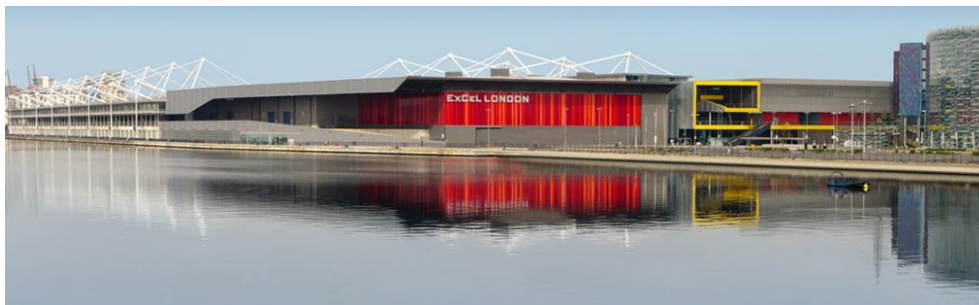




# 2014年國際內部稽核協會 年會出國報告



出國人員：郭大榮、蔡修毓

報告日期：中華民國 103 年 10 月 12 日



出國報告（出國類別：國際會議）

## 2014 年國際內部稽核協會 年會出國報告

服務機關：審計部

姓名職稱：郭大榮執行秘書、蔡修毓組長

派赴國家：英國

出國期間：中華民國 103 年 7 月 5 日至 7 月 17 日

報告日期：中華民國 103 年 10 月 12 日



## 2014 年國際內部稽核協會年會出國報告

### 摘要

「2014 年內部稽核協會國際年會」於今（103）年 7 月 6 日至 9 日假英國倫敦舉行，共有來自全球約 110 個會員國 2,378 人參與此一盛會，我國計有 13 人參加。本次年會主題為「建立連結的時機（Time to make the connection）」，主辦單位安排 6 場專題演講，及「對財務稽核人員的重大影響」、「嚇阻欺詐、賄賂與貪腐」、「新興的全球問題—未來如何發展？」、「治理、風險與控制：客觀保證與有效洞察」、「自主選擇成為內部稽核或不可或缺的資產」、「帶領團隊邁向卓越：管理與衝擊」、「提升公司價值：想向可能性」、「公部門與非營利組織的多面性」及「內部稽核師測驗科目複習」等 9 場同步舉行之研討會。

本部為拓展審計人員視野，汲取內部稽核專業新知，遴派 2 名審計人員參加本次年會。另為擴大派員出國效益及強化與國際審計機關聯繫，經我外交部駐外單位接洽聯繫，本部 2 名年會參加人員爰就近參訪英國國家審計署（National Audit Office）及蘇格蘭審計署（Audit Scotland），俾瞭解其辦理人員招募、推動跨部門審計、執行最佳效益審計等相關實務，並彼此交流經驗。茲綜合彙整參加年會及參訪英國審計機關所得，擬具建議意見如下：

- 一、持續關注內部稽核專業團體發布或修訂之文件，借鏡參採最新理論與實務。
- 二、參考英國 NAO 跨政府小組查核報告，拓展績效審計查核領域。
- 三、參考最佳效益審計工具箱，提升調查計畫之研擬效率及周延性。
- 四、參考倫敦奧運組織實務經驗，敦促大型國際活動主辦機關縝密規劃內部控制作業。
- 五、由實習學生於適當媒介登載心得感想，深植本部專業正面形象。
- 六、改良本部國際交流回饋問卷形式，量化表達參與者整體滿意度。



## 目錄

壹、前言.....	1
貳、參加年會過程.....	2
參、專題演講摘要.....	7
一、適應變化的步調.....	7
二、領導多元文化內部稽核職能.....	8
三、舉發者的力量.....	12
四、整合性報告如何改變內部稽核的角色.....	13
五、如何在複雜的世界中明智地決策.....	14
六、新商業模式產生新價值.....	17
肆、重要研討議題.....	20
一、查核舞弊：如何正確執行－實務指南.....	20
二、溝通、影響與合作關係.....	22
三、瞭解風險就瞭解舞弊.....	26
四、如何在奧運活動中辦理內部稽核.....	30
五、提升公共服務績效的內部稽核－使策略差異化.....	35
六、公部門及非營利組織的獨特挑戰.....	38
伍、英國審計機關參訪紀要.....	41
一、英國國家審計署.....	41
二、蘇格蘭審計署.....	45
陸、研討心得及建議意見.....	49
一、持續關注內部稽核專業團體發布或修訂之文件，借鏡參採最新 理論與實務.....	49
二、參考英國 NAO 跨政府小組查核報告，拓展績效審計查核領域 .....	50
三、參考最佳效益審計工具箱，提升調查計畫之研擬效率及周延性 .....	52
四、參考倫敦奧運組織實務經驗，敦促大型國際活動主辦機關縝密 規劃內部控制作業.....	55
五、由實習學生於適當媒介登載心得感想，深植本部專業正面形象 .....	57

六、改良本部國際交流回饋問卷形式，量化表達參與者整體滿意度 .....	59
附錄：年會活動日程表 .....	62



## 圖目錄

圖 1 本次內部稽核協會國際年會主題：建立連結的時機 .....	1
圖 2 英國倫敦國際會展中心外觀 .....	2
圖 3 我國代表團成員與 IIA 總裁暨執行長 Richard F. Chambers 合影	2
圖 4 本次年會有效率的報到程序 .....	3
圖 5 國際 IIA 董事會主席保羅桑貝爾及 本次年會主席尼可拉芮蒙	3
圖 6 2015 年國際內部稽核協會年會主題 .....	6
圖 7 阿拉斯泰爾坎貝爾與其著作「布萊爾年代」 .....	7
圖 8 理查錢柏斯與其著作「從稽核歷程學到的經驗」 .....	9
圖 9 麥可伍德福與其著作「揭露奧林帕斯內部醜聞：我如何從 CEO 成為舉發者」 .....	12
圖 10 墨文金 .....	13
圖 12 明智決策的 7 個具體步驟 .....	15
圖 11 諾瑞娜赫茲與其著作「睜大眼睛」 .....	15
圖 13 基斯海伍德 .....	17
圖 14 以羚羊及獅子寓意持續面對變革的挑戰 .....	18
圖 15 溝通（communication）其他溝通媒介的關係 .....	24
圖 16 內部稽核人員自我信念的來源 .....	25
圖 17 舞弊五邊形理論 .....	28
圖 18 顧問信賴水準座標 .....	30
圖 19 倫敦奧運牽涉的利害關係人 .....	31
圖 20 倫敦奧運人力動員情形 .....	32
圖 21 內部稽核人員應提出的重要關鍵問題 .....	35
圖 22 公部門內部稽核能力模型五大等級 .....	40
圖 24 本部參訪同仁與英國國家審計署接待成員合影 .....	41
圖 23 英國國家審計署外觀 .....	41
圖 25 NAO 之投入、產出及成效 .....	44
圖 27 本部郭執行秘書大榮與 AS 審計服務處處長 Fiona Kordiak 交換 紀念品 .....	45
圖 26 蘇格蘭審計署外觀 .....	45
圖 28 蘇格蘭審計署之組織架構 .....	46

圖 29 反賄賂和反貪腐稽核方案封面 .....	49
圖 30 公共部門中的獨立審計委員會文件封面 .....	49
圖 31 新版國際內部稽核專業實務架構 (IPPF) 草案封面 .....	50
圖 32 結構化之重要構面與關鍵問題 (以風險管理議題為例) .....	53
圖 33 倫敦奧運各階段內部稽核主要活動 .....	56
圖 34 NAO 實習生專屬部落格.....	57
圖 35 本部鼓勵優秀人才報考高考三級審計類科海報.....	59

## 表目錄

表 1 整合性報告書 7 大指導原則以及 8 大內容元素 .....	14
表 2 「舞弊稽核策略」及「可靠資訊來源」議題內涵 .....	21
表 3 建立關係的 6 項重點 .....	24
表 4 對合作關係正確及錯誤的認知 .....	26
表 5 三道防線模型表單範例 .....	34
表 6 英國國家審計署主要工作內容 .....	42
表 7 NAO 跨政府小組近期公布之調查報告議題.....	52
表 8 最佳效益工具箱四個評估等級與描述 .....	53
表 9 最佳效益審計評估矩陣（以風險管理議題為例） .....	54
表 10 最佳效益工具箱目前已建置之評估議題 .....	55
表 11 倫敦奧運各期間稽核次數統計 .....	56
表 12 NAO 實習生部落格中較為活潑留言摘錄.....	58
表 13 NAO 在 UK300 會計金融領域中名列第 6 名 .....	59
表 14 參訪蘇格蘭審計署前需填寫之申請表單 .....	60
表 15 參訪蘇格蘭審計署參訪後需填寫之回饋問卷 .....	60
表 16 現行本部國際審計技術交流活動之回饋問卷 .....	61



## 壹、前言

第 73 屆「2014 年內部稽核協會國際年會」(The IIA's 73rd International Conference) 於民國(以下同)103 年 7 月 6 日至 7 月 9 日假英國倫敦舉行，鑑於近年社群網路普及，資訊傳遞更為迅速，不僅創造許多新的商業型態，亦改變許多組織傳統的運作方式，內部稽核人員更需瞭解資訊網路對組織所可能產生的機會與威脅，方能面對新的風險型態，協助管理階層提升組織效能與價值，故本次年會主題訂為「建立連結的時機(Time to make the connection)」(如圖 1)。



圖 1 本次內部稽核協會國際年會主題：建立連結的時機

主辦單位為有效提升各國內部稽核人員之核心技能，並宣揚組織內控機制之重要性，會中邀請國際間在相關領域卓有貢獻之公司高階主管人員及學者專家們，藉演講機會分享其職場經驗或專業新知。審計部為鼓勵同仁參與稽核專業研討活動，並審酌業務需要，經遴派審計業務研究委員會郭執行秘書率蔡組長修毓前往參加。另為擴大派員出國效益，及強化與各先進國家審計機關之聯繫，爰就近參訪英國國家審計署(National Audit Office)及蘇格蘭審計署(Audit Scotland)，俾瞭解其辦理人員招募、推動跨部門審計、執行最佳效益審計等相關實務，並彼此交流經驗。謹就參加本次年會過程、專題演講摘要、重要研討主題、英國審計機關參訪過程、研討心得及建議意見等提出報告。

## 貳、參加年會過程

本次大會於英國倫敦國際會展中心（London's International Exhibition and Convention Centre；簡稱 ExCeL London）舉行（如圖 2），會議規模相當盛大，主辦單位共動員 136 名工作人員。年會共有 110 個國家共 2,378 位會員代表參加，其中參加人數較多之國家為英國（650 人）、美國（250 人）、韓國（84 人）、南非（72 人）、迦納（54 人）；我國代表團則由本部、中華民國內部稽核協會、證券交易所、台灣中油公司等合計 10 個機關團體 13 名會員代表參加（如圖 3）。



圖 2 英國倫敦國際會展中心外觀



圖 3 我國代表團成員與 IIA 總裁暨執行長 Richard F. Chambers 合影

年會於 103 年 7 月 6 日接受與會人員辦理報到手續，本次年會主辦單位事先以 E-mail 寄發參加人員專屬條碼，參加人員於當天報到處自行掃描條碼後，由印表機自動列印參加證，再自行持參加證依序至另兩個櫃臺領取證件套（含專屬顏色頸帶）及文件提袋（如



圖 4) 。由於主辦單位將最繁複耗時的參加證領取作業採自動化方式處理，故現場可以約 8 位工作人員之精簡人力處理 2,378 人的報到程序。



圖 4 本次年會有效率的報到程序

7月7日由模仿披頭四的樂隊(Counterfeit Beatles Tribute Band)先行在會場以熱鬧音樂暖場，接著大會播放英國查爾斯親王(HRH Prince Charles)的錄影賀詞。查爾斯親王致詞中提及目前世界各國均面臨「自然資源消耗及污染」、「氣候變遷災害」、「節能系統發展瓶頸」、「資源耗竭」、「金融債務危機」與「人口持續增加」等六大全球性風險，他期許國際內部稽核協會能就這些風險議題提出更多建言。查爾斯親王致詞後，大會在國際 IIA 董事會主席(IIA Global Chairman of the Board)保羅桑貝爾(Paul Sobel)、本次年會主席(Conference Chair)尼可拉芮蒙(Nicola Rimmer)(如圖 5)致歡迎詞後正式開始議程。



保羅桑貝爾

尼可拉芮蒙

圖 5 國際 IIA 董事會主席保羅桑貝爾及  
本次年會主席尼可拉芮蒙

在三天議程中，主辦單位共舉辦 6 場專題演講及 9 場主題同步研討會。有關專題演講之演講者包括：英國前首相布萊爾之聯絡主任阿拉斯泰爾坎貝爾(Alastair Campbell)、國際內部稽核協會總裁暨執行長理查錢柏斯(Richard F.

Chambers)、奧林帕斯公司前總裁暨執行長麥可伍德福(Michael Woodford)、國際整合性報告會議主席墨文金(Mervyn E. King)、

倫敦大學學院教授諾瑞娜赫茲（Noreena Hertz）、基斯啟發公司人才發展執行長基斯海伍德（Keith Heywood），專題演講概要詳如本報告「



參、專題演講摘要」。

同步研討會則區分為 9 項主題，由各演講人以不同角度介紹內部稽核之方式、觀念與各種新知，並進行案例分享。9 項主題分別為：

- 對財務稽核人員的重大影響 (The significant impact of financial services auditors)
- 嚇阻欺詐、賄賂與貪腐 (Fraud, bribery & corruption: stop them in their tracks)
- 新興的全球問題－未來將如何發展？ (Emerging global issues – what does the future hold?)
- 治理、風險與控制：客觀保證與有效洞察 (Governance, risk, & control: objective assurance, effective insight)
- 自主選擇僅是內部稽核或是不可或缺的資產 (Internal auditor or indispensable asset? The choice is yours)
- 帶領團隊邁向卓越：管理與衝擊 (Take your team to the top: manage with impact)
- 提升公司價值：想像可能性 (Elevating corporate values: imagine the possibilities)
- 公部門與非營利組織的多面性 (The diverse facets of public sector and not-for-profit)
- 內部稽核師測驗科目複習 (CIA exam review: prepare to pass)

各項主題再行細分不同議題，其中與審計機關較有關聯之研討議題則有：「查核舞弊：如何正確執行－實務指南」、「溝通、影響與合作關係」、「瞭解風險就瞭解舞弊」、「如何在奧運活動中辦理內部稽核」、「提升公共服務績效的內部稽核－使策略差異化」、「公部門及非營利組織的獨特挑戰」等，其概要內容詳如本報告「肆、重要研討議題」。

明（2015）年內部稽核協會國際年會將於加拿大溫哥華舉行，其研討主題為「變革如同攀登高山般困難；機會如同悠游大海般遼闊（Mountains of Change...Oceans of Opportunities）」（如圖 6），預計將聚焦於即時性與全球性內部稽核議題，希望各與會人員在明年屆時能踴躍參加。



**2015 International Conference  
Mountains of Change...Oceans of Opportunities**

圖 6 2015 年國際內部稽核協會年會主題

## 參、專題演講摘要

### 一、適應變化的步調

#### (Adapting to the Pace of Change)

阿拉斯泰爾坎貝爾 (Alastair Campbell) / 英國前首相布萊爾之聯絡主任  
(Former Director of Communications to Tony Blair, Former Prime Minister  
of the UK)

