

政府內部控制重要文章彙輯

本文係針對主計月刊第 683 期(101 年 11 號)、687 期(102 年 3 月號)、第 688 期(102 年 4 月號)及第 689 期刊載「政府內部控制之精進與挑戰」、「淺談設計政府內部控制制度」、「美國政府推動內部控制架構與規制之探討」、「探討『內部審核』更名之芻議」、「各國內部控制制度研析」、「有效公共治理與內部控制」、「推動政府內部控制制度評估作業之重要性」、「強化政府內部控制機制之策略作法」等 8 篇文章，輯錄重點，提供本部及所屬審計單位推動辦理審計機關內部控制制度及審核各機關辦理成效之參考。

壹、政府內部控制之精進與挑戰

我國政府內部控制工作自民國 99 年籌組成立跨部會之行政院內部控制推動及督導小組以來，已陸續訂頒及建制相關法規及架構，並初步發揮整合綜效，為持續發揮內部控制功能，未來宜再廣續檢討精進者如次：

一、汲取國外新進理論及實務經驗，研訂適合我國國情之政府內部控制整體架構及後續發展策略

鑑於內部控制為兼具理論性及實務性之管理作法，我國政府推動整合性內部控制機制起步較晚，為使政府內部控制未來發展奠立更堅實之基礎，宜廣續參考國際新進理論與先進國家實務經驗，並兼顧我國憲政體制及社經環境需要，妥慎研訂我國政府內部控制整體發展架構及中長程之推動策略。

二、借鏡國內外公私部門作法，研訂我國政府內部控制制度自行評估規範

內部控制制度設計完成後，除有賴各機關落實執行外，尚須藉由自行評估機制檢視制度設計及運作情形，方能確保內部控制制度持續有效實施。為應未來我國政府機關實務作業需要，實有必要參酌國內外發展趨勢與作法，研訂適合我國國情可供各機關自行評估內部控制制度有效性之相關規範，並運用資訊系統作為輔助，以簡化評估作業並節省相關人力、物力之投入。

三、審慎研議內部稽核之設置及運作機制，有效監督內部控制運作

我國政府內部稽核運作實況係由各項稽核評估職能之幕僚單位各依職掌實施稽核評估，除未能整合核心業務執行稽核工作外，其組織結構或職掌權責亦欠缺獨立性。鑑於內部稽核對於內部控制推動成效，具有舉足輕重之影響，宜積極審慎研議內部稽核職能之設置與運作方式，有效發揮監督內部控制運作之功能。

四、研議簽署內部控制制度聲明書之可行性，強化公部門課責機制

我國政府內部控制規制尚在初期發展階段，未來如欲參採美國聯邦政府或國內公開發行公司簽署內部控制制度聲明書之作法，除須先完備上述配套措施外，並宜參考國內外公私部門之作法及經驗，審慎研議合宜之推動方式逐步實施。

貳、淺談設計政府內部控制制度

一、前言

行政院於 99 年底成立跨部會之內部控制推動及督導小組(以下簡稱行政院內控小組)，推動政府內部控制相關業務，並於 100 年 2 月 1 日訂頒「健全內部控制實施方案」，明定行政院及所屬各機關(構)、學校(以下簡稱各機關)應參採各權責機關所訂內部控制制度共通性作業範例，並審視個別性業務之重要性及風險性，訂定合宜之內部控制制度。

為減輕各機關自行設計內部控制制度之歧異及負擔，行政院已訂頒「內部控制制度共通性作業範例製作原則」、「內部控制制度設計原則」與「政府內部控制觀念架構」、「辦理健全內部控制實施方案 101 年度重點工作」與「內部控制制度設計應行注意事項」以資遵循；並整合財政部等各權責機關針對出納、財產管理、政風、主計、人事、公共建設計畫編審、行政管考、資訊安全與社會發展計畫編審、科技發展計畫編審及政府採購等業務訂頒 11 項共通性作業範例，統整適切訂出各該業務作業流程及控制重點供各機關參採。

另為使各機關能深入了解內部控制制度全貌，亦分行行政院農業委員

會動植物防疫檢疫局及財政部臺北市國稅局內部控制制度設計範例 2 則，供各機關配合實際需要參採運用。上開規範與設計範例皆已刊載於行政院主計總處網站內部控制專區，供各機關參考。

茲為協助各機關掌握設計內部控制制度之方法及重點，以下謹就內部控制制度設計原則及步驟做概述介紹。

二、設計原則

各機關實際設計內部控制制度時，有效最重要，因此在設計時應先衡酌機關之業務繁簡、規模大小及人員多寡等因素，並以成本效益、重要性及風險性為考量原則，參考「政府內部控制觀念架構」，據以設計簡明有效且具彈性，並涵蓋各項業務之內部控制制度，經機關首長核定後，周知機關全體人員共同遵循及執行。

內部控制制度之主要內容應包括整體層級目標及機關組織職掌、作業層級目標及機關組織圖、機關分層負責明細表、風險評估、控制作業、監督及自行評估之表件等文件，機關得依業務特性及管理需要自行增列相關內容，其中分層負責明細表部分，若為避免置入過多內容以致內部控制制度重點失焦，在設計時得以註明其出處或建立來源連結之方式表達。

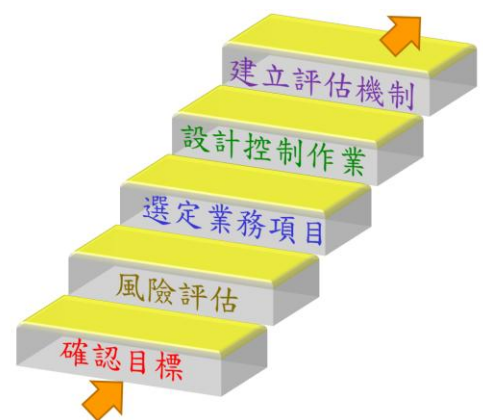
各機關內部控制制度設計完成後，應力求有效運作，並適時檢討強化其內容，倘控制作業、作業流程過於繁多或已不適用者，宜適度精簡、修正或刪除，使其更臻具體、明確及可用。

三、設計步驟

各機關應依「內部控制制度設計原則」所定之內容及步驟，並參考「內部控制制度設計範例」架構，依序先確認整體及作業層級目標，進而評估無法達成目標之風險因素，再就不可容忍之風險找出業務項目，設計其控制作業，據以設計合宜有效之內部控制制度。

(一) 確認目標

機關要有明確具體之目標，才能據以評估施政風險及績效，並設計有效之內部控制制度，其可分為整體層級及作業層級目標，整體層級目標係



指機關依法定職掌所定之願景、策略及施政目標，該目標明確闡述機關之施政重點及長期展望，為機關全體人員共同遵循的方向；而作業層級目標係由整體層級目標逐級往下延伸至各單位，並參考業務職掌或分層負責明細表所定工作項目，據以辨識以作業類別或作業項目為基礎相連結之目標。因此，藉由設定共同之整體層級目標及具體之作業層級目標作為機關全體人員努力方向，以達成機關之使命與願景。

各機關應每年定期或不定期檢視整體層級與作業層級目標之一致性。倘因業務改變而需另訂或修正目標，可參考研考會訂頒之「行政院所屬各機關設定作業層級目標實施原則」，作為設定或修正目標之指引。

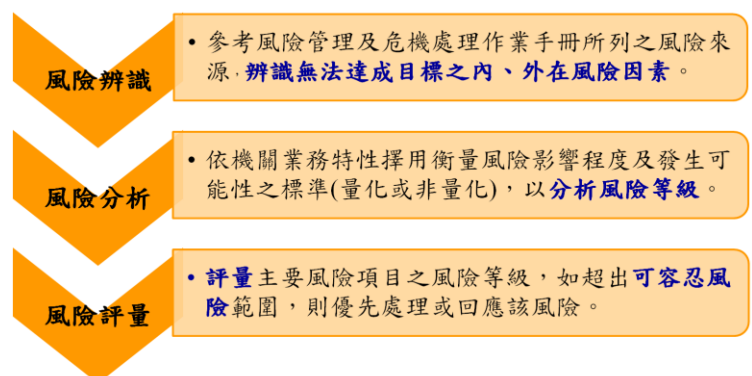
(二)風險評估

風險評估係在辨認並分析達成目標之攸關風險。機關任何業務之推展都可能面臨風險，因此強化內部控制之前提即要做好風險評估。風險評估程序得參考行政院所屬各機關風險管理與危機處理作業基準及作業手冊之觀念、方法，辨識整體層級與作業層級目標無法達成之內、外在因素，分析其影響程度及發生之可能性，並進行風險評量，因應機關特性有適宜之風險評估方法，亦可逕行採用。

各機關進行風險評估時，內部控制專案小組宜先就發生風險之影響程度及可能性制定風險評估原則、風險值的計算方法及擬訂定該年度可容忍之風險值，使業務單位進行風險分析及評量時有所依據。

風險評估可細分為風險辨識、分析及評量 3 個步驟。風險辨識係辨認各項影響目標達成的風險項目，得參考以往經驗或現行作業缺失以了解風險來源(如財務、採購、資訊等)、發生風險的原因(如業務本身存

在某些弱點，或是遭遇外來威脅)；風險分析是將各項風險因素，依機關所訂風險評估原則及計算方法，分析其影響程度及發生機率，判定風險值；



風險評量是將各項風險值，與機關所訂風險容忍值比較，以決定優先處理之風險項目。各機關應綜合考量風險評估結果及風險容忍度，就不可容忍之風險，研議及採取適當回應措施，以降低該風險等級。對於可容忍之風險，應監督並定期檢討，以確定該等風險仍維持可容忍之程度。

風險會隨時間、環境、政策或機關組織調整等因素之變化而有增減，各機關應監督並定期檢討各項風險項目之合宜性。

(三)選定業務項目

各機關設計內部控制制度時，應涵蓋內部各單位之業務，並審視各該業務之重要性及風險性，根據風險評估結果，應就超過機關風險容忍度之主要風險項目，找出對應之相關業務項目，決定納入內部控制制度之業務項目，其中有關共通性業務項目，可參採各權責機關所定共通性作業範例辦理。

各機關依據風險評估結果選定業務項目，並得以業務項目下之作業類別或作業項目為基礎設計控制作業，其應注意事項如下：

1. 共通性業務：共通性作業範例所列作業項目以往曾發生缺失者，應將該作業項目納入內部控制制度；至所列作業項目以往並未發生缺失者，經風險評估後，屬不可容忍風險範圍之作業項目，應納入內部控制制度；屬可容忍風險範圍之作業項目，得暫不納入內部控制制度，惟仍應監督並定期檢討，一旦超出可容忍風險範圍，即應納入內部控制制度。
2. 個別性業務：以前年度已發生內部控制缺失並檢討完成改善之作業項目，除執行面之缺失，應落實執行外，應即時納入內部控制制度。其餘作業項目，依業務重要性及風險性，並考量成本效益，逐步納入內部控制制度。

(四)設計控制作業

內部控制應側重源頭經辦單位之管理，源頭管理好，會辦單位控制重點即可遞減，以降低控制成本，因此各機關應針對選定之業務項目，由內部各單位對其承辦作業流程，視業務性質需要，設計控制重點，包括核准、驗證、調節、覆核、定期盤點、記錄核對、職能分工、實體控制及計畫、預算或前期績效之分析比較等程序。

設計控制作業係為降低風險以達成目標，各機關應考量其風險評估結果及相關目標之攸關性及適切性，並依確認目標等由上而下之五項步驟設計合宜之內部控制制度，以合理確保所設計之控制重點能對該作業項目降低風險並達成目標。

另針對作業流程是否完整表達，如機關僅需按內部控制五項要素之控制作業設計制度，則直接納入制度主要內容中，如考量參考共通性作業範例完整表達作業程序與控制重點，則納入制度之附件完整呈現。

