



International Professional
Practices Framework

實施指引

實施指引 協助內部稽核人員適用內部稽核定義、職業道德規範及本準則，以及增進良好的實務。實施指引著重於內部稽核的步驟、方法及考量事項，但不詳列各項流程或程序。這些指引包含與國際、國家或產業別議題相關的實務；特定類型的專案；以及法律或監理的議題。

首次發行：2017年1月1日

請注意：本譯作未經授權，請勿翻印。

Copyright © 2017 by The Institute of Internal Auditors Inc. (IIA) 1035 Greenwood Blvd. Suite 401, Lake Mary, FL 32746, USA. All rights reserved. No part of this publication may be reproduced, stored in a retrieval system, or transmitted in any form by any means — electronic, mechanical, photocopying, recording, or otherwise — without prior written permission from the publisher.

The IIA publishes this document for informational and educational purposes. This document is intended to provide information, but is not a substitute for legal or accounting advice. The IIA does not provide such advice and makes no warranty as to any legal or accounting results through its publication of this document. When legal or accounting issues arise, professional assistance should be retained.



Global

實施指引目錄

實施指引 1000：目的、職權及責任	4
實施指引 1010：內部稽核規程中強制性指引之確認	7
實施指引 1100：獨立性與客觀性	9
實施指引 1110：機構之獨立性	14
實施指引 1111：與董事會之直接互動	18
實施指引 1112：內部稽核主管於內部稽核以外之角色	20
實施指引 1120：個別人員客觀性	25
實施指引 1130：獨立性或客觀性受損	28
實施指引 1200：技能專精及專業上應有之注意	32
實施指引 1210：技能專精	35
實施指引 1220：專業上應有之注意	39
實施指引 1230：持續專業發展	42
實施指引 1300：品質保證與改善計畫	45
實施指引 1310：品質保證與改善計畫之要求	50
實施指引 1311：內部評核	53
實施指引 1312：外部評核	59
實施指引 1320：品質保證與改善計畫之報告	65
實施指引 1321：「遵循國際內部稽核執業準則」一詞之使用	71
實施指引 1322：未遵循之揭露	74
實施指引 2000：內部稽核單位之管理	77
實施指引 2010：規劃	81
實施指引 2020：溝通及核准	85
實施指引 2030：資源管理	88
實施指引 2040：政策及程序	91
實施指引 2050：協調及依賴	94
實施指引 2060：向高階管理階層及董事會報告	98

實施指引 2070：外部服務提供者與機構對於內部稽核之責任	104
實施指引 2100：工作性質	108
實施指引 2110：治理	111
實施指引 2120：風險管理	117
實施指引 2130：控制	122
實施指引 2200：專案之規劃	126
實施指引 2201：規劃之考量	129
實施指引 2210：專案之目的	133
實施指引 2220：專案之範圍	135
實施指引 2230：專案之資源分配	137
實施指引 2240：專案之工作程式	140
實施指引 2300：專案之執行	142
實施指引 2310：辨識資訊	146
實施指引 2320：分析與評估	150
實施指引 2330：記錄資訊	155
實施指引 2340：專案之督導	158
實施指引 2400：結果之溝通	162
實施指引 2410：溝通之標準	164
實施指引 2420：溝通之品質	167
實施指引 2421：錯誤與遺漏	171
實施指引 2430：「依照國際內部稽核執業準則執行」一詞之 使用	173
實施指引 2431：專案未遵循之揭露	175
實施指引 2440：結果之傳送	178
實施指引 2450：整體意見	181
實施指引 2500：進度之監控	185
實施指引 2600：承受風險之溝通	188

實施指引 1000

準則 1000 – 目的、職權及責任

內部稽核單位之目的、職權及責任，須明訂於內部稽核規程，其內容須符合內部稽核任務及專業實務架構之強制性要素（內部稽核專業實務核心原則、職業道德規範、*本準則*及內部稽核定義）。內部稽核主管須定期檢討內部稽核規程，並將其提報高階管理階層及董事會通過。

解釋：

內部稽核規程係一份正式文件，用以界定內部稽核單位之目的、職權及責任。內部稽核規程確立內部稽核單位在機構內之地位、包括內部稽核主管向董事會進行功能性報告之關係的性質；授權其接觸與專案執行有關之紀錄、人員及實體財產，以及界定內部稽核業務之範圍。內部稽核規程之最終核定權屬於董事會。

入門

內部稽核規程是一份重要的文件，因為它記錄著機構內部稽核單位經過核定之目的、職權及責任。為了建立此份文件，內部稽核主管必須了解內部稽核任務及國際專業實務架構 (IPPF) 的強制性要素—包含內部稽核專業實務核心原則、職業道德規範、*國際內部稽核執業準則*以及內部稽核定義。

此項了解是內部稽核主管、高階管理階層及董事會之間進行討論的基礎，以便互相同意下列事項：

- 內部稽核目標及責任。
- 對於內部稽核單位的期望。
- 內部稽核主管功能上及行政上的報告體系。
- 內部稽核執行專案及履行其核定目標及職責所需之職權層級（包含對於紀錄、實體財產的存取及人員的接觸）。

內部稽核主管可能需要與機構法律顧問或董事會秘書商議內部稽核規程的較佳格式，以及如何有效果及有效率地將提議之規程送請董事會核准。

實施的考量事項

基於前述的協議要素，內部稽核主管（或指定人員）擬訂內部稽核規程草案。國際內部稽核協會（IIA）提供的內部稽核規程範本可作為一份指引。內部稽核規程雖然因機構而異，其通常包含下列章節：

- **總則**—說明內部稽核單位之整體角色及專業性。總則中通常引述 IPPF 之相關要素。
- **職權**—明定內部稽核單位為執行專案所需完整接觸之紀錄、實體財產及人員，以及聲明內部稽核對於保障資產及保密之責任。
- **組織及報告架構**—記錄內部稽核主管之報告架構。內部稽核主管在功能上應向董事會報告，行政上則向機構內足以讓內部稽核單位履行其職責之管理階層報告（見準則 1110 – 機構之獨立性）。本章可能探究特定的功能性職責，例如核定內部稽核規程及稽核計畫；內部稽核主管之聘任、薪酬及解任。此章也可能描述行政性職責，例如支援機構內之資訊流或核准內部稽核

單位之人力資源管理事項及預算。

- **獨立性及客觀性**—描述內部稽核獨立及客觀之重要性，以及如何維持，例如禁止內部稽核承擔受查領域之營運責任或職權。
- **責任**—列示內部稽核持續負責之主要領域，例如界定評估的範圍、擬訂稽核計畫並送請董事會核定、執行專案、溝通評估結果、提出書面稽核報告，以及監督管理階層採取的改正行動。
- **品質保證與改善**—描述有關訂定、維持、評估及溝通一套涵蓋內部稽核單位所有層面之品質保證與改善計畫結果的期望。
- **簽署**—記錄內部稽核主管、董事會指定代表及內部稽核主管報告對象之間的協議。本章包含簽署日期、簽署人姓名及職稱。

內部稽核規程草案完成後，應與高階管理階層及董事會進行討論，以確認該草案正確地描述協議的內部稽核單位角色及期望，或辨識應有的變更。該份草案被接受之後，內部稽核主管正式於董事會議提出報告，以便討論及通過。內部稽核主管及董事會也可能協議內部稽核規程複核的頻率，並確認相關條款是否仍足以促使內部稽核單位達成其目標，或是否需要變更任何條款。若在定期複核前出現問題，可視需要引用及修訂內部稽核規程。

展現遵循的考量事項

內部稽核主管初次討論及後續內部稽核規程正式提案之董事會議紀錄，可做為遵循本準則之佐證文件。此外，內部稽核主管保存通過的規程。內部稽核主管通常於需要時，請求在董事會中列入討論及修訂內部稽核規程之議案。這些會議之議事錄也會留存內部稽核主管與高階管理階層及董事會定期複核內部稽核規程之證據。

實施指引 1010

1010 – 內部稽核規程中強制性指引之確認

內部稽核專業實務核心原則、職業道德規範、*本準則*及內部稽核定義之強制性須於內部稽核規程中確認。內部稽核主管應與高階管理階層及董事會討論內部稽核任務及專業實務架構之強制性要素。

入門

在制訂或修正內部稽核規程之前，內部稽核主管通常重新檢視 IIA 發布的國際專業實務架構 (IPPF)，藉以更新其對於內部稽核任務及強制性要素（包含內部稽核專業實務核心原則、職業道德規範、*國際內部稽核執業準則*（*本準則*）及內部稽核定義）的了解。內部稽核主管應定期複核內部稽核規程，並提請高階管理階層及董事會核准（參見準則 1000：目的、職權及責任）。內部稽核主管若明瞭機構內部稽核規程送請核准之過程，將是有益處的。內部稽核主管也可安排與高階管理階層及董事會討論該規程，作為定期複核及修訂過程的一部分。

實施的考量事項

為確認內部稽核規程中國際專業實務架構的強制性要素，內部稽核主管可以在內部稽核規程中提出特定的敘述，例如：

“內部稽核單位的管理係遵循國際內部稽核協會強制性指引，其包含內部稽核專業實務核心原則、職業道德規範及*國際內部稽核執業準則*及內部稽核定義。該強制性指引構成內部稽核專業實務的基本要求，以及成為評估內部稽核單位績效的原則。”

另一種使用任何特定措詞的方式，是在內部稽核規程中以言語及內容要求必須遵循強制性指引。

內部稽核主管與高階管理階層及董事會討論內部稽核規程，可藉以解釋內部稽核任務與國際專業實務架構強制性要素，以及該規程如何確認這些要素。在採行內部稽核規程之後，重要的是內部稽核主管追蹤國際內部稽核協會強制性指引的變動，並於下次複核該規程時討論所需的任何修訂。

展現遵循的考量事項

經過核准的書面內部稽核規程，其確認內部稽核專業實務核心原則、職業道德規範、*本準則*及內部稽核定義為強制性要素，可做為遵循準則 1010 之證據。內部稽核主管與高階管理階層及董事會討論這些強制性要素及內部稽核任務的會議紀錄，也可以展現對於*本準則*的遵循。內部稽核主管定期複核該規程之會議紀錄也可展現對於*本準則*的遵循。

實施指引 1100

準則 1100 – 獨立性與客觀性

內部稽核單位須具超然獨立之地位，內部稽核人員執行業務須保持客觀。

解釋：

獨立性係指內部稽核單位以無偏袒方式執行內部稽核職責之能力，免於受到威脅。為達到有效執行內部稽核單位職責所需之獨立性程度，內部稽核主管可以直接及無限制地與高階管理階層及董事會接觸。此項需求可透過雙重之報告關係予以達成。對於獨立性之威脅須從個別稽核人員、專案、功能性及機構別等層級，加以管理。

客觀性係指無偏袒之心態，使內部稽核人員得以一定方式執行專案，而對其工作結果具有信心，且無品質上之妥協。客觀性要求內部稽核人員對於稽核事項之判斷，不受他人影響。對於客觀性之威脅須從個別稽核人員、專案、功能性及機構別等層級，加以管理。

入門

獨立性被定義為“內部稽核單位以無偏袒方式執行內部稽核職責之能力，免於受到威脅。”此種威脅通常來自於內部稽核在機構中的地位及被分派的職責。例如，當內部稽核向機構內其他職能報告時，內部稽核就不獨立於應受查核的該項職能。同樣的，若內部稽核主管擔負超越內部稽核的功能性職責，內部稽核也不獨立於這些應受查核的其他職能。

不過，內部稽核主管無法單獨決定內部稽核的機構獨立性及地位；內部稽核主管需要董事會及高階管理階層的協助，以有效地處理其獨立性。一般而言，內部稽核主管、董事會及高階管理階層針對內部稽核的職責、權限及期望達成共識，以作為討論內部稽核獨立性及地位的基礎。

取決於董事會及高階管理階層的經驗與期望，可能需要多次的討論來達成共同的想法，以增進董事會及高階管理階層對於下列事項的意識：內部稽核獨立的重要性、達成此項獨立性的方法，以及其他重要考量事項，例如報告體系、專業及法規要求、建立標竿及機構文化等議題。

一般而言，內部稽核規程會反映有關內部稽核職責、權限及期望，以及機構地位與報告體系的決定。

客觀性係指內部稽核人員無偏袒之心態。為了施行此項準則，內部稽核主管需要了解機構及內部稽核單位內可能增進或妨礙此種心態的政策或作業。例如，許多機構具有標準的績效評估及薪酬政策，以及員工利害衝突政策。內部稽核主管需要了解所辨識之相關政策的性質，並考量其對於內部稽核客觀性的潛在影響。內部稽核通常會適度調整機構內的這些政策，以因應內部稽核的角色，且可能制定適用於內部稽核的其他相關政策，例如有關訓練要求的政策。

實施的考量事項

如前所述，內部稽核主管與董事會及高階管理階層共同努力，以避免發生影響內部稽核以無偏袒方式執行其職責之能力的情況。內部稽核主管通常在功能上直接向董事會報告及行政上向某位高階管理階層報

告。此種向董事會報告的體系，讓內部稽核主管可直接向董事會報告敏感的事項，並促成足夠的機構地位。行政上向某位高階管理階層報告也使得內部稽核主管具有足夠的機構地位，以及不受妨礙地執行職責及與其他高階主管處理困難問題的權限。例如，內部稽核主管通常不會向可能接受例行查核的會計長或中階經理人員報告。

國際內部稽核協會建議，內部稽核主管在行政上向執行長報告，以使內部稽核主管明確地屬於高階職位，且使內部稽核不隸屬於應受查核的單位。內部稽核主管也應該知悉主管機關或其他監理機構的任何規定，其可能明訂某種報告關係。準則 1110—機構之獨立性的實施指引提供有關內部稽核主管報告關係的進一步指引。

國際內部稽核協會也建議內部稽核主管不要承擔內部稽核以外的營運責任，因為這些額外的職責可能應接受查核。在某些機構中，內部稽核主管被要求承擔營運責任，例如風險管理或遵循。在此種情況下，內部稽核主管通常與董事會及高階管理階層討論內部稽核獨立性的疑慮及客觀性可能受損。董事會及高階管理階層會採行防護機制，以限縮獨立性及客觀性受損的情形。上述防護機制為督導作業，通常由董事會執行，以監控及處理獨立性的衝突，例如，定期評估內部稽核主管職責；制定替代的流程，針對額外的職責領域取得相關的確認，以及在考量內部稽核風險評估時，知悉客觀性可能受損的情形。

為了有效管理內部稽核的客觀性，許多內部稽核主管以內部稽核政策守則或手冊描述對於無偏袒心態的期望及要求。此種政策手冊可能描述：

- 客觀性對於內部稽核專業的關鍵重要性。

- 可能損害客觀性的常見情況，歸因於自我利益、自我複核、熟悉度、偏見及不當影響。例如內部稽核人員查核最近曾經工作的領域；查核家族成員或好友；或在沒有證據的情況下，僅根據先前正面的經驗，就假設受查領域是可接受的。
- 若內部稽核人員察覺已存在或潛在的客觀性疑慮，應採取的行動，例如與內部稽核經理或內部稽核主管討論此項疑慮。
- 每位內部稽核人員定期考量及揭露利害衝突的報告要求。

爲了增強這些政策的重要性及協助確保所有內部稽核人員內化其重要性，有些內部稽核主管會定期舉辦這些基本觀念的討論會或訓練。此種訓練課程通常可讓內部稽核人員透過考量客觀性受損的情境及如何有效因應，以更加了解客觀性。此外，在指派內部稽核人員至特定專案時，內部稽核主管會考量可能的客觀性受損及避免指派可能具有利害衝突的團隊成員。

眾所周知的是，績效及薪酬實務可能重大及負面影響個人的客觀性。例如，若內部稽核人員的績效評估、薪資或紅利主要基於客戶滿意度調查，內部稽核人員可能猶豫是否報告可能影響客戶給予低滿意度評等的負面結果。因此，內部稽核主管在設計內部稽核績效評估及薪酬制度時，應細心思考，並考量所採用的各項衡量是否可能影響內部稽核人員的客觀性。理想而言，上述評估過程會在內部稽核人員績效、稽核結果及客戶回饋等衡量之間取得平衡。準則 1120—個別人員客觀性的實施指引提供有關客觀性的進一步指引。

展現遵循的考量事項

多個項目可能顯示本準則之遵循，包括內部稽核規程；顯示報告責任的組織圖；包含獨立性、客觀性、利害衝突處理及績效評估的內部稽核政策手冊；訓練紀錄；以及利害衝突揭露表單。若適用時，依據準則 1130—獨立性或客觀性受損，而揭露受損情形的文件，也可展現對於本準則之遵循。

實施指引 1110

準則 1110 – 機構之獨立性

內部稽核主管須向機構內能使內部稽核單位完成其責任之層級報告。內部稽核主管須至少每年一次向董事會確認內部稽核單位在機構內之獨立性。

解釋：

內部稽核在功能上向董事會報告時，即有效達到其機構獨立性。向董事會進行之功能性報告，例如董事會：

- 核准內部稽核規程。
- 核准以風險為基礎之內部稽核計畫。
- 核准內部稽核預算及資源計畫。
- 接受內部稽核主管有關內部稽核單位執行其計畫及其他事項之報告。
- 核准有關內部稽核主管聘任及解職之決策。
- 核准內部稽核主管薪酬。
- 向管理階層及內部稽核主管進行適當的詢問，以確認是否有不當之稽核範圍或資源限制。

入門

此項準則要求內部稽核主管向機構內能使內部稽核單位完成其責任之層級報告。因此，有必要考量內部稽核在機構的地位及督導／報告體系，以確保其在機構之獨立性。

內部稽核主管並不單獨決定內部稽核在機構的地位、內部稽核主管的報告關係、或者董事會或高階管理階層督導的性質。內部稽核主管需要董事會及高階管理階層的協助，以有效地處理這些事項。內部稽核主管、董事會及高階管理階層通常針對內部稽核職責、權限及期望，以及董事會及高階管理階層在督導內部稽核方面的角色，達成共識。一般而言，內部稽核規程明定有關內部稽核之機構地位及報告體系的決策。

內部稽核主管知悉內部稽核地位及內部稽核主管報告體系的法規要求，也是有助益的。

實施的考量事項

如前所述，內部稽核主管與董事會及高階管理階層共同決定內部稽核在機構的地位，包含內部稽核主管的報告關係。為了確保有效的機構獨立性，內部稽核主管具有向董事會直接報告的體系。一般而言，內部稽核主管也具有行政上（虛線的）向高階管理階層成員報告的體系。

內部稽核主管在功能上向董事會報告的體系，讓內部稽核主管可直接向董事會報告敏感的事項，並促成足夠的機構地位。此種報告體系確保內部稽核主管可以不受限制地向董事會（通常為機構內最高的治理層級）報告。

董事會在功能上的督導，需要建立適當的工作條件，以使內部稽核單位獨立及有效地運作。如前所述，董事會負責核定內部稽核規程、內部稽核計畫、預算及資源計畫、內部稽核主管評估與薪酬，以及內部稽核主管之指派及解任。此外，董事會監督內部稽核獨立運作的能力。

董事會詢問內部稽核主管及管理階層成員有關內部稽核範圍、資源限制或內部稽核受到的壓力或阻礙，以監督內部稽核獨立運作的能力。

內部稽核主管面對董事會未能承擔這些重要的功能性督導責任時，可讓董事會了解準則 1110 及建議的治理實務—包含董事會的責任，以尋求更為堅實的長期功能性關係。

爲了有助於董事會的督導，內部稽核主管向董事會定期更新稽核業務執行情況（通常於每季的董事會）。內部稽核主管通常參與董事會議程的安排，以規劃足夠的時間討論內部稽核計畫執行績效及其他事項，包含需要董事會注意的主要發現或新興的風險。此外，爲了確保每年討論內部稽核在機構的獨立性（*本準則*之要求），內部稽核主管通常每年在特定的董事會提案將該事項列入董事會議程。

一般而言，內部稽核主管也有在行政上向高階管理階層報告的體系，其進一步促成內部稽核具有所需的地位及權限，以履行其職責。例如，內部稽核主管通常不會向會計長、會計經理或中階功能別經理人員報告。爲了確保內部稽核的地位及可信度，國際內部稽核協會建議內部稽核主管在行政上向執行長報告，以使內部稽核主管明確地屬於高階職位，具有不受妨礙地執行職責的權限。

展現遵循的考量事項

多種文件可能展現對於*本準則*之遵循，包括內部稽核規程及審計委員會規程，其描述審計委員會的督導責任。內部稽核主管的職務說明及績效評估會顯示其報告關係及上級督導。如有內部稽核主管雇用文件，其可能包含內部稽核主管的面談人及誰做成雇用的決策。此外，

內部稽核政策手冊強調獨立性及向董事會溝通的規定或顯示報告責任的組織圖，可以展現對於本準則之遵循。董事會報告、議事錄及議程可展現內部稽核具有適當的溝通項目，例如內部稽核計畫、預算及績效，以及內部稽核在機構之獨立性的狀態。

實施指引 1111

準則 1111 – 與董事會之直接互動

內部稽核主管須與董事會直接溝通及互動。

入門

一般而言，內部稽核主管與董事會及高階管理階層業已討論並同意內部稽核的職責、權限與期望，以及內部稽核所需的機構地位及內部稽核主管的報告關係，以使內部稽核履行其職責。此種報告關係通常包含直接向董事會報告的功能性關係。額外的指引請參見實施指引 1100—獨立性與客觀性及實施指引 1110—機構之獨立性。

實施的考量事項

若內部稽核主管具有向董事會直接報告的功能性關係，則董事會負責核定內部稽核規程、內部稽核計畫、預算及資源計畫、內部稽核主管評估與薪酬，以及內部稽核主管之指派及解任。此外，董事會監督內部稽核獨立運作及遵守其規程的能力。

在此種報告關係之下，內部稽核主管有許多機會與董事會直接溝通及互動，本準則也如此要求。例如，內部稽核主管通常會每季參與審計委員會及／或董事會，以溝通內部稽核計畫提案、預算、進度及任何的挑戰等事項。此外，內部稽核主管能夠聯繫審計委員會主席或董事會的任何成員，以溝通內部稽核或機構所面臨的敏感事項或議題。一般而言，內部稽核主管每年至少與董事會或審計委員會正式進行一次私下的會議（高階管理階層不在場），以討論此種事項或議題。內部

稽核主管定期在排定的會議之前或每年例行參加與董事會或審計委員會主席的當面會議或電話討論，以確保直接及坦誠的溝通，也是有所助益的。

內部稽核主管無法與董事會直接接觸者，可讓董事會了解準則 1111（以及準則 1100 與準則 1110）、建議的治理實務及董事會／審計委員會最佳實務研究，以尋求更堅實的關係及直接接觸。此外，這種情況下的內部稽核主管可以考量書面的溝通，直到已建立本準則所要求的直接溝通管道。

展現遵循的考量事項

董事會議程及議事錄通常足以展現內部稽核主管直接與董事會直接溝通與互動。內部稽核主管的行事曆也可能展現對於本準則之遵循。此外，要求內部稽核主管定期與董事會私下進行會議的政策，也可以記錄於董事會或審計委員會規程。

實施指引 1112

準則 1112 – 內部稽核主管於內部稽核以外之角色

內部稽核主管具有或被期待承擔內部稽核以外之角色或責任時，須有減少其獨立性或客觀性受損之保護機制。

解釋：

內部稽核主管可能被要求承擔內部稽核以外之額外角色及責任，例如遵循或風險管理業務之責任。這些角色及責任可能損害，或形式上損害，內部稽核單位在機構中之獨立性或內部稽核人員之個別客觀性。保護機制係指通常由董事會採取的督導作業，以處理可能的損害，並可能包含如定期評估報告體系及責任之作業，以及制定替代之流程，藉以確認額外之責任領域。

入門

準則 1112 之解釋指出，當內部稽核主管承擔內部稽核以外的角色及／或責任時內部稽核單位的機構獨立性或內部稽核人員的個別客觀性可能受損或形式上受損。不過，在某些情況下，董事會及高階管理階層可能認為，對於機構而言，內部稽核主管的角色超出內部稽核是適當的。

內部稽核主管可能被要求執行通常由管理階層負責之角色，其情況例如：

- 新的法規使得機構亟需制定政策、程序、控制及風險管理作業，以確保遵循該法規。

- 機構需要調整現行的風險管理作業，以因應新增的業務部門或區域市場。
- 機構資源非常受限或規模太小，而無法負擔個別的遵循職能。
- 機構的流程不成熟，且內部稽核主管具有最適合的專精，可為機構引進風險管理原則。

在某些情況下，內部稽核主管可能被期待承擔風險管理、控制之設計及運作，以及遵循領域的責任。例如，若內部稽核主管被要求扮演功能上向高階管理階層而非董事會報告的角色，內部稽核主管有關內部稽核職責之獨立性可能受損。（可能受損的釋例請參見實施指引 1130—獨立性或客觀性受損。）準則 1112 提供內部稽核主管此種情況下的指引。

為了執行準則 1112，內部稽核主管須清楚地了解 IIA 職業道德規範以及獨立性與客觀性之觀念，如 1100 系列之準則及實施指引的解釋。此外，多項的 IIA 內部稽核專業實務核心原則強調內部稽核主管的獨立性及客觀性。內部稽核單位的任務聲明及規程、審計委員會規程以及機構的政策與道德規範可能包含與該機構相關的額外指引。

為因應受損的風險，內部稽核主管應了解任何超出內部稽核的提議角色，並與高階管理階層及董事會討論有關該角色的報告關係、責任及期望。在此項討論過程中，內部稽核主管應強調 IIA 有關獨立性及客觀性的準則、提議角色代表的可能損害、提議角色的相關風險，以及可能減輕這些風險的保護措施。

實施的考量事項

準則 1112 強調保護措施的重要性（例如通常由董事會採行的督導作業），以因應內部稽核主管獨立性及客觀性的可能受損。內部稽核主管在機構的地位及報告關係是一項保護措施。根據準則 1110—機構獨立性，“內部稽核主管須向機構內能使內部稽核單位完成其責任之層級報告。”當內部稽核主管功能上向董事會報告時（通常包含董事會督導內部稽核主管的聘用、評估及薪酬，並核准內部稽核規程以及內部稽核計畫、預算及資源），就能有效達到此項要求。如準則 1000—目的、職權及責任所述，內部稽核規程明定內部稽核主管功能上向董事會報告之關係的性質。

機構及其重要人員之變動可能導致角色及職責的重新定位或界定。根據準則 1112 之解釋，定期評估報告關係及責任是一項可用於因應此種情況的保護措施。如準則 1000 所述，內部稽核主管檢視內部稽核規程，並與高階管理階層及董事會所進行的討論，應包含可能影響內部稽核單位的任何角色及責任的變動，特別是可能損害內部稽核主管實質或形式上獨立性及可客觀性的變動。若內部稽核主管的非稽核責任是持續性的，內部稽核規程應描述該項工作的性質。不過，若此種責任是短期的，內部稽核規程及其他文件可能不需要變動。在此種情況下，可實施將這些責任移轉給管理階層的計畫，以維護內部稽核主管的獨立性及客觀性。此項移轉計畫將確保有適當的資源及時間表，以便管理階層接受這些責任。

準則 1130 要求內部稽核主管揭露任何實際或形式上獨立性或客觀性受損的細節。此項揭露通常在董事會議中提出，可讓董事會評估潛在

損害的整體風險，其可能包含相關議題的討論，諸如：

- 內部稽核主管被要求承擔的角色及責任。
- 上述承擔的相關風險。
- 內部稽核主管獨立性及客觀性的保護措施，包含形式上的考量。
- 用以驗證保護機制有效運作的各項控制。
- 若此項指派是短期的，相關的移轉計畫。
- 與高階管理階層及董事會的協議。

董事會可以加強檢視內部稽核主管的風險評估、內部稽核計畫及專案溝通，並考量內部稽核主管對於其執行之內部稽核以外領域職責可能產生的任何偏見，以監控內部稽核主管的客觀性。爲了協助內部稽核主管保護其客觀性免於受損，準則 1130.A1 禁止內部稽核人員評估其最近一年內曾負責的特定業務，以及準則 1130.A2 要求內部稽核單位以外的人士督導內部稽核主管負責之職能的確認性專案。若內部稽核主管負責的內部稽核單位以外領域應接受稽核，該項確認性服務應外包給獨立向董事會報告之客觀、適任的確認提供者，而不是由內部稽核主管執行。上述確認提供者可以是內部或外部人士。

只要該外部評核者的獨立性可加以驗證，內部稽核單位的外部評核（參見準則 1312—外部評核）包含內部稽核主管獨立性及客觀性之複核（特別是針對內部稽核主管履行非稽核責任部分），可以爲董事會提供額外的確認。

展現遵循的考量事項

用於因應內部稽核主管獨立性及客觀性可能受損的任何保護措施之文

件化，可能有助於展現對於準則 1112 的遵循。此種文件可能包含機構政策及道德規範、審計委員會規程、以及內部稽核單位任務聲明及核准之稽核規程中的陳述，其指明經過高階管理階層及董事會同意的內部稽核主管角色與責任。內部稽核規程定期修訂，以反映內部稽核單位變動的角色及責任，也可以展現對於本準則的遵循。同樣的，將內部稽核以外的角色及責任（例如遵循或風險管理作業）由內部稽核主管移轉給管理階層的計畫，也可以展現對於本準則的遵循。額外的遵循證據可包含董事會議事錄，其顯示內部稽核主管揭露其獨立性或客觀性可能受損，並提議將受損風險減輕至可接受水準的保護措施。

內部稽核主管指出其他確認提供者評估內部稽核主管承擔內部稽核以外角色的領域，以及內部稽核計畫、風險評估及專案溝通經過獨立評估其獨立性及客觀性，可以展現對於本準則的遵循。稽核客戶意見調查及董事會對於內部稽核主管的績效評估，可能包含對於內部稽核主管之獨立性及客觀性認知的回饋。由獨立評核者所進行的外部評核結果也可以驗證對於本準則的遵循。

