

編碼：RES-101-01

行政院主計總處委託研究

推動強化政府內部控制發展策略之研究

受委託單位：國立政治大學

計畫主持人：鄭丁旺 教授

共同主持人：許崇源 教授

陳錦烽 副教授

林宛瑩 副教授

研究助理：潘俞自 研究生

鄭錦瑩 研究生

行政院主計總處編印

印製日期：101 年 12 月

摘 要

公共治理與廉能政府之基礎，仰賴完善之內部控制與內部稽核機制，以有效監督、因應與管理風險，持續檢討並改善服務公眾之作業流程，進而健全政府治理。為能精進強化我國政府內部控制機制，爰以本研究為規劃新猷之參據，進而達成確保政府施政效能並與國際作法接軌等目標。

本研究之目的即在針對政府內部控制推動上面對之議題，參考美國之作法，並評估我國國情之需要，研謀建構一長遠可行之政府內部控制發展策略，並分短、中、長期，穩健逐步落實執行。

本研究共有五章。第一章為緒論，說明研究目的、推動政府內部控制之策略架構及研究議題。第二章從政府治理（或公部門治理）的概念，闡明施政目標、風險管理、內部控制之間的關係。第三章探討政府內部控制有效性之評估及其可能採用的標準，其次討論政府內部控制制度聲明書之功能、內容、格式與發布方式，接著探討政府內部稽核部門之設置，最後則說明持續性稽核之意義及應用。第四章探討立法實施內部控制之議題，為促使政府機關更加完整、具體的實施內部控制制度，將內部控制制度入法實有必要。第五章則彙總研究結論與建議。

關鍵詞：內部控制、內部稽核、政府治理

目 錄

第一章 緒論	1
第一節 研究背景與目的	1
第二節 研究議題與進行方法	3
第二章 政府治理與內部控制之架構及設計	6
第一節 政府治理、風險管理與內部控制共通性架構之制定	6
第二節 政府內部控制觀念架構及設計	11
第三節 內部控制推動小組之設置	17
第四節 審計部在政府內部控制與稽核之角色	20
第三章 政府內部控制之評估	25
第一節 政府內部控制有效性之評估	25
第二節 政府內部控制制度聲明書	38
第三節 政府內部稽核部門之設置	45
第四節 持續性稽核	55
第四章 立法實施內部控制之可行性	61
第一節 國內推動現況	61
第二節 其他國家作法	64
第三節 研究建議	68
第五章 研究結論與建議	71
第一節 研究結論	71
第二節 研究建議	73
參考書目	82
附錄一：民國 100 年度政府內控缺失彙總表	85
附錄二：健全內部控制實施方案	90
附錄三：政府內部控制觀念架構	93
附錄四：內部控制制度設計原則	96
附錄五：我國有關政府內部控制及內部審核之法令規定	100

圖表目錄

圖 1-1 推動政府內部控制之策略架構.....	3
圖 2-1 政府治理之觀念.....	8
圖 2-2 政府治理四大要素與施政目標之關係圖	9
圖 2-3 覆核政府治理要素應注意事項.....	10
圖 2-4 政府內部控制觀念架構	11
圖 2-5 內部稽核、內部控制、風險管理與治理過程之關係	15
圖 2-6 內部控制推動小組與內部稽核之職能關係.....	18
圖 2-7 政府決算循環過程	23
圖 3-1 INTOSAI GOV 9120「內部控制：政府課責基礎之整體性架構」	26
圖 3-2 內部控制之持續性監督機制.....	31
圖 3-3 政府機關內部控制有效性之評估流程	35
圖 3-4 政府各級機關出具內部控制制度聲明書期程.....	37
圖 3-5 內部控制制度聲明書與政府及利害關係人間之關係	39
圖 3-6 政府機關內部控制制度聲明書草案-內部控制制度係屬有效	42
圖 3-7 政府機關內部控制制度聲明書草案-內部控制制度係屬部分有效.....	43
圖 3-8 政府機關內部控制制度聲明書草案-內部控制制度係屬無效	44
圖 3-9 中央行政機關政府稽核評估職能現況	48
圖 3-10 持續性稽核、監督及確認之觀念性模型.....	56
圖 3-11 管理階層對監督內部控制付出的努力水準與稽核工作量的反向關係	57
表 3-1 內部控制有效性聲明之判斷標準	33
表 3-2 持續性稽核的關鍵步驟	58
表 4-1 政府內部控制通則（或處理準則）建議大綱.....	69

第一章 緒論

內部控制為公共治理、廉政建設與政府效能之基石。本章首先說明研究目的，接著說明推動政府內部控制之策略架構及研究議題。

第一節 研究背景與目的

在全球化浪潮下，政府部門面臨來自科技創新、自由化經濟、公民意識高漲等外在環境挑戰。各國紛紛致力於政府管理的革新，落實各項優質公共治理原則，以提升政府效能與競爭力。

公共治理與廉能政府之基礎，仰賴完善之內部控制與內部稽核機制，以有效監督、因應與管理風險，持續檢討並改善服務公眾之作業流程，進而健全政府治理。強化政府之內部控制制度，除可協助各機關防止錯誤及舞弊，更可協助合理確保政府使命與施政目標之達成、相關法令之遵循、資產安全之保障及可靠資訊之提供等內部控制目標。

政府行政機關早期係透過在相關法規或行政命令中規範內部管理機制，強調對於確保機關公款、維護財物安全、考核施政績效等之重視，但這些與內部控制制度相關之管理規定，多散見於各個單行法規或行政命令中。近期各機關則因體認有效內部控制之重要性，爰於其內部管理規定中充實內部控制機制，但仍有部分機關發生內控違失與財務失控等現象，影響政府形象至鉅。針對內控違失與財務失控發生原因之分析顯示，多係機關內部管理未能確實依照內部相關管理機制運作所致，強化內部控制制度並落實執行，有其必要性。¹

審計部民國97、98年度中央政府總決算審核報告指出，部分機關因內部控制機制未臻健全，間有施政效能不彰、投入鉅資興建設施閒置浪費及未依法制執行預算等，致有重大弊案陸續發生（如巴紐案）。審計部民國99年度中央政府總決算審核報告，雖肯定行政院積極整合政府內部控制之基礎工程，惟仍提出參酌先進國家作法，完備政府內部控制機制，如研議設置專責內部稽核單位、簽署內部控制制度有效性聲明與提升行政機關內部控制實施之法律位階，以及應納入行政

¹ 內部控制違失案例可參見審計部中央政府總決算審核報告及主計總處政府內部控制專區提供之資料。

院以外之中央機關及地方政府為實施對象等建議。立法委員費鴻泰（2012）亦指出，政府應參考國外作法，立法實施內部控制制度，並規定各機關應簽署內部控制制度確認聲明書納入年度總決算，暨善用「持續性稽核」工具以監督風險。基於前述，強化政府內部控制及內部稽核機制，以防杜違失、確保施政效能，實刻不容緩。

基於內部及外部對政府強化內部控制之籲請，以及為期確保政府整體施政效能之有效達成，行政院於民國 99 年 12 月 30 日籌組成立跨部會之「內部控制推動及督導小組（簡稱行政院內部控制小組）」，規劃及執行各項工作重點。行政院先於民國 100 年度督促各機關檢討健全內部控制作業，預計各機關將於民國 101 年底前完成內部控制制度設計，於民國 102 年度完成內部控制制度自行評估。行政院內部控制小組於民國 100 及 101 年度中召開多次委員會議，審議通過及修訂各項內部控制規範，以及督促各主管機關檢討現有內部控制作業，全面啟動強化內部控制工作。其具體作為除訂定及修正「健全內部控制實施方案」規範外，並包括內部控制制度設計原則、範例之提出，及教育宣導之進行。各機關內部控制制度制度面之基礎，在該小組之推動下，逐步落實強化政府內部控制重點工作。

行政院曾於民國 89 年間函頒「健全財務秩序與強化內部控制實施方案」，惟各機關執行未盡落實，而再度於民國 99 年底啟動強化政府內部控制之工作。由此可知，內部控制之推動與執行，因事涉機關全員及各個層面，原有其困難與亟待解決之處。完備政府內部控制機制非一蹴可幾，內部控制制度的實施要能成功推動並落實執行，除機關內各階層同仁對內部控制之正確認知是關鍵因素外，亦需在強化內部控制推動的整體架構上，針對組織及技術層面上必須考量的議題，發展短期與中長期之執行策略，逐步執行。

本研究之目的即在針對政府內部控制推動上面對之議題，參考美國之作法，並評估我國國情之需要，研謀建構一長遠可行之政府內部控制發展策略，並分短、中、長期，穩健逐步落實執行。

第二節 研究議題與進行方法

本研究以圖 1-1 表示推動強化政府內部控制之策略架構，說明內部控制、風險管理與政府治理之範疇與三者間之關係。在政府的使命與願景下，政府治理應訂定符合利害關係人期望之施政目標。政府施政可能面臨各種來自內外部之不確定性因素，例如我國各種保險年金未來給付能力疑慮、全球性經濟衰退、歐債危機等。各機關應根據目標衡量其相關風險，決定因應對策並建立相關之內部控制機制，以之確保策略導引下行動方案之執行成效，符合施政目標之設定，進而達成政府治理之使命與願景。

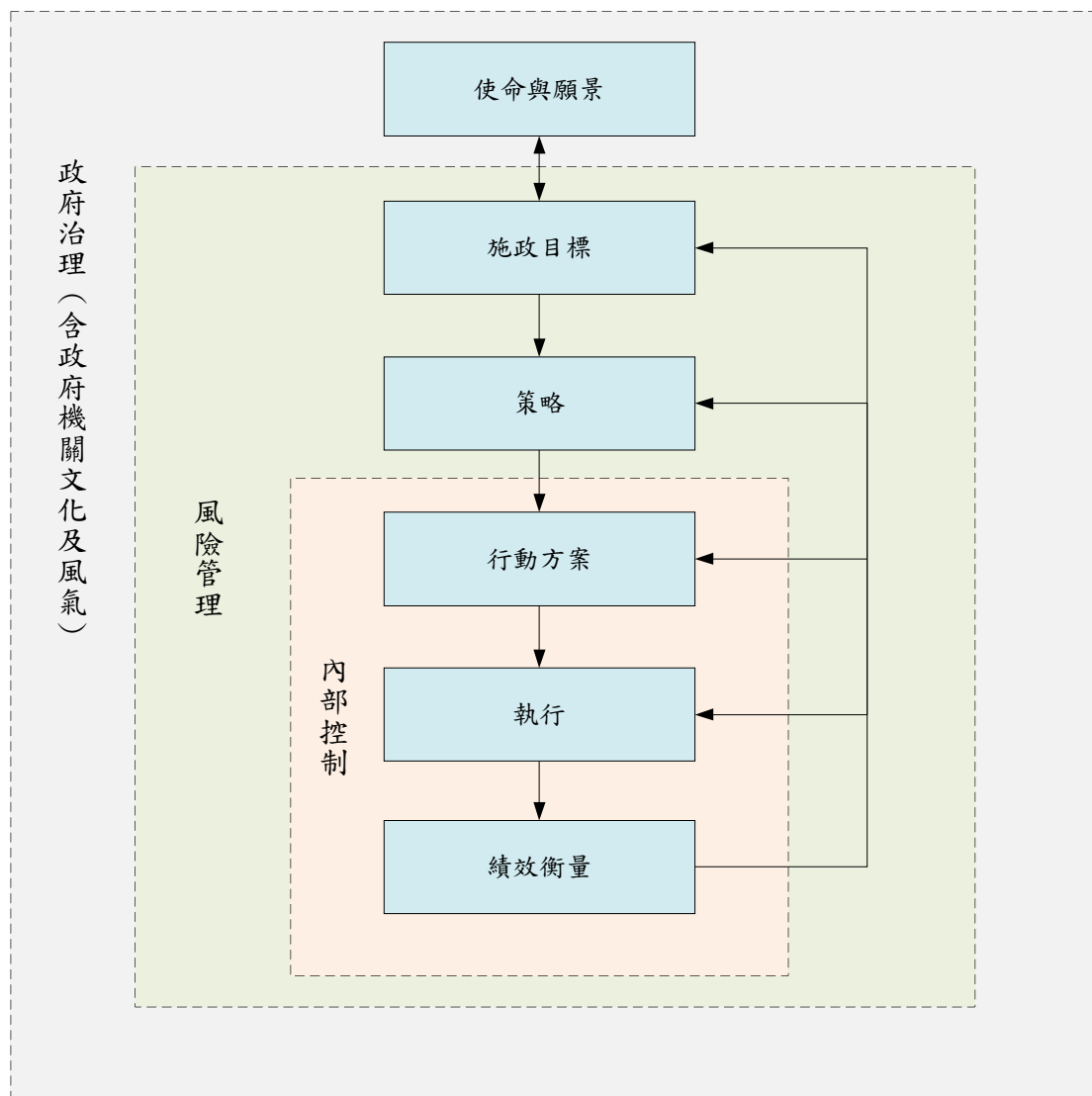


圖 1-1 推動政府內部控制之策略架構

資料來源：本研究

內部控制制度是一個為整合機關內各項管理活動而成的綜合管理制度，應強調其實質意涵，流於形式之書面化作為，將無益於目標之達成，而管理制度的推動，均有其組織、技術與行為層面上需要面對的議題。例如，組織層面上，需考量機關內部之內部控制幕僚及內部稽核單位的設置問題；技術層面上，需思考內部控制如何推動與運作、是否採職能別設計內部控制制度、機關成員是否具備內控制度設計經驗、內部稽核專業能力的訓練問題、內部控制制度有效性如何出具確保聲明，以及立法實施內部控制可採何種方式進行等問題；而行為層面上，亦需考量如何督促機關內各階層同仁對內部控制有正確認知，如何透過適當的機制，持續性溝通、教育與檢討，降低機關成員排斥心理及抗拒行為，以免制度流於形式等問題。

目前行政院推動政府機關內部控制之具體作法為，組成內部控制推動單位、辦理內部控制宣導訓練、檢討現有內部控制作業、設計有效內部控制制度、檢查評估制度執行情形，及逐級督導落實執行方案。進行之方式採逐級分工，在行政院設置行政院內控小組，負責整體規劃及推動內部控制事宜；各機關組設內部控制專案小組，負責督導推動及執行內部控制方案相關工作。

基於前述推動強化政府內部控制制度執行策略之考量，及政府在推動內部控制之具體作為及方式上，目前面對之主要議題包括：

一、政府內部控制制度之設計

探討內容包括內部控制推動小組幕僚單位之設置、審計部在政府內部控制與內部稽核之角色。為強化管理，內部控制應融入標準作業流程，以期發揮內部控制功能。流程係屬跨職能觀念，我國現行採職能別設計內部控制制度是否適宜及其精進作法為何？配合內部稽核單位之統一，各機關內部控制推動小組幕僚單位是否統一？而我國審計部在推動強化政府內部控制時，其應扮演之角色為何？在稽核之上角色又為何？

二、政府內部控制之執行及自行評估

探討內容包括專責內部稽核單位之設置，內部控制制度有效性之評估，以及持續性稽核之進行。

政府機關以內部控制自行評估的方式來檢討其內部控制制度的有效性時，參採企業運作方式之可借鏡處及應注意事項為何？整體層級及作業層級自行評估表之實施方式及判斷項目為何？各機關是否設置專責之內部稽核單位？在不增加員額及經費下，內部稽核適任單位及其相關配套措施之作法為何？

三、內部控制制度聲明書之內容與出具方式

歐美先進國家內部控制制度聲明書之作法及其功能與內容為何？我國政府機關如何出具內部控制制度聲明書？各機關是否皆應出具內部控制制度聲明書及其出具方式、撰擬人、簽署人及格式為何？

四、立法實施內部控制之可行性

我國目前並無一針對內部控制制定之法律，而是散落在各個法律與制度中。有鑒於此，本研究將藉由了解現行法規有關內部控制之規定後，於考量政府組織架構，提出必要的整合或增修之建議。

本研究針對前述相關研究議題，採下列方式進行：

- 一、了解先進國家政府內部控制立法及實務運作之情形，並就該等資料加以比較研究，汲取可借鏡之經驗，提出建議。
- 二、探討國內之法令及實務作法。
- 三、就國內相關法令及作法與國外部分作比較，並提出適合我國國情及法令之解決方法。

理論部分之文獻，將從中外書籍及期刊中獲得；實務作法之文獻，則先從相關管道洽詢取得或搜尋網際網路與相關國家政府網站資料而獲得。

本研究報告第二章說明政府治理與內部控制之架構及設計議題，第三章討論政府內部控制之評估議題，第四章探討立法實施內部控制之議題，第五章則彙總研究結論與建議。

第二章 政府治理與內部控制之架構及設計

內部控制為風險管理之延伸、政府效能與廉政建設之基石，強化政府內部控制乃「黃金十年」國家願景中「廉能政府」願景與「效能躍升」施政主軸的一環，也是風險管理不可或缺的部分，且「國家廉政建設行動方案」亦納併加強各機關內部控制機制等具體策略與措施。政府期望透過統合前開管控規範，健全制度、法規及人員等之執行與管理，有助相關工作的資源共享及回饋，發揮提升行政效率等綜效，以確保公部門績效得以符合施政目標與預定策略成果，為設計及執行內部控制的主要目標。

本章首先從政府治理（或公部門治理）的概念，說明施政目標、風險管理、內部控制之間的關係，再簡要說明行政院針對公部門所定內部控制相關實施方案，以及研究團隊的看法及建議。

第一節 政府治理、風險管理與內部控制共通性架構之制定

優質的政府治理，是提升國家競爭力的基礎，也是影響民眾對政府施政滿意度的重要因素。為因應全球化下漸趨複雜的環境脈絡，政府治理的內涵除強調政府部門的效能、效率和回應性外，亦重視制度和程序符合規範性要求。

國際會計師聯盟（International Federation of Accountants，以下簡稱 IFAC）及國際最高審計機關組織（International Organization of Supreme Audit Institutions，以下簡稱 INTOSAI）分別提出報告及準則，希望政府部門之內部控制援引採用。美國聯邦政府則在美國審計總署（Government Accountability Office，以下簡稱 GAO）的要求下，採行依 COSO 觀念所訂之內部控制準則（施炳煌 2004）。我國行政院主計總處在設計政府行政機關適用之內部控制觀念架構時，亦援引採用 COSO 觀念。

政府部門設置內部控制之議題，可從公務機關為回應政府治理而設置內部控制，以及如何藉由內部控制之實施達成政策目標等方面予以探討。

國際內部稽核協會（The Institute of Internal Auditors，以下簡稱 IIA）將政府治理定義為「指導組織目標達成以及所有作業均符合道德及課責要求之所有政策

及程序」。國際會計師聯盟（IFAC）公共部門委員會在其「公部門治理—管理階層觀點（Corporate Governance in the Public Sector: A Governing Body Perspective）」報告中指出，公部門的最佳治理架構應涵蓋行為準則、組織架構與程序、控制作業及外部報導等四項。台灣公共治理研究中心亦列出法治化程度、政府效能、政府回應力、透明化程度、防治貪腐、課責程度及公共參與程度七個公共治理架構應涵蓋的面向。

此外，澳洲國家審計署（The Australian National Audit Office）提出之政府治理之範疇圍包括組織管理、治理架構、組織文化、政策及策略，及與不同利害關係人之應對模式等。澳洲國家審計署之政府治理強調組織在決策之形成、政策意見之建議及施政計畫之管理與提供等，須秉持公開、課責及嚴謹的態度，善盡管理責任，其目的則在於確保組織達成整體成果，並藉此增加利害關係人對組織、決策及作業之信賴度。英國財政部在「中央機關部會之法人治理：2011 優良實務規範」（Corporate governance in central government departments: Code of good practice 2011）中，列出國會課責、機關董（理）事會之角色、組成與運作效益、風險管理（重點包括董、理事會下設稽核與風險確保委員會及依據政府內部稽核準則執行之內部稽核單位等）、受補助機構（如行政法人等）之治理等優良實務規範原則。該規範特別強調機關之董（理）事會、獨立董（理）事在公部門治理所扮演之角色（許哲源、郭大榮 2012）。

由前述可知，雖然各國家或組織所列舉之治理原則或指標不盡相同，然政府或公部門治理之目標主要仍在將貪腐減至最少程度、使少數群體的觀點可被接納、對社會的需要給予足夠的回應，以及使政府施政能獲得民眾的信任與滿意（林慶隆 2010）。

以荷蘭政府為例，荷蘭在財政部設置由政府稽核政策理事會（the Government Audit Policy Directorate (dar) of the Ministry of Finance）與公司治理委員會（the Committee on Corporate Governance）合組之「政府治理工作小組」，並提出「政府治理」（government governance）報告。² 根據荷蘭財政部將治理（governance）概念應用、發展於公部門（public sector）的相關說明，可知近年來荷蘭政府當

² 該報告在內容中交換使用「政府治理」與「公部門治理」二用詞，本研究之內文亦不予區分。

局的焦點已從決策及風險管理延伸到良善治理（improving governance）及施政鏈的透明度（transparency）。

以下針對荷蘭政府治理之發展，分別說明政府治理觀念下，治理要素、施政目標、風險管理與內部控制間的關係。

一、政府（公部門）治理觀念

王怡心與周靜幸（2011）指出，荷蘭之公部門治理聚焦於政府利害關係人、各種施政目標、管理者達成施政目標，以及管理者達成該等施政目標之責任，其關係架構如圖 2-1 所示：

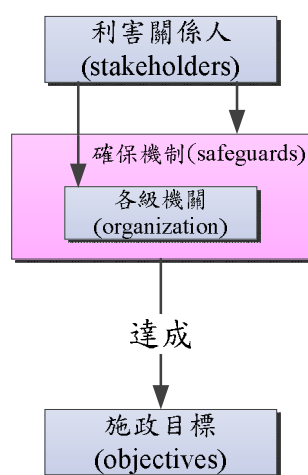


圖 2-1 政府治理之觀念

資料來源：本研究參考荷蘭 Government Governance（2000, P.8）繪製

圖 2-1 所示政府治理之觀念為，政府各機關存在之目的在保障利害關係人（stakeholders）的權益，以達成施政目標。因此，政府治理須透過確保機制之設置與執行，課予管理者相關責任，以責成其有效達成施政目標。因此，公務機關應有適當之管理及控制機制，就其執行之各項施政工作與成效，向利害關係人負責，並由利害關係人所選任之民意代表來監督其執行成效。

二、政府（公部門）治理要素

政府機關存在的基礎是為了達成利害關係人所期望的政策目標。從部會行政責任之觀點，圖 2-2 說明治理的目的即在設計與設置促使政策目標得以被達成的確保機制（safeguards）。為了達到此項治理目的，政府機關理應受到管理及控制，

且藉由督導（supervision）就其所從事之業務對利害關係人負責。由上述可知，政府治理涵括管理者（management）、控制（control）、督導（supervision）、課責（accountability）等四大要素。

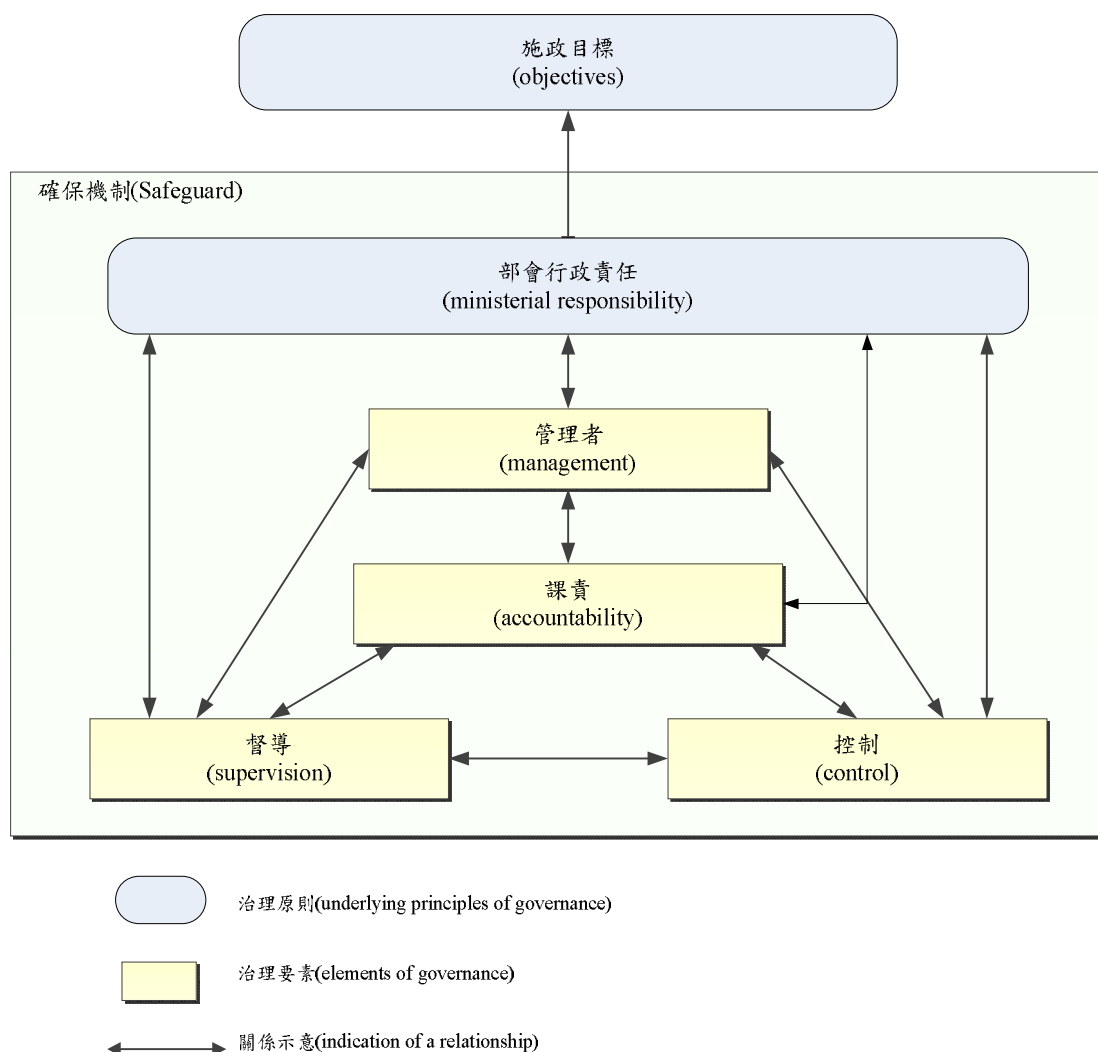


圖 2-2 政府治理四大要素與施政目標之關係圖

資料來源：本研究參考荷蘭 Government Governance（2000, P.10）繪製

圖 2-2 所示政府治理四大要素中，管理者指導各機關施政目標之實現，透過組織結構設計及擬定各種政策執行過程。控制為各機關執行及維持相關衡量方法與程序之制度，使管理者可以確保機關運作維持在達成施政目標的正軌上。督導確定各機關施政目標之實現是基於全體利害關係人的利益。至於課責則為各機關

應就所有被指派任務、被授權事項及其執行成效等提供有關資訊。各部會首長應就管理、控制、督導以及政策執行結果等向民意機關負責。

在圖 2-2 的政府治理架構下，從部會首長到執行機關，對於各層級治理的設計及執行均具有重要性，並可藉由政府治理四大要素的良好循環，將確保機制延伸至整個施政鏈。

荷蘭財政部治理報告亦提出，覆核公部門治理要素時應注意之事項，如圖 2-3 所示。這些注意事項說明，政府治理要素的有效性需仰賴內部控制、風險管理及內部稽核作為基石。