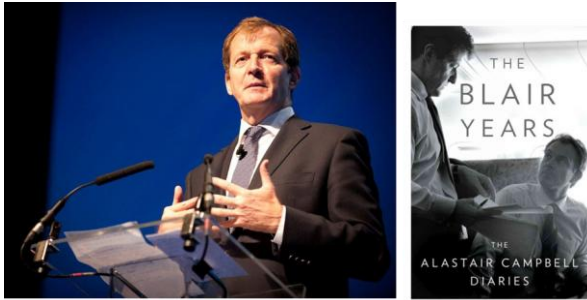


圖 7 阿拉斯泰爾坎貝爾與其著作「布萊爾年代」

本次演講者是英國前首相布萊爾極為倚重的幕僚，曾擔任布萊爾溝通策略智囊暨發言人長達 10 年，目前在政治界仍具有舉足輕重的地位，並已出版了三本日記及兩本小說。本專題

演講係分享其近期著作「布萊爾年代 (The Blair Years)」部分內容 (如圖 7)，著重於網路社群發展對政府的影響與衝擊。

演講開始，講者先以當年英國工黨黨魁布萊爾 (Blair) 因為掌握社會民眾對改變的需求，採取清楚明確的策略，而贏得大選並長期執政，說明組織在面對變化的環境時，掌握關鍵並適時應對的重要性。

接著，演講者表示，現在網路社群發達，任何一個單獨個案發生時，就如同被投入一顆石頭的湖心般，其影響與衝擊會像漣漪向四方發散難以控制。以 2010 年末至 2011 年初在北非突尼西亞發生的茉莉花革命為例，2010 年 12 月 17 日，一名 26 歲青年攤販穆罕默德·布瓦吉 (Mohamed Bouazizi) 自焚抗議警察執法，觸發其境內大規模街頭示威遊行及爭取民主活動，並進而推翻當時總統班·阿里政權。許多研究認為，該國社會長期潛伏對執政當局不滿固然是主因，但若非透過現代網路及社群媒體 (如：Wiki、Twitter 等) 迅速傳播訊息與聯繫的功能，革命活動可能無法如此迅速大規模地爆發，故此次革命也有人稱為「Wiki Leaks 革命」或「Twitter 革命」。由於網路無遠弗屆，故茉莉花革命實際上還對北非及中東其他國家產

生極大的影響，如阿爾及利亞、埃及等國民眾均效法類似示威抗議模式。

同樣地，2011年8月在英國倫敦發生的暴動事件，一開始也是因為倫敦一名黑人男性馬克·達根（Mark Duggan）遭倫敦警察於逮捕時槍殺，導致民眾上街抗議警察暴行後失控導致，暴動後來甚至擴散至伯明罕、利物浦等大城市。儘管許多研究指出當時英國經濟不景氣、失業率節節攀升是引發這次暴動的主因，但許多媒體也發現，參與抗議或暴動民眾彼此以黑莓機、Twitter 互相聯繫，也是英國政府難以控制局勢的原因。

演講者最後指出，在政治上，就領導者而言，身邊有一個幕僚可以隨時提醒風險所在是很重要的；就組織管理階層來說，內部稽核人員可以扮演這樣提醒者的角色。有效的風險管理是組織在進行變革計畫時的關鍵部分。但由於變革往往無前例可循，從預測、規劃到執行，每個階段都必須面對大量未知的未來；就內部稽核而言，在變化的環境裡進行風險控制的確相當困難。

他建議，內部稽核人員若要能有效監督變革計畫的程序，必須能協助管理階層注意變革計畫所依據的資料有無盲點，能否有效支持變革的決策，此外，內部稽核人員亦應蒐集不同的論辯意見，以確認變革計畫是否已將重要風險納入考量。另外，許多組織的電腦中都可能存有大量被忽略但有價值的數據，若將這些數據納入分析，也許能產生更有洞見的策略。

透過此演講，與會者瞭解內部稽核人員除了關注組織有關資產運用、財務報導、舞弊預防等傳統課題外，如何考量單一事件因網路傳播而急速擴大衝擊的風險，也是內部稽核人員必須面對的挑戰。

## 二、領導多元文化內部稽核職能

### **(Leading Multicultural Internal Audit Functions)**

理查錢柏斯 (Richard F. Chambers) / 國際內部稽核協會總裁暨執行長  
(President and Chief Executive Officer, The IIA) / 美國

理查錢柏斯在內部稽核領域享譽盛名已久，本專題演講係分享其近期著作「從稽核歷程學到的經驗 (Lessons Learned on the Audit Trail)」部分內容 (如圖 8)，著重於探討受查單位對內部稽核不信



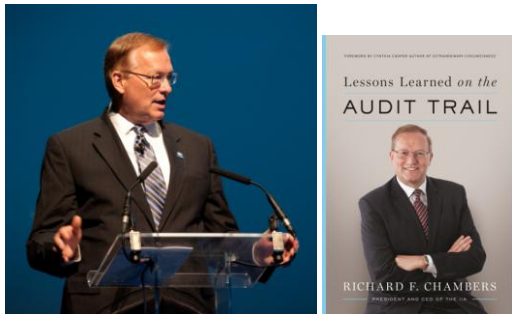


圖 8 理查錢柏斯與其著作「從稽核歷程學到的經驗」

任的原因、傑出的內部稽核人員應具備之人格特質，及稽核團隊成員之多元文化趨勢等課題。

### (一) 受查單位對內部稽核不信任的原因

根據演講者之經驗與觀察，受查單位對於內部稽核的不信任，來自於以下 5 項原因，可惜

由於受查單位往往不願承認透露，故很多內部稽核人員並不清楚，這 5 項原因為：

#### 1. 不相信稽核人員真正瞭解業務

若受查單位對稽核人員在專業業務上之素養沒信心，則對稽核人員的建議可能顧左右而言他，輕忽稽核報告所提之意見。若稽核人員發現上述情況，或許面對面以開誠布公的方式會談將有所幫助；此外，對於組織內部業務上之重要會議或訓練計畫，建議讓稽核人員能有更多參與發言機會。

#### 2. 認為稽核人員總是在事後批評與挑剔

實務上，確實有部分稽核人員總是在事後批評與挑剔，也因此造成受查對象的反感。經營管理者所注重的是當下、關心的是未來，若僅查核過去已發生之事實，提出後見之明，稽核人員無法受到尊重並導引變革。對風險導向之稽核觀念而言，著眼於未來之展望與挑戰，要優於僅對過去之缺失提出檢討。

#### 3. 稽核人員經常重覆執行別人已執行過之工作

若受查對象認為稽核人員經常重覆別人已執行之工作，對其支持率當然會銳減。稽核資源有限，若配置不適當，常與其他覆核性或確認性工作類似，不僅是一種浪費，且在應有之稽核覆蓋率上可能不足。

#### 4. 不相信稽核人員會對執行良好的部分加以讚揚

內部稽核人員在稽核過程中，對於優缺點部分均需兼顧，若發現受查對象確實有執行良好、產生貢獻，足以為其他部

門標竿之部分，亦應在稽核報告中描述。一份能平衡報導的稽核報告，可有效降低受查對象的敵對心態，提升其士氣。

## 5. 稽核人員總是堅持爭辯其意見

在稽核現場，有時會發現當受查對象表達對稽核意見的不同看法時，稽核人員會不肯妥協地爭辯，直到最後受查對象勉為其難地接受稽核人員意見為止。但其實受查對象並未真的接受，僅是希望稽核人員盡快離開，趕快結束此尷尬情境。稽核人員需改變將自己的成就構築在他人失敗上的觀念，內部稽核的目的係在改變觀念與作法，而不在於爭辯；適度聆聽受查對象想法，比一味地提出意見要對方接受來的有效。

### (二) 稱職稽核人員應具備之人格特質

根據美國勞動部的調查，過去 10 年來市場對於審計與稽核人力之需求，大幅領先就業市場之總平均，這是對於有志於審計稽核工作者而言，的確是項好消息。但是就個人而言，選擇工作時，就業機會多寡固然是取決因素之一，但亦須審慎考量本身人格特質是否適合從事該項工作。

根據演講者多年工作經驗，他分享稱職稽核人員應具備的 5 項人格特質，提供稽核人員隨時自我惕勉：

#### 1. 具備獨立思考的能力

稽核人員必須花大量時間思考，尤其是對資料之蒐集、分析、運用、統合及對資料本身之評價，掌控此一關鍵獨立思考能力，方能提昇稽核績效。依據 IIA 所作專業趨勢調查，各公司或部門招募稽核人力時，最關切的便是有無獨立思考的能力。

#### 2. 具備好奇心與懷疑心

好奇與懷疑的心態是稽核人員的重要資產，一份好的稽核報告通常最初來自於一個好問題。優秀的稽核人員能不斷地提出問題，並挑戰現存的各項假設。

#### 3. 建立人際網絡

人們通常有一個錯誤的印象，認為稽核工作僅與數字有關，與人際關係無關，且稽核人員朋友愈少愈好。但事實上，

根據美國伊利諾大學 kirston Fanning 教授及密西西比大學 David Piercey 教授所作之調查，稽核人員若缺乏良好的人際網絡，不僅可能會錯過許多重要資訊來源，且所提的稽核意見往往更容易遭到受查對象反駁。在不影響獨立性的前提下，適度建立人際網絡，有助於稽核工作遂行。

#### 4. 不沿襲舊規具創新作法

稽核之目的即在促使組織改善，因此相較於受查對象，稽核人員更需要能跳脫舊有思維框架，提出創新想法與觀點，其所提稽核建議較能夠正面影響組織各項作業，提升正確性、增進效率、減少舞弊，促進資產安全。

#### 5. 良好的文字表達能力

稽核結果係以文字書面方式呈現，因此稽核人員需具備良好的報告撰擬能力及溝通能力。且一份條理清晰、邏輯完整的報告，亦有助於建立稽核人員形象，使受查對象較能瞭解並服膺稽核意見，有效促進溝通。

### (三) 稽核團隊之多元文化趨勢

由於交通發達及產業發展需求，接受世界各地工作移民已是許多國家的既定政策；此外，對許多跨國組織而言，其在各地的分支機構往往必須面對不同地區實務規範與國際性準則間存有差異的挑戰。因此，內部稽核團隊成員來自全球各地、具備多元文化背景已是常態。

在此情況下，有些內部稽核成員可能會對稽核工作缺乏自信或適應不良，其可能原因之一來自於成員不同文化背景間的衝突。例如在有些文化中，員工對於在會議中公開發論問題會覺得尷尬不自然，因此總是說「沒問題」，但實情可能並非如此；又例如在某些文化中，人際關係技巧可能比單純強調程序規定更能解決團隊合作問題。

儘管多元文化內部稽核團隊可能有以上問題，不過也具有相當多的優點。由於全球趨勢難以判斷與掌控，領導者所領導的團隊組織，不僅是在當下能夠有效運作，而且能夠為明日的變化預為適應準備。組織在其日常系統性的運作中，還必須培養創造力。一個多世代、多文化的團隊，在不同背

景間彼此激盪出的火花通常讓創新更易產生與成功，有助於滿足不同的顧客需求，且在追求成長機會的同時，仍能顧及社會利益及傳統價值（如品質與誠信）。

只要領導者對於影響多元文化內部稽核職能發揮的原因有所瞭解及處理，多元文化將可對此內部稽核團隊帶來正向利益，有助於該團隊在現今複雜環境中成長，並引導其組織通過各式挑戰，適應未來。

### 三、舉發者的力量 (The Power of the Whistle)

麥可伍德福 (Michael Woodford) / 奧林巴斯公司前總裁暨執行長 (Former President and Chief Executive Officer, Olympus Corporation) / 英國



圖 9 麥可伍德福與其著作「揭露奧林巴斯內部醜聞：我如何從 CEO 成為舉發者」

麥克伍德福是日本著名的國際級企業奧林巴斯 (Olympus) 的前 CEO，他是第一位從業務員做起，花 30 年爬上日本大企業 CEO 的西方專業經理人。卻在上任兩週後，因為質疑公司一筆 17 億美元的詐欺購併交易而遭解僱。由於感覺受到黑道的威脅，

他不得不搭機逃離日本，並將奧林巴斯的詐欺交易案直接訴諸媒體，成為第一位向外界告密的跨國企業執行長。本次專題演講係分享其近期著作「揭露奧林巴斯內部醜聞：我如何從 CEO 成為舉發者 (Exposure: Inside the Olympus Scandal: How I Went from CEO to Whistleblower)」部分內容（如圖 9），並提及其成為舉發者的過程與經驗。

奧林巴斯創立於 1919 年，原本從事顯微鏡與溫度計的製造，1936 年開始製造相機、1950 年推出第一部醫療用途的胃內攝影用內視鏡的先例，從此在全球即以醫療用內視鏡聞名，市占率一度高達 7 成 5。然在 1980 年代末期日本經濟泡沫化後，該公司財務操作失敗，投資損失金額逾 1 千億日圓，為了掩飾這些損失，奧林巴斯從 1990 年代以作假帳方式隱匿虧損並維持股價。



事件爆發的起因在於該公司於 2006 至 2008 年間以 734 億日元高價收購與奧林巴斯核心業務幾乎無關的日本國內三家股票，並在 2009 年減記 557 億日元資產（相當於上述併購總額的 76%）；又在另外在 2008 年 2200 億日圓收購英國一家醫療機械公司時，浮報支付了 600 億日圓（達收購價之 36%，遠高於一般行情的 1~3%）的酬勞給仲介公司，借此掩蓋虧損。前述 4 間公司的併購案經日本國內一家小雜誌社「Facta」質疑，並在甫升任 CEO 的麥克伍德福拒絕配合董事會掩飾下，整個奧林巴斯企業長達近 20 年財務報表詐欺行為才遭曝光。

由於麥克伍德福沒有選擇保住自己數百萬美元高薪，而選擇揭露真相，並進而促使日本政府強化多項公司治理措施，因此獲得多項殊榮，並在公司治理領域享有甚高的讚譽。

#### 四、整合性報告如何改變內部稽核的角色 (How Integrated Reporting Is Changing the Role of Internal Audit)

墨文金 (Mervyn E. King) / 國際整合性報告會議主席 (Chairman, International Integrated Reporting Council) / 南非



圖 10 墨文金

本專題演講者墨文金（如圖 10）除了介紹整合性報告 (Integrated Reporting) 的概念外，亦討論其對內部稽核角色之影響。

現代企業營運活動日趨複雜，傳統財務報表已無法滿足利害關係人瞭解整個企業的需求，因此整合性報告應運而生。所謂整合性報告即是透過 7 大指導原則及 8 大內容元素（如表 1），要求企業將有關其各種（包括財務性與非財務性）活動的分散資訊予以整合，以便於利害關係人運用，並得以對企業各種活動產生一個整體性的概貌與評價。