(五)建立評估機制

各機關應建立適切評估機制用以評估內部控制制度設計及執行成效，藉以適時修正改善，各主管機關應督導所屬落實辦理自我評估檢查。目前政府內部控制制度所採用的評估機制包括下列 3 種方式：

- 1.例行監督：各機關內部各單位主管應於例行業務督導作業中，及時評估內部控制制度之有效性。
- 2.自行評估：各機關應落實整體層級與作業層級自行評估，以適時評估內部控制制度設計及執行之有效性。針對整體層級部分，行政院內控小組刻正參考 2012 年美國 COSO 提出「內部控制—整體架構」(修正草案)設計有效性判斷參考項目供各機關參考；作業層級部分，則已分行共通性及個別性業務自行評估表件等範例供各機關參考，各機關應就其作業項目內容所設計控制重點辦理自行評估。
- 3.稽核評估：各機關應統合或運用行政管考、人事考核、政風查核、政府採購稽核、事務管理工作檢核、內部審核及資安稽核等稽核評估職能，協助審視內部控制制度設計及執行之有效性。另美國等先進國家政府為確保內部控制制度持續有效實施，除前述之自行評估及稽核評估職能單位複核 2 道防線外，尚設有獨立稽核單位實施內部稽核之第 3 道防線，目前我國政府部門尚無設置獨立之稽核單位，行政院刻正研議各機關內部稽核職能之設置及運作方式，以有效發揮監督內部控制運作之功能。

四、結語

建立內部控制制度，可為機關奠定穩健管理的基礎，各機關應秉持

PDCA 精神，即藉由設計有效的內部控制制度(Plan)，並督促全體同仁落實執行(Do)，強化自行評估機制(Check)，及持續不斷的改善與精進(Act)，冀期將內部控制觀念與活動融入日常業務及習慣中，形成機關的文化，以協助各機關合理達成機關施政目標，並發揮興利防弊功能，逐步厚實國家永續發展之基礎。

參、美國政府推動內部控制架構與規制之探討

一、前言

美國內部控制的發展，係企業先行，政府而後適時跟進，擷取企業及專業機構之理論與經驗，並搭配新公共管理改革、施政績效成果導向與反貪腐等思潮，完善政府內部控制機制，俾促使各級政府有效履行民眾託負之責任，且實現施政目標。本文茲簡述美國政府內部控制之架構與規制等發展趨勢，以供各界了解該國推動作法及脈動。

二、美國聯邦政府推動內部控制之組織架構

聯邦政府內部控制工作，是經立法與行政部門協調合作，由上而下逐級整合推動的。在立法部門由國會主導立法與監督權，所轄之審計總署(2004 年起改名政府課責總署，以下均簡稱 GAO，為聯邦最高審計機關)輔助國會；另在行政部門係總統領導，預算及管理局(簡稱 OMB，主管聯邦預算、財務、績效與資訊科技管理、審議聯邦法規及發布總統令)提供政策指導，以統合各部會協力推動並透過各稽核長辦公室(簡稱 OIGs)發揮制衡功能。

國會在最上位透過制定「聯邦管理者財務廉潔法」(簡稱 FMFIA)，授權 GAO 訂定政府內部控制準則及責由 OMB 訂定內部控制制度指引等規章；另有人事行政總處(主管人事)、總務署(主管國有財產、集中採購與事務管理)及政府倫理局(主管廉政建設與財產申報)等權責機關，分別依執掌訂頒相關管控法規與執行督導。

各部會於是依 FMFIA 等法規，對本機關及所屬機關(構)之內部控制制度負責，故須強化自主管理且本權責自訂內部控制相關規則及制度，並督

導所屬切實執行。而為了促使機關最高階管理階層為內部控制制度負起責任，經各機關首長簽署「管理確認聲明書(Management Assurance Statement)」(簡稱內部控制聲明書)報送上級機關，最終由各部會首長採合併觀點簽具 1 份含括所屬之內控聲明書，提交總統與國會。各部會稽核長則執行內部稽核並向所在機關首長與國會報告；國會亦透過 GAO 進行監督。

三、美國聯邦政府推動內部控制之規制沿革

美國聯邦政府的內部控制機制，包括國會、GAO 與 OMB 參考政府對企業之立法及相關專業機構之研究成果，所訂頒之一系列法律、規章與制度，相關重要規制之歷程簡述如下：

(一)FMFIA 立法前

1. 1972 至 75 年間尼克森總統牽涉的「水門案」展開調查，發現許多美國公司對國外官員從事非法政治援助或賄賂，1977 年國會通過「反國外賄賂行為法」要求公開發行公司建立內部會計控制制度，使各界注意到內部控制議題。
2. 為了提振政府對廉潔與效能的重視，GAO 促使國會於 1978 年通過「稽核長法」在主要部會專設 OIGs，且督察重點從過去側重財務事項之遵循合規，擴展為政府計畫與業務績效的經濟性、效率性及效益性，其後迭經多次修法。同年國會通過「政府倫理法」成立「政府倫理局」，並規範公職人員職業道德及財產申報事務。

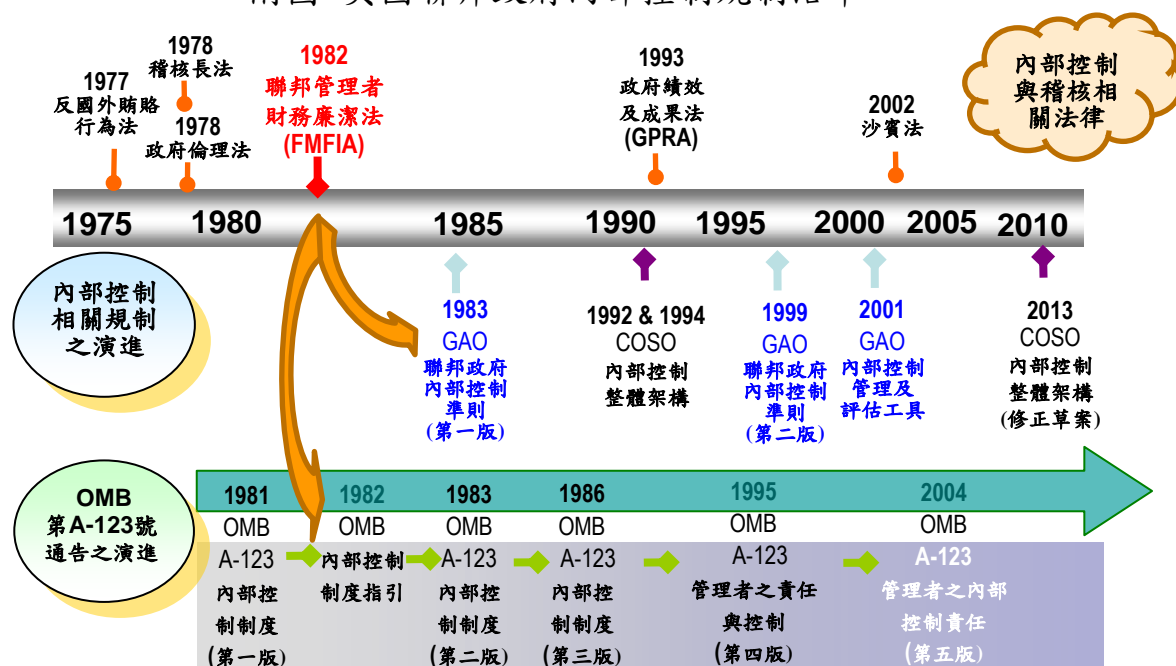
(二)FMFIA 立法後

1. 為了強化內部控制規制，OMB 在 1981 年訂定第 A-123 號通告「內部控制制度」，規範聯邦行政部門內部控制事項。國會雖認同其內容，但主張立法，爰在 GAO 等協助下整併「聯邦管理者責任法案」及「財務廉潔法案」兩個法案，制定 FMFIA 相關條文。
2. 國會在 1982 年通過 FMFIA，要求聯邦機關依 GAO 訂定之內部控制準則(著重標準)建立內部控制制度，且依 OMB 訂定之內部控制制度指引(著重應辦事項)持續評估制度之適當性，各部會首長應每年向總統及國會

報告內部控制制度執行情形是否達成目標與遵循 GAO 內部控制準則，以及敘明內部控制缺失與改正計畫；各部會稽核長辦公室(OIGs)並應評估內部控制制度有效性。

3. OMB 於 1982 年訂定「聯邦政府評估、改善及報導內部控制制度指引」，供各部會參考辦理自行評估、改正及出具內部控制聲明書；並與 GAO 會銜發布備忘錄通函各部會配合推動 FMFIA。
4. GAO 在 1983 年訂定「聯邦政府內部控制準則」，續於 1999 年參採全美反舞弊性財務報告委員會所屬發起組織委員會(簡稱 COSO)報告修正，建立聯邦政府內部控制整體架構(近期將配合 2013 年 COSO 改版再修正)；並據以於 2001 年訂定「內部控制管理及評估工具」，供作聯邦機關設計、執行及自行評估內部控制制度之基礎或判斷標準。各機關通常參採前開判斷標準自訂各業務循環別之作業層級自行評估表件，整體層級自行評估亦依該判斷標準，按內部控制五項要素整合評估制度是否有效。機關內部稽核人員亦依 GAO 所訂「政府審計準則」等來覆核內部控制制度有效性。
5. OMB 因應總統施政方針及實務需要等，先後於 1983、1986、1995 及 2004 年修正第 A-123 號通告與配套指引(OMB 通告歷次訂(修)定重點，彙整如附表)。OMB 並自 1979 年起邀集 GAO、部會稽核長等組設跨部會協調委員會，1990 年起則在跨部會財務長會議與稽核長會議提供政策指導，協調及督導各部會之內部控制工作。

附圖 美國聯邦政府內部控制規制沿革



四、美國聯邦政府推動內部控制對我國之啟示

(一) 整備政府內部控制規制部分

1. 聯邦政府內部控制規制，具關鍵變革者主要有下列三項：

- (1) 雷根總統啟動新公共管理改革，且將反貪腐列為優先工作，1982年頒布 FMFIA 整體規範內部控制職責，促使機關首長切實負責推動、評估及報導內部控制制度之有效性，是聯邦政府立法強化內部控制建設與落實的里程碑。同年 OMB 訂頒內部控制制度指引，規範相關應辦事項(例如須先評估風險或弱點，據以認定內部控制待改善之處等)。
- (2) 柯林頓總統再行新公共管理改革，推行刪減法規、解除管制及充分授權等政策，且 1993 年頒布「政府績效及成果法」(GPRA)，建立各部會中長程策略計畫、績效目標、評估與報告機制。1995 年 OMB 大幅修訂第 A-123 號通告(第四版)，授權機關得衡酌內部控制制度之自行評估如何搭配 GPRA 辦理績效衡量，以及自訂如何編製內部控制聲明書等方式，是聯邦政府鬆綁內部控制規制的轉折點。
- (3) 小布希總統亦力行新公共管理改革，2001 年美國安隆等弊案爆發，

故將加強財務管理紀律列入優先工作，國會於 2002 年通過「沙賓法」要求企業建立及維持有效的內部控制制度。2004 年 OMB 再修訂第 A-123 號通告(第五版)，額外要求財務報導內部控制的評估與報導程序；並將各部會內部控制聲明書所載重複發生內部控制重大缺失情形納入「總統管理議程」(PMA)以辦理績效評估管考，透過綠、黃、紅三色燈號呈現各部會實施成果，是聯邦政府內部控制規制又改趨嚴密的重要轉折點。

