

國立臺灣大學社會科學院政治學系  
政府與公共事務碩士在職專班



碩士論文

Department of Political Science

College of Science

National Taiwan University

Master Thesis

中央行政機關強化內部控制之研究  
The Strengthening of Internal Controls  
in the Executive Branch

林美杏

Mei-Hsing Lin

指導教授：蘇彩足博士

Advisor: Tsai-Tsu Su, Ph.D

中華民國 107 年 8 月

August 2018





國立臺灣大學碩士學位論文  
口試委員會審定書

中央行政機關強化內部控制之研究

The Strengthening of Internal Controls in the  
Executive Branch

本論文係 林美杏 君（ P03322021 ）在國立臺灣大學政治學系完成之碩士學位論文，於民國107年7月31日承下列考試委員審查通過及口試及格，特此證明

口試委員：

蘇

新

足

（簽名）

（指導教授）

陳維士

郭昱瑩



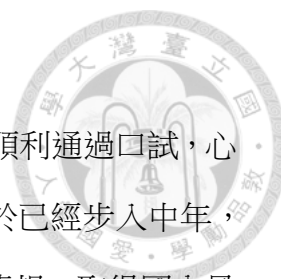
## 謝 辭

能夠提筆寫謝辭的同時，也代表著這篇論文終於完成並且順利通過口試，心中除了有難以言喻的激動及暢快感外，更多是滿滿的感恩。對於已經步入中年，必須兼顧家庭、工作及課業的我來說，實現一個年輕時未竟的夢想－取得國內最高學府臺大碩士學位，這個過程雖然艱辛，卻也充滿甜美的回憶，回首這一路走來，上課、準備考試及繳交報告，乃至於論文的撰寫，不斷地考驗著自己的體力、智力及耐力，然而這段時間裡，給予我指導、協助或支持的師長、朋友、同學、同事及家人，更是我完成學業最強而有力的後盾，藉此機會向各位表達我最誠摯的謝意。

首先要感謝的是我最敬愛的論文指導教授蘇彩足老師，優雅睿智的談吐、親切溫暖的關懷，令人如沐春風，同時在課業或待人處事上的教誨與啟發，亦讓我獲益良多，尤其對於本篇論文的撰寫給我偌大的揮灑空間，並適時指導及鼓勵，使我能順利完成研究；其次，承蒙歐進士教授及郭昱瑩教授兩位口試審查委員的提點及指導，除了對論文大綱的撰擬方向給予精闢中肯的建議外，也在最後論文內容的鋪陳表達上提供諸多寶貴意見，使我的論文能夠修正的更臻完善。

再者，本論文的研究過程中涉及許多機關實務執行資料的蒐集分析，在此特別感謝提供資料及接受訪談的工作夥伴及朋友們，以及同事友聰協助聯絡及邀約訪談對象、惠伶與俞賢幫忙檢視國外文獻資料，幸芳在論文繕打與編排上的援助，還有葉仁細心準備論文口試茶點與佈置會場等事宜；此外，同學惠玲、學妹惠莉在論文口試、提交與印製審定文本等相關經驗的傾囊相授，以及同門師兄超哥及瑞淵、同學彥豪、學妹室珍的加油打氣，謝謝你們的熱心協助及鼓勵，讓我這趟學習旅程得以開花結果並劃下完滿的句點。

最後，感謝我的先生智宏，以及公公、婆婆的體諒與包容，不管是在上課或論文撰寫期間，對於家務及孩子照顧無條件的付出，還有精神上的支持，使我能夠無後顧之憂地完成學業。另外，我的兒子仕育，雖然度過了許多個缺少媽媽的



陪伴的週末假日，卻總是向我展露最真誠的童稚笑顏及給予溫暖的問候和關心，不時撫慰我疲憊的身體和心靈，謝謝你寶貝！還有兩年來專班授課的師長、一起共度充實又歡樂校園生活的第十四屆同學們、行政院主計總處的長官與同事，以及所有曾經幫助我的朋友，謝謝你們！



論文題目：中央行政機關強化內部控制之研究 論文頁數：232

所 組 別：政治 系(所) 政府與公共事務 組 (學號：p03322021)

研 究 生：林美杏 指導教授：蘇彩足博士

關 鍵 字：內部控制、風險評估、自行評估、內部稽核、風險管理

### 論文提要內容：

內部控制為風險管理、政府效能與公共治理之重要基石，中央行政機關原本已有相關內部管控機制，惟部分機關執行不夠落實，時有重大違失發生，為協助中央行政機關建立及執行有效內部控制，行政院於 2010 年底籌組成立跨部會小組推動強化行政機關內部控制工作，截至 2016 年底，內部控制規制已趨於完備，該小組完成階段性任務後裁撤，續由機關自主管理。

本研究旨在探討我國政府內部控制架構及相關規範之內涵，以及中央行政機關依上開規定執行內部控制工作之實況，透過文獻分析、參與觀察、深度訪談及跨國比較等研究方法，綜整分析後發現美加澳三國均有相關法律作為實施內部控制之依據，且均設有專責內部稽核單位，有利於內部控制之落實推動及發揮其功能；又美、澳兩國近年來進一步將政府內部控制連結風險管理及績效管理，並推展至公共治理領域，以提升政府治理效能，值得我國借鏡。另行政院所訂內部控制規範雖大致完備，惟適用對象及拘束力有所侷限，且內部控制與其他管考機制亟待整合簡化；至於機關執行則存有（一）風險評估作業有待落實深化；（二）內部控制機制以防弊為主，跨機關間內部控制有待檢討強化；（三）內部控制自行評估仍具一定程度監督效果，惟實務作業易流於形式；（四）內部稽核尚未能有效發揮功能；（五）內部控制聲明書對機關實施內部控制具有正面影響，惟外界關注程度不高；（六）控制環境有待持續強化，機關同仁尚未能感受內部控制執行效益等情形。

最後，本研究對我國中央行政機關內部控制有效落實運作提出具體建議，其中在法令規範方面應簡化內部控制相關作業，適度賦予機關執行彈性；並儘速推動整合內部控制、風險管理及績效管理制度；至機關執行層面應採行作法包括：（一）型塑良好控制環境；（二）落實及深化風險評估作業；（三）結合資訊系統簡化精進業務流程，並強化跨機關控制機制；（四）加強資訊溝通，結合內部控制強化行政透明；（五）持續精進與落實內部控制監督作業；（六）主管機關應落實督導責任並採取有效管理作為。





## ABSTRACT

### THE STRENGTHENING OF INTERNAL CONTROLS IN THE EXECUTIVE BRANCH

by

MEI-HSING LIN

August 2018



ADVISOR(S): TSAI-TSU SU, Ph. D.

DEPARTMENT: POLITICAL SCIENCE

MAJOR: GOVERNMENT AND PUBLIC AFFAIRS

DEGREE: MASTER OF ARTS

KEY WORD: Internal Control; Risk Assessment; Self -Assessment; Internal Audit;  
Risk Management

Internal control is the important cornerstone of government risk management, performance management and public governance. The central executive departments already have the relevant internal control mechanism. However, as the internal control of some of the departments is not thoroughly executed, major problems might occur. Therefore, in order to assist the construction and execution of effective internal control in the central executive departments, the Executive Yuan has established a cross-departmental team for internal control by the end of 2010. By the end of 2016, since the regulations for the internal control mechanism were near completion, the team disbanded upon completion of its short-term objectives, followed-up with self-management by the department itself.

This study focused on and explored the implication of the structure and relevant regulations of Taiwan government's internal control and the actual implementation of the above-mentioned regulations of central executive departments. Upon comprehensive analysis of research methods such as the literature analysis, participation in observation, in-depth interview and cross-country comparison, the study found that the implementation of internal control in the USA, Canada and Australia all three countries was based on relevant legal acts, with an internal audit unit formed solely responsible for which. Such units can help promote the implementation of internal control to perform its designed functions. Looking into the promotion of internal control in the USA and Australian governments, the system is increasingly linked with risk management and performance management in recent years, also expanded to the public governance aspect for improving governmental governance, which is something Taiwan should learn from. Furthermore, the study found that the governmental internal control regulations set by the Executive Yuan are

near completion. However, limitations exist in applicable targets and the level of constraints. The internal control and other management mechanisms are yet to be integrated and simplified; as for the actual implementation of government departments, the data collected shows that: (1) the implementation of risk assessment is yet to be deepened; (2) the internal control mechanism is mainly for prevention, cross-departmental internal control is yet to be examined for deepening; (3) self-assessment on internal control still composes a certain degree of monitoring, however, the implementation of which can easily fall to that of a superficial one; (4) the current internal audit is yet to function properly; (5) internal control statements can have a positive impact on the implementation of internal control within departments, however, they only attract a relatively low amount of attention from outside of the department; (6) the control environment is yet to be consistently enhanced, as employees within the departments are not yet able to feel the benefits brought by the execution of internal control.

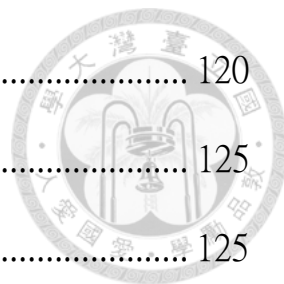
Lastly, this research provided actual suggestions for the effective functioning of internal control for Taiwan's central executive departments. In terms of legal regulations, researchers suggested simplifying the operations of internal control, providing the execution a certain level of flexibility during execution; at the same time, the departments shall promote integration of the internal control, risk management and performance management mechanism as soon as possible; as for departmental execution, suggestions include: (1) construct an easily control environment; (2) implement and deepen risk assessment; (3) combine information systems to simplify process of operation, while enhancing cross-departmental control mechanism; (4) strengthen information and communication, paired with internal control to enhance administrative transparency; (5) continue to refine and implement internal control monitoring activities; (6) competent authorities shall be responsible for supervision of internal control, and adopt effective management.

# 目錄



第一章 緒論 .....	1
第一節 研究背景與動機.....	1
第二節 研究目的 .....	6
第三節 研究方法 .....	6
第四節 文獻探討 .....	9
第二章 內部控制架構體系 .....	17
第一節 內部控制之意涵.....	17
第二節 內部審核、內部稽核與內部控制之關係.....	24
第三節 內部控制、風險管理與公共治理之關係.....	29
第三章 各國政府內部控制制度之比較 .....	35
第一節 我國中央行政機關內部控制制度.....	35
第二節 美國政府內部控制制度 .....	48
第三節 加拿大政府內部控制制度 .....	53
第四節 澳洲政府內部控制制度 .....	58
第五節 小結.....	63
第四章 機關實施內部控制之探討.....	73
第一節 個案機關簡介 .....	73
第二節 內部控制制度之設計 .....	75
第三節 內部控制自行評估.....	99
第四節 內部稽核 .....	105
第五節 內部控制聲明書之簽署 .....	118

第六節 實施影響檢討 .....	120
第五章 結論與建議 .....	125
第一節 研究發現 .....	125
第二節 研究建議 .....	129
第三節 研究限制與未來研究建議 .....	136
參考文獻 .....	137
附錄一 訪談大綱 .....	145
附錄二 深度訪談紀錄 .....	147
附錄三 政府內部控制制度設計原則 .....	205
附錄四 政府內部控制監督作業要點 .....	221
附錄五 政府內部控制聲明書簽署作業要點 .....	231



# 表目次



表 1-1	2000-2010 年間行政院頒行與政府內部控制有關規定一覽表	1
表 1-2	政府原有稽核評估職能一覽表	3
表 1-3	深度訪談對象一覽表	8
表 2-1	COSO 內部控制整合架構（2013 年版）五大要素與總體原則	21
表 2-2	公部門內部稽核獨立性與客觀性標準	28
表 3-1	政府內部控制制度共通性作業範例一覽表	42
表 3-2	政府內部控制制度共通性作業跨職能整合範例一覽表	43
表 3-3	各國政府內部控制制度之比較	68
表 4-1	內部控制小組設置及運作情形	74
表 4-2	A 機關風險影響程度評量指標	76
表 4-3	A 機關風險發生機率評量指標	76
表 4-4	A 機關風險項目彙總表（摘錄）	76
表 4-5	A 機關風險評估及處理表（摘錄）	77
表 4-6	V 機關影響敘述分類表	79
表 4-7	V 機關機率敘述分類表	79
表 4-8	V 機關風險項目彙總表（摘錄）	80
表 4-9	V 機關風險評估及處理表（摘錄）	80
表 4-10	I 機關影響之敘述分類表	83
表 4-11	I 機關機率之敘述分類表	83
表 4-12	I 機關風險項目彙總表（摘錄）	84
表 4-13	I 機關風險評估及處理表（摘錄）	85
表 4-14	T 機關影響之敘述分類表	88
表 4-15	T 機關機率之敘述分類表	88
表 4-16	T 機關風險項目彙總表（摘錄）	89

表 4-17	T 機關風險評估及處理表 (摘錄)	90
表 4-18	自行評估結果統計表	102
表 4-19	A 機關內部控制自行評估缺失項目追蹤表(摘錄)	103
表 4-20	I 機關內部控制自行評估缺失項目追蹤表(摘錄)	103
表 4-21	個案機關內部稽核執行情形統計表	109
表 4-22	V 機關 2017 年度稽核結果(摘錄)	110
表 4-23	A 機關 2015 年度稽核結果(摘錄)	111
表 4-24	I 機關 2016 年度稽核結果(摘錄)	112
表 4-25	T 機關 2017 年度稽核結果(摘錄)	112

## 圖目次

圖 1-1	1992 年版與 2013 年版 COSO 內部控制整合架構	20
圖 2-1	治理要素關係圖	33
圖 3-1	我國政府內部控制觀念架構圖	37
圖 3-2	政府內部控制制度設計流程圖	41
圖 3-3	加拿大政府衛生部內部控制制度	55



# 第一章 緒論

## 第一節 研究背景與動機

全球化及知識經濟的浪潮下，國際政經環境快速變遷，各國政府面臨的治理問題日益複雜，民眾對政府部門提供優質公共服務之期待亦愈趨殷切，為因應上述內外治理環境的嚴峻挑戰，有賴良好的管理制度妥善管控施政風險，並使治理機制發揮功能。

對政府部門而言，內部控制之功能，在於透過機關內部各項業務之控管及評核機制，協助員工履行職責，防止錯誤及舞弊之發生，並降低機關所面臨之風險，以合理確保機關管理運作之有效性及達成施政目標。基於內部控制之重要性，多年來行政院相關權責主管機關雖陸續訂頒「健全財務秩序與強化內部控制實施方案」等規定（如表 1-1），要求各機關應建立相關內部控制機制，強化內部管理功能；此外，各機關亦透過施政管考、資訊安全稽核、政風查核、政府採購稽核、工程施工查核、人事考核、內部審核及事務管理工作檢核等 8 項稽核評估職能（以下簡稱稽核評估職能）實施稽核或評估（如表 1-2），並由上開職能權責主管機關各自就職掌業務進行督導，以維持內部控制有效運作。

表 1-1 2000-2010 年間行政院頒行與政府內部控制有關規定一覽表

規定名稱	訂(修)頒日期	主要內容
健全財務秩序與強化內部控制實施方案	2000.2.9 函頒 2001.3.27 修正 (註 1)	請各機關建立有效內部控制機制。
行政機關風險管理推動方案	2005.8.8 函頒 (註 2)	為培養各機關風險意識、促使其清楚瞭解與管理施政之主要風險，以形塑風險管理文化，提升風險管理能量，有效降低風險發生之可能性。94 年底各部會提報 3 至 5 項風險，並針對其中 1 項風險，建立風險管理機制；95 年底各部會完成組織風險圖像之建立；96 年

		底各部會完成建構該機關的整合性風險管理機制。
行政院所屬各機關風險管理及危機處理作業基準	2008.12.8 函頒	請各機關持續營造良好的行政機關風險管理環境，建置整合性風險管理機制，並強化危機事件之預警、應變及復原。
加強財務控管及落實會計審核方案	2008.9.25 函頒 (註 1)	請各機關檢討改善現存各項缺失，並維持有效之管控機制。
強化中程計畫預算作業促進資源有效運用方案	2009.1.21 函頒 (註 3)	請各機關提升財務效能及有效運用資源。
強化特種基金預算管理提升營運效能方案	2009.1.22 函頒 2012.7.20 修正	
國家廉政建設行動方案	2009.7.8 函頒 2016.8.24 第 3 次修正	請各機關加強內部控制機制，針對風險較高之業務實施稽核。
提升政府財務效能方案	2009.3.9 函頒 2013.6.24 第 4 次修正	請各機關有效增裕收入及減少不經濟支出，提升政府整體財務績效。
整合服務效能躍升方案	2010.7.9 函頒 (註 4)	請各機關強化內部管理，簡化表單及行政流程，減少申辦案件核章，提升行政效能。
整合服務效能躍升 101 年續階方案	2012.3.2 函頒 (註 4)	

註：

- 1.行政院業於 2010 年底成立「行政院內部控制推動及督導小組」，並陸續訂定「強化內部控制實施方案」及相關規定，為免相同（近）事項重複規範，故「健全財務秩序與強化內部控制實施方案」及「加強財務控管及落實會計審核方案」分別於 2014 年 4 月 14 日及 2016 年 7 月 11 日停止適用。
- 2.已於 2008 年 4 月 1 日停止適用。
- 3.2012 年 7 月訂定之「預算編製作業落實零基預算精神實施方案」係整合、強化現有預算編製作業，以及增列具體作業方式、管考與獎勵機制等，已將「強化中程計畫預算作業促進資源有效運用方案」之內容納入規範，為免重複，故該方案停止適用。
- 4.整合服務效能躍升方案實施期程至 2011 年 12 月 31 日止，整合服務效能躍升 101 年續階方案實施期程至 2012 年 12 月 31 日止。

資料來源：本研究參考行政院主計總處網站資料整理。



表 1-2 政府原有稽核評估職能一覽表

稽核評估項目	權責機關	各機關主辦單位	主要法令	稽核評估內容	主要目的
1. 施政管考	國家發展委員會	研考(綜合規劃)單位	行政院所屬各機關個案計畫管制評核作業要點、管制考核業務查證實施要點	個案計畫(年度施政計畫所列重要計畫項目等計畫)管制及評核。	提升個案計畫施政績效。
2. 資訊安全稽核	行政院資通安全辦公室	資訊及政風單位	行政院國家資通安全會報設置要點、本院及所屬各機關資訊安全管理要點	資訊機密維護及稽核使用管理。	保障資訊資產安全。
3. 政風查核	法務部廉政署	政風單位	政風機構人員設置管理條例及其施行細則、政風業務督導考核實施要點	具有貪瀆風險業務之清查、貪瀆與不法事項之處理、政風業務督導考核。	遵循法令規定、預防貪瀆不法、推動行政程序透明。
4. 政府採購稽核	行政院公共工程委員會	部會組成之採購稽核小組	政府採購法、採購稽核小組組織準則、採購稽核小組作業規則	工程定作、財物買受、定製、承租及勞務委任或僱傭等採購之稽核。	強化政府採購作業、確保採購品質。
5. 工程施工查核	行政院公共工程委員會	部會組成之工程施工查核小組	政府採購法、工程施工查核小組組織準則、工程施工查核小組作業辦法	公共工程之品質管理制度、施工品質及施工進度等事宜之查核。	提升公共工程品質、確依進度完成。
6. 人事考核	行政院人事行政總處	人事單位	行政院所屬各級人事機構人員設置管理要點、中央政府機關員額管理辦法、行政院及所屬各機關公務人員平時考核要點	人事機構業務績效考核、員額評鑑、公務人員平時考核。	人力資源合理配置及妥適管理。
7. 內部審核	行政院主計總處	主(會)計單位	主計機構人員設置管理條例、會計法、內部審核處理準則	主計業務督導考核、財務審核、財物審核、工作審核。	財務收支審核，提升經費使用效能及避免浪費。
8. 事務管理工作檢核	財政部(國庫署、國有財產署)、行政院主計總處、交通部、內政部(營建署、消防署)、行政院人事行政總處	總務(秘書)單位	出納管理手冊、國有公用財產管理手冊、物品管理手冊、車輛管理手冊、辦公處所管理手冊、宿舍管理手冊、安全管理手冊、工友管理要點	出納、國有公用財產、物品、車輛、辦公處所、宿舍、安全及工友等 8 項管理工作之檢核。	保障資產安全、提升工作效率。

資料來源：政府內部控制之推動(2015)，行政院主計總處電子書平台（行政院主計總處網站 [www.dgbas.gov.tw](http://www.dgbas.gov.tw)）

從前述規範面觀之，行政機關原有內部控制係由相關權責主管機關就財務、廉政或效能等個別特定面向加以規範，其中風險管理相關規範著重強調由機關形塑風險管理文化及建立整合性風險管理機制，惟未明訂抑減風險（例如運用內部控制機制控管風險）之具體作法供機關實務操作參考；另從機關內部控管機制之實際運作情形來看，行政機關並未設置專責之內部稽核部門，但實際從事內部稽核相關工作者包含研考、人事、政風、會計等人員，稽核職責分散、缺乏整合（賴森本，2003；陳慶財，2005），且部分機關因執行不夠落實，時有重大違失案件發生，<sup>1</sup>依審計部中央政府、各直轄市及縣市總決算審核報告，2007 至 2009 年度涉有違失案件遭處分人數，平均每年度達 1,469 人，斷傷政府形象及公信力甚鉅。此外，審計部於民國 97 及 98 年度中央政府總決算審核報告亦提出「政府機關內部控制制度整體架構尚未確立，部分機關發生施政效能不彰及弊端情事，允宜積極研謀妥處」（審計部，2008：乙-12）、「建構健全之內部控制機制刻不容緩，允宜積極推動辦理，以確實強化各機關內部稽（審）核功能」（審計部，2009：乙-14）等意見，建議行政部門建立及實施內部控制制度。

為協助中央行政機關建立及執行有效內部控制，行政院於 2010 年底籌組成立跨部會之內部控制推動及督導小組，由行政院秘書長擔任召集人，行政院主計總處負責幕僚作業，除融合美國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）發布之「內部控制整合架構」（Internal Control-Integrated Framework），以及考量政府執行公權力特性，創建我國政府內部控制觀念架構外，並擘劃、協調及推動強化內部控制各項工作，包括責由行政院所屬一級部會及其所屬機關組設內部控制推動單位進行縱向督導，加強跨機關與機關內部不同單位（職能）間的橫向聯繫及統合，並以逐級分工方式推動設計及維持有效內部控制制度、監督內部控制實施情形、簽署內部控制聲明書，以及辦理內部控制考評獎勵等作法，輔導機關運用內部控制善加控管施政風險，迄至 2016 年底已訂頒多項規範供各機關

---

<sup>1</sup>97 年爆發巴紐外交公款侵吞案，外交部與巴布亞紐幾內亞洽談建立全面外交關係，兩國官員商議多次後，巴紐無意建交，惟外交部預計給予巴布亞紐幾內亞的外交援助款 3,000 萬美元，遭仲介中間人私吞，時任外交部部長黃志芳辦理建交案未切實評估風險並進行控管致肇生重大弊案，遭監察院彈劾。

(<https://zh.wikipedia.org/wiki/%E5%B7%B4%E7%B4%90%E5%A4%96%E4%BA%A4%E5%85%AC%E6%AC%BE%E4%BE%B5%E5%90%9E%E6%A1%88>。)。

(<http://www.appledaily.com.tw/realtime/news/article/new/20160707/902825/>)

依循辦理，且自 2013 年起分階段推動機關試辦簽署內部控制聲明書，已分別輔導 18、64 及 118 個機關完成簽署 2013、2014 及 2015 年度內部控制聲明書，2017 年擴大推動已完成組織調整之 650 個機關簽署 2016 年度內部控制聲明書，並要求行政院及所屬各機關於 2018 年全面簽署 2017 年度內部控制聲明書。

基於政府內部控制相關規制業趨於完備，各機關亦逐步將內部控制納入常態運作，行政院於 2016 年 12 月 29 日以院授主綜規字第 1050600782 號函裁撤行政院內部控制推動及督導小組，<sup>2</sup>並停止適用「行政院內部控制推動及督導小組設置要點」、「強化內部控制實施方案」及「政府內部控制考評及獎勵要點」，另為強化機關自主管理，落實逐級督導責任，提出相關配套作法如下：

*推動各機關全面簽署內部控制聲明書：請行政院所屬一級機關針對所屬機關遇有未落實辦理風險評估、外界關注事項、簽署部分有效或少部分有效類型內部控制聲明書等，應綜合評估對所屬機關內部控制之影響程度，採取例外管理，包括要求所屬機關於期限內就特定議題提出檢討改善情形或前往實地督導等；主管機關及其所屬機關如發生內部控制重大缺失及執行情形不佳等，行政院將責成主管機關進行檢討，並由行政院主計總處邀集相關機關研商，或由行政院主計總處會同相關權責機關實地瞭解提供意見等，如有重大須協調事項，行政院將召開專案會議處理。另為利各機關加強控管各項施政風險，國家發展委員會與主計總處共同研議整合風險管理及內部控制相關規範，請各機關適時整併現行風險管理小組及內部控制小組，將風險管理及內部控制融入機關日常作業中。*

鑒於前述我國中央行政機關內部控制規制之建立，乃我國施政管理制度之重大變革，其他先進國家如美國、加拿大及澳洲等國參考美國 COSO 之「內部控制整合架構」等研究報告，發展建構其公部門內部控制制度均早於我國，渠等國家政府內部控制規制之設計及實施經驗是否可供借鏡，以及我國中央行政機關內部控制規制是否有需檢討改進之處，頗值得探究。

另考量內部控制係組織自主管理事項，縱使相關機制或規範已合宜完備，倘若員工未能依規制落實執行，仍無法發揮其應有之功能，因此本研究亦希望透過檢討分析中央行政機關推動內部控制工作情形，就機關實務執行上如何促使全體

<sup>2</sup>立法院預算中心民國 106 年度中央政府總預算案整體評估報告就行政院設置多個任務編組，為避免組織疊床架屋並擲節人力物力，提出宜全面檢討存續必要性之意見（參考立法院網站 [http://www.ly.gov.tw/06\\_lyacc/search/accOutlineList.action?id=25557](http://www.ly.gov.tw/06_lyacc/search/accOutlineList.action?id=25557)）。立法院第 9 屆第 2 會期內政委員會嗣於 105 年 10 月 31 日召開第 9 次會議審查 106 年度中央政府總預算案關於行政院主管收支部分，通過立法委員賴瑞隆、李俊俤等人提案並作成決議，請行政院就 61 個任務編組業務執行情形重行檢討予以整併或裁撤，於 6 個月內向內政委員會專案報告，並於 1 年內完成。行政院於 105 年 11 月 9 日召開行政院任務編組檢討調整作業會議，其中針對行政院內部控制推動及督導小組部分，因考量該小組已完成階段任務，後續宜由機關落實自主管理，故決議予以裁撤。

<sup>3</sup>所稱主管機關即中央二級行政機關。

員工落實執行以維持內部控制持續有效運作，提出建議供政府機關參考。



## 第二節 研究目的

基於前述背景說明及研究動機，本研究以行政院 2010 年起推動強化中央行政機關內部控制為研究主題，並將其所建構行政機關內部控制架構及規範，以及機關在此架構規範下實際執行情形列為本研究之研究重點，因此本研究希望達成下列目的：

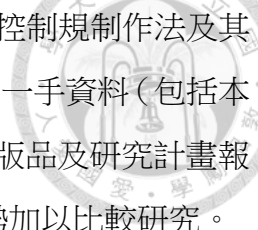
- 一、探討我國中央行政機關內部控制架構及相關規範之內涵，並與美、加、澳等國家政府內部控制規制進行比較分析，以擷取值得我國借鏡參考之作法。
- 二、探討中央行政機關依行政院所訂規制及作法執行內部控制工作之實際狀況及所遭遇問題。
- 三、根據上述研究結果評估現有內部控制相關規制與作法是否有需再檢討改進之處，以及就機關實務執行時如何落實內部控制並維持其有效運作，提出建議供政府機關參考。

## 第三節 研究方法

本研究所採取的研究方法，包括文獻探討法、參與觀察法、深度訪談法及跨國比較法 4 種，說明如下：

### 壹、文獻分析法

本研究將蒐集國內外內部控制、內部稽核理論之專書、期刊文章、研究報告、法令規定、網站資料，以及我國中央行政機關內部控制推動單位提供之初級與次級資料進行分析。首先本研究有關文獻回顧的部分係就探討我國政府內部控制為主題之博碩士論文、期刊文章及官方研究報告進行整理，以歸納前人之研究成果做為本研究之基礎；其次，透過搜尋國外政府網站資料、公務人員出國報告、期刊及國際組織研究報告等國外文獻資料加以整理檢視，以掌握國



