

出國報告（出國類別：實習）

參加歐盟執委會預算總署
「國家專家專業訓練」報告

服務機關：行政院主計總處

姓名職稱：何俞賢專員

派赴國家：比利時

出國期間：107年02月25日至06月03日

報告日期：107年08月31日

摘要

「國家專家專業訓練計畫 (National Experts in Professional Training Programme, NEPTs)」為歐盟 (European Union, EU) 提供的短期派遣計畫。透過提供政府派員至歐盟執委會 (European Commission) 相關總署實習的機會，促使參訓官員瞭解歐盟之政策及運作方式，以獲取實務經驗，並與見習單位交流。

本次獲派至預算總署 (Directorate-General of Budget, DG BUDG) 實習，目的在瞭解其強化內部控制之政策及實務運作情形。執委會針對歐盟會員國推動「公部門內部控制」(Public Internal Control, PIC)，主要方式為建立聯繫平台、定期舉行會議及發布相關討論議題供各國交流經驗等。而針對鄰邦政策國家、候選會員國、潛在候選會員國或接受歐盟補助的國家，為確保各該國家運用歐盟資源的妥適性及合規性，執委會要求其強化內部控制及財政管理 (Public Financial Management, PFM) 及推動公共行政革新 (Public Administration Reform, PAR)，並提出「公部門財務內部控制」(Public Internal Financial Control, PIFC) 的觀念架構作為指引。

綜整本次實習期間之經驗與研究成果，並衡酌我國國情及內部控制（含內部稽核）推動現況，提出建議如下：

- 一、建立原則性規範以提供因地制宜的彈性；
- 二、明定權責並建立授權和課責機制；
- 三、客觀分析現況據以擬定推動方針；
- 四、持續強化人才培育及教育訓練；
- 五、在公共行政革新框架下整合內部控制及相關管理機制。

目次

壹、 前言.....	1
貳、 歐盟及實習工作簡介.....	1
一、 歐盟簡介.....	1
(一) 歐盟理事會.....	3
(二) 歐洲議會.....	3
(三) 歐盟執委會.....	4
二、 實習單位簡介.....	5
三、 工作情形.....	6
四、 研究主題.....	7
參、 公部門內部控制.....	8
一、 公部門內部控制簡介.....	8
(一) 定義與特性.....	9
(二) 公部門內部控制原則.....	10
二、 各會員國公部門內部控制概述.....	13
(一) 內部控制環境.....	14
(二) 內部控制觀念.....	17
(三) 內部稽核.....	20
(四) 內部控制與稽核的合作和協調.....	24
(五) 財務審核.....	25
(六) 未來方向.....	26
肆、 公部門財務內部控制.....	29
一、 鄰邦政策及擴大政策.....	29
(一) 鄰邦政策.....	30

(二) 擴大政策	32
二、 公部門財務內部控制簡介	34
(一) 公部門財務內部控制的要素	35
(二) 推動階段	37
(三) 中央協調單位的功能與角色	39
三、 公部門財務內部控制的推展與應用	42
(一) 在鄰邦政策和擴大政策中的角色	42
(二) 在公共行政革新中的角色	44
伍、 心得及建議.....	59
一、 歐盟實習心得	59
(一) 尊重專業	59
(二) 重視溝通協調與實事求是	60
(三) 強調核心原則和多元價值	61
二、 可資借鏡之經驗	61
(一) 建立原則性規範以提供因地制宜的彈性	61
(二) 明定權責並建立授權和課責機制	62
(三) 客觀分析現況據以擬定推動方針	63
(四) 持續強化人才培育及教育訓練	63
(五) 在公共行政革新框架下整合內部控制及相關管理機制	64
三、 後記	65
參考文獻.....	66
附錄 1 EU ACQUIS 各章節.....	68
附錄 2 PIFC 政策書內容檢核表.....	70
附錄 3 結訓證書.....	74

壹、前言

「國家專家專業訓練計畫 (National Experts in Professional Training Programme, NEPTs)」為歐盟 (European Union, EU) 提供的短期派遣 (secondment) 計畫。目的在於藉由會員國 (Member State, MS) 政府派員至歐盟執委會 (European Commission) 相關總署短期見習，促使參訓官員瞭解歐盟之政策及運作方式，以獲取實務經驗，並與見習單位交流。我國為少數獲得參訓名額之非會員國，各部會自民國 95 年起陸續派員參與此訓練。能獲此機會有賴外交人員的極力爭取，以及各梯次參訓人員的良好表現。

本次參加 NEPT 除學習歐盟內部控制相關機制及實務外，也期望在職場中學習歐盟政策擬訂、組織運作及溝通協調之經驗。

貳、歐盟及實習工作簡介

一、歐盟簡介

歐盟的歷史可追溯至第二次世界大戰結束後，為避免歐戰的再次發生，有識之士開始推動歐洲各國經濟及政治上的整合。1950 年 5 月 9 日¹ 羅伯特·舒曼 (Robert Schuman) 發表宣言，倡議設立共同機構，管理歐洲各國的煤鐵生產。舒曼被視為歐盟之父，時至今日，「舒曼宣言」(Schuman Declaration) 的發布日仍為歐盟的紀念日。

1957 年，法國、德國、義大利、荷蘭、比利時及盧森堡 6 創始國簽定《羅馬條約》(Treaty of Rome) 成立「歐洲經濟共同體」(European Economic Community, EEC)，被視為歐盟機構的誕生。而後經過數十年的深化整合及擴張 (詳圖 1)，1993 年《歐盟條約》(Treaty on European Union) (又被稱為《馬斯垂克條約》(Maastricht Treaty)) 生效，歐盟正式成立。目前歐盟有 28 個會員國，使用 24 種官方語言，為世界上第二大經濟實體。

¹ 配合歐盟年度之表示方法，本報告採用西元年表示。

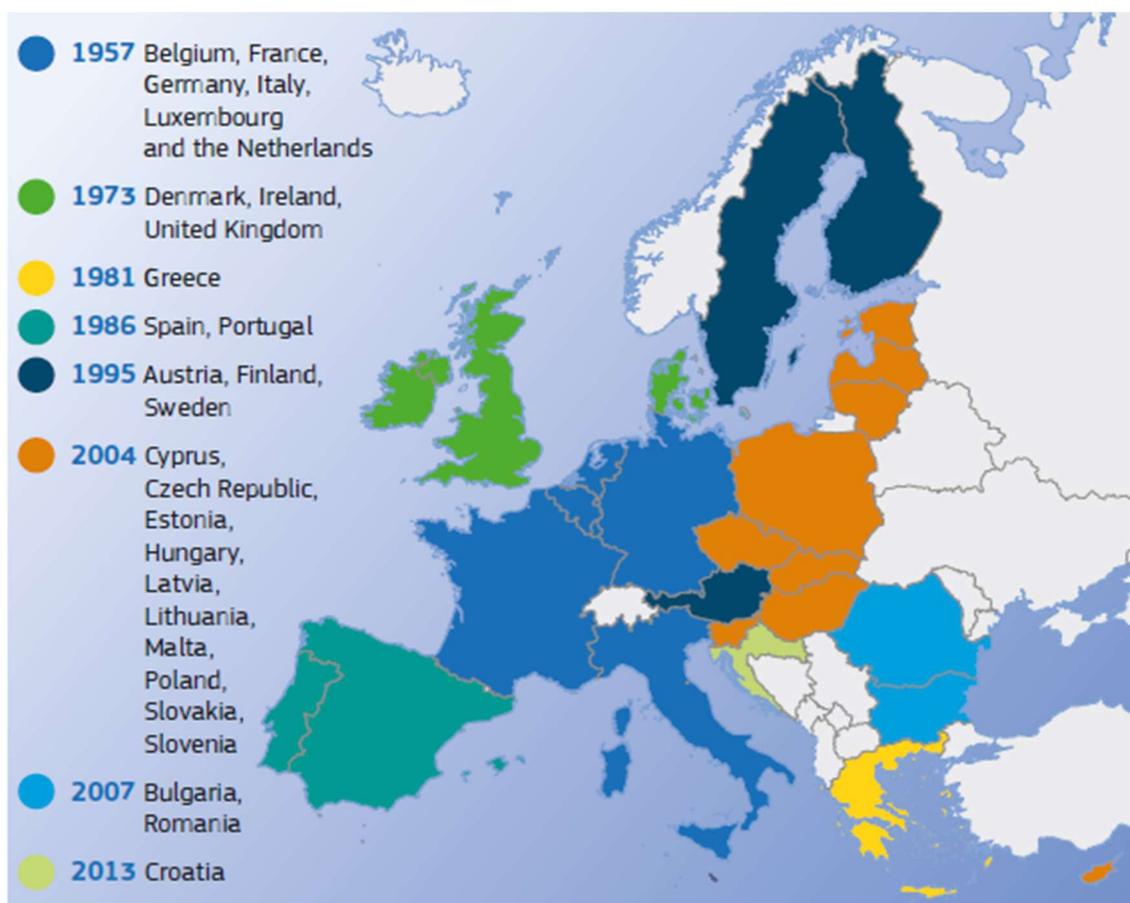


圖 1 歐盟擴張歷程

資料來源：European Commission (2015), *Enlargement of the European Union*。

依據歐盟條約第二條，歐盟係奠基於尊重人類尊嚴 (human dignity)、自由、民主、平等與法治，以及尊重人權，包括少數人的權利等價值。這些價值對所有會員國是共通的。² 在上述條約的宗旨下，歐盟為一個「價值同盟」，致力於推動普世價值。實際上，歐盟透過政治、經濟及社會各方面的努力，建立起對全球的影響力。

在價值同盟的基礎以及多元的政治現實上，歐盟有其特殊的組織。現行架構以「歐洲議會」(European Parliament)、「歐盟理事會」(European Council) 及「歐盟執委會」(European Commission) 為主，尚包括「歐盟法院」(Court of Justice of the European Union, CJEU)、「歐盟審計院」(European Court of Auditors, ECA)、「歐盟對外事務部」(European External Action Service, EEAS)、「歐洲中央銀行」(European Central Bank, ECB)、「歐洲投

² “The Union is founded on the values of respect for human dignity, freedom, democracy, equality, the rule of law and respect for human rights, including the rights of persons belonging to minorities. These values are common to the Member States.”

資銀行」(European Investment Bank, EIB) 及其他委員會 (committee) 與跨機構個體 (interinstitutional bodies) 等。以下擇選主要之機構概述。

(一) 歐盟理事會

歐盟理事會由各會員國的元首及執委會主席組成，決定歐盟整體方針及政策的優先順序、解決複雜或敏感爭議、設定歐盟共同的外交與國防政策，以及任命或指派歐盟機構首長的候選人，例如歐洲中央銀行及執委會主席 (Commission President) 等。理事會原則上每年舉行 4 次高峰會 (Summit)，以共識決為主，做成的決議交由執委會研擬具體的處置方式；或是交由「歐盟部長理事會」(Council of the European Union)³ 進行更具體的磋商。

(二) 歐洲議會

歐洲議會是歐盟的立法機構，議員 (Members of the European Parliament, MEPs) 每 5 年由各會員國選民直選。各會員國席次大致按人口比例決定，但訂有最少 6 席、最多 96 席的限制以及總席次 751 席的上限。歐洲議會主要職能包括立法 (legislative)、監督 (supervisory) 及預算 (budgetary) 三類：

- 立法：依據執委會提出的草案 (proposals) 與部長理事會一同通過歐盟法令、議決國際協定與擴大 (enlargement) 以及複核執委會的工作計畫。
- 監督：檢視 (scrutiny) 歐盟各機構運作、選舉執委會主席及執行委員 (Commissioner)、核定解除財務責任 (discharge)⁴、檢視公民請願及質詢、與歐洲中央銀行討論貨幣政策以及質詢執委會與理事會。

³ 「歐盟部長理事會」非歐盟的正式機構，但卻是與歐洲議會同為歐盟主要的決策單位。部長理事會代表各會員國協商及制訂歐盟法令、協調各會員國政策、發展歐盟共同的外交及國防政策、達成國際協定 (international agreements) 並與歐洲議會一同核定歐盟預算。部長理事會無固定成員，由個別理事會構成，由各會員國針對相關議題，指派相關部會首長與會。

⁴ “discharge” 為歐盟的決算程序，執行機構在預算年度結束後出具預算執行之成果報告，經過歐洲審計院的查核，並在歐洲議會及理事會經過數輪的質詢和說明後，由歐洲議會議決解除執行單位對該年度預算管理的責任，最後方公布最後的執行成果。完整程序通常耗時 2 年，在預算年度結束 2 年後完成，而後針對歐洲議會及歐盟理事會所提建議，尚須持續追蹤辦理情形。

- 預算：與部長理事會一同建立歐盟預算以及核定歐盟的長期預算：「跨年度財務架構」 (Multiannual Financial Framework, MFF)。

(三) 歐盟執委會

執委會為歐盟的執行單位，負責推動歐盟整體的利益。主要任務包括草擬歐盟法令、管理政策及資源配置、確保法令的執行以及在國際上代表歐盟等。其首長為執委會主席，5 年一任，由理事會經過政治協商後提出候選人，經歐洲議會以絕對多數支持後任命。治理架構上，由 28 名分別來自各會員國的執行委員組成內閣 (College) (包含執委會主席)，執行委員名單由執委會主席依各國建議後提出，經理事會同意後送交歐洲議會，個別委員由各相關委員會投票通過其適任性，並由全體議會對整個團隊進行投票，通過後方由理事會派任。

執委會下轄 31 個政務總署 (Directorates-general, DGs) 負責政策推動；16 個事務總署 (Service) 提供行政服務或具特定任務。各總署由執行委員擔任政務首長，事務上由「總署長」(Director-general) 領導，下設各「司」(directorate) 及「處」(unit)。

由以上概述可知，為了在進行區域整合以追求整體利益的同時兼顧各會員國個別的利益，歐盟在多年的運作中發展出獨特的政治體制。一方面建立代表整體公民的歐洲議會及以歐盟整體角度施政的執委會；另一方面透過歐洲理事會及部長理事會進行各會員國間的政治折衝，並發揮另一層立法及監督的角色。

2000 年起，歐盟公布「多元一體」(“united in diversity”) 為其官方格言，其意涵在於：透過歐盟讓歐洲人一起為和平及富裕努力的同時，因各種不同的文化、傳統及語言而更豐富。⁵ 為實現此一理念，歐盟透過強調平衡的政治體制，在多元文化和語言的背景下來進行協商及推動政務。同時在歐盟各機構中，從政治任命的首長以至各層級官員，國籍組成均十分多元化，也因此溝通與協調成為運作的關鍵。

⁵ “It signifies how Europeans have come together, in the form of the EU, to work for peace and prosperity, while at the same time being enriched by the continent's many different cultures, traditions and languages.”



