

出國報告（出國類別：研習）

澳洲政府內部控制推動實況

服務機關：行政院主計總處

姓名職稱：戴簡任視察美英、何科員俞賢

派赴國家：澳洲

出國期間：103年9月15日至27日

報告日期：103年12月25日

摘要

澳洲政府推動內部控制已有 20 年經驗，自財務面開始逐漸擴及非財務與績效層面，並邁入公共治理領域。聯邦政府於 2013 年通過《公共治理、績效及課責法》將內部控制法制化，亦建立公共治理、績效及課責之整合架構。昆士蘭州於 2009 年通過《財務課責法》規範財務管理、績效管理及相關權責之遵循。維多利亞州於 2003 年發布「財務管理遵循架構」，以協助公部門建立並維持有效財務管理。澳洲法規多屬原則性規範，在法令基礎之課責機制下，賦予各機關執行彈性，透過要求簽署類似於內部控制制度聲明書之課責文件，強化機關落實執行內部控制之成效。本次研習就可資借鏡之經驗提出建議如下：

- 一、落實風險導向之稽核工作。
- 二、持續提升內部稽核人員專業知能。
- 三、善用資訊技術導入持續性監控及稽核。
- 四、強化逐級監督與課責機制。
- 五、發展跨部會及整體政府層級之風險管理。
- 六、審計機關積極協助機關強化內部控制。
- 七、提升內部稽核獨立性。
- 八、整合政府治理、績效、風險管理及內部控制訂定專法。

目次

壹、 前言.....	3
一、 研習動機及目的	3
二、 澳洲政府概述	3
貳、 研習行程及參訪議題.....	4
一、 研習行程	4
二、 參訪議題	5
參、 澳洲政府推動內部控制情形.....	5
一、 政府內部控制推動沿革	5
二、 政府內部控制推動架構	6
三、 聯邦政府推動內部控制方式	9
(一) 風險管理架構	10
(二) 內部控制機制	12
(三) 自行評估與課責文件	16
(四) 內部稽核之運作方式	19
四、 昆士蘭州政府推動內部控制方式	24
(一) 風險管理架構	24
(二) 內部控制機制	28
(三) 自行評估與課責文件	32
(四) 內部稽核之運作方式	34
五、 維多利亞州政府推動內部控制方式	37
(一) 風險管理架構	38
(二) 內部控制機制	39
(三) 自行評估與課責文件	41

(四) 內部稽核之運作方式	45
肆、心得及建議.....	48
一、澳洲內部控制制度與我國之比較	48
(一) 強調課責及自我管理之文化	48
(二) 海洋法系之法規體系	49
(三) 內閣制之政府組織	49
(四) 企業化之機關治理架構	49
二、可資借鏡之經驗	50
(一) 落實風險導向之稽核工作	50
(二) 持續提升內部稽核人員專業知能	50
(三) 善用資訊技術導入持續性監控及稽核	51
(四) 強化逐級監督與課責機制	52
(五) 發展跨部會及整體政府層級之風險管理	52
(六) 審計機關積極協助機關強化內部控制	53
(七) 提升內部稽核獨立性	54
(八) 整合政府治理、績效、風險管理及內部控制訂定專法	54
三、結語	55
參考文獻.....	56
附錄 1 行程規劃.....	60
附錄 2 訪談議題.....	61
附錄 3 昆士蘭教育廳風險管理層級.....	65
附錄 4 昆士蘭風險管理整合架構範例.....	66
附錄 5 維多利亞聲明書範例.....	67
附錄 6 澳洲聯邦及各州政府內部控制推動情形摘要.....	69

壹、前言

一、研習動機及目的

行政院及所屬各機關透過積極整合推動強化內部控制工作，已逐步建構我國政府內部控制架構體系，並促使各機關發揮內部控制整合綜效。為提升機關首長對內部控制之重視，促使機關永續落實推動及強化課責，除配合行政院推動機關試辦簽署內部控制制度聲明書外，亦須持續精進政府內部控制機制及研擬內部控制法制化之可行作法等。

為汲取先進國家推動政府內部控制經驗，主計總處近年來持續研究國外政府內部控制運作實務與經驗，考量我國國情，擷取可資借鏡之觀念或作法，作為強化政府內部控制及相關配套措施之參據，以資精進與推展我國政府內部控制機制，進而與國際作法接軌。

鑒於澳洲聯邦及各州政府於近 20 年間致力推行內部控制，維多利亞 (Victoria) 州政府以法律授權之行政命令 (Directions) 作為內部控制之法源依據；昆士蘭 (Queensland) 州政府已於 2009 年立法明訂首長對內部控制之責任；而聯邦政府於 2013 年通過之《公共治理、績效及課責法》(Public Governance, Performance and Accountability Act 2013, PGPA Act) 除將內部控制法制化外，亦建立公共治理、績效及課責之整合架構，使內部控制之推動進入全新階段。考量澳洲推行內部控制經驗豐富，且聯邦及各州政府各具獨立之內部控制體系，該國推動經驗應值得我國研析並評估可借鏡之處，以作為我國研擬後續政策推動方向，故擇定澳洲為本 (103) 年度出國研習訪查之對象。

二、澳洲政府概述

澳大利亞聯邦為君主立憲國家，元首為英國女皇，由總督代表女王行使權力，惟政治實權在於國會總理。澳洲聯邦為內閣制，國會 (parliament) 由參議院 (The Senate) 和

眾議院 (House of Representatives) 組成，國會最大黨領袖組成內閣掌管行政。各部會之部長 (Minister) 由國會議員 (Member of Parliament, MP) 出任，另議會秘書長 (Parliamentary Secretary) 亦由議員出任，近似我國之政務次長；實務上綜理部會日常運作作者為秘書長 (Secretary)，與我國之常務次長相仿，因而機關事務之權責在於秘書長，須對代表國會及選民之部長負責。¹

地方制度上，澳洲為聯邦制，地方政府擁有相當之行政權，除國家性事務或重大政策由聯邦政府處理外，大多數公共事務皆由地方政府自行辦理。地方政府包括地方議會 (council) 及州政府 (state government)，其中州級單位包括 6 個州及 2 個領地，各州皆有獨立之州議會及州政府機關，機關首長由議員擔任，權責主管則為秘書長、執行長 (CFO) 或其他相當之主管。²

綜觀而言，澳洲政府體制為「由下而上」、地方分權式之民主，地方事務由地方議會處理，州政府掌理各州範圍內之資源分配及公共事務，聯邦政府之管轄範圍則為國防、外交等全國性事務及跨州之國家政策。各級政府組織皆為內閣制，行政部門最高首長為民選議員，實際執行部會業務者為秘書長或執行長，秘書長或執行長向代表議會及人民之首長負責，因而泛稱課責主管 (accountable authority) 或課責長 (accountable officer)。

貳、研習行程及參訪議題

一、研習行程

本次研習訪查對象為澳洲聯邦政府、昆士蘭與維多利亞州政府。為深入了解各級政

¹ 澳洲部會由議員出任之主管不僅 1 人，除秘書長外可能尚有副部長 (Assistant Minister) 或針對特殊事務之部長等。

² 我國習慣上常將聯邦政府機關翻譯為「部」，州政府機關翻譯為「廳」，惟其英文名稱相同（皆稱“department”）。

府內部控制（含內部稽核）推動情形，除拜訪主管機關以瞭解其相關規範之訂定及推動實況外，擇重要機關以瞭解其推動內部控制（含內部稽核）之實務，另規劃拜訪審計機關，期藉外部審計之客觀獨立觀點，瞭解機關內部控制推行概況。

經與當地聯繫，部分機關表示研習時段公務繁忙不克接待，最終排定澳洲國家審計總署（Australian National Audit Office, ANAO）、聯邦政府農業部（Department of Agriculture）、昆士蘭審計廳（Queensland Audit Office, QAO）及教育廳（Department of Education, Training and Employment, DETE）、維多利亞審計廳（Victorian Auditor-General's Office, VAGO）、財政廳（Department of Treasury and Finance, DTF）及衛生廳（Department of Health）等機關進行參訪（行程詳附錄 1）。

本次研習各項對外事務，舉凡與當地政府之聯繫接洽、訪談議題之協調確認、行程規劃及會面引介等，皆有賴外交部、駐澳大利亞代表處、駐布里斯本辦事處及駐墨爾本辦事處之鼎力協助，銘謝同時亦感念駐外人員之辛勞及熱誠。

二、參訪議題

本次規劃派員前往澳洲聯邦及昆士蘭、維多利亞州政府研習，主要係希望與參訪機關交流有關風險管理、內部控制監督機制、逐級督導，以及簽署遵循簽證或聲明書等議題，針對參訪機關之職掌與性質，分別擬具個別之訪談議題，經統整議題概要如附錄 2。

參、澳洲政府推動內部控制情形

一、政府內部控制推動沿革

澳洲政府推動內部控制已有 20 年之經驗，其內部控制之推動自財務面開始，而逐漸擴及非財務及績效層面，並逐漸邁入公共治理之領域。

澳洲法規體系沿襲自英國，屬海洋法系，其法制發展上較具彈性，實務往往走在法制之前，制度先隨實務運作之需求而逐步發展成熟，而後才陸續制定成文之法規命令。綜觀澳洲聯邦及各州政府之內部控制實務發展，可以發現公部門在實務推行中先逐步引進或發展出管理控制之模式，而後由主管機關在現行法令基礎下頒行相關非強制性之指引，接著視需要及政策方針逐步制定具強制性之行政命令，再走入法制化。例如昆士蘭州現行內部控制之法源基礎為《財務課責法》(Financial Accountability Act 2009, FA Act)，其規範內容僅限於財務層面，惟主管機關依該法授權所發布法規及相關指引，已擴及非財務層面之規範，且實務運作亦進一步強化績效面之內部控制。

聯邦及各州政府現行內部控制之法源大體上皆以財務管理法規為基礎，例如聯邦政府之《財務管理與課責法》(Financial Management and Accountability Act 1997, FMA Act)、昆士蘭州之《財務課責法》、及維多利亞州之《財務管理法》(Financial Management Act 1994, FMA) 等。聯邦政府於 2013 年通過之《公共治理、績效及課責法》，取代現行《財務管理與課責法》及《聯邦當局與國營事業法》(Commonwealth Authorities and Companies Act 1997, CAC Act)，建立公共治理、績效管理及課責之整合架構。PGPA 跨出財務領域，建立整合政府整體施政之體系，為公部門治理之重大革新。

二、政府內部控制推動架構

內部控制為風險管理之一環，澳洲聯邦及各州政府之內部控制均以風險為導向，要求機關內部控制機制須與風險相稱。為協助公、私部門及民間團體等精進風險管理，2009 年澳大利亞暨紐西蘭標準組織 (Joint Australian/New Zealand Standard) 頒行《AS/NZS ISO 31000:2009 風險管理原則與指引》(AS/NZS ISO 31000:2009 - Risk management-Principle and guidelines) 提供具效率、效益之風險管理整合架構，包括 11 項原則、管理架構及管理過程等 3 部分 (詳圖 1)。聯邦及各州政府皆參照上開風險管理原則與指引之架構，本權責自行訂定相關政策或指引。

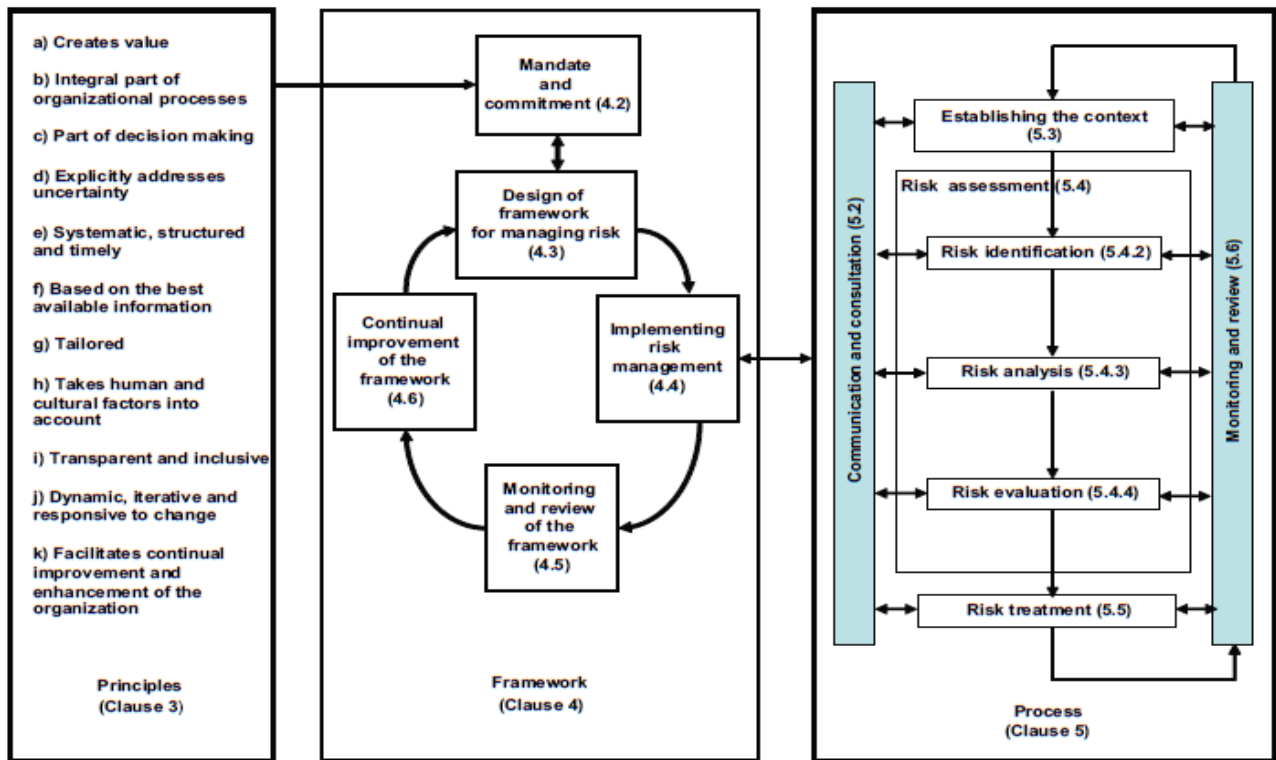


圖 1 AS/NZS ISO 31000:2009 風險管理整合架構

資料來源：Joint Australian/New Zealand Standard (2009), AS/NZS ISO31000:2009 - Risk management-Principle and guidelines。

澳洲聯邦及各州政府皆有各自之議會及行政體系，其內部控制之推動及發展亦有所不同，但多由財務主管機關負責推動，例如聯邦政府財務部 (Department of Finance)、昆士蘭財政廳 (Queensland Treasury and Trade, QTT) 及維多利亞財政廳 (Department of Treasury and Finance, DTF) 等。主管機關負責內部控制相關子法、政策及指引之擬訂，並在法規或議會要求下彙總各機關推行實況向議會提報。

澳洲聯邦及各州之審計機關係直接隸屬於議會，向議會報告及負責，為超然、獨立、客觀之外部監督單位，其職責除對各機關進行財務報告審計及績效審計，並將審計結果向議會提出報告外，亦積極協助、輔導各機關強化內部控制機制（含內部稽核），包括發布政府內部控制相關實務指引 (better practice guide) 作為機關實作之參據、協助機關強化內部稽核機制，以及出席機關之審計委員會等。

澳洲法律及命令多屬原則性規範，政府內部控制之細部規範多由主管機關或審計機關發布相關指引，提出非強制性之指導作法，至實務運作則賦予各機關相當大的彈性空間。此種運作模式成效之關鍵在於法令所賦予課責性 (accountability)，³如聯邦政府及昆士蘭州皆立法規範各機關權責主管⁴對內部控制之最終責任；維多利亞州雖未於法律條文中明定，但亦於立法授權之行政命令 (Direction) 訂定相似課責規範。執行上機關各層級管理人員在職權範圍內有相當權限自主管理，參酌相關指引，結合實務，以最適合機關之方式推行內部控制，但應對管理成效負起責任。

為協助機關首長掌握機關內部控制之實際運作狀況，對內部控制之有效性提供合理確認，聯邦及各州政府所屬皆已建立內部控制自行評估及內部稽核之監督機制，且評估及稽核之範圍不僅限於內部控制，尚包含法規遵循、治理及風險管理之範疇。此外，澳洲公部門多設置審計委員會 (audit committee)，以協助機關健全公共治理、風險管理及內部控制等機制。

內部控制聲明書 (Statement of Internal Control, SIC) 之簽署為建立內部控制課責性之重要機制，聯邦及昆士蘭、維多利亞州政府雖未要求簽署內部控制聲明書，但皆有類似之課責文件，如聯邦政府之遵循簽證 (Certificate of Compliance)、昆士蘭之財務長聲明書 (CFO Statement)、維多利亞之遵循簽證 (certification of compliance)、財務暨會計長聲明書 (CFAO Statement) 及風險證明 (risk attestation) 等。

以下將結合相關文獻及實地訪談紀錄，分別概述聯邦、昆士蘭及維多利亞州政府之風險管理架構、內部控制機制、自行評估與課責文件及內部稽核之運作方式，期透過對此三套體系之分析、理解及相互比較，獲致可供我國借鏡之推動經驗。

³ 澳洲同於英國及美國，政治上皆存在強調監管 (supervise) 或課責之論辯，強調監管之一方主張強化監督機制以有效執行政策；強調課責之一方則傾向交由責任主體自我管理、自我課責，其有權自行裁量運作實務，但須為成效負起責任。

