行方式及步驟，應視查核目標、查核風險、已知或可能之內部控制缺失，以及稽核人員以前之查核經驗等而定

6.19 下列就內部控制目標類型所為之討論，得協助審計人員更臻瞭解內部控制，俾評估其對查核目標之影響程度。

a. 營運過程之效率和效益性：營運過程之效率和效益性控制，係機關為能合理確信計畫之執行結果能符合目標，並兼顧成本效益及效率，所實施之政策或步驟方法。其可協助審計人員瞭解計畫如何將輸入資源轉換成輸出成果。

b. 資訊之攸關性和可靠性：資訊之攸關性及可靠性控制，係機關為能合理確信其用以決策及對外報告之營運和財務資訊，係屬攸關、可靠且被充分揭露，所施行之政策或步驟方法。其可協助審計人員評估機關提供之訊息，是否存有不相關或不正確之風險，並就查核目標設計適當之資訊測試。

c. 遵循法律、規則、契約或補助規定：遵循性控制，係機關為能合理確信計畫之執行能確符合相關法令規定，所實施之政策或步驟方法。其可協助審計人員評估計畫未遵循法令、契約或補助規定，或濫用之風險。

6.20 上述內部控制目標類型之子集，係為防衛資產和資源。防衛資產及資源控制，包括受查機關為能合理防止或適當偵測未經授權之採購、使用、資產或資源之處分等事項，所實施之政策或步驟方法。

6.21 以績效審計觀點而言，當內部控制之設計或其執行結果，未能使管理階層或相關人員，在日常執行其職能之過程中，去預防、偵測或改正：(1)營運操作效益或效率之減損；(2)財務或績效訊息之不實陳述；(3)未遵循相關法律、規則、契約或補助規定等，即可視為內部控制不良。內部控制存在設計缺失，倘(1)缺乏達成控制目標所需之內部控制；(2)內部控制未妥適設計，即使落實執行，亦無法達成控制目標。內部控制存在執行缺失，倘(1)適當之內部控制存在，卻未落實執行；(2)執行人員未具備必要之能力或資格，以有效執行控制等。

6.22 內部稽核係政府治理、課責及內部控制重要一環。其關鍵功能之一，係合理確信機關已建立相關內部控制，俾降低相關風險，並達成計畫目標。內稽人員對於機關內部控制有效性之意見，審計人員得在查核時決定是否採納之。

### 資訊系統控制

6.23 計畫廣泛運用資訊系統，或與查核目標有關之基礎商業程序，係由資訊系統負責處理者，瞭解資訊系統之控制情形，即屬重要。資訊系統控制係由一般控制、應用控制及使用者控制組成。

- a. 一般控制：一般控制著重於電腦系統之整體性內部控制措施，適用於機關全部或多數之資訊系統。其營造適當之操作和應用控制環境，確保資訊系統之適當操作，控制措施包括安全管理控制、邏輯和實體存取控制、架構管理控制、緊急應變計畫等。
- b. 應用控制：一般又稱為商業處理控制，係在應用處理過程中，確保交易及資料之有效性、完整性、正確性及信賴度。應用控制包括輸入控制、處理控制、輸出控制、主要檔案控制及資料管理控制等。



c.使用者控制：係使用者與資訊系統互動過程控制之一環。

6.24 鑑於機關對於資訊系統之控制相關廣泛，審計人員應聚焦於對查核目標有重大影響者，亦即為獲取充分且適切之查核證據，須對其控制之有效性進行評估者。倘重要之內部控制程序，係繫於資訊系統控制之有效性時，審計人員即應評估該等控制之設計及運作情形，其評核範圍包括影響重要內部控制程序有效性之相關資訊系統控制、執行重要內部控制所需資訊之可靠性等。審計人員對於評估查核風險和規劃查核工作所需之資訊系統控制，應有充分之瞭解<sup>28</sup>。

6.25 評估資訊系統有效性之查核程序，包括：(1)瞭解相關資訊系統；(2)辨認及評估攸關確保查核所需資訊可靠性之一般控制、應用控制及使用者控制。

6.26 資訊系統之評核得併同內部控制評核一併進行，單獨列為查核目標或查核步驟之一，端視資訊系統對查核目標之影響性而定，並決定評核程序之範圍。此外，與資訊系統控制有關之查核風險，其風險性質與程度，係受使用之軟體及硬體性質、資訊系統架構、網路及機關資訊系統策略等影響。

6.27 審計人員為獲得充分及適切之查核證據，應決定對資訊系統控制進行之查核程序，下列事項可協助審計人員作出判斷：

- a.對於查核目標有重大影響之內部控制，其仰賴資訊系統處理或產生資訊之程度。
- b.自資訊系統以外取得查核證據，以支持查核結果與結論之可行性。
- c.資訊系統控制與資訊可靠性之關係。
- d.評核資訊系統控制之有效性，是否為查核目標之一。

#### 法律、規則、契約與補助規定、舞弊及濫用

---

<sup>28</sup> 參閱 GAO 訂頒之聯邦資訊系統控制稽核手冊(Federal Information System Controls Audit Manual, FISCAM)，以及資訊系統稽核及控制協會(ISACA)訂頒之稽核與控制專業指引及程序, Guidelines and Procedures for Auditing and Control Professionals)

6.28 審計人員應辨認對查核目標有重大影響之法律、規則、契約及補規定，並評估機關可能未遵循該等規定之風險。基於風險評估結果，審計人員應設計並執行有關程序，俾合理確信能偵測該等未遵循情事。

6.29 審計人員之風險評估結果，可能受該等規定之複雜或新穎程度，以及機關是否具備有效內部控制，以預防或偵測該等未遵循情事等影響。倘有充分且適切之證據，足以佐證機關內部控制係屬有效者，審計人員得減少遵循性測試之範圍。

### 舞弊

6.30 審計人員在規劃查核工作時，應對查核目標有重大影響之舞弊，評估其可能發生之風險。舞弊包括透過故意之不實陳述，以獲取利益之行爲。舞弊之認定，係由司法或其他裁決機關爲之，尚非屬審計人員之專業職責。查核團隊成員應於內部討論舞弊風險，包括誘因、壓力、機會及行爲合理化等可能造成舞弊之因素。審計人員應蒐集資訊及進行評估，以辨認舞弊之風險，對於查核目標而言是否係屬重大，或對查核結果及結論有無造成影響。例如，審計人員得透過與受查機關人員之訪談或其他方式，蒐集相關資訊，俾決定計畫發生舞弊之可能、機關預防或偵測舞弊內部控制之狀態，或機關人員不受內部控制拘束之風險等。審計人員應秉持專業懷疑態度，評估何種因素及風險對查核目標有重大影響。

6.31 審計人員辨認涉及舞弊之因素或風險可能或已經發生，且對查核目標有重大影響者，即應設計相關查核程序，以合理確信能偵測該等舞弊情事。在查核過程中，自查核規劃至查核證據評估止，均應持續評估舞弊之風險。

6.32 當審計人員接獲資訊指出舞弊可能發生，且對查核目標有重大影響者，應視需要擴展查核步驟及程序，以決定：(1)舞弊發生之可能性；(2)對於可能發生者，評估其對查核結果之影響。如對查核目標並無重大影響者，審計人員得採取其他審計作爲，諸如另外立案查核，或通報相關權責單位處理等。

### 濫用

6.33 濫用係指在特定事實及環境下，較諸於審慎之人認為合理及必須之作爲，其行爲仍有不足或不當之處，即得稱爲濫用。濫用包括權力誤用，或個人財務利益或直系、旁系親屬或商業夥伴利益之不當處置等。濫用不必然涉及舞弊或未遵循相關規定之情事。

6.34 由於濫用涉及主觀之判定，在辦理績效審計時，尙無規定必須偵測濫用情事，惟審計人員如察覺濫用對受查計畫可能有重大影響時，則必須採取適當之查核程序，以確定其影響性。在進行額外查核工作後，審計人員得決定濫用是否涉及舞弊或未遵循相關規定情事。

#### 進行中之檢調偵察及司法訴訟

6.35 審計人員在偵測搜尋舞弊、未遵循法令、契約或補助規定、濫用之徵兆時，應注意避免干擾進行中之檢調偵查或司法訴訟。法令或政策可能要求審計人員再進行額外查核程序前，先向執法或調查當局報告某些形態之舞弊或未遵循法令、契約或補助規定情事。倘檢調偵察及司法訴訟已經啓動或刻正進行中，審計人員應評估其對查核工作之影響。在某些情況下，審計人員得協助檢調或司法人員進行工作，或撤回或暫停一部或全部之查核，以避免干擾進行中之檢調偵查或司法訴訟。

#### 先前查核結果和簽證委任

6.36 審計人員應評估在先前查核結果中，受查機關是否已就與查核目標有重大相關之查核發現及建議意見，採行適當之改正措施。審計人員在規劃查核工作時，應與受查機關管理階層討論先前之查核、簽證、績效審計或相關研究，俾辨認與其中查核目標有直接相關者，並瞭解相關建議意見之採納執行情形。審計人員應運用上述資訊評估風險，俾決定查核工作之性質、範圍及時間，並就其中與本次查核目標有關之改正措施，決定測試其落實實施之程度。

#### 辨認評量標準

6.37 審計人員應辨認評量標準。評量標準得為法律、規則、契約、補助規定、準則、特定要求、標準、預期績效、商業慣例、被比較或評核之績效標竿等。評量標準代表計畫或作業，應達成或預期達成之狀態或期望，其提供一背景資訊，俾用以評估證據及瞭解查核報告之查核發現、結論和建議意見。審計人員應採用與查核目標有關之評量標準，並持續對查核主體進行評估。

#### 辨認證據來源及所需證據之數量及類型

6.38 審計人員應辨認得作為查核證據之可能資訊來源，另為獲得充分且適切證據，應決定處理查核目標及妥適規劃查核工作，所需之證據數量及類型。

6.39 審計人員確信可能無法獲得充分且適切之查核證據時，得修訂查核目標、查核範圍或方法，並進行替代程序取得額外或其他類型之證據，俾處理查核目標。另應評估查核證據之不足，是否可歸咎於內部控制不良或其他計畫缺失，以及欠缺充分且適切之查核證據，得否作為查核結果之基礎。

#### 使用他人之工作

6.40 審計人員應決定其他審計人員，是否曾進行與查核目標有關事項之查核。其他審計人員之查核結果，係規劃查核工作之有用資訊來源。倘其他審計人員已指出有待深入查核或賡續追蹤之事項，審計人員得用以作為擬訂查核目標、範圍和方法之參考。