圖 2 位於布魯塞爾 (Brussels) 的執委會總部 Berlaymont 大樓

資料來源：作者自行拍攝。

二、實習單位簡介

本次獲派至預算總署 (Directorate-General of Budget, DG BUDG) 實習，目的在瞭解其強化內部控制之政策及實務運作情形。預算總署主管歐盟預算，主要任務包括：

- 籌編執委會預算；
- 管理歐盟支出；
- 在執委會各部門間配置資源；
- 收取各會員國提供的預算資源；
- 管理公庫收支；
- 建立歐盟帳戶；
- 草擬及推動預算法規；
- 協調解除財務責任相關事務並追蹤 (follow-up) 歐洲議會及理事會所提建議；
- 報導歐盟預算的執行情形；
- 管理執委會的會計系統。

預算總署尚主管執委會的內部控制，並推動強化歐盟會員國、鄰邦政策 (European neighbourhood policy, ENP) 國家、候選會員國 (candidate country, CC) 及潛在候選會員國 (potential candidate country, pCC) 等國家的財務管理及內部控制；近年亦致力於「聚焦成果的歐盟預算」(EU Budget Focused on Results, BFOR) 等制度革新。

三、工作情形

本次實習分配至預算總署的 DG.A1.01，本處 (Unit.01) 直屬於司長，主要任務為財務責任的解除程序以及建議意見的追蹤，具體業務包括彙整執委會各部門的執行報告並出具意見，以及與歐洲議會、歐洲理事會和歐洲審計院等外部機構進行溝通與協調。

實習期間擔任內部控制助理 (Internal Control Assistant)，主要工作為協助訓練顧問 (advisor) 推動歐盟會員國、鄰邦政策國家、候選會員國及潛在候選會員國等國家的財務管理及內部控制。組織上雖配置於 Unit.01，但實際業務與單位的主要職掌並無關聯。具體業務包括：

- 協助執委會官員安排針對候選會員國內部控制及外部稽核的實地考察任務 (fact-finding mission)，包括分析革新作為及研擬討論議題等；
- 協助執委會官員複核候選會員國內部控制的發展政策；
- 協調 (liaise) 執委會其他部門，以針對候選會員國及鄰邦政策國家內部控制建置情形 (state of play) 提供已更新且正確的概況；
- 協助針對「管理課責」 (managerial accountability)⁶ 的發展方式提供內部意見。

實際工作上，除瞭解歐盟推動各國內部控制、財務管理及行政革新的觀念架構及方式外，亦協助針對候選會員國內部控制推動情形進行評核及出具報告。該期間亦有幸參

⁶ 課責意指對於責任的執行，具有向責任的託付人解釋與回答的義務。責任則由授權所界定。課責包括提供資訊，以及解釋和正當化 (justification) 行動 (actions)、活動 (activities) 和選擇 (choices)。歐盟相關政策中強調對管理者及管理面向的課責，因而以「管理課責」稱呼並在近年致力推動此概念。

與相關討論及會議，包括與鄰邦政策暨擴大談判總署 (Directorate-General for European Neighbourhood Policy and Enlargement Negotiations, DG NEAR)⁷ 合作，就鄰邦政策國家、候選會員國及潛在候選會員國等國家的內部控制提供意見；以及研訂「管理課責」相關指引等。過程中與執委會各總署同仁交流內部控制和行政革新等議題的推動心得，並分享各國公部門之異同和工作經驗。

四、研究主題

由於政治條件上的差異，執委會有不同的推動策略。針對歐盟會員國，執委會推動「公部門內部控制」(Public Internal Control, PIC)，主要方式為建立聯繫平台、定期舉行會議及發布相關討論議題供各國交流經驗等。而針對鄰邦政策國家、候選會員國、潛在候選會員國或接受歐盟補助的國家，為確保各該國家運用歐盟資源的妥適性及合規性，執委會採取較為強硬的立場檢視並要求其強化內部控制及財政管理 (Public Financial Management, PFM) 並推動公共行政革新 (Public Administration Reform, PAR)。由於適切的內部控制是各該國家穩健財務管理的核心，也是與歐盟最相關的推動重點，執委會提出「公部門財務內部控制」(Public Internal Financial Control, PIFC) 的觀念架構作為指引。⁸

PIC 及 PIFC 兩套觀念大同小異，皆以 COSO⁹「內部控制－整合架構」(Internal Control - Integrated Framework)、國際最高審計機關組織 (International Organization of Supreme Audit Institutions, INTOSAI) 相關準則及國際內部稽核協會 (The Institute of Internal Auditors, IIA) 發布之國際專業實務架構 (International Professional Practices Framework, IPPF) 等國際準則為基礎。後續將分別就 PIC 及 PIFC 加以說明。

⁷ 鄰邦政策暨擴大談判總署為執委會負責處理擴大政策及鄰近國家相關事務之總署，除主管政策，處理相關協商、評核和溝通等事宜外，亦致力於推動鄰邦政策國家、候選會員國、潛在候選會員國等國家的公共行政革新。

⁸ 原先執委會推動之內部控制僅有 PIFC 一套架構，經會議討論後由於各會員國希望其內部控制之發展強調非財務之面向，因而將會員國之內部控制觀念架構改為 PIC；另由於歐盟針對前述非會員國之其他國家要求強化內部控制最核心之目的仍在於財務層面，仍沿用 PIFC 之名稱至今。

⁹ The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.

參、公部門內部控制

執委會認為，有效的內部控制為公部門健全的財務及非財務管理的核心，同時有助於各國及歐盟整體利益，應視為歐盟各會員國的重要議題。

由於各會員國國情差異甚大，對內部控制由定義、觀念以至於相關機制運作方式有相當大的歧異，難以就具體操作層面作一致性的規範及要求。更考量到各會員國的自主性，執委會目前尚難以對各國內部控制的設計及執行情形作出強制要求。

2009 年於布魯塞爾舉行的會議確立了當前的推動方針。會中決議持續舉辦國際會議，供各國交流相關經驗並互相學習；並提出 PIC 應強化與 PFM 和 PAR 的整合以獲取更多政治上的重視與支持。嗣後分別於 2012 年、2014 年、2015 年及 2017 年舉辦了 4 次 PIC 會議，由各國「中央協調單位」(Central Harmonisation Unit, CHU)¹⁰ 與最高審計機關 (Supreme Audit Institutions, SAI) 代表、執委會同仁及 SIGMA¹¹/OECD 專家等出席。會議包含專題演講及工作坊 (workshop)，針對相關議題進行研討，並建立聯繫網絡 (PIC Network)，形成知識平台供各國相關人員及專家持續交流。

一、公部門內部控制簡介

為了便利參與者對話，PIC 以 COSO 及 INTOSAI 等相關國際準則為基礎，以避免觀念意義上可能的語言歧異。在 2015 年舉行的 PIC 會議中，執委會發布了《第 1 號立場聲明書：公部門內部控制原則》(Principles of Public Internal Control, Position Paper No.1)，以建立系統化、平衡且量身訂做 (tailor-made) 的參考架構。此架構可作為教育訓練、溝通及研究用，亦可作為原則性的指引，由各會員國依各自國情予以運用。

¹⁰ 中央協調單位為整體公部門內部控制相關政策的主管單位，直接向財務首長報告，負責發展及推動內部控制與稽核方法，以及協調管理責任與內部稽核法規的實施。

¹¹ SIGMA (Support for Improvement in Governance and Management) 為歐盟及「經濟合作暨發展組織」(Organization for Economic Co-operation and Development, OECD) 合資成立的機構，主要目標在於協助公部門強化公共治理及行政管理。

(一) 定義與特性

PIC 之定義為一個整合的過程，受組織的管理及人事影響，被設計來透過下列各點定位風險、把握機會以及對追求公共利益與組織使命的成果提供合理確認 (An integral process, effected by the entity's management and personnel, designed to address risks and pursue opportunities and to provide reasonable assurance regarding the achievement of results in pursuit of the public interest and the entity's mission, through)：

- 執行有序的、合乎道德的、具經濟性的、有效率的且有效果的營運 (executing orderly, ethical, economical, efficient and effective operations)；
- 確保相關、可靠且誠信的資訊 (ensuring the relevance, reliability and integrity of information)；
- 實現外部及內部的課責義務 (fulfilling external and internal accountability obligations)；
- 遵循適用的法規 (complying with applicable laws and regulations)；
- 保障資源安全，免於損失、濫用或毀損 (safeguarding resources against loss, misuse and damage)；
- 符合其他良善公共治理的準則，包括良好的政策準備與推動、良好的預算編列以及財務的穩健和可維持性 (meeting other criteria of good public governance, including good policy preparation and implementation, good budgeting and financial solidity and sustainability)。

PIC 協助組織聚焦於主要目標的達成及改善績效。PIC 須根據國家的行政文化調整，以符合經濟、營運及法律等層面的改變。合適 (appropriate) 的 PIC 不僅是嚴苛地推動政策、模型或流程；它需要健全的評斷及合適的價值觀來設計正確性質和程度的控制。

(二) 公部門內部控制原則

實務上，因應不同的法制和治理架構，各會員國 PIC 的發展與建置有相當大的差異。立場聲明書中指出，PIC 其實在各國均以某種形式存在，惟部分國家有必要「現代化」(modernise) 其內部控制。為支持及推動有效的 PIC，同時符合歐盟「多元一體」的精神，執委會提出「公部門內部控制原則」(Principles of PIC)：

1. 符合公共利益的良善公共治理是 PIC 的脈絡、目的及驅動力 (Good public governance in the public interest is the context, the purpose and the driver of PIC)

- PIC 是廣義的內部治理配置 (arrangement) 中的一部分；
- PIC 支持有效果、有效率、審慎 (prudent)、財務上負責且符合公共利益的行政；
- PIC 在政策、服務提供及預算循環的所有階段中持續存在。

2. PIC 聚焦於績效 (PIC is focused on performance)

- PIC 為目標 (objectives)、成果 (outcomes) 及產出 (inputs) 導向，並透過合法、合適、合乎道德且財務上負責的方式達成。
- 透過衡量、分析及報導與目標有關的實際成果與產出，PIC 為績效管理的核心。
- 績效資訊用於課責及學習，以提供公民「物有所值」¹² (value for money) 的服務。

¹² 英國政府將 “value for money” 定義為「在滿足使用者既定需求之下，財貨或勞務之全生命週期成本與品質的最適組合。」(the optimum combination of whole-of-life costs and quality of the good or service to meet the user's requirement) 王明德等 (2003) 將其譯為「物超所值」；張倩瑜等 (2005) 譯為「財政支出價值」；王明德等 (2008) 譯為「物有所值」；黃明聖 (2014) 則譯為「公帑節省價值」。

3. PIC 以 COSO 及 INTOSAI 為基礎 (PIC is based on COSO and INTOSAI)

- PIC 是一個受人員影響的過程，用以對目標的達成提供合理確認 (reasonable assurance)；
- 5 個整合且相互關聯的組成要素：控制環境、風險評估、控制活動、資訊與溝通及監督作業；
- COSO 的 17 項與 5 要素相關的原則。

4. 「課責三角」為 PIC 的基石 (The accountability triangle is a cornerstone of PIC)

- 在組織內部的所有層級中，「授權」(authority/empowerment)、「責任」(responsibility) 及「課責」(accountability) 三者間的關係具備對應性 (correspondence) 和一致性 (consistency)：沒有未經授權的責任 (no responsibility without authority) [授權是責任的先決條件 (authority as a precondition of responsibility)]；也沒有缺乏課責的責任 (no responsibility without accountability) [課責是責任的必要後果 (accountability as the necessary consequence of responsibility)]；
- 整體及最終的授權、責任和課責在於被課予治理責任者：公部門組織最高的政治或行政層級，對於該組織運作的所有面向，包括其結果與影響，是被授權、有責任及被最終課責的；
- 責任與手段的平衡 (balance between responsibility and means)：若沒有必要的資源，則不應該指派或接受責任。

5. PIC 依據「三道防線」組成 (PIC is organised according to three lines of defence) ¹³

為了支持最終的授權、責任和課責，被課予治理責任者應建立三道防線：

- 營運管理者的管理控制 (management control by operation management)：營運管理者在日常業務中對於維持有效內部控制及執行風險與控制程序負有責任。
- 特定的風險管理、控制和審核職能 (specific risk management, control and inspection functions)：協助確認第一道防線適當地設計、存在及符合目的的運作。相較於第一道防線具備某種程度的獨立性，但性質上仍為管理職能，可能直接涉入內部控制和風險體系的修改與發展。
- 內部稽核提供的獨立確認 (independent assurance by internal auditing)：內部稽核以組織內最高的獨立性與客觀性 (objectivity) 為基礎，向高階人員報告並提供部會首長 (minister)、治理組織 (governing body) 和最高管理者 (top management) 綜合的確認。

6. PIC 要求功能上獨立的內部稽核職能 (PIC requires a functionally independent internal audit function)

- 內部稽核對治理、風險管理和內部控制的有效性提供確認，包括第一道及第二道防線達成目標的方法。
- (高階) 管理者公開的支持。
- 可採集中式 (centralised) 或分散式 (decentralised)。
- 遵循 IIA 和其他相關準則，以最高水準的專業性運作。
- 直接向部會首長、治理組織和高階管理者報告。
- 審計委員會 (或類似組織) 的支持。

¹³ 三道防線修改自《IIA 立場聲明書：有效風險管理與控制之三道防線》(The Three Lines of Defense in effective risk management and control, IIA Position Paper (January 2013))，惟在三道防線的名稱上有所修改。

7. PIC 在合適的層級進行協調 (PIC is harmonised at an appropriate level)

PIC 包括協調 (coordination and harmonisation) 整體公部門內部控制與稽核的職能，以確保：

- 有效推動 PIC 的基本條件，包括法制架構、工作方法、指引和訓練等互相符合；
- 關係人的預期被收集、瞭解、協調及納入考慮；
- PIC 的連貫性 (coherence)、可信度 (credibility) 及增加的價值 (added value) 是可見 (visible) 的且與相關參與者溝通。

8. PIC 採用持續改善的觀點 (PIC adopts a continuous improvement perspective)

PIC 是一個動態的觀念，針對來自內部及外部的建議與指引（例如：組織內部的意見、內部稽核人員、外部審計人員 (external auditor)、外部顧問或專業組織和網絡），以及來自國內或國際的良好實務，透過用心的考慮及合適的推動以持續改善。其中內部與外部的參與者間積極的互動以及開放的心態，對於塑造良好學習環境相當重要。

二、各會員國公部門內部控制概述

為了提供歐盟各會員國及鄰邦政策國家、候選會員國及潛在候選會員國等國家政府 PIC 發展的概況資訊，並作為負責推動的組織們後續討論的基礎，2009 年的會議中決議，由各會員國分享其現行 PIC 的資訊，經執委會彙整後發表《歐盟會員國公部門內部控制手冊》(Compendium of the public internal control systems in the EU Member States)。第一版的手冊於 2012 年的 PIC 會議中發布，經重新修訂後於 2014 年的會議中發行第二版。手冊提供了歐盟各會員國發展 PIC 的趨勢與概況，並彙整了各國的推動情形，為研究歐洲各國內部控制發展重要的資訊來源。

手冊中特別指出，PIC 無疑地一直以某種形式存在於各國，但自 1970 年代的法國及 1980 年代的荷蘭與英國開始革新；繼 1990 年代的公共管理革新浪潮後，2000 年後的 10-15 年間整個歐洲開始 PIC 的現代化。革新最重要的成因在於對目標與績效管理、風險及治理逐漸增加的重視，包括課責、服務品質以至於成本效率等議題。這期間 PIC 成為一個運用廣泛且廣為週知的觀念，並成為現代治理架構中整合且重要的部分。

上述發展導致了國際及國家準則更廣泛的運用，以及對內部控制、內部稽核與現存財務審核 (financial inspection) 更明確的法律基礎和強制性。內部稽核的獨立性增加，且被期許提供更新、更廣泛的服務，聚焦於經濟、效率和效果，以及對體系的運作提供資訊與確認。報告的要求增加；並針對負責財務管理與稽核的公務人員有特定專業及適任性的要求。公部門中財務管理與控制及內部稽核的從業者，已成為或逐漸成為須具備適任性且通過特定長期訓練計畫或認證的專業人員。

雖然有整體性的發展趨勢，但各國對於為何、何時及如何進行改革，仍存在相當大的差異。以下將摘述手冊內容，就 PIC 的數個特定面向瞭解各國的情形。

(一) 內部控制環境

為符合憲法上的關係人及課責配置所形塑的整體治理架構，各國有不同的 PIC 體系；甚至政府內部的課責配置亦為影響 PIC 的要素。

1. 課責配置 (Accountability arrangement)

本部分主要係有關於組織、管理及課責的配置，亦包含了憲法上關係人的角色。國會扮演著頒布法律、核定預算、監督執行以及向政府究責的角色。SAI 則向國會報告其對政府財務和非財務資訊之可靠性和完整性之評估。雖然手冊著重於中央政府層級，但某種程度來說，地區及地方政府亦應納入考量。

政治與行政權利的下放和分權，包括行政管理的自治層級或使用不同形態的組織來提供公共服務及獲得稅收、規費或資金等，決定了 PIC 的設計方式及

由誰設計。儘管歐盟會員國大多數已具備主要的民主配置；政府在憲法上組織的方式在各國仍有顯著不同。這些差異不僅影響行政組織與國會向政府的課責，亦包括依特定國情和需求發展出的預算和會計體系，以及執行公務的管理者及其責任等議題。上述議題對於 PIC 如何被理解與設計均有顯著的影響。

大部分國家對行政組織的描述都是以獨裁 (monocratic)、階級化 (hierarchical) 及依法行政。行政部門一般來說依據部會的法規而組織，主管部會對其所屬部門和機關 (構) 負有完全的責任，而部會首長對其決策在政治上對政府或國會負責。¹⁴

部分國家在相關部會首長的政治責任下設置額外的機構。以荷蘭 (The Netherlands) 為例，有 40 個機關在政策績效和營運管理活動方面對相關部會首長完全負責 (under the full political accountability of the respective minister)；而有 100 個獨立 (“arm’s-length”) 機構則僅對部會首長負有部分的政治責任。瑞典 (Sweden) 則為例外，部會沒有所屬行政機關 (構)，日常行政工作由獨立於部會的中央機關 (構) 執行，其首長則直接向政府負責。