⁴ 此處泛指聯邦政府各部會之課責主管及昆士蘭州政府各廳署之課責長，詳細說明見後續章節。

三、聯邦政府推動內部控制方式

在 2014 年 7 月 1 日以前，聯邦政府內部控制規範係內含於財務部所訂定《財務管理與課責法》，包括各機關執行長 (chief executive)⁵ 應管理機關施政以促使聯邦資源之適當運用、推動舞弊管理計畫 (fraud control plan)，以及設立並維持審計委員會功能等，該等規範著重於財務層面管理及舞弊之控制，惟未明文規範執行長對機關整體內部控制之責任。另在《財務管理與課責法》之授權子法《財務管理與課責規則》(*Financial Management and Accountability Regulations 1997, FMA Regulations*) 有關審計委員會職能之規範中，明定審計委員會應覆核機關內部控制環境並確認法規遵循相關控制之適切性。

聯邦政府於 2013 年通過《公共治理、績效及課責法》，以該法及相關子法為基礎，整合納入政府治理、績效管理、風險管理及內部控制，建構完整法制架構。依據《公共治理、績效及課責法》規定，聯邦個體 (Commonwealth entities) 之課責主管 (accountable authority)⁶ 須建立並維持適當的風險管理及內部控制機制，並授權審計委員會覆核該等機制之有效性，課責主管應於部會辦理自行評估 (self-assessment) 之後簽署類似內部控制聲明書之課責文件。至於內部稽核方面規範，部會應設置具獨立性之內部稽核職能 (function) 且內部稽核人員亦應具備獨立性，對審計委員會及課責主管報告，審計委員會對於內部稽核工作得提出相關建議及指引。聯邦政府內部稽核法規多為原則性要求，各部會內部稽核之實務運作係參考澳洲國家審計總署所發布《公部門內部稽核實務指引》(*Better Practice Guide: Public Sector Internal Audit - An Investment in Assurance and Business Improvement*) 辦理相關工作。

2014 年聯邦政府內部控制相關規定及運作，正處於新、舊法制轉換銜接階段，《公共治理、績效及課責法》雖已公布施行，但部份實務運作仍依循《財務管理與課責法》

⁵ FMA 僅適用於聯邦政府部會，架構中執行長為負最高管理責任之主管。

⁶ PGPA 適用範圍包括政府部會、國營事業及其他法定個體 (statutory body)，條文中以聯邦個體 (Commonwealth entities) 統稱。其對課責主管之定義較為廣泛，包括部會文官長 (secretary)、法定個體執行長或國營事業之董事會 (governing board) 等負責人角色。

之架構，目前財務部刻正分階段，逐步調整相關規制並陸續訂定相關規範及指引，以利各機關應於 2014-15 年度⁷開始依該法相關規定辦理。本節以《公共治理、績效及課責法》架構為主，惟部份實務經驗及細部規範仍屬《財務管理與課責法》架構之內容，特此敘明。

(一) 風險管理架構

聯邦個體之課責主管應遵循財務部頒行之《聯邦風險管理政策》(Commonwealth Risk Management Policy) 所示下列 9 項要素，並依業務性質參酌《AS/NZS ISO 31000:2009 風險管理原則與指引》建立及維持適當風險管理機制。

1. 建立風險管理政策；
2. 建立風險管理架構；
3. 定義風險管理責任；
4. 將系統性風險管理嵌入營運流程；
5. 發展正面風險文化；
6. 溝通與諮詢；
7. 瞭解與管理分擔的風險；
8. 維持風險管理能力；
9. 複核與持續改進風險管理。

以聯邦農業部為例，該部設有風險管理部門，並依據前述相關法規及指引自行訂定風險管理指引，供本機關及所屬適用。風險管理部門與各部門密切合作，協助管理營運風險及辦理相關教育訓練，並將風險評估與因應措施等相關資訊提供予內部稽核單位，作為其擬定稽核計畫之參考。風險管理部門負責人列席審計委員會會議，報告風險管理運作情形並提供相關諮詢。

⁷ 澳洲聯邦政府之財政年度以 YYYY-YY 方式表達，期間為當年 7 月 1 日至隔年 6 月 30 日。

農業部風險管理之實務作法係由相關業務單位於每年預算分配後（五月第 1 個週二）擬訂營運計畫 (business plan)，由風險管理部門據以辦理風險評估，風險評估工作於 7 月 1 日年度開始前完成，評估結果除提報審計委員會外，並提供予內部稽核單位作為擬訂稽核計畫之參考。此外，風險管理部門於每年中（11 月）複核整體風險管理狀況，依機關業務推展及運作狀況等修正風險評估結果並提報審計委員會，審計委員會每年複核 1 次風險管理架構與部門策略風險及 2 次部門風險管理計畫。農業部係使用「風險辨識與分析表」及「風險因應與行動計畫表」控管及紀錄風險管理情形，並定期進行滾動檢討，其風險管理流程簡述如下：

1. 建立脈絡：
 - (1) 決定風險評估相關環境因素之範圍及標的。
 - (2) 建立外部和內部脈絡，包括複核相關文件、以前年度風險管理及營運計畫、分析利害關係人並進行 SWOT 與 PESTLE 分析。⁸
2. 辨識風險：利用風險分析表格，辨識及分析風險特性，包括風險項目、風險來源及其影響。
3. 分析風險：
 - (1) 針對辨識出之風險衡量現行控制及其有效性；
 - (2) 使用機率與影響之敘述分類表及風險矩陣 (risk matrix) 衡量風險發生之機率及影響；
 - (3) 依據風險矩陣，判斷風險等級(risk rating)為嚴重、高、中或低（詳表 1），針對不同之風險等級，制定不同之監督及管理風險責任、採行措施及報告頻率標準。
4. 評量風險：依據風險辨識及分析結果，決定可容忍及不可容忍之風險項目。

⁸ SWOT 與 PESTLE 均為管理上供決策使用之要素分析工具。SWOT 分析之項目包括內部之優勢 (strength) 與劣勢 (weaknesses) 及外部之機會 (opportunities) 與威脅 (threats)。PESTLE 分析係針對政治 (political)、經濟 (economic)、社會 (societal)、技術 (technical)、法制 (legal) 與環境 (environmental) 等層面之因素進行分析以協助掌握現況。

5. 風險處理：
 - (1) 辨識風險處理之選項；
 - (2) 研擬風險處理計畫，包括考量處理風險之措施、資源、成本、實施期程，以及衡量監督風險因應效益之策略；
 - (3) 決定是否採行潛在風險處理選項；
 - (4) 決定目標風險等級；
6. 分配責任：決定處理風險之責任歸屬。

表 1 聯邦政府農業部風險矩陣

可能性 (Likelihood)	幾乎確定 (Almost Certain)	中	高	高	極端	極端
	很可能 (Likely)	中	中	高	高	極端
	可能 (Possible)	低	中	中	高	高
	不太可能 (Unlikely)	低	中	中	中	高
	微乎其微 (Remote)	低	低	低	中	中
	衡量 (Measurement)	不顯著 (Insignificant)	次要 (Minor)	中等 (Moderate)	主要 (Major)	嚴重 (Catastrophic)
	影 響 (Consequence)					

資料來源：作者整理自農業部提供資料。

(二) 內部控制機制

2013 年國會通過《公共治理、績效及課責法》，於 2014 年 7 月 1 日起適用，取代現行《財務管理與課責法》及《聯邦當局與國營事業法》(*Commonwealth Authorities and Companies Act 1997, CAC Act*) 成為澳洲聯邦政府公共治理及內部控制之法律源，主管機關為聯邦政府財務部。《公共治理、績效及課責法》立法目的在於建立聯邦個體間一致性的治理與課責機制及績效架構，要求聯邦個體符合高標準的治理、績效與課責，向國會提供有意義資訊，適當使用資源並相互協調工作以達成可

行之共同目標。其變革之重點在於建置完善的課責及授權體制，由各機關課責主管對法規中要求事項負最終責任，透過授權 (delegation) 建立職員於各自職務範疇內遵循法規、政策及主管指示之權責，由上而下建立施政目標及治理方針；由下而上落實執行。

在《公共治理、績效及課責法》授權下，財務部陸續訂定「資源管理指引」供聯邦個體作為實務執行之依據，惟澳洲聯邦政府相關法制係原則性規範，主管部會僅就法規最低要求做出指示，運作細節仍由部會依據實務自行操作。

1. 內部控制之課責體系

《公共治理、績效及課責法》明定課責主管應責任建立並維持適當風險監控、管理系統及內部控制機制，以確保公共資源適當管理及運用。財務部於 2014 年 6 月發布《資源管理指引第 200 號：課責主管之一般職責》 (*Resource Management Guide No.200: General duties of accountable authorities*)，其中有關內部控制之規範，要求各部會在《公共治理、績效及課責法》適用後應配合檢修現行內部控制機制，且為健全風險管理實務，內部控制機制須與風險程度相稱 (commensurate)。另檢修內部控制機制時，得參用公司及其他組織之一般性內部控制規範及澳洲證券交易所公司治理委員會 (ASX Corporate Government Council) 發布之《公司治理原則與建議》 (*Corporate Governance Principles and Recommendations*)。

各機關建立內部管理及控制之權責與架構，得參考財務部於 2014 年 6 月所發布《資源管理指引第 203 號：職員之一般職責》 (*Resource Management Guide No.203: General duties of officials*) 及《資源管理指引第 206 號：課責主管指示》 (*Resource Management Guide No.206: Accountable Authority Instructions - Non corporate Commonwealth Entities*)。其中聯邦職員應遵循其法定之一般職責，包括以適當方式運用及管理公共資源；另依據《公共治理、績

效及課責法》及相關規範之授權，課責主管得參考第 206 號指引所提供指示之範本，以書面方式對職員作出指示，以協助課責主管藉指示來達成其法定之職責，並著重於財務長 (Chief Financial Officer, CFO) 及對單位內部控制及流程負責之職員權責之建立。

《公共治理、績效及課責法》與其授權規範及機關內部之指引，構成聯邦政府資源管理架構（如圖 2）。此架構包括風險管理、績效管理、資源運用、監督及各項控制機制，並自聯邦政府整體、聯邦個體、課責主管乃至職員，建立完整課責體系，就內部控制學理而言，《公共治理、績效及課責法》已為整體聯邦政府體系建立控制環境之基礎。

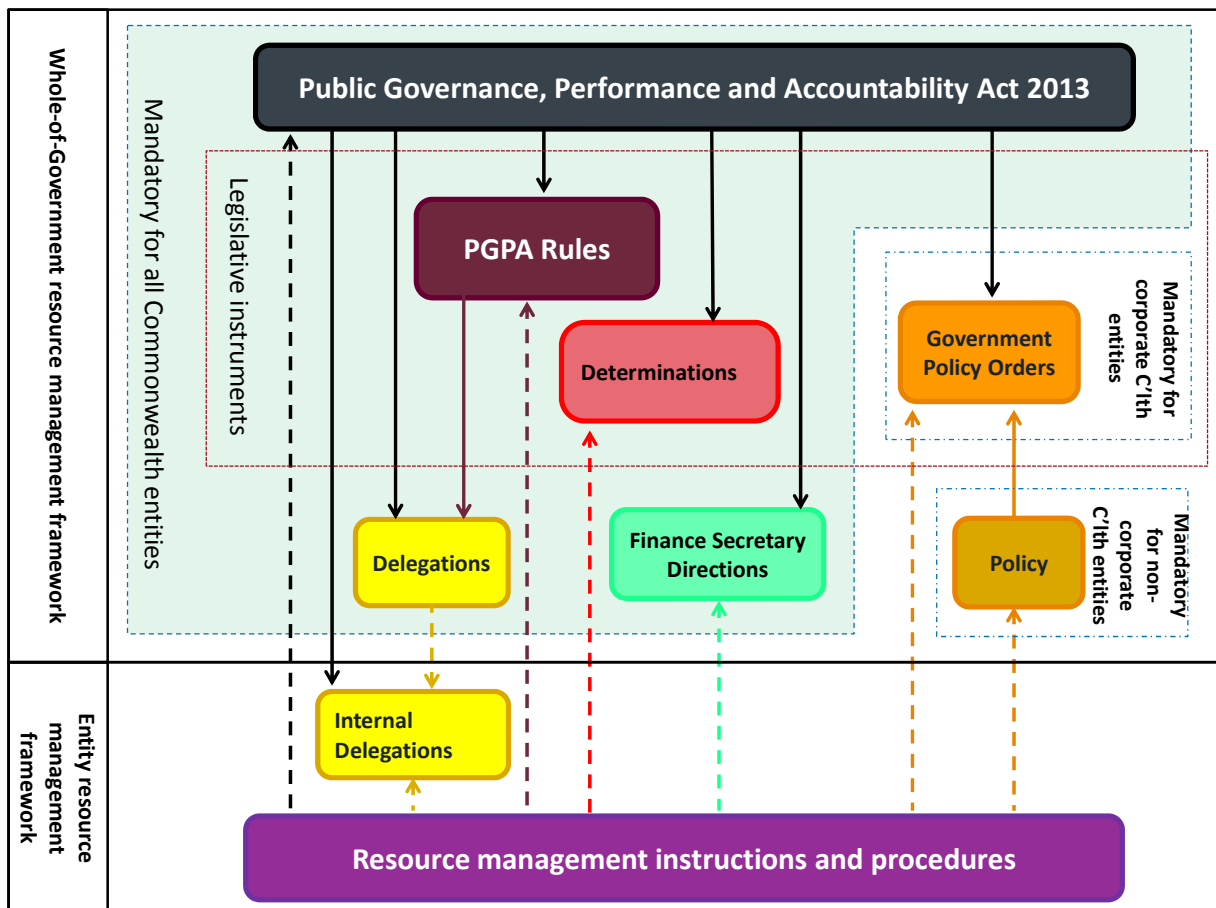


圖 2 聯邦政府資源管理架構

資料來源：Resource Management Guide No.206: Accountable Authority Instructions - Non corporate Commonwealth Entities。

2. 審計委員會之功能

審計委員會在澳洲公、私部門治理架構上均扮演重要角色，更協助課責主管監督及指導內部控制之推動。澳洲聯邦政府部會之治理，實務上除由主管及職員構成之官僚體系架構外，部分部會設置執行管理委員會 (Executive Management Committee) —功能類似於民間企業之董事會—作為治理單位，並設立審計委員會以對內部控制、風險管理、法規遵循及管理機制之有效性，提供獨立確認 (independent assurance)。審計委員會之會議係提供內部稽核、外部審計、權責主管及各部門主管溝通之重要平台。

《財務管理與課責法》及《公共治理、績效及課責法》均要求課責主管必須確保聯邦個體成立審計委員會並依相關法規運作。審計委員會職權應由經權責主管核可之審計委員會授權書 (audit committee charter) 確立，包括審計委員會之權力、組成、職責，以及應向課責主管報告之事項及會議形式等內容。審計委員會之成員包含內部主管及外部專家，《公共治理、績效及課責法》要求審計委員會成員至少 3 人（建議為 3 至 6 人），其中外部成員須超過半數，且課責主管、財務長、執行長及稽核長均不得擔任審計委員，依據財務部預定之期程，在 2015 年 7 月 1 日後各部會應依相關規定調整審計委員會成員。財務部於 2014 年 6 月發布《資源管理指引第 202 號：審計委員會》 (*Resource Management Guide No.202: Audit Committee for Commonwealth entities and Commonwealth Companies*)，規範審計委員會運作細節，要求其須具獨立性且列示其基本職能如下：

- (1) 財務報導：在相關部門擬議年度財務報告及其他相關財務資訊過程中提供建議予課責主管，並就該等報告及資訊最終結果提供覆核意見。
- (2) 績效報導：複核關鍵績效指標 (key performance indicator, KPI) 與其他績效衡量之架構、向課責主管提供其對年度績效報告之覆核意見及建、就內部稽核與外部審計提出之重要觀點及改善機會做出建議。

- (3) 風險監控及管理機制：就內部稽核計畫及稽核人員專業規範提供建議意見、協調內部稽核與外部審計工作、覆核內部稽核與外部審計報告提出之重要意見及單位之回應並提供課責主管建議、及覆核單位之風險管理架構（包括風險管理計畫）。
- (4) 內部控制機制：覆核治理架構、控制環境及控制機制之適切性。

澳洲國家審計總署曾就各部會審計委員會之運作績效進行專案審計，就查核結果於 2011 年發布《公部門審計委員會實務指引》 (*Better Practice Guide: Public Sector Audit Committees - Independent assurance and advice for Chief Executives and Boards*) 供機關參採，以強化審計委員會功能。另該署派員列席聯邦政府各部會審計委員會會議，參與機關就當年度內部稽核及外部審計重要發現之討論，並告知機關下一年度加強查核之項目，提供機關後續應透過內部控制及內部稽核改善或精進之方向。

綜上，在澳洲聯邦現行財務管理架構中，內部控制為治理之一部分，與風險管理互補且基於風險導向，其最終責任在於課責主管，並授權由審計委員會進行監督。

(三) 自行評估與課責文件

澳洲聯邦政府為確保部會建立並維持有效內部控制機制，透過法規明訂權責主管之內部控制責任，強化對權責主管之課責，並要求部會根據自行評估結果出具遵循簽證或報告。聯邦政府並未針對自行評估作業發布相關規範或指引，相關內容皆見於課責文件相關規範中，因此本節以該等課責文件之簽署規定為切入點探討其內部控制自行評估機制。

在《財務管理與課責法》規範下，澳洲聯邦政府於 2006-07 年度起引進「遵循簽證」(Certificate of Compliance) 作業，要求各部會執行長⁹針對遵循相關規範與政策，及風險管理策略之適當性出具簽證並列示未遵循之事項，送交主管部長 (portfolio minister) 及財務部，由財務部彙整後於議會提出年度報告。遵循簽證之目的在於提升各部會掌握其財務管理架構之運作情形，並透過辨識未遵循事項，強化相關管理工作；進一步使各部會部長與財務部部長持續掌握部會遵循狀況，以加強財務管理架構之遵循。遵循簽證之範圍涵括整體財務管理架構中各項要求，內部控制為評估及達成遵循之基礎，屬遵循項目之一。故遵循簽證並非針對內部控制之有效性提出聲明；但其對法規要求事項是否透過內部控制落實執行作出評估及確認，並針對未遵循事項提出改善策略及持續追蹤改善情形，實質上近似於對各項控制重點進行自行評估。

財務部每年發布通告 (Finance Circular)，規範當年度各部會提報遵循簽證之期程、簽署規定及評估過程。根據 2013 年的規範¹⁰，各部會針對每一財政年度之遵循狀況進行評估，並於翌年 10 月 15 日前完成。以財務部於 2009-10 年度彙整各部會遵循簽證結果所提出遵循報告為例，該部為提升遵循簽證功能，提出強化宣導訓練及覆核內部控制等主要改善策略，供各部會參考。簽證範本詳圖 3：

⁹ 遵循簽證之法源係《財務管理與課責法》，母法中定義之負責人為執行長。

¹⁰ Department of Finance and Deregulation, Australian Government (2013), *Finance Circular 2013/03: Certificate of Compliance – FMA Act Agencies*.

