

從 IIA 新 IPPF 論公部門稽核革新與發展

公部門稽核職能允宜克服人力、財務、科技等資源挑戰，找到吻合國情、精進稽核實務、提升內部稽核價值的 GIAS 遵循之路，讓公部門內部稽核價值得以提升並與公共利益緊密結合。

周靜幸（審計部簡任審計）

壹、前言

國際內部稽核協會（Institute of Internal Auditors, IIA）已於 2024 年 1 月 9 日發布新的全球內部稽核準則（Global Internal Audit Standards, GIAS），並將於 2025 年 1 月正式生效。新準則適用於世界各地任何規模與類型組織，但小型企業及公部門個體對於完全遵循所有準則仍存有擔心與疑慮。GIAS 雖已包含概述法規、治理與組織結構、資金，

如何影響政府內部稽核人員應用 GIAS 的方式等應用於公部門的規範，惟與私部門相較，公部門稽核職能在遵循應用 GIAS 上確實面臨更多待克服的挑戰，如何找到吻合國情、精進稽核實務且提升內部稽核價值的 GIAS 遵循之路，是各國公部門內部稽核人員當前關切之議題。本文以新 GIAS 簡介、公部門應用重點、公部門革新發展等面向進行介紹，期與閱者一起感受、體驗這個稽核專業新里程碑。

貳、新 IPPF 簡介

一、IPPF 重要變革

2017 年生效的國際專業實務架構（International Professional Practices Framework, IPPF）包含核心原則、內部稽核定義、道德規範及準則等 4 種強制性指引要素，以及實施指引與補充指引等 2 種建議性指引要素，所有要素皆以履行內部稽核使命為目標。2024 年新版 IPPF 則包含三要素：全球內部稽核

準則及主題要求兩者為強制性要素，而全球指引則為補充性要素（附圖）。其中：

- （一）GIAS 為指導全球內部稽核專業實務，以原則為基礎，並作為評估及提高內部稽核職能品質的依據。
- （二）主題要求係 IPPF 的新要素，目的係確保所有大型、小型、私部門或公部門內部稽核職能在評估特定主題領域的治理、風險管理及控制有效性時，採用一致性稽核方法論。當內部稽核

確定已涵蓋特定主題的稽核專案範圍時，主題要求將是強制性的。

- （三）全球指引係透過提供非強制性資訊、建議及執行內部稽核服務的最佳實務而支持各項準則，包含全球實務指引（Global Practice Guides）及全球科技稽核指引（Global Technology Audit Guides, GTAG®）。

二、全球內部稽核準則架構及重點摘要

GIAS 包含 5 大範疇、15

項原則及 52 項準則（附表），每項準則詳列：

- （一）要求（Requirements）－內部稽核的強制性實務，每項規範所使用名詞為「必須（must）」。
- （二）實施注意事項（Considerations for Implementation）－在實施要求時所要考量的常見及優先實務，陳述所使用名詞為「應該（should）」或「可能/得（may）」。
- （三）遵循準則的證據範例（Examples of Evidence of Conformance）－證明各項要求已實施的範例。