2. 我國可借鏡美國作法精進處

從前開脈絡可知，政府內部控制在興利與防弊層面日益精進，美國聯邦政府亦適時配合整體政策方向，來調整不同階段之內部控制重點工作。且基於內部控制良窳在機關施政績效管理與課責中扮演著關鍵角色，爰在立法課予機關內部控制與績效管理責任的同時，透過行政規範要求部會首長簽署之內部控制聲明書附入「績效與課責報告」中。至各部會及其所屬為了簽署內部控制聲明書，須按內部控制制度自行評估之結果，並參考內、外部稽核單位之查核意見等為依據。因此，在機關設有三道防線，第一道防線係由內部各單位自行評估，其二為透過兼具人事、採購、政風、管考、資訊及會計等稽核或評估職能之幕僚單位進行複核，第三道防線則由 OIGs 專責獨立實施內部稽核。

我國政府推動內部控制，旨在合理促使達成實現施政效能、遵循法令規定、保障資產安全及提供可靠資訊等四項目標，又基於政務特性，尚無特別強調財務層面必要。而現行政府績效管理制度中，已整合政府內部控制相關機制(例如政府內部控制年度共同性目標及指標，業納入行政院所屬中程及年度施政計畫，且訂頒指引供各機關配合整體層級目標確認各項業務之作業層級目標後，俾憑有效設計及執行內部控制制度)。由於內部控制是政府效能之基石，強化政府內部控制已併入總統公布之「黃金十年國家願景」中「廉能政府」願景與「效能躍升」施政主軸之一環，我國若能進一步賦予政府施政計畫及

績效管理法律位階，併同內部控制納入立法，將可促使機關首長重視施政績效管理與內部控制，進而全面強化施政計畫之規劃、管理、評估、監督與課責功能。

(二)強化政府內部稽核職能部分

1. 聯邦政府內部稽核機制，主要具有下列二項特色：

(1)獨立性：美國聯邦政府在各部會設立稽核長，直接向部會首長及國會報告，其任命及撤職受法律之限制與保障。稽核長與所在部會的副首長處於同一職級，且辦公經費預算與所在部會獨立等，在地位和職權上具很大獨立性，是內部稽核職能有效發揮作用的重要前提。

(2)統合性：OIGs 所轄人力綜合了調查、稽核、肅貪、防貪及考核與評估等監督執掌，融合了多元專業背景與多重管道資源，不僅能就投訴或犯罪與違法個案進行偵察調查，且能透過系統地規劃及執行例行性與專案稽核以及管考工作，在更大範圍內預防貪腐、浪費與濫用權力以及審視與診斷業務績效。而為了整合協調各部會 OIGs 齊力研處及交流相關事務，1981 年起雷根總統召集設立稽核長聯席委員會，1992 年老布希總統增設稽核長廉能執行委員會，2008 年小布希總統將該 2 者整併成稽核長廉能聯席委員會(CIGIE)，以凝聚共識。

2. 我國可借鏡美國作法精進處

我國目前機關內部之稽核評估(例如行政管考、人事考核、政風查核、政府採購稽核、事務管理工作檢核、資訊安全稽核及內部審核等)採分工制，即若指定內部單位辦理，尚待整合各項稽核評估職能。惟據行政院研究發展考核委員會初步研議結果，美國政府組織與我國行政機關體制不同，尚難在我國運行，建議維持現有模式；該會刻仍依行政院內部控制推動及督導小組決議，研議適合我國政府運作之內部稽核可行方案。

茲以各機關首長係對內部控制(含內部稽核)整體負責，我國現階

段在組織調整精實原則之下，倘由副首長以上人員召集內部稽核職能運作，可望維持超然地位及保障適當授權；另如能擇採美國作法部分精髓，將內部稽核之設置及運作方式等併同內部控制納入立法，並配賦專責人力執行內部稽核工作，則可明確內部稽核職掌。

五、結語

內部控制係為了達成特定目標而設計的管理過程，亦是輔助施政計畫達成目標之工具，與政府廉能密不可分。行政院陳院長於 101 年 7 月間假院會等場合，引用美國總統麥迪遜的名言指出，政府不是天使，所以也需要自我監督及內在外在的控制，各機關應持續強化內部控制與稽核機制，以重建人民對政府廉能的信任及支持。美國政府內部控制架構及規制與時俱進之經驗值得借鏡，俾供我國參考賡續精進推展政府內部控制機制，逐步厚實國家永續發展基礎。

肆、探討『內部審核』更名之芻議

一、前言

內部控制涉及層面廣泛且事涉機關所有業務，其中內部審核與內部稽核兩者英文均為「internal audit」，其與內部控制三者一起出現時，常令人混淆執行之主體、工作內容及其職責分際為何。鑑於內部控制、內部稽核與內部審核三者間的關係，是一個討論頗久的議題(馬秀如，民 88)，為免將來配合行政院強化內部控制機制，辦理內部稽核工作時，外界均將「內部稽核」認為即為「內部審核」，且悉將其歸由會計人員負責，爰有必要對三者關係作進一步探討，並探討現行會計法等有關「內部審核」之名詞及其辦理範圍，是否有修正之必要，以免滋生外界誤解。

二、行政院推動強化內部控制機制之緣起與作法

(一)緣起

1. 基於內部控制的重要，行政院多年來已由相關主管機關就其權責部分陸續訂頒「健全財務秩序與強化內部控制實施方案」及「國家廉政建設行動方案」等規定，要求各機關建立有效內部控制機制，強化內部管理；

並透過政風稽核、行政管考、人事考核、政府採購稽核、事務管理工作檢核、資訊安全稽核及內部審核等 7 項稽核評估職能，維持政府內部控制有效運作。

2. 鑑於仍有部分機關因內部控制不夠理想，致時有違失案件發生，復考量建立及維持有效內部控制已為國際潮流趨勢，行政院爰亟思就政府內部控制機制虛心檢討，持續改進，務期周延。

(二)推動作法

1. 為強化政府內部控制機制，基於內部審核屬其中重要一環，行政院主計處（已於 101 年 2 月 6 日改制為行政院主計總處，以下簡稱主計總處）爰主動規劃，並參考先進國家作法，簽奉行政院吳前院長核定，由秘書長於 99 年底籌組成立跨部會之行政院內部控制推動及督導小組（以下簡稱行政院內控小組），且指定主計總處擔任幕僚作業，在兼顧與國際接軌及符合我國實務運作需求，縝密研議規劃推動政府內部控制各項工作。
2. 行政院內控小組截至 101 年 8 月已籌辦完成 11 次委員會議，陸續審議通過「健全內部控制實施方案」等多項內部控制規範，同時督促各部會督導所屬檢討改善缺失與提報重要議題，且逐級設立內部控制小組配合推動與辦理宣導訓練，以加強行政院、各部會及其所屬機關間之縱向協助及橫向聯繫，跨出整合政府內部控制的第一步。復為使各機關設計有效內部控制制度據以遵行，亦函頒共通性及個別性之個別職能作業範例，以及共通性作業跨職能整合範例等各類制度設計範例（如表 1），供參採運用。

表 1 內部控制制度作業範例一覽表

職能別	屬性	業務或作業項目
個別職能	共通性	出納、財產管理業務 政風業務 主計業務 人事業務 公共建設計畫之編審業務 行政管考業務 社會發展計畫之編審業務

		科技發展計畫之編審業務 採購業務 資訊安全業務
	個別性	斃死豬非法流用管控與防範作業 營利事業所得稅電腦選案核定進度及管制作業
跨職能	共通性	人事費-薪給作業 採購作業 *自行收納收款作業 *物品管理作業 *補(捐)助民間團體查詢結報作業

註：除標註「*」之作業尚在研訂中外，其餘均已由各權責機關研訂完成並提報行政院內控小組同意備查，並分行各機關參採。

(資料來源：作者整理)

(三)未來工作重點

1. 督促依限設計完成內部控制制度：責由各部會督導所屬針對重要且高風險之業務項目，依檢討強化內部控制作業結果，於 101 年底前設計以風險為導向之內部控制制度(配合組織調整者，得延至組改生效後 1 年內完成)，並據以落實執行。
2. 落實內部控制制度自行評估：為側重源頭管理，降低控制成本，除責成各部會須督導所屬落實辦理自我評估檢查，以利即時改善外；另主計總處刻正借鏡國內外先進理論與實務作法，研訂供各機關自行評估內部控制制度有效性之相關規範；又鑑於資訊科技之重要性，亦研議透過資訊系統輔助各機關內部控制制度自我評估，以有效整合或簡化相關作業。
3. 強化稽核評估及簽署聲明書，發揮課責功能：內部稽核之範圍涵蓋機關內部各項業務，各機關現行運作之前揭 7 項稽核評估職能，係由幕僚單位各依相關法規與職掌辦理，並由權責機關加以督管，惟因現行承辦稽核評估職能之任一單位，其稽核專業及工作範圍均有所侷限；即便整合各項稽核評估職能，也缺乏針對機關主要業務有效執行內部稽核(如績效稽核)之機制。借鏡民間企業與國外先進國家政府等作法，多設置獨立內部稽核單位專責監督事宜，協助管理階層簽署內部控制制度聲明書。行政院內控小組雖已責由研考會就適合我國政府運作之內部稽核可行方案及相關配套措施進行研議中，惟行政院組織改造未能規劃設置獨

立單位辦理，爰未來期能在不增加經費及人力之負擔下，研議辦理內部稽核工作之可行作法，以促使各機關內部控制制度有效落實執行及由機關首長負起責任簽署內部控制制度聲明書，發揮內部控制制度之功能。

三、內部審核之緣起、發展與範圍

(一)緣起

1. 依民國 58 年頒訂之「加強政治經濟工作效率計劃綱要」第 20 項規定：
「會計人員應依有關法律規定，切實受各級政府首長之指揮，並由行政院主計處加速研究，在有關主計法規中，規定會計人員應執行事前審核，控制收支。審計人員應著重事後審計，考核財務效能確定財務責任，各項手續並力求簡化，避免重複掣肘」。
2. 主計總處依前揭綱要規定，經會商有關機關後，決定會計與審計雙方職能的改進，以會計人員執行事前審核，控制收支；審計人員著重事後之審計，考核財務效能，確定財務責任。於民國 61 年修正會計法時，特設內部審核專章，明定內部審核屬於行政監督範疇，由會計人員執行，以提高行政效率，加強行政監督，並為各機關辦理「內部審核」事務奠定基礎，從此，內部審核成為公務機關及事業機構之法定業務，會計法亦成為各政府機關訂定內部審核細則或辦法的依據。

(二)發展

1. 任何一種制度之建置，均為因應國家社會發展需要而逐漸形成，絕非於一夕之間突發而成，內部審核的演變亦復如此。回顧民國初年，歐風東進，國內鐵路、鹽務等行業，由於業務上發生對外之債務或抵押關係，較早引入國外之管理方法，在組織中即有內部審核部門之設立，隨後部分銀行、大規模公營事業相繼設立審核處、審核人員，實施審核制度，惟因涉及審核範圍較為狹窄，致成效不彰(黃永傳，民 92)。
2. 民國 20 年 4 月 1 日國民政府成立主計處，我國主計制度亦於民國 20 年間創始，該制度創建之初，即以樹立廉能政府為目標，而制度之設計則擷取西方之「制衡」觀念為其基本原理，並創建了歲計、會計、統計之主計三聯制，內部審核在此三聯制中，擔任了回饋與制衡的重要角