6.41 其他審計人員之查核工作，倘與查核目標有關者，審計人員得引用作為查核發現與結論之佐證資料，以避免查核資源之重複耗費。在引用其他審計人員工作時，應經適當之程序，俾對該等工作之使用，提供充分之基礎。審計人員應取得其他審計人員具備適任性及獨立性之證據，並決定其查核工作之範圍、品質和時間，是否適當並值得信賴。審計人員得採行之評估程序，包括審核其報告、查核計畫、查核底稿或直接就其工作進行測試。評估所需證據之性質及程度，係視其對查核目標之重大性及審計人員使用其工作之程度而定。

6.42 有關借助專家學者技能運用特殊技術或方法之查核，審計人員在引用專家學者之工作成果時，應評估其專業資格及獨立性。

6.43 審計人員得依下列事項評估專家學者之專業資格：

- a. 專業證書、執照，或其專業能力業獲得該專業領域之認可。
- b. 同業或類似領域之人，對其聲譽及卓越度之評價。
- c. 曾進行與查核主題有關之工作或經驗。
- d. 審計人員對於其先前工作之評價。

6.44 審計人員對於專家學者獨立性之評估，如同評估審計人員之獨立性<sup>29</sup>，應包括確認威脅及運用所有必要之防衛措施。

#### 選派人員及相關資源

6.45 審計管理階層應指派足夠之人員、專家及技師(specialists)，且其組合應具備充分之專業能力，俾辦理查核工作。查核人員之選派，應注意依下列事項辦理：

- a. 指派之人員、專家及技師之組合，其整體知識、技能及經驗係適合查核工作性質。
- b. 指派足量之監督人員。
- c. 施予人員必要之工作訓練。
- d. 必要時得聘請外部專家、技師。

6.46 審計人員對於專家或技師之工作，應紀錄其工作性質及範圍，諸如：

- a. 工作目標及範圍。
- b. 工作之預定用途。
- c. 工作程序及發現，俾利進行評核，並與其他查核程序連結。
- d. 工作之假設及方法。

---

<sup>29</sup> 詳見本準則第 3.72 及 3.79 至 3.81。

## 與管理階層、負責治理或相關人員之溝通

6.47 審計人員應就查核目標之概況、查核範圍、方法與時機，以及預期提出之報告(包括可能之限制)等事項，與下列人員進行溝通，除其溝通可能顯著減損審計人員獲取充分且適切證據之能力者外(諸如進行未事先預告之現金盤點或執行有關舞弊徵兆之查核程序等)：

- a. 受查機關之管理階層，包括被授權或負責就受查計畫或活動之缺失，執行改正措施者。
- b. 負責治理之人<sup>30</sup>。
- c. 締約或要求提供審計服務之人。
- d. 被認可之國會委員會，當審計人員係依據法令，或應監督受查機關國會委員會之要求進行查核時。

6.48 監督受查機關策略方向及負責問責之人員或團體，並非唯一，或尚無明顯負責治理之人時，有關辨認進行上述溝通傳達之適當人員 1 節，審計人員應紀錄其過程及達成之結論。

6.49 前條溝通方式、內容及次數頻率之決定，係屬專業判斷事項，惟書面溝通係屬較佳方式。審計人員得使用委任書函溝通相關資訊，並將溝通情形作成書面紀錄。

6.50 查核工作在完成前因故終止，且未出具查核報告，審計人員應將現有之查核發現及終止查核原因予以紀錄建檔，並依據專業判斷，決定是否須向受查機關之負責治理之人或適當人員、締約或要求提供審計服務之人，或其他相關人員說明停止查核之原因，以及適當之說明方式。

## 準備書面查核計畫

---

<sup>30</sup> 治理單位係指負責機關策略方向及獎懲考核事項之單位，包括監督財務報導過程、主要事務或受查計畫及其內部控制之單位，在某些情況下，治理單位係等同於管理階層。

6.51 審計人員應就每一查核工作，準備書面查核計畫。書面查核計畫之型式及內容，係視查核工作性質而定，得包括查核策略(audit strategy)、查核程式(audit program)、查核方案計畫(audit project plan)、查核規劃文件(audit planning paper)或其他與查核目標、範圍和方法有關之關鍵決策文件及其參考資料。查核計畫在查核期間有重大變更者，應予以修訂之。

6.52 審計機關之管理階層人員應審核書面查核計畫，俾監督規劃工作之執行，並決定下列事項：

- a.查核目標能否產生有用之報告。
- b.相關風險是否已被妥適處理。
- c.擬訂之查核圍及技術方法是否適當，並足以處理查核目標。
- d.可資運用之證據，能否達到充分且適切之程度。
- e.查核、監督人員及專家學者人數及其整體專業能力是否適當，相關資源得否提供查核工作使用，並符合完成查核工作之時限規定。

## **監督**

6.53 審計機關之主管人員或奉派監督人員，應對查核人員為適當之監督。

6.54 審計監督包括就重大查核問題、審核執行工作，及提供有效在職訓練等事項，提供查核人員指引或指導，俾處理查核目標及遵循相關規定。

6.55 監督人員及覆核工作之程度及範圍，係取決於許多因素，諸如審計機關之規模、查核工作之重要性及查核人員之經驗等。

## **取得充分且適切之證據**

6.56 審計人員應獲得充分且適切之證據，俾就查核發現與結論提供合理之基礎。

6.57 就查核工作而言，充分且適切之證據係一整體性之概念。適切性係用以衡量查核證據之品質，包括證據之相關性、有效性及可靠性，能否足以支持查核發現與結

論。審計人員評估證據整體適切性，應評估其是否相關、有效及可靠。充分性係用以衡量證據之數量，能否支持與查核目標有關之發現及結論。審計人員評估證據之充分性，應決定是否獲得足量之證據，得以說服具有專業知識之人，查核發現係屬合理。

6.58 審計人員應評估整體證據是否充分且適切，得以處理查核目標及支持查核發現與結論。查核目標之種類範圍相當廣泛，評估查核證據所需進行之工作亦是如此。例如，審計人員為建立證據之適切性，得採用直接測試證據之可靠性、運用統計測試方法，或蒐集相關佐證資料等方式為之。審計人員得運用查核風險及重大性之概念，進行查核證據之評估。

6.59 審計人員得依據專業判斷，決定整體證據之充分性及適切性。演繹、歸納和分析方法，常運用於決定證據充分性及適切性之過程，以及報導查核成果。在適當情形下，審計人員得運用統計方法進行分析及闡釋證據，以評估其充分性。

### 適切性

6.60 適切性係就與處理查核目標及支持查核發現與結論有關之證據，衡量其攸關性、有效性及可靠性。

- a.攸關性：證據與被佐證事項間之邏輯關係及重要程度高低。
- b.有效性：證據對於評核事項之量測，係具有意義或合理性。換言之，有效性係指佐證能力之高低。
- c.可靠性：係指資訊被衡量或測試結果之一致性，包括被證實及支持之概念。

6.61 審計人員得視查核目標需要，使用不同類型及來源之證據。證據可藉由觀察、查詢和檢查獲得。不同類型之證據各有其優缺點，審計人員應依據查核目標及風險，運用專業判斷，決定支持查核發現及結論所需證據之性質及類型，下列事項得作為評量證據適切性之參考：



- a.在內部控制有效時所獲得之證據，較諸在內部控制不良或不存在時所獲取者，通常更具可靠性。
- b.經審計人員直接實體檢視、觀察、計算及檢查所獲取之證據，較諸間接獲取者，通常更具可靠性。
- c.檢視原始文件檔案，較諸檢視影本者，通常更具可靠性。
- f.在人員得自由發言情況下所獲取之證言性證據，較諸被脅迫之狀況下，通常更具可靠性。
- e.由無偏見且直接瞭解事務之人所獲取之證言性證據，較諸有偏見及間接或部分瞭解事務所獲取者，通常更具可靠性。
- f.由具有知識、可信度及無偏見之第三者所獲取之證言性證據，較諸由受查機關之管理階層或有直接利害關係之人所獲取者，通常更具可靠性。

6.62 證言性證據有利於解釋和佐證文件性或實體性之資訊。審計人員應評估證言性證據之客觀性、可信度和可靠性。文件性證據得用於協助確認、支持或挑戰證言性證據。

6.63 調查得提供與現存條件或計畫有關之自我報導資訊。有關調查設計及管理之評估，得協助審計人員評估自我報導資訊之客觀性、可信度和可靠性。

6.64 運用選樣方法時，最適之選樣方法係視查核目標而定。以代表性樣本進行抽樣，統計性抽樣方法較非統計性抽樣方法能獲取更強之證據力。倘審計人員已就目標選樣予以分離風險因素或相關條件，不以代表性樣本進行抽樣，以目標選樣亦同屬有效。

6.65 查核人員得將受查機關提供資訊作為查核證據，惟應瞭解其如何確保資訊之可靠性。審計人員得對其保證資訊可靠性之管理程序進行測試，或直接測試資訊之可

靠性。該等測試程序之性質和程度，係取決於資訊對查核目標之重要性及被運用之性質。

6.66 查核人員應評估電腦加工處理資訊之充分性及適切性，無論其係由查核人員主動篩取或由受查機關提供之。有關該等評估程序之性質、時點及程度，係取決於受查機關就相關資訊事項建立內部控制之有效性，資訊系統之控制、資訊之重大性，以及查核發現及結論引用該等資訊之繁簡程度。審計人員評估其充分性及適切性時，應一併考量資訊之完整性及正確性。

### 充分性

6.67 充分性係衡量用以處理查核目標，以及支持查核發現與結論之證據數量。充分性取決於證據之適切性。審計人員決定證據之充分性時，亦應決定是否存在足夠適切之證據，俾處理查核目標與支持查核發現及結論。

6.68 支持查核發現及結論之證據是否具備充分性，係屬專業判斷事項。下列假設可協助審計人員判斷證據之充分性：

- a. 查核風險愈高，則所需之查核證據數量及品質亦愈高。
- b. 證據之品質愈高，所需之數量愈少。
- c. 證據之數量，無法彌補攸關性、有效性或可靠性之不足。