實施指引 1120

準則 1120 – 個別人員客觀性

內部稽核人員須秉持公正無私之態度，並避免任何利害衝突。

解釋：

利害衝突係指受到信任之內部稽核人員面臨專業競業利益或個人競業利益之情況。該項競業利益可能導致內部稽核人員難以無偏地履行其職責。即使並未發生違反倫理或不當之行爲，仍存在著利害衝突。利害衝突會導致形式上之不當，從而降低他人對於該內部稽核人員、內部稽核單位，以及內部稽核專業之信心。利害衝突可能損害個人客觀執行其職責之能力。

入門

客觀性係指內部稽核人員無偏袒之心態，避免利害衝突有助於客觀性。因此，爲了施行此項準則，內部稽核主管應先了解機構及內部稽核單位內可能增進或妨礙此種心態的政策或作業。例如，許多機構具有標準的績效評估及薪酬政策，以及員工利害衝突政策。內部稽核通常會適度調整機構內的這些政策，以因應內部稽核的角色，且可能具有其他有關該單位的政策，例如指明訓練要求的政策。內部稽核主管需要了解所辨識之相關政策的性質，並考量其對於內部稽核客觀性的潛在影響。

實施的考量事項

爲了有效管理內部稽核的客觀性，許多內部稽核主管以內部稽核政策

守則或手冊描述對於每一位內部稽核人員無偏袒心態的期望及要求。此種政策手冊可能描述：

- 客觀性對於內部稽核專業的關鍵重要性。
- 可能損害客觀性的常見情況，歸因於自我利益、自我複核、熟悉度、偏見及不當影響。例如內部稽核人員查核最近曾經工作的領域；查核家族成員或好友；或在沒有證據的情況下，僅根據先前正面的經驗，就假設受查領域是可接受的。
- 若內部稽核人員察覺已存在或潛在的客觀性疑慮，應採取的行動，例如與內部稽核經理或內部稽核主管討論此項疑慮。
- 每位內部稽核人員定期考量及揭露利害衝突的報告要求。

爲了增強這些政策的重要性及協助確保所有內部稽核人員內化其重要性，許多內部稽核主管會定期舉辦這些基本觀念的討論會或訓練。此種訓練課程通常可讓內部稽核人員透過考量客觀性受損的情境及如何有效因應，以更加了解客觀性。例如，更多的資深稽核人員及經理可以分享客觀性遭受質疑或其自行揭露產生利害衝突關係或經歷的個人體驗。另一種常見的訓練主題爲專業上的懷疑。此種訓練強化質疑的本質以及避免偏見、維持開放與好奇心態的重要性。

此外，在指派內部稽核人員至特定專案時，內部稽核主管會考量可能的客觀性受損及避免指派可能具有前述利害衝突的團隊成員。例如，當內部稽核人員由其他部門轉入內部稽核時，內部稽核主管須遵循準則 1130.A1，其要求內部稽核人員避免評估其一年內曾負責的業務。此外，內部稽核主管（或其代表）會與團隊成員討論該項任務的性質及參與的個人及部門，並探討是否存在著會影響（或可能影響）內部稽核人員客觀性的衝突。內部稽核人員宜分享其可能的任何疑慮，以

便內部稽核管理階層可以確認該內部稽核人員可否參與該項專案。

眾所周知的是，績效及薪酬實務可能重大及負面的影響個人的客觀性。例如，若內部稽核人員的績效評估、薪資或紅利主要基於客戶滿意度調查，內部稽核人員可能猶豫是否報告可能影響客戶給予低滿意度評等的負面結果。或者，若稽核人員評估過程高度聚焦於觀察的個數或稽核預算不超支，其可能導致內部稽核人員喪失客觀性，以及將相對輕微的問題報告為稽核發現或忽視在稽核專案結束前，預算幾乎用完時出現的新問題警訊。因此，內部稽核主管在設計內部稽核績效評估及薪酬制度時，應細心思考，並考量所採用的各項衡量是否可能影響內部稽核人員的客觀性。理想而言，上述評估過程會在內部稽核人員績效、稽核結果及客戶回饋等衡量之間取得平衡。

展現遵循的考量事項

可能展現遵循本準則之文件包括內部稽核手冊，其包含績效評估及薪酬流程以及有關客觀性及避免與報導利害衝突的明確政策。訓練記錄或教材可展現內部稽核人員業已了解客觀性的重要、客觀性威脅的本質以及利害衝突的釋例。

此外，若機構或內部稽核層級具有相關的政策，可能會有已簽署的聲明書，以揭露存在的利害衝突（或沒有利害衝突）。專案工作底稿會記錄被指派的團隊，且能與雇用紀錄或聲明書比對，以確認業已避免已知的利害衝突。

實施指引 1130

準則 1130 – 獨立性或客觀性受損

獨立性或客觀性如有形式上或實質上受損時，須向適當對象揭露，揭露之性質視受損情形而定。

解釋：

內部稽核單位獨立性及個人客觀性之受損可能包含（但不侷限於）個人利害衝突、範圍限制、資源受限（例如經費），以及對於紀錄、人員及財產接觸之限制。

獨立性或客觀性受損細節須揭露之適當對象，取決於內部稽核規程記載之內部稽核單位及內部稽核主管對於高階管理階層及董事會應負之責任，以及該項損害之性質。

入門

本準則要求內部稽核主管揭露獨立性或客觀性的實質或形式上損害。因此，內部稽核主管須清楚了解於職業道德規範及準則 1100、1110、1111、1112 及 1120 中所描述的獨立性及客觀性規定。此外，內部稽核主管向董事會及高階管理階層溝通該等規定，有助於確保他們了解獨立性及客觀性對於有效能之內部稽核單位的重要性。一般而言，董事會及高階管理階層想要討論基於損害的性質及潛在影響，這些損害如何揭露及揭露的對象。

爲了充分了解及體認獨立性及客觀性，內部稽核人員考量不同利害關係人的觀點，以及可能被認定會損害（或看似損害）獨立性或客觀性

的情況，係屬重要。內部稽核主管通常會制訂一套內部稽核政策守則或手冊，其包含機構獨立性及內部稽核人員客觀性、受損的性質以及內部稽核人員應如何處理潛在受損的相關討論。

實施的考量事項

如前所述，為了有效管理獨立性及客觀性（包含受損情形），許多內部稽核主管具有一套描述相關期望及要求的內部稽核政策守則或手冊。除了定義獨立性及客觀性之外，此種手冊可辨識相關的特定準則；描述可能導致（看似導致）受損的情況類型；以及指明內部稽核人員面對潛在受損時，應採取的預期行動。

受損的情況通常包含自我利益、自我複核、熟悉度、偏見及不當影響。這些情況可能導致個人利益衝突、範圍限制、資源限制或對紀錄、人員或財產接觸的限制。內部稽核在機構之獨立性受損的釋例如下，若實際發生，也可能損害內部稽核人員的客觀性：

- 內部稽核主管具有超越內部稽核的功能性職責，並執行某個由其負責督導之功能領域的稽核。
- 內部稽核主管的上司具有超越內部稽核的功能性職責，且內部稽核主管執行其上司功能性職責範圍內的稽核。
- 內部稽核主管無法與董事會直接溝通或互動。
- 內部稽核單位預算遭到刪減，以至於內部稽核無法履行內部稽核規程所列舉的職責。（準則 2020—溝通及核准，提供溝通資源受限之影響的進一步指引。）

客觀性受損的釋例包括：

- 內部稽核人員查核其最近曾工作的領域，例如每位員工由機構內不同的功能性領域轉入內部稽核，隨後被指派查核該功能。（準則 1130.A1 特別強調此種情況。）
- 內部稽核人員查核其親戚或好友受雇的領域。
- 內部稽核人員在沒有證據的情況下，僅根據先前的正面稽核或個人經驗（例如，欠缺專業上的質疑），就假設受查核的領域已有效地抑減風險。
- 內部稽核人員無適當的理由，基於他人（通常是更為資深的人員）的不當影響，修改已規劃的方法或結果。

內部稽核政策手冊通常描述內部稽核人員察覺或關切此類受損情形時，所應採取的適當行動。一般而言，第一個步驟是與內部稽核經理或內部稽核主管討論此項疑慮，以判定此種情況是否確實為受損及如何妥善處理。

該項受損的性質及董事會／高階管理階層的期望會決定應被告知該項受損的適當對象以及理想的溝通方式。例如：

- 當內部稽核主管相信該項受損並非事實，但認為可能有形式上的受損，內部稽核主管可以選擇在專案規劃會議中，與營運管理階層討論此項疑慮、記錄該項討論（例如列入稽核規劃備忘錄），以及解釋為何該項疑慮並無根據。此揭露亦適合於最終專案報告中提及。
- 當內部稽核主管相信該項受損為事實，且其影響內部稽核獨立及客觀地執行其職責之能力，內部稽核主管可能會與董事會及高階管理階層討論該項受損，並尋求他們的支持，以化解此項

情況。

- 當某項受損在完成某項稽核後浮現，且其影響專案結果的可靠度（或被認定的可靠度）時，內部稽核主管會與營運及高階管理階層以及董事會討論該項受損。（準則 2421—“錯誤與遺漏”指出，若某項專案報告含有重大錯誤或遺漏，內部稽核主管須向原報告的所有收受者溝通更正之資訊。）

內部稽核主管通常親自參與決定最佳的揭露方式。

展現遵循的考量事項

多項文件可以展現對於本準則之遵循，包括內部稽核政策手冊，其包含獨立性、客觀性、處理利害衝突及受損的性質，以及如何溝通這些損害。其他文件可能包括討論獨立性或客觀性受損之董事會議事錄、存檔的備忘錄或包含此類揭露的報告。

實施指引 1200

準則 1200 – 技能專精及專業上應有之注意

內部稽核工作之執行，須具備熟練之專業技能，並盡專業上應有之注意。

入門

以熟練的專業技能及專業上應有之注意執行專案，是每一位內部稽核人員的責任。上述兩項屬性的達成，始於對國際專業實務架構強制性指引（特別是 IIA 職業道德規範）的了解。

內部稽核人員通常透過教育、經驗、專業發展機會及認證（例如 IIA 授與的內部稽核專業最攸關證照—國際內部稽核師 (CIA®)），發展其熟練之專業技能（以下簡稱“專精”）。取得專業證照的內部稽核人員應知道維持其證照有效的持續進修規定。

“專業上應有之注意”要求了解 IPPF 有系統且有紀律的內部稽核方法，並輔以內部稽核主管建立的機構特定政策及程序。

內部稽核主管負責確保整個內部稽核單位遵循此項準則。內部稽核主管建立能使內部稽核人員以熟練的專業技能及專業上應有之注意執行專案的政策及程序，係屬內部稽核單位管理的一部分，其包含內部稽核主管對內部稽核人員之招募及訓練，以及專案的適當規劃、人力配置及督導。內部稽核主管可先檢視於內部稽核規程及內部稽核計畫中訂定的職責，並仔細考量內部稽核單位完成已規劃之稽核專案所需具備知識、技能及其他能力。

實施的考量事項

對內部稽核人員而言，“專業上應有之注意”要求遵循 IIA 職業道德規範，並可能需要遵循機構行為規範以及已取得之專業名銜有關的任何額外的行為規範。內部稽核單位可能有一套正式流程，要求內部稽核人員每年簽署一份有關 IIA 職業道德規範或機構行為規範的聲明書。

內部稽核人員通常透過取得及維持適當的認證、經驗及專業教育（包含持續專業發展），在其職涯中發展個人專精。內部稽核主管可能利用 IIA 全球內部稽核能力架構或類似的標竿，以建立用於評估內部稽核人員專精的標準。此種標準可用於建立職務描述及內部稽核單位所需的能力清單。此外，內部稽核主管可訂定招募、指派、訓練及專業發展該單位成員的策略，以建立專精的內部稽核單位，並確保其能力與時俱進及充足。

在擬訂內部稽核計畫時，內部稽核主管通常考量完成該計畫所需的知識、技能及其他能力，以及內部稽核單位與其他確認性及諮詢服務提供者可用資源之間的配合。內部稽核主管及內部稽核管理人員可能比較完成每項專案範圍及目標所需的技能以及每位可用內部稽核人員的專精。

爲了確保善盡專業上應有之注意，內部稽核主管須建立政策及程序（準則 2040），其通常包含 IPPF 的強制性指引，並爲專案過程提供有系統及有紀律的方法。內部稽核主管可能要求個別稽核人員簽署確認其了解政策及程序的聲明書。

內部稽核人員可利用其知識評估專案範圍及目標，並判定如何有效地完成專案。經由遵循用於規劃、執行及記錄稽核專案的 IPPF 強制性

指引及內部稽核政策及程序，內部稽核人員實質上行使專業上應有的注意。準則 1220 至 1220.A3 指出內部稽核人員為展現專業上應有之注意須強調的基本要素。

專案完成後，內部稽核主管或專案主管通常複核專案過程、結果及結論，接著可能與執行該專案的內部稽核成員進行會議，以討論攸關的觀察及告知主管對於既定程序被認真遵循情形的評估。

展現遵循的考量事項

展現遵循準則 1200 的證據可能包含下列任何項目：

- 內部稽核單位能力評估。
- 招募與訓練策略、職務描述以及履歷的紀錄。
- 內部稽核政策及程序及工作底稿模板。
- 內部稽核政策及程序溝通的證據以及內部稽核成員簽署了解這些政策及程序的聲明書。
- 支持有關 IIA 職業道德規範及機構行為規範之年度聲明的證據。
- 內部稽核計畫及專案計畫，其展現內部稽核人員的充分及適當配置。

內部稽核人員專業上應有之注意可能展現於稽核專案中所使用的專案工作底稿或其他程序或流程的文件。專案之主管複核及專案結束後的客戶調查或其他形式的回饋之文件化，可以顯示個別稽核人員所展現的專精及專業上應有之注意。品質保證與改善計畫之下所進行的獨立外部評核，可對專案之執行具備熟練的專業技能及盡專業上應有之注意提供額外確認。

實施指引 1210

準則 1210 – 技能專精

內部稽核人員須具備執行其個別職責所需之知識、技能及其他能力。內部稽核單位整體須具備或取得履行其職責所需之知識、技能及其他能力。

解釋：

專精是一項集合名詞，係指內部稽核人員有效履行其專業責任所需之知識、技能及其他能力。專精包含考量目前業務、趨勢及新興議題，以便提供攸關之諮詢與建議。內部稽核人員宜取得適當之專業證照及資格，例如國際內部稽核協會及其他適當專業機構所提供之內部稽核師頭銜或其他頭銜，以顯示其專精。

入門

爲了實現此項準則，重要的是內部稽核人員了解及應用 IIA 專業實務架構的強制性指引，並具備某些知識、技能及能力。內部稽核主管全面負責確保內部稽核單位的集體專精，且須有效管理內部稽核單位及其資源，以完成內部稽核計畫，並爲機構增加價值。（作業準則強調管理內部稽核單位及內部稽核資源的細節。）

IIA 的全球內部稽核能力架構界定內部稽核專業所有職務層級（包含職員、領組及主管）履行 IPPF 要求所需的核心能力。爲了遵循準則 1210，內部稽核主管及內部稽核人員可能需要檢視、了解及省思此項能力架構所包含的能力。

實施的考量事項

爲了建構及維持內部稽核單位的專精，內部稽核主管可以前述的能力架構或其他標竿（例如成熟的內部稽核單位）爲基礎，制定一套能力評估工具或技能評估。內部稽核主管接著可將內部稽核能力之基本標準納入職務說明及招募資料，以協助吸引及雇用具備適當教育背景及經驗的內部稽核人員。內部稽核主管亦可利用該能力評估工具，完成定期的技能評估，以辨認落差。準則 1210.A2 及 1210.A3 規定，在進行此項評估時，內部稽核主管應考量舞弊及 IT 相關風險，以及可運用的以科技爲基礎之稽核技術。

內部稽核主管具有確保內部稽核單位之集體專精的額外義務。這些義務包括依循 IPPF 強制性指引管理內部稽核單位（準則 2000—內部稽核單位之管理）及確保內部稽核單位具有適當的知識、技能及其他能力之組合，以執行內部稽核計畫（準則 2030—資源管理）。若內部稽核單位未具備適當且足夠的人力資源，內部稽核主管應取得適任的建議或協助，以彌補任何落差。內部稽核主管可利用前述能力架構界定的標準，以辨認內部稽核單位集體專精的落差，並制定透過招募、訓練、委外或其他方法，以彌補上述專精落差的計畫。（準則 2050 及其相關的實施指引強調其他內部及外部服務確認性及諮詢服務提供者協調作業之細節。）

爲了提升內部稽核單位的專精，內部稽核主管會鼓勵內部稽核人員的專業發展，無論是透過在職訓練、出席專業會議及研討會或鼓勵取得專業證照。經由定期複核內部稽核人員的績效，內部稽核主管可深入了解訓練需求，並提供回饋，以協助個別人員的發展。

此項準則也要求個別內部稽核人員具備有效履行其職責所需的知識、技能及能力。個別人員可利用前述之能力架構做為自行評估的基礎。此外，此準則鼓勵內部稽核人員取得適當的認證及資格，以進一步支持個人及內部稽核單位整體的專業成長及專精的提升。同樣的，準則 1230—“持續專業發展”要求內部稽核人員透過持續專業發展，以提升其能力。內部稽核人員應持續注意維持其專業證照可能需要的持續進修。

由於準則 1210 要求考量現行作業、趨勢及新興議題之專精，持續進修可包含了解可能影響機構或內部稽核專業之產業變動的機會。內部稽核主管可以協助確保整體內部稽核單位在這一方面的專精。例如，內部稽核主管可以訂閱產業新聞服務或電子報，其可能包含最近發布之研究及白皮書的相關資訊。內部稽核主管也可以親自或推薦稽核人員參加線上或現場討論會。內部稽核主管可以定期安排內部人員訓練活動，以介紹新的科技或內部稽核實務的變動。

針對個別專案，內部稽核主管承擔督導專案的整體責任，以確保品質、達成目標及人員發展（準則 2340—專案之督導）。內部稽核人員的專精及經驗有助於決定需要督導的程度。為了掌握情況，內部稽核主管可以定期重新評估個別內部稽核人員的技能。此外，專案完成時，內部稽核主管或專案領組可以發函或訪談專案客戶（正式或非正式的），以取得有關內部稽核人員執行該專案之專精的回饋意見。

內部稽核人員在專案規劃層級的個別責任包含考量達成專案目標之資源的適足性及充分性（準則 2230—專案之資源配置）。內部稽核人員通常檢視稽核專案目標及範圍，再與內部稽核主管討論可能妨礙其達

成專案目標的任何能力限制。

展現遵循的考量事項

個別內部稽核人員可以透過個人簡歷或履歷以及維持認證及持續專業發展的紀錄（例如持續進修課程時數；參加大型會議、工作坊、研討會；績效複核），以證明其專精。

內部稽核主管可以透過能力評估工具的使用及內部稽核政策、程序與訓練手冊的制定，展現其對於建立及維持專精之內部稽核單位所作的努力。職務說明及其他招募資料也可反映招募及僱用專精內部稽核人員的努力。

內部稽核主管或稽核專案領組可以保留其評估個別內部稽核人員及整體內部稽核單位的紀錄。此種評估可包含個人績效複核及專案結束後的討論、備忘錄及會議紀錄。專案結束後客戶意見調查及訪談的書面回饋也可顯示內部稽核單位及／或個別內部稽核人員的專精。

下列任何文件可以顯示內部稽核單位整體遵循本準則：

- 包含資源需求分析的內部稽核計畫。
- 可運用的稽核人員技能的盤點或列示個別人員資格的簡介。
- 列示內部稽核單位依賴之服務提供者資格的確認性地圖。
- 內部評核的書面結果。

實施指引 1220

準則 1220 - 專業上應有之注意

內部稽核人員須採行合理謹慎及適任之內部稽核人員所應有之注意及技能。盡專業上應有之注意並非意指完全無錯誤或失敗。

入門

內部稽核人員取得適當的教育、經驗、認證及訓練，有助於其發展技能及專精水準，以履行善盡專業上應有之注意的職責。此外，內部稽核人員應了解及應用國際專業實務架構 (IPPF) 的強制性指引，並可能發現熟悉 IIA 全球內部稽核能力架構描述的核心能力是有助益的。

就專案層級而言，善盡專業上應有之注意包含了解專案的目標與範圍、執行稽核工作所需的能力，以及內部稽核單位與該機構的特定政策與程序。

實施的考量事項

對內部稽核人員而言，“專業上應有之注意”要求遵循 IIA 職業道德規範，並可能需要遵循機構行為規範以及已取得之專業名銜有關的任何額外的行為規範。內部稽核業務可能有一套正式流程，要求內部稽核人員每年簽署一份有關 IIA 職業道德規範或機構行為規範的聲明書。

IPPF 與內部稽核單位的政策及程序提供一套有系統及有紀律的方法，以規劃、執行及記錄內部稽核工作。透過遵循此種有系統及有紀律的方法，內部稽核人員實質上運用專業上應有之注意。不過，專業上應

有之注意的內容有一部分決定於專案的複雜度。準則 1220.A1、1220.A2、1220.A3 及 1220.C1 描述內部稽核人員在行使善盡專業上應有之注意時，須考量的要素。例如，內部稽核人員須考量重大錯誤、舞弊及未遵循的可能性，並被預期會採行合理審慎及適任之內部稽核人員在相同或類似情況下進行的檢查與驗證。但是，準則 1220 也指出善盡專業上應有之注意並非意指完全無錯誤或失敗。因此，內部稽核人員並不被預期會絕對確保未遵循或異常情況不存在。

為確保專案層級的專業上應有之注意，準則 2340—“專案督導”要求專案應予以適當地督導，通常包含主管複核專案工作底稿、結果及預計報告的結論。在完成此種複核之後，領組通常透過專案結束後會議，向執行該項專案的內部稽核人員提供回饋。有關對內部稽核人員專業應有之注意的意見，可透過專案結束後之客戶意見調查徵詢。

在管理內部稽核單位（作業準則）及實施品質保證與改善計畫（1300 系列準則）時，內部稽核主管 (CAE) 承擔確保已運用專業上應有之注意的整體責任。因此，內部稽核主管通常制定各種衡量工具，例如自行評估指標（例如關鍵績效指標）及用於評估個別內部稽核人員及整體內部稽核單位績效的過程。除了客戶意見調查之外，用於評估個別內部稽核人員的工具可包含同儕及主管的複核。整體內部稽核單位可以透過依照準則 1310 至 1312 進行的內部及外部評核以及客戶意見調查或類似的回饋方法，予以評估。

展現遵循的考量事項

內部稽核人員透過適當地運用 IPPF 強制性指引，展現對於準則 1220 的遵循，其通常反映於專案計畫、工作程式及工作底稿。內部稽核人

員的績效複核可能會參考其運用專業上應有之注意的情形。主管對於專案的適當複核可能記錄於工作底稿。專案領組進行專案結束後會議以及透過意見調查或其他工具徵詢稽核客戶的回饋，也可證明專業上應有之注意。此外，遵循的證據也可包含每年有關 IIA 職業道德規範及機構行為規範的聲明書。最後，內部及外部評核之執行（屬於內部稽核單位品質保證與改善計畫的一部分）也可顯示已維持專業上應有的注意。

實施指引 1230

準則 1230 – 持續專業發展

內部稽核人員須持續其專業發展，以增進知識、技能及其他能力。

入門

爲了提升其能力及持續其專業發展，內部稽核人員可能需要仔細考量其職務要求，包含所屬專業、機構、產業及任何證照或專門領域的訓練政策及專業教育之要求。此外，內部稽核人員可考量最近的績效複核、IPPF 強制性指引遵循情形的評估結果，以及依據 IIA 全球內部稽核能力架構（或類似標竿）自行評核的結果，所得到的回饋。內部稽核人員仔細考量其職涯目標，可能有助於其專業發展的長期規劃。

實施的考量事項

個別內部稽核人員可能使用自行評核工具（例如前述之能力架構）作爲建立專業發展計畫的基礎。此項發展計畫可涵蓋在職訓練、指導、輔導以及其他內部及外部的訓練、志工服務或認證機會。內部稽核人員通常與內部稽核主管討論此項計畫，雙方可能同意利用該項專業發展計畫做爲訂定內部稽核人員績效衡量指標（亦即關鍵績效指標）的基礎，這些指標可能納入主管複核、客戶意見調查及年度績效複核。上述複核的結果可協助內部稽核主管及內部稽核人員決定持續專業發展的優先順序。個別內部稽核人員對於準則 1230 的遵循負最終責任。

專業發展的機會包含參加大型會議、研討會、訓練計畫、線上課程及網路論壇、自修課程或教室課程；進行研究專案；擔任專業機構志工；

以及取得專業證照，例如國際內部稽核師 (CIA®)。特定產業或專門領域（例如資料分析、金融服務、資訊科技、稅法或系統設計）相關的持續專業發展，可能衍生得以提升該特定領域內部稽核工作的額外專業能力。

內部稽核客戶意見調查有時候可能顯示有關內部稽核業務專精的關切。內部稽核主管與內部稽核人員可以透過參加機構內部提供的各種訓練或機會，更爲了解業務，以因應這些關切。

爲了確保內部稽核人員獲得提升其知識、技能及其他能力的機會，內部稽核主管可訂定一份支持專業發展的訓練及發展政策。此項政策可以明定與許多專業證照規定一致的每位稽核人員最低訓練時數（例如 40 小時）。內部稽核人員可以考慮利用標竿評估內部稽核專業現有及新興的需求，以及該產業或特殊領域的特定趨勢。

內部稽核人員爲了確保其內部稽核知識持續與時俱進，可以向 IIA 尋求可能影響內部稽核專業或其機構與特定產業之準則、最佳實務、程序及技術的相關指引。此種作法可能包含維持 IIA 及其他專業機構的會員資格、透過地區活動建立人際網絡，以及追蹤或訂閱有關內部稽核專業及產業相關新聞信息或通知服務。

展現遵循的考量事項

內部稽核人員可以透過保留下列事項的文件或其他證據，以展現其遵循準則 1230：

- 根據能力架構或標竿進行的自行評核。
- 專業發展及訓練計畫。

- 專業機構的會員資格及參與。
- 專業資訊來源的訂閱。
- 已完成的訓練（例如，持續進修學分、證書或結業證書）。

績效評估可能註記透過在職訓練及內部訓練而提升的專業技能，並可能追蹤未來專業發展的機會。各種績效指標可以反映主管或同儕對於新技能及增強能力的觀察。內部稽核政策、訓練時程表及內部稽核成員問卷調查可以證明內部稽核主管已提供持續專業發展的機會。

實施指引 1300

準則 1300 – 品質保證與改善計畫

內部稽核主管須訂定及維持一套涵蓋內部稽核單位所有層面之品質保證與改善計畫。

解釋：

品質保證與改善計畫係用以促使評估內部稽核單位對於本準則之遵循情形，以及評估內部稽核人員是否遵守職業道德規範。該項計畫亦評估內部稽核單位之效率及效果，並辨識改善之機會。內部稽核主管應鼓勵董事會督導該項品質保證與改善計畫。

入門

準則 1300 要求內部稽核主管訂定及維持一套完整的品質保證與改善計畫 (QAIP)，其應涵蓋國際專業實務架構強制性要素提及的內部稽核單位運作及管理的所有層面（包含諮詢專案）。QAIP 考量內部稽核專業中最佳實務可能是有助益的。

QAIP 係用以促使對於內部稽核單位遵循國際內部稽核執業準則（簡稱本準則）以及對於內部稽核人員是否遵守 IIA 職業道德規範之評估。因此，QAIP 須包含持續及定期的內部評核以及由合格、獨立評核者或評核團隊進行的外部評核（參見準則 1310—品質保證與改善計畫之要求）。

內部稽核主管須徹底了解 IPPF 的強制性要素，特別是「本準則」及職業道德規範。內部稽核主管通常與董事會進行會議，以了解對於內

部稽核單位的期望、討論本準則及 QAIP 的重要性，以及促進董事會對於這些事項的支持。

內部稽核主管通常基於標竿之目的，以其他機構（尤其相同性質及成熟度的機構）如何訂定及維持 QAIP 作為範例。此外，內部稽核主管可能參考有關該事項的 IIA 補充指引及其他已出版的指引，包含 IIA 的*內部稽核單位品質評核手冊*。

實施的考量事項

一套良好的 QAIP 確保品質觀念深植於內部稽核單位及其所有活動。內部稽核單位應該不需要評估個別稽核專案是否遵循本準則。反而是所有專案之執行應遵循一套提升品質的既定方法，其必須遵循本準則。而且，上述方法通常提升內部稽核單位的持續改善。

如同準則 1300 的要求，內部稽核主管訂定及維持涵蓋內部稽核單位所有層面的 QAIP，最終目標在於使該單位的工作範圍及品質包含遵循本準則及職業道德規範。QAIP 促成評估內部稽核單位對於本準則的遵循及內部稽核人員是否遵守 IIA 職業道德規範。因此，QAIP 包含內部稽核單位效率及效果的評估，其有助於辨認改善的機會。

內部稽核主管定期評估 QAIP，並做必要的更新。例如，隨著內部稽核單位愈趨成熟或內部稽核單位內部情況改變，QAIP 可能需要調整，以確保其持續以有效率及有效果的方式運作，並向利害關係人確保其透過改善機構營運，以增加價值。

爲了實施準則 1300，內部稽核主管須考量與該準則五項主要元素的相關要求：

- 內部評核（準則 1311）。
- 外部評核（準則 1312）。
- QAIP 結果的溝通（準則 1320）。
- 遵循聲明的適當使用（準則 1321）。
- 未遵循的揭露（準則 1322）。

內部評核

內部評核包含持續性監督及定期自行評核（參見準則 1311—內部評核），其評估內部稽核單位對於 IPPF 強制性要素的遵循、已執行稽核工作的品質與督導、內部稽核政策及程序的適足性、內部稽核單位為機構增加的價值，以及關鍵績效指標的訂定與達成。

內部稽核主管應建立持續性監督，並確保內部稽核單位的複核定期進行。持續性監督主要透過持續性的活動達成，例如專案規劃與督導，標準化工作實務、工作底稿編製程序及簽署確認、報告複核，以及辨認需要改善的任何缺失或領域及用於處理這些缺失的行動計畫。持續性監督有助於內部稽核主管確認內部稽核流程針對每個專案交付具有品質的工作成果。