CERTIFICATE OF COMPLIANCE < FINANCIAL YEAR >

< INSERT AGENCY NAME HERE >

Based on the agency's internal control mechanisms, management, and audit committee advice, I certify that for the financial year ended 30 June < insert year >, < insert agency name >, except to the extent detailed in Appendix A, has:

- a) complied with the provisions and requirements of the *Financial Management and Accountability Act 1997* (FMA Act) and the *Financial Management and Accountability Regulations 1997* (FMA Regulations),
- b) exercised the powers delegated by the Finance Minister in the *Financial Management and Accountability (Finance Minister to Chief Executives) Delegation 2010* (the Delegation), as amended from time to time, in accordance with the Delegation, and
- c) complied with reportable financial management policies of the Commonwealth.

Except to the extent detailed in Appendix B, my agency has adopted appropriate management strategies for all known risks that may affect the financial sustainability of my agency and is operating within agreed resources for the current financial year.

_____ Date: _____

CHIEF EXECUTIVE OF <<INSERT AGENCY NAME HERE>>

圖 3 聯邦政府遵循簽證範本

資料來源：Department of Finance and Deregulation, Australian Government (2013), *Finance Circular 2013/03: Certificate of Compliance – FMA Act Agencies*。

以聯邦農業部為例，遵循簽證係採逐級簽證、覆核之作業方式，由內部各相關權責人員於其課責範圍內進行評估後完成評估問卷，並經參酌內部稽核報告及意見，由審計委員會覆核並提供建議後，方由課責主管簽署。

另依據澳洲國家審計總署於 2011 年實地瞭解各部會及所屬辦理遵循簽證及評估作業情形，所提出績效審計報告¹¹，發現各部會實作方式有所不同，部分部會要求所屬每年或每季完成內部之簽證，並依實務分別制訂評估表件；亦有部會要求內部各單位業務承辦人員及主管逐級簽署，以強化課責。審計總署經抽查 4 個聯邦部會，4 部會之審計委員會皆透過提供建議、覆核流程或要求財務長出席審計委員會議報告等方式，參與遵循簽證作業，且作業過程皆由財務單位覆核並蒐集相關佐證

¹¹ Australian National Audit Office (2011), *ANAO Audit Report NO.38 2010-11: Management of the Certificate of Compliance Process in FMA Act Agencies*.

資料，以確保簽證之品質；有 3 個部會之內部稽核職能在確保遵循上扮演重要角色，透過對內部控制進行年度覆核，協助執行長合理確認遵循情形；1 個部會因規模較小未設置內部稽核職能，由其執行委員會 (Executive Committee) 進行覆核與稽核工作。另澳洲國家審計總署並依據查核結果提出實務指引，以協助機關強化簽證機制，其建議包括強化評估內部控制以及運用內部稽核確保遵循等。

聯邦政府因應《公共治理、績效及課責法》施行，刻正研訂《資源管理指引：PGPA 架構遵循報告》(草案) (*Resource Management Guide: PGPA Framework Compliance Reporting (Draft)*)，以規範「遵循報告」(Compliance Report) 之簽證作業，其中明定各部會為強化遵循機制，可視實際需要自行規劃設計，但建議可藉內部控制自行評估、內部稽核及審計委員會之運作，以支持簽署遵循報告。該指引預計自 2014-15 年度開始適用，各部會將於 2015 年 10 月 15 日首次依《公共治理、績效及課責法》簽署遵循報告，以取代《財務管理與課責法》下之遵循簽證。

(四) 內部稽核之運作方式

澳洲聯邦政府各部會多設置專責內部稽核單位，稽核單位除對執行長或課責主管負責外，應向審計委員會報告。審計委員會覆核內部稽核計畫與報告、對其資源配置與人員適任性等提出建議，並檢視稽核之績效，支持並監督內部稽核工作。

聯邦政府對內部稽核並無專屬之規範，相關內容散見於內部控制權責相關之法規及指引中。《財務管理與課責法》規範下，財務部於 2010 年發布《績效資訊與衡量指標指引》(*Performance Information and Indicators*)，提出各部會可透過內部稽核，以確保績效資訊的品質，即內部稽核應包含績效稽核。另依據《財務管理與課責規則》，審計委員會應就內部稽核計畫及稽核人員專業準則等向執行長提供建議，並覆核內部稽核報告受查單位對稽核報告中所提意見之回應等。

《公共治理、績效及課責法》規範內部稽核之相關內容包括：《資源管理指引第 200 號：課責主管之一般職責》規範課責主管應負責建立適切風險管理系統，風

險管理政策應明確描述內部稽核職能；《資源管理指引第 202 號：審計委員會》指出審計委員會在風險監控及管理系統層面之職能，應對內部稽核計畫與稽核人員適任程度提出建議；《資源管理指引：PGPA 架構遵循報告》（草案）明定課責主管得透過內部稽核推動對公共治理、績效及課責架構之遵循等。

澳洲國家審計總署於 2007 年發行之《公部門內部稽核實務指引》，就內部稽核實作方式及相關文件提供具體範例，成為聯邦各部會辦理內部稽核工作之重要參據，謹就該指引重點摘述如下：

1. 內部稽核的角色及責任

內部稽核之目的係協助機關管理風險及達成施政目標之財務及業務控制機制，就該等機制之效率性、效益性及廉正性，向執行長¹²提供確認；並協助管理階層改善業務績效。

內部稽核須具備營運上之獨立性 (operational independent)，亦即不得參與管理職能，其職責、目的、獨立性、角色及稽核範圍等皆須透過正式文件的授權。內部稽核人員應對執行長負責，且須向審計委員會報告並保持常態聯繫稽核長 (Head of Internal Audit, HIA) 有直接向審計委員會或執行長報告之權限。

2. 內部稽核類型包括以下各項：

- (1) 遵循稽核：覆核單位內部控制機制，針對其適切性及有效性，透過審計委員會向部會執行長或國營事業董事會提供獨立確認。
- (2) 協助確認遵循架構：內部稽核職能可協助執行長覆核部會用於確認遵循之治理機制及控制架構，例如覆核特殊財務控制或自行評估過程等，以提供執行長對遵循架構之合理確認，並據以簽署遵循簽證。
- (3) 定期評估內部控制之有效性：內部稽核可透過稽核方法定期評估單位內部控制之有效性；並協助分析相關覆核之結果。

¹² 本份指引於 2007 年發布，尚適用《財務管理與課責法》，故負責人為執行長。

- (4) 持續性稽核：透過資訊系統發展持續性稽核。
- (5) 績效稽核：協助管理階層提升營運之效率、效果及經濟性。

此外，內部稽核尚能提供諮詢服務，例如針對新計畫、系統或流程之發展、風險管理及舞弊控制等提供意見。

3. 內部稽核計畫

稽核計畫之目的在於掌握稽核重點、協助溝通及辨識稽核所需之資源與技能等。內部稽核包含計畫性稽核及年度稽核，其稽核計畫考量重點分述如下：

- (1) 計畫性稽核：單位目標、單位風險、外在環境風險、其他覆核職能工作、利害關係人期望、預算限制、稽核目的及管理策略等。
- (2) 年度稽核：排定稽核主題優先順序、整合年度稽核工作、稽核目的及範圍、諮詢外部審計人員之觀點、內部稽核規模、性質及支持活動等。

4. 委外辦理內部稽核

澳洲公部門之內部稽核工作有 4 種運作模式：

- (1) 自行辦理 (In-house)：由機關內部稽核單位自行管理，並辦理稽核工作等相關事宜。
- (2) 聯合辦理 (Co-sourced)：由機關內部單位進行管理，稽核工作部份由內部成員辦理、部份採委託外部專業機構辦理。
- (3) 內部管理之委外辦理 (Outsourced with in-house management)：由內部單位進行管理，但委由外部專業機構辦理稽核工作。
- (4) 完全委外 (Out-sourced)：所有稽核服務均委託外部專業機構辦理，機關僅負責契約之專案管理。

機關在選擇稽核工作運作模式時，除考量機關規模、業務繁簡及需求等因素外，尚須考量是否能吸引並留住適任之稽核員工、稽核人員所需之具備技能與經驗、稽核工作成本、彈性及可行性等。其中對於採委外或聯合辦理內部稽

核，應注意管理重點包括：選擇適當的資源提供者、建立明確的可行範圍及管理資源提供者等。經據洽聯邦政府各部會辦理內部稽核之模式各異，其中採委外辦理已成為主要趨勢，主要係因為內部稽核人員之專業培養不易，委託專業廠商派遣適任人力較可符合稽核需求，且委外辦理之成本較任用正式稽核人員之人事成本為低。

5. 稽核實務工作、績效評量及品質確認

為確保稽核工作之效率及效果，將稽核工作及其管理作業書面化相當重要。《公部門內部稽核實務指引》要求機關應訂定稽核手冊，明定稽核工作相關流程、稽核政策，以及強制性要求與建議事項等。成功的內部稽核需考量稽核計畫、稽核方式、有效溝通、有效監督稽核團隊、管控稽核作業及關注於持續精進等。而稽核報告須考量報導準則、諮詢監督者、覆核、分享稽核經驗及確認稽核結果之要求等，並透過提供建議創造稽核之價值。

內部稽核之績效及品質須經過確實衡量，可以適當關鍵績效指標進行評量，並透過內部及外部覆核或自我覆核問卷等方式，對稽核之品質提供確認。

以聯邦政府農業部內部稽核單位之運作為例，該部透過內部稽核授權書確立稽核人員之角色、工作範圍及權限，並明訂其工作準則、計畫及報告等執行事項，該授權書經審計委員會出具意見後由課責主管核准。審計委員會須覆核內部稽核之工作範圍、對其所需資源向首長提出建議、協助稽核單位與其他部門進行協調、監督各部門對稽核建議之採行、覆核稽核報告、稽核授權書及稽核單位之績效等。

農業部之稽核長為正式職員 (Director of Internal Audit)，除數名內部稽核單位成員外，大部份稽核工作委由專業機構辦理，必要時方調度內部人員支援辦理稽核。稽核服務之委託方式係與會計師事務所簽訂 3 年期合約，契約屆期得視受託機構提供稽核服務之情形，決定是否延長合約，每次得延長 1 年，最多延長 2 次，期滿後重新循採購程序辦理，惟相關規定對於持續委託同一廠商提供稽核服務並無限

制。實務上，稽核長綜理稽核工作，須列席審計委員會報告稽核計畫及稽核成果，對稽核成果負責；稽核相關行政工作及與委外廠商之協調由稽核部門正式職員辦理，就稽核項目所需之專業，例如財務、資訊或風險管理等領域，請廠商派遣適當之人力協助進行稽核。其中，由於農業部之內部稽核以業務領域之績效稽核為主，稽核長及稽核部門編制內之人員多為業務相關專業，非財務或會計背景。

此外，因澳洲國家審計總署每年公布下一年度查核計畫，農業部內部稽核單位會參考審計總署次年預訂查核項目、內部各單位依施政方針擇定之重要項目，以及風險管理部門辦理風險評估結果等，擇定稽核項目納入年度稽核計畫。稽核計畫經審計委員會覆核、課責長核定通過，主要內容包括稽核主題、範圍、策略性優先順序及風險判斷等，稽核計畫每半年重新檢視及修正。農業部每年約進行 18 項專案稽核，以投入日數分析稽核類型，遵循稽核約 10%、資訊稽核約 20%、績效稽核約 40%，內部稽核報告依規定提報審計委員會，並每季追蹤內部稽核建議意見之後續辦理情形。

四、昆士蘭州政府推動內部控制方式

澳洲各州財務責任法案之架構係各自訂定，雖無須遵循聯邦之法律規範，惟制定過程仍會參考聯邦制度。昆士蘭州於 2009 年，參照澳洲及各國制度完成《財務課責法》及其授權法規－《財務課責規則》(*Financial Accountability Regulation 2009, FA Regulation*)、《財務與績效管理標準》(*Financial and Performance Management Standard 2009, FPMS*)－構成完整之財務管理架構，並由主管機關－昆士蘭財政廳 (Queensland Treasury and Trade, QTT) 發布《財務課責手冊》(*Financial Accountability Handbook, the Handbook*) 作為機關實務之指引。此一架構規範該州政府之財務制度、有關單位權責之劃分與授權，以及財務運作之遵循，其中包含施政目標之訂定與績效管理。

昆士蘭審計廳 (Queensland Audit Office, QAO) 對各機關進行審計時，須評估其內部控制設計及執行狀況，據以擬訂查核計畫及決定是否依賴其控制。2013-14 及 2014-15 年度，審計廳為瞭解該州政府各機關推動內部控制情形，經彙總前一年度評估各機關內部控制之結果，就控制環境、控制作業及資訊系統之中度及高度控制弱點數量等事項，分別擇定項目進行查核及分析，並向議會出具審核報告。

(一) 風險管理架構

為提供風險管理於公部門實務運用之指引，昆士蘭財政廳及總理暨內閣廳 (Department of the Premier and Cabinet, DPC) 參酌《AS/NZS ISO 31000:2009 風險管理原則與指引》之架構，共同頒行《風險管理指引》(*A Guide to Risk Management*)，在 ISO 31000:2009 之風險管理架構下作出更細部具體之操作指引供機關參採 (非強制)。依據《風險管理指引》所列示風險管理整合架構範例，內部控制機制 (含內部稽核) 係支持有效風險管理之重要機制，各機關應就依循州政府施政目標所擬訂之策略及營運計畫，進行風險管理，建立內部控制、辦理內部稽核 (詳附錄 4)。各機關應充分將風險觀念嵌入其策略及營運計畫，並研擬風險處理

計畫，以下謹就建立風險脈絡及風險因應等項目之重要內容摘要如次：

1. 建立風險脈絡方式，除一般常見簡易版本之風險矩陣外，該指引亦提供複雜版本之風險矩陣供機關參用（詳圖 4、圖 5）

LIKELIHOOD	CONSEQUENCE		
	Minor	Moderate	Significant
Unlikely	Low	Low	Medium
Possible	Low	Medium	High
Likely	Medium	High	High

圖 4 昆士蘭州政府簡易風險矩陣範例

資料來源：Queensland Treasury (2011), *A Guide to Risk Management*。

LIKELIHOOD	CONSEQUENCE				
	Insignificant	Minor	Moderate	Major	Critical
Rare	LOW Accept the risk Routine management	LOW Accept the risk Routine management	LOW Accept the risk Routine management	MEDIUM Specify responsibility and treatment	HIGH Quarterly senior management review
Unlikely	LOW Accept the risk Routine management	LOW Accept the risk Routine management	MEDIUM Specify responsibility and treatment	MEDIUM Specify responsibility and treatment	HIGH Quarterly senior management review
Possible	LOW Accept the risk Routine management	MEDIUM Specify responsibility and treatment	MEDIUM Specify responsibility and treatment	HIGH Quarterly senior management review	HIGH Quarterly senior management review
Likely	MEDIUM Specify responsibility and treatment	MEDIUM Specify responsibility and treatment	HIGH Quarterly senior management review	HIGH Quarterly senior management review	EXTREME Monthly senior management review
Almost Certain	MEDIUM Specify responsibility and treatment	MEDIUM Specify responsibility and treatment	HIGH Quarterly senior management review	EXTREME Monthly senior management review	EXTREME Monthly senior management review

圖 5 昆士蘭州政府複雜風險矩陣範例

資料來源：Queensland Treasury (2011), *A Guide to Risk Management*。

2. 風險評估流程，採固有風險 (inherent risk) 與殘餘風險 (residual risk) 之二階段評估方式（詳圖 6），其優點在於協助辨識出過度或不具效率之控制，並確認管理者瞭解控制失效時可能曝露之風險。此外當作業項目之控制機制調整或發現環境變動時，皆須重新評估固有風險與殘餘風險。

RISK	Inherent assessment		CONTROLS IN PLACE	Residual assessment		ACTION PLANNED AND OWNER
	Likelihood	Consequence		Likelihood	Consequence	
1.						
2.						
3.						