整合性報告可提供下列重要資訊：

- 企業策略、商業模式、營運情形等相關資訊。
- 企業過去的歷史績效。
- 企業未來面臨的風險、如何克服以及如何檢核成效。

- 企業將持續發展的短程、中程及長程目標。

表 1 整合性報告書 7 大指導原則以及 8 大內容元素<sup>1</sup>

指導原則	內容元素
聚焦策略與未來方向 (Strategic focus and future orientation) 資訊連結性 (Connectivity of information) 利害關係人之關係 (Stakeholder relationships) 重大性 (Materiality) 簡潔性 (Conciseness) 可靠性和完整性 (Reliability and completeness) 一致性和可比較性 (Consistency and comparability)	機構概述和外部環境 (Organizational overview and external environment) 治理 (Governance) 商業模式 (Business model) 風險和機會 (Risks and opportunities) 策略和資源配置 (Strategy and resource allocation) 績效 (Performance) 未來展望 (Outlook) 編制和報告基礎 (Basis of preparation and presentation)

事實上，由於企業整合性報告彙整了財務以外部門的資訊，因此管理階層更需仰賴內部稽核部門的協助，以判斷報告中的資訊是否平衡、足夠、可靠且無重大錯誤。

由於整合性報告的目標是「向財務資本提供者說明企業組織如何持續創造價值」，這與 COSO 內部控制整合架構的三大目標「有效果和有效率的營運、可靠的報導、遵循相關法令」其實彼此互為呼應，因此企業採用整合性報告，實際上將提升內部稽核人員的重要性。

## 五、如何在複雜的世界中明智地決策

### (How to Make Smart Decisions in a Complex World)

諾瑞娜赫茲 (Noreena Hertz) / 倫敦大學學院教授 (Professor, University College London) / 英國

諾瑞娜赫茲是目前頗具知名度的年輕思想家之一，不僅常受到電視、電台或網站邀請發表評論意見，也常常獲邀與國際級企業或組織的決策者討論有關經濟、商業或政治的決策建議。本專題演講

<sup>1</sup> 參考 <http://www.theiirc.org/international-ir-framework/>



圖 11 諾瑞娜赫茲與其著作「睜大眼睛」

係分享其近期著作「睜大眼睛（Eyes wide open）」部分內容（如圖 11），著重於探討提高決策能力的技巧。

根據研究，人們大腦平均每天大約要做 10,000 個決策（其中約 277 個與食物有關），有些決策無關緊要（例如喝咖啡時選擇卡布奇諾或拿鐵），有些相對就重要得多（例如決定在家帶小孩或是去職場工作）。

儘管人們每天有那麼多決策行為，但令人驚訝的是，大部分人並不會認真思考自己是如何進行決策的。通常人們都是重複過去經驗可行的決策策略，例如：向專家諮詢、憑藉自身的膽識、參考同儕的選擇、單純依賴直覺等。

演講者認為，僅依賴專家意見、過去經驗所採行的決策策略，可能會讓決策者誤入歧途，因為在瞬息萬變的世界裡，昨天的知識與經驗並不能保證今日或明日必然適用。她鼓勵人們善用批判性思考，辨識察覺自身潛在思考與決策模式可能產生的偏見與陷阱。她列舉了 7 個具體步驟（如圖 12），使人們可以在複雜的數位時代成為更為明智的決策者。



圖 12 明智決策的 7 個具體步驟

### (一) 避免過度信任專家

現代人們往往變得過於信任專家，舉例來說，過度相信信用評等機構的意見（結果發生了金融危機！）、過度相信前納斯達克主席伯納·馬多夫（Bernie Madoff）的專業與名望（結果他開設的基金是一場投資騙局！<sup>2</sup>）。一項近期的研究顯示，當聽取專家的意見時，大腦中的決策過程往往會停止運作。因此人們必須瞭解專家也有其能力的限制，應養成以批判性的態度考量專家意見。

### (二) 擴展「專家」的定義

傳統上，人們常以學歷、職銜等「外在標籤」界定專家，但現在各領域專業分工日趨細密，傳統觀念上的專家實際上並不容易熟悉通曉專業上各個面向。因此人們必須打破傳統對專家的既定印象，擴展對「專家」的定義。例如企業若是要解決生產現場的操作問題，有時對於操作細節有較多經驗與理解的作業領班，其意見可能比高學歷的單純理論專家更有價值。

### (三) 養成主動搜尋資訊的習慣

在行動通訊便利的時代，理論上人們多半很容易可以在網路上搜尋與決策問題有關的資訊，但演講者發現，實際上仍有不少比例的人們只是慣於接收他人透過 E-mail 或社群軟體所分享的趣聞，或是仰賴在網路上發問等待別人給予答案。因此演講者鼓勵人們仍應養成主動搜尋資訊的習慣，但須注意的是，網路資訊仍須交相比對確認，因為根據研究網路上有 1/3 的資訊是假的或不完整的。

### (四) 參考不同意見

人們通常偏好聽取與自己觀念想法近似的意見，但為了能夠有周延明智的決策，決策者必須以開闊的心胸，讓多元化的意見發聲，透過異議挑戰各種既定的假設，避免因個人偏見而產生的決策盲點。例如美國總統甘迺迪（John F. Kennedy）上任之初，便因為周圍充斥著只說 Yes 的人，導致後來在古巴豬獾灣事件的失敗；相對地，林肯總統（Abraham

---

<sup>2</sup> 伯納·馬多夫（Bernard Madoff，1938 年 4 月 29 日），是美國前納斯達克主席，之後自己開設了馬多夫對沖避險基金。由於該基金的運作實際上是一種龐氏騙局（Ponzi scheme，參與者要先付一筆錢作為入會代價，而所賺的錢是來自其他新加入的參加者，而非公司本身透過業務所賺的錢。投資者通過不斷吸引新的投資者加入付錢，以支付上線投資者，而隨著更多人加入，資金流入不足，騙局泡沫爆破時，最下線的投資者便會蒙受金錢損失），弊案最後爆發時，統計投資者損失達 500 億美元以上，其中包括眾多大型金融機構。



Lincoln) 則容許周遭環繞不同類型的人，以協助其決策的周延性。

#### (五) 瞭解自己的偏好

人類實際上並非傳統經濟理論中的理性決策者，人們的決策受到無數自身沒有察覺到的因素影響。許多研究顯示甚至決策當時的心情、環境、睡眠多寡及食物皆會影響人類的決策。最重要的，人們有「以個人的信念偏好為決策找理由」的傾向。因此，決策者應瞭解自己的偏好，時時檢視自己的決策行為是否只是為個人的信念偏好辯護。

#### (六) 不盲目複製過去成功經驗

在這瞬息萬變的世界裡，昨日的成功經驗與作法，並不一定完全適合現在或未來。電影真善美的製片人在當年成功後，認為自己已擁有勝利方程式，但其隨後以相同的方式所製作的電影卻遠不如預期；類似的情節在商業界亦常出現，如：摩托羅拉(Motorola)、諾基亞(Nokia)、黑莓(Blackberry)等公司在手機產業的起落、柯達(Kodak)公司宣布破產等。過去的成功經驗並非毫無價值，但必須切實分析其成功的條件是否仍適用於現在。

#### (七) 保留完整的思考時段

目前人們面臨資訊的超載，由於智慧型手機、E-mail、各式社群軟體的同步發展，人們往往必須不斷地處理片斷瑣碎的資訊與事務，導致疲勞及分心的情況，影響決策的周延性。而且由通訊科技的發展趨勢看來，這種情況未來恐怕只會更糟。因此，演講者最後提醒聽眾，為了改善決策品質，要週期性地跳脫瑣碎的事務，為自己保留一個完整不受干擾的時段獨處與思考。

## 六、新商業模式產生新價值

### (New Business, New Value)

基斯海伍德 (Keith Heywood) / 人才發展執行長 (Talent Development Executive) / 基斯啟發公司 (Keith Inspires) / 辛巴威



圖 13 基斯海伍德

本次演講者基斯海伍德 (圖 13) 在快速消費品行業從事超過人才培育與發展工作超過 12 年，擅長演講貿易和工業變遷相關議題。演講者表示，全球各企業都必須面對傳統商業模式必須變革的挑戰，就如同非洲原野的羚羊

與獅子，不僅必須持續地跑，而且要跑得夠快！否則就會被吃掉或餓死（如圖 14）。

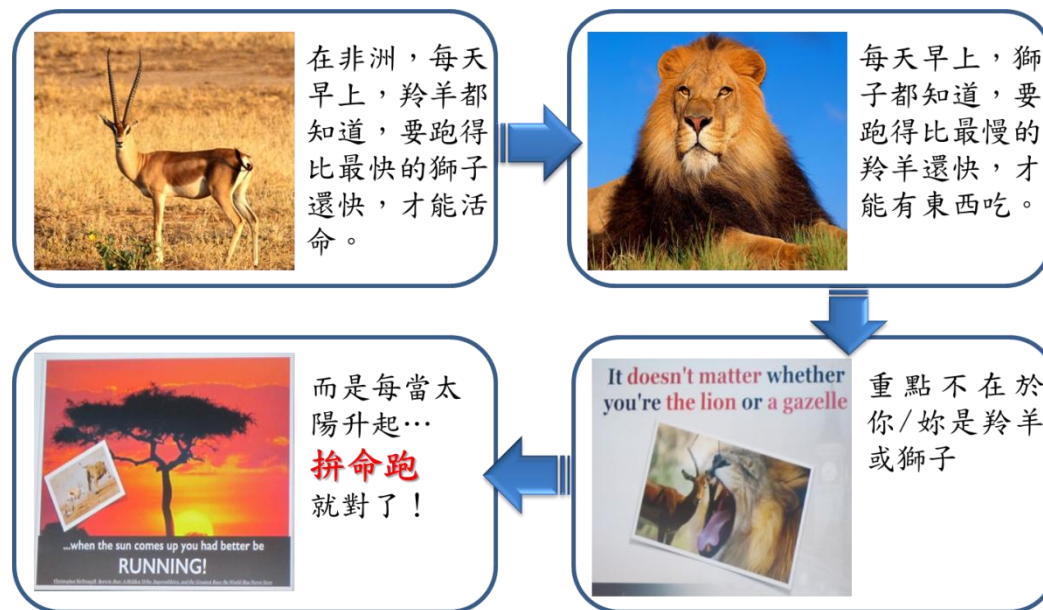


圖 14 以羚羊及獅子寓意持續面對變革的挑戰<sup>3</sup>

以近年來持續發展的雲端科技為例，目前 Amazon、Google、Salesforce 等企業所提供的基礎設施雲（infrastructure cloud）、平台雲（platform cloud）或應用雲（application cloud）等雲端服務已日趨成熟，許多公、私組織也已漸漸擴大運用在其自身的業務，並進而改變或衍生了許多新的運作模式。例如：傳統市場調查公司的調查工作（無論問卷或訪談）係先以紙筆紀錄，然後再轉錄為數位資料進行分析。現在則可採用網路線上問卷，或由調查員以手持式平板電腦進行面對面調查並同步紀錄訪談過程，透過雲端系統可在調查同時進行資料分析；現在許多企業的業務員在外將訂單傳回企業的雲端系統後，系統即自動將客戶資料傳至顧客關係管理系統，並同步進行出貨、開立發票等流程，大幅提高企業運作效率。

又例如在網路時代，掌握網路使用者行為資訊的業者如 Amazon、Google、Facebook 等，利用海量資料分析（Big data analysis）技術，根據使用者的行為習慣特徵，而成功地進行產品管理、廣告策略、新產品開發等商業行為。影響所及，現在可以說各行各業都絞盡腦

<sup>3</sup> 羚羊與獅子圖片來源：<http://iejoin.com/upload/front/project/4/3d05bccc-128a-44a2-90fe-632f2e119739.jpg>

汁，試圖在這一波資訊革命時代，開創新的商業模式，創造新的利基，以在市場佔有一席之地。

透過此演講，與會者了解不斷變化的商業模式，已是不可擋的全球性趨勢。內部稽核如何在新的商業模式中找到其獨特的價值，發展新的稽核技術以提升內部稽核的附加價值，是全球內部稽核人員都必須面對的挑戰。

## 肆、重要研討議題

### 一、查核舞弊：如何正確執行－實務指南

#### (Auditing Fraud: How to Do It Right – A Practical Guide)

馬丁羅賓森(Martin Robinson)/獨立風險與審計顧問(Independent Risk and Audit Consultant)

##### (一) 當前企業舞弊概況

本場演講首先以數項與企業舞弊有關之調查結果，使聽眾對於近年企業舞弊情形有一初步輪廓：

- 70%的企業至少遭到一種舞弊類型的侵害，其中以實質資產竊占、資訊外洩、利益衝突、及採購舞弊的類型最為常見。
- 56%的舞弊者來自企業內部，典型的內部舞弊人員通常為31~40歲的男性、大學以上畢業、擁有6年以上工作經驗。
- 對於組織犯罪而言，網路犯罪較毒品交易更容易獲利。
- 現今社會企業中的成員普遍正感受到越來越多的績效壓力，此現象導致部分成員採取捷徑、不道德或是非法手段因應。
- 企業若僅根據未經查證的訊息即貿然對於員工是否有不當行為進行調查，最後往往會感到後悔。
- 劣質的調查行為往往反而會提醒舞弊者，使其更易於去掩蓋其罪行。
- 舞弊者就算被揪出，其對企業仍將造成長時間的傷害。

##### (二) 舞弊風險管理應具備之條件

完善的舞弊風險管理機制並不容易建立，演講者認為至少必須具備下列條件：(1) 舞弊風險治理相關權限；(2) 反舞弊策略及作法；(3) 風險評估；(4) 設定適當的風險偏好及容忍度；(5) 報告機制；(6) 舞弊風險的測量及量化方法；(7) 適當的調查及回應作為；(8) 道德、文化及行為之指引準則；(9) 針對產業或部門進行標竿分析。



在舞弊風險管理機制建立之初，內部稽核人員首先必須思考「舞弊稽核策略」及「可靠資訊來源」兩項議題，其內涵如表 2 所示。

表 2 「舞弊稽核策略」及「可靠資訊來源」議題內涵

議題	內涵
舞弊稽核策略	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 與其他部門間有效地溝通政策</li> <li>• 決定監控主題</li> <li>• 高階管理階層賦予的權限</li> <li>• 處理來自其他單位的挑戰</li> <li>• 舞弊監控之報告與回應</li> </ul>
可靠資訊來源	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 如何建構所屬組織之舞弊風險管控資料庫</li> <li>• 如何透過內部及外部審計回報資訊</li> <li>• 如何建立舞弊偵測系統（包含應用資訊科技及人工辨識等方式）</li> <li>• 如何蒐集特定事件管理報告資訊</li> </ul>

鑑於完善舞弊風險管理機制的建立，通常需以豐富的經驗為基礎，因此演講者建議可先針對常見的舞弊類型開始著手建立風險管理機制。根據過去實務經驗，較容易發生舞弊的作業有：（1）財務、工資及費用管理；（2）採購、供應鏈及外包；（3）員工招募；（4）網路及資訊科技；（5）機密資料維護；（6）賄絡及貪污。演講者並建議內部稽核部門應依據所屬組織特性，個別化、實務化地撰寫稽核指南。

### （三）發揮舞弊稽核功能

內部稽核人員必須對於稽核對象的背景有深入的瞭解，具備足以評估舞弊風險及如何管理舞弊風險之知識，但無須具備與各從事專業領域事務人員相當之專精能力。考量部門本位主義、對其他專業知識的限制，稽核人員可以透過詢問管理階層有關以前舞弊案件的細節，或與其他部門人員彼此腦力激盪，以辨識可能發生舞弊的各種情形。然後在稽核資源的限制條件下，界定適當的稽核範圍與紅旗警訊，專注於會造成主要影響的關鍵舞弊風險。