色，並為各機關實現施政目標與增進管理效能的重要工具。

3. 內部審核一詞雖首見於民國 61 年公布之會計法專章，惟其並未對內部審核給予確切之定義及制度化；民國 62 年主計總處復訂頒「內部審核實施辦法」一種，以為專門規定內部審核之法令；嗣於民國 65 年該總處為加強財務管理，並使各機關會計人員執行內部審核有所遵循，針對前揭辦法，經重新檢討後，予以廢止，並另訂「內部審核處理準則」，明定各機關訂定或修訂會計制度時，應參照該準則之規定，納入會計制度。該準則於民國 65 年 7 月通函各機關試行，並於民國 67 年 8 月正式經行政院核定實施，其間為配合相關法規及處理作業之更迭，復於民國 69 年、89 年及 99 年檢討修正若干條文，以迄於今。
4. 除前揭準則外，民國 71 年所頒布之「政府各種會計制度設計準則」，亦明定應將內部審核相關作業納入會計制度中，並應將各機關共通之內部審核事項，納入普通公務單位會計制度之一致規定，使各機關執行時有所依循。至民國 89 年行政院訂頒之「健全財務秩序與強化內部控制實施方案」，則將內部審核定位為協助發揮內部控制功能之重要機制之一。

(三)內部審核之意義與範圍

1. 依內部審核處理準則第 2 條規定，內部審核指經由收支之控制、現金及其他財物處理程序之審核、會計事務之處理及工作成果之查核，以協助各機關發揮內部控制之功能。各機關實施內部審核，應由會計人員執行之。但涉及非會計專業規定、實質或技術事項，應由主辦部門負責辦理。另依會計法第 95 條規定，內部審核按事項入帳之前後，分為事前審核與事後複核，事前審核著重收支之控制；事後複核著重憑證、帳表之複核與工作績效之查核。
2. 復依會計法第 96 條及前揭準則第 3 條規定，內部審核範圍包括：1、財務審核：計畫、預算之執行與控制之審核；2、財物審核：現金及其他財物之處理程序之審核；3、工作審核：計算工作負荷或工作成果每單位所費成本之審核。又前揭財務及財物審核之辦理範圍，可進一步分類如下：

- (1)預算審核：各項計畫及預算之執行與控制之審核。
- (2)收支審核：各項業務收支處理作業之查核。
- (3)會計審核：會計憑證、報表、簿籍及有關會計事務處理程序之審核。
- (4)現金審核：現金、票據、證券等出納事務處理及保管情形之查核。
- (5)採購及財物審核：工程之定作、財物之買受、定製、承租及勞務之委任或僱傭等採購事務及財物處理程序之審核。

(四)實務問題

1. 前開審核範圍之重點，主要在於審核預算執行之合規性與會計事務處理之適正性，攸關會計人員之財務責任及會計責任，惟實務上常發生相關問題，舉例說明如下：

- (1)採購事務及財務收支事項常涉及會計專業外之法律規定，非僅單憑會計人員執行內部審核，即可偵測違法事件之發生。
- (2)會計法第 95 條規定工作績效之查核範圍不明，且與會計法第 96 條規定之工作審核為計算單位成本之審核，兩者似有所不同，致產生外界對會計人員工作審核範疇之認知差異甚大¹。
- (3)合法憑證與真實憑證兩者之間難以界定，縱使支出憑證處理要點第 3 點規定：「各機關員工向機關申請支付款項，應本誠信原則對所提出之支出憑證之支付事實真實性負責，如有不實應負相關責任」，惟如有員工個人拿不實憑證核銷或業務人員未依規定執行預算等違失行為發生，外界反多歸責於會計人員專業能力不足或未落實內部審核責任所致。
- (4)民國 61 年修正會計法時，特設內部審核專章，明定內部審核由會計人員執行，惟各機關會計機構組織編制未予擴充，員額亦未補充，內部審核工作大部分由原編制人員擔任，在早期著重財務面之制衡防弊功能，以現有人力或足以擔負，惟因應環境

¹此一部分，內部審核處理準則於 99 年檢討修正時，經參採財政部等機關研提建議意見略以：「工作績效之查核係報表使用者決定，會計人員之職責應為提供允當之會計數據供工作績效之查核」，爰依據會計法第 96 條規定之工作審核定義及該準則第七章「工作審核」各條規定為審核各類業務之成果，為符合實況及一致性考量，而將「工作績效」之用詞，修正為「工作成果」。

變遷，審核範圍倘從財務收支事項審核被課以擔負至業務面之績效管理功能，以現有人力、組織地位、獨立性及專業性，甚難負荷。

(5)現行公務機關尚未設立獨立內部稽核單位，「內部審核」一詞，易被望文生義誤解其即為「內部稽核」。

2. 綜合上述，確有必要配合行政院強化內部控制機制之進程，比較並釐清內部審核與內部稽核兩者間之區別，以杜絕相關爭議。

四、內部稽核之形成與範圍

(一)形成

1. 內部稽核究竟始於何時、何地，如今已難查考。首先體認內部稽核之需要，似起源於 18 世紀末客貨運及其他業務散布各地之美國鐵路公司；其後在美國擁有分支機構眾多的公司，如油、電、瓦斯、鋼鐵製造與聯營百貨公司等，相繼仿效採用；在此階段，稽核人員之主要角色在於檢驗交易記錄和財務報表之正確性，隸屬於會計制度一環之財務稽核(黃琬玲，民 90)。
2. 1950 年代後美國各大企業之內部稽核開始迅速蔓延且獨立於會計功能之外，而著重於管理控制功能(黃琬玲，民 90)。內部稽核人員技能亦從原本只需要具備財會背景專長，擴充為尚需兼具產銷、企管、法律、工程技術等各門別的專業知識，從財務稽核走向全面性業務稽核。
3. 嗣後，為有效管理，內部稽核配合 COSO 在 1992 年及 2004 年有關內部控制架構之演進，其所扮演之角色與職責愈發重要，亦即從全面性業務稽核邁向對於風險管理及治理之監督。

(二)範圍

1. 依國際內部稽核協會於 1947 年發表有關「內部稽核人員之職責」一文，其中對「內部稽核」一詞加以定義為：「內部稽核之職責係於企業內以超然獨立之立場，從事會計、財務及其他業務之檢查及鑑定工作，對管理當局提供保護性及建設性之服務，為企業內部控制方法之一，其功能為運用衡量與評估等法則，確定各項工作之執行效果」。內部稽核最原

始之定義起源於此，依該定義，內部稽核範圍包括：

- (1)檢查財務及營運資訊的可靠性與忠實性，以及用以辨識、衡量、分類及報導此等資訊的方法。
 - (2)檢查現有制度，以確保重大政策、計畫、程序及法令之遵循。
 - (3)檢查保障資產之方法，必要時並驗證此等資產是否存在。
 - (4)評估所有資源之使用是否經濟及有效。
 - (5)檢討營運或專案計畫，以確定其結果是否與既定目的及目標一致，並依照原訂計畫進行。
2. 1999 年國際內部稽核協會將內部稽核重新定義為：「內部稽核是一種獨立、客觀的確認及諮詢活動，用以增加價值及改善組織的營運，藉由有系統性及紀律化之方法，來評估及改善組織風險管理、控制及治理過程的有效性，以達成組織的目標」。此新定義開創內部稽核新境界，亦即將內部稽核工作範圍由業務稽核再延伸擴大至風險管理或治理，顯示隨著時代之演進，稽核之職掌與功能更加廣泛，旨在於協助管理階層發現問題，並提供未來改善之建議與諮詢，以增進組織之績效。

五、內部審核與內部稽核範圍之比較

- (一)早期引進內部稽核觀念時，因翻譯名詞之差異，政府公務機關將之翻譯為「內部審核」，而國營事業多翻譯為「內部檢核」。多數公營事業及其主管機關，鑑於管理上需要，早已有內部審核（內部檢核、內部稽核）活動的實施。例如經濟部曾於民國 58 年頒布「經濟部所屬事業機構實施檢核制度綱要」，以為所屬糖、肥、油、電等事業建立內部檢核制度的依據。可惜實施未久，因各方觀點不一，加上民國 61 年會計法對內部審核制度有統一的規定，該綱要遂停止實施。
- (二)我國國營事業中公開發行公司及金融業，除依會計法及內部審核處理準則之規定，設有會計部門辦理內部審核外，尚設置檢(稽)核部門對所有業務活動辦理內部稽核工作。以土地銀行之部門分工為例，說明如下：
 1. 企劃部：彙整訂(修)定內部控制制度(原則性規範)。

2. 風險管理部：訂定風險管理政策與程序，並專設稽核小組辦理查核。
 3. 稽核處：直接隸屬董事會，其主管職位等同於副總經理。該處負責內部控制之稽核，稽核方式分為一般查核、例行性專案查核及非例行性專案查核(如風險導向之查核)；並負責彙總各管理單位出具之單位內部控制制度執行情形聲明書及「內部控制制度自行查核評估應加強事項及改善計畫」，陳請董事長、總經理、總稽核及遵循法令主管聯名出具「內部控制制度聲明書」，提報董事會通過後，向金管會指定網站申報。
 4. 會計處：依會計法及內部審核處理準則規定，辦理各項會計事務(含內部審核)，並於會計制度中訂定內部審核職掌；另依「機關主會計及有關單位會同監辦採購辦法」規定辦理採購監辦業務，其工作範疇與一般公務機關之會計單位無異。
 5. 依前述會計處與稽核處之業務相較，會計處執行會計事務之日常作業活動及偏重財務(物)審核事項，而稽核處主要係以超然獨立不執行作業活動之個別評估觀點，監督各單位之內部控制是否持續有效運作。
- (三)另國外先進國家公部門大多比照企業部門之作法，設置內部稽核專責單位，以協助組織有效達成內部控制之目標。如：美國依稽核長法，在聯邦各部會設立稽核長，直接向部會首長及國會報告；如前述，現行我國辦理稽核或評估之依據散見於相關法令規定，未設立獨立內部稽核單位及專責人力，分由各機關職司研考、人事、政風、採購、事務管理及內部審核等單位人員辦理。
- (四)針對我國內部審核之 6 項範圍分別與國營事業及美國聯邦政府之會計與內部稽核等職能相較結果(如表 2)，屬資產之實體稽核，如現金審核與採購及財物審核，美國大多由內部稽核單位辦理，非由會計單位辦理；另工作審核，國營事業及美國之會計單位亦僅著重成本計算之複核，績效查核則由內部稽核單位辦理；至於預算審核、收支審核、會計審核等多屬會計單位之經常性會計事務處理程序工作，並非內部稽核之職掌，故國營事業及美國聯邦政府亦由會計單位負責。