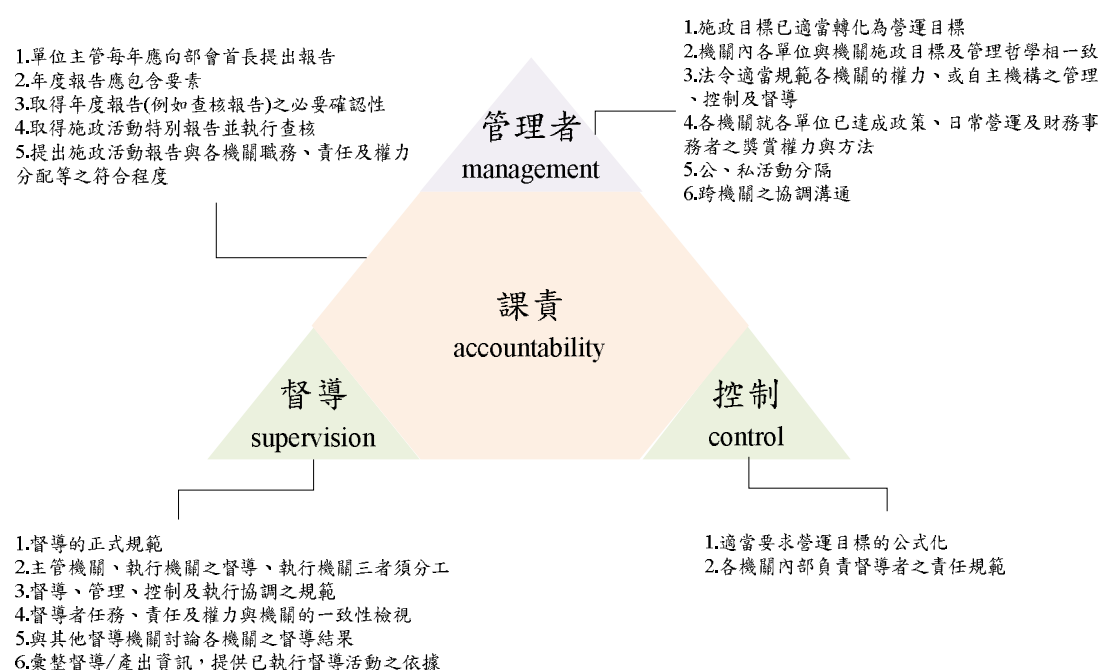


圖 2-3 覆核政府治理要素應注意事項

資料來源：本研究參考荷蘭 Government Governance (2000, P.16-18) 繪製

由上述荷蘭財政部之例子可知，施政效能的達成，必須有健全的確保機制，得以辨識目標不能達成之內、外在風險因素，評估其影響程度與可能性，並透過業務流程的完善與內部控制作業的設計執行回應風險，融入確保機制。政府治理與內部控制存在密不可分之關係，要達成良好的政府治理，必須思考政府治理與內部控制之整體結合及有效協調（王怡心、周靜幸 2011）。

第二節 政府內部控制觀念架構及設計

一、政府內部控制觀念架構

我國主計總處應用美國 COSO 之「內部控制-整合架構」於政府，將政府內部控制視為是一種管理過程，該過程係整合政府機關內部各種控管及評核措施，並由機關全體人員共同參與，藉以合理促使達成「確保施政效能、遵循法令規定、保障資產安全、提供可靠資訊」四項目標。內部控制包含控制環境、風險評估、控制作業、資訊與溝通及監督等五項組成要素，機關各單位有關人員於設計其內部控制制度時，應綜合考量前述要素及其彼此間之關係。茲以圖 2-4 呈現政府內部控制之目標、各組成要素及其關係。

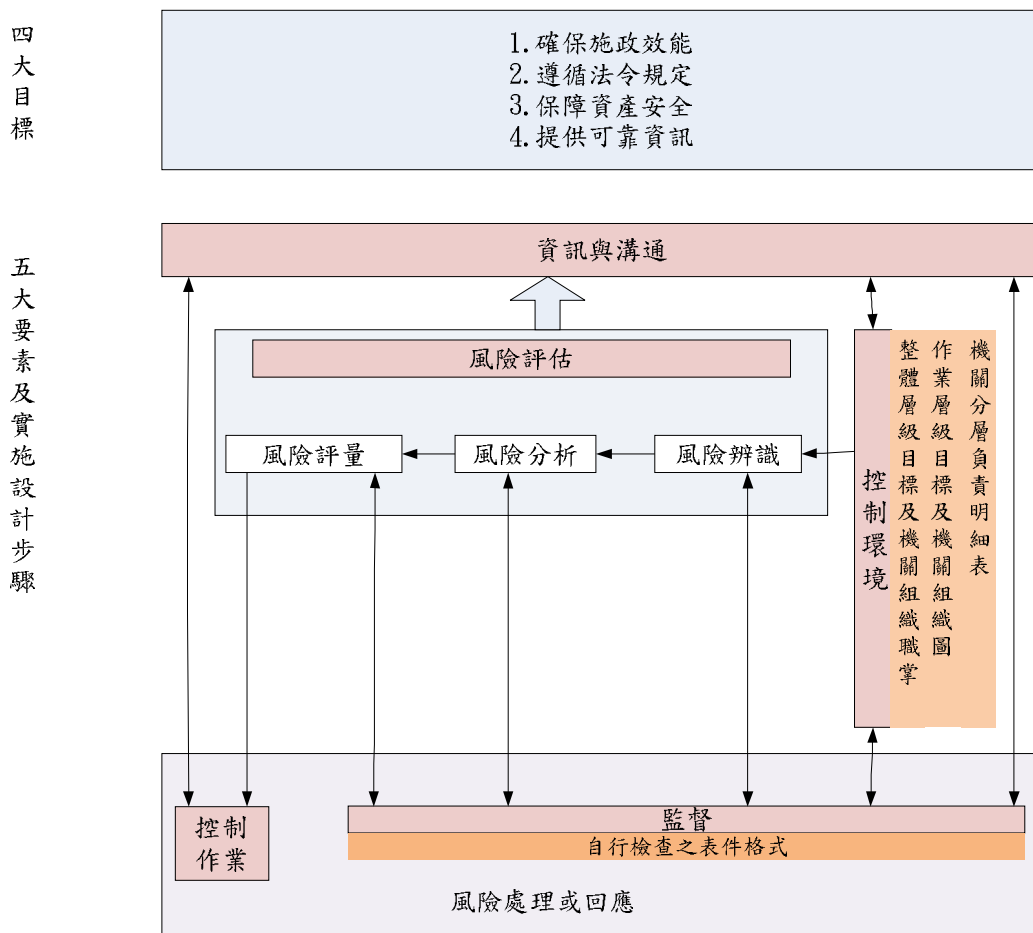


圖 2-4 政府內部控制觀念架構

資料來源：本研究

茲說明內部控制各組成要素及其關係如下。

（一）控制環境

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。控制環境之相關重點包括公務職業操守與倫理價值觀念之建立與維持、首長與高階主管對推動及落實內部控制制度之重視與支持、機關組織架構及授權之適當明確、人力資源之妥適管理，以及專業能力之提升。茲略述如下：

1. 公務職業操守與倫理價值觀念之建立與維持

強調操守、法制責任觀念及風險意識，落實執行廉政倫理規範，排除或減少高階主管及員工從事非法行為之環境誘因、壓力或機會。

2. 首長與高階主管對推動及落實內部控制制度之重視與支持

機關首長全力支持且對內部控制制度之有效運作負責，各單位主管以上人員以身示範，將施政理念及行動風格導入正向，確認目標且避免承受過量風險。

3. 機關組織架構及授權之適當明確

各單位責任明確分工，授給員工之權力與其擔負之責任相稱。

4. 人力資源之妥適管理

建置適才適所之人員進用、升遷及獎懲措施，定期考核員工及維持擔任重要職務所需之能力。

5. 專業能力之提升

辦理宣導及教育訓練、提升員工瞭解與落實執行工作之專業知識、經驗及服務觀念。

（二）風險評估

風險評估係指機關辨識攸關之施政風險、分析該等風險之影響程度與發生可能性，及評量對風險容忍度之過程，據以決定採取控制作業或監督等方式，俾處理或回應相關風險。風險評估之相關重點包括風險之辨識、分析與評量。茲略述如下：

1. 風險辨識

辨識影響目標達成之風險因素（事項）。政策及施政計畫之擬訂，應切合

機關整體層級目標，進而辨認作業層級目標，考量可能引發整體層級風險（如導因於時空環境變遷等）與作業層級風險（基於業務特性）之因素、必要之配套措施及替代方案之可行性等。

2. 風險分析

分析風險因素一旦發生對機關之影響程度（如財物損失、政務停擺或形象受損等衝擊之嚴重性），及其發生之可能性（機率），綜合兩者據以估計風險等級。

3. 風險評量

評量對風險之容忍度，並依據風險等級決定需優先處理之風險因素。

（三）控制作業

為了合理促使機關達成目標、降低風險，且有助於落實執行機關決策，所訂定之控制規範及程序。控制作業之相關重點包括整體及作業層級控制：

1. 整體層級控制

對機關各單位多項業務有廣泛影響之控管措施或控制規範。

2. 作業層級控制

機關各單位經依個別業務職掌已確認之作業層級目標，所評估風險之結果，選定業務項目，秉持化繁為簡原則，設計控制重點，並配合業務調整及作業變動，適時檢討修訂。

（四）資訊與溝通

適時有效編製或蒐集資訊，並傳達予相關人員，使其有效履行職責或瞭解責任履行情形。所稱資訊，包括與機關目標有關之財務及非財務資訊，可由內部產生或自外部取得，以供決策及監督之用。所稱溝通，則包括內部溝通與外部溝通：

1. 內部溝通

告知機關全體人員在內部控制所扮演之角色及責任，並建立通報異常情事之管道，促使機關上下或跨單位資訊充分傳達。

2. 外部溝通

依法對外部人士（如監督機關、主管機關及社會大眾）公開或提供資訊，並對外界提出之意見及時處理與追蹤。

將內部控制制度以紙本、電子或其他方式儲存、管理與傳達，有利連貫及支援四項組成要素：

- (1) 對機關全體人員宣達組織職掌及已確認之目標等，以營造良好的控制環境。
- (2) 進行風險評估時，得將內部控制制度之品質納入考量。
- (3) 各項業務之控制作業得以書面文件訂定，使機關全體人員可瞭解、易遵循，並掌握控制重點。
- (4) 監督時，依各項文件檢視內部控制制度是否有效設計及執行；而相關評估結果、建議及後續改善之紀錄，可供回饋或追蹤辦理情形。

（五）監督

機關評估內部控制制度設計及執行成效之過程，藉以適時修正及改善內部控制制度。監督之相關重點包括例行監督、自行評估與稽核評估：

1. 例行監督

由機關內部各項業務承辦單位主管人員，執行督導作業。

2. 自行評估

由機關內部各單位，就其內部控制制度設計及執行之有效性加以評估，並及時補救或改正，且作成紀錄備供主管機關訪查及督導。自行評估分為下列二類：

(1) 整體層級自行評估

按內部控制五項組成要素，逐一檢視、評估內部控制制度之有效性。

(2) 作業層級自行評估

就各項業務之作業類別（項目）逐一檢視、評估控制作業之有效性。

3. 稽核評估

統合或運用相關稽核評估職能，客觀檢視內部控制制度設計及執行是否有效，並就發現之缺失與相關建議，及時改善與追蹤，必要時檢討修正內部控制制度。

從內部控制組成要素之定義與內容，可以進一步說明內部稽核、內部控制、風險管理與治理間存在之關係如圖 2-5。圖 2-5 顯示，內部控制是治理的基石，且內部控制包含在風險管理之內，係風險管理不可或缺的一部分。風險管理著重風險觀念，自內部控制延伸，其涵蓋範圍比內部控制廣泛（馬秀如 2005）。內部稽核則協助各層級機關管理者評估及覆核內部控制制度之缺失、評量施政效能與效率，並適時提供改進建議，確保內部控制制度得以持續有效實施及作為檢討修正內部控制制度之依據。

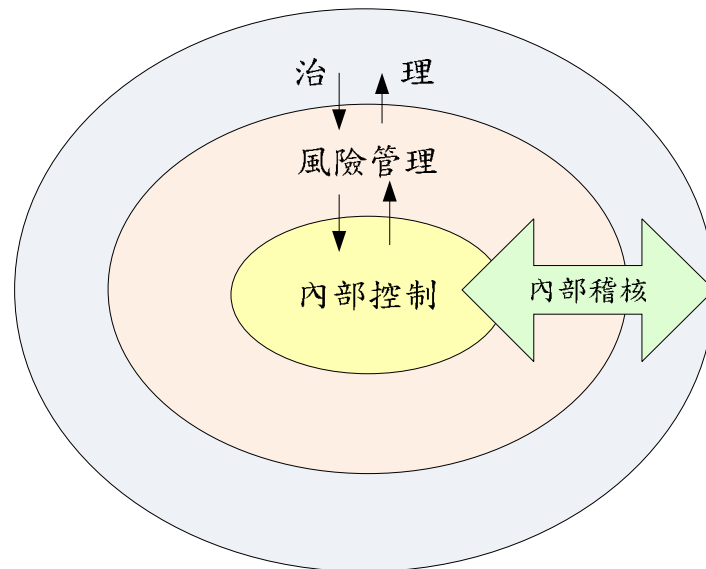


圖 2-5 內部稽核、內部控制、風險管理與治理過程之關係

資料來源：參考王怡心、周靜幸（2010, P.13）

二、政府內部控制制度之設計

美國及企業的內部控制係以交易循環別為基礎，針對每個環節進行評估，最後由交易結果，即財務面的報表，評估內部控制。國內政府則是採用職能別，與循環別有所不同，其中跨職能別的部分，是內部控制最容易產生問題之處，也是內部控制的關鍵點，值得深度關切。因此，本研究建議，各機關執行業務之流程應考量安全與效率，依各單位之實際情況與需要，在安全與效率中取得均衡，將

內部控制融入於各作業流程之訂定與檢討，透過作業流程建置內部控制機制，辨識、分析與評量主要風險。

政府目前所採按職能別設計內部控制之作法，宜參採內建控制於作業流程之建議。以作業作為業務流程之分析基礎，可以透過內部作業與外部作業之連結概念，讓作業流程改善有更寬廣之空間，並提供資源投入與產出間流程績效之因果關係，可提供作業基礎管理之架構。

第三節 內部控制推動小組之設置

機關單位內部控制推動小組幕僚單位之設置具有重要性，除該幕僚單位具有協助推動內部控制之設置與執行之功能外，亦事涉內部控制的妥適定位。就此議題，依研考會所擬不另增設專責內部稽核單位，則未來將面臨內部控制及內部稽核推動之幕僚單位由誰擔任較為適宜，以及研考（綜合規劃）、主（會）計兩單位未來在內部控制擔負之角色及其職能如何配套等問題。

內部控制不只包括財務稽核，也同時包括對環境、績效的稽核，亦即其並不侷限於會計事務。依據主計總處之統計，目前 41 個主管機關內部控制小組之幕僚單位約有 56.1% 由會計單位擔任，另 43.9% 則由研考、企劃等單位擔任。由會計或研考單位擔任內部控制推動小組幕僚單位各有優點，即研考（綜合規劃）單位對機關之整體目標較能掌握，而會計單位則較能追蹤執行結果。

以臺北市政府為例，其推動內部控制已近十年，因為過去曾發生一些弊端，故其所推動之內部控制重點亦偏重防弊。臺北市政府似乎無法朝興利面去推動內部控制，是否係因其內部控制推動小組幕僚單位皆是會計單位，且會計單位受限於人力及時間，不易對機關提出改進的建議。因此，是否成立專責內部稽核機構，以及內部控制推動小組幕僚單位由何單位擔任，至關重要。

部分機關為推動內部控制之設計與執行，於 2011 年 3 月建請行政院明確統一指定各機關內部控制專案小組之幕僚單位，以減少內部衝突。研究團隊認為，各機關執行業務之流程應考量安全與效率，依各單位之實際情況與需要，在安全與效率中取得均衡。內部控制應融入於各作業流程之訂定與檢討，透過作業流程建置內部控制機制，辨識、分析與評量主要風險。在此概念下，由內部控制推動小組負責：（1）內部控制觀念之宣導，（2）作業流程價值化與合理化之檢討，及（3）確認風險管控作法之合理性。內部稽核則負責：（1）執行遵循測驗，確認作業流程（內部控制）執行落實程度，以及（2）作業流程之效益評估。內部稽核可實行雙軌制，由主管機關制訂內部稽核規範、提出稽核計畫，由單位本身內部稽核小組進行稽核，提出稽核報告。內部稽核宜為常設性組織，執行與內部控制有關的例行性評估，提出改善建議，並與業務單位進行溝通。若內部控制相關流程（或標準作業程序 SOP）需要修訂，則應與最終負責的單位首長溝通同意後，

再行修正。本研究以圖 2-6 說明內部控制推動小組與內部稽核之職能關係。其中，有關內部稽核單位之設置議題，將於第三章說明。

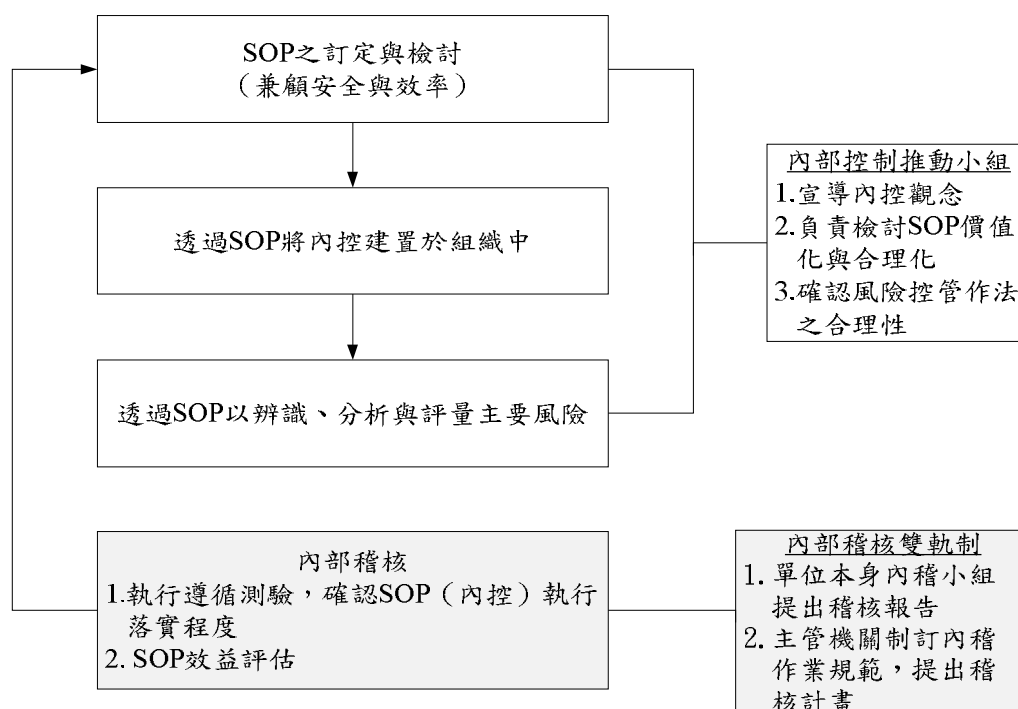


圖 2-6 內部控制推動小組與內部稽核之職能關係

資料來源：本研究

基於圖 2-6 之架構下，內部控制推動小組需具備宣導內部控制觀念、檢討與確認作業流程合理化及確認風險管控作法合理性之能力。各機關研考單位職司各項施政計畫之綜合管考，協助機關就業務、人力、經費三個面向衡量各機關的施政績效，並監控可能影響施政目標達成之各項風險，督促相關業務單位採取有效之因應措施。因此，本研究建議內部控制推動小組由研考單位(或綜合規劃單位)擔任幕僚，行政院宜責成各機關於短期內完成推動小組階段性任務後停止設置，由不定期(每年至少一次)召開之內部控制會議(或督導會報)接替小組功能。內部控制會議由副首長以上人員擔任召集人，各單位主管應出席。該會議除每年至少召開一次外，並應視機關任務或環境變化之需要，設置內部控制專案小組研議內部控制制度之修訂。該內部控制專案小組為臨時任務型編組，針對特定之內部控制制度議題或方案進行研議，提交內部控制會議議決。

綜合上述，本研究提出下列建議：

1. 各業務主管機關所屬機關之規模大小、業務繁簡及人員多寡不同，主管機關宜衡酌所屬機關之情況，要求其單獨設置內部控制推動幕僚小組或併入其主管機關組設。
2. 各所屬機關內部控制推動小組宜由副首長以上人員擔任召集人，並採任務編組之方式，共同協商討論適合各機關單位之內部控制制度。
3. 內部控制是每位員工的責任，而非只有內部控制推動小組或是內稽的責任。就現行階段，各機關內部控制推動小組之性質可為任務編組，負責相關工作之督導與執行。

針對各機關內部控制推動小組幕僚單位是否統一及其適任單位之議題，本研究提出具體之短期及中長期執行策略如下：

1. 短期：

- (1) 內部控制推動小組由研考單位（或綜合規劃單位）擔任幕僚。
- (2) 內部控制推動小組於階段性任務完成後停止設置。
- (3) 機關不定期（每年至少一次）召開內部控制會議（或督導會報），由副首長以上人員擔任召集人，各單位主管應出席。

2. 中長期：

- (1) 機關不定期（每年至少一次）召開內部控制會議（或督導會報），由副首長以上人員擔任召集人，各單位主管應出席。
- (2) 機關應視其任務或環境變化之需要，設置內部控制專案小組研議內部控制制度之修訂。該內部控制專案小組為臨時任務型編組，針對特定之內部控制制度議題或方案進行研議，提交內部控制會議議決。

第四節 審計部在政府內部控制與稽核之角色

政府績效管理及評估已蔚為國際潮流，政府審計之重心也從合規、遵循等合規性審計，轉變為注重政策目標達成之績效性審計。國際透明組織（Transparency International）認為審計機關乃國家廉正體系重要支柱之一，為良好公部門治理架構之關鍵因素，可協助發揮監督（oversight）、洞察（insight）及前瞻（foresight）之治理角色。監督者角色促進行政機關之透明與確保課責機制之建立；洞察者角色查核施政計畫之經濟、效率及效果性，對行政管理提出改進之建議；前瞻者角色則聚焦未來的挑戰，確認風險及機會之所在。

一、其他國家作法—以美國為例

茲以美國為例，說明政府部門、機關有關內部控制推動及稽核機制（何志欽、李顯峰 2003）。依美國聯邦政府推動內部控制成功之經驗，GAO 扮演著重要的角色，不但對行政部門持續進行監督，也積極協助研訂規制，例如參與 FMFIA 相關法條草案之修擬時，課責自己訂定內部控制準則，預先研擬發布配套規範以供未來各機關遵循之參考，且依法訂定「聯邦政府內部控制準則」建立整體架構供各機關整合評估內部控制制度，並與白宮預算管理總局（Office of Budget and Management, 以下簡稱 OMB）通函各部會配合推動 FMFIA。GAO 更訂定「內部控制管理及評估工具」，按內部控制五項要素整合編製系統化判斷清單，以利各機關自行評估。GAO 另針對重要共通性業務訂定評核指引，以輔助各機關人員與內、外部稽核人員評估內部控制制度。內部稽核人員須依 GAO「政府審計準則」評核內部控制制度有效性。

美國 1990 年財務長法（The Chief Financial Officers Act of 1990, CFO Act）亦是促進財務管理革新及加強內部控制督察功能過程中的一項重大里程碑。並提供部門主管及時且正確的財務資訊，以作為內部控制的基礎。其最重要的職責在於提供完全一致、正確完整的財務資訊及成本估算，並提供內部控制及績效改進的評估標準。

美國政府設置稽核長制度的主要法源來自於 1950 年的會計及稽核法（The Accounting and Auditing Act of 1950, AAA Act）。此一立法賦予聯邦政府主要部門首長在內部控制及內部稽核方面的責任。但在 1950 – 1975 長達四分之一世紀的

時間裡，此項 AAA 法案的成效並不顯著，許多部門的內部控制稽核運作並不獨立，稽核結果及建議並未受到應有的重視，而內部控制系統運作經常缺乏足夠人員及經費，因此由 AAA 法所賦予部門首長內部控制稽查的職責未能實現。

1978 年稽核長法（The Inspectors General Act of 1978, IG Act）對於內部稽核機能的提昇具有劃時代的意義。根據 1978 年的 IG Act，聯邦政府主要部會將設立稽核長辦公室，賦予各聯邦部門稽核長稽查及調查的責任，並且給予完全獨立的地位，使其不受部門內其他機構人員及預算的影響，以其能夠全力對部門內部運作及方案執行上發生的浪費舞弊、管理失當，進行偵辦調查並展開稽核評估。在 IG Act 的規定下有 27 個聯邦政府主要部會（Main Federal Departments）設置由總統任命並由國會同意的稽核長。這 28 位聯邦部門的稽核長（其中財政部增設一位專責稅務行政的稽核長）雖然在相關部門就主管業務仍對部長負責，但是只有總統才有權將稽核長免除職位。此一免職行動必須由總統通知國會參眾兩院，並須提供書面理由列入國會記錄，旨在確保部會稽核長的獨立地位。

1988 年稽核長法修訂條款（IG Act Amendment）主要是在原有 27 個設有總統任命稽核長的主要部門之外，另外在其他 34 個聯邦政府的特定機構（Designated Federal Entities）設立非總統任命的稽核長。這 34 個特定機構的稽核長是由該機構的行政首長任命，並對部門首長負責。這些特定機構的行政首長在免除該機構稽核長時也必須通知國會參眾兩院，並提供書面理由列入國會記錄，以確保非總統任命之督察長的獨立地位。

在 1990 年之後，國會陸續通過多項有關財務管理、績效評估及政府施政績效的法案，也使稽核長的職掌權責相對增加擴充。1990 年財務長法（The Chief Financial Officers Act of 1990, CFO Act）擴增 IG 的內部控制稽核職權，使其能夠透過對財務報表有關資料的稽查，有效而及時地確立財務管理系統的弱點及問題所在，並且能夠提出可靠的財務資料，增加其監督查核的職能。1993 年政府績效與成果法（The Government Performance and Results Act of 1993, GPR Act）賦予稽核長一項新的角色及機會，規定各部門在提出策略規劃（Strategic Planning）時，必須由稽核長認定可以用來衡量績效的因素。此一機會使稽核長的內部控制稽核職掌，除了消極性的防止弊端、整飭不法，也增加積極性的提昇效率及加強業績。

1996 年聯邦財務管理改進法(The Federal Financial Management Improvement Act of 1996, FFMI Act) 規定稽查人員必須要求財務報表符合聯邦會計標準及聯邦財務管理之規定。如果未達此項標準,部門主管必須提出改善方案(Remediation Plan),而部門稽核長必須監控該部門在執行此項改善方案的相關措施,向國會相關委員會報告執行結成果。1995 年紙面作業減除法(The Paperwork Reduction Act of 1995, PR Act) 對於資訊資源(Information Resource) 的內部控制管理更賦予稽核長更大的挑戰。在日新月異的資訊技術及日益複雜的資訊安全考量下,稽核長必須對其所屬聯邦部門的資訊基本設施之安全及資訊技術現代化的內部控制作業與資訊長(Chief Information Officer, CIO) 做更多的協調互動。

美國行政部門由直屬白宮之預算及管理局(Office of Management and Budget, OMB) 透過聯邦各部門之財務長(Chief Financial Officer) 及稽核長(Inspector General) 二個體系,實施內部監督及檢核機制。稽核長之職能包括:

1. 施政方案及運作上各項財務報表、績效報告之稽核與調查。
2. 領導及協調各項政策方案,以增進內部控制效率及擴大施政績效。
3. 偵查及防止各項施政方案及運作上可能發生之弊端、濫權及浪費。

美國的行政部門主要部會之稽核長須由總統任命並經國會同意,雖然是對部長負責,惟有總統才能將其免除職位,而特定機構之稽核長,則由機關首長任命,機關首長若免除其職務時,必需通知國會參、眾兩院。