圖 6 昆士蘭州政府風險評估表範例

資料來源：Queensland Treasury (2011), *A Guide to Risk Management*。

3. 風險因應方式，各機關應考慮處理風險所需之成本、利害關係人之評價與觀感，以及風險處理可能產生新的風險等因素，以決定最適當之風險因應方式。其建議可採行下列作法：

(1) 處理風險：採行相關控制機制將風險減少至可接受程度，可能類型如下：

- A. 預防性控制 (preventative controls)：用以限制不期望之結果發生之機率，例如職能分工、架設錄影機以嚇阻犯罪活動或於契約中訂定防範性條款等；
- B. 更正性控制 (corrective controls)：用以更正已發生之不期望結果，例如進行職期輪調或由內部稽核進行覆核等；
- C. 指引性控制 (directive controls)：用以確保達成期望之結果，例如適切辦理教育訓練等；
- D. 偵測性控制 (detective controls)：用以在發生後辨識出不期望之結果，例如盤點存貨或資產、調節銀行帳戶或偵測異常變動之監督活動等。

(2) 移轉分險：將高風險業務項目或工作，利用保險或是委託較具有效管理風險能力之外部專業機構辦理，將風險全數或部份移轉。

(3) 終結風險：部份風險惟有在結束該業務項目方得降至可接受之程度。

(4) 承受機會：部份風險事件有機會有助於機關業務推動，針對以下狀況，可考慮接受風險及其所帶來之機會：

- A. 風險之機率低且影響較小；
- B. 處理風險之成本高於潛在利益；
- C. 風險在單位已建立之風險偏好與容忍程度範圍中逐漸降低；
- D. 整體政府政策要求接受該風險；
- E. 單位針對難以控制外在風險，例如天然災害、國際金融市場衝擊或恐怖攻擊等，應建立備援計畫以減少衝擊或由損害中恢復。

以昆士蘭教育廳 (Department of Education, Training and Employment, DETE) 風險管理實務為例，該廳參酌《風險管理指引》自行訂定《事業風險管理架構》(Enterprise Risk Management Framework)，針對教育廳及所屬單位擬定風險管理之要求，並要求全體員工熟悉並遵循 (詳附錄 3)。

《風險管理指引》雖不具強制性，但昆士蘭審計廳對各機關辦理財務審計時，除依據相關法規外，仍會參酌《AS/NZS ISO 31000:2009 風險管理原則與指引》及風險管理指引等，對機關之風險管理進行查核並提出報告與意見，同時要求機關改正相關缺失。依審計廳於 2014 年審核報告，¹³其針對 24 個機關於 2013-14 年度之風險管理情形進行查核結果，發現有 71% 受查機構已定期就策略及營運計畫更新風險登錄 (register)，惟大部份受查機構未進行風險分類並辨識跨機關及整體政府層級之風險，該報告除提出 97 項與風險管理有關之缺失外，經追蹤各受查機關對於之前先前審核報告所提出風險管理缺失，均已完成改善。

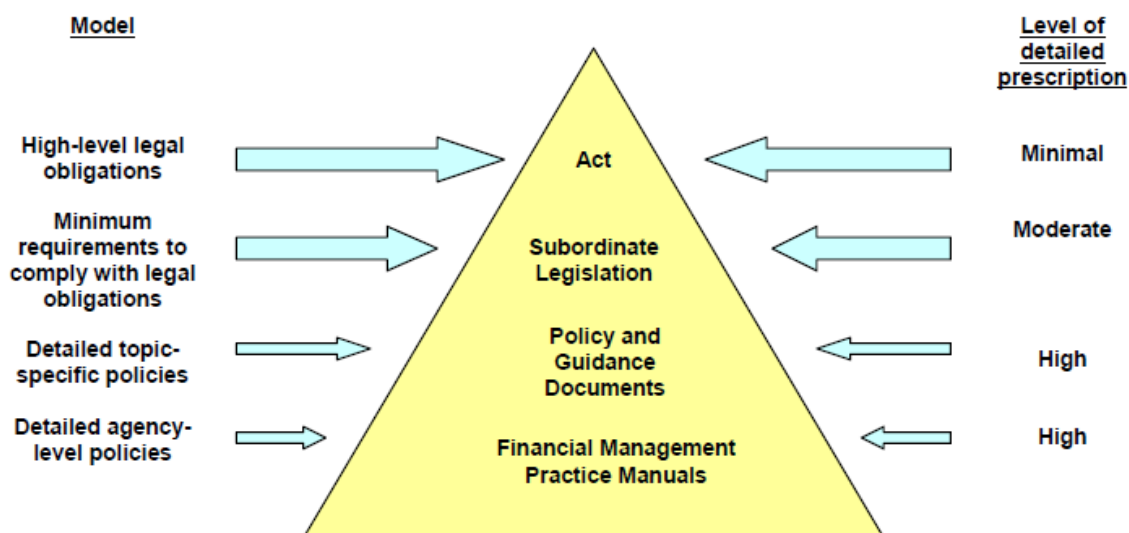
¹³ Auditor-General of Queensland (2014), *Audit Report No.1 for 2014-15: Result of Audits: Internal Control Systems 2013-14*.

(二) 內部控制機制

昆士蘭州之政府內部控制係建置於公共治理之下，《財務課責法》明定課責長 (accountable officer)¹⁴ 應建立並維持適當的內部控制及風險管理制度，同時授權財政廳長 (Treasurer) 訂定《財務與績效管理標準》，要求課責長須確保機關建立適當之治理 (Governance) 結構，包括績效管理、風險管理機制及內部控制架構 (internal control structure)，其中強調建立符合成本效益之內部控制架構，並確保適當的職能分工 (separation of duties)。

前述法規皆為原則性立法 (principle-based legislation)，目的在提供機關彈性，以最適合其機關特性，且符合法定課責要求之方式發展及推動內部控制。有鑒於此，財政廳依據《財務與績效管理標準》發布《財務課責手冊》，明確規範內部控制、內部稽核、風險管理、績效管理和報告等事項，以協助機關建立遵循財務、營運及法定之義務。另為強化各機關發展並推動具效率、效益及經濟性之內部控制機制，除要求機關建立內部控制架構時須將該手冊之相關規範納入考量 (must have regard to) 外，機關應覆核其財務控制及流程，以決定該手冊中指引之實務應用方式，對於不參採或改採其他規範之決定及理由，應以書面為之並經課責長批核。以上規範構成昆士蘭州之財務法制體系（如圖 9）。

¹⁴ 昆士蘭州《財務課責法》之適用範圍為州政府各部門 (department)，其採用較廣泛之部門定義，除一般政府部門外尚包括由財政廳長 (Treasurer) 或法規指派課責長之個體 (entity)。部門之課責長即為執行長 (chief executive)。



- **Act** – the *Financial Accountability Act 2009* sets out strategic legal obligations with which agencies must comply. The Act is principles-based with minimal prescription.
- **Subordinate legislation** – this consists of the *Financial and Performance Management Standard 2009* and *Financial Accountability Regulation 2009* and provides a moderate level of prescription, with the aim of establishing broad requirements within which agencies must operate to meet their legal obligations under the Act.
- **Policy and guidance documents** are referred to in the Act and subordinate legislation. These documents provide guidance to agencies to assist them in meeting their financial, operational and regulatory obligations. The policy documents include the *Financial Accountability Handbook* (released by Queensland Treasury and Trade), the Queensland Procurement Policy (released by the Department of Housing and Public Works) and the Agency Planning Requirements (released by the Department of the Premier and Cabinet).
- **Financial Management Practice Manuals (FMPMs)** are agency documents that must comply with the Act, subordinate legislation and, where applicable, subsidiary policy documents. FMPMs are discussed in further detail in *Information Sheet 3.14 - Financial Management Practice Manuals*.

圖 9 昆士蘭州政府財務管理架構

資料來源：Queensland Treasury and Trade (2009), *Financial Accountability Handbook*。

各機關應參酌《財務課責手冊》自行訂定「財務管理實務手冊」(Financial Management Practice Manual, FMPMs) 作為個別實務操作之依據，內部控制架構須列入機關之「財務管理實務手冊」中，並著重於課責性及資源之最佳實務管理，其範圍包括支持機關目標及營運之組織架構與授權、雇用適任員工並加以訓練與評核績效及所屬單位績效之監督，此外亦必須確保內部稽核職能及審計委員會或風險管理委員會 (risk management committee) 運作之效率、效益及經濟性。各機關建立內部控制操作流程時，可參考財政廳所發布《財務管理工具》(Financial

Management Tools, the Tools) 之相關範例及樣本，包括由課責長負最高權責，劃分財務管理、人力資源、資訊科技、資產管理及營運等 5 大責任領域之各項控制及作業流程。

有關昆士蘭州政府之內部控制觀念架構，財政廳發布之《財務課責手冊》指出係採用美國反舞弊性財務報告委員會所屬發起組織委員會（Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission，簡稱 COSO 委員會）發布之「內部控制整合架構」所提出控制環境、風險評估、控制作業、資訊與溝通及監督等 5 項要素所組成，並進一步引用澳大利亞審計及確信準則委員會（Australian Auditing and Assurance Standards Board, AUASB）所發布之《審計準則第 315 號》(ASA 315) 中對「控制環境」之定義，將控制環境之層級拉高至其他控制要素之上，以支持機關之公共治理（詳圖 7）。

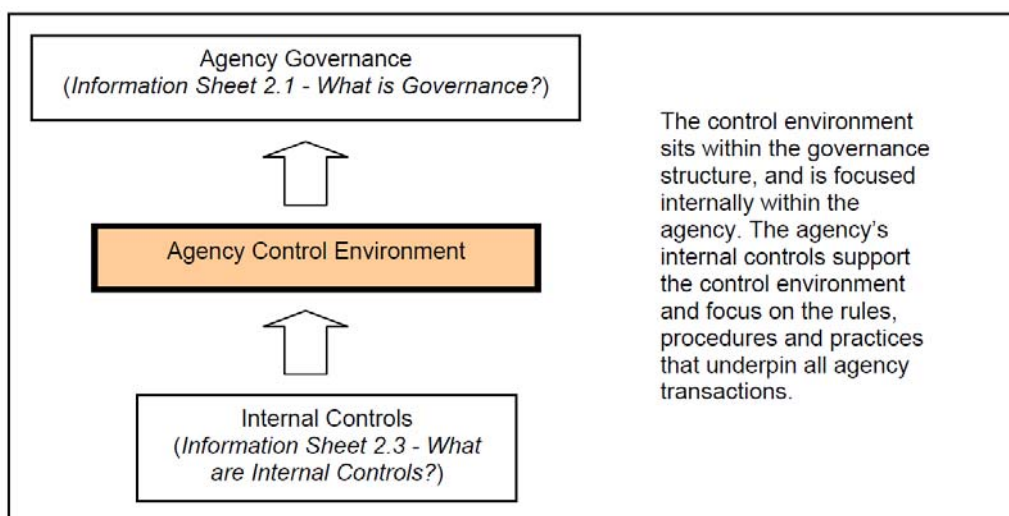


圖 7 昆士蘭州政府內部控制架構

資料來源：Queensland Treasury and Trade (2009), *Financial Accountability Handbook*。

另經查昆士蘭審計廳之審核報告，其中對於內部控制觀念架構亦採用 COSO 委員會架構，惟對 5 項組成要素作出與財政廳不同之詮釋（詳圖 8）。經洽據審計廳表示，將治理歸類於控制環境組成要項之一，係考量審計委員會及相關委員會等治理架構係建構控制環境重要成因。

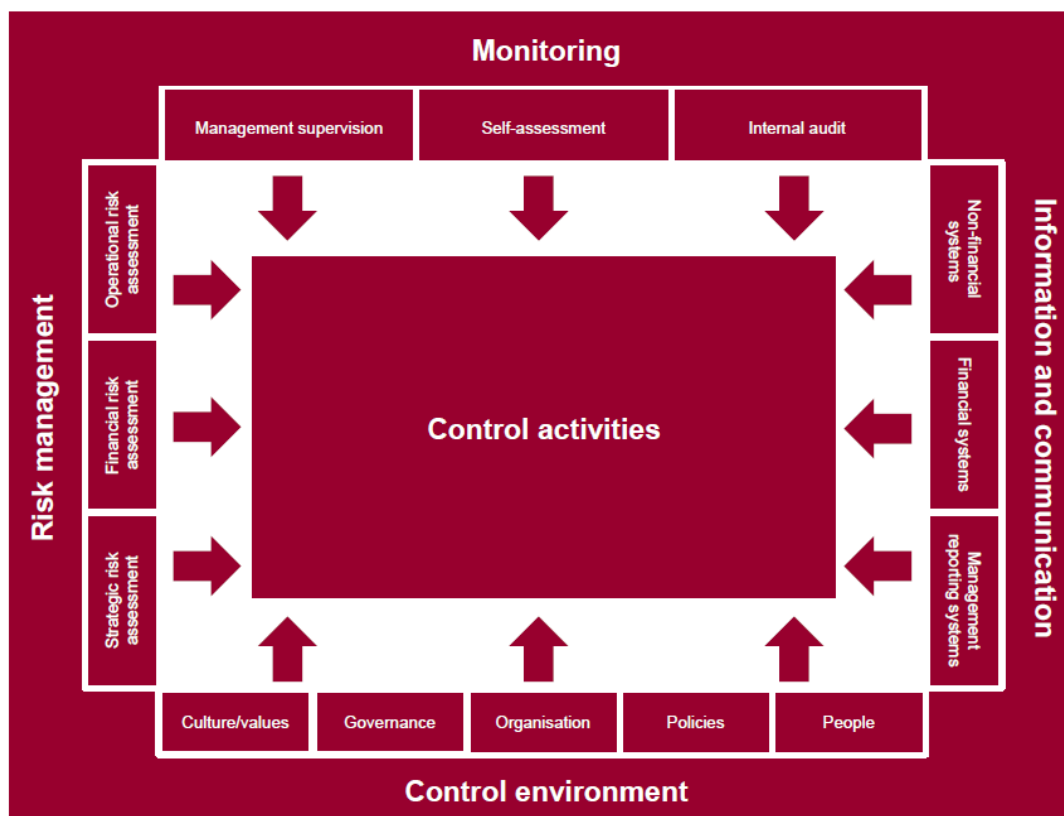


圖 8 昆士蘭審計廳內部控制架構

資料來源：Auditor-General of Queensland (2014), *Audit Report No.1 for 2014-15: Result of Audits: Internal Control Systems 2013-14*。

至於審計委員會之規範或指引，《財務與績效管理標準》規定課責長應透過授權書明訂審計委員會之職掌及權責，財政廳依據上開標準訂頒《審計委員會指引：改進課責與績效》(Audit Committee Guidelines: Improving Accountability and Performance)，針對風險評估、內部控制（含內部稽核）、績效管理及財務報導之職責等事項提供具體內容及建議作法，成為機關審計委員會運作之最佳實務原則 (best practice principles)。經查其與聯邦政府對於審計委員會之規範並無顯著差異。

《審計委員會指引：改進課責與績效》指出課責長授予審計委員會之相關職責，包括審計委員會為內部控制及風險管理機制運作之有效性及可靠性，提供合理確認，確認範圍包括財務及非財務層面；複核機關內部控制架構，促使目標之達成。該指引建議審計委員會最佳人數應為 3 至 6 人，成員應具備相當之專業與經驗，其中至少 2 人為外聘專家，1 人須具備財務專業，主席應為獨立席次。

以昆士蘭教育廳為例，其設置審計與風險管理委員會 (Audit and Risk Management Committee, ARMC)，實務運作除參照財政廳之審計委員會指引外，亦參考澳洲國家審計總署發行之《公部門審計委員會實務指引》。該委員會成員 7 人中包含 2 名外部成員，其中 1 名為財務專業。經訪談得知，各機關對於審計委員會主席之經驗及專業要求標準甚高，除專業素養外亦須考量對公部門實務之熟悉，故人員遴選不易，部份機關聘請退休之會計師或審計廳高階主管擔任。

(三) 自行評估與課責文件

《財務課責手冊》中指出，對控制機制之評估使管理者得以評估潛在衝擊，發展及推動針對內部控制之修正計畫。評估過程可協助管理者辦理下列事項：

1. 評估監督成果；
2. 決定潛在衝擊是否仍在單位可容忍之風險程度內；
3. 辨識內部控制弱點及符合成本效益之改正選項
4. 修正內部控制作業及機制；
5. 調整監督流程以評估更正後控制與流程之有效性。

機關辦理評估作業可參考財政廳所發布《財務管理工具》有關各項控制作業之風險及評估要點，其表件形式與我國之作業層級自行評估表相仿。機關應適時向財務長報告經自行評估所發現之內部控制弱點，俾據以評估並發展適當之改善策略，財務長可諮詢內部稽核或外部審計之意見。至於重大內部控制弱點，則應向審計委員會甚至課責長報告，知會風險管理委員會並令其考量納入風險圖像中。此外任何對於內部控制及流程之改正亦應與相關單位溝通，尤其是內部稽核與外部審計。

依據《財務與績效管理標準》，各機關財務長每年須提供課責長有關財務內部控制效率性、有效性和經濟性的聲明書 (a statement about whether the financial internal controls of the department are operating efficiently, effectively and economically)，簡稱財務長聲明書 (CFO Statement)。財政廳表示，此一設計原理在

於課責長對營運負最終責任，其財務部份授權予財務長，因此財務長須在授權範圍內對權責主管做出確信。另財務長聲明書為年度報告必要項目之一，須併同年報其他部份送審及公告。