表 2 我國內部審核職掌與國營事業及美國聯邦政府之會計與內部稽核等職能比較表

我國政府內部審核規範之職掌	我國國營事業		美國聯邦政府	
	會計業務之職掌	內部稽核之職掌	會計業務之職掌 (以農業部財務長辦公室 下設主計業務科為例)	稽核長之職掌 (以農業部稽核長 辦公室為例)
預算審核：各項計畫及預算之執行與控制之審核。	年度預算編列及執行進度之掌控，但通常無須於支用前審核經費預算。	視稽核計畫之安排，除非年度或專案之稽核計畫中，有安排此項稽核，否則並無此審核職掌。	監督預算執行；即時監控預算實際執行數，並編製績效報告。	並無特別規定，僅規定有稽查法令遵循之責。
收支審核：各項業務收支處理作業之查核。	收付處理：廠商之間的收、付款項核驗與控制。現金調節：定期編製銀行調節表，並與相關紀錄核對。	視稽核計畫之安排，除非年度或專案之稽核計畫中，有安排此項稽核，否則並無此審核職掌。	行政收付處理：含機關對廠商及其他政府機關之間的收、付款項核驗與控制。現金調節：出納會計之處理、與國庫對帳。財產調節：財產會計之處理、編製財產總帳與明細帳之調節表。	並無特別規定，僅規定有稽查法令遵循之責。
會計審核：會計憑證、報表 ² 、簿籍及有關會計事務處理程序之審核。	與會計憑證、報表、簿籍及有關會計事務處理程序之審核。	視稽核計畫之安排，除非年度或專案之稽核計畫中，有安排此項稽核，否則並無此審核職掌。	會計處理與財務報導：會計憑證、報表、簿籍等會計處理程序。	負責檢驗會計報告之精確性。
現金審核：現金、票據、證券等出納事務處理及保管情形之查核。	基於管帳不管錢之分工原則，通常不會由會計人員負責零用金、庫存現金、保管品、現金及票據證券等之管理情形審核(如盤點等)，而多半委由內部或外部稽核人員或財務人員負責處理及監督。	通常年度或專案之稽核計畫中，均有安排此項稽核工作；或直接明訂為內部稽核之職掌。	僅負責與國庫對帳事宜。	並無特別規定，僅規定有稽查法令遵循之責。
採購及財物審核：工程之定作、財物之買受、定製、承租及勞務之委任或僱傭等採購事務及財物處理程序之審核。	一般會計人員並不會負責採購及財物處理程序之審核。	會同業務人員辦理固定資產之購置變賣、營繕工程及各項採購之議價、驗收等事宜係該公司稽核室之職掌，或納入稽核計畫中執行審核。	無此規定	當主要的合約有違反法令之虞時，有稽查任何相關資料之權力。
工作審核：謂計算工作負荷或工作成果每單位所費成本之審核。	有關成本會計之職掌與政府會計人員類似，惟會計人員通常並不負責抽樣測定各類業務收入及成本之分配狀況，而由內部或外部稽核人員視稽核工作之需要，決定是否進行抽樣測定。	視稽核計畫之安排，除非年度或專案之稽核計畫中，有安排此項稽核，否則並無此審核職掌。	複核及監督所提供服務之費率與價值，並針對其能否反映其所費成本提供建議修正意見。	負責檢驗營運及計畫之效率及經濟性，以避免浪費。

(資料來源：作者整理)

六、結論與建議

現行行政機關尚未設立獨立內部稽核單位，為免「內部審核」易被望文生義誤解其即為「內部稽核」，確有必要配合行政院強化內部控制機制之進程，適正內部審核在其中所扮演之角色，及界定「內部審核」一詞之妥適性，並妥為比較、釐清內部審核與內部稽核兩者間之區別，以杜絕相關爭議與順遂內部控制相關業務之推動。

² 財務報表之稽核為美國聯邦政府之稽核長職掌。

經參酌國外政府及國營事業之作法，提出以下幾點建議：

- (一)「內部審核」、「內部稽核」雖均源自英文「internal audit」，惟演變至今涵蓋範圍及目的已不同，在早期內部控制制度側重於財務面時，內部稽核著重於財務稽核，其職能似與我國 99 年修正內部審核處理準則前及會計法第 95 條規定，內部審核尚涵括工作績效查核之功能相同，惟內部稽核走向全面性業務稽核，甚至涵蓋風險管理或治理時，宜就兩者之差異進一步釐清，以免外界誤解會計人員執行之內部審核工作即為內部稽核，而使各機關內部各單位互相推諉，稽核工作悉由會計人員負責，落得會計單位單獨推行不動之窘境。
- (二)我國公務機關未如國營事業及國外政府之作法，設置獨立專責之內部稽核部門，此一部份，依行政院內控小組第 2 次委員會議決議，短期以現行機制運作，中長期則由研考會及行政院人事行政總處將設置內部稽核單位列入組織改造議題審慎研議處理。爰配合中長期「內部稽核」之運作，「內部審核」之名稱及職能範圍似宜配合正推動之強化內部控制機制予以清楚界定，使會計人員之責任更為明確。
- (三)主計總處前依馬總統提出「檢討現行主計與審計制度，以杜絕政府支出的各種浪費」之政見，從興利與防弊角度研訂改進作法，於民國 97 年 9 月間以院函頒「加強財務控管及落實會計審核方案」，請各機關加強宣導執行預算之財務責任，並促使建立檢討改善現存各項缺失之機制，由會計人員協助機關妥適運用經費。參酌前揭會計審核方案之作法，似可於會計法內將「內部審核」更名為「會計審核」等更令人一目瞭然之名詞，並確認會計人員所應擔負之審核責任。惟究以何種名詞表達較為妥適，仍宜考量是否能使內部審核在組織體系之運作職能與責任能獲得進一步釐清，並協助機關達成內部控制提供可靠財務資訊之目標，審慎研處。
- (四)再者，應進一步明確內部審核之範疇，以會計法第 95 條規定工作績效之查核為例，在內部審核人員本身各種工作條件(包括能力、人力及地位)未能充分具備之前，難以發揮工作績效查核之功能。故短期作法，會計人員除不斷汲取新知並時常參加各種講習與訓練外，可依「主計

機構人員設置管理條例」第 26 條規定「各級主計機構為應業務需要，得選用法制、經建行政、電子處理資料及有關工程職系之人員；但以不超過其總職位數十分之一為原則」，借重非會計審計職系人員之專業知識。長期作法，仍應配合強化政府內部控制機制之推動進程，對內部審核之工作範疇加以檢討與釐清。

(五)最後，配合未來政府內部控制研議納入法律規範時，更應釐清「內部審核」與「內部稽核」兩者之分野，並檢討「內部審核」是否更名及明確化之相關議題，為期周延，似可由相關權責機關邀集專家學者開會審慎研議，凝聚共識，並研擬相關配套措施，以利後續行政院強化內部控制機制之推動。

伍、各國內部控制制度研析

一、前言

由於近幾年國際間許多公司陸續爆發企業失敗、舞弊等問題，以美國為首的各國不論在理論界或實務界，都開始關心企業之內部控制及風險管理等議題，希望能夠從公司的內部找出企業失敗及舞弊的原因，藉著強化公司的內部控制制度，期能管理企業所面對的不確定性及存在的風險，也可以藉此保障各國資本市場中的投資人。

美國自 1985 年開始注意到公司內部控制相關議題，1987 年全美反舞弊性財務報告委員會所屬發起組織委員會 (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission，以下簡稱 COSO) 專門研究內部控制相關議題，而其所提出的內部控制目標及內部控制要素，也已經在全球大部分的國家獲得認同，並且各國依據各自的國情背景不同，發展屬於各國的內部控制制度。

二、美國 COSO 內部控制制度

1987 年美國註冊會計師協會(AICPA)、美國會計學會(AAA)、財務經理人協會(FEI)等，協助成立 COSO，專門研究內部控制問題。1992 年 COSO 發布「內部控制整體架構」。由於該報告所提出的內部控制理論和內容係集內

部控制理論和實務之大成，因此成為現代內部控制最具權威性的架構。

根據 COSO 所訂定的內部控制目標如下：(一)營運效率及效果。(二)遵循法令規定。(三)保障資產安全。(四)提供可靠財務報告。

2004 年 COSO 再提出企業風險管理整合架構，該架構要素由原本 5 項：(一)控制環境；(二)風險評估；(三)控制作業；(四)資訊與溝通；(五)監督的基礎上，增加到 8 項：(一)內部環境；(二)目標設定；(三)事項辨認；(四)風險評估；(五)風險回應；(六)控制作業；(七)資訊與溝通；(八)監督。增加的部分幾乎都跟風險評估有關，也就是 COSO 認為企業的內部控制與風險管理密切相關，因此增設與風險相關的要素，而且此 8 項要素相互關聯，貫穿於企業的管理過程中。

三、各國內部控制制度

由美國 COSO 所制訂出來的內部控制目標及要素，各國考量國情背景不同，儘管大架構仍然不脫離 COSO 內部控制架構，但著重的重點與規定的細項仍有差異。

一、亞洲

(一)日本

美國由於 2001 年至 2002 年發生之安隆(Enron)及世界通訊(Worldcom)兩大舞弊案件，於 2002 年公布沙賓法案(以下簡稱 SOX 法案)。最重要的內容是要求所有在美國上市的企業，除定期提供財務報告及相關資料外，並要求企業的管理者對財務報告資訊的真偽以及內部控制執行的有效性進行評估和報告，註冊會計師要對管理者評估及報導的財務報告和內部控制制度，分別進行審計並發表查核意見。

日本企業效仿美國的作法，也對當時採用的會計、審計制度進行了修訂，制定相關的準則，然而仍在 2004 年 10 月發生西武鐵道虛偽記載財務報告及 2005 年 4 月佳麗寶虛增盈餘窗飾財務報表，政府為了強化對於企業的監督，於 2005 年初成立了內部控制專業委員會，並於 2006 年通過金融商品交易法，其中部分條文即所謂的 J-SOX。

日本的內部控制稱為「內部統制」，架構是以美國 COSO 之內部控制架構

為基礎，並結合日本本身的特點訂定，主要目的在於防弊，另注重於經濟性、效率性、有效性等觀點，並強調「課責性（Accountability）」及防止「不正當的財務報告」。由於在日本，資產的取得、使用及處分的手續繁複，因此內部控制目標特別重視資產的保全，內部控制要素則特別強調資訊科技的控管。其目標與要素如下：

1. 內部控制的目標：(1)經營的效率性；(2)財務報告的可靠性；(3)經營活動的守法性；(4)資產的保全。
2. 內部控制的六大要素：(1)控制環境；(2)風險評估與回應；(3)控制作業；(4)資訊與溝通；(5)監控；(6)資訊技術的應對。

(二)中國

中國針對其國內企業實施的情形，制訂了內部控制規章，其內容如下：

1. 內部控制的目標：

內部控制，是指由企業董事會、管理階層和全體員工所共同實施，目的在合理確保達成企業目標。具體的目標為：(1)企業策略；(2)經營的效率和效果；(3)財務會計報告及管理資訊的真實可靠；(4)資產的安全完整；(5)遵循國家法律法規和有關監管要求。

2. 內部控制的基本要素：

- (1)內部環境：是實施內部控制的基礎。
- (2)風險評估：辨識、分析影響企業實現策略和經營管理目標的各種不確定因素，並採取應對策略的過程。
- (3)控制措施：根據風險評估結果、結合風險應對策略，確保企業內部控制目標得以實現的方法和手段。
- (4)資訊與溝通：主要包括資訊的蒐集機制及在企業內部和與企業外部有關方面的溝通機制等。
- (5)監督檢查：對內部控制制度的健全性、合理性和有效性進行監督檢查與評估，形成書面報告並作出相應處理的過程。

從中國的內部控制制度，可以知道其內部控制的特色如下：

1. 國際接軌：以美國 COSO 內部控制整合架構、企業風險管理（Enterprise

Risk Management，以下簡稱 ERM）以及 SOX 法案的一些內部控制相關條文為基礎訂定的。

2. 中國特色：中國的內部控制係由官方公布內部控制基本規範，有較強的制約性。在內部控制參與者方面，多了監事會的要求。
3. 內容豐富：中國內部控制涵蓋層面較廣，並不限於與財務報導有關之內部控制。
4. 任重道遠：規範內容完整，但真正落實起來有很長的路要走。

二、大洋洲

（一）澳洲

2001 年澳洲頒布「證券和投資委員會法」，並成立澳洲證券及投資委員會（ASIC），依法獨立對公司、投資行為、金融產品和服務行使監管職能；同年，「公司法」規定，上市公司應設立審計委員會，對公司進行管理及控制風險；受美國通過 SOX 法案之影響，2003 年澳洲證券交易所及其公司治理委員會採納「良好公司治理原則和最佳實務操作建議」；2004 年發布「澳洲公司報告和資訊揭露法」（CLERP 9），並修訂「公司法」，其改革主要為：