際間政府內部控制之發展脈絡。至於我國中央行政機關內部控制規制作法及其推動情形，則以筆者參與推動內部控制工作機會所取得之第一手資料（包括本研究所擇選機關實際執行內部控制相關作業資料）、政府出版品及研究計畫報告等相關資料進行分析，並與國際公部門內部控制發展趨勢加以比較研究。

## 貳、參與觀察法

筆者在行政院主計總處服務多年，目前所任職部門係負責辦理政府內部控制制度之綜合規劃、研究發展與推動及督導等事宜，因此對於行政院推動強化中央行政機關內部控制之歷程有深入之瞭解，並參與執行行政院主計總處內部控制與內部稽核工作，將藉由筆者實際參與之經驗與觀察，蒐集本研究所需資料對欲探討之問題加以分析並提出建議。

## 參、深度訪談法

為瞭解機關內部控制實施情形，以及在執行過程中所遭遇的問題與挑戰，本研究將採半結構式訪談方式進行，<sup>4</sup>訪談時以訪談大綱（詳附錄一）作為訪談之指引，但在訪談進行過程中，對訪談內容保有彈性處理之空間，可視實際狀況調整訪談大綱的順序或提問的內容，以利探知受訪者的感受、認知與想法。至訪談對象部分，係以立意抽樣法<sup>5</sup>選擇部分參與本研究探討分析內部控制工作執行實況之個案機關內部控制業務相關人員，並以涵蓋不同單位或不同官職等人員為原則，共計 10 人，訪談名單如表 1-3，訪談前先寄發邀請函，獲受訪者同意後安排訪談時間，並以電子郵件寄送訪談大綱內容，同時預為事先做好相關調查準備工作，包括蒐整受訪者服務機關基本資料等，訪談完成後做成訪談紀錄（詳附錄二），並與受訪者確認後，再據以歸納整理分析。

---

<sup>4</sup>半結構式訪談又稱為半標準化訪談或引導式訪談，此種訪談方式是介於結構式與非結構式訪談之間的一種資料蒐集方式，研究者在訪談進行之前，根據研究問題與目的，設計訪談的大綱，但實際訪談時可視受訪者狀況對訪談問題做彈性調整。

<sup>5</sup>

表 1-3 深度訪談對象一覽表

訪談對象（編號）	訪談者背景	年資	訪談時間
A1 薦任九職等科長	某二級部會業管內部控制及內部稽核幕僚作業科長	24 年	106.6.9
A2 約聘研究員	某二級部會業務單位同仁	5 年	106.6.9
B1 薦任九職等技正	某二級部會業管內部控制及內部稽核幕僚作業承辦人	13 年	106.6.13
B2 薦任九職等科長	某二級部會主計室科長	16 年	106.6.13
B3 約聘研究員	某二級部會所屬三級機關內部控制及內部稽核幕僚作業承辦人	15 年	107.1.24
C1 薦任八職等視察	某三級機關業管內部稽核幕僚作業承辦人	15 年	106.6.29
C2 簡任十一職等主任	曾負責辦理某三級機關及二級部會內部控制幕僚作業	30 年	107.1.23
C3 簡任十三職等首長(已退休)	曾任職某三級機關業務首長（已退休），100 至 105 年擔任該機關內部控制小組召集人	45 年	106.6.29
D1 薦任七職等秘書	某四級機關業管內部控制及內部稽核幕僚作業承辦人	13 年	106.6.21
D2 薦任九職等科長	某四級機關業務單位科長	22 年	106.6.21

資料來源：本研究整理



## 肆、跨國比較法

鑒於我國業參採美國 COSO「內部控制整合架構」及國際最高審計機關組織<sup>6</sup>（International Organization of Supreme Audit Institutions，以下簡稱 INTOSAI）「公部門內部控制準則指引」等規範建置中央行政機關內部控制規制，宜參考其他參採 COSO「內部控制整合架構」先進國家建立之政府內部控制制度及實施經驗，以及重要國際組織對於公部門內部控制之建議意見，因應國際潮流趨勢與時俱進。故本研究將歸納梳理國際組織【COSO、國際內部稽核協會<sup>7</sup>（The Institute of Internal Auditors，簡稱 IIA）、INTOSAI】對於內部控制之研究與建議，以及同屬參採 COSO 內部控制整合架構之美國、加拿大及澳洲等國家內部控制制度與實施經驗，與我國中央行政機關內部控制規制進行比較，擷取值得借鏡部分作為研提改進建議之參考。

## 第四節 文獻探討

揆諸國外內部控制之研究發展源自強化民間企業經營管理與提升營運效能，並防止舞弊及確保財務資訊之揭露公開透明，以保障投資大眾權益等為目的，我國亦由民間企業率先啟動內部控制之制度化規範，因此早期文獻對內部控制議題的探討，多偏重於民間企業的內部控制為主。隨著 1980 至 1990 年代國際間推動政府再造運動潮流，為師法民間企業作法強化組織管理功能，以建構一套適用公部門的內部控制制度，行政院主計總處曾於 2001 年間首度將機關建立內部控制制度之觀念要旨，納入會計法修正草案送請立法院審議，<sup>8</sup>行政院嗣於 2010 年底成立行政院內部控制推動及督導小組，著手建構中央行政機關內部控制整體架構及規制以來，開始有較多的文獻以公部門內部控制為研究對象進行相關議題的探討與研究。

<sup>6</sup>國際最高審計機關組織創立於 1953 年，由世界各國最高國家審計機關所組成的國際性組織，其主要職責是統一規範審計標準，透過各會員國之間的經驗交流等加強業務合作，以促進審計工作之推展。

<sup>7</sup>國際內部稽核協會成立於 1941 年，為一全球性之非政府組織（NGO），致力於內部稽核專業認證及相關理論與實務之推廣。

<sup>8</sup>因立法院屆期末審畢，下屆不續審，故撤回重新檢討。

本研究經蒐集整理國內公部門內部控制，大致從內部控制之影響因素與執行成效、內部控制之建立及實施三個面向來探討，茲將各面向所提重要見解析述如下：



## 壹、內部控制影響因素與執行成效之探討

陳保良（2005）調查瞭解台北市信義區公所人員對內部控制 5 項組成要素、內部控制有效運作之關鍵因素及內部稽核功能之認知態度，實證調查發現大多數同仁雖肯定內部控制對行政機關之重要性，惟對風險評估、資訊與溝通之認知，有待加強宣導及教育訓練；內部控制是提升行政效能的重要工具，其最主要的關鍵因素在於行政機關主管的支持與重視；內部稽核是內部控制有效運作的關鍵因素，且其推行重點在於達成稽核功能，未必要成立獨立的內部稽核部門，可透過組成專案稽核小組方式來執行稽核工作。

江秀慧（2006）、張漢卿（2008）及邱振冬（2009）以問卷調查方法進行實證研究結果發現，員工對內部控制重要性的認知，與組織績效或行政績效滿意度具有正向的關聯性。

簡嘉賢（2006）及辛甫福（2007）分別就內部控制及風險管理與國軍績效之關聯性，以及軍事機關單位採行自我檢查對組織內部控制成果及組織績效之干擾效果，實證研究結果驗證內部控制及風險管理與國軍績效呈正相關，且內部控制與風險管理呈正相關，即兩者為相輔相成關係；自我檢查活動對內部控制成果有正面影響，內部控制成果及自我檢查活動對組織經營績效有正面影響，內部稽核機制會干擾內部控制與組織績效中單位業務間的關係。

陳美娟（2012）探討政府機關內部控制制度之執行、角色壓力與組織效能之關係，以及角色壓力對政府機關內部控制制度之執行與組織效能的中介效果。以財政部國有財產局、關稅總局及所屬各關稅局與國稅局員工作為樣本對象，採用問卷調查進行實證研究結果，角色壓力對內部控制制度之執行與組織效能之關係，具有部分中介效果，表示內部控制制度之執行，可有效降低機關員工之角色壓力，進而提升組織效能。

戴秀雲（2013）探討政府機關內部控制缺失對施政績效的影響，利用統計迴歸



模型分析 2007 年至 2011 年審計部中央政府總決算審核報告所揭露之我國中央政府機關資訊，研究發現機關有發生未盡職責或績效過低缺失對政府施政績效呈顯著負相關，即有發生缺失之機關其施政績效顯著較無缺失者差；另將審計機關重要審核意見依五大要素分類進行敏感性分析，實證發現其中「控制作業」對政府施政績效有較顯著負相關，即控制作業之有效性，有助於提升機關施政計畫執行效果。

何秀蓮（2016）則以某公立博物館為研究對象，探討該機關員工內部控制角色認知對內部控制成效之影響，研究發現無角色認知落差之員工，在設計內部控制制度相關控制作業與辦理自行評估作業時，呈現積極態度，能主動提出興革建議事項，且機關成員無角色認知落差時，較能落實風險評估，監督機制也較具成效。因此認為政府機關內部控制要有效運作，首長與各一級單位主管要能重視與支持，且須持續辦理相關教育訓練，建立同仁正確的內部控制觀念及認知。

## 貳、行政機關建立內部控制之探討

彭火樹、馬秀如（2001）認為應訂定「內部控制實施準則」，其內容應包括內部控制之三大目標及五大要素，並強調控制環境、風險評估及獨立稽核功能之建立，以作為全國各機關實施內部控制之準繩。各機關則依「內部控制實施準則」，應視機關規模、業務性質及人員多寡之不同來建置內部控制制度，並確立各單位內控職責與角色，俾利各單位人員據以執行。各機關應定期自評其業務及內部控制執行情形，並因時因地制宜檢討、修正其「內部控制制度」書面手冊，以符合內部控制為動態管理過程之精神。公正與具體之績效評估為落實內部控制之必要機制，如能與獎懲切實配合，將可收內部控制興利之效。其可行的方法很多，如「標竿制度(Benchmarking)」及「平衡計分卡制度(Balanced Scorecard System)」皆為可考慮的選擇。

施炳煌（2004）認為內部控制要能落實，必需在觀念層面、執行層面及法規層面多管齊下，始克有成，並建議我國中央行政機關可參採 COSO 的內部控制架構體系訂定內部控制實施準則，並由各機關依據其業務特性，訂定其適用之內部控制制度；設立正式的內部稽核部門，且對各機關內部控制實施情形應有課責機制；



加強人員訓練及溝通，宣導內部控制人人有責，以及首長應重視並負落實內部控制之責等觀念，以營造優質的控制環境；控制活動應經風險評估，並配合環境變遷作動態之修正。

鄭丁旺、許崇源、陳錦烽、林宛瑩（2012）認為機關內部控制制度之設計，應由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，並將其融入作業流程中作為執行業務之依據；內部控制有效性之評估流程，除了由機關各業務單位定期進行自行評估，並由內部稽核協助確認各項控制作業之落實程度及其效益，提出改善建議，再由機關首長依據上述評估及稽核結果簽署內部控制聲明書；另建議先透過試辦再逐步擴大推動機關全面簽署內部控制聲明書，並將聲明書納入機關年度施政績效報告及年報；內部稽核單位則建議短期可採任務編組方式組設，長期則應朝設置專責內部稽核部門研議規劃，並保障其獨立行使稽核職權。

陳慶財（2005）與賴森本、許哲源及周靜幸（2009）則認為內部稽核在內部控制體系中扮演重要角色，建議行政機關應設立內部稽核專責部門配賦專責人力，明定內部稽核單位法定職掌及報告體系，保障其獨立行使稽核職權，提升稽核人員專業素質，執行成果導向內部稽核，並將稽核成果作為管理及擬定政策重要依據，以及建立與外部審計之溝通協調機制。

何永智、詹瑞華、羅孟瑜、李正心、周明政、張庭蓉、何俞賢（2014），針對行政院於 2013 年間所訂定之內部控制自行評估及內部稽核機制進行研究分析，<sup>9</sup>建議簡化自行評估流程、強化風險導向內部稽核工作、提升稽核人員專業知能及建立缺失追蹤複查機制等。

## 參、行政機關內部控制實施情形之探討

蔡福建（2001）探討公務機關財務活動與採購活動可能發生的弊端與缺點，透過分析內部控制缺失案例及問卷調查進行研究，研究結論提出內部控制未能落實

---

<sup>9</sup>行政院於 102 年 5 月訂頒「各機關內部控制制度自行評估原則」及「政府內部稽核應行注意事項」，作為各機關辦理內部控制制度自行評估及內部稽核工作之依據，嗣於 104 年間整併上開規定另訂「政府內部控制監督作業要點」，故「各機關內部控制制度自行評估原則」及「政府內部稽核應行注意事項」已配合停止適用。

的原因包括風險因人而起及未遵循控制等，故建議應建立良好的內部控制制度及環境、加強內控宣導、整合行政系統建立內部稽核等，以提升公部門行政效率。

王威智（2004）、官穎萱（2016）分別就採購制度、內部控制與內部稽核關聯性，以及內部控制在大專院校採購循環之運用進行研究，研究建議適時研修政府採購法以提升採購效率，採購主管機關應加強督導與考核；強化採購作業之內部控制，包括形塑良好內部控制環境及落實風險評估，並配合評估結果增加控制點，要求做好自主檢查且由主管確實複核；強化內部稽核功能，成立專責單位採購稽核小組，對於重大採購案件之稽核宜委託專家學者辦理；定期辦理業務宣導，加強採購、採購監辦與稽核人員專業訓練等。

巫雅琳（2008）、陳素珍（2014）探討公務機關出納管理內部控制機制，研究發現對於出納管理內部控制失控或發生舞弊，多為人為因素或久任出納職務，建議加強和宣導內部控制觀念及教育訓練、出納管理人員應落實職期輪調及休假代理制度，以及強化職能分工及內部稽核功能，並利用電腦輔助發展持續性稽核等。

陳淑妙（2008）探討台北市區公所內部控制實施檢核之概況及對內部控制之影響，研究發現大多數區公所將內部控制制度視為完成上級機關命令之產物，形式意義大於實質效益。至內部控制檢核部分，其檢核所抽查項目及範圍，偏重財務稽核範圍，而其他重要業務循環等非財務面向則係透過年度業務檢查辦理，稽核獨立性與專業技能不足，且受限查核人力及時間，難以與管理階層作充分溝通，風險評估亦較難周全，對於缺失報導之處理方式，則大多數採行文追蹤改善情況，缺乏實質的獎懲機制，督導規勸大於實質約束力。故建議以工作流程上網為目標，並整併標準作業流程手冊與內部控制制度、規範各所屬機關擴增內部控制自行檢查項目，建立並落實內部控制獎懲制度、成立專責內控稽核單位以強化內部稽核功能、強化風險評估以提升內部稽核效益。

呂秀珠（2012）針對某中央行政機關依行政院訂頒之強化內部控制實施方案推動內部控制工作情形進行研究，透過深度訪談方法發現該機關控制環境尚未完備、未能落實風險評估、控制作業不易律定，以及同仁對於自身在內部控制的責任認知不夠清楚明瞭等情形，故建議內部控制績效應列為施政重點及關鍵策略目標；內部控制教育訓練應列為中高階人員核心能力課程；先確認機關整體目標，

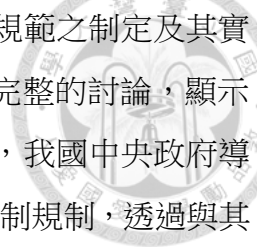
並落實風險評估；檢討現有標準作業流程，並與資訊系統結合；結合資訊透明化，督促政府提升行政效能；由各機關研考單位負責推動方案，並以中階幹部為主力；建立內部稽核專責單位，並由政風單位擔任幕僚。

趙麗慶（2013）以花蓮縣政府行政機關內部控制制度實施情形為研究主題，研究發現縣府各機關尚未建立完整之內部控制制度，同仁對內部控制觀念有待導正與加強，建議將政府機關建立內部控制賦予明確法律依據，以提高機關首長的重視與支持，以及比照中央行政機關作法成立機關內部控制推動小組加強橫向聯繫、加強宣導內部控制觀念作法、訂定控制作業及自我檢視評估控制作業是否落實執行。

黃秀蘭（2014）、游秀蘭（2015）分別就新北市政府行政機關與台北市政府某機關推行內部控制狀況進行探討，研究發現受訪者所服務機關管理階層普遍認同及支持內部控制之推動與建置，惟多數機關尚未能將內部控制形塑為機關文化，或內部控制制度雖已建置完備，惟機關成員對內部控制仍不甚瞭解，未將內部控制與日常作業結合，致產生流於形式現象等。建議加強辦理教育訓練與建立學習型組織，以擴散內部控制觀念，以及強化績效考核與提供有效獎勵措施等。

## 肆、小結

綜合上述探討政府部門內部控制有關文獻，其中以內部控制影響因素及執行成果方面的研究最多，其次，針對如何建立有效內部控制之研究，絕大多數係就尚未建立系統化內部控制制度之狀況與問題進行探討，進而提出改進之建議作法（彭火樹、馬秀如，2001；施炳煌，2004；陳慶財，2005；賴森本、許哲源及周靜幸，2009；鄭丁旺等，2012），至於探討內部控制機制本身在組織中如何運作的實證研究則相對較少，且研究範圍多半侷限於財物（務）管理、出納管理及採購作業等特定業務內部控制機制之運作（蔡福建，2001；王威智，2004；巫雅琳，2008；陳素珍，2014；官穎萱，2016），目前雖已有少數文獻以中央行政機關自2010年起強化內部控制辦理情形為主題進行研究，惟多僅就制度面或執行面單一向加以討論，且大多以單一特定機關為研究對象（呂秀珠，2012；何永智等，2014；何秀蓮，2016）。



從宏觀的政策角度來看，政府機關內部控制之實施，涵蓋規範之制定及其實務執行的問題，惟現有的研究對於以上兩個層面的問題尚缺乏完整的討論，顯示這個領域的研究仍有相當大的發展空間；其次，就制度面觀之，我國中央政府導入 COSO「內部控制整合架構」觀念作法創建之行政機關內部控制規制，透過與其他國家政府內部控制制度進行跨國比較，以及對照國際間內部控制研究之發展趨勢與時俱進，亦是值得關注的重要研究方向；另就執行面而言，過去的研究多侷限於單一個案機關實施經驗之探討，無法瞭解不同機關間實務執行所面臨問題進行周全的評估。因此，本研究希望補足此一主題研究之不足。



## 第二章 內部控制架構體系

### 第一節 內部控制之意涵



#### 壹、內部控制之意義、目標與組成要素

##### 一、美國 COSO 的內部控制報告

西元 1949 年美國會計師公會（American Institute of Certified Public Accountants，AICPA）首先提出內部控制這個名詞，其所發表一篇名為「內部控制－整合控制之要素及管理階層與獨立會計師之重要性」研究報告認為「內部控制係指企業為保護資產的安全、提高會計資訊的正確性和可靠性、促進經營效率及推動既有管理政策之執行，所採行的計畫及所有的各種協調方法與措施」（Tipgos，2002）。

美國企業嗣於 1970 年至 1980 年間陸續發生許多不實財務報導案件，1985 年由美國會計師公會（American Institute of Certified Public Accountants）、美國會計學會（American Accounting Association）、內部稽核協會（The Institute of Internal Auditors）、管理會計人員學會（The Institute of Management Accountants）及財務負責人協會（Financial Executive Institute）共同贊助成立一個不實財務報導的全國性調查委員會－Treadway 委員會，主要在探討財務報導舞弊產生的原因，針對許多問題提出建議，但未對內部控制作成結論。兩年後在該委員會的建議下，由其贊助機構另外成立 COSO，專責研究內部控制相關議題。1992 年 COSO 提出「內部控制－整合架構」（Internal Control-Integrated Framework）研究報告，但美國審計總署（General Accounting Office，GAO）<sup>10</sup>認為該報告中之對外報告所涵蓋的內部控制僅限於財務報導有關的控制，比當時一般人所稱的內部會計控制還少，建議應擴大對外報告所涵蓋的內部控制範圍。1994 年 COSO 再提出對外報告之補篇，修改對外報告之範圍並納入與保障資產安全有關的控制，獲得 GAO 的接受，「內部控制－整合架構」方告定案（馬秀如譯，1998:11）。

2000 年前後，美國陸續發生世界通訊（World Com）及安隆(Enron)等多起重大

<sup>10</sup>已於 2004 年調整功能並更名為政府課責總署(Governmental Accountability Office，GAO)。

企業虛飾財務報導導致全球證券市場動盪的案件，美國遂於 2002 年發布沙氏法案 (Sarbanes-Oxley Act)，強化財務報告資訊之揭露並強調公司及其主管人員之責任。為因應沙氏法案，COSO 於 2004 年發布了「企業風險管理-整合架構」，其關注之焦點延伸擴大至風險管理的範疇。嗣後陸續再提出「財務報導的內部控制-較小型公開發行公司指引」、「內部控制監督指引」，至此幾已完整建構內部控制之觀念、架構體系及應用指引。由於 COSO 這一系列的報告及指引對內部控制的研究頗為完整，逐漸為世界各國政府及企業所參採應用，成為內部控制研究發展歷程中的重要里程碑。

COSO「內部控制－整合架構」報告將內部控制定義為一個過程，這個過程由企業的董事會、管理階層及其他成員負責執行，係合理確保達成下列各類目標（馬秀如譯，1998）：

- （一）營運之效果及效率：與企業的基本業務目標，包括績效、營利、保障資產的安全有關。
- （二）財務報導之可靠性：與編製可靠的對外公開財務報表有關。
- （三）相關法令之遵循：與企業遵循相關法律及行政命令有關。

此外，內部控制包括控制環境、風險評估、控制作業、資訊與溝通及監督等 5 項互有關聯的組成要素，它們源自組織經營的方式，且與管理的過程相結合。這 5 個組成要素的內涵如下（王怡心等編譯，2013）：

- （一）控制環境：係指整套的準則、過程及結構，其作為整個機構執行內部控制的基礎。影響控制環境的因素包括組織的誠信與道德價值、促成董事會行使其監督責任的各種要素、組織架構及權限分派、管理階層的管理哲學及經營風格、延攬、培育及留用人才等力資源政策，以及董事會的關注與指導等。
- （二）風險評估：每個組織皆面臨來自外部及內部的不同風險，風險係指某事件將發生且會不利於影響目標達成之可能性。風險評估為一種動態和反覆的過程，藉以辨識及評估影響目標達成的風險。風險評估的前提為確立連結組織不同層級的各項目標。風險評估係在辨認並分析達成目標之攸關風險，為決定風險應如何管理的基礎。



(三) 控制作業：控制作業是確保管理階層降低風險的指令被有效執行的各種政策與程序。控制作業的執行遍及組織所有層級、業務流程內的各個階段，它們本質上具有預防或偵測功能，亦可能涵蓋一系列人工及自動化作業，諸如授權與核准，驗證、調節、業務績效複核及職責分工等。

(四) 資訊與溝通：資訊是組織履行內部控制責任所必須，以支持其目標之達成。管理階層從內部及外部來源，蒐集、產生或使用攸關且具品質之資訊，以支持內部控制之持續運作。溝通是提供、分享及取得必要資訊之持續、反覆的過程。內部溝通包含整個組織內之向上、向下及橫向的資訊傳遞，外部溝通則可提升攸關外部資訊的內在溝通，亦可提供資訊給外界以回應各種要求與期望。

(五) 監督作業：監督作業旨在評估內部控制五大要素及其相關原則之每一要素及原則是否已經存在及持續運作。組織可運用持續性評估、個別評估或兩者兼用，以確定內部控制五大要素是否已經存在及持續運作，包含為實現個別要素內相關原則之各項控制作業。持續性監督被嵌入組織不同層級之營運過程中，包括例行的管理和監督活動，以及其他員工為履行其職務所採取的行動。個別評估的範圍及頻率，將因風險評估、持續性監督之效果及管理階層的考量而有不同。組織個體會依據管制機構、準則制定團體或管理階層與董事會等所制定標準，對各種監督發現進行評估，以及向適當層級管理階層及董事會呈報內部控制缺失。

近年來，隨著全球化浪潮興起及資訊科技的快速發展，企業經營環境、管理型態與組織結構產生大幅變化，為順應時勢，COSO 於 2013 年 5 月推出新版內部控制架構，原則上仍維持內部控制 5 項組成要素及 3 項目標，但將原先的「財務報導可靠性」目標，更新為「報導可靠性」，擴大其報導範疇至非財務層面；另過去 5 大要素是以控制環境為基礎，惟考量個別及持續地評估內部控制執行情形，可確保 5 大要素之存在及運作，在新版架構中，將 5 大要素之基礎調整為監督作業(如圖 1-1)，並進一步提出 5 項組成要素的 17 項總體原則(如表 2-1)及 82 個關注點，分別說明內部控制基本概念，以及代表相關原則的主要特性和關注焦點，作為適用於所有組織內部控制建立與評價的主要標準。此外，舊架構的重點在於「知悉與建立內部控制制度」，新架構的重點則強調「董事會與管理階層的承諾與

實踐」，並強調公司治理的觀念，即透過董事會及管理階層負起內部控制建置與使其有效的責任，以及將評估舞弊的風險列入風險評估要素的總體原則之一，以期對組織從事內部控制設計、執行與評估等提供更完整之指引（王怡心，2012）。

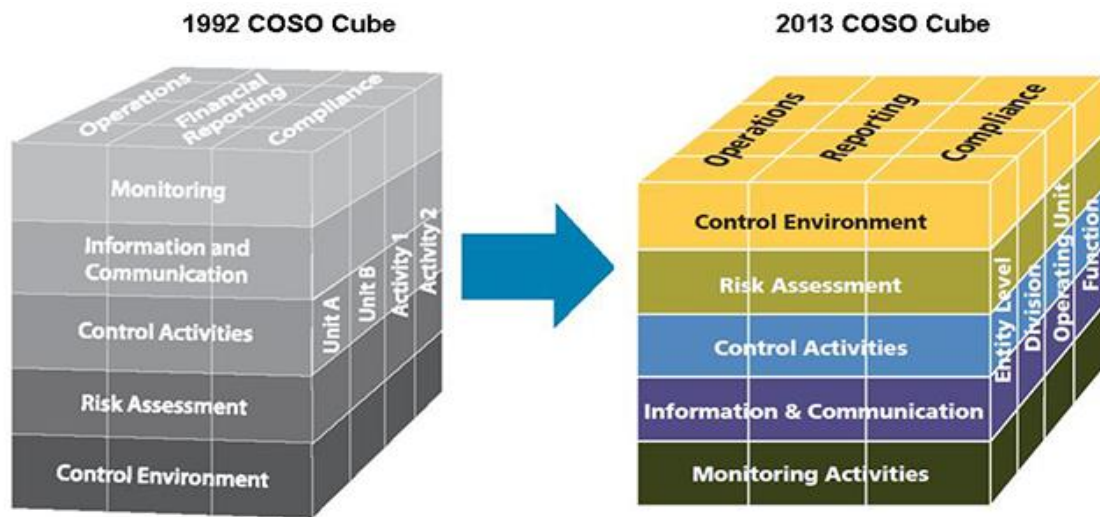


圖 1-1 1992 年版與 2013 年版 COSO 內部控制整合架構

資料來源：COSO（1992）及 COSO（2013）

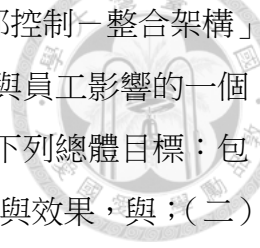
表 2-1 COSO 內部控制整合架構（2013 年版）五大要素與總體原則

組成要素	總體原則
控制環境	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. 組織對誠正與道德價值表明承諾</li> <li>2. 董事會應表現管理時之獨立性，並且監督內部控制的發展和表現</li> <li>3. 管理階層在追求目標時，應在董事會的監督下，建立組織的結構、報導規範及適當之授權制度</li> <li>4. 組織應依循目標，並表明承諾，以吸引、發展和保留適任人才</li> <li>5. 組織在追求目標時，需維持成員對內部控制之責任</li> </ol>
風險評估	<ol style="list-style-type: none"> <li>6. 組織應明辨目標，以識別及評估相關之風險</li> <li>7. 組織應辨認為達成目標所承擔的風險，並進行分析以決定如何管理該風險</li> <li>8. 組織在評估風險時，應考量潛在的舞弊因子</li> <li>9. 組織應辨認及評估對內部控制制度有重大衝擊的改變</li> </ol>
控制作業	<ol style="list-style-type: none"> <li>10. 組織應選擇並建構控制活動，以降低追求目標時可能遭遇之風險至可接受程度</li> <li>11. 組織為達成目標，應建立科技的一般控制活動</li> <li>12. 組織應藉由符合期待的政策與程序來發展控制活動</li> </ol>
資訊與溝通	<ol style="list-style-type: none"> <li>13. 組織應取得、產生或運用攸關及可靠資訊，以支持內部控制之運作</li> <li>14. 為支持內部控制之運作，組織應於內部溝通關於內部控制目標與責任之資訊</li> <li>15. 組織應與外界溝通有關影響內部控制運作之事項</li> </ol>
監督作業	<ol style="list-style-type: none"> <li>16. 組織應選擇、發展並執行持續性及個別之評估，以確定內部控制的組成要素是否存在且運作</li> <li>17. 組織應向高階主管及董事會等權責單位，進行即時評估和溝通內部控制缺失</li> </ol>