在平時內部稽核作業上，演講者建議應注意：

1. 特別針對跨功能、跨部門或跨流程間控制的有效性進行評估，辨識及記錄其預防與偵測性控制作業。
2. 隨時注意紅旗警訊。例如：不尋常的財務或營運趨勢、績效的大幅波動、總是依賴一個或少數關鍵供應商。
3. 記錄所有曾被管理階層調查或警告過的違規或潛在違規事項，注意每一個不尋常事件背後的可能原因。
4. 就有關對於組織之建言所指涉問題，尋找產生問題的根本原因。
5. 對與組織倫理有關之目的、計畫及活動，評估其設計、執行及成效。隨時注意組織對於問題狀況的管理情形，及員工對於現行重要政策的理解程度。
6. 傳統對於控制作業落實與否之重要課題如：職權劃分、管理階層覆核、管理/稽核軌跡、組織結構、實體保護、授權情形等，仍是稽核人員應關心的重點。
7. 藉由實際執行全部關鍵流程或程序（Walk through key processes and procedures），可瞭解現行控制程序能否有效辨識舞弊行為。

演講者最後指出，國際內部稽核協會所發布的概念性架構「國際專業實務架構（The International Professional Practices Framework，簡稱 IPPF）」提供內部稽核人員一個全球通用的權威性指導概念，是有效舞弊稽核管理的基礎，提醒聽眾切勿忽視該架構之重要性。

## 二、溝通、影響與合作關係

### （Communication, Influence and Partnerships）

瑞妮亞白佳妮（Rania Bejjani）/VP 集團內部稽核與風險管理首席審計長  
（VP Group Internal Audit & Risk Management, Chief Audit Executive）

#### （一）對內部稽核的認同仍有提升空間

本場演講講者開場時，先提出 2014 年 3 月資誠聯合會計師事務所公布的一項調查結果：「55%的資深經理人與 32%的管理者認為『內部稽核並沒有提供顯著的價值（Internal audit does not provide significant value）』。」顯示儘管自 1941

年國際內部稽核協會（The Institute of Internal Auditors；IIA）創立以來，持續積極推動內部稽核發展，但在企業界仍有相當高的比例未能感受到內部稽核的重要與貢獻。

究其原因，除了內部稽核組織與人員應持續強化精進稽核理論與技術外，演講者認為，內部稽核人員未能與組織內其他部門人員有效溝通，以致難以發揮影響及建構合作關係，也是重要原因之一。演講者表示，內部稽核人員是組織裡能力最佳的成員之一，她引用電影蜘蛛人的名言「能力越大，責任越大(With great power comes with great responsibility)」。因此，內部稽核人員不能坐等其他部門人員主動瞭解自身業務的重要性，而應自己主動改變現況。

## （二）創造價值（Value creation）

演講者表示，所謂「創造價值」就是「去建立一個其他人想要(或想投資)的東西(Building something that others want to invest in)」。其進一步解釋為何要強調「創造價值」，因為「只有當我們的價值增加時，我們的聲音才會被聽見、我們的觀點才會被接受，我們才能成為正向改變的催化劑以及推動者」。演講者臚列了其所認為內部稽核的價值包括：促成改變的觸發者、保障高品質的產出、提出可行的解決方案、辨識及管控關鍵風險、知識分享、提出可信任的建議、有意義的洞察、需求的滿足、服務的包裝等。

有效溝通、發揮影響與建構合作關係三者是創造價值的關鍵槓桿。有效的溝通就是清楚且明白地表達點子、想法及預期成果，讓對方容易接受並了解。人們對事物的印象與評價往往都是點點滴滴累積而來，因此內部稽核人員每一次與其他部門人員的接觸，無論是當面討論或是透過其他媒介，都是關鍵，要把握機會留下正面的經驗與印象。演講者並以「溝通(communication)」這個單字與其他溝通媒介的關係，圖像化表達此概念(如圖 15)。有效溝通的效益為「使他人向你預期的目標及成果看齊，並帶給他們達到最好的情況」。另外，有效溝通的目的是為了發揮影響，最後建構合作關係，



圖 15 溝通 (communication) 其他溝通媒介的關係

所謂合作關係就是「為了達成相同的預期目標及成果而共事」。

### (三) 溝通、影響及合作關係的 3 項重要基礎

有效溝通、發揮影響及建構合作關係的基礎為「關係 (Relationships)」、「以顧客為念 (Customer Intimacy and Centricity)」與「自我信念 (Self-belief)」。

#### 1. 關係—與對方建立

##### 橋樑而非高牆

要與對方建立並維持良好的關係，需要投注時間與努力及精力，首先需了解對方的動機與需求，且要有同理心，對待對方時要如同自己想被對待的方式一般 (Treat people as you want to be treated)。演講者提出如何建立關係的 6 項重點，詳如表 3。

表 3 建立關係的 6 項重點

重點	內容
獲得信任	重視人於人間的互動，建立內部稽核團隊的形象與信譽
瞭解利害關係人	排列各利害關係人的優先順序，瞭解其需求目的，評估其可能提出的挑戰，在各別利害關係人利益間維持平衡
情緒智商與行為彈性	認知溝通雙方所面臨的環境、文化背景，及個性類型
商業頭腦	熟悉企業需求，連結稽核成果與企業關注事項，提出具商業價值的解決方案
對話	積極地聆聽，不事先評斷，以合作與同理心，用對方的語言，並以彼此認同的價值而非個別立場進行溝通
談判與協調	彼此同意共同結束惡性競爭，透過成熟的協調，達成組織與個人的雙贏

#### 2. 以顧客為念—內部稽核是一種服務

根據內部稽核協會的定義：「內部稽核是一種獨立、客觀之確認及諮詢活動，用以增加價值及改善組織之營運，協



助組織透過系統化及紀律化之方法，評估及改善風險管理、控制及治理過程之效果，以達成組織目標。」演講者認為，內部稽核人員在觀念上，要認知內部稽核作業其實是對組織的一種服務，因此首先要確認的是：「誰是我們的顧客？」並時時以顧客為念，瞭解顧客需求並專注其中。執行稽核工作時，不要忘記要這是為了提供顧客服務，而非僅立足於內部稽核自身的立場，設法讓自己提供的服務更精進。

### 3. 自我信念—內部稽核能提供卓越貢獻

內部稽核人員必須先建立自我信念，瞭解並宣揚自身的價值，唯有先相信自己，其他人才會跟進！（Believe in yourself, others will follow!）內部稽核人員的自我信念的6個來源如圖16所示。近年來內部稽核人員素質、理論與技術均已成熟並持續進步，演講者認為現在已是宣揚內部稽核能對組織提供卓越貢獻的時機。

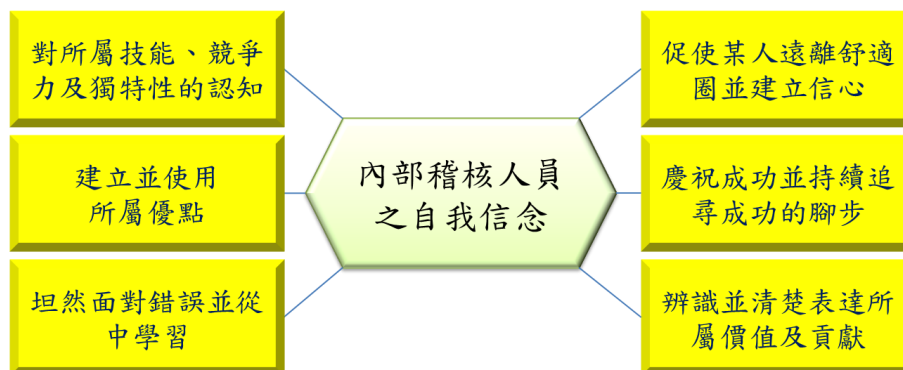


圖 16 內部稽核人員自我信念的來源

#### （四）合作關係與獨立性之平衡

特別需強調的是，獨立性是內部稽核發揮功能的基礎，因此內部稽核在與其他部門建立合作關係的同時，仍須注意維持其獨立性；換言之，合作關係並不應沖淡內部稽核對於獨立性的堅持。若是過度強調合作關係，可能導致內部稽核與利害關係人對合作關係產生錯誤的認知，有關合作關係常見的正確及錯誤認知詳如表4所示。

表 4 對合作關係正確及錯誤的認知

對合作關係正確的認知	對合作關係錯誤的認知
<ul style="list-style-type: none"> <li>• 協調及友善的</li> <li>• 可對話的</li> <li>• 橋梁的建立</li> <li>• 用熱情服務顧客</li> <li>• 給予顧客最適需求</li> <li>• 以共識取代衝突，創造雙贏方案</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 只能說「是」</li> <li>• 規避挑戰</li> <li>• 無視於專業質疑</li> <li>• 視而不見或聽而不聞</li> <li>• 蠻橫地要求接受</li> <li>• 損害彼此的觀點或完整性</li> </ul>

為了維持合作關係與獨立性兩者適當的平衡，內部稽核人員需要以膽識、勇氣及誠信來挑戰重要的利害關係人；必須對自己相信的事擁有堅定信念，並以自信與正當性面對困難的情況。內部稽核通常在組織中是相對規模比較小的部門，但內部稽核人員必須時時準備提升自身能力（Be prepared to be much stronger），並有「我們雖是最小的團隊，但也是最好的團隊！（We may be small teams, but we are great ones too!）」

#### （五）結語

內部稽核要能有效溝通、發揮影響與建立合作關係，必須奠基於3項重要基礎：在適當明確的界線下發展關係、重視並滿足顧客的感受與需求、傳達務實、公正與自信的形象。透過這些過程，才能彰顯內部稽核的價值。

### 三、瞭解風險就瞭解舞弊

#### （Understand Risk And You Will Understand Fraud）

麥克傅西理(Michael Fucilli)/美國城市交通管理局審計長(Auditor General, Metropolitan Transportation, Authority, USA)

演講者透過本次演講，期望讓內部稽核人員瞭解如何在組織發揮影響，從舞弊風險評估的領域中，成為值得高階管理層信賴的顧問。

#### （一）瞭解風險的重要性

演講者認為，失敗的風險管理是造成近年全球經濟危機的主因。而風險管理之所以失敗，主因為企業董事會沒有進

行適當的監督，且管理階層為了能在短期內彰顯績效，導致額外增加風險。

1970 年代，美國訂定許多防範舞弊的法規，這些法規是否有效遏止舞弊呢？現實的情況告訴我們：「貪婪比法規要更為聰明及迅速 (Greed is smarter and faster than regulation)」。因此這些年來，重大舞弊事件仍持續發生，每次舞弊事件爆發時，總可以看到組織的董事會及審計委員表達震驚與不可置信。但其實人們應該要知道，無論法規如何嚴密，舞弊永遠不可能完全禁絕。

演講者認為，稽核人員的任務不應該是偵測舞弊 (Not the Auditor's Job to Detect Fraud)，事實上，根據研究，內部稽核只能偵測到 20% 的舞弊。比較有效的作法應該是，讓內部稽核工作的主軸調整為「舞弊風險評估」。所謂風險評估，Larry Sawyer 於 1973 年定義為「是一項由組織辨識、衡量、管理及揭露所有關鍵風險，以增加利害關係人價值的過程」。因此，相關監督或立法機構應訂立法規，要求董事會應強化並落實監督功能，以達到更好的風險管理。

## (二) 舞弊發生理論的演進

關於舞弊行為的成因理論相當多，最有名的應屬美國註冊舞弊審核師協會 (Association of Certified Fraud Examiners，簡稱 ACFE) 的創始人史蒂文·阿伯雷齊特 (W. Steve Albrecht) 所提出的舞弊三角理論 (fraud triangle)，此理論已納入美國第 99 號審計準則公報 (Statement on Auditing Standards No. 99，簡稱 SAS No. 99)，以提醒會計師應該注意審計對象是否存在舞弊產生的條件。

此理論認為，舞弊的產生是由於壓力 (Pressure)、機會 (Opportunity) 和自我合理化 (Rationalization) 三要素同時具備而產生，缺少任何一項要素都不會形成舞弊。「壓力」要素是舞弊者的行為動機，例如經濟壓力、績效表現壓力等；

「機會」要素是指可進行舞弊而又能掩飾不被發現或逃避懲罰的時機，例如組織內部控制不良等；「自我合理化」要素是舞弊者的行為藉口，以合理化其舞弊行為，例如這是公司欠我的、我只是暫時借用這筆資金等<sup>4</sup>。

演講者以伯納·馬多夫（Bernie Madoff）的對沖避險基金弊案為例，認為此案就是舞弊三角理論的典型案例。本次演講亦提及，近年另有學者 Crowe Horwath 研究指出，傳統舞弊三角理論僅能解釋組織裡較低階成員的舞弊行為，但不足以完全解釋組織裡那些高階管理階層、成功人士的舞弊行為。因此將舞弊三角理論予以延伸，增加「權限（competence）」



圖 17 舞弊五邊形理論

及「自負（arrogance）」兩項元素，成為舞弊五邊形（fraud pentagon，如圖 17）。「權限」是「機會」元素的延伸，包括運用個人優勢能力逾越內部控制，並掌控整體局勢環境；「自負」則是「自我合理化」元素的延伸，是指舞弊者一種缺乏良知自省的態度，

認為組織的政策和程序並不適用於舞弊者自身<sup>5</sup>。

### （三）當前內部稽核面對的環境

演講者認為，企業舞弊發生的根本動機只有「獲取利益」與「追求績效」兩種，其並以下列研究調查結果，說明目前企業內部稽核人員所面對的環境：

- 47%的財務長表示，為了幫助組織度過景氣寒冬，他們能夠對其不道德的行為有所解釋。
- 已經有接近半數的財務長表示，他們寧可違反職業道德來達成目標績效。研究者發現，最近 4 年這種現象尤其嚴重。

<sup>4</sup> 參考來源：

<http://wiki.mbalib.com/zh-tw/%E8%88%9E%E5%BC%8A%E4%B8%89%E8%A7%92%E8%AE%BA>

<sup>5</sup> 參考來源：

<https://www.crowehorwath.net/uploadedfiles/my/insights/insights-assets/article%20on%20fraud.pdf>



- 40%的企業表示，在其所從事商業活動的國家中，賄賂及舞弊時常發生（occur frequently）。
- 舞弊者在企業中工作的時間越長，其舞弊所造成的損失往往越高。當舞弊者在企業中有超過 10 年以上的經驗時，平均造成的損失為美金 22.9 萬元（台幣約 687 萬元）；相較之下，若舞弊者服務年資在 1 年以內，平均所造成的損失僅有美金 2.5 萬元（台幣約 75 萬元）。
- 根據統計，個人犯下的舞弊案件中，77%發生於會計（accounting）、營運（operations）、銷售（sales）、執行/高階管理（executive/upper management）、客服（customer service）及採購（purchasing）等 6 個部門。
- 大部分的企業舞弊者為首次犯罪，並且有乾淨的工作紀錄。約 87%的舞弊者之前並未因舞弊詐欺事件被起訴或定罪，約 84%的舞弊者之前並未因舞弊詐欺事件而被開除或處分。

#### （四）結語

演講者提醒聽眾，內部稽核不可能完美，也不能保證下列事項：舞弊情況不會發生、錯誤情況不會發生、從員工至管理階層皆遵從控制程序、舞弊會被偵測、錯誤會被偵測、官商勾結的情況不會發生...，事實上，也不可能有人能保證這些事項。