### 證據之整體評估

6.69 審計人員應在與查核目標有關之範疇內，決定整體證據之充分性及適切性，俾為查核發現及結論提供合理之基礎。審計人員評估證據性質及程度是否充分且適切，以及闡釋查核測試結果，均與專業判斷密不可分。審計人員對於所蒐集之證據，應進行整體性評估，並記錄相關評估結果，包括就特定證據進行之有效性及可靠性評估結果。

6.70 證據之充分性及適切性，係相對性之概念，屬於連續而非絕對。充分性及適切性之評估，係在與查核發現及結論有關之範疇中進行。例如，縱使審計人員對於某些證據之充分性及適當性仍有保留或疑慮，其仍得就整體證據決定其是否充分且適切，足以支持查核發現及結論。

6.71 審計人員評估證據之充分性及適切性，應評估該等證據對於查核目標、查核發現、結論及現有證據之預期重要性及查核風險程度。評估步驟係視證據性質、查核工作或報告使用證據情形及查核目標而定。

a. 在與查核目標有關範疇中，證據能為查核發現及結論提供合理基礎，即屬充分且適切。

b. 證據係屬不充分或不適切情形，包括：(1) 使用該等證據，將使審計人員誤作成不正確或不當結論之風險，升高至無法接受之程度；(2) 基於查核目標及預期用途，證據之使用有重大限制；(3) 證據無法就處理查核目標或支持查核發現或結論，提供合理基礎。以上情形，審計人員不得使用該等證據支持查核發現或結論。

6.72 證據尚未評估或無法評估有效性或可靠性，對於查核目標及證據預定用途而言，該等證據即具有限制性或不確定性。限制性亦包括審計人員進行證據測試所發現之錯誤。審計人員如發現證據之限制或不確定性，對查核發現或結論有重大影響者，即應採行適當處理程序，包括：

a. 由其他來源尋找獨立、確鑿之證據。

b. 重新修訂查核目標或限制查核範圍，俾降低對使用證據之需求。

c. 在查核報告中敘明證據之有效性或可靠性，係屬有限制或不確定性者，以避免誤導報告使用者。

d. 決定是否將該等限制或不確性，列為查核發現，包括任何重大內部控制缺失。

## 發展查核發現要素

6.73 審計人員應就如何發展查核發現要素，設計相關程序及並執行之。審計人員倘能充分發展查核發現要素，應能就缺失事項之改正，研提相關建議意見。查核發現所需之要素，係取決於查核目標。查核目標已被妥適完成，且查核報告將查核目標與查核發現要素作明確聯結，即得視為查核發現已屬完整。例如，查計目標係瞭解計畫執行或其遵循法令情形，且與原因及影響無關者，查核發現僅需建構條件要素，尚毋須建構其他要素。

6.74 評量標準要素係在 6.37 討論之，至其餘查核發現要素：條件、影響及原因，係在 6.75 至 6.77 討論之

6.75 條件(condition)：條件係指存在之情事。條件係在查核時予以決定並紀錄之。

6.76 原因：原因係指針對條件或造成實際與規定或預期狀態存在差異之因素，所提出之理由或解釋，並得為建議改正措施之基礎。常見之因素，包括不良之政策設計、程序或評量標準；不連續、不完整或不正確之執行；或計畫管理控制未將其納入考量者等。審計人員得評估相關證據，能否就所述之原因，何以確為導致條件與規範間存在差異之關鍵因素，提供合理且確信之論述。

6.77 影響(或潛在影響)：影響係指將條件與評量標準間存在之差異，以清楚及具邏輯性之連結方式，建立其實際(或潛在)造成之效果或結果。倘查核目標係辨認條件與評量標準之差異(正面及負面)所造成之後果，影響即係對於該等後果之評量。影響得作為論證是否須就問題或風險採行改正措施之依據。

## 缺失之提前溝通

6.78 審計人員應報導有關內部控制之缺失、舞弊、未遵循法律、規則、契約、補助規定或濫用等情事。在某些狀況下，鑒於採行改正錯失之重要性及急迫性，提前與負責治理之人或管理階層溝通相關缺失，係屬重要。當控制缺失造成未遵循法律、規則、契約、補助規定或濫用等情事，提前溝通可使管理階層採取立即之改正措施，

俾預防類同情事再度發生。在提前溝通缺失時，仍應適用本準則 7.18 至 7.23 有關查核報告之規定。

### **查核工作底稿**

6.79 審計人員應就每一查核案件，準備有關規劃、執行及報告之查核底稿。查核底稿應列載詳細內容，俾使未曾涉入查核之資深查核人員，能藉由相關文件瞭解查核程序之性質、時機、程度及執行結果、所獲得之查核證據及其來源，達成之結論及支持審計人員重大判斷及結論之證據。資深查核人員係指具備辦理績效審計能力及技術之人，包括審計機關內部及外部人員。該等能力及技術，包括對下列事項之瞭解：(1)績效審計程序；(2)GAGAS、適用法律及規定要求事項；(3)與達成查核目標有關之主要事項；(4)有關受查機關控制環境之事項。

6.80 審計人員在出具查核報告前，應準備包括支持查核發現、結論及建議意見證據在內之查核底稿。

6.81 審計人員應視查核需要，設計查核底稿之格式及內容。查核底稿係審計人員執行與準則及結論有關工作之主要工作紀錄所組成。查核底稿之數量、型式及內容係屬專業判斷事項。

6.82 查核底稿係為查核品質要素之一。查核底稿之準備及覆核過程，將影響查核品質。查核底稿之目的，包括：(1)為審計人員之查核報告提供主要之支持；(2)協助審計人員執行和監督查核工作(3)對於查核品質進行覆核。

6.83 審計人員應紀錄下列事項：

a.查核目標、範圍及方法。

b.執行之工作，以及所獲得支持重要判斷及結論之證據，包括對於檢視交易及紀錄之敘述(如檔案號碼、案件號碼或其他得以確認已檢視文件之方式，惟得不包括檢視之文件影本或明細清單內容等)

c. 監督覆核意見，針對有關支持查核報告所述之查核發現、結論及建議意見之證據，且在出具查核報告前。

6.84 審計人員因受法律、規定、查核範圍、資料取得或其他事項之限制，致偏離或無法遵循 GAGAS 規定，應紀錄其不符事項及對查核結論之影響，包括進行替代程序，仍無法達到 GAGAS 原訂立法目的之偏離或無法遵循情形。

6.85 GAGAS 對於查核工作之基本假設，係聯邦、洲及地方政府之審計機關，及受委任依 GAGAS 規定執行查核之會計師事務所，基於共同利益就計畫進行查核，因此審計人員得使用他人之查核工作，以避免資源之重覆投入。審計人員應指派適當人員及製作適當底稿，依據適用之法令規定，即時洽其他審計人員或覆核人員提供相關資料，俾滿足上述目標規定。

## 附件 2：美國政府審計準則第七章 績效審計之查核報告準則 (Reporting standards for Performance Audits)

### 簡介

7.01 本章係臚列依照一般公認政府審計準則(generally accepted government auditing standards,GAGAS)辦理之績效審計，有關查核報告之相關規定及指引。訂定查核報告準則之目的，係就績效審計查核結果之傳達，擬定一整體性之作業方針，俾供審計人員遵循。績效審計查核報告之規定事項，包括報告型態、內容、提出及分送等 4 大部分。

7.02 本準則第 1 至 3 章、6 及 7 章臚列之相關規定與指引，均適用於依照一般公認政府審計準則辦理之績效審計。

### 查核報告

7.03 審計人員於查核結束後，應提出查核報告，以報告查核結果。

7.04 審計人員應依報告用途選定適用之報告型態，諸如書面或其他可供檢索之格式。例如，審計人員得運用得被報告使用者或審計機關檢索之電子媒體，陳述查核結果。報告使用者之需求，將影響查核報告之型態。報告之型態包括書面報告、信件、簡報或其他得用以陳述傳達之素材等。

7.05 查核報告之目的，旨在：(1)將查核結果通知受查機關之負責治理暨其他適當人員及相關監督人員；(2)避免查核結果遭受誤解；(3)除有特殊情事外，將查核結果提供公眾運用；(4)有利於追蹤管考，俾評估適當之改正措施是否已被採行。

7.06 查核工作因故終止，且未出具查核報告者，審計人員仍應依本準則 6.50 規定辦理。

7.07 審計人員在查核報告分送後，始發覺報告之查核發現及結論，核有欠缺充分且適切證據之情事，應以相同之分送方式通知分送對象及其他已知之報告使用者，俾

免繼續造成其誤解或誤用。倘報告已公開於機關網站，應即移除報告並張貼移除通知。審計人員應決定為重行分送查核報告，是否須進行額外之查核工作，或直接逕予修正查核發現及結論等。倘重行查核後，發現其不影響查核發現及結論，得不予修正原始報告並重行登載之。

## **查核報告內容**

7.08 查核報告之內容，包括：(1)查核目標、範圍及方法；(2)查核結果，包括查核發現、結論或建議意見；(3)審計人員遵行 GAGAS 之聲明；(4)權責官員之意見摘要；(5)省略機密或敏感資訊之性質說明。

### 查核目標、範圍及方法

7.09 查核報告應敘明查核目標，以及因應查核目標需要，所運用之查核方法及工作範圍，以利報告使用者瞭解查核目的、查核工作性質及執行範圍、被報導事項之背景及觀點，以及重大查核限制等事項。

7.10 績效審計之查核目標相當廣泛，查核報告應清楚、精確、中立及公正敘明查核目標及相關假設。倘查核目標不若使用者預期之寬廣，查核報告應敘明非屬查核範疇事項，俾避免可能之誤解。

7.11 查核報告應敘明查核工作範圍及相關限制，包括與報告使用者有關事項，俾使報告使用者得合理闡釋報告之查核發現、結論與建議意見，不致產生誤導。審計人員亦應敘明因資訊限制或範圍縮減，對查核方法造成之重大限制，包括機關拒絕或耽延提供相關資料及人員之情形。

7.12 有關查核工作執行情形之敘述，應視需要解釋查核母體與測試樣本之關聯、敘明機關組織、地理位置與查核涵蓋期間，並就證據充分性及適切性之整體評估結果，解釋有關之重大限制及保留事項。