資料來源：COSO（2013）、王怡心等編譯（2013）

## 二、國際最高審計機關組織內部控制相關規範

國際最高審計機關組織（INTOSAI）於 1974 年會員大會中討論內部控制與內部稽核之重要性，並於 INTOSAI 專業準則委員會下成立內部控制準則委員會，該委員會於 1992 年頒布 INTOSAI GOV 9100「公部門內部控制準則指引」，提供公部門建立及執行有效內部控制制度，並作為內部稽核人員或外部審計人員評估內部



控制之基礎，該指引於 2001 及 2004 年兩度修訂，將 COSO「內部控制－整合架構」觀念納入，該指引將內部控制定義為「由組織個體的管理階層與員工影響的一個整體過程，它被設計用來解決風險與合理保證達成組織任務及下列總體目標：包括（一）組織有秩序地運作，且營運符合道德、具經濟性、效率與效果，與；（二）履行課責義務；（三）遵守適用的法令規定；（四）保護資源，防止其遺失、濫用和損壞。」並指出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 5 項互有關聯的組成要素。該委員會之後又陸續訂頒 INTOSAI GOV 9110「有效內部控制之報告指引：審計機關執行與評估內部控制之經驗」、INTOSAI GOV 9120「內部控制：提供政府課責之基礎架構」、INTOSAI GOV 9130「機關風險管理」、INTOSAI GOV 9140「公部門內部稽核之獨立性」及 INTOSAI GOV 9140「公部門內部稽核人員與審計機關之合作與協調」。其中第 9120 號指引「內部控制：提供政府課責之基礎架構」又進一步針對管理階層的內部控制角色與責任、稽核人員的角色與責任、一般內部控制作業等，提供整體性架構，協助管理階層持續監督營運及內部控制措施並適時修正，以及協助稽核人員定期評估內部控制作業的有效性，以確保內部控制有效執行，合理促使達成組織目標。

### 三、我國民間企業內部控制相關規範

財團法人中華民國會計研究發展基金會審計準則委員會於 1987 年發布審計準則公報第 5 號「內部會計控制之調查與評估」，將內部控制定義為「受查者之組織及其所採用之各種協調方法與措施，以保護資產安全、提高會計資訊之可靠性及完整性、增進經營效率，並促使遵行管理政策達成預期目標；一般分為內部會計控制與內部管理控制」，內部會計控制係為保護資產安全、提高會計資訊之可靠性及完整性，內部管理控制則為增進經營效率、促使遵行管理政策達成預期目標之控制。該基金會嗣於 1998 年參考美國 COSO「內部控制－整合架構」訂定發布審計準則公報第 32 號「內部控制之考量」，取代第 5 號公報，將內部控制定義為「一種管理過程，由管理階層設計並由董事會（或相當之決策單位）核准，藉以合理確保下列目標之達成：1.可靠之財務報導；2.有效率及有效果之營運；3.相關法令之遵循。該等目標能否達成繫於內部控制設計之良窳及董事會、管理階層與員工之有效監督與執行。上開第 32 號公報內容復於 2010 年由該基金會另訂第 48 號公報「瞭解受查者及其環境以辨認並評估重大不實表達風險」所取代，其對於內部

控制之定義仍維持合理確認前述 3 項內部控制目標的管理過程。

中華民國內部稽核協會於 1995 年發布內部稽核執業準則公報第 5 號「內部控制觀念與責任」，將美國 COSO「內部控制－整合架構」之內部控制五大要素納入，並定義內部控制為一種管理過程，用以合理保證達成下列項目的：1.資訊之可靠性與完整性；2.政策、計畫、程序、法令及規章之遵循；3.資產之保全；4.資源之經濟及有效使用；5.營運或專案計畫目標之達成。

我國政府亦甚早關注民間企業的內部控制議題，1986 年財政部證券管理委員會(現為金融監督管理委員會證券及期貨管理局)發布「上市公司建立內部控制實施要點」，經宣導實施後再逐步擴大至公開發行公司，迄至 2002 年將「公開發行公司建立內部控制制度實施要點」行政規則提升至法律位階，即於證券交易法第十四條之一明訂公開發行公司、證券交易所、證券商及證券金融等事業應建立財務、業務之內部控制制度，並授權主管機關訂定上開公司或事業內部控制制度準則。依金融監督管理委員會 2014 年修正發布之「公開發行公司建立內部控制制度處理準則」第三條規定：「公開發行公司之內部控制制度係由經理人所設計，董事會通過，並由董事會、經理人及其他員工執行之管理過程，其目的在於促進公司之健全經營，以合理確保下列目標之達成：一、營運之效率及效果；二、報導具可靠性、及時性、透明性及符合相關規範；三、相關法令規章之遵循。」另第六條規定，公開發行公司之內部控制制度應包括控制環境、風險評估、控制作業、資訊與溝通、監督作業 5 項組成要素。其餘銀行、金融控股公司、保險業、信用合作社、農漁會信用部、信託業、證券與期貨市各服務專業及一般商業等內部控制制度建立，則依據銀行法、金融控股公司法、保險法、信用合作社法、農業金融法、信託業法、期貨交易法及商業會計法等規定辦理，上開機構大致亦應用內部控制五大要素及三項目標之精神執行內部控制。

## 貳、內部控制之限制

COSO「內部控制－整合架構」報告除了對內部控制之定義及 5 項組成要素內涵有詳盡的描述外，並就內部控制之限制另立專章說明，該報告認為內部控制不論如何妥善設計、實施及管理，只能對管理階層及董事會合理確認達成組織目標。

主要來自於內部控制有其先天限制，受到下列因素影響，限制其功能發揮，無法絕對保證內部控制目標之達成：

- 一、控制範圍之限制：組織政策決定及目標設定非屬內部控制之範圍，因此組織不適切之目標與決策無法透過內部控制來加以防範。另內部控制制度之設計，通常僅針對正常環境下預定辦理之一般事項，倘發生情況變遷、特殊事項或超越機關控制範圍之外部事件，所設計之制度恐難以因應。
- 二、人為疏忽或判斷錯誤：不能完全避免以既存有限資訊為基礎之判斷錯誤、疏忽、誤解規定或承受壓力等人性弱點，且遵循有日久鬆懈的可能，致未能落實執行內部控制制度。
- 三、管理階層踰越控制程序：高階主管具有踰越內部控制職能及相關決策的能力，可能有掩飾其不當行為之意圖。
- 四、串謀舞弊或蓄意偽造：內部控制可能因多人相互勾結而被規避，故無法完全排除串謀舞弊之可能。
- 五、成本效益之考量：應將若無控制而遭受失敗之風險及對組織之潛在影響，與增加控制所需成本併同考量。

## 第二節 內部審核、內部稽核與內部控制之關係

監督內部控制有效運作之「內部稽核」與政府部門中由會計人員執行之「內部審核」兩者英文均譯為「internal audit」，以上兩者與內部控制一起出現時，常令人混淆執行之主體、工作內容及其職責分際（馬秀如，1999），以下先分別說明內部審核、內部稽核之意涵與工作範圍，再進一步探討其與內部控制三者間之關係：

### 壹、內部審核之意涵與工作範圍

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、大規模公民營事業相繼設立審核處實施審核制度，惟因審核範圍較

為狹窄，致成效不彰。至 1972 年公布之會計法修正，增訂內部審核專章，內部審核首度納入政府法律規範，成為我國政府機關之法定制度（楊朝榮，1985）；1973 年行政院主計處<sup>11</sup>復訂頒「內部審核實施辦法」一種，作為會計法有關規定的補充，專門規定內部審核之法令；嗣為加強財務管理，並使各機關會計人員執行內部審核有所遵循，於 1976 年重新檢討前開辦法後予以廢止，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（許一娟，2012）。依內部審核處理準則第二條規定，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。但涉及非會計專業規定、實質或技術事項，應由主辦部門辦理。另會計法第九十五條規定，內部審核分為事前審核及事後複核，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。

依會計法第九十六條及前揭準則第三條規定，內部審核範圍包括：（一）財務審核：計畫、預算之執行與控制之審核；（二）財物審核：現金及其他財物之處理程序之審核；（三）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。又上開財務及財物審核之辦理範圍，可進一步分類如下：

- （一）預算審核：各項計畫及預算之執行與控制之審核。
- （二）收支審核：各項業務收支處理作業之查核。
- （三）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。
- （四）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。
- （五）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。

由前開審核範圍可知，內部審核著重在審核預算執行之合規性與會計事務處理之適正性，且因其係由政府會計人員執行，渠等人員所負責任僅限於財務責任及會計責任兩部分。又內部審核所涵蓋的工作事項，不論是財務收支之控制或憑證、帳表之複核，均屬內部控制程序一部分，亦負有監督機關日常營運活動之責任，並有助於確保財務資訊之正確性，故其具有控制作業、監督作業之持續性監

---

<sup>11</sup>行政院主計處於 2011 年組織改造後已更名為行政院主計總處。

督，以及資訊與溝通等內部控制組成要素之特性。



## 貳、內部稽核之意涵與工作範圍

內部稽核究竟始於何時、何地難以查考。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<sup>12</sup>。1950 年代以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（黃婉玲，2001）。國際內部稽核協會於 1947 年發表「內部稽核人員之職責」一文指出：「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。」顯示內部稽核之工作範圍已由傳統的財務稽核擴大為全面性的營運稽核。

隨著 COSO 於 1992 及 2004 年分別提出「內部控制—整合架構」及「企業風險管理-整合架構」(Enterprise Risk Management-Integrated Framework)，國際內部稽核協會（The Institute of Internal Auditors，簡稱 IIA）所發布的「國際專業實務架構」（International Professional Practices Framework，簡稱 IPPF），將內部稽核重新定義為「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，以達成組織目標。」此一定義含有下列意義（林柄滄，2013）：

- （一）內部：稽核工作之執行，係由一個組織，營利事業或非營利事業，政府機關或民營企業，內部的員工在組織內部進行。
- （二）獨立及客觀：強調稽核人員之工作執行應秉持超然獨立及公正客觀，不受任何限制及干擾；獨立性強調內部稽核單位在組織內之地位，而客觀性則指稽核人員之工作心態。
- （三）確認及諮詢活動：為內部稽核人員的兩大服務類型，其中確認服務係對證

<sup>12</sup>財務稽核之目標及工作重點為測試財務報導允當表達。



據加以客觀檢查，以對組織的風險管理、控制或治理過程提供獨立評估，例如財務資訊、經營績效、法令遵循等事項之稽核案件，諮詢服務則指為協助管理階層達成組織目標提供建言，強調機會與附加價值。

依據美國 COSO 發布之「內部控制－整合架構」內部控制五大要素中之監督作業可分為持續性監督(ongoing monitoring)與個別評估(separate monitoring)二種，而內部稽核係在個別評估中扮演重要角色，又國際內部稽核協會 (IIA) 所發布「有效風險管理與控制之 3 道防線」立場聲明書，已闡明組織為確保風險管理與內部控制有效運作應建構 3 道防線，其中第 1 道防線係由營運單位管理控制（含各項內部控制措施之建立與執行），第 2 道防線則由風險管理、法令遵循或品質管理稽位，協助監督第一道防線的各项控制，第 3 道防線則由內部稽核部門針對組織風險管理與內部控制的有效性（包括第一、二道防線的運作情形）提供確認。由此可知，內部稽核為內部控制監督機制中不可或缺的重要防線。

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，順利取得必要的資訊；自主性則指內部稽核人員可以不受箝制、無外來壓力環境下，提出其稽核發現與結果。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，使內部稽核得以客觀、獨立地進行評估，並提高其建議被採納的可能性（鄭丁旺、許崇源、陳錦烽、林宛瑩，2012）。

依公開發行公司建立內部控制制度處理準則規定，我國公開發行公司應實施內部稽核，其目的在於協助董事會及經理人檢查及覆核內部控制制度之缺失及衡量營運之效果及效率，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。另應設置隸屬於董事會或由總經理直接指揮之內部稽核單位，並依公司規模、業務情況、管理需要及其他有關法令之規定，配置適任及適當人數之專任內部稽核人員，故我國公開發行公司依上開規定須設置專任內部稽核人員，以保持內部稽核超然獨立之立場。

另依國際最高審計機關組織於 2010 年發布 INTOSAI GOV 9140「公部門內部稽核之獨立性」，該指引強調公部門內部稽核的主要功能在於協助機關改善作業效

率及效果等，在機關內扮演制衡角色，亦兼負機關向公眾負責之角色，其建置應符合獨立性與客觀性標準（如表 2-2），在規劃成立內部稽核單位時，考量稽核部門之位階、與相關單位之報告關係、稽核人員之適任性及設置稽核部門法規等，以建立具備獨立性與客觀性之內部稽核部門。

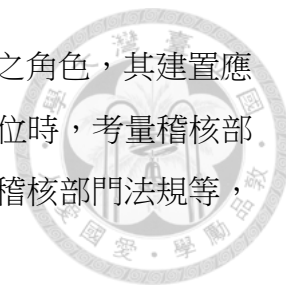


表 2-2 公部門內部稽核獨立性與客觀性標準

獨立性	客觀性
1.稽核規程中應明確定義其職權與責任。 2.稽核部門之功能與人事，必須與業務單位明確區分。 3.稽核主管應擁有稽核計畫之自主裁量權。 4.其於稽核責任與重要性，應給予適當之薪酬與職等。 5.稽核主管應有權聘任稽核人員。	1.稽核功能係依法設置。 2.其向最高管理階層(如機關首長、副首長)及治理單位負責，並提出報告。 3.稽核單位之人事與管理，應獨立於受查單位。 4.不得對先前負責之業務，執行稽核。 5.與治理單位之溝通，應無阻礙。

資料來源：INTOSAI GOV 9140「公部門內部稽核之獨立性」

### 參、內部審核、內部稽核與內部控制之分野與關聯性

由前述內部審核、內部稽核之意涵及其工作範圍之探討可知，內部審核與內部稽核皆為內部控制之一環，但內部審核既由會計人員執行，其工作範圍以會計人員能力所及者為限，亦即以確保財務報導可靠性之內部控制目標為主，故內部審核僅有助於政府內部控制財務管理面向之精進與強化，尚無法涵蓋政府內部控制所有目標；內部稽核工作範圍則涵括財務稽核、遵循稽核<sup>13</sup>及績效稽核<sup>14</sup>等，其

<sup>13</sup> 遵循稽核之目標及工作重點為評估政策、程序及法規的遵循程度。

<sup>14</sup> 績效稽核之目標及工作重點為評估資源使用之經濟、作業過程效率性，以及所提供產品或服務之品質及達成營運目標之程度等效果。

可協助確保機關內部控制有效運作，以合理確保達成施政目標、提供可靠資訊、遵循法令規定等所有內部控制目標，因此，內部稽核工作範圍較內部審核為廣（馬秀如，1999）。另我國早期引進內部稽核時，政府行政機關稱為「內部審核」，國營事業稱為「內部檢核」，民間企業則多稱為「內部稽核」，故「內部審核」與「內部稽核」均源自英文「internal audit」，惟演變至今兩者涵蓋範圍及目的已有不同。早期內部控制主要以財務面的控制為主，故內部稽核著重於財務稽核，時至今日，內部稽核走向全面性的營運稽核，甚至擴大延伸至對風險管理與治理之監督，內部審核仍著重於財務收支審核，相較於內部稽核範疇及功能已相去甚遠（許一娟，2012）。

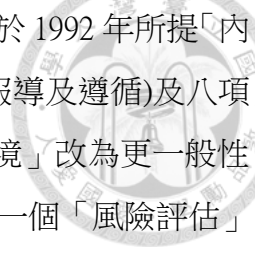
### 第三節 內部控制、風險管理與公共治理之關係

#### 壹、風險管理之意涵

關於風險（Risk）一詞，學界或實務界尚無一致之定義，國際標準組織（International Organization for Standardization，ISO）將風險定義為事件發生的可能性及其影響的組合。鄭燦堂（1998）則將風險稱為事故發生的不確定性（Uncertainty）或事故發生而遭受損失的機會（Chance of Loss）；鄧家駒（2002）則認為風險來自於其未來結果的不確定，而可能造成人身或財物方式、非預期的獲益或損失。而風險管理的目的在於確保管理的個體，不論是個人、企業或國家社會，在合理可行的代價下，盡量消除未來的之不確定因素，使預期結果與實際結果間的差距減到最低。

COSO 基於風險管理對企業經營與管理之重要性，於 2004 年提出「企業風險管理-整合架構」(Enterprise Risk Management-Integrated Framework)，將企業風險管理定義為一個受到董事會、管理階層及所有員工影響的流程，適用在策略的制訂與整個企業。企業風險管理被設計用來辨認可能影響個體（Entity）的潛在事件，並將風險控管在個體的風險胃納<sup>15</sup>（Risk Appetite）以內，以合理確保整體目標的

<sup>15</sup>風險胃納是組織在追求其價值時，所願意接受的風險值。它反映了組織的風險管理哲學，並因此影響了組織的文化及營運風格。許多組織係以非量化的方式考量風險胃納，例如將之分成高度、



達成。該報告討論的內容由內部控制擴大為風險管理，以 COSO 於 1992 年所提「內部控制-整合架構」為基礎，擴充為四個目標(策略性、營運、報導及遵循)及八項構成要素，原屬內部控制的五個要素均予保留，僅將「控制環境」改為更一般性措詞的「內部環境」，至於與風險有關的組成要素，則由原來的一個「風險評估」增至四個：自「風險評估」獨立出「事項辨認」，新增「目標設定」及「風險回應」，把風險管控的時間提前，俾建立一個有效辨認、評估及管理風險的強韌架構，以協助組織強化其風險管理(馬秀如等譯，2005)。依 COSO 所提「內部控制-整合架構」及「企業風險管理-整合架構」之目標及組成要素觀之，內部控制包含在風險管理之內，係風險管理中不可或缺的一部分；風險管理自內部控制延伸，其涵蓋的範圍比內部控制廣泛，且著重風險觀念(馬秀如，2005)。

近年來資通訊科技等快速發展，為了協助組織因應日益複雜的經營環境，COSO 於 2017 年 9 月正式發布新版之企業風險管理整合架構，命名為「企業風險管理—整合策略與績效」，該架構將風險管理定義為「組織在開創、保存及實現價值時，為管理風險所倚賴之各種文化、能力與實務，並與策略與執行相互整合」，同時為與內部控制區隔，將風險管理之組成要素更新為「治理與文化」、「策略與目標訂定」、「執行」、「複核與修正」及「資訊、溝通與報導」5 個要素(周靜幸，2017)。由前述風險管理範疇涵蓋治理，並連結策略與績效，為組織各級管理階層規劃及執行風險管理提供實務指引，顯示風險管理已朝向更能有效協助組織達成目標、提升經營績效，以及為利害關係人爭取更高價值之功能發展(王怡心，2016)。

## 貳、公共治理之意涵

聯合國全球治理委員會於 1995 年發表「我們的全球伙伴關係」研究報告中提出「治理是各種公共或私人的個人和機構，管理其共同事務諸多方式的總和。它是使相互衝突或不同利益得以協調，並採取聯合行動的持續過程，包括具強制力的正式制度和規則，也包括非正式度安排。」英國學者 Rhodes(1996) 認為治理有別於傳統政府統治的方式，是一種新的統治過程和方法，並將治理界定了六種意義，包含：(一) 最小化國家的治理，即小而能的政府是最好的政府；(二) 公司

治理的治理，意味公部門可採取企業管理方法，來改善傳統公部門的組織文化；

(三) 新公共管理的治理，將市場機制和私部門的管理方式，引入政府的公共服務中；(四) 善治，強調效率及法治；(五) 社會網絡體系的治理，強調政府與社會其他組織間互動；(六) 自我組織網路的治理，即建立一個信任與互利的社會協調網路。Nzongola-Ntalaja 則將治理分為三種層次，分別為公共治理、經濟治理與社會治理。其中公共治理由國家主導，進而組織與管理社會的過程；經濟治理由私部門主導，是管理與生產、配送服務或商品相關決策與過程；而社會治理則是由公民與非營利組織，進行管理社會價值與公共行為的系統，這三種治理層次並非獨立存在，而是相輔相成、相互依存的（引自莊文忠、洪永泰、陳俊明、蔡季廷，2015:17）。Neo&Chen（2007）認為治理指的是「政治與公民之間，使公共政策得以規劃、執行及評估的一種關係」。同時也提出動態治理的概念，認為政府因應外在環境改變，應重新調整既有的政策選擇，使政府與制度常保功能，以符合社會長期發展目標。

目前學界雖對公共治理尚無一致性的定義，惟提升政府施政品質，達成良善治理（good governance）目標為各國政府所共同追求的目標，聯合國、經濟合作發展組織(OECD)及世界銀行(World Bank)等國際組織，已針對此一議題揭櫫定義或相關原則，作為應用上之指引。經濟合作暨發展組織（OECD）提出良好治理原則，至少應包括透明與課責、公平與公正、效率與效能、尊重法治及高道德標準等。聯合國亞太經濟社會委員會（The Economic and Social Commission for Asia and the Pacific）提出良善治理的 8 項特質包括參與、法治、透明、回應、共識導向、平等包容、效能效率及課責。世界銀行（World Bank）每年定期發布的「全球政府治理指標」則強調言論自由及政府誠信、政治穩定及無暴力、政府效能、法治品質、法律規章及貪污管制等優質治理原則；亞太經濟合作會議（APEC）則於 2007 年的經濟政策報告（Economic Policy Report）中揭示優質公共政治治理包含法治化程度、政府透明、課責、績效管理、倫理與廉潔、政府回應力、政治與官僚結構、良善政策與制度，以及風險管理等 9 項內涵。國際會計師聯盟（International Federation of Accountants，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 4 項。臺灣公共治理研究中心 (TPGRC) 發布之臺灣公共治理指標則以法治化程度、政府效能、政府回應力、透明化程度、防制貪腐、課責程度及公共參與程度為評估面向。

此外，澳洲國家審計總署 (The Australian National Audit Office) 提出之政府治理範疇包括組織管理、治理架構、組織文化、政策及策略，以及與不同利害關係人之應對模式等，其概念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，列出有國會課責、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內部稽核等）、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）事會在公部門治理所扮演的角色（許哲源、郭大榮，2012）。荷蘭在財政部設置由政府稽核政策理事會 (The Government Audit Policy Directorate 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，並提出政府治理報告，該報告指出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。政府存在的基礎是為了達成利害關係人所期望的政策目標，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，為了達到此項治理目的，政府機關理應受到管理及控制，且藉由督導就其所從事之業務對利害關係人負責。依據其所揭示的政府治理觀念，政府治理包括管理者、控制、督導及課責四大要素（王怡心、周靜幸，2011）。

綜上所述，國際組織及各國政府所列舉之治理指標或原則雖不盡相同，惟公部門治理之主要目標乃在於將貪腐減至最低程度，對社會需要給予足夠回應，並使政府施政獲得民眾的信任。因此，良好的政府治理應具備透明、課責、政府效能等基本要件。

### 參、內部控制為風險管理與公共治理之基石

對於政府部門而言，施政過程中往往面臨各種可能影響施政目標無法達成的內、外在風險，透過風險評估(包括風險辨識、分析及評量)、風險處理、監督及審查等風險管理作業，可管控影響施政目標達成之風險，降低風險發生的可能性，並減少或避免風險衝擊所帶來的負面影響。又前述風險管理過程中，其中風險處理階段常見的對策包括風險規避、降低、保有和轉移，機關如經評估決定降低風險，則須採行強化內部控制等措施來因應（薛月對，2015）。故內部控制為降低施政風險的重要工具，亦為有效管理風險之基礎，透過妥善之風險管理，可使政府治理機制發揮功能，協助達成施政目標。此外，內部控制有助於確認所有權責機關及機關內各階層員工之責任，為政府課責提供基礎，透過持續檢討並改善服務公眾之作業流程，提升政府治理績效，從而達到良善公共治理的效果。因此，內部控制乃風險管理、政府效能與公共治理之重要基石（鄭丁旺等，2012），三者間之關係如圖 2-1。

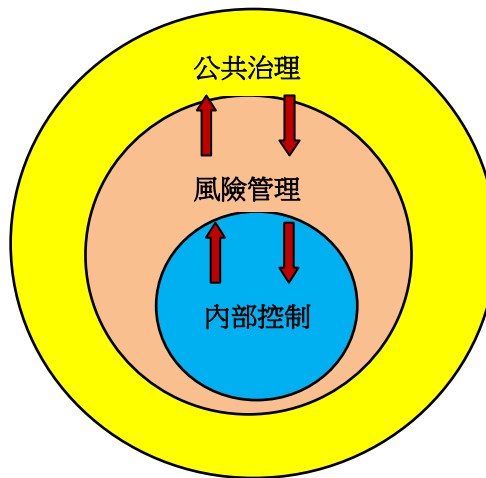


圖 2-1 治理要素關係圖

資料來源：許哲源(2010)





## 第三章 各國政府內部控制制度之比較

由於我國係自 2010 年起導入美國 COSO 內部控制整合架構之觀念作法建置中央行政機關內部控制規制，本章除了介紹我國中央行政機關內部控制規制之發展及運作概況外，並擇選同屬參採 COSO 內部控制整合架構之美國、加拿大、澳洲等國家政府內部控制制度進行比較分析，以供我國借鏡參考。

### 第一節 我國中央行政機關內部控制制度

#### 壹、內部控制法令規範及權責

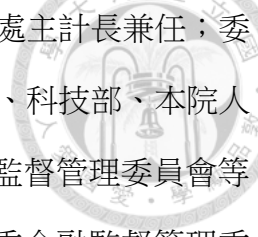
由於政府組織及業務多元龐雜，故政府內部控制涉及範圍甚廣，涵蓋機關各項業務，為協助行政院所屬各機關建立及執行有效內部控制，行政院於 2010 年底由行政院秘書長召集相關部會首長籌組成立跨部會之行政院內部控制推動及督導小組，並由行政院主計總處擔任幕僚作業，辦理建制行政部門內部控制架構與規制，以及督導、協調及推動行政院所屬各機關強化內部控制相關事宜（行政院內部控制推動及督導小組，2015）。

為整合強化行政機關既有內部控制機制，行政院首先訂定「強化內部控制實施方案」<sup>16</sup>作為行政院及所屬機關推動內部控制之依據，考量於以往行政機關推動內部控制主體不明確，許多同仁認為內部控制是會計、研考或審計人員的責任，造成內部控制實施上的障礙（賴森本，2004），故上開實施方案明定採逐級分工方式推動強化內部控制相關工作，除由行政院組成跨部會之內部控制推動及督導小組外，亦責成各機關組設內部控制推動單位。

其中行政院內部控制推動及督導小組依「行政院內部控制推動及督導小組設置要點」<sup>17</sup>成立，負責統合、協調、規劃及推動內部控制相關事宜。該小組置召集

<sup>16</sup>行政院於 2016 年 12 月 29 日以院授主綜規字第 1050600782 號函停止適用「強化內部控制實施方案」。

<sup>17</sup>行政院內部控制推動及督導小組設置要點於 2010 年 12 月 31 日訂頒以來，依該要點第三點規定行政院內部控制推動及督導小組召集人係由行政院秘書長兼任之，行政院嗣於 105 年 7 月 5 日以行政院院授主綜規字第 1050600393 號函修正上開規定，該小組召集人改由行政院指派政務委員兼任之。隨著政府內部控制相關規範業趨於完備，各機關亦逐步將內部控制納入常態運作，行政院於 2016 年 12 月 29 日以院授主綜規字第 1050600782 號函裁撤行政院內部控制推動及督導小組，並停



人 1 人，由行政院秘書長兼任；副召集人 1 人由行政院主計總處主計長兼任；委員 10 人，除召集人為當然委員外，其餘委員由財政部、法務部、科技部、本院人事行政總處、國家發展委員會、行政院公共工程委員會、金融監督管理委員會等機關首長及行政院法規會主任委員派兼之。委員之組成，除借重金融監督管理委員會對內部控制及行政院法規會對法制作業之專業意見外，其餘機關分別就所主管業務協助整合與其業務有關之內部控制制度。<sup>18</sup>

另各機關依上開實施方案規定應組設內部控制小組，由副首長以上人員擔任召集人，指定內部各單位主管擔任委員，負責督導推動及執行內部控制各項工作；主管機關並應確實督導所屬落實執行，並得衡酌所屬機關規模、業務屬性、人員多寡等因素，連同所屬機關一併組設內部控制小組。截至 2011 年 12 月底止各機關均已成立內部控制小組，其中部分係由主管機關併同所屬組設（石素梅，2013）。