另依據《財務課責手冊》規範，財務長聲明書之聲明範圍為機關一整年度內部控制機制運作之效率及效益。財務長須透過財務風險分析 (finance-specific risk analysis) 辨識特定職能或控制之曝險程度，據以決定覆核頻率並支持聲明書之簽署。財務長應透過適當佐證文件，包括工作表、調查問卷或確認聲明等，並應測試文件之效力，以評估控制之有效性。法制中雖未明訂內部稽核單位及審計委員會對財務長聲明書簽署過程之參與，但指引中建議可由內部稽核單位及審計委員會協助財務長獲得所需之確認。至於財務長聲明書之格式，各機關得參考《財務管理工具》之範例自行修改，以反映課責長及財務長間協定之權責範圍，故各機關聲明書內容各異，普遍之內容包括適當財務紀錄與允當財務報導、財務相關風險管理及內部遵循與控制機制具效率、效益及經濟性等。

綜上，財務長聲明書係針對財務相關內部控制，經彙總各權責人員自行評估結果，並透過內部稽核及審計委員會協助確認後，由財務長對課責長出具聲明。

以教育廳之實務為例，其組織架構除教育廳本部外，尚包括昆士蘭境內各地區之所屬機關（構），另須督導約 1,200 所學校，為管理此一龐大組織之風險與內部控制，教育廳本部依據由上而下之風險評估結果，就高風險領域分別為所屬機關（構）及學校設計自行評估機制。此由上而下之風險基礎評估 (top-down risk-based approach) 包括對控制環境之逐級評估架構 (hierarchical framework)，以辨識可能影響財務報導可靠性及用以預防與偵測重大錯誤之控制機制之風險。¹⁵

¹⁵ DETE 自 2013-14 年度起檢修改進既有評估與簽證架構，強化其風險導向，本段所述為此修改後新制之內容。由上而下之風險基礎評估在教育廳由本部之財務分支 (Finance Branch) 推動，針對各所屬機構（構）設計內部控制問卷 (internal Control Questionnaire, ICQ)；學校部分則由內部稽核分支 (Internal Audit Branch) 設計控制自行評估 (Control Self-Assessment, CSA)。

評估所發現之內部控制缺失，無論重大與否，皆須於各單位之評估問卷中揭露，並分析發現缺失之控制機制是否仍具有有效性及其改善機會。經由資訊調查系統彙總各單位之評估結果，逐級分析缺失事項對內部控制有效性影響之重大性，並透過逐級簽證提供確認，此外亦參酌內部稽核及外部審計之發現以提供額外之確認，最終由財務長出具簽證。¹⁶

依據昆士蘭審計廳於 2013-14 年所出具第 6 號審核報告，¹⁷其中對於財務長聲明書簽署規範及實務之查核結果，發現 20 個廳（署）辦理自行評估之頻率，有 13 個採行年度評估，2 個採每季評估，4 個每月進行評估，1 個綜合每月、每季與年度之評估；其查核結果認為大部分廳署之財務長聲明書具有強健之架構支持足以提供高度確認，但亦指出在報告中未明示較低程度之確認，易使首長產生滿足於控制有效性之誤解。審計廳亦對財務長簽證實務提供精進建議，包括更明確地辨識與登錄財務報導風險、定義並書面化關鍵控制及強化與首長之溝通等。

(四) 內部稽核之運作方式

依據《財務課責法》規定，各機關課責長應指定並授權稽核長，負責評估部門財務與營運系統、報告過程與活動之效率及效益，並協助風險管理及辨識缺失。稽核長應具備《財務課責規則》所規範之適任條件，包括須為澳洲內部稽核協會 (Institute of Internal Auditors Australia, IIA-Australia) 成員及簽證會計師 (CPA) 等。

《財務與績效管理標準》要求課責長應建立內部稽核職能 (internal audit function)，並確保其運作之效率、效益、及經濟性。內部稽核之授權書及計畫須經課責長核可，其中稽核計畫可分為策略性稽核計畫（期間在 1 年以上）及年度稽核計畫。稽核報告於定案前須先提供予受稽核單位，並於完成之報告中納入其評論；完成後送交課責長及審計委員會，課責長須考量報告內容並視其必要性採取行動。

¹⁶ 財務長簽證之範圍包括教育廳及所屬各機關（構）但不含學校，學校部分由各校自行完成自行評估後由內部稽核分支監督並進行查核，另地區主管亦將對督導學校之特定項目另行出具簽證。

¹⁷ Auditor-General of Queensland (2013), *Audit Report No.6 for 2013-14: Result of Audits: Internal Control Systems*.

至於內部稽核職能之建立與運作，在《財務課責手冊》有更具體細部之規範，例如，內部稽核之適當治理架構包括稽核長有權限得直接、無限制地向課責長報告以及強力的審計委員會等；對於內部稽核之關鍵要素（例如指派流程、職責、授權、財務融通方式、溝通及報告流程）等應予以書面化，並由審計委員會常態性覆核內部稽核之績效；內部稽核職能之設計，應反映機關之規模及複雜性；內部稽核應依據授權書執行稽核工作，其可能覆核之項目包含遵循、交易、資訊科技、績效、營運及資源運用等；擬訂稽核計畫時須經考量單位之風險圖像，包括財務、營運及策略之風險；內部稽核之責任包括如下：

1. 提供課責長對機關營運效率與效益之合理確認；
2. 提供單位辨識出之內部控制弱點、未遵循事項及流程可改進之處；
3. 提供內部稽核工作表予外部審計單位，以協助其覆核單位報告之結果；
4. 向審計委員會報告稽核結果，並就已辨識出控制弱點及疏失之內部流程提出改進建議。

依據以上內容可知，昆士蘭州政府之內部稽核為風險導向，包括營運及策略層面，非僅限於財務領域。上述規定及指引皆為原則性規範，至實務操作準則，手冊中指出可參照國際內部稽核協會（The Institute of Internal Auditors, IIA）發布之《國際專業實務架構》（*International Professional Practices Framework for Internal Audit, IPPF*），另昆士蘭審計廳於其報告中亦參考澳洲國家審計總署之《公部門內部稽核實務指引》提出實務建議。

昆士蘭州允許數機關共用稽核單位及委託其他單位或私人辦理內部稽核。針對委託他機關辦理或共用，應指派他機關之適任職員擔任稽核長並經財政廳長許可；若委託民間辦理，則仍須指派機關內部職員負起稽核長之責任。依昆士蘭審計廳於2013-14 年度第 6 號審核報告所示，昆士蘭州 20 個廳署中，8 個廳署完全自行辦理內部稽核，僅 2 個完全委託民間辦理，其中 5 個廳署之內部稽核統一委由昆士蘭政府內部稽核服務署（Queensland Government Internal Audit Service, QGIAS）辦理。該

報告中亦針對各廳署投入於內部稽核之預算進行分析，大部分廳署投入之資源尚於審計廳設定之合理範圍內，針對投入不足之廳署則提出建議促其改善。

昆士蘭教育廳之內部稽核採完全自行辦理，分為針對學校及學校以外之機關（構）兩部分。除針對本部及分散於各地之所屬機關（構）辦理稽核外，每年尚就境內約 1,200 所學校中擇 400 所進行實地稽核，需投入相當大量人力。因此其內部稽核十分著重於風險導向，依風險評估結果，針對每一稽核項目分析其風險類型，在有限資源下擇高風險項目進行稽核。

五、維多利亞州政府推動內部控制方式

維多利亞州推動政府內部控制之法源為《財務管理法》，雖該法未於條文中明確提及「內部控制」，執行上係授權由財政廳長 (Minister for Finance) 發布相關行政命令 (Directions)，彙總於《財政廳長命令》(Standing Directions of the Minister for Finance under the Financial Management Act 1994, the Directions)，並於《財務管理遵循架構使用指引》(Financial Management Compliance Framework user Guide) 等規範細部遵循或執行事宜。經洽據財政廳瞭解該州之內部控制未於法律中明定而採行政命令規範之主要考量，渠表示：財政廳長之命令屬《財務管理法》之授權法令 (subordinate legislation)，仍具有法制上之效力 (legislative force)。另該等行政命令係依據最佳實務 (best practice) 所訂定，執行上得因應州政府政策及機關 (構) 實務運作所需而隨時修正，檢修時僅須財政廳長核准即可發布，法制作業較具彈性及效率。

維多利亞之內部控制為財務管理架構之一部分，其範圍目前仍以財務領域為主，但財政廳及維多利亞審計廳 (Victorian Auditor-General's Office, VAGO) 正逐步朝非財務領域推動機關之內部控制機制。內部控制機制應以風險為導向，並根據 COSO 委員會發布之「內部控制整合架構」發展，惟其內部控制之組成要素，相較與 COSO 委員會所提出 5 項要素外，另增加遵循 (compliance) 要素，共計 6 項。¹⁸

維多利亞財政廳為協助機關 (構) 建立強調遵循與監督之內部控制，對法令規範之遵循事項設計自我檢查表 (checklist) 供各機關 (構) 採用。該檢查表經機關 (構) 內部各層級單位自行評估其遵循情形後，由財務暨會計長 (Chief Finance and Accounting Officer, CFAO) 及課責長 (Accountable Officer) 簽署課責文件，並由各主管機關及財政廳逐級彙總各機關 (構) 填報之遵循狀況及未遵循項目，以掌握州政府整體之遵循狀況，

¹⁸ Department of Treasury and Finance, Victoria, "Financial Management Compliance Framework Internal control principles."

向議會出具報告以收監督之效。¹⁹

(一) 風險管理架構

風險管理為公部門治理重要部分，維多利亞財政廳為推動各機關（構）、跨機關（構）及整體政府層級之最佳風險管理實務，參考澳大利亞暨紐西蘭標準組織所頒行之《AS/NZS ISO 31000:2009 風險管理原則與指引》，頒布具強制力之《維多利亞州政府風險管理架構》(Victorian Government Risk Management Framework, VGRMF)，提供公部門風險管理最低標準 (minimum risk management standard)。各機關（構）依據《財政廳長命令》應在上述架構下推動並維持風險管理之治理、機制及報告要求，亦即各機關之風險管理應與《AS/NZS ISO 31000:2009 風險管理原則與指引》、財政廳長命令及《維多利亞州政府風險管理架構》等規範一致。

《維多利亞州政府風險管理架構》規定各機關（構）風險管理應置於達成組織目標之脈絡 (context) 中，並成為公部門策略規劃、績效管理及治理之部分 (integrated part)。該州風險管理之特色在於強調「整合治理與課責性」，各機關（構）之責任主體應對發展並推動機關（構）之風險管理架構及流程負責，每年簽署風險證明 (risk attestation)，並附錄於年度報告中，以確認風險管理流程符合相關規定且已有效控制風險於可接受程度。風險管理證明之簽證範圍尚包括適當內部控制機制，足以協助內部各單位了解、管理及控制曝險程度（詳圖 10）。

¹⁹ 《財務管理法》適用於公部門單位 (public sector agencies)，包括部門 (department) 及其他公部門個體 (public body) 例如公營事業或其他單位等。法規中定義「責任主體」(responsible body) 指部門之課責長（部門首長，包括秘書長等）及其他公部門單位之董事會 (board)。對於非部門之其他公部門單位，其「責任主體」為董事會，而「課責長」則為執行長。

I, [Accountable Officer] certify that the [name of department] has risk management processes in place consistent with the *Australian/New Zealand Risk Management Standard (AS/NZS ISO 31000:2009 or its successor)* and an **internal control system** is in place that enables the executive to understand, manage and satisfactorily control risk exposures. The audit committee verifies this assurance and that the risk profile of the [name of department] has been critically reviewed within the last 12 months.

圖 10 維多利亞風險簽證範本

資料來源：Department of Treasury and Finance, Victoria (2011), *Victorian Government Risk Management Framework*。

維多利亞審計廳於 2013 年針對「政府風險管理架構之推動」相關規制及執行情形提出審核報告，²⁰分別就現行風險管理架構相關規範、主管機關對機關（構）風險管理之指引與協助、機關（構）風險管理實務運作、跨機關（構）與州政府層級風險管理情形等，提出相關建議，其中特別著重於建議應加強推動跨單位及州政府層級之風險管理。

以維多利亞衛生廳 (Department of Health) 風險管理實務為例，衛生廳主要係透過風險登錄 (risk register) 機制管理相關風險，對於所有財務管理措施及該廳整體層級之財務風險均應進行登錄，並由財務治理經理 (Manager Financial Government) 管理。財務治理經理每年應依循《AS/NZS ISO 31000:2009 風險管理原則指引》覆核及更新其風險登錄，持續進行監督並滾動式檢討相關管理措施。

(二) 內部控制機制

為協助維多利亞公部門 (Victoria Public Sector, VPS) 建立並維持有效財務管理以支持關鍵施政目標之達成，維多利亞財政廳於 2003 年提出「財務管理遵循架構」(Financial Management Compliance Framework, FMCF)，以協助監督各機關（構）之財務管理標準符合《財政廳長命令》，其後並發布《財務管理遵循架構使用指引》(Financial Management Compliance Framework user Guide)，就命令之內容作出更細部具體之指示，同時提供各式相關表件供機關（構）參用。該遵循架構規範目的包

²⁰ Victorian Auditor-General (2013), *Victorian Auditor-General's Report: Implementation of the Government Risk Management Framework*.

括推動有效財務管理、符合政府課責之要求、合理確認各機(構)建立有效法令遵循機制並有效率且有效果地運用資源，以及協助各機(構)瞭解及書面化其財務遵循狀況。

依據《財政廳長命令》規範，各機關(構)責任主體應負責建立強健且透明之財務治理政策及流程，以監控其財務管理以作為公部門整體治理架構之基本要素，其中應著重於財務報導、風險管理、內部控制及適當的管理報告 (management reporting)。責任主體得將部分責任正式授權 (delegate) 予審計委員會，惟仍應負監督與最終負責 (ultimate responsibility) 之責任。責任主體對於財務層面之相關監控及治理，所應扮演之角色包括：

- ◆ 在財務暨會計長同意後至公開揭露前，覆核所有提供予外部之財務報導資料；
- ◆ 與管理階層合作發展內部各單位之策略指示 (strategic directions)、設立績效指標 (performance indicator) 與目標，以及覆核績效管理資訊與報告；
- ◆ 以可持續取得適當人力及財務資源為基準，監督財務績效；
- ◆ 監督與確認達成預算效率及效益之程序；
- ◆ 確認授權機制，以避免單一個人在單位財務上具有不受約束之權利；
- ◆ 批准財務暨會計長之任免；
- ◆ 覆核、批准及監督單位之風險管理及財務內部控制；
- ◆ 許可及監督重大資本支出及資本管理、購置與分割 (divestiture)；
- ◆ 責任主體若由 2 人以上所組成，應有適足的開會頻率，以有效執行財務治理角色；
- ◆ 建立適當資源配置，以確認公共資金與資源使用具效率、效益及經濟性且符合優先順序，並符合相關主管機關之要求；
- ◆ 每年自行覆核責任主體之財務治理績效。

《財務廳長命令》亦要求所有機關（構）應設置審計委員會，對可能影響單位營運之課責性及內部控制，進行監督並提供建議。審計委員會之角色、責任、組成、架構及成員要求等應由經責任主體批准之授權書設立，其中至少每 3 年應覆核審計委員會之成員。審計委員會成員須具備相當之專業及道德，其中至少一名需具備會計或審計專業；為強化其獨立性，課責長及財務暨會計長不得擔任成員，且至少需有 2 名獨立成員，主席應由獨立成員出任；若責任主體為董事會，則審計委員會成員至少 3 名為非執行董事，且獨立成員需過半。

(三) 自行評估與課責文件

《財務廳長命令》針對財務管理架構之遵循，要求各機關應於每年公告年度財務報導前，由財務暨會計長向其審計委員會及課責長另行出具聲明書；機構則由課責長及財務暨會計長向責任主體出具。為協助財務暨會計長及課責長獲致合理確認，以出具聲明，財政廳於《財務管理遵循架構使用指引》提供相關評估步驟，包括得透過內部各單位之管理者或職員就其職責範圍內出具聲明之方式，支持聲明之簽署。依據該指引所提供之聲明書格式範例，聲明內容僅應對內部控制缺失及改善情形提出報告（範本詳附錄 5），並未就財務管理架構之遵循程度區分有效、部分有效或少部分有效之聲明。謹就財務管理架構遵循之聲明內容、重點及可採行評估步驟等摘要如下：

1. 財務報導允當表達 (present fairly) 並遵循《財務管理法》及命令之規範：與傳統之財務報表簽署相同，步驟釋例如下：
 - (1) 與內部相關單位之管理者或職員討論財務報導編製過程之強健性、對關鍵假設與會計政策之了解、重大評價之處理及重大期末事項之調整；
 - (2) 覆核年度預算執行之績效，以確認所有重大交易已入帳，並了解預算執行率差異之原因等；
 - (3) 在公告前覆核財務報導，包括與以前年度進行比較、了解會計準則或

指引之改變等；

- (4) 考慮內部稽核或外部審計之發現。
2. 財務報導應基於健全風險管理、內部遵循及控制：著重於評估財務報導流程設計面之有效性 (design effectiveness)，以合理確認財務報導之重大誤述 (misstatement) 已被偵測或避免，步驟釋例如下：
- (1) 辨識及標示重大帳目 (accounts) 與揭露 (disclosures)，並評估其各項聲明 (assertions) 之有效性，包括存在或發生、完整性、評價或分攤、權利與義務及表達與揭露；
 - (2) 辨識誤述風險及用以抑減風險之控制機制，並衡量其是否充分，就足以預防及偵測重大誤述風險提供合理確認；
 - (3) 就已辨識與財務報導有關之重大內部控制之缺失，發展及推動改正計畫。
3. 支持財務管理過程之風險管理、內部遵循及內部控制在所有重大方面均有效率且有效果地運作：考量執行面之有效性 (operation effectiveness)，步驟釋例如下：
- (1) 蒐集組織內推動及執行內部控制之資訊，例如調查職員對內部控制之瞭解等；
 - (2) 針對已於設計有效性評估中辨識之關鍵控制作業，發展及執行評估計畫，包括透過內部稽核就重大控制作業進行稽核、由內部各單位管理者及職員就風險與控制機制進行自行評估 (self-assessment)；
 - (3) 由內部各單位管理者及職員描述內部控制之執行；
 - (4) 評估控制缺失是否構成重大弱點，並針對缺失提出適當改善計畫；
 - (5) 向責任主體報告控制有效性評估結果發現之控制弱點。