定期自行評核之執行，在於驗證持續性監督係有效運作，並評估內部稽核單位是否遵循本準則以及內部稽核人員是否遵守職業道德規範。透過本準則及職業道德規範之遵循，內部稽核單位也能符合內部稽核定義及內部稽核專業實務的核心原則。

實施指引 1311—“內部評核”提供 QAIP 對於內部評核之要求的進一步指引。

外部評核

除了內部評核之外，內部稽核主管負責確保內部稽核單位每五年至少進行一次外部評核（參見準則 1312—外部評核）。此種評核必須由機構外部的獨立評核者或評核團隊執行，其目的在於驗證內部稽核單位是否遵循內部稽核遵循本準則以及內部稽核人員是否遵守職業道德規範。

自行評核若經過合格、獨立、適任及專業的外部評核者予以驗證，可用以代替完整的外部評核。在此種情況下，外部獨立驗證之自行評核會包含全面及完整記錄的自行評核過程，其仿效完整的外部評核過程，並由合格、獨立的評核者進行獨立的現場驗證。

實施指引 1312—“外部評核”提供 QAIP 對於外部評核之要求的進一步指引。

QAIP 結果的溝通

如準則 1320—“品質保證與改善計畫之報告”所述，內部稽核主管須向高階管理階層及董事會溝通 QAIP 的結果。此項溝通應包含：

- 內部及外部評核的範圍及頻率。
- 評核者或評核團隊的資格及獨立性。
- 評核者的結論。
- 評核所產生用以處理未遵循本準則的領域之任何改正行動計畫，以及改善的機會。

實施指引 1320—“品質保證與改善計畫之報告”提供 QAIP 報導的進一步指引。

遵循聲明的適當使用

惟有在 QAIP 之內部及外部評核結果證實內部稽核單位遵循核本準則時，該單位能以書面或口頭做此聲明。實施指引 1321—「遵循國際內部稽核執業準則」一詞之使用提供適當使用遵循聲明之進一步指引。

未遵循的揭露

若內部或外部評核之結論為內部稽核單位未遵循 IPPF 的強制性要素，且未遵循之事項影響內部稽核單位的整體範圍或運作，內部稽核主管須向高階管理階層及董事會揭露未遵循事項。實施指引 1322—“未遵循之揭露”提供如何及何時報告未遵循之進一步指引。

展現遵循的考量事項

多種活動及文件可以展現對於準則 1300 的遵循，其中最顯著的是內部稽核主管對於 QAIP 的文件化、內部及外部評核的結果以及顯示內部稽核主管向董事會溝通 QAIP 結果的文件。上述最後一項通常包含用於改進內部稽核單位對於本準則及職業道德規範之遵循的各項發現、改善行動計畫以及已採取的改善行動。此外，已採行之內部稽核單位效率及效果改善行動的任何文件，可能有助於展現對於本準則之遵循。針對外部評核，外部評核者或評核團隊的文件或書面之自行評核的獨立驗證可用於顯示對於準則 1300 的遵循。向董事會及高階管理階層報告及討論 QAIP 及其結果的董事會議事錄也可能有助於展現對於此項準則之遵循。

實施指引 1310

準則 1310 – 品質保證與改善計畫之要求

品質保證與改善計畫須同時包含內部評核及外部評核。

入門

準則 1310 傳達構成品質保證與改善計畫 (QAIP) 的要求，其涵蓋內部稽核單位的所有層面。明確而言，此項準則指出內部評核及外部評核都是必要的。

內部稽核主管應知悉這些要求。內部評核包含嚴格、完整的流程、持續督導及測試內部稽核與諮詢工作，以及定期驗證對於*國際內部稽核執業準則*（本準則）的遵循及內部稽核人員是否應用 IIA 職業道德規範。外部評核讓獨立評核者或評核團隊針對內部稽核單位遵循本準則及內部稽核人員是否應用 IIA 職業道德規範做出結論，並辨識需要改善的領域。QAIP 也包含持續衡量及分析各種績效指標，例如內部稽核計畫的達成、執行期間、被採納的建議，以及客戶滿意度。

內部稽核主管通常知悉先前內部評核及外部評核的任何結果，其顯示內部稽核單位可以改善的領域。內部稽核主管會透過 QAIP，實施與任何已辨識之改善事項有關的行動計畫。

實施的考量事項

準則 1310 要求 QAIP 同時包含內部評核及外部評核。內部評核包含持續監督及定期自行評核（參見準則 1311—內部評核），其評估內部稽核單位對於 IPPF 強制性要素的遵循、已執行稽核工作的品質及督導、

內部稽核政策及程序的適足性、內部稽核單位為機構增加的價值，以及關鍵績效指標的訂定與達成。

內部稽核主管應建立持續性監督，並確保進行內部稽核單位的定期複核。持續性監督主要透過持續活動予以完成，例如專案規劃與督導、標準化工作實務、工作底稿程序及簽署、報告複核，以及辨認需要改善的任何缺失或領域及因應的行動計畫。持續性監督有助於內部稽核主管確認內部稽核流程針對每個專案交付具有品質的工作成果。

定期自行評核之執行，在於驗證持續性監督有效地運作，並評估內部稽核單位遵循本準則及內部稽核人員是否應用職業道德規範。透過本準則及職業道德規範的遵循，內部稽核單位也符合內部稽核定義及內部稽核專業實務的核心原則。

除了內部評核之外，內部稽核主管也負責確保每五年至少進行一次外部評核（參見準則 1312—外部評核）。此項評核必須由機構外的獨立評核者或評核團隊執行，其目的在於驗證內部稽核單位是否遵循本準則及內部稽核人員是否應用職業道德規範。

若自行評核的執行經過一位合格、獨立、適任及專業的外部評核者驗證，可以取代全面的外部評核。在此種情況下，外部獨立驗證的自行評核範圍會包含一套完整及全面文件化的自行評核過程，其模擬全面的外部評核，以及由一位合格、獨立外部評核者的獨立、實地驗證。

準則 1311 及準則 1312 的實施指引提供有關 QAIP 內部評核及外部評核的近一步指引。

展現遵循的考量事項

多重項目可以顯示對於準則 1310 的遵循，包含展現遵循準則 1311 及準則 1312 的所有文件。此外，討論評核計畫及結果的董事會議事錄也可以展現對於此項準則的遵循。標竿報告及徵求服務也可顯示機構在審查外部評核者時，善盡應有的注意。

針對內部評核，持續性監督已根據內部稽核單位 QAIP 完成的任何證據，可顯示對於此項準則的遵循（例如，關鍵績效指標複核或工作底稿複核）。此外，對已完成的定期評估予以文件化（其包含複核的範圍及進行方法、工作底稿，以及溝通報告。）也可以展現對於此項準則的遵循。最後，QAIP 結果（例如改正行動計畫、用以提升遵循情形的改正行動、用以改善效率及效果的行動）可顯示遵循此項準則。

就外部評核而言，最重要的遵循指標為外部評核報告，其包含有關遵循程度及改正行動計畫的結論。此項報告通常包含外部評核者對於如何改善內部稽核品質、效率及效果的建議，其可能有助於內部稽核單位提供機構利害關係人更好的服務，並增加價值。

實施指引 1311

準則 1311 – 內部評核

內部評核須包括：

- 對內部稽核單位之績效作持續性監督。
- 定期自行評核或由機構內充分瞭解內部稽核實務之其他人員執行定期評核。

解釋：

持續性監督是內部稽核單位日常督導、複核及衡量的一部分。持續性監督應併入用於管理內部稽核單位之例行政策及實務，並使用必要之流程、工具及資訊，以評估對於職業道德規範及本準則之遵循情形。

定期評核係用以評估職業道德規範及本準則之遵循情形。

充分瞭解內部稽核實務係指至少瞭解國際專業實務架構之所有組成要素。

入門

如同準則 1311 指出，內部稽核主管負責確保內部稽核單位進行包含持續性監督及定期自行評核的內部評核。內部評核驗證內部稽核單位持續遵循*國際內部稽核執業準則*（本準則）及 IIA 職業道德規範，內部稽核主管內部評核聚焦於內部稽核單位的持續改善，並涉及監督該單位的效率與效果。

IIA 內部稽核單位品質評核手冊或相當的指引及工具，可以作為進行

內部評核的指引。

實施的考量事項

內部評核相互關聯的兩個部分—持續性監督及定期自行評核—為內部稽核單位提供持續評估其對於本準則之遵循及內部稽核人員是否應用職業道德規範的有效架構。此外，這兩個部分可用於辨識改善的機會。

持續性監督

持續性監督主要透過持續活動予以完成，例如專案規劃與督導、標準化工作實務、工作底稿程序及簽署、報告複核，以及辨認需要改善的任何缺失或領域及因應的行動計畫。持續性監督有助於內部稽核主管確認內部稽核流程針對每個專案交付具有品質的工作成果。一般而言，持續性監督透過標準化的工作實務，於年度中經常的發生。為有助於持續性監督，內部稽核主管可制定提供內部稽核人員在專案過程中使用的模板，以確保一致地適用本準則。

適切的督導是任何品質保證與改善計畫 (QAIP) 的一項基本要素。督導始於規劃，並在該專案執行及溝通階段持續進行。適切督導的確保，係透過期望的設定、內部稽核人員在該專案過程中持續溝通，以及工作底稿複核程序，包括負責督導該專案之人員的及時簽核。實施指引 2340—“專案督導”提供有關內部稽核督導的進一步指引。

以下一系列準則（2200、2300 及 2400）的實施指引提供有關專案之適當執行（從專案的規劃到結果的傳送）的進一步指引。

通常用於持續性監督的額外機制包括：

- 檢查表或自動化工具，用以確保內部稽核人員遵循既定的實務與程序，並確保作業準則應用的一致性。
- 內部稽核客戶及其他利害關係人有關內部稽核團隊之效率與效果的回饋。此種回饋可於該專案結束後立即徵詢或定期（例如每半年或每年）透過調查工具或內部稽核主管與管理階層之間的會談進行收集。
- 單位人員及專案關鍵績效指標 (KPIs)，例如單位成員具有國際內部稽核師的人數、內部稽核工作經驗年數、當年度取得的持續專業發展時數，以及利害關係人的滿意度。
- 有助於確認內部稽核單位效率及效果的其他衡量指標。專案預算、計時系統及稽核計畫的完成可協助確認該稽核專案的所有層面是否投入適當的時間。預算數與實際數的差異也可以確認內部稽核單位效率及效果之有價值衡量指標。

除了驗證對於本準則及職業道德規範的遵循，持續性監督可能辨識改善內部稽核單位的機會。在此種情況下，內部稽核主管通常掌握此種機會，並制定一套行動計畫。實施各項變動之後，關鍵績效指標可用於監控成功的情形。如同準則 1320—“品質保證與改善計畫之報告”的要求，持續性監督的結果應至少每年向董事會報告一次。

定期自行評核

定期自行評核具有不同於持續性監督的聚焦點，其通常對於本準則及內部稽核單位提供更為全面、完整的複核。相對的，持續性監督通常聚焦於進行專案層級的複核。此外，定期自行評核強調遵循每一項準則，而持續性監督經常較為聚焦於專案層級的作業準則。

定期自行評核通常由內部稽核單位的資深成員、內部稽核單位內對於國際專業實務架構 (IPPF) 具有廣泛經驗的專注品質確保團隊或個人、國際內部稽核師或可能已被指派至機構內其他單位的其他適任之內部稽核專業人員執行。如有可能，將內部稽核單位人員納入自行評核過程是有利的，因為此種過程可作為提升內部稽核人員對於 IPPF 之了解的有用訓練工具。

內部稽核單位進行定期自行評核，以驗證其持續遵循本準則及職業道德規範，並評估：

- 已執行工作的品質及督導。
- 內部稽核政策及程序的適足性及適當性。
- 內部稽核單位增加價值的方式。
- 關鍵績效指標的達成情形。
- 符合利害關係人期望的程度。

為了達到上述要求，執行自行評核的個人或團隊通常評估每一項準則，以確認內部稽核單位的運作是否遵循準則。此項評估可能包含利害關係人的深度訪談及意見調查。透過此項過程，內部稽核主管通常可以評估內部稽核單位稽核實務的品質，包含執行專案時遵循各項政策及程序。定期自行評核可以由內部稽核單位人員或機構內對於內部稽核實務（特別是本準則及職業道德規範）具有充分知識的其他人員執行。

內部稽核單位可以執行額外的步驟，以支持定期自行評核，例如進行專案後複核或分析關鍵績效指標。

- **專案後複核**—內部稽核單位可以從特定的時間範圍內，選擇一套的專案樣本，並進行複核，以評估對於內部稽核政策的遵守（參見準則 2040—政策及程序）及對於本準則及職業道德規範的遵循。這些複核通常由未參與相關專案的內部稽核人員進行。在較為大型或較為成熟的機構裡，此項過程可能由品質確保專家或團隊處理。在較小型的機構裡，內部稽核主管或負責複核工作底稿的人員可能利用發出最終報告後填寫的檢查表完成此項複核並結案。
- **關鍵績效指標分析**—內部稽核單位也可以監控及分析有關標準內部稽核工作實務之效率的關鍵績效指標（例如預算及實際專案時數、稽核計畫完成的百分比、外勤工作結束至發出報告所間隔的天數、稽核觀察被執行的百分比，以及稽核觀察有關之改正的時效性）。其他常用的衡量指標包含單位成員具有國際內部稽核師的人數、內部稽核工作經驗年數，以及當年度取得的持續專業發展時數。

在定期自行評核後，如果可行，內部稽核主管可制定一份行動計畫，以因應改善的機會。此份計畫應包含各項行動的建議時間表。

如同準則 1320 的要求，定期自行評核的結果顯示內部稽核單位遵循本準則及職業道德規範的程度，其必須在完成時向董事會報告。在接近外部評核之前執行的定期自行評核，可能有助於降低完成該項外部評核所需的時間及努力（參見準則 1312—外部評核）。

展現遵循的考量事項

多重項目可以顯示對於準則 1310 的遵循，包含持續性監督係依照內部稽核單位 QAIP 完成的任何證據。此種例子可能包含已完成的工作底稿複核檢查表、意見調查結果，以及有關內部稽核單位效率及效果的關鍵績效指標，例如預算及實際專案時數的分析。此外，已完成定期評估的文件化也可以展現對於此項準則的遵循，其包含複核的範圍及進行方法、工作底稿，以及溝通報告。最後，向董事會及管理階層的簡報、會議紀錄，以及持續性監督與定期自行評核的結果（包含改正行動計畫、用以提升遵循情形、效率及效果的改正行動）可顯示遵循此項準則。

實施指引 1312

準則 1312 – 外部評核

外部評核須每五年至少進行一次，由機構外適任、獨立之評核者或評核團隊執行。內部稽核主管須與董事會討論：

- 外部評核之形式及頻率。
- 外部評核者或評核團隊之資格及獨立性，包含潛在之利害衝突。

解釋：

外部評核可透過全面外部評核或經過獨立外部驗證之自行評核予以完成。外部評核者必須針對職業道德規範及本準則之遵循情形做出結論；外部評核亦可包含營運或策略性意見。

適任之評核者或評核團隊展現其專精於兩個領域：內部稽核專業實務及外部評核過程。專精可透過經驗及理論學習之綜合，予以展現。在類似規模、複雜度、部門或產業之機構所獲得之經驗，優於較不攸關之經驗。若使用評核團隊，並非該團隊所有成員需要具備全部之能力，而是整個團隊適任。內部稽核主管應用專業判斷，以評估評核者或評核團隊是否展現適任所需之專精。

獨立之評核者或評核團隊係指並無實際或被認定之利害衝突，且不屬於或不受制於受評內部稽核單位所屬之機構。

內部稽核主管應鼓勵董事會督導外部評核，以降低被認定或潛在之利害衝突。

入門

如同此項準則指出，內部稽核主管負責確保內部稽核單位每五年至少進行一次由機構外獨立之評核者或評核團隊執行的外部評核。內部稽核單位品質保證與改善計畫 (QAIP) 要求，外部評核驗證內部稽核單位遵循*國際內部稽核執業準則*（本準則）及內部稽核人員應用 IIA 職業道德規範。因此，極為重要的是內部稽核主管定期複核國際專業實務架構 (IPPF)，並知悉可能需要在整個內部稽核單位溝通的任何變動。

內部稽核主管通常了解不同類型的外部評核以及可提供此種服務的各種可用資源。內部稽核主管也通常知悉該機構有關聘用外部服務提供者的任何採購政策。此外，內部稽核主管應知悉對於外部評核者或評核團隊的獨立性要求，並了解可能損害獨立性或客觀性，或產生利害衝突的情況。

實施的考量事項

一般而言，內部稽核主管會與高階管理階層及董事會討論將要進行的外部評核的頻率及類型。此項討論可使內部稽核主管讓利害關係人接受並了解及體會機構的期望。

本準則要求內部稽核單位每五年至少進行一次外部評核。不過，內部稽核主管在與高階管理階層及董事會討論這些要求之後，可能決定適合更頻繁的進行外部評核。考量進行更頻繁複核的幾項理由，包括領導階層（例如高階管理階層或內部稽核主管）的異動、內部稽核政策或程序的重大變動、兩個以上的內部稽核單位合併成一個內部稽核單

位，或重大的內部稽核單位成員流動。此外，產業特定議題或環境議題可能需要更頻繁的複核。

外部評核評估內部稽核單位遵循本準則及內部稽核人員是否應用職業道德規範。如同準則 1320—“品質保證與改善計畫之報告”指出，外部評核結果，包含評核者或評核團隊有關遵循的結論，必須在完成時向高階管理階層及董事會報告。

兩種方式

外部評核的完成可以採用兩種方式之一：全面外部評核或經過獨立外部驗證之自行評核 (SAIV)。全面外部評核會由合格、獨立的評核者或評核團隊進行。該團隊應由適任的專業人員組成，並由一位具有經驗及專業的專案團隊領導者帶領。全面外部評核的範圍通常包含三項核心組成部分：

- 本準則及職業道德規範的遵循程度，其可以透過複核內部稽核單位的規程、計畫、政策、程序及實務，予以評估。在某些情況下，此項複核可能包含相關的法規要求。
- 內部稽核單位的效率及效果，其可以透過評估內部稽核單位的流程及架構（包含 QAIP）以及內部稽核成員的知識、經驗及專精，予以衡量。
- 內部稽核單位符合董事會、高階管理階層及營運管理階層的期望，並為機構增加價值的程度。

第二種符合外部評核要求的方式為 SAIV。此種類型的外部評核通常由內部稽核單位進行，再由一位合格、獨立的外部評核者予以驗證。

SAIV 的範圍通常包含：

- 一套完整及全面文件化的自行評核過程，其至少在評估內部稽核單位遵循本準則及職業道德規範方面，模擬全面外部評核過程。
- 合格、獨立的外部評核者的實地驗證。
- 對於其他領域的有限注意，如標竿學習；領先實務的複核、諮詢及運用；以及高階與營運管理階層的訪談。

外部評核者的資格

無論選用何種外部評核方式，皆須由一位合格、獨立的外部評核者或評核團隊完成該項評核。內部稽核主管通常會諮詢高階管理階層及董事會，以選擇評核者或評核團隊。評核者或評核團隊必須適任於兩個主要領域：內部稽核專業實務（包含對於現有 IPPF 的深入了解）及外部品質評核過程。較佳的資格及能力通常包括：

- 內部稽核專業人員認證（例如國際內部稽核師）。
- 領先的內部稽核實務知識。
- 足夠的近期內部稽核實務管理階層經驗，展現對於 IPPF 的作業知識及應用。

機構可能針對外部評核團隊領導者及獨立驗證者尋求額外的資格及能力，包含：

- 由先前外部評核工作取得的額外能力及經驗水準。
- 完成 IIA 品質評核訓練課程或類似的訓練。
- 內部稽核主管（或相當的高階內部稽核管理階層）經驗。

- 攸關的技術專精及產業經驗。

必要時，具備其他領域專精的人員可提供協助。例如企業風險管理、IT 稽核、統計抽樣、監督系統及控制自行評估等專家。

內部稽核主管應決定外部評核所需要的技術組合，並運用專業判斷選定評核者或評核團隊。例如，根據內部稽核單位的需要，內部稽核主管可能偏好具備類似規模、複雜度及產業之機構內部稽核經驗的人員，因為這些專業人員可能更有價值。評核團隊的每一個人不需要具備所有偏好的能力，而是整個團隊應具備必要的資格，以提供最佳的結果。

評核者的獨立性及客觀性

內部稽核主管、高階管理階層及董事會在選擇外部評核者或評核團隊時，應考量及討論與獨立性及客觀性有關的幾項因素。外部評核者、評核團隊及其機構應該沒有可能損害客觀性之實際、潛在或被認定的利害衝突。潛在的損害可能包含與機構、其人員或內部稽核單位之過去、現在或未來的關係（例如財務報表的外部稽核；協助內部稽核單位；個人關係；先前或未來參與內部品質評核；或針對治理、風險管理、財務報導、內部控制或其他相關領域提供諮詢服務。）

若潛在評核者為內部稽核單位過去的員工，應考量該評核者業已獨立的期間。（在此種情況下，獨立係指不具有利害衝突，且不隸屬於內部稽核單位所屬機構或不受該機構之影響。）

來自於機構其他部門之人員，雖然在組織上與內部稽核單位分離，但就執行外部評核之目的而言，並不視為獨立。在公部門之中，相同政

府層級內不同個體的內部稽核單位，若向相同的內部稽核主管報告，則不視為獨立。同樣地，來自相關機構的人員（例如，母公司；同一集團內的聯屬機構；或對於受評機構具有定期督導、監督或品質確保責任之個體）並不視為獨立。

兩個機構之間的同儕相互評核不視為獨立。不過，三個以上同儕機構（相同產業、地區性協會或其他近似的團體）之間的相互評核，可視為獨立，但仍應善盡注意，以確保獨立性及客觀性不受損害，且所有的團隊成員能夠完全行使其職責。

展現遵循的考量事項

外部評核者的報告是用以展現遵循準則 1312 的主要文件。此份報告通常包含外部評核者的建議及管理階層用於改善內部稽核品質、效率及效果的行動計畫，其可提供內部稽核單位新的想法或方式，以更好的服務機構利害關係人，並增加價值。

有助於展現遵循的額外文件包含討論外部評核計畫及結果的董事會議事錄。標竿分析報告及徵求服務文件可顯示機構在檢視外部評核者時，善盡應有之注意。

實施指引 1320

準則 1320 – 品質保證與改善計畫之報告

內部稽核主管須將品質保證與改善計畫之結果向高階管理階層及董事會報告。此項揭露應包含：

- 內部及外部評核之範圍及頻率。
- 評核者或評核團隊之資格及獨立性，包含潛在之利害衝突。
- 評核者之結論。
- 改正性行動計畫。

解釋：

品質保證與改善計畫結果溝通之形式、內容及頻率之決定，係透過與高階管理階層及董事會之討論，並考量內部稽核規程有關內部稽核單位及內部稽核主管之職責。為呈現對於職業道德規範及本準則之遵循，外部評核及定期性內部評核之結果於該項評核完成時進行溝通，持續性監督之結果至少每年溝通一次。上述結果包含評核者或評核團隊對於遵循程度之評估。

入門

準則 1320 傳達內部稽核主管必須向高階管理階層及董事會進行有關品質保證與改善計畫（QAIP）之溝通的最低標準。檢視此項準則每一要素的相關要求，可協助內部稽核主管實施此準則。

如同此項準則指出，內部稽核主管負責溝通整個計畫的結果。為進行此項溝通，內部稽核主管須了解 QAIP 的要求（參見準則 1300—品

質保證與改善計畫)。內部稽核主管通常定期與高階管理階層及董事會會面，以了解及同意有關內部稽核單位各項溝通的期望，包含有關 QAIP 的事項。內部稽核主管也考量列示於內部稽核規程有關 QAIP 的職責。

內部稽核主管應知悉任何內部評核，包含定期評估及持續性監督，以及已完成的外部評核。因此，內部稽核主管應了解內部稽核單位遵循 *國際內部稽核執業準則 (本準則)* 及 IIA 職業道德規範的程度。

實施的考量事項

QAIP 的相關細節通常記錄於內部稽核單位的政策及程序手冊 (參見準則 2040—政策及程序) 及內部稽核規程 (參見準則 1010—內部稽核規程中強制性指引之確認)。內部稽核主管可先檢視該資訊，以了解有關 QAIP 報告的溝通要求，其包含四項核心要素：

- 內部及外部評核之範圍及頻率。
- 評核者之資格及獨立性。
- 評核者之結論。
- 改正性行動計畫。

內部及外部評核之範圍及頻率

內部及外部評核之範圍及頻率必須與高階管理階層及董事會討論 (參見準則 1311—內部評核，及準則 1312—外部評核)。該範圍應考量內部稽核規程所描述的內部稽核單位及內部稽核主管職責。該範圍可能包含高階管理階層及董事會對於內部稽核單位的期望，以及其他利害關係人所陳述之期望。其也可能包含依照 *本準則* 評估內部稽核實務

以及可能影響內部稽核單位的任何其他法規要求。外部評核的頻率隨著內部稽核單位的規模及成熟度而改變。

內部評核

內部稽核主管須建立至少每年一次溝通內部評核結果的方法，以提升內部稽核單位的可信度及客觀性。準則 1320 的解釋指出，定期內部評核的結果應於該項評核完成時進行溝通，以及持續性監督的結果應每年至少完成一次。

定期內部評核可包含內部稽核單位遵循本準則的評估，以支持內部稽核單位對於遵循的聲明（參見準則 1321—「遵循國際內部稽核執業準則」一詞之使用）。較大型的機構可能每年進行定期內部評核，而較小型或較未成熟的內部稽核單位可能較不常進行此種評核（例如每兩年一次）。例如，內部稽核單位可能在多個年度內進行一次定期評核，並單獨報告每個期間執行的工作結果。

持續性監督通常包含內部稽核關鍵績效指標的報導。內部稽核主管可能提供有關持續性監督結果的年度報告給高階管理階層及董事會，並包含任何的改善建議。

一般而言，被賦予進行持續性監督及定期內部評核之職責的人員在執行該項評核時，直接向內部稽核主管報告。在較小型的內部稽核單位，內部稽核主管可能在內部評核過程中，承擔更為直接的角色。必要時，內部評核的結果可包含改正性行動計畫及完成的進度。內部稽核主管可以傳送內部評核報告給不同的利害關係人，包括高階管理階層、董事會及外部稽核人員。

實施指引 1311—內部評核提供有關持續性監督及定期內部評核的額外細節。

外部評核

內部稽核主管必須與管理階層及董事會討論外部評核的頻率。本準則要求內部稽核單位每五年至少進行一次外部評核。不過，內部稽核主管在與高階管理階層及董事會討論這些要求之後，可能決定適合更為頻繁的進行外部評核。考量進行更為頻繁複核的幾項理由，包括領導階層（例如高階管理階層或內部稽核主管）的異動、內部稽核政策或程序的重大變動、兩個以上的內部稽核單位合併成爲一個內部稽核單位，或重大的內部稽核單位成員流動。此外，產業特定或環境議題可能需要更頻繁的複核。

評核者之資格及獨立性

在選擇外部評核者或評核團隊時，內部稽核主管通常與高階管理階層及董事會討論可能之評估者的資格以及與獨立性及客觀性有關的幾項因素，包含實際、潛在或被認定的利害衝突。隨後，在報告外部評核的結果時，內部稽核主管通常確認外部評核者或評核團隊的資格及獨立性。實際、潛在或被認定的利害衝突應向高階管理階層及董事會報告。實施指引 1312—外部評核提供有關外部評核者之資格及獨立性的額外細節。

評核者之結論

外部評核報告包含對於外部評核結果所表達的意見或結論。除了針對內部稽核單位整體遵循本準則之程度作出結論之外，該報告可能包含

評估每一項準則及／或一系列準則的遵循。內部稽核主管應向高階管理階層及董事會解釋此項評等的結論以及評核結果的影響。例如可能用於顯示遵循程度的評等量表為：

- “**普遍遵循**” (**Generally conforms**) — 此為最高等級，亦即內部稽核單位具有規程、政策及程序，其執行及各種結果經判定為符合本準則。
- “**部分遵循**” (**Partially conforms**) — 亦即發現實務上的缺失，其被判定為偏離本準則，但這些缺失並未妨礙內部稽核單位履行其職責。
- “**未遵循**” (**Does not conform**) — 亦即實務上的缺失被判定為如此重大，而嚴重損害或妨礙內部稽核單位適當的履行其所有的或重要的職責。

改正性行動計畫

在外部評核過程中，評核者可能提供建議，以處理未遵循本準則的領域以及改善的機會。內部稽核主管應向高階管理階層及董事會報告用於處理外部評核建議的任何行動計畫。內部稽核主管也可考慮將外部評核的建議及行動計畫納入內部稽核單位有關內部稽核專案發現的現有監督流程（參見準則 2500—進度之監控）。在實施外部評核所辨識的建議之後，內部稽核主管通常向董事會報告此事項，作為內部稽核單位進度監控之一部分，或透過下一次內部評核單獨追蹤（準則 1311），作為 QAIP 的一部分。

展現遵循的考量事項

多重項目可以顯示對於準則 1320 的遵循，包含用於記錄與高階管理階層及董事會討論有關內部及外部評核之範圍及頻率的董事會議事錄或其他會議紀錄。董事會議事錄或其他會議紀錄也應提供支持外部評核者或評核團隊資格及獨立性的相關文件。此外，採購文件可能顯示取得此項服務有關的任何招標規定的過程。

其他文件可能顯示對於此項準則的遵循，特別是定期內部及外部評核有關的文件。內部稽核的溝通可能包含外部評核報告副本。此份報告通常提供支持評核者結論的細節，並可能包含針對每一項準則遵循程度的評等。外部評核者可能向高階管理階層及董事會進行簡報，或內部稽核主管可能直接報告 QAIP 的結果。