在大部分的國家裡，部會的政治首長除對其主管部門負有責任外，亦就其決策及成果 (包括財務管理決策) 向政府及 (或) 國會負責。在許多國家裡，機關 (構) 政務和事務的首長有明確的區分。在馬爾他 (Malta) 及匈牙利 (Hungary)，行政秘書長 (administrative state secretaries) 對於管理決策負責。在法國 (France)，計畫管理者在部會就相關計畫的授權下負有政治及管理上的整體責任。在義大利 (Italy) 及西班牙 (Spain)，政治上的管理階層負責設定目標；行政管理者則對基本的組織和人事負有責任。在愛爾蘭 (Ireland) 和英國 (UK)，課責長 (accounting officer) 通常為最高階的公務人員 (the most senior civil servant)，而直接向國會負責。

¹⁴ 由於各國行政組織差異甚大，原文中對其有不同的稱呼或採用較為廣泛的說法。為便利我國公部門相關人員閱讀，本段落以慣用的「部會」和「機關 (構)」等稱呼。

2. 公部門管理者的責任 (Responsibility of public manager)

所有國家分享的内容均敘述了各機關（構）內部為協助最高管理者負起其責任，在職務和財務面決策的授權。這些決策的授權包括了設置負責預算籌編及財務管理決策的單位。部分國家已提升財務職能，由單純的會計職能轉變為更廣泛的財務管理與控制職能。

然而，行政機關內部的管理與課責配置在各國有顯著的不同，行政權力的執行層級由部會首長到機關（構）處長以至於部門或單位的首長等，有如一道光譜。部分國家例如德國 (Germany)、希臘 (Greece) 與盧森堡 (Luxembourg) 等，維持了相當傳統的法制和層級配置，管理人員對合規性 (regularity) 和適當性 (propriety)（包括資源使用的效率與效果）負起法律上的責任。

相較於法律上的要求，越來越多的國家期望行政部門的執行層級去確保每年規劃、執行與負責的特定政策目標在有限資源下的達成。以丹麥 (Denmark) 為例，國家機構必須設定工作目標並在年度報告中監督其成果；可透過績效基礎的 (performance-based) 薪資合約和其他方法提供管理者的誘因，各機構的管理階層必須依據其目標確保最適的資源使用。法國亦導入了目標導向的管理。在荷蘭，政策計畫由政府設定。在馬爾他，為了直接表列呈現部會期望的產出並辨識出人員對目標達成的責任，所有部會均簽署了公共服務協定 (Public Service Agreement)。

在這些國家，預算及組織配置以及行政法通常給予管理者在使用公共資金上較大的行動自由。以英國為例，部門對如何組織、指示與管理有相當可自行支配的自由；相對的，管理者不只是對於法規的遵循，對目標的達成亦被課責。給予管理者越多自主權的國家，越著重於適切運作的內部控制體系，以及對目標達成進度與相關限制的報告。

3. 預算和會計基礎 (Budget and basic for accounting)

接近半數國家(如愛沙尼亞 (Estonia)、德國、希臘、匈牙利、波蘭 (Poland) 和西班牙 (Spain) 等) 具有「投入導向」 (input-oriented) 的預算；但許多國家(如奧地利 (Austria)、愛爾蘭、葡萄牙 (Portugal)、羅馬尼亞 (Romania) 和斯洛維尼亞 (Slovenia) 等) 正規劃或已著手導入「產出導向」 (output-oriented) 的預算以將預算與計畫相連結。許多國家(如斯洛維尼亞) 指出，管理原則的導入，與對成果及評估目標達成度的重視緊密的相關聯。少數國家(如丹麥、法國、瑞典和英國) 已轉為以政策目標為基礎的產出導向預算。

許多國家(如德國、愛爾蘭、馬爾他、葡萄牙、斯洛維尼亞和西班牙等) 中央政府的會計方式為「現金基礎」 (cash-based)；但越來越多國家(如捷克 (Czech Republic)、丹麥、法國、希臘和瑞典等) 採用「修正權責基礎」 (modified accrual-based) 或混合式的方法(荷蘭)。僅少數國家建立「完全權責基礎」 (full accrual-based) 的會計(愛沙尼亞)。

(二) 內部控制觀念

並非所有國家對內部控制觀念有相同的詮釋。一些國家有特別的內部控制機構；其他則將內部控制的責任給予相關的行政機構。部分國家則將分散式的內部控制體系嵌入在行政中。對建立並報告內部控制以及運用風險管理的需求，可在法規中詳細說明或由現行的法律基礎上衍生。在分散式的架構中，最高管理者必須報告內部控制的運作情形。越來越多國家要求最高管理者管理或抑減影響目標達成的風險。

1. 內部控制體系的不同定義 (Different definitions of an internal control system)

內部控制體系在手冊中主要有 2 種主要描述方式。部分國家(如盧森堡與西班牙) 將內部控制描述為在行政部門內部以及所有控制公共資金機關(構) 中，整體的控制體系。其「內部」 (internal) 意指在行政部門的內部，相對應

於由 SAI 及國會執行的外部控制 (external control)。這些國家有特別的控制機關 (構)，例如西班牙的國家行政監督總署 (Intervención General de la Administración de Estado, IGAE) 或盧森堡的財務審核總署 (Inspection Générale des Finances)，獨立於各機關 (構) 之外。這些體系可稱為「集中式」的內部控制體系 (centralised internal control systems)。

其他國家 (如丹麥、荷蘭、瑞典、英國及 2004 年加入歐盟的 13 個會員國) 認知 PIC 為概念上整合且協調的方式，用以確保所有公部門個體的管理者建立、維持及監督其內部管理流程。內部控制在這些國家被設計來標定風險；以及對透過機關 (構) 的任務來達成整體目標提供合理確認。這些目標應被符合道德、具經濟性、有效率且有效果地執行；實現課責的義務；遵循法令；以及保障資源免於佚失、濫用或毀損。現今部分已具備強力控制機構的國家 (如法國和葡萄牙) 已開始分散化事前 (ex ante) 的控制並增加管理者的責任與課責性。這樣的體系可稱呼為「分散式」的內部控制體系 (decentralised internal control systems)。

2. 法律基礎 (Legal basis)

許多採分散式內部控制體系的國家需要明確的法律基礎以在各機關 (構) 內部建立內部控制體系，可採行專法 (如希臘與斯洛伐克 (Slovak Republic)) 或由其他的財務規範衍生。例如芬蘭 (Finland) 在預算法 (Budget Act) 中描述內部控制的定義及責任；匈牙利則將其包含在財政法 (Act on Public Finances) 及特定的政府規範、指引與手冊中；在愛沙尼亞，內部控制則在許多不同的法律中提及，例如政府法 (Government Act)。

在部分其他國家，內部控制未被明顯地提及；但機關 (構) 明確的內部控制架構已在現行法規中建立 (例如丹麥以公共課責命令 (Public Accounting Order) 及管理責任指引 (Guidelines for Responsibility for Management) 為基礎。)

許多國家（包括最新加入的會員國及芬蘭、荷蘭和英國等）解釋其立法及財務管理與控制實務已落實 COSO 架構的要素以及 INTOISAI 的公部門內部控制指引。

3. 對內部控制的責任與報告 (Responsibility for and reporting on internal control)

在明確採分散式內部控制政策的國家中，設定、監督和報告機關（構）內部控制體系的運作是管理責任的一部分。報告的要求通常與機關（構）的年報或年度財務報表結合。在立陶宛 (Lithuania)，法定機關（構）的最高管理者每年對財務控制的情形出具報告；在波蘭，部會首長每年就其負責之部門的年度活動計畫出具報告，並就過去一年管理控制的狀態提出聲明；在芬蘭，對營運的報告必須包含對內部控制和相關風險管理之適切性的評估，以及依據該評估對內部控制和關鍵發展目標之狀態的聲明（內部控制的確認性評估與聲明 (assessment and statement of assurance of internal control)）；英國的課責長 (accounting officer) 每年對內部控制出具聲明，宣告其對風險管理、內部控制和治理的採行方式與責任。

4. 風險管理 (Risk management)

對大部分明確具備分散式內部控制體系的國家而言，風險管理亦為公共管理的強制要求。以愛沙尼亞為例，政府的規範和策略計畫規定所有主管機關提出風險分析的摘要以及對活動環境的分析。在瑞典，大部分機關（構）必須執行風險分析以辨識機關（構）無法依政府所訂要求達成目標的潛在風險，並視必要性採行因應措施。其他國家（如愛爾蘭）指出正式的風險管理策略並未就位，但已在一些部會非正式的推動。少數國家（如德國、義大利、盧森堡和西班牙）未明確地在整體內部控制配置中提及風險評估。

(三) 內部稽核

幾乎所有會員國均有設置內部稽核職能；但並非均涵蓋所有公共行政領域。為達成相關層級的合作與協調，正式與非正式的方式均有國家採行。傳統的遵循與財務稽核逐漸被顧問服務及績效稽核取代，因而更需要專業且訓練良好的稽核人員。

1. 內部稽核的建置與法律基礎 (Existence of internal audit and legal basis)

在 28 個會員國中，絕大多數已具備內部稽核。3 個國家目前有賴於其他的配置，但也計劃將內部稽核導入公部門。配合對預算革新的準備，盧森堡正在考慮應在具相當規模的部會內部設置內部稽核單位；或在財務部之下集中設置內部稽核單位。希臘已通過設置內部稽核的法律，尚待總統簽署頒布；在義大利，已委由委員會發行命令以提供內部稽核最低的法律基礎；西班牙的體系賦予名為「事前合規性控制」(preliminary control of legality) 的事前控制相當大的重要性；但亦具備精心安排的形式，由先前提過的 IGAE 針對中央政府的經濟與財務活動以執行後續 (subsequently) 系統性的內部稽核。

部分國家（例如法國與葡萄牙）政府在過去 10 年內進行綜合性的結構革新，包括由傳統墨守成規 (legalist) 及投入導向的體系轉變為更「績效導向」(performance-oriented) 的體系。各部會已設置內部稽核，理想上著重於內部控制體系的可靠性與效率及「物有所值」。葡萄牙的財務審核職能之重心已由原先的交易與營運移至財務風險較高的領域。

大部分國家已在特定法規下設置內部稽核職能。內部稽核在英國不是法規的要求，但卻被視為在核心政策規則中治理與確認性配置的強制部分 (mandatory part of governance and assurance arrangements)，事實上每個政府單位及獨立機構皆有內部稽核的設置。德國亦沒有明顯的法律基礎，但所有政府單位都跟隨聯邦內政部 (Federal Ministry of Interior) 的建議。

大約 18 個國家指出其內部稽核活動係依據特定的準則。對公部門內部稽核體系而言，如同 COSO 架構和 INTOISAI 形塑內部控制準則，IIA 透過 IPPF 實質上扮演準則設定的重要角色。近年來，包括在 2004 年加入歐盟的 13 個國家及較新的內部稽核法規，都承認國際準則及良好實務而未另行設定準則。

2. 內部稽核範圍 (Internal audit coverage)

大部分的內部稽核體系未涵蓋公部門的所有部份或對各部份有一致的處理方式，即使在中央政府部門，其涵蓋的範圍在各國亦有所差異。

立陶宛規劃修改現行法律以詳述自治政府的內部控制；在愛沙尼亞，地方政府內部控制體系和內部稽核職能的推動工作仍持續。這些國家均有需要和意圖去確保更一致且可比較政府績效資訊，而不僅是出於課責的目的。

以達成成本效率 (cost-efficiency) 為目標的努力亦解釋了內部稽核涵蓋範圍的差異。以羅馬尼亞為例，內部稽核設置在各機關（構）內部並有相同的任務，範圍包含由合規性到對經濟、效率和效益的稽核；但預算金額未達 10 萬歐元的地方政府機關則無強制性要求設置獨立的內部稽核職能，其內部稽核僅限於合規性的稽核，由中央部會設置的內部稽核辦公室執行。然而羅馬尼亞有其他的體系以擴充地方政府內部稽核的範圍，包括允許各市政府在一聯合的架構中合作建立共同的內部稽核服務；或由數個市政府聯合成立更具成本效益的內部稽核服務。

在瑞典，僅有少數管理複雜或敏感業務、擁有大量資產、移轉大量資金或高成本的機關（構）有義務設置內部稽核。比利時的規範明確允許內部稽核透過 3 種方式執行：常設的專責稽核單位、由數個機關（構）共享的稽核單位以及委外。這樣的可能性已於數個國家（如丹麥、愛沙尼亞、荷蘭及斯洛維尼亞）在特定條件下被允許或即將被開放。

西班牙的經驗指出，當集中式的政府進行重組，對控制與稽核的需求須考慮不同的組織類型與報告需求時，將產生新的難題。目前建議的方法為單一稽核概念更廣泛且更具共通性的運用，包括允許所有控制或稽核單位整合運作的技術、程序和報告配置。

3. 新挑戰和新類型的稽核 (New challenges, new types of audit)

現今的稽核工作計畫已不僅限於確認對主要財務規範和政策的遵循。對當今大部分稽核單位而言，對財務資訊以及財務管理合規性的稽核已經是工作計畫的基本部分，其目的在於就內部控制體系和程序是否有效運作向部會首長或最高管理者提供確認。這樣的確認有時與部會首長或最高管理者就機關（構）內部控制的運作簽署聲明書或做出聲明的義務相連結。

然而，績效基礎預算、評估與風險基礎管理 (risk-based management) 的導入以及公共服務技術複雜性的提高，對內部稽核的需求已有相當的改變。對於更多不同的專業、更多諮詢服務以及更高服務品質的要求增加。僅有愛沙尼亞表示對諮詢服務的需求不增反減。

內部稽核服務範圍的擴張亦反映在稽核單位常態工作類型的增加與變化：遵循、財產管理 (inventory)、財務、財務確認 (financial assurance)、管理、營運、系統與資訊稽核等皆常在各國的經驗分享中被提及；安全、資訊安全 (information security) 及績效稽核亦屢次被提到。

4. 內部稽核與外部審計的關係 (Internal audit relation with external audit)

除少數國家外，大部分國家之政府內部稽核與外部審計機構間均存在持續的工作關係。這樣的關係已有長時間的發展，在部分國家為正式的且落於法規中。通常主要由審計機構發起，目的在於避免重複作業及有利受查者準備。此關係如何定義取決於相關單位明確的授權與角色。內部稽核和外部審計常見的「基本」(“basic”) 關係可以馬爾他為例，其 SAI 可取得並運用內部稽核對內部

控制有效性的評估；內部稽核亦提供 SAI 相關資訊。然而，SAI 仍對由上述資訊得出的結論負完全責任。內部稽核亦提供 SAI 年度稽核計畫，雙方的首長亦在不同的專業事務上互相聯繫。

上述例子反映了多數國家的情況。除此之外尚其他的互動，例如內部稽核提供 SAI 稽核計畫與報告、稽核與審計單位在方法和訓練上合作、以及 SAI 可能以顧問 (advisor) 或觀察者 (observer) 的角色參與內部稽核首長的例行會議（如奧地利、保加利亞 (Bulgaria)、賽普勒斯 (Cyprus)、丹麥、匈牙利、拉脫維亞 (Latvia)、荷蘭、波蘭及英國等）。

5. 審計委員會的運用 (Use of audit boards and audit committees) ¹⁵

幾乎有半數國家運用審計委員會，透過強化其地位以及增加稽核工作的價值與品質來改善機關（構）的治理。原則上有兩種不同的類型：第一類為集中式設置且主要擔任對整體政府或其中部分的諮詢單位；第二類則更直接涉及現存稽核單位的管理和運作而僅針對政府的某部分。

審計委員會可能扮演著不同的角色、有著不同的授權或涵蓋公部門的不同範圍。目前在中央政府層級較為常見，但其範圍仍不夠全面。顧問類型的委員會可以匈牙利為例，其「PIFC 跨部會委員會」(Public Internal Finance Control Interministerial Committee) 對推動 PIC 提供指引；而在芬蘭，「內部控制及風險管理諮詢委員會」(Advisory Board for Internal Control and Risk Management) 處理內部控制的發展並規劃跨單位合作與聯合評量。

其他例子則顯示出不同類型的審計委員會，更加著重於內部稽核的管理及運作。波蘭對應 17 個部會設有 17 個審計委員會，均成立於 2010 年。每一個委員會針對部會責任範圍內執行業務的風險告知部會首長並給予建議，以達成部會的目標。委員會被認為應提供有效率的內部稽核服務，以及確認適切、有

¹⁵ 原文中以 “audit boards and audit committees” 概稱，為簡化僅以「審計委員會」稱呼。

效率且有效果的財務管理與控制。拉脫維亞有 4 個審計委員會，由高階管理人員組成，其任務為讓管理人員瞭解稽核結果並確保建議的執行。

然而，在分散式架構的國家及地方或地區政府，審計委員會的數量成長緩慢。保加利亞及捷克指出，管理者質疑委員會的相關性，而審計委員會在捷克在公部門難以獲得支持，一如內部稽核的概念被認為是額外的行政和經濟負擔而缺乏明顯的效益。