7.13 有關查核方法之敘述，應詳細闡明查核工作如何支持查核目標(包括證據蒐集及分析之方法技術)，俾使具專業知識之報告使用者，能瞭解審計人員如何處理及達成



查核目標，且應敘明查核時所依據之重大假設、使用之比較分析方法、評量標準、抽樣查核之設計方式及理由，以及抽樣查核結果能否代表母體情況等事項。

### 查核發現之報導

7.14 查核報告應提出充分且適切之證據，以支持與查核目標有關之查核發現及結論。脈絡清晰發展之查核發現，能協助受查機關之管理及監督官員瞭解採行改正措施之必要性。審計人員倘能充分發展查核發現要素，應能研提適當之改正措施。查核發現要素之發展程度，係取決於查核目標，亦即查核發現已發展至足供達成查核目標之程度時，即可視為其已完整發展。

7.15 查核證據有下列情形之一者，查核報告應敘明有關證據可靠性及有效性之限制或不確定事項：(1)查核證據對於查核發現及結論有重大影響者；(2)為避免造成報告使用者對於查核發現及結論之誤導，該等揭露係屬必要者。依據本準則 6.69 至 6.72 規定，審計人員對於某些證據之充分性或適切性係持保留態度，其仍得就查核發現及結論等事項，決定整體證據之充分性及適切性。審計人員在敘述查核發現及結論時，除原列查核目標、範圍及方法之限制及不確定事項外，應一併敘明有關證據之限制或不確定事項。上述敘述得使報告使用者明確瞭解審計人員對於報告資訊應負責任之程度。

7.16 審計人員應視報導議題之性質與程度及查核工作範圍，妥適安排查核發現。審計人員應敘明在母體或檢視數量中所確認之案例，並將查核結果以金額或其適當方式量化之，以利報告使用者辨別其普遍性及影響程度。倘查核結果無法預測，審計人員應適當限縮查核結論。

7.17 審計人員為建立整體訊息之內容脈絡，以及協助報告使用者瞭解查核發現及討論議題之重大性，得在報告中提供相關背景資訊，諸如：計畫及作業之執行步驟及重大性(如金額、影響、目的及以往相關查核工作等)；受查機關之職責；計畫及作業之執行期間、組織架構及法令授權基礎等。審計人員對於攸關查核目標之事實，

如未揭露將使具有專業知識之使用者產生誤導、曲解查核結果或隱匿重大不當或違法情事者，應在查核報告予以揭露之。

7.18 審計人員對於已經發生或可能已經發生之內部控制缺失、舞弊、未遵循法律、規則、契約或補助規定及濫用等情事，且對查核目標有重大影響者，應在查核報告中予以敘明。

#### 內部控制缺失

7.19 審計人員應在查核報告敘明：(1)就內部控制所進行之評核工作及範圍；(2)評核所發現與查核目標有關之重大缺失事項。審計人員認為內部控制缺失事項非屬重大，除程度相當輕微者，亦得將其納入報告或另以書面通知受查機關人員改善。以書面通知改善之缺失，應在報告敘明其通知情形。至程度相當輕微之內部控制缺失，是否應通知受查機關人員改善及其通知方式之決定，係屬專業判斷事項，惟審計人員仍應紀錄其通知情形。

7.20 審計人員辦理績效審計，對於計畫或作業績效不彰情事，認為應係內部控制缺失所致，在撰擬查核報告時，得將其納作查核發現之原因要素。

#### 舞弊、未遵循法律、規則、契約與補助規定及濫用

7.21 審計人員依據充分且適切之證據，發現舞弊、未遵循法律、規則、契約與補助規定及濫用已經發生或可能已發生，且對查核目標有重大影響者，尚毋須俟法院或其他司法機關作出最終裁判，即應在查核發現予以敘明。

7.22 審計人員發現舞弊、未遵循法律、規則、契約與補助規定及濫用情事，對查核目標尚無重大影響，但仍須由受查機關負責治理官員處理者，審計人員應以書面通知該等官員。倘毋須由受查機關官員處理者，審計人員得依專業判斷決定是否通知受查機關官員及其通知方式，惟仍應紀錄其通知情形。

7.23 審計人員發現舞弊、未遵循法律、規則、契約與補助規定及濫用情事已經發生或可能已發生，審計人員得與有關當局或法律顧問研商該等資訊之公開，對進行中

之檢調偵察或司法程序是否造成不利影響。審計人員得將公開報告之內容限縮至不影響該等程序之程度，例如只報導公眾已知部分。

直接通知受查者以外機關

7.24 審計人員對於已知或可能之舞弊、未遵循法律、規則、契約與補助規定及濫用情事，有下列情事之一者，應直接通知受查者以外機關處理：

- a. 機關管理階層未依法令規定通報指定之外部權責處理機關，審計人員應先通知機關負責治理官員，倘其仍未儘速通知該等外部權責機關，審計人員應直接通知該等外部權責機關處理。
- b. 已知或可能之舞弊、未遵循法律、規則、契約與補助規定及濫用情事，對於(1) 查核發現及結果有重大影響及(2) 涉及政府機構直接或間接出資者，機關管理階層未能及時採行適當之改正措施，且經通知機關負責治理官員處理，仍未及時採行適當之改正措施者，審計機關應直接通知該等出資機關處理。

7.25 除法令另有規定外，內部稽核單位毋須向受查者以外機關提出報告。

7.26 審計人員對於受查機關管理階層回復其已依規定通報外部機關處理等情，應加以查證，諸如要求檢附外部機關之確認文件等。審計人員如未能取得相關佐證資料，應準用本準則 7.24 及 7.25 規定辦理。

## 結論

7.27 審計人員應依據查核目標及查核發現，提出查核結論。查核報告之結論，係依據查核發現就受查計畫所為之邏輯推論，並非查核發現之摘要。查核結論之強度，係取決於證據之充分性與適切性，以及形成結論所運用邏輯之健全性。查核結論如能導引審計人員之建議意見，且具說服力，能使具專業知識之報告使用者確信相關改正措施係屬必要，查核結論將更具可讀性。

## 建議意見

7.28 審計人員應就查核所見缺失，以及計畫、作業及績效有待加強改進之處，研提建議意見。審計人員應依據查核發現及結論，針對缺失或問題之癥結原因，運用邏輯性方法研提建議意見並敘明之。

7.29 有效益之建議意見，能促進政府計畫及作業之改善。相關權責單位如已採行建議意見，且其改正措施係屬明確、實際、具成本效益且可衡量結果者，建議意見即屬有效。

#### 審計人員遵循 GAGAS 之揭露

7.30 審計人員如遵循所有適用 GAGAS 規定，應在查核報告中臚列下列聲明，以敘明其績效審計工作完全符合一般公認政府審計準則：

本項績效審計工作係符合一般公認政府審計準則。該等準則規定績效審計之規劃與執行，係依據查核目標，蒐集充分且適切之查核證據，俾作為查核發現及結論之合理基礎。本機關確信本項績效審計工作已依據查核目標蒐集證據，且為查核發現及結論提供合理之基礎。

7.31 審計人員如未遵循所有適用 GAGAS 規定，應在查核報告提出修正之遵循 GAGAS 聲明。以績效審計為例，審計人員得(1)修改本準則 7.30 用詞，表明其未完全遵循 GAGAS 規定或(2)直接敘明其未遵循 GAGAS 規定。

#### 機關權責人員意見之報導

7.32 審計人員應取得及報導受查機關權責人員對於查核報告列載之查核發現、結論及建議意見，所抱持之看法及其擬採取之相關改正措施。

7.33 將報告初稿提供受查機關權責人員及其他單位進行檢視及評論，可協助審計人員出具公正、完整及客觀之查核報告。上述評論宜以書面為之，惟亦得接受口頭評論。

7.34 審計人員接獲受查機關權責人員之書面評論後，應將其納入查核報告。如僅接獲口頭評論者，審計人員應紀錄其摘要內容，並提供其確認無誤。

7.35 查核報告應納入審計人員就機關權責人員評論所為之評核結果。受查機關除提供書面或口頭評論外，另提供技術性之評論者，審計人員得在報告揭露已收受該等評論。

7.36 口頭評論係屬妥適，倘報告發表時間如屬緊迫；或審計人員在查核過程中已與受查機關權責人員緊密合作；或機關對於報告初稿列載之查核發現及議題相當熟悉；或審計人員評估機關不至於對查核發現、結論或建議意見表示反對；或主要爭點在報告中已有討論。

7.37 受查機關之評論與報告初稿列載之查核發現、結論或建議意見，如有不一致或有牴觸之處，或未就審計人員之建議意見採取適當之改正措施者，審計人員應評核受查機關評論之效力。審計人員倘不同意受查機關評論，應在報告敘明不同意之理由。反之，審計人員如認為受查機關之評論係屬有效，且有充分且適切之證據支持，應修正查核報告。

7.38 受查機關如拒絕提出評論或未能在規定時間提出評論，審計人員得逕行發布無機關評論之報告，並在報告中敘明係受機關影響所致。

#### 機密及敏感性資訊之報導

7.39 如某項相關的資訊因涉及機密性或敏感性而禁止公開揭露或排除於查核報告中，審計人員應於查核報告中揭露該項相關資訊省略不公開，及其不公開之原因或情況。

7.40 某些資訊可能具有機密性或經聯邦政府、州政府或當地法令規定禁止公開揭露。在此情況下，審計人員得出具一份個別、機密的或限定使用用途的查核報告，該報告包含該項機密性資訊，並且僅能分送給經法令授權得取得該查核報告之人員使用。

7.41 某些情況在公共安全、個人隱私或安全考量下，也可能使某些資訊無法於可公開取得或廣泛提供的報告中揭露。例如，有關特定專案計畫之電腦安全細部資訊可能無法於可公開取得的報告中揭露，因為公開揭露如造成該項資訊遭濫用將可能對受查單位產生損害。在此情況下，審計人員得出具一份限制使用用途之報告，該報告包含該些資訊，並僅能分送給負責回應審計人員相關建議之人員使用。實例上，審計人員有時可同時出具不含敏感性資訊之可公開取得之報告及限制用途之報告。審計人員得諮詢法律顧問，瞭解有關任何規定或某些情形下該項資訊必須於公開報告中省略之情事。

7.42 審計人員於決定是否排除某些資訊於可公開取得之報告中揭露時，得考量所查核之計畫或活動所涉及的廣大公共利益。當某些情況下必須省略某些資訊之揭露時，審計人員應評估省略資訊揭露是否會扭曲查核結果或隱瞞不適當或非法行為。

7.43 當審計機關受限於公開資料法時，審計人員應決定公開資料法是否對機密性或限制用途報告之取得有所影響，並決定有無其他適當的與受查單位管理階層及相關負責人員溝通的方式。例如，審計人員可以書面報告方式與受查單位溝通一般性資訊，詳細資訊則以口頭方式溝通。審計人員得諮詢法律顧問有關公開資料法之適用。

