



最高審計機關之審計職能

— 系統性描繪 31 個國際最高審計組織成員之審計任務

本文係編譯自國際最高審計組織（International Organization of Supreme Audit Institutions，INTOSAI）專業準則委員會完成之研究報告²，該會由 INTOSAI 成員中擇取 31 個會員，系統性描繪並歸納全球各國最高審計機關之職權與任務，可作為描述各國最高審計機關職權的「共同語言」，並促進國際審計組織成員間相互交流知識和經驗，爰特譯予關心政府審計學術及實務發展人士瞭解³。

蔡修毓編譯（審計部審計長室薦任審計）

壹、前言

INTOSAI 專業準則委員會（Professional Standards Committee）為瞭解各國最高審計機關不同法定職權的概貌，同時透過比較與解釋，歸納出適用於各國最高審計機關任務的「共同語言」，於 2009～2010 年間蒐集法國等 31 個 INTOSAI 會員國最高審計機關的法定職權資訊並予以彙整歸納，由整體觀點描述最高審計機關所可能扮演的角色及執行

的各種審計任務。

全球共有超過 180 個國家之最高審計機關，本報告雖只蒐集其中法國等 31 個最高審計機關之資訊，然歸納所得的結論與觀念應具有高度共通性，期望本文內容有助於促進國際審計組織成員間相互交流知識和經驗。

以下分別描述各國最高審計機關於「審計任務」、「審計主題和審計標準」、「審計成果結論」、「審計成果之報告」、「其他職權任務」之概

貌，各節內容並將提供一些歸納所得的共通性觀念與定義，這些觀念與定義，也是本研究報告的成果之一。

貳、審計任務

一、本報告描述範圍

雖然各國最高審計機關的建制不盡相同，可能隸屬於立法、行政、司法部門或是自成獨立機關，不過，在其相關法律文件中均明確載明，最高審計機關為公共機關，其審計職

權係服務社會、公民以及審計成果使用者。

每個國家對於最高審計機關任務的設計不盡相同，除了審計任務，部分國家的最高審計機關還具有其他職權。本報告所描述的職權範圍，限於最高審計機關的審計任務（the audit assignments of SAIs），其定義為「根據法律授權，由最高審計機關（或其他公部門）審計人員所執行的任務，以使最高審計機關能依據足夠且適當的證據表達結論，揭露負責公共財務管理和公共出資活動的公部門或其他政府資助機構是否遵循法規要求」。

此外，審計任務還可區分事前審計（pre-audits）和事後審計（post-audits），本報告所描述的重點則是最高審計機關的事後審計任務。

二、審計任務範圍之定義方式

各國法規對於審計範圍的定義方式，因國家背景而有不同，目前國際間尚無應遵守的一般通用規範。



● 法國審計法院大樓

不過，各國的法規均會在某個特定範圍內規範最高審計機關的一般審計責任。此特定範圍通常從政府階層式組織的觀點定義，例如根據聯邦、州、特定地區或某些與財務管理特別有關的組織機構等進行劃分。

各國法規在審計任務細節的規範上也具有相當的差異。有些國家針對不同的被審計對象，會進一步以「事項別」（例如：政策與計畫之執行情形、資源配置決策、各種與財務有關的活動等）規範最高審計機關的任務範圍。

三、審計工作的類型

各國最高審計機關的審計工作可以歸納為四類（下頁表1）。多數國家均會規範在何等條件下，最高審計機關必須義務執行審計工作；而在何等條件下，可以自行裁量是否執行審計工作。

四、最高審計機關與其他人員的合作

有些國家也授權最高審計機關可與其他人員合作執行審計工作，其主要合作對象為：

論述》會計 · 審核



表 1 各國最高審計機關審計工作之分類

類型	固定的審計工作 (fixed tasks)	裁量性的審計工作 (discretionary tasks)	被請求的審計工作 (requested tasks)	議定的審計工作 (negotiated tasks)
說明	即最高審計機關必須在某些期間內，對每個審轄對象執行特定的審計工作。	即最高審計機關根據專業裁量判斷所發動的審計工作。行使此裁量權涉及審計主題重要性的專業判斷，亦即該審計主題結論可增進監管和糾正機關之監督、洞察與前瞻功能，或公共財務管理改善的程度。	為了促進政府體制內負責監督和糾正任務之機關的職能，最高審計機關在該等機關提出請求後，所實施的審計工作。在此情形下，審計主題係依據該等機關所提出的請求而決定。	即最高審計機關人員，被其他機關聘請實施的審計工作，通常聘僱方為負責管理公共財務的機構。此聘僱作業係基於雙方所議定的契約進行，因此審計主題與標準係依據聘僱的條件決定。