二、國內現況

根據我國民國 100 年政府審計年報中對於政府審計功能之闡述,民主政治制度將政府財務依據預算循環過程劃分為財務行政、財務立法及財務司法三部分,而謂三權財政。其中財務行政係指編製預決算、執行收支、保管公共資源等職權;財務立法係指審議預決算職權;財務司法係指監督預算執行、審定決算等職權,一般稱為政府審計權。三權財政之運用,必須三個職權各盡其職、不相逾越、相輔而行、相制而成,始能收到完善效果。財務行政、財務立法與財務司法三權分立,各司其職,從而建構具有分權制衡功效之政府課責體系,如圖 2-7 所示。

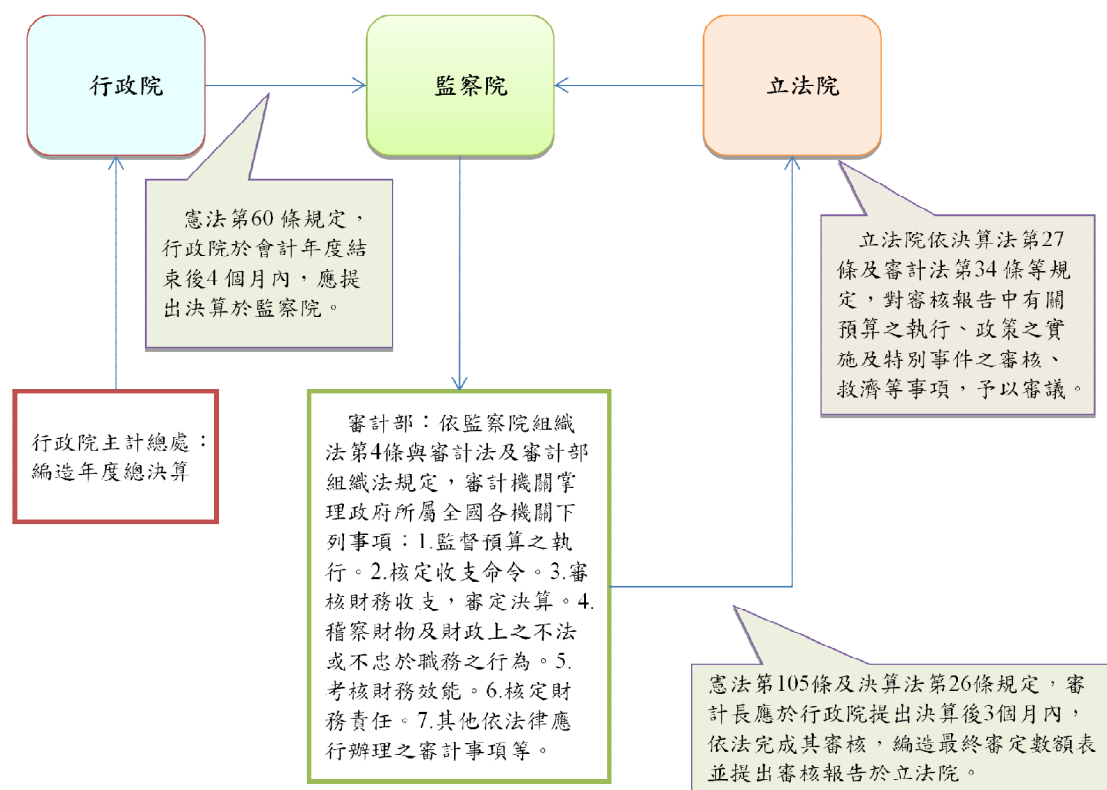


圖 2-7 政府決算循環過程

資料來源：本研究

從政府治理之觀點，政府審計職能主要在於「確認政府履行其財務與績效責任」，而政府課責機制之精神，包括立法部門授予權力與預算予行政部門，行政部門必須向立法部門提出公開透明之課責報告，這是行政部門對於立法部門之授權所應負說明之責任；另由審計部門負責查核前開課責報告，對行政部門（受託者）所提出之資訊加以驗證，並向立法部門提出獨立、客觀之審計報告，以降低立法部門（委託者）使用行政部門直接提供資訊可能產生之風險。

評估各機關內部控制制度有效性，除端賴各機關自行評估人員之外，政府內部稽核與外部稽核人員亦須評估機關內部控制制度是否有效。惟我國政府機關目前尚無專責內部稽核單位，而審計部擔負行政機關之外部稽核職能，除已於「審計法」及其施行細則明定，審計機關派員赴各機關辦理就地審計時審度其內部控制實施之有效程度外，也已訂定「審計機關評核各機關內部控制基本觀念與共同指引」，協助各審計單位評核各機關內部控制制度之良窳，並供作各廳處擬具各

項內部控制評核指引之參考。各廳處亦針對不同機關與業務等訂定各種評核內部控制作業指引。

審計部隸屬監察院，就政府整體而言，審計機關是政府的一部分，故審計人員為政府的內部稽核人員，其所執行之審計工作即為內部稽核工作。惟就行政機關而言，審計人員並非該機關人員，其所執行之審計工作，應屬於外部稽核。依據我國憲法及審計法等相關規定，以及政府治理之要素觀點，歸納我國政府審計之角色為：

1. 監督功能，審核財務收支及審定決算，提高財務資訊公信力及促進透明度、稽察機關人員財務上之違失，匡正財務紀律及致力於反貪腐，以及審查決定機關人員財務行為應負之責任，落實課責機制。
2. 洞察功能，考核財務效能，提供財務管理諮詢之服務。審計機關考核各機關之績效，其功能在於藉由評估計畫政策達成與否、分享標竿性資訊，及各政府層級之橫向與縱向比較，提出對行政管理之改善建議；並提供持續性回饋資訊，協助行政機關將組織學習制度化，俾及時調整政策。
3. 前瞻功能，及時辨識行政部門之關鍵趨勢與新興挑戰，提供預警服務。導入「風險導向審計」，聚焦於機關整體風險管理架構，除辨識、確認機關無法容忍之風險，適時提出建議意見外，並協助行政機關建立完備之風險管理制度。

就審計部之上述功能與角色而言，審計機關之監督角色係其存在之基礎，惟發展愈趨成熟之審計機關，多朝向以洞察及前瞻角色為重，督促各機關確保施政績效，並協助其風險管理。審計部監督、考核及前瞻功能與內控要素攸關，其功能之發揮可以協助行政部門達成內部控制目標，因此，審計部年度中央政府總決算審核報告指出之違失（參見附錄一之內部控制缺失彙總），可以作為評估行政機關內部控制制度是否有效之外部監督力量。審計部所提供各機關內部控制缺失之具體改善建議，若可適度擴充功能，針對各機關提出之改善方案是否有效提供評估意見，當更可有助於機關內部控制制度之落實執行。

第三章 政府內部控制之評估

政府內部控制制度之執行，應持續評估其有效性，並配合施政目標及環境的變動進行必要的修正，以期發揮內部控制協助確保施政效能之作用。本章首先探討政府內部控制有效性之評估及其可能採用的標準，其次討論政府內部控制制度聲明書之功能、內容、格式與發布方式，接著探討政府內部稽核部門之設置，最後則說明持續性稽核之意義及應用。

第一節 政府內部控制有效性之評估

國際最高審計機關組織（The International Organization of Supreme Audit Institutions，以下簡稱 INTOSAI）於 2001 年提出 INTOSAI GOV 9120「內部控制：政府課責基礎之整體性架構」，其目的在於協助管理階層瞭解機關是否採取適當措施，以確保其有效執行內部控制，並分別針對管理階層內部控制角色與責任、稽核人員角色與責任、一般內部控制作業等，提供整體性架構（如圖 3-1 所示）。該份指引強調管理階層應瞭解穩固的內部控制架構，是機關控制其目標、作業與資源之基石。此外，管理階層宜在其內部控制與自行評估架構內，展現對內部稽核之支持。

COSO「內部控制—整合架構」亦指出，內部控制由控制環境、風險評估、控制作業、資訊與溝通、監督等五個相互關聯的要素組成，其中的監督係指自行評估內部控制制度品質的過程，可分為持續性監督及個別監督兩種。持續性監督是營運過程中的例行性監督，個別監督則大都由內部稽核人員進行評估，因此，內部稽核對於組織內部控制的有效運作，扮演重要的角色。

美國聯邦政府提及各部會內部控制制度之執行與評估作業，應符合全國績效評估報告之建議，但未明定如何搭配「政府績效與成果法」辦理績效衡量工作。布希總統雖在 2001 年 1 月就職以後，推動「總統管理議程」，將各部會內部控制制度聲明書所載「有無重複發生內部控制重大缺失或嚴重違反法令規定，致損及財務報導或財務管理制度相關內部控制有效性」納入「總統管理議程」之「強化財務管理」考核指標，並透過綠、黃、紅三色燈號呈現各部會實施成果，惟其作法似側重防弊，未考量納入興利之評估標準。

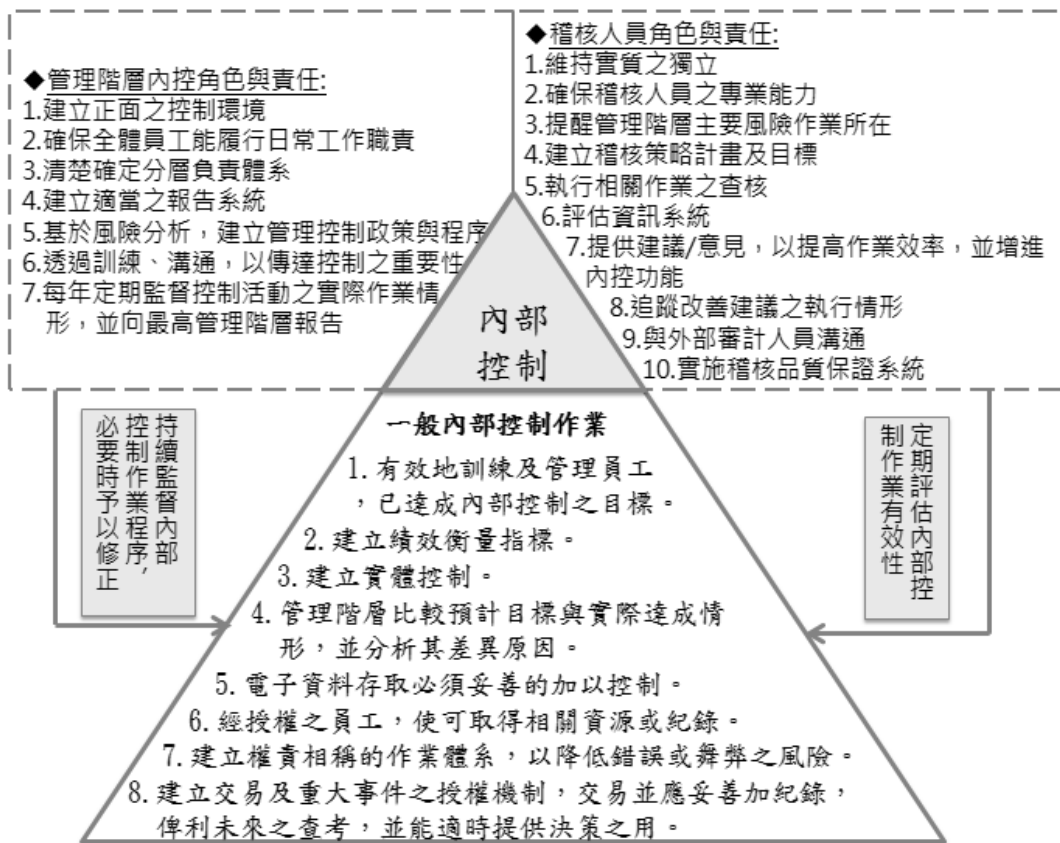


圖 3-1 INTOSAI GOV 9120 「內部控制：政府課責基礎之整體性架構」

一、內部控制自行評估過程及標準

內部控制之建立及有效執行，管理階層責無旁貸。但內部控制制度之設計是否適當，執行是否落實，應進行持續監督及定期評估。如圖 3-1 所示，管理階層應持續監督內部控制作業之運作，並於必要時予以修正；內部稽核則定期評估內部控制作業的有效性，並針對內部控制缺失提出改善建議。實務上，有些公司把控制及風險之評估交由各營運單位管理階層自行負責，稱為「內部控制自行評估」（control self-assessment，簡稱 CSA）。自 1990 年代中期起，CSA 實務已受到重視，並逐漸被推廣。我國主管機關則將此項過程稱為「內部控制自行評估」。

依據我國「內部控制處理準則」，公開發行公司應自行評估其內部控制制度。內部控制自行評估之目的，在於落實公司自我監督的機制、及時因應環境的改變，以調整內部控制制度之設計及執行，並提昇內部稽核部門的評估品質及效率。內部控制自行評估應涵蓋公司各類內部控制制度之設計及執行，並應於內部控制制度訂定自行評估作業之程序及方法。公開發行公司決定自行評估作業程序及方法

時，應以風險評估的結果為基礎，並至少包含（1）確定應進行測試之控制作業，（2）確認應納入自行評估之營運單位，（3）評估各項控制作業設計之有效性，以及（4）評估各項控制作業執行之有效性。換言之，內部控制自行評估應同時涵蓋內部控制設計及執行之有效性。

首次辦理股票公開發行及公開發行公司應每年自行評估內部控制制度設計及執行的有效性。公開發行公司自行評估內部控制制度之結果，若其內部控制制度能合理確保：（1）董事會及總經理知悉營運之效果及效率目標達成程度，（2）財務報導係屬可靠，以及（3）已遵循相關法令，則為有效之內部控制制度；否則為有重大缺失之內部控制制度。公司董事會應根據內部控制自行評估結果，通過依規定格式作成的內部控制制度聲明書，於每會計年度終了後四個月內，在金管會指定網站辦理公告申報，並依規定刊登於年報、股票公開發行說明書及公開說明書。

（一）內部控制自行評估的性質

內部控制自行評估（CSA）類似於品質控制稽核，係由各營運單位組成工作團隊，定期開會，坦誠溝通，找出作業流程或控制之問題所在，並提出改善之行動方案。換言之，CSA 透過集思廣益的方式，針對企業經營流程、控制風險及控制作業進行瞭解及評估，並進行必要的修正。因此，CSA 的有效設計及執行，將有助於各營運單位之風險管理及流程改善。

CSA 雖屬於一種優良的管理實務，但其缺乏內部稽核所需之獨立性與客觀性，不宜用於取代內部稽核之定期評估。近年來，不少組織進行人員縮編，中階管理階層減少，管理控制範圍加大，可能影響其持續監督內部控制作業的能力及效果，因此，內部稽核的功能反而益形重要。

一般而言，CSA 著重於利用相互交流的研討會形式，評估整個企業的運作——包括確認目標、辨認可能的影響因素（威脅或風險）及其影響程度，以及如何有效控制這些風險的程序。此種過程又稱為“結構性交談”（structured conversations）。因此，有效的內部控制自行評估至少應考量：（1）如何引進 CSA、CSA 研討會舉辦頻率，以及由誰主持；（2）高階管理階層是否支持、引導及瞭解 CSA；（3）是否正式的分析及評估風險；（4）如何尋找及培養良好的 CSA 研討會主持人；（5）

如何促進各單位 CSA 成員坦誠討論及揭露風險及相關內部控制的優缺點；(6) 各單位明確界定自行評估所欲達成的結果，並取得共識；以及 (7) 如何有效的報告及追蹤 CSA 結果，並取得參與人員的回饋。

(二) 內部控制自行評估過程及效益

1. CSA 研討會

如前所述，CSA 通常透過研討會，由與會人員對控制與風險問題進行坦承的討論。理想的 CSA 研討會通常有 8 到 15 位來自各部門的幹部參與。為使研討會順利進行，宜有兩位主持人（稱為促進者或引導人），其中一位熟悉研討單位的營運作業流程，以確保整個討論不離題，並兼任記錄人員。另一位是研討會的靈魂人物，負責掌握整個研討會的進行，其對於 CSA 必須具有深厚的知識。內部稽核人員通常會派代表參與，並引導如何做好控制評估。例如稽核人員可協助說明內部控制之目的及其與該單位營運活動之關係。CSA 參與者透過討論，可進一步瞭解各單位之間的互動，學習更多的相關流程，並將流程改善及內部控制之修正一併列入行動方案。

CSA 研討會與會人員參與整個評估過程，有助於其形成認同感，促使與會人員認真執行其職責，並與其他部門主管合作。稽核人員亦可透過 CSA 與機構內的主要幹部溝通，並由與會人員共同檢視及討論主要的營運程序。此外，CSA 有助於蒐集傳統稽核程序中不易取得的「柔性控制」(soft control)（例如：員工的正直、品德及相互信任的程度）資料。

一般而言，內部控制自行評估的成效，取決於 CSA 研討會的妥善安排與執行。有效的 CSA 研討會通常包含 (1) 取得管理階層的承諾與支持，以得到各單位管理階層對 CSA 的認知、承諾與支持；(2) 適當的規劃：包括制定目標、準備研討會問題、遴選及通知參與人員、決定日期、安排場所及設備，編製研討會資料、電子投票機制等；(3) 進行研討會：通常每次 4-8 小時，以不超過二天為原則，並使參與人員均能公開、坦誠及彼此信任，以收集思廣益之效；(4) 報告研討結果：彙整討論結果，送交參與人員複核，並分析問題及改善方案，提出報告初稿，連同相關建議及工作底稿，送交單位管理階層；以及 (5) 提出行動計畫：協助管理階層針對研討會報告所提出之問題，決定其優先順序，擬訂改善方

案，並將正式的報告分送所有的營運單位管理階層及 CSA 參與人員。

上述的 CSA 研討會若能有效實施，可產生多種效益。例如，(1) 各營運單位更為瞭解內部控制之目的及作法；(2) 促使管理階層主動負責維護良好之控制環境；(3) 及時辨認及解決流程改善之問題，以及 (4) 可作為內部稽核人員定期評估內部控制之重要依據。換言之，CSA 提供一個從基層往上的溝通資訊管道，其能協助高階管理階層設計及執行有效率及效果的營運系統，加強內部控制以降低營運風險，並激發所有相關人員坦誠合作的精神及利害與共的意識。

2. CSA 問卷

內部控制自行評估除利用前述研討會方式進行外，也可採用問卷調查。問卷調查又可分為二種：(1) 一般的問卷設計，填答“是”、“否”，或“滿意”、“不滿意”的程度（例如分為 1 至 5 分尺度），以及 (2) 風險/控制矩陣 (risk/control matrix)，列出目的、風險及相關控制，並以文字敘述方式評估其有效性。

設計 CSA 問卷時，必須慎重，並提供明確的指示，以便於填答者回答。此外，問卷問題的措詞應明確，避免語意不清。必要時，應由專家參與解釋問卷回收的結果。

CSA 問卷調查與研討會各有其優缺點。前者之優點在於不具名（可以放心填答）、有效率及避免“團體思考”，其缺點為對問題的探討不夠深入，且易流於形式。後者之優點則為集思廣益，增進公開溝通及每一位參與者幫助研擬行動方案；缺點則為需要投入較多的人力物力。

（三）內部控制自行評估之標準

企業進行內部控制制度設計及執行有效性之評估時，應建立相關的標準。我國主管機關參考 COSO「內部控制—整合架構」之相關指引，針對股票公開發行公司訂定「內部控制制度有效性判斷參考項目」，以作為公司管理階層判斷其內部控制制度有效性之重要依據。因此，企業各單位進行內部控制自行評估時，應根據其業務性質及運作方式，參考上述參考項目，建立內部控制有效性的評估標準，以作為判斷內部控制制度設計及執行是否有效的準繩。

上述內部控制自行評估的標準，宜針對內部控制五大要素（亦即控制環境、風險評估、控制作業、資訊與溝通，以及監督）分別訂定。至於自行評估之結果，則應具體指出內部控制制度之設計及執行，是否達到有效性的標準。例如內部控制制度設計的有效性可區分為「有效」、「大部分有效」、「少部分有效」及「無效」；內部控制制度的執行則可分為「有效執行」、「大部分有效執行」、「少部分有效執行」及「無效」。各單位管理階層在判斷內部控制制度的有效性時，應綜合考量內部控制設計及執行的有效性，例如某項內部控制設計若屬無效，則該項內部控制的有效執行並無法產生預期的作用，仍可能存在著重大的內部控制缺失。同樣的，有效的內部控制設計若未被確實執行，亦難以有效降低相關的風險，而不利於控制目標的達成。

如前所述，企業各單位應將其內部控制自行評估的結果做成書面報告，針對所提出的內部控制問題，擬訂具體改善方案及實施時程。企業為確認各單位內部控制自行評估的適足性，並有效彙整相關的報告，應指定內部稽核部門負責複核上述的內部控制自行評估結果。

內部稽核部門複核各單位內部控制自行評估的結果時，除確認其範圍、程序及方法是否符合公司政策及相關法規之外，亦應注意各單位是否考量由於組織及經營環境的變動所帶來的風險，以及目前控制作業是否足以因應此種風險。此外，各單位進行其內部控制自行評估時，可能未完整考量與其他單位業務流程之相關風險及控制作業。內部稽核部門進行內部控制自評複核時，應綜合檢視相關單位業務風險及控制作業之關聯性，並確認其已獲得適當的考量及評估。

二、 內部控制制度有效性之聲明

內部控制為企業風險管理及治理的重要基礎，有效的內部控制可協助企業落實其風險管理及治理。為使利害關係人瞭解公司內部控制制度設計及執行的有效性，公司治理單位及高階管理階層應提出相關的聲明。例如，我國公開發行公司依據「內部控制處理準則」，應每年公告其內部控制制度聲明書，說明其內部控制制度設計及執行是否足以合理確保達成（1）營運的效率及效果、（2）財務報導的可靠性、（3）相關法規的遵循等內部控制目標。該聲明書係基於內部控制自行評估及複核之結果，並經董事會通過，且由董事長及總經理（執行長）共同簽署。

綜合上述可知，公司為落實自我監督、及時因應環境的改變，以調整內部控制制度之設計及執行，並提昇內部稽核部門的查核品質及效率，應進行內部控制自行評估。內部控制自行評估之範圍應涵蓋公司各類內部控制制度之設計及執行，其結果則應由內部稽核部門進行複核，並提出複核報告。圖 3-2 列前述內部控制自行評估、內部控制自行評估之複核，以及內部控制制度聲明書發布的過程，此種過程可視為公司內部控制之持續性監督，董事會、管理階層及員工應重視及落實此套機制，以合理確保內部控制目標之達成。

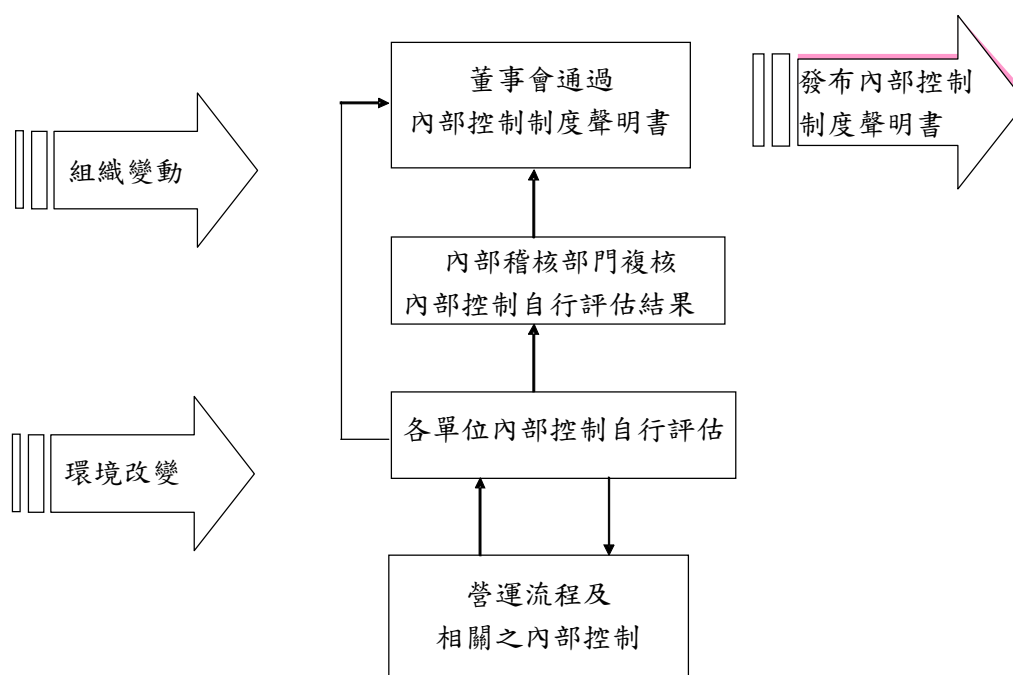


圖 3-2 內部控制之持續性監督機制

資料來源：本研究

三、政府內部控制有效性之評估

政府內部控制有效性之評估，可參照「內部控制—整合架構」之指引及企業內部控制自行評估之相關作法。為協助各機關設計有效的內部控制制度，並據以落實執行，行政院已建立政府內部控制整體架構，且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，並研訂整體層級之有效性判斷標準。

此外，行政院參考 2012 年美國 COSO 提出之「內部控制－整合架構」修正草案，設計相關判斷項目，供各機關內部單位進行初評，再由內部控制推動小組幕僚單位針對各組成要素，提出複評情形說明，並針對機關現有問題進行診斷，提出應採行之改善措施，進而綜合評析作成內部控制制度整體結論，供作判斷機關內部控制制度整體有效性之依據。不過，各機關之業務屬性或有不同，上述判斷項目係以一般性通用原則設計供各機關參考，各機關可另依業務屬性或管理需要，調整訂定其適用之判斷項目。

各機關進行內部控制自行評估時，應按逐一檢視內部控制五項組成要素，以評估內部控制制度的有效性。此項評估應同時針對內部控制制度之設計是否有效與內部控制制度是否落實執行，判斷內部控制的有效程度。其中內部控制制度設計有效性可分為「有效」、「大部分有效」、「少部分有效」，以及「無效」；內部控制制度之執行則包含「完全落實執行」、「大部分落實執行」、「少部分落實執行」、「未落實執行」等選項，亦可採用其他量化或加權量表等格式設計。各機關另可參酌業務屬性或實際需要等予以調整修正，以利後續檢討與改善。

在衡量內部控制制度設計及執行之有效程度時，各機關宜參考內部控制缺失情形進行判斷。行政院提出的建議如下：(1) 無內部控制缺失時，可選填「有效」或「完全落實執行」；(2) 無明顯內部控制缺失，但對某項業務造成影響，致有礙作業層級目標之達成，僅於內部提報，無需對外報告者，視為「大部分有效」或「大部分落實執行」；(3) 有明顯內部控制缺失，且對多項業務有廣泛影響，致有礙整體層級目標之達成，但僅於內部提報，而無需對外報告者，應屬於「少部分有效」或「少部分落實執行」；(4) 有重大內部控制缺失，須於內部控制制度聲明書中敘明，並對外報告者，則屬於「無效」或「未落實執行」。

各機關內部單位依權責分工對各判斷項目進行初評之結果，並經過內部控制推動小組幕僚單位實地複評之後，分別按內部控制五項組成要素將評估結論填報於「明細表」，並綜整於「自行評估表」，由機關首長簽章確認。至於內部控制自行評估期間係以評估全年度為原則，遇有專案評估、內部控制制度調整、或首長異動等情形，機關得視其風險及重要程度自訂較為頻繁的評估頻率及抽核比率。

本研究將上述內部控制設計及執行有效性之可能組合列示如表 3-1，並區分為內部控制制度「有效」、「部分有效」及「無效」三種情況，可作為各機關決定

其內部控制制度有效性聲明之重要依據。例如，若機關內部控制制度之設計被判定為「有效」或「大部分有效」，且該制度之執行屬於「完全落實」或「大部分落實」，則可合理推斷其內部控制制度之設計與執行應屬「有效」(亦即無明顯的內部控制缺失，且能合理確保內控目標的達成)，而可出具內部控制制度係屬有效之內部控制制度聲明書(參見圖 3-6)。

若機關內部控制制度之設計被判定為「少部分有效」(亦即僅能有效因應少部分的風險)，但該制度仍可「完全落實」或「大部分落實」，則其內部控制應被認定為「部分有效」(亦即尚能合理保證部分內控目標的達成)；同樣的，即使機關內部控制制度之設計被判定為「有效」或「大部分有效」，但該制度之執行僅為「少部分落實」，則其內部控制應被認定為「部分有效」。機關有上述兩種情況時，應出具內部控制制度係屬部分有效之內部控制制度聲明書(參見圖 3-7)。