#### 查核報告之分送

7.44 依照 GAGAS 查核完成之查核報告之分送，依審計人員與受查單位的關係及報告中所包含之資訊性質而有所不同。審計人員應將查核報告分送之限制予以文件化。以下略述依照 GAGAS 查核完成之查核報告之分送規定：

- a. 政府審計機構應將查核報告分送予負責管理之人及適當的受查單位主管，及要求或安排該項審計工作之適當的監察單位或機構。審計人員也應將查核報告副本分送其他具有法定監督權或負責回應查核發現及建議之人，以及其他具有合法授權得取得此查核報告之人。

- b.政府機構之內部稽核單位亦得遵循內部稽核協會(Institute of Internal Auditors' , IIA)之內部稽核專業實務國際準則(International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing)之規定。依照 GAGAS 及 IIA 之國際準則規定，內部稽核單位之負責人應與能確保稽核結果受應有注意之人溝通內部稽核結果。如非經法令授權或規定，在對外發布稽核結果之前，內部稽核單位負責人應：(1) 評估對機關之潛在風險；(2)諮詢資深管理階層或法律顧問；(3)藉由指明內部稽核報告之預期使用者以控制報告之散播。
- c.受託依一般公認政府審計準則執行查核之會計師事務所應與委託機構釐清分送查核報告之責任。如受託之會計師事務所負責分送查核報告，則其應與委託審計之機構就哪些主管或機構可取得查核報告及公開查核報告所應採行的步驟等達成共識。

## 附件 3：美國政府審計準則第 3 章 有關品質管控制度規定

### 品質管控及保證

3.82 依照一般公認政府審計準則(GAGAS)執行審計工作之審計機關，應辦理下列事項：

- a. 為合理確信審計機關及人員遵循職業規範及相關適用之法令規定，應建立品質管控制度，並維持其有效運作。
- b. 由外部獨立機關對審計機關進行同業檢查，每 3 年至少 1 次。

### 品質管控制度

3.83 審計機關之品質管控制度包括領導階層之職責、對於高品質審計工作之重視、為合理保證審計工作符合職業規範及相關適用法令規定，所設計之品質管控政策及程序等。審計機關品質管控制度之性質、程度及作業程序，係取決於各項有關因素，諸如審計機關之規模、人數、散佈位置、人員之知識及經驗、審計業務之本質及複雜程度以及成本效益等。

3.84 品質管控政策及程序應予文件化，並傳達與審計機關之人員。審計機關應記錄品質管控及程序之執行情形，並予以建檔保存，俾利追蹤考核及同業覆核之遂行。紀錄之格式及內容係屬專業判斷事項，且將視審計機關情況而定。

3.85 品質管控制度係由品質管理政策及程序組成，處理下列事項：

- a. 審計機關領導階層對於品質管控之職責。
- b. 獨立性、法律及道德規範。
- c. 審計工作之提議、承接和續任。
- d. 人力資源
- e. 審計工作之執行、底稿及報告



## f.品質之追蹤考核

### 審計機關領導階層對於品質管控之職責

3.86 審計機關應就領導階層對於品質管控之職責，包括工作劃分及傳達品質及程序等事項，制定政策及程序。適當之政策及傳達，有助於形塑注重審計工作品質之文化，並體認領導階層係對品質管控制度負最終責任。

3.87 審計機關應制訂政策及程序，以合理確信所派負責品質管控制度運作之人員，具有充分且適當之經驗、能力及權限，以承擔其職責。

### 獨立性、法律及道德規範

3.88 審計機關應就獨立性、法律及道德規範，制訂品質管控政策及程序，以合理確信審計機關及其人員維持獨立及遵循適用之法律和道德規定。前開政策及程序，可協助審計機關辦理下列事項：

- a.將獨立性規範傳達予審計機關人員。
- b.辨認及評估可能對獨立性產生威脅之情況，並採取適當措施消除威脅，或將其降低至可接受程度，或在法令未明文禁止下，倘適當者得終止審計工作。

### 審計工作之提議、承接和續任

3.89 審計機關應就審計工作之提議、承接和續任，制訂品質管控政策及程序，以合理確信審計機關只在其能遵守專業規範、法令規定及道德規範，且未預越審計機關之職權範圍外，始執行審計工作。

### 人力資源

3.90 審計機關應就人力資源，制訂品質管控政策及程序，以合理確信其具有充分能力且適任之審計人員，能依照專業規範及法令規定執行審計。

### 審計工作之執行、底稿及報告

3.91 審計機關應就審計工作之執行、底稿及報告，制訂品質管控政策及程序，以合理確信其係依據專業規範及法令規定，執行審計工作及提出查核報告。

3.92 審計機關依據 GAGS 執行審計工作，應就工作底稿之保管時限，制定品質管控政策及程序，以符合法令規定及審計業務需求。無論底稿係屬書面、電子檔案或其他媒介型式，倘未具如同原查核人員之知識，即予以修改或增刪之，或底稿已遺失或損壞，均可能減損基礎資訊之完整性、存取性及調閱。審計機關應對以電子化底稿之存取及更新作業，建立有效之資訊系統控制機制。

#### 品質追蹤考核作業

3.93 審計機關應就品質追蹤考核作業，制定品質管控政策及程序。品質追蹤考核作業，係針對已完成之審計工作，進行持續及定期之評估，俾對審計機關管理階層提供合理確信品質管控制度係被妥善設計，且有效執行。追蹤考核遵循品質管控政策及程序情形之目的，係評估下列事項：

- a. 專業規範及法令規定是否已被遵循。
- b. 品質管控制度之設計是否妥適。
- c. 品質管控政策及程序是否有效運作及被遵循。

3.94 追蹤考核程序係取決於審計機關之實際需要。追蹤考核程序應能使審計機關評估其辦理之審計工作，對於適用之專業規範及品質管控政策及程序之遵循情形。負責追蹤考核之人員，應具備足夠之專業能力及權限。

3.95 審計機關至少每年應定期分析及評估追蹤考核成果，對於制度面或重複性之缺失事項，應研提建議改善意見。平時追蹤考核發現之缺失事項，應與適當人員溝通，並研提建議改善意見。

#### 外部同業檢查

3.96 審計機關至少每 3 年應進行 1 次外部同業檢查，其檢查範圍應足以提供合理依據，決定審計機關品質控管制度之設計是否合宜，以及審計機關能否遵行品質管控政策及程序，俾合理確信其是否符合適用之專業規範。

3.97 外部同業檢查之報告提出期限，通常係由提出檢查要求之審計機關決定之。報告期限展延超過 3 個月時，應經提出檢查要求之審計機關及 GAO 之同意。

3.98 外部同業檢查小組之檢查範圍，應包括下列事項：

a. 檢查審計機關之品質控管政策及程序。

b. 評量審計機關內部監視程序之結果及適當性。

c. 選樣檢查審計機關之報告及相關工作底稿。

d. 檢查攸關評估遵循法規之必要文件，諸如獨立性文件、CPE 紀錄、相關人力資源管理檔案等。

e. 選樣訪談審計機關各層級之專業人員，評估其對相關品質管控政策及程序之瞭解與遵行情形。

3.99 外部同業檢查小組應評估同業檢查之風險，俾決定選樣檢查之數量及方式。該小組基於風險評估結果，應就風險程度較高者，運用下列方式選案進行查核：(1) 選案層面合理遍及依照一般公認政府審計準則執行之審計工作(2) 選案層面合理遍及與審計機關品質管控制度有關之各類工作，並包括 1 件或數件依照一般公認政府審計準則執行之審計工作。第 2 種方式係適用於依照一般公認政府審計準則執行審計工作數量較少之審計機關。因此，選定 1 件或數件審計工作，即表示其選案層面已及於所有之審計工作。

3.100 外部同業檢查團隊應擬具書面查核報告，其內容包括下列事項：

a. 檢查範圍及限制。

b.與受查審計業務有關之品質管控制度，在檢查週期內，是否已妥適設計及遵行，並足以提供審計機關合理確信其遵循適用之專業規範。

c.審計機關遵循之專業規範。

d.書面溝通之參考文件。

3.101 外部同業檢查小組應運用專業判斷決定檢查報告之類型。報告類型包括：

a.評定通過合格：報告結論係審計機關之品質管控制度已妥適設計且遵行，合理確信其執行工作及報告，在所有重大方面均符合適用之專業規範。

b.評定通過合格：但有缺失：報告結論係審計機關之品質管控制度已妥適設計且遵行，合理確信其執行工作及報告，除報告所列缺失外，在所有重大方面均符合適用之專業規範。

c.評定失敗：基於報告所列之重大缺失，審計機關之品質管控制度未妥適設計(或審計機關未遵行其品質管控制度)，致未能合理確信其執行工作及報告，在所有重大方面均符合適用之專業規範。

3.102 查核範圍因未執行必要之檢查程序致受到限制，且未能執行其他替代檢查程序，致無法達成原定程序之目標者，應在報告之範圍段、主體段及意見段聲明該等情事，並敘明未執行部分與審計機關整體業務範圍及品質管控之關係，以及其對檢查結果之影響。