有關 GIAS 5 大範疇重點，摘述如下：

- （一）範疇 I 內部稽核目的：目的聲明為「內部稽核透過為董事會及管理階層提供獨立的、風險導向的、客觀的確認、建議、洞察、前瞻，強化組織在創造、保護及維

附圖 2017 年與 2024 年 IPPF 比較



資料來源：IIA 公部門知識小組會議討論案簡報。

專題

附表 GIAS 架構

範疇 I：內部稽核目的			
範疇 II：道德與專業 (5 項原則及 13 項準則)	範疇 III：內部稽核職能的治理 (3 項原則及 9 項準則)	範疇 IV：內部稽核職能的管理 (4 項原則及 16 項準則)	範疇 V：內部稽核服務的執行 (3 項原則及 14 項準則)
<p>原則 1 展現誠信 內部稽核人員在其工作與行為中展現誠信。</p> <p>準則 1.1 誠實與專業勇氣 準則 1.2 組織的道德期望 準則 1.3 法律與道德行為</p>	<p>原則 6 董事會授權 董事會建立、核准及支持內部稽核職能的權力。</p> <p>準則 6.1 內部稽核權力 準則 6.2 內部稽核章程 準則 6.3 董事會及高階管理階層支持</p>	<p>原則 9 策略性規劃 稽核長進行策略性地規劃，以將內部稽核職能定位為履行其權力並獲得長期成功。</p> <p>準則 9.1 了解治理、風險管理及控制流程 準則 9.2 內部稽核策略 準則 9.3 方法論 準則 9.4 內部稽核計畫 準則 9.5 協調與信賴</p>	<p>原則 13 有效規劃專案 內部稽核人員運用系統化、有紀律的方法規劃每個專案。</p> <p>準則 13.1 專案溝通 準則 13.2 專案風險評估 準則 13.3 專案目標與範圍 準則 13.4 評估標準 準則 13.5 專案資源 準則 13.6 工作計畫</p>
<p>原則 2 保持客觀性 內部稽核人員執行內部稽核服務及做出決策時，保持公正及不偏的態度。</p> <p>準則 2.1 個人客觀性 準則 2.2 維護客觀性 準則 2.3 揭露客觀性受損</p>	<p>原則 7 獨立定位 董事會建立並保護內部稽核職能的獨立性及資格。</p> <p>準則 7.1 組織獨立性 準則 7.2 稽核長資格</p>	<p>原則 10 管理資源 稽核長管理資源，以實施內部稽核職能的策略並實現其計畫與權力。</p> <p>準則 10.1 財務資源管理 準則 10.2 人力資源管理 準則 10.3 科技資源</p>	<p>原則 14 執行專案工作 內部稽核人員實施專案工作計畫，以達成專案目標。</p> <p>準則 14.1 蒐集資訊以進行分析與評估 準則 14.2 分析與潛在專案發現 準則 14.3 發現的評估 準則 14.4 建議與行動計畫 準則 14.5 專案結論 準則 14.6 專案文件</p>
<p>原則 3 展現專業能力 內部稽核人員運用知識、技能及能力以成功地履行其角色與責任。</p> <p>準則 3.1 專業能力 準則 3.2 持續專業發展</p>	<p>原則 8 董事會監督 董事會監督內部稽核職能以確保該職能的有效性。</p> <p>準則 8.1 董事會互動 準則 8.2 資源 準則 8.3 品質 準則 8.4 外部品質評估</p>	<p>原則 11 有效溝通 稽核長指導內部稽核職能與其利害關係人進行有效溝通。</p> <p>準則 11.1 與利害關係人建立關係及溝通 準則 11.2 有效溝通 準則 11.3 溝通結果 準則 11.4 錯誤與遺漏 準則 11.5 溝通風險的承擔</p>	<p>原則 15 溝通專案結果及監督行動計畫 內部稽核人員將專案結果溝通給適當人員，並監督管理階層在實施建議或行動計畫方面的進展。</p> <p>準則 15.1 最終專案溝通 準則 15.2 確認建議或行動計畫的實施</p>
<p>原則 4 盡專業上應有之注意 內部稽核人員在規劃及執行內部稽核服務時盡專業上應有之注意。</p> <p>準則 4.1 遵循全球內部稽核準則 準則 4.2 盡專業上應有之注意 準則 4.3 專業懷疑</p>		<p>原則 12 提升品質 稽核長負責內部稽核職能遵循全球內部稽核準則及持續績效改善。</p> <p>準則 12.1 內部品質評估 準則 12.2 績效衡量 準則 12.3 監督與改善專案績效</p>	
<p>原則 5 保守機密 內部稽核人員適當使用及保護資訊。</p> <p>準則 5.1 資訊的使用 準則 5.2 資訊的保護</p>			

說明：紅字代表新準則。

資料來源：作者自行整理 IIA 網站全球內部稽核準則英文版內容，網站：<https://www.theiaa.org/en/standards/2024-standards/global-internal-audit-standards/>。