6. 建立公部門稽核人員的適任性與認證 (Building competence and certification of public internal auditors)

相當多的公共資源已經或即將每年被投資在建立內部稽核單位或機構管理者與職員的適任性上。相關投資亦被投注於內部稽核與外部審計的專業網絡、研討會或會議，通常包括公部門與私部門。至少半數的國家要求內部稽核人員持續的維持或提升專業知識及經驗。訓練計畫在此目的發展，通常透過負責協調內部稽核的機關（構）與國內的稽核專家合作，運用內部訓練機構和來自行政部門、大學或私人組織的講師來提供訓練。稽核人員亦有機會接受遠距離線上學習 (e-training) 或其他被認證的教育機構 (certified educational institutions) 所提供的訓練。

在保加利亞、匈牙利、荷蘭和斯洛維尼亞，政府稽核人員須被登錄、授權及認證以證明受過要求的專業教育，方可擔任政府內部稽核人員的職位。在丹麥，財務部稽核單位的首長須經過認證，而稽核職員被要求參加政府稽核課程，亦有機會參加內部稽核協會安排的課程。愛沙尼亞及立陶宛正在考慮導入國際認證以符合公部門的需求和需要。

(四) 內部控制與稽核的合作和協調

公部門整體內部控制與內部稽核的合作和協調可透過許多不同方式達成。超過半數的國家已為此設立專門的單位。

大部分的國家已採取行動以確保內部控制（包括內部稽核）的政策與方法在整個中央行政部門的合作與協調。許多國家正在考慮與公部門的其他部分建立相同的合作。達成政策與方法上合作的方式有所差異，由建立財務控制人員、內部稽核與外部審計人員的專業網絡以提供建議；以至最終設立 CHU。超過半數的國家具有專門的單位負責草擬規範、協調準則與內部控制的不同部分、監督整體品質與績效以及建立和合作訓練活動（例如芬蘭、立陶宛、荷蘭、葡萄牙及斯洛維尼亞）。在大部分例子中此單位為財務部的一部分，有時則有獨立的顧問委員會（advisory boards or committees）給予支持。

有些國家沒有專門的協調配置；然而卻以網絡的方式替代，亦可能提供必要層級的合作與協調（例如奧地利、賽普勒斯、丹麥、德國和拉脫維亞）。

捷克最近因效率考量廢除了 CHU；但其他國家（如法國、匈牙利、葡萄牙和英國）強調此架構的重要性，特別是對於創造機關（構）管理者與財務控制人員和稽核人員間良好且有效率的合作。葡萄牙則認為，為了行政部門更基本面的控制與稽核革新，有效且實用的協調與合作架構對於克服阻力扮演重要角色。

(五) 財務審核

事後的財務審核已建立大約半世紀，其組織與報告要求有明顯的差異。

財務審核通常被認為是由獨立於機關（構）的審核人員或是所執行外部且集中化的控制活動，目的在於找出重大的違法與失職及懲處負責的個人或機關（構）；或由嵌入於機關（構）審核人員執行的事後財務控制。在少數例子中，財務審核亦處理事前的任務（如比利時）。

13 個新會員國¹⁶ 中的多數（如保加利亞、克羅埃西亞（Croatia）、匈牙利、波蘭、羅馬尼亞和斯洛伐克）以及比利時、法國、希臘、義大利、葡萄牙和西班牙等

¹⁶ 意指 2004 年以後方加入歐盟的 13 個國家，主要分布在東歐及巴爾幹半島。

國家均設有財務審核職能。相對的，北歐國家 (the Nordic States) (丹麥、芬蘭和瑞典)、波羅的海國家 (the Baltic States) (愛沙尼亞、拉脫維亞和立陶宛)、德語系國家 (Germanic countries) (奧地利與德國) 和英國則沒有負責財務審核的中央機關 (構)，其職能嵌入在財務管理和控制體系中。

財務審核的組織在各國間有相當的差異。在具有財務審核的歐盟 15 國 (EU 15)¹⁷ (如法國和西班牙)，該職能在歷史上即為財務管理和控制體系重要的部分且具有大量的職員。13 個新會員國在其加盟期間建立內部稽核職能但保留了財務審核職能以跨過內部稽核尚在發展階段的斷層。然而，他們改變了傳統財務審核職能的著重點，轉向於由抱怨和其他資訊所啟動的，對嚴重不當管理、舞弊和貪腐的調查。

不同的體系亦有不同的報告要求。在 13 個在 2004 以後加入的會員國中，財務審核通常向財務部報告；但在 SAI 有如課責法庭 (court of accounts) 具備司法權力 (judicial power) 的國家 (如法國、義大利、葡萄牙和西班牙)，財務審核亦必須向課責法庭報告發現的違法事項，隨之開始財務究責程序及要求賠償任何不當支出。

(六) 未來方向

展望未來，各國多表示已決定的下一步以及對公共行政或 PIC 的持續革新。未來的方向如涉及更全面性的行政革新，例如由中央政府向基層機關 (構) 的權力下放，現存的控制與稽核體系將受到分權的衝擊 (如西班牙)。以義大利為例，國家更基本面的往聯邦共和制轉型將增加公共行政的透明度、建立相關監督和報告作法以及釐清對組織或個人績效的衡量與評估。其他國家亦指出已有意圖或決定在地區或地方政府層級建立報告、課責及內部控制與稽核體系，期望各級政府均能對資源保障、透明度和效益性獲得相同水準的確認 (如愛沙尼亞、法國、立陶宛、荷蘭和羅馬尼亞)。

¹⁷ 歐盟相關文獻有時會以某階段的組成國家數稱呼於特定年度前即加入歐盟之國家，如 EU 15 即指 2004 年之前即加入歐盟的 15 個國家。詳見第 2 頁圖 1 歐盟擴張歷程。

有關持續公共支出改革的未來方針通常提及策略計畫與預算更好的整合（如愛沙尼亞）；結合預算執行與財務控制和稽核（葡萄牙）；以及透過導入新的衡量、評估與風險管理程序來改善對政府支出和政策績效的監督（如愛沙尼亞、法國和葡萄牙）。其中一個在多數國家常見的特點為提升內部控制與內部稽核品質和效率的努力。部分國家（如愛沙尼亞、匈牙利和立陶宛）規劃導入系統化的品質評估、品質監督和品質覆核機制。愛沙尼亞與英國對品質提出了不同的展望，應確認資訊提供給負責設定優先順序及定義計畫者，以使其得以進行跨計畫和機關（構）甚至橫跨公部門與私部門的檢視。內部稽核服務因而逐漸以計畫或機關（構）的策略目標為導向。

許多國家指出對更有效率內部稽核的需要以及為符合此需要所提出的方法，包括提到達成更好成本效益的補強方法。捷克、拉脫維亞及斯洛伐克規劃簡化及現代化政府的控制與稽核體系。其他國家將透過集中化支援服務（如內部稽核、人事管理或辦公空間等），以及在新資訊系統和線上解決方案的協助下改善跨單位資訊的管理，來減少成本和提升效率。

然而，依據 2011 年初提出的展望與規劃，未來可能會有不同的方向。西班牙提出了基本的問題：在近來許多國家開始實施或即將規劃與實施的財政緊縮及其他相關政策下，現有或發展中的 PIC 體系應如何調整或改變？而設計或參與推動的 PIC 機構又該扮演怎麼樣的角色？許多國家在數年前提出的解決方案，可能在未來因為財政原因而無法達成。

1980 年代在部分國家開始的公共管理革新浪潮，某種程度上已經成為全歐洲的運動 ("Pan-European movement")，如同手冊中呈現的，沒有會員國不被影響，特別是有關於 PIC。然而，由於在行政傳統和國家基本架構上有不同的立足點以及不同的目標，各國有其獨特的軌跡，用不同的速度及方向發展 PIC。

手冊中最明確的結論是：整體的公共管理革新以及公部門內部控制的革新永遠不會結束。行政部門將持續在快速變動的環境中，對特定的挑戰尋求符合成本效益的解決方法。如同過去，無論具備什麼類型的行政傳統，為了適應新的要求，行政部門皆須維持其創造力。

儘管各國間有所差異，在 PIC 的各部分（包含內部稽核）仍有相當多的相似之處。這些相似處可能為跨國界的網絡 (cross-border networks) 創造機會，在歐洲的背景下由其他國家的經驗中獲益並尋求合作 (synergies)。來自不同國家類似機關（構）的會面，可創造一個具成本效益的內部稽核人員訓練平臺，亦可透過網路讓管理者獲得具體的觀念。

肆、公部門財務內部控制

針對鄰邦政策國家、候選會員國、潛在候選會員國或接受歐盟補助的國家等，執委會發展出 PIFC，以提供一個結構化 (structured) 且可操作 (operational) 的模型，協助各國政府再造 (re-engineering) 其內部控制環境，並依循國際準則和歐盟的最佳實務改善其公部門內部控制體系 (system)¹⁸。

PIFC 相較於 PIC 在推動上更具有強制性。PIC 作為各會員國間交流內部控制實務經驗用的觀念架構，較偏向概念性及原則性的內容，僅作為參考性的架構；而 PIFC 背後則代表了歐盟對於相關國家內部控制的要求，實際運作上更與歐盟和各國間的各项談判和評核結合，有時亦嵌入在歐盟的強制性要求中。

由於 PIFC 推動的實務與歐盟的對外政策緊密相關，本章將先概述歐盟的鄰邦政策暨擴大談判作為背景，而後介紹 PIFC 的觀念架構，最後說明 PIFC 在相關政策中的角色及運用。

一、鄰邦政策及擴大政策

歐盟成立後，仍持續致力於擴大區域整合以及與鄰近國家的合作。此方面的政策可分為「鄰邦政策」及「擴大政策」(enlargement policy) 兩部分，由 DG NEAR 主管，由於影響層面廣泛，執委會各總署多有所參與。相關國家地理位置詳圖 3。

¹⁸ 一般而言，"internal control system" 在國內常翻譯為「內部控制制度」，惟國內公部門常將「內部控制制度」視為內部控制書面化之文件，與歐盟文獻的意旨不同，為免混淆，在此譯為「控制體系」

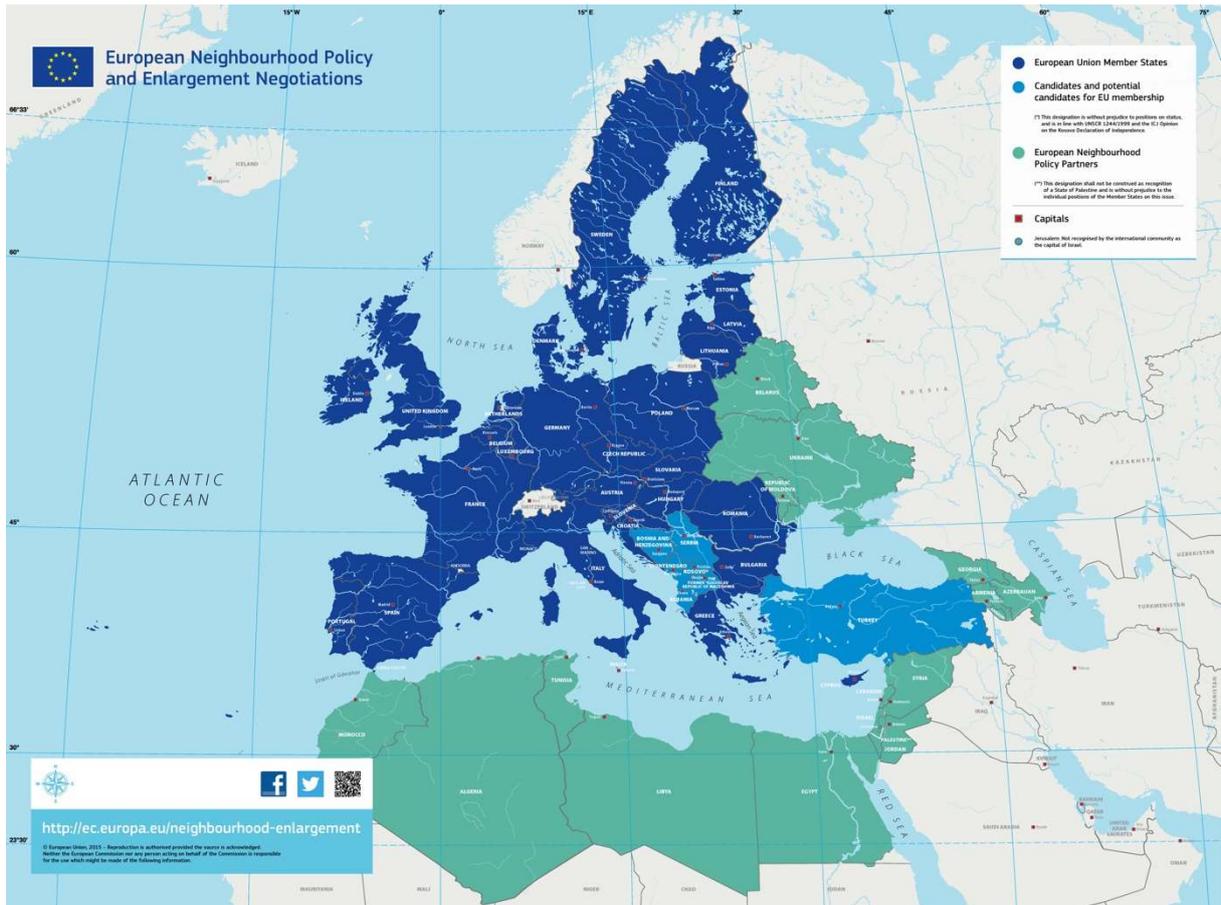


圖 3 歐盟與鄰近國家地圖

資料來源：<https://ec.europa.eu/neighbourhood-enlargement>。

(一) 鄰邦政策

鄰邦政策以雙邊的共同利益與行動為基礎，提供歐盟與鄰近國家間夥伴關係的架構。其目標包括：

- 透過經濟發展、就業與青年發展、運輸與能源連結、移民以及社會流動與安全等層面穩定鄰近國家。
- 提升歐盟在良善治理、民主、法治及人權等層面的影響力。
- 有利區域合作。

鄰邦政策包含許多計畫，其範圍可約略分類詳表 1：

表 1 鄰邦政策具體範圍

分類	內容與範圍
東方夥伴 (Eastern Partnership, EaP)	東方夥伴政策以深化及強化歐盟與東方鄰近國家的關係為目標。6 個對象國家包括：亞美尼亞 (Armenia)、亞塞拜然 (Azerbaijan)、白俄羅斯 (Belarus)、喬治亞 (Georgia)、摩爾多瓦 (Moldova) 及烏克蘭 (Ukraine)。
南方鄰邦 (Southern Neighbourhood)	歐盟與南方鄰邦國家就民主發展、法治與良善治理、國家建立、經濟發展、社會保障及移民等議題進行合作。10 個夥伴國家包括：阿爾及利亞 (Algeria)、埃及 (Egypt)、以色列 (Israel)、約旦 (Jordan)、黎巴嫩 (Lebanon)、利比亞 (Libya)、摩洛哥 (Morocco)、巴勒斯坦 (Palestine)、敘利亞 (Syria) 以及突尼西亞 (Tunisia)。
跨邊界合作 (Cross Border Cooperation, CBC)	跨邊界合作支持歐盟外部邊界沿線的永續發展，協助減少邊界兩側生活水平的差異並處理共同的挑戰。
鄰邦範圍合作 (Neighbourhood-wide cooperation)	有別於歐盟與個別國家的雙邊合作 (bilateral cooperation)，鄰邦範圍合作主要係跨區域 (interregional) 層級的協助。

資料來源：<https://ec.europa.eu/neighbourhood-enlargement>，作者自行翻譯。

為推動 ENP，歐盟備有專用的「歐洲睦鄰工具」 (European Neighbourhood Instrument, ENI)，2014-2020 年合計編列預算約 154 億歐元 (約新台幣 5,390 億元)。ENI 經費主要用於為各國家量身訂做的雙邊合作。透過雙方同意的「雙邊行動計畫」 (bilateral ENP Action Plans, AP)，設定各該國家政治與經濟改革的期程、中長期與短期的優先順序以及合作的架構。除了提供資金外，歐盟亦透過相關計畫和 EEAS、SIGMA 等機構提供行政、法治、市場環境及產業發展等方面的技術協助 (Technical Assistance)。

(二) 擴大政策

歐盟成立前後，始終對於歐洲國家的加入保持開放的態度。依據歐盟條約第 49 條，任何尊重且承諾推動歐盟價值的歐洲國家均可申請成為歐盟的會員。¹⁹

實質上，歐盟仍須透過綜合性的核准程序，以確保該國家能扮演好會員國的角色，例如遵循歐盟的標準與規則、贊同歐盟的機構與會員國及獲得該國公民的贊成等，方能准許加入。對於新會員國的加入，原則上該國家須符合歐盟理事會於 1993 年提出的「哥本哈根準則」(Copenhagen criteria)，具備以下要素：

- 穩定的機構以確保民主、法治與人權並尊重和保護少數人；
- 有效運作的市場經濟以及足夠的能力以應對 (cope with) 歐盟的競爭和市場力量；
- 有能力承擔及有效推動會員的義務，包括恪遵 (adherence) 政治、經濟與貨幣聯盟的目標。

新會員國的加入須經以下程序：

1. 國家向歐盟理事會送出申請，宣告希望成為歐盟的會員國；
2. 執委會針對國家的申請案提出意見；
3. 理事會依據執委會提出的意見進行討論，經所有會員國政府一致同意後方接受申請，並授與國家候選會員國資格；
4. 滿足特定條件後，開始「加盟談判」(accession negotiation)；
5. 候選國家必須致力於推動歐盟的法規，所有會員國必須同意該國已符合所有必要要求且已採用歐盟標準；
6. 各領域的談判均完成後，執委會須針對候選國是否已準備好成為會員國提供意見；

¹⁹ “Any European State which respects the values referred to in Article 2 and is committed to promoting them may apply to become a member of the Union.”