實施指引 1321

準則 1321 – 「*遵循國際內部稽核執業準則*」一詞之 使用

惟有在品質保證與改善計畫之結果證實內部稽核單位遵循*國際內部稽核執業準則*時，才適合做此聲明。

解釋：

內部稽核單位達到職業道德規範及*本準則*描述之成果時，即為遵循職業道德規範及*本準則*。品質保證與改善計畫之結果同時包含內部評核及外部評核之結果。所有內部稽核業務皆有內部評核之結果。至少存在五年之內部稽核業務亦有外部評核之結果。

入門

內部稽核單位內部及外部評核之實施，皆在於評估內部稽核單位遵循*國際內部稽核執業準則*（*本準則*）及 IIA 職業道德規範之情形，並表示意見。此種評核也可能包括促進改善的建議。

內部稽核主管應了解品質保證及改善計畫 (QAIP) 的要求，並熟悉內部稽核單位最近的內部及外部評核之結果。內部稽核主管通常了解董事會有關「*遵循國際內部稽核執業準則*」聲明之使用的期望。內部稽核主管可能定期與董事會討論此項使用，以取得及持續了解董事會對於該事項的期望。

實施的考量事項

惟有在 QAIP 之結果（同時包含內部評核結果及準則 1312 要求之外部評核結果）支持內部稽核單位遵循本準則時，內部稽核人員才能以文字或口頭傳達此項聲明。一旦外部評核驗證對於本準則之遵循，只要內部評核持續支持此項聲明，內部稽核單位可繼續使用該項聲明，直到下次外部評核為止。

下列的情境說明此項遵循聲明的適當使用：

- 若現行的內部評核或最近的外部評核結果無法確認對於本準則及 IIA 職業道德規範之普遍遵循，內部稽核單位必須停止指出其運作遵循本準則。
- 若內部稽核單位已存在至少五年，且尚未完成外部評核，則內部稽核單位不得指出其運作遵循本準則。
- 若內部稽核單位已於過去五年之內進行外部評核，但未根據其對於董事會所揭露的內部評核頻率，進行內部評核，內部稽核主管應考量其運作是否仍遵循本準則，且在經由內部評核驗證其遵循情形之前，是否適合指出其遵循本準則。
- 內部稽核單位存在未達五年者，只有在書面內部評核（亦即定期自行評核）支持其遵循本準則時，才能指出其運作遵循本準則。
- 若根據準則 1312—外部評核所進行的上一次外部評核已超過五年，內部稽核單位必須停止指出其運作遵循本準則，直到現行的外部評核完成且支持此項結論為止。
- 若外部評核顯示內部稽核單位之運作未遵循本準則的整體結

論，內部稽核單位必須立即停止使用指出其遵循本準則的任何聲明。內部稽核單位不得恢復使用遵循本準則之聲明，直到其已彌補未能遵循的情況，並進行外部評核，以驗證其遵循本準則之整體評估為止。

重要的是，應注意本準則係以原則為基礎。在評估對於本準則之遵循時，可能會有內部稽核單位僅達到部分遵循一項或多項準則的情況。內部稽核單位可展現最終符合內部稽核專業實務核心原則的明確意圖及承諾，該原則為本準則之基礎，但可能有改善的機會，以達到對於本準則的全面遵循。在此種情況下，內部稽核單位在決定其使用遵循之聲明時，應考量整體的遵循結論。

在某個特定專案未能達成遵循本準則的情況，內部稽核單位可能需要揭露未能遵循本準則。內部稽核主管負責揭露未遵循的情形。實施指引 1322—未遵循之揭露，提供有關未遵循本準則的額外資訊。

展現遵循的考量事項

多重項目可以顯示對於準則 1321 的遵循，包含內部及外部評核的副本，其中評核者總結內部稽核單位已達成本準則之遵循。專案報告、內部稽核規程、董事會資料及議事錄，以及其他溝通項目，也可能有助於展現對於此項準則的遵循。

實施指引 1322

準則 1322 – 未遵循之揭露

若未能遵循職業道德規範或本準則，而影響內部稽核單位之整體範圍或運作時，內部稽核主管須向高階管理階層及董事會揭露未遵循之事項及其影響。

入門

內部稽核主管負責確保內部稽核單位進行其品質保證與改善計畫所要求的持續性監督、定期自行評核及獨立的外部評核。這些內部及外部評核之執行，有一部分在於評估內部稽核單位遵循國際內部稽核執業準則（本準則）及 IIA 職業道德規範之情形，並表示意見。內部稽核主管應熟悉內部稽核單位最近的內部及外部評核之結果。

準則 1322 適用於內部稽核主管總結內部稽核單位未能遵循本準則及職業道德規範，且未能遵循可能影響內部稽核單位整體範圍或運作的情況。重要的是，內部稽核主管了解國際專業實務架構的強制性要素、潛在的未遵循情況如何影響內部稽核單位的整體範圍，以及董事會及高階管理階層對於報導任何此類遵循議題的期望。

實施的考量事項

任何內部及外部評核之結果以及內部稽核單位遵循本準則之程度，必須每年至少向高階管理階層及董事會報告一次。這些評核可能發現獨立性或客觀性的受損、範圍受限、資源限制或可能影響內部稽核單位履行其對於利害關係人職責之能力的其他情況。此種未遵循情況通常

於發現時向董事會報告，並記錄於議事錄。

例如，若內部稽核單位未能每五年至少進行一次外部評核，就不能聲明其遵循本準則（參見實施指引 1321—「遵循國際內部稽核執業準則」一詞之使用）。在此種情況下，內部稽核主管會評估此種未遵循的影響。

其他常見的未遵循事例可能包含（但不限於）下列情況：

- 內部稽核人員被指派某項稽核專案，但不符合個別人員客觀性的要求（參見準則 1120—個別人員客觀性）。
- 內部稽核單位承接某項專案，但不具備執行其職責所需的整體知識、技能及經驗（參見準則 1210—技能專精）。
- 內部稽核主管在制定內部稽核計畫時，未能考量風險（參見準則 2010—規劃）

在這些情況下，內部稽核主管會需要評估該項未遵循的情況，並確認其是否影響內部稽核單位整體範圍或運作。重要的是，內部稽核主管也應考量未遵循的情況是否及如何影響內部稽核單位履行其專業職責及／或利害關係人期望的能力。此種職責可能包含有能力針對機構內特定領域提供可靠的確認、完成稽核計畫以及處理高風險領域。

在進行此種考量之後，內部稽核主管會向高階管理階層及董事會揭露該項未遵循的情況及其影響。此種性質的揭露通常涉及與高階管理階層的討論，以及在董事會中向董事報告。內部稽核主管也可能在其與董事會的私下會談、與董事長的單獨會議或透過其他適當的方法，討論未遵循的情況。

展現遵循的考量事項

爲了展現對於準則 1322 的遵循，內部稽核單位應保留任何未遵循本準則或職業道德規範情況及性質的文件。其他可能顯示遵循準則 1322 的項目，包含支持未遵循情況整體影響的文件、報告內部稽核單位未遵循職業道德規範或本準則的董事會議事錄、或知會高階管理階層及董事會有關此種未遵循情況的備忘錄或電子郵件，其可能包含任何已完成之內部或外部評核的結果，以及記錄未遵循情況及其對於內部稽核單位範圍及運作之影響的任何溝通。

實施指引 2000

準則 2000 – 內部稽核單位之管理

內部稽核主管須有效管理內部稽核單位，以確保對機構產生價值。

解釋：

內部稽核單位符合下列情況時，其管理係屬有效：

- 內部稽核單位達到內部稽核規程所含之目的及責任。
- 內部稽核單位遵循本準則。
- 內部稽核單位個別成員遵守職業道德規範及本準則。
- 內部稽核單位考量可能影響機構之趨勢及新興議題。

內部稽核單位考量各項策略、目標及風險；致力於提供強化治理、風險管理及控制過程之各種方法；以及客觀地提供相關之確認時，即為機構及其利害關係人增加價值。

入門

此項準則傳達內部稽核單位主管 (CAE) 在管理內部稽核單位時，須達到的最低標準。內部稽核主管檢視此項準則之解釋中每一項要素相關的要求，可協助其準備施行此項準則。

如同此項準則指出，內部稽核單位主管負責管理內部稽核單位，其方式應促使整體內部稽核單位遵循本準則，以及個別內部稽核人員遵循本準則及職業道德規範。因此，內部稽核主管定期檢視國際專業實務架構 (IPPF)，以因應遵循的細節，是極為重要的。

準則 2000 指出達到內部稽核單位為機構增加價值的原則，所需要的幾項基本條件。內部稽核主管可先檢視內部稽核單位之目的及責任，其由內部稽核主管、高階管理階層及董事會議定，並記錄於內部稽核規程。內部稽核主管研讀組織圖，有助於其辨識機構的利害關係人、架構及報告關係。研讀機構的策略計畫，可讓內部稽核主管深入了解機構的策略、目標及風險。列入考量的風險應包括各種趨勢及新興的議題，例如機構所處產業、內部稽核專業、法規要求，以及政治及經濟情況的相關趨勢及新興議題。內部稽核主管可透過與高階管理階層及董事會談論機構的策略計畫，以蒐集額外的意見。

內部稽核主管的深謀遠慮及準備，可為內部稽核單位的管理奠定基礎，以透過提升機構治理、風險管理及控制過程，並提供攸關之確認，為機構增加價值。

實施的考量事項

在考量前述的資訊之後，內部稽核主管訂定一套符合機構領導階層之目標及期望的內部稽核策略及方法。此外，如同準則 2010 所述，內部稽核主管制定一套以風險為基礎的內部稽核計畫，以決定內部稽核單位各項確認性專案及諮詢專案的優先順序。此種過程考量高階管理階層及董事會的意見以及書面的年度風險評估（準則 2010.A1）。

在內部稽核計畫中，內部稽核主管通常界定內部稽核業務的範圍及應完成事項、指明完成該項計畫所需的資源，以及列出用於發展內部稽核單位並衡量其執行該項計畫之績效及進度的方法。根據準則 2020，內部稽核主管負責向董事會及高階管理階層報告該項計畫、所需資源及資源受限的影響，並獲得核准。該計畫的期中重大變更亦須報告，

並獲得核准。

如同準則 2300 所述，內部稽核主管亦須確保內部稽核資源的有效配置，以達成已核准的計畫。為了實施一套有系統及有紀律用以管理內部稽核單位的方法，內部稽核主管考量 IPPF 的強制性指引，並建立內部稽核政策及程序（準則 2040）。內部稽核政策及程序文件通常組合成一套內部稽核手冊，以供內部稽核單位使用。這些文件可包含用於訓練內部稽核人員的方法及工具。內部稽核主管可要求內部稽核人員簽署聲明，其已閱讀並了解這些政策及程序。

準則 2000 指出，內部稽核主管負責確保內部稽核單位透過提供攸關之確認及提升機構治理、風險管理及控制過程的建議，而為機構增加價值。2100 系列準則及實施指引描述促使內部稽核單位完成這些目標的要求及程序。

內部稽核主管透過監督內部稽核人員及整體內部稽核單位遵循 IPPF 的強制性指引，以確保有效的管理。內部稽核主管亦負責實施準則 1300 要求的品質保證與改善計畫以及 1200 系列準則相關的方法與工具。

內部稽核主管亦須評估內部稽核單位的效能，以遵循準則 2000。內部稽核主管通常用於評估內部稽核單位效率及效果的指標。內部稽核主管基於此項目的可能使用的工具，包含透過稽核結束後的客戶意見調查徵求回饋、完成個別稽核人員的年度績效複核、實施品質保證與改善計畫，以及將內部稽核單位與同業的內部稽核群組進行比較（標竿分析）。

展現遵循的考量事項

內部稽核單位管理的良好程度及其是否為機構增加價值的證據，存在於稽核結束後的客戶意見調查及其他來源的回饋。此外，內部及外部評核有助於衡量內部稽核單位對於 IPPF 強制性指引（包含與內部稽核單位管理有關的績效指標）的遵循，也可以採用內部稽核單位與產業標準比較的結果（亦即標竿分析）。

由於準則 2000 同時要求內部稽核單位層級及個別內部稽核人員的遵循證據，支持遵循 1200 系列準則的證據也有所助益。此種證據也包含個別稽核人員及內部稽核主管的督導評估以及同儕複核，其衡量指標連結至績效及遵循。

2000 系列準則（亦即準則 2010 至 2070）的遵循證據，提供遵循準則 2000 的額外證據。

實施指引 2010

準則 2010 – 規劃

內部稽核主管須訂定一套以風險為基礎的計畫，以決定符合機構目標之內部稽核業務優先順序。

解釋：

為了制定以風險為基礎之計畫，內部稽核主管諮詢高階管理階層及董事會，以了解機構之策略、主要業務目標、相關風險及風險管理流程。內部稽核主管須於必要時檢討及調整該單位之計畫，以回應機構業務、風險、營運、計畫、系統及控制之變動。

入門

內部稽核計畫在於確保內部稽核的範圍，適當地檢視可能影響機構達成其目標之能力的關鍵風險之最大暴險領域。此項準則指引內部稽核主管 (CAE) 在制定內部稽核計畫之初，先徵詢高階管理階層及董事會，以了解機構的策略、業務目標、風險及風險管理流程。因此，內部稽核主管考量機構風險管理流程的成熟度，包含機構是否使用一套正式的風險架構，以評估、記錄及管理風險。較不成熟的機構可能使用較不正式的風險管理方法。

內部稽核主管的準備工作通常包含複核管理階層可能已執行的任何風險評估之結果。內部稽核主管可能運用訪談、意見調查、會議及工作坊等工具，以蒐集整個機構不同層級之管理階層以及董事會及其他利害關係人對於風險的額外意見。

實施的考量事項

內部稽核主管對於機構風險管理方法的複核，可能有助於其決定如何編組或更新稽核範疇，其包含可能列入查核的所有風險領域，而產生一份可以進行的可能稽核專案清單。稽核範疇包含與機構策略計畫有關的專案及提議，並可依照業務單位、產品線或服務、流程、計畫、系統或控制予以編組。

將關鍵風險連結至特定的目標及業務流程，可協助內部稽核主管將稽核範疇編組及將各項風險排序。內部稽核主管採用風險因素法，以同時考量內部及外部風險。內部風險可能影響關鍵的產品及服務、人員以及系統。內部風險的相關風險因素包含該領域自前次稽核後，風險變動的程度；各項控制的品質；以及其他因素。外部風險可能與競爭、供應商或其他產業議題有關。外部風險的相關風險因素可能包含懸而未決的監理或法律變動以及其他政治及經濟因素。

爲了確保稽核範疇涵蓋機構的所有關鍵風險（在可能的範圍內），內部稽核單位通常獨立的複核及證實高階管理階層所辨識的關鍵風險。根據準則 2010.A1，內部稽核計畫必須基於至少每年進行一次的風險評估紀錄，其考量高階管理階層及董事會的意見。如同“詞彙”指出，風險是以影響的重大性及發生的可能性來衡量。

在訂定內部稽核計畫時，內部稽核主管也考量董事會及／或高階管理階層提出的任何要求，以及內部稽核單位依賴其他內部及外部確認提供者工作結果的能力（準則 2050）。

在收集及複核前述資訊之後，內部稽核主管訂定一套內部稽核計畫，其通常包含：

- 建議的稽核專案清單（並指明這些專案的性質為確認性或諮詢專案）。
- 選定每一項建議專案之理由（例如風險等級、距離前次稽核的期間、管理階層變動等）。
- 每一項建議專案的目標及範圍。
- 源自於內部稽核策略的提議或專案清單，但可能與某項稽核專案無直接關係。

雖然稽核計畫通常每年編製一次，其可能根據其他時間循環訂定。例如，內部稽核單位可能維持一套滾動式的 12 個月稽核計畫，並每季重新評估各項專案。內部稽核單位也可能訂定多年期的稽核計畫，並每年評估該計畫。

內部稽核主管與董事會、高階管理階層及其他利害關係人討論內部稽核計畫，以符合不同利害關係人的優先順序。內部稽核主管也聲明該項計畫未能處理的風險領域。例如，此項討論可能讓內部稽核主管有機會檢視董事會及高階管理階層有關風險管理的角色及職責，以及維持內部稽核單位獨立性及客觀性的相關準則（準則 1100 至準則 1130.C2）。內部稽核主管將該項計畫定案之前，仔細考量從利害關係人收到的任何回饋。

內部稽核計畫具有足夠的彈性，以便讓內部稽核主管檢視，並於必要時進行調整，以回應機構業務、風險、營運、計畫、系統及控制的變動。根據準則 2020，內部稽核計畫的重大變動須報請董事會及高階管理階層檢視及核准。

展現遵循的考量事項

遵循準則 2010 的證據存在於書面的內部稽核計畫，以及該計畫所依據的風險評估。支持性的證據也可能存在於內部稽核主管與董事會及高階管理階層討論稽核範疇及風險評估的會議紀錄。此外，存檔的備忘錄也可用於記錄內部稽核主管與整個機構不同層級管理階層人員所進行的類似會談。

實施指引 2020

準則 2020 – 溝通及核准

內部稽核主管須將內部稽核單位之工作計畫、所需資源及後續之重大變更，報請高階管理階層及董事會核閱及通過。若稽核資源受到限制，須將其影響加以溝通。

入門

在向董事會及高階管理階層報告有關內部稽核計畫、內部稽核單位所需資源以及資源受限的影響之前，內部稽核主管 (CAE) 根據在規劃階段所辨識的以風險為基礎之優先順序，決定執行該項計畫所需的資源。上述資源可能包括人員（例如人工小時及技能）、科技（例如稽核工具及技術）、時點／排程（資源的可用性）以及資金。一部分的資源通常予以保留，以因應可能出現的稽核計畫變更，例如可能影響機構的未預期風險，以及高階管理階層及／或董事會要求進行的諮詢專案。例如，由於機構拆分或合併、政治不確定性或法規變動而引進新風險時，可能產生新的內部稽核專案需求。

內部稽核主管、董事會及高階管理階層事前同意需要討論之重大變動的標準，以及溝通此種變動的規約，是有助益的。將這些標準記錄於內部稽核規程或其他文件，可能有所助益。

實施的考量事項

內部稽核主管通常列舉包含於內部稽核計畫的各項稽核，接著評估完成每一項稽核專案所需的資源種類及數量。各項估計通常基於特定專

案的過去經驗或與類似的專案進行比較。內部稽核主管可以比較完成該計畫優先項目所需的資源與內部稽核單位可用的資源，以決定是否存在任何落差。此項比較可以作為決定資源受限之影響的基礎。

內部稽核主管將內部稽核計畫正式提報董事會核准之前，通常與個別的高階主管會面，以徵詢其有關該份提議之計畫的意見。在這些會議中，內部稽核主管可以處理高階主管可能表達的任何關切事項、採納他們的意見（如果合適的話），並取得他們的支持。此項過程可能包含蒐集有關提議的稽核專案時程及資源可用性的額外資訊。該過程可能引進影響工作範圍的變動。內部稽核主管從這些討論獲得的見解，有助於決定在將內部稽核計畫提報董事會核准之前，是否應做任何的調整。

內部稽核主管向董事會簡報內部稽核計畫，可能發生於包含高階管階層的會議。該份提議的內部稽核計畫可能包含：

- 建議的稽核專案清單（並指明這些專案的性質為確認性或諮詢專案）。
- 選定每一項建議專案之理由（例如風險等級、距離前次稽核的期間、管理階層變動等）。
- 每一項建議專案的目標及範圍。
- 源自於內部稽核策略的提議或專案清單，但可能與某項稽核專案無直接關係。

資源的限制影響內部稽核計畫的優先順序。例如，若資源不足以完成該計畫內每一項提議的專案，某項專案可能延後，且某些風險可能未予以處理。向董事會簡報的過程中，內部稽核主管討論內部稽核計畫

及其所依據的風險評估、指出將會處理的風險，以及由於資源受限而未能處理的任何風險。董事會成員在核定內部稽核計畫之前，可以討論該項資訊及提出建議。

內部稽核計畫的訂定具有足夠的彈性，讓內部稽核主管可以進行必要的調整，以回應機構業務、風險、營運、計畫、系統及控制的變動。不過，內部稽核主管必須與董事會及高階管理階層複核該項稽核計畫的重大變動、相關的理由及潛在的影響，以獲得他們的核准。例行排定的每季或半年度董事會議提供複核及調整內部稽核計畫的機會。

展現遵循的考量事項

內部稽核主管可以透過保存發送內部稽核計畫的紀錄，以展現對於準則 2020 的遵循。包含提議之內部稽核計畫複核及核准的董事會議資料副本，也可以證明對於此項準則的遵循。在內部稽核單位風險評估過程中，與高階管理階層的個別討論可以透過備忘錄、電子郵件或筆記予以記錄。董事會議事錄通常包含董事會討論及核准內部稽核計畫、期中的任何變動及／或任何資源受限的影響。

實施指引 2030

準則 2030 – 資源管理

內部稽核主管須確保所需資源之適當、充分及有效配置，以完成既定之工作計畫。

解釋：

所謂適當，係指執行該項計畫所需之知識、技能及其他能力之組合。所謂充分，係指完成該項計畫所需資源之數量。若資源之使用得以最佳方式完成既定之工作計畫，則資源之配置有效。

入門

在訂定內部稽核計畫（準則 2010）並與董事會及高階管理階層複合該計畫時（準則 2020），內部稽核主管 (CAE) 考量及討論完成該計畫優先項目所需的資源。爲了實施準則 2030，內部稽核主管通常先更爲深入的了解在董事會核准的內部稽核計畫之中，內部稽核單位可用的資源。

內部稽核主管可仔細考量在機構的時程限制之下，可用於執行該項計畫的內部稽核職員人數及生產性工作時數。生產性工作時數通常排除諸如有薪休假及用於訓練及行政工作的時數等因素。爲了綜覽內部稽核單位的整體知識、技能及其他能力，內部稽核主管可複核可能有的技能評估文件，或蒐集來自於員工績效評估及稽核後意見調查的資訊。

內部稽核主管也可能需要仔細考慮核定的預算，並考量可用於訓練、

科技或增聘人員，以完成該項計畫的資金。

實施的考量事項

在分配特定資源至核定之內部稽核計畫所辨識的各項專案時，內部稽核主管可考量可用的資源如何對應到執行這些專案所需的特定技能及時點。在此項過程中，內部稽核主管通常致力於補足可能已被辨識的任何落差。

爲了補足內部稽核成員知識、技能及能力有關的落差，內部稽核主管可對現有人員進行訓練、請求機構內的專家擔任特邀之稽核人員、雇用額外的人員或雇用外部服務提供者。若資源的數量不足以有效率及有效果的涵蓋已規劃的專案，內部稽核主管可雇用額外的人員、以協同資源或外包的方式執行專案、使用一位或多位特邀之稽核人員或制定輪動性的稽核程式。

在訂定內部稽核專案的時程時，內部稽核主管考量機構的時程、個別稽核人員時程，以及可受稽核單位的方便性。例如，若某項稽核專案必須於年度中的特定時間進行，完成該專案所需的資源也必須在該時間可供使用。同樣的，若可受稽核單位由於業務需求，在該年度某個期間無法配合查核或受到限制，該專案的安排會避開該段期間。

由於內部稽核主管必須報告資源受限的影響（準則 2020）及內部稽核單位有關內部稽核計畫的績效（準則 2060），重要的是，內部稽核主管持續掌握資源的整體適足性。爲確認資源是適當、充分及有效配置的，內部稽核主管建立評估內部稽核單位績效的衡量指標，並徵詢內部稽核客戶的回饋。

展現遵循的考量事項

遵循準則 2030 的證明文件可包括內部稽核計畫，其包含稽核專案的估計時程及分配的資源。此外，稽核後預計時數與實際時數的比較可予以記錄，以驗證資源的有效配置。有關內部稽核單位及個別稽核人員表現的客戶評估結果通常註記於稽核後報告、意見調查及年度報告。

實施指引 2040

準則 2040 – 政策及程序

內部稽核主管須建立政策及程序，以作為稽核業務之指引。

解釋：

政策及程序之形式及內容取決於內部稽核單位之規模及架構，以及其工作之複雜度。

入門

為了建立引導內部稽核單位的政策及程序，內部稽核主管 (CAE) 考量多項因素。重要的是，確保內部稽核政策與程序符合國際專業實務架構 (IPPF) 的強制性指引。此外，內部稽核政策與程序符合內部稽核規程，有助於確保滿足利害關係人的期望。

內部稽核主管可透過蒐集資訊、釋例及模板（例如透過 IIA 取得），開始訂定各項政策及程序。各項模板可以客製化，以適合機構及特定內部稽核單位的需求。

重要的是，內部稽核主管應考量機構現有的策略、政策及流程，包含機構領導階層是否預期複核及／或核准內部稽核政策及程序。

實施的考量事項

內部稽核主管對於準則 2040 的實施，將大部分決定於機構及內部稽核單位的架構、成熟度及複雜度。雖然一個大型、成熟的內部稽核單位可能具有包含各項政策及程序的正式內部稽核作業手冊，較小型或

較不成熟的單位則可能沒有此種手冊，而可能將各項政策及程序做為個別的文件發布或整合成為稽核管理軟體程式的一部分。

下列主題通常包含於內部稽核手冊或做成其他文件，以協助引導內部稽核單位：

- 內部稽核政策。
 - 內部稽核單位整體目的及責任。
 - 遵循 **IPPF** 強制性指引。
 - 獨立性及客觀性。
 - 倫理。
 - 保護機密性資訊。
 - 紀錄保存。
- 內部稽核程序。
 - 編製以風險為基礎的稽核計畫。
 - 規劃稽核工作及編製專案工作程式。
 - 執行稽核專案。
 - 記錄稽核專案。
 - 溝通結果／報告。
 - 監督及追蹤程序。
- 品質保證與改善計畫。
- 行政事項。
 - 訓練及認證機會。
 - 持續進修需求。
 - 績效評估。

爲了確保內部稽核人員被適當地告知內部稽核政策及程序，內部稽核主管可發布個別的文件、訓練手冊或完整的手冊；並可舉行訓練講習，以檢視這些資訊。內部稽核主管可要求內部稽核人員簽署聲明書，指出其已閱讀及了解各項政策及程序。

內部稽核主管或被指派監督內部稽核流程及新興議題的內部稽核經理應定期複核內部稽核政策及程序。此種複核可包含於內部稽核單位的內部評核（準則 1311）及每五年至少進行一次的外部評核（準則 1312）。

爲回應品質保證與改善計畫以及內部稽核人員或受查單位的回饋意見（例如透過客戶滿意度調查），可能產生作業變動的建議。若已進程序性變動，可以書面溝通及／或於內部稽核成員會議中討論，以協助確保對這些變動的了解；也可以進行訓練（例如，示範新的程序）。

展現遵循的考量事項

各項政策及程序文件證明對於準則 2040 的遵循。內部稽核政策及程序已向內部稽核人員明確溝通的證據，可包含內部稽核成員會議議程及紀錄、電子郵件、已簽署的聲明書、訓練時間表或類似的文件。

實施指引 2050

準則 2050 – 協調及依賴

內部稽核主管應與稽核業務之其他內部及外部確認性及諮詢服務提供者分享資訊及協調作業，並考量依賴其工作，以確保工作範圍之適當及減少工作之重複。

解釋：

在協調作業時，內部稽核主管可依賴其他確認性及諮詢服務提供者之工作。內部稽核主管應建立一致之依賴基礎，並考量確認性及諮詢服務提供者之能力、客觀性及專業上應有之注意。內部稽核主管亦應清楚地了解其他確認性及諮詢服務提供者所執行工作之範圍、目的及結果。在依賴他人之工作時，內部稽核主管仍負責確保內部稽核單位形成之結論及意見獲得適當之佐證。

入門

確認性及諮詢服務提供者的角色隨著機構而異。因此，為了進行這些服務提供者的協調作業，內部稽核主管 (CAE) 透過檢視組織圖及董事會議程或議事錄，以辨識現有的確認性及諮詢服務提供者的各種角色。這些角色通常被分類為內部提供者或外部提供者。

- 內部提供者包括向高階管理階層報告或為高階管理階層一部分的監督職能。他們參與的領域，可能包括環保、財務控制、衛生與安全、IT 安全、法律、風險管理、遵循或品質保證等。根據 IIA 的三道防線模式，這些領域通常被視為“第二道防線”

作業。

- 外部確認提供者可能向高階管理階層或外部利害關係人報告，或可能由內部稽核主管聘用，並向其報告。

確認性及諮詢服務提供者經過辨認之後，內部稽核主管根據機構的保密性要求，考量可以與他們分享的資訊類型及數量。重要的是，內部稽核主管考量分享機密性資訊的限制，特別是與外部人士的分享。

實施的考量事項

內部稽核主管與每一位服務提供者會面，以收集足夠的資訊，以便協調機構的確認性及諮詢作業。在該機構保密要求的限制之下，各方當事人分享即將進行的複核、評估及稽核之目標、範圍及時點；先前稽核的結果；以及依賴另一方工作的可能性。

確認性作業的協調過程隨機構而異。在較小型的機構裡，此種協調可能較不正式。在大型或高度監理的機構裡，此種協調可能正式及複雜。

確認性範圍的一種協調方式，在於透過連結已辨識的重大風險與相關的確認性來源，並將每一種風險類別獲得的確認性水準進行評等，以建立確認性地圖。由於此份地圖是全面的，其暴露確認性範圍的缺口及重複，讓內部稽核主管得以評估每個風險領域確認性服務的充足性。上述結果可以和其他確認性服務提供者討論，以便各方當事人可針對如何協調作業，以便將重複的工作最小化及確認性範圍的效率及效果最大化。

另一種協調確認性範圍的方法為合併確認模式，其中內部稽核可協調與第二道防線職能（例如遵循職能）的確認性工作，以降低內部稽核

專案的性質、頻率及重複。

協調作業的例子包含：

- 已規劃工作之性質、範圍及時點的同步化。
- 確保對於確認性技術、方法及用詞的共同瞭解。
- 可以相互使用對方的工作程式、工作底稿及報告。
- 依賴對方的工作，以減少工作的重複。
- 根據已完成工作的結果，舉行間歇性的會議，以決定是否有必要調整已規劃工作的時點。