(一) 公共審計部門 (public audit authority)

公共審計部門是指除了最高審計機關之外，常態性設立也具有審計功能的政府機構。公共審計部門亦是依據相關法規，對於與公共財務有關的特定組織進行審計工作⁴。

(二) 受聘的審計人員 (engaged auditor)

係指依契約受聘從事公共審計作業的審計人員，該等審計人員主要來自會計事務所。受聘審計人員的義務和責任來自於契約條款和相關審計專業標準。以密克

羅尼西亞聯邦 (Federated States of Micronesia) 為例，其聯邦和四個州政府的帳戶，係委外由合格的會計師事務所辦理審計工作，而密克羅尼西亞聯邦的公部門審計人員對於委外的審計工作則有充分的監督權。

(三) 內部稽核人員 (internal auditor)

係指由被審核機關內部所建置的稽核人員。以丹麥 (Denmark) 為例，該國審計長可與政府部會協調，由審計長和內部稽核單位間以專案合作方式執行審計任務，審計長透過內部稽核人

員進行審計工作，內部稽核人員則同時向審計長和部長報告審計結果。

至於最高審計機關和其他人員間的合作型態，則視需求可能有下列形式：

(一) 聯合審計 (joint audit) 或平行審計 (parallel audit)

聯合審計係指最高審計機關和其他人員就相同的審計目標，針對同一個對象進行審計。平行審計則是最高審計機關和其他人員針對受查組織的不同部分進行審計，但其審計任務均指向相同的審計目標，例如每個人

員於不同的分支機構進行相同的審計工作。在聯合審計和平行審計中，最高審計機關與其他合作人員可彼此交換、比較所得結果，並發行聯合報告，以服務審計成果的使用者。

(二) 彙整其他公部門審計人員的成果 (rely on the work of other public sector auditors)

在這種合作的形式中，最高審計機關主要的工作係彙整其他公部門審計人員的審計成果，以作成總體結論。為使所有配合的公部門審計人員作業方式能有一致性，最高審計機關可以訂定作業程序，規範其他公部門審計人員如何取得充分適當的證據，以達到最高審計機關的審計目的。最高審計機關也可以依情況直接使用其他審計人員所取得的審計證據，以進一步執行其他特定的審計程序。

參、審計主題和審計標準

一、審計主題

有些國家的法規不僅規範最高審計機關應進行審計的組織或對象，同時也規範最高審計機關進行審計時應包括的主題，例如：策略計畫與目標達成程度、資金來源與費用支付、會計作業與內部控制、資訊公開機制等。另根據審計成果結論所牽涉的對象，審計主題可以分為兩類：

(一) 直接涉及議題本身 (subject matter)

當審計成果所表達的結論涉及議題本身時，最高審計機關的任務是對該項議題直接進行調查並提出結論。

(二) 涉及議題資訊 (subject matter information)

當審計成果所表達的結論主要係涉及議題資訊揭露時，最高審計機關的任務是判斷受審核對象所揭露的資訊，是否均已符合規定的報告架構。在此情形下，應由受審核對象自行負責評估議題本身，並在所揭露的資訊中報告評估結果。

二、審計標準

多數國家的審計法規中，均規範最高審計機關應採用的審計標準，顯示許多國家的立法機關認為，審計標準為最高審計機關充分行使職權的關鍵。從立法者的觀點，最高審計機關是對行政機關的監督機制，而審計標準的法規條款則可定義此機制的監督範疇。

目前多數國家將審計工作區分為財務審計 (financial auditing)、績效審計 (performance auditing) 及合規性審計 (compliance auditing) 三類，因此不同的審計類別應有不同的審計標準。