1. 提高會計師之獨立性
2. 強化上市公司會計師註冊登記制度
3. 強調會計師之責任及義務
4. 提高審計工作之監管力度
5. 發揮審計準則之法律強制性

澳洲之內部控制架構主要依據 COSO 所發布之內容，再依該國之特性加以調整，其內部控制之主要目標為：

1. 營運之效率及效果
2. 財務報告之可靠性
3. 風險之管理與控制
4. 相關法令之遵循

受到早期一連串公共機構、國有企業醜聞及破產之影響，澳洲政府為使風險管理有一套標準可供參考，1995 年與紐西蘭聯合發布「澳洲-紐西蘭

風險管理標準(AS/NZ 4360)」建立風險辨識、分析、評量、處理及監控之基本架構，為國際上最早之風險管理標準。

澳洲之企業及政府將風險管理視為內部控制中重要之一環，認為對風險的控制將重大影響對目標設定之達成，故無論是政府或企業，不斷改革其對風險控制之政策，為了在突發事件下降低該等事件對目標所造成之影響；以澳洲南威爾斯省為例，該省所採用之風險管理程序有別於一般風險控制程序，增加計畫檢視一步驟，當處於籌備階段時，即詳細檢視計畫或活動的內容，並確認關鍵因素及假設，便成為風險管理程序首要工作，此步驟包含定義目標、認定標準及辨認關鍵等三大要素；此外，由於澳洲當地電腦化水平較高，因此在內部控制上，亦較注重電腦資訊相關之內部控制。

(二)紐西蘭

紐西蘭早期受英國統治，1947年獨立後仍為大英國協會員國之一，因此在國體、政體、語言、宗教信仰及生活習慣等方面，均受英國影響至深。

紐西蘭之內部控制制度基本上以COSO所發布之內部控制架構為主。紐西蘭政府之清廉度於國際間表現排名優異，其相關之內部控制除控制環境良好外，另要求政府資訊公開透明化，使各公職人員各司其職，民眾可要求政府公開揭露資訊，若政府拒絕，民眾可至監察使申訴；另紐西蘭有不隸屬於任何政府機構之首席審計官(稽核官)，直接向國會報告，以確保預算是否依分配有效運用，減少貪污舞弊之情況發生。

三、歐洲

(一)法國

在法國企業中，內部控制的角色不若通常人們所理解「警察與小偷」的關係，反而是企業的價值創造者，主要的目標係幫助企業發現風險存在之處並給予適當改進的建議，因此其內部控制部門擁有良好的獨立性及權威性。

鑒於義大利公司帕馬拉特等歐洲企業發生弊案，法國政府於2003年首次發布「金融安全法」(屬於商法的一部分)，但由於規定內容偏重原則，

無細項規定，因此於 2007 年發布「內部控制指引架構」，其主要內容如下：

1. 簡介

本架構非為強制執行的法律或規定，主要是提出內部控制的一般原則。

2. 內部控制制度

法國將公司的內部控制制度分成下列 5 個部分：(1)權責分明的組織架構；(2)內部資訊發布系統及管道；(3)風險確認及分析；(4)控制作業；(5)持續監督控制。

3. 內部控制的目標：(1)財務資訊符合準則規定；(2)管理階層的指導；(3)資產安全保護；(4)洞察詐欺及財務報告問題；(5)可靠的內部控制資訊；(6)提供市場可靠的財務訊息

4. 內部控制的要素：(1)控制環境；(2)風險評估；(3)控制作業；(4)資訊溝通；(5)監督

法國內部控制的重點如下：

1. 董事會主席為內部控制的主導人，應於企業每年年度報告中對公司治理情況及內部控制程序等負責。
2. 上市公司應在每年年度報告中附上簽證會計師對財務報表的查核或核閱報告，再加上內部控制程序的觀察報告。
3. 金融主管機關應針對公司所揭露前兩項的資訊，給予企業內部控制報告建議書。

從「內部控制指引架構」可以知道法國內部控制所側重的方向在於控制程序的部分，而董事長係內部控制的負責人，因此董事長給予內部控制部門具獨立且權威性的權限，並提供公司內部控制的建議。

(二)英國

20 世紀 80 至 90 年代，英國的公司接連發生不可靠的會計資訊、企業失敗、弊案、董監事薪水不合理增加等問題，因此倫敦股票交易所委託英國會計師協會制訂「內部控制架構報告」，除了要求所有英國上市公司必須遵守：1. 公司董事會應建立企業的內部控制制度，以保護投資人的投資及企業資產安全；2. 董事會應負責維持企業內部控制制度的有效，定期評估

及檢查，並且向股東會報告；3. 若公司沒有設立內部控制制度，則應隨時評估可能的需求外；另該架構報告規範主要重點內容如下：

1. 原則

內部控制係結合企業的文化與經營管理後產生，為了促使企業達成目標與策略，要注重實際施行的狀況，並能與外在環境相配合以達成控制風險的目的。

2. 內部控制的目標：(1)發現並控制風險；(2)提升會計資訊可靠性；(3)遵循相關法令規定

3. 內部控制的範圍

包括經營管理、法令遵循、風險評估、人力資源等，財務控管僅是經營管理裡的一小部分。

4. 內部控制的要素

包含控制環境、控制作業、資訊溝通及監督，少了美國 COSO 裡的風險評估要素，但事實上卻將風險管理納入內部控制的範圍內。

雖然在內部控制架構報告中，指出架構本身並無法律的效力，但在英國的法令規定裡面，卻賦予董事會及董事長重責，由於董事會及董事長是內部控制最高的決策者及控制者，因此，可以知道英國最強調的是控制環境，董事長及董事會需對公司的內部控制負責，並確保其有效性，若公司沒有達成主管機關的要求，董事長及管理階層都有可能受到處罰。

四、結語

茲就上述國家企業的內部控制目標及內部控制要素，彙整比較如下表：
各國企業的內部控制目標及內部控制要素之比較

	內部控制目標	內部控制要素
美國	(1) 營運效率及效果 (2) 遵循法令規定 (3) 保障資產安全 (4) 提供可靠財務報告	(1) 控制環境 (2) 風險評估 (3) 控制作業 (4) 資訊與溝通 (5) 監督。
日本	(1) 經營的效率性 (2) 財務報告的可靠性 (3) 經營活動的守法性 (4) 資產的保全	(1) 控制環境 (2) 風險評估與回應 (3) 控制作業 (4) 資訊與溝通 (5) 監控

	內部控制目標	內部控制要素
		(6) 資訊技術的應對
中國	(1) 企業策略 (2) 經營的效率和效果 (3) 財務會計報告及管理資訊的真實可靠 (4) 資產的安全完整 (5) 遵循國家法律法規和有關監管要求	(1) 內部環境 (2) 風險評估 (3) 控制措施 (4) 資訊與溝通 (5) 監督檢查
澳洲	(1) 營運之效率及效果 (2) 財務報告之可靠性 (3) 風險之管理與控制 (4) 相關法令之遵循	(1) 內部環境 (2) 目標設定 (3) 事項辨認 (4) 風險評估 (5) 風險回應 (6) 控制作業 (7) 資訊與溝通 (8) 監督
紐西蘭	(1) 營運效率及效果 (2) 遵循法令規定 (3) 保障資產安全 (4) 提供可靠財務報告	(1) 內部環境 (2) 目標設定 (3) 事項辨認 (4) 風險評估 (5) 風險回應 (6) 控制作業 (7) 資訊與溝通 (8) 監督
法國	(1) 財務資訊符合準則規定 (2) 管理階層的指導 (3) 資產安全保護 (4) 洞察詐欺及財務報告問題 (5) 可靠的內部控制資訊 (6) 提供市場可靠的財務訊息	(1) 控制環境 (2) 風險評估 (3) 控制作業 (4) 資訊溝通 (5) 監督
英國	(1) 發現並控制風險 (2) 提升會計資訊可靠性 (3) 遵循相關法令規定	(1) 控制環境 (2) 控制作業 (3) 資訊溝通 (4) 監督

陸、有效公共治理與內部控制

一、有效公共治理

納稅人及政府官員就公共事務存有代理人問題，因而使得公共治理存在風險日漸提高，代理關係產生的問題包括：(一)行政官員與民意代表對於公共預算之處理與偏好及利益未必與各納稅人一致；(二)主理人及代理

人所取得公共資訊不具對稱性，如有機關刻意隱瞞則問題更為嚴重，故納稅人需承擔政府施政之道德風險；(三)利益團體鑽營逐利；(四)官僚體制徇私無效率。

經濟合作與發展組織、亞洲太平洋經濟合作會議及世界銀行紛就優質公共治理提出 6 項、9 項及 6 項原則或要素，以台灣情況說明如下：

- (一)法律制度與落實—不僅要有法律規定，且強調行政部門執法，與司法審判均能確實落實執行，以有效指引人民作出行為。
- (二)政府政策與效能—以態勢分析法(SWOT)檢討台灣優勢、劣勢、機會與威脅，訂出對台灣發展有遠見之優質政策，確保政府投入能達到預期成果，有效連結所定施政計畫與目標，並予以考核評估。
- (三)政府回應力—政府應適時回應公共需求，更應進一步預擬公民對每項政策可能的反應，事先作好溝通與說明。
- (四)增進政府透明度—以創新溝通方法，提供人民正確的資訊，提升部門效率及效能，各國資訊公開透明以財政資訊透明最為具體，我國依政府資訊公開法等法令規定，各機關已主動公開與人民權益攸關之施政及相關措施，以增進人民對公共事務之瞭解、信賴及監督。
- (五)貪污防制—防止濫用公權力謀取個人私利，增進人民對政府信任。美國已有一半以上的各洲以法令規定政府必須設置網頁平台，提供完整詳細的政府預算及補助資訊。
- (六)確實課以責任—要求政府官員有權有責，透過法律制衡、獨立監督，及立法監督等機制，確實課以責任。
- (七)多元參與公共決策—讓更多參與者加入決策，擴大公民參與，提升治理品質。

二、內部控制

- (一)內部控制的發展方向及目標調整為—1. 從消極防弊轉為積極興利；2. 從財會為主擴大為整體營運；3. 更重視控制環境及風險評估；4. 更強調專業知識的擴充；5. 更應熟悉整體策略及運作。

(二)有效內部控制之基礎—1. 高層基調，管理階層及董事會成員的有效內部控制對企業健全發展之重要性，並透過各種溝通方式讓全體員工瞭解，這對維持內部控制有效性最具直接影響。管理階層/董事會的基調影響員工/管理階層的行為方式及對監督之反應。2. 組織結構，管理階層應就組織內部控制制度有效性負起主要責任，董事會角色是治理、指導及監督之一環，董事會之決定應由適當層級人員執行監督程序，以避免發生無法落實執行之情形。3. 組織文化與價值，強調操守、法制責任及風險觀念，排除或減少管理階層及員工從事非法行為之環境誘因、壓力及機會。4. 落實確實勾稽之內部控制機制。5. 暢通檢舉管道，保護具名檢舉人隱私與權益。

三、公共治理經驗—以金融監督管理委員會為例

(一)法治—金管會「組織法」第1條訂定目標為「行政院為健全金融機構業務經營，維持金融穩定及促進金融市場發展，特設金融監督管理委員會。」既要發展又要維持金融產業，此目標確不易兼顧並有效達成，但卻存在許多優點。

(二)專業—專業化下的官僚體制，公務員都是具備一定學歷由高普考試公平進入，並經多年工作歷練培養，瞭解實務及法規。內部對各局人員與檢查人員的要求包括不受招待、不持有股票等，在在顯示其專業倫理之要求

(三)透明—透過證券交易法等要求上市公司及金融業年報財報透明，本身則資訊公開所有研究報告，提供各項具體指標等。

(四)參與—所有法規辦法均經事前溝通與座談公聽與意見徵詢，投資人及機構皆可主動表示意見。

(五)課責—金管會主委及相關業務局局長負責任主動查辦重大金融弊案，也因此自行辭去職務以示負責。

(六)回應力—面對多變金融經濟環境，金管會回應力仍有待加強。

四、有效公共治理與內部控制之鑰

應思考如何建立「小而能」的政府，並引進企業化精神。其須重在菁英領導，運用 SWOT 分析訂出對國家發展具遠見及方向之優質政策，在組織管理上卓重授權並課以責任，提升公共服務品質，回應民眾需求，建立顧客導向的服務體制。