3.103 外部同業檢查團隊對於發現之重大缺失，無論係列入檢核報告或另以書面溝通者，均應詳細敘明其查核發現、結論及建議。

## 附件 4：美國聯邦審計署訂頒之內部控制管理及評估工具(摘要 版)

<b>一、控制環境</b>
<b>(一)誠信與職業道德價值</b>
<ol style="list-style-type: none"><li>1. 機關已建立或採行一套正式的行爲準則或其他政策，以傳達最適的倫理與道德行爲標準及處理實務作業及利益衝突等問題。考慮因素包括以下重點：<ul style="list-style-type: none"><li>● 所訂的行爲準則規範在本質上是廣泛的，能直接處理例如不適當的支付、資源如何妥適分配、利益衝突、員工的政治活動及接受禮物或捐贈行爲、及如何盡專業應有之注意等問題。</li><li>● 員工須定期簽署同意書表示知悉機關所訂之行爲準則規範。</li><li>● 員工能明確辨別哪些行爲是可接受的，而哪些行爲是不被接受的，違反規定的行爲將有何種處罰，以及員工知道當面臨不被接受的行爲時應該如何處理。</li></ul></li><li>2. 職業道德的氛圍已建立在組織的高層中，並由上而下傳達到整個組織內部。考慮因素包括以下重點：<ul style="list-style-type: none"><li>● 管理階層鼓勵及強化機關的文化並強調誠信與職業道德價值的重要性。此可透過在會議中的口頭宣導或日常活動中的舉例探討等達成。</li><li>● 有員工指出同業壓力的存在有助於員工彼此遵循適當的倫理道德行爲。</li><li>● 當有跡象顯示可能有問題時，管理者應立即採取適當的行動。</li></ul></li><li>3. 處理與公眾、國會、員工、供應商、會計師及他人等有關事務須採行高道德標準。</li><li>4. 當員工違反行爲準則規範或發生背離經核准的政策行爲時，組織能採行適當的紀律行動以因應之。</li><li>5. 管理階層能妥適的處理內控干預或越權等問題。</li><li>6. 管理階層能去除不道德行爲之誘因。</li></ol>
<b>(二)承諾適任</b>
<ol style="list-style-type: none"><li>1. 管理階層已辨認及訂義完成某項特定工作所需進行的任務及擔任不同的職位所需的條件。</li><li>2. 機關已經對適當執行某項工作所需的知識、技術及能力等條件進行分析。</li><li>3. 機關提供訓練及諮詢服務以幫助員工維持及改進其對工作的適任性。</li><li>4. 組織中的主要資深員工具備示範能力及廣泛的實務經驗。</li></ol>
<b>(三)管理階層之管理哲學及運作模式</b>
<ol style="list-style-type: none"><li>1. 管理階層對於承擔風險有妥適的態度，對於從事新投資、新任務或新營業項目前應先詳細分析所涉風險及如何降低或控管相關風險。</li><li>2. 管理階層樂於使用績效管理模式。</li><li>3. 在組織主要的營運功能上沒有過高的人員流動率，例如能指出組織內部控制問</li></ol>

題的程式管理、會計或內部稽核等。

4. 管理階層能以正面及支持的態度面對會計、資訊管理系統、人員監督及內部與外部稽核與評估之功能。
5. 保障資產安全：能確保有價值的資產及資訊免於未經授權的接觸或使用。
6. 高層主管能與營運部門或程式管理部門主管有經常性的互動，尤其當組織的營運是跨地區性的營運模式時。
7. 管理階層對於財務、預算及營運報導等事項有妥適的態度。例如管理階層對於重要的財報問題是瞭解的，並且對於會計原則及估計的選用是支持採行較保守的原則。

#### **(四)組織架構**

1. 機關的組織架構在考量其營運規模及性質上而言，組織的架構是適當及健全的。
2. 每個功能的目標、職責、權力、權限及統屬關係清楚分明，訊息能有效從上而下，由下而上或在功能之間流通。
3. 組織內已建立適當及明確的內部報告關係，以有效提供管理階層所需資訊。
4. 管理階層定期評估組織架構並因應情況的改變而做必要的調整。
5. 機關的員工人數適當，尤其是擔任管理職務的人力應充足。

#### **(五)權責分配**

1. 機關對於適當的人員能訂定妥適的權責，以達成組織目標。
2. 在權責明確分配之下，每位員工清楚知道他(她)的行動影響到哪些相關的人員及組織功能，並明確知道在內部控制中自己所負的責任為何。
3. 授權與所負責任應相當。

#### **(六)人力資源政策及運作實務**

1. 對於僱用、招募、訓練、評估、諮詢顧問、升遷、退休金、獎懲、離職及資遣員工等人力有關事務上已訂有政策及作業程序。
2. 在僱用人力前執行相關背景調查，例如確認其學經歷是否真實、有無犯罪紀錄、轉換工作原因、與其前任雇主聯繫等。
3. 給予員工適當的監督與指導。

#### **(七)內部監督機制**

1. 機關內訂有監督與覆核營運計畫及執行之機制，例如內部稽核功能及設置審計委員會。
2. 機關高層人員與分支機構之主管監督人員維持良好工作關係。
3. 機關與監督單位維持密切的關係，能提供其及時及正確的資訊以供其監督機關的活動。

## **二、風險評估**

### **(一)訂立組織目標**

1. 機關已訂定組織目標並對於機關應達成的任務有充分的說明與指引。

2. 組織的目標能明確傳達給所有員工，管理階層並能獲得有效傳達的回饋。
3. 機關的組織目標與營運策略具關聯性及一致性。
4. 機關訂有整合的管理策略及風險評估計畫，以考慮組織目標之達成及內部管理與外部來源之風險因子，並能建立控制架構以處理風險。

### **(二)訂立運作層級目標**

1. 運作層級目標是依據機關的組織目標及策略計畫所訂定，並與組織目標密切相關。
2. 各項營運活動的運作層級目標是互補的、能彼此增援加強的，而非互相衝突的。
3. 運作層級目標與重要的機關運作流程密切相關。
4. 運作層級目標須包括衡量條件。
5. 達成運作層級目標所需之機關資源須充足。
6. 管理階層已辨認出哪些運作層級目標對於整體組織目標的達成與否具關鍵性。
7. 所有管理階層均應參與運作層級目標的訂立並承諾達成該目標。

### **(三)辨認風險**

1. 管理階層能使用各種適當的理論以綜合辨認出組織風險因子為何。
2. 機關有充分的機制可辨認出組織由外部因子所產生的風險。
3. 機關有充分的機制可辨認出組織由內部因子所產生的風險。
4. 在辨認風險時，管理階層應評估其他可能造成或增加組織曝險之風險因子為何。
5. 管理階層應辨認出對機關整體組織及個別重要的營運活動均有影響的風險因子為何。

### **(四)分析風險**

1. 在辨認完整體機關風險為何後，管理階層應就各風險對組織可能產生的影響進行完整且全面性的分析評估。
2. 管理階層訂有一套風險管理及控制方法，能考量審慎可接受的風險容忍度為何。

### **(五)因應環境變化管理風險**

1. 當面臨經濟、產業、主管監理、營運或其他環境變化而影響組織或運作層級目標之達成時，機關訂有一套機制可預期、辨認及因應相關的風險變化。
2. 機關對於環境的改變可能造成組織產生戲劇性的或普遍性影響效果的風險變化應特別關注，尤其資深員工應特別關注此等風險變化。

## **三、控制活動**

### **(一)一般應用**

1. 機關內的每項營運活動均訂有適當的政策、作業程序、技術及控管機制。
2. 各項作業流程的控制活動均已訂定及有效執行。
3. 定期評估各項控制活動以確保其仍維持運作及適當有效。

### **(二)共同性的控制活動**

1. 高層的審視—管理階層追蹤評估機關達成計畫目標的主要成果。
2. 功能別層級或運作層級之管理階層審視—管理者應審視實際運作績效與原訂目

標之差異。

3. 人力資本管理—機關有效管理組織的勞動力以達成組織目標。
4. 資訊處理—機關對於資訊處理系統採行多種控制活動以確保資訊的正確性與完整性。
5. 對資產採行實體控制以保護資產安全。
6. 績效衡量與指標—機關已建立一套績效衡量指標並有監督機制。
7. 職責分工—員工的主要職責應明確區分以降低錯誤、浪費或舞弊的風險。
8. 執行交易及業務運作—交易及其他重大業務的執行需經適當人員授權後執行。
9. 交易及業務事件留存紀錄—交易及重大業務事件應視當分類並立即紀錄。
10. 對資源及交易紀錄存取權限之限制及責任—應限制對資源及交易紀錄有存取權限之人並對其課以保管責任。
11. 文件化—內部控制及所有交易紀錄及其他重大事件均須清楚地記錄並文件化保存。

### **(三)針對資訊系統之控制活動—一般性控制**

資訊系統之一般性控制包括對機關整體電腦環境運作的架構、政策及作業程序等之控制活動，評估資訊系統的一般性控制包括以下六大要素：

#### **1.組織整體的安全管理計畫**

- (1)機關對於資訊系統應定期執行全面性、高層級的風險評估。
- (2)機關已建立一套資訊安全計畫，明確詳述組織整體的安全計畫及相關政策與作業程序。
- (3)資深管理人員應建立一套架構以執行及管理此資安計畫，並明確定義資安責任。
- (4)機關就與資安相關之人員已採行有效的人力政策。
- (5)機關應監督資安計畫的有效性及必要時應做適當變更因應。

#### **2.存取控制**

- (1)機關依據資訊的重要性及敏感性分類資訊資源。
- (2)資源擁有者應能辨別經授權的使用者，及確認使用者對資訊的存取係經正式授權。
- (3)機關訂有實體及邏輯上控制程序，以預防及偵測未授權的存取接觸。
- (4)機關應監督資訊系統的存取情形，對明顯的違規情形應與調查並採取適當的補救及訓練措施。

#### **3.應用軟體發展及變動控制**

- (1)確保資訊系統處理資料及程式修改均經適當授權。
- (2)所有新軟體或更新之軟體均經授權及完整測試。
- (3)機關已建立適當的程序確保軟體資料庫的控制與安全。

#### **4.系統軟體控制**

- (1)機關應依據工作職責限制員工對系統軟體的存取，存取授權應予文件化。
- (2)系統軟體的存取及使用均應適當控制及監督。



(3)機關對於系統軟體的變動應予控制。
<b>5.職責分工</b>
(1)應辨認不相容的職責，並訂定政策將該些職責加以分工區隔。
(2)已建立存取控制以強化職責分工。
(3)透過正式作業程序、監督及審視等方法，機關對於人員活動得以加強控制。
<b>6.永續服務</b>
(1)電腦化運作的重要性及敏感性應被評估及優先考量。
(2)機關已採取步驟透過使用資料及程式備份程序，以預防及降低可能的損害及中斷之影響，包括備份資料的異地儲存及環境控制、員工訓練及硬體維護與管理等。
(3)對於資訊安全可能發生的所有狀況，管理階層已建立一套全面性的或有計畫並予以文件化。
(4)機關定期測試該或有計畫並因應環境變化適時調整。
<b>(四)針對資訊系統之控制活動－應用控制</b>
應用控制之架構、政策及作業程序之設計是為確保所有交易處理之完整性、正確性及真實性，相關的控制活動應考量以下四大主要要素：
<b>1.授權控制</b>
(1)妥適控管來源文件及要求合法授權。
(2)資料輸入及編輯應嚴格限制存取。
(3)使用主檔及例外報告以確保所有處理之資料均經合法授權。
<b>2.完整性控制</b>
(1)所有經授權的交易均登錄電腦並經電腦處理。
(2)執行調節程序以驗證資料的完整性。
<b>3.正確性控制</b>
(1)機關所登錄的資料數據直接影響資料的正確性。
(2)執行資料確認及編輯程序以辨認錯誤或不正確的資料。
(3)應即時抓出、報告出及調查不正確的資料並即時更正。
(4)應檢視產出報告以幫助維持資料之正確性。
<b>4.資料檔案及公正處理之控制</b>
(1)機關訂有作業程序能確保在處理資料時使用現行版本的程式及資料檔案。
(2)控制程序應包括驗證處理資料時係使用適當版本的電腦檔案之例行程序。
(3)控制程序應包括在處理資料前應先核對內部檔案歸類之例行程序。
(4)應用控制應盡量避免同時發生檔案更新。
<b>四、資訊與溝通</b>
<b>(一)資訊</b>
1. 取得內部及外部來源資訊，並提供管理階層作為機關之營運績效報告之一部分。
2. 辨認、獲取相關資訊，並以充分的細節及正確的方式，在適當的時間提供予適