持價值的能力。」除強調內部稽核的價值，並創新將「公共利益」納入內部稽核增強組織的效益之中。

(二) 範疇 II 道德與專業：納入並取代現有的道德規範及 2017 年準則的「一般準則」，特別是客觀性、專業能力及盡專業上應有之注意，以消除重複。2 項新準則分別為準則 1.1 誠實與專業勇氣，強調在內部稽核中發揮專業勇氣，因這是每個內部稽核人員執行工作的重要特性。準則 4.3 專業懷疑，此概念之前係在指引中提及，而不是在準則中規範。

(三) 範疇 III 內部稽核職能的治理：將涉及稽核長、董事會及高階管理階層之間關係的相關準則加以組合，以利內部稽核職能的治理。2017

年準則中存在許多此類準則與概念，新準則已增加更直接且清晰的細節，以強調建立、支持及保護內部稽核職能權力（包含職權、角色及責任）、獨立性及監督的重要性。本範疇不僅有原則與準則，並有「必要條件（essential conditions）」，向董事會與高階管理階層進行遊說。2 項新準則分別為準則 6.1 內部稽核權力，將職權、角色及責任的概念合併為一個字：權力（mandate），體現董事會在最初授權內部稽核職能角色的重要性，權力記錄在內部稽核章程中。準則 8.3 品質，要求稽核長擬定、實施及維護涵蓋內部稽核職能各個面向的品質保證與改善計畫。該計畫包括外部與內部評估，稽核長必須溝通

計畫的結果。

(四) 範疇 IV 內部稽核職能的管理：這是關注內部稽核活動兩個範疇的第一個領域（另一個是範疇 V），強調稽核長的責任，而原則 9 策略性規劃則是一項新要求，目的在確保內部稽核職能實現其目的以幫助組織達成目標。4 項新準則分別為：

1. 準則 9.2 內部稽核策略要求稽核長提出願景、策略目標及支援性措施以指導內部稽核職能。擬定策略是一個基本的管理流程，且對於規劃內部稽核職能未來貢獻與改善是非常重要的。
2. 準則 9.3 方法論，要求稽核長訂立政策、流程及程序，以系統化且有紀律的方式指導內部稽核職能，並為內部稽核人員提供方法論的訓練。
3. 準則 11.3 溝通結果，確定

專題

專案結論、議題 (themes) 及業務單位或組織層級的結論三種類型的內部稽核服務結果。「議題」是準則的新術語，這個概念指的是稽核長的結果溝通，而不僅僅是單一專案。目前作業準則 2450 中所使用的「整體意見」術語，本質上已被更廣泛的「業務單位或組織層級的結論」概念所取代。

4. 準則 12.2 績效衡量，要求稽核長擬定為評估內部稽核職能績效的目標及方法論，以及解決問題與改善機會的行動計畫。

(五) 範疇 V 內部稽核服務的執行：涵蓋專案規劃；執行專案工作，包括擬定與報告發現以及提出建議及 (或) 行動計畫；溝通結果及追蹤管理階層的改正行動。除非個別準則另有規定，本範疇的準則、要求及實施注意事項皆適用確認及

顧問服務。

參、公部門應用全球內部稽核準則重點

為使世界各地任何規模及類型組織皆充分應用新 GIAS，新準則在範疇 V 之後特別納入一節有關公部門應用，概述法規、治理與組織結構及資金如何影響政府內部稽核人員應用準則，茲簡述如下：

一、法律及 (或) 法規

稽核長必須了解影響內部稽核職能完全遵循準則中所有規定的法律及 (或) 法規。章程或其他文件得用於解釋內部稽核職能如何滿足法律及 (或) 法規的要求，以及準則的意圖。當無法遵循準則時，稽核長必須記錄原因、進行適當的揭露並遵循準則的所有其他要求 (參閱準則 4.1、6.1、6.2、8.3、8.4、12.1 及 15.1)。有關法律及 (或) 法規可能影響公部門內部稽核職能遵循準則能力的例子包括：

(一) 當法律及 (或) 法規作為內部稽核權力及章程時，稽核長可能沒有職權或能力進行修改。因此，準則 6.1 內部稽核權力中要求定期複核權力更新可能是沒有必要的。但稽核長可以定期對權力及章程進行重點複核及記錄，以決定法律及 (或) 監管遵循的既定路徑是否已經準確地定義。