儘管如此，內部稽核人員仍能化身為風險管理專家，不僅協助企業辨識風險，並建議如何規避、減輕風險，由後見之明（hindsight）到前瞻（foresight）以成為值得信賴的顧問（如圖 18）。如同理查錢伯斯在其著作「從稽核歷程學到的經驗（Lessons Learned on the Audit Trail）」中所提：「身為內部稽核人員，在我們運用知識及技巧提供管理階層前瞻性意見以辨識未來潛在風險的同時，我們也彰顯了我們自身的價值」。

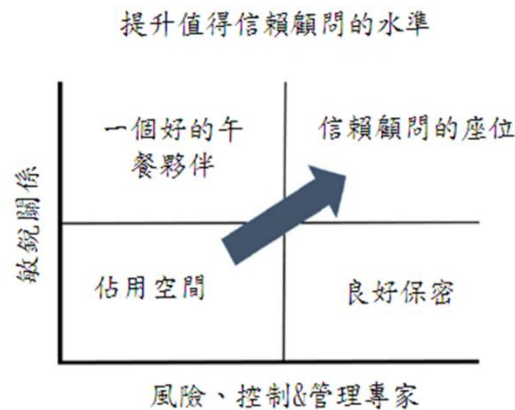


圖 18 顧問信賴水準座標

#### 四、如何在奧運活動中辦理內部稽核 (How Internal Audit Won Olympic Gold)

瑪莉哈蒂 (Mary Hardy) / 前倫敦奧運組織委員會風險確認主管 (Formerly Head of Risk Assurance, LOCOG)

本場演講講者開場時，直接以一個問題詢問在場聽眾：「你要如何稽核奧運？」藉此凸顯本場演講的核心主軸。

##### (一) 倫敦奧運簡介

###### 1. 倫敦奧運組織委員會

2012 年第 30 屆奧林匹克運動會 (Olympics Games, 以下簡稱奧運) 在倫敦舉行，由倫敦奧運組織委員會 (The London Organising Committee of the Olympic and Paralympic Games, 以下簡稱 LOCOG) 主辦。LOCOG 屬性為私人公司組織

(Private company)，但由於現代奧運往往也同時是主辦國及主辦城市更新都市規劃、展現綜合實力、強化國際形象的機會，因此 LOCOG 的種種決策多與公共利益有關，牽涉複雜多元的利害關係人 (如圖 19)。

###### 2. 倫敦奧運重要統計數字

- 共有 27 項奧運運動項目，在 33 個場館舉辦超過 600 場賽事；共有 25 項殘障奧運運動項目，在 21 個場館舉辦超過 280 場賽事。

- 售出近 1 千萬張門票，總收入約 20.6 億英鎊，各項收入概要詳。
- 倫敦奧運自籌備至結束，動員約 9,000 位支薪員工，70,000 位志工，100,000 個承包廠商。



圖 19 倫敦奧運牽涉的利害關係人

## (二) 奧運活動特性

1. **生命週期較短的一次性大型專案 (project)**：奧運由於其活動從籌備至結束約 5 年，實際賽事舉辦約 10 餘天，具有明確的起點與終點，因此可視為是一項生命週期較短的專案。奧運為目前國際間最受重視的頂級國際級大型賽事，參賽成員來自世界各國，活動規模龐大。此外，就主辦單位而言，因為下一屆奧運係完全由另一個單位主辦，與本屆主辦單位原則上毫無關連，故當其主辦的本屆奧運活動結束後，此奧運專案所有相關事項可謂全部結案結束。綜合而言，奧運對主辦單位而言屬生命週期較短之一次性大型專案。
2. **規模成長及收縮快速**：以 2012 年倫敦奧運為例，奧運實際賽事舉辦期間為 2012 年 7 月 27 日至 8 月 12 日，17 天內共有

27 項運動項目，超過 600 場賽事於 33 個場館舉行；殘障奧運舉辦期間為 8 月 29 日至 9 月 9 日，12 天內共有 25 項運動項目，超過 280 場賽事於 21 個場館舉行。由倫敦奧運各期間人力動員情形（如圖 20）即可看出，各階段動員人力數量落差極大，活動規模成長及收縮快速。

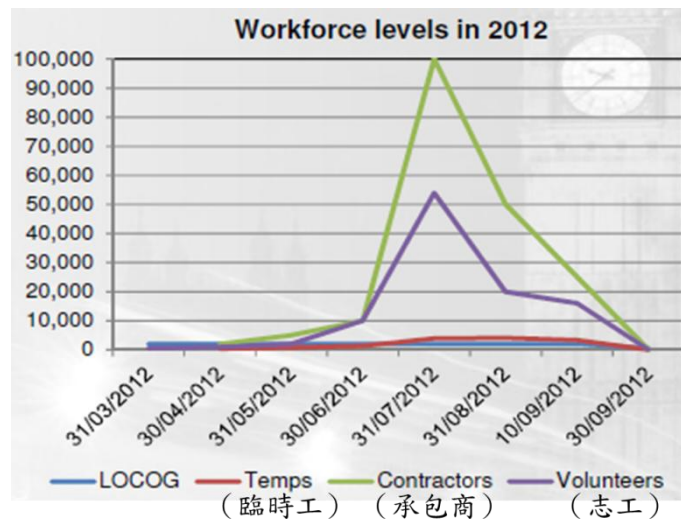


圖 20 倫敦奧運人力動員情形

3. **組織成熟度不足**：由於奧運為各國積極爭取辦理的國際級賽事，因此各屆主辦單位完成本屆奧運後，下次再辦理可能是很久以後（甚至可能沒有機會再辦理），又由於奧運活動生命週期較短、規模快速成長及收縮，故對各屆主辦單位而言，均是重大的衝擊與考驗，無論是資源整備、溝通協調等，很可能組織成員間的互動尚未達最佳化，活動即已結束。
4. **與商業活動高度結合**：現代奧運由於舉辦成本甚高，因此必須與民間商業活動（如：贊助、廣告、代言等）進行高度結合。不過，由於公部門與商業廠商之關注焦點往往不同，因此，如何兼顧公利與私益、合法與效率，需要主辦單位高度智慧。
5. **幾乎無法改變活動期程**：現代奧運會的參與人員來自全球各國，一旦宣布舉辦期程，幾乎不可能再變更。因此，主辦單

位在籌備期間需要縝密規劃，特別是大型硬體設施興建期程的配合。

### (三) 倫敦奧運內部稽核

演講者分享，在規劃倫敦奧運內部稽核時，係將奧運活動全程 (lifetime) 均納入內部稽核計畫。考慮奧運是體育競賽的最高殿堂，是很多運動員一生努力的目標，因此對內部稽核而言，需確保奧運所有活動由其是各項競賽的舉行能順利完成，而非僅關注於少數主要風險。

LOCOG 係與 KPMG 會計師事務所簽約，委託該所協助辦理內部稽核，故本次倫敦奧運之內部稽核主要人力資源為：LOCOG 之 1 位風險確認主管 (即演講者)、2 位內部稽核人員，及 KPMG 會計師事務所由 1 位資深稽核經理所帶領之團隊。由於奧運活動為一次性且生命週期較短，因此在過程中適當的時機，便需進行即時稽核 (real time auditing)，以提升稽核效率與效果，在有限的資源中極大化稽核功能。

在內部稽核活動期程上，係根據奧運活動全程特性，將內部稽核活動區分為「比賽前」、「比賽中」及「比賽後至結束」三個階段。

#### 1. 比賽前之內部稽核

2010 年 4 月~2011 年 3 月，在 LOCOG 籌備活動的初期階段，對各項管理、程式、風險管理及計畫結構與計畫進度進行稽核，以降低未來活動執行時之風險。

2011 年 4 月~2012 年 3 月，開始針對更多及更詳細的運作過程進行稽核，並希望能在賽前 3 個月完成賽前準備計畫並且解決相關問題。

2012 年 4 月~6 月，確認所有管理活動皆已完成。

#### 2. 比賽中之內部稽核

2012 年 7 月~9 月，確認各項競賽均合乎賽程程序，且各項收入、支出及資產均能有效的運作。



### 3. 比賽後至結束之內部稽核

2012年10月~2013年3月，確認各項賽後計畫順利運行，及LOCOG所有相關資金與資產的收回與復原。

#### (四) 經驗分享

本次倫敦奧運內部稽核係以即時性 (Real time)、彈性 (Flexible)、務實 (Pragmatic)、創新 (Innovative)、迅速 (Speedy) 為五大指導原則。演講者特別解釋所謂「彈性」係指稽核人員必須瞭解奧運是一個非常龐大複雜的專案，由籌備至結束，主辦單位隨時可能因各種變數而需調整修正原來規劃，因此稽核人員必須保持彈性，預期原本的稽核計畫隨時可能需要改變。

演講者亦建議此類活動之內部稽核應重視持續性的監控，隨時瞭解事態發展，並善用「3道防線模型 (Three lines of defense model)」(如表5)，以協助確認營運策略及風險，並釐清稽核工作的時序及焦點。

表5 三道防線模型表單範例

	第一道防線				第二道防線				第三道防線				全面性評估
	營運				企業/組織				獨立性				
	比賽活動		場館		董事/管理者		計畫辦公室		內部稽核	外部審計	IOC/IPC		
F=每兩周 M=每月 2M=每2個月 6M=每6個月 O=正在進行 AN=根據需要	比賽活動委員會	典禮委員會	風險與議題報告	程式報告	董事與總監會議	交易審批	就GOE及GLA之外部報告	程式報告	稽核	外部審計	進度檢討	方法檢討	
次數/活動確認	F	F	F	M	2M	W	M	W	O	O	6M	AN	
策略及營運風險:													
1. 賽前計畫及測試準備不足													
⋮													



## 五、提升公共服務績效的內部稽核—使策略差異化 (Internal Auditing for Better Public Service Performance—Making a Strategic Difference)

詹姆斯鍾 (James Jong) / 紐西蘭教育部首席內部稽核員 (Chief Internal Auditor, Ministry of Education, New Zealand)



圖 21 內部稽核人員應提出的重要關鍵問題

本主題演講者主要強調，內部稽核人員應隨時提出專業懷疑，並尋找重要關鍵問題的解答（如圖 21）。他並以自身經手的三個個案，說明內部稽核如何提升公共服務績效。

### (一) 個案 1—專業學習與重新發展計畫

專業學習與重新發展 (Professional Learning & Development Redesign, 以下簡稱 PLD) 計畫是紐西蘭教育部的一個計畫，該計畫係每年由教育部集中採購並分配教學相關設備及專業服務，建立並維持良好的教學技巧與環境，以提升學生的素質。但該部內部稽核人員發現，此計畫的資源有浪費情形。

內部稽核人員針對原有 PLD 計畫的執行過程進行檢討，根據政策目的，排列各地區對此計畫資源需求性的優先次序，並進而重新設計 PLD 計畫的管理措施。演講者表示，此過程

看來很合理，但實際執行過程相當不容易。因為教育是一門相當複雜的學問，任何決定都是價值觀的取捨，沒有單一正確解答，很容易產生爭議，而且很難短時間提出佐證論辯。

儘管如此，藉由內部稽核的核心理論與實務經驗，演講者所帶領的內部稽核團隊仍發現原有 PLD 計畫存在下列問題：

1. 原計畫所規劃的部分目標，實際上並未規劃投入資源。
2. 部分新教學技巧只是片斷性地導入，無法得知其改變之成效。
3. PLD 計畫目標學校之需求並未在採購契約中呈現。
4. PLD 計畫採購契約未規範課責條款。

經過內部稽核人員與計畫相關部門人員溝通討論，PLD 計畫作了下列改變：

1. 教育部重新規劃資源，將特定資源分配給最需要的目標學校。
2. 重新設計計畫需求回饋機制。
3. 進行區域整合，組成專家團隊。
4. 重新設計 PLD 計畫採購契約，列入績效要求條款。

## (二) 個案 2—學校資產維護計畫

紐西蘭公立學校的自治程度很高，原則上學校能夠自由的運用價值超過 100 億紐幣的國有土地及建築。日前紐西蘭教育部規劃一個 5 年的資產維護計畫，由學校執行資產維護工程，再由教育部支付費用給學校。但該部內部稽核人員發現，此計畫可能具有較高的風險存在。

內部稽核人員針對原有資產維護計畫的政策形成、執行過程、採購與付款循環、各學校提出維護需求之審議過程、課責機制等事項深入瞭解。發現原有資產維護計畫之執行存有下列現象：

1. 教育部與學校間，僅依「彼此信任」執行計畫，例如：教育部先撥高達 90%的預付款給學校，且僅依專案經理的書面報告作為資產維護完成證明。
2. 結案提報的實際成本與預算完全相同。
3. 教育部與學校間的課責制度並不清楚。
4. 學校的資產維護招標，並未全數採用競爭性招標規範。

經過內部稽核人員與學校資產維護計畫相關部門人員溝通討論後，獲致下列結論：

1. 瞭解單純依靠信任，有可能隱藏高度難以控制的風險。
2. 重新設計資產維護計畫運作模式，建立新的控制流程。
3. 學校資產管理應落實敏感職務分離措施。
4. 確保資產維護工程的品質。

### (三) 個案 3—薪資服務系統更新

紐西蘭教育部每年需支付該國 2,457 間學校 110,000 位教師薪資達 42 億紐幣，是該國政府最大的薪資支出。該國教師薪資制度相當複雜，牽涉 15 個集體就業協議與各式各樣的補助及獎勵組合。紐西蘭教育部於 2012 年 8 月 20 日更新其薪資服務系統，將原有薪資專門處理中心，改變為線上自助處理服務。

新系統啟用前，該部內部稽核人員與專家合作，專注於新的薪資服務系統風險控制設計，發現系統功能說明及部分關鍵控制作業尚不完善。但此時才發現這些缺是，為時已晚，儘管在新薪資系統上線前的 3 個月，教育部仍專注於系統風險控制之改善，但由於系統太過龐大複雜，至啟用前控制系統仍不完善。

最後，新的薪資系統啟用後，初期表現並不理想，屢次發生部分薪資款項支付不足、超出或始終未付之案件，且情況逐漸惡化，使用者怨聲載道且對新系統的功能失去信心。

龐大的壓力使該國教育部長在議會受到強烈責難，而負責的部門主管亦被迫請辭。

演講者檢討了這次事件的經驗教訓，認為內部稽核人員應該在更新計畫的初期即參與，以全盤監督系統風險。隨時維持專業的懷疑態度，並誠實勇敢地向管理者說真話。

## 六、公部門及非營利組織的獨特挑戰 (Unique Challenges for Public Sector and Not-For-Profit Organizations)

艾拉克魯昂 (Ara Kurazyan) / 亞美尼亞 Deloitte 會計師事務所資深審計員 (Senior Auditor, Deloitte-Armenia, Armenia)

本次演講者所要表達的，係公部門及非營利組織之內部稽核部門所面臨的挑戰。基於行文方便，以下將「公部門及非營利組織」以「公部門」代替。演講者認為，目前公部門內部稽核在運作上，主要面臨資源、管理、績效 3 個面向的挑戰：