當人員，使其能有效執行工作任務。

## **(二)溝通**

1. 管理階層應確保內部溝通之有效性。
2. 管理階層應確保與外部溝通之有效性，例如對組織之計畫、運作或其他活動，包括預算及融資等有重要影響的外部單位之溝通。

## **(三)溝通之方式與方法**

1. 機關與員工及他人間重要資訊之溝通應採用多種不同之方式與方法。
2. 機關應管理、發展及持續修正資訊系統以持續改善資訊溝通之有用性及可靠性。

## **五、監督**

### **(一)持續監督**

1. 管理階層應有策略地確保持續監督的有效性，當發現問題或系統極具重要性並最好需定期測試時能啟動個別評估機制。
2. 機關人員在執行例行性工作之過程中，能獲得內部控制是否有效運作的相關資訊。
3. 從外部單位獲得的資訊溝通應能證實內部資料的正確性，或指出內部控制存在的問題。
4. 適當的組織架構及監理有助於對內部控制功能之監督。
5. 資訊與財務系統的資料紀錄應定期與實體資產核對，如有短少應立即檢查。
6. 政府審計單位(IG)及其他審計人員或評估人員定期的提供管理階層有關內部控制改善之建議，管理階層應採取適當的檢討行動。
7. 與員工開會能提供管理階層有關內部控制是否有效的回饋。
8. 經常詢問員工，請其明確的說明是否遵守機關的行為準則或機關的公告事項。

### **(二)個別評估**

1. 內部控制個別評估之範圍及頻率對機關而言應適當。
2. 評估機關內部控制制度之方法應合理且適當。
3. 如由稽核長執行個別評估，其應有充足的資源、能力及具獨立性。
4. 在個別評估過程中發現的缺失應立即解決及改善。

### **(三)審計發現缺失之解決**

1. 機關訂有機制確保審計或其他審視過程中發現的缺失能立刻獲得解決。
2. 機關管理階層應回應審計或其他審視過程中所發現的缺失及建議，以強化內部控制。
3. 對於審計或其他審視過程中所發現的缺失及建議，機關應採行適當的後續改善行動。

**附件 5：美國聯邦審計署查核作業管理產品(品管文件及品質檢查紀錄)及應用工具**

內容	查核作業管理產品 (品管文件及品質檢查紀錄)	相關應用工具
<b>階段 1 查核案件之承接</b>		
1.1 案件來源	—	<ul style="list-style-type: none"> <li>● GAO Form 296 - Request Initiated by Contact Memo</li> <li>● Testimony Checklist (Optional Tool)</li> </ul>
1.2 審議是否辦理查核	—	<ul style="list-style-type: none"> <li>● EAM Results Website</li> <li>● Congressional Contact System (CCS)</li> </ul>
1.3 審議結果之通知	—	<ul style="list-style-type: none"> <li>● Congressional Contact System (CCS)</li> <li>● Sample Congressional Contact Memo</li> </ul>
<b>階段 2 規劃設計</b>		
2.1 選派查核人員	—	<ul style="list-style-type: none"> <li>● EAM Results Website</li> </ul>
2.2 作業開始	—	<ul style="list-style-type: none"> <li>● Codes for Performance Goals and Key Efforts</li> </ul>
2.2.1 登錄查核工作資訊系統	—	
2.2.2 開始查核底稿彙編工作	—	<ul style="list-style-type: none"> <li>● GAO Form 419C - Engagement Management Product File</li> <li>● GAO Form 420 - Evidentiary Binder Cover Sheet</li> <li>● EAM Results Website</li> <li>● DM/ERMS Resource Page</li> <li>● DM/ERMS User Guide: Working with DM on an Engagement</li> <li>● Instructions for Storing Technical Assistance Documents</li> <li>● Checklist for Setting Up Electronic</li> </ul>

內容	查核作業管理產品 (品管文件及品質檢查紀錄)	相關應用工具
2.2.3 聯繫法律總顧問局暨關鍵有關單位人員	● 重大決定之紀錄	Engagement Documentation in DM ● Memorandum for Documenting Key Decisions (Optional Tool) ● ARM Center for Design, Methods and Analysis (CDMA) ● ARM Center for Economics
2.3 規劃設計 2.3.1 釐清查核目標	● 國會聯繫結果	● Congressional Staff Directory
2.3.2 取得背景資訊	● 將取得背景資訊，上傳至 DM 證據檔案中。	● GAO Library Web Page ● IGSNet - Federal Inspectors General Research Data Bases ● Status of Open Recommendations
2.3.1 與國會夥伴單位協調合作	● 協調合作之文件	● Congressional Budget Office (CBO) ● Congressional Research Service (CRS)
2.3.4 初步擬訂查核範圍及方法	● 關鍵決定之紀錄 ● ARM 或部門專家討論結果	● Memorandum for Documenting Key Decisions (Optional Tool) ● GAO Form 684 - Record of Data Reliability Assessment ● Plan for Data Reliability Assessment (Optional Tool) ● Using National Academy of Sciences Experts ● GPRR Website
2.3.5 登錄查核工作資訊系統-「開始階段」		● JIS Narrativ ● JIS Instructions ● Categories of GAO Audit/Nonaudit Work ● Codes for Performance Goals and Key Efforts ● Product Type Codes and Descriptions and Addressee Codes ● EAM Results Website
2.3.6 奉准開始進行查核	● 查核工作資訊系統產製之開始報告，且經查核部	● ERM Schedule

內容	查核作業管理產品 (品管文件及品質檢查紀錄)	相關應用工具
	門主管核准之。 ● ERM 議程及「國會聯絡辦公室」通知結果(中、高風險案件)。	
2.3.7 通知機關及召開行前會議	● 通知機關調查函(必要時得以 Email 或電話代替之) ● 行前會議之紀錄	● Sample Notification Letter with Enclosure ● Sample Notification Letter without Enclosure
2.4 擬訂查核計畫及與有關單位達成共識  2.4.1 擬具設計矩陣及風險評估工具	—	● Design Paper Checklist ● Eight Column Design Matrix Five Column Design Matrix ● GAO Form 418C - Risk Assessment Tool: Design Attachment ● Plan for Data Reliability Assessment ● Significance of Internal Controls GAO Form 684 - Record of Data Reliability Assessment
2.4.2 撰擬專案計畫	—	● Project Plan Template
2.4.3 就查核計畫達成共識,以及確保查核人員之獨立性	● 設計矩陣/文件 ● Form 418C (風險評估工具:設計附件) ● 專案計畫 ● 資料可靠度評估結果及資料可靠度評估計畫(Form 684)。 ● 獨立性文件。	● Design Paper Checklist ● Eight Column Design Matrix ● Five Column Design Matrix ● GAO Form 418C - Risk Assessment Tool: Design Attachment ● Plan for Data Reliability Assessment (Optional Tool) ● Significance of Internal Controls ● Independence Discussion Documentation Template (Optional Tool) ● GAO Form 684 - Record of Data Reliability Assessment

內容	查核作業管理產品 (品管文件及品質檢查紀錄)	相關應用工具
2.4.4 登錄查核工作資訊系統-「承諾階段」	—	<ul style="list-style-type: none"> <li>● JIS Narrative</li> <li>● JIS Instructions</li> <li>● Categories of GAO Audit/Nonaudit Work</li> <li>● Codes for Performance Goals and Key Efforts Product Type Codes and Descriptions and Addressee Codes</li> <li>● Sample Marked Up Master Engagement Report from MATS</li> <li>● Sample Marked Up Master Engagement Report from ERS</li> <li>● EAM Results Website</li> </ul>
2.5 查核計畫之商討及核准 2.5.1 擬具承諾查核書函及查核工作說明	—	<ul style="list-style-type: none"> <li>● Commitment Letter and Terms of the Work to One Requester</li> <li>● Commitment Letter and Terms of the Work to Two Requesters</li> <li>● Commitment Letter to and Terms of the Work Multiple Requesters</li> <li>● Commitment Letter and Terms of the Work for Mandate</li> <li>● Congressional Contact System (CCS)</li> </ul>
2.5.2 與國會討論查核細部工作	國會聯繫結果。	<ul style="list-style-type: none"> <li>● Congressional Contact System</li> </ul>
2.5.3 查核計畫之批准	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 查核工作資訊系統產製之承諾報告，且經查核部門主管核准之。</li> <li>● ERM 議程及「國會聯絡辦公室」通知結果(中、高風險案件)。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● ERM Schedule</li> <li>● Key Dates by Phase</li> </ul>
2.6 完成規劃設階段之工作底稿	—	<ul style="list-style-type: none"> <li>● GAO Form 419C - Engagement Management Product File</li> <li>● DM/ERMS Resource Page</li> </ul>
2.6.1 完成規劃設計	—	