為強化中央行政機關內部控制，除了前述組設內部控制推動單位之作法外，行政院亦採取包括訂（修）頒內部控制相關規範、辦理內部控制教育訓練、檢點強化內部控制作業、設計並維持有效內部控制制度、監督內部控制實施情形、逐級督導落實執行方案、辦理內部控制考評獎勵及推動機關簽署內部控制聲明書等推動策略（石素梅，2014；戴美英，2015）。嗣行政院基於政府內部控制相關規制已臻完備，各機關在上開作法之引導下已逐步將內部控制融入日常業務運作，於 2016 年 12 月 29 日以院授主綜規字第 1050600782 號函停止適用「行政院內部控制推動及督導小組設置要點」、「強化內部控制實施方案」等規定，並於上開函文中宣達將推動行政院所屬各機關全面簽署內部控制聲明書，並請行政院所屬一級部會對所屬內部控制建立及執行情形，逐級採取例外管理等作為，以強化機關自主管理及落實逐級督導責任。

---

止適用該小組設置要點。

<sup>18</sup>財政部主管出納、國有公用財產管理業務；法務部主管政風、廉政等業務；人事總處主管人事行政管理等業務；國家發展委員會主管公共建設計畫審議業務、機關施政績效評估、年度施政計畫管理、風險管理及社會發展計畫審議等業務；科技部主管科技計畫審議及資訊安全業務；行政院公共工程委員會主管政府採購及管理業務



## 貳、內部控制架構與內部控制制度之設計

### 一、內部控制架構

為協助行政院所屬各機關建立及執行有效內部控制，行政院導入美國 COSO「內部控制整合架構」建立我國政府內部控制觀念架構，將政府內部控制定義為由機關全體人員共同參與，透過控制環境、風險評估、控制作業、資訊與溝通及監督作業等 5 項互有關聯的組成要素，整合政府機關內部各種控管及評核措施，並融入管理過程之後端，以合理促使達成實現施政效能、提供可靠資訊、遵循法令規定保障資產安全之目標（如圖 3-1）。上開政府內部控制目標除納入 COSO 內部控制整合架構三大內部控制目標外，並參採 INTOSAI 公部門內部控制準則指引，考量公有財物管理之重要性，為促使機關防範政府資產之浪費、濫用及損失，將保障資產安全列為第四項目標；另基於政府公權力之行使攸關施政效能甚鉅，為降低政府執行公權力可能衍生之風險，將「行政透明」列為「遵循法令規定」之次目標。上開架構係作為機關設計及執行內部控制之基礎外，並供其評估整體內部控制有效性之依據。

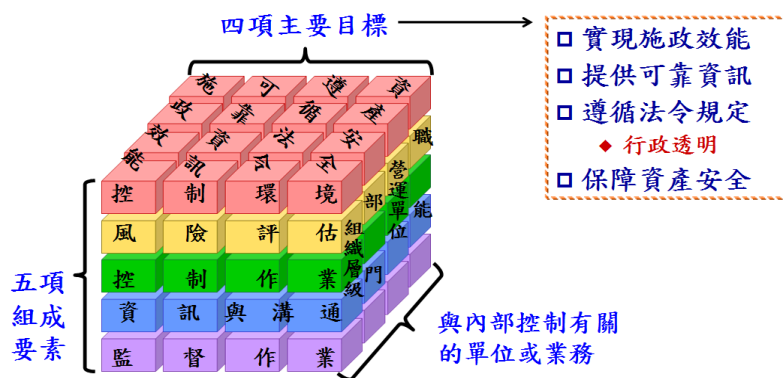


圖 2-1 我國政府內部控制觀念架構圖

資料來源：行政院主計總處網站

### 二、內部控制制度之設計

茲就內部控制制度之設計重要規範作法說明如下：

為協助機關針對可能影響內部控制目標達成之重大風險加以控管，行政院訂頒「政府內部控制制度設計原則」（詳附錄三），要求各機關應衡酌業務特性、規

模大小及人員多寡等因素，依據風險性及重要性原則，並考量成本效益設計合宜有效之內部控制制度，經機關首長核定後，由機關全體人員共同遵循執行。設計內部控制制度流程（如圖 3-2）及步驟如下：

（一）辦理風險評估：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<sup>19</sup>之觀念、方法，按下列程序辦理：

1、確認目標及決定風險容忍度

- （1）各機關應由上而下確認整體與作業層級目標，首先依機關設立使命、願景、施政目標及中長程個案計畫等，確認整體層級目標。其次則確定為達成內部各單位業務職掌，以作業類別或作業項目為基礎所設定之作業層級目標。另機關之關鍵策略目標應納入整體或作業層級目標。
- （2）各機關組織架構調整或業務增減變動時，應一併檢視修正整體與作業層級目標。
- （3）各機關應就所願意承受整體與作業層級目標無法達成之變動程度，決定適切之風險容忍度。

2、風險辨識：各機關應全面發掘可能影響整體與作業層級目標無法達成之內、外在風險因素，並於辨識過程中注意下列事項，以避免遺漏機關潛在之施政風險：

- （1）應完整辨識整體與作業層級目標（含機關關鍵策略目標）無法達成之風險。
- （2）對於施政計畫之先期規劃作業，應針對民意及利害關係者意見、成本效益、技術可行性或跨機關業務協調等，辨識可能影響計畫推動之風險來源。
- （3）辨識監察院等外部監督機關所提內部控制缺失，涉及業務推動過程中未能察覺或辨識之潛在風險。

<sup>19</sup> 行政院為使所屬各機關將風險管理融入日常作業與決策運作，前責由原行政院研究發展考核委員會（現改制為國家發展委員會）於 97 年 4 月 1 日訂定「行政院所屬各機關風險管理作業基準」，復為進一步強化機關危機處理能量，該基準於 97 年 12 月 8 日再納入危機處理專章，並將名稱修正為「行政院所屬各機關風險管理及危機處理作業基準」，作為部會推動整合性風險管理之依據。由於上開作業基準係屬原則性規範，該會嗣於 98 年 1 月完成「風險管理及危機處理作業手冊」提供各機關實務操作指引。



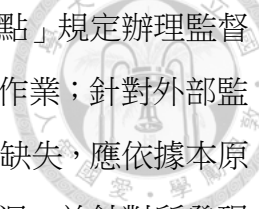
(4) 對於涉及人民權利或義務之業務，應針對可能發生受賄、違背職務、濫用職權、消極不作為、行政效率不彰及未適當公開資訊等，辨識影響政府公信力之風險來源。

- 3、風險分析：各機關依據業務性質訂定適切之風險影響程度及發生可能性（機率）之分類標準，並參考以往經驗或現行作業缺失，透過量化方式，分析各項風險之風險情境一旦發生之衝擊或後果及其發生可能性，以決定風險值。
- 4、風險評量：各機關經綜合考量風險分析結果及風險容忍度，依各風險項目之殘餘風險值加以排序，決定需優先處理之風險項目，包含超出可容忍風險值之主要風險項目，以及未超出可容忍風險值但基於重要性原則（如以前年度已發生內部控制缺失者）納入控制作業之風險項目，研議及採取適當新增控制機制，如決定採設計控制作業方式回應，應及時設計且落實執行之，以降低風險。
- 5、風險滾推：各機關應採滾動方式定期辦理風險評估作業，監督可容忍之風險是否仍維持可容忍之程度，並將前期不可容忍之主要風險項目所採行之新增控制機制，滾動納入本期現有控制機制一併檢討及評量其殘餘風險值，以決定是否需採行其他新增控制機制因應該等風險。

(二) 選定業務項目：各機關內部控制制度之設計，應依風險評估結果選定業務項目納入內部控制制度。各機關內部控制制度中有關出納與財產管理、政風、科技發展計畫編審、主計、人事、行政管考、資訊安全、公共建設計畫與社會發展計畫編審及政府採購等共通性業務項目，得參採各權責機關所訂共通性作業範例辦理。

### (三) 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，即時修正應有之控制重點。



(四)落實監督作業：各機關應依「政府內部控制監督作業要點」規定辦理監督作業，包括賡續檢討主管法令規定，強化現有內部控制作業；針對外部監督機關所提內部控制缺失積極檢討，其中涉及制度面之缺失，應依據本原則規定訂（修）定內部控制制度；檢查內部控制實施狀況，並針對所發現之內部控制缺失及提出之具體興革建議，採行相關因應作為。

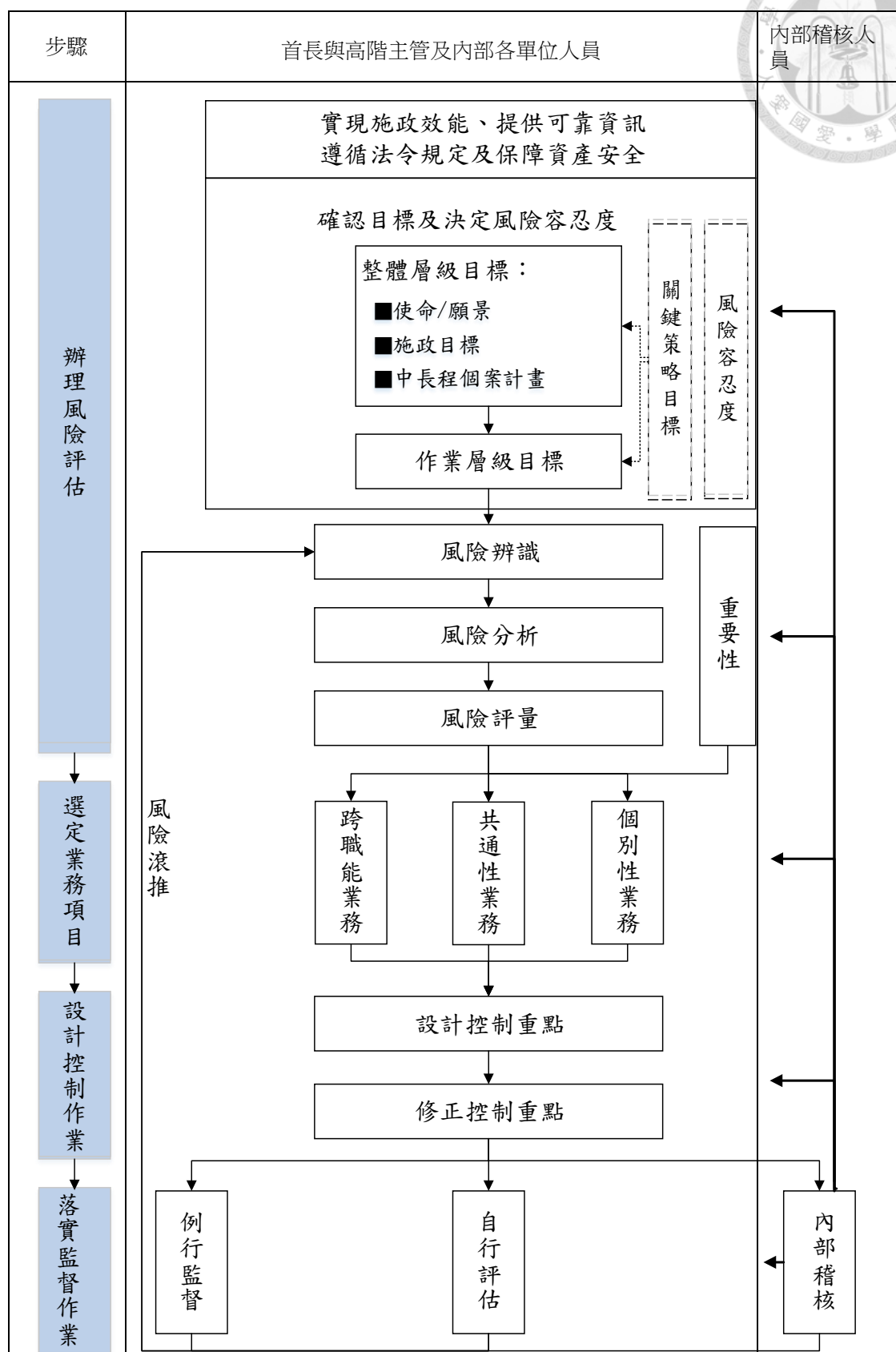


圖 3-2 政府內部控制制度設計流程圖

資料來源:行政院主計總處網站

行政院除訂頒「政府內部控制制度設計原則」作為各機關設計內部控制制度之參據外，為減少機關設計內部控制制度之負擔與歧異，針對各機關均有辦理之出納、財產管理等共同業務，已分別由財政部、法務部、科技部、國家發展委員會及行政院人事行政總處、行政院公共工程委員會及行政院主計總處等權責機關，訂定 11 項共通性作業範例（如表 3-1），以及就機關共同性業務中涉及內部不同單位流程且以往較常發生內部控制違失之高風險項目訂定 6 項共通性作業跨職能整合範例（如表 3-2）。此外，亦由行政院農業委員會動植物防疫檢疫局、財政部臺北區國稅局及經濟部水利署分別就「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與管制作業」及督導「直轄市及縣（市）政府執行地下水管制區工廠內水井查察與處置作業」製作內部控制制度個別性業務範例，供各機關參考（行政院內部控制推動及督導小組，2015）。截至 2016 年底行政院及所屬 809 個機關皆已設計完成內部控制制度（行政院主計總處綜合規劃處，2017）。

表 3-1 政府內部控制制度共通性作業範例一覽表

共通性業務	權責機關
出納業務	財政部
財產管理業務	財政部
政風業務	法務部
主計業務	主計總處
人事業務	人事行政總處
公共建設計畫之編審	國家發展委員會
行政管考業務	國家發展委員會
社會發展計畫之編審	國家發展委員會
科技發展計畫之編審	科技部
採購業務	工程會
資訊安全業務	科技部

資料來源:行政院主計總處



表 3-2 政府內部控制制度共通性作業跨職能整合範例一覽表

共通性業務	權責機關
人事費-薪給作業	主計總處
採購作業	公共工程委員會
自行收納收款作業-租金收入作業	財政部
物品管理作業	主計總處
民間團體補（捐）助系統查詢作業	國家發展委員會
加班申請與費用核發作業	主計總處

資料來源:行政院主計總處

## 參、內部控制監督機制

依據 COSO「內部控制—整合架構」，監督作業是確保內部控制持續有效執行之要素，組織可運用持續性監督、個別評估或兩者兼用，以確定內部控制五大要素是否已經存在及持續運作。由於持續性監督已被嵌入組織不同層級之營運過程中，包括例行的管理和監督活動，故政府內部控制觀念架構明定持續性評估係指例行監督，個別評估係指自行評估及內部稽核。為協助各機關透過自行評估及內部稽核等監督作業促使內部控制有效運作，行政院前於 2013 年 5 月間分別訂頒「各機關內部控制制度自行評估原則」及「政府內部稽核應行注意事項」，要求各機關建立自行評估及內部稽核機制並落實辦理相關作業。嗣經依機關實務運作需要及參考內部控制相關理論，將「各機關內部控制制度自行評估原則」及「政府內部稽核應行注意事項」整併為「政府內部控制監督作業要點」（詳附錄四），並增訂例行監督等規定。

茲就自行評估及內部稽核之規範作法說明如下：

### 一、自行評估：



- (一) 辦理時程：各機關每年應至少各辦理一次年度自行評估，評估之期間至少應涵蓋 12 個月份，並可自前一年度開始進行跨年度之自行評估及稽核，其前後年度之起迄時間應分別相互銜接。
- (二) 自行評估架構：參酌美國 COSO 內部控制整合架構，提供機關內部控制自行評估參考表件，按內部控制五項組成要素設計必要之評估重點項目，以評估機關整體內部控制運作狀況，並提供機關得視業務性質等調整評估重點項目之彈性。
- (三) 自行評估程序：
- 1、各機關應研擬年度自行評估計畫（包括評估期間及範圍等），簽報機關首長核定。若有必要採取抽核程序以驗證評估重點之落實情形，應於自行評估計畫明定抽核方式、範圍及比率等，以作為執行依據。
  - 2、各機關內部各單位應自行評估其內部控制落實情形，作成內部控制自行評估表，簽報單位主管簽章。嗣由研擬自行評估計畫單位彙整各單位內部控制自行評估表之評估情形及所發現之內部控制缺失或所提之興革建議，提經內部控制或內部稽核相關會議審議通過或簽陳相關召集人核定後，簽報機關首長，並交由內部稽核單位追蹤後續改善或興革建議辦理情形。
- (四) 自行評估課責機制：各機關辦理自行評估時，審計部年度審核通知或中央政府總決算審核報告所列重要審核意見如提出機關內部控制機制未發揮應有效能等意見，應納入自行評估之重要參據；若自行評估之評估情形係落實，惟經內部稽核單位或上級主管機關等提出與該評估重點有關之內部控制缺失等意見時，該評估單位應於內部控制或內部稽核相關會議提出檢討報告及改善措施，並由內部稽核單位追蹤其改善情形。

## 二、內部稽核

### (一) 內部稽核單位之組設：

- 1、各機關應成立內部稽核單位辦理內部稽核工作，並由副首長以上人員擔任召集人。但業務屬性單純或規模較小者，得併由上級機關統籌辦理，

並得統籌調派所屬人力交互檢查。機關採任務編組方式設置內部稽核單位者，其幕僚作業原則由綜合規劃單位辦理。但機關首長得視機關屬性、業務性質指定適當單位辦理之。



- 2、各機關內部稽核工作得視業務需要，調度施政管考、資訊安全稽核、政風查核、政府採購稽核、工程施工查核、國家關鍵基礎設施安全防護、人事考核、內部審核、事務管理工作檢核及其他稽核評估職能單位人員及主要核心或高風險業務等單位人員辦理，該等人員不得針對過去一年內、目前或即將負責承辦業務執行稽核。

(三) 辦理時程：各機關每年應至少各辦理一次年度年度稽核，評估期間至少應涵蓋 12 個月份，並可自前一年度開始進行跨年度稽核，其前後年度之起迄時間應分別相互銜接。另可視業務之風險及重要程度視針對指定案件或異常事項等辦理專案稽核。

(四) 內部稽核程序及方法：

- 1、內部稽核單位執行稽核工作前，得會同稽核評估職能單位擬訂稽核計畫；但稽核評估職能單位依相關法令規定已辦理或預計辦理稽核或評估者，得不重複納入內部稽核。內部稽核單位如擇有與稽核評估職能類似之稽核項目，得與稽核評估職能單位整合稽核工作期程，並維持客觀公正之立場採聯合稽核方式辦理。
- 2、內部稽核單位應檢視機關風險評估或績效達成程度等情形，就高風險或主要核心業務優先擇定稽核項目。
- 3、內部稽核單位得於執行稽核計畫前召開行前會議，依稽核項目之性質及受查單位之特性等選擇稽核方式，包括檢查、觀察、詢問、驗算或查證等，並視需要擇定適宜之抽核比率，以蒐集及查核充分且適切之稽核證據，據以支持稽核結論。
- 4、內部稽核人員執行內部稽核工作，得檢查相關文件、資產，並詢問有關人員，受查單位應全力配合提供稽核所需資料並詳實答覆，無正當理由不得拒絕。
- 5、稽核項目具有量化或非量化績效目標或指標時，內部稽核人員得衡量稽核項目之資源使用是否具有經濟、效率及效果，俾提出可能提升績效之建議，以協助機關制訂政策、績效目標或指標、計畫或強化內部控制機制，另得就機關未來有關管理及績效重大挑戰事項提出預警性意見供機



關參考。

- 6、年度稽核及專案稽核均應作成內部稽核報告，揭露稽核發現之優點、稽核發現與相關自行評估結果不一致等缺失、改善措施或興革建議，並依程序簽報機關首長核定後送各受查單位。

（五）缺失及興革建議之追蹤機制：內部稽核單位應彙整內部控制缺失及興革建議，送相關單位填報改善及辦理情形，並至少每半年將追蹤缺失改善情形及興革建議辦理情形簽報機關首長核定。內部控制缺失應追蹤至改善完成為止，以確認相關單位已採取適當之改善措施；興革建議應追蹤至相關單位評估其可行性，以決定是否採納該等建議或採行相關因應作為為止。

（六）稽核人員專業及道德規範：內部稽核人員應持續參加內部稽核相關教育訓練，以提升稽核品質及能力，並應秉持誠實信用原則及專業上應有之注意，確實執行稽核工作，惟內部控制有其先天限制，且內部稽核原則採抽核方式實施，無法絕對保證一定能發現不法或不當情事。

依行政院主計總處調查資料，截至 2015 年 10 月底行政院及所屬 809 個機關已完成內部稽核單位之組設，其中除少數機關（構）、學校院設有專責內部稽核單位外，<sup>20</sup>其他機關均採任務編組方式執行內部稽核工作（行政院內部控制推動及督導小組，2015）。另為協助機關執行內部稽核工作，行政院主計總處已製作「內部稽核範例—債權人查調債務人課稅資料作業」、「內部稽核範例—建築使用執照核發審查作業」及「運用物有所值方法進行內部稽核範例」等供機關參考運用。

## 肆、內部控制聲明書簽署機制

為提升機關首長對於內部控制之重視並強化課責，行政院以循序漸進方式推動各機關簽署內部控制聲明書作業，首先擇定法務部、法務部矯正署、臺灣高等法院檢察署、國立故宮博物院、內政部移民署與行政院主計總處等 6 個機關參與試辦簽署 2013 年度內控聲明書，嗣擴大擇定外交部、客家委員會及教育部體育署等 10 個機關，共計 16 個機關試辦簽署 2014 年度內控聲明書，第三年則增加至 118 個機關試辦簽署 2015 年度內部控制聲明書。歷經 3 年試辦作業，行政院逐步增加

<sup>20</sup>依行政院主計總處調查統計資料，成立內部稽核專責單位之機構計有臺灣港務股份有限公司、桃園國際機場股份有限公司、勞工退休基金監理會及國立臺中科技大學。

參與簽署之機關數，並依試辦結果與機關反映意見檢討修正機關簽署內部控制聲明書機制及內部控制相關規範，且隨著機關已將內部控制納入常態工作辦理，為強化機關自主管理，行政院內部控制推動及督導小組第 28 次委員會議決議，2014 年 3 月底前已完成組織調整之機關於 2017 年簽署 2016 年度內控聲明書，2018 年朝全面簽署方向推動。故行政院於 2016 年 12 月 30 日訂定「政府內部控制聲明書簽署作業要點」（詳附錄五），作為各機關簽署內部控制聲明書之依據，有關聲明書簽署作業之重要規範作法如下：

- （一）各機關應每年評估當年度整體內部控制有效程度，並出具內部控制聲明書，由機關首長與督導內部控制及內部稽核業務之召集人於翌年四月底前共同簽署，公開於各該機關網站之政府資訊公開專區。但依國立大學校院校務基金管理及監督辦法辦理稽核工作之國立大學校院，應於年度校務基金績效報告書提送校務會議通過前簽署內部控制聲明書。
- （二）各機關原則於內部控制聲明書聲明日（即年度終了日）前完成當年度自行評估及內部稽核工作，俾及時發現內部控制缺失並採行改善措施。
- （三）各機關簽署內部控制聲明書，應針對機關當年度自行評估結果、內部稽核報告、稽核評估職能單位及上級與各權責機關（單位）督導等所發現之內部控制缺失，並參考監察院彈劾、糾正（舉）或提出其他調查意見及審計部中央政府總決算審核報告重要審核意見等涉及內部控制缺失事項，評估截至當年度聲明日尚未完成改善部分對內部控制目標達成之影響，作為判斷整體內部控制有效程度之依據。
- （四）內部控制聲明書係按聲明日整體內部控制之有效程度，區分為「有效」、「部分有效」及「少部分有效」三種類型，其聲明僅提供合理確認，且不包括機關內部控制無法掌握之外部風險。
- （五）機關如有內部控制重大缺失事項，於當年度採行改善措施後，其整體內部控制情形符合簽署「有效」或「部分有效」類型之內部控制聲明書者，應於聲明書增列說明段，列舉該等重大缺失、所採行之改善措施與改善情形

及其對達成內部控制目標之影響等；符合簽署「少部分有效」類型之內部控制聲明書者，應於聲明書之附表，揭露內部控制重大缺失情形及其改善計畫。

(六) 機關首長倘於年度中異動，致繼任首長於簽署內部控制聲明書時遇有所聲明之年度未在任或僅部分期間在任之情形，得於內部控制聲明書之末段增列說明段，以釐清前後任首長之責任。

(七) 各機關併同所屬機關辦理自行評估及內部稽核工作者，得併同所屬機關共同簽署內部控制聲明書。

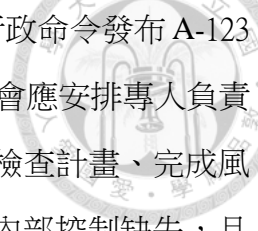
## 第二節 美國政府內部控制制度

### 壹、內部控制法令規範與權責

美國聯邦政府內部控制之運作及分工，係由立法部門與行政部門協調合作，其中立法部門由國會主導立法與監督權，透過制定「聯邦管理者財務廉潔法」，Federal Managers Financial Integrity Act，簡稱 FMFIA)，授權所轄之政府課責總署(GAO)訂定政府內部控制準則，供行政部門評估其內部管理控制制度建立之妥適性；至於行政部門則由隸屬於總統之預算及管理局(Office of Management and Budget, OMB)訂定內部控制制度指引等規章提供政策指導，各部會依 GAO 及 OMB 法規本權責自訂內部控制相關規則及制度，督導所屬機關(構)切實執行。另透過稽核長<sup>21</sup>辦公室(Offices of Inspector General, OIG)執行內部稽核，發揮制衡功能，俾促使聯邦政府各級組織有效履行各項政務(盧惠伶，2012)。

1950 年「會計與審計法」(Accounting and Auditing Act)要求聯邦主要部會首長依據 GAO 發布之準則，建立及維持有效之內部控制、課責與內部稽核機制，該法為聯邦政府內部控制最早之法源。但政府機關內部控制缺失層出不窮，為了強化聯邦行政部門內部控制，OMB 邀集 GAO 及部會代表成立內部控制專案小組，

<sup>21</sup>「稽核長」(Inspector General)一詞，亦稱「督察長」，其職掌業務除內部稽核之外，尚包括檢調、考核及評估工作。稽核長之設置，在大部會係由總統任命並經國會同意，在較小之特定機構僅由其首長任命。但這些稽核長之免職均須通知國會並提供書面理由列入國會紀錄，以確保其獨立地位。

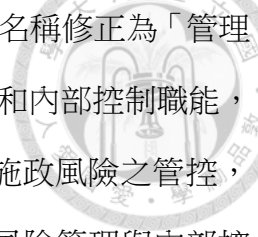


共同檢討部會內部控制缺失及研擬相關規範，並自 1981 年起以行政命令發布 A-123 號通告「內部控制制度」(Internal Control Systems)，要求各部會應安排專人負責內部控制或組設內部控制專案小組、自訂內部控制行政規則及檢查計畫、完成風險(弱點)評估、持續性檢查內部控制制度有效性與及時改正內部控制缺失，且在個人績效考核時考量內部控制制度責任履行情形等。

美國國會雖認同 OMB 頒布內部控制相關行政規範內容，但主張立法明定部會首長責任，並透過簽署表彰其內部控制責任之「管理者確認聲明書」以促使其全力推行，在 GAO 協助下於 1982 年制定通過「聯邦管理者財務廉正法」(FMFIA)，該法授權 GAO 訂定「聯邦政府內部控制準則」(Standards for Internal Control in the Federal Government)及 OMB 訂定內部控制制度指引等規章，要求聯邦行政機關依 GAO 之準則建立內部控制制度，且依 OMB 之指引持續評估內部控制制度之有效性，各部會須強化自主管理且本權責自訂內部控制規範及制度，並督導所屬切實執行，由部會首長每年向總統及國會提出聲明書，說明內部控制制度執行是否達成目標及遵循 GAO「聯邦政府內部控制準則」之情形，併同敘明內部控制缺失與改善計畫。

## 貳、內部控制架構及內部控制機制之設計

GAO「聯邦政府內部控制準則」係參採 COSO「內部控制—整合架構」，按內部控制 5 項組成要素及 3 項目標建立聯邦政府內部控制整體架構。為協助聯邦各部會能依 FMFIA 規定提出「管理者確認聲明書」，OMB 除於 1982 年訂頒「聯邦政府內部控制制度評估、改善與報導指引」(Guidelines for the Evaluation and Improvement of and Reporting on Internal Control Systems in the Federal Government)，此外，亦因應總統施政方針及實務需要等，陸續於 1983、1986、1995 及 2004 年修正 A-123 號通告「管理者之內部控制責任」(Management's Responsibility for Internal Control)與相關配套指引，參採 COSO 內部控制整合架構，規範聯邦行政部門建立及執行內部控制制度相關事項，並強調對各部會管理者課責，部會可組設高階主管委員會來協調內部控制事務。復為進一步整合風險管理及內部控