《財務廳長命令》另要求機關（構）內部各單位每年應向責任主體（或審計委員會）就命令之遵循情形作出簽證 (certification of compliance)，並由機關（構）向

其主管廳長 (Portfolio Minister) 出具遵循簽證報告。簽證作業係採逐級監督之運作架構，機關（構）內部各單位完成簽證後，由課責長（部門秘書長及非部門單位之執行長）於每年 7 月 1 日至 9 月 30 日間完成簽署，報送主管機關 (Portfolio)；主管機關彙整所屬各機關（構）遵循情形後，由主管機關之秘書長簽署，於每年 10 月 31 日前送交主管廳長及財政廳；財政廳彙整體政府層級之遵循狀況後，由財政廳秘書長核准後向財政廳長提出年度遵循報告（流程詳圖 11）。

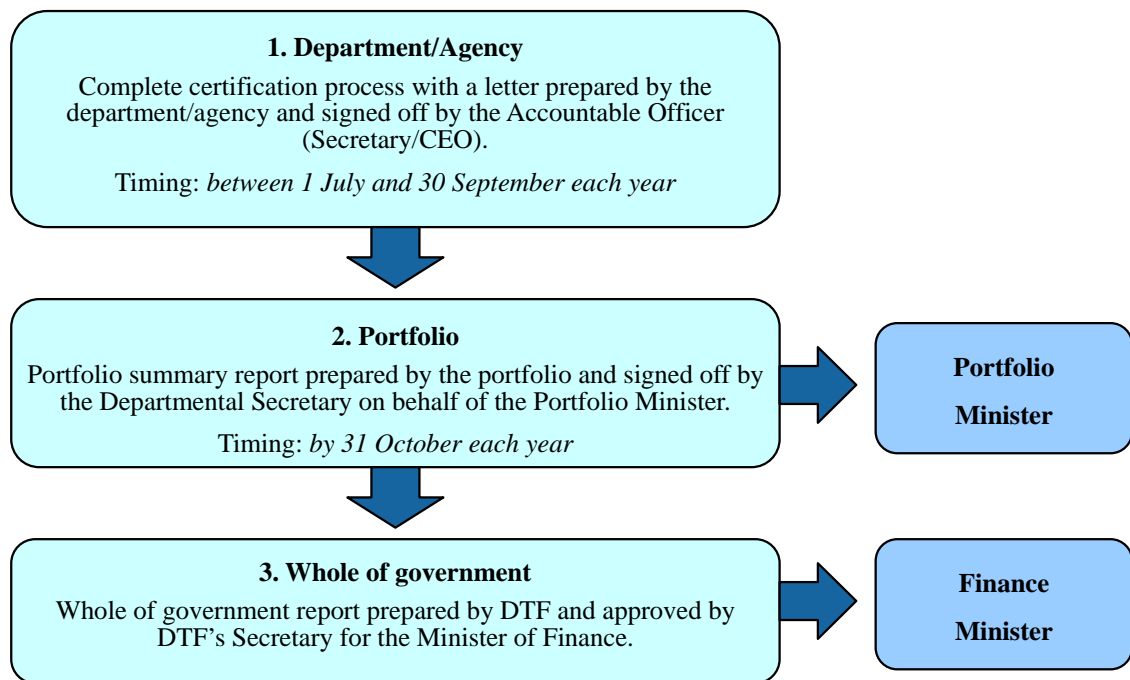


圖 11 維多利亞遵循簽證流程

資料來源：Department of Treasury and Finance, Victoria (2013), *Financial Management Compliance Framework user Guide (Updated Aug 2013)*。

為協助機關（構）完成上述簽證流程，財政廳建置遵循監督系統 (Compliance Monitor System, CMS)，供各機關（構）利用該監督系統進行遵循簽證作業，各主管機關及財政廳並得運用該系統彙總遵循簽證報告。該系統係委外開發，現由財政廳自行維護，俾即時因應法規修訂或實務運作所需，配合修改或精進系統功能。

各機關（構）首先利用簽證檢查表 (certification checklist) 覆核法規要求各項目 (elements) 之遵循情形，接著依據各項目之遵循情形評估整體之遵循程度。遵循

程度區分為遵循 (compliant)、部分遵循 (partially compliant)、未遵循 (not compliant) 及不適用 (not applicable)。針對部分遵循或未遵循之項目，各機關（構）應詳述原因及改善計畫 (rectification plan)，並考量於審計機關進行查核前向其揭露，確認已提供審計廳所有可能影響單位施政成果之相關資訊，俾與審計廳維持開放及建設性之關係。各機關（構）應維持簽證作業之相關文件軌跡，包括相關政策、會議記錄或檔案等形式，以支持每年遵循程度之簽證。評估情形經由執行長及審計委員會核准後於系統登打，並由系統產製標準格式之簽證函 (certification letter) 及未遵循摘要 (exception compliance summary attachment)，簽署後另以紙本送交。

財政廳另委由會計師事務所定期對遵循之簽證機制進行確認性覆核 (assurance review)，評估簽證結果並檢閱 (inspect) 財務管理實務，同時就重要議題提供機關必要協助。

以維多利亞衛生廳辦理遵循簽證之運作實務為例，每年於審計暨風險管理委員會 (Audit and Risk Management Committee) 覆核財務報導前，由財務長依據各相關單位提供之意見，包括會計單位（有關財務報表）、財務治理經理（有關內部控制及風險管理）及審計廳等，就財務報表、內部控制及風險管理向秘書長及審計暨風險管理委員會出具聲明書 (statement)。

另該廳自行建置內部財務控制檢查表 (internal financial control checklist) 用於精進財務相關資訊系統之功能。開發過程中先行將檢查表提供予系統開發廠商，要求須於系統中建置檢查表所列內部控制機制（包括預防性及偵測性控制），並經穿行測試 (walk through) 確認控制機制運作之有效性，此外亦要求所有作業系統須與該廳會計系統介接。系統啟用前，開發廠商須針對系統中內部控制之有效性進行自我評估，完成後提供機關經簽署之確認文件，經財務長核准後系統方得上線使用 (go live)。衛生廳認為在將控制機制嵌入資訊系統時，檢查表有助於效率地推動內部控制機制，確保資訊系統運作之效率、效益及配合營運所需進行修正，為一快速、簡單且平價之方式。

(四) 內部稽核之運作方式

《財務廳長命令》要求所有機關（構）建立並維持具適當資源及獨立性之內部稽核職能，謹就與內部稽核運作有關之規範，摘要如下：

1. 內部稽核授權書應由審計委員會核准，設定稽核職能及成員之獨立性，提供稽核人員完整、自由且有效之權限 (access)，使其行使稽核職權時，得於任何合理時間取得所有紀錄與文件及接觸員工，有權洽詢相關資訊與解釋，並得直接向審計委員會主席報告。
2. 年度內部稽核計畫應注重 (address) 納入機關（構）風險圖像 (risk profile) 之相關要素，且經審計委員會核准。
3. 審計委員會對於內部稽核之職責包括：
 - (1) 覆核內部稽核工作計畫之適當性及重點，以及是否配合風險圖像與外部審計人員之工作；
 - (2) 覆核內部稽核職能之績效、授權、預計資源之配置及其適足性 (adequacy)。
 - (3) 採取相關步驟，以確認稽核人員未不當地 (unduly) 遭受管理人員或稽核工作所遭遇之問題之影響；
 - (4) 必要時個別 (separately) 且私下 (privately) 與管理人員及稽核人員面談，以確保自由 (free)、坦率 (frank) 及開放 (open) 的溝通；
 - (5) 覆核及核可管理人員回應稽核人員建議所擬具計畫；
 - (6) 監督管理人員為解決內部稽核提出之議題所採取之行動；
 - (7) 建議管理人員及時採納 (adopt) 並注重 (address) 已獲接受之稽核建議。

《財務管理遵循架構使用指引》要求內部稽核涵蓋之範圍包括財務流程及控制機制、營運流程及控制機制、風險管理架構之監督、資訊系統控制（包括資訊品質、

完整性與可靠性)、專案或計劃管理、以及專案調查 (special investigations) 與特定目的覆核 (ad hoc reviews)。內部稽核工作應由具管理上獨立性且免於營運職責之適任人員執行，稽核職能可由機關(構)自行辦理、聯合辦理 (co-sourced) 或完全委外 (out-sourced)。

維多利亞審計廳每年就州政府各機關(構)之內部控制進行查核，迄今已實施近5年，對各機關(構)之內部控制及內部稽核推動實況有相當程度了解。經據洽審計廳表示，各機關(構)得考量規模及稽核工作專業性之要求等因素，決定內部稽核工作採自行辦理或委外辦理，由於採委外辦理內部稽核之成本較低、人力調度較具彈性及專業性等優點，故實務上多數機關均採此方式辦理。另各機關(構)內部稽核之成效取決於其審計委員會是否支持稽核工作，協助稽核人員克服執行稽核時面臨之阻力 (“break down the barrier”)。此外審計廳派員出席各機關(構)審計委員會，委員會會議成為內部稽核與外部審計人員溝通之重要平台。

每年3至5月審計廳預先向議會提報並公告提供次年度之查核計畫，以使各機關(構)了解其次年度之重點方針，提供機關及早改善相關缺失或精進管理機制之機會，故各機關(構)規劃內部稽核工作時，通常會將審計廳次年度查核計畫所列查核項目，納入執行之重點。近年來，審計廳致力於推動績效審計，並透過上述方式強化提升各機關內部稽核中績效稽核之比重。

以衛生廳實務為例，該廳每年將機關風險圖像(包括財務面及非財務面)提供予內部稽核及外部審計單位，以協助其擬定風險基礎之稽核(查核)計畫。內部稽核計畫係參考審計廳之查核計畫擬定，針對審計廳注重之項目加強稽核，除針對內部控制進行稽核外，因應審計廳推動稽核之發展趨勢，衛生廳近十年逐漸著重於績效稽核，考量稽核項目之效率性、效益性、公帑節省價值 (value for money, VfM)、²¹符合施政目標及辨識浪費等議題，目前績效稽核比例已達90%。

²¹ 公帑節省價值用於公私協力方案 (public private partnership, PPP) 之評估，意指在提供相當或較佳品質之前提下，採取公私協力方案相較傳統採購所能節省之成本。

衛生廳之內部稽核工作係委由會計師事務所辦理，內部職員負責管理委外契約執行情形，並擔任與受託機關間之聯繫窗口，透過政府採購流程 (public tender process) 確認受託之稽核人員符合擇選之標準，包括經驗、專業及適任性等，在評審過程中舉行面試並確認稽核人員無利益衝突 (no conflict of interest) 之情事。該廳表示，受託辦理內部稽核之外部專業機構具有較廣泛之技能與經驗，包括非政府之商務經驗等，且亦可尋求其稽核團隊以外之資源，有助於強化內部稽核功能。

衛生廳之稽核計畫送交審計暨風險管理委員會覆核及核准，稽核報告草案及受稽核單位管理人員之回應意見須送交內部稽核管理人員覆核，以確認其品質；受託之外部稽核人員出席審計暨風險管理委員會會議報告稽核結果，由機關管理人員在該委員會上詳細檢視稽核發現及推動改善措施。

審計暨風險管理委員會應針對內部稽核所辨識出之內部控制相關議題進行討論，出席者包括內部稽核與外部審計人員，以及財務長與財務治理經理。衛生廳對於稽核發現之缺失或議題持開放態度，願意即早積極尋求外部審計人員提供關於因應作法之意見，而非於事後方進行極可能缺乏共識之討論。

肆、心得及建議

本次赴澳洲研習主要係為瞭解澳洲聯邦及昆士蘭、維多利亞州政府內部控制（含內部稽核）之推動情形，研習期間先後與澳洲國家審計總署（Australian National Audit Office, ANAO）、聯邦政府農業部（Department of Agriculture）、昆士蘭審計廳（Queensland Audit Office, QAO）及教育廳（Department of Education, Training and Employment, DETE）、維多利亞審計廳（Victorian Auditor-General's Office, VAGO）、財政廳（Department of Treasury and Finance, DTF）及衛生廳（Department of Health）等機關人員進行討論交流，獲益良多（澳洲聯邦及各州政府內部控制推動情形摘要詳附錄 6），茲將經整理臚列各項心得與建議如下，期能對我國未來政府內部控制機制持續精進作業有所助益。

一、澳洲內部控制制度與我國之比較

在借鏡澳洲澳洲聯邦及昆士蘭、維多利亞州政府內部控制（含內部稽核）機制及推動經驗前，首先須瞭解其文化背景、法治體系及政府體制與我國之差異，以避免誤解及採用不適合我國國情之機制。以下就澳洲各級政府有關內部控制之體制因素中，與我國存在較大差異之處擇要說明。

（一）強調課責及自我管理之文化

相較於東方社會，澳洲在文化及教育上較強調個人應進行自主管理，為自我行為負責。反映在公部門，自主管機關至所屬機關及內部各單位，以至職員個人，皆強調在其職權範圍內自我管理及課責。為建立內部控制、風險管理及公共治理之課責體系，設計較多之自我評估及簽署機制，透過由下而上逐級對自我職責之評估及簽署，強化監督與課責。相較與我國側重於由上而下之督導及考核，透過層層控管以監督政策之執行。此文化差異對相關體制之設計影響甚鉅。

(二) 海洋法系之法規體系

由於大陸法系與海洋法系法制化發展歷程之差異，澳洲與我國之法規體系存在相當之差異。由相關文獻探討及訪查得知，澳洲公共治理、財務管理及內部控制之母法多為原則性之要求，對實質運作規範著墨較少，其授權命令雖作出較具體之規範，然實務上仍賦予執行機關相當彈性。為協助機關辦理各項工作，主管機關及審計機關多發布不具強制性之指引或建議供機關參採，除關鍵項目外，較少就實務細節作出明確要求。

依澳洲內部控制之推動經驗，由主管機關透過指引及建議，逐步輔導機關建立機制並落實執行，而後方進行法制化。我國體制較偏向大陸法系，法律及命令條文規範較為具體，若無明確要求則不易推行，故尚難以比照澳洲制定原則性規範，由機關依據其實務推動及執行。

(三) 內閣制之政府組織

澳洲聯邦及各級政府為內閣制，由民選議員出任機關首長 (minister)，決定政策方針之推動；實際業務之督導及執行則由秘書長、執行長或其他稱呼之主管負責。考量可能發生之代理人問題 (agency problem)，由秘書長等為機關最終課責之對象，向首長負責。在內閣制之下，向首長負責等同於向具民意基礎之議會負責。相較之下我國由政治任命之機關首長（政務官）為最終課責之對象，簽署聲明書，與澳洲之課責體系有所差異。

(四) 企業化之機關治理架構

我國政府體制為較傳統之官僚體系，採嚴格之科層制度，組織調整上較不具彈性。澳洲政府機關之治理則融入具企業管理之特性，除部分機關以執行委員會為管理階層外，法令多要求設置審計委員會，由主管授權具獨立席次之審計委員會監督機關治理、風險管理、內部控制及內部稽核之執行。此外其組織較具彈性，財務及營運上與企業之差異相對於我國較不顯著，因而許多業務得委託外部機構辦理。

二、可資借鏡之經驗

以下整合本次研習之成果與我國內部控制(含內部稽核)推動現況，衡量國情差異，對可資借鏡之經驗提出建議如下。

(一) 落實風險導向之稽核工作

澳洲各級政府強調建立風險導向之內部稽核工作，各機關內部稽核單位參考外部審計機關所發布之年度查核計畫、重要施政方針及風險管理部門風險評估結果等，擇定稽核項目列入年度稽核計畫。我國自行政院於 102 年 5 月函頒政府內部稽核應行注意事項，迄今各機關內部稽核工作尚處於起步發展階段，經了解截至 103 年底各機關所辦理之稽核項目，多數機關僅就上開注意事項所列應納入稽核項目辦理，包括自內部控制制度所列作業項目擇定三分之一，或審計部中央政府總決算審核報告重要審核意見屬近 3 年內發生類同內部控制缺失仍待繼續改善事項，僅少數機關另自機關潛在風險來源擇定高風險事項辦理稽核，且稽核類型以遵循稽核為主。鑒於內部控制之關鍵在於管控機關內之不確定性，滾動式檢討及動態風險管理是協助建立風險導向內部稽核之重要基礎之一，建議可參考澳洲聯邦農業部及昆士蘭衛生廳參考風險評估結果擬定稽核計畫之作法，即機關平時應落實滾動式之風險管理，並適時將風險評估結果回饋予內部稽核單位，以協助其更精確掌握機關潛在風險來源，擇定稽核項目，納入稽核計畫，以落實執行風險導向之稽核工作。

(二) 持續提升內部稽核人員專業知能

澳洲各級政府在逐級監督與課責之法令基礎下，要求各機關權責主管對內部控制有效性負最終責任，各機關內部稽核工作除依相關法令辦理外，得考量機關規模、業務繁簡及專業性等因素，自行決定稽核工作運作方式，依訪查實務了解，多數機關考量稽核類型之專業性，以及具專業與經驗之稽核人才培養不易等因素，將內部稽核工作委託外部專業機構辦理，並成為重要發展趨勢。考量我國政府組織、法令架構及國情等，尚難以參考澳洲政府將內部稽核委託外部機構辦理之作法，惟