7. 依據執委會所提建議，應透過會員國一致決定是否結束程序並簽署加盟條約 (Accession Treaty)。條約須經現有會員國及新加入的會員國全數簽署，並經歐洲議會同意；
8. 當加盟條約在所有現有會員國均正式核准後，該國方可成為會員國。

上述流程最耗時的部分在於談判過程，針對候選國家適用、實施及執行歐盟法規的條件與時程進行協商，其時程往往取決於候選國家的改革速度。具體談判內容包括歐盟法規的採用及對其實施的準備、推動司法、行政、經濟與其他必要革新以符合加盟準則要求的條件等，其目的在於確保新加入的會員國完全能夠接受歐盟會員國的義務。這些強制性的條件可分為 35 個不同的政策領域（或稱章節），通常稱為“EU Acquis”（詳附錄 1）。

在獲得候選會員國資格前，執委會即針對 EU Acquis 各章節向申請國發出問卷 (questionnaire)，依據回覆內容進行分析並出具報告，供理事會決策之參考。在成為候選會員國後，執委會安排會議深入討論相關議題，並針對各章節設定開啟或暫時關閉談判的基準。各章節談判的期程長短不一，在過程中執委會持續與候選國保持聯繫並進行一連串的協商和評估，亦包括監督及分析該國家推動落實 EU Acquis 的進度。談判的進度將會持續反映在相關報告中並於網站上公告。

為協助候選會員國改革，歐盟提供「加盟前協助工具」(Instrument for Pre-accession Assistance, IPA)，以提供財務及技術上的協助，2014-2020 年合計編列預算約 117 億歐元（約新臺幣 4,095 億元）。IPA 之目的在於協助各該國家進行政治與經濟上的改革，以及為成為歐盟會員伴隨的權利及義務做好準備。目前擴張談判的主要及潛在對象，即 IPA 的主要受益者 (beneficiary) 為西巴爾幹半島國家 (Western Balkans) 及土耳其（詳表 2）。

表 2 擴大談判現況

國家	進度
候選會員國 (Candidate country)	
阿爾巴尼亞 (Albania)	尚未開始談判。
前南斯拉夫馬其頓共和國 ²⁰ (The former Yugoslav Republic of Macedonia)	尚未開始談判。
蒙特尼格羅 (Montenegro)	已開啟談判。
塞爾維亞 (Serbia)	已開啟談判。
土耳其 (Turkey)	已開啟談判。
潛在候選會員國 (Potential candidate country)	
波士尼亞與赫塞哥維納 (Bosnia and Herzegovina)	已提出候選國申請。
科索沃 (Kosovo)	透過相關協議開啟互動。

資料來源：<https://ec.europa.eu/neighbourhood-enlargement>，作者自行翻譯。

由以上概述可知，歐盟為確保區域穩定及持續的成長與發展，投注相當多資源於鄰近國家。除 ENI 及 IPA 的財務和技術協助外，亦透過其他協定或合作計畫支持各該國家的改革及發展。

為確保資源投入的成果以及推動改革的成效，DG NEAR 協調執委會各總署以及 EEAS 和 SIGMA 等機構，持續就各國的發展提供指引並進行評估與監督。各國的進度及執委會的評估報告除提供歐盟理事會及歐洲議會外，亦公開於執委會及相關機構網站上供大眾閱覽。

二、公部門財務內部控制簡介

早在 2006 年，預算總署即發行《歡迎來到 PIFC 的世界》(Welcome to the world of PIFC)手冊，提供對 PIFC 的整體概述，作為指引或推動的藍圖。手冊內容淺顯易懂，由基礎開始闡述相關概念及作法，對於基本觀念的建立相當有幫助。

²⁰ 「馬其頓共和國」自 1991 年獨立以來因國名問題和希臘發生爭端，希臘反對馬其頓共和國使用「馬其頓」的名稱，因而以「前南斯拉夫馬其頓共和國」加入國際組織。在歐盟協助下，2018 年雙方就國名問題達成協議，正式國名將改為「北馬其頓共和國」(Republic of Northern Macedonia)。

手冊中指出，PIFC 代表一個架構化的模型，用以指導國家政府針對各收支中心²¹ 建立先進 (state-of-the-art) 的控制環境，其目標在於合理確認交易遵循相關法規與預算，以及穩健財務管理 (sound financial management)、透明 (transparency)、效率、效果與經濟等原則。

PIFC 的推動應被視為一個長期的過程，需要所有利害關係人強力的承諾 (commitment) 去進行改變。執委會及預算總署在導入與發展 PIFC 的經驗中發現，中央主管機關 (central authority) 強力的承諾是管理 PIFC 變革計畫最重要的條件，而由於合宜內部控制是對國家預算進行穩健財務管理的核心，在絕大部分的案例中，中央主管機關均為財務部 (Ministry of Finance, MoF)。同時亦需要財務部長以改革為己任，以消除推動的阻礙；以及財務部在過程中設定並維持良好的溝通策略，以解釋 PIFC 對於公共資源管理的貢獻。

(一) 公部門財務內部控制的要素

PIFC 的目標是提供適切且透明的方法和組織，以對公共資金合乎預算目的的運用提供合理確認。先進的內部控制環境亦為避免貪腐和舞弊的有效工具。政府應就政策的管理、推動和控制向國會負起責任；並要求建置有關預算與會計程序、內部控制方法及審核服務的體系以對抗貪腐和舞弊。

通常傳統的公部門內部控制體系以集中化 (centralized) 的事前 (ex ante) 控制與事後 (ex post) 審核為基礎，此體系著重於第三方的抱怨 (third party complaints)、有問題交易、違反預算規定及對人為錯誤的處罰。相較於現代化的公部門內部控制，傳統的體系著重於合法性 (legality) 及合規性 (regularity) 而忽略經濟、效率及效果。現代化的內部控制著重在透明，包括明確的責任歸屬及充分協調的方式與準則兩個面向。透明是政府課責的表彰。

²¹ 由於各國公部門組織態樣相當多元，手冊以「收支中心」(income and spending centres) 或「預算及支出中心」(budget and spending centres) 稱呼，對應於我國應為「各機關(構)」。為忠實呈現原意，在此以翻譯名稱表示。

PIFC 包含了準則及歐盟的最佳實務，目標在於提供重塑傳統國家控制體系的最適途徑，其核心是管理課責及功能上獨立的分散式內部稽核²²。PIFC 有 3 項基礎 (fundamentals)，作為整體 PIC 的支柱：

1. 管理課責：財務管理與控制 (Managerial accountability - financial management and control)

公部門所有階層的管理者對於營運政策以至於財務管理及控制政策等應被課責。每個管理者都有責任去建立並維持適切的 (adequate) 財務管理與控制以執行規劃、計畫、預算、會計、控制、報告、紀錄及監督等工作 (task)。

風險評估為一客觀工具，作為控制體系的一部分以協助辨識風險。應依據組織的政策評估、管理及處理風險。風險評估應由管理者而非稽核人員執行。

2. 功能上獨立的內部稽核 (Functional independent internal audit)

所有預算及支付中心均應配置功能上獨立的內部稽核人員，以透過提供對內部控制的客觀評估協助管理者。稽核人員直接向最高管理階層報告，但對於如何稽核應獨立於管理人員的觀點之外。內部稽核人員不是財務服務部門 (financial services department) 的一部分，而是直接隸屬於最高管理階層。稽核人員的角色在於評估管理階層所建置的內部控制體系的適切性 (adequacy)，並著重於弱點及必要的改善建議。稽核人員的角色通常被列示及解釋於內部稽核規程 (internal audit charter) 中。稽核工作係藉由設定規則及道德來治理。這些規則及道德係源於專業稽核技巧與準則而非管理者指示，通常被涵蓋在「內部稽核人員道德規範」(Code of Ethics for the Internal Auditor) 中，並由稽核人員在被認證為「公部門內部稽核人員」(public internal auditor) 時簽署。

²² 本段內容主要摘述自 2006 年的手冊，當時內部稽核以分散式為主流，惟近年來歐盟部分國家開始檢討分散式內部稽核的效率，執委會則已於 2014 年改採集中式內部稽核。近來的文獻已不再強調應採分散式內部稽核。

稽核人員和傳統上審核及修正 (inspection and revision) 的專業相當不一樣。稽核人員著眼於現存體系在經濟、效率及效果面的適切性，以突顯出可能危及組織目標達成的弱點為目的。稽核人員向管理者提出改進體系的建議，但不該參與其無法承擔責任的管理工作。稽核人員評估及建議；但由管理者決定是否採納，因此管理者仍負最終責任。稽核人員亦不從事制裁或懲罰，若是個人或體系上的錯誤由管理者處理；而如有嚴重的違法 (irregularity) 或舞弊則應交由執法單位 (judicial authorities) 處理。

3. 中央協調單位作為改變的驅動力 (The Central Harmonisation Unit as a driver for change)

由於推動 PIFC 耗時甚久且推動工作涉及所有政府層級間的協調，有一個授權管理 PIFC 發展的 CHU 相當重要。CHU 負責在國際準則及最佳實務的基礎上發展及推動內部控制與稽核方法，以及協調管理責任與內部稽核法規的實施。CHU 最好配置於財務部。

除上述 3 項基礎外，外部審計 (external audit) 亦扮演重要角色。CHU 應作為 SAI 與 PIFC 體系間的中介，緊密的協調外部審計人員及財務部，以達成整合及有效的資源管理與控制。SAI 與部門間應有一個高層級的顧問工作小組，定期會面以討論政府財務管理及內部控制的各項問題並提出洽當的解決方法。

(二) 推動階段

《歡迎來到 PIFC 的世界》手冊提出推動 PIFC 應考慮以下 4 個階段：

1. 概念化 (Conceptualisation)

概念化的過程通常耗費很多時間，但卻是成功推動的必要先決條件。最重要的部分是運用針對現有的內部控制體系與國際準則進行差距分析 (gap analysis) 的發現，提出作為未來行動基礎的建議。

理想情況下 CHU 應草擬「PIFC 政策書」(PIFC Policy Paper) 供相關利害關係人廣泛討論，並將討論結果納入考量；然而財務部應對最終的版本負起責任，方可在內閣會議或後續國會針對立法的討論中捍衛其立場。政策書應呈現實際的執行計畫 (Action Plan)，具體說明主要決策應作成的順序和時間架構。政策書及執行計畫很有可能需要依據實施結果更新。

手冊中就政策書應有的內容提供檢核表，詳見附錄 2。

2. 組織架構的發展 (Development of organisational framework)

CHU 應設置於財務部，直接向財務部長報告，並協助各要素的發展：

- CHU 應開始實施 (initiate) 並支持 (support) 各層級政府的部會 (ministries) 和機關 (agencies) 設置功能獨立的內部稽核服務。內部稽核應向最高管理階層（即部會或機關的首長）報告。地方政府在執行時應仿照 (mirror) PIFC 的原則和配置，並考量經濟性和效率性。
- 在財務管理及控制 (Financial Management and Control, FMC) 方面，CHU 應支持部會和機關最高管理者設計、建立、實施並運作根據內部控制準則的財務流程。管理課責的重要面向之一是導入風險評估和風險管理，以協助管理者達成目標以及對財務職能的適切性獲得更好的確認。

3. 法律架構 (Legal framework)

依據政策書提出的結論與建議，下一階段為草擬涵蓋 FMC 及內部稽核的整合性法規。讓法律的主要架構涵蓋 PIFC 的主要原則為好的實務作法，可嵌入在更廣泛的財務管理法令中或另定專法。實施所需要的子法應依循母法的條文草擬，並呈現於行政規則 (regulation) 或指引 (directive) 中，方能毋須透過國會的核准程序即時更新。

4. 員工發展政策 (Staff development policy)

所有新的職能都需要建立適當的訓練環境，因而應建立持續性的訓練機構以符合初期與持續的訓練需求。

針對管理者、內部稽核人員和財務人員，關於新原則、任務和責任的訓練應盡快開始。由於「管理者的態度」(“tone at the top”)決定了內部稽核在組織中的定位，訓練最高管理者有關內部稽核建議的價值為最為攸關。

現代化、實用 (practical) 且洽當 (to-the-point) 的課程 (curricula) 應由專家與 CHU、學術界或當地 IIA 的分會合作開發。課程應以公部門為核心。政府稽核師的頭銜應反映至少經過 2 年的訓練及執業經驗後方能獲得的專業性。

(三) 中央協調單位的功能與角色

行政部門通常在開始推動 PIFC 的前期對內部控制環境的現況進行差距分析，負責差距分析的單位後續往往發展為成熟的 CHU。

1. 第一步 (The first steps)

理想狀況下，CHU 的主管應具備先進財務管理體系或現代稽核的經驗，且具備高度獨立性，免於政治上的壓力。由於 PIFC 的成功取決於長期的承諾與指引，這個職位不應該因為政治版圖的改變而異動，而應成為持續且長期的 PIFC 政策的確保者。這樣的特殊地位須透過法規來提供；且應依據國際上建議的內部稽核規程 (internal audit charter) 和道德規範，授與內部稽核人員相對應的地位。

CHU 應發展出供利害關係人適當交換資訊的網絡，並定義及解釋導入 PIFC 本質上的優點及挑戰。網絡建立和政策制訂的過程應提供穩定擴大的瞭解和參與平台，這樣的協作 (collaborative) 過程是變革計畫成功的條件。

2. 分析現有的控制架構：差距分析 (Analysis of the current control systems: the gap analysis)

CHU 應依據對現行 FMC 體系及其與現代國際準則之差異進行的分析，草擬架構或上位法律以提供導入 PIFC 各要素的法律基礎。這樣的分析可由外部專家協助，但仍需要仔細的監督與指導 (coaching)。對現有行政能力分析的結果接著用來喚醒最高行政層級的注意以討論及追蹤。

3. 導入新法規 (Introducing the new laws and regulations)

發展及實施母法與子法是下一階段。法規可能需要進一步的規範，例如 FMC 和內部稽核手冊、內部稽核規程和道德標準的範例等。此外，實務工作的開展亦需要相關的指引，例如風險管理與其他方法、稽核軌跡或稽核報告的範例等。這些文件應在部會或其他預算機關(構)內部被運用及通過，而 CHU 應指導這樣的過程。

4. 從發展到監督：遵循稽核 (From development to monitoring: compliance audit)

一旦前述任務已完成，CHU 的角色將逐漸由發展轉變為監督。針對其建議是否被適當執行以及如何克服政策推動的瓶頸，CHU 應檢查遵循 (compliance) 及品質確認 (quality assurance) 的情形。這樣的遵循檢查 (“compliance check”) 配合對各收支中心年度稽核報告分析的結果，將有助於 CHU 向財務部報告 PIFC 的推動進度。

為了提升透明度，CHU 就 PIFC 在公部門的推動情形 (state of play) 產製整合性的年度報告，可作為未來常態性逐年分析之用。報告由財務部提供給政府當局並副知國會及 SAI。如此一來將改善國會對公部門風險與控制流程的監督；亦可協助 SAI 進行專業外部審計工作。CHU 促成財務管理、控制及內部稽核等專業間有效的橫向與縱向網絡，將有助於報告的品質和影響力。

5. 持續的員工發展 (Ongoing staff development)