制機制，OMB 於 2016 年 7 月再次修訂 A-123 號通告，將該通告名稱修正為「管理者之風險管理及內部控制責任」，並要求聯邦部會整合風險管理和內部控制職能，從目標設定到風險辨識與評估，以及風險回應作為，以強化對施政風險之管控，且強調管理階層應負責建立治理結構，有效落實、指導和監督風險管理與內部控制之實施。該通告要求各聯邦部會及其管理者採取之措施如下：

- 一、在管理實務中建立企業風險管理，透過辨識目標及風險，評估風險及採取風險回應作為，建立機關之風險背景資料。
- 二、設計及執行內部控制制度，並強調內部控制應與風險取得適當平衡且控制效益應大於成本。
- 三、針對聯邦部會各計畫及業務之內部控制進行整體評估且將其文件化。
- 四、辨識內部控制缺失並採取相關之改善措施。
- 五、每年透過「管理者確認聲明書」以報導內部控制情況。

為確保聯邦政府各項業務及計畫目標之達成，同時應避免過多的控制可能導致政府施政缺乏效率及效果，前開 OMB A-123 號通告強調應進行風險評估及秉持成本效益原則設計相關控制作業，並定期或於外部環境改變時及時辦理風險評估，依評估結果檢修內部控制制度，故機關內部控制制度之設計係以風險評估結果為基礎。

## 參、內部控制監督機制

### 一、內部控制自行評估

FMFIA 要求美國聯邦部會向總統及國會出具年度報告<sup>22</sup>，聲明內部控制制度是否遵循「聯邦政府內部控制準則」，為協助管理者評估內部控制制度之有效性，OMB 訂（修）頒第 A-123 號通告供各部會作為辦理自行評估、改善重大缺失及出具「管理者確認聲明書」之參據。依 OMB 第 A-123 號通告附錄 A「與財務報導有關之內

---

<sup>22</sup>美國聯邦政府之財政年度以 Fiscal Year (FY) YYYY 方式表達，期間為當年 7 月 1 日至隔年 6 月 30 日。



部控制」，將內部控制自行評估程序分為規劃、辦理內部控制整體層級自行評估、辦理內部控制作業層級自行評估及相關結論與報告之文件化等 4 個步驟。

GAO 於 2001 年依「聯邦政府內部控制準則」訂定「內部控制管理及評估工具」(Internal Control Management and Evaluation Tool)，以輔助聯邦部會管理者等人員，按內部控制 5 項組成要素評估組織整體內部控制架構之妥適性、判斷內部控制制度是否有效及釐清待改善之處。各部會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並據以執行評估，在整體層級亦依該判斷標準，按內部控制 5 項組成要素綜合評估制度是否有效。

## 二、內部稽核

1950 年「會計與審計法」雖已授權聯邦主要部會首長得設置內部稽核相關專責單位，惟聯邦行政部門內部稽核單位之稽核結果及所提建議，並未受到應有的重視，致違失不斷發生。為了強化機關對廉潔與效能的重視，美國國會於 1978 年通過「稽核長法」，在主要部會設置 OIG，秉持獨立客觀之精神辦理內部稽核、防貪肅貪、對違法或犯罪個案之調查等工作，其後並經修法，擴大設置稽核長之部會範疇，針對重大計畫或專案亦得個別設置 OIG，截至 2015 年 6 月底，美國聯邦政府共設有 73 位稽核長。有關稽核長之職權亦配合 1990 年代之後美國國會陸續通過之財務長法 (The Chief Financial Officers Act)、政府績效與成果法 (The Government Performance and Results Act)、聯邦財務管理改進法 (The Federal Financial Management Improvement Act) 等政府不限於政府財務等遵循合規，亦涵括施政績效的經濟、效率及效益性等查核工作 (許哲源，2002；何志欽、李顯峰，2003；陳慶財，2005；施炳煌，2004；盧惠伶，2012)。

為進一步加強 OIG 之獨立性、專業勝任能力及各 OIG 之間的協調運作，2008 年復通過「稽核長改革法」，將總統廉能委員會及廉能執行委員會，<sup>23</sup>整併成稽核長廉能聯席委員會 (Council of the Inspectors General on Integrity and Efficiency)，除負責協調各 OIG 共通性事務及提昇稽核人員之專業能力外，每年並綜整稽核長之

<sup>23</sup>1981 年起成立總統廉能委員會，由總統任命之主要部會稽核長組成，嗣於 1992 年起增設廉能執行委員會，由機關首長任命之小機關稽核長組成。

工作績效，向總統提出報告。

綜上所述，美國內部稽核制度主要具有下列 2 項特色：（盧惠伶，2012）

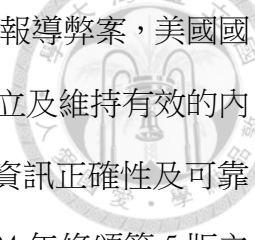
一、獨立性：稽核長法明定稽核長之設置，在主要部會係由總統任命並經國會同意，在較小之特定機構僅由其首長任命；但這些稽核長之免職均須通知國會並提供書面理由列入國會紀錄，以確保其獨立地位。稽核長直接向部會首長及國會報告，國會亦透過 GAO 進行監督。稽核長與所在部會之副首長處於同一職級，且辦公經費預算獨立於所在部會預算之外，其地位、職權及預算均具獨立性，是內部稽核職能有效發揮功能之重要因素。

二、統合性：OIG 所轄人力綜合了稽核、考核評估、防貪肅貪等監督職掌，融合多元專業背景與多重管道情資，除負責規劃與執行稽核及管考工作外，並協助評核組織整體施政績效，且具司法警察權，得就檢舉、違法或犯罪個案進行調查。另外，透過「稽核長廉能聯席委員會」統合協調各 OIG 共通性事務及提升內部稽核人員之專業能力等，以促進 OIG 之交流及合作。

OIG 實務上會參酌機關策略計畫及年度計畫擬訂稽核策略計畫及年度計畫，以財政部稽核長辦公室為例，其稽核策略計畫係以 5 年為 1 期，至少每 3 年修訂 1 次，在擬訂年度計畫時，會將涉及法律要求、總統管理議程（President Management Agenda）<sup>24</sup>，以及涉有內部控制重大弱點或缺失等，列為優先查核事項，再運用風險評估方法，決定年度計畫所列之查核議題或案件。另 OIG 每年亦就其認為機關於未來一年可能面臨管理及績效之重大挑戰事項提出報告，附入機關年度「績效及課責報告」中，俾提供機關作為預警性之參考，並自該等重大挑戰事項中選案進行查核。

## 肆、內部控制聲明書簽署機制

<sup>24</sup>在小布希總統 2001 至 2009 年任內，將各部會管理者確認聲明書所載「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」（作為「聯邦部會管理評分卡」之評比項目）以辦理績效評估管考，並透過綠、黃、紅三色燈號呈現各部會實施成果。



鑒於 2001 年爆發安隆公司 (Enron Corporation) 等不實財務報導弊案，美國國會於 2002 年通過「沙賓法」(Sarbanes-Oxley Act) 要求企業應建立及維持有效的內部控制制度，尤其加強與財務報導有關內部控制，以確保財務資訊正確性及可靠性，聯邦政府亦將加強財務管理紀律列入優先工作。OMB 於 2004 年修頒第 5 版之第 A-123 號通告「管理者之內部控制責任」(Management's Responsibility for Internal Control)，要求部會除每年依 FMFIA 出具合理確認整體內部控制制度是否有效之「管理者確認聲明書」外，並應針對與財務報導有關之內部控制提供確認聲明。因此聯邦部會應持續監督及定期評估與其業務相關內部控制之有效性，以作為部會首長依 FMFIA 規定出具每年度「管理者確認聲明書」之基礎。

各部會首長除每年向總統及國會提出「管理者確認聲明書」外，亦須併同說明內部控制缺失及其改善計畫。另須向 OMB 提供內部控制自行評估及改善進度等相關資料，同時對與財務報導有關之內部控制提出聲明，併在年度「績效及課責報告」中分段敘明，由部會首長簽署。

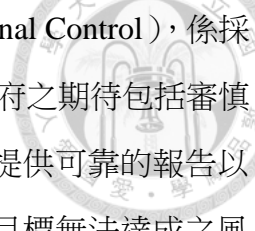
### 第三節 加拿大政府內部控制制度

#### 壹、內部控制法令規範及權責

加拿大聯邦政府內部控制、內部稽核之主要法源為財務管理法 (Financial Administration Act) 與聯邦課責法 (Federal Accountability Act)，對部會副首長<sup>25</sup> (deputy head) 之內部控制 (含內部稽核) 權責做出規範，並明訂由國庫委員會秘書處 (Treasury Board of Canada Secretariat，以下簡稱 TBS) 整合協調推動內部控制 (含內部稽核) 相關工作。TBS 自 1966 年起陸續以政策、指引或準則等行政規章形式，提出聯邦政府內部控制 (含內部稽核) 之概念及作法。

---

<sup>25</sup>各部會首長須先當選為國會議員後才能接受加國總理之政治任命兼任首長職務，各部會內具體事務，實質係由副首長督管，因此聯邦各部會由副首長兼任課責長(accounting officer)，就部會內部控制(含內部稽核)向其部會首長、國庫委員會及加國總理負責。



TBS 於 2009 年 4 月發布之「內部控制政策」(Policy on Internal Control)，係採用美國 COSO 內部控制整合架構<sup>26</sup>，並指出國會及民眾對聯邦政府之期待包括審慎運用資金、維護公共資產、有效率且有效益地使用公共資源及提供可靠的報告以提升施政之透明度與課責性，內部控制之目的即在於管控上述目標無法達成之風險。依據上開政策之定義，加拿大聯邦政府內部控制涵蓋組織中所有層級，且以風險為基礎。

上開政策中明訂副首長之職責包括：

- 一、確保部會建立、維持、監督及覆核內部控制機制以管控以下 3 大類別之風險：
  - (一)施政、營運及資源管理（包括保障資產安全）之效率及效益。
  - (二)財務報導可靠性。
  - (三)法規、政策及授權事項之遵循。
- 二、每年與財務長一同簽署「含與財務報導有關內部控制之管理責任聲明書」(Statement of Management Responsibility Including Internal Control over Financial Reporting)。

## 貳、內部控制架構及內部控制機制之設計

依 TBS 發布之「內部控制政策」，係採用美國 COSO 內部控制整合架構，另 TBS 於「內部控制政策指引」(Guideline for the Policy on Internal Control)中提出「內部控制管理」(Internal Control Management)概念，要求部會建立內部控制管理之架構，經首長核准後由上而下建立對內部控制管理有效性落實程度之方針。其中內部控制管理包括下列管理活動：

- 一、監督部會確實對關鍵內部控制進行風險基礎之評估並定期重新評估。
- 二、遇有必要時進行修正。
- 三、透過有效的管理機制（例如建立內部控制管理之架構並定期逐級向管理者、審計委員會及副首長報告）進行監督。

---

<sup>26</sup>1992 年加拿大特許會計師協會 (CICA) 成立了控制基準委員會 (The Canadian Criteria of Control Board，以下簡稱 COCO)，該委員會的使命是制定發布加拿大內部控制系統設計、評估和報告的標準。該委員會參考美國 COSO 內部控制整合架構於 1995 年提出了 COCO 內部控制架構，並訂定控制標準提供實務操作之指導。



內部控制管理架構應包含下列要素：

- 一、內部控制管理之治理架構、規則及責任。
- 二、將內部控制之衡量納入管理者之管理績效。
- 三、財務長管轄之內部控制管理專案小組。
- 四、每年評估內部控制管理結果。

由上開 TBS 制定之規範可知，加拿大聯邦政府內部控制係以風險為導向，其目的在於控管影響內部控制目標達成之風險，並由各部會依實務自行建構內部控制機制。以加拿大衛生部為例，其內部控制除了以五大要素之概念分析及建立外，亦區分為核心管理控制（Core Management Controls）、與財務報導有關之內部控制（Internal Control over Financial Reporting）、財務管理控制（Financial Management Controls）及資訊系統一般控制（IT General Control）四大領域（如圖 3-3，引自何永智等，2014）。

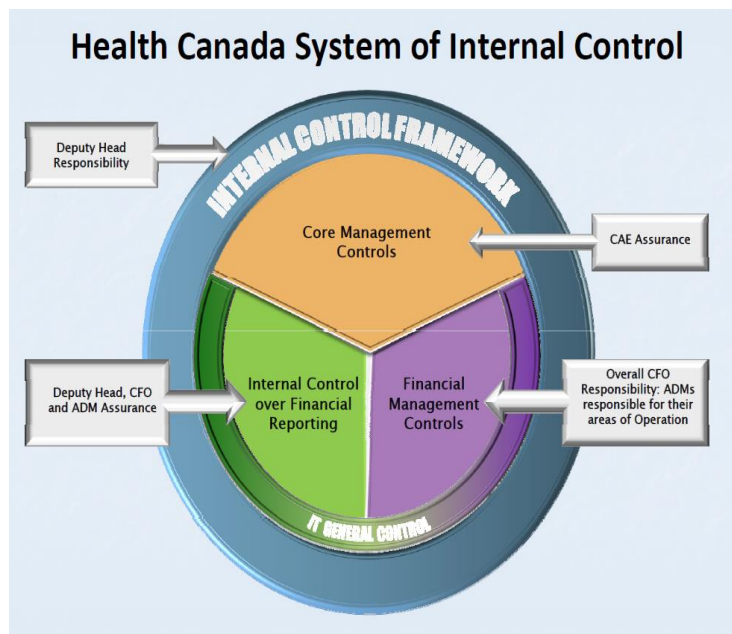


圖 3-3 加拿大政府衛生部內部控制制度

資料來源：Health Canada（2012），Health Canada System of Internal Control.（簡報資料）

## 參、內部控制監督機制



## 一、內部控制自行評估

聯邦政府內部控制自行評估作業亦以風險為基礎（risk-based approach）來進行。各部會依實務自行製作其風險圖像<sup>27</sup>，並劃分風險等級，再依據風險等級設定控制領域之控制項目自行評估之頻率及其他注意事項，據以擬訂橫跨數年度之評估計畫。進行完整內部控制自行評估須耗時數年，基於各部會規模、複雜度、風險、負擔能力及授權程度等有所差異，完成完整評估之時間不同。TBS 依內部控制推動情形將部會分門別類，分別訂出推動進度及揭露要求，且無論其進度為何，皆須於聲明書附註中明確揭露其評估進度、所發現缺失及其改善措施，並提供後續年度評估階段及進度之規劃（何永智等，2014）。

為推動內部控制自行評估，聯邦政府將評估作業分為設計有效性、執行有效性及持續監督三階段，針對未完成完整評估之部會，要求就各階段之評估狀況及所發現缺失之改善情形於附註中聲明。其自行評估之項目除作業流程控制（Business Cycle Controls，近似於我國之作業層級自行評估）外，尚包括整體層級控制（Entity Level Controls，ELC）及資訊系統一般控制（IT General Controls）（何永智等，2014）。

## 二、內部稽核

加拿大聯邦政府之內部稽核由 TBS 下設之主計總處負責統合推動及督導各項工作，包括：提供政策、指引、準則與實務等指導，監督考評各部會績效，訂定政府整體之風險基礎內部稽核計畫，對部會共通性風險事項實施整體稽核，以及協助內部稽核人力之專業培訓發展等。

聯邦部會按其規模大小與風險屬性等區分為大、小部會。<sup>28</sup>其中大部會係個別設置內部稽核單位及審計委員會（Departmental Audit Committee，DAC）<sup>29</sup>，稽核結果由內部稽核主管直接向部會副首長及部會稽核委員會報告；副首長應確保內

<sup>27</sup>本部分內容詳見 Health Canada (2012), Risk Based Monitoring Strategy to Address Requirements of Policy on Internal Control。該部之風險圖像與我國依「影響程度」及「發生機率」設定「風險分布」之作法不同，係以「固有風險」及「控制風險」設定「風險等級」。

<sup>28</sup>國庫委員會以每年預算 3 億元為基準將各部會區分為大部會及小部會。

<sup>29</sup>該委員會除由部會副首長等擔任委員外，尚包括 3 至 4 位獨立委員是由部會以外人士擔任，獨立委員係由主計總處針對各部會屬性推薦數名人選，委員及主席名單須經國庫委員會核定。

部稽核報告等依限送交主計總處，由主計總處監督其遵循情況並定期向 TBS 通報。小部會可自行設置內部稽核單位或稽核委員會，亦可由主計總處針對核心控制辦理稽核或由統籌組設之小部會稽核委員會（Small Department Audit Committee, SDAC）<sup>30</sup>辦理整體稽核，稽核結果須向其副首長與審計委員會報告。主計總處發現某個部會未遵循內部稽核政策、指引與準則時，可要求該部會副首長進行業務檢查，並於採行改善計畫後向主計總處提交改善成果報告。針對上開未遵循內部稽核政策、指引與準則之部會或其改善計畫未能辦理完成者，主計總處可建議國庫委員會限制該部會的經費支用或採取其他懲處措施等（盧惠伶，2013）。

加拿大聯邦政府係導入國際內部稽核協會之國際專業實務架構（IPPF）訂定「內部稽核準則」，供部會自訂內部稽核作業手冊等規範，以利遵循內部稽核政策、指引與準則。該準則明定內部稽核工作包括覆核內部控制制度、績效稽核、財務稽核、遵循稽核及特殊專案稽核等。各部會內部稽核作業手冊之內容，除了敘明職業道德規範外，亦包括內部稽核規劃、執行與報告各階段等應辦事項。

各部會每年訂定風險基礎內部稽核計畫，以風險評估結果為基礎排定內部稽核工作之優先順位；且每年應製作內部稽核報告。前開計畫或報告完成後，均先提報部會內部跨單位主管會議討論，再提請審計委員會提供諮詢建議，最終由部會副首長核定。內部稽核報告中針對問題根源提供策略性具體建議，以協助機關改善效率、效果及達成目標，不侷限或著重法規遵循性之稽核，同時對於令人滿意之績效事蹟給予肯定。除了稽核工作外，內部稽核人員在不致承擔管理者責任之情況下，亦可協助機關扮演諮商、顧問的角色，例如複核內部控制自行評估之結果，為該制度在設計面及執行面之有效程度等提出整體意見等（盧惠伶，2013）。

另自 2006 年「聯邦課責法」立法後，加拿大聯邦政府基於內部控制（含內部稽核）之良窳為影響機關施政績效之關鍵，TBS 將聯邦各部會內部稽核實施狀況納入「管理課責架構」統籌辦理施政績效評估作業，考核指標包括內部稽核報告品質符合內部稽核準則之要求、落實風險基礎內部稽核工作（內部稽核涵括高風

---

<sup>30</sup>該委員會亦包括獨立委員，係由主計總處、國庫委員會秘書處與小部會副首長共同商議決定人選，委員及主席名單須經國庫委員會核定。

險及重要事項)及管理改善計畫能落實執行等(盧惠伶,2013)。



## 肆、內部控制聲明書簽署機制

美國沙賓法案(Sarbanes-Oxley Act)要求公開發行公司特別對與財務報導有關內部控制之有效性提供確認聲明。加拿大聯邦政府參考沙賓法案之精神,僅要求由副首長及財務長簽署「包含與財務報導有關內部控制之管理責任聲明書」,故聯邦政府之內部控制雖涵蓋財務與非財務層面,但聲明側重於與財務報導有關之內部控制。加拿大聯邦政府採逐步漸進(phased-in)方式推動聲明書簽署作業,將部會分為四大群組,分別提供指引及聲明書範例,並於內部控制政策指引要求大部會於2013-14財政年度<sup>31</sup>起將內部控制管理情形納入「包含與財務報導有關內部控制之管理責任聲明書」之附錄加以揭露,規模較小之部會僅就財務內部控制情形於上開管理責任聲明書之附錄揭露,又各部會須於聲明書附註中明確揭露內部控制自行評估進度、所發現缺失及其改善措施(何永智等,2014)。上開聲明書與內部稽核報告、會計師查核報告等係附於各部會績效報告提交予國會。

## 第四節 澳洲政府內部控制制度

### 壹、內部控制法令規範與權責

澳洲聯邦政府內部控制早期係於「財務管理與課責法」中規範,包括各機關執行長(chief executive)<sup>32</sup>應管理機關施政以促使聯邦資源之適當運用、推動舞弊管理計畫(fraud control plan),以及設立並維持審計委員會功能等,該等規範著重於財務層面管理及舞弊之控制,惟未明文規範執行長對機關整體內部控制之責任。2013年通過「公共治理、績效及課責法」(Public Governance, Performance and Accountability Act),於2014年7月1日起生效,取代「財務管理與課責法」(Financial

<sup>31</sup>加拿大聯邦政府之財政年度以 YYYY-YY 方式表達,期間為當年7月1日至隔年6月30日。

<sup>32</sup>FMA 僅適用於聯邦政府部會,架構中執行長為負最高管理責任之主管。



Management and Accountability Act，FMA Act）及「聯邦當局與國營事業法」（Commonwealth Authorities and Companies Act，CAC Act），成為澳洲聯邦政府公共治理及內部控制之法源。PGPA 明訂課責長之責任包括建立並維持適當風險監控及管理系統與內部控制機制，並要求課責長必須確保部會成立審計委員會（audit committee）並依相關法規運作。

依財務部發布之「資源管理指引第 203 號：職員之一般職責」（Resource Management Guide No.203: General duties of officials）及「資源管理指引第 206 號：課責主管指示」（Resource Management Guide No.206: Model accountable authority instructions (AAIs)），要求聯邦政府職員應遵循其法定之一般職責，包括以適當方式運用及管理公共資源；另依據「公共治理、績效及課責法」及相關規範之授權，課責主管得參考第 206 號指引所提供指示之範本，以書面方式對職員作出指示，以協助課責主管藉指示來達成其法定之職責。又財務部發布之「資源管理指引第 202 號：審計委員會」（Resource Management Guide No.202: A guide for non-corporate Commonwealth entities on the role of audit committees），規範審計委員會應具備獨立性，且須對風險監控及管理系統、內部控制、績效報告及財務報告進行覆核。

綜上，澳洲聯邦政府各部會在上開課責及授權體制下，由各機關課責主管對內部控制負最終責任，並透過建立職員於各自職務範疇內遵循法規、政策及主管指示（含內部控制）之權責，以及設置審計委員會協助課責主管監督及指導內部控制之推動，以落實執行內部控制。

## 貳、內部控制架構及內部控制機制之設計

澳洲聯邦政府在「公共治理、績效及課責法」授權下，由財務部陸續訂定資源管理指引（Resource Management Guide）供聯邦個體<sup>33</sup>作為實務執行之依據，並

---

<sup>33</sup>PGPA 適用範圍包括政府部會、國營事業及其他法定個體，條文中以聯邦個體（Commonwealth entities）統稱。

逐步建立「聯邦資源管理架構」(Commonwealth Resource Management Framework)，以原則性規範為主，涵蓋財務及非財務領域，整合風險管理、內部控制與績效管理等各項管理工具及要素，形成完整之管理循環，以作為課責及治理之基礎(何俞賢、戴美英，2014)。

依澳洲聯邦政府財務部發布之資源管理指引第 200 號「課責長指引」(Resource Management Guide No.200: Guide to the PGPA Act for Secretaries, Chief Executives or governing boards (accountable authorities))，要求各部會在公共治理、績效及課責法通過後應配合檢修現行內部控制機制，且為健全風險管理實務，內部控制機制須與風險程度相稱(commensurate)，故澳洲聯邦政府係以風險為導向設計內部控制機制。又澳洲聯邦政府相關法規係原則性規範，財務部雖訂定相關指引提供聯邦個體作為執行之依據，惟內部控制機制設計之實務作業細節係由部會自行決定。

## 參、內部控制監督機制

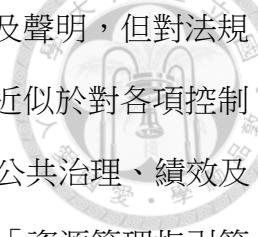
### 一、內部控制自行評估

在「財務管理與課責法」規範下，澳洲聯邦政府自 2006-07 年度<sup>34</sup>起引進遵循簽證(Certificate of Compliance)<sup>35</sup>作業，要求各部會執行長<sup>36</sup>針對每一年度財務管理相關規範與政策的遵循及適當的風險管理策略進行評估，並出具簽證及列示未遵循之事項，送交主管部長及財務部，由財務部彙整後於議會提出年度報告。遵循簽證之範圍非僅限於內部控制，亦涵括整體財務管理架構中各項要求。內部控制為評估及達成遵循之基礎，屬遵循項目之一，為執行長責任，因此各部會執行長係依據其內部控制、管理機制及審計委員會建議，對相關規範的遵循情形做出簽證，並針對未遵循事項提出改善策略及持續追蹤改善情形。遵循簽證與內部控

<sup>34</sup>澳洲聯邦政府之財政年度以 YYYY-YY 方式表達，期間為當年 7 月 1 日至隔年 6 月 30 日。

<sup>35</sup> 澳洲聯邦政府嗣於

<sup>36</sup>遵循簽證之法源係財務管理及課責法，母法中定義之負責人為執行長(Chief Executive)。2013 年 PGPA 負責人改為課責長(Accountable authority)。



制聲明書有所差異，並非針對內部控制之有效性做出自我評估及聲明，但對法規要求事項是否透過內部控制落實執行作出評估及確認，實質上近似於對各項控制重點進行自行評估（何俞賢、戴美英，2014）。聯邦政府嗣於「公共治理、績效及課責法」施行後，參考以往辦理遵循簽證經驗，於 2015 年發布「資源管理指引第 208 號:PGPA 架構遵循報告」，要求各部會課責長於 2014-2015 年度依上開規範簽署遵循報告（何俞賢，2015）。聯邦政府復於 2016 年訂定「資源管理指引: 第 214 號: 未遵循財務法令(PGPA)重大事項」(notification of significant non-compliance with the finance law(PGPA,section 19))，取代「資源管理指引:PGPA 架構遵循報告」，要求部會課責長於 2015-2016 年度起於部會年度報告中附具重大未遵循事項之聲明，並敘明所採取之改善作為。

## 二、內部稽核

澳洲聯邦政府各部會除設置專責內部稽核單位外，另設有審計委員會。內部稽核單位除對執行長或課責主管負責外，應向審計委員會報告。審計委員會覆核內部稽核計畫與報告、對其資源配置與人員適任性等提出建議，並檢視稽核之績效，支持並監督內部稽核工作。

聯邦政府對內部稽核並無專屬之規範，相關內容散見於內部控制權責相關之法規及指引中。「公共治理、績效及課責法」規範內部稽核之相關內容包括：「資源管理指引第 200 號：課責長指引」規範課責主管應負責建立適切風險管理系統，風險管理政策應明確描述內部稽核職能；「資源管理指引第 202 號：審計委員會」指出審計委員會在風險監控及管理系統層面之職能，應對內部稽核計畫與稽核人員適任程度提出建議。財務部於 2010 年發布的績效資訊與衡量指標指引（Performance Information and Indicators）提及部會可透過內部稽核人員確保績效資訊的品質，由此可知在「公共治理、績效及課責法」實施前，澳洲聯邦政府之內部稽核範疇即已涵蓋績效層面。

澳洲國家審計總署於 2007 年發行之「公部門內部稽核實務指引」，為聯邦各部會辦理內部稽核工作之重要參據，茲就該指引規範重點摘述如下：

- (一) 內部稽核之目的係協助機關管理風險及達成施政目標之財務及業務控制機制，就該等機制之效率性、效益性及廉正性，向執行長提供確認；並協助管理階層改善業務績效。
- (二) 內部稽核須具備營運上之獨立性 (operational independent)，亦即不得參與管理職能，其職責、目的、獨立性、角色及稽核範圍等皆須透過正式文件的授權。內部稽核人員應對執行長負責，且須向審計委員會報告並與稽核長保持常態聯繫，亦具有直接向審計委員會或執行長報告之權限。
- (三) 內部稽核範圍包括遵循稽核、協助確認遵循架構、定期評估內部控制之有效性、持續性稽核及績效稽核，以及針對新計畫、系統或流程之發展、風險管理及舞弊控制等提供諮詢意見等。