隨著政府內部控制（含內部稽核）逐漸著眼於強化機關重要業務或計畫績效為主軸，內部稽核類型亦應由遵循稽核及財務報表稽核，逐漸朝績效稽核、資訊稽核及誠正稽核等發展，由於不同稽核類型與稽核項目涉及不同專業領域，爰機關內部稽核人員之專業能力及經驗，仍應持續充實精進，以期增加稽核工作深度及廣度，進而提供更為實質有效之改善建議。

建議各機關配合業務推展，應持續辦理內部稽核宣導訓練，透過相關案例之學習，累積稽核實務經驗，針對專業領域稽核工作可邀請專業人員共同參與，並藉由人員職務輪調機制，充實稽核人力素質；主管機關應持續培育種子教師，以協助本機關或所屬辦理內部稽核相關工作更臻切合業務需要。主計總處除持續開設相關專業課程及加強實務經驗之分享外，配合機關稽核實務經驗之累積，可於內部稽核實作範例增列不同稽核類型之實務案例、相關稽核程序與方法之說明等，供機關參用，以協助機關提升稽核人員之專業知能。另應持續發展績效稽核工作，透過內部稽核實務經驗之累積及相關案例之學習，關注於稽核項目資源的使用是否具有效率、業務或計畫執行是否達成預期目標等績效資訊，使稽核結果可以具體回饋給機關，作為制定政策計畫及改善內部管理之參考，同時透過定期追蹤稽核意見之辦理情形，提升改善成效。

(三) 善用資訊技術導入持續性監控及稽核

隨著資訊技術發達，許多機關之財務及營運管理流程均已系統化，於資訊系統中嵌入各項作業流程之控制機制，藉以在執行過程中經過系統化分析，主動提出內部控制策進作為或針對缺失檢討強化內部控制作業，已成為有效落實內部控制之關鍵。我國政府可參考維多利亞衛生廳發展財務相關資訊系統內部控制機制之經驗，輔導各機關善用資訊技術辦理持續性監控及稽核工作，強化不同來源資訊之間的相互勾稽，並針對各項作業之關鍵控制點可能發生未確實遵循等潛在風險進行監控，以協助機關提升內部控制監督工作之品質與效率。

(四) 強化逐級監督與課責機制

澳洲各級政府推動及強化內部控制機制實務運作，強調逐級監督與課責，各機關為期順利依相關規定簽署相關課責文件，如聯邦政府之遵循簽證、昆士蘭之財務長聲明書以及維多利亞之財務暨會計長聲明書等，均採逐級評估及簽證之作業架構，內部單位或各分支部門就其業管範圍進行自行評估及簽證後，再由機關層級幕僚單位進行彙總並提供予權責主管，作為其合理確認之依據。該作業架構之目的在於透過簽署相關課責文件要求機關內部各單位及相關人員各司其職，俾確保分層負責授權之業務得依規定或計畫達成既定目標，此種逐級監督及課責運作概念有助於促使內部各單位本自我負責精神，將內部控制融入日常業務並內化於組織文化中，值得學習並推廣。

建議各機關得衡酌業務繁簡及規模大小等因素，建立或強化逐級監督及課責之機制，以協助推動內部控制各項工作，包括例行監督分層負責授權之業務、內部控制制度自行評估作業、內部稽核及內部控制制度遵循法令機制等，透過逐級監督或評估與課責，強化全體同仁內部控制觀念與風險危機意識，建立逐級自我管理及課責之文化，提高首長對內部控制有效性之瞭解及掌握。另鑒於我國已首開亞洲國家先河，順利推動試辦簽署內部控制聲明書，為能持續倡導並逐步擴大試辦，參與試辦之機關得善用逐級監督與課責機制，以協助首長對內部控制之有效性獲致合理之確認，減輕其簽署內部控制聲明書之疑慮，俾發揮簽署之實質效益。

(五) 發展跨部會及整體政府層級之風險管理

政府所面對之問題漸趨複雜，涉及跨機關之風險難以由單一機關處理，機關間之合作、協調與整合，成為發揮政府效能之關鍵。澳洲聯邦及各州政府之風險管理除機關內部之風險外，正逐步邁向跨機關及整體政府層級之風險管理。例如維多利亞州之風險管理架構，以專章描述跨機關（構）及州政府整體層級之風險；維多利亞審計廳亦於審核報告中提出應加強管理機關（構）及州政府整體層級風險之建議。

目前我國政府機關之風險管理主要係參照行政院所屬各機關風險管理及危機處理作業基準及作業手冊之觀念及方法，由各機關進行自主管理，惟對於跨部會及整體政府層級之風險管理，尚缺乏相關管理機制。鑒於將風險管理機制整合於施政計畫，係有效掌握施政風險之關鍵，考量屬跨部會或跨院際計畫係由相關權責機關共同執行，爰宜有跨域共通性風險管理、內部控管及評核機制，以確保計畫執行成效。目前國家發展委員會（依下簡稱國發會）業依行政院指示研議「跨部會政院管制計畫強化管考機制」並進行試辦中，藉由強化跨部會計畫之控管，賦予主管機關協調、督導及統整權責，提升資源整合效益，並藉評估整體計畫執行成效，以利計畫推動及目標達成。至於跨部會及整體政府層級之風險管理，建議可由現行跨部會計畫管考機制出發，進一步研擬相關風險管理機制及實務指引，由上述試辦經驗製作實務範例，協助評估及因應更高層級之風險，以有效控管政府整體風險，促進施政目標之達成。

(六) 審計機關積極協助機關強化內部控制

澳洲聯邦及各州之審計機關對於輔導機關強化內部控制機制扮演極重要角色，除於每年事先公告查核計畫，提供機關改善內部控制缺失或精進相關管理機制之機會與方向、派員出席機關審計委員會參與討論有關審計機關查核或機關內部稽核之發現及可採行作法等進行意見交流外，亦發布內部稽核相關實務指引（如國家審計總署所發布《公部門內部稽核實務指引》）供機關參採。基於政府一體，在不影響審計機關之超然獨立下，我國審計機關可參考澳洲審計機關之經驗，積極協助機關精進內部控制機制，包括每年事先公告其查核計畫或重點，並適時與機關交流有關其執行審計職務過程所瞭解到內部控制（含內部稽核）機制之實務經驗或案例，以協助機關充實內部稽核人員之專業能力及經驗等作法，除有助於協助強化機關內部控制之有效性外，並可提升審計機關查核效率。

(七) 提升內部稽核獨立性

澳洲聯邦及各州政府多設置專責之內部稽核單位，直接對執行長或課責主管負責，並由審計委員會監督內部稽核職能運作情形，以確保其公正客觀辦理稽核工作。我國現行體制依法設有各項稽核評估職能，於各自職權內分別進行監督，囿於政府組織及員額限制，各機關多僅能以任務編組方式運作，並調派各稽核評估職能及主要核心或高風險業務單位人員辦理稽核工作，致內部稽核單位與人員之獨立性與客觀性不足，短期雖可採交叉稽核方式，指派熟諳該項業務之高階人員共同參與，以避免稽核人員針對目前服務單位或承辦業務執行稽核，以確保稽核工作品質。惟中長期仍宜從法制面研議設置內部稽核專責單位、提高其於機關內組織地位及配置適才適量稽核人力，以保障其獨立行使職權，有效發揮內部稽核之監督功能。

(八) 整合政府治理、績效、風險管理及內部控制訂定專法

澳洲聯邦政府推動內部控制之法令依據係由《財務管理與課責法》逐步發展至 2013 年通過之《公共治理、績效及課責法》，整合納入政府治理、績效管理、風險管理及內部控制，建構完整法制架構。我國行政院業於 103 年 8 月及 9 月，分別訂（修）頒《強化政府治理效能實施要點》及《強化內部控制實施方案》，惟因係採行政規則方式，以鼓勵或協助角度敦促所屬機關強化內部管理及治理效能，致課責強度與機關落實執行程度恐難如預期，且執行上存有侷限性，無法及於行政院以外之四院及各地方政府；另在機關推動內部控制機制方面，存有內部稽核單位缺乏獨立性、內部控制及稽核單位權責不對稱等問題。鑒於內部控制係政府效能之基石，透過立法賦予內部控制法律位階，可強化其拘束力且就機關辦理內部控制（含內部稽核）工作之相關權責予以保障及課責，爰建議短期而言，我國政府可整合現行強化治理效能、內部控制及風險管理等相關規範，包括《強化政府治理效能實施要點》、《強化內部控制實施方案》及《行政院所屬各機關風險管理及危機處理作業基準》等，以期協助機關改善治理效能；長期而言，則可參照澳洲作法，從公共治理層面，將政府治理、績效、風險管理及內部控制等併同訂定專法，建立完整整體之

法制體系，以促使各機關首長重視並致力強化公共治理、績效管理、風險管理及內部控制之整合架構，以利政府整體運作發揮效率及效果。

三、結語

本次研習與澳洲聯邦及昆士蘭與維多利亞州政府人員就政府內部控制之推動經驗進行交流，收穫豐富。澳洲政府推動內部控制已接近 20 年，累積 20 年之努力，由實務要求及制度面規範開始，藉提供建議、發布指引、修訂法規及輔導機關，逐步建立起重視內部控制與課責性之文化。

我國政府內部控制之發展尚屬起步階段，澳方友人對我國之進程給予鼓勵，並指出內部控制之推動須透過長期且持續之累積，勉勵我方“be patient”，努力推動並精進相關作法。監督與課責為促使機關落實執行內部控制之動力，亦為實現良善政府治理之關鍵，我國現階段內部控制（含內部稽核）之推行已獲致初步成效，未來更須協助機關強化其內部控制之監督及課責機制，將相關機制融入日常業務推行中，並逐步建立自我管理、自我課責之組織文化，以建構風險管理與公共治理之基石，透過廉能新政府之實現，達成良善治理與高效能施政之目標。

參考文獻

行政院內部控制推動及督導小組 (2013), 《政府內部控制之推動》。

行政院主計總處網站, 政府內部控制專區: 內部控制相關規定, <http://www.dgbas.gov.tw>。

ASX Corporate Government Council (2014), *Corporate Governance Principles and Recommendations (3rd edition.)*

Australian Auditing and Assurance Standards Board (2013), *ASA 315: Understanding the Entity and its Environment and Assessing the Risks of Material Misstatement.*

Australian Government (1997), *Commonwealth Authorities and Companies Act 1997 (CAC Act.)*

Australian Government (1997), *Financial Management and Accountability Act 1997 (FMA Act.)*

Australian Government (1997), *Financial Management and Accountability Regulations 1997 (FMA Regulations.)*

Australian Government (2013), *Public Governance, Performance and Accountability Act 2013 (PGPA Act.)*

Australian National Audit Office (2011), *ANAO Audit Report NO.38 2010-11: Management of the Certificate of Compliance Process in FMA Act Agencies.*

Australian National Audit Office (2007), *Better Practice Guide: Public Sector Internal Audit – An Investment in Assurance and Business Improvement.*

Australian National Audit Office (2011), *Better Practice Guide: Public Sector Audit Committees: Independent assurance and advice for chief executives and boards.*

Auditor-General of Queensland (2014), *Audit Report No.6 for 2013-14: Result of Audits: Internal Control Systems.*

Auditor-General of Queensland (2014), *Audit Report No.1 for 2014-15: Result of Audits: Internal Control System 2013-14.*

Department of Education, Training and Employment, Queensland Government (2014), *Enterprise Risk Management Framework 2014-2018.*

Department of Finance, Australian Government (2014), *Commonwealth Risk Management Policy.*

Department of Finance, Australian Government (2010), *Performance Information and Indicators.*

Department of Finance, Australian Government (2014), *Resource Management Guide No.200: General duties of accountable authorities.*

Department of Finance, Australian Government (2014), *Resource Management Guide No.202: Audit Committee for Commonwealth entities and Commonwealth Companies.*

Department of Finance, Australian Government (2014), *Resource Management Guide No.203: General duties of officials.*

Department of Finance, Australian Government (2014), *Resource Management Guide No.206: Accountable Authority Instructions - Non corporate Commonwealth Entities.*

Department of Finance, Australian Government (2014), *Resource Management Guide: PGPA Framework Compliance Reporting (Draft.)*

Department of Finance and Deregulation, Australian Government (2013), *Finance Circular 2013/03: Certificate of Compliance – FMA Act Agencies.*

Department of Treasury and Finance, Victoria, “Financial Management Compliance Framework - Internal control principles.”

Department of Treasury and Finance, Victoria (2013), *Financial Management Compliance Framework User Guide (Updated Aug 2013.)*

Department of Treasury and Finance, Victoria (2003), *Standing Directions of the Minister for Finance under the Financial Management Act 1994 (updated Feb 2014.)*

Department of Treasury and Finance, Victoria (2011), *Victorian Government Risk Management Framework.*

Joint Australian/New Zealand Standard (2009), *AS/NZS ISO31000:2009 - Risk management-Principle and guidelines.*

Queensland Government (2009), *Financial Accountability Act 2009 (FA Act.)*

Queensland Government (2009), *Financial Accountability Regulation 2009 (FA Regulation.)*

Queensland Government (2009), *Financial and Performance Management Standard 2009 (FPMS.)*

Queensland Treasury and Trade (2012), *Audit Committee Guidelines: Improving Accountability and Performance.*

Queensland Treasury and Trade (2011), *A Guide to Risk Management.*

Queensland Treasury and Trade (2009), *Financial Accountability Handbook (2012 revised) (The Handbook.)*

Queensland Treasury and Trade (2013), *Financial Management Tools (the Tools.)*

The Institute of Internal Auditors (IIA) (2011), *International Professional Practices Framework for Internal Audit (IPPF.)*

Victorian Auditor-General's Office (2013), *Victorian Auditor-General's Report:
Implementation of the Government Risk Management Framework.*

Victorian Government (1994), *Financial Management Act 1994 (FMA.)*

附錄 1 行程規劃

日期	地點	研習單位
9/15 (一)	臺北到布里斯本	搭機前往布里斯本
9/16 (二) -9/20 (六)	布里斯本	1. 昆士蘭審計廳 (Queensland Audit Office, QAO) 2. 昆士蘭教育廳 (Department of Education and Employment, DETE)
9/21 (日)	布里斯本到坎培拉	搭機前往坎培拉
9/22 (一) -9/23 (二)	坎培拉	1. 澳洲國家審計總署 (Australian National Audit Office, ANAO) 2. 聯邦政府農業部 (Department of Agriculture)
9/23 (二)	坎培拉到墨爾本	搭機前往墨爾本
9/24 (三) -9/26 (五)	墨爾本	1. 維多利亞審計廳 (Victorian Auditor-General's Office, VAGO) 2. 維多利亞財政廳 (Department of Treasury and Finance, DTF) 3. 維多利亞衛生廳 (Department of Health)
9/27 (六)	墨爾本到臺北	搭機返回臺北

附錄 2 訪談議題

DGBAS is going to plan for the visit to Australian, Queensland, and Victoria government this year for the tentative topics below:

1. Australian, Queensland, and Victoria government build financial management frameworks based on related legislations to regulate financial responsibilities of agencies. How to prevent financial frauds in the financial management frameworks?
2. Departments would promote financial effectiveness by financial review mechanisms such as evaluation of the cost and benefit for plan and improvement on poor effectiveness. How do authorities of financial management (Department of Finance, Australian Government / Queensland Treasury and Trade / Department of Treasury and Finance, Victoria) measure and encourage the financial performance of departments?
3. Australian, Queensland, and Victoria government comply with the Australian/New Zealand Standard ISO 31000:2009 Risk management – Principles and guidelines (AS/NZS ISO 31000) and provide guides or policy for agencies to read in conjunction with it. AS/NZS ISO 31000 and the guides or policies are all principle based. How agencies identify, analyze, evaluate, and treat financial and operational risk in practice?
4. How do the legislation and policy of public sector internal control develop? What are the influences after the implementing of the Public Governance, Performance and Accountability Act 2013 in Australian Government and the Financial Accountability Act 2009 in Queensland?
5. Are there any specific requirements (for example, undertake advanced studies about internal audit more than the standard hours) for the professional knowledge and skills of

internal auditors from the authorities in order to enhance the quality of internal audit?

6. How do the authorities manage and supervise agencies for the execution of internal control (including internal audit)? Is there any quantified or qualified index to measure the performance of agencies to implement internal controls? Are there any rewards or punishments followed by the measuring results?
7. What kind of mechanisms do departments use to manage and supervise the execution of internal control (including internal audit) for subordinate agencies?
8. Agencies and audit offices around the world pay more and more attention to risk-oriented performance audit. Do authorities apply regulations or other ways to require or encourage internal auditors to measure the performance of agencies (such as whether the use of resources is efficient and whether the results of plan execution attain agency objectives)?
9. Internal audit is one of the monitoring mechanisms of internal control. An effective internal audit process could not only prevent fraud but also assist agencies to build efficient and effective internal management system. Would you please share the experiences in any agency about promoting efficient use of resource or accomplishing its objectives by applying the suggestions from internal auditors?
10. Beside the Better Practice Guide: Public Sector Internal Audit - An Investment in Assurance and Business Improvement provided by the Australian National Audit Office, are there any other regulations, guides, samples, or handbooks about the practical process to audit for the effectiveness of internal control?
11. Australian, Queensland, and Victoria governments permit outsourced internal audit. What are the required qualifications or rules for outsourced internal auditor? How to manage and ensure the quality and performance of outsourced internal audit? Would it

better for internal audit to be outsourced than in-house in practice?