(二) 公部門的外部確認提供者通常是強制性的。在某些司法管轄區，最高審計機關的職權可能取代內部稽核職能，且內部稽核職能可能須遵循規定的規劃並進行聯合工作。在準則 11.1 與利害關係人建立關係與溝通中，內部稽核職能須與外部確認提供者進行協調，且這項職權可能取代協調角色 (參閱準則 6.1 及 9.5)。

二、治理與組織結構

公部門內部稽核職能受到多種組織結構的管轄。有些公部門組織可能受到組織內部與外部的多層級治理，這可能會複雜化稽核長的報告關係及該職能的監督與籌資。GIAS 提及「董事會」與「高階管理階層」的相關責任，其中「董事會（board）」一詞的定義係使用涵蓋公部門各種治理結構的概念。由於公部門的董事會可能是政策擬定單位，因此它可能對準則中所規範稽核長及內部稽核職能的某些面向不具有職權。這樣的單位可能無法任命、免職稽核長或設定其薪酬，在這些情況下，董事會仍應向管理階層就績效評估及稽核長之任命與免職的決定提供意見。在其他公部門組織中，「高階管理階層」的定義可能與準則不同。當此名詞用於規範受查核活動的管理階層時，必須實施獨立性保障措施，以減少干預內部稽核職能工作的風險。

三、籌資

公部門內部稽核職能的籌資流程差異很大。有些治理與組織結構不賦予董事會及高階管理階層對預算的職權。這些情況使稽核長無法尋求董事會及高階管理階層的預算核准，並因組織內其他籌資優先事項而限制其尋求或獲得額外資金的能力。例如，有些公部門內部稽核職能可以向董事會或立法機構提出獨立預算請求，其他內部稽核職能的預算則是較大組織預算的一部分，且內部稽核職能的預算分配係由組織負責人決定並通常由外部立法機構核准。無論哪種情況，稽核長都可以向董事會主張所需的資源。即使預算是由法律及（或）法規所規定，稽核長必須遵循與管理預算相關準則的其他要求（參閱準則 6.3、7.1、8.2 及 10.1）。

肆、公部門精進與革新發展

因應上述 GIAS 變革重點，公部門究應如何平衡新準則應用並提升內部稽核價值，透過高層級觀點研提革新建議如下：

一、適時了解新準則據以修正相關規定參據

目前各級政府及其所屬機關、學校辦理內部稽核工作，多係遵循行政院訂頒之「政府內部控制監督作業要點」，該要點已參考納入 IIA 的 2017 年 IPPF 精神與要義，權責機關宜運用 IIA 網站公開有關 GIAS、遵循準備評估工具、雙向對照文件等資料，進行要點的差距評估分析，進而適時滾動修正上述要點以充分納入 GIAS 的重心。

二、持續優化內部稽核規劃流程

GIAS 要求內部稽核職能更加重視風險，目前公部門內部稽核相關規定已規範檢視機關風險評估，惟在擬定計畫或專案方面的風險評估，允可依

專題

業務屬性，透過下列方式予以精進：

- (一) 強化與策略及規劃職能協作。
- (二) 運用專業科技蒐集更多風險資料。
- (三) 評估、衡量及記錄超出風險容忍度的風險評分。
- (四) 藉由風險領域評估風險並將關鍵組織風險對應到負責的可稽核個體。
- (五) 評估確認提供者（內部或外部）是否已經或規劃針對每個關鍵風險展開工作，然後決定內部稽核是否可以信賴他們的工作。
- (六) 選擇適當的確認或顧問服務以滿足稽核計畫不斷發展的需求。
- (七) 評估內部稽核團隊的技能，必要時考量額外的訓練或聘請外部專家。
- (八) 強化內部稽核與其他風險確認職能（例如風險管理、法規遵循、檢舉

熱線等職能）之間的協作。

- (九) 關注組織最高風險與稽核活動之間的緊密及一致性。
- (十) 著重在充分了解與稽核專案相關的風險等各項作為，持續優化內部稽核規劃流程，進而簡化風險評估及稽核計畫的擬定。