#### **肆、內部控制聲明書簽署機制**

澳洲聯邦政府為確保部會建立並維持有效內部控制機制，透過法規明訂權責主管之內部控制責任，強化對權責主管之課責，並要求部會根據自行評估結果出具遵循簽證或報告，或於年報中附具重大未遵循事項之聲明。如前所述，遵循簽證、報告或重大未遵循事項之聲明係對法規要求事項是否透過內部控制落實執行作出評估及確認，並就未遵循事項提出改善策略及持續追蹤改善情形，其性質類似於對各項控制重點進行自行評估，雖非針對內部控制之有效性提出聲明，惟以此作為對部會主管人員之重要課責文件。

## 第五節 小結



綜合我國與各國政府內部控制制度之探討，分別就以下幾點分析比較各國制度上之差異，並彙整如表 3-3：

### 壹、內部控制法令規範與實施權責

美國、澳洲、加拿大聯邦政府均以法律規定作為政府內部控制實施之依據，其中加拿大及澳洲並未針對聯邦政府機關內部控制之建立及執行制定專法，而係將推行內部控制之概念涵括於政府財務、公共資源、績效管理等相關法規之中，美國則在「聯邦管理者財務廉潔法」中授權政府課責總署訂定政府內部控制準則，以及由預算管理局訂定內部控制制度指引等規章，供聯邦政府機關依循。相較於上開國家均採立法方式規範政府內部控制實施事宜，我國中央政府以行政規則要求所屬行政機關建立及實施內部控制，其位階較低，且適用對象亦有侷限，無法涵蓋所有中央政府機關；另查我國現行法律條文中提及「內部控制」且與中央及地方政府各機關均有關者尚有審計法第四十一條規定，立法院第 8 屆第 8 會期立法委員費鴻泰等人鑒於審計法規定未能與國際最高審計機關組織執行內部控制評估作業等規章同步，以及審酌行政院於 99 年設置行政院內部控制推動及督導小組，訂頒「強化內部控制實施方案」等相關規定及推動機關簽署內部控制聲明書，故提出該條文修正草案經立法院三讀通過，並於 2015 年 12 月 9 日經總統公布實施，上開修正後條文明文規定「審計機關派員赴各機關就地辦理審計事務，應評核其相關內部控制建立及執行有效程度，決定其審核之詳簡範圍。」惟該規定係屬審計機關執行審計工作之依據<sup>37</sup>，尚非各機關實施內部控制之法源。

另有關實施內部控制之權責分工，我國、美、加、澳等國分別由主計總處、預算管理局、國庫委員會秘書處與主計總處，以及財政部擔任推動內部控制之幕僚（主管）機關。至於在部會內部運作部分，我國行政院所屬各機關係由副首長以上組成內部控制小組來督導及統合推動內部控制各項工作；美國則強調對管理

<sup>37</sup>審計法係審計機關對政府及其所屬機關執行審計工作之法源依據，依該法規定審計機關執行審計之對象涵蓋中央及地方政府各機關，且不限於行政機關或其他非行政體系之公務機關，公有營業與公有事業機關亦均為審計機關執行審計之對象。

者課責，部會透過組設高階主管委員會來協調內部控制事務；另加拿大及澳洲聯邦政府之政治體制因屬內閣制，係由民選之國會議員出任機關首長，故由實際負責督導部會業務執行之副首長或秘書長（執行長）等，就部會內部控制向首長負責。此外，機關員工對內部控制之責任，我國與美、加、澳等國均已於相關規範中明訂。

## 貳、內部控制架構與內部控制機制之設計

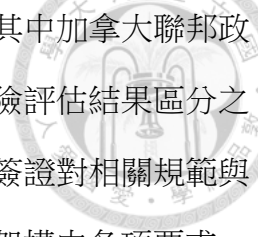
我國中央政府與美國、加拿大及澳洲聯邦政府均參採美國 COSO 內部控制整合架構之內涵及精神，建立適用各該國家政府部門之內部控制整體架構，其中澳洲政府自 2013 年通過「公共治理、績效及課責法」後，即整合政府治理、績效管理、風險管理及內部控制，建構一套完整的管理架構，而美國聯邦政府預算管理局亦於 2016 年間整合風險管理及內部控制，要求聯邦各部會加強管理影響其施政目標達成及日常業務運作所面臨的風險，我國中央行政機關內部控制相關規範雖強調以風險為基礎推動內部控制或內部稽核，要求部會將內部控制或內部稽核工作結合風險管理概念，但目前政府內部控制架構與風險管理架構仍維持兩套規範各自運作，尚未加以整合。

另我國中央政府與美國、加拿大及澳洲聯邦政府所訂定之政府內部控制相關規範，均要求機關以風險為導向設計內部控制機制，惟我國行政院所屬各機關依「政府內部控制制度設計原則」規定，須訂定統一格式之內部控制制度文件，相對於美加澳等國僅做原則性規範，對機關執行實務上賦予較多彈性。

## 參、內部控制監督機制

### 一、內部控制自行評估

我國中央政府與美國、加拿大均要求機關對內部控制有效性進行評估，除了在整體層級參考 COSO 內部控制整合架構，按內部控制五項組成要素評估機關內



部控制之有效性外，亦針對作業層級重要業務流程進行評估，其中加拿大聯邦政府特別強調以風險為基礎進行自行評估作業，各項業務根據風險評估結果區分之風險等級設定自行評估之頻率。至於澳洲聯邦政府係透過遵循簽證對相關規範與政策的遵循情形出具聲明，遵循簽證之範圍涵括整體財務管理架構中各項要求，並非針對內部控制之有效性做出自我評估及聲明，但對法規要求事項是否透過內部控制落實執行做出評估及確認。

另我國與美國均於相關規範中明訂內部控制自行評估之程序，我國並曾參酌美國聯邦政府所訂頒「內部控制管理及評估工具」，以及 COSO 內部控制整合架構所列 17 項原則及相關屬性，並配合我國政府特性及相關法令規定，訂定內部控制整體層級有效性判斷參考項目納入相關規範，提供機關輔助判斷內部控制制度是否有效之參據，嗣配合自行評估作業簡化，上述判斷參考項目已簡化相關評估重點。

## 二、內部稽核

### （一）內部稽核組織及人力

美國、加拿大及澳洲聯邦政府部門均設有專責內部稽核單位，其設置情形並區分為二種，第一種是政府各部會均設置內部稽核部門，負責各該部會之內部稽核工作，包括美國、澳洲，第二種作法則在規模較大的部會設置專責內部稽核單位，其他小規模的機關則統由中央內部控制（內部稽核）之主管機關負責辦理內部稽核，以加拿大為代表。又加拿大及澳洲聯邦政府部會另設有審計委員會作為內部稽核單位之報告對象，透過審計委員會聘任外部委員加強監督功能，以維護內部稽核獨立性並協助預防或偵測高階主管逾越權限或舞弊；美國則於稽核長辦公室外，另設置稽核長廉能聯席委員會統合協調各稽核長辦公室共通性事務及提昇稽核人員之專業能力等。

另美國係以稽核長法明定政府組織應建置內部稽核職能，並透過該法保障其獨立行使稽核職權；加拿大及澳洲雖未於法律明文規定政府內部稽核部門之設置，惟相關主管部會會擬訂內部稽核政策或規定供各機關依循，機關內部稽核單

位依規定須具備營運上之獨立性（operational independent），稽核人員均未參與管理職責。我國行政院所屬各機關多以任務編組方式成立內部稽核單位，透過調派現有人力辦理內部稽核工作，內部稽核人員在機關中另有本職業務，其運作未具獨立性。

美國稽核長法規定稽核長應由總統根據參議院的建議和同意任命，此種任命不應考慮被任命者的政黨派系，而只考量其個人操守之廉潔性，以及他在會計、審計、財務分析、法律、公共行政管理或調查工作等方面表現出來的能力。加拿大聯邦政府須任命適任之內部稽核主管，且該主管須確保轄下內部稽核人員有適任的專業能力及技巧。澳洲聯邦政府對內部稽核人員之資格條件雖無明文規範，但於內部控制相關法規中指明審計委員會應對內部稽核計畫與稽核人員適任程度提出建議。我國行政院於「政府內部控制監督作業要點」規定機關內部稽核人員應持續參加內部稽核相關教育訓練，以提升稽核品質及能力，並應秉持誠實信用原則及專業上應有之注意，確實執行稽核工作。由此可知，各國政府皆強調政府內部稽核人員應具備相關專業能力，以適任稽核工作。

## （二）稽核工作執行情形

我國、美國、加拿大及澳洲聯邦政府均強調風險導向之內部稽核工作，各機關年度稽核計畫應依風險管理部門風險評估結果，並參考外部審計機關意見針對涉有內部控制缺失事項等，優先擇定稽核項目。另加拿大及澳洲聯邦政府機關之審計委員會，會針對內部稽核計畫及稽核人員專業規範提供建議意見，並作為內部稽核與外部審計工作之協調平台；又該二國家考量稽核類型之專業性，以及具專業與經驗之稽核人才培養不易等因素，將機關部分內部稽核工作委託外部專業機構辦理。

## 肆、內部控制聲明書簽署機制

為促使機關內部控制有效運作，我國、美國、加拿大及澳洲聯邦政府均強調對管理者課責，並建立課責機制，透過由部會首長或實際負責機關內部控制事務之副首長(執行長、秘書長或課責長)簽署管理者確認聲明書或遵循簽證(報告)等評估確認其內部控制有效程度，或對相關政策規範等之遵循情形等，並揭露內部控



制重大缺失或未遵循事項等，其中除我國係由機關將內部控制聲明書公開於政府機關網站外，其餘國家均將其附入年度報告，連同機關業務績效或治理情形向議會提出報告。



表 3-3 各國政府內部控制制度之比較

項目 \ 國家	中華民國	美國	加拿大	澳洲
法律依據	無 (行政規則) 內部控制制度設計原則、內部控制監督作業要點、內部控制聲明書簽署作業要點	有 聯邦管理者財務廉潔法、聯邦政府內部控制準則、預算管理局 A-123 通告 「聯邦管理者之內部控制責任」	有 財務管理法	有 公共治理、績效及課責法
權責分工	1. 由行政院主計總處負責訂定內部控制規範。 2. 各機關組設內部控制小組推動內部控制建立及執行事宜。	1. 預算管理局訂定內部控制制度指引等規章提供政策指導，政府課責總署訂定政府內部控制準則，供行政部門評估內部控制之有效性。 2. 強調對各部會管理者課責，部會可設置「高階主管委員會」來協調內部控制建立及執行事宜。	1. 國庫委員會秘書處訂頒內部控制政策，由該處主計長辦公室統合。 2. 各部會由財務長負責財務管理（包括預算、會計）及內部控制，並且直接向部會副首長及國庫委員會秘書處主計長報告。	1. 財務部負責主管內部控制規範及指引之制定，部會首長負責建立治理及內部控制架構，由各機關課責主管對內部控制負最終責任，並透過建立職員於各自職務範疇內部控制之權責，以及設置審計委員會協助課責主管監督及指導內部控制之推動。
是否採用 COSO「內部控制整合架構」	是	是	是	是

國家 項目	中華民國	美國	加拿大	澳洲
內部控制架構與風險管理架構是否整合	否 <sup>38</sup>	是	否 <sup>39</sup>	是
內部控制機制設計原則	以風險導向設計內部控制機制，機關須訂定統一格式內部控制制度之形式文件	以風險導向設計內部控制機制，內部控制機制形式不拘	以風險導向設計內部控制機制，內部控制機制形式不拘	以風險導向設計內部控制機制，內部控制機制形式不拘
內部控制自行評估作法	<ol style="list-style-type: none"> <li>自行評估之項目包括作業層級之重要業務流程、整體層級之評估重點項目。</li> <li>曾訂定整體層級有效性判斷參考項目供機關作為內部控制之評估工具，嗣配合評估作業流程簡化後，上開標準已停止適用。</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>自行評估之項目包括作業層級之重要業務流程、整體層級控制(含資訊系統內部控制)。</li> <li>訂定內部控制管理及評估工具，協助聯邦部會管理人員作為評估組織內部控制是否有效之判斷標準。</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>自行評估之項目包括作業流程控制、整體層級控制及資訊系統一般控制。</li> <li>強調以風險導向進行內部控制評估。</li> </ol>	透過簽署遵循簽證或聲明未遵循 PGPA 重大事項，對法規要求事項是否透過內部控制落實執行作出評估及確認。

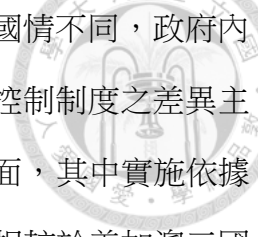
<sup>38</sup>為協助各機關導入風險管理制度，行政院於 2008 年訂定「行政院所屬各機關風險管理及危機處理作業基準」，作為機關推動整合性風險管理之依據，嗣行政院自 2010 年底起推動強化行政院內部控制，建立政府內部控制整體架構及相關規範，渠等規範雖明文內部控制風險評估事宜應參考上開風險管理作業基準，惟目前兩項架構規範尚未整合。

<sup>39</sup>加拿大財政部於 2001、2004 年即訂定「整合性風險管理架構」及「整合性風險管理執行指引」，2010 年復新訂「風險管理架構」取代前開規定，惟其內部控制架構與風險管理架構並未整合。

國家 項目	中華民國	美國	加拿大	澳洲
各機關內部稽核設置情形	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. 無專責內部稽核單位</li> <li>2. 以任務編組成立內部稽核單位。</li> <li>3. 視業務需要，調派稽核評估單位人員及主要核心或高風險業務等單位人員辦理稽核工作。</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. 有專責內部稽核單位</li> <li>2. 「稽核長法」賦予各部會稽核長內部稽核責任。</li> <li>3. 聯邦各部會及機構設立稽核長，稽核長直接向機關首長及國會報告。</li> <li>4. 聯邦各部會稽核長組成之「稽核長廉能聯席委員會」共同討論內部稽核政策。</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. 有專責內部稽核單位</li> <li>2. 在大規模的部會及機關設立內部稽核單位，由稽核長負責內部稽核，並向副首長報告；在其他小規模的部會及機關則由國庫委員會秘書處的主計長辦公室負責內部稽核，並向國庫委員會報告。</li> <li>3. 另設置審計委員會作為內部稽核單位第二個報告管道。</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. 在主要部會設有專責內部稽核單位，惟考量稽核類型之專業性，會將部分稽核工作外包委由民間執行。</li> <li>2. 部會首長另授權審計委員會對內部稽核進行指導及監督，亦透過審計委員會向部會首長提出內部稽核報告。</li> </ol>
內部稽核是否具獨立性	否	是	是	是
內部稽核規劃及執行情形	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. 內部稽核單位應檢視機關風險評估等情形，就高風險或主要核心業務優先擇定稽核項目。</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. 稽核長辦公室年度稽核計畫時，會將涉及法律要求、總統管理議程，以及內部控制缺失等，列為優先查核事項，再運用風險評</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. 每年訂定風險基礎內部稽核計畫，以風險評估結果為基礎排定內部稽核工作之優先順位。</li> <li>2. 計畫或報告完成後，均先</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. 內部稽核單位擬訂稽核計畫時須考量機關之財務、營運及策略之風險，並參考外部審計機關所發布之年度查核計畫及風險評估結果等，</li> </ol>

國家 項目	中華民國	美國	加拿大	澳洲
		估方法，決定年度計畫之查核議題或案件。	提報部會內部跨單位主管會議討論，再提請審計委員會提供諮詢建議，最終由部會副首長核定。	擇定稽核項目列入年度稽核計畫。 2. 內部稽核計畫須經審計委員會同意，向課責主管及審計委員會報告。 3. 法規未對稽核方式及流程做出具體規範，但建議機關參採 IIA 及澳洲證交所之相關指引。
簽署內部控制聲明書	各機關首長與督導內部控制及內部稽核業務之召集人應每年評估當年度整體內部控制有效程度，共同簽署內部控制聲明書，公開於各該機關網站之政府資訊公開專區。	各部會首長年底前應向總統及國會提出內部控制聲明書；說明內部控制重大缺失及其改正計畫；同時也對財務報導內部控制提供確認聲明；另對財務管理制度是否遵循法規併同提出聲明。以上聲明均在年度「績效及課責報告」中分段敘明，由部會首長簽署。	部會及特定機關副首長及財務長共同簽署「包含財務報導內部控制之管理階層聲明書」，確保有關財務報導內部控制制度之有效性，並達成控制目標。上開聲明書係附於各部會績效報告提交予國會。	1. 部會課責長評估部會對相關規範的遵循情形簽署遵循簽證，並於報告中列示未遵循之項目。 2. 報告將送部會首長及財務部，由財務部彙整後於議會提出報告。

資料來源：本研究整理



從前述各國制度之比較分析結果可知，各國因政經環境及國情不同，政府內部控制制度設計及規範作法亦有別，我國與其他國家政府內部控制制度之差異主要在於內部控制實施依據及內部稽核單位之設置運作方式兩方面，其中實施依據部分，我國中央行政機關以行政規則規範推動內部控制事宜，相較於美加澳三國均有相關法律作為實施內部控制之依據，其優點在於訂定程序毋須透過立法程序，可由機關配合實際需要在職權範圍內修改，較法律更具彈性，惟其缺點為位階較低，僅對行政院所屬機關具影響力及約束力，施行範圍有所侷限，亦容易受到首長理念或職務異動影響，缺乏安定性（鄭丁旺等，2014）。至有關內部稽核職能方面，有別於美加澳三國政府機關設置專責內部稽核單位，我國中央行政機關所設內部稽核單位多以任務編組方式運作，與 INTOSAI GOV 9140「公部門內部稽核之獨立性」指引所強調稽核部門之建置應符合獨立性與客觀性標準，包括稽核部門之功能、人事與管理，應與業務單位明確區分或獨立於受查業務單位等，仍有相當程度之落差。上開內部稽核職能設置及運作方式對於機關推行內部稽核工作之影響為何？將於下一章探討機關實施內部控制實況時再進一步討論。

另由美、澳兩國政府內部控制推動歷程觀之，除由財務層面擴及至非財務層面外，近年來亦進一步連結風險管理及績效管理，並提升至公共治理領域，顯示透過內部控制、風險管理與績效管理等機制之整合，建立更為有效之政府治理架構，以提升施政效能，已成為先進國家推動改革的重要方向。反觀我國中央行政部門自 2010 年起推動強化內部控制工作前，已於分別於 2002 年、2004 年實施施政績效評估制度，以及將風險管理概念及作業導入各機關，惟相關機制及作業規範卻尚未進行檢討整合，上開國家作法及經驗實可供我國借鏡，作為政府部門未來檢討精進內部控制與整合上開相關機制之參考。

## 第四章 機關實施內部控制之探討



為瞭解機關依行政院所訂內部控制相關規範建立及執行內部控制之實況，本章擇選 4 個中央行政機關做為研究個案，針對該等機關內部控制制度之設計、內部控制自行評估與內部稽核之規劃及執行、簽署內部控制聲明書等辦理情形，透過蒐集相關書面資料進行分析，並輔以深度訪談機關同仁實際參與執行上開內部控制工作之觀察及心得加以綜整評析。

### 第一節 個案機關簡介

#### 壹、組織及業務概況

A 機關為中央二級部會，<sup>40</sup>主管全國農、林、漁、牧及糧食行政事務，並對省（市）政府執行該機關主管事務，有指示、監督之責。編制員額為 391 人，置首長 1 人、副首長 3 人及主任秘書 1 人，下設 6 個業務處、8 個輔助單位，直屬機關（三級機關）23 個，直屬機關之所屬機關（四級機關）34 個，總計 57 個機關。

V 機關為中央二級部會，職掌退除役官兵輔導之就學、就養、服務、照顧及救助等事宜，編制員額 481 人，置首長 1 人、副首長 3 人，下設 7 個業務處、5 個輔助單位，下轄 3 個三級醫療機構、57 個四級機構〔包括 19 個服務機構、16 個安養機構、1 個訓練機構、12 個醫療機構、6 個農林機構、1 個勞務機構、1 個工業機構（工廠）及 1 個工程機構（工程公司）〕。

I 機關為中央三級機關，掌理入出國及移民管理等工作，編制員額 2,827 人，置首長 1 人、副首長 2 人及主任秘書 1 人，下設 4 個業務組、4 個輔助單位，以及北、中、南區事務及國境事務 4 個大隊，另為協助民眾辦理入出國手續，在全國 25 縣市設有服務站，並在桃園和高雄國際機場、基隆港、台中港、高雄港、金門、

<sup>40</sup> 依中央行政機關組織基準法規定，行政院為一級機關，其所屬依層級二級機關、三級機關、四級機關。

馬祖設有入出境旅客服務站；且為服務海外僑民，在海外設有 27 個工作組，辦理入出境諮詢、服務事項。

T 機關為中央四級機關，負責執行上級交付犯罪收容人矯正事宜，編制員額為 211 人，置首長 1 人，副首長及秘書各 1 人，下設 5 個業務科及 5 個幕僚單位。

## 貳、內部控制小組運作概況

上開四個個案機關均以任務編組方式成立內部控制小組，並由副首長以上人員擔任內部控制小組召集人，召集內部單位主管共同協商討論制定各該機關之內部控制制度。經檢視個案機關上開小組設置要點規定及開會紀錄等相關資料，目前除了 I 機關由會計單位擔任幕僚外，其餘 3 個機關皆由研考或綜合規劃單位擔任幕僚。另 A 機關、V 機關及 I 機關均於其內部控制小組設置要點明定召開會議頻率為每年至少 1 次，其中 I 機關開會頻率每年平均達 2 次。

表 4-1 內部控制小組設置及運作情形

機關 項目	A 機關	V 機關	I 機關	T 機關
內部控制小組成員	常務副首長為召集人，為副召集人各處室一級主管擔任小組成員。	常務副首長為召集人，主任秘書為副召集人，各處室一級主管擔任小組成員。	副首長擔任召集人，主任秘書及各組、室、大隊等單位主管擔任專案小組委員 11 員。	副首長擔任小組召集人、各科室一級主管擔任小組成員；委員共 10 人，涵括組長 5 人、主任 5 人。
幕僚單位	秘書室(研考單位)	綜合規劃處	主計室	秘書室(研考單位)
開會頻率	2011.4.12 成立內部控制小組，截至 2017 年底已召開 15 次會議（註 1）	2011.4.6 成立內部控制小組，2013 年以前每年召開 3 次會議，103 年起每年召開 2 次會議。	2011.6.15 成立內部控制小組，截至 2017 年底已召開 18 次會議。	2011.8.12 成立內部控制小組，每年召開 2 次會議。

資料來源：本研究整理

註：A 機關內部控制小組嗣於 2013 年與風險管理小組整併，迄至 2016 年 3 月 18 日召開第 15 次會議後未再開會，改由幕僚單位將內部控制制度檢修結果、內控自評及內部稽核辦理簽報機關首長核定後送請內部單位據以辦理。



## 第二節 內部控制制度之設計



### 壹、風險評估

4 個機關依行政院依「政府內部控制制度設計原則」規定，於 2016 年以前均已完成內部控制制度之設計，為針對可能影響內部控制目標達成之重大風險加以控管，並定期滾動辦理風險評估據以檢修內部控制制度，經整理上開機關 2017 年辦理風險評估情形如下：

一、A 機關依 2017 年度施政計畫所列施政目標及或關鍵策略目標等，確認修訂 2017 年度內部控制制度計 17 項整體層級目標及 36 項作業層級目標，復經辨識影響上開目標達成之風險項目及研提風險情境後，參考風險管理及危機處理作業基準及作業手冊所定風險影響程度評量指標(如表 4-2)及風險發生機率評量指標(如表 4-3)，分析其風險影響程度及風險發生可能性，並據以計算風險值(風險值=影響程度\*發生機率)，再綜合考量上述風險分析結果及風險容忍度（A 機關可容忍之風險值訂為 2），針對 38 項主要風險項目按現有控制機制下之殘餘風險值由高至低排序編製風險項目彙總表(如表 4-4)，其中殘餘風險值超過 2 之 4 項風險項目，對應設計 4 項控制作業項目，其餘 34 項風險項目雖未超過可容忍風險值，考量重要性原則擇選其中 15 項風險項目設計 15 項內部控制作業，共計 19 項內部控制作業項目納入該機關 2017 年度內部控制制度（修訂第 2 版）。有關 A 機關就上開主要風險項目滾動辦理風險評估情形如表 4-5。

表 4-2 A 機關風險影響程度評量指標

等級 (I)	影響 程度	影響 機關形象	影響 產業發展	財物 損失	人員 死(傷)亡	民眾 抱怨
3	非常 嚴重	國際新聞媒體 報導負面新聞	3 年以上	新台幣 1 億元 以上	人員死亡	抗議
2	嚴重	台灣新聞媒體 報導負面新聞	2 年以上	新台幣 1 千萬 元至 1 億元	人員重傷	多數人 抱怨
1	輕微	區域新聞媒體 報導負面新聞	1 年以下	新台幣 1 千萬 元以下	人員輕傷	少數人 抱怨

資料來源:A 機關內部控制制度 (2017 年度修訂第 2 版)

表 4-3 A 機關風險發生機率評量指標

等級(L)	發生機率分類	詳細描述
3	幾乎確定	在大部分的情況下會發生
2	可能	有些情況下會發生
1	幾乎不可能	只會在特殊的情況下發生

資料來源:A 機關內部控制制度 (2017 年度修訂第 2 版)

表 4-4 A 機關風險項目彙總表 (摘錄)

序號	風險項目及代號	現有控制 機制下之 風險值	控制作業項目代號	外部監督機關所 提內部控制缺失 之風險項目
1	A5 國產畜禽產品生產過剩，影響產銷	4	畜禽產品產銷調節 作業	
2	B3 農業季節性缺工且勞動力媒合不易，影響產業競爭力	4	改善農業季節性缺工 2.0 措施	
3	G1 公務員涉及貪瀆案件	4	公務員涉及貪瀆預防措施	
4	J2 未注意相關採購作業缺失	4	採購業務	
5	A8 市售畜禽產品冒充或標示不實，致影響產銷履歷認證制度之公信力	2	畜禽產品產銷履歷制度－市售畜禽產品查核部分	

資料來源：A 機關內部控制制度 (2017 年度修訂第 2 版)

表 4-5 A 機關風險評估及處理表（摘錄）

風險項目	風險情境	現有控制機制	現有風險分析		殘餘風險值 (R)= (L)x(I)	新增控制機制	殘餘風險分析		殘餘風險值 (R)= (L)x(I)
			可能性 (L)	影響程度 (I)			可能性 (L)	影響程度 (I)	
A5 國產畜禽產品生產過剩，影響產銷。	國產畜禽產品供過於求，價格低於生產成本，農民收入減少。	1. 訂定年度生產目標計畫。 2. 掌握國內外產銷資訊。 3. 每月定期召開預供調配會議。 4. 辦理國產畜禽產品推廣及促銷。	2	2	4	1. 建立產銷預警制度。 2. 強化產銷即時資訊傳遞。	1	2	2
B3 農業季節性缺工且勞動力媒合不易，影響產業競爭力。	1. 勞動力類別與缺工情形落差大，媒合困難。 2. 季節性缺工，短期內需大量人力補充。	1. 依各地區產業分布狀況推估所需勞動力，進行專業訓練。 2. 建立人力資料庫，於季節性缺工時提供媒合。	2	2	4	1. 制定標準化通報流程。 2. 定期檢討勞動力供需情形。	1	1	1
G1 公務員涉及貪瀆案件。	機關發生公務員涉及貪腐風險事件，對機關之衝擊及影響層面相當大，並嚴重損及機關之廉政形象。	每年辦理機關廉政風險評估，針對廉政風險人員及風險事件，研擬因應作為簽報機關首長，並定期檢討，以發揮預警機制。	2	2	4	對於機關疑涉風險人員及事件，除積極辦理內控檢核機制及職期輪調等作為，並加強廉政法紀宣導，避免發生違紀案件。	1	2	2
J2 未注意相關採購作業缺失。	媒體報導、監審調查或行政院公共工程委員會通	1. 建立採購簽辦文件、招標文件範本及	2	2	4	1. 制定標準化作業流程。 2. 將採購業務納	1	2	2

	知採購作業發生弊端，致影響採購品質及時效，損及機關形象。	各式表單供同仁下載使用。 2. 彙整採購缺失態樣，避免缺失重複發生。 3. 辦理採購教育訓練。				入會內內部控制項目。			
A8 市售畜禽產品冒充或標示不實，致影響產銷履歷認證制度之公信力。	不法業者假裝或冒充產銷履歷認證產品行銷市面，以獲取不當利益。	輔導各縣市政府辦理產銷履歷牧場、屠宰場、分切場及販售產銷履歷產品場所行政檢查、產品標示及品質抽驗業務，並針對違法及冒用標章之業者，依「農產品生產及驗證管理法」予以處罰。	2	1	2	無	2	1	2