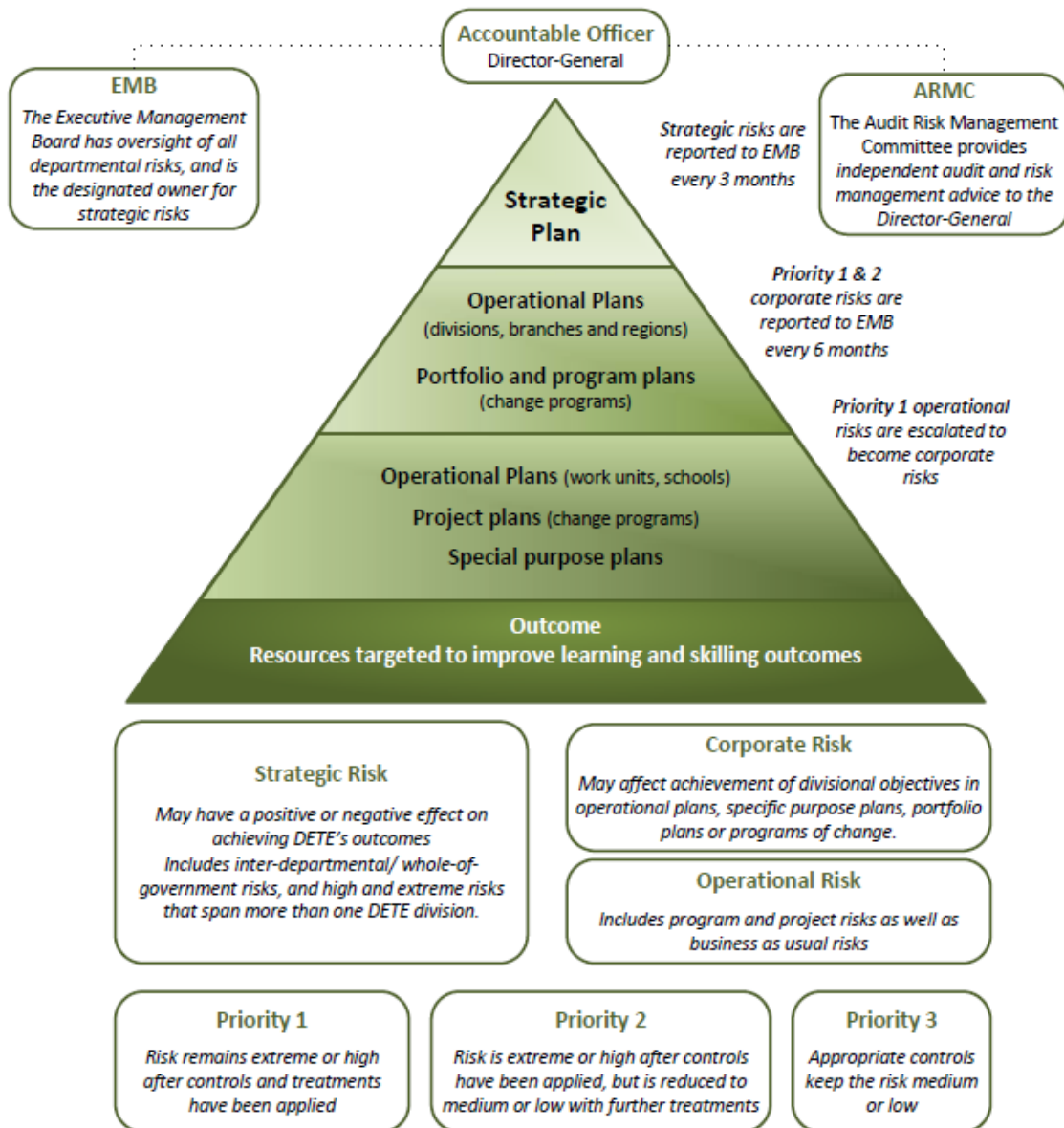
12. Most of the Commonwealth and state agencies establish audit committees. The committees play important roles in internal control (including internal audit), for example, reviewing internal control systems and providing improvement suggestions, measuring operational performance, supervising internal audit, and so on. How well do the audit committees work for internal control (including internal audit)?
13. Australian Government enacts Resource Management Guide (including drafts) and Compliance Summary, require accountable authorities to certify Compliance Report in place of Certification of Compliance. What are the differences between these two mechanisms and what are the considerations for change? The Guide and Summary above are both principle-based regulations, what kind of practical process would agencies do for the certification? Before signing off the Certification or Report, what kind of assistant documents (for example, internal control self-assessment report, certification or statement of management and staff, and so on) do accountable authorities need for reference?
14. What kind of practical process would agencies do for the certification of the CFO Statement in Queensland and the CFAO Statement and the Risk Attestation in Victoria? What kind of assistant documents (for example, internal control self-assessment report, certification or statement of management and staff, and so on) do CFO/CFAO or accountable officers need for reference?
15. There would be some questions from the public if the audit offices or parliaments figured out significant deficiencies of internal controls after the accountable officers or the CFO/CFAO certify it for reasonable assurance. How do agencies communicate with external auditors about the identification of significant internal control deficiencies?

Would there be any mechanisms to avoid the disagreements between each other before the decisions agencies made for disclosure of significant deficiencies or non-compliance or before the release of audit opinions?

16. Australian, Queensland, and Victoria audit offices provide agencies with suggestions and better practice guides for internal control improvement. Are there any other measures such as assistance for training and education to help agencies establish and implement effective internal control systems?

附錄 3 昆士蘭教育廳風險管理層級

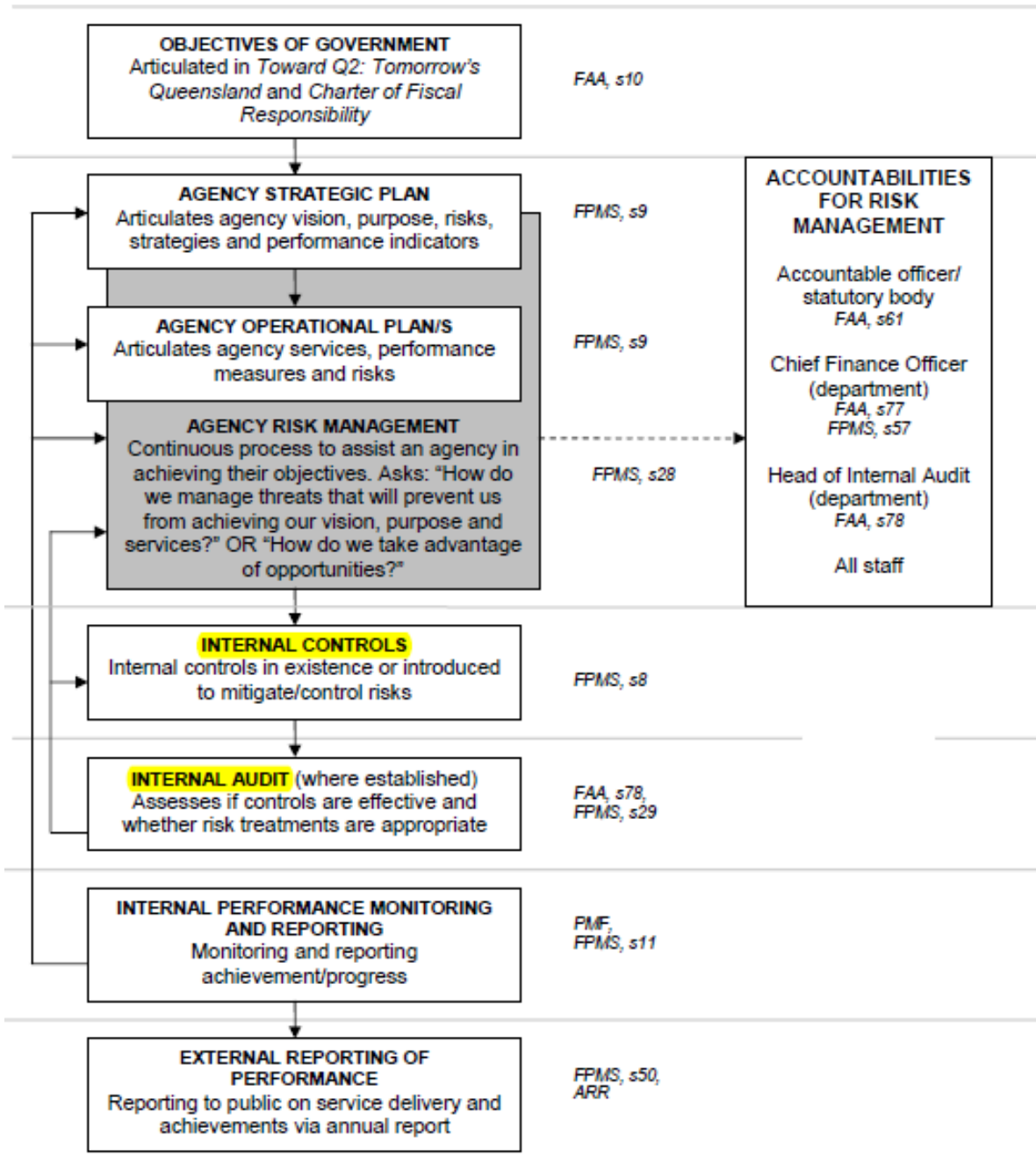
Risk hierarchy



資料來源：Department of Education, Training and Employment, Queensland Government (2014), *Enterprise Risk Management Framework 2014 - 2018*。

附錄 4 昆士蘭風險管理整合架構範例

Application Guide 3 - Example of integrated risk management within an agency



Legend:

- ARR: Annual Report Requirements for the Queensland Public Sector
- FAA: Financial Accountability Act
- FPMS: Financial and Performance Management Standard
- PMF: Guide to the Queensland Government Performance Management Framework

資料來源：Queensland Treasury (2011), *A Guide to Risk Management*。

附錄 5 維多利亞聲明書範例

Template 1

Example representation from Accountable Officer and CFAO to Responsible Body

Statement to the Responsible Body of <insert agency name>

The Accountable Officer and Chief Finance and Accounting Officer state that:

- (a) with regard to the integrity of the financial reports of <insert agency name> for the year ended 30 June <insert year> that:
 - (i) the financial statements and notes thereto comply with accounting standards in all material respects;
 - (ii) the financial statements and notes thereto give a true and fair view, in all material respects, of the financial position and performance of the agency and consolidated entity;
 - (iii) in our opinion, the financial statements and notes thereto are in accordance with the *Financial Management Act 1994* and associated directions; and
 - (iv) in our opinion, there are reasonable grounds to believe that the agency will be able to pay its debts as and when they become due and payable.

- (b) with regard to risk management and internal compliance and control systems of <insert agency name> for the year ended 30 June <insert year>:
 - (i) the statements made in (a) above regarding the integrity of the financial statements and notes thereto are founded on a sound system of risk management and internal compliance and control systems which, in all material respects, implement the policies adopted by the Responsible Body;
 - (ii) the risk management and internal compliance and control systems underpinning financial management processes are operating effectively and efficiently, in all material respects, based on an evaluation against the elements of the agency's defined internal control framework; and
 - (iii) nothing has come to our attention since 30 June <insert year> that would indicate any material change to the statements in (i) and (ii) above.

<insert name>

Accountable Officer

<Date of annual report> *

<insert name>

Chief Finance and Accounting Officer

<Date of annual report> *

* To be dated as same date as annual report. Statement should be made at least annually to the Responsible Body upon completion and before the public release of the annual report

Template 2

Example representation from management and staff to the Accountable Officer and CFAO

Statement to the Accountable Officer and CFAO of <insert agency name>

This statement is to verify that I have:

- 1) Identified the financial management requirements of my <insert cost centre/division>.
- 2) Put in place a structure to ensure transactions of the <insert area/office> have been processed in accordance with these requirements and including:
<insert reference to approved policies and procedures>
<insert reference to approved delegations of authority>
- 3) Monitored transactions and processes in my <insert cost centre/division> in accordance with my financial management responsibilities
- 4) In this process, identified the following issues that have or may impact financial management structures or processes under my responsibility:
<insert any areas that need improvement>
<insert any areas that need improvement>
- 5) Put in place the following rectification plans to address the above issues:
<insert rectification plan and when date it is expected to be completed>

This statement has been prepared to the best of my knowledge and confirms that no other issues that would impact on financial management have come to my attention.

<Manager/staff name>

<Title>

<Date of report>

資料來源：Department of Treasury and Finance, Victoria (2013), *Financial Management Compliance Framework user Guide (Updated Aug 2013)* ◦

附錄 6 澳洲聯邦及各州政府內部控制推動情形摘要

政府 比較項目	聯邦	昆士蘭	維多利亞
辦理依據	《公共治理、績效及課責法》(PGPA Act) 於 2014 年 7 月生效，將課責主管 (accountable authority) 對內部控制之責任立法	《財務課責法》(FA Act)及其授權法規：《財務課責規則》(FA Regulation)、《財務與績效管理標準》(FPMS) 及《財務課責手冊》	依據《財務管理法》(FMA) 建置「財務管理遵循架構」(FMCF)，內控未立法，由財政廳以行政命令 (Directions) 之方式規範
主管機關	財務部 (Department of Finance)	財政廳 (Queensland Treasury and Trade, QTT)	財政廳 (Department of Treasury and Finance, DTF)
風險管理架構	《AS/NZS ISO 31000:2009 風險管理原則與指引》(AS/NZS ISO 31000:2009) 及《聯邦風險管理政策》	《AS/NZS ISO 31000:2009 風險管理原則與指引》(AS/NZS ISO 31000:2009) 及《風險管理指引》	《AS/NZS ISO 31000:2009 風險管理原則與指引》(AS/NZS ISO 31000:2009) 及《維多利亞州政府風險管理架構》(VGRMF)
內控架構	新架構之指引持續制訂中，目前僅見原則性要求。其內控制度為風險導向，要求與風險相稱。	內部控制為治理架構之一部分，於財務課責手冊中制訂原則性要求，參採 COSO 架構。	採風險導向，根據 COSO 架構，但較 COSO 之 5 項要素增加遵循 (compliance) 項目。
內控責任	<ol style="list-style-type: none"> 《公共治理、績效及課責法》明訂課責主管須建立並維持適當的風險監控與管理及內部控制制度。並於《資源管理指引第 200 號：課責主管之一般職責》(RMG No.200) 作出具體規範。 要求課責主管必須確保成立審計委員會，並依《資源管理指引第 202 號：審計委員會》(RMG No.202) 運作。 	<ol style="list-style-type: none"> 《財務課責法》明定建立及維持適當的內部控制及風險管理制度為課責長 (accountable officer) 之職責。 《財務與績效管理標準》規定課責長須依財政部訂頒之《審計委員會指引：改進課責與績效》成立審計委員會。 《財務與績效管理標準》要求將內部控制架構編入機關「財務管理實務手冊」(FMPMs) 中。 	<ol style="list-style-type: none"> 以命令要求責任主體 (responsible body) 須覆核及監控機關 (構) 風險管理及財務內部控制。 各機關 (構) 須成立審計委員會。

政府 比較項目	聯邦	昆士蘭	維多利亞
自行評估及聲明書簽署	<p>1. 2006-07 年引進遵循簽證 (Certificate of Compliance)，要求課責主管評估機關內控機制、管理情形及依據審計委員會建議，對相關規範的遵循及適當的風險管理策略做出簽證，並於報告中列示未遵循之項目。報告將送交執行長及財務部，由財務部彙整後於議會提出報告。</p> <p>2. 在新架構下，聯邦個體須經自行評估後，由課責主管簽署出具遵循報告 (Compliance Report) 確保對相關法規之遵循；並列示未符合之項目。</p>	<p>1. 《財務課責手冊》指出關鍵內控須依風險評估結果建置，並進行持續監督或專案監督。</p> <p>2. 手冊同一章節指出內部控制自行評估的目的和要求，但未明定流程。</p> <p>3. 財務長每年須提供機關執行長關於財務內部控制效率性、效益性和經濟性的聲明書，簡稱財務長聲明書 (CFO Statement)。</p>	<p>1. 建置遵循監督系統 (CMS)，由機關（構）自行評估後填報遵循狀況，財政廳彙總出具年度遵循報告。</p> <p>2. 財務暨會計長 (CFAO) 須向責任主體及審計委員會出具聲明書，聲明內容包括：財務報導基於健全風險管理、遵循及內部控制；機關（構）的風險管理、內部遵循及內部控制在所有重大方面均有效率且有效果地運作等。</p> <p>3. 機關（構）須於年度報告中出具風險證明 (risk attestation)，內容包括內部控制存在且持續改善，足以協助責任主體了解、管理及控制曝險程度。</p>
內部稽核	<p>1. 內部稽核計畫須經審計委員會同意，向課責主管及審計委員會報告。</p> <p>2. 法規未對稽核方式及流程做出具體規範，但建議機關參採 IIA 及澳洲證交所 (ASX) 之相關指引。</p> <p>3. 澳洲國家審計總署 (ANAO) 發行《公部門內部稽核實務指引》供機關參採。</p>	<p>1. 《財務課責法》規定執行長須指定內部稽核主管 (head of internal audit)。</p> <p>2. 《財務與績效管理標準》要求執行長建立內部稽核機制。稽核須經執行長許可，向執行長及審計委員會出具報告。</p> <p>3. 經財政廳長許可後，內稽職能可委託外部機構辦理或由數機關共用。</p>	<p>要求所有機關（構）建立並維持具適當獨立性之內部稽核職能。內部稽核計畫須依據風險設計，且經審計委員會同意。審計委員會應覆核內稽工作及其績效。</p>

資料來源：作者自行整理。