內部稽核主管可能因為不同的理由（例如評估超越內部稽核單位專精的特殊領域，或增進內部稽核計畫以外的風險涵蓋範圍），而選擇依賴其他服務提供者的工作。不過，若內部稽核單位依賴另一個服務提供者的工作，內部稽核主管對於內部稽核結論及意見保留最終的責任。因此，重要的是，內部稽核主管建立一致的過程及標準，以決定內部稽核單位是否可以依賴其他服務提供者的工作。在這個過程中，內部稽核主管可以：

- 透過考量該提供者是否具有或可能形式上具有任何利害衝突以及是否業已揭露，藉以評估客觀性。
- 透過檢視提供者的報告關係及此種安排的影響，藉以考量獨立性。
- 透過驗證提供者的專業經驗、資格、認證及聯屬關係是否適當及適時更新，藉以確認適任性。
- 透過檢視提供者用於完成該項工作的實務要素（亦即提供者的方法及該工作是否適當地規劃、督導、記錄及複核），藉以評

估專業上應有的注意。

- 內部稽核主管也可以嘗試了解已實際執行工作的範圍、目標及結果，以決定可以依賴提供者工作的程度。內部稽核主管通常考量提供者的發現是否合理，以及是否基於充分、可靠及攸關的稽核證據。內部稽核主管決定是否需要額外的工作或測試，以取得充分的證據來支持或增加想要的依賴程度。若需要進行額外的的工作，內部稽核單位可以重新測試另一位提供者的結果。

展現遵循的考量事項

遵循準則 2050 的證據可能包含有關不同的確認性及諮詢角色及責任之溝通，其可能記錄於與個別確認性及諮詢服務提供者的會議紀要，或與董事會及高階管理階層舉行會議的紀錄。依賴其他提供者工作的相關要求之遵循，也可以透過內部稽核主管記錄該項過程及用於決定內部稽核單位能否依賴提供者工作的標準，予以證明。協調確認性或諮詢服務提供者之要求的遵循，可以透過辨識各個領域由哪一位提供者負責提供確認性或諮詢服務之確認性地圖及／或合併內部稽核計畫，予以證明。

實施指引 2060

準則 2060 – 向高階管理階層及董事會報告

內部稽核主管須將內部稽核單位之目的、職權、責任及工作計畫執行以及遵循職業道德規範及本準則之情形，定期向高階管理階層及董事會提出報告。報告內容另須包括重大之暴險與控制問題，包含舞弊風險、治理問題以及需要高階管理階層及／或董事會注意之其他事項。

解釋：

報告頻率及內容之決定，係由內部稽核主管、高階管理階層及董事會共同決定。報告之頻率及內容取決於所欲溝通資訊之重要性以及高階管理階層及／或董事會所應採取相關行動之急迫性。

內部稽核主管向高階管理階層及董事會之報告與溝通須包含下列資訊：

- 稽核規程。
- 內部稽核單位之獨立性。
- 稽核計畫及其執行進度。
- 資源需求。
- 稽核業務之結果。
- 遵循職業道德規範及本準則，以及用於處理任何重大遵循議題之行動計畫。
- 根據內部稽核主管之判斷，管理階層對於風險之回應可能不被機構接受。

內部稽核主管之上述及其他溝通要求分述於本準則。

入門

有效的與高階管理階層及董事會溝通，是內部稽核主管的一項主要責任，而此項準則彙集本準則提及的內部稽核主管主要報告要求。在實施有關溝通的準則時，內部稽核主管通常需要了解高階管理階層及董事會對於報告的期望，其可能敘明於審計委員會規程。三方通常討論並共同決定最適合於機構的內部稽核報告的頻率、形式及報告時程，以及不同類型之稽核資訊的重要性及急迫性。針對內部稽核主管如何報告重要及緊急的風險或控制事項，以及高階管理階層與董事會應採取的相關行動等事項，在事前達成共識，也可能是有助益的。

此外，內部稽核主管可能會發現制定或複核下列事項是有助益的：

- 內部稽核規程，包含內部稽核之目的、職權、責任等。
- 內部稽核計畫以及用於衡量內部稽核單位完成該計畫之進度的績效指標。
- 品質保證與改善計畫，其衡量內部稽核單位對於國際專業實務架構 (IPPF) 之強制性指引的遵循。
- 用於辨識重大風險及控制議題的流程。

實施的考量事項

雖然準則 2060 容許報告頻率及內容方面的彈性，其指出這些因素會取決於資訊的重要性以及高階管理階層及／或董事會需要針對溝通事項採取行動的急迫性。此外，某些準則對於報告的頻率有特定的要求。例如，每年必須至少溝通一次的项目包含內部稽核單位的機構獨立性（準則 1110）及內部稽核單位績效之持續監督的結果（準則 1320）。

為維持及追蹤與高階管理階層及董事會一致及有效的溝通，內部稽核主管可考量使用一份本準則指出的所有報告要求之清單，內容包含下列主題：

- 內部稽核規程。
- 內部稽核單位的機構獨立性。
- 內部稽核計畫、資源需求及績效。
- 稽核專案的結果。
- 品質保證與改善計畫。
- 遵循職業道德規範及本準則。
- 重大風險及控制問題，以及管理階層對於風險的承受水準。

此份清單可能包含溝通的時程以及有關核准要求的提醒。在董事會議程列為常設事項，可確保內部稽核主管定期進行溝通的機會。

內部稽核規程

根據準則 1000—“目的、職權及責任”，內部稽核單位的目的、職權及責任須正式界定於內部稽核規程。內部稽核主管負責定期複核該規程，並報請高階管理階層及董事會核准。根據準則 1010—“內部稽核規程中強制性指引之確認”，已於內部稽核規程承認的內部稽核任務及 IPPF 強制性要素，也應予以討論。

內部稽核單位的機構獨立性

根據準則 1110—“機構之獨立性”，內部稽核單位的機構獨立性，須每年向董事會確認。此外，根據準則 1110.A1，對於決定內部稽核範圍、執行工作或溝通結果的任何干預及其影響，須向董事會揭露。如

同準則 1111—“與董事會之直接互動”的要求，獨立的報告關係對於促進內部稽核主管直接與董事會溝通是非常重要的。

內部稽核計畫、資源需求及績效

準則 2020—“溝通及核准”及相關的實施指引指明內部稽核單位計畫及資源需求的溝通細節。準則 2060 增加要求報告內部稽核單位執行其計畫的績效。內部稽核主管可藉此機會舉例說明內部稽核單位及其建議的實施，所增加及保護的價值。爲了將績效水準數量化，許多內部稽核主管使用各種關鍵績效指標，例如已完成稽核計畫的百分比、已被接受或採行的稽核建議，或提出報告所需的平均時間。此外，董事會及／或高階管理階層提出之任何特殊需求的更新資訊，可於董事會中討論。

稽核專案的結果

2400 系列準則涵蓋稽核專案結果溝通的要求，包含專案溝通須包含的資訊、該資訊的品質，以及影響特定專案的錯誤或遺漏、或未遵循職業道德規範或本準則。準則 2440—“結果之傳送”討論內部稽核主管對於專案最終溝通的責任，以及準則 2450—“整體意見”描述提出整體意見的標準。

品質保證與改善計畫

1300 系列準則涵蓋內部稽核主管對於訂定及維持包含內部及外部評核之品質保證與改善計畫的責任。準則 1320—“品質保證與改善計畫之報告”列示內部稽核主管向高階管理階層及董事會溝通之要求，其包含各項評核結束時需進行此種報告。不過，內部稽核單位績效之持續

性監督的結果（屬於內部評核過程的一部分）必須每年至少報告一次。關於內部稽核單位的外部評核每五年至少須進行一次，準則 1312—“外部評核”要求內部稽核主管與董事會討論外部評核者或評核團隊的資格及獨立性，包含任何潛在的利害衝突。內部稽核主管應鼓勵董事會監督外部評核，以減少被認定或潛在的利益衝突。

遵循職業道德規範及本準則

準則 1320—“品質保證與改善計畫之報告”及其實施指引也描述內部稽核單位遵循職業道德規範及本準則之報告細節。準則 1322—“未遵循之揭露”指出“若未能遵循職業道德規範或本準則，而影響內部稽核單位之整體範圍或運作時，內部稽核主管須向高階管理階層及董事會揭露未遵循之事項及其影響。”準則 1322 也描述報導未遵循情形的考量事項。準則 2431—“專案未遵循之揭露”規定未遵循職業道德規範或本準則而影響特定專案時，必須揭露的資訊。此外，準則 2060 要求內部稽核主管溝通用於處理與未遵循相關的任何重大議題的行動計畫。

重大風險及控制問題，以及管理階層對於風險的承受

內部稽核主管報告的一項主要目的在於向高階管理階層及董事會提供有關機構治理（準則 2110）、風險管理（準則 2120）及控制（準則 2130）的確認及建議。透過實施 2100 系列準則，可以獲取對於這些過程的深入了解。準則 2060 辨識內部稽核主管報告可能嚴重影響機構及其達成目標之能力的重大風險及控制問題的責任。重大問題係指需要高階管理階層及董事會注意者，其可能包含利害衝突、控制缺失、

錯誤、舞弊、違法行爲、無效果及無效率。

若內部稽核主管認定高階管理階層決定承擔之風險水準超過機構可承受之水準，須先與高階管理階層討論此事項。若內部稽核主管與高階管理階層未能解決此事項，準則 2600 指引內部稽核主管向董事會報告此事項。若此事項過於急迫，而無法等到排定的董事會（例如重大舞弊），內部稽核主管應設法及早報告。

展現遵循的考量事項

內部稽核主管與高階管理階層及董事會討論有關內部稽核規程的內容、內部稽核單位有關內部稽核計畫的績效，以及重大的暴險及控制問題，可以記錄於與董事會及高階管理階層的議程及會議紀錄。上述人士之間的討論也可能記錄於報告及簡報，並附上發送名單。臨時委員會會議紀錄及書面報告以及以電子傳送的其他溝通，也可展現對於準則 2060 的遵循。董事會及高階管理階層意見調查結果及內部稽核主管績效評估可能包含回饋意見，其指出內部稽核主管與此項準則有關之溝通的品質及效果。內部稽核主管也可能維持一份記錄報告頻率及核准要求的溝通檢查表。

實施指引 2070

準則 2070 – 外部服務提供者與機構對於內部稽核之 責任

外部服務提供者扮演內部稽核單位之角色時，該服務提供者須讓該機構知悉，該機構具有維持有效內部稽核業務之責任。

解釋：

上述責任之展現，係透過品質保證與改善計畫，以評估職業道德規範及本準則之遵循情形。

入門

當外部服務提供者受雇於某個機構作為其內部稽核單位時，重要的是，該外部服務提供者了解 1300 系列準則，並讓該機構知悉其有責任維持一套涵蓋內部稽核業務所有層面的品質改善與保證計畫 (QAIP)。外部服務提供者應確保 QAIP 涵蓋內部稽核業務運作及管理的所有層面，符合國際專業實務架構 (IPPF) 強制性要素及內部稽核專業的最佳實務。

QAIP 針對內部稽核單位及其在機構內的服務品質做出結論，並可能引發持續改善的建議。QAIP 必須包含持續性監督、定期自行評核，以及由合格獨立人士進行的外部評核，以支持對於*國際內部稽核執業準則*（本準則）及 IIA 職業道德規範的遵循。

1300 系列準則的實施指引提供更多關於 QAIP 的資訊，包含內部及外部評核、向董事會及高階管理階層報告結果，以及「遵循*國際內部稽*

核執業準則」一詞之使用。

實施的考量事項

當機構將內部稽核工作委外時，其並未免除對於維持有效內部稽核業務的責任。因此，即使內部稽核業務已委外，機構仍負責確保內部稽核業務有效果及有效率地履行其職責並遵循本準則，以及個別內部稽核人員遵循本準則及職業道德規範。

準則 1300—“品質保證與改善計畫”所要求的 QAIP 同時包含內部及外部評核。當機構雇用外部服務提供者擔任內部稽核主管 (CAE) 時，該服務提供者必須讓機構知悉該機構具有維持有效內部稽核業務之責任，其包含確保 QAIP 同時包含符合本準則之內部及外部評核。

內部稽核主管或受雇擔任內部稽核主管角色的外部服務提供者應確保機構有關 QAIP 的責任。一般而言，機構與外部服務提供者之間的合約（亦即專案委託書）指明該服務提供者有關 QAIP 之責任及應交付事項。外部服務提供者受雇擔任內部稽核主管並作為該機構之外包內部稽核單位，也可能與高階管理階層及董事會舉行會議，以討論該機構的責任以及 QAIP 的性質及要求。1300 系列準則敘明這些要求。

- **準則 1300—“品質保證與改善計畫”** 解釋內部稽核主管必須訂定及維持一套涵蓋內部稽核單位所有層面的品質保證與改善計畫。當外部服務提供者承擔內部稽核主管的角色時，若屬於合約協議的一部分，該服務提供者可能實際訂定及維持 QAIP。不過，雇用機構仍對於內部稽核業務的品質負有最終責任。

- **準則 1310**— “品質保證與改善計畫之要求” 規定 QAIP 必須同時包含內部及外部評核。
- **準則 1311**— “內部評核” 指出強制性內部評核須同時包含持續性監督及定期自行評核。當內部稽核業務完全外包給外部服務提供者時，外部服務提供者可以根據合約執行持續性監督及定期自行評核。
- **準則 1312**— “外部評核” 解釋外部評核的要求，包含評核的形式及頻率（每五年至少一次）以及外部評核者或評核團隊資格及獨立性的要求。重要的是，在整個內部稽核業務外包給外部服務提供者的情況下，外部評核的範圍僅基於為雇用機構所進行的工作。此外，機構應確保被選定執行外部評核的外部評核者或評核團隊符合獨立性的要求。
- **準則 1320**— “品質保證與改善計畫之報告” 列示內部稽核主管向高階管理階層及董事會報告 QAIP 結果的責任。外部服務提供者受雇擔任內部稽核主管並作為該機構之外包內部稽核單位，通常與董事會及高階管理階層舉行會議，以討論報告的要求及期望。
- **準則 1321**— “**「遵循國際內部稽核執業準則」**一詞之使用” 指出，惟有在 QAIP（包含內部及外部評核）的結果支持遵循本準則時，內部稽核單位才適合以書面或口頭做此聲明。
- **準則 1322**— “未遵循之揭露” 要求內部稽核主管或受雇擔任內部稽核主管角色的外部服務提供者揭露內部稽核單位未能遵循本準則或職業道德規範的任何事例，以及該未遵循情況如何影響內部稽核單位的整體範圍或運作。

展現遵循的考量事項

多種文件可以顯示對於準則 2070 的遵循。首先，機構與外部服務提供者之間的合約（亦即專案委託書）可能提供機構有關維持 QAIP 之責任的證據。此種責任的兩項主要產出為 QAIP 紀錄以及內部與外部評核的結果。就內部評核而言，相關文件通常包含持續監督工作的結果，含發現、改正行動計畫，以及因定期內部評核結果而採取的改正行動，以改善對於 IPPF 強制性要素的遵循。此外，為改善內部稽核效率及效果而採取之改正行動的任何文件，可能有助於展現對於此項準則的遵循。就外部評核而言，外部評核者或評核團隊提供的文件，或經過獨立外部驗證之自行評核文件，可用以顯示對於此項準則的遵循。

外部服務提供者與高階管理階層及董事會的會議議程及紀錄，可顯示外部服務提供者已溝通該機構有關維持有效內部稽核業務的責任。會議紀錄也可證明內部稽核主管依照本準則的要求，報告 QAIP 的結果。此項溝通的證據也包含存檔的備忘錄或其他書面文件。

實施指引 2100

準則 2100 – 工作性質

內部稽核單位須以有系統、有紀律及以風險為基礎之方法，評估及協助改善機構之治理、風險管理及控制過程。當稽核人員主動且其評估可提供新見解及考量未來影響時，內部稽核之可信度及價值獲得提升。

入門

在遵循準則 2100 時，需要徹底了解治理、風險管理及控制的觀念，其定義於*國際內部稽核執業準則*以及特別適用於這些觀念的個別準則：準則 2110—治理、準則 2120—風險管理以及準則 2130—控制。內部稽核單位了解機構的目標，也是重要的。

取得上述了解之後，內部稽核主管 (CAE) 通常訪談高階管理階層及董事會，以了解各利害關係人有關治理、風險管理及控制的角色與責任。一般而言，董事會負責指引治理過程，而高階管理階層負責領導風險管理及控制過程。

內部稽核人員需要了解業務，以便執行有意義的評估，並可能使用既定的治理、風險管理及控制架構作為評估的指引。此外，內部稽核人員可利用其知識、經驗及最佳實務，以主動的強調所觀察到的缺失，並提出改善建議。

為了有助於內部稽核單位了解業務策略及風險，內部稽核主管通常會檢視董事會及委員會規程、議程及議事錄，以及機構的策略計畫。內

部稽核主管也會檢視機構的使命、主要目標、關鍵風險以及用於將這些風險減輕至可接受水準的主要控制。在進行此項檢視的過程中，內部稽核單位可以對於機構所使用的治理、風險管理及控制之定義、架構、模式及過程，取得深入的見解。內部稽核人員了解機構內與這三項過程有關的主要角色，其可能包括董事長、執行長及其他高階主管（例如財務、倫理、風險、遵循、人力資源、資訊科技）以及其他人員，也可能是有助益的。

有關治理、風險管理及控制的更多資訊，請參見準則 2110、2120 及 2130 的實施指引。

實施的考量事項

爲了開始實施此項準則，內部稽核主管通常與董事會及高階管理階層討論此項準則的要求、各項角色及責任，以及內部稽核單位有效率及有效果的評估治理、風險管理及控制，並對其做出貢獻的最佳策略。

內部稽核主管可將與董事會、高階管理階層及內部稽核單位之角色、職責及應負責任有關之任何預望，記載於內部稽核規程。此種作法透過確認高階管理階層及董事會對於治理、風險管理及控制負最終責任，而內部稽核單位負責針對這三項過程提供客觀的確認性及諮詢作業，以期維護內部稽核單位的獨立性。

爲了制定用於評估機構治理、風險管理及控制的適當策略，內部稽核主管通常考量這三項過程的成熟度、機構文化以及對這些過程負責之人員的資歷。接著，內部稽核主管評估這三項過程的相關風險。內部稽核主管可能使用高階管理階層採用的既定架構（例如 COSO 委員

會的內部控制架構及企業風險管理架構、南非 King 公司治理報告或 ISO31000），以指引上述評估。在此項評估過程中，內部稽核主管記錄並與高階管理階層討論任何攸關的觀察事項及結論。內部稽核主管也提供強化這些過程的建議，並可能將重大的觀察事項向上提報至董事會。

若未採用既定的架構指引機構的治理、風險管理及控制過程，內部稽核主管可能考量建議一套適當的架構，藉以引導高階管理階層提升這些過程。

展現遵循的考量事項

可以展現對於此項準則的遵循的文件包含內部稽核規程，其記載內部稽核單位有關治理、風險管理及控制的角色及責任。此外，內部稽核計畫或內部稽核主管、董事會及高階管理階層討論此項準則之要素的會議紀錄也可以證明對於本準則之遵循。專案計畫可以展現內部稽核單位有紀律、有系統及以風險為基礎的方法，以及專案報告可以展現攸關及增加價值之結果的成果。

額外的遵循證據描述於準則 2110、2120 及 2130 的實施指引。

實施指引 2110

準則 2110 – 治理

內部稽核單位須評估機構之治理過程，並提出適當之改善建議：

- 做成策略性及營運決策。
- 督導風險管理及控制。
- 提倡機構合宜之倫理與價值觀。
- 確保機構有效之績效管理及責任歸屬。
- 對機構內之適當對象溝通風險及控制資訊。
- 確保董事會、外部稽核人員、內部稽核人員、其他確認性服務提供者與管理階層間作業協調及資訊溝通。

入門

為履行此項準則，內部稽核主管及內部稽核人員首先清楚了解治理的觀念及典型的治理過程之特性。他們也考量國際內部稽核執業準則詞彙中有關治理的正式定義，並熟悉全球接受之各種治理架構及模式（例如 COSO 架構或 ISO 31000）。

治理架構、模式及要求隨著機構型態及法規管轄區而有不同。機構如何設計及施行有效治理的各項原則，也取決於該機構規模、複雜度、生命週期、成熟度及利害關係人結構，以及該機構應遵循的法規等因素。根據該機構使用的架構或模式，內部稽核主管評估治理並向管理階層提出建議的方式會有差異。

其次，內部稽核主管仔細考量目前的內部稽核計畫是否涵蓋機構之治

理過程及因應其相關風險。治理並不是以一套獨立的流程及架構存在。相反的，治理、風險管理與內部控制為相互關聯。例如，在擬定策略時，有效的治理作業會考量風險。同樣的，風險管理有賴於有效的治理（例如高層的基調；風險胃納、容忍度及文化；以及風險管理的監督）。相對的，有效的治理依賴內部控制以及向董事會溝通這些控制的有效性。

內部稽核主管可能需要閱讀董事會及其委員會之規程以及會議議程與紀錄，以便深入了解董事會在機構治理所扮演的角色，尤其是策略性及營運決策之制定。內部稽核主管也可能與其他重要之治理角色（例如董事長、政府機構之最高民選或派任首長、倫理長、人力資源主管、獨立的外部稽核人員、法遵長、風控長等）交談，以更為了解該機構現有之特定流程及確認性作業。若該機構屬於受管制產業，內部稽核主管可能需要複核主管機關指定之任何治理關切事項。

對於治理的了解，是內部稽核主管與董事會及高階管理階層討論下列事項的基礎：

- 治理的定義以及該機構治理過程之性質。
- 執業準則 2110 之要求。
- 內部稽核單位之角色。
- 可能改善內部稽核單位遵循執業準則之任何作法及計畫的變動。

此種討論將有助於確保在有關治理之組成項目方面，內部稽核主管能與董事會及高階管理階層達成共識及一致期望，以便執行適當之內部稽核計畫及作法。

實施的考量事項

內部稽核單位在風險評估及擬訂稽核計畫過程中會考量治理流程。內部稽核主管通常辨識機構中風險較高之治理流程，透過定案之稽核計畫所描述的確認及諮詢專案予以因應。此外，準則 2110 特別指出內部稽核單位負責評估並提出適當的改善建議，以改善下列治理過程：

- **做成策略性及營運決策**—為了評估機構制定策略性及營運決策之治理過程，內部稽核單位可能檢視過去的稽核報告及董事會議事錄、董事會政策手冊或相關的治理文件，其有助於了解這些決策如何討論及定案。此種複核通常可顯示機構是否已建立既定、一致的決策制定過程。此外，與部門主管的訪談可顯示策略性及營運決策形成的過程為何。
- **督導風險管理及控制**—為了確認機構如何督導其風險管理及控制作業，內部稽核單位通常複核用於執行年度風險評估的過程。內部稽核單位也可複核風險管理策略討論會議之議事錄以及先前進行的風險評估，並可訪談重要的風險管理人員，例如法遵、風控及財務主管。上述過程所取得之資訊可與標竿及產業趨勢比較，以確保所有攸關風險已被考量。
- **提倡機構合宜之倫理與價值觀**—為了評估機構如何倡導內部及外部商業夥伴之間的倫理及價值觀，內部稽核單位複核機構之相關目標、計畫及作業。這些項目可能包含使命及價值聲明、行為規範、人員僱用及訓練流程、防弊及舉發政策，以及熱線與調查過程。內部稽核單位可利用調查及訪談，以衡量這些努力是否建立倫理準則與價值觀的充分認識。
- **確保機構有效之績效管理及責任歸屬**—為了評估機構如何確保

有效的績效管理及責任歸屬，內部稽核單位可檢視機構人員薪酬、目標設定及績效評估之相關政策及流程。內部稽核單位也可複核相關的衡量（例如關鍵績效指標）及激勵辦法（例如紅利），確認其是否適當地設計及執行，以避免或偵測不當行為或過度承受風險，並支持符合機構策略目標之行動。

- **對機構內之適當對象溝通風險及控制資訊**—為了評估機構向適當領域溝通風險及控制資訊之情形，內部稽核單位可以取得內部報告、通訊、相關備忘錄與電子郵件以及職員會議紀錄，以確認風險及控制之相關資訊是否完整、正確並即時傳送。內部稽核單位可利用調查及訪談，以衡量機構人員對於其風險及控制責任以及這些責任若未履行而對機構造成影響之了解程度。在確認性專案及諮詢專案中，內部稽核單位也評估接受檢視之單位如何溝通風險及控制資訊。
- **確保董事會、外部稽核人員、內部稽核人員、其他確認提供者與管理階層間作業協調及資訊溝通**—為了評估機構在不同當事人間協調作業及溝通資訊之能力，內部稽核單位可辨識包含這些群體的會議（例如董事會、審計委員會及財務委員會），並確認其開會的頻率。內部稽核單位成員可以參與者或觀察員的身分參加這些會議，並檢視在這些群體間傳送的會議紀錄、工作計畫及報告，以便得知他們如何協調作業及相互溝通。

內部稽核人員可以用不同的方式評估治理實務及建議改善治理的作法。他們可以針對機構內治理流程的設計及有效性，提供獨立、客觀的評估。除了提供確認之外（或不提供確認），內部稽核人員可以選擇提供諮詢服務。這可能是較佳的作法，特別是當已知問題存在或治

理過程不成熟時。無論是提供諮詢或確認性服務，內部稽核主管可能決定利用持續性監督的方法，例如指派內部稽核人員觀察治理相關單位的會議，並持續提供建議。通常不會嘗試進行單次的治理稽核。相反的，內部稽核單位對於治理過程的評估，較可能基於長期間透過多次稽核任務所取得的資訊。

若整體的治理評估是適當的，其會考量：

- 上述之特定治理流程的稽核結果。
- 未特別聚焦於治理之稽核所出現的議題，例如：
 - 策略規劃。
 - 風險管理流程。
 - 營運效率與效果。
 - 財務報導的內部控制。
 - 資訊科技、舞弊及其他領域的相關風險。
 - 相關法規的遵循。
- 管理階層評估（例如遵循檢查、品質稽核、內部控制自行評估）的結果。
- 外部確認提供者（例如法律調查人員、政府審計部門及會計師事務所）及主管機關人員之工作。
- 內部確認提供者或第二道防線職能（例如衛生及安全、法遵、品管）之工作。
- 治理議題之其他資訊，例如不利事件指出改善治理流程的機會。

在規劃、評估及報告階段，內部稽核人員考量各種結果的可能性質及

後果，並確保與董事會及高階管理階層之適當溝通。

展現遵循的考量事項

個別治理流程之內部稽核報告以及包含任何諮詢服務衍生之確認性相關評估與建議之整體治理報告，可做為遵循準則 2100 之佐證文件。內部稽核主管報告內部稽核單位對於治理實務之整體評估的董事會議事錄也可作為佐證文件。董事會議資料可佐證董事會已適當了解高階主管之薪酬及獎勵措施，並監督其績效。機構人員及商業夥伴簽署的聲明書展現機構對於提升其倫理及價值意識所作的努力。

實施指引 2120

準則 2120 – 風險管理

內部稽核單位須評估風險管理過程之有效性，並對其改善做出貢獻。

解釋：

風險管理過程是否有效之決定，源自於內部稽核人員針對下列項目的判斷：

- 機構之目標支持及符合機構之使命。
- 重大風險業已辨識及評估。
- 選擇適當之風險回應，使得風險符合機構之風險胃納。
- 攸關之風險資訊業已及時取得，並於機構內溝通，以便於工作人員、管理階層及董事會履行其職責。

內部稽核單位執行多項專案時，可蒐集上述資訊，以支持此項評估。這些專案結果的整體檢視，有助於瞭解機構的風險管理過程及其成效。

風險管理過程係透過持續性管理活動、個別評估，或兩者同時採行之方式，予以監控。

入門

爲了符合此項準則，內部稽核主管與內部稽核人員首先清楚地了解風險胃納以及機構的業務使命及目標。完全的了解管理階層所辨識的機構業務策略及風險，也是重要的。

風險之性質可能是財務、營運、法律／規範或策略性的。*國際內部稽核執業準則*詞彙對於風險管理的定義以及已於全球發布的風險管理架構及模式，應一併考量。此外，實施指引 2100—“工作之性質”可能有助於奠定實施準則 2120 所需要的基礎。

由於此項準則賦予內部稽核單位評估風險管理過程之效果的工作，內部稽核人員通常會取得了解機構目前的風險管理環境及用於處理先前風險的現有改正計畫。在內部稽核人員開始實施準則 2120 之前，重要的是要知道機構如何辨識、評估及監督風險。

在進行風險評估時，內部稽核單位會考量機構的規模、複雜性、生命週期、成熟度、利害關係人，以及法規及競爭環境。機構環境近期內的變動（例如，新法規、新的管理階層成員、新的組織架構、新流程以及新產品）可能已引進新的風險。內部稽核主管也可以複核機構風險管理實務的成熟度，並確認內部稽核單位會依賴管理階層風險評估的程度。

最後，內部稽核單位應具備一套既定的風險管理議題之規劃、稽核及報導過程。內部稽核人員也會在與特定領域或流程有關的確認性及諮詢複核過程中，評估風險管理。

實施的考量事項

透過準則 2120 的實施，內部稽核主管及整個內部稽核單位最終會展現其對於機構風險管理過程的了解，並尋求改善的機會。經由與高階管理階層及董事會的會談，內部稽核主管會考量機構的風險胃納、風險容忍度及風險文化。內部稽核單位應提醒管理階層注意新的風險及

未被適當抑減的風險，以及提供有關適當風險回應的建議及行動計畫（例如，承受、尋求、移轉、抑減或規避）。此外，內部稽核單位應取得充分的資訊，以評估機構風險管理過程的效果。

透過複核機構的策略計畫、業務計畫及政策，並與董事會及高階管理階層進行討論，內部稽核主管可以獲得深入的見解，以評估機構的策略目標是否支持及配合其任務、願景及風險胃納。中階管理階層的訪談可提供有關業務單位層級與機構任務、目標及風險胃納配合的額外深入見解。