柒、推動政府內部控制制度評估作業之重要性

一、前言

行政院為整合強化政府內部控制機制，除已訂頒健全內部控制實施方案及政府內部控制觀念架構外，並陸續制訂內部控制制度設計相關規範，協助各機關設計有效之內部控制制度。考量各機關配合組織調整時程，已陸續設計完成內部控制制度，且為確保各機關內部控制制度能持續有效運作，行政院雖已分行共通性及個別性業務自行評估表件等範例供各機關辦理作業層級自行評估之參考，惟尚乏針對機關整體內部控制制度設計面及執行面之有效性判斷標準，實有必要建立一套內部控制制度評估工具，以協助各機關辦理內部控制制度評估作業，促使確保內部控制制度之有效性。

二、政府內部控制評估作業之重要性

各機關內部控制制度是否合宜設計及落實執行，除管理階層的重視及支持為重要關鍵因素外，另一方面有賴機關自我檢視內部控制運作情況，以確保機關內部控制制度之有效性。透過內部控制制度評估作業，檢視機關整體作業，檢討現行法規與程序是否適當，亦可即時發現內部控制之缺失與問題，採取必要改正措施，防止可能潛在不法情事發生。同時，促使機關所有人員能意識到自己在機關中所扮演的角色，透過評估過程增進對內部控制的認知，並強化各單位與層級間之溝通與合作。

此外，內部控制評估作業是以風險程度為基準，透過問卷題項方式，評估檢視其控制作業之控制重點是否有效、是否達成預期效果，以及是否能符合機關整體及作業層級目標等，提供由下而上的回饋機制，從基層單位之作業面落實檢核與評估，逐級反映出機關之整體面控制機制，以傳達控制之現況及可用之資訊，進而發現問題核心，並檢討提出改善措施，以

精進機關內部控制。

三、研訂政府內部控制制度有效性判斷標準之必要性

我國企業在設計、執行與自行檢查或會計師審查內部控制制度時，係依 1992 年美國反舞弊性財務報告委員會（簡稱 COSO 委員會）報告與我國「公開發行公司建立內部控制制度處理準則」提出內部控制目標及五項要素等整體架構，並綜合考量金融監督管理委員會於 91 年及 98 年訂（修）定之「內部控制制度有效性判斷參考項目」辦理；且參採前開有效性判斷參考項目自訂各業務循環別之作業層級自行檢查表件，整體層級檢查亦依該有效性判斷參考項目，按五項要素整合評估內部控制制度是否有效。

先進國家政府作法，如美國聯邦政府係透過政府課責總署（簡稱 GAO）與預算及管理局（簡稱 OMB）以分工合作方式推動內部控制，GAO 不但對行政部門持續監督，亦參酌 COSO 委員會「內部控制—整體架構」研訂相關規制，如研訂「內部控制制度評估指引」，其後正式訂定「內部控制管理及評估工具」，供作聯邦機關評估內部控制制度之判斷標準。

此外，隨著全球化、網路普及化等影響下，企業面臨經營環境與管理模式改變（如：新興科技應用與組織結構日趨複雜等），以及發生安隆公司舞弊案等內部控制失效事件，公司治理與風險管理漸受重視，促使美國 COSO 委員會於 2012 年修正提出「內部控制—整體架構」修正草案所列 17 項原則及相關屬性，有別於 1992 年「內部控制—整體架構」之重點（如附表 1）。

附表 1 美國 COSO 委員會「內部控制—整體架構」之新舊架構比較表

修正重點	內容
注重「原則導向」的方法	新架構修正重點在舊架構內部控制五項要素的基礎上，提出 17 項總體原則與 82 個相關屬性，構建建立及評估內部控制制度的主要標準。
明確「目標設定」非屬內部控制範圍	舊架構將目標設定納入管理過程中，將其視為風險評估的前提條件；新架構除仍強調目標設定是內部控制的前提外，更明確指出目標設定不是內部控制的範圍。
擴大報告的對象與內容	舊架構在內部控制目標中僅關注為了符合主管機關要求，而編製可靠財務報告之目標；新架構擴大報告對象，以滿足管理決策需要，並將報告內容擴及內部控制評估報告等非財務面報告。
增加反舞弊與反貪腐的內容	新架構增列反舞弊與反貪腐內容，並將管理階層評估舞弊風險納入內部控制的 17 項總體原則之一。

資料來源：王怡心（2012）。

鑑於我國企業與美國政府均分別訂定「內部控制制度有效性判斷參考項目」與「內部控制管理及評估工具」等判斷標準，復因應機關作業實務需要，我國政府確有進一步研議之必要，行政院內部控制推動及督導小組

幕僚單位爰配合 COSO 內部控制整體架構之最新發展趨勢，訂定「政府內部控制制度評估原則」。

四、政府內部控制制度評估作業之架構

「政府內部控制制度評估原則」，主要明訂各機關應按整體與作業 2 個層級評估內部控制制度之有效性（架構如附表 2），並提供完整之評估工具供各機關參考及彈性運用，以落實自我監督機制。

附表 2 政府內部控制制度評估作業之整體架構

層級類型	架構說明
整體層級	按內部控制 5 項組成要素之架構，以內部控制制度整體層級有效性判斷項目與細項為主軸。考量各機關之業務屬性或有不同，本判斷細項係以一般性通用原則訂定，各機關可另依業務屬性或管理需要，增減調整適用之判斷項目及細項。 另為提供完整之評估工具，供各機關參考及彈性運用，其中包括整體層級初評表及統計表等表件，透過數學公式運算輔助辦理評估作業。
作業層級	行政院已陸續頒行內部控制制度共通性業務及個別性業務之作業層級自行評估表件與範例，各機關確實評估各控制重點設計及執行之有效性，進而作為評估整體層級控制作業之參據。

資料來源：主計總處綜合規劃處整理。

在整體層級所訂判斷項目與細項之架構（詳附表 3），係按內部控制 5 項組成要素、參考 2012 年美國 COSO 提出「內部控制—整體架構」修正草案所列 17 項原則及相關屬性，且配合我國政府特性及相關法令規定，茲分別說明如下：

（一）控制環境

控制環境乃塑造機關文化及影響其人員對內部控制認知之綜合因素，為其他四項組成要素之基礎，我國政府目前已由各權責機關訂定政府公務倫理相關規範（包括：公務人員核心價值、公務員廉政倫理規範、公務人員服務法、行政中立法及利益衝突迴避相關規定等），供各機關據以遵循，因此強調渠等之宣導及落實執行，以深化同仁公務倫理觀念。

此外，內部控制機制攸關機關的良善治理，其成功與否有賴機關首長支持，因此提醒機關首長應重視內部控制，並透過精進各年度重點工作，

以落實逐級督導及執行；再者，政府人事考核機制（包括：考核獎懲、培育人才等）亦屬控制環境重要一環，並由權責機關訂定供各機關一體適用，因此提醒各機關落實考核獎懲、同仁職務代理（或交接），以及執行重要或高風險業務之人員職期輪調，俾防範可能風險發生。

（二）風險評估

為確認各機關施政目標、分析潛在風險及評量風險等級等情形，依行政院研究發展考核委員會所訂行政院所屬各機關設定作業層級目標實施原則、風險管理及危機處理作業基準及手冊等規範，提醒各機關應落實執行，以辨識攸關施政風險之影響程度與發生可能性，據以決定採取控制作業或監督等方式，處理或回應相關風險。此外，為評估各機關內部政風狀況，參考 COSO 新增「評估舞弊風險」原則，並依據行政院函頒國家廉政建設行動方案規定，納入加強風險預防機制，包括：政風單位定期評估廉政風險及掌握內部政風狀況、採購稽核小組分析採購異常情形、會計單位加強財務控管及會計審核等判斷細項，提醒各機關應落實執行風險評估。

（三）控制作業

為促使各機關檢討強化控制作業，依行政院函頒辦理健全內部控制實施方案及其年度重點工作與內部控制制度設計原則等規範，提醒機關應慎選控制作業與落實作業層級自行評估，以合理確保達成目標與降低風險發生；此外，鑒於資訊安全稽核之重要，參考 COSO 強調資訊科技控制原則，並依行政院函頒各機關資訊安全管理要點及規範，提醒機關運用資訊系統的自動化控制作業，以發揮檢核勾稽及邏輯運算等功能。

（四）資訊與溝通

為期各機關適時有效編製或蒐集資訊，依行政院函頒內部控制制度設計原則規定，提醒各機關應善用攸關資訊，以支持內部控制運作。此外，為建立內、外部溝通管道，參考 COSO 所提「內、外部溝通」原則，並依政府資訊公開法、行政程序法、行政訴訟法及個人資料保護法等規定，提醒各機關應對內部同仁有效傳達，使其履行內部控制職責，對外應依法公開或提供資訊，以促進多方交流。

(五)監督

為促使機關落實監督機制，參考 COSO 強調「持續性與個別評估」原則，整合現有稽核評估職能（包括：人事考核、政風查核、政府採購稽核、事務管理工作檢核、資訊安全稽核及內部審核）並組成內部稽核任務編組，搭配相關教育訓練以強化其專業知能，俾持續評估內部控制制度之有效情形，發揮監督功能。此外，提醒各機關應即時報告內部控制缺失並檢討改善作為，以有效落實執行內部控制。

各機關辦理內部控制制度評估應就內部控制 5 項組成要素之判斷結果，經內部控制小組會議討論後，作出機關評估內部控制制度有效性之整體結論，由各機關首長簽章確認，負起最終責任。此外，為利各機關於辦理評估作業之初期推廣施行，原訂判斷細項計 47 項，經檢討刪減 17 項後，保留關鍵判斷細項計 30 項，刪減幅度約 36%；各機關亦得依業務屬性或管理需要，增減調整適用之判斷項目及細項。另外，各機關可直接引用現有稽核評估職能之評估結果，作為相關細項判斷有效性之依據。

至於作業層級自行評估，則維持各機關依據內部控制制度所設計之作業層級自行評估表格式辦理，以確實評估控制重點設計及執行之有效性。各機關內部各單位辦理作業層級評估，應檢附載有評估情形及結論之自行評估表，併同各項評估重點執行軌跡之佐證資料，經單位主管簽章後，送機關內部控制小組。各機關內部控制小組得綜整內部各單位作業層級自行評估表，編製成統計表，作為評估整體層級控制作業之參據。

附表 3 政府內部控制制度整體層級有效性判斷參考項目與 2012 年 COSO 內部控制原則比較表

政府內部控制制度整體層級有效性判斷參考項目		COSO 2012 年內部控制－整體架構（修正草案）	
項次	判斷項目	項次	原則
1.1	遵循公務倫理 型塑機關文化	1	廉正與倫理價值—組織展現對建立廉正與倫理價值觀的承諾。
1.2	支持內部控制 精進重點工作	2	行使監督責任—董事會展現其與管理階層之間的獨立性，並負責監督內部控制制度的建立與執行。