資料來源：A 機關內部控制制度（2017 年度修訂第 2 版）

二、V 機關依 2017 年度施政計畫所列施政目標及或關鍵策略目標等，確認修訂 2017 內部控制制度計 9 項整體層級目標及 27 項作業層級目標。該機關復就上述整體層級目標及作業整體層級目標、年度施政計畫、監察院糾正、調查案件、審計部建議改善事項及輿情反映等進行辨識風險，經參考「風險管理及危機處理作業手冊」之風險評估工具，並考量業務特性，訂定「影響之敘述分類表」（如表 4-6）及「機率之敘述分類表」（如表 4-7），作為各單位衡量風險影響程度及發生機率之參考標準並據以計算風險值，風險值之計算方式為影響程度及發生機率之乘積。經風險分析結果，該機關計有主要風險 77 項（如表 4-8），考量人力、資源、組織環境等因素，將可接受之風險值訂為 2，其中 7 項超出可接受風險值之風險項目對應設計 7 項控制作業項目，其餘 70 項雖未

超出可容忍風險值，惟考量重要性原則，擇 27 項主要風險項目設計 26 項內部控制作業，共計 33 項內部控制作業項目納入該機關 2017 年度內部控制制度（修訂第 5 版）。有關 V 機關就上開主要風險項目滾動辦理風險評估情形如表 4-9。

表 4-6 V 機關影響敘述分類表

等級	影響程度	影響機關形象	人員	民眾抗爭	財物損失	影響機關運作
3	非常嚴重	國際新聞媒體報導負面新聞	人員死亡	向總統府及五院抗爭	大於一億元(含)	非常嚴重
2	嚴重	台灣新聞媒體報導	人員重傷	至中央部會及各縣市政府抗爭	一千萬(含)以上一億元以下	嚴重
1	輕微	區域新聞媒體報導負面新聞	人員輕傷	至本機關各機構抗爭	一千萬元以下	輕微

資料來源：V 機關內部控制制度（2017 年度修訂第 4 版）

表 4-7 V 機關機率敘述分類表

等級	可能性分類	詳細的描述
3	幾乎確定	在大部分的情況下會發生
2	可能	有些情況下會發生
1	幾乎不可能	只會在特殊的情況下發生

資料來源：V 機關內部控制制度（2017 年度修訂第 4 版）

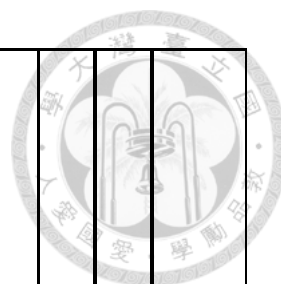
表 4-8 V 機關風險項目彙總表（摘錄）

序號	風險項目及代號	殘餘風險值	控制作業項目及代號	外部監督機關所提内部控制缺失之風險項目
1	E8 所屬醫療機構產官學合作研究發展計畫涉有履約爭議	6	RE006 所屬醫療機構產官學合作研究發展計畫管理作業	
2	F1 所屬機構 OO 公司清理業務進度緩慢，負債無法清償，引發資金週轉問題	4	QF001 OO 公司清理計畫執行情形之控管	
3	B1 退除役官兵訪視及意外事故處理	4	MB001 退除役官兵訪視	
4	B5 單身榮民亡故殯葬業務履約管理	4	MB002 單身榮民亡故殯葬業務履約管理	

資料來源：V 機關内部控制制度（2017 年度修訂第 4 版）

表 4-9 V 機關風險評估及處理表（摘錄）

風險項目	風險情境	現有控制機制 (註)	現有風險分析		殘餘風險值 (R)= (L)x(I)	新增控制機制	殘餘風險分析		殘餘風險值 (R)= (L)x(I)
			可能性 (L)	影響程度 (I)			可能性 (L)	影響程度 (I)	
E8 所屬某醫療機構與 OO 公司簽訂產官學合作研究發展計畫涉有履約爭議案	所屬某醫療機構未依「V 機關所屬醫療機構產官學合作研究發展計畫與研發成果管理及運用原則」及該機構產官學合作計	1. 修正並函頒「V 機關所屬醫療機構產官學合作研究發展計畫與研發成果管理及運用原則」。 2. 為有效風險管理及善盡監督	3	2	6	RE006 本機關所屬醫療機構產官學合作研究發展計畫管理作業	3	2	6



	畫暨研發成果 管理要點規定 辦理。	職責，上開原 則已增列明定 產官學合作研 究發展計畫之 收入與支出， 均應於計畫書 及契約內明列 並納入醫療作 業基金管理， 並應將研發成 果之收支入 帳，每半年編 製收支報表， 循預算及會計 程序辦理，每 半年提具管理 及稽核報告。 3. 督管某建築物 違建補照作業 於 106 年 3 月 月底前完成。 4. 本機關必要時 得組成查核小 組實地瞭解辦 理情形，如經 查核發現未依 規定執行者， 將追究相關人 員之行政責 任。							
F1 O O 公司 清理業務進 度緩慢，負債 無法清償，引 發資金週轉 問題	1. 經濟不景 氣。 2. 清理人力不 足、留用人 員士氣低 落。 3. 標售不順、 爭訟處理費	1. 每月提報會計 月報及清理計 畫執行情形。 2. 定期召開專案 會議檢討。 3. 異常狀況即時 反映。	2	2	4	QF001 O O 公 司清理計畫執 行情形之控管	2	2	4

	時。 4.清理業務規劃及執行不當。								
B5 單身榮民亡故殯葬業務履約管理	1.遺產管理機構驗收人員未落實逐項驗收工作。 2.遺產管理機構監驗人員未現場監驗。 3.廠商未經遺產管理機構同意，逕行變更級距品項或祭品重複使用。	1.健全複式稽核機制，強化殯葬履約管理。 2.契約明訂公祭完成後，式場佈置淨空、鮮花上車駛離殯儀館等規範。	2	2	4	MB002 單身榮民亡故殯葬業務履約管理	2	2	4
B1 退除役官兵訪視及意外事故處理	單身年長退除役官兵發生意外事故或亡故在家多日，未能及時掌握。	1.依風險程度分為特需、較需、一般等對象，提高訪視密度。 2.電話關懷服務。 3.提供生命連線服務。	2	2	4	B1 退除役官兵訪視及意外事故處理	2	2	4

資料來源：V 機關內部控制制度（2017 年度修訂第 4 版）

三、I 機關內部控制制度依其上級主管機關 2017 年度施政計畫所列施政目標及或關鍵策略目標等，確認修訂 2017 年度內部控制制度計有 10 項整體層級目標及 19 項作業層級目標。該機關依上開整體層級及作業層級目標，參考「風險管理及危機處理作業手冊」之風險評估工具，就施政計畫、監察院糾正（舉）、彈劾案、審計部建議及輿情反應等風險來源辨識主要風險項目，並考量業務



特性，訂定適用之「影響之敘述分類表」及「機率之敘述分類表」（如表 4-10、表 4-11），作為衡量風險影響程度及發生機率之參考標準，據以計算風險值，並經該機關內部控制專案小組開會決定將可容忍之風險值訂為 2。經風險分析結果，該機關計有風險項目 35 項(如表 4-12)，其中 5 項超出風險容忍度項目均對應設計控制作業，其餘 30 項雖未超出可容忍風險值，惟考量重要性原則，擇選 26 項設計內部控制作業，共計 31 項內部控制作業項目納入該機關 2017 年度內部控制制度（修訂第 4 版）。另 I 機關就上開主要風險項目滾動辦理風險評估情形如表 4-13。

表 4-10 I 機關影響之敘述分類表

等級	影響程度	衝擊或後果	影響機關形象	民眾抱怨或抗議	目標達成	延誤旅客入出境影響服務品質	財物損失（含契約違約金及國家賠償）	社會反應
3	非常嚴重	高度危機	國際新聞媒體報導負面新聞	民眾抗議	經費/時間大量增加	造成旅客多等待時間大於 30 分鐘	100 萬元以上	要求追究上級主管機關行政責任
2	嚴重	中度危機	台灣新聞媒體報導負面新聞	多數人抱怨	經費/時間中度增加	造成旅客多等待時間 10-30 分鐘	10 萬元以上，100 萬元（含）以下	要求追究 I 機關行政責任
1	輕微	低度危機	區域新聞媒體報導負面新聞	少數人抱怨	經費/時間輕微增加	造成旅客多等待時間小於 10 分鐘	10 萬元（含）以下	要求追究執行單位行政責任

資料來源: I 機關內部控制制度（2017 年度修訂第 4 版）

表 4-11 I 機關機率之敘述分類表

等級	發生機率分類	詳細描述
3	幾乎確定	在大部分的情況會發生
2	可能	有些情況會發生
1	幾乎不可能	只會在特殊的情況下發生

資料來源: I 機關內部控制制度（2017 年度修訂第 4 版）

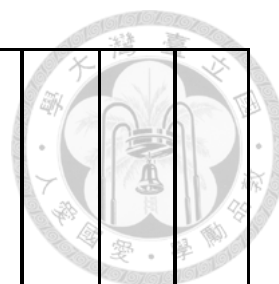
表 4-12 I 機關風險項目彙總表（摘錄）

主要風險項目	風險項目代號	殘 餘 風險值 (L*I)	控制作業項目代號 (31 項)	外部監督 機關所提 內部控制 缺失之風 險項目
系統當機無法執行大陸地區人民來台觀光速件申請及小三通作業、入出國旅客查驗、旅客闖關嚴重影響機關形象，危害國境安全	A1	4 (2*2)	LD01：查驗系統作業	
	A2	3 (3*1)	LE01：人工查驗作業	
	A3	3 (1*3)	LE04：國境查驗線防止闖關入國作業	
	A4	2 (2*1)	LD05：大陸地區人民來臺從事觀光活動申請管理作業	
	A5	3 (1*3)	LE03：國境航前旅客資訊系統預審通緝犯管理	
	A6 (新增)	3 (1*3)	LE06：國境港口航前資訊系統預審通緝犯及禁止入出境對象管理	
未落實大陸地區人民相關來台申請案件審查機制，造成社會問題影響國家安全	B1	3 (1*3)	LA01：大陸地區人民來臺從事專業、商務活動申請案審查作業	
非法移民對於社會治安、經濟及公共秩序影響重大，影響機關形象及社會安定	C1	4 (2*2)	LC04：查處行蹤不明外勞作業	V (102 內政 55 監察院 糾正案)
	C2	4 (2*2)	LC05：強化臨時收容管理作業	
	C3	4 (2*2)	LC07：強化大型收容所管理作業	

資料來源：I 機關內部控制制度（2017 年度修訂第 4 版）

表 4-13 I 機關風險評估及處理表（摘錄）

風險項目	風險情境	現有控制機制	現有風險分析		殘餘風險值 (R)= (L)x(I)	新增控制機制	殘餘風險分析		殘餘風險值 (R)= (L)x(I)
			可能性 (L)	影響程度 (I)			可能性 (L)	影響程度 (I)	
國境安全管理出現漏洞 (A1、A2)	系統當機無法執行入出國旅客查驗嚴重影響國境安全管理，危害國家安全。	<p>00 資訊組：</p> <p>一、二代查驗系統具備完整備援機制，如緊急查驗備援系統、離線查驗系統等，一旦查驗系統當機，即刻啟動備援機制因應，可大幅降低查驗系統無法使用機率。</p> <p>二、各主要機場及港口均配置緊急查驗主機，一旦正式套查驗系統當機，即刻啟動緊急查驗備援系統，可大為降低其影響範圍及影響程度。</p> <p>三、定期辦理查驗系統演練：本組所轄機場及港口定期於每個月辦理 5 次查驗系統備援切換演練，以強化同仁緊急應變能力及異常通報程序。</p> <p>00 事務大隊</p> <p>一、檢查系統運作：每日執行入出國查驗勤務前 30 分鐘，由二線幹部以護照機讀取管制對象測試資料，檢查查驗及監控運作是否正常，測試結果須紀錄於「每日查驗系統測試檢查表內」。另由分隊長以上幹部每週抽檢，以落實督考。</p> <p>二、通報處理：發生查驗電腦故障是否循協管及主官系統通報處理。</p>	2	2	4	無	2	2	4



		<p>三、 確認 OO 資訊組排除故障：確認移民資訊組駐點資訊人員是否能於 10 分鐘內排除故障，恢復電腦正常運作。</p> <p>四、 實施人工查驗：是否視電腦修復情形及現場旅客等候狀況，判斷適當時機實施人工查驗程序，並依人工查驗程序執行通報及管制查詢，事後須於系統修復完後 2 小時內完成人工查驗資料登錄。</p> <p>五、 管制對象攔阻與疏漏處理：管制對象若已查驗出入境，通報本署相關單位協助攔阻，並通知原列管機關知照。</p> <p>六、 各類表單稽核：本署重大(要)事故通報單、查驗電腦故障入出國旅客登記表、緊急聯絡電話及作業程序是否須準備妥當，並定期更新。</p>							
非法移民對於社會治安、經濟及公共秩序影響重大，影響機關形象及社會安定	<p>一、 行蹤不明外勞人數持續攀升，致外界一再質疑政府查處行蹤不明外勞之決心與成效。</p> <p>二、 外勞逃</p>	<p>一、 定期於外來人口易聚集處所察查，並將非法雇主及仲介列為專案重點查緝對象。</p> <p>二、 結合國安團隊能量，每月固定舉行 2 次擴大聯合查察，並定期每 2 個月召開祥安工作協調會，提升查處績效，務求達成年度各項績效目標值。各區事務大隊定期每年舉辦教育訓練，以強化同仁執行查處工作之專業知能與技巧。</p>	2	2	4	無	2	2	4

	逸後衍生之違法活動或犯罪行為，對於社會秩序及治安勢將造成衝擊與影響。								
--	------------------------------------	--	--	--	--	--	--	--	--

資料來源: I 機關內部控制制度 (2017 年度修訂第 4 版)

四、T 機關依其上級主管機關 2017 年度施政計畫所列施政目標及或關鍵策略目標等，確認修訂 2017 年度內部控制制度計有 6 項整體層級目標及 11 項作業層級目標，該機關依上開整體層級及作業層級目標，參考「風險管理及危機處理作業手冊」之風險評估工具，就施政計畫、監察院糾正（舉）、彈劾案、審計部建議及輿情反應等風險來源辨識主要風險項目，並考量業務特性，訂定適用之「影響之敘述分類表」及「機率之敘述分類表」（如表 4-14、4-15），作為衡量風險影響程度及發生機率之參考標準，據以計算風險值，並經該機關內部控制專案小組開會決定將可容忍之風險值訂為 2。經風險分析結果，該機關計有主要風險 44 項(如表 4-16)，其中 26 項主要風險項目之風險值超出風險容忍度，故將其對應之作業項目(共 26 項) 納入設計控制作業，以期降低風險；其餘 18 項主要風險項目，雖未超出可容忍風險值，惟考量重要性原則，擇選 5 項主要風險項目對應之 5 項作業項目納入設計控制作業，共計 31 項內部控制作業項目納入該機關 2017 年度內部控制制度(修訂第 4 版)。另 T 機關就上開主要風險項目滾動辦理風險評估情形如表 4-17。

表 4-14 T 機關影響之敘述分類表

等級	衝擊或後果	形象影響	人員影響	財物損失	目標達成
3	非常嚴重	機關形象受損	人員死亡	100 萬元以上	經費 / 時間大量增加
2	嚴重	跨科室形象受損	人員重傷	50 萬元以上低於 100 萬元	經費 / 時間中度增加
1	輕微	科室形象受損	人員輕傷	低於 50 萬元	經費 / 時間輕微增加


資料來源：T 機關內部控制制度（2017 年度修訂第 4 版）

表 4-15 T 機關機率之敘述分類表

等級	可能性分類	發生機率百分比	詳細之描述
3	高	71—100%	在大部分的情況下會發生
2	中	31—70%	有些情況下會發生
1	低	0—30%	只會在特殊的情況下發生

資料來源：T 機關內部控制制度（2017 年度修訂第 4 版）

表 4-16 T 機關風險項目彙總表（摘錄）



序號	風險項目代號	風險項目	殘 餘風險值	控制作業項目及代號	外部監督機關所提內部控制缺失之風險項目
1	E7	倘機關內部發生斷電、跳電或停電等事故，恐造成機關戒護安全管理，嚴重者將影響囚情或監獄秩序。	6	ZZ04 高壓電力供電系統故障應變作業	
2	E2	被告脫逃影響司法調查，無法揭開犯罪真相，對社會治安及獄政形象造成莫大之負面影響，司法正義亦無法維繫。	4	LE02 脫逃預防與脫逃事故處置作業	
3	F1	收容人寄入或攜入之金錢未確實清點，恐造成舍房內現金交易情形，嚴重影響囚情與監獄秩序。	4	LF01 收容人金錢保管作業	
4	B2	若未依法於期限前撤銷假釋，其殘餘刑期將視為已執行完畢，不得再執行殘刑，將影響刑罰執行。	3	LB02 持續追蹤列管撤銷假釋案件作業	

資料來源：T 機關內部控制制度（2017 年度修訂第 4 版）

表 4-17 T 機關風險評估及處理表（摘錄）

風險項目	風險情境	現有控制機制 (註)	現有風險分析		殘餘風險值 (R)= (L)x(I)	新增控制機制	殘餘風險分析		殘餘風險值 (R)= (L)x(I)
			可能性 (L)	影響程度 (I)			可能性 (L)	影響程度 (I)	
E7	倘機關內部發生斷電、跳電或停電等事故，致無法繼續提供受刑人需用之電源，恐造成機關戒護安全管理，嚴重者將影響囚情或監獄秩序。	1. 承辦人得知或接獲通知供電系統故障時，是否盡速通知維修人員（廠商）到場檢修？ 2. 承辦人是否通知各科室檢視有無電子資料遺失情形？ 3. 承辦人是否將斷電原因及維修處理結果通知科室主管？	2	3	6	經滾動式風險檢討，尚無新增相關控制機制，惟對於現有之控制機制（評估重點），將持續加強控管，俾減少或降低風險發生。	2	3	6
E2	本監尚附設看守所，倘被告脫逃，不僅影響司法調查，無法揭開犯罪真相，對社會治安及獄政形象造成莫大之負面影響，司法正義亦無法維繫。	持續依○○部「防範監院所收容人脫逃具體措施」及「院檢法警及監所戒護人員於提解人犯出庭、還押時應行注意事項」實施。	2	3	6	1. 遵照○○署「戒護安全風險指標檢核表」之要求，使用獄政系統列印自動帶相片之提單以利核對。 2. 利用常年教育、科務會議、勤前教育及其它集會，以具體脫逃案例宣導，強化同仁警覺性。 3. 依○○署「端正風紀，從心開始」之相關措施，重	1	1	1



						新檢討本監各項戒護勤務之規定及流程。			
F1	收容人寄入或攜入之金錢未確實清點，恐造成舍房內現金交易情形，嚴重影響囚情與監獄秩序。	1. 保管金收入管理 (1) 接見寄入之金錢是否確實登載、電腦建檔及開立收據？ (2) 郵政匯票之金錢數額是否確實登載、電腦建檔及開立收據？ (3) 新入監收容人攜入金錢數額是否確實登載、電腦建檔及開立收據？ (4) 郵寄現金數額是否確實登載、電腦建檔及開立收據？ 2. 勞作金管理作業 (1) 收容人勞作金及作業獎勵金轉入後是否通知各場舍登載於收容人存摺？ (2) 收容人獲准動用之保管	2	2	4	經滾動式風險檢討，尚無新增相關控制機制，惟對於現有之控制機制（評估重點），將持續加強控管，俾減少或降低風險發生。	2	2	4

		金及勞作金是否確實登載及電腦建檔？							
		3. 收容人釋放時是否將其保管金及勞作金全部結清發還，受刑人並於領取名冊點收完畢後捺印簽名？							
B2	若未依法於期限前撤銷假釋，其殘餘刑期將視為已執行完畢，不得再執行殘刑，將影響刑罰執行。	1. 假釋出監人假釋中再犯罪或違反保安處分執行法，觀護人經檢察官同意後通知監獄撤銷假釋。 2. 本監本於職權調查假釋出監人於假釋期間再犯罪或違反保護管束相關規定，經○○部核復後，通知檢察署執行殘刑。	1	3	3	1. 訂定追蹤列管撤銷假釋作業流程及內控機制。 2. 於科務會議時，要求各教區教誨師依規定持續追蹤列管撤銷假釋案件。	1	3	3

資料來源：T 機關內部控制制度（2017 年度修訂第 4 版）

歸納上述 4 個機關風險評估情形，大體上均已將機關施政計畫（含年度個案計畫）所列重要施政目標或關鍵策略目標納為各該機關內部控制整體層級目標及作業層級目標，並於風險辨識過程中編製整體與作業層級目標及風險項目對應表，且均配合其業務性質各自訂定適用之評量標準，再據以辦理風險分析及評量作業，故由相關書面資料觀之，渠等機關均已將影響上開目標達成之風險事項納為探討範圍，惟影響目標達成之所有內外在風險因素是否均已完整辨識，以及關鍵風險項目是否確實納入評估，尚難加以論斷。

本研究透過深度訪談，綜整受訪者的意見也與前述分析結果相符。多數受訪者認為按照目前設計內部控制制度規範之風險評估步驟，應能協助機關發掘及掌握影響機關施政目標達成之主要風險，惟其效果係取決同仁是否真正落實辦理。

我覺得內部單位所提出的風險項目是否真正是核心業務的主要或關鍵風險，恐怕有商榷的餘地...，由於程序上這些風險項目是各單位主管核可的，幕僚單位大多是尊重各單位探討結果。但如果有掌握到具體佐證資料，例如媒體關注或外部監督機關有提出意見，而業管單位卻未將之納入評估風險，我們就會與業管單位溝通請其再重新檢視補正。(A1)

這樣的步驟是對機關辨識並掌握業務推動的風險是有幫助的，就怕是有單位不認為自己的業務有風險，或低估風險值，或是將無關緊要的風險項目納入內部控制制度的情形。我所服務機關是透過內控召集人召開會議討論，請各單位主管說明所列風險項目的妥適性，以避免發生上開情況。(C3)

根據上開受訪者所任職機關的實際經驗，針對機關內部可能發生部分單位未落實辦理風險評估之情形，可透過跨單位間的溝通或開會討論等處理方式來加以改善。另有受訪者表示因所任職機關業務屬性之故，本來就非常重視風險管理，內部控制的作法確實有助於控管風險。

本機關之業務屬性本來就是高度管制型態的機關，在依行政院所訂相關規範建立及實施內部控制之前，我們機關本來就有針對高風險項目，根據實務經驗及配合修正之法令規定來檢討訂定標準作業流程或管控機制，或依上級三級機關訂定相關的規範來據以執行。所以本機關的控管機制原本就有考量評估可能發生的問題（風險）去才擬訂相關的防範或處置措施作為。(B1)

我們機關人員的流動率很高，而且部分所屬機關（單位）的業務性質迥異，...所以我們很在意同仁一些業務操作上該注意的程序及步驟，要求各單位訂定標準作業流程（SOP）讓同仁依照辦理，實施內部控制以後，我們就針對容易出錯的風險因子，訂定內部控制文件來加以控管。因此我認為實施內部控制對於掌握和管控風險是有效果的。(C2)

此外，由於目標設定與政策規劃非屬內部控制範疇，故有受訪者表示，很多行政院所屬二級部會職掌業務多偏向於政策制定，由於相關政策攸關民眾權益，政策的規劃制定是否周妥，向為民眾及外界關注焦點，因此風險來源多來自於政策本身，然而類此風險是無法透過內部控制來加以控管的。

…我調到○○部任職時，就發現因為它所負責的業務是以政策的規劃制定為主，部裡面很多政策攸關民眾的權益，民眾的抗爭多在政策本身，因此對於二級部會來說，內部控制恐怕沒辦法協助控管這類政策制定的風險。(C2)

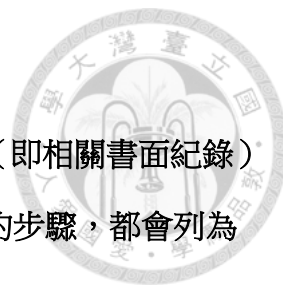
## 貳、控制作業

依政府內部控制制度設計原則規定，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，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。劉火欽（2012）提出內部控制制度控制點之選擇應注意原則包括 1.錯誤機率：依據以往經驗容易出現錯誤之程序；2.嚴重程度：依風險評估結果造成損失；3.焦點管理：涉及數量；4.決策點控制：標準作業程序中出現決策點；5.三一原則：挑選控制點項目之數量，原則不要超過標準作業程序項目之三分之一，以免失去控制重心。

依據受訪者的陳述及瞭解，機關訂定內部控制制度的實務作法，基本上係針對作業流程中可能產生風險的環節，設計相關控制重點，以便將風險控制在可承受的範圍內。

內部控制作業程序中的控制重點和施政計畫選項列管作業的查核點，是相似的概念，上開管考作業的查核點如果有發生落後的狀況，將是影響相關工作或整個計畫執行進度的關鍵，．．．例如採購作業，何時要提出預算書圖，何時招標公告，如果落後將影響採購作業進行，這些都是控制重點的概念。(A1)

本機關各單位訂定的控制作業，大致上都是把作業程序或流程中的重要步驟當作控制重點，當這些關鍵步驟沒有做到時，就會產生風險，所以就會把這些重



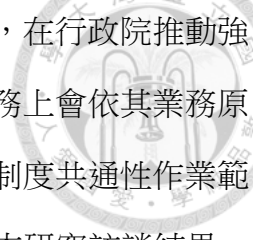
要步驟當作是控制重點。(B2)

以本機關處理收容人的緊急外醫為例，都會透過簿冊資料（即相關書面紀錄）詳細記載相關的處置作為，特別是針對未來可能容易發生糾紛的步驟，都會列為控制重點。(D1)

我所任職部門的承辦人員和科長會去討論哪些業務項目可能是風險性較高必須加強控管，還有哪些環節會造成這樣子高風險的情況去做檢討，或在執行面上有哪些通常是我們不容易掌控的部份，去做控制重點的設計。(A2)

鑒於目前各機關相關業務之推動，多已透過資訊系統處理，機關於訂定內部控制制度的過程中，可重新檢視既有作業流程或控管機制之妥適性，並思考運用資訊系統輔助控管作業，建立自動檢核機制，進而精進相關業務的作業流程及減少控制重點數量，以達成提升施政效能及業務營運效率的目標。根據本研究受訪者意見，上述作法已在部分機關的實際案例中得到印證，並獲致具體成效。

本機關在檢討設計內部控制制度的過程中，發現所屬 OO 服務站申請入境簽證電子收費的作業流程有問題，透過改善精進業務流程，並檢討運用資訊系統來改善既有作業的績效。這個案例主要就是 2011 年配合開放 OO 地區人民來台觀光自由行的政策，本機關辦理 OO 地區人民入境簽證的業務，將原本來電子及紙本兩種收件方式，全數改成電子簽方式，電子簽收費的方式，團客的部分是由旅行社送件，我們是請旅行社用線上繳費，收據(第一聯)也是由旅行社自己上網列印或查詢即可，問題就是我們的同仁所訂的 SOP，雖然是電子簽還是照著原本紙本作業模式繼續印第二、三聯，在內部檢討會議時，我就要求同仁發函報請審計部同意不必印，改以送清冊（或媒體檔）的方式來代替，後來就連我們臨櫃收件的部分，我們也都不再印第二、三聯了，一併比照辦理，若以 OO 地區人民來台觀光的高峰期時，我們機關平均每天須處理約 1 萬件的申請案件，因此所節省紙本收據的印製經費是相當可觀的，同時我們也減少了同仁收受及保管現金的風險。(C3)



此外，許多機關原本就針對所職掌業務訂有標準作業流程，在行政院推動強化內部控制工作以後，為了設計內部控制制度，大部分機關實務上會依其業務原有的標準作業流程或參考行政院相關權責機關訂頒的內部控制制度共通性作業範例，去檢討訂定符合其業務實況之控制作業或控制重點，然而本研究訪談結果，亦有受訪者認為，機關原本就有多項管控機制，此種作法是疊床架屋，增加工作負荷。

基本上我們機關原本就已針對相關業務訂定標準作業流程（SOP），也會請同仁參考原有的 SOP 去檢討將流程中可能會造成風險的環節訂定控制重點，由於本機關第一線執勤的同仁，他們在實際執行時的管控作為其實都已融入日常作業中，但他們往往並不清楚工作上要特別注意去執行的某些重要步驟就是在做內部控制…。(D2)

我服務的機關主要負責政策執行，我們的上級機關已經針對我們所屬機關相關作業訂定規範及函示，是不是有必要再訂定內部控制制度，或由上級機關統籌辦理內部控制制度，似乎可以有再檢討的空間，而且我時常接到同仁反映，我們原本的管控機制（包括書面的簿冊資料）已經夠多了，他們認為這個設計內部控制制度的作法對他們來講是增加文書作業及工作負擔。(D1)