若機關內部控制制度之設計僅「少部分有效」，且「少部分落實」，則其內部控制難以發揮作用，無法合理保證內控目標之達成，應視為無效之內部控制制度；至於內控制度設計「無效」，且執行「未落實」，更應視為無效之內部控制制度。此時機關應出具內部控制制度係屬無效之內部控制制度聲明書(參見圖 3-8)。若各機關對其內部控制制度有效性之判斷為「部分有效」或「無效」時，應具體說明內部控制之重大缺失及其影響，並提出相關的改善計畫。

表 3-1 內部控制有效性聲明之判斷標準

設計 執行				
	有效	大部分有效	少部分有效	無效
完全落實	有效	有效	部分有效	無效
大部分落實	有效	有效	部分有效	無效
少部分落實	部分有效	部分有效	無效	無效
未落實	無效	無效	無效	無效

資料來源：本研究

四、研究建議

本研究參考企業內部控制自行評估實務及行政院推動內部控制之相關作法，提出各機關內部控制有效性評估流程之建議，如圖 3-3 所示。以下說明本研究提議之政府機關內部控制有效性評估流程。

政府機關內部控制有效性之評估，應基於內部控制共通性架構及相關判斷項目與標準。各機關內部控制推動小組幕僚單位及內部稽核小組應負責宣導該共通性架構，督促各單位辨認與其業務有關之風險，決定因應業務風險之控制作業，並將其融入各項標準作業程序（SOP），作為執行業務之依據。內部稽核小組須於年初時提出年度稽核重點項目之計畫，執行過程中協助確認各項標準作業程序（含控制作業）之落實程度及其效益，並提出相關的改善建議。內部控制推動小組幕僚單位及內部稽核小組可定期與各業務單位檢討其標準作業程序，並考量修訂相關程序之必要性。

各業務單位應定期進行內部控制自行評估，並於規定之日期內填報內部控制自行評估表。該項評估應同時確認作業層級及整體層級內部控制之有效性。內部稽核小組負責複核各業務單位之內部控制自行評估結果，並提出複核報告。此外，機關內部稽核單位（或小組）應訂定年度稽核計畫，據以執行稽核工作，並提出稽核報告。機關首長則根據經過複核之各單位內部控制自行評估結果及內部稽核報告，簽署及出具該機關之內部控制制度聲明書，並將內部稽核報告及內部控制制度聲明書呈報上級機關。

短期而言，各機關內部控制有效性之評估應著重檢討現行關鍵作業流程之標準作業程序，以確認其設計及執行之有效性。各機關內部控制制度有效性之評估，應考量其是否足以有效因應機關之主要風險。此外，各機關針對其內控缺失應持續追蹤改善情形。中長期而言，各機關持續檢討及評估關鍵作業流程之標準作業程序，以確認其內部控制設計及執行是否足以有效因應環境之變動。各機關內部控制制度有效性之評估，應持續考量其是否足以有效因應機關新增之主要風險，並持續追蹤其內控缺失改善情形。

各上級機關之內部稽核單位（或小組）依據其年度稽核計畫，執行其稽核工作，提出內部控制自行評估表及年度稽核報告，連同各下級機關內部稽核報告與內部控制制度聲明書，作為機關首長簽署及出具該單位內部控制制度聲明書之依據。短期而言，內部控制制度聲明書之出具，可由四級及三級機關先行試辦。中期的作法，則二級機關亦應出具內部控制制度聲明書，並將其納入年度施政績效報告。長期的目標則可設定為一級機關亦出具內部控制制度聲明書，並參照企業年報之作法，將決算書、年度施政績效報告之主要內容及內部控制制度聲明書一併納入其年報。

「行政院所屬各機關施政績效管理要點」規定，各機關應將其年度績效報告於次年三月七日前，提送行政院研考會。本研究依據此項日期推算，建議一級機關應於會計年度終了後三個月內提出年度施政績效報告與內部控制制度聲明書，故二級機關應於會計年度終了後二個月內提出內部稽核報告與內部控制制度聲明書，以利其上級機關（一級機關）出具年度施政績效報告與內部控制制度聲明書。至於三級、四級機關則應於會計年度終了後一個月內提出內部稽核報告與內部控制制度聲明書，以利其上級機關（二級機關）出具內部稽核報告與內部控制制度聲明書。圖 3-4 列示各級機關提出內部稽核報告與內部控制制度聲明書，並呈報其上級機關之期程。

此外，為落實自我監督、及時因應環境的改變，機關首長應定期召開內部控制會議，檢討及調整內部控制制度之設計及執行，以合理確保其內部控制目標的達成。上述會議之召開，可邀集下級機關相關人員（例如業務單位主管、內部控制推動小組幕僚單位召集人、內部稽核小組召集人等），以收集思廣益之效，並宣達上級機關對於內部控制之重視。

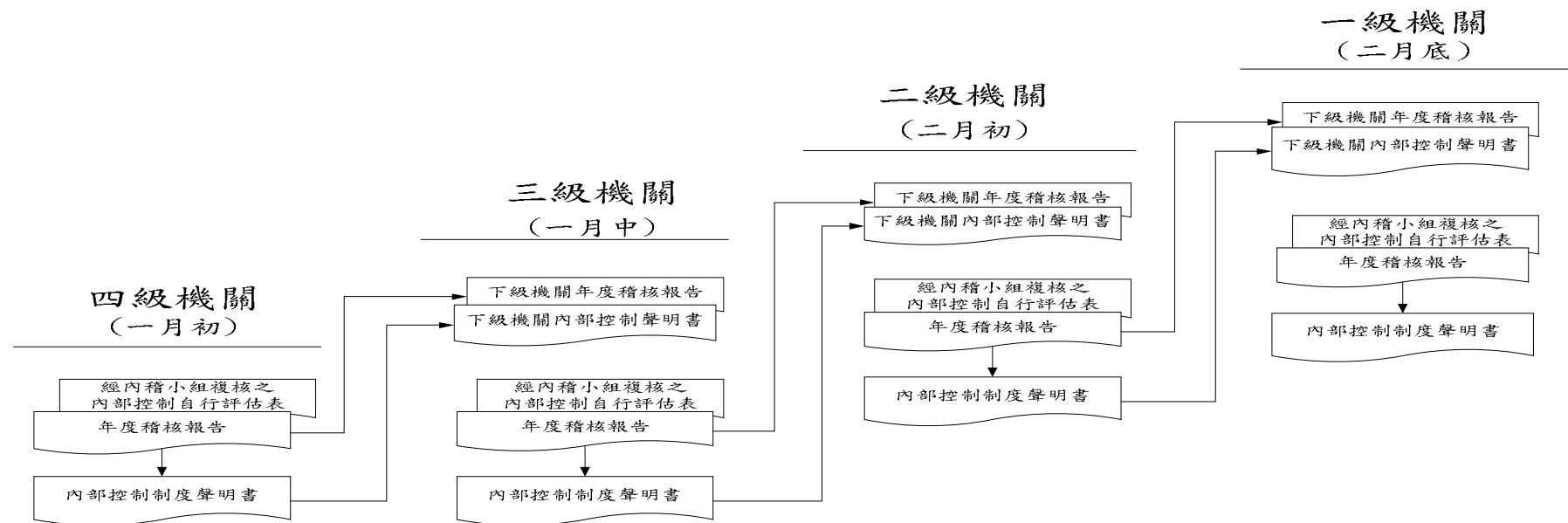


圖 3-4 政府各級機關出具內部控制制度聲明書期程

資料來源：本研究

第二節 政府內部控制制度聲明書

政府內部控制制度聲明書係用於對外表達各單位內部控制制度設計及執行有效性之重要文件。本節探討政府內部控制制度聲明書之功能、內容、格式及發布方式。

一、政府內部控制制度聲明書之功能

根據英國國家審計署（National Audit Office, 簡稱 NAO）提出的「內部控制制度聲明書指引」（The Statement on Internal Control: A Guide for the Audit Committees），內部控制制度聲明書（Statements on Internal Control, 簡稱 SICs）是一份重要的公開課責文件，其為各機關日常風險管理、內部控制工作的副產品，必須指出組織內存在的內部控制缺失，並作為年度決算報告的一部分。

政府機構必須負責確保其適當的管理及控制所使用的資源，以達成施政目標。內部控制制度聲明書係政府用以向利害關係人傳達其施政效能之文件。此份內部控制制度聲明書應揭露該單位內部控制之設計與執行，已符合政府制訂的相關作業規範。外部審計機構（例如審計部）雖無法針對各機關出具的內部控制制度聲明書，提出明確的意見，但應確認各機關的施政效能及法規遵循情形。

美國聯邦政府透過審計總署（簡稱 GAO）以及預算管理局（簡稱 OMB），以分工合作方式完備其政府內部控制機制。例如，GAO 訂定「內部控制管理及評估工具」，按內部控制五項要素整合編製系統化判斷清單，以利各機關自行評估。GAO 另針對重要共通性業務訂定評核指引，以輔助各機關人員與內、外部稽核人員評估內部控制制度。內部稽核人員則依 GAO「政府審計準則」評核該機關內部控制制度之有效性。

至於行政部門內部控制制度之自行評估、及時改善與出具內部控制制度聲明書等應辦事項，則依 OMB 第 A-123 號 Circular 辦理。各部會首長應於年底前向總統及國會提出內部控制制度聲明書，說明內部控制重大缺失及其改正計畫，並對財務報導內部控制制度以及財務管理制度是否遵循法規提出確認聲明。以上聲明均在年度「績效及課責報告」分段敘明，由部會首長簽署。

換言之，各機關內部控制制度聲明書係在表彰其對內部控制之重視，提醒首長應對內部控制負最終責任，並透過書面化文件向政策之利害關係人傳達其施政

效能（如圖 3-5）。惟內部控制制度聲明書之簽署，除由機關各單位進行內部控制自行評估，落實自我監督機制外，尚須由獨立內部稽核部門實施內部稽核，以確保其完整性。

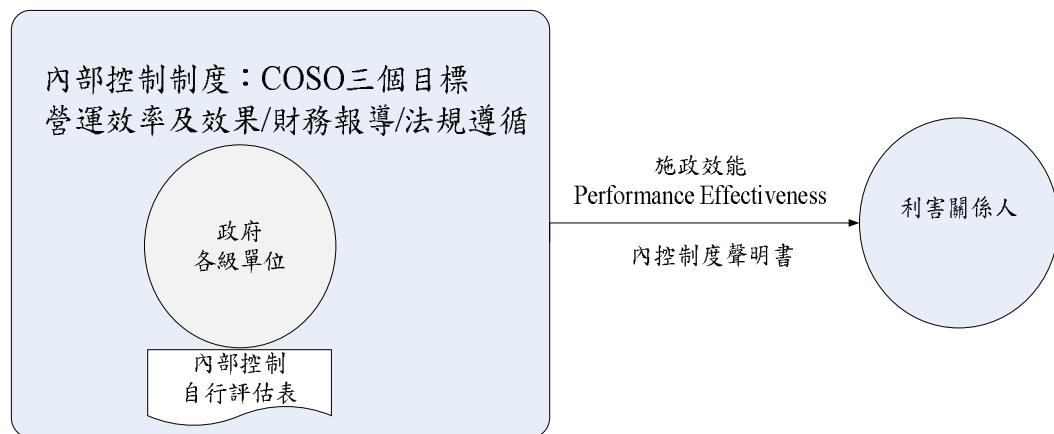


圖 3-5 內部控制制度聲明書與政府及利害關係人間之關係

資料來源：本研究

二、政府內部控制制度聲明書之內容

英國 NAO「內部控制制度聲明書指引」指出，政府內部控制制度聲明書之內容應包含責任範圍、內部控制制度之目的、風險處理能力、風險與控制架構、內部控制效果之複核、重大內部控制議題、簽署人及日期。茲簡述如下。

（一）責任範圍

指明簽署人應有責任維持該單位良好的內部控制制度，並於內部控制制度聲明書上簽名，以示負責。

（二）內部控制制度之目的

內部控制制度有其先天限制，不論設計如何完善，有效之內部控制制度僅能提供合理的確保。由於環境、情況之改變，內部控制制度之有效性可能隨之改變。惟本單位之內部控制制度設有自我監督之機制，缺失一經辨認，即採取必要之改正行動。

（三）風險處理能力

說明領導階層如何參與風險管理的過程，以及員工已被充分教育及擁有的良好的能力，瞭解其有責任及被賦與權力，得以最適當的方法管理組織內可能發生的風險。

（四）風險與控制架構

描述風險管理策略的關鍵要素，包含辨識、衡量及控制風險，並明確指出用以管理及控制有關風險資訊的過程。此外，該單位風險胃納如何決定、風險管理如何內嵌於單位的作業流程、如何將可能被影響的利害關係人融入管理風險過程，以及風險及控制架構是否變動及其影響，亦應一併說明。

（五）內部控制效果之複核

簽署人應對內部控制制度之有效性，負最終責任。針對重大的內部控制缺失，應說明其改善計畫及執行情形。此外，單位首長、內稽小組及外部稽核小組已知悉其應對內部控制效果的複核，提供合理的確認。

（六）重大內部控制議題

內部控制缺失重大性之判斷，宜考量多項因素，例如（1）該項缺失是否導致單位偏離其行政目標，並影響某些資源的有效運用；（2）內部稽核小組及外部稽核單位是否視其為重大內部控制缺失；以及（3）該項缺失及其結果，是否已嚴重影響單位的聲譽或引起社會大眾群眾的關切。

（七）簽署人及日期

內部控制制度聲明書應由單位首長（或法規指定人員）簽署，並加註簽署日期。

三、研究建議

本研究建議行政院參考企業、美國聯邦政府及英國審計總署採原則為基礎之方式，訂定「內部控制制度聲明書處理原則」，其主要內容包括內部控制制度聲明書之內容、簽署依據、格式、申報作業、公告方式以及實施期程等；各主管機關則可自訂其相關作業辦法。

因考量我國與歐美其他國家憲政體制不盡相同，本研究建議由各行政機關正

副首長簽署內部控制制度聲明書。至於內部控制制度聲明書的公告方式，可由各主管機關根據其下級機關呈報之內部控制制度聲明書，以合併的觀點提出其內部控制制度聲明書，附入與整體施政密切關聯之年度施政績效報告，其後公告於各主管機關之網頁。本研究試擬之內部控制制度聲明書草案依照各機關內部控制有效性之程度，區分為三種格式（如圖 3-6、圖 3-7 及圖 3-8 所示）。各機關應根據其內部控制制度設計及執行之有效性，參照上述之內部控制制度聲明書格式，由內部控制推動小組幕僚單位（或機關內部控制會議）擬撰該機關之內部控制制度聲明書，送請機關副首長與首長核可及簽署後，對外公告。

○○○○（機關名稱）

內部控制制度聲明書

○○年○○月○○日

本機關○○年度之內部控制制度，依據「健全內部控制實施方案」及自行評估的結果，謹聲明如下：

- 一、本機關確知建立、實施和維護有效的內部控制制度係本機關首長及各級主管之責任，本機關業已依據「健全內部控制實施方案」建立此一制度，其目的係對確保施政效能、遵循法令規定、保障資產安全及提供可靠資訊等目標之達成，提供合理保證。
- 二、內部控制制度難免有其限制，由於環境、情況之改變，內部控制制度之有效性可能隨之改變。惟本機關之內部控制制度設有自我監督之機制，缺失一經辨認，本機關即採取相關之改正行動。
- 三、本機關已針對截至○○年12月31日之內部控制制度設計及執行情形辦理自行評估及複核。基於前項評估結果，認為本機關於○○年○○月○○日的內部控制制度（含下屬機關之監督與管理）之設計及執行係屬有效，其能合理確保上述目標之達成。
- 四、本聲明書將成為本機關年度施政績效報告之重要內容，並對外公開。本機關首長及副首長對本聲明書內容之允當性負最終責任。

首 長 ○○○（簽章）

副首長 ○○○（簽章）

圖 3-6 政府機關內部控制制度聲明書草案—內部控制制度係屬有效

資料來源：本研究

若機關內部控制制度之設計及執行係屬有效，則可出具如圖 3-6 的內部控制制度聲明書。反之，若機關內部控制制度之設計及執行係屬部分有效或無效，則應於內部控制制度聲明書列舉重大內部控制缺失及其影響，並說明相關的改善計畫。圖 3-7 及圖 3-8 分別列示部分有效及無效之內部控制制度聲明書格式。

○○○○（機關名稱）

內部控制制度聲明書

○○年○○月○○日

本機關○○年度之內部控制制度，依據「健全內部控制實施方案」及自行評估的結果，謹聲明如下：

- 一、本機關確知建立、實施和維護有效的內部控制制度係本機關首長及各級主管之責任，本機關業已依據「健全內部控制實施方案」建立此一制度，其目的係對確保施政效能、遵循法令規定、保障資產安全及提供可靠資訊等目標之達成，提供合理保證。
- 二、內部控制制度難免有其限制，由於環境、情況之改變，內部控制制度之有效性可能隨之改變。惟本機關之內部控制制度設有自我監督之機制，缺失一經辨認，本機關即採取相關之改正行動。
- 三、本機關已針對截至○○年12月31日之內部控制制度設計及執行情形辦理自行評估及複核。基於前項評估結果，除部分缺失已進行改善外，本機關於○○年○○月○○日的內部控制制度（含下屬機關之監督與管理）之設計及執行係屬部份有效，其尚能合理確保上述目標之達成。
- 四、本聲明書將成為本機關年度施政績效報告之重要內容，並對外公開。本機關首長及副首長對本聲明書內容之允當性負最終責任。

首 長 ○○○（簽章）

副首長 ○○○（簽章）

圖 3-7 政府機關內部控制制度聲明書草案—內部控制制度係屬部分有效

資料來源：本研究

○○○○（機關名稱）

內部控制制度聲明書

○○年○○月○○日

本機關○○年度之內部控制制度，依據「健全內部控制實施方案」及自行評估的結果，謹聲明如下：

- 一、本機關確知建立、實施和維護有效的內部控制制度係本機關首長及各級主管之責任，本機關業已依據「健全內部控制實施方案」建立此一制度，其目的係對確保施政效能、遵循法令規定、保障資產安全及提供可靠資訊等目標之達成，提供合理保證。
- 二、內部控制制度難免有其限制，由於環境、情況之改變，內部控制制度之有效性可能隨之改變。惟本機關之內部控制制度設有自我監督之機制，缺失一經辨認，本機關即採取相關之改正行動。
- 三、本機關已針對截至○○年12月31日之內部控制制度設計及執行情形辦理自行評估及複核。基於前項評估結果，認為本機關於○○年○○月○○日的內部控制制度（含下屬機關之監督與管理）之設計及執行係屬無效，無法合理確保上述目標之達成。
- 四、本機關○○年度之重大內部控制缺失及其影響如下：

1. ...2. ...

本機關已針對上述缺失，採取...

- 五、本聲明書將成為本機關年度施政績效報告之重要內容，並對外公開。本機關首長及副首長對本聲明書內容之允當性負最終責任。

首 長 ○○○（簽章）

副首長 ○○○（簽章）

圖 3-8 政府機關內部控制制度聲明書草案—內部控制制度係屬無效

資料來源：本研究

第三節 政府內部稽核部門之設置

內部稽核屬於內部控制「監督」要素的重要組成部分。內部稽核人員負責個別評估組織之內部控制運作情況，提出報告與改善建議，具有強化內部控制功能的作用，是落實內部控制的重要環節。內部稽核人員在評估內部控制之妥適性與有效性方面扮演重要的角色，其功能的有效發揮有助於內部控制之持續有效運行。

國際內部稽核協會（The Institute of Internal Auditors）於 1978 年發布「內部稽核執業準則」，以提升內部稽核人員之專業水準及組織地位。其後並大幅度增修其原發布之執業準則及解釋，將其與內部稽核定義、內部稽核職業道德規範、立場聲明書、實務諮詢、實務指引等加以整合，統稱為「國際專業實務架構」（International Professional Practice Framework，簡稱 IPPF），以協助內部稽核人員確保其工作品質。近年來，內部稽核之工作範圍更加擴大，除提供確認性服務外，並提供諮詢服務，以協助組織改善營運及增加組織價值。

根據 IPPF，內部稽核為獨立、客觀之確認性服務及諮詢服務，用以增加價值及改善機構營運。內部稽核協助機構透過有系統及有紀律之方法、評估及改善風險管理、控制及治理過程之效果，以達成機構目標。因此，內部稽核部門執行其業務時，應評估機構治理、風險管理及控制制度設計及執行的有效性，並針對可能的缺失，提出相關的改善建議，以協助機構增進其治理及風險管理之成效，進而改善營運，達成機構經營目標。至於內部稽核業務則通常包括財務稽核、營運稽核、遵循稽核、電腦稽核、績效稽核、管理稽核及專案計畫稽核等。

此外，內部稽核部門能否發揮功效的關鍵因素之一，在於其是否具有適當的權限及自主性。所謂適當的權限，係指在執行稽核工作時，內部稽核人員能夠透過設施、紀錄及人員，順利取得必要之資訊；高度自主性則指內部稽核人員可以在不受箝制、無外來壓力的環境下，提出其稽核發現及結果。換言之，內部稽核人員應與受查的業務相互獨立，且直接向董事會或最高管理階層報告。此種直接報告的關係，可以對整個機構展現內部稽核部門的獨立地位，使內部稽核得以進行客觀、獨立的評估，並提高其建議被採行的可能性。

基於內部稽核工作之重要性，內部稽核人員應具備專業資格、正直的人格、獨立、客觀及豐富的知識與經驗。內部稽核人員面對資訊科技的快速發展，電腦化作業及分散式資料儲存之環境，則應持續進修，以汲取最新的知識與技能，進而整合運用各種稽核技術，使內部稽核部門發揮其應有的功能。

一、政府內部稽核職能

在政府機構，法律依據乃是確保內部稽核工作獨立性及財務資源無虞之關鍵因素。政府是否訂有相關法律或規範，就政府內部稽核之原則、制度及功能等予以一致性規定，殊為重要。荷蘭、瑞典及美國皆有相關法令規定，要求於政府組織建置內部稽核功能，例如荷蘭政府會計法(Dutch Government Accounts Act 2001)規定各機關會計人員之工作須重新編組，俾提供機關相關之稽核服務；瑞典政府內部稽核條例(Ordinance in Internal Audit of Government Agencies 1994)，規定政府各機關應建置內部稽核功能；美國稽核長法(Inspector General Act 1978)則設置美國聯邦政府各機關之稽核長，並賦予其主要任務。

澳大利亞、加拿大及英國並無法律明文規定政府內部稽核部門之建置。不過，加拿大國庫委員會秘書處所修訂的內部稽核政策(Revised Policy on Internal Audit)規定，各機關必須自 2001 年開始設置內部稽核部門。而英國政府內部稽核手冊(Governmental Internal Audit Manual)中之政府內部稽核準則(Governmental Internal Audit Standards)規定，主計官應依據其職掌訂定內部稽核相關規範。

至於政府內部稽核部門之執掌範圍為何？哪些機關必須接受其稽核？可依上述各國政府內部稽核部門之設置情形，區分為二種。第一種係由中央內部稽核部門負責所有中央政府機關之稽核工作，例如瑞典除於規模較大之部會設置個別之內部稽核部門外，並在總理辦公室內設有政府內部稽核部門，負責總理辦公室、其他機關及公共事務辦公室等之內部稽核工作。加拿大國庫委員會秘書處亦於 2004 年 11 月宣布，新成立之主計長辦公室應對 63 個規模較小之機關辦理內部稽核。

第二種作法則由政府各部會分別設置內部稽核部門，以負責各該部會之內部稽核工作。採用此種作法的國家較多。例如在澳大利亞、英國及美國，無論是政府各部會、局處及自主機關(例如英國之非部會公共團體及美國聯邦機構)均設置個別之內部稽核部門；荷蘭政府各部會及部分自治團體亦設有內部稽核部門；

加拿大則針對較大規模之部會設有個別之內部稽核部門。

我國行政部門目前採取分散式內部稽核之作法。以下說明政府內部稽核業務現況及其運作機制之優缺點。

二、我國行政部門之內部稽核—依業務區分

我國行政部門現行之內部稽核業務主要可區分為財務、績效及方案評估，以及防弊，其分工及職能則包括財務稽核、績效稽核與方案評估及防弊業務，依序說明如下。

（一）財務稽核

主要由行政院主計總處負責，職司政府預算、決算、會計、統計及普查等業務，並於各機關（構）設置會計（主計）單位，辦理上開財務稽核工作。另行政院為提升政府施政效能、依法行政及展現廉政肅貪之決心，於民國 100 年 2 月 1 日頒定「健全內部控制實施方案」，成立「行政院內部控制推動及督導小組」，由行政院主計總處擔任幕僚機關，各機關分別組設內部控制專案小組，據以落實執行內部控制及內部稽核作業。

（二）績效稽核與方案評估

由行政院研考會、經建會、工程會及國科會負責，職司施政計畫之審議、追蹤管考及績效評估等。依行政院民國 98 年 4 月 17 日訂頒之「行政院所屬各機關施政績效管理要點」等規範，各機關運用目標管理策略，研定施政績效目標，並應就達成情形進行施政成效之檢討，以落實績效稽核與方案評估。配合行政院組織改造，本項業務未來將由國家發展委員會、行政院科技會報負責。

（三）防弊業務

主要透過設置於全國行政機關（構）之政風機構，其直接參與機關內部行政運作，有效執行線索發掘及防貪機制，進而發揮「內部控制」之內部監督及稽核之機制。另由民國 100 年 7 月 20 日新設立之法務部「廉政署」統籌辦理廉政防弊業務，其核心職能在於防貪業務，並整合公私部門及社會參與等廉政工作，以提升預防貪瀆事項及督導全國政風業務之功能。

三、我國行政部門之內部稽核—依部門區分

我國政府之行政部門目前雖未設置專責之內部稽核部門，但研考、人事、政風、會計、審計等部門都從事內部稽核之相關工作，如圖 3-9 所示。茲分別說明上述部門之內部稽核執掌如下。



圖 3-9 中央行政機關政府稽核評估職能現況

資料來源：本研究

(一) 研考部門

行政院研究發展考核委員會目前辦理的「行政院所屬各機關施政計畫之管制及考核事項」，與內部稽核工作有關。行政院研考會為協助行政院所屬各行政機關提升施政效能，訂定「行政院所屬各機關施政績效評估要點」，就業務、人力、經費三個面向衡量各機關的施政績效，其分為策略績效目標及年度績效目標之評估。前項策略績效目標，係指各機關依據組織、功能、職掌及業務推展之需求，提出以四年為期程，預期達成之中程施政目標；年度績效目標，係指各機關為達

成策略績效目標，每年度應訂定之具體性目標。

（二）人事部門

人事單位目前辦理之公務人員考核事項、各機關組織員額評鑑及績效獎金實施計畫訪查，與內部稽核工作有關。例如「行政院及所屬各機關公務人員平時考核要點」規定，各機關對屬員進行工作考核時，應本全面品質管理原則，除考量其工作性質、數量及時效外，並應注意其處理之正確性、完整性及成本觀念，暨人際溝通能力、團隊精神、工作態度、創造力、思考力、應變能力。對於表現優異與不合要求者，應列入紀錄。

各機關組織員額評鑑係依照「行政院暨所屬各機關組織員額評鑑實施要點」之規定辦理。為瞭解各機關組織員額現況，以發現現存缺失，提供具體意見，俾作為業務改進之參考及形成決策之依據，行政院應組成專案小組，對各機關之任務、職掌、組織、員額及人員士氣等施行實地評鑑。該專案小組成員包括行政院秘書處、主計總處、研究發展考核委員會及人事行政總處等機關代表暨外聘之學者、專家。