三、策略性運用及聯盟其他確認提供者

準則 9.1 及 9.5 鼓勵並要求內部稽核團隊運用組織內外其他人所做的確認工作，目的在使內部稽核職能更具策略性分配資源予潛在的稽核專案，並透過避免重複工作、減少稽核疲勞及加強向高階管理階層及董事會的風險報告而使業務受益。協調確認覆蓋範圍可藉由擬定確認地圖達成，此過程可協助消除重複工作、強化各確認小組（如：稽核評估職能單位）之間的協調與信賴、並

透過防止對同一領域提出多個稽核請求以改善利害關係人關係。目前公部門內部稽核相關規定雖已規範稽核評估職能得不重複稽核、或與其辦理聯合稽核等，惟為持續推升內部稽核職能的管理，實務上允可強化下列做法：

- (一) 確實辨識機關所有確認提供者，得向適當的管理階層發送調查，或在內部稽核規劃期間利用風險評估調查問卷。
- (二) 強化與外部審計機關或其他監管機構的聯盟合作。
- (三) 運用持續評估於機關整體的治理、風險管理及控制流程中，以更有效管理風險。
- (四) 強化機關所有文件的精確及完整性，以提升其他確認小組的信賴基礎。
- (五) 倘內部稽核計畫擬信賴其他確認小組的工作，須評估這些職能是否遵

循確認服務執行的相關準則。如果沒有，內部稽核仍應執行額外的程序以確保工作品質。

伍、結語

英國 IIA 2024 年 7 月發布「評估地方機關內部稽核健康情況 (An Evaluation of the Health of Internal Audit in Local Authorities)」調查研究報告，發現部分地方議會內部稽核人員因害怕失去工作而不願提出內部稽核存有嚴重的問題（缺乏內部稽核能量、不被允許稽核某些領域等）。但報告中也提出地方機關審計委員會及高階管理階層（在其稽核長的支援下）可以使用新 GIAS 作為重新審視現行稽核實務的一個機會，特別是範疇 III 側重審計委員會（董事會）、高階管理階層及稽核長協作提供高品質內部稽核服務方面的相對責任。當前各國公部門內部稽核職能相較於私部門，尤其是金融機構，因法規、治理與組織

定位、資源等限制而在遵循新 IPPF 或 GIAS 上顯有未臻充分，然全球內部稽核專家也呼籲，機關首長、高階主管、稽核長及其團隊不應將準則的變更視為令人畏懼的，相反地，應將其視為一個機會—即自我改善、與治理單位及其他主要利害關係人更直接互動，並討論內部稽核職能可以增加價值的領域。今年，是公部門內部稽核蛻變轉型的關鍵時刻，亟需各方的集思努力、全力支持，讓公部門內部稽核價值得以提升並與公共利益緊密結合。

參考文獻

1. 行政院主計總處，政府內部控制監督作業要點，網址：https://www.dgbas.gov.tw/News_Content.aspx?n=1758&s=4079
2. IIA 全球內部稽核準則（英文版），網址：<https://www.theiia.org/en/standards/2024-standards/global-internal-audit-standards/>
3. 公部門應用 GIAS，IIA 公部門知識小組會議討論案簡報。
4. 英國 IIA，「評估地方機關內部稽核健康情況」調查研究報告，網址：<https://www.iiia.org.uk/policy->

[and-research/research-reports/an-evaluation-of-the-health-of-internal-audit-in-local-authorities/](https://www.iiia.org.uk/policy-and-research/research-reports/an-evaluation-of-the-health-of-internal-audit-in-local-authorities/)

5. 美國 AuditBoard，IIA 準則藍圖，網址：https://go.auditboard.com/rs/961-ZQV-184/images/AB-EB-iiia-standards-roadmap-6-practical-tips-to-elevate-your-audit-function.pdf?&mkt_tok=OTYxLVpRVi0xODQAAAGUpuiAW47r1BW1zzB-whPRG0L3gdXxu_AQs8OH7N4Fz4OKE1nSNPDpGWe4Fwq8XWNY6HEc5HKQpV9qTapXQUMKNyIk6Fao0sCuGwVVMeyNjl6eZA❖