CHU 的基本目標之一為改善負責財務控制和內部稽核的員工品質從而促使 PIFC 體系的成功推動。在這方面 CHU 應協調並監督持續性訓練配置的建立，以及稽核人員和財務人員品質要求實務準則的設定。與審計單位、專業機構（例如 IIA 分會）和學術界緊密的協調與合作將有助於此工作。

6. CHU 作為卓越中心 (The CHU as a Centre of Excellence)

上述各項工作解釋了為什麼 CHU 被視為將傳統體系轉變為符合 PIFC 的體系這一再造過程的驅動者。這過程包括了學習、分享及整合推動法規和準則的經驗。許多政府單位希望且需要被持續告知及更新 PIFC 的發展，以及獲得有關進一步推動的訓練。各單位將問題提供給 CHU，因而 CHU 成為卓越中心，擔負著精進公部門治理的額外責任。

7. CHU 網絡 (CHU networking)

可透過定期的專業會議、運用網路或期刊以傳播最新資訊及對相關議題的討論，形成聯繫的網絡。除了適切的內部網絡是 CHU 良好績效的條件外，外部網絡亦相當重要。外部網絡包括與審計單位、私部門內部稽核組織、專業稽核與會計組織、相關學術領域及國外的合作。各國 CHU 若能針對導入及推動 PIFC 常見的問題互相學習，將會相當有益。

三、公部門財務內部控制的推展與應用

由前段概述可知，歐盟致力於推動鄰近國家政治、經濟與社會層面的發展，以及行政管理的革新。在這當中，PIFC 亦佔有一席之地。

(一) 在鄰邦政策和擴大政策中的角色

由於 PIFC 及外部審計和行政管理和機構建立息息相關，且對於各國公部門內部控制的重建相當有益，歐盟亦將 PIFC 及外部審計導入 ENP 的行動計畫中。預算總署著重於觀念上的協助以及監督長期的推動情形；實際的推動則由 SIGMA 及其他國際組織或顧問機構提供技術上的協助。行動計畫每年須由執委會向歐盟理事會報告執行進度，亦包括了對 ENP 國家 PIFC 及外部審計的評核。

針對候選會員國和潛在候選會員國，擴大政策章節曾提及的“EU Aquis”中，第 32 章即為「財務控制」(financial control)，主要由預算總署配合 DG NEAR 提供意見並參與協商。第 32 章的要求包含 3 個部分：

1. 在 PIFC 方面採納國際公認的架構與標準以及歐盟的良好實務，並以分散式的管理課責 (decentralised managerial accountability) 為基礎。PIFC 應運用在整體公部門，包含對國家與歐盟資金的內部控制與財務管理。應建立有效且透明的管理系統(包括針對目標達成的課責配置)、功能上獨立的內部稽核以及相關的組織架構(包括中央對 PIFC 發展的跨單位協調)；
2. 機構上、運作上及財務上獨立的外部審計機構，依據 INTOSAI 的標準實施其審計監督並向國會報告資源的使用情形；
3. 對抗貪腐以保障歐盟的財務利益以及保障歐元免於偽造。

在談判過程中，候選國必須同意採納 PIFC 並導入國際標準；執委會亦會定期或不定期追蹤推動成果，除就第 32 章擬具針對各該國家的客製化問卷並評估其回覆外，亦視需要派遣專家前往實地瞭解。談判的進度報告亦包含對第 32 章的評估及建議。以 2018 年某一國家的進度報告為例，摘要如下：

○○○○對財務控制之準備尚可。整體來說有部分進展，並在內部稽核方面有良好進步。仍需要進一步的努力以提升對管理課責和內部控制重要性的重視並強化其落實程度。在未來的數年內，○○○○應：

- 確認政府層級對管理課責之定義和推動方法的核定，包括如何運用於機關(構)的責任、資源配置、對目標達成度的報告、財務管理以及開始在整個公共行政領域的推動。
- 確認外部審計的方法完全遵循「審計機關國際準則」(International Standards of SAIs, ISSAI)。
- 顯著的強化與反貪腐單位的協調並建立對違法事項的調查與報告的軌跡紀錄。

PIFC

策略架構已廣泛就位。內部控制及管理課責的要素已定位於 PAR 策略及 PFM 改革計畫中，但仍需要核定政策書 (policy paper) 以提出強化管理課責的明確方法以及應如何運用在行政管理不同部分。針對公共行政、PFM 及 PIFC 革新的有效合作、監督和報告機制仍尚需安排就緒。

管理課責仍需要完全的嵌入在公部門行政文化中。儘管部會及所屬間具備基本的課責機制，仍未完全確保對所屬有效的管理。中央政府施政基本的規劃、預算和報告機制已就位，但績效管理尚無進展。儘管已開始著手改善，中期的策略計畫仍很薄弱且未與政府工作計畫相連結。年度計畫和報告通常仍維持程序導向 (process-oriented)，未與特定且可衡量的目標、指標或目的連結。財務上與目標值的差異常未報告。機關(構)內部決策與預算的權力仍缺乏授權。

公部門**內部控制的推動**符合 COSO 的準則及 INTOISAI 的指引。對違法事項的管理 (irregularity management) 尚待常規化。儘管更多機關(構)已核定年度財務管理和控制活動計畫，內部控制的推動仍不穩定。風險管理程序在改善中但仍尚未完全與治理過程合作。集中式的預算審核機制仍未有適當的人力及充分運作。

內部稽核實務規範符合國際準則且採分散式基礎設置。大部分機關(構)已建立內部稽核職能，儘管僅有少數符合國家法律要求。適任稽核人員的可取得性顯著增加，歸功於提供符合國際稽核準則的訓練計畫。內部稽核單位主要執行系統、財務和遵循稽核，IT 和績效稽核的能力在改善中。大部分的稽核單位已核定策略性和年度稽核計畫。稽核建議的數量和採行比率在增加中。

在財務部的 **CHU** 負責方法指引、訓練和推動的監督，並對中央和地方政府層級進行品質評估。每年就 **PIFC** 推動情形向政府報告，並核定結論及對下一年度的建議。

由以上摘要的例子可以知道，執委會作為行政單位以及支援決策的幕僚，透過對各該國家 **PIFC** 推動狀況的評核出具評估意見及建議，提供決策者及外部資訊使用者該國狀況的概述。

(二) 在公共行政革新中的角色

有鑑於可課責的公共行政為民主治理及經濟發展的關鍵，執委會與 **SIGMA** 合作，致力於推動候選會員國、潛在候會員國及 **ENP** 國家的改革。**PAR** 以國際公認的良善治理原則為基礎，例如課責、可靠 (reliability)、可預測 (predictability)、參與 (participation)、開放 (openness)、透明、效率及效果等。執委會認為，公共行政整合性的定義應包括 6 個領域：

- **PAR 的策略架構 (the strategic framework for public administration reform)；**
- **政策發展與合作 (policy development and co-ordination)；**
- **公共服務和人力資源管理 (public service and human resource management)；**

- 課責 (accountability)；
- 服務提供 (service delivery)；
- 財政管理 (public financial management)。

執委會委由 SIGMA 分別針對 ENP 及擴大政策國家進行持續的監督。為評估各國家推動 PAR 的進度，SIGMA 針對各領域設定「關鍵要求」(key requirement) 及「原則」(principle)，並設計分析架構 (analytical framework)、指標 (indicators) 和次指標 (sub-indicator)，據以衡量各要素的成熟度。每項次指標有其分配點數和判斷標準，將所屬次指標的點數加總後，換算得出各指標的分數。形式如圖 4。

Indicator 6.6.1: Adequacy of the operational framework for internal control ¹⁰⁶						
This indicator measures the extent to which the operational framework for internal control (financial management and control) is established, in terms of policy and strategic content, the regulatory framework, and adequate review and reporting mechanisms.						
A separate indicator measures the implementation of the operational framework for internal control.						
Sub-indicators	Maximum points					
1. Existence of policy for the development of internal control	6					
2. Completeness of the regulatory framework for internal control	5					
3. Comprehensiveness and regularity of the annual review and reporting on internal control	5					
4. Alignment between national budget management and control systems and those for EU-funded programmes	4					
Total points	0-2	3-6	7-10	11-14	15-17	18-20
Final indicator value	0	1	2	3	4	5

圖 4 SIGMA 公共行政原則衡量架構 (摘錄)

資料來源：SIGMA(2017), *The Methodological Framework for the Principles of Public Administration*。

依據上述架構，SIGMA 蒐集必要的證據和資料以監督各國在評估期間的績效和進展。主要的量化與質化方法包括：

- 書面複核法律、規定、報告及政府資料等；
- 面談
- 複核政府文件的案例及樣本；
- 觀察實務運作及實地確認；
- 針對人民、業界或承包商進行問卷調查。

SIGMA 針對擴大政策及 ENP 國家有不同的評估架構。依據該架構持續對相關國家進行分析、提出建議並出具報告，除提供執委會外亦公告於網站上。目前針對擴大政策國家之評估架構為 2017 年版本，亦已完成並公布對 7 個候選會員國和潛在候選會員國的監督報告 (monitory report)；而針對 ENP 國家則為 2018 年修訂的版本。由於對擴大政策國家的評估較為嚴格且繁複，下面就用於擴大政策國家的評估架構介紹。

在 2017 年 11 月更新的架構中，第 6 章：「財政管理」包括預算管理 (budget management)、內部控制與稽核 (internal control and audit)、政府採購 (public procurement) 及外部審計 (external audit) 4 部分，包含 8 個原則及 16 個關鍵要求。就內部控制與稽核部分摘述如下：

1. 關鍵要求：國家內部控制政策符合歐盟加盟談判第 32 章的要求且在整個公部門系統化的推動

內部控制是 PIFC 的關鍵支柱，希望加入歐盟的國家在 EU Aquis 第 32 章的條文下被要求推動。內部控制適用於所有公部門組織。儘管推動內部控制是一項複雜且有挑戰性的工作，建立良好的財務管理和內部控制是確保公共資源有效率、有效果且具經濟性的運用所必要的。其配置應有助於管理課責及對不同管理層級的授權與適當的課責報告。

原則 6：內部控制的操作架構應依據主管財政管理及公共行政的法規定義責任和權力以及其在預算個體的運用。

- (1) 設定內部控制操作架構的法律和其他規範適用於所有公部門組織²³ 且符合 COSO 模型。
- (2) 內部控制法規符合主管公務員服務和組織架構的相關法規。
- (3) 主管預算與財政配置、歐盟資金管理、公部門會計及其他 PFM 配置的法規透過適當的授權與報告有助於管理責任的發展。
- (4) 對運用歐盟資金的管理和控制符合歐盟相關要求及國家的內部控制程序。
- (5) 透過符合整體 PFM 體系的明確策略與行動計畫，設定具體步驟以在各機關（構）發展內部控制，並定期複核與更新。
- (6) 負責推動內部控制的部會有明確的法律授權去頒布推動和發展內部控制的相關規範和指引。
- (7) 負責推動內部控制的部會針對內部控制，或納入更廣泛的 PIFC/PMF 進度報告的一部分定期向政府報告。
- (8) 具備遵循面的財務審核，由負責全國預算的部會監督，關注違法的明確跡象，著重於舞弊、貪腐或濫用的潛在風險；但不具備內部稽核的客觀性。

分析架構

方法一使用的方法主要為訪談高階管理人及覆核書面文件等質化評估 (qualitative assessments)：

- 覆核及分析所有相關規範，判斷其是否具綜合性且有助於內部控制發展；以及不同的法律是否相容。
- 判斷規範是否規定內部控制適用於所有機關（構），並允許因應不同的組織類型和規模有不同的配置。

²³ 本章節引用之文獻以「組織」(organisation) 呈現，對應於我國應為「機關（構）」。有鑑於內容多為對機關實務的衡量，且涉及上下級機關間的互動，為便利理解，以下以「機關（構）」表示。

- 判斷規範是否定義首長、最高階公務員 (the most senior civil servant) 及任何其他受託達成內部控制目標之管理人的責任。
- 判斷法規是否規定適當的組織架構以支持內部控制，包括在機關(構)內指派高層級 (high-ranking) 的財務首長。
- 檢視 CHU 的員額是否符合公部門的規模，以及人員是否接受內部控制相關訓練且具備 PFM 與公共政策的經驗。
- 檢視 CHU 的年度報告並比較實際進度與內部控制策略和行動計畫。
- 確定 CHU 的首長及其他高階員工是否定期與負責公部門組織架構的機關(構)及 MoF 負責預算、公庫和公部門會計政策的部門交流意見；以及是否積極推動內部控制。
- 研讀公共行政相關指引以判斷是否允許首長自行發展組織配置、授權以及指派適任的財務人員。
- 判斷預算及其他相關規範是否允許組織內部對預算的授權。
- 覆核相關文件以評估公庫及支出控制的程度。
- 判斷任何關於預算與國庫配置、公部門會計與採購法律的變更提議是否反映內部控制的要求，以及是否常態地諮詢 CHU。
- 對管理配置的變革，判斷 CHU 是否舉辦相關論壇或會議並發行規範和指引，以及是否積極領導各機關(構)管理變革的開展。
- 訪談 CHU 及相關組織的高階人員以評估任何推動或遵循法律的問題。

資訊來源：

- 規範各機關(構)財務管理及其他管理配置的母法與子法；
- 有關各機關(構)組織架構、授權及高階人員任命的通告 (circulars) 或其他指引；
- 組織架構；
- 內部控制策略和行動計畫；

- MoF 對公共支出之控制有關的預算通告和其他文件；
- 向負責推動內部控制的部會首長出具的報告及其回覆；
- CHU 向負責的部會首長或政府出具的年度報告；
- PIFC 會議的紀錄或其他；
- 高階財務人員的職務說明；
- 提供給管理人員的內部控制指引或其他訓練教材
- SAI 對內部控制推動的評論；
- 執委會或審計機構對 IPA 資金相關計畫之管理和控制體系的報告；
- 技術協助專案及國際組織的報告；
- 反貪腐合作網絡的程序和會議紀錄；
- 為發展管理課責所採行實際步驟的相關文件，包括對困難處的辨識。

衡量指標：

- 指標 6.6.1：內部控制操作架構的適當性。次指標包括：
 - 存在發展內部控制的政策；
 - 內部控制規範架構的完整性；
 - 對內部控制進行年度覆核與報告的綜合性 (comprehensiveness) 和常態性 (regularity)；
 - 國家預算管理及控制體系與歐盟資金相關計畫的配合調整。

原則 7：每個公部門組織依整體內部控制政策推動內部控制。

(1) 每個機關（構）發布內部規範以承諾推動內部控制，包括：

- ◆ 適當指派適任且獲授權的高階財務人員推動整體的內部控制；
- ◆ 搭配符合內部控制要求的授權與課責配置建立預算；
- ◆ 對機關（構）中所有高階和中間管理人建立目標；
- ◆ 確認管理資訊定期提供給適當層級。

(2) 針對所屬機關（構）：

- ◆ 每一個所屬機關（構）均符合對應其類型與規模的內部控制要求；
- ◆ 與主管或上級機關（構）的關係在規範或相關文件中明確定義。

(3) 國營事業應服從於主管機關穩健的治理配置。

(4) 各機關（構）的內部控制程序：

- ◆ 機關（構）內明確的責任；
- ◆ 確認風險定期被評估及實施抑減風險的方法；
- ◆ 確認起草的政策草案包括預算成本的估算；
- ◆ 對達成目標的不同方式做出精打細算的選擇；
- ◆ 確保財務上未來承諾之授權²⁴ 不超過預算限制；
- ◆ 確保財務資源的使用（例如採購或人力資源成本）合乎預算；
- ◆ 能夠發現 (detection) 及報告違法事項（針對國家或 IPA 的資金）；
- ◆ 保留重要財務決策的稽核軌跡 (audit trail)。

(5) 針對財務管理與內部控制因應現行法律和操作要求調整的進度，CHU 每年應至少進行一次跨機關（構）覆核。

分析架構

方法一使用的方法主要為訪談高階管理人及覆核書面文件等質化評估；若取得量化資料則作為分析之補充：

- 檢視抽查的部會及所屬一間機關（構）對推動內部控制的內部規範。
- 確認預算和施政目標透過組織的管理架構向下授權的程度。
- 確認被授權的預算管理者是否為符合預算限制進行協商。
- 確認被授權的管理預算者的績效目標是否反映可用預算的改變。
- 檢視每個機關（構）的策略計畫以判斷課責配置是否對應財務責任。

²⁴ 原文僅以“financial commitment”敘述。由文意推測應為我國預算法所稱「未來承諾之授權」。預算法第 7 條：「稱未來承諾之授權者，謂立法機關授權行政機關，於預算當期會計年度，得為國庫負擔債務之法律行為，而承諾於未來會計年度支付經費。」