內部稽核人員應徹底地探索機構如何辨識及評估風險以及如何決定哪些風險是可接受的。內部稽核單位通常會評估董事會及擔任關鍵風險管理角色之人員的責任及風險相關流程。為了完成此事項，內部稽核人員可複核最近由高階管理階層、外部稽核人員、監理人員及其他來源所完成及發布的風險評估及相關報告。

此外，內部稽核單位通常自行執行風險評估。與管理階層及董事會的討論以及機構政策及會議紀錄的檢視，通常會揭示機構的風險胃納，以便內部稽核主管及內部稽核單位校準其建議的風險回應。內部稽核單位可考量使用既定的風險管理或控制架構（例如 COSO 委員會的架構或 ISO 31000）以協助辨識風險。為了掌握最新的潛在暴險與機會，內部稽核單位也可能研究與機構所屬產業有關的新發展及趨勢，以及可用於監督、評估及回應此等風險與機會的流程。

透過這些步驟的採行，內部稽核人員可以獨立的執行落差分析，以確認重大風險是否已被適當的辨識及評估，而且內部稽核單位可為評估管理階層的風險評估過程做好準備。在複核上述風險管理過程時，重

要的是，內部稽核人員辨識及討論已選定的風險及風險回應。例如，管理階層可能選擇承受風險，而內部稽核主管會需要確認根據機構的風險胃納或風險管理策略，該項決策是否適當。若內部稽核主管認定管理階層已承擔可能不被機構接受的風險水準，根據準則 2600—承受風險之溝通，內部稽核主管須就此事項與高階管理階層討論，並可能需要向董事會報告此事項。在管理階層選擇運用風險抑減策略，以回應已辨識之風險的情況下，如有必要，內部稽核單位可能評估已採取之補救行動的適切性及時效性。此項評估可以透過複核相關的控制設計及測試該控制及監督程序，予以完成。

爲了評估相關的風險是否在整個機構內適時的掌握及溝通，內部稽核人員可能訪談不同階層的人員，並確認機構的目標、重大風險及風險胃納是否在整個機構內充分的闡明及了解。一般而言，內部稽核單位也評估管理階層對於風險管理結果之報導的適切性及時效性。內部稽核單位可能檢視董事會議事錄，以確認大部分的重大風險是否已適時地向董事會報告，以及董事會是否採取行動，以確保管理階層做出適當的回應。

最後，內部稽核單位應採取必要的步驟，以確保其管理自身的風險，例如稽核失敗、錯誤的確認，以及聲譽的風險。同樣的，所有的改正行動應予以監督。

展現遵循的考量事項

可以展現對於此項準則的遵循的文件包含內部稽核規程，其記載內部稽核單位有關風險管理及內部稽核計畫的角色及責任。此外，內部稽核主管、董事會與高階管理階層，或內部稽核單位與相關委員會、專

案小組及主要高階管理階層討論此項準則之要素（例如內部稽核單位的風險管理建議）的會議紀錄，也可以證明對於本準則之遵循。

內部稽核單位執行的風險評估以及用於因應風險的行動計畫，通常分別展現對於風險管理過程的評估及改善。

實施指引 2130

準則 2130 – 控制

內部稽核單位須評估各項控制之效果及效率，並促進控制之持續改善，以協助機構維持有效之控制。

入門

爲了遵循此項準則，內部稽核主管及內部稽核人員首先清楚地了解內部控制的觀念及典型內部控制流程的特性。他們也應該考量*國際內部稽核執業準則*之詞彙對於控制的正式定義，以及實施指引 2100—工作之性質。內部稽核主管透過與高階管理階層及董事會的交談，會考量機構的風險胃納、風險容忍度及風險文化。重要的是，內部稽核人員應了解可能影響機構達成目標之能力的關鍵風險，以及爲了將風險抑減至可接受水準而實施的各項控制。

內部稽核人員可能發現複核先前完成的關鍵控制、相關行動計畫以及任何可能引進新風險之最近與業務相關之變動的潛在影響的評估結果，是有助益的。對於機構必須遵循的法規，內部稽核人員可能需要諮詢機構的法務部門、法遵長或其他相關當事人。內部稽核單位了解機構如何持續知悉法規要求的變動及確保遵循這些法規，是有助益的。

重要的是，內部稽核人員應徹底了解機構正式或非正式採用的控制架構，並熟悉全球公認、完整的控制架構，例如 COSO 委員會發布的*內部控制—整合架構*。雖然不同的架構使用之控制組成要素、流程及責

任的指派是相似的，但不同架構使用的專有名詞可能有差異。

內部稽核人員也應該了解有關維持有效的內部控制之責任。高階管理階層通常督導控制制度的建立、管理及評估。管理階層通常負責其個別領域中各項控制的評估。內部稽核單位針對現有控制流程之有效性，提供不同程度的確認。責任的區分可能包含於機構的管理控制政策。

最後，內部稽核單位應具有一套既定的規畫、查核及報導各項控制議題的過程。

實施的考量事項

透過此項準則的實施，內部稽核主管及整個內部稽核單位最終應展現對於機構控制流程的了解、提醒管理階層新的控制議題，以及提出有關改正性行動及監控的建議及行動計畫。內部稽核單位應取得充分的資訊，以評估機構控制流程的有效性。

各項控制之設計，在於抑減機構、單位及交易層級的風險。各項控制有效性的適當評估需要就上述各個層級的目標所對應的風險，進行各項控制的評估。風險及控制矩陣可能有助於內部稽核人員順利進行此種評估。此項矩陣可協助內部稽核單位：

- 辨識各項目標及達成這些目標的風險。
- 確認各項風險的重大性，考量其影響及可能性。
- 確定重大風險的適當回應（例如接受、追求、移轉、抑減或規避）。
- 確定管理階層用於管理各項風險的關鍵控制。

- 評估各項控制設計的適切性，以便確認是否適合測試各項控制的有效性。
- 測試被認定為適當設計之控制，以確認其運作是否符合預期。

在運用風險與控制矩陣時，內部稽核單位可能會發現下列作法是有助益的：訪談管理階層；檢視機構各項計畫、政策及程序；使用穿透測試、意見調查、內部控制問卷，以及流程圖，以取得關於控制設計適切性的資訊；以及利用檢查、函證、持續性稽核及資料分析，以測試控制的有效性。

為了評估各項控制的效率，內部稽核單位通常確認管理階層是否衡量及監控各項控制的成本與效益。其會包含辨識各項控制流程使用的資源是否超過其效益，以及控制流程是否引起重大的業務關切事項（例如，錯誤、延遲或工作的重複）。

內部稽核人員評估某項控制的程度是否適合其所要因應的風險，也可能是有幫助的。許多內部稽核人員用於以視覺方式記錄上述關係的一項工具，即為風險控制地圖，其描繪風險重大性與控制有效性的關係。

為了促進維持有效控制方面的持續改善，內部稽核單位通常將整體的評估或彙集個別稽核專案累積的控制評估結果，提供給董事會及高階管理階層。若機構尚未採用控制架構，內部稽核主管可能建議實施一套控制架構。此外，內部稽核人員可能提出強化控制環境的建議（例如，提倡道德行為文化且未遵循之容忍度低的高層基調）。

內部稽核單位為促進控制有效性的持續改善，可能採取的額外步驟包含：

- 提供針對控制及進行之自我監控流程的訓練。
- 協助推動為管理階層安排的控制（或風險與控制）評估講習。
- 協助管理階層建立一套用於記錄、分析及評估機構控制之設計及運作的邏輯架構。
- 協助發展一套用於辨識、評估及補救控制缺失的過程。
- 協助管理階層掌握與控制要求有關的新興議題、法律及規範。
- 追蹤可能有助於控制效率及效果的科技演進。

展現遵循的考量事項

可能展現對於準則 2130 之遵循的文件包含內部稽核單位對於控制的評估與測試。此種文件通常存在於稽核人員的工作底稿中，並可能包含：

- 與攸關的利害關係人討論各項控制的議事錄。
- 風險與控制矩陣及地圖。
- 穿透測試的文字敘述。
- 管理階層意見調查及訪談的結果。
- 控制測試的結果。

透過各項計畫、個別專案的報告、稽核報告所提問題的追蹤，及／或控制的整體評估，也可以展現對於此項準則的遵循。若管理階層維持一套用於向部屬溝通預期的控制之適當作業及控制程序，也可以展現對於此項準則的遵循。持續更新標準作業及控制程序，以回應變動中的環境，也可以證實持續改善。

實施指引 2200

準則 2200 – 專案之規劃

內部稽核人員須就每項專案擬訂書面計畫，其內容應包含該專案之目的、範圍、時程及資源配置。該項計畫須考量與該專案攸關之機構策略、目標及風險。

入門

專案規劃對於有效的內部稽核是極為重要的，其不僅是準則 2200 的核心，也適用於 2200 系列的其他準則。

在規劃一項稽核專案時，內部稽核人員通常先了解機構的年度稽核計畫、知悉制訂該計畫的規劃及討論過程（參見實施指引 2010—規劃），以及了解在該項稽核專案列入年度稽核計畫之後，任何影響機構的重大變動。內部稽核人員也需要了解機構的策略、目標及風險，如何影響該項稽核專案。

重要的是，內部稽核人員應了解機構內部稽核單位使用的專案規劃過程，其通常描述於內部稽核政策及程序手冊。內部稽核人員也應了解該專案的範圍及利害關係人的期望，並熟悉該受查領域先前進行的稽核（內部或外部）或遵循複核。此外，內部稽核人員通常要熟悉即將進行之專案應複核的部門、領域或流程相關之策略、目標及風險。對於內部稽核人員而言，查詢管理階層是否已進行受查核領域之風險評估，且若管理階層已進行上述評估，了解管理階層對於即將進行之稽核專案領域風險評估及相關風險及控制的意見，可能是有助益的。

內部稽核人員應考量該項專案所需的資源（參見實施指引 2030—資源管理），並確認資源可以如何最有效地運用。

準則 2201—規劃之考量、準則 2210—專案之目的、準則 2220—專案之範圍、準則 2230—專案之資源分配，以及準則 2240—專案之工作程式的實施指引，提供有關專案規劃過程的進一步指引。

實施的考量事項

在實施準則 2200 時，重要的是，內部稽核人員應設定專案目標，作為規劃該專案的關鍵部分。為了達到此項目的，由於專案目標會被連結至受查領域的風險，內部稽核人員應複核管理階層最近所進行的任何風險評估，以及內部稽核在年度規劃過程所完成的風險評估。其他的考量事項包含該受查領域先前的專案風險評估及稽核報告。在設定以風險為基礎的目標之後，可以決定該稽核專案的範圍，設定內部稽核人員未來工作的界限。

為了設定該項專案的目標，內部稽核人員通常辨識專案範圍內所需的資料，並向受查領域之管理階層溝通該範圍，給予管理階層適當的前置準備時間。內部稽核人員也向受查領域之管理階層或其他關鍵人員進行溝通，以確保關鍵人員在該項過程早期的配合。

在整個專案規劃過程中，內部稽核人員通常保留規劃會議中所完成的討論和結論等文件，並將這些文件列入專案工作底稿。在專案規劃階段，內部稽核將確定所需之正式程序和文件的級別。機構的內部稽核政策手冊可以指明正式流程的步驟，並包括相關模版。

在該項專案規劃的整個過程，內部稽核人員可以開始制定專案工作程

式，其考量預算、運籌及最終專案溝通的格式。內部稽核主管通常針對該專案計畫，決定專案結果溝通的方式、時間及對象（參見準則 2440—結果之傳送）以及稽核成員所需的直接督導的程度（參見準則 2340—專案之督導）。在內部稽核人員啟動外勤工作前的最終規劃步驟，通常涉及取得稽核管理階層對於專案工作程式的核准。不過，在外勤工作過程取得新資訊時，專案計畫及專案工作程式可予以調整，但需要經過稽核管理階層的核准。

展現遵循的考量事項

展現對於準則 2200 之遵循的文件包含書面的專案計畫，其涵蓋規劃考量事項、專案範圍、目標、資源分配以及核定之專案工作程式。內部稽核政策及程序手冊可能包含已核定之有關規劃該專案的文件化模板。文件可能包含專案前規劃會議之紀錄，例如會議紀錄、出席人員、專案時程表、可用資源及其他重要項目。此種紀錄通常列入專案工作底稿。

此外，向專案客戶溝通有關即將進行的專案，例如討論專案目標及範圍的溝通，可以展現對於此項準則之遵循。在訂定專案工作程式之後的起始會議之任何文件，也可用於顯示對於準則 2200 的遵循。

額外的遵循證據描述於下列準則之實施指引：準則 2201—規劃之考量、準則 2210—專案之目的、準則 2220—專案之範圍、準則 2230—專案之資源分配以及準則 2240—專案之工作程式。

實施指引 2201

準則 2201 – 規劃之考量

內部稽核人員規劃專案時，須考量：

- 專案對象之策略與目的及其控制績效之方法。
- 專案對象之目的、資源與營運所面臨之重大風險，以及其將風險之潛在影響維持在可接受水準之方法。
- 相對於攸關的架構或模式，專案對象治理、風險管理及控制過程之妥當性及有效性。
- 專案對象治理、風險管理及控制過程重大改善之機會。

入門

內部稽核人員須審慎地規劃專案，以便有效地完成年度稽核計畫所設定之目的及目標，並遵循機構有關內部稽核單位之既定政策及程序。專案規劃通常起始於檢視支持年度內部稽核計畫的文件。

內部稽核人員若先了解受查領域或流程之任務、願景、目標、風險、風險胃納、控制環境、治理架構及風險管理過程，可以有效地規劃專案。初步的調查可以是一項有價值的工具，以協助內部稽核人員充分了解受查領域或流程。

制定一份風險與控制矩陣（或複核現有的矩陣）是內部稽核人員常用的作法，以辨識可能影響受查領域或流程之目標、資源及／或運作的風險。風險與控制矩陣可針對已辨識的重要風險及任何緩減風險控制，提供關鍵的回饋。該矩陣也可用於辨識受查領域或流程內之子流

程的重要目標。

在專案規劃過程中，內部稽核人員通常蒐集有關稽核客戶政策及程序之資訊，並試圖了解受查領域使用的任何資訊科技系統，及該流程內使用之資訊的來源、種類及可靠性，以及將被評估做為證據的資訊。如果適用，內部稽核人員也取得及複核其他內部或外部確認提供者執行的工作結果及／或受查領域或流程的先前稽核結果。

重要的是，內部稽核人員應確認新的流程或情況是否可能已引進新的風險。此外，內部稽核人員確認所需的初步資源及資訊（包含有效地執行該項稽核所需的內部稽核技能），是有助益的。

實施的考量事項

為了實施準則 2201，重要的是，內部稽核人員應辨識、了解及記錄受查領域或流程的任務、策略目標、目的、關鍵績效指標、風險及控制。一般而言，內部稽核人員評估各項風險是否透過治理、風險管理及控制過程，予以管理至可容忍的水準。

內部稽核人員可能與受查領域的管理階層進行討論，以了解其策略及目標。這些討論可能輔以策略文件、業務計畫、預算及議事錄的複核。重大風險可能於佐證文件中辨識。內部稽核人員可利用他們對於業務的了解及環境的知識，以獨立的評估業務管理階層考量的風險因素。

了解受查領域或流程的策略、目標及風險，可協助內部稽核人員評估該領域或流程之治理、風險評估及控制過程的適切性及有效性。內部稽核人員可能複核組織架構、管理階層角色與職責、管理報表及作業程序，以了解其治理、風險評估及控制過程。對於內部稽核人員而言，

複核專案規劃階段的會議紀錄，以確認稽核工作程式是否應加入任何額外的測試，也是重要的。

管理階層可能維護業務流程及控制文件，以符合法規（例如美國 SOX 法、英國 Turnbull 或其他的上市規則）的要求。內部稽核人員可能複核此類文件，以辨識關鍵控制。接著，內部稽核人員可考量使用攸關的架構或模式，例如 COSO 委員會的架構或 ISO 31000，以協助此項評估。

在專案規劃過程中，重要的是，內部稽核人員應考量內部稽核單位如何可以增加價值。在這個方面，內部稽核人員利用其專業判斷、知識及經驗，以辨識對於機構治理、風險管理及控制過程做出重大改善的機會。

在規劃一項專案時，內部稽核人員遵循準則 2210—專案之目標及準則 2220—專案之範圍，設定該專案的目標及範圍。此種做法可讓內部稽核人員考量受查領域或流程內應測試的事項，並可讓他們根據所辨識之風險的重要性，排定該專案範圍內各個領域的優先順序。優先順序通常決定於某項風險發生的可能性以及若該項風險發生，其對於機構的可能影響。發生的可能性較高及影響最大的風險通常給予最優先的測試。

此外，內部稽核人員通常與服務於受查領域或流程之人員交談，其可增進了解，並導致更為有效的專案規劃。

實施指引 2210—“專案之目標”及實施指引 2220—“專案之範圍”提供額外的指引。

展現遵循的考量事項

可以展現對於此項準則之遵循的文件包含妥善記載的規劃備忘錄，其所顯示（但不限於）的事項包含內部稽核人員已考量列示於準則 2201 的項目。其他文件，例如穿透測試的紀錄、業務流程圖、工作底稿以及風險與控制矩陣，也可能展現對於此項準則的遵循。

此外，內部稽核人員通常記錄他們可能已發現之受查領域各項政策及程序之間的任何落差，此項文件可用於展現對於此項準則的遵循。對於機構治理、風險管理及控制過程做出重大改善的機會，可以記錄於與管理階層的議事錄、簡報或最終溝通。

實施指引 2210

準則 2210 – 專案之目的

每項專案皆須設定其目的。

入門

準則 2210 清楚地陳述，內部稽核人員在規劃每一項專案時，應設定目標。目標的設定通常根據已辨識之受查領域相關重要風險。

一般而言，內部稽核人員在設定專案目標的過程中，首先複核規劃的考量事項（參見實施指引 2201—規劃之考量）及年度內部稽核計畫，以完整的了解為何執行該項專案以及機構希望達成的事項。首先了解機構之任務、願景及短期與長期目標，以及重要的政策與程序及其與受查領域或流程的關係，對內部稽核人員可能是有助益的。此外，重要的是，內部稽核人員應徹底了解受查領域或流程的策略、任務及目標，以及其投入及產出。

在設定專案目標之前，對於內部稽核人員而言，確認在該專案規劃階段是否已執行風險評估以及徹底了解機構及受查領域或流程的風險，是有助益的。此外，關鍵的是，應了解利害關係人（包含高階管理階層及董事會）的期望。

實施的考量事項

內部稽核人員可透過複核年度內部稽核計畫及先前專案結果、與利害關係人討論，以及考量受查領域或流程的任務、願景及目標，以形成專案的初步目標。初步目標透過涵蓋受查領域或流程之治理、風險管理

及控制的風險評估，予以進一步強化。專案目標闡述該專案特別試圖達成的事項及確認該專案的範圍（參見實施指引 2220—規劃之範圍）。

專案目標協助內部稽核人員決定應執行的程序。專案目標也協助內部稽核人員在專案過程中，排定各項流程及系統之風險及控制測試的優先順序。風險及控制測試通常提供有關設計適切性、營運效果、遵循、效率、正確性及報告的確認。

重要的是，內部稽核人員設定的目標，應具有清楚之目的、簡明並連結至風險評估。內部稽核人員在設定目標，以因應風險及控制時，通常利用最佳實務及各種架構，例如 COSO 委員會架構或 ISO 31000。

在專案規劃過程中，內部稽核人員編寫規劃備忘錄，以記錄專案目標、範圍、風險評估及優先測試的領域，是有助益的。規劃備忘錄也是向稽核團隊成員溝通專案目標、範圍及其他重要背景資訊的重要文件。實施指引 2300—“專案之執行”提供有關如何達成專案目標的額外指引。

展現遵循的考量事項

可以展現對於準則 2210 之遵循的文件包括規劃備忘錄，其包含專案目標以及列示該目標之核定稽核工作程式。專案目標也應闡述於專案之最終溝通。

可以顯示對於此項準則之遵循的額外文件包含專案的佐證紀錄，例如與利害關係人互動之議事錄或討論紀錄。這些文件可顯示專案目標如何形成。此外，描述內部稽核人員在專案過程中應採取之步驟的內部稽核政策及程序，有助於展現對於準則 2210 的遵循。

實施指引 2220

準則 2220 – 專案之範圍

專案範圍之設定須足以達成專案目的。

入門

在實施準則 2220 時，內部稽核人員被賦予設定足以達成專案目標之專案範圍的任務。由於一項專案通常無法涵蓋所有的事項，內部稽核人員須決定納入及不納入該專案的事項。內部稽核人員設定專案範圍時，通常考量的因素，例如受查核領域或流程的界限、受查領域範圍內及範圍外的地點、細部流程及組成部分，以及時程表。

內部稽核人員通常複核規劃的考量事項（參見實施指引 2201—規劃之考量）及專案目標（參見實施指引 2210—專案之目標），以了解在規劃階段所辨識之關鍵風險。此項複核可使內部稽核人員徹底了解如何最能將專案範圍連結至專案目標。重要的是，內部稽核人員應仔細考量專案的界限，因為專案的範圍必須涵蓋足夠的廣度，以達成專案目標。

實施的考量事項

在規劃時，內部稽核人員通常草擬一份範圍說明，其特別敘述納入及不納入該專案的事項（例如受查核領域或流程的界限、受查領域範圍內及範圍外的地點、細部流程及組成部分，以及時程表）。該時程表可能基於某個時點、某季、某年或其他預定的期間。

爲了確保專案的範圍足以達成該專案的目標，並配合機構的年度內部

稽核計畫，內部稽核人員須根據攸關的經驗及主管的協助，運用健全的專業判斷。在決定專案範圍時，對於內部稽核人員而言，檢視專案的各項目標，以確保在設定的參數之下達成每一項目標，是有助益的。內部稽核人員通常考量並記錄專案範圍的任何限制，以及客戶或利害關係人對於將某些項目列入或不列入專案範圍的要求。若內部稽核人員遭遇專案範圍的限制，這些限制須於該專案最終溝通中報告。

有時候，內部稽核人員可能依賴他人（例如外部稽核人員或機構內的遵循小組）執行的工作，在專案範圍說明中記錄此種依賴，可能是有助益的。準則 2050—“協調及依賴”及其實施指引提供有關內部稽核單位依賴此種工作的進一步指引。

展現遵循的考量事項

可以展現對於準則 2220 之遵循的文件包括內部稽核規程或內部稽核政策及程序對於專案規劃過程的描述，其通常解釋專案的範圍如何界定。內部稽核管理階層核定的稽核工作程式通常顯示專案範圍是否適當地配合專案目標，並因應已辨識的關鍵風險。

專案範圍的說明通常清楚地記錄於該專案的最終溝通。其他可以用於展現對於本準則之遵循的文件包含規劃備忘錄、已簽署的核准、專案通告以及專案範圍討論會議的紀錄。

實施指引 2230

準則 2230 – 專案之資源分配

內部稽核人員須決定達成專案目的所需之適當及充分之資源。人員之指派應基於對專案性質與複雜度、時間限制及可用資源之評估。

解釋：

適當係指執行該項專案所需之知識、技能及其他能力之組合。充分係指善盡專業應有之注意以完成該項專案所需之資源數量。

入門

爲了符合準則 2230，內部稽核人員須確保資源之分配能達成專案的目標。關鍵的是，被指派至某項專案的內部稽核人員具備適任及徹底地執行該專案所需的知識、技能、經驗及額外能力。對於內部稽核單位而言，關心細節及善盡專業上應有之注意，納入足以涵蓋該專案需求的資源數量，也是重要的。

在決定如何最佳地分配專案資源之前，內部稽核人員通常透過複核專案規劃文件，以了解專案之目標及範圍。對於內部稽核人員而言，透過與關鍵之利害關係人（包含受查領域的管理階層）的討論，以了解該專案之性質及範圍，也是重要的。

重要的是，內部稽核人員不僅應盤點人力資源，也應盤點可能對於執行具品質的專案有所助益或必要的可用科技。內部稽核人員也可考量是否需要額外的外部資源或科技，以完成該專案。

透過複核稽核工作程式，內部稽核人員可徹底地了解每個步驟預期花

費多少時間。內部稽核人員應注意該專案的預計時數以及任何攸關當事人（例如內部稽核單位成員、受查領域之管理階層、高階管理階層、董事會及／或外部當事人）之任何時間、語言、行程或其他限制。

若內部稽核單位不具有適當及充足的人力資源，內部稽核主管 (CAE) 應取得適當的建議或協助，以彌補任何落差。實施指引 1210—“技能專精”提供有關取得履行內部稽核職責所需之知識、技能及其他能力的進一步指引。

實施的考量事項

內部稽核人員通常評估專案工作程式，並運用最好的專業判斷，以決定最能完成該專案目標所需分配的資源類型及數量。重要的是，應根據人員之可用性、知識、技能及經驗，指派適當的人員至該專案。若予以適當地運用，特殊的技能組合（例如財務報導、資訊科技、成本分析、資產處分、營建、產業特定技能及其他技能）對於內部稽核單位是非常有價值的。因此，重要的是，內部稽核人員為該專案選擇最佳的可用資源時，應善盡注意。

若可用之內部稽核人員的特殊技能不足以執行該項專案，內部稽核人員通常考量額外的訓練是否為一個選項，或更為嚴密的督導是否合適。在現有內部稽核成員缺乏執行該專案所需之專精或知識的情況下，內部稽核人員可考量以其他選項（例如使用特邀之稽核人員、雇用主題專家或協同資源）補足現有的資源。

內部稽核人員應與內部稽核主管討論有關將資源分配至該專案之任何關切事項。內部稽核人員可考量追蹤並比較該專案實際花費時間與預

計時間。專案時間重大超出的原因及影響可予以記錄，以做為未來專案規劃的借鏡訓誡。

展現遵循的考量事項

可以展現對於準則 2230 之遵循的文件包括核定的專案工作程式，其通常顯示內部稽核單位運用適當及充分的資源於該專案，包含具備適當內部稽核經驗、技能及能力的人員。佐證的文件通常顯示每位內部稽核人員被分配的作業，以及該專案設定的時序表。

可以顯示對於準則 2230 之遵循的其他文件包括內部稽核單位的規劃紀錄，其可能描述在該專案規劃階段已考量的科技或其他資源。此外，工時紀錄單或用於監控預計時數與實際時數的追蹤文件，有助於顯示對於此項準則的遵循。有關對內部稽核資源品質及稽核報告時效性的稽核後客戶調查意見，也可能有助於展現對於本準則之遵循。

實施指引 2240

準則 2240 – 專案之工作程式

內部稽核人員須擬訂達成專案目的之書面工作程式。

入門

爲了實施準則 2240，內部稽核人員首先清楚及徹底地了解專案的目標及範圍以及受查領域或流程的關鍵風險與控制。一般而言，內部稽核人員對於該專案可用的資源，有完整的了解。

在擬定工作程式之前，內部稽核人員可能發現考量即將進行之專案的許多層面，是有助益的，包含：

- 測試的適當樣本量及將使用的方法。
- 風險紀錄簿或風險矩陣及其如何應用至工作程式的擬定。
- 該專案的範圍。
- 專案目標將如何達成。
- 所需的資源是否可得。
- 該專案規劃階段所做成的判斷及結論。

實施的考量事項

在擬定工作程式時，內部稽核人員通常考量受查領域或流程的風險。工作程式係基於專案目標及範圍，其通常包含資源配置計畫並描述執行該專案將採用的技術或方法（例如抽樣技術）。重要的是，內部稽核人員應判定在評估受查領域或流程之風險及測試現有的控制時，哪些測試或查核步驟是必要的。此外，內部稽核人員應確保這些測試足

夠明確，以避免專案範圍不當的擴大。

為擬定有效的工作程式，內部稽核人員考量達成專案目標所需的稽核測試之性質、程度及時點。工作程式中的每一項專案程序應設計為測試用以因應風險的特定控制。書面工作程式擬定的方式能確保專案團隊所有成員了解他們需要進行的事項以及哪些工作細項尚待執行，也是重要的。

工作程式之格式可能隨著專案或機構而有差異。通常採用的格式包含用於記錄已完成之規劃步驟的標準模板或檢查表、彙整已完成工作細項的備忘錄，以及風險與控制矩陣的額外欄位。這些格式也可能包含已完成工作細項的簽字認可、完成該項工作之內部稽核人員姓名，以及該項工作的完成日期。

根據準則 2240.A1，在稽核外勤工作開始之前，工作程式須經內部稽核管理階層核准。不過，隨著在外勤工作過程中取得的新資訊及知識，工作程式得予以調整，但應快速地經過內部稽核管理階層核准。

展現遵循的考量事項

工作程式本身及其書面的核准通常展現對於準則 2240 之遵循。工作程式的任何變動也應具有書面的核准。專案督導以及工作程式的每一工作細項由負責完成該項工作的內部稽核人員適當的簽字認可，也有助於展現對於此項準則之遵循。

可能可以展現對於準則 2240 之遵循的其他文件包含顯示制訂工作程式之規劃步驟的議事錄或備忘錄。此外，稽核專案團隊與專案客戶討論專案應交付事項及目的之規劃會議議事錄，或曾進行此種會議的證據，可能可以展現對於本準則之遵循。

實施指引 2300

準則 2300 – 專案之執行

內部稽核人員須辨識、分析、評估及記錄充分之資訊，以達成專案之目標。

入門

在國際內部稽核執業準則之中，專案過程被區分為三個階段，由一系列的準則代表每個階段：規劃（2200 系列）、執行與督導（2300 系列）以及溝通（2400 系列）。在實務上，這些群組中的各項準則並非以間斷及循序的方式執行，而是某些專案工作可能在規劃過程執行，且規劃、督導及溝通發生於專案的整個執行過程。因此，在準備執行某項專案時，內部稽核人員應同步複核三個群組的所有準則及實施指引。