執行財務審計時，審計人員應採用的審計標準，是使表達財務資訊的報表能滿足可信賴目的的規定；執行績效審計時，審計人員應採用的審計標準，是使公共資金運用過程中達到經濟、效率和有效目的的規定；執行合規性審計時，審計人員應採用的審計標準，是公共資金收取與支用應遵循的法律規定。



除了根據財務、績效與合規性審計以分類審計標準外，有的國家則是採用（或兼用）「程序規範（process requirements）」、「成效規範（outcome requirements）」及「資訊揭露規範（reporting requirements）」來分類審計標準及描述審計工作應關注的重點。

- （一）「程序規範」：係指與公共財務管理程序與作業有關的規定。當以程序規範為審計標準時，審計工作關注於受審核對象是否遵循健全財務管理原則並採取適當的措施，以確保公共資金依計畫取得及支用。
- （二）「成效規範」：係指與公共財務管理者應採取措施並達成產出成果有關的規定。當以成效規範為審計標準時，審計工作關注於受審核對象運用公共資金後所應達到成果。
- （三）「資訊揭露規範」：係指與公共財務管理者應

報告揭露資訊有關的規定。當以資訊揭露規範為審計標準時，審計工作關注於受審計對象所須揭露的報告資訊是否完整可靠。

事實上，審計類別（財務、績效及合規性）與關注不同規範（程序、成效及資訊揭露）這兩種不同的分類方法間可互相配合運用。有些國家（例如加拿大）規定最高審計機關的審計工作範圍包括全部財務、績效與合規性審計，且程序、成效、資訊揭露規範皆可作為審計標準；有些國家最高審計機關的工作範圍則未如此全面，例如科威特最高審計機關僅執行財務與合規性審計，且主要以程序規範作為審計標準。

肆、審計成果結論

歸納各國最高審計機關之審計成果結論，主要可區別為確認性結論（conclusions expressing assurance）與其他類型結論（other types of conclusions）二類（下頁表2）。

由於確認性結論係用以協助審計報告使用者，決定其對於受審計單位是否遵循財務管理相關規定的信心程度，因此會涉及「確認水準（level of assurance）」的問題。目前多數國家是根據國際會計師聯合會（International Federation of Accountants，IFAC）所發布的標準，將確認水準定義為「在審計工作的環境中，表達不適當結論風險（也就是所謂「審計風險」）的程度已被減少」。

各國法規對確認水準的高低（亦即審計風險的高低）均無明確規定，而是賦予最高審計機關視需要自行裁量決定。事實上，確認水準與審計證據是否充分適當息息相關，因此許多國家最高審計機關是以訂定適當的審計標準及審計證據蒐集程序等作業規定，以減少表達不適當結論的風險。

在本研究所選擇的31個最高審計機關中，有25個執行評估工作、15個執行調查審計。此結果顯示，各國有關評估和調查審計任務主要均由最高審計機關執行。因此，與其

表 2 各國最高審計機關審計成果結論之分類

主類別	確認性結論 (conclusions expressing assurance)		其他類型結論 (other types of conclusions)	
	合理確保 (reasonable assurance)	有限確保 (limited assurance)	評估 (assessment)	調查審計 (investigative audit)
說明	係以正面方式表達的結論，例如：「根據 XYZ 標準，我們認為，所有資料顯示內部控制為有效。」在此情形下，保證風險已降低至可接受的程度。	係以負面方式表達的結論，例如：「根據 XYZ 標準，在本報告所描述的工作中，沒有徵兆使我們認為內部控制無效。」在此情形下，保證風險雖已降低至可接受的程度，然其風險高於合理確保。	其目的是為了提供公共財務管理的透明度和課責性。評估結論可以是正面肯定、提供資訊、指出管理實務上需採取的改善行動，或是提供有關改善管理方式的建議。	其目的是為了辨識特定對象之財務處置行為是否已善盡責任並遵守規定，並決定是否依法採取糾正措施、課予責任、要求補償或其他預防處置。

他也具有審計功能的機構（如：內部稽核部門或會計事務所）相比，評估和調查審計工作可以被視為是最高審計機關職權的特徵之一。

最高審計機關的基本功能是由於比較財務報告中的經濟資訊以提供審計確認性服務，並透過評估及調查審計，提供糾正措施的實施依據。調查顯示，各國最高審計機關提出審計報告時，係對公共財務管理單位行使通盤而全面的監督與糾正功能。美國的最高審計機關和 INTOSAI 能力建立委員會