### (一) 資源面向

包括人力資源（如：員工人數、薪資、專業能力）、科技資源（如：特殊的稽核軟體及設備）、教育訓練（如：認證資格的取得）等。演講者認為，職位晉升、定期性調整薪資、紅利及帶薪休假等貨幣型的獎勵措施，與管理階層的激勵技巧、凝聚團隊向心力等非貨幣型的管理措施，各有其重要性，需配合運用以提升員工動機。透過資源共享、部門互相支援、短期雇用或外包契約等方式，可以彌補稽核部門專業與設備的不足。另外，教育訓練不一定是傳統在教室裡上課，利用資訊科技進行線上學習與諮詢、組成讀書會共同準備取得認證資格（如：CGAP）、參加專業會議等方式，均可達到很好的進修效果。

### (二) 管理面向

包括擬定風險導向計畫、稽核報告及後續反應與追蹤、稽核效果與品質管理、管理階層的支持、政治壓力等。演講



者認為，稽核單位平時應建立週期性的程序，以辨識並衡量受查對象的風險因素，根據各風險因素的影響、頻率及可能性執行風險評估。出具稽核報告後，應注意追蹤受查對象後續處理狀況，並隨時向董事會或高階管理階層回報，以建立彼此合作信任關係。另外，演講者指出，根據一項調查，許多公部門的內部稽核人員有被迫改變原本稽核報告內容（例如：修改評估結果、放棄某項發現等），這種情況以非洲地區最為常見，美國及加拿大則最少。

### （三）績效面向

包括績效衡量方式、標竿界定、促使法規變革、提供非稽核性的諮詢服務等。演講者認為，內部稽核人員應使用量化及質化關鍵績效指標( Key Performance Indicator, 簡稱 KPI) 作為衡量工具，衡量利害關係人滿意度、每次稽核所耗的時間、成本、效益及影響。稽核報告應指出受查對象實務與法規的落差，並於必要時，促使變革過時的法規。稽核時，可將受查對象與其他類似組織進行比較，以界定標竿；若無其他類似組織，則可與受查部門人員討論，界定最佳實務。

### （四）結語

演講者認為，審計委員會是一個組織治理結構中的重要部分，一個理想具獨立性的審計委員會應包含組織外部的成員。根據調查，目前僅有約 1/4 的公部門設有審計委員會，此比例應持續提升，因為獨立的審計委員會較能承擔壓力、提供諮詢，有助於內部稽核人員面對前述挑戰，進而提高組織的透明度與課責性。

最後，演講者建議公部門內部稽核部門應參考國際內部稽核協會於 2009 年所提出的「公部門內部稽核能力模型 (Internal Audit Capability Model for the Public Sector)」五大等級（如圖 22）作為提升內部稽核職能的參考目標。





圖 22 公部門內部稽核能力模型五大等級

## 伍、英國審計機關參訪紀要

本次研討會於英國倫敦舉行，為擴大派員出國效益及強化本部與國際審計機關交流聯繫，經我外交部駐外單位接洽聯繫，獲英國國家審計署及蘇格蘭審計署同意本會郭執行秘書大榮及蔡組長修毓參訪。

### 一、英國國家審計署



圖 23 英國國家審計署外觀

本次參訪英國國家審計署（National Audit Office，簡稱 NAO，如圖 23）時，係由該署國際事務執行經理（International Operations Manager）David Goldsworthy 及跨部門審計小組資深審計（Senior Auditor, Cross Government Team）

Paul Wright-Anderson 接待（圖 24）。



圖 24 本部參訪同仁與英國國家審計署接待成員合影

NAO 負責協助英國國會審查公共資金收支，瞭解公部門運用公共資金情形，並協助改善中央及地方政府的服務與績效，其所提出的報告主要提供國會公共會計委員會（Committee of Public Accounts，簡稱 PAC）及其他相關委員會、行政部門首長、對 NAO 審計議題

有興趣之民眾參考。NAO 現任審計長 (Comptroller and Auditor General) Amyas Morse 係經英國女皇任命，於 2009 年 6 月就任，其同時亦具英國下議院議員身份。

### (一) 工作內容

NAO 的工作內容主要包括：財務審計 (Financial audit)、績效審計 (Value for money audit)、專案調查 (Investigation)、支援國會 (Support to Parliament)、國際事務 (International role) 等領域 (如表 6)。

表 6 英國國家審計署主要工作內容

財務審計 (Financial audit)	績效審計 (Value for money audit)	專案調查 (Investigation)	支援國會 (Support to Parliament)	國際事務 (International role)
2013-14年審核 355 個組織 (包括政府機 關、慈善事業 及公司) 之 427個帳戶	2013-14年發布 66則績效審計 報告及4則區 域服務研究報 告 強調讓更多機 關學習到由受 查機關獲得之 重要經驗	讓審計機關能 就當前公部門 面對的重要議 題快速反應 聚焦於健全財 務管理、善用 資訊等國會議 員 (Members of Parliament : MPs) 及其他利害關 係人關心之議 題	協助國會PAC 等各委員會及 議員執行監督 財務及公共服 務 2013-14 年， PAC根據審計 機關成果舉辦 60場聽證會	擔任聯合國理 事會審計工作 並審計其他數 個國際組織 就歐盟在英國 的支出提出報 告 為INTOSAI理事 會成員之一

#### 1. 財務審計

NAO 之財務審計工作遵循國際審計準則 (International Standards on Auditing, 簡稱 ISAs)，係以風險為導向，聚焦於重大事項，以確保政府收支均符合國會授權範圍，並使財務報表能反映事實並符合相關會計規範。2013-2014 年 NAO 審核 355 個組織 (包括政府機關、慈善事業及公司) 之 427 個帳戶，包含超過 1 兆英鎊的收入及支出。

#### 2. 績效審計

績效審計議題主要來自於 NAO 的風險評估及國會的要求，議題範圍相當廣泛，包括：國民健康照護制度、主要國防計畫、地方政府的主要施政計畫等。2013-2014 年 NAO 發

布 66 則績效審計報告及 4 則區域服務研究報告，不僅國會得以掌握政府運用公共資金的成效，亦促使更多機關及利害關係人學習到由受查機關獲得之重要知識與經驗。

### 3. 專案調查

專案調查能使 NAO 就當前國會議員（Members of Parliament，簡稱 MPs）或其他利害關係人所關心的重要議題快速反應。2013-2014 年 NAO 專案調查主要聚焦於健全財務管理、善用資訊等領域，包括：保密條款及特別遣散費（Confidentiality clauses and special severance payments）、司法部的電子監控合約（The Ministry of Justice's electronic monitoring contracts）、政府舉報政策（Government whistleblowing policies）等。

### 4. 支援國會

NAO 的工作有效協助國會 PAC 等各委員會及議員行使其職權，監督政府財務及公共服務。2013-2014 年，PAC 依據 NAO 的報告舉辦了 60 場聽證會。

### 5. 國際事務

NAO 為擔任聯合國審計委員會成員，並對其他數個國際組織提供外部審計服務，亦就歐盟在英國的支出提出報告。NAO 為國際最高審計機關組織（International Organization of Supreme Audit Institutions，簡稱 INTOSAI）理事會成員，並提供國外最高審計機關及國會在能力建構方面的協助。

## （二）組織績效與形象

2013-2014 年間，NAO 可量化的投入資源包括 822 名員工（含外部專家），支用 63 百萬英鎊（£63 million，約 31 億 5 千萬台幣）；而據 NAO 統計，2013 年 NAO 為公部門節省及提升效率所增加的可量化的成效價值達 11 億英鎊（£1.1 billion，約 550 億台幣），不可量化的成效則為協助國會強化

對公共資金運用之課責，及因 NAO 建議而改善之公共服務（如圖 25）。

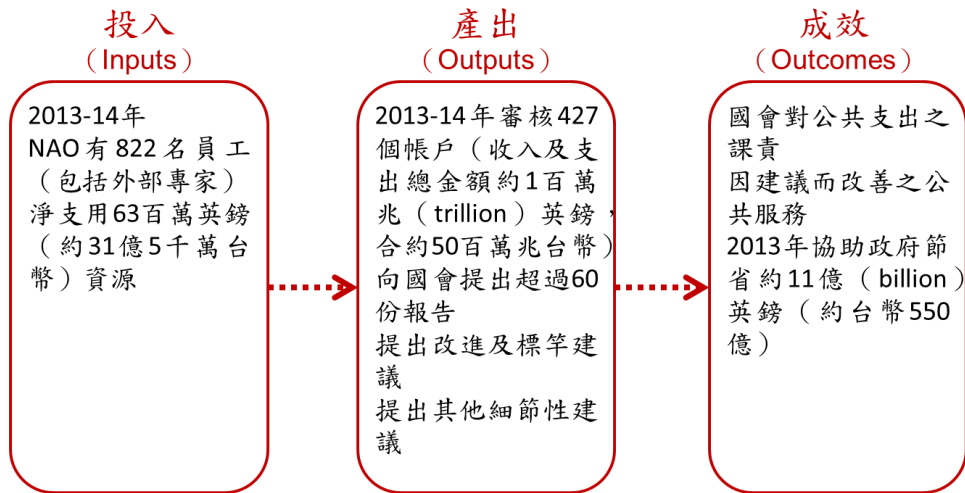


圖 25 NAO 之投入、產出及成效

NAO 成員主要為自行招募具大學學歷以上人員進行培訓，據英國衛報 (Guardian) 於 2014 年對 3 萬名大學生進行「最想進入服務單位」排名調查，NAO 名列第 158 名；若進一步就會計金融領域來看，NAO 名列第 6 名 (前 5 名均為跨國大型會計師事務所)，顯示 NAO 招募人才之宣傳策略與作法頗具成效，值得我國審計機關參考。

另外，NAO 對於招募人員之專業背景並不設限，因此其成員具有多元化的專業背景，思維較為整體全面。這樣的人員背景條件讓 NAO 得以成立跨政府小組 (Cross-Government Team)，針對具橫向或縱向跨部門特性之公共服務或計畫進行深度分析。進年該小組所公布之調查報告內容，已涵蓋政府財政、債務、契約管理、網路安全、組織再造等領域，其報告議題與內容，應值得我國審計機關參考，以拓展查核領域。



## 二、蘇格蘭審計署

本次參訪蘇格蘭審計署（Audit Scotland，簡稱 AS，如圖 26）時，係由該署審計服務處處長（Director of Audit Services）Fiona Kordiak、綜合業務經理（Portfolio Manager）Claire Sweeney 及國際事務經理（International Liaison Manager）Laurence Slavin 接待（如圖 27）。



圖 26 蘇格蘭審計署外觀

依據 1998 年蘇格蘭法（Scotland Act）及其於 2000 年修正之條文，蘇格蘭之政府審計事務分別由 AS 及蘇格蘭會計委員會（Accounts Commission）兩個獨立機關負責。AS 負責審計蘇格蘭之中央

政府機關（Central government），會計委員會負責審計蘇格蘭之地方政府機關（Local government），不過 AS 也可以支援協助地方政府審計工作。蘇格蘭審計長係由英國女皇任命，現任蘇格蘭審計長 Caroline Gardner 係於 2012 年 7 月就任。



圖 27 本部郭執行秘書大榮與 AS 審計服務處處長 Fiona Kordiak 交換紀念品

AS 目前約有 260 人，負責協助蘇格蘭國會（Scottish Parliament）審查公共資金收支，確保所有公款運用均係適切合理，並符合效率

及效益之原則。AS 所提出的報告主要提供蘇格蘭國會公共審計委員會（Public Audit Committee）及其他相關利害關係人參考。AS 雖向審計長提出報告，惟日常審計工作之規劃與執行，係由審計署理事會（Audit Scotland Board）負責，該理事會受蘇格蘭國會之公共審計委員會監督。理事會下設管理團隊（Management Team），其下再區分為四個部門，分別負責績效審計與最佳效益審計、地方政府之審計服務、公有營事業之審計、審計策略規劃等事務（如圖 28）。

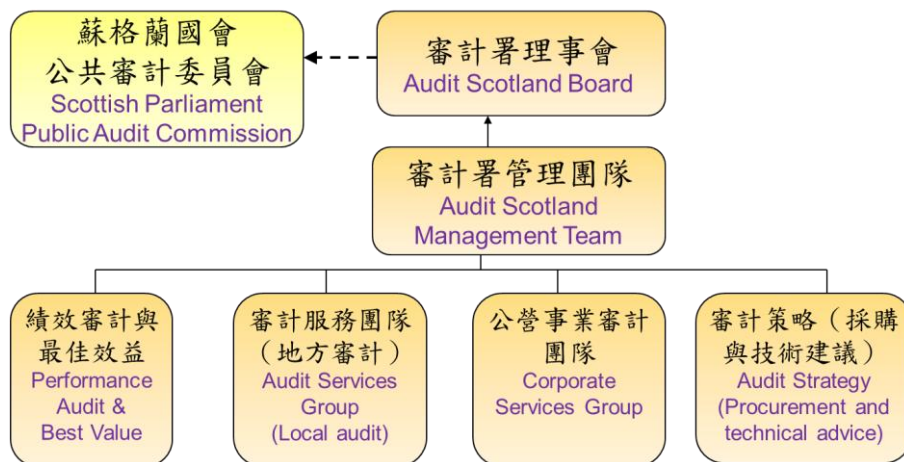


圖 28 蘇格蘭審計署之組織架構

## （一）工作內容

AS 的座右銘為「透過審計工作協助政府部門持續改善（Helping to improve by holding to account）」，其工作主要內容包括財務審計、最佳效益審計（Best Value audit）、績效審計（Performance audit）等領域。

### 1. 財務審計

AS 每年審核約 200 個機關組織之財務報表，審核過程亦檢視審轄機關之內部控制之良窳。約 30% 的財務審計工作係委託民間會計師事務所辦理，所有審計報告均公開於 AS 網站。

### 2. 最佳效益審計

最佳效益審計主要針對地方權責機關、警政部門、消防部門等對象進行，這些部門具有多個執掌相同業務之單位，

AS 就彼此共通性業務以整體性觀點進行查核，以瞭解其最佳實務作法，並檢視現行制度規章是否合宜，最後提出綜觀性報告並促使各機關更能合理化與現代化。

### 3. 績效審計

AS 以風險導向及國會關注原則選取績效審計議題，近年來查核領域已廣泛包括財政金融、就業問題、經濟永續、環境保護、偏鄉發展等。為了控管報告品質，績效審計報告初稿需同時送請同等級之不同審計團隊及受查對象表示意見（實務上約需三週），並會將受查單位之意見備註於報告中。報告完成後經審計長提送國會公共審計委員會參考，公共審計委員會通常會依據 AS 的報到舉辦公聽會，AS 查核團隊及受查單位均會出席。

另外該署人員於本次參訪座談時表示，該署近年來積極推動國際交流，目前已有包括法國、日本、美國等 12 個國家參訪該署，並支援摩爾多瓦、烏克蘭、科索沃、塞爾維亞等 4 國審計技術與人員訓練，同時亦參與聯合國相關審計任務。

#### （二）最佳效益審計

在 AS 審計工作中，「最佳效益審計」占有相當重要的角色。依據該署的經驗，認為執行最佳效益審計可確保良善治理、良好管理、績效公開，且聚焦於改善。具體而言，最佳效益審計可達成下列目標：

1. 使公共服務使用者藉由最佳效益審計報告，瞭解相關服務的成果。
2. 檢核公共部門對於資源的運用情形，以確保納稅人的利益。
3. 透過最佳效益審計程序，可支持與驗證現行公共部門自我評估機制的有效性。
4. 與其他具監督功能之機關協同合作，以確保各相關監督作業一致並避免重複。