在執行專案之前，內部稽核人員可透過複核專案規劃階段所形成的資訊，而獲得助益，其應包含：

- 反映內部稽核單位所執行之初步風險評估結果的專案目標（準則 2210—專案之目標及準則 2210.A1）。
- 將會用於評估受查領域或流程之治理、風險評估及控制的標準（準則 2210.A3）。
- 將會用於辨識、分析及記錄專案資訊之工作程式（其包含規劃階段所做成的結論）、專案各項工作以及程序。（準則 2240—專案之工作程式及準則 2240.A1）。

專案規劃階段執行的工作通常記錄於工作底稿，並於工作程式加註索

引。上述工作可能包含：

- 風險與控制矩陣，其經由測試方法、結果、觀察及結論，將風險與控制相互連結。
- 流程地圖、流程圖及／或控制流程的文字描述。
- 控制設計之適切性評估的結果。
- 關鍵控制有效性測試的計畫及方法。

專案規劃階段所運用的分析及細節的程度，隨著內部稽核單位及專案而有差異。控制設計之適切性評估通常做為專案規劃的一部分予以完成，因為其協助內部稽核人員清楚地辨識應進一步測試有效性之關鍵控制。不過，適合執行此項評估的時間大部分決定於該專案的性質；若控制設計之評估未於規劃階段完成，其可能於專案執行的特定階段發生，或內部稽核人員可於執行控制有效性之測試時，評估控制的設計。

實施的考量事項

2300 系列準則涵蓋規劃階段列出的各項測試並記錄其結果。內部稽核人員仔細考慮完成專案目標所需的資訊時，其應考量董事會及高階管理階層的期望。所需的資訊類型及所應用的分析可能決定於該專案是否在於提供確認與結論及／或意見（準則 2410.A1）或提供諮詢與建議（準則 2410.C1）。

內部稽核人員以客觀但具有好奇心的心態以及策略性的蒐尋可能有助於達成專案目標之資訊（例如稽核證據），處理各項專案。在專案過程的每個步驟，內部稽核人員應用專業上的質疑，以評估資訊是否充

分及適當，以作為形成結論及／或建議的合理基礎，或是否應收集額外的資訊。準則 2330—“記錄資訊”要求內部稽核人員記錄執行專案所產生的資訊；此種證據在邏輯上應支持各項結論及專案結果。

準則 2310—“辨識資訊”的解釋指出，“充分之資訊係指其符合事實、適切及具說服力，可使審慎、具備相關知識之人士做出與稽核人員相同之結論。”因此，專案資訊收集及記錄的方式，應使審慎、具備相關知識之人士（例如另一位內部稽核人員或外部評核者）可以重複執行該專案，並獲得足以確認該內部稽核人員之結果的成果，並於邏輯上產生相同的結論。

內部稽核人員的結論及專案結果必須基於適當的分析及評估（參見準則 2320—分析及評估）。對於確認性專案及某些諮詢專案，其最終目的在於做成關於關鍵性控制之設計及運作是否支持專案對象達成其目標之能力的結論。

作為工作程式的一部分，內部稽核人員通常建立一份測試計畫，以收集有關已適當設計之關鍵控制運作有效性的證據（參見準則 2240—專案之工作程式）。一般而言，次要控制（亦即可改善該項流程但非主要的控制）及具有設計缺失的控制（亦即就算有效地運作也不太可能達成其目的之控制）不需要進行到有效性測試的程度。若測試計畫的細節不足，內部稽核人員可能需要提供額外的測試細節，例如測試標準及母體、抽樣方法及取得充分資訊所需要的樣本量。準則 2240.A1 要求各項調整應迅速地獲得核准。

內部稽核人員對於評估的處理通常包含人工程序與電腦輔助稽核技術 (CAATs) 的結合。人工稽核程序的常見類別包含查詢（例如訪問或調

查)、觀察、檢查、逆查、重新執行、函證以及分析性程序(例如比率分析、趨勢分析或標竿評比)。電腦輔助稽核技術包含通用稽核軟體程式以及用於測試其他軟體及系統之處理邏輯與控制的特殊程式。實施指引 2320—“分析與評估”更為詳細地討論各種評估的程序。

各項評估完成時,其結果可以記錄在通常列入工作底稿之風險與控制矩陣的新增欄位。該矩陣輸入的資料通常包含一項索引或連結至額外的工作底稿,其記錄使用之測試程序及分析的細節、測試結果以及內部稽核人員結論的任何額外支持。內部稽核資訊、測試結果以及結論的依據,也可以彙整已執行工作的形式予以表達。

內部稽核主管通常於內部稽核政策及程序手冊中,訂定工作底稿文件化的共同作法。實施指引 2330—記錄資訊更為詳細地討論文件化。

展現遵循的考量事項

準則 2300 之遵循證據可能顯示於專案工作底稿,其描述某項專案過程所執行之行動、分析及評估,以及支持該專案結論、意見及/或建議的邏輯。工作底稿通常包含描述專案過程中使用的任何電腦輔助稽核技術或軟體。此外,專案最終溝通通常展現對於此項準則之遵循。稽核後意見調查或其他回饋機制可以確認就董事會及高階管理階層的觀點,該專案之目標業已達成。專案督導的文件可以提供遵循此項準則之證據。

實施指引 2310

準則 2310 – 辨識資訊

內部稽核人員須辨識充分、可靠、攸關及有用之資訊，以達成專案之目標。

解釋：

充分之資訊係指其符合事實、適切及具說服力，可使審慎、具備相關知識之人士做出與稽核人員相同之結論。可靠之資訊係指利用適當之專案技術所取得之最佳資訊。攸關之資訊支持專案之觀察與建議，並與專案目的一致。有用之資訊協助機構達成其目標。

入門

內部稽核單位使用有系統及有紀律的方法，以評估及改善治理、風險管理及控制過程的效果。有系統及有紀律的方法要求內部稽核人員辨識、分析、評估及記錄資訊，以支持專案之結果及內部稽核人員的結論。準則 2310 界定必須辨識之資訊的標準。

內部稽核人員在規劃專案時，首先蒐集資訊，其包含稽核證據。專案目標及專案工作程式之複核，有助於內部稽核人員準備辨識充分、可靠、攸關及有用之資訊。專案工作程式指示內部稽核人員執行該專案應採用的程序。

內部稽核人員在專案工作開始之前，複核與資料隱私權有關之機構政策及法律，可能是有助益的。內部稽核人員也可以諮詢機構法律顧問或其他合適的該領域專家，以因應可能產生之使用個人資訊相關的任

何問題或關切。

經由內部稽核人員與機構人員（特別是與受查領域或流程直接有關的人員）之間開放及協同的溝通，有助於辨識資訊的過程。建立及維持有效的溝通管道是執行專案的一個重要層面。內部稽核單位之機構獨立性對於開放的溝通也是必要的（參見準則 1110—機構之獨立性）。

實施的考量事項

在專案規劃過程中，內部稽核人員蒐集有關稽核客戶之資訊，並將該資訊記錄於工作底稿。專案規劃階段運用的分析及細節程度，隨著內部稽核單位及專案而有差異。控制設計之適切性評估通常做為專案規劃的一部分予以完成，因為其協助內部稽核人員清楚地辨識應進一步測試有效性之關鍵控制。因此，稽核證據可能來自於控制流程設計的測試。

根據準則 2310，稽核資訊之可靠性決定於適當專案技術的運用。有些技術比其他技術更為費時或需要較多的資源，但由於其能促成較高程度的確認，可能值得此種投資。一般而言，簡單的人工稽核程序包含：

- 檢查實體證據，例如受查領域的實體財產。
- 檢視稽核客戶或外部來源的文件。
- 透過訪談、調查或風險及控制自行評估，蒐集證詞性證據。
- 進行穿透測試，以觀察某項運作中的流程。
- 檢視透過科技持續監控的資料。

實施指引 2320—“分析與評估”更詳細地討論較複雜的資訊分析及評估程序。

當資訊是及時、獲得佐證及／或由內部稽核人員（例如觀察某項流程或檢視文件）或從獨立的第三方直接取得時，資訊的充分性及可靠性提高。當資訊取自於各項控制有效運作的系統時，該資訊也更為可靠。

充分及可靠之資訊的最重要特性之一，可能是該資訊收集及記錄的方式可使審慎、具備相關知識之人士（例如另一位內部稽核人員或外部評核者）可以重複執行該專案工作底稿描述之步驟及測試、得到相同的結果，並在邏輯上獲得與原先執行該工作之內部稽核人員相同的結論。因此，重要的是，內部稽核主管應建立一套文件化系統，包含較佳的術語及標準化的記號（例如各種符號或核對記號），以及內部稽核人員一致的使用該系統。實施指引 2330—“記錄資訊”更為詳細的討論文件化。

由於專案資源並不是無限的，重要的是，內部稽核人員應辨識及優先考量最為攸關及有用的資訊（亦即支持專案觀察及建議或賦予其可信度之資訊）。因為內部稽核人員之結論及建議是基於具說服力而非絕對的證據，其嚴格的整體評估該專案之所有資訊，而不是依賴個別的事例，也是重要的。

展現遵循的考量事項

專案工作程式及佐證之專案工作底稿（其可能以電子或紙本形式存放）可以證明對於準則 2310 之遵循。工作底稿通常依照專案工作程式的順序整理，並連結至該工作程式，無論其形式為個別的頁次或電腦化稽核系統中的稽核步驟。由於督導的結果，支持各項目標的證據係透過充分、可靠、攸關及有用資訊之辨識，予以達成。

爲了確認所提供的資訊對於機構是有用的，意見調查應發給受查領域的人員（在稽核專案溝通完成之後）。此外，內部稽核主管監控向管理階層溝通之稽核結果的處理情形，其可能提供已溝通資訊之有用性的證據。

實施指引 2320

準則 2320 – 分析與評估

內部稽核人員作成之結論及專案結果，須基於適當之分析與評估。

入門

在規劃專案時，內部稽核人員須擬定工作程式，以達成該專案的目標（參見準則 2240—專案之工作程式）。就確認性專案而言，其專案工作程式須包含用於辨識、分析、評估及記錄專案資訊的程序（準則 2240.A1）。2300 系列準則描述這些已規劃程序的實際執行。

準則 2320 要求內部稽核人員在做成結論之前，應分析及評估在專案期間內取得的資訊。在規劃專案及建立其工作程式時，內部稽核人員可能已完成多項專案步驟並產生重要資訊，包含風險與控制矩陣以及控制設計之適切性的評估。工作程式通常連結至工作底稿，其記錄已完成的工作、產生的資訊以及從而作成的決策。常見的工作底稿實例包含：規劃備忘錄或檢查表、關鍵流程的流程圖或文字描述、流程層級的風險地圖及風險與控制矩陣，其記錄風險、控制、測試方法、訪談彙整、各種結果、證據以及結論之間的連結。

實施的考量事項

由於專案規劃階段及執行階段皆涉及某種程度的稽核資訊分析與評估，某項專案從規劃過渡至執行可能不是截然有區別的。通常在規劃階段，內部稽核人員辨識各項控制並評估其設計之適切性，因為此種作法協助他們辨識需要進一步測試其效果的關鍵控制。

專案之執行通常涉及進行工作程式所指定的測試，以蒐集關鍵控制運作有效性之證據。根據風險與控制矩陣以及工作程式，內部稽核人員可能會有一份應進行之特定程序及測試清單。工作程式通常訂定的其他因素包含管理階層聲明；測試目標、標準、方法、程序及母體；以及抽樣方法及樣本量。不過，在執行專案的早期，仍可能需要決定某些細節。

最終，內部稽核人員在執行工作程式之後，尋求達成結論（例如，控制是否有抑減風險至可接受水準的結論）。有了關於各項控制設計適切性及其運作有效性的充分資訊，內部稽核人員可針對現有控制是否能適當協助達成受查領域或流程之目標，做出結論。

測試的範圍決定於測試結果是否產生充分的稽核證據，以便內部稽核人員據以做成其結論或建議。若工作程式指定之測試程序未能提供作成結論及建議之充分資訊，內部稽核人員可能需要調整測試計畫，並執行額外的測試。準則 2240.A1 要求工作程式的調整應迅速地獲得核准。

分析

測試方法通常包含人工稽核程序與電腦輔助稽核技術 (CAATs) 的結合，後者包含通用稽核軟體程式以及專門用於測試其他軟體及系統之處理邏輯及控制的程式。如同前述的測試資訊，專案測試程序通常決定於專案工作程式擬訂的期間（準則 2240）。

內部稽核人員測試資訊的整個母體或具代表性的樣本。若內部稽核人員決定選取樣本，應負責使方法之應用能確保選出的樣本代表測試結

果將用以推論的整個母體及／或期間。CAATs 的使用可能使對資訊的整個母體而不僅是某個樣本之分析可行。有關抽樣技術及 CAATs 的額外細節可參見 IIA 的補充指引。

簡單的人工稽核程序包含透過查詢（例如訪談或意見調查）、觀察及檢查等方式收集資訊。其他的人工稽核程序可能花費較長的時間進行，但通常提供較高程度的確認。人工稽核程序的實例包含：

- 逆查—內部稽核人員透過將資訊回溯核對至有形的資源或先前編製的紀錄，以測試已文件化或記錄之資訊的有效性。
- 順查—內部稽核人員透過從某項文件、紀錄或有形資源進而追蹤至後續編製之紀錄，以測試已文件化或記錄之資訊的完整性。
- 再執行—內部稽核人員透過再執行某項工作，以測試該項控制的正確性，其可能提供該項控制運作有效性之直接證據。
- 獨立函證—內部稽核人員向獨立的第三方徵詢並取得有關資訊正確性之書面驗證。

分析性程序係基於獨立的（亦即無偏差）來源以及在沒有相反的情況之下，可以合理地預期資訊之間存在某些關係的前提，將資訊與各種預期進行比較。分析性程序也可用於專案規劃過程（2200 系列準則）。分析性程序實例包含：

- 比率、趨勢及迴歸分析。
- 合理性測試。
- 跨期間的比較。
- 預測。

- 類似產業或組織單位標竿分析資訊之比較。

內部稽核人員可能進一步調查任何重大偏離預期的情形，以確認該項差異的原因及／或合理性（例如，舞弊、錯誤或情況的改變）。無法解釋的結果可能顯示需要額外的追蹤，並可能暗示存在著應向高階管理階層及董事會報告的重大問題（準則 2060—向高階管理階層及董事會報告）。

評估

內部稽核人員運用其經驗、邏輯及專業上之質疑，以評估專案過程中所發現的資訊，並作成合乎邏輯的結論。內部稽核人員通常以客觀及追根究柢的心態處理各項專案，策略性地尋求可達成專案目標的資訊。在專案過程的每一個步驟，內部稽核人員運用專業經驗及專業上之質疑，以評估資訊是否充分及適當，以形成結論及／或建議。根據準則 2330—記錄資訊，內部稽核人員須記錄在邏輯上支持專案結果及結論之資訊。不過，這並不意味著內部稽核人員應排除可能與結論相互矛盾的攸關資訊。

內部稽核人員通常進行根本原因分析，以辨識發生錯誤、問題、錯失機會或未遵循事例的基本原因。根本原因分析能使內部稽核人員增加深入的見解，以改善機構之治理、風險管理及控制過程。不過，這些分析有時候也需要大量的資源，例如時間及主題領域的專精。因此，在進行根本原因分析時，內部稽核人員須考量努力與潛在效益之間的關係，以盡專業上應有之注意（準則 1220.A1）。

雖然複雜的問題可能需要更嚴密的分析，在某些情況下，根本原因分

析可能只是簡單地詢問一系列的“為什麼”問題，以嘗試辨識某項差異的根本原因。例如：

工人跌倒。為什麼？因為地板上有油漬。為什麼？因為有一個零件漏油。為什麼？因為該零件不斷脫落。為什麼？因為對於供應商品質標準的要求不足。

大多數根本原因可以回溯至某個人或多個人的決策、作為或不作為。不過，判定一項真正的原因可能困難及主觀，即使內部稽核人員已進行量化及質性資料之分析。在某些情況下，具有不同影響程度的多項錯誤可能結合而成為某項問題的根本原因，或該項根本原因可能涉及與更廣泛問題（例如機構文化）有關的風險。因此，內部稽核人員可能選擇採納多位內部及外部利害關係人的意見。在某些情況下，內部稽核人員可能根據某項問題根本原因之多種情境的獨立及客觀的評估，提供多種的可能根本原因給管理階層考量。當完成根本原因分析所需的時間表或技能程度超過內部稽核單位可用的時間或技能時，內部稽核主管可能建議管理階層處理該基本問題，並執行進一步的工作，以辨識其根本原因。

展現遵循的考量事項

工作底稿通常記錄有關專案分析、結果及結論之充分資訊，使得讀者了解這些結論的依據。工作底稿通常也描述內部稽核人員使用的測試母體、抽樣過程及抽樣方法。工作底稿被交叉索引至工作程式。專案的督導性複核（準則 2340—專案之督導）可以提供額外的驗證。

實施指引 2330

準則 2330 – 記錄資訊

內部稽核人員須記錄充分、可靠、攸關及有用之資訊，以支持其專案結果及結論。

入門

專案工作底稿係用於記錄在整個專案過程（包含規劃；測試、分析及評估資料；以及形成專案結果與結論）所產生的資訊。工作底稿可以紙本、電子形式，或兩種方式並用的方式保存。內部稽核軟體的應用可能提供一致性及效率。

工作底稿的內容、組織方式及格式，通常隨著機構及該專案的性質而有差異。不過，重要的是，內部稽核單位應盡可能達成其內部工作底稿的一致性，因為其通常有助於專案資訊之分享及稽核作業之協調。由於內部稽核主管 (CAE) 負責此種協調及制定內部稽核單位的政策及程序（分別參見準則 2050—協調及依賴以及準則 2040—政策及程序），內部稽核主管理應制定用於完成不同類型專案之工作底稿的指引及程序。標準化但具彈性的工作底稿格式或模版之運用，提升專案過程的效率及一致性。常見的標準化工作底稿要素包含一般格式、“核對記號”標示（亦即用於表示特定稽核程序的符號）、交叉索引至其他工作底稿的系統，以及被指定應永久保存或轉入其他專案的資訊。在記錄專案資訊之前，內部稽核人員應複核及了解其機構的特定工作底稿編製程序、標準符號，以及內部稽核單位使用的任何可用的模版或軟體。

實施的考量事項

準則 2310—“辨識資訊”指出，“內部稽核人員須辨識充分、可靠、攸關及有用之資訊，以達成專案之目標。”內部稽核人員在記錄資訊於工作底稿時考量這些特性，係同樣不可或缺。有效的工作底稿包含充分及與專案目標、觀察、結論及建議攸關的資訊，其使得資訊有助於機構達成其目標。

有效之工作底稿記錄的資訊也是可靠的，因為其源自於已記錄之適當專案技術的運用。可能最為重要的是，工作底稿包含充分及攸關的資訊，可使審慎、具備相關知識之人士（例如另一位內部稽核人員或外部評核者）做出與執行該專案之稽核人員相同的結論。因此，工作底稿文件化是有系統及有紀律之專案過程的重要部分，因為其編整稽核證據的方式可以讓該工作再執行，並支持專案的結論及結果。

工作底稿可能包含下列要素：

- 索引或參考號碼。
- 辨識受查領域或流程的標題或表頭。
- 該專案之日期或期間。
- 已執行工作之範圍。
- 取得及分析該資料之目的說明。
- 工作底稿涵蓋的資料來源。
- 已評估母體之描述，包含樣本量及選取方法。
- 用於分析資料的方法。
- 已進行之測試及分析的細節。
- 各項結論，包含將稽核觀察交叉索引至工作底稿。

- 建議應執行的追蹤專案工作。
- 執行該項專案工作的內部稽核人員姓名。
- 複核符號及複核該項工作的內部稽核人員姓名。

一般而言，工作底稿的組織方式係根據工作程式訂定的架構，並交叉索引至相關的資訊。其最終結果為一套完整收集的文件（電子、紙本或兩者兼具），該等文件包含已執行程序、取得的資訊、做成的結論、產生的建議，以及每一項步驟的邏輯基礎。此項文件構成支持內部稽核人員與利害關係人（包含高階管理階層、董事會及受查領域或流程的管理階層）溝通的主要來源。

工作底稿的督導性複核通常用於發展內部稽核成員（參見準則 2340—專案之督導）。督導性複核也可作為評估對於*國際內部稽核執業準則*之遵循以及維持品質保證與改善計畫的基礎（參見準則 1300—品質保證與改善計畫）。

展現遵循的考量事項

適當編製及完成的工作底稿（無論是以紙本或電子形式保存）展現對於準則 2330 的遵循。專案資訊係屬充分、可靠、攸關及有用之證據，也可展現於管理階層有效地實施建議的行動。在向適當的人士溝通專案結果時，內部稽核主管也可能接受有關已記錄之專案資訊品質的回饋意見。同樣的，向接受專案資訊之個人進行的專案後意見調查，也可能證實對於此項準則之遵循。

實施指引 2340

準則 2340 – 專案之督導

專案之執行須加以適當督導，以確保目的之達成、品質之保證及人員之養成。

解釋：

所需之督導程度取決於內部稽核人員之專精及經驗，以及專案之複雜度。無論專案是否由內部稽核單位執行，內部稽核主管對於該專案之督導負起全責，但可以指定具備適當經驗之內部稽核單位成員執行該項複核。適當之督導證據應予記錄及保留。

入門

內部稽核主管對於專案之督導負有整體的責任，以確保目標的達成、品質獲得確保，以及單位成員的發展。因此，在規劃某項專案將如何督導時，內部稽核主管應複核該專案的目標以及支持遵循準則 2340 的內部稽核政策及程序。即使在專案規劃程序開始之前，內部稽核主管通常已制定內部稽核政策及程序，以處理各項專案如何規劃、執行及督導（參見準則 2040—政策及程序）。此種政策及程序可能指明內部稽核人員應使用的軟體程式或模版，以便建立一致的工作程式及工作底稿格式。同樣的，各項政策及程序可能處理單位成員發展的機會，例如要求執行該專案之內部稽核人員及內部稽核主管或指定之專案主管舉行專案後會議之政策。

內部稽核成員技能的評估是持續性的，不只是專案過程的一部分。技

能評估通常提供有關內部稽核人員能力的充分資訊，以使內部稽核主管適當地指派內部稽核人員至其具備所需知識、技能及其他能力的專案。同樣的，此種評估可使內部稽核主管指定合格的專案主管。

實施的考量事項

專案之督導是一項過程，其始於專案規劃，並持續於整個專案過程。在規劃階段，專案主管負責核准該專案工作程式，並可能承擔規劃過程其他方面的責任（參見準則 2240.A1）。工作程式核准的主要標準在於其設計是否有效率的達成專案目標。此外，工作程式須包含辨識、分析、評估及記錄專案資訊的程序。準則 2240.A1 指出，工作程式的任何調整須經過核准。專案之督導也涉及確保工作程式已完成，以及授權工作程式的任何變更。

專案主管通常與被指派執行該專案之內部稽核人員以及受查領域或流程之管理階層，進行持續的溝通。專案主管通常複核專案工作底稿，其描述該專案過程中已執行的稽核程序、已辨識的資訊以及所做的觀察及初步結論。該主管評估專案資訊、測試及結果是否充分、可靠、攸關及有用，以達成專案目標並支持專案結果及結論，如同準則 2330—“記錄資訊”之要求。

準則 2420—“溝通之品質”要求專案之溝通須正確、客觀、明確、簡潔、具建設性、完整與及時。專案主管複核專案溝通及工作底稿的這些要素，因為工作底稿提供專案溝通的主要支持。

在整個專案過程中，專案主管及／或內部稽核主管與被指派執行該專案之內部稽核人員會面並討論該專案之過程，其提供訓練、發展及評

估內部稽核人員的機會。在複核專案溝通及專案工作底稿（其記錄專案過程的所有層面）時，專案主管可能要求額外的證據或說明。內部稽核人員能有機會透過回答專案主管提出的問題，以改善其工作。

在適當的證據業已提供或工作底稿業已補充額外的資訊，以處理專案主管所提出的關切及／或問題之後，專案主管的複核紀錄通常不列入最終的文件。內部稽核單位的另一種做法係分開保存專案主管的關切及問題、解決這些關切及問題已採取的步驟，以及這些步驟的結果之紀錄。

內部稽核主管負責所有的內部稽核專案以及在專案過程中的所有重大專業判斷，無論該專業判斷是由內部稽核單位或為內稽核單位工作之他人做成。因此，內部稽核主管通常制定各項政策及程序，以便將內部稽核人員做出的判斷或採取的行動與內部稽核主管的專業判斷不一致，並可能對該專案有不利影響之風險最小化。內部稽核主管通常建立用於解決可能發生之任何專業判斷差異的方法，其可能包含討論相關的事實、尋求額外的查詢或研究，以及在專案工作底稿中記錄不同的觀點並做出結論。若對於某項倫理議題存在著專業判斷的差異，該問題可以交付給機構內負責倫理議題的人員。

展現遵循的考量事項

遵循準則 2340 之證據可能包含專案工作底稿，其由專案主管署名及註明日期（若以人工文件化）或電子簽核（若於工作底稿軟體系統內文件化）。額外的證據可能包含已完成的工作底稿複核檢查表及／或複核意見備忘錄。

專案層級品質的確認也可以透過內部稽核主管維持品質保證與改善計畫以及透過向直接參與該專案之人員徵詢有關專案經驗之回饋意見的調查結果，予以展現。內部稽核人員可能有機會透過同儕複核機制（例如意見調查），提供有關專案主管的回饋。

實施指引 2400

準則 2400 – 結果之溝通

內部稽核人員須與有關人員溝通專案結果。

入門

此項準則要求內部稽核人員溝通專案之結果。因此，內部稽核人員須清楚地了解專案溝通之要求。內部稽核主管 (CAE) 也應該瞭解董事會及高階管理階層對於專案結果溝通的期望。

內部稽核人員應了解稽核手冊內的各項政策及程序（或利害關係人的任何其他期望）以及任何標準模板之使用，以確保形成觀察及結論的一致性。準則 2040—“政策及程序”及相關的實施指引提供更多有關內部稽核主管對於各項政策及程序之職責的資訊。

實施的考量事項

一般而言，內部稽核政策及程序手冊訂定用於記錄支持專案有關觀察／結論的流程。內部稽核單位可能制訂專案溝通計畫，以提供關於內部稽核人員在專案過程中如何溝通各項觀察以及其如何溝通專案最終結果的細部指引。

在溝通各項結果時，內部稽核人員考量其溝通計畫，包含溝通之標準（準則 2410）、溝通之品質（準則 2420）以及結果之傳送（準則 2440）。在確認已符合這些溝通標準之後，內部稽核人員確認該專案之結果將如何溝通。工作底稿會顯示哪些結果會以口頭溝通，以及哪些結果會以書面溝通。

展現遵循的考量事項

可以展現對於準則 2400 之遵循的文件包括內部稽核政策及程序手冊，其內容包含：

- 有關溝通未遵循法律、規範或其他議題之政策。
- 在指揮體系內部及外部溝通敏感性資訊之政策。
- 向機構外部溝通之政策。

其他文件可能包含溝通計畫、觀察及向上呈報的紀錄、期中及初步的溝通文件、專案最終溝通文件，以及監控與追蹤的溝通文件。

實施指引 2410

準則 2410 – 溝通之標準

溝通內容須包含專案之目的、範圍及結果。

入門

專案溝通是內部稽核單位如何展現價值的一項關鍵組成部分。此種溝通的形式及內容可能隨著機構或專案的類型而有差異。

向利害關係人進行的溝通，需要仔細的規劃。如有可能，在事前制定專案有關之溝通計畫，並與利害關係人討論及同意該計畫，是有助益的。

爲了確保符合溝通的標準，內部稽核單位必須知悉準則 2200—專案之規劃、準則 2210—專案之目的、準則 2220—專案之範圍、準則 2300—專案之執行、準則 2310—辨識資訊、準則 2320—分析與評估、準則 2330—記錄資訊，以及準則 2340—專案之督導。專案範圍及目標的溝通通常發生於：

- 專案規劃過程。
- 專案執行過程（若出現偏離已規劃之範圍及目標的情形）。
- 專案之最終溝通。

適當的督導確保完成專案的範圍及目標，以及存有關於各項結果之有品質溝通的適當控制。

實施的考量事項

在專案開始或即將開始時，考量該專案之溝通計畫是重要的。一般而言，該計畫著重於內部稽核人員為什麼溝通、溝通哪些事項、向誰溝通以及如何溝通。例如，內部稽核人員會溝通該專案的目標、範圍、期中結果及最終結果。該計畫也可能指明特定溝通格式之使用。（有關應正式及不應正式報告之事項的決策過程會被記錄於該專案之工作底稿。）該溝通計畫通常會在任何專案外勤工作開始之前，與相關的利害關係人（例如受查領域之負責人員）進行討論。若情況要求變動，該計畫可以定期更新。

在規劃專案的最終溝通時，內部稽核人員會考量曾與受查領域之管理階層進行的任何初步討論及期中溝通。內部稽核人員會仔細複核有關的工作底稿及工作底稿摘要，並考量多項額外的因素，包含：

- 利害關係人的期望。
- 專案目標。
- 受查領域的策略性目標。
- 該專案之範圍及任何範圍限制。
- 專案結果。

內部稽核人員也應考量準則 2410.A1 的要求，將適當的結論以及適當的建議及／或行動計畫列入專案的最終溝通。專案層級的意見可能包含某項評等、結論或專案結果及其重要性的描述，如同準則 2410.A1 之解釋的進一步說明。

與管理階層之間的溝通係整個專案的持續性過程。內部稽核單位透過啟動引發機構內部正面改變的溝通（口頭及書面），以增加價值。在

溝通專案結果時，內部稽核人員宜讚許令人滿意的表現，並列入有關該結果傳送及／或使用之限制的任何說明（如同準則 2410.A2 及準則 2410.A3 所傳達的要求）。

展現遵循的考量事項

可以展現對於準則 2410 之遵循的資料，包含書面的內部稽核單位政策及程序，其強調專案報告格式及展現最終溝通計畫如何制定的任何資料（例如紀錄、內部備忘錄或電子郵件通信）之一致性。透過遵循專案溝通計畫或透過書面報告（及其適當的內容）、工作底稿及／或討論各項問題及結果的議事錄，也可以展現對於此項準則之遵循。