依行政院所屬各機關施政績效評估作業手冊規定，各機關每年均需提報績效報告，並依據評核結果辦理獎勵作業。行政院人事行政總處為落實績效管理制度，爰積極推動績效獎金實施計畫。除明確規範適用對象、績效獎金發給種類、績效評核方式及實施方法以外，並規定於計畫實施期間，行政院人事行政總處得隨時會同有關機關組成訪查小組，實地瞭解辦理情形。

（三）政風部門

政風機構目前辦理的「關於本機關員工貪瀆不法之預防、發掘及處理檢舉事項；政風興革建議事項；政風考核獎懲建議事項」，與內部稽核工作有關。法務部為掌理全國政風業務之主管機關，為端正政風，促進廉能政治，維護機關安全，其訂有「政風機構人員設置條例」及其施行細則，包括預防貪瀆不法事項、發掘貪瀆不法事項、處理檢舉事項等。

（四）會計部門

會計單位目前辦理的內部審核，與內部稽核工作有關。我國現行會計法規定：

各機關實施內部審核，應由會計人員執行之。內部審核分下列二種：

1. 事前審核：謂事項入帳前之審核，著重收支之控制。
2. 事後複核：謂事項入帳後之審核，著重憑證、帳表之複核與工作績效之查核。

內部審核處理準則規定，內部審核係指經由收支之控制、現金及其他財物處理程序之審核、會計事務之處理及工作績效之查核，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。內部審核之範圍如下：

1. 財務審核：謂計畫、預算之執行與控制之審核，包括預算審核、收支審核及會計審核。
2. 財物審核：謂現金及其他財物之處理程序之審核，包括現金審核、採購及處分財物審核。
3. 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。

內部審核及內部稽核都與內部控制制度之整體運作有關，兩者工作雖有重疊，但範圍有所不同。內部審核係由會計人員執行，其工作範圍自應以會計人員能力所及者為限，主要是與財務報導有關的內部控制或是與財務報導有關法令的遵循，以及部分資產安全保障的控制。至於營運活動是否有效率及效果的績效稽核，內部審核恐難涵蓋在內。內部稽核工作主要在於查核他人營運、遵循法令及財務報導等行為，因此，內部稽核工作的範圍可以涵蓋與營運、遵循法令及財務報導三種目標有關的控制，並包括與三種目標的訂定、風險評估、營運活動、控制活動、資訊之產生與傳遞，以及日常的例行監督有關的項目，其範圍較內部審核為廣(馬秀如 1999)。

(五) 其他與稽核有關之運作

1. 政府採購法規定，中央及直轄市、縣(市)政府應成立採購稽核小組，稽核監督採購事宜。該法所稱採購，指工程之定作、財物之買受、定製、承租及勞務之委任或僱傭等。主管機關(行政院公共工程委員會)掌理各機關採購之協調、督導及考核。
2. 事務管理規則規定，各機關為加強事務管理，提高工作效率，應實施事務管理工作檢核，分為平時檢查與定期考核兩種。事務管理單位主管應

負事務管理工作檢核之責任。各機關實施工作檢核，得組成檢核小組辦理，其人員由事務管理單位、人事單位、會計單位及研考單位派員參加。該規則並規範文書處理、檔案管理、出納管理、財產管理、物品管理、車輛管理、辦公處所管理、宿舍管理、安全管理、集會管理、工友管理、員工福利管理等項目之檢核要項。

由上述可知，我國政府內部稽核制度，係依據不同時期之法令規定，而將機關整體之內部稽核工作，分由內部審核、績效評核、政風考核、政府採購稽核及事務管理工作檢核等單位負責辦理，稽核組織之功能重疊、力量分散、稽核組織位階尚低，難以超然獨立行使職權，或以臨時編組或兼辦方式執行工作，影響稽核業務之推動，上述限制未能獲得具體的改善（賴森本，2003）。換言之，政府內部稽核相關法令之訂定，歷時甚久，不易以整體內部稽核觀念考量，導致不同領域稽核工作之執行，只能依據相關法令規定個別獨立作業，而成為強調分權負責政府的組織架構下之產物。

（六）審計部門

審計部隸屬監察院，就政府整體而言，審計機關是政府的一部分，故審計人員為政府的內部稽核人員，其所執行之審計工作即為內部稽核工作。惟就行政機關而言，審計人員並非該機關人員，其所執行之審計工作，應屬於外部稽核。依審計法規定，審計職權包括：監督預算之執行、核定收支命令、審核財務收支、審定決算、稽查財物及財政上之不法或不忠於職務之行為、考核財務效能、核定財務責任及其他依法律應行辦理之審計事項。

審計機關考核各機關之績效，如認為有未盡職責或效能過低者，除通知其上級機關長官外，並應報告監察院；其由於制度規章缺失或設施不良者，應提出改善意見於各該機關。審計人員依法獨立行使其審計職權，不受干涉。由上述規定可知，審計人員的審計工作包括財務稽核、營運稽核、遵循稽核、績效稽核及專案計畫稽核。

四、我國政府內部稽核運作機制及優劣分析

如前所述，我國政府內部稽核機制之運作，就組織分工而言，行政部門內部稽核目前係由行政院主計總處、研考會及法務部廉政署等分別對於國家財政、預

算支出、方案績效、防弊等進行稽查工作，且中央及地方各機關（構）亦均設置相關單位及人員。現行內部稽核機制運作之優點，在於上述部門各司其職，並可達到組織競合之效能。但其缺點則為相關之稽核組織係採分工制，分散於各權責機關，缺乏整合，難以發揮整體的內部稽核功能。

陳慶財（2005）亦指出，我國行政部門並未設置專責之內部稽核部門，但從事內部稽核相關工作者卻包含研考、人事、政風、會計、審計等人員，由於職責分散、缺乏整合，專業素養亦有不足，上述人員並未發揮內部稽核應有的功能。其主要缺失包括（1）未能完全獨立行使稽核職權，（2）從事稽核工作者專業不足，（3）未設稽核專責部門影響稽核業務推動，（4）無法發揮整體稽核效果，（5）稽核工作範圍涵蓋不足，（6）稽核報告未能發揮溝通的效果，以及（7）影響審計工作的推展。

為期政府內部稽核發揮其應有的功能，若參採美國作法單獨設置內部稽核部門，其優點包括（1）具有超然之地位及相當之授權，可增進各機關內部稽核工作之品質，以及（2）具適當職權，可維持行政中立且不受干預。不過，此種作法之缺點則為（1）須配合檢討修正相關法律及行政命令，以及賦予其他適當職權；以及（2）須調整現行各權責單位之稽核職掌及考量配置適當員額，耗時耗力且事涉員額增加，將不符組織改造精實原則及目標。

換言之，單獨設立之內部稽核部門所掌職權與現行各機關職掌及主管項目之分工或整併，事涉相關法律之規定。除須配合檢討修正相關法律及行政命令外，且應賦予其他適當職權，如調查、偵訊、文件調閱等，始能收專業分工之效。此外，配合民國 99 年行政院組織改造，依中央行政機關組織基準法第 23 條規定，機關內部單位除執行本機關職掌事項之業務單位外，「輔助單位」係指辦理秘書、總務、人事、主計、研考、資訊、法制、政風、公關等支援服務事項之單位，所司之稽核職掌明訂分由各權責單位本於權責辦理，採分散稽核機制。若設置專責內部稽核部門，除須重新檢討、調整現行各權責單位之稽核職掌外，尚須考量配置適當之員額，工程浩大且涉及增設單位及人員，可能不符行政院組織改造精實原則及目標。

此外，美國「稽核長」（Inspector General）係由總統任命並經國會同意設置，屬於「政治任命」，且屬於「獨立」之專責稽核機關，其組織定位超越各部會職

權。反觀我國，除一般行政機關之運作機制外，依據中央行政機關組織基準法第 3 條第 2 款創設之獨立機關，以及司法院釋字第 613 號解釋意旨，僅指在法律規定範圍內，排除上級機關在層級式行政體制下所為對具體個案決定之指揮與監督，使獨立機關有更多不受政治干擾，依專業自主決定之空間。因此，美國的組織設計國情與我國行政機關體制不同，美國聯邦政府稽核機制似難以在我國據以運行。

五、研究建議

我國行政部門目前並未設置專責之內部稽核部門，但從事內部稽核相關工作者卻包含研考、人事、政風、會計、審計等人員，由於職責分散、缺乏整合，專業素養亦有不足，不易發揮整體的內部稽核成效。因此，如何整合研考、人事、政風、會計、審計等部門的組織及工作，發揮專責內部稽核機制之功能，培養執行內稽工作人員之專業智能，對於強化政府內部控制功能，至關重要。

本研究建議，短期而言，內部稽核可採任務編組方式辦理，其成員可由綜合規劃（研考）、會計、人事、政風等單位調派，以借重其不同之專長。有鑑於政府內部控制制度之設計及執行，係對確保施政效能、遵循法令規定、保障資產安全及提供可靠資訊等目標之達成，提供合理保證。其中政府施政效能之確保，直接影響利害關係人的權益，尤為重要。根據本研究針對審計部 100 年度中央政府總決算審核報告重要審核意見彙整之內部控制缺失分析顯示（參見附錄一），與施政效能有關之政府內部控制缺失約佔 45%，顯有強化機關整體目標及資源配置落實機制之必要。各機關綜合規劃（研考）單位為行政院組改後各主管機關之重要幕僚單位，職司各項施政計畫與目標之設定、重大計畫之綜合管考及列管案件之追蹤管考，協助機關就業務、人力、經費三個面向衡量各機關的施政績效，並監控可能影響施政目標達成之各項風險，督促相關業務單位採取有效之因應措施。因此，內部稽核任務編組宜由綜合規劃（研考）單位擔任幕僚，負責編製年度稽核計畫，並協調稽核工作之分派。

鑑於我國與美、日等國家國情及行政機關體制之差異，且我國現行之稽核組織係採分工制，各機關稽核評估作業按相關法令規定，由研考、會計、人事、政風單位等分別負責行政管考、內部審核、人事考核、政風查核、採購稽核、事務管理工作檢核等工作。其運作情形尚稱順利，為免疊床架屋，並考量組織精實原

則，建議短期內維持現行機制運作。

中長期而言，政府應培訓專業之政府內部稽核人員，並視實際需要於二級或三級機關設置專責之內部稽核單位。未設置專責內部稽核單位之機關，由上級機關定期進行稽核。該機關應指定專人為聯繫窗口，就定期稽核及內控缺失改善情形之相關事項，與上級機關內部稽核部門持續溝通，以提升整體稽核效果。

此外，為維持政府內部稽核之獨立與客觀性，應明訂其職權與報告管道，使其得以進行客觀、公正的查核、判斷與評估，並提出易於採行的改善建議。例如，美國 GAO 以其九成建議被採納，作為其績效衡量指標之一。內部稽核功能之發揮有賴內部稽核人員之專業素養，建議甄選研考、人事、政風、會計等負責內部稽核職責之人員，給予專業能力訓練與認證，逐步落實內部稽核之專業資格。長遠來看，美國經驗的效益顯示，只要能落實內部稽核之功能，我國政府行政部門值得投入資源設置內部稽核之專責單位配賦專責人力。

第四節 持續性稽核

內部控制制度之有效運作，有賴於持續的監督。內部稽核部門應定期評估內部控制制度設計及執行之有效性，並提出改善建議。不過，內部控制室一種持續的過程，內部稽核應考慮採用適當的持續性稽核方法與技術，以彌補定期評估之不足。本節首先闡述持續性稽核的定義及作用，其次說明持續性稽核與持續性確認、持續性監督的關係，接著介紹持續性稽核的實施步驟，最後則針對政府內部稽核採行持續性稽核提出建議。

一、持續性稽核的定義及作用

根據 IIA 全球科技稽核指引(Global Technology Audit Guide, 以下簡稱 GTAG) 第三號「持續性稽核：確認、監督及風險評估之意義」，持續性稽核是一種運用較高頻率的方式，自動執行控制及風險評估的方法。為維持稽核獨立性及有效運用稽核資源，內部稽核部門可採取將持續性稽核與持續性監督結合的策略。

持續性監督之工作包括由管理階層適當確保公司政策、程序、及營運作業皆能有效運作的相關作業，其說明管理階層負責評估內部控制設計的妥適性與執行有效性。此種監督涉及確定控制目標和確認的聲明，並建立自動化測試，以突顯違反規定的營運活動及交易紀錄。許多由管理部門進行的持續性監督控制技術與內部稽核人員進行持續性稽核的情形相類似。換言之，持續性監督是為管理階層所設計，藉以確保各項政策、程式及業務流程的有效運作。管理階層實施的持續性監督技術常類似於內部稽核人員執行持續性稽核技術。

持續性稽核的有效運作，有賴於對內部控制持續性測試的智慧及有效性。持續性稽核可及時提示控制缺口及脆弱環節所存在的風險，以便相關人員立即追蹤及進行補救。藉由稽核方式的改變，稽核人員更能瞭解經營環境及機構風險，以支持各項政策及法規之遵循，協助機構提高經營績效。

持續性稽核有助於稽核人員評估管理層監督功能的充分性，稽核主管可藉以向給審計委員會及高階管理層提出控制制度運作行有效性之確認。持續性稽核有助於辨識及評估風險領域，提供稽核人員相關資訊，以便與管理層的溝通，協助機構降低風險。

此外，持續性稽核可用於協助制定年度稽核計畫，將稽核重點及資源轉向高

風險領域。持續性稽核獨立於所稽核的業務及財務系統，有助於改善組織的管理及控制架構，並可作為支援稽核人員進行獨立查核及評估的機制。

二、持續性稽核與持續性確認、持續性監督的關係

圖 3-10 為持續性稽核、監督和確認之觀念性模型，茲說明三者的關係如下。

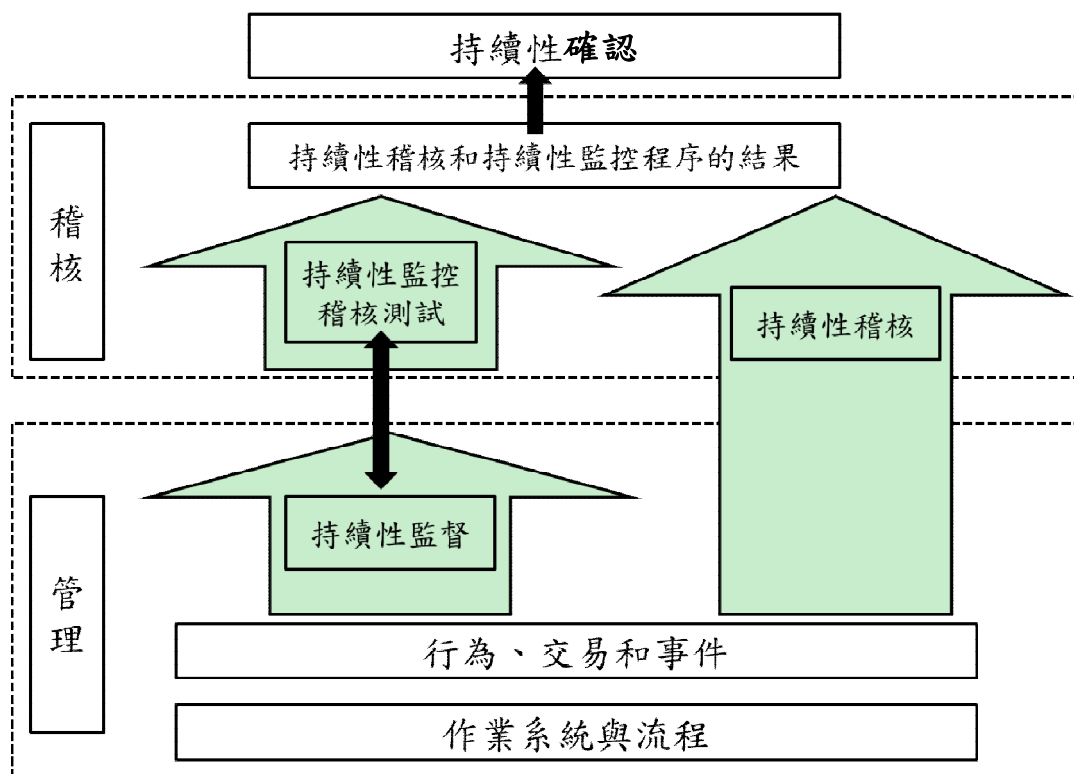


圖 3-10 持續性稽核、監督及確認之觀念性模型

資料來源：IIA, GTAG 3, P.10.

（一）持續性確認（Continuous Assurance）

「確認」被描述為第三方對事件狀態的意見，其通常涉及準備資訊的個人或團體、使用這些資訊來進行決策的個人或團體，以及客觀存在的第三方。「確認」通常被視為一項嚴格的稽核相關行為，其具有財務方面的特徵，亦可運用於法律界提供的確認性服務。內部稽核藉由客觀評估所獲取的證據，以提供對於風險管理策略及管理控制架構之施行，以及決策與報告資訊之確認性服務。若稽核人員執行持續控制和風險評估（例如持續性稽核）及管理階層實施的持續性監督係屬充分，則可提供持續性的確認。

（二）持續性監督（Continuous Monitoring）

持續性監督成功的關鍵，在於相關過程必須由管理階層掌控及執行。實施及維持有效的控制制度是管理階層職責的一部分，其必須採用適當的方法，持續確認各項控制是否依照設計的方式運行，並經由即時辨識及改正控制問題，以改善整個控制系統。

（三）持續性稽核（Continuous Auditing）

一般而言，管理階層監督及風險管理行為的充分性與內部稽核人員應執行的內部控制詳細測試及風險評估程度之間，存在著反向的關係（如圖 3-11 所示）。因此，持續性稽核運用的方法和工作量取決於管理層實施的持續性監督行為的程度。

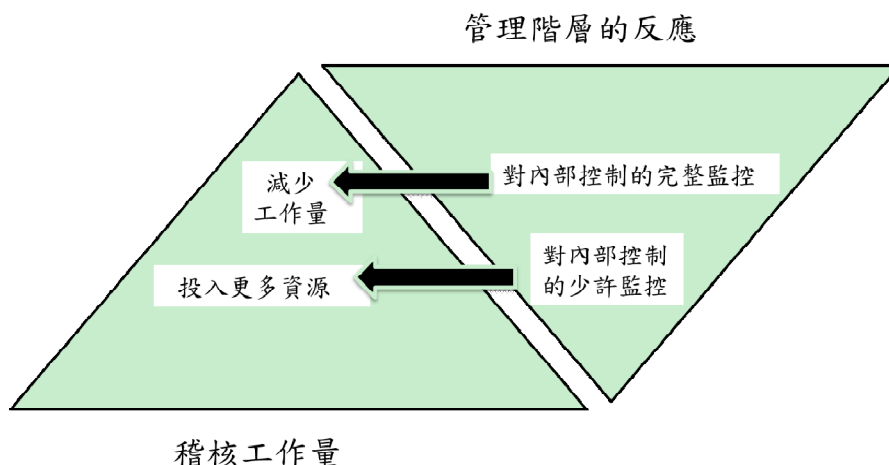


圖 3-11 管理階層對監督內部控制付出的努力水準與稽核工作量的反向關係

資料來源：IIA, GTAG 3, P.9.

三、持續性稽核的實施

持續性稽核的實施應建置或取得相關的系統元件，且應採用階段性的方法找出最關鍵的經營流程。雖然各個機構的業務性質及規模可能不同，在開發及支援持續性稽核應用系統時，皆應審慎規劃及管理相關的作業。表 3-2 列示實施持續性稽核的關鍵步驟，說明如下。

表 3-2 持續性稽核的關鍵步驟

持續性稽核目標	
● 界定持續性稽核的目標 ● 取得及管理高階管理階層的支持 ● 確認管理階層執行其監控角色的程度 ● 辨認所要處理的領域及執行的持續性稽核類型，並排定優先順序 ● 辨認關鍵的資訊系統及資料來源 ● 瞭解相關的業務流程及應用系統 ● 建立與 IT 管理階層的關係	
資料的存取及利用	
● 選擇及購買分析工具 ● 發展存取及分析能力 ● 發展及維持稽核人員的分析技能及技術 ● 評估資料的真實性及可靠性 ● 清理及準備資料	
持續性控制評估	持續性風險評估
● 辨識關鍵的控制點 ● 定義控制規則 ● 定義例外情況 ● 設計科技輔助的方法，以測試各項控制及辨認缺失	● 界定受評估的單位 ● 辨認風險種類 ● 辨認以資料驅動的風險/績效指標 ● 設計分析性測試，以衡量增加的風險水準
各項結果的報導及管理	
● 將各項結果排序，並決定持續性稽核活動的頻率 ● 定期、及時的進行測試 ● 辨認控制缺失或增加的風險水準 ● 將各項結果排序 ● 啟動適當的稽核回應，並將其結果告知管理階層 ● 管理各項結果—追查、報導、監控及追蹤 ● 評估所採取行動的結果 ● 監控及評估持續性稽核過程的有效性—包括進行的分析（例如規則/指標）及達成的結論—並對測試參數進行必要的調整 ● 確保持續性稽核過程的安全性，並確保該過程與管理階層的作為（例如企業風險管理、監控及績效評估）的適當連結。	

資料來源：IIA, GTAG 3, P.17.

（一）界定持續性稽核目標（Continuous Auditing Objectives）

對內部稽核主管而言，應考慮持續性稽核的短期及長期目標。內部稽核部門針對存取及瞭解關鍵業務系統及流程，所投入的心力，有助於減輕遵循的負荷及提升經營績效。上述業務系統及交易資料的可靠性，不僅關係到內部控制架構及財務報告的完整性，並影響業務運作的效率。因此，內部稽核主管應協助高階管理階層確保業務系統及資料的可靠性、完整性及有效性。持續性稽核可藉由控制有效性及風險水準之評估，協助機構達到此項目標。

（二）持續性控制評估及風險評估的關係

持續性「控制—風險」評估過程的關鍵要素之一，在於控制及風險資訊的雙向自由流動。稽核人員執行持續性風險評估時，不僅提供管理階層風險管理所需之資訊，亦應利用風險評估的結果進行持續性的控制評估。風險水準的增加，可指出控制缺失或欠缺相關控制；在檢視風險水準時，則應考量已發現的控制缺失。換言之，內部稽核部門宜交互使用持續性控制評估與風險評估之結果。

1. 持續性風險評估（Continuous Risk Assessment）

風險管理在於連結該機構的策略、流程、技術及知識，以提升機構評估及管理可能影響其目標達成之不確定性的能力。因此，風險管理是一項重要的管理職能。國際內部稽核執業準則 2110 指出，內部稽核人員應協助機構辨認及評估機構的各項暴險（risk exposures），內部稽核部門作業的規劃亦應以風險評估為基礎。

2. 瞭解潛在的風險

為辨認及評估風險水準，內部稽核人員應瞭解組織的任務、關鍵業務目標及細部目標。此外，內部稽核人員應知道在機構正常經營過程中或遇到特殊事項時，可能會發生的情況及其時點。內部稽核主管必須瞭解內部和外部環境中發生的可能影響到機構實現其目標能力的情況及其可能的衝擊。

3. 考量風險的類型及其影響

執行持續性風險評估時，應辨認風險的類別或暴險的型態。典型的風險種

類涵蓋外部環境、運營、法律、資訊、法規、人力資源、治理、財務、策略和技術等層面。機構若未能適當管理或減輕其風險，將影響該機構之健全營運。瞭解風險的類別有助於辨識及評估相關風險，並可協助稽核人員考量潛在的事項可能如何影響機構經營目標的達成。

4. 辨認暴險的影響

風險可能導致機構損失金錢、資產遭竊、機密資料遺失或喪失競爭優勢。即使稽核人員能夠辨認所有可能的暴險，但其通常缺乏足夠的資源，以處理所有的風險。為使稽核作業有效聚焦，內部稽核人員不僅應辨認及評估風險，亦應瞭解機構的風險胃納，以便將辨識的風險排序。

5. 評估風險水準

各項暴險獲得辨識之後，應評估其風險水準。兩種常用的風險衡量指標為「可能性」及「嚴重性」。「可能性」衡量暴險導致損失的確定程度；「嚴重性」則指將感受到的衝擊程度。風險評估應包含檢視用於減輕這些風險的控制。

四、研究建議

我國推動電子化政府已逾十年，順利完成政府網路及基礎建設及政府網路應用推廣等中程計畫，無論在提昇效率及服務品質方面，已有相當具體的成果。未來在建構政府整體內部控制制度時，除應強化整合目前分散式稽核體系之垂直或橫向功能外，並應在電子化政府的資訊科技架構上，嵌入持續性稽核體制，有效監督各種新興風險，以適時採取因應措施，並作為檢討及修正內部控制制度之重要依據。

如前所述，持續性監督、持續性稽核與持續性確認之間，存在著密切的關係。政府機關管理階層應負責進行持續性監督，以確保內部控制的有效運作。政府內部稽核職能則應適度採用持續性稽核技術及方法，提升整體稽核成效，以協助政府機關改善其治理、風險管理及內部控制之過程。持續性監督及持續性稽核之有效結合，有助於確認內部控制制度設計及執行的有效性，為政府施政目標達成奠定良好的基礎。

第四章 立法實施內部控制之可行性

近年來，我國推動政府再造運動，內部控制制度之落實情況日益精進，然至今國內與內部控制施行之法令，仍散落在各個法律與制度中；因此，為促使政府機關更加完整、具體的實施內部控制制度，將內部控制制度入法實有必要。

為使與內部控制相關的績效評估同時到位，本研究一併引用美國的績效成果法（Government Performance and Results Act, GPRA）之規劃內容，以達成內部控制制度有效實施。

第一節 國內推動現況

施炳煌（2004）指出，我國預算法、會計法、決算法及地方制度等相關法條中均無內部控制一詞之使用，至於民間企業，政府則於相關法律中要求企業應建立內部控制制度，並訂有相關之實施辦法，兩相比較，民間企業已建立制度化的內部控制，而政府行政機關則屬欠缺。賴森本（2002）檢閱我國現行「法律」條文中提及內部控制，且與政府機關有關者僅「審計法」一種。在審計法第 41 條中，規範審計機關派員赴各地機關就地辦理審計事務時，得審度內部控制實施之有效程度，決定其審核之詳簡範圍；審計法施行細則第 36 條第 10 款則要求派員赴各公營事業機關就地辦理審計事務或稽察其一切收支及財物時，除依審計法第 65 條、第 66 條及第 67 條規定辦理外，應注意審度各機關內部控制之執行，應詳細考核其實施之有效程度。1999 年修訂審計法施行細則時，增訂第 42 條之一，明定審計機關依審計法第 59 條第一項規定，對於各機關採購之規劃、設計、招標、履約、驗收及其他相關作業之隨時稽察，得就採購全案或各該階段作業之全部或一部稽察之。審計機關辦理隨時稽察時，應注意下列事項：一、採購是否依照預算程序辦理。二、採購有無依照法定程序及契約、章則規定辦理。三、採購之執行績效。四、採購制度、法令及相關內部審核規章之建立情形。五、內部控制實施之有效程度。六、政府採購主管機關及相關機關之監督考核情形。七、其他與採購有關事項。顯然，我國行政相關法律雖未直接規定應建立內部控制制度，但審計法及其施行細則，則認知內部控制之重要性，一方面作為決定審核詳簡範圍之依據，另方面亦審度受查機關內部控制之執行，並詳細考核其實施之有效程

度。所以，行政機關應實施內部控制制度之精神已隱含其中。從內部控制之功能而言，其制度亦應應用於司法、考試、立法及監察等職能中。

近年來，隨著世界潮流趨勢之配合，我國推動政府再造運動，內部控制制度之系統化與落實情況有所改變。首先是行政院於 2000 年 2 月 9 日訂頒「健全財務秩序與強化內部控制實施方案」，要求各機關切實執行。繼而由行政院主計總處於 2000 年 12 月修正「內部審核處理準則」，規定經由收支之控制、現金及其他財物處理程序之審核、會計事務之處理及工作績效之查核，以協助各機關發揮內部控制之功能（施炳煌 2004）。然至今我國並無一針對內部控制制定之法令，而是散落在各個法律與制度中，與現行依法行政之基本精神無法相配合，顯然立法實施內部控制制度有其必要。有鑒於此，本研究整理了目前我國法規於內部控制上有關之規定，藉由了解現有的法規有關內部控制之規定（請參見本研究附錄五「根據現行法規彙整之我國有關政府內部控制及內部審核之法令規定」），考量政府組織架構，以提出必要的整合或增修之建議。