- 若部會或其他機關(構)使用與國庫會計系統分離的資訊和會計系統，判斷是否具備必要的調節 (reconciliation) 機制。
- 驗證管理資訊和資料是否系統化的組織與分析並在不同層級間分享。
- 檢視擇選的內部稽核報告以確認任何現存體系的弱點皆已被辨識及處理。
- 檢視主管部會和所屬間的配置。
- 檢視為推動內部控制和管理課責所採行的實際步驟，包括：
 - 對每一個高階管理者設定的目標與下屬管理者相關聯；
 - 管理者被要求在年度間報告目標的達成程度，包括已達成目標的效率 and 效果；
 - 管理者被要求針對財務上與目標值的差異提供解釋；
 - 所有層級的管理者對風險被課責，以及適當地管理策略風險並向首長報告。
- 檢查機關（構）是否已發展出適當的會計、成本和報告體系：
 - 許可管理者有效地控制與管理未來承諾之授權；
 - 告知管理者年度中實際的財務進度；
 - 允許在年度中重新預測 (re-forecasting) 收支；
 - 確認投資方案在陳送核准前經過穩健的成本效益分析 (cost-benefit analysis)；
- 評估抽查的部會及其他機關（構），其高階財務人員的責任是否超出財務控制或會計（簿記）人員。

資訊來源：

- 抽查的機關（構）中推動內部控制的內部規範；
- 抽查的機關（構）之策略計畫；
- 機關（構）的管理架構和授權配置；

- 預算籌編和分配過程，包括計畫預算的配置；
- 有關實支與預算的比較、未來承諾之授權、績效與目標的比較以及其他管理資訊（包括風險管理）的內部報告；
- 會計與成本系統，包括程式架構、與國庫系統的調節機制以及財務報告機制；
- 關於投資評估程序的內部指引；
- 主管機關與所屬間的協議及向上報告；
- 內部稽核報告；
- SAI 出具的報告；
- 年度績效報告；
- 訪談抽查的部會及其他機關（構）中負責內部控制的重要人員。

衡量指標：

- 指標 6.7.1：內部控制的運作。

本項指標衡量內部控制機制在各機關（構）以及上下級機關（構）間實際推動的情形，以及在改善上下級機關（構）間管理課責和治理配置方面的結果。次指標包括：

- 非部會的單位預算機關 (first-level budget organisations that are neither ministries nor constitutional bodies) 個數；
- 管理和預算結構間的配合；
- 避免未來承諾之授權超出預算上限之控制的可信度；
- 有關重要投資方案總成本和實際進度之報告的可取得性；
- 中央政府各機關（構）管理課責機制的有效性；
- 部會內部決策的授權；
- 風險管理實務的常態性和完整性；
- 對違法的報告機制。

2. 關鍵要求：內部稽核職能在整個公部門設置且依據國際準則執行稽核工作

內部稽核是 PIFC 的關鍵支柱，希望加入歐盟的國家在 EU Aquis 第 32 章的條文下被要求推動。執委會對內部稽核的定義與 IIA 相同：「內部稽核為獨立、客觀之確認性服務及諮詢服務，用以增加價值及改善機構營運。內部稽核協助機構透過有系統及有紀律之方法，評估及改善風險管理、控制及治理過程之效果，以達成機構目標。」透過內部稽核，最高管理階層和管理團隊得以確任內部控制有效的設計與執行以確保目標的達成。

機關（構）內部稽核的推動取決於規模、複雜度及目標。因此並非所有機關都該以相同的方式推動內部稽核。

原則 8：內部稽核的操作架構反映國際準則，機關（構）對稽核的運用符合主管公共行政與財務管理的相關規範。

- (1) 內部稽核相關法規符合 IIA 的定義及主管公務員服務和公共行政的相關規範，並考慮到各機關（構）內部稽核的發展以及獨立稽核人員的指派。
- (2) 法規規定所有機關（構）皆應執行內部稽核，但允許各機關（構）依據其類型與規模而有不同的配置。
- (3) 法規明確說明內部稽核的操作架構，包括最小規模、獨立性與報告機制、內部稽核準則、手冊、道德標準及認證。
- (4) 負責推動整體內部稽核的部會有明確的法律授權去設置 CHU 並發布子法規範以及推動和發展內部稽核的方法指引。
- (5) CHU 設定核心準則，協調推動和相關訓練活動並對內部稽核工作的品質進行年度覆核，包括優勢、弱點以及比較推動進度和行動計畫的指標。

分析架構

方法一使用的方法主要為訪談高階管理人及覆核書面文件等質化評估：

- 評估相關法規是否有助於內部稽核發展、定義職責並提供操作和過度性的配置。
- 研究內部稽核準則的運用及國際準則在當地的調整。
- 覆核推動內部稽核的策略與行動計畫（例如 PIFC 或 PFM 政策書）並比較實際進度與行動計畫。
- 評估內部稽核訓練計畫及認證計畫的品質是否符合相關準則。
- 就關鍵原則、角色、職責及運作等方面覆核內部稽核手冊及任何其他文件。
- 覆核 CHU 對內部稽核推動進度的年度報告，包括績效指標和報告機制的品質。
- 判斷 CHU 的員額是否符合公部門的規模，並比較實際和預計的人數。
- 判斷 CHU 的預算是否足以有效運作。
- 檢視 CHU 對內部稽核人員發布的重要建議。
- 評估內部稽核是否明確的與財務審核相區隔；以及隨著內部稽核的發展，財務審核是否逐漸集中於對潛在舞弊、貪腐和不當財務管理的調查需求。
- 研究 SAI 在對內部稽核相關報告中提出的評論。
- 訪談 2 間部會及 1 間機關（構）相關人員以查明其是否恪遵稽核規範並辨識法規體系的問題。

資訊來源：

- 法律和相關規範；
- CHU 預計與實際的適任職員數之官方紀錄；
- 內部稽核策略和行動計畫；

- 指引、訓練教材及認證架構；
- 向 MoF 出具的年度報告及其他內部稽核報告及其回應；
- SAI 對內部稽核推動的評論；
- 技術協助計畫和國際組織（例如世界銀行）的報告。
- 對重要職員的面談。

衡量指標：

- 指標 6.8.1：內部稽核操作架構的適當性。

本項指標衡量內部稽核操作架構的設置，評估規範體系的適切性、機構設置及合作和品質確認機制；以及推動情形和成果。次指標包括：

- 內部稽核規範架構的適切性；
- 內部稽核單位的能力；
- 內部稽核體系的合作、發展和指引；
- 存在內部稽核品質覆核機制。

原則 9：每一個機關（構）均依據整體內部稽核政策並因地致宜推動內部稽核。

- (1) 機關（構）首長依國家的法定要求建立合於機關（構）規模和複雜度的內部稽核職能。
- (2) 機關（構）依國家的法定要求建立內部稽核規程。
- (3) 機關（構）以對營運風險和營運系統風險（包括已紀錄資產的配置）的評估為基礎擬具策略性和年度稽核計畫。計畫的擬定將不同管理階層的觀點納入考量。
- (4) 策略性和年度稽核計畫依據對機關（構）營運各觀點的評估擬定（包括 IPA 的合資行動）。
- (5) 內部稽核首長向機關（構）首長報告，並在出具報告前就稽核發現諮詢高階財務人員和主要行政人員（chief administrative officer）。
- (6) 系統化的追蹤（follow-up）以確保稽核建議被適當的採行。

方法一使用的方法主要為訪談高階管理人及覆核書面文件等質化評估；若取得量化資料則作為分析之補充：

- 研究 2 間部會及 1 間大機關（構）的內部稽核配置，包括機關（構）首長發布的內部規範。
- 判斷所屬機關（構）是否具備有力的內部稽核職能，或組織配置上是否提供其有效的內部稽核職能。
- 檢視是否指派適任且有經驗的人員擔任稽核首長。
- 取得內部稽核的核定職位和實際在位人員的相關資料，包括其經驗。
- 評估擇選之內部稽核單位的財務資源和職員人數。
- 研究策略性和年度稽核計畫。
- 檢視年度稽核計畫的實際推動情形，年度稽核計畫應依策略性稽核計畫擬定並諮詢所有關鍵管理人員及高階財務人員。
- 查明稽核工作考慮風險要素並反映營運風險和營運系統風險之差異的程度。
- 檢視是否所有的稽核均依據負責推動內部稽核的部會定出的準則以及核定的計畫執行。
- 分析抽查的機關（構）最近的稽核報告。
- 查明是否有適切的追蹤程序。
- 評估 CHU 和稽核單位首長的關係。
- 檢視確保稽核工作品質的管理配置，特別是：
 - 單位首長是否依照機關（構）首長核定的績效要求水準管理內部稽核的績效標準；
 - 實際的稽核活動在時間和內容上依據稽核計畫的程度；
 - 受稽核者是否有機會釐清或更正納入報告的事實；
 - 機關（構）內部報告的過程（特別是有關高階財務人員）是否允許職員就財務內部控制的品質向首長提出建議；

- 機關（構）首長如何回應或回覆稽核報告所建議；
- 機關（構）首長如何管理追蹤的過程。
- 檢視被抽查的機關(構)最近的策略性和年度稽核計畫以及稽核報告。
- 確認內部稽核首長讓 SAI 得以取得稽核報告。
- 覆核內部稽核委員會 (internal audit committee) 的成員與活動。
- 與 CHU 確認被要求成立內部稽核單位的各機關（構），其年度稽核計畫和於國家規範的要求。
- 使用抽查的至少 6 個機關（構）的稽核報告來評估內部稽核品質。

資訊來源：

- 抽查的機關（構）首長發布有關內部稽核的內部規範；
- 策略性和年度稽核計畫；
- 在所屬機關（構）執行內部稽核的配置；
- 內部稽核規程；
- 機關（構）內部的管理架構和授權配置；
- 內部稽核部門或單位的規模、架構和預算；
- 內部稽核報告；
- 對於內部稽核的外部報告（例如SAI的報告）；
- 對追蹤機制的統計；
- 內部稽核委員會的議程及記錄；
- 對關鍵人員的面談，包括高階財務人員、主要行政人員及SAI人員。

衡量指標：

- 指標 6.9.1：內部稽核的運作。

本項指標衡量內部稽核推動的程度；以及稽核活動是否有效地對改善機關（構）財政管理作出貢獻。次指標包括：

- 機關（構）內部稽核規劃的強度；

- 稽核報告的品質；
- 稽核建議的追蹤和推動。

SIGMA 派駐專家於各國持續蒐集資料並評估其進展。透過上述評估方法，獲得可橫向跨國比較及縱向追蹤的資訊，供歐盟作為政策決定和談判的參考。

由於對國情差異的瞭解，執委會與 SIGMA 的評估不侷限於特定觀念架構，而以原則性、基本面的要素為切入點；但亦可體會到其對 PIFC 的判斷標準：符合國際準則、整合預算與績效管理、風險管理、具獨立性的內部稽核、負責擬定政策方針的 CHU、有效的教育訓練和能力培養以及充分授權的管理課責。

其中，管理課責為執委會近來最關切的要素。有鑑於傳統官僚組織多強調上下層級、服從和由上而下的控制；執委會認為行政管理邁向現代化的關鍵之一在於充分的授權與課責，因而強調分權、自主管理以及相對應的管理配置。

日前執委會委託 SIGMA 以巴爾幹半島各國為對象，分析其管理課責現況後出具報告。此份文件包括管理課責理論架構的建立，以及對現況的分析與建議，不僅提供巴爾幹半島各國改革的方向，亦可作為其他國家研究或致力發展此課題的良好指引。該手冊草擬完成後即在 SIGMA 主辦的國際論壇中報告並蒐集其回饋意見後進行調整，惟迄今尚未完成發布。

伍、心得及建議

本次參加國家專家專業訓練，於執委會工作 3 個月。以下分享實習期間在執委會工作以及接觸相關業務的心得；並借鏡歐盟推動經驗對我國後續內部控制之推動提出建議。

一、歐盟實習心得

這段期間內參與歐盟執委會的實務運作，除處理業務外亦參與相關的會議及討論，對於其組織文化與我國的差異深有所感。以下摘要實習之心得：

(一) 尊重專業

執委會作為歐盟的行政機構，代表著以歐盟整體為考量的利益，以及政策幕僚的專業判斷。雖然歐盟的政治決策主要在理事會透過各國的協商過程而作成，執委會才是真正的政策擬定與執行者。而執委會運用其專業擬具的報告、意見、方案或草案等，作為決策的參據及實際的執行措施，方為歐盟政策的主體。

執委會的組織架構與我國相較下較為扁平，各處雖設有副處長，但承辦人擬具的文件多直接由處長覆核，而後即上陳至署長、副總署長或總署長層級。各層級長官在覆核時多經過相當平行且針對實質內容的討論，不會耗費太多時間在形式或文字細節上的來回繕改。

執委會對承辦人員的專業相當尊重。官僚機構在專業分工下，無可避免會發生日常處理實務的承辦人就特定領域提出專業判斷，再由綜觀全局的上級長官作裁決的情形。執委會同仁雖亦有相關抱怨，但其長官就其高度提出建議時，針對專業內容較能承認承辦人員接觸較多、較具專業的事實。這一尊重專業的運作，一方面承辦人較願意就業務投注心力及提出專業見解；另一面上級長官亦願意說明其整體性的考量，對政策的品質確實有所助益。

此外，歐盟亦有許多專業事務透過委託或設置專業機構辦理。例如 EEAS 專責處理歐盟對外的關係、EPSO 負責人才的遴選等等。針對鄰近國家的許多事務係委由 SIGMA 處理。SIGMA 在各相關國派駐專家，協助協調、輔導及取得資訊，並在歐盟委託下進行相關評估與研究等。透過將部分專業事務委託給外部單位，執委會可在有限人力下妥善處理相關業務，並關注於政策層面；同時專業機構亦更具運作上的彈性，可注重於其任務而發展出獨特的專業及人才。

(二) 重視溝通協調與實事求是

尊重專業的結果，使執委會的承辦人多具備很高的獨立性，對其負責領域有相當的主導權，且樂於就其專業提出見解。在跨單位的協調或會議時，難免會因立場與專業不同有相異的看法。在各方意見不一致且均勇於表達及捍衛自己想法的情形下，溝通和協調成為業務得以推展的關鍵。執委會對於溝通和協調相當重視，除作為評價人才的標準外，亦配置相當多的人力在處理協調和聯繫的相關事宜。

難以避免的，執委會同仁耗費相當多的時間在許多的會議和討論甚至爭論中。然而在這段時間的參與中發現，同仁在處理事情時實事求是的態度，有助於達成妥協或共識以做出結論。當各方意見不一時，回歸至現實的狀況以及最根本的目標和原則上尋找共識，並運用專業做出決定。

這樣的運作方式與東方社會特別是官僚組織中常見的狀況不同。有時與會人員害怕爭論而較不願意提出見解，或是儘量避免與長官的觀點相左。在會後往往由於並未確實認同會中決議，僅消極配合執行。而缺乏有助養成實事求是文化的結構，亦造成不願意面對不易解決的問題和多一事不如少一事的態度。

在政策制定過程中，執委會同仁為充分的討論與思辨而願意耗時費力，在某種程度上犧牲了效率。或許更提供反思的空間，若能不一味的追求效率，是否反能獲得更好的效益？

(三) 強調核心原則和多元價值

歐盟的宗旨為一個「價值同盟」，因而在各方面政策的推動上均以其核心價值和原則為依歸。在業務的各層面都可以體察到其對核心原則的重視程度。例如在行政管理革新的推動上，不斷強調民主、法治與人權等普世原則，以及透明、課責、分權或制衡等等良善治理的原則。

在多元語言與文化的組成下，歐盟無論是在內部運作和對外關係上皆相當強調多元的價值。執委會的同仁國籍組成均相當多元。以本次實習的 Unit.01 為例，雖僅 10 餘人，但同仁分別來自丹麥、法國、德國、英國、匈牙利、瑞典、義大利及比利時等國。不同國籍的同仁除口音不同外，文化背景與價值觀亦有所差異。因而除溝通外，互相尊重及對核心原則的接受相當重要。

對外部分，由於各項事務涉及的國家多元，亦包含了不同的文化、觀點和利益，歐盟強調原則與基礎的做法，在容許差異的前提下循序漸進地推動整合。以內部控制為例，無論是 PIC 或是 PIFC，均在在強調核心原則；實際操作層面則尊重各國的不同實況，給與操作上的彈性。