專案信函或內部稽核單位有關啓始客戶會議的報告，可以展現對於此項準則之遵循，因為其通常列示該專案之工作程式、目標與範圍，以及最終溝通的協議參數。包含專案目標、範圍與結果以及適當的結論及建議及／或行動計畫的最終報告，也可以展現對於此項準則之遵循。最終報告可以讚許令人滿意的表現，並列入有關該結果傳送給機構以外人士及／或供其使用之任何限制。

實施指引 2420

準則 2420 – 溝通之品質

溝通須正確、客觀、明確、簡潔、具建設性、完整與及時。

解釋：

正確之溝通為無錯誤及扭曲，並忠於相關之事實。客觀之溝通為公平、無私及不偏，且為公正及平衡地評估所有攸關事實及情況之結果。明確之溝通為易於瞭解且合乎邏輯，避免不必要之專業術語及提供所有重要及攸關資訊。簡潔之溝通為切題及避免不必要之闡述、過度瑣碎、冗辭及贅語。具建設性之溝通可以幫助專案客戶及機構，並促成必要之改善。完整之溝通應未遺漏對溝通對象重要之資訊，且包含所有支持建議及結論之重大與攸關之資訊與觀察。及時之溝通就議題之重要性而言，係屬時機恰當及適時，便於管理階層採取適當之改正行動。

入門

溝通發生於整個專案過程。因此，準則 2420 適用於專案的所有階段，包含規劃與執行該專案、溝通各項結果、監控進度及溝通對於風險的承受。由於高品質的專案溝通是非常重要的，內部稽核人員在草擬溝通事項時，會特別注意細節，並考量準則 2420 之解釋所列示具品質之溝通的特性。

為了確保對於準則 2420 之遵循，內部稽核人員應了解機構對於溝通的期望，包含利害關係人對於各項溝通期限的期望。這些期望通常透

過預先訂定的溝通計畫予以處理，如同實施指引 2410—“溝通之標準”內的解釋。

內部稽核人員可複核內部稽核單位政策及程序（其通常彙編於內部稽核手冊），以辨識應使用的任何模版；各種模版通常有助於確保在該專案的所有階段內之適當、一致的溝通。在草擬最終溝通之前，複核機構所採用的書寫體例指引，可能有助於內部稽核人員以符合機構可接受之書寫體例的方式，呈現最終的溝通。

實施的考量事項

準則 2420 之解釋界定具品質之溝通的特定性質：正確、客觀、明確、簡潔、具建設性、完整與及時。內部稽核人員可考量與下列每個特性有關的額外資訊：

- **正確**—此項準則之解釋指出，正確之溝通為無錯誤及扭曲，並忠於相關之事實。為了維持正確性，重要的是要使用獲得該專案過程蒐集之證據支持的精準用語。此外，根據 IIA 職業道德規範，內部稽核人員須“應揭露所有獲悉之重大事實，否則，可能使其對營運活動複核所提之報告產生誤導。”若已發生某項溝通錯誤，內部稽核主管須溝通更正後的資訊，如同準則 2421—“錯誤與遺漏”內的描述。
- **客觀**—為了確保各項溝通的客觀性，內部稽核人員使用無偏差的詞句，並聚焦於各項流程及其執行的缺失。客觀性始於內部稽核人員在執行專案時，應具備的無偏差心態。客觀性是 IIA 職業道德規範及準則 1120—“個別人員客觀性”所描述的一項道德原則。內部稽核專業實務核心原則也強調客觀性的重要

性，並指明內部稽核單位若要被認為是有效能的，內部稽核人員及內部稽核單位應客觀且不會受到不當的影響（獨立的）。

- **明確**—當內部稽核人員使用的語言易於被預期的讀者了解並與產業及機構使用的術語一致時，溝通的明確性獲得提升。再者，明確的溝通避免不必要的技術用語。準則 2420 之解釋也指出，明確的溝通是符合邏輯的，其為有系統、有紀律及以風險為基礎的內部稽核工作方法。因此，當內部稽核人員溝通某項特定專案之重要觀察與發現以及合乎邏輯地支持建議與結論時，明確性獲得提升。
- **簡潔**—內部稽核人員透過避免冗辭及排除不必要、不重要或與專案無關的資訊，以確保溝通為適度的簡潔。
- **具建設性**—內部稽核人員在整個溝通過程中使用反映觀察事項之建設性語調，是有助益的。具建設性的溝通促成協同合作地確認解決方案的過程，其促進該專案及／或機構之該項問題的正面改變。最終，如內部稽核之定義所指出，內部稽核人員盡力協助機構達成其目標。
- **完整**—為了確保溝通的完整性，內部稽核人員考量對於目標讀者非常重要的任何資訊，是有助益的。完整的書面溝通通常可使讀者做成與內部稽核單位相同的結論。
- **及時**—最後，重要的是，內部稽核人員依照專案規劃階段訂定的期限傳送所有的溝通。每個機構的時效性可能不同。為了決定何謂及時，內部稽核人員通常運用標竿及進行與該專案主題有關的其他研究。此外，內部稽核主管或內部稽核人員可能建立用於衡量時效性的關鍵績效指標。

展現遵循的考量事項

可以展現對於準則 2420 之遵循的資料包含經過內部稽核主管核准的最終溝通文件及佐證文件。內部稽核人員應能顯示此種文件符合最終的溝通計畫。若溝通並無書面報告，議事錄也可做為遵循此項準則的證據。

實施指引 2421

準則 2421 – 錯誤與遺漏

若原專案報告含有重大錯誤或遺漏，內部稽核主管須將更正之資訊與原報告收受者溝通。

入門

內部稽核主管應了解董事會及高階管理階層有關他們會將哪些錯誤與遺漏認定為重大之期望。在*國際內部稽核執業準則*之詞彙中，重大性被定義為“某個事項在其考量範圍內之相對重要性，包含量化及質化之因素，例如幅度、性質、效果、攸關性，以及影響。專業判斷有助於內部稽核人員評估各種事項對於其相關目的之重大性。”

實施的考量事項

若內部稽核主管於專案之最終溝通中，知悉某項錯誤或遺漏，其可能考量下列問題，以協助確認該項錯誤或遺漏的重大性：

- 該項錯誤或遺漏是否會改變該項專案的結果？
- 該項錯誤或遺漏是否會改變某人對於專案發現之嚴重性的想法？
- 該項錯誤或遺漏是否會改變某項結論？
- 該項錯誤或遺漏是否會改變某項意見？
- 該項錯誤或遺漏是否會改變某項建議的行動？

若上述任何問題的答案為“是”，內部稽核主管可確認該項錯誤或遺漏是重大的。內部稽核主管通常嘗試找出該項錯誤或遺漏的原因，以

避免未來發生類似的情況，並決定該項原因是否需要列入向高階管理階層及董事會的報告。內部稽核主管接著決定最適當的溝通方法，以確保接受原始報告的所有人士收到更正後的資訊。有效地溝通錯誤與遺漏及其原因，可用以保護內部稽核單位的誠正及地位。

展現遵循的考量事項

對於準則 2421 之遵循可以透過存在著用於處理錯誤與遺漏的內部稽核政策及程序，予以展現。電子郵件通信及其他紀錄可記錄內部稽核主管如何決定該項錯誤或遺漏的重大性及原因。

證據性的資料（例如內部稽核主管行事曆、討論某項錯誤或遺漏的董事會或其他會議議事錄、內部備忘錄及電子郵件通信）可以顯示業已溝通的特定資訊，以及該項溝通的方式及時間。最後，原始及更正後的最終溝通文件記錄對於此項準則之遵循。

實施指引 2430

準則 2430 – 「依照國際內部稽核執業準則執行」一詞之使用

惟有在品質保證與改善計畫之結果證實本準則已被遵循時，才適合聲明其專案係「依照國際內部稽核執業準則執行」。

入門

爲了遵循準則 2430，內部稽核主管應了解有關訂定及維持一套品質保證與改善計畫 (QAIP) 之要求（1300 系列準則），並熟悉內部稽核單位目前的內部及外部評核的結果。內部稽核主管也可能考量董事會對於在專案報告中使用「依照國際內部稽核執業準則執行」一詞的期望。

實施的考量事項

當內部稽核單位針對某項專案進行報告時，並未被要求應指出該專案是否依照國際內部稽核執業準則執行。不過，使用此項聲明可建立內部稽核單位的可信度。除非內部稽核單位的 QAIP（包含目前的內部及外部評核）結果支持內部稽核單位普遍遵循本準則之結論，準則 2430 禁止使用此項聲明。實施指引 1300—品質保證與改善計畫提供有關 QAIP 的額外指引。

當內部稽核單位未遵循本準則時，內部稽核單位可選擇聲明該專案未遵照本準則執行。不過，此種聲明並非必要的。

展現遵循的考量事項

當專案報告包含「依照國際內部稽核執業準則執行」之聲明時，QAIP 的結果通常足以展現對於準則 2430 之遵循。內部稽核單位是否於最終溝通之中使用此項聲明的決定，可能記錄於某個專案報告模板或其他專案溝通紀錄及／或內部稽核政策及程序。此種文件之全面複核會指出此項聲明是否適當地使用。相反的，內部稽核單位可以選擇不將遵循之聲明列入任何專案報告，且此項決策的文件也可被接受為遵循準則 2430 之證據。

實施指引 2431

準則 2431 – 專案未遵循之揭露

未遵循職業道德規範或本準則而影響特定專案時，專案結果之溝通須揭露：

- 未能完全遵循之職業道德規範之原則或行為準則或本準則。
- 未遵循之理由。
- 未遵循對於該專案及已溝通專案結果之影響。

入門

當特定專案的結果受到未遵循職業道德規範或國際內部稽核執業準則（本準則）之影響時，準則 2431 要求揭露。因此，內部稽核人員應了解 IIA 職業道德規範及本準則。內部稽核人員也應了解該專案層級可能未能遵循的領域，以及高階管理階層及董事會對於報告任何未遵循問題的期望。

職業道德規範包含攸關內部稽核專業及實務的廣泛原則及較為特定的行為準則，其描述對於依照內部稽核定義執行內部稽核服務之個體或個人（包含 IIA 會員、IIA 證照收受者及證照應試者）行為的期望。職業道德規範之目的在於促進全球內部稽核專業的道德文化。

如同本準則之簡介所述，本準則之目的在於：

1. 引導對於國際專業實務架構強制性要素的遵循。
2. 提供一個架構，以便於執行及促進廣泛的具附加價值之內部稽核服務。

3. 建立內部稽核績效評估的基礎。
4. 促進機構流程及營運之改善。

本準則是一套以原則為基礎的強制性規定，其包含：

- 內部稽核專業實務及其成效評估之核心規定的陳述，其適用於國際間的各個機構及個人。
- 各項解釋，其闡明本準則內之名詞或觀念。

實施的考量事項

有時候，某些情況可能使得內部稽核人員在執行某項專案時，無法遵循職業道德規範或本準則。一般而言，在有些情況之下，內部稽核人員的獨立性及／或客觀性可能受損，或內部稽核人員面臨不可靠的資料、欠缺資訊、範圍受限或其他限制。在此種情況下，內部稽核人員應辨識未能全面遵循的任何原則、行為準則或準則，並確認該項未遵循是否影響專案的結果。若該項未遵循的確影響專案結果，該專案之溝通會描述為何發生該項未遵循及如何影響專案結果及溝通。

仔細思考準則 2431 會適用的幾種情境，可能是有助益的：

- 在內部稽核人員之客觀性或獨立性受損而被認定會影響專案結果的情況下，各項結果的溝通須揭露未能遵循準則 1120—“個別人員客觀性”及職業道德規範的客觀性原則。
- 在內部稽核單位承接某項專案，但不具有履行其職責所需的整體知識、技能及經驗的情況下，各項結果的溝通須揭露未能遵循準則 1210—“技能專精”及職業道德規範的適任原則。
- 若內部稽核單位接觸紀錄、人員或財產的能力受到任何限制，

且這些限制影響該專案之範圍，各項結果的溝通須揭露未能遵循準則 2220.A1。

- 若內部稽核資源不足以達成專案目標，該專案之溝通須揭露未能遵循準則 2230—“專案之資源分配”。

此種性質之揭露通常記錄於專案工作底稿。重要的是，內部稽核主管未遵循的情況是否影響內部稽核單位履行其專業責任及／或符合利害關係人的期望。接著，內部稽核主管會決定如何及是否向高階管理階層及董事會報告這些問題。這些揭露通常透過與高階管理階層討論，予以處理，並在會議中向董事會報告。內部稽核主管可能於董事會的非公開會議、與董事長的單獨會議或透過其他適當的方法，事先討論未遵循的情形。為了確保全面的遵循，內部稽核主管也應考量該未遵循情形是否應列入該專案之最終溝通。

展現遵循的考量事項

可以展現對於準則 2431 之遵循的資料包含：

- 在專案工作底稿揭露未遵循職業道德規範及／或本準則的書面單位政策及程序。
- 備忘錄、電子郵件或其他書面溝通，其辨識未能達成遵循之職業道德規範原則或行為準則以及執業準則，並解釋未遵循之理由，以及描述未遵循情形對於該專案及已溝通之專案結果的影響。
- 記錄未遵循情形、未遵循原因以及未遵循情形對於該專案及已溝通專案結果之影響的口頭溝通會議紀錄或其他紀錄。
- 在專案最終溝通中揭露的證據。

實施指引 2440

準則 2440 – 結果之傳送

內部稽核主管須將專案報告傳送適當對象。

解釋：

內部稽核主管在專案報告發送前，負責複核及核准，並決定該報告之傳送對象及方式。內部稽核主管將此授權他人時，仍保留所有責任。

入門

準則 2440 指出內部稽核主管在專案結束後，向所有適當的對象溝通最終結果的責任。在準備實施此項準則時，內部稽核主管可能發現複核此項準則之“解釋”中對每一項要素之相關要求，是有助益的。

內部稽核主管通常會了解機構內的任何溝通協定及組織圖。內部稽核主管也應考量高階管理階層及董事會有關專案溝通的期望。

機構的稽核規程及溝通協定可以協助內部稽核主管決定向機構以外人士報導的過程。考量事項會包含的因素，例如最終溝通正本或副本傳送給哪些人士，以及何時應通知負責監督該機構所屬產業的監理人員。

準則 2400—結果之溝通、準則 2410—溝通之標準以及準則 2420—溝通之品質的實施指引提供有關溝通專案結果的進一步指引。

實施的考量事項

透過與董事會的討論及複核機構內的任何溝通協定，內部稽核主管確認誰會接受該項專案的結果以及溝通會以何種形式進行。在溝通該專案之結果前，內部稽核主管複核專案溝通之草稿，可以是有助益的。

在決定報告的收件者時，內部稽核主管可能考量任何對象是否具有接收專案結果的業務需求，以及任何對象是否負有管理行動計畫的責任。機構協定可能會列入考量，以確保具有適當職責層級的個人收到一份專案報告副本。高階管理階層及董事會可能依照他們的期望，列為該報告的發送對象。為了確保一致性，內部稽核單位可以訂定一份接收所有報告的標準發送清單，以及依照相關對象的負責領域，應包括在專案結果發送清單之管理層級。不過，內部稽核主管可於必要時，擴充該份發送清單，其通常會包含機構的高階管理階層。

各項結果可以口頭或書面溝通，且其格式可能因為收件者而有差異。內部稽核主管針對每一位收件者決定所採用的格式。例如，有些收件者可能收到一份高階主管摘要，而其他使用者則收到完整的報告。各項結果透過會議簡報提出並有機會進行討論，可能是適當的。無論採用何種溝通方法，內部稽核主管應決定誰會傳送以及誰會接受專案結果。

最終溝通需要內部稽核主管或其指定人員的核准。在小型的內部稽核單位，內部稽核主管可能親自編寫專案之最終溝通。不過，在較大型的單位之中，內部稽核主管會取得及複核這些溝通，並在給予最終核准之前，決定對於編製該報告的內部稽核人員給予多少信賴。

內部稽核主管可能根據該專案規劃階段的協議及／或稽核規程及溝通

協定的規定，將專案之最終溝通的電子或紙本文件傳送給適當的內部及外部人士。收件者通常是能夠處理該專案結果的人士。

在各項結果傳送之後辨識出某項錯誤或遺漏的情況下，維持一份完整的內部稽核專案結果收件者清單是重要的。準則 2421 說明內部稽核主管對於溝通某項錯誤或遺漏的責任。

爲了確保遵循法律義務及機構協定，重要的是，內部稽核主管在準備向機構外部傳送各項結果時，應盡重大的注意及考量。此外，內部稽核主管應考量溝通敏感性資訊的後果，因爲此種資訊可能影響機構的市場價值、聲譽、盈餘或競爭力。內部稽核主管可能發現徵詢法律顧問及機構內遵循部門的意見，是有助益的。

重要的是，應注意內部稽核主管可能授權他人實施準則 2440，但責任是無法委託的。當準則 2440 之實施已授權他人時，內部稽核主管保留其職責及最終責任。

展現遵循的考量事項

內部稽核主管可以在傳送最終溝通之前，透過驗證所有工作底稿的複核層級並確保其均經過簽字認可，以展現對於準則 2440 之遵循。此外，保存各項結果之任何書面溝通的副本（由管理階層、審計委員會、執行長、外部人士或其他人員提出）可以展現對於此項準則之遵循。各項結果的口頭溝通證據可以透過辨識出席人員收取該項溝通之會議紀錄、簡報及備忘錄，予以保存。重要的是，應保存各項紀錄，其驗證內部稽核主管核准最終之溝通以及將專案結果傳送給專案溝通計畫辨識的收件者。

實施指引 2450

準則 2450 – 整體意見

提出整體意見時，須考量機構之策略、目標及風險，以及高階管理階層、董事會及其他利害關係人之期望。整體意見須以充分、可靠、攸關及有用之資訊為佐證。

解釋：

上述溝通會包含：

- 該項意見之範圍，包含與該意見有關之期間。
- 範圍之限制。
- 所有相關專案的考量，包含對於其他確認性服務提供者之依賴。
- 支持該意見之資訊彙總。
- 該項整體意見所依據之風險或控制架構，或其他標準；以及
- 所達成之整體意見、判斷或結論。

不利之整體意見須陳述其原因。

入門

整體意見係指內部稽核主管針對機構廣泛層級之治理、風險管理及／或控制過程，所提出之各項結果的評等、結論及／或其他描述。整體意見是內部稽核主管根據某特定期間多項個別專案及其他類似作業（如其他確認提供者所做的複核）之結果，所做出的專業判斷。

整體意見不同於結論，某項結論得自於一項專案，而整體意見則來自於多項專案。此外，結論是專案溝通的一部分，而整體意見的溝通與專案溝通是分開的。

準則 2310—“辨識資訊”之解釋將充分、可靠、攸關及有用等名詞定義為：

- 充分之資訊係指其符合事實、適切及具說服力，可使審慎、具備相關知識之人士做出與內部稽核人員相同之結論。
- 可靠之資訊係指利用適當之專案技術所取得的最佳資訊。
- 攸關之資訊支持專案之觀察與建議，並與專案目的一致。
- 有用之資訊協助機構達成其目標。

準則 2450 之解釋指出整體意見之溝通的必要組成部分；內部稽核主管在提出整體意見之前，應了解所有的這些組成部分。此外，內部稽核主管提出整體意見之前，應對於機構的策略、目標及風險以及董事會與高階管理階層的期望，取得良好的了解。

實施的考量事項

內部稽核主管首先考量某項意見如何連結至機構的策略、目標及風險。內部稽核主管進一步考量該項意見是否會解決某項問題、增加價值及／或提供管理階層或其他利害關係人有關該機構內整體趨勢或情況的信心。與高階管理階層、董事會及其他攸關的利害關係人進行討論，可能有助於內部稽核主管了解對於整體意見範圍的期望。

內部稽核主管接著決定將提出之整體意見的範圍，包含該意見有關的期間，並考量是否有任何範圍限制。了解此項資訊之後，內部稽核主

管可以決定哪些專案會與整體意見有關。所有相關的專案或計畫都予以考量，包含由其他內部及外部確認提供者完成的專案或計畫。內部確認提供者可能包含構成該機構第二道防線的其他職能。外部確認提供者可能包含外部稽核人員或監理人員的工作。針對列入考量的內部或外部確認提供者專案，內部稽核主管將需要評估該專案，以確認其可以依賴該專案工作的程度。若內部稽核主管依賴另一位確認提供者的工作，內部稽核主管對於因為該項依賴而做出的整體意見，仍然保留其責任。

例如，整體意見可能基於該機構之地方、區域及全國層級的總體專案結論，以及外部個體報導（例如獨立第三方或監理人員）的結果。專案範圍說明透過指明用於描述整體意見之界限的期間、作業、限制及其他變數，以提供整體意見的範圍。

在複核整體意見所依據的專案結論及其他溝通時，內部稽核主管確保此種結論及其他溝通的結果，係基於充分、可靠、攸關及有用的資訊。內部稽核主管接著彙總該項整體意見所依據的資訊。此外，內部稽核主管辨識作為整體意見依據之攸關風險或控制架構或其他標準。

在考量攸關資訊之後，內部稽核主管使用明確及簡潔的語言提出整體意見，並闡明該項意見如何連結至機構的策略、目標及風險。此項溝通應包含準則 2450 之解釋所列示的六項要素。

若整體意見是不利的，內部稽核主管必須解釋支持此項結論的原因。

最後，內部稽核主管決定如何溝通整體意見（口頭或書面）。整體意見通常以書面溝通，雖然本準則並未要求此種做法。實施指引 2440—

“結果之傳送”針對溝通之額外考量，提供進一步的指引。

重要的是，應注意內部稽核主管並不被要求提出整體意見，此種意見的提出係由機構自行裁量，並與高階管理階層及董事會進行討論。不過，在要求提供整體意見時，準則 2450 提供額外的資訊，以支持內部稽核主管有關溝通整體意見之相關規定。

展現遵循的考量事項

就書面的整體意見而言，該意見的副本通常足以展現對於此項準則之遵循。針對以口頭提出的整體意見，可以透過內部稽核主管準備的大綱、發言筆記、投影片或類似的文件，展現對於此項準則之遵循。可以展現對於準則 2450 之遵循的額外資料包含專案最終溝通及外部溝通（其為整體意見之依據）、備忘錄、電子郵件、董事會或其他會議議程及議事錄。

實施指引 2500

2500 – 進度之監控

內部稽核主管須建立並維持監控制度，以追蹤管理階層收受專案報告後之處理情形。

入門

爲了遵守此項準則，內部稽核主管首先清楚的了解高階管理階層及董事會對於內部稽核單位監控專案結果之資訊類型及細節程度的期望。專案結果通常係指在確認性及諮詢專案中獲得的觀察事項，其已向管理階層溝通，以便採取改正行動。

由於內部稽核主管必須定期與負責實施改正行動的管理階層互動，向管理階層徵詢有關建立一套有效果及效率的監控流程之意見，通常是有幫助的。

此外，內部稽核主管以其他內部稽核主管或負責監控未解決問題之遵循職能爲標竿，以便辨識具有成效的最佳實務。這些討論可能著重的領域例如：

- 自動化及細節的程度。
- 受監控的觀察事項類型（亦即所有觀察事項或僅針對較高風險的觀察事項）。
- 未完成之改正行動進度如何確認及多久確認一次。
- 內部稽核何時獨立地確認改正行動的效果。
- 進行報告的頻率、方式及層級。

實施的考量事項

監控過程可以是複雜的或相當簡單，其取決於幾項因素，包含稽核單位的規模與複雜度以及例外追蹤軟體的可用性。無論監控過程複雜或簡單，重要的是內部稽核主管應訂定一套掌握攸關觀察事項、協議改正行動及進度之流程。針對持續中的觀察事項，所追蹤及掌握的資訊通常包括：

- 已向管理階層溝通的各項觀察事項及其相對風險等級。
- 協議改正行動的性質。
- 改正行動的時點／期限／期程以及預計完成日期的變動。
- 負責每一項改正行動的管理階層／流程負責人。
- 改正行動的現況，以及內部稽核是否已確認其狀況。

內部稽核主管通常會開發或購買一套用於追蹤、監控及報導此類資訊的工具、機制或系統。根據權責管理階層提供給內部稽核的資訊，改正行動的狀況定期於該系統中更新，且通常由管理階層透過共用的例外追蹤系統直接更新。

監控的頻率及方式（內部稽核成員致力於驗證改正行動業已採行的程度）取決於內部稽核主管的專業判斷以及董事會與管理階層的期望。例如，有些內部稽核主管可能會定期（例如每季）詢問前一期間應完成之所有改正行動的狀況。其他內部稽核主管可能會選擇針對重大的建議事項進行後續的稽核專案，以個別評估已實施之改正行動的品質。另一些內部稽核主管可能選擇於機構相同領域排定的未來稽核專案中，追蹤仍在進行的改正行動。監控方式取決於判定的風險水準以及可用的資源。

同樣的，報導的格式取決於內部稽核主管的判斷及雙方協議的期望。有些內部稽核主管會仔細報導每個專案的個別觀察事項的狀況。其他內部稽核主管僅報導列為高風險的觀察事項，可能依照業務流程或負責主管彙整，強調各種統計數字，例如改正行動如期進行、逾期以及已完成的各項百分比。在某些情況下，內部稽核主管可能被要求不僅報導某項改正行動是否已完成，也要報導所採取的行動是否已改正相關的問題。掌握及衡量執行改正行動所產生的正面改善被認定為一項領先的實務。

展現遵循的考量事項

本準則遵循之證據通常為例行的更新例外追蹤系統，其可能為包含上述的前期稽核觀察事項、相關的改正行動計畫、狀態及內部稽核確認之電子試算表、資料庫或其他工具。此外，通常會為高階管理階層及董事會編製改正行動現況報告。

實施指引 2600

2600 – 承受風險之溝通

內部稽核主管若認定高階管理階層決定承擔之風險水準超過機構可承受之水準，須就此事項與高階管理階層討論。若內部稽核主管認為該事項未能獲得解決，須向董事會報告此事項。

解釋：

內部稽核主管可透過確認性專案或諮詢專案、監控管理階層針對先前專案結果採取之行動進展，或其他方式，辨識管理階層所承擔之風險。內部稽核主管並不負責處理該風險。

入門

爲了成功的實施此項準則，內部稽核主管須先了解機構對於不同類型之機構性風險的看法及容忍度。不同機構認為可接受的風險程度及類型有所差別。例如，有些機構可能接受較高程度的財務風險—採取的行動例如擴充業務至政局不穩定的新地區，或針對成功機率相對較小、但高報酬的亮眼新產品進行重大投資。其他機構則較爲規避此類財務風險、避免此種情況。此外，機構在決定可接受風險水準時，考量不同的因素，例如該風險事項的潛在影響及可能性、機構的弱點，以及管理階層化解某項不可接受風險所需的時間。

若機構具有一套正式的風險管理政策，其可能包含風險承受過程，重要的是內部稽核主管及內部稽核單位了解該項政策。

如同準則 2500 的規定，內部稽核主管亦須建立及維持一套監控內部稽核結果處置情形的系統。

對於內部稽核主管而言，明瞭機構內通常如何溝通較高風險的議題也是有幫助的。現行的政策可能界定較佳的溝通方式，例如，機構風險管理政策可能討論時效性、報告架構，以及類似的考量事項。

實施的考量事項

在監控各項稽核結果之處置及相關改正行動時，內部稽核主管可能知悉高風險的觀察事項未能被及時改正或可能代表著超過機構通常願意承受的風險，因而無法被該機構接受。

不過，持續性監督過程並非內部稽核主管辨識不可接受風險的唯一方式。有效能的內部稽核主管運用多種方式了解機構風險。例如，內部稽核主管可能接受內部稽核單位成員提供其於確認性或諮詢專案中辨識的重大風險資訊；機構也可能運用一套企業風險管理 (ERM) 流程，藉以辨識及監控重大風險，而內部稽核主管可能參與該項流程。再者，內部稽核主管透過建立及維持一套與管理階層協同合作及溝通的網絡，可能知悉機構新興的風險領域。內部稽核主管也致力於跟上產業趨勢及法規的變動，以利於辨認潛在及新興的風險。

無論不可接受的風險如何辨識，若內部稽核主管確認某項風險達到機構通常不會容忍的水準，且內部稽核主管相信該項風險未被抑減至可接受的水準，則須向高階管理階層溝通此種情況。在進行此項溝通之前，內部稽核主管通常與負責該風險領域的管理階層成員討論此項議題、分享關切事項、了解管理階層的觀點，以及雙方達成解決該項風險的協議作法。不過，若無法達成協議，內部稽核主管應向高階管理階層呈報此事項。在與高階管理階層進行類似的討論之後，若該項風險仍無法解決，則內部稽核主管應向董事會報告此項問題。接著由董

事會決定如何與管理階層處理該關切事項。

內部稽核主管運用判斷，根據該項問題的性質、急迫性、可能的後果以及現有的任何政策，以決定如何用最好的方式及多快的速度向誰溝通此種事項。例如，在可能違反法律或規定時，是否應該徵詢法律顧問？該項風險應該私下與高階管理階層溝通，或在許多主題領域專家出席的跨職能會議中溝通？

此項準則適用於內部稽核主管判定為超越機構容忍水準的高度重大風險。這些風險可能包括：

- 可能損害機構信譽的風險。
- 可能傷害人員的風險。
- 可能導致重大行政裁罰、限制業務行為或其他財務或契約懲罰的風險。
- 重大不實陳述。
- 舞弊或其他非法行為。
- 對於達成策略性目標的重大阻礙。

展現遵循的考量事項

本準則之遵循證據可見於與高階管理階層、董事會或風險委員會討論重大風險議題的會議紀錄。若內部稽核主管透過個別會議或私下談話溝通不可接受的風險狀況時，可留存一份備忘錄，以記錄用於警示管理階層及董事會所採取的步驟。此外，遵循本準則的間接證據則為內部稽核手冊中一套描述此項準則規定及機構報告流程的政策。