由本研究整理之我國現有的法規有關內部控制之規定可以發現，雖然各法皆有內部控制之意涵，但多僅止於名稱，有關內部控制之定義、目標及內涵等較實質之規範，尚未完全具體化。因此，倘若內部控制之缺失無相關法律作規範，在缺乏規範下，行政機關要提升內部控制有效性只能由各機關首長或其上級機關要求。因此，內部控制入法，是未來具體實施內部控制制度之必然趨勢。然而，徒法不足以自行，除了引進內部控制之基本觀念與建立具體內部控制制度外，與其相關的績效考核也應該融入在內。

施炳煌（2004）針對我國中央行政機關實施內部控制制度，在借鏡國外實施情形與考量國內目前推動狀況後，曾試擬中央行政機關內部控制制度實施準則，並建議實施準則應涵蓋以下內容：

1. 準則訂定之依據與目的。
2. 各機關內部控制建立及維持之權責單位。
3. 內部控制制度之實施應與員工充分溝通以有利推動。
4. 各機關之內部控制制度涵蓋範圍。
5. 各機關內部控制制度之目標、組成要素。
6. 控制環境成功之基本要件。

7. 控制活動應涵蓋之各項循環。
8. 各機關內部稽核組織之工作方式以及稽核結果之作用。
9. 各機關內部稽核組織稽核報告提出之時間、程序與提送對象。
10. 各機關稽核人員工作應具備之態度。
11. 提昇各機關稽核人員稽核品質及能力之方式。

施炳煌（2004）指出，機關首長應對內部控制制度有效性負最終責任，並建議機關設立內部稽核任務編組，由副首長直接指揮，負責評估機關內部各單位是否切實遵行內部控制，並適時提供改進建議，以確保內部控制制度得以持續有效實施及作為檢討修正內部控制制度之依據。本研究根據其建議及國際施行經驗擬議入法重點於本章第三節。

第二節 其他國家作法

他山之石，可以攻錯。為有效推動內部控制制度，本研究就國外先進國家立法之法源及架構，進行瞭解，並參考其他先進國家之作法，汲取最符合我國國情之作法，研議立法之可行性及其相關配套措施。

內部控制議題的提出，起源於 1920 年代的美國，美國面臨經濟大恐慌，企業為免於破產，開始重視內部的監督及管理牽制，並建立許多的管理活動，例如預算、品質管理、人員訓練及內部稽核等，以確保企業營運效率(江美英,2007)。歷經學者專家及專業團體之研究，至 COSO 委員會 (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) 1992 年發布「內部控制—整體架構」確定目標與要素而具體成型，2004 年「企業風險管理—整合架構」更將內部控制納入風險管理當中。至 2006，2009 提出具體指引，以協助內部控制達成相關的目標及確保內部控制的品質。其內容與具體作法頗值未來實施之參考。國外推動內部控制多數有其法源依據，例如：美國訂有聯邦管理者財務廉潔法等，由首長主持高階主管委員會，據以推動內部控制；加拿大訂有財務管理法，各部會由財務長負責，直接向部會副首長及國庫委員會秘書處主計長報告；澳洲訂有財務管理及責任法，由首長負責；荷蘭政府會計法規定，各部會首長負責建立管制程序及系統；瑞典則依一般行政規則辦理內部控制，並由首長負責(施炳煌 2004)。

在上述國家中，美國聯邦政府除在國會審計總署 (Government Accountability Office) 之要求下，遵行 COSO 架構體系之內部控制準則，在機關內部亦設有負責推動及檢核內部控制的單位—稽核長辦公室 (Office of Inspector General)；另外，在整個機關內部平行控制的運作中，以財務長制度為主軸，與我國以會計、主計單位為主軸有類似之處，因此美國聯邦政府內部控制之運作狀況，有分析瞭解之必要，爰加探討，俾資借鏡(施炳煌 2004)。本節參照美國的績效成果法的觀念，冀望能借用其觀念有效實施內部控制制度。所謂績效成果法係以績效與成果為目標，經由國會等非行政部門的外部監督，要求組織提出策略規劃，並進行預算控管，結合財務長法 (Chief Financial Officers Act, CFO Act) 的財政控制，共同發揮制度運作及監督制衡的功能(孫本初 2005)。

美國柯林頓前總統在其任內，積極推動美國聯邦政府一系列的改革方案；並促成國會通過績效成果法，該法亦為美國之後的績效管理制度奠定基礎。大體而言，績效成果法之運作可以分為七個步驟：

1. 針對目標達成共識。

2. 設定具體的目標。

各部門應對其任務和目標完整描述，說明部門目標是如何達成政府主要目標（priority goals），並且這些部門目標是如何與國會和受影響單位之觀點、建議相結合。

3. 針對要達成的目標進行策略管理。

4. 確認實現每一個政府目標的負責部門和主要負責官員。

5. 建立評估項目進度的績效指標。

6. 依據績效評估指標監督與報告進度。

在限定期限內上交至總統和國會，並在部門網站上對績效報告進行即時更新，以使機關首長、決策者與大眾了解執行之成效，而管理者則應善用此資訊，以繼續改善該機關之執行程序、驗證執行結果與預期目標之差距，並設定改善目標。

7. 訂定與目標相關的獎酬。

至於美國績效成果法之遵循，可劃分為規劃、執行、績效報導及監督四個階段：

1. 規劃

在策略規劃時，必須先決定要解決何種問題（效益）；界定發展何種活動以提供解決方案（計畫/輸出）；並明定需要投入何種資源（輸入）。

2. 執行

各機構將策略計畫付諸實現的過程，即是由政策落實為行政服務的過程。

3. 績效報導

各機構在實施各項計畫與活動後，經由年度報告的方式公開其當年度績效，在報告中機構亦須描述未來如何提升績效之建議。

4. 監督

最後，行政當局和國會則對整體績效進行評估，並決定是否以前一年之績效作為分配來年資源的依據。其中，國會和聯邦預算管理局通常會先對四年為期的機構策略長期計畫和當年度的績效計畫書進行評估，並要求政府機構在執行年度末提出年度績效計畫報告，以分析績效目標的達成程度，其中除對未達預期者詳加說明與解釋理由外，亦須提出未來如何達成預期目標，何時達成計畫目標之說明，或提出其他建議方案。

胡龍騰、張國偉（2010）指出，以柯林頓政府通過的績效成果法為基石，歐巴馬政府曾修訂該法，從中可知其績效管理改革重點強調聯邦政府應透明（transparency）、參與（participation）及協力（collaboration），五大重要改革原則有：

1. 由高階主管充分掌握績效管理過程

強調聯邦各部會及機關之高階主管必須能充分掌握並清楚瞭解該機關的績效目標、衡量方式，及績效管理過程。甚者，將要求部長及副部長必須親自負責設定機關目標、全程參與績效管理活動，並進而為該機關的績效成敗負責。

2. 串聯目標與衡量重點

強調為達成機關之總體績效目標，從機關的策略目標和衡量重點，至單位、計畫，甚而是個人層級的績效目標，皆須有一清楚的聯結，以確實執行目標管理之思維。

3. 績效導向、跨機關的目標設定與衡量

強調跨機關（cross-agency）協力治理的概念，期望以結果導向的（outcome-oriented）績效目標設定，帶動跨越機關疆域的合作文化。

4. 持續、不間斷的評估與課責

為使績效制度及績效資訊能被廣泛運用，未來聯邦各機關、單位及計畫之績效評估頻率將大幅提高，俾使各階層人員能形塑政府的績效文化。

5. 過程透明化

各聯邦部會和機關皆被要求需向民眾、國會、全體政府員工公開其績效資訊。

美國績效成果法提供一般性規範，並要求各政府機構應具備創新精神，基於國家整體目標，以彈性、授權的方式決定其目標及策略行動方案，同時使用內部績效控制與外部績效審查等方法，建立課責機制。績效成果法實施之初也出現若干問題，例如行政與立法分立的原則受到挑戰；政府機構始終無法提出良好的策略規劃；政府機構的績效報導資訊欠缺整合。因此，就我國而言，如欲實施政府政策或組織的績效管理，除可參考績效成果法，促使公務機關成員了解政府績效管理的架構與意義，並注意美國績效成果法的實施問題之外，且應有效溝通績效衡量與評估之概念，建立相關績效指標與管理工具，以落實政府績效管理。以上美國經驗突顯，當管控目標以財務報告忠實表述、人員之財務廉潔為核心時，主計單位扮演重要角色，當管控目標以施政績效之達成為核心時，績效目標之訂定、衡量與風險管控之主管部門(如研考單位)扮演重要角色。

第三節 研究建議

本節試就行政院主計總處於研訂中央行政機關內部控制制度實施準則（以下簡稱實施準則）時，該實施準則之條文內容應如何研訂加以探討。

由於政府相關主管機關業已研訂私部門（民間企業）適用之內部控制實施辦法或處理準則，例如金管會訂有「公開發行公司建立內部控制制度處理準則」，可供參考。另美國國會審計總署亦訂有美國聯邦政府內部控制準則，雖然私部門與政府部門有所不同，美國之國情與我國亦互異，然而管理制度仍有其共通性，值得借鏡參採。爰依我國國情，就我國政府相關機關在訂定實施準則時，應有之內容分析如下：

- 一、私部門（民間企業）與美國聯邦政府之內部控制處理準則均採用 COSO 之內部控制架構體系，且由前幾章之探討，COSO 之內部控制架構體系亦可適用於我國中央行政機關，因此行政院主計總處研訂實施準則時，應可採用。
- 二、美國聯邦政府內部控制準則僅作一般性之架構規定，而我國私部門民間企業適用之處理準則，尚規定應根據該準則之引導，據以訂定書面之內部控制制度，並規定內部控制制度應有之內涵，及通過制度之程序。為使我國中央政府行政機關適用之規定力求週延，應可參採私部門（民間企業）之處理方式。
- 三、政府機關之控制活動有其特殊性，除收入、支出、資產經管、負債管理外，尚有施政計畫如何達成其績效等，爰將該等活動均予納入，以求週延。

國內法律如審計法第 41 條已授權審計機關得審度各地機關內部控制實施之有效程度，但尚無要求各單位建立內部控制制度之相關法條。建議於國內現有適切法律中，增訂條文要求各機關建立內部控制制度，並授權主管機關訂定前項內部控制制度之相關準則。試擬政府內部控制處理準則建議大綱如表 4-1。

表 4-1 政府內部控制通則（或處理準則）建議大綱

大綱	說明
本通則（或處理準則）法源根據	於國內現有適切法律中，增訂條文要求各機關建立內部控制制度，並授權主管機關訂定前項內部控制制度之相關準則。
本通則（或處理準則）適用對象	政府機關及其所屬事業單位除相關法律另有規定者外，應適用本通則（或處理準則）。
本通則（或處理準則）訂定目的	強化內部控制有助於政府各機關確保施政效能、遵循法令規定、保障資產安全、提供可靠資訊，特訂定本通則（或處理準則），作為各機關實施內部控制之依據。
內部控制之定義及目的	內部控制為整合機關內部各種控管及評核措施之管理過程，包括控制環境、風險評估、控制作業、資訊與溝通及監督等五項互有關聯之組成要素，並由機關全體人員共同參與，藉以合理促使達成內部控制目標。 各機關所訂之內部控制制度，其目的在合理確保下列目標之達成：確保施政效能、遵循法令規定、保障資產安全、提供可靠資訊。
推動內部控制之要件	1. 為使機關首長及各級主管重視內部控制制度，各機關內部控制制度之建立及維持，應由機關首長負最終責任。 2. 機關推動內部控制時，應與全體人員充分溝通，全體人員亦須遵行及支持，始克有成。
內部控制制度之研訂方式	1. 行政院主計總處訂定政府內部控制制度觀念架構，並會同各機關研訂政府內部控制制度共通性作業規範。 2. 各機關在不抵觸本通則（或處理準則）及前項所定之共通性作業規範下，依自身及其所屬機關業務需要，訂定其適用之內部控制制度。
達成內部控制目標之要件	各機關達成內部控制目標，有賴良好之內部控制設計，及全體人員之有效執行。
內部控制制度之評估	1. 自行評估：由機關內部各單位，每年至少一次，就其內部控制制度設計及執行之有效性加以評估，並於規定期限內填報內部控制自行評估表，該評估表應同時包含作業層級及整體層級內部控制有效性之評估。 內部稽核複核各業務單位之內控自行評估結果，並提出複核報告。

	2. 稽核評估：依據年度稽核重點執行稽核工作，統合或運用相關稽核評估職能，客觀檢視內部控制制度設計及執行是否有效，就發現之缺失提出改善建議，並提出年度稽核報告。 內部稽核應持續追蹤各業務單位內控缺失改善情形。
內部控制制度聲明書之功能	對外部人士（如監督機關、主管機關及社會大眾）公開或提供各機關落實內部控制之情形。
內部控制制度聲明書之出具期程	明訂各級機關出具內部控制制度聲明書之期程及方式。
內部控制專案查核	明訂各機關內部控制專案查核之依據及進行方式。
附則	本通則（或處理準則）之生效日期

資料來源：本研究

政府機關之法規貴在可行，為使上述實施準則能為各機關所接受，並具可行性，似可於訂頒前，由行政院主計總處會同中央各主管機關開會研商，建立共識，訂頒後，多加說明與宣導，務期法規能依據該單位施政目標、風險辨認與管理持續落實執行，並隨時因應施政目標、政策、環境之改變而改善與施行。

第五章 研究結論與建議

本章根據研究結果提出研究結論，並針對各項研究議題提出相關建議。

第一節 研究結論

審計部民國 99 年度中央政府總決算審核報告雖肯定行政院積極整合政府內部控制之基礎工程，惟仍提出建請參酌先進國家作法，完備政府內部控制機制。強化組織之內部控制制度，除可協助組織防止錯誤及舞弊，更可協助合理確保組織達成營運效果及效率、財務報導的可靠性，以及相關法令之遵循等三大內部控制目標。完備政府內部控制機制非一蹴可幾，爰需參考美國之作法並評估我國國情之需要，研謀建構一長遠可行之政府內部控制發展策略，並分短、中、長期，穩健逐步落實執行。

內部控制為政府效能與廉政建設之基石，強化政府內部控制乃「黃金十年」國家願景中「廉能政府」願景與「效能躍升」施政主軸的一環，也是風險管理不可或缺的部分，且「國家廉政建設行動方案」亦納併加強各機關內部控制機制等具體策略與措施。政府期望透過統合前開管控規範，健全制度、法規及人員等之執行與管理，有助相關工作的資源共享及回饋，發揮提升行政效率等綜效，以確保公部門績效得以符合施政目標與預定策略成果，為設計及執行內部控制的主要目標。

政府施政效能決定於施政目標、方針、策略及執行方法。內部控制僅能指出既定策略及方案的執行，無法產生預期成果的原因及風險為何，以作為改善之依據。內部控制雖可與施政績效連結，但施政績效主要決定於施政目標及策略的訂定與執行是否成功。內部控制在於合理確保施政效率及效果的達成，而不是增進效率及效果。換言之，內部控制有其侷限性，政府效能的提升有賴於主政者的高瞻遠矚，訂出切合民眾需求的施政目標及執行策略與方法。

內部控制制度之有效運作，有賴於持續的監督。內部稽核部門應定期評估內部控制制度設計及執行之有效性，並提出改善建議。不過，內部控制是一種持續的過程，內部稽核應考慮採用適當的持續性稽核方法與技術，以彌補定期評估之不足。

各機關執行業務之流程應考量安全與效率，依各單位之實際情況與需要，在安全與效率中取得均衡。內部控制應融入於各作業流程之訂定與檢討，透過作業流程建置內部控制機制，辨識、分析與評量主要風險。在此概念下，由內部控制推動小組負責：(1)內部控制觀念之宣導，(2)作業流程價值化與合理化之檢討，及(3)確認風險管控作法之合理性。內部稽核則負責：(1)執行遵循測驗，確認作業流程（內部控制）執行落實程度，以及(2)作業流程之效益評估。內部稽核可實行雙軌制，由主管機關制訂內部稽核規範、提出稽核計畫，由單位本身內部稽核小組進行稽核，提出稽核報告。

研訂及評估各機關內部控制制度有效性，除端賴各機關自行評估人員之外，政府內部稽核與外部稽核人員亦須評估機關內部控制制度是否有效。惟我國政府機關目前尚無專責內部稽核單位，而審計部擔負行政機關之外部稽核職能，除已於「審計法」及其施行細則明定，審計機關派員赴各機關辦理就地審計時審度其內部控制實施之有效程度外，也已訂定「審計機關評核各機關內部控制基本觀念與共同指引」，協助各審計單位評核各機關內部控制制度之良窳，並供作各廳處擬具各項內部控制評核指引之參考。各廳處亦針對不同機關與業務等訂定各種評核內部控制作業指引。

內部稽核屬於內部控制「監督」要素的重要組成部分。內部稽核人員負責個別評估組織之內部控制運作情況，提出報告與改善建議，具有強化內部控制功能的作用，是落實內部控制的重要環節。內部稽核人員在評估內部控制之妥適性與有效性方面扮演重要的角色，其功能的有效發揮有助於內部控制之持續有效運行。此外，內部稽核部門能否發揮功效的關鍵因素之一，在於其是否具有適當的權限及自主性。基於內部稽核工作之重要性，內部稽核人員應具備專業資格、正直的人格、獨立、客觀及豐富的知識與經驗。內部稽核人員面對資訊科技的快速發展，電腦化作業及分散式資料儲存之環境，則應持續進修，以汲取最新的知識與技能，進而整合運用各種稽核技術，使內部稽核部門發揮其應有的功能。

近年來，我國推動政府再造工程，內部控制制度之落實情況日益精進，然至今國內關於內部控制之法令，仍散落在各個法律與制度中。因此，對於政府推動強化內部控制長期發展而言，為促使政府機關更加具體實施內部控制制度，可採取另立新法或在現有法律中增加授權條文方式作為實施內部控制之法源依據。

第二節 研究建議

本研究針對第一章所述之研究議題，彙整各章節之研究建議如下。

一、政府內部控制制度之設計

（一）政府治理、風險管理與內部控制共通性架構之制定

1. 政府治理四大要素中，「管理者」指導各機關施政目標之實現，透過組織結構設計及擬定各種政策執行過程。「控制」為各機關執行及維持相關衡量方法與程序之制度，使管理者可以確保機關運作維持在達成施政目標的正軌上。「督導」確定各機關施政目標之實現是基於全體利害關係人的利益。至於「課責」則為各機關應就所有被指派任務、被授權事項及其執行成效等提供有關資訊。各機關首長應就管理、控制、督導以及政策執行結果等向民意機關負責。
2. 政府治理架構下，從部會首長到執行機關，對於各層級治理的設計及執行均具有重要性，並可藉由政府治理四大要素的良好循環，將確保機制延伸至整個施政鏈。
3. 荷蘭財政部治理報告提出，覆核公部門治理要素時應注意之事項。這些注意事項說明，政府治理要素的有效性需仰賴內部控制、風險管理及內部稽核作為基石。由荷蘭財政部之例可知，施政效能的達成，必須有健全的確保機制，得以辨識目標不能達成之內、外在風險因素，評估其影響程度與可能性，並透過業務流程的完善與內部控制作業的設計與執行回應風險，融入確保機制。政府治理與內部控制存在密不可分之關係，要達成良好的政府治理，必須思考政府治理與內部控制之整體結合及有效協調。

（二）政府內部控制觀念架構

1. 我國主計總處應用美國 COSO 之「內部控制-整合架構」於政府，將政府內部控制視為一種管理過程，該過程係整合政府機關內部各種控管及評核措施，並由機關全體人員共同參與，藉以合理促使達成「確保施政效能、遵循法令規定、保障資產安全、提供可靠資訊」四項目標。
2. 內部控制包含控制環境、風險評估、控制作業、資訊與溝通及監督等五項組成要素，機關各單位有關人員於設計其內部控制制度時，應綜

合考量前述要素及其彼此間之關係。

（三）內部控制推動小組之設置

1. 各業務主管機關所屬機關之規模大小、業務繁簡及人員多寡不同，主管機關宜衡酌所屬機關之情況，要求其單獨設置內部控制推動小組或併入其主管機關組設。
2. 各所屬機關內部控制推動小組宜由副首長以上人員擔任召集人，並採任務編組之方式，共同協商討論適合各機關單位之內部控制制度。

具體之短、中長期作法如下：

1. 短期：

- （1）內部控制推動小組由研考單位（或綜合規劃單位）擔任幕僚。
- （2）內部控制推動小組於階段性任務完成後停止設置。
- （3）機關不定期（每年至少一次）召開內部控制會議（或督導會報），由副首長以上人員擔任召集人，各單位主管應出席。

2. 中長期：

- （1）機關不定期（每年至少一次）召開內部控制會議（或督導會報），由副首長以上人員擔任召集人，各單位主管應出席。
- （2）機關應視其任務或環境變化之需要，設置內部控制專案小組研議內部控制制度之修訂。該內部控制專案小組為臨時任務型編組，針對特定之內部控制制度議題或方案進行研議，提交內部控制會議議決。

二、政府內部控制之執行及自行評估

（一）政府內部控制有效性之評估

1. 政府機關內部控制有效性之評估流程（參見報告第 35 頁圖 3-3）

本研究參考企業內部控制自行評估實務及行政院推動內部控制之相關作法，提出各機關內部控制有效性評估流程之建議如下：

- （1）政府機關內部控制有效性之評估，應基於內部控制共通性架構及相關判斷項目與標準。
- （2）各機關內部控制推動小組及內部稽核小組應負責宣導該共通性架

構，督促各單位辨認與其業務有關之風險，決定因應業務風險之控制作業，並將其融入各項標準作業程序（SOP），作為執行業務之依據。

- (3) 內部稽核小組須於年初時提出年度稽核重點項目之計畫，執行過程中協助確認各項標準作業程序(含控制作業)之落實程度及其效益，並提出相關的改善建議。
- (4) 內部控制推動小組及內部稽核小組可定期與各業務單位檢討其標準作業程序，並考量修訂相關程序之必要性。
- (5) 各業務單位應定期進行內部控制自行評估，並於規定之日期內填報內部控制自行評估表。該項評估應同時確認作業層級及整體層級內部控制之有效性。內部稽核小組負責複核各業務單位之內部控制自行評估結果，並提出複核報告。
- (6) 機關內部稽核單位（或小組）應訂定年度稽核計畫，據以執行稽核工作，並提出稽核報告。
- (7) 機關首長則根據經過複核之各單位內部控制自行評估結果及內部稽核報告，簽署及出具該機關之內部控制制度聲明書，並將內部稽核報告及內部控制制度聲明書呈報上級機關。
- (8) 各上級機關之內部稽核單位（或小組）依據其年度稽核計畫，執行其稽核工作，提出內部控制自行評估表及年度稽核報告，連同各下級機關內部稽核報告與內部控制制度聲明書，作為機關首長簽署及出具該單位內部控制制度聲明書之依據。

依此流程依序往上級機關呈報，最後由一級機關首長簽署之內部控制制度聲明書應連同年度施政績效報告，公開予其利害關係人參閱。

2. 自我監督與持續強化政府機關內部控制

為落實自我監督、及時因應環境的改變，機關首長應定期召開內部控制會議，檢討及調整內部控制制度之設計及執行，以合理確保其內部控制目標的達成。上級機關首長召開前述會議時，亦可邀集下級機關相關人員（例如業務單位主管、內部控制推動小組召集人、內部稽核小組召集人等），以收集思廣益之效，並宣達對內部控制之重視。

具體之短、中長期執行策略如下：

1. 短期：

- (1) 各機關內部控制有效性之評估應著重檢討現行關鍵作業流程之標準作業程序，以確認其設計及執行之有效性。
- (2) 各機關內部控制制度有效性之評估，應考量其是否足以有效因應機關之主要風險。
- (3) 各機關針對其內控缺失應持續追蹤改善情形。

2. 中長期：

- (1) 各機關持續檢討及評估關鍵作業流程之標準作業程序，以確認其內部控制設計及執行是否足以有效因應環境之變動。
- (2) 各機關內部控制制度有效性之評估，應持續考量其是否足以有效因應機關新增之主要風險。
- (3) 各機關針對其內控缺失應持續追蹤改善情形。

(二) 政府內部控制制度聲明書

1. 內部控制制度聲明書處理原則

本研究建議行政院參考企業、美國聯邦政府及英國審計總署採原則為基礎之方式，訂定「內部控制制度聲明書處理原則」，其主要內容包括內部控制制度聲明書之內容、簽署依據、格式、申報作業、公告方式以及實施期程等；各主管機關則可自行訂定其相關作業辦法。

2. 內部控制制度聲明書之簽署

考量我國與歐美其他國家憲政體制不盡相同，本研究建議由各行政機關正副首長簽署內部控制制度聲明書(格式參見報告第42頁至第44頁圖3-6、3-7及3-8)。

3. 內部控制制度聲明書之出具

內部控制制度聲明書的出具方式，可由各主管機關根據其下級機關呈報之內部控制制度聲明書，以合併的觀點提出其內部控制制度聲明書，附入與整體施政密切關聯之年度施政績效報告，其後公告於各主管機關之網頁。若將內部控制制度聲明書附入側重財務報導層面之年度決算書，反而與其涵蓋目標及提供合理確認之範圍未臻一致，故建議納入年度施

政績效報告。

4. 內部控制有效性聲明之判斷標準（參見報告第 33 頁表 3-1）

(1) 本研究依據內部控制設計及執行有效性之可能組合，區分為內部控制制度「有效」、「部分有效」及「無效」三種，可作為各機關決定其內部控制制度有效型聲明之重要依據。

(2) 若各機關對其內部控制制度有效性之判斷為「部分有效」或「無效」時，應具體說明內部控制之重大缺失及其影響，並提出改善計畫。

5. 政府各機關出具內部控制制度聲明書之期程（參見報告第 37 頁圖 3-4）

「行政院所屬各機關施政績效管理要點」規定，各機關應將其年度績效報告於次年三月七日前，提送行政院研考會。本研究依據此項日期推算，建議一級機關應於會計年度終了後二個月內提出年度施政績效報告與內部控制制度聲明書，故二級機關應於會計年度終了後一個月內提出內部稽核報告與內部控制制度聲明書，以利其上級機關（一級機關）出具年度施政績效報告與內部控制制度聲明書。至於三級、四級機關則應於會計年度終了時提出內部稽核報告與內部控制制度聲明書，以利其上級機關（二級機關）出具內部稽核報告與內部控制制度聲明書。

具體之短、中長期執行策略如下：

1. 短期：內部控制制度聲明書之出具，由四級及三級機關先行試辦。

2. 中期：

(1) 二級機關出具內部控制制度聲明書。

(2) 內部控制制度聲明書納入年度施政績效報告。

3. 長期目標：

(1) 一級機關出具內部控制制度聲明書。

(2) 一級機關參照企業年報之作法，將決算書、年度施政績效報告之主要內容及內部控制制度聲明書一併納入其年報。

（三）政府內部稽核部門之設置

我國行政部門目前並未設置專責之內部稽核部門，但從事內部稽核相關工作者卻包含研考、人事、政風、會計、審計等人員，職責分散、缺乏整合，專業素養亦有不足，不易發揮整體的內部稽核成效。本研究提出下列建議：