內容	查核作業管理產品 (品管文件及品質檢查紀錄)	相關應用工具
階段之工作底稿		
<b>階段 3. 證據蒐集與研析</b>		
3.1 執行查核計畫 3.1.1 會晤受查機關人員及外部專家	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 外部專家適任性及獨立性之評估。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● Record of Significant Consultation with Specialists(Optional Tool)</li> <li>● Using National Academy of Sciences Experts</li> <li>● Electronic Country Clearance (eCC) Template</li> <li>● Planning International Travel - IAT Website</li> <li>● International Travel Tips on GAO</li> </ul>
3.1.2 證據蒐集與分析	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 強化證言性證據</li> <li>● 賡續完成資料可靠度評估文件(Form 684)。</li> <li>● 與應用研究及方法部門、專家或查核團隊成員所為之關鍵決定。</li> <li>● 未能取得權限或機敏資料之理由。</li> <li>● 著作權之取得。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● Database of Past Reliability Assessments Reliability Assessment (Web-based Tool )</li> <li>● GAO Form 684 - Record of Data Reliability Assessment</li> <li>● Courier Service for Incoming and Outgoing Documents</li> <li>● DM/ERMS Resource Page</li> </ul>
3.2 訊息之發展與同意 3.2.1 發展訊息內容		<ul style="list-style-type: none"> <li>● Words@Work</li> </ul>
3.2.2 訊息之同意	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 訊息同意工作底稿(Form 421)。</li> <li>● 查核目標、範圍或方法倘有重大改變者，應修正設計矩陣、風險評估工具及專案計畫，並取得查核及有關部門人員之同意。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● GAO Form 421 - Message Agreement Decisions Memorandum</li> <li>● GAO Form 684 - Record of Data Reliability Assessment</li> </ul>
3.3 通知國會查核工作進展	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 國會聯繫結果</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● Congressional Contact System (CCS)</li> <li>● Sample Congressional Contact Memo</li> </ul>

內容	查核作業管理產品 (品管文件及品質檢查紀錄)	相關應用工具
		<ul style="list-style-type: none"> <li>● Memorandum for Documenting Key Decisions(Optional Tool)</li> <li>● Congressional Staff Directory</li> </ul>
3.4 完成證據蒐集與研析階段之工作底稿	● 與本階段有關之其他重大決定及改變。	<ul style="list-style-type: none"> <li>● GAO Form 419C - Engagement Management Product File</li> <li>● GAO Form 420 - Evidentiary Binder Cover Sheet</li> <li>● Draft Product Checklist</li> </ul>
<b>階段 4.產品發展與分送</b>		
4.1 開始撰擬產品	● 產品初稿檢查表	<ul style="list-style-type: none"> <li>● GAO Form 132 -Second Partner Concurrence Tool</li> <li>● GAO Form 515 - Draft Report Cover</li> <li>● GAO Form 515A - Testimony Cover</li> <li>● Product Type Codes and Descriptions and Addressee Codes</li> <li>● Tips and Checklists on Producing</li> <li>● E-Supplements for Surveys and Databases</li> <li>● Words@Work - Products</li> <li>● Tools for Report Writing</li> </ul>
4.2 召開查核結束會議	● 查核結束會議紀錄、機關或第三當事人之意見。	
4.3 產品初稿之同意 4.3.1 取得有關單位人員之同意	<ul style="list-style-type: none"> <li>● Form 124A(法律總顧問局)</li> <li>● Form 124B(應用研究及方法部門)</li> <li>● Form124C(其他)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● GAO Form 124A - General Counsel Statement of Legal Sufficiency</li> <li>● GAO Form 124B - Statement of Applied Research and Methods (ARM) Managing Director</li> <li>● GAO Form 124C - Statement of Stakeholders Other Than General Counsel &amp; ARM</li> </ul>
4.3.2 首要負責人之批准	● 詳 4.3.3	<ul style="list-style-type: none"> <li>● GAO Form 132 - Second Partner Concurrence Tool</li> <li>● Key Dates by Phase</li> </ul>



內容	查核作業管理產品 (品管文件及品質檢查紀錄)	相關應用工具
4.3.3 次要負責人之批准	● 詳 4.7.1	● GAO Form 132 - Second Partner Concurrence Tool
4.3.4 在送交機關評論 4 周前，通知 ERM		● ERM Schedule
4.4 初稿之索引及參照 4.4.1 初稿之索引	● 詳 4.7.4	● Copyright and Graphics Responsibilities
4.4.2 初稿之參照	● 詳 4.7.4	<ul style="list-style-type: none"> <li>● GAO Form 92 - Referencing Review Signature Sheet</li> <li>● GAO Form 92 - Referencing Review Comment Sheet</li> <li>● GAO Form 92E - Referencing Checklist for Engagement Products</li> <li>● Copyright and Graphics Responsibilities</li> </ul>
4.4.3 將初稿送交 PAG 編輯		<ul style="list-style-type: none"> <li>● Testimony Publishing Process</li> <li>● Correspondence Publishing Process</li> </ul>
4.5.送交機關評論 4.5.1 通知國會	● 通知國會結果，包括其即將初稿送交機關評論等。	<ul style="list-style-type: none"> <li>● Congressional Contact System (CCS)</li> <li>● Sample Congressional Contact Memo</li> <li>● Sample eMail to Requester</li> <li>● Transmittal Letter to Requester</li> </ul>
4.5.2 將初稿送交機關評論及取得第三當事人意見	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 檢送初稿之函文</li> <li>● 送交機關之初稿</li> <li>● 提供予第三當事人之資訊</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● Sample eMail for Transmitting Drafts</li> <li>● Template for Transmittal Letter to Agency</li> <li>● Instructions for Combining Acrobat</li> </ul>

內容	查核作業管理產品 (品管文件及品質檢查紀錄)	相關應用工具
		Pages into a Single PDF Document <ul style="list-style-type: none"> <li>● Instructions for Locking PDF Files Using Acrobat</li> <li>● Adobe Acrobat Desk Reference</li> <li>● Courier Service for Incoming and Outgoing Documents</li> </ul>
4.5.3 知 ERM 已將產品送交機關評論		<ul style="list-style-type: none"> <li>● ERM Schedule</li> </ul>
4.6 機關評論之處理	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 機關評論及第三當事人意見</li> <li>● 同意展延評論期限之核准文件</li> </ul>	
4.7 出版報告 4.7.1 首要負責人決定是否須送次要負責人覆核	<ul style="list-style-type: none"> <li>● Form 132</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● GAO Form 132 - Second Partner Concurrence Tool</li> </ul>
4.7.2 將機關及第三當事人之不同意見通知 ERM	<ul style="list-style-type: none"> <li>● ERM 議程</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● ERM Schedule</li> </ul>
4.7.3 有關單位人員之最終同意	<ul style="list-style-type: none"> <li>● Form 124A(法律總顧問局)</li> <li>● Form 124B(應用研究及方法部門)</li> <li>● Form 124C(其他)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● GAO Form 124A - General Counsel Statement of Legal Sufficiency</li> <li>● GAO Form 124B - Statement of Applied Research and Methods (ARM) Managing Director</li> <li>● GAO Form 124C - Statement of Stakeholders Other Than General Counsel &amp; ARM</li> </ul>
4.7.4 首要負責人簽署產品	<ul style="list-style-type: none"> <li>● Form 92 簽名表格及參照者之評論</li> <li>● 經索引及參照後之初稿</li> <li>● 相關權責人員核准出版日期之變更</li> <li>● 通知「國會聯絡辦公室」有關報告出版日期之變更</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● GAO Form 92 - Referencing Review Signature Sheet</li> <li>● GAO Form 92 - Referencing Review Comment Sheet</li> <li>● Template for Restricted Reports</li> <li>● Words@Work - Transmittal Letter</li> </ul>

內容	查核作業管理產品 (品管文件及品質檢查紀錄)	相關應用工具
4.8 產品之最終處理 4.8.1 產品之處理	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 副主管覆核查核工作之查核作業管理產品文件，並簽認 Form419C(Section II)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● Sample Marked Up MATS Form 372</li> <li>● Sample Marked Up Master Engagement Report from ERS</li> <li>● Sample eMail for Letter Accompanying Report Recs (aka 60 Day Letter or Non-Basic Letter)</li> <li>● Template for Letter Accompanying Report Recs (aka 60 Day Letter or Non-basic Letter)</li> <li>● Product Planned Distribution System (Form 115)</li> <li>● KS Publishing Services</li> <li>● Testimony Publishing Process</li> <li>● Correspondence Publishing Process</li> </ul>
4.8.2 產品之發送		<ul style="list-style-type: none"> <li>● Sample eMail for Letter Accompanying Report Recs (aka 60 Day Letter or Non-Basic Letter) Template for Restricted Reports</li> <li>● GAO Form 319 - Action Routing Slip</li> <li>● e-Supplement Checklist</li> <li>● GAO's Report Distribution Process for Restricted and Unrestricted Reports (FAQs)</li> <li>● Publishing Tips</li> <li>● Courier Services at GAO</li> </ul>
4.9 完成相關工作底稿	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 其他國會聯繫結果</li> <li>● 媒體聯繫結果</li> <li>● 副主管完成查核作業管</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● GAO Form 355 - Workpaper Transmittal</li> <li>● Records Management Homepage</li> </ul>

內容	查核作業管理產品 (品管文件及品質檢查紀錄)	相關應用工具
	理產品文件之最終覆核，且簽認 Form419C(Section III)	<ul style="list-style-type: none"> <li>● Instructions for Creating a Table of Contents in DM</li> </ul>
<b>階段 5 查核成果</b>		
5.1 查核作業結束	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 詳 4.9</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● GAO Form 355 - Workpaper Transmittal</li> <li>● Audit Documentation Transmittal Instructions</li> <li>● Checklist for Electronic Engagement</li> <li>● Documentation Post-Product Issuance in DM</li> <li>● Records Management Homepage</li> <li>● DM/ERMS Resources</li> <li>● Checklist for Electronic Engagement</li> <li>● D documentation Post-Product Issuance in DM</li> </ul>
5.2 追蹤覆核及記錄結果	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 查核成果系統相關資料</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● Form 66 - Recommendations Followup</li> <li>● Status of Open Recommendations</li> </ul>
5.3 評估財務及非財務效益	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 查核成果系統之績效報告子系統相關資料</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● Accomplishment Reporting System (ARS)</li> <li>● Guidance for Using the Accomplishment Reporting System</li> <li>● Q &amp; A's: Accomplishment Reports</li> <li>● Financial Benefits Calculator</li> <li>● GAO Form 92A - Referencing Review Sheet Accomplishment Reports</li> </ul>

## 附件 6：出國照片



獲頒 CIGIE 訓練結業證書  
右起為訓練所所長及 CIGIE 主席



參訪 CIGIE



參加美國稽核長協會舉辦之  
2011 年秋季研討會



參訪 GAO 研討績效審計辦理情形



參訪 GAO 研討異議處理辦理情形



參訪聯邦存款保險公司稽核長辦公室  
(OIG of FDIC)；右二為稽核長