二、可資借鏡之經驗

綜整本次實習之經驗及研究成果，並衡酌我國國情及內部控制（含內部稽核）推動現況，就歐盟可供我國借鏡之經驗提出建議如下：

(一) 建立原則性規範以提供因地制宜的彈性

有鑑於各國國情不同，執委會在推動 PIC 及 PIFC 時均以核心原則為主，除國際公認的準則外不限於特定的架構。在細部的要求與內容中，更反覆強調應因地制宜設計適切的內部控制和管理配置。同時，其評核項目亦指出規範體系應包含原則性的法律，以及授權訂立的相關規範及細部的方法或指引。

我國各機關之業務、性質和規模均相當具多元，對於執行細節過於嚴格的規範恐難因地制宜，反不利於各機關將內部控制嵌入實際業務，而限制各機關內部控制的推展。在 105 年底廢止《強化內部控制實施方案》後，政府內部控制已無上位性的法規。缺乏層級及架構的規範體系，容易造成對核心原則與操作細節的混淆，更不利於後續對實務指引的發展。

建議可參酌歐盟經驗，一方面逐步發展原則性規範，僅針對核心原則作強制性要求，賦予各機關運作上更多的彈性。另一方面搭配授權訂定的下位指引、方法及案例，提供機關實務參考。

(二) 明定權責並建立授權和課責機制

歐盟對權責的釐清相當重視。CHU 應負起推動及發展內部控制與內部稽核的權責；各機關則應對內部控制（含內部稽核）建置與執行負起責任。執委會近年來強調的管理課責，更指出單位內部應建立明確授權及課責的機制。

以歐盟之標準，CHU 為內部控制推動的基石，通常隸屬於財務主管部會，應致力於發展及推動內部控制與稽核方法，並協調管理責任與內部稽核法規的實施。我國於行政院內部控制推動及督導小組裁撤後，目前由行政院主計總處扮演 CHU 的角色，協助各機關推動內部控制，但缺乏法規明確的授權與規範，與國家發展委員會的分工亦懸而未決。為利長期發展，應釐清主管機關權責，並負起推動責任。

為強化機關內部控制自主管理，107 年 791 個行政院暨所屬機關（構）及學校已全面簽署完成 106 年度內控聲明書，為確立各機關對內部控制權責的重要進展。未來除應廣續推動各機關落實每年度簽署內控聲明書外，亦可參酌歐盟及 SIGMA 管理課責相關指引，輔導各機關透過內部控制發展出權責相符的分權與負責機制，在強化控制環境的同時有助行政效能的提升。

(三) 客觀分析現況據以擬定推動方針

歐盟在 PIC 及 PIFC 的推動指引中，均強調 CHU 透過對現況進行差距分析，據以擬定包含推動方針與行動計畫的推動政策。除應擬定政策書外，亦應與時俱進每年檢討推動情形、出具報告並調整政策。歐盟或 SIGMA 專家亦定期或不定期透過問卷或前往各國實地瞭解內部控制推動進度，除評核其政策因應實況調整的情形外，亦提供改善建議並予以輔導。

我國在推動政府內部控制之初，曾透過自行研究、委託研究及邀集公私部門相關領域專家共同研討，分析現況後擬定推動方向。自民國 100 年開始推動至今已 7 年，各機關實況已與開始時有所差異。建議未來應蒐集各機關推動內部控制與內部稽核之情形及意見，據以分析評估現況，更進一步擬定政策書或策略性的發展方針。

另歐盟針對會員國及非會員國有不同的推動方針，針對會員國的 PIC 主係透過國際會議與網絡交流實務作法，不具強制性；而針對鄰邦政策國家、候選會員國及潛在候選會員國等國家則採取較為強硬的方式監督及要求。建議可參酌歐盟作法，針對不同政治情勢研擬不同的推動方針。

(四) 持續強化人才培育及教育訓練

無論在 PIC 或 PIFC 的架構中，執委會均相當強調人才培育與教育訓練。特別是 CHU 應主導整體公部門相關人才的培育及訓練計畫，透過策略性的人才培訓，提升相關人員的適任性與專業水準。針對內部稽核，更加強調專業訓練和認證機制，透過導入國際標準及認證以確保政府稽核人員的專業程度。

主計總處已辦理內部控制及內部稽核相關教育訓練多年，建議未來仍須賡續辦理內部控制相關教育訓練，於相關規範與制度完善後，教育訓練更應列為推動之重點，投注更多的資源和努力。除內部控制外，對內部稽核專業能力的培養亦須發展更具系統性的課程及專業能力養成架構，或建立認證機制。以執委會對候選會員國之分析結果為例，內部稽核之發展雖尚未成熟，但已由 CHU 規劃及辦理一系列課

程並予以認證，並與國際組織合作，提供更具專業的內部稽核或訓練與諮詢服務，其經驗值得我國參考學習。

(五) 在公共行政革新框架下整合內部控制及相關管理機制

執委會在內部控制推動上，早在多年前即強調應與風險管理及行政革新等整合，近年在操作時亦致力於將內部控制觀念嵌入在整體政府體制的改革中。執委會之內部控制與行政管理革新議題雖分別由 DG BUDG 與 DG NEAR 負責，但透過良好的協調與整合，並未發生互相推諉之情事，反而透過不同專業之互相交流與激盪，互相補充而更有助於體系之完善。

我國之績效管理與行政革新議題由國發會負責；內部控制與內部稽核則由主計總處推動，此分工架構與執委會無太大差異。然綜觀先進各國，由財務主管部會主責推動內部控制，並致力於擴大至風險管理以至績效與預算整合架構之革新乃為常態。審計部於民國 105 年中央政府總決算審核報告曾提出，行政院應致力於整合機制的推動與發展。主計總處與國發會已於 2017 年完成整合手冊之草擬。原先之整合架構係以 2013 年版本的 COSO 企業風險管理架構與 2009 年版本的 ISO 風險管理架構為基礎整合；而 2017 年 COSO 發布 ERM 新架構後，ISO 風險管理架構亦已於 2018 年更新，加上近 2 年我國行政管考機制有重大變革，原先之架構恐須配合調整。建議可在試辦過程中重新檢討推動方針及權責分工，以現況及長期發展的觀點為基礎，循序漸進推動整合機制的發展。

三、後記

有幸參加國家專家專業訓練至歐盟實習 3 個月，是公務生涯至今最寶貴的經驗之一。除業務面的學習和增廣見聞外，認識來自歐盟各國的朋友，體會不一樣的生活、文化和價值觀也帶來相當多的啟發。

感謝駐歐盟兼駐比利時代表處瓊霞秘書和毓鎂秘書在各方面的大力協助，還有生活上的關心與分享，讓在異鄉的我們備感溫暖。也很開心能認識這次一起前往歐盟的夥伴們，能得到有共同經驗、可以交流想法更可以互相幫忙的朋友真的很可貴。

在當地政府辦理相關行政程序的經驗，讓人體會到我國在便民服務的行政效能上相當傑出；在執委會則學習到高品質的政策擬定和幕僚作業。相較於東方社會強調為公眾犧牲奉獻；歐盟更注重個人權利和福祉。然而在同事身上卻看到在重視生活品質的同時，亦自發地期許對公共領域能有所貢獻。對「人」的尊重構成了歐盟職場和運作的基調，一方面尊重人的基本權利；另一方面則接受個人的不完美。讓人想起曾經聽過的一句話：承認大家都是有人缺陷的人，才能讓所有人都能活得更像人。

參考文獻

行政院 (2014)，《強化內部控制實施方案》。

行政院 (2015)，《政府內部控制制度設計原則》。

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：<https://www.dgbas.gov.tw>。

歐盟執委會鄰邦政策暨擴大談判總署網站：

https://ec.europa.eu/neighbourhood-enlargement/node_en。

歐盟網站：https://europa.eu/european-union/index_en。

歐盟執委會預算總署網站，PIC 專區：http://ec.europa.eu/budget/pic/index_en.cfm。

SIGMA 網站：<http://www.sigmaweb.org/>。

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (2017), *Enterprise Risk Management-Integrating with Strategy and Performance*.

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (2013), *Internal Control-Integrated Framework*.

European Commission (2014), *Compendium of the public internal control systems in the EU Member States (2nd edition)*, European Union, Luxembourg.

European Commission (2015), *Enlargement of the European Union*, European Union, Luxembourg.

European Commission (2018), *Montenegro 2018 Report*, Commission Staff Working Document.

European Commission (2015), *Principles of Public Internal Control, Position Paper No.1*, 2015 Conference on PIC systems in EU Member States.

European Commission (2006), *Welcome to the world of PIFC*, European Communities.

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

International Organisation of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) (2004), *Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector*, INTOSAI GOV 9100.

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

SIGMA (2017), *The Principles of Public Administration*, OECD, Paris.

SIGMA (2017), *The Methodological Framework for the Principles of Public Administration*, OECD, Paris.

附錄 1 EU Acquis 各章節

- 第 1 章：貨物的自由移動 Free movement of goods)
- 第 2 章：勞動力的自由移動 Freedom of movement for workers
- 第 3 章：設立機構及自由提供服務的權利 Right of establishment and freedom to provide services
- 第 4 章：資本的自由移動 Free movement of capital
- 第 5 章：政府採購 Public procurement
- 第 6 章：公司法 Company law
- 第 7 章：智慧財產權法 Intellectual property law
- 第 8 章：競爭政策 Competition policy
- 第 9 章：金融服務 Financial services
- 第 10 章：資訊社群和媒體 Information society and media
- 第 11 章：農業與農村發展 Agriculture and rural development
- 第 12 章：食物安全、獸醫與植物檢疫政策 Food safety, veterinary and phytosanitary policy
- 第 13 章：漁業 Fisheries
- 第 14 章：運輸政策 Transport policy
- 第 15 章：能源 Energy
- 第 16 章：租稅 Taxation
- 第 17 章：經濟與貨幣政策 Economic and monetary policy
- 第 18 章：統計 Statistics
- 第 19 章：社會政策與就業 Social policy and employment
- 第 20 章：企業與產業政策 Enterprise and industrial policy
- 第 21 章：歐洲運輸網絡 Trans-European networks

- 第 22 章：區域政策和結構化工具的合作 Regional policy and coordination of structural instruments
- 第 23 章：司法與基本權利 Judiciary and fundamental rights
- 第 24 章：正義、自由與安全 Justice, freedom and security
- 第 25 章：科學與研究 Science and research
- 第 26 章：教育與文化 Education and culture
- 第 27 章：環境 Environment
- 第 28 章：消費者與健康保護 Consumer and health protection
- 第 29 章：關稅同盟 Customs union
- 第 30 章：對外關係 External relations
- 第 31 章：外交、安全與防衛政策 Foreign, security and defence policy
- 第 32 章：財務控制 Financial control
- 第 33 章：財務與預算規定 Financial and budgetary provisions
- 第 34 章：機構 Institutions
- 第 35 章：其他議題 Other issues

資料來源：歐盟執委會鄰邦政策暨擴大談判總署網站：

https://ec.europa.eu/neighbourhood-enlargement/policy/conditions-membership/chapters-of-the-acquis_en，作者自行翻譯。

附錄 2 PIFC 政策書內容檢核表

1. 格式

政策書應包括摘要、介紹、與目標的關聯、國家控制環境的敘述、差距分析（現況與國際準則的比較）以及對填補差距的建議及支持（endorsement），亦須搭配行動計畫（Action Plan）。

2. 內容

2.1. 執行摘要 Executive Summary

本段落應簡短而簡潔地陳述政策書的目的和背景，並提供閱讀者最相關的操作結論和建議。對象應為所有管理階層、政府稽核從業人員、國會以及大眾。

2.2. 介紹 Introduction

- a) 負責草擬及協調政策書並設定期程推動其中建議事項者的陳述。
- b) 明確陳述政策書的原因，並在適當情形下引述執委會或其他機構（如 SIGMA 或世界銀行等）就 PIFC 和外部審計提出的建議。
- c) 定義討論的關係人。
- d) 解釋差距分析及由何者執行。

2.3. 國家控制環境 National Control environment

就現存處理政府內部控制的控制或稽核機關（構）提供概述及分析，如國會的控制單位和 SAI 及其與國會和政府的關係，以及其他集中或分散式的控制機關（構）。針對特定的公部門內部控制組設提供描述。

2.3.1. 財務管理和控制體系 **Financial Management and Control systems:**

- a) 指出在預算執行中管理課責概念的應用程度。管理者是否每年出具確認性聲明 (statements of assurance) ?
- b) 機關（構）的財務單位 (financial services) 是否就管理者被課予的責任提供協助？
- c) 描述機關（構）財務單位的職掌、報告機制和組織，例如主管的責任、事前財務審核人員 (ex ante financial controller)、持續性財務控制 (ongoing financial control)、事後財務控制 (ex post financial control)、分散式的審核及會計人員等。
- d) 財務單位的業務是否涵蓋預算決策循環的所有步驟，包括：分配 (appropriation)、未來承諾之授權、招標與契約程序、收入、支出、資產與負債管理以及不當支付的收回等？

2.3.2. 內部稽核 **Internal Audit**

- a) 是否設置內部稽核職能？如何組設（中央、區域或地方層級）？
- b) 內部稽核單位執行什麼類型的稽核：財務或傳統稽核、制度基礎稽核 (systems-based audits)、績效稽核、資訊或其他稽核？
- c) 描述內部稽核的目的，解釋功能上獨立的概念如何運作，就內部稽核規程及道德規範（可附於附錄中）的定位和內容提供資訊。
- d) 提供關於內部稽核工具、稽核計畫與報告流程的資訊。
- e) 政府稽核人員是否接受私部門或公部門的訓練及認證？認證是否包含簽署符合國際準則的道德標準？內部稽核人員是否定期評估對品質標準的遵循？
- f) 是否提供模版以協調內部稽核手冊的發展？

2.3.3. 中央協調單位 **Central Harmonisation Unit**

- a) 是否設置集中化的組織負責在管理課責的基礎上協調整體公部門的財務管理與控制體系？
- b) 是否設置集中化的組織負責協調整體公部門的分散式功能獨立內部稽核？
- c) CHU 的地位是否可直接向最高管理階層報告，並具有適當的權力在部會級機關(構)推動相關指引？
- d) CHU 是否對 PIFC 領域的訓練需求負起責任？
- e) CHU 的首長是否為公務人員？其任免是否不受政治上的變動影響？

2.3.4. 外部審計 **External Audit**

- a) SAI 是否被要求在政策書中撰擬外部審計段落，以解釋其在國家控制環境中的角色、近期對於改善其功能的發展策略以及對 PIFC 政策發展的評估？
- b) 國會是否負責外部稽核首長的任命及 SAI 的預算？
- c) 國會是否有適切的程序和委員會來討論 SAI 的發現與建議？
- d) SAI 是否享有功能和財務上的獨立？
- e) SAI 是否為 INTOISAI 的會員並依循其建議？
- f) 定義內部控制與 SAI 間的關係與合作。

2.3.5. 其他控制或審核單位 **Other public control or inspection bodies**

- a) 是否有其他控制或審核單位對整體 PIFC 架構有所影響？
- b) 針對集中或分散層級的一般性審核機構 (General Inspectorates) 或部會的技术性審核單位 (Technical Inspection services)，是否妥善定義其目標與任務？

2.4. 差距分析 Gap analysis

是否針對現行控制環境與國際準則(如 IIA 及 INTOISAI 等)和歐盟最佳實務比較，就其優勢與弱點提供整合性的敘述？分析應著重於 PIFC 及外部審計，包括主要議題如：現行法律架構的改變；受行政架構影響的改變；管理者的適任性和聘用準則；財務單位、內部稽核單位與 CHU；聘用和訓練需要等。

3. 結論

結論應對將採取的主要作為作簡短描述，並告知閱讀者誰將負責變革計畫的管理，以及推動並監督行動。結論亦應指出配置於變革計畫的資源及對國外（如歐盟）支持的需要。最後，政策書在提供所有關係人閱覽並經廣泛大眾討論後，應由財務部長簽署以及送由政府（內閣）核准。

4.1. 行動計畫 Action plan

政策書應包含實際的行動計畫，具備明確的時程和里程碑以在短/中/長期推動結論。

PIFC 政策書是一個動態的工具，應依據與國際準則有關的新思潮以及國家控制環境的改變而調整，方能確保這份文件在全面推動 PIFC 的過程中與時俱進。

資料來源：European Commission (2006), *Welcome to the world of PIFC*, European Communities.

附錄 3 結訓證書



EUROPEAN COMMISSION
DIRECTORATE-GENERAL
HUMAN RESOURCES AND SECURITY
Directorate HR.DDG.B : Talent Management & Diversity
Career Management & Mobility

Brussels, 05/06/2018
HR.DDG.B.4/MHP

CERTIFICATE

Issued to Mr HO Yu-Chien

who was seconded to the European Commission

as an unpaid National Expert in Professional Training

during the period from 01/03/2018 to 31/05/2018.

Marie-Hélène PRADINES
Head of Unit