1. 內部稽核可採任務編組方式辦理，長期則應設置專責之內部稽核單位

我國現行之稽核組織係採分工制，各機關稽核評估作業按相關法令規定，由綜合規劃（研考）、會計、人事及政風單位等分別負責行政管考、內部審核、人事考核、政風查核、採購稽核、事務管理工作檢核等工作。其運作情形尚稱順利，為免疊床架屋，並考量組織精實原則，建議短期內維持現行機制。換言之，內部稽核可採任務編組方式辦理，其成員可由研考、會計、人事、政風等單位調派，以借重其不同之專長。有鑑於政府內部控制制度之設計及執行，係對確保施政效能、遵循法令規定、保障資產安全及提供可靠資訊等目標之達成，提供合理保證。其中政府施政效能之確保，直接影響利害關係人的權益，尤為重要。根據本研究針對審計部 100 年度中央政府總決算審核報告重要審核意見彙整之內部控制缺失分析顯示（參見附錄一），與施政效能有關之政府內部控制缺失約佔 45%，顯有強化機關整體目標及資源配置落實機制之必要。各機關綜合規劃（研考）單位為行政院組改後各主管機關之重要幕僚單位，職司各項施政計畫與目標之設定、重大計畫之綜合管考及列管案件之追蹤管考，各機關研考單位職司各項施政計畫之綜合管考，協助機關就業務、人力、經費三個面向衡量各機關的施政績效，並監控可能影響施政目標達成之各項風險，督促相關業務單位採取有效之因應措施。因此，內部稽核任務編組宜由綜合規劃（研考）單位擔任幕僚，負責編製年度稽核計畫，並協調稽核工作之分派。

長期而言，政府各級機關應衡酌其業務規模及人力資源，規劃設置專責之內部稽核部門，以提升整體稽核效果。如係三級機關除業務複雜者得單獨設置內部稽核外，其餘（連同四級機構）均統籌於主管機關一併組設。維持內部稽核人員之獨立地位，充分保障獨立行使稽核職權。

為維持政府內部稽核之獨立與客觀性，應明訂其職權與報告管道，使其

得以進行客觀、公正的查核、判斷與評估，並提出易於採行的改善建議。
例如，美國 GAO 以其九成建議被採納，作為其績效衡量指標之一。

2. 提升稽核人員專業素養

內部稽核功能之發揮有賴內部稽核人員之專業素養，建議甄選研考、人事、政風、會計、審計等負責內部稽核職責之人員，給予專業能力訓練與認證，逐步落實內部稽核之專業資格。

前述建議為在現有行政體系及既定組織改造目標下之短、中期作法。但長遠來看，美國經驗的效益顯示，只要能落實內部稽核之功能，我國政府行政部門值得投入資源設置內部稽核之專責單位配賦專責人力。

具體之短、中長期執行策略如下：

1. 短期：

- (1) 內部稽核可採任務編組方式辦理，其成員可由研考、會計、人事、政風等單位調派，以借重其不同之專長。
- (2) 內部稽核任務編組由研考單位擔任幕僚，負責編製年度稽核計畫，並協調稽核工作之分派。

2. 中長期：

- (1) 應培訓專業之政府內部稽核人員，並視實際需要於二級或三級機關設置專責之內部稽核單位。
- (2) 未設置專責內部稽核單位之機關，由上級機關定期進行稽核。該機關應指定專人為聯繫窗口，就定期稽核及內控缺失改善情形之相關事項，與上級機關內部稽核部門持續溝通。

(四) 持續性稽核

本研究針對政府機關之持續稽核提出下列建議：

1. 強化整合目前分散式稽核體系之垂直或橫向功能。
2. 嵌入持續性稽核體制，有效監督各種新興風險，以適時採取因應措施。
3. 適度採用持續性稽核技術及方法，提升整體稽核成效，以協助政府機

關改善其治理、風險管理及內部控制之過程。

4. 持續性監督及持續性稽核之有效結合，有助於確認內部控制制度設計及執行的有效性，為政府施政目標的達成奠定良好的基礎。

三、立法實施內部控制之可行性

本研究提出下列考量，作為政府研訂內部控制制度實施準則之參考：

- (一) 私部門(民間企業)與美國聯邦政府之內部控制處理準則均採用 COSO 之內部控制架構體系，且由本報告前述探討，COSO 之內部控制架構體系亦可適用於我國中央行政機關，因此行政院主計總處研訂實施準則時，應可採用。
- (二) 美國聯邦政府內部控制準則僅作一般性之架構規定，而我國私部門民間企業適用之處理準則，尚規定應根據該準則之引導，據以訂定書面之內部控制制度，並規定內部控制制度應有之內涵及核准程序。為使我國中央政府行政機關適用之規定更為周延，應可參採私部門(民間企業)之處理方式。
- (三) 政府機關之控制活動有其特殊性，除收入、支出、資產經管、負債管理外，尚有施政計畫如何達成其績效等，爰將該等活動均予納入，以求周延。
- (四) 私部門與政府部門雖有不同，美國之國情與我國亦互異，然而管理制度仍有其共通性，而值得借鏡參採。
- (五) 就我國政府相關機關內部控制制度實施準則之研訂，提出下列政府內部控制通則(或處理準則)建議大綱(參見報告第 69 頁)：
 - (1) 本通則(或處理準則)法源根據。
 - (2) 本通則(或處理準則)適用對象。
 - (3) 本通則(或處理準則)訂定目的。
 - (4) 內部控制之定義及目的。
 - (5) 推動內部控制之要件。
 - (6) 內部控制制度之研訂方式。
 - (7) 達成內部控制目標之要件。
 - (8) 內部控制制度之評估。
 - (9) 內部控制制度聲明書之功能。

(10)內部控制制度聲明書之出具期程。

(11)內部控制專案查核。

(12)附則。

具體之執行策略如下：

國內法律如審計法第 41 條已授權審計機關得審度各地機關內部控制實施之有效程度，但尚無要求各單位建立內部控制制度之相關法條。建議於國內現有適切法律中，增訂條文要求各機關建立內部控制制度，並授權主管機關訂定前項內部控制制度之相關準則。

參考書目

The Institute of Internal Auditors (IIA), GTAG, Continuous Auditing: Implications for Assurance, Monitoring, and Risk Assessment

The Statement On Internal Control: A Guide for Audit Committees, National Audit Office, 2010

王怡心、周靜幸，2011，公部門治理與內部控制，內部稽核，第 75 期：4-8。

何志欽、李顯峰，2003，美國政府行政部門內部控制及督察制度，行政院主計總處委託研究報告。

林慶隆，2010，「從公部門治理、課責談政府審計制度」投影片。

林慶隆，2012，政府績效審計推動現況與展望，內部稽核，第 78 期：5-13。

林慶隆、李枝春、郭大榮，2002，美國政府績效責任制度之介紹，審計季刊，第 22 卷 2 期：45-55。

政府審計年報，2011。

施炳煌，2004，中央行政機關實施內部控制制度之研究，國立臺灣大學政治學研究所碩士論文。

柯瓊鳳，2003，日本政府內部控制及檢查制度之研究，行政院主計總處委託研究報告。

韋伯韜，2005，強化政府內部控制機制與內部審核之研究，行政院主計總處委託研究報告。

孫本初，2005，績效衡量與評估的操作概念—以美國績效與成果法為例，考銓季刊，第 43 期：39-53。

耿晴，1995，內部稽核的再生工程，會計研究月刊，第 112 期：126-133。

馬秀如，1999，內部控制、內部稽核及內部審核範圍之探討，主計月報，第 521 期：26-33。

- 馬秀如，2005，內部控制之延伸—風險管理，會計研究月刊，第 238 期：30-49。
- 馬秀如，2011，內部控制基本觀念及案例，「行政院推動健全內部控制機制之宣導」投影片。
- 許哲源，2002，美國檢核長制度簡介，審計季刊，第 23 卷 1 期：30-34。
- 許哲源，2004，我國與美國政府審計制度之比較，審計季刊，第 24 卷 2 期：17-29。
- 許哲源，2008，公部門審計稽核之發展，內部稽核，第 64 期：26-34。
- 許哲源、郭大榮，2012，公部門治理與審計，政府審計季刊，32 卷 2 期：43-56。
- 陳志良，2011，內部控制制度設計實務投影片。
- 陳慶財，2003，政府內部稽核制度之探討，主計月刊，第 575 期：43-50。
- 陳慶財，2004，我國政府財政值得大家關切的幾個問題，主計月刊，第 580 期：27-29。
- 陳慶財，2005，我國行政機關內部稽核制度之建立，內部稽核，第 50 期：40-51。
- 彭火樹、馬秀如，2001，政府各機關實施內部控制及內部審核之探討，行政院主計總處委託研究報告。
- 費鴻泰，2012，公部門財務報導課責文件，內部稽核，第 78 期：15-20。
- 黃殿偉，1996，就美國國會預算局之制度論我國是否需設立國會預算局，立法院院聞，第 24 卷 2 期：58-68。
- 榮邦欣，2012，加強政府施政效能評估執行情形之審計，政府審計季刊，第 32 卷第 2 期：66-67。
- 蔡福建，2000，公務機關實施財務（物）內部控制之研究—以經濟部水利處河川局為例，國立中山大學企業管理研究所碩士論文。
- 蕭家旗，2010，精進內審與政府財務內部控制，內部稽核，第 72 期：22-26。
- 賴森本，2002，強化內部控制功能提振政府治理績效，主計月刊，第 562 期：28-39。
- 賴森本，2003，我國政府現行內部稽核體系的檢視，內部稽核，第 41 期：17-24。

賴森本、許哲源、周靜幸，2009，政府內部稽核在公共控制之角色及其發展趨勢，會計研究月刊，第 284 期：96-109。

胡龍騰、張國偉，2010，美國績效管理改革作法，研考雙月刊，第 34 卷 3 期：24-36。

附錄一：民國 100 年度政府內控缺失彙總表

資料來源：本研究依據審計部民國 100 年度中央政府總決算審核報告整理

政策名稱 或作業內容	內控缺失	與缺失有關 之內控目標	審計部之建議
1. 振興經濟 擴大公共 建設	(1) 振興經濟擴大公共建設投資計畫執行後已增加整體經濟效益，惟實際效益未如預期。	施政效能	函請行政院經濟建設委員會重新評估整體效益之達成情形。
	(2) 部分計畫存有可行性研究報告內容未完善、執行成效欠佳、補助計畫審查未臻周延、撥款過於寬鬆，及未依規定辦理結報等共同性缺失。	施政效能 法規遵循 資產保障 可靠資訊	函請行政院公共工程委員會督促相關中央機關檢討改善。
	(3) 原住民族委員會辦理優先搶通原鄉動脈計畫，已發揮改善原住民族部落道路之效益，惟其規劃及執行情形間有未臻周妥。	施政效能	函請原住民族委員會檢討改善。
	(4) 營建署辦理加速都市雨水下水道建設計畫，系統規劃及雨水調節設施設置相關作業未臻周延。	施政效能	函請營建署檢討改善。
	(5) 教育部辦理老舊校舍及相關設備補強整建計畫，已達營造優質校園學習環境之計畫目標，惟部分重建工程執行及控管作業，有欠嚴謹。	施政效能 法規遵循 資產保障	函請教育部檢討改善。
	(6) 水利成署投資台灣自來水公司辦理無自來水地區供水改善計畫，預算執行績效欠	施政效能	函請台灣自來水股份有限公司積極檢討，研謀善策並落實執行，以提高自來水接管率，解

	佳，且部分區域住戶接水率偏低，影響計畫預期效益之達。		決偏鄉供水問題。
	(7) 工業局辦理北中南老舊工業區之更新與開發計畫，已達計畫總體目標，惟間有部分工程之規劃、採購及執行情形未臻周妥。	施政效能 資產保障	函請經濟部查明妥適處理，並督促研謀改善。
	(8) 臺灣鐵路管理局代辦自行車載運車廂改造工程，組裝不符契約規定品質之材料，且終止契約後須價購未施工但已進料之材料，及已完工車廂使用率偏低。	施政效能 資產保障	經依審計法第 69 條規定，於民國 101 年 7 月 12 日函請交通部查明妥處，並報告監察院。
	(9) 農業委員會海岸新生及漁業建設計畫興建遊艇碼頭，完成後未有效建立相關管理使用配套措施，影響投資效益。	施政效能 資產保障	函請農業委員會檢討改善。
	(10) 水土保持局辦理山坡地治山防災及清疏計畫，部分工程未妥適檢討集水區整體規劃，集中有限資源審慎核定整治經費及落實管理維護等缺失。	施政效能 資產保障	函請水土保持局檢討改善。
2. 石門水庫及其集水區整治計畫第 2 期	(1) 水庫治理工作已漸次完成並發揮功效，惟整治計畫之規劃及執行間有未臻周妥，亟待檢討改善。	施政效能 法規遵循 資產保障	(a) 計畫之先期規劃及執行過程未盡審慎周，亟待檢討加速辦理，俾儘速發揮計畫預期效益。 (b) 宜持續辦理清運，並研議多元之淤泥去化管道，以

			降低清淤成本並提高清淤速率，達成延長水庫壽命目標。 (c) 宜強化推動小組幕僚作業及督導管制功能，以提升整治計畫執行成效。
	(2) 水庫排砂防淤執行措施方案之治理量能尚有不足，亟待強化，俾有效提升水庫容量及使用壽命。	施政效能	宜及時整合各有關機關研謀或強化水庫排砂防淤執行措施方案，進而達成延長石門水庫壽命之目標。
	(3) 集水區保育治理工作與協調聯繫功能，有待加強，以確保治理成果及消弭潛存缺水風險。	施政效能	應強化各機關協調聯繫功能，俾落實各項土地使用管理工作，有效抑制崩塌地產生，降低颱洪期間原水濁度，以消弭桃園地區潛存缺水風險。
	(4) 經濟部水利署辦理「緊急供水工程暨水庫更新改善」及台灣自來水公司辦理「穩定供水設施及幹管改善」等重大整治工程未盡審慎周延，導致執行進度嚴重落後，延宕計畫效益發揮。	施政效能 法規遵循	依審計法第 69 條規定，於民國 101 年 6 月 18 日函請經濟部查明妥處，並報告監察院。
	(5) 整治計畫推動小組之督導及管制考核未臻完善，亟待強化及發揮功能。	施政效能 法規遵循	待檢討強化推動小組幕僚作業之督導及管制考核功能，以提升整治計畫執行成效。
	(6) 經濟部水利署辦理水庫泥砂淤積工程未妥覓污泥最終去處，限縮淤積執行量能，影響計	施政效能 資產保障	該局仍未能具體落實其所提改善措施，淤積污泥最終收容處理量尚有不足，限縮淤積量

	畫目標之達成，亟待積極趕辦。		能，經函請經濟部水利署督促該局針對問題癥結積極妥謀善策，以延長水庫使用壽命。
政府資產負債之查核			
1. 國有不動產清理活化作業	(1) 部分機關經管大面積國有建築用地，現況閒置、低度利用及不經濟使用之數量頗多，且活化作業進展緩慢。	施政效能 資產保障	部分閒置土地尚未依國有不動產清理活化作業申請變更為非公用財產，或擬具使用計畫，其活化作業進展緩慢，不利於國有土地後續開發使用，及前述變產置產、永續財源目標之達成，亟待檢討改善。
	(2) 公用財產管理手冊規定之各項管理及檢核機制未能發揮應有功效。	施政效能 法規遵循	鑑於國有公用財產數量龐巨，由「國有不動產清理活化作業計畫」予以清理、活化、列管，僅能達成短期或臨時性之功效。長遠之計，仍應由各機關落實上開「國有公用財產管理手冊」規定之各項管理及檢核機制，發揮其應有功效，方可避免國有公用財產閒置、低度利用及不經濟使用情事再次發生，亟待強化國有公用財產之使用效益，落實該手冊之各項規定。
	(3) 部分機關經管宿舍仍有被占用情事，且閒置與低度利用之比率偏高。	施政效能 法規遵循 資產保障	(a) 對於有待被占用之經管宿舍應持續清理與收回，以維護公產之合理使用。 (b) 閒置與低度利用之宿舍，未能充分發

			揮宿舍之功能，亟待檢討改善。
2. 國有土地出售政策與開發作業	財政部調整國有土地出售政策，並積極推動大面積國有土地之開發業務，已略具成效，惟未利用之土地仍多。	施政效能	宜加強規劃國有土地之多元活化運用，使國有土地達地盡其利，兼可創造永續財產孳息，增裕國家財政收入
3. 年度被占用國有非公用不動產加強處理計畫	國有財產局訂定年度被占用國有非公用不動產加強處理計畫，計畫列管大面積或高價值未結案件仍多。	法規遵循 資產保障	應督促所屬儘速運用多元管道迅予查處，賡續列管積極處理結案，以符社會公平正義。
4. 使用期限屆公共設施用地之處理	各級政府已徵收取得之142萬餘平方公尺公共設施用地，使用期限屆滿，迄未依核准興辦事業或徵收計畫使用。	法規遵循 資產保障	經函請內政部督促檢討改善積極妥處，並就制度面之建置及執行面之管考等籌謀善策。
5. 經濟部工業局辦理工業區之開發及租售管理，所轄工業區管理機構營運發生虧損等情事	(1) 經濟部工業局所轄工業區管理機構營運管理情形欠佳。	施政效能 法規遵循 資產保障 可靠資訊	-
	(2) 經濟部工業局所轄已開發完成之老舊工業區，仍未全數完成開發成本及收入結算作業。	資產保障 可靠資訊	宜積極督促受託開發單位儘速完成開發成本結算，暨將結餘款解繳基金。
	(3) 經濟部工業局所轄工業區土地及廠房滯銷閒置，雖已推行改善措施，惟仍未能解決滯銷閒置問題。	施政效能	宜督促研謀善策，促進廠商投資設廠，以提升園區土地（廠房）運用效能，並增加就業機會。

民國 100 年度政府內控缺失之相關內部控制目標統計表

內部控制目標	件數	百分比
施政效能	22	44.9%
法規遵循	10	20.4%
資產保障	14	28.6%
可靠資訊	3	6.1%

附錄二：健全內部控制實施方案

資料來源：行政院主計總處提供

壹、目的

行政院（以下簡稱本院）為提升政府施政效能、依法行政及展現廉政肅貪之決心，特訂定健全內部控制實施方案（以下簡稱本方案）。

貳、目標

本方案之實施，以促進合理確保達成下列四項目標：

- 一、確保施政效能。
- 二、遵循法令規定。
- 三、保障資產安全。
- 四、提供可靠資訊。

參、實施對象

以本院及所屬各機關（構）、學校為對象（以下簡稱各機關）。

肆、實施策略及方法

一、推動單位

- （一）本院成立行政院內部控制推動及督導小組，負責規劃、推動內部控制制度，並督導落實執行。
- （二）各機關分別組設內部控制專案小組，負責推動及執行本方案相關工作。

二、實施項目及分工：

（一）行政院內部控制推動及督導小組：

- 1.辦理內部控制及內部稽核作業宣導，對主管機關首長、副首長說明內部控制及內部稽核之重要性、實施作法，獲取共識及支持。

- 2.審議健全內部控制實施方案、內部稽核作業應行注意事項及內部控制制度設計原則。
- 3.督導各主管機關落實執行內部控制及內部稽核工作，並定期或不定期擇主管機關進行訪查。
- 4.審議各主管機關提報內部控制及內部稽核作業落實執行情形。
- 5.備查內部控制制度共通性作業範例。
- 6.審議或備查各主管機關提報檢討現有內部控制作業，所發現之重大缺失及督導改善情形，以及本方案執行進度。

(二)財政部、法務部、本院主計總處、本院人事行政局、本院經濟建設委員會、本院研究發展考核委員會、本院國家科學委員會及本院公共工程委員會(以下簡稱各權責機關)：研訂內部控制制度共通性作業範例(如附表)，提報行政院內部控制推動及督導小組。

(三)各機關：

- 1.機關首長：對推動、落實內部控制及內部稽核作業負最終責任。
- 2.由副首長以上人員擔任召集人，指定內部各單位主管組成內部控制專案小組，辦理下列事項：
 - (1)辦理內部控制及內部稽核作業教育訓練。
 - (2)檢討強化現有內部控制作業。
 - (3)整合檢討個別性業務內部控制作業。
 - (4)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及內部稽核作業規定，其中三級以下機關(構)及學校應報送上級機關備查。

(5) 規劃及執行年度稽核計畫，必要時辦理專案稽核，並作成稽核報告。

(6) 就內部稽核發現之缺失及改善建議，適時簽報機關首長核定，並追蹤其改善情形。

(四) 各主管機關：除辦理前款所列事項外，並辦理及督導下列事項：

1. 辦理內部控制及內部稽核作業宣導，對所屬首長、副首長說明內部控制及內部稽核之重要性、實施作法，獲取共識及支持。

2. 督導所屬訂定內部控制制度及內部稽核作業規定並備查。

3. 內部控制制度及內部稽核作業規定，屬性質相同者，得為一致規定，或指定所屬統一訂定。

4. 督導所屬落實執行內部控制及內部稽核工作。

5. 彙整本機關及所屬下列辦理情形，提報行政院內部控制推動及督導小組：

(1) 檢討現有內部控制作業，所發現之重大缺失及督導改善情形。

(2) 本方案執行進度及落實執行內部控制、內部稽核作業情形。

伍、經費

執行本方案所需經費，由各機關編列年度預算支應。

陸、獎勵

各機關對執行本方案著有績效人員，從優獎勵。

柒、其他

國營事業除已依現有法令規定訂定內部控制制度者，應加強落實辦理外，準用本方案之規定。

附錄三：政府內部控制觀念架構

資料來源：行政院主計總處提供

一、內部控制為整合機關內部各種控管及評核措施之管理過程，包括控制環境、風險評估、控制作業、資訊與溝通及監督等五項互有關聯之組成要素，並由機關全體人員共同參與，藉以合理促使達成下列四項目標：

（一）確保施政效能。

（二）遵循法令規定。

（三）保障資產安全。

（四）提供可靠資訊。

二、內部控制制度應考量下列五項組成要素，並由機關各單位有關人員負責設計、執行及維持：

（一）控制環境：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。包括：

- 1.公務職業操守與倫理價值觀念之建立及維持：強調操守重要性、法制責任觀念及風險意識，落實執行廉政倫理規範，排除或減少高階主管及員工從事非法行為之環境誘因、壓力或機會。
- 2.首長與高階主管對推動及落實內部控制制度之重視以及支持：機關首長全力支持且對內部控制制度之有效運作負責，各單位主管以上人員以身示範將施政理念及行動風格導入正向，確認目標且避免承受過量風險。
- 3.機關組織架構及授權之適當明確：各單位責任明確分工，授給員工之權力與其擔負之責任相稱。
- 4.人力資源之妥適管理：建置適才適所之人員進用、升遷及獎懲措施，定期考核員工及維持擔任重要職務所需之能力。
- 5.專業能力之提升：辦理宣導及教育訓練、提升員工瞭解與落實執行工作之專業知識、經驗及服務觀念。

(二) 風險評估：機關辨識攸關之施政風險、分析該等風險之影響程度與發生可能性，及評量對風險容忍度之過程，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。包括：

1. 風險辨識：辨識影響目標達成之風險因素（事項）。政策及施政計畫之擬訂，應切合機關整體層級目標，進而辨認作業層級目標，考量可能引發整體層級風險（如導因於時空環境變遷等）與作業層級風險（基於業務特性）之因素、必要之配套措施有無備案及替代方案之可行性等。
2. 風險分析：分析風險因素一旦發生對機關之影響程度（如財物損失、政務停擺或形象受損等衝擊之嚴重性），及其發生之可能性（機率），綜合兩者據以估計風險等級。
3. 風險評量：評量對風險之容忍度並依據風險等級，決定需優先處理之風險因素。

(三) 控制作業：為了合理促使機關達成目標、降低風險，且有助於落實執行機關決策，所訂定之控制規範及程序。包括：

1. 整體層級控制：對機關各單位多項業務有廣泛影響之控管措施或控制規範。
2. 作業層級控制：機關各單位經依個別業務職掌已確認之作業層級目標，所評估風險之結果，選定業務項目，秉持化繁為簡原則，設計控制重點。並配合業務調整及作業變動，適時檢討修訂。

(四) 資訊與溝通：適時有效編製或蒐集資訊，並傳達予相關人員，使其有效履行職責或瞭解責任履行情形。

1. 所稱資訊，包括與機關目標有關之財務及非財務資訊，可由內部產生或自外部取得，以供決策及監督之用。
2. 所稱溝通，包括：

- (1) 內部溝通：告知機關全體人員在內部控制所扮演之角色及責任，並建立通報異常情事之管道，促使機關上下或跨單位資訊充分傳達。

(2) 外部溝通：依法對外部人士（如監督機關、主管機關及社會大眾）公開或提供資訊，並對外界提出之意見及時處理與追蹤。

3.將內部控制制度以紙本、電子或其他方式儲存、管理與傳達，有利連貫及支援四項組成要素。包括：

(1) 對機關全體人員宣達組織職掌及已確認之目標等，以營造控制環境。

(2) 進行風險評估時，得將內部控制制度之品質納入考量因素之一。

(3) 各項業務之控制作業，得以書面文件訂定，使機關全體人員可瞭解、易遵循，並掌握控制重點。

(4) 監督時，依各項文件檢視內部控制制度是否有效設計及執行，而相關評估結果、建議及後續改善之紀錄，可供回饋或追蹤辦理情形。

(五) 監督：機關評估內部控制制度設計及執行成效之過程，藉以適時修正改善內部控制制度。包括：

1.例行監督：由機關內部各項業務承辦單位主管人員，執行督導作業。

2.自行評估：由機關內部各單位，就其內部控制制度設計及執行之有效性加以評估，並及時補救或改正，且作成紀錄備供主管機關訪查及督導。自行評估分為下列二類：

(1) 整體層級自行評估：按內部控制五項組成要素，逐一檢視、評估內部控制制度之有效性。

(2) 作業層級自行評估：就各項業務之作業類別（項目），逐一檢視、評估控制作業之有效性。

3.稽核評估：統合或運用相關稽核評估職能，客觀檢視內部控制制度設計及執行是否有效，並就發現之缺失與相關建議，及時改善與追蹤，必要時檢討修正內部控制制度。

附錄四：內部控制制度設計原則

資料來源：行政院主計總處提供

一、目的

為利行政院及所屬各機關（構）、學校（以下簡稱各機關）設計內部控制制度，特訂定本原則。

二、基本概念

各機關應衡酌業務繁簡、規模大小及人員多寡等因素，並考量成本效益、重要性及風險性原則，參考「政府內部控制觀念架構」（如附件），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，由機關全體人員共同遵循執行。

三、主要內容

各機關內部控制制度之設計，應包括下列文件，並得視管理需要自行增列：

- （一）整體層級目標及機關組織職掌。
- （二）作業層級目標及機關組織圖。
- （三）機關分層負責明細表。
- （四）風險評估。
- （五）控制作業。
- （六）監督。
- （七）自行評估之表件格式。

前項第三款文件，得以註明出處或建立來源連結之方式辦理；第五款文件得併入作業流程中設計，並納為內部控制制度之附件。

各機關內部控制制度原則以 A4 直式橫書方式表達，其核定日期應適當揭露，倘有更新，另加註最新修訂日期，其檔案可採紙本、電子或其他方式儲存管理。另為便於查閱，應就其內容建立整體目錄索引。

四、設計步驟

（一）確認目標

1. 各機關依設立目的、願景、策略及施政目標等既有整體層級目標，透過內部各單位業務職掌，確認以作業類別或作業項目為基礎之作業層級目標。
2. 各機關應每年定期或不定期檢視既有整體層級目標與作業層級目標之一致性。

（二）風險評估

1. 各機關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不能達成之內、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。
2. 各機關進行風險評估時，得參考以往經驗或現行作業缺失，透過量化或非量化方式，分析風險因素之影響及機率，以決定風險等級。
3. 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，如決定採設計控制作業方式回應，應及時設計之，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。

（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，決定納入內部控制制度之業務項目，其中有關出納與財產管理、政風、主計、人事、公共建設計畫編審、行政管考與社會發展計畫編審、科技發展計畫編審及政府採購等共通性業務項目，得參採財政部、法務部、行政院主計總處、行政院人事行政局、行政院經濟建設委員會、行政院研究發展考核委員會、行政院國家科學委員會及行政院公共工程委員會所訂共通性作業範例辦理。

（四）設計控制作業

1. 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。
2. 各機關應針對已發生內部控制設計缺失之業務項目，立即修正應有之控制重點。