AS 執行相關議題之最佳效益審計後，其結論報告係採共通性的架構呈現，報告內容主要說明「組織評估」及「績效評估」兩大構面。前者的重點在於瞭解組織如何規劃、執行業務並管理資源；後者的重點在於組織所提供服務之品質與對顧客之效益。

AS 為使不同背景經驗的審計人員均能迅速熟悉最佳效益審計作法，已根據過往執行經驗建置「最佳效益審計工具箱（Best Value Toolkits）」，協助審計人員能採用穩健而一致的方法與基礎，執行最佳效益審計。按「最佳效益審計」與「績效審計」雖然名稱不同，但兩者理念與內容頗多共通之處。該署所建置之最佳效益審計工具箱，係歸納其以往經驗所整理之可操作化表單，應可作為本部各審計單位辦理績效審計作業之參考。



## 陸、研討心得及建議意見

### 一、持續關注內部稽核專業團體發布或修訂之文件，借鏡參採最新理論與實務

國際內部稽核協會（IIA）藉由本次研討會，發布「反賄賂和反貪腐稽核方案（Auditing Anti-bribery and Anti-corruption Programs）」及「公共部門中的獨立審計委員會（Independent Audit Committees in Public Sector Organizations）」兩則新文件，並表示 IIA 之準則委員會已提出新版 IPPF 草案，並徵求各界回饋意見。

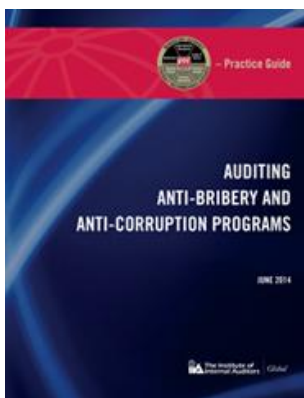


圖 29 反賄賂和反貪腐稽核方案封面

「反賄賂和反貪腐稽核方案」（封面如圖 29）為實務指引（Practice Guide），提供內部稽核人員對於世界各地組織內賄賂和貪腐特質的洞察力。在當的商業環境下，沒有任何組織—無論其屬性是公共或私人、規模大小如何—可以避免因賄賂或貪腐所造成的破壞性影響。該指引提供必要且有效的關鍵稽核策略與方法，以預防並嚇阻賄賂、貪腐之產生<sup>6</sup>。該指南內容包括「全球各國相關立法概況」、「賄賂和腐敗之風險和控制」、「內部稽核在反腐敗所扮演的角色」、「內部稽核與其他合規性監督職權之協調」、「賄賂與貪腐形成的挑戰」、「不同國家間相關法令、風險控制、稽核程序之比較」。此外，此指引提供有關常發生賄賂與貪腐的高風險領域、紅旗警訊與相對應的稽核步驟，並討論一個有效的反腐敗計劃應有哪些組成要素。

「公共部門中的獨立審計委員會」（封面如圖 30）為 IIA 的全球公共部門洞察文件（Global Public Sector Insight）。此文件認為，一個獨立的審計委員會，可公共部門滿足納



圖 30 公共部門中的獨立審計委員會文件封面

6

<https://na.theiia.org/standards-guidance/recommended-guidance/practice-guides/Pages/Auditing-Anti-bribery-and-Anti-corruption-Programs-Practice-Guide.aspx>



稅人對於監督、透明度和課責之要求，並建議獨立審計委員會之職權可涵蓋價值與倫理準則、治理結構、風險管理、內部控制架構、稽核活動、提供外部確認、管理行動計劃、財務報表和公開課責報告等相關領域。IIA 期望透過此文件，為負責建立審計委員會的執行者提供詳細的實務指引，並傳達獨立公共部門審計委員會的價值。

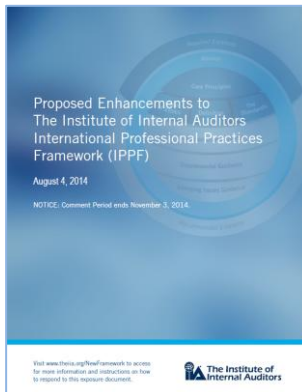


圖 31 新版國際內部稽核專業實務架構 (IPPF)

另外，儘管現行 IPPF（國際內部稽核專業實務架構）已充分協助內部稽核人員展現專業，然而由於全球企業經營者對於法規、監督、治理、風險管理、內部控制、內部稽核人員專業等有更高的需求與期望；且內部稽核人員本身也持續尋求更高品質的指引，以協助其能更有效率地提出洞察意見。因此，為了回應這些需求與期待，IIA 之準則委員會提出新版 IPPF 草案（封面如圖 31），並徵求各界回饋意見（至 2014 年 11 月 3 日）。

內部稽核專業發展向與政府審計理論及實務息息相關，相關理論、觀念與作法，多有可借鏡參採之處。按目前已有法國等部分先進國家，將上開 IIA 文件納入其政府內部控制制度。本部未來應持續關注內部稽核專業團體發布或修訂文件，以提升政府審計觀念與專業，除適時將國際最新稽核理論與實務趨勢，整合納入本部相關審計專業指引文件外，並提供審轄機關作為強化內部控制機制之參考。

## 二、參考英國 NAO 跨政府小組查核報告，拓展績效審計查核領域








當前外在環境變動迅速，政府機關不斷面臨各式各樣的挑戰與問題，若單靠各機關組織以自我為本位去回應環境的複雜與多變，所需付出成本的規模往往是不可計數，且獲致的效益也可能不符期望。有鑑於此，近年「跨域治理」的合作概念漸受重視，期能透過組織間的資源分享與合作，獲取競爭優勢，以回應變動的環境。

跨域治理所強調的內涵是學習與參與，集合不同組織團體的力量，跨越不同的領域、專業、部門，共同協力建構合作的機制，在形成重大政策的同時，有多元的政策元素注入探討，並藉由集體的力量，協力建構出穩定的施政策略，強化整體政策管理與執行。可以說，現代政府若缺乏跨域治理能力，將難以達成良善治理。然而實務上，政府機關各個部門間，由於個別業務侷限、施政理念差異、溝通管道欠缺等因素，很難避免本位主義影響，導致影響政策目標達成。

為了提高政府整體資源管理與配置效能，NAO 成立正式編制的跨政府小組（Cross-Government Team），主要針對具橫向或縱向跨部門特性之公共服務或計畫進行績效審計或專案調查，透過分享知識與洞察，協助政府各部門提高因應採購、計畫管理、財務管理和資產管理方面的挑戰。由該小組所公布之調查報告議題可知，其調查內容涵蓋政府財政、債務、契約管理、網路安全、組織再造等領域，且對部分具持續性關注價值之議題（如：網路安全等）進行追蹤調查，並發布更新版調查報告。

近年本部聚焦重大民生議題，審酌評估與民生福祉攸關、預算規模較大、社會輿論關注等計畫或政策，規劃辦理之專案調查，以展現審計機關「被視為對民眾生活產生正面影響之機關」之價值及意義。按此類重大計畫與政策多需透過不同部門或中央地方通力合作，方能有效推動落實。我國政府審計機關組織架構雖與英國 NAO 不同，尚難成立正式編制的跨政府小組，惟本部每年亦有多件調查案件係採任務編組，結合不同專業背景審計人員，針對具跨組織特性之計畫或政策辦理績效審計，其核心理念與英國 NAO 跨政府小組並無二致。為強化跨組織特性計畫或政策之審計，建議本部各審計機關可參考英國 NAO 跨政府小組查核報告議題與內容，俾利拓展績效審計查核領域。

表 7 NAO 跨政府小組近期公布之調查報告議題<sup>7</sup>

	國家網路安全計劃（更新版） （Update on the National Cyber Security Programme）
	轉變政府契約管理 （Transforming government's contract management）
	效率與變革小組 2013-2014 年節省經費之報告 （The 2013-14 savings reported by the Efficiency and Reform Group）
	政府補助服務 （Government grant services）
	下一代的共享服務策略（更新版） （Update on the Next Generation Shared Services Strategy）
	內部舉報者政策之制訂 （Making a whistleblowing policy work）
	中央政府債務管理 （Managing debt owed to central government）
	公部門組織變革之進展 （Progress on public bodies reform）
	強化預估將能提高政府績效 （Forecasting in government to achieve value for money）
	部門綜覽：2012-2013 年內閣辦公室之績效 （Departmental Overview: The performance of the Cabinet Office 2012-13）

### 三、參考最佳效益審計工具箱，提升調查計畫之研擬效率及周延性

蘇格蘭審計署為使不同背景經驗的審計人員均能迅速熟悉最佳效益評估作法，業已建置「最佳效益評估工具箱（Best Value Toolkits）」，可協助審計人員採用穩健而一致的方法與基礎，衡量不同公共部門間在特定共通議題的表現，瞭解跨部門間就該議題的合作情形，並進而判斷在現況下公共部門應如何對民眾發揮最佳價值。

最佳效益評估工具箱實際上就是一系列的審計診斷表單，可快速協助審計人員評估受查對象其業務執行成果與所展現的價值。工具箱將所探討之特定議題中，重要的關鍵問題以結構化的形式呈現。以「風險管理（Risk management）」議題為例，該工具箱首先將評

<sup>7</sup> 來源：<http://www.nao.org.uk/search/sector/cross-government-and-public-administration/>

估受查對象風險管理作業時，應考量之重要構面及關鍵問題建構如圖 32 之結構化形式。

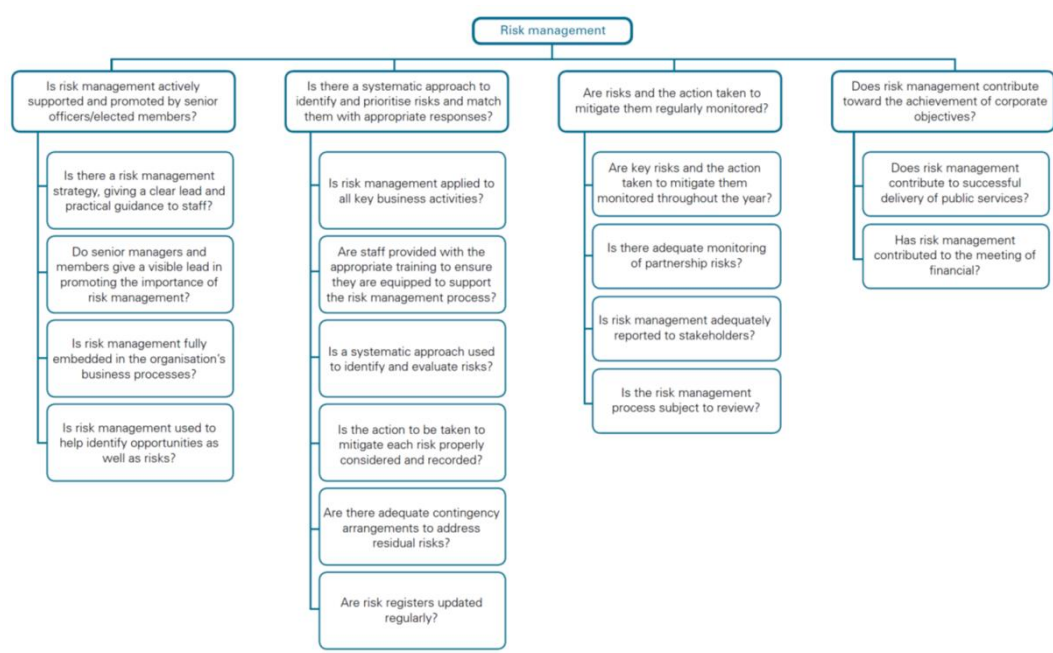


圖 32 結構化之重要構面與關鍵問題（以風險管理議題為例）

此工具箱並提供四個評價等級，供審計人員根據受查對象實務執行狀況，在各個關鍵問題中給予受查對象評價，該四個評估等級如表 8 所示。

表 8 最佳效益工具箱四個評估等級與描述

評價等級	描述
不符合基本要求 (Does not meet basic requirements)	組織尚未表現出任何已達基本實踐程度。
基本實務 (Basic practices)	組織之實踐已達最低可接受的水準，並已呈現足以證明組織價值的績效。
較佳實務 (Better practices)	與基本實務相較，在部分面向上有較佳的表現。
先進實務 (Advanced practices)	在所有面向均表現出良好或最佳實踐，並能促進創新。

根據綜合關鍵問題及評價等級，即可將受查對象在各問題之表現情形，組合為「評估矩陣 (Assessment Matrix)」，也就是矩陣化的檢核表單。實務上，此評估矩陣可作為審計程序的一部分，並被應用於調查、獲取資訊、撰寫結論等過程。以風險管理議題為例，其評估矩陣如表 9 所示。



表 9 最佳效益審計評估矩陣（以風險管理議題為例）

	Basic Practice	Better Practice	Advanced Practice
<b>1. Is risk management actively supported and promoted by senior officers/elected members?</b>			
<b>1.1 Is there a risk management strategy, giving a clear lead and practical guidance to staff?</b>	The organisation has a risk management strategy, providing broad guidance on matters such as risk registers, and reporting arrangements.	The organisation has a risk management strategy which provides specific guidance on: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Scope of risk management, including partnership arrangements</li> <li>• Identification of risks</li> <li>• Scoring &amp; prioritisation</li> <li>• Risk appetite</li> <li>• Delegated levels of risk appetite</li> <li>• Addressing risks.</li> </ul>	The organisation's risk management strategy is reviewed annually to help ensure that it remains fit for purpose.
<b>1.2 Do senior managers and members give a visible lead in promoting the importance of risk management?</b>	The organisation's risk management strategy has been endorsed by senior managers and members. Risk management forms part of the remit of a committee.	Risk management features as a regular item in CMT meetings, with senior managers reviewing updated risk assessments and action being taken to mitigate them.  Risk management features as a regular item in the agenda of a committee, with members reviewing updated risk assessments and action being taken to mitigate them.	In addition to forming part of a committee's remit, risk management regularly features in the agenda of board meetings involving all members.
<b>1.3 Is risk management fully embedded in the organisation's business processes?</b>	Risk management is carried out as part of business planning, with risks assessed for each key objective.	Risk management is not simply seen as an operational issue, but is also considered when developing policies and broad strategies.  Risk management is an integral part of project and programme planning.	Risk management is a continuous activity, integrated with other procedures, and is viewed by staff as a standard element of good practice, rather than a one-off or annual activity.