1.3	落實考核獎懲 強化人事管理	3	建立架構、授權與責任—管理階層在董事會的監督下，建立起組織架構、報導體系及適當的授權與責任，俾達組織目標。
		4	展現適任的承諾—組織展現吸引、培養及留任人才的承諾，以符組織目標。
2.1	確認施政目標 發掘潛在風險	5	確認攸關目標—組織很清晰地確認其目標，以供辨識及評估與目標有關的風險。
		6	落實課責—組織為追求目標之達成，對各成員賦予內部控制的責任。
2.2	評量風險等級 因應重大改變	7	辨識及分析風險—組織辨識及分析其內部各單位(有礙達成目標)之風險，以作為決定該等風險如何管理之基礎。
2.3	評估政風狀況 加強風險預防	8	評估舞弊風險—組織於評估(目標達成之)風險時，應考量發生舞弊的可能性。
		9	辨識及分析顯著的變化—對於各種改變，組織辨識與評估其有無可能對內部控制制度產生重大影響。
3.1	慎選控制作業 降低風險程度	10	慎選及發展控制作業—組織慎選及發展出控制作業，以將(達成目標的)風險降低至可容忍之程度。
3.2	落實控制作業 確保有效管控	12	以政策與程序來推動—組織藉由政策與程序來執行控制作業，透過政策確認各相關業務之期望目標，並經由相關程序促成政策之遂行。
3.3	運用資訊系統 強化控制作業	11	資訊科技一般控制—組織慎選及發展出適用於資訊科技環境之一般控制作業，以協助達成組織目標。
4.1	建立內部溝通 履行內控職責	13	善用攸關資訊—組織蒐集或編製及使用攸關且高品質的資訊，以支持其他內部控制組成要素的運作。
		14	內部溝通—組織與內部人士充分溝通，用以支持其他內部控制組成要素運作的必要資訊，包括內部控制的目標及責任。
4.2	建立外部溝通 促進多方交流	15	外部溝通—若有影響內部控制其他組成要素運作之事項，組織要與外部人士溝通說明。
5.1	落實監督機制 強化內控制度	16	持續性及(或)個別評估—組織慎選、發展及執行持續性評估及(或)個別評估，以確認內部控制各組成要素是否存在並發揮功能。
5.2	報告內控缺失 檢討改善追蹤	17	評估及報導缺失—組織於評估時所發現

之內部控制缺失，及時向負責採取改正作為的人員溝通；必要時，向高階主管及董事會報告。

資料來源：主計總處綜合規劃處整理。

五、結語

各機關辦理內部控制制度評估作業為內部控制監督機制之一環，其推動成功之關鍵在於機關首長及管理階層支持且全體人員共同參與，落實執行評估作業，避免流於文書形式，做好落實自主管理，以有效發揮內部控制之功能，協助機關達成施政目標。

捌、強化政府內部控制機制之策略作法

本文係彙整行政院主計總處過去 1 年重要工作成果、本年度重點工作及未來推動方向等內容。

一、過去 1 年重要工作成果

(一)整備內部控制相關規定

1. 修正「內部控制制度設計原則」及「內部控制制度共通性作業範例製作原則」—為利各機關持續強化內部控制機制，以合理確保內部控制制度得以有效執行，修正「內部控制制度設計原則」，增列資安稽核評估職能及資訊安全共通性業務項目。另於「內部控制制度共通性作業範例製作原則」增訂各權責機關應適時配合政府內部控制推動進程所建立各項規制等，訂(修)相關共同性作業範例內容。
2. 訂定「內部控制制度共通性作業範例跨職能整合應行注意事項」—為強化源頭管理，明確職能分工，並避免機關內部不同職能或單位間存有控管漏洞，訂頒「內部控制制度共通性作業範例跨職能整合應行注意事項」，擇定高風險、已發生重大違失或財務效能不彰之項目分階段逐步整合，以發揮內部控制功能。

3. 訂頒「擇定主管機關

提報內部控制作業落實執行情形原則」—為持續督導各主管機關及其所屬落實檢討現有內部控制作業，並針對檢討所發現之重大議題及督導改善情形等提報行政院內控小

組，訂頒「擇定主管機關提報內部控制作業落實執行情形原則」，以敦促各主管機關督導所屬檢討強化重要且高風險之業務項目及改善內部控制缺失，俾確實掌握問題關鍵核心以提出策進作為。

4. 訂頒內部控制制度設計範例—(1)共通性業務範例：為減輕各機關自行設計內部控制制度之歧異及負擔，除於100年分行政風業務共通性作業範例供各機關參採外，101年度分行公共建設計畫之編審等10項共通性作業範例，統整適切訂出各該業務作業流程及控制重點。(2)個別性業務範例：協助農委會動植物防疫檢疫局及財政部臺北區國稅局分別以「斃死豬非法流用管控與防範作業」及「營利事業所得稅電腦選案核定進度與管制作業」，設計範例，供各機關參用。(3)跨職能整合範例：研訂「人事費—薪給作業」、「自行收納收款作業」、「物品管理作業」及「採購作業」等4項跨職能整合範例與短期及中長期之精進作法，以強化跨職能作業之內部控制機制。

(二)加強辦理宣導訓練

鑒於控制環境為奠定良好內部控制制度之基礎，而機關首長對推動內部控制制度之重視與支持，以及所有同仁公務操守與倫理價值觀念之建立與維持，更是影響控制環境良窳之重要因素。為爭取各部會首長全力支持，於行政院政務首長研討會及「廉政倫理與反貪腐座談會」報告內部控制之推動情形。此外，為充實各機關宣講人力，101年開辦5期課程培訓種子教

圖2 101年訂(修)政府內部控制規定一覽表

101年 訂定	5月1日	辦理健全內部控制實施方案101年度重点工作
	6月13日	內部控制制度共通性作業範例跨職能整合應行注意事項
	6月27日	擇定主管機關提報內部控制作業落實執行情形原則
101年 修正	5月29日	內部控制制度共通性作業範例製作原則
	6月7日	內部控制制度設計原則
	9月13日	行政院內部控制推動及督導小組設置要點
	9月13日	健全內部控制實施方案
	9月13日	辦理內部控制宣導及教育訓練應行注意事項

資料來源：行政院主計總處

師及2期內部控制專案小組幕僚單位主管研習班。復為減輕各機關施訓負擔，已於「e等公務園」網站錄製數位教材，供各機關線上數位學習，截至102年2月底已超過5萬人選修並取得學習時數認證。另為避免機關重蹈已發生之內部控制缺失，除原蒐集62則違失案例外，101年度再增錄4則違失案例，並製作政府內部控制中、英文宣導短片登載於主計總處網站內部控制專區，供各機關同仁隨時瀏覽學習，以促進內部控制新知的全面普及與應用。

(三)督導檢討改善內部控制缺失

1. 促請各機關優先檢討涉及內部控制缺失之案件—維持有效之內部控制制度，有賴於各機關確實針對現存內部控制缺失之原因深入檢討，並依據檢討結果修正控制重點之設計並落實執行。截至102年2月底各機關99年度監察院糾正(舉)、彈劾案件及審計部重要審核意見涉及內部控制缺失件數之改善比率已分別達81%及68%，行政院內控小組並函請各主管機關持續就已檢討完成但尚未完成全面改善及未完成檢討者，再予以檢討或積極檢討改善，避免類同內部控制缺失再次發生。
2. 督導各主管機關提報檢討內部控制作業重要議題—為協助機關深入檢討受外界關注、財務(物)重大損失或內部控制制度重大缺失等案件，並將檢討結果逐步納入內部控制制度，以收防弊及興利之效，爰請各主管機關主動提報相關重要議題。截至102年3月底止已由行政院衛生署、農業委員會、外交部、教育部、內政部、國防部、經濟部等提出19項檢討議題，另為深入診斷提供建設性意見，除請相關機關列席外，並邀請該議題領域之專家學者參與討論，俾利各機關後續檢討策進作為更為周妥有效。各機關經強化內部控制機制，目前已有內政部入出國及移民署等機關展現具體成效。

(四)設計有效內部控制制度

內部控制制度之設計為強化內部控制機制之重要步驟，亦為內部控制有效性之關鍵。行政院內控小組已訂(修)頒「內部控制制度設計原則」及相關作業範例，並於101年度重點工作請各機關應於101年底前完成第1版內

部控制制度，但配合行政院組織調整者，得延至組織調整生效起1年內完成。截至102年1月底已有行政院、法務部、中央銀行、國立故宮博物院、臺灣省政府、臺灣省諮議會、行政院人事行政總處、主計總處、海岸巡防署、中央選舉委員會、公平交易委員會、原住民族委員會與客家委員會等機關及其所屬設計完成第1版內部控制制度。

二、本年度重點工作

為利各主管機關持續辦理「強化內部控制實施方案」2所列各項工作，本年度除延續推動上開具體作法，賡續協助機關深化內部控制機制外，考量部分機關已於101年底完成內部控制制度之設計，部分機關配合組織調整作業亦將於本年度陸續完成，爰將推動各機關辦理內部控制制度評估及內部稽核作業列為本年度重點工作，以落實各機關自我監督機制。

（一）內部控制制度評估作業

鑑於各機關透過由下而上逐級辦理內部控制制度評估作業，自我檢視內部控制實際運作情況，除可評估機關內部控制制度之有效性外，亦可即時發現內部控制問題並予改善，防止可能不當情事發生。主計總處爰配合COSO內部控制整體架構之最新發展趨勢，訂定「政府內部控制制度評估原則」，業於本年3月提報行政院內控小組審議通過，明訂各機關應按整體與作業2個層級評估內部控制制度之有效性，並提供完整之評估工具供各機關參考及彈性運用，以利各機關落實自我監督機制。

另為順利推動各機關內部控制評估作業，已請法務部矯正署與內政部入出國及移民署等2個機關協助製作實作範例，其中法務部矯正署之範例將併上開評估原則同時分行各主管機關轉知所屬參採，至於內政部入出國及移民署範例將俟其完成後分行，供各機關參採。各機關辦理第1次內部控制制度評估作業之時程，依「強化內部控制實施方案102年度重點工作」規定，101年度完成組織調整者，應於102年底前辦理內部控制制度評估作業。

（二）內部稽核作業

內部稽核係針對機關整體業務以風險為導向進行年度稽核與專案稽核等作業，以客觀公正之觀點，協助機關檢查及覆核內部控制制度之實施狀

況，以合理確保內部控制制度得以持續有效運作，並適時提供改善建議，以利機關達成施政目標。

鑑於近年來監察院及審計部所提審核意見，屬施政績效不彰案件日益增加，實有必要強化各機關內部稽核等管控利器。為協助機關辦理內部稽核工作，經參酌美國等先進國家政府及我國企業作法，並兼顧我國政府特性及實務運作，主計總處已研訂「政府內部稽核作業應行注意事項」，並於本年3月提報行政院內控小組審議通過，明訂各機關未設專責內部稽核或類似單位者，短期應組成任務編組，協調各稽核評估職能等人力辦理，由副首長以上人員召集。但業務屬性單純者得併由上級機關統籌辦理。內部稽核任務編組幕僚作業原則由綜合規劃單位擔任，機關首長仍可衡酌機關屬性與業務特性，決定適任單位辦理。另並規範內部稽核應規劃及執行之工作及稽核報告之提出等事項，以作為各機關辦理內部稽核作業之指引。俟上開規定函頒後，各機關應儘速依規定組成任務編組，辦理內部稽核工作，以有效發揮監督內部控制運作之功能。

三、未來推動方向

政府內部控制涉及層面甚廣，非一蹴可幾，需持續精進發展，為廣續推展政府內部控制各項工作，主計總處已於101年間委託國立政治大學研究團隊辦理推動強化政府內部控制發展策略之研究，其研究結果建議政府參考國內企業與國外政府作法逐步推動由機關正副首長簽署內部控制制度聲明書（以下簡稱內控聲明書）附入年度施政績效報告，短期可由四級及三級機關先行試辦，中長期再逐步由二級及一級機關簽署。

考量透過各機關首長簽署內控聲明書，合理確認機關整體內部控制制度之有效程度，應有助於強化對內部控制之重視與表彰其責任，以落實課責。為期周妥，行政院將採循序漸進方式推動機關簽署內控聲明書，第一階段規劃擇定若干已完成組織調整及內部控制制度之二級或三級機關，於103年試辦簽署內控聲明書，俾適時檢討調整相關機制，並據以評估後續階段試辦及全面推動之可行性。