（五）建立評估機制

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：各機關內部各單位應就內部控制制度設計及執行之有效性，每年至少自行評估一次，遇有特殊情形，得隨時辦理，並作成紀錄建檔備供主管機關訪查及督導。自行評估分為整體層級與作業層級自行評估，其中整體層級自行評估得參考「政府內部控制觀念架構」之五項組成要素內涵辦理；作業層級自行評估格式可參採「內部控制制度共通性作業範例製作原則」所定自行評估表辦理。自行評估應敘明結論，有重大缺失應敘明改善措施，並同時檢視內部控制制度。
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、事務管理工作檢核及內部審核等稽核評估職能，協助審視內部控制制度設計及執行之有效性。

五、設計限制

各機關內部控制制度之設計，因考量成本效益，僅能合理促使內部控制目標之達成，無法提供絕對保證。

六、彈性措施

各機關如已建置有效之內部控制程序文件，例如經國內外驗證通過之標準制度文件等，得納為內部控制制度之一部分。

七、附則

內部控制制度之附件，除控制作業外，其餘為因應業務上實際需要有所變更，不視為內部控制制度之修正。

附錄五：我國有關政府內部控制及內部審核之法令規定

資料來源：本研究依據韋伯韜（2005）及我國現行法規整理

內部控制	現行法規
一、營運之效果與效率	<u>預算法§34</u>：「重要公共工程建設及重大施政計畫，應先製作選擇方案及替代方案之成本效益分析報告，並提供財源籌措及資金運用之說明，始得編列概算及預算案，並送立法院備查。」
	<u>預算法§37</u>：「各機關單位預算，歲入應按來源別科目編製之，歲出應按政事別、計畫或業務別與用途別科目編製之，各項計畫，除工作量無法計算者外，應分別選定工作衡量單位，計算工務成本編列。」
	<u>預算法§69</u>：「中央主計機關審核各機關報告，或依第六十六條規定實地調查結果，發現該機關未按季或按期之進度完成預定作，或原定歲出預算有節減之必要時，得協商其主管機關呈報行政院核定，將其已定分配數或全部，列為準備俟有實際需要，專案核准動支或列入賸餘辦理。」
	<u>一百年度中央政府各級機關單位預算執行要點§38</u>：為迅速明瞭中央政府總預算及特別預算收支執行狀況，各機關應依下列規定就各項計畫執行情形確實填報並據以檢討改善： (一) 各機關應按月填製「中央政府總預算歲入歲出執行狀況月報表」，送主管機關審核彙編。各主管機關並應於每月終了後八日內轉送主計總處、審計部及財政部。財政部國庫署並應於每月終了後八日內填製「中央政府總預算融資調度執行狀況月報表」送主計總處及審計部。 (二) 各機關應按月或定期就工作計畫實際執行進度，作切實之內部檢討，並提報於機關首長主持之業務會議，以追蹤各機關計畫預算之執行進度。

	(三) 各機關應就新臺幣一億元以上資本支出計畫，及主管機關與本機關首長要求列管之工作計畫，按期辦理實際進度與預定進度之差異分析，並編製「重大計畫預算執行績效分析表」，併同每季會計報告遞送。
	中央政府特種基金管理準則§13 各特種基金之主管機關對所管各特種基金之運用情形，應切實督導考核；其辦法，由各主管機關定之。
	中央政府特種基金管理準則§14 各特種基金有關收支之執行成效，得由審計部、財政部或中央主計機關依法隨時實地調查。
	中央政府特種基金管理準則§15 特種基金之決算，應依決算法之規定辦理。
	會計法§3 政府及其所屬機關，對於左列事項，應依機關別與基金別為<u>詳確之會計</u>： 六、政事費用、事業成本及歲計餘絀之計算。 七、營業成本與損益之計算及歲計盈虧之處理。
	<u>決算法§23</u>：「審計機關審核各基金決算，應注意左列效能： 一、違法失職或不當情事之有無。 二、預算數之超過或剩餘。 三、施政計畫、事業計畫或營業計畫已成與未成之程度。 四、經濟與不經濟之程度。 五、施政效能或營業效能之程度，及與同類機關或基金之比較。」 <u>決算法§24</u>：（審核總決算時應注意事項）「審計機關審核政府總決算，應注意左列效能：

	一、歲入、歲出是否與預算相符，如不相符，其不符之原因。 二、歲入、歲出是否平衡，如不平衡，其不平衡之因。 三、歲入、歲出是否與國民經濟能力及其發展相適應。 四、歲入、歲出是否與國家施政方針相適應。 五、各方所擬關於歲入、歲出應行改善之意見。」
	<u>審計法§62</u>：「各主管機關應將逐級考核各機關按月或分期實施計畫之完成進度、收入，與經費之實際收支狀況，隨時通知審計機關。」 <u>審計法§63</u>：「公務機關編送會計報告及年度決算時，應就計畫及預算執行情形，附送績效報告於審計機關；其有工作衡量單位者，應附送成本分析之報告，並說明之。」 <u>審計法§64</u>：「各公有營業及事業機關編送決算表及年度決算表時，應附業務報告；其適用成本會計者，應附成本分析報告，並說明之。」 <u>審計法§65</u>：「審計機關辦理公務機關審計事務，應注意左列事項： 一、業務、財務、會計事務之處理程序及其有關法令。 二、各項計畫實施進度、收支預算執行經過及其績效。 三、財產運用有效程度及現金、財物之盤查。 四、應收、應付帳款及其他資產、負債之查證核對。 五、以上各款應行改進事項。」 <u>審計法§66</u>：「審計機關辦理公有營業及事業機關審計事務，除依前條有關規定辦理外，並應注意左列事項： 一、資產、負債及損益計算之詳實。 二、資金之來源及運用。 三、重大建設事業之興建效能。 四、各項成本、費用及營業收支增減之原因。 五、營業盛衰之趨勢。

	六、財務狀況及經營效能。」 <u>審計法§67</u>：「審計機關審核各機關或各基金決算，應注意左列事項： 一、違法失職或不當情事之有無。 二、預算數之超過或賸餘。 三、施政計畫、事業計畫或營業計畫已成或未成之程序。 四、經濟與不經濟之程度。 五、施政效能或營效能之程度，及與同類機關或基金之比較。 其他與決算有關事項。」 <u>審計法§68</u>：「審計機關審核中央政府總決算，應注意左列效能： 一、歲入、歲出是否與預算相符，如不相符，其不符之原因。 二、歲入、歲出是否平衡，如不平衡，其不平衡之因。 三、歲入、歲出是否與國民經濟能力及其發展相適應。 四、歲入、歲出是否與國家施政方針相適應。 五、各方所擬關於歲入、歲出應行改善之意見。 前項所列應行注意事項，於審核地方政府總決算準用之。」 <u>審計法§69</u>：「審計機關考核各機關之績效，如認為有未盡職責或效能過低者，除通知其上級機關長官外，並應報告監察院；其由於制度規章缺失或設施不良者，應提出建議改善意見於各該機關。」 <u>審計法施行細則§71</u>：「本法第六十三條規定公務機關所應附送之績效報告，或成本分析報告，係指該機關對於各項計畫實施完成進度，預算配合執行經過，及其工作所具成果之績效，或在預算內所列已具衡量單位,工作計畫之成本分析報告。」 <u>審計法施行細則§72</u>：「本法第六十四條規定公有營業及事業機關所應附送業務報告，或成本分析報告，係指營業或事業各項計畫實施成果，預算執行情形及財務狀況分析，盈虧餘絀原因之報告，其適用成本會計者，應就各種產品單位之盈虧，分別
--	--

	分析列表附送。」 <u>審計法施行細則§73</u>：「審計機關為辦理公務機關，公有營業及事業機關審計事務，除應注意本法第六十五條、第六十六條、第六十七條規定事項外，並應定期派員考查各機關按照會計法實施之內部審核情形及各項實際工作紀錄。」
二、財務報導之可靠性	會計法§3 政府及其所屬機關，對於左列事項，應依機關別與基金別為詳確之會計： 五、不動產物品及其他財產之增減、保管、移轉。 六、政事費用、事業成本及歲計餘絀之計算。 七、營業成本與損益之計算及歲計盈虧之處理。」
	會計法§21 各種會計報告應劃分會計年度，按左列需要，編製各種定期與不定期之報告，並得兼用統計與數理方法，為適當之分析、解釋或預測： 一、對外報告，應按行政、監察、立法之需要，及人民所須明瞭之會計事實編製之。 二、對內報告，應按預算執行情形、業務進度及管理控制與決策之需要編製之。
	<u>決算法§15</u>：「附屬單位決算中關於營業基金決算之主要內容如左： 一、損益之計算。 二、現金流量之情形。 三、資產、負債之狀況。 四、盈虧撥補之擬義。 前項第一款營業收支之決算，應各依其業務情形與預算訂定之計算標準加以比較；其適用成本計算者，並應附具其成本之計

	算方式，單位成本、耗用人工與材料數量，及有關資料，並將變動成本與固定成本分析之。 第一項第三款關於固定資產、長期債務、資金轉投資各科目之增減，應將其詳細內容與預算數額分別比較。」 <u>審計法§56</u>：「各機關對於所經營之不動產、物品或其他財物之增減、保管、移轉、處理等事務，應按會計法及其他有關法令之規定，編製有關財物會計報告，依限送審計機關審核；審計機關並得派員查核。」
三、控制活動	會計法§19 前二條之設計，應明定左列各事項： 七、內部審核之處理程序。
	會計法§55 各種傳票，非經左列各款人員簽名或蓋章不生效力。但實際上無某款人員者缺之： 一、機關長官或其授權代簽人。 二、業務之主管或主辦人員。 三、主辦會計人員或其授權代簽人。 四、關係現金、票據、證券出納保管移轉之事項時，主辦出納事務人員。 五、關係財物增減、保管、移轉之事項時，主辦經理事務人員。 六、製票員。 七、登記員。 前項第一款、第二款、第五款人員，已於原始憑證上為負責之表示者，傳票上得不簽名或蓋章。
	會計法§58 會計人員非根據合法之原始憑證，不得造具記帳憑證；非根據合法之記帳憑證，不得記帳。但整理結算及結算後轉入帳目等

	事項無原始憑證者，不在此限。
會計法§101 會計憑證關係現金、票據、證券之出納者，非經主辦會計人員或其授權人之簽名或蓋章，不得為出納之執行。 對外之收款收據，非經主辦會計人員或其授權人之簽名或蓋章者，不生效力。但有特殊情形者，得報經該管主計機關核准，另定處理辦法。	會計法§108 第五條至第七條所列各種會計事務，在事務簡單之機關得合併或委託辦理。但會計事務設有專員辦理者，不得兼辦出納或經理財物之事務。
<u>審計法§38</u>：「公庫支撥經費款項之書據、憑單、及各機關簽發之公庫支票，非送經審計機關或駐審人員核簽，公庫不得付款或轉帳；其未設審計機關或未派駐審人員者，不在此限。」 <u>審計法§75</u>：「各機關主辦及經辦出納人員簽證支票或給付現金，如查明有超過核准人員核准數額，或誤付債權人者，應付損害賠償責任。支票之經主辦會計人員及主管長官或其授權代簽人核簽者，如前項人員未能依限悉數賠償時，應連帶負損害賠償責任。公庫地區支付機構簽發公庫支票，準用前二項規定。」	<u>內部審核處理準則§13</u>：「各機關會計人員審核各項業務收支，應注意下列事項： 一、業務單位每日收受之現金，票據及證券，有否於每日終了時，連同填製現金及票券日報表送出納單位簽收入帳，並通知會計單位。 二、業務單位編製各項業務之收支日報表，所列現金收付金額是否與當日現金日報或銀行結單核對調節相符。 三、業務單位編製各項業務收支月報表有否經會計單位審核，

	其收支是否符合有關規定或有無積欠未清之情事。」 <u>內部審核處理準則§15</u>：「各機關之會計憑證，關係現金、票據、證券之出納者，非經主辦會計人員或其授權人之簽名或蓋章，不得為出納之執行。對外之收款收據，非經主辦會計人員或其授權人之簽名或蓋章者，不生效力。但有特殊情形另定處理辦法報經該管主計機關核准有案者，不在此限。」 <u>內部審核處理準則§16</u>：「各機關會計人員審核原始憑證發現有下列情形之一者，應使之更正或拒絕簽署： 一、未註明用途或案據者。 二、依照法律或習慣應有之主要書據缺少或形式不具備者。 三、未依政府採購或財物處分相關法令規定程序辦理者。 四、應經機關長官或事項之主管或主辦人員之簽名或蓋章，而未經其簽名或蓋章者。 五、應經經手人、品質驗收人、數量驗收人及保管人簽名或蓋章而未經其簽名或蓋章者；或應附送品質或數量驗收之證明文件而未附送者。 六、關係財物增減、保管、移轉之事項時，應經主辦經理事務人員簽名或蓋章，而未經其簽名或蓋章者。 七、書據之數字有塗改痕跡，而塗改處未經負責人員簽名或蓋章證明者。 八、書據上表示金額或數量之文字、號碼不符者。 九、其他與法令不符者。 前項第四款規定之人員，按照各機關組織規模授權辦法及零星費用限額，分別由各機關長官或其他授權人依訂定之分層負責辦法辦理。」 <u>內部審核處理準則§17</u>：「各機關會計人員審核傳票，應注意下列各項： 一、是否根據合法之原始憑證編製。但整理結算及結算後轉入帳目等事項，無原始憑證者，不在此限。
--	---

	二、是否於規定付款期內填製，逾期者應查明其原因。 三、應歸屬之會計科目、子目是否適當。 四、摘要欄是否簡明扼要，並與相關原始憑證之內容相符。整理及結算之改正，沖回分錄，無原始憑證者，有無敘明原因及相關之傳票。 五、金額是否與相關原始憑證所載金額相符。 六、原始憑證之類別、張數、號碼、日期有否載明。其不附入傳票保管者，傳票上是否已由經管人員簽名或蓋章註明，憑證上是否標明傳票日期及號碼。 七、傳票上及附件上有關人員之簽名或蓋章是否齊全，但機關長官及事項主管已於原始憑證上簽名或蓋章者，不在此限。 八、不以本位幣計數者，有否記明貨幣之種類、數目及折合率。 九、傳票編號，有無重號或缺號情形。 十、傳票是否按時裝訂，妥適保管。 十一、傳票之調閱及拆訂有否按照規定手續辦理。 十二、傳票及原始憑證之保存年限是否符合規定。憑證之銷毀，有否依照規定程序辦理。 十三、支出傳票之受款人是否與始憑證之受款人相符，其不符者，應查究其原因。 十四、支出傳票及原始憑證是否加註已開支票戳記或管制記號。 十五、送出納單位執行之傳票及所附單據是否已執行完畢，執行期間過長者，是否查究原因。」
	內部審核處理準則§21 各機關會計人員審核現金、票據及證券等出納事務處理及保管情形，應注意下列事項： 一、現金、票據及證券之收受，是否依照規定程序處理，是否限期繳庫，並即時通知主（會）計單位編製傳票入帳。 二、現金、票據及證券之支付，是否根據傳票執行，現金出納登記簿登記科目金額是否正確。 三、出納管理單位自行收納之款項，除法令另有規定外，是否

	使用收據，收據有無連續編號，有無設置收據紀錄機制。 註銷收據是否併同存根聯保存，作廢未使用之收據是否截角作廢，並妥慎保管備查。已開立收據之款項是否均已收納，並編製傳票入帳及銷號。 四、保管有價證券、保管品、保證品及債權憑證是否登記相關備查簿，並按月編製報表送主（會）計單位。 五、實際庫存現金有無超過限額，其收付程序是否符合規定，保管是否妥善，是否派員作不定期檢查，並作成紀錄。 六、辦公或營業時間外收付款項，處理手續是否周密完備，保管是否安全。 七、保管、暫收及代收之現金、票據及證券等實際結存金額，是否與帳面結存相符。銀行存款結存是否與帳面結存符合，如不相符，出納管理單位有無編製差額解釋表，其差異事項是否已根據向公庫、金融機構或儲匯機構取得之對帳單加以複核。 八、出納管理單位保管之現金、票據、證券及收據等，保管是否良好，有無按規定作定期或不定期之盤點，主（會）計單位有無每年至少監督盤點或抽查一次，並作成紀錄，陳報機關長官。 九、各種收入款項，以委託金融機構、公庫代理銀行或代辦機構代收為原則，其彙解公庫日期是否依規定時間辦理。 十、各種支付款項，其處理程序及付款時限是否依照公款支付時限規定處理。零用金以外之支付方式，以直接匯入受款人之金融機構、儲匯機構存款帳戶為原則。
四、資訊與溝通	會計法§17 會計制度之設計，應依會計事務之性質、業務實際情形及其將來之發展，先將所需要之會計報告決定後，據以訂定應設立之會計科目、簿籍、報表及應有之會計憑證。 凡性質相同或類似之機關或基金，其會計制度應為一致之規

	定。政府會計基礎，除公庫出納會計外，應採用權責發生制。
	會計法§64 各機關或基金有左列情形之一時，應辦理結帳或結算： 一、會計年度終了時。 二、有每月、每季或每半年結算一次之必要者，其每次結算時。 三、非常事件，除第一款、第二款情形外，其事件終了時。 四、機關裁撤或基金結束時。
	會計法§79 各項會計報告，應由機關長官及主辦會計人員簽名或蓋章；其有關各類主管或主辦人員之事務者，並應由該事務之主管或主辦人員會同簽名或蓋章。但內部使用之會計報告，機關長官免予簽名或蓋章。 前項會計報告經彙訂成冊者，機關長官及主辦會計人員得僅在封面簽名或蓋章。
五、 監督	會計法§90 各該政府主計機關之會計總報告，與其政府之公庫、財物經理、徵課、公債、特種財物及特種基金等主管機關之報告發生差額時，應由該管審計機關核對，並製表解釋之。
	會計法§82 總會計年度報告之公告，依決算法之規定。 各機關會計月報，應由會計人員按月向該機關公告之。但其中應保守秘密之部分，得不公告。 各該機關人員對前項公告有疑義時，得向會計人員查詢之。
	會計法§92 採用機器集中處理會計資料者，其產生之會計報告或資料，由

	集中處理機關分送各有關機構。 會計法§95 各機關實施內部審核，應由會計人員執行之。 內部審核分左列二種： 一、事前審核：謂事項入帳前之審核，著重收支之控制。 二、事後複核：謂事項入帳後之審核，著重憑證、帳表之複核與工作績效之查核。 會計法§96 內部審核之範圍如左： 一、財務審核：謂計畫、預算之執行與控制之審核。 二、財物審核：謂現金及其他財物之處理程序之審核。 三、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。 會計法§97 內部審核之實施，兼採書面審核與實地抽查方式，並應規定分層負責，劃分辦理之範圍。 會計法§98 會計人員為行使內部審核職權，向各單位查閱簿籍、憑證暨其他文件，或檢查現金、財物時，各該負責人不得<u>隱匿</u>或拒絕。遇有疑問，並應為詳細之答復。 會計人員行使前項職權，遇必要時，得報經該機關長官之核准，封鎖各項有關簿籍、憑證或其他文件，並得提取其一部或全部。 會計法§100 各機關會計人員對於財物之訂購或款項之預付，經查核與預算所定用途及計畫進度相合者，應為預算之保留。關係經費負擔或收入一切契約，及<u>大宗</u>動產、不動產之買賣契約，非經會計
--	--

	人員事前審核簽名或蓋章，不生效力。 會計法§102 各機關會計人員審核原始憑證，發現有左列情形之一者，應拒絕簽署： 一、未註明用途或案據者。 二、依照法律或習慣應有之主要書據缺少或形式不具備者。 三、應經招標、比價或議價程序始得舉辦之事項，而未經執行內部審核人員簽名或蓋章者。 四、應經機關長官或事項之主管或主辦人員之簽名或蓋章，而未經其簽名或蓋章者。 五、應經經手人、品質驗收人、數量驗收人及保管人簽名或蓋章而未經其簽名或蓋章者；或應附送品質或數量驗收之證明文件而未附送者。 六、關係財物增減、保管、移轉之事項時，應經主辦經理事務人員簽名或蓋章，而未經其簽名或蓋章者。 七、書據之數字或文字有塗改痕跡，而塗改處未經負責人員簽名或蓋章證明者。 八、書據上表示金額或數量之文字、號碼不符者。 九、第三款及第五款所舉辦之事項，其金額已達稽察限額之案件，未經依照法定稽察程序辦理者。 十、其他與法令不符者。 前項第四款規定之人員，得由各機關依其業務規模，按金額訂定分層負責辦法辦理之。 會計法§99 各機關主辦會計人員，對於不合法之會計程序或會計文書，應使之更正；不更正者，應拒絕之，並報告該機關主管長官。 前項不合法之行為，由於該機關主管長官之命令者，應以書面聲明異議；如不接受時，應報告該機關之主管上級機關長官與
--	--

	其主辦會計人員或主計機關。 不為前二項之異議及報告時，關於不合法行為之責任，主辦會計人員應連帶負之。
	審計法§17 （不法行為之報告義務） 審計人員發覺各機關人員有財務上不法或不忠於職務上之行為，應報告該管審計機關通知各該機關長官處分之，並得由審計機關報請監察院依法處理；其涉及刑事者，應移送法院辦理，並報告於監察院。
	審計法§41 （就地審核範圍之決定） 審計機關派員赴各機關就地辦理審計事務，得審度其內部控制實施之有效程度，決定其審核之詳簡範圍。
	審計法§60（成本查核） 各機關營繕工程及定製財物，其價格之議定，係根據特定條件，按所需實際成本加利潤計算者，應於合約內訂明；審計機關得派員就承攬廠商實際成本之有關帳目，加以查核，並將結果通知主辦機關。
	審計法施行細則§42 之 1 審計機關依本法第五十九條第一項規定，對於各機關採購之規劃、設計、招標、履約、驗收及其他相關作業之隨時稽察，得就採購全案或各該階段作業之全部或一部稽察之。 審計機關辦理隨時稽察時，應注意左列事項： 1. 採購是否依照預算程序辦理。 2. 採購有無依照法定程序及契約、章則規定辦理。 3. 採購之執行績效。

	4. 採購制度、法令及相關內部審核規章之建立情形。 5. 內部控制實施之有效程度。 6. 政府採購主管機關及相關機關之監督考核情形。 7. 其他與採購有關事項。」
	內部審核處理準則§3 本準則所稱內部審核，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績效之查核，以協助各機關發揮內部控制之功能。 各機關實施內部審核，應由會計人員執之。但涉及非會計專業規定、實施或技術事項，應由主辦部門負責辦理。
	內部審核處理準則§4：「內部審核之範圍如下： 1. 財務審核：謂計畫、預算之執行與控制之審核，包括預算審核、收支審核及會計審核。 2. 財物審核：謂現金及其他財物之處理程序之審核，包括現金審核、採購及處分財物審核 3. 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。 前項第一款、第二款預算審核、收支審核、會計審核、現金審核、採購及處分財物審核之定義如下： 1. 預算審核：業務計畫及預算之執行與控制審核。 2. 收支審核：有關各項業務收支數字之勾稽與查核。 3. 會計審核：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：現金票與證券等處理手續及保管情形之查核。 5. 採購及處分財物審核：工程之定作、財物之買受、定製、承租、勞務之委任或僱傭（以下簡稱採購）程序及處分財物程序之審核。」
	內部審核處理準則§5：「各機關內部審核之實施，兼採書面審核

	與定期或不定期實地抽查方式，並按下列原則分層負責，劃分辦理之範圍： 一、各機關本身之報表、憑證及簿籍，由各機關會計單位指定審核人員負責審核，並接受上級主管機關派員抽查。 二、各機關內部單位憑證帳表之複核及現金、票據、證券及其他財物之查核，由各機關會計單位或指定辦理會計人員負責。 三、各機關所轄各分支機關經管現金、票據、證券及其他財物之查核，由各機關會計單位負責。」 四、內部審核處理準則§15：「各機關主辦會計人員，對於不合法之會計程序或會計文書，應使之更正，不更正者，應拒絕之，並報告該機關長官。 五、前項不合法之行為，由於該機關長官之命令，應以書面聲明異議；如不接受時，應報告該機關之主管上級機關長官與其主辦會計人員或主計機關。 不為前二項之異議及報告時，關於不合法行為之責任，各機關主辦會計人員應連帶負之。
	內部審核處理準則§24 各機關會計人員審核採購及處分財物時，應注意下列事項： 1. 採購案件有無預算及是否與所定用途符合，金額是否在預算範圍內，有否事前依照規定程序辦妥申請核准手續。 2. 經常使用之大宗材料與用品是否由主管單位視耗用情形統籌申請採購，核實配發使用。 3. 辦理採購案件是否依照政府採購法規定程序辦理。 4. 承辦採購單位是否根據陳經核准之申請辦理採購。在招標前，有否將招標須知、契約草案，先送會計單位審核。 5. 會計單位審核前款文件時，應注意契約草案所載之事項是否依採購契約要項規定辦理。 6. 各種財物之登記與管理是否依照有關規定辦理，保管是否妥

	善，是否按期盤點，盤點之數量是否與帳冊相符。珍貴動產不動產之管理有無依規定辦理。購置之財物，有無閒置及呆廢情形。 7. 財物報廢之處理程序是否符合規定，廢品是否即時處理。財物已屆滿使用年限，其外形、品質均甚完好，且具使用價值者，不得任意廢棄，仍應設帳管制。 8. 處分財物是否事先辦妥陳准手續，經辦處分財物人員不得主持驗交工作。
	內部審核處理準則§25 各機關主（會）計單位指派之監辦人員會同監辦公告金額以上採購之開標、比價、議價、決標及驗收，依機關主（會）計單位會同監辦採購辦法之規定辦理。監辦人員辦理未達公告金額採購之監辦，依未達公告金額採購監辦辦法之規定辦理。
	政府採購法§12 機關辦理查核金額以上採購之開標、比價、議價、決標及驗收時，應於規定期限內，檢送相關文件報請上級機關派員監辦；上級機關得視事實需要訂定授權條件，由機關自行辦理。 機關辦理未達查核金額之採購，其決標金額達查核金額者，或契約變更後其金額達查核金額者，機關應補具相關文件送上級機關備查。 查核金額由主管機關定之。
	政府採購法§13 機關辦理公告金額以上採購之開標、比價、議價、決標及驗收，應由其主（會）計及有關單位會同監辦。 未達公告金額採購之監辦，依其屬中央或地方，由主管機關、直轄市或縣（市）政府定之。未另定者，比照前項規定辦理。公告金額應低於查核金額，由主管機關參酌國際標準定之。

	政府採購法§14 機關不得意圖規避本法之適用，分批辦理公告金額以上之採購。其有分批辦理之必要，並經上級機關核准者，應依其總金額核計採購金額，分別按公告金額或查核金額以上之規定辦理。
	政府採購法§71 機關辦理工程、財物採購，應限期辦理驗收，並得辦理部分驗收。 驗收時應由機關首長或其授權人員指派適當人員主驗，通知接管單位或使用單位會驗。 機關承辦採購單位之人員不得為所辦採購之主驗人或樣品及材料之檢驗人。 前三項之規定，於勞務採購準用之。
	政府採購法§72 機關辦理驗收時應製作紀錄，由參加人員會同簽認。驗數結果與契約、圖說、貨樣規定不符者，應通知廠商限期改善、拆除、重作、退貨或換貨。其驗收結果不符部分非屬重要，而其他部分能先行使用，並經機關檢討認為確有先行使用之必要者，得經機關首長或其授權人員核准，就其他部分辦理驗收並支付部分價金。 驗收結果與規定不符，而不妨礙安全及使用需求，亦無減少通常效用或契約預定效用，經機關檢討不必拆換或拆換確有困難者，得於必要時減價收受。其在查核金額以上之採購，應先報經上級機關核准；未達查核金額之採購，應經機關首長或其授權人員核准。 驗收人對工程、財物隱蔽部分，於必要時得拆驗或化驗。
	政府採購法§73

	工程、財物採購經驗收完畢後，應由驗收及監驗人員於結算驗收證明書上分別簽認。 前項規定，於勞務驗收準用之。
--	--