值得注意的是，此工具箱的目的不在於取代審計人員的專業判斷，但可有效協助審計人員做出健全周延的專業判斷。因此，儘管在特定個案中，此工具箱未必能保證全面涵蓋受查對象業務的所有面向，但已具備高度的實用價值。此外，由於此工具箱提供一致、共通性的衡量標準，因此也很適於用來評估同一受查對象在不同時間點之績效表現。

蘇格蘭審計署最初建構此工具箱僅是為了便利其審計人員對公共部門執行最佳效益評估之用，但由於此工具箱之高度實用性，不僅已成為審計諮詢之專業工具，亦已獲其他公共部門和專業團體改良運用為其他評估工具。因此該署在考量此工具箱對於其他組織進行專業諮詢、審查或自我評估時也可能有所助益後，已在其網站上公開此工具箱<sup>8</sup>。

按蘇格蘭審計署目前已就「資產管理」、「挑戰與改善」等 18 個常用評估議題建置最佳效益評估工具箱（如表 10 所示），其內容均公開於該署網站提供各界參考。又該署所辦理「最佳效益審計（Best Value audit）」其名稱雖與「績效審計（Performance Audit）」不同，但兩者理念與內容實則頗多共通之處，其最終目標均係協助

<sup>8</sup> 最佳效益評估工具箱網址：<http://www.audit-scotland.gov.uk/work/toolkits>



審計機關及其他具監督功能之機關（如：民意機關）發揮監督公共服務之功能，有效提高組織績效表現與課責性，並協助不同機關間建立伙伴合作關係，提升整體公共部門之價值。建議本部可譯介蘇格蘭審計署最佳效益評估工具箱所列之重要構面、關鍵問題與評價等級等內容，並適時介紹予本部各審計單位，俾提高績效審計調查計畫研擬之效率及周延性。

表 10 最佳效益工具箱目前已建置之評估議題

<ol style="list-style-type: none"> <li>1. 資產管理 (Asset management)</li> <li>2. 挑戰與改善 (Challenge and improvement)</li> <li>3. 社群參與 (Community engagement)</li> <li>4. 以顧客為焦點與回應 (Customer-focus and responsiveness)</li> <li>5. 效率 (Efficiency)</li> <li>6. 平等 (Equalities)</li> <li>7. 財務管理 (Financial management)</li> <li>8. 治理和課責 (Governance and accountability)</li> <li>9. 資訊管理 (Information management)</li> <li>10. 工作夥伴和社群領導 (Partnership working and community leadership)</li> <li>11. 人資管理 (People management)</li> <li>12. 績效管理 (Performance management)</li> <li>13. 規劃和資源調整 (Planning and resource alignment)</li> <li>14. 採購 (Procurement)</li> <li>15. 公共績效報告 (Public performance reporting)</li> <li>16. 風險管理 (Risk management)</li> <li>17. 永續發展 (Sustainability)</li> <li>18. 願景與策略方向 (Vision and strategic direction)</li> </ol>
--

#### 四、參考倫敦奧運組織實務經驗，敦促大型國際活動主辦機關縝密規劃內部控制作業

由本次研討會前倫敦奧運組織委員會風險確認主管瑪莉哈蒂 (Mary Hardy) 所分享之倫敦奧運自籌備至結束各期間內部稽核次數分布 (如表 11)，及各階段主要稽核活動 (如圖 33) 可知，其內部稽核活動主要放在賽事活動之前，賽事開始後稽核活動反而開始減少並簡化。顯示倫敦奧運內部稽核主要強調預防性的功能，因為對主辦單位而言，下一次再辦理奧運會可能是很多年以後 (甚至可能不再有機會)，因此事後稽核檢討經驗，其效益遠不如事前稽核確保活動順利。

表 11 倫敦奧運各期間稽核次數統計

期間	原規劃稽核次數	新增稽核次數	移除/合併/遞延稽核次數	完成稽核總次數
2007年4月-2009年3月	27	12	10	29
2009年4月-2010年3月	31	6	27	10*
2010年4月-2011年3月	123	16	53	86
2012年4月-2012年6月	148	9	30	127
賽中(2012年7月-9月)	15	2	0	17
賽後(2012年10月-12月)	18	3	0	21
<b>總計</b>	<b>362</b>	<b>48</b>	<b>120</b>	<b>280</b>

\*該期間因原風險確認主管離職故稽核次數較少

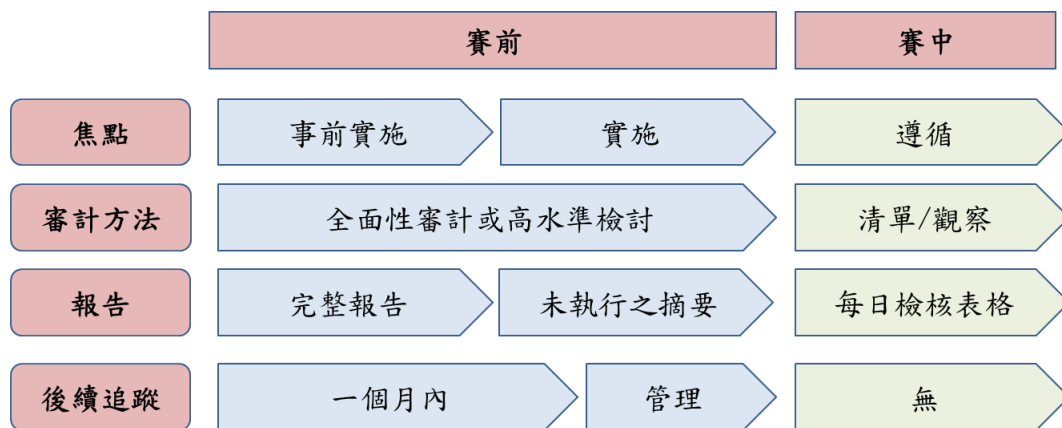


圖 33 倫敦奧運各階段內部稽核主要活動

我國近年來積極爭取辦理多向國際級大型活動或賽事，以提高我國及主辦城市之國際形象，如：2009年高雄世界運動會、2009年臺北聽障奧運會、2010年臺北國際花卉博覽會、2017年臺北世界大學運動會等。此類國際級大型活動或賽事與奧運類似，均有生命週期較短、規模成長及收縮快速、組織成熟度不足、與商業活動高度結合、無法改變活動期程等特性。由於這類大型活動對我國及主辦城市之國際形象影響重大，主辦單位背負「只許成功、不許失敗」的期許與壓力不言可喻。

建議本部相關審計單位，未來可參考前倫敦奧運組織委員會風險確認主管瑪莉哈蒂 (Mary Hardy) 於本次研討會所分享之即時性、

彈性、務實、創新、迅速等五大原則與實務執行經驗，敦促主辦大型國際活動賽事之審轄機關，自籌備期起即縝密規劃內部控制作業，由預防性、即時性、持續性的觀點，提高內部控制效率與效果，避免活動發生爭議或弊端，以發揮內部控制「有效果及有效率地營運」的積極目標。

## 五、由實習學生於適當媒介登載心得感想，深植本部專業正面形象

績效審計已為各先進國家政府審計機關之重要工作內容之一，依據國際最高審計機關組織績效審計準則，績效審計需要擁有與財務審計不同之技術，審計機關宜建立妥適之程序，以招募不同領域具有分析能力或研究背景的專業人員，組成績效審計團隊。

基於招募及培養多元人才需求，NAO 提供一個大學畢業生專業訓練計劃（graduate professional training scheme），該訓練計畫並不對申請的大學生背景設限，NAO 網站特別強調無論畢業生背景是藝術、理論科學、社會學或工程，均歡迎申請參加訓練。一旦獲准參加訓練計畫成為實習生，NAO 會提供 40 個月的訓練課程，以協助其考取註冊會計師資格（該資格適用於英格蘭和威爾斯）。訓練期

間，實習生亦會被安排參與 NAO 實際的審計工作，讓實習生瞭解 NAO 職權對於國家的價值與影響。訓練期滿後，該畢業生可選擇成為 NAO 正式職員從事政府審計工作，亦可另外自行應徵其他工作。

NAO 除於其官方網站提供較為正式的人員招募資訊，並另設有一個專供實習生發表之部落格<sup>9</sup>，定期登載更新

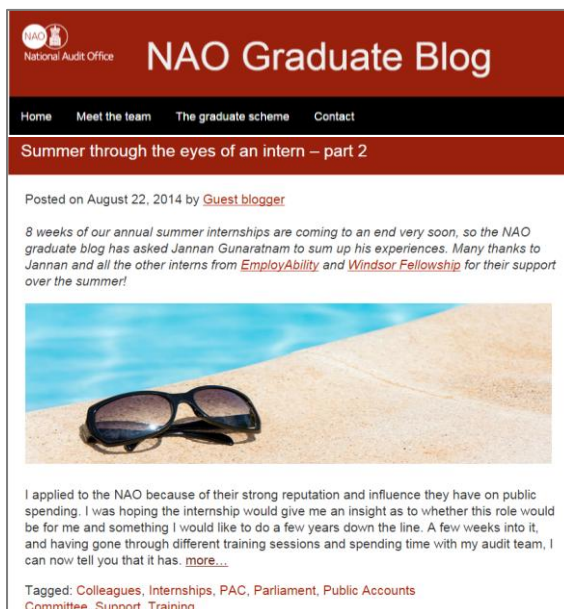


圖 34 NAO 實習生專屬部落格

<sup>9</sup> <http://www.nao.org.uk/graduateblog>

許多 NAO 實習生的自我介紹及實習感想（如圖 34）。由該部落格登載內容觀之，除分享實習與工作內容外，並凸顯 NAO 實習生來自各種不同專業領域，且在辦公室工作之外，亦擁有豐富多元的業餘活動。此外，許多實習生亦對 NAO 實習計畫對於提升個人心智與職涯規劃能力表達肯定（部落格留言摘錄如表 12）。

表 12 NAO 實習生部落格中較為活潑留言摘錄

**實習生 A：**

我的背景是歐洲政治與社會學，目前在 NAO 外交及聯邦事務團隊從事財務與績效審計工作...工作之餘，我的主要興趣是唱歌，並與一些音樂團體共同合作表演，此外，我也喜歡自行車、滑雪和攀岩等活動。

**實習生 B：**

我的背景是研究法語和德語，目前在 NAO 從事衛生、環境、食品等相關審計工作...我對法國文化和文學很有興趣，因此常到法國旅行；我也很喜歡運動，目前是 NAO 無板籃球隊（netball team）成員。

**實習生 C：**

我申請至 NAO 實習是因為其良好的聲譽和在公共支出的影響力。我希望在此實習能讓我獲得對未來應扮演何種角色的洞察力。經過幾個星期的培訓後，我現在可以告訴你，我真的得到了！

據英國衛報（Guardian）於 2014 年對 3 萬名大學生進行調查，以瞭解統該國大學生最想進入服務單位（包括公、私部門）的前 300 名，該調查結果簡稱 UK300。NAO 在 UK300 名單中名列第 158 名<sup>10</sup>；若進一步就該名單中會計金融領域來看，NAO 名列第 6 名，僅次於 PwC、Deloitte、KPMG、EY 及 Grant Thornton 五間跨國大型會計師事務所<sup>11</sup>（如表 13），顯示 NAO 招募人才之宣傳策略與作法已具成效，其於英國大學生心目中已建立良好聲譽，有利 NAO 招募優秀人才。

我國政府審計人員進用制度雖與英國 NAO 不同，然本部因應績效審計人力需求，擴大人才進用範疇，經協調考試院自民國 99 年起，將公務人員高等考試三級考試審計類科增設績效審計組，將審計人員專業背景由傳統之會計、財務與工程，擴大涵蓋至政治、公共行政、管理科學等領域。此作法與英國 NAO 招募各類專業背景成員，

<sup>10</sup> 資料來源：<http://targetjobs.co.uk/uk300>

<sup>11</sup> 資料來源：<http://targetjobs.co.uk/uk300/accounting-and-financial-management>



期能整合不同之專業觀點，增加查核之廣度及深度，精進審計品質之理念並無二致。

表 13 NAO 在 UK300 會計金融領域中名列第 6 名

Rank 2014/15	Employer	Rank 2013/14	Diff
1	PwC	1	→
2	Deloitte	2	→
3	KPMG	4	↑
4	EY	3	↓
5	Grant Thornton	5	→
6	National Audit Office	6	→
7	BDO	7	→

本部雖限於人力與國情文化，尚不適宜比照 NAO 建置專供實習生發表之部落格，然目前本部全球資訊網已建置人才招募專區，並派員至全國各大學相關系所宣傳，積極鼓勵優秀人才報考公務人員高考三級審計類科（如圖 35）。另查近年來，部分大學會計或公共行政相關系所均有指派學生於暑假期間至本部或所屬審計處室實習，實習期間本部安排參與內部研習課程、介紹政府審計實務運作、輔導協助翻譯國際審計文獻等，實習結束後學生均於政府審計季刊發表實習心得。為擴大此類實習對本部形象之正面影響，建議日後學生實習結束後，可請其於校內刊物、電子論壇或社群網路等一般學生較易接觸之媒介，發表正面之實習心得，俾利本部根植專業正面形象。



圖 35 本部鼓勵優秀人才報考高考三級審計類科海報

## 六、改良本部國際交流回饋問卷形式，量化表達參與者整體滿意度

蘇格蘭審計署對於參訪交流活動之態度相當開放歡迎，且訂有嚴謹的標準流程，顯示該署對於交流活動的重視。本次聯繫該署過



程中，事前需填寫申請表單（如表 14），該表單係以開放式題項形式，請申請參訪者說明至該署參訪原因、期望達成目的、對於該署職權有興趣的領域等內容，並詢問有無需該署協助參訪蘇格蘭其他公部門。

表 14 參訪蘇格蘭審計署前需填寫之申請表單

題目	說明
請說明您至蘇格蘭審計署參訪的原因	
請說明您透過此次參訪期望能達的目的	
請詳細說明您對於蘇格蘭審計署職權有興趣的領域	
請說明本次您是否亦有參訪蘇格蘭其他公部門	
請問是否需要蘇格蘭審計署協助安排參訪蘇格蘭其他公部門？	

參訪活動結束後，該署另以電子郵件請本部人員填寫回饋問卷（如表 15）。該問卷主要係以封閉式題項，透過李克特選項（Likert item）徵詢參訪者對於該署有關交流活動前置作業及過程的回饋意見。問卷最後亦有一開放式題項，供填答者提出補充意見。

表 15 參訪蘇格蘭審計署參訪後需填寫之回饋問卷

參訪前置作業					
清楚獲知關於下列資訊：	非常同意	同意	不同意	非常不同意	無意見
負責本次參訪的接待人員	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
參訪舉行地點	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
參訪流程	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
其他補充意見：					
參訪過程					
就整個參訪過程，您覺得：	非常同意	同意	不同意	非常不同意	無意見
負責本次參訪的接待人員	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
參訪舉行地點	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
參訪過程有條理規劃	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
參訪場地是合適的	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
提供內容與我們的組織有關	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
提供的簡報或資料清楚有用	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
有足夠的機會進行討論	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
其他補充意見：					

按本部每兩年辦理一次之國際審計技術交流，係本部極為重要之國際交流活動，於交流活動結束前，本部亦請參與交流之各國審計人員填寫回饋問卷（如表 16），並有效蒐集諸多建議回饋意見。

上開本部使用之問卷內容均採開放式題項，其優點為可使受訪者自由發揮，表達多元意見，有助於交流活動創新；然亦有受訪者可能嫌麻煩而留白、意見歸納彙整較為困難、不易看出整體感受趨勢等缺點。查本部「2015年國際審計技術交流」預計將於明（104）年4月底舉辦，建議屆時回饋問卷可參考蘇格蘭審計署之回饋問卷形式，開放式與封閉式題項兼具，俾利事後以量化方式歸納參加人員整體滿意度，並可蒐集其他相關建議意見，作為未來辦理類似活動之參考。

表 16 現行本部國際審計技術交流活動之回饋問卷

- 1.經過2週的研習活動，請問您對臺灣的印象為何？
- 2.請問您參加本次研習活動的收穫為何？（包括審計專業、風俗人文、臺灣景色.....）
- 3.對主辦單位未來辦理類似活動之建議。

附錄：年會活動日程表

附錄：  
年會活動日程表