（INTOSAI Capacity Building Committee）已將此功能彙總為對國會或其他相關機構提供監督、洞察和前瞻。

伍、審計成果之報告

多數國家法規均規範最高審計機關將其整體審計成果以年度報告書的形式向國會或總統提出報告；有些國家另外規定若最高審計機關發現具有特殊意義的議題，亦可以進行特別報告。

各國對於最高審計機關應報告的內容規定並不相同，有

些國家最高審計機關僅須報告有關一般政府預算的確認情形；有些則須提供對於特定重要主題的審計結果。

本研究調查顯示，須從事被請求審計工作的 8 個最高審計機關中，有 6 個須向國會或總統提出報告；須對國家財政情況或國家預算執行表達整體確認性結論的 6 個最高審計機關中，有 5 個須向國會或總統提出報告；須從事評估任務的 23 個最高審計機關中，有 21 個須向國會或總統提出報告。

換言之，若最高審計機

論述》會計 · 審核



關被賦予特定審計工作、整體層級的確證性服務以及評估任務，則其審計結果通常被各國規範必須向國會或總統提出報告。因此，這些事項可以被認為是最高審計機關的核心任務。

陸、其他職權任務

許多國家最高審計機關除了審計職權外，也負有其他職權或任務，例如：主計職權、監察職權、受理請願或檢舉任務、諮詢服務 (counseling) 等。在上述非審計職權或任務中，INTOSAI 專業準則委員會指導委員會特別強調釐清諮詢服務的概念。

諮詢服務是最高審計機關人員依據其專業與職責所提供的建言 (advice)。有些國家要求或允許最高審計機關對總統、國會、財務管理機關或其他具有監督和糾正職權機關提供諮詢服務。值得注意的是，「諮詢服務所提出的建言」與經過審計程序後所提出的「建議 (recommendations)」並不相同，「建議」係由充分適當

的審計證據所支持，故其提出的程序較為嚴謹。

柒、結論

雖然各國最高審計機關的組織與職權彼此不同，但其基本任務均是透過比較財務報告中的經濟資訊，以進行審計或確證性服務，並提供審計調查所得出的結論，作為後續採行糾正等措施的依據。

根據利瑪宣言，審計不是目的本身，但卻是監督制度不可缺少的一部分。審計的目的在於針對財務管理及早揭露偏離標準及違反合法、效率、效益和經濟原則的情形，俾以有機會採取糾正措施、追究責任、獲得賠償，或採取其他預防措施。因此，各國均強調最高審計機關為整體治理體系中課責制度的一部分，可確保政府的課責性和透明度，並提昇其他負責執行監督與糾正職權機關功能之發揮。

此外，雖然各國最高審計機關的審計工作內容不同，但確實可以歸納為數種基本類型，且彼此在審計任務、主題、

標準和成果表達等面向，通常僅有部分差異，顯示各國最高審計機關間的共通性超過歧異性。因此，本報告各章節的歸納結果，可作為描述各國最高審計機關職權的「共同語言」，有助於促進國際審計組織成員間相互交流知識和經驗。

註釋

1. 來源：http://zh.wikipedia.org/zh-tw/File:Cour_des_comptes_Paris_entr%C3%A9e.JPG
2. 報告全文可至「[http://psc.rigsrevisionen.dk/media\(1339,1033\)/SAI_mapping_report.pdf](http://psc.rigsrevisionen.dk/media(1339,1033)/SAI_mapping_report.pdf)」下載。
3. 作者業就此報告內容全部逐字翻譯，惟考量版面限制及原報告之編排格式、體例用語等與一般中文閱讀慣例差異甚大，且部分內容與主題較無關聯，故已將原報告為適度刪節並調整體例。讀者若對原報告之逐字翻譯稿有興趣，可另聯繫作者索取 (tsaihy@mail.audit.gov.tw)。
4. 譯註：我國依審計部組織法第 14 條規定，建立隸屬於中央之統一審計體系，然各國國情不同，部分國家審計機關並非如我國採「一條鞭」體制。❖