由於行政院為國家最高行政機關，所屬一級部會的職掌業務涉及各項國家發展政策的規劃與制定，而這些政策之推動，除了可能透過其所轄機關辦理外，亦有賴跨機關的協調合作，包括地方政府或非政府組織（NGO）等民間團體亦扮演實際負責執行有關政策措施的重要關鍵角色，故政策能否達成預期目標及發揮政策效果，亦有賴負責執行的地方政府或民間團體等落實推動相關政策措施，因此，有受訪者表示，內部控制必須要推展至負責執行政策之地方政府或受委託或補助執行相關業務之民間團體等，方能達成政策預期目標。

...對我任職的機關而言，很多業務是透過補助地方政府或產業團體來執行，內

部控制實施對象要涵蓋接受中央補助或委辦的地方政府或民間團體，這樣才有辦法達到內部控制的目標和效果。(A2)

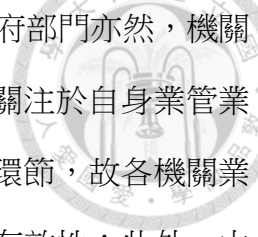


## 參、小結

為強化中央行政機關內部控制，行政院相關規範要求各機關設計內部控制制度的作法，是為了使內部控制能協助機關控管抑減業務實際推動所面臨的風險，因此強調以風險為導向的精神來檢討設計內部控制制度，針對平日所處理業務（包括既有的規定或作業流程）中找出風險因子加強控管，並透過規劃（plan）、執行（do）、評估（check）及行動（act）的管理循環來持續進行滾動檢討制度。

檢視四個機關內部控制制度的書面資料，該等機關形式上雖有定期滾動辦理風險評估作業，並依風險評估結果，以及參酌自評、內稽等監督作業或外部監督機關所提意見檢修內部控制制度。惟再綜整訪談意見及個人實際觀察經驗再進一步歸納分析如下：

- 一、風險評估作業有助於機關發掘及掌握影響機關施政目標達成之主要風險，其效果取決於同仁是否落實辦理，又此一作業涉及主觀判斷，倘若機關內部各單位主管及同仁不認為自己所承辦的業務有風險或者有低估風險值的情形，則可能無法透過設計內部控制制度來控管影響相關業務推動的潛在風險，為避免發生此種情況，除有賴內部控制幕僚單位採取積極作為（例如透過蒐集其他外部資訊等作為佐證）洽請業管單位檢討處理，建議機關可透過會議討論來取得共識，或執行內部稽核確認各單位風險評估結果是否允當。
- 二、目標確認雖為機關進行風險評估，並據以決定採取何種控制機制來回應風險之重要前提，亦攸關內部控制制度之設計能否發揮功能之關鍵，惟中央二級部會多負責政策制定，政策目標設定及相關策略規劃為風險管理的一部分，非屬內部控制的範疇，因此，來自於政策本身是否妥善制定所衍生的風險，尚非內部控制所能處理因應。
- 三、過去曾有論者提及民間企業內部控制制度常見的基本問題之一為無法確認跨



部門的內控作業是否有效等（黃瑞昌，2011），事實上，政府部門亦然，機關內部跨單位（職能）的內部控制作業，常因各單位多聚焦關注於自身業管業務之推動，致部門間業務轉銜部分較易產生疏漏或風險之環節，故各機關業務如涉有不同單位間作業處置者，宜加強注意其內部控制有效性；此外，由於中央部會所職掌業務多涉及各項國家長遠發展之政經社文政策的規劃與制定，這些政策之推動，往往有賴跨機關（包括同一層級或不同層級政府組織如地方政府）的協調合作，甚或非政府組織（NGO）等民間團體亦扮演實際負責執行有關政策措施的角色，故內部控制的觀念作法倘若能逐步推展至行政院以外其他政府部門，或與政府有業務往來之民間團體，應更有助於政策效果之發揮。

四、由於許多機關原本針對各項業務或已訂有標準作業流程，或將相關業務執行應行注意事項以法令規章明定之，甚至為精進業務之品質管理而取得如 ISO 等外部機構的驗證，惟現行相關規定強調內部控制制度採行統一格式之文件化作法，恐造成重複文書作業情形，鑒於機關各項業務控管機制應以發揮實質效果為首要目標，故控制機制採行之作法或其呈現形式，宜賦予機關自主決定之空間。

五、為使內部控制發揮應有之效益，本研究認為有關機關內部控制之規劃與設計，相關觀念有必要加以釐清並提出下列建議作法：

- （一）全面控制與重點管理並行：內部控制涵蓋組織各項業務流程和操作環節，因此組織內部所有部門執行之職務皆為內部控制範疇，審視目前行政機關之規範作法強調以風險為導向設計內部控制制度之精神，主要因各機關推動各項業務原本即訂有相關控管機制，透過風險評估篩選以機關層級之觀點須加強控管的高風險事項或重要業務項目納入內部控制制度加強控管，至於沒有納入內部控制制度的業務並不表示不必控管，應由各單位自行管控即可。簡言之，實施內部控制時採取全面控制與重點管理的作法是並行



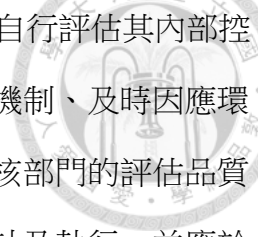


不悖的。

- (二) 兼顧效果與效率：內部控制係將五項互有關聯的組成要素，整合融入各營運活動中，並非是一項外加的工作或程序，有效的內部控制必須是融入 (build in) 或內化於各機關日常活動中，而不是為了控制而控制 (賴森本，2004)。政府部門實施內部控制是為了合理確保達成實現施政效能、遵循法令規定、提供可靠資訊及保障資產安全等目標，惟內部控制需耗費成本，故必須在控制之效益大於控制之成本下，方值得實施，因此，控制機制的設計，除了必須考量其成本與效益外，宜掌握簡明有效的原則，儘量朝源頭管理的方式處理，以減少後端不必要的控制，以及避免過當的控制影響行政效率。
- (三) 防弊與興利並重：早期內部控制的設計，定位於防止舞弊，因此控制活動多偏重於負面、防弊的戒律，例如一筆交易不可由一人從頭至尾完成；支出之控制往往較強調程序正義，鮮少觸及支出之效益性；此種只強調防弊，不講求興利的控制，導致公務人員普遍存有不做不錯，少做少錯之心態 (賴森本，2004)。鑒於美國 COSO 內部控制整合架構所揭示企業之內部控制目標，係包括營運的效率及效果，而我國行政院訂定之政府內部控制觀念架構亦將實現施政效能列為行政機關內部控制首要目標，故機關內部控制之建立及實施，不宜只著重於防弊，更應重視發揮興利功能，以輔助機關施政達成預期目標。

### 第三節 內部控制自行評估

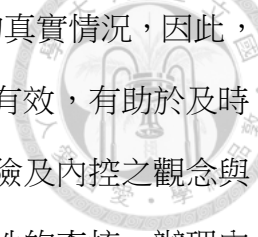
內部控制制度建立以後，其制度設計是否適當，執行是否落實，應進行持續監督及定期評估，以確保內部控制有效運作。實務上有些組織把控制及風險之評估交由各營運單位管理階層自行負責，稱為內部控制自行評估 (control self-assessment, 簡稱 CSA)，此種作法自 1990 年代中期起，已逐漸受到重視與推廣。



依據「公開發行公司內部控制處理準則」，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（鄭丁旺等，2012）。為使企業進行內部控制制度設計及執行有效性之評估時，有相關的標準依據，金融監督管理委員會參考 COSO「內部控制—整合架構」之相關指引，針對我國公開發行公司訂定「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依據。

為協助行政院所屬各機關辦理內部控制自行評估，行政院主計總處曾參酌我國民間企業及美國聯邦政府作法，參考美國 COSO 於 2013 年修訂之「內部控制—整合架構」觀念與所列 17 項原則及相關屬性，並配合我國政府特性及相關法令規定，研訂內部控制制度整體層級有效性判斷參考項目及其相關細項，納為各機關內部控制制度自行評估原則之附件供各機關參考。嗣為各機關整合運用持續性與個別評估辦理監督作業，除整併例行監督、自行評估及內部稽核等監督作業外，並簡化評估作業程序，以及賦予機關執行彈性，故停止適用內部控制制度自行評估原則與政府內部稽核注意事項，另訂政府內部控制監督作業要點作為各機關執行監督作業之依據。

依「國際專業實務架構」，有效風險管理與控制之三道防線，其中第一道防線係屬營運管理的管理控制與內部控制措施，對照行政院訂頒之「政府內部控制監督作業要點」規定，相當於機關內部各單位依其業務職掌所執行的「例行監督」與「內部控制自行評估」，由於機關各項業務作業流程及控制重點係由各業管單位



所設計，並於第一線負責執行相關控制活動，較瞭解自身業務的真實情況，因此，透過機關各業務營運單位自行定期檢討評估內部控制機制是否有效，有助於及時發現內控問題及改善機會，並強化承辦同仁與管理人員承擔風險及內控之觀念與責任；此外，由於內部稽核通常無法對所有業務項目執行全面性的查核，辦理內部控制自行評估不僅能提高組織對內控檢查的涵蓋率，亦有助於內部稽核將有限資源聚焦於機關高風險事項深入稽核，進而提升稽核的品質及效率。

本研究經彙整 4 個機關 2014 至 2017 年度內部控制自行評估辦理情形如表 4-18，由統計結果可知，該等機關自行評估結果仍有發現未依相關控制重點辦理等內部控制缺失（即表列未符合或部分落實之情況），顯示自行評估應具有一定程度之效果。A 機關及 I 機關 2013 年度部分自行評估缺失項目及其追蹤改善情形摘示如表 4-19 及表 4-20。

表 4-18 自行評估結果統計表

年度 項目  機關別	2014 年度		2015 年度		2016 年度		2017 年度
	作業層級 評估結果 (控制重點 數及比率)	整體 層級 評估 結果	作業層級 評估結果 (控制重點 數及比率)	整體 層級 評估 結果	作業層級 評估結果 (控制重點數 及比率)	整體 層級 評估 結果	評估 結果 (控制重點數 及比率) 註 1
A 機關	符合 272(96.11%) 不適用 11(3.89%)	落實	符合 318(96.95%) 不適用 10(3.05%)	落實	落實 280(90.03%) 部分落實 4(1.29%) 不適用及其他 27(8.68%)	有效	落實 80(97.6%) 部分落實 2(2.4%)
T 機關	符合 599(95.08%) 未符合 1(0.16%) 不適用 30(4.76%)	落實	符合 443(94.26%) 未符合 1(0.21%) 不適用 及其他 26(5.53%)	落實	落實 108(100%)	有效	落實 (100%)
V 機關	符合 599(84.49%) 未符合 13(1.83%) 不適用 97(13.68%)	落實	符合 636(87.48%) 未符合 18(2.48%) 不適用 及其他 73(10.04%)	落實	落實 678(91.87%) 部分落實 6(0.81%) 不適用 及其他 54(7.32%)	有效	落實 82(100%) 〔控制作業 評估結果為 落實 717(99.4%)、 部分落實 40(0.6%)〕
I 機關	符合 833(96.08%) 未符合 3(0.35%) 不適用 31(3.58%)	落實	符合 844(85.42%) 未符合 6(0.61%) 不適用 138(13.97%)	落實	落實 83.93% 不適用及 其他 16.07%	有效	落實 (100%)

註：

- 1.不適用係指評估期間令規定或作法已修正，但控制重點或評估重點未及配合修正；其他係指評估期間未發生控制重點或評估重點所規範情形。
- 2.依行政院 2016 年 12 月修正之政府內部控制監督作業要點規定，配合自行評估作業流程及相關評估重點簡化，故 2017 年度自行評估作業已未再區分整體及作業層級，惟 V 機關為確認納入其內部控制制度之業務項目相關控制重點之遵循情形，仍繼續辦理有關上開作業層級自行評估作業。

資料來源：本研究整理

表 4-19 A 機關 2016 年度內部控制自行評估缺失項目追蹤表(摘錄)

項目	控制重點自行評估執行缺失		主辦單位改善措施	內部控制小組幕僚單位 列管意見
	控制重點	缺失類型		
國有公用財產管理作業	對所屬機關進行財產檢核：經管之財產依規定辦理登記或確定其權屬。	v 部分落實 <input type="checkbox"/> 未落實 <input type="checkbox"/> 不適用	所屬機關經管建物，除屬老舊建物無法辦理登記者及屬免辦登記之建物外，未依規辦理登記者，已請經管機關儘速辦理登記。	一、繼續列管。 二、請秘書室督促所屬機關依規定積極辦理建物登記。俟確認本項於評估期間檢核之財產登記缺失全數改善後，始得解除列管。

資料來源：A 機關

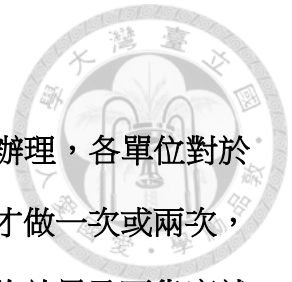
表 4-20 I 機關 2014 年度內部控制自行評估缺失項目追蹤表(摘錄)

項目	控制重點自行評估執行缺失		主辦單位改善措施	內部控制小組幕僚單位 列管意見
	控制重點	缺失類型		
OO 證照查驗防止疏漏案件	查驗年資滿3年同仁，每位同仁證照辨識訓練合格證書測驗至少達初級程度。	v 部分落實 <input type="checkbox"/> 未落實 <input type="checkbox"/> 不適用	目前本單位於機場港口線上查驗人數 707 人，查驗年資滿 3 年同仁，至少通過初級以上認證計 629 人占 88.9%，目前每年均有辦理證照辨識講習，已針對尚未取得初級證書同仁列為優先參訓對象。	一、繼續列管。 二、OO 組每年上半年均辦理證照辨識講習，請將尚未取得證書同仁列優先參訓對象，並持續追蹤其取得證照情形。

資料來源：I 機關

依據本研究深度訪談結果，多數受訪者認為內部控制自行評估雖可提供機關內部各單位定期自我檢視確認相關作業是否依照所定規範或內部控制制度實施，但可能會因單位主管及同仁執行本項作業的落實程度，而影響這個機制的實質效果。另外，亦有受訪者表示此一機制透過機關內部各單位自行檢查之方式執行，客觀性較為不足，也容易產生流於形式之狀況。

我覺得自行評估機制還是有一定的程度效果，...透過自行評估作業，或多或少



讓同仁自己再確認是否有落實執行相關控制作業的效果。(D1)

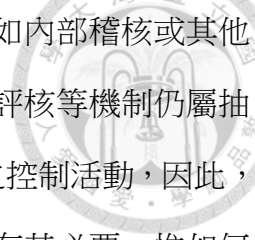
照我參與觀察的經驗，我覺得自行評估大多數是沒有落實辦理，各單位對於自己業管的業務，通常不認為會有什麼疏漏，再加上自評每年才做一次或兩次，同仁多半會憑印象去勾選，認為沒有什麼問題，因此自行評估的效果及可靠度就比較薄弱。(C2)

一般各單位同仁在自評作業時多半會有隱惡揚善的心理，不會自曝其短，通常都會勾選有落實辦理，然而真正的實況為何，並不容易從書面上看出來，除非自評後實際發生了相關缺失或透過其他機制來加以驗證，因此其實質效果恐怕是有限的。(A1)

一般同仁多半把自行評估當做例行公事，抱著虛應故事的敷衍心態，因此我覺得它的效果非常有限，但我們都會提醒各單位自評結果自己要負責，因為整個機關是根據各單位評估結果，才去確認整體的內部控制落實與有效程度，就像做身體健康檢查，人的手腳等各個器官確認沒有問題後才會得出全身健康與否的結論。(B3)

我覺得同仁依自評表逐項進行評估時，未必都會很認真的去看過去一年來自己負責的業務是不是真的完全落實，尤其沒有落實或部份落實還必須填寫具體改善作法，所以同仁可能會傾向於勾選完全落實，因此，此一機制在實際執行時難免會有流於形式的狀況。(A2)

綜合上述機關辦理內部控制自行評估書面資料及訪談意見，本研究認為自行評估機制在實務執行上所面臨的最大問題為機關能否落實辦理，並產生符合實況的評估結果，自行評估機制的目的在於發現問題，並藉此尋求解決或改善的機會，而非一個完美無缺失的評估結果。然而我國因文化及國情等因素，員工多半不願意自曝其短，因而使自評作業流於形式，未能真正發揮其效益，反而讓機關管理階層或執行自評人員認為此一機制徒增工作負擔，卻無實質效益的錯誤印象。目前行政院所屬各機關執行內部控制自行評估多半以書面文件由各業管單位承辦同



仁與主管勾選及複核，相較於非第一線執行控制活動之第三者如內部稽核或其他外部團體來執行評核，雖較不具客觀性，惟因內稽或外部團體評核等機制仍屬抽查性質，未若自行評估機制評估範圍能完整涵蓋機關所有業務之控制活動，因此，本研究認為透過機關各單位自行評估內部控制有效性之作法仍有其必要，惟如何促使機關同仁落實辦理自行評估工作，應為政府部門須持續努力的課題。

過去民間企業實務上執行內部控制自行評估除了採問卷調查方式進行外，亦有透過召開研討會的方式，由營運單位指派熟悉業務的成員組成工作團隊開會互相交流溝通，針對企業流程、風險及控制作業進行評估，並做必要的修正（鄭丁旺等，2012），此種作法，透過團隊合作及腦力激盪的方式，有助於改善營運流程之控制效果，惟其成效取決於管理階層的認同與支持，並有賴承辦幕僚單位妥善籌備與執行，或可供各機關自行衡酌是否採用此種方式辦理自行評估，不過根據筆者長期服務公部門的觀察，召開研討會的事前籌備與事後綜整報告等作業費時，若機關審酌結果仍維持採發放書面文件（或問卷）的作法進行，為避免產生流於形式的狀況，應設法提供同仁落實辦理自行評估的誘因，相關獎懲機制的設計，不論是棍子或胡蘿蔔，各機關允宜多加善用。

## 第四節 內部稽核

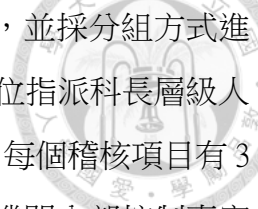
本研究經綜整 4 個機關 2104 至 2017 年度執行內部稽核工作相關書面資料，以及訪談實際執行或參與觀察上開機關內部稽核工作人員之心得或經驗，茲就各該機關稽核人力組成及運用、內部稽核範圍及執行方式、稽核意見研提情形，以及追蹤列管等事項分析如下：

### 壹、稽核人力組成及運用情形

4 個個案機關皆採任務編組方式組成內部稽核小組，或於內部控制小組下設稽核工作分組方式辦理內部稽核工作，至稽核人力的組成，其中 A 機關與 V 機關每年視稽核項目選定執行稽核工作之人員<sup>41</sup>，A 機關係由內部稽核幕僚單位之簡任參贊人員擔任領隊，V 機關則視稽核項目指派業務單位副主管擔任組長，其餘稽核

---

<sup>41</sup> A 機關內部稽核幕僚單位（秘書室）已簽陳其機關首長核准自 106 年起該機關內部稽核委員已改為固定由內部稽核幕僚單位、企劃單位、法規單位及會計室指派科長以上層級同仁擔任。



成員機關均由相關單位指派科長或視察、專員等資深人員組成，並採分組方式進行<sup>42</sup>。I 機關係由該機關各業務單位指派簡任層級人員，幕僚單位指派科長層級人員擔任稽核委員，並依稽核項目採分組方式抽籤決定稽核成員（每個稽核項目有 3 位委員負責稽核）；T 機關執行內部稽核工作之人員，則由該機關內部控制專案小組委員（即各單位主管）擔任，且分派予每個委員負責單獨執行非屬業管業務之稽核項目。

依本研究訪談受訪者實際執行上開機關內部稽核工作之心得或參與觀察的發現，大多肯定內部稽核以第三者角度協助檢查機關業務執行情形，有助於維持內部控制有效運作，然而因透過任務編組調派機關同仁執行內部稽核工作，兼辦稽核工作人員多不具有稽核專業背景及知識，實際上可能面臨不知以何種觀點切入稽核，且受限於人力及時間等因素，導致稽核範圍有所侷限及稽核深度不夠等問題。

本機關對各層級同仁是有定期職務輪調的機制，目前本機關稽核人員主要係指派業務單位的簡任層級人員來擔任，渠等人員多已具備相當的職務歷練，並對相關業務具有一定程度的熟稔度，因此他們來執行稽核工作其實並不會有太大困難，而且我個人感覺由不同專業背景人員來執行稽核工作，比較能跳脫主觀本位思維，透過不同的角度來檢視有時候反而能夠看出問題，甚至提出一些更有助於精進業務的建議。(C1)

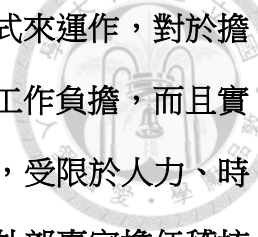
本機關執行內部稽核工作時，雖然採分組方式進行，由各業務處副處長擔任組長，組員則以科長為主，但因為本機關對同仁並無職務輪調的機制，所以同仁的專業多半只侷限他所負責的業務，雖然執行稽核工作時會儘量依稽核人員的背景來進行工作分派，實務上仍面臨稽核人員對所稽核業務不夠瞭解熟悉，還有專業知識不足的情形。(A1)

部分稽核人員對稽核項目的業務嫻熟度較為不足，僅能對作業程序說明表及作業流程圖提出修正意見，較難對精進業務之發展或推動提出具建設性的興革建議。(B1)

---

<sup>42</sup> V 機關運用交叉稽核方式辦理，即擇選業務性質較相近之單位互相稽核對方業務。





目前沒有獨立內部稽核部門的情況下，透過任務編組的方式來運作，對於擔任內部稽核人員及負責相關幕僚作業的同仁來說，都是額外的工作負擔，而且實際上很多機關的作法是先要求各單位寫書面報告再去實地查核，受限於人力、時間及能力，稽核範圍及深度恐怕不足，即使找其他單位同仁或外部專家擔任稽核委員，對業務的瞭解亦有限，能否達到稽核的目的，值得商榷。(C2)

另本研究歸納前述 4 個機關內部稽核人力組成與運用情形之書面資料及訪談意見發現，A 機關與 V 機關因內部稽核成員並非固定，或機關本身未實施職務輪調之故，稽核人員可能因本身對所稽核業務之專業知識尚有不足，致無法提出具建設性之意見；至 I 機關及 T 機關擔任內部稽核工作人員係一級單位主管或各單位科長及簡任層級以上人員，且據受訪者表示，因該等機關業務性質之故，相當重視同仁專業養成，機關原已訂有人員輪調或培訓機制，故渠等擔任稽核委員之同仁多已具備一定程度之職務歷練，對機關業務較為熟稔，執行稽核工作尚無窒礙，惟上述四個機關執行內部稽核人員仍可能受職務異動而更迭，不利於稽核專業能力與稽核經驗之養成及累積。

## 貳、稽核範圍及稽核方式

### 一、稽核範圍

檢視 4 個機關 2104 至 2017 年度內部稽核計畫執行稽核之項目，其中 A 機關與 T 機關均為內部控制制度的作業項目；至於 V 機關及 I 機關稽核項目之擇選，除了前述內部控制制度作業項目外，亦將以前年度稽核結果列為待追蹤改善之業務項目，以及外部監督機關如監察院彈劾、糾正（舉）或調查案件、審計部中央政府總決算審核報告所提重要審核意見涉及內部控制缺失案件納入稽核範圍。

由上開四個機關稽核項目擇選情形可知，其所執行內部稽核範圍仍以內部控制制度所列作業項目為主，由於該等機關納入內部控制制度之業務項目，除了重要核心業務外，尚包括人事、主計、政風、總務採購等一般機關均有辦理之共通性或跨職能業務，故這些機關 2104 至 2017 年度執行內部稽核範圍係涵蓋上述業務

，另選定稽核項目之考量或依據，除 T 機關、I 機關係優先擇選每年風險評估結果，殘餘風險值較高之內部控制項目執行稽核外，其餘兩個機關主要將攸關施政重點及外界關注事項，或就外部監督機關已提出缺失之作業項目或以前年度稽核發現待改善事項作為稽核主題擇選之來源。

## 二、稽核方式

A 機關執行內部稽核係先請受稽核單位準備簡報及相關書面佐證資料供查閱，簡報內容包括稽核項目之業務背景簡介、作業程序、控制重點、法令依據、自行評估過程及結果、缺失追蹤及改正情形、相關重要成果、遭遇困難問題及解決對策等提出說明。V 機關稽核方式以書面審查為主、實地訪查為輔，並得視需要由各工作分組分別擇定適宜抽核比率，查驗相關文件等資料，以及訪談有關人員。

I 機關要求受稽核單位於稽核小組執行稽核前由各單位副主管（未設置副主管之受稽核單位者，則由單位主管或簡任層級人員）帶領所屬同仁完成業管內部稽核項目之預檢作業。稽核小組之稽核程序係先召開稽核行前會議，受稽核單位就稽核項目進行簡報，並提供書面資料供稽核人員參考後，另擇期安排現地稽核。稽核工作結束後，立即召開該場次稽核作業之檢討會議，由稽核委員提出稽核發現、稽核結論及改善意見或興革建議，受稽核單位得就稽核委員之意見進行回應。T 機關執行稽核前，係先召開行前說明會向稽核成員說明稽核方式，並與受查單位溝通，請其就稽核項目業務辦理情形預為準備相關書面資料供稽核人員查閱後，再進行實地查核。

另檢視 4 個機關針對所列稽核項目執行之稽核方式或稽核重點，主要係確認或驗證該等項目之作業程序或流程及控制重點設計之合理性及有效性，以及評估受查單位是否依其所定內部控制制度辦理之實際落實程度，故其稽核型態均偏屬遵循稽核性質。

## 參、稽核意見之研提與追蹤管制情形



## 一、稽核意見研提情形

本研究經整理四個機關 2104 至 2017 年度選定執行內部稽核業務項目之數量，以及其稽核結果就當年度稽核項目提出稽核意見情形（如表 4-21），其中稽核項目數量部分，近兩年度較前兩年度減少，據瞭解，主要係行政機關建置內部稽核職能初期，依內部稽核相關規範要求各機關每年擇選內部控制制度三分之一的作業項目，透過執行內部稽核檢討確認制度所訂各項控制重點之有效性及合理性，惟隨著機關已逐步就列入內控制度之業務項目完成檢查，以及機關滾動檢討辦理風險評估結果，納入制度控管之業務項目隨之減少之故，致上開機關執行年度內部稽核項目，呈現下降趨勢。復再進一步整理分析渠等稽核意見內容，多數意見著重於探討控制機制之合理性（有無過當）及有效性（能否有效控管業務面臨之風險），有無須再加改良修正情事，以及相關業務是否遵照所訂控制作業落實執行，甚少就業務運作之經濟性(Economy)、效率性(Efficiency)及效益性(Effectiveness)<sup>43</sup>等面向提出建議意見。該等機關部分年度稽核項目所提建議摘錄如表 4-22 至表 4-25。

表 4-21 個案機關內部稽核執行情形統計表

年度 及項目 機關別	2104 年度		2015 年度		2016 年度		2017 年度	
	稽核 項數	針對稽 核項目 提出建 議意見 之比率	稽核 項數	針對稽 核項目 提出建 議意見 之比率	稽核 項數	針對稽 核項目 提出建 議意見 之比率	稽核 項數	針對稽 核項目 提出建 議意見 之比率
A 機關	13	100%	14	100%	7	100%	3	100%
T 機關	15	86.67%	15	46.67%	15	60%	11	9.1%
V 機關	18	77.78%	13	61.54%	13	53.85%	6	100%
I 機關	37	59.45%	36	100%	20	100%	20	100%

資料來源：本研究整理

<sup>43</sup> 經濟性係指資源投入於公共事務活動之水準，偏重於投入面；效率性著重投入與產出兩者間的關係，即資源之使用是否具有效率；效益性則著重公共事務活動實現政策目標的程度，通常以產出與結果間之關係加以衡量，聚焦於是否達成預期目標，並比較實際與預期成效之差異。



表 4-22 V 機關 2017 年度稽核結果(摘錄)

項次	稽核項目	建議事項	內控幕僚作業組建議意見
1	OO 亡故殯葬事務招標作業監督管理機制	OO 單位「OO 亡故殯葬業務履約管理」內控項目作業程序說明、控制重點，針對所屬辦理殯葬履約等，並未設計相關監督機制及控制重點，以達防微杜漸。請針對監察院對 OO 縣 OO 處辦理「OO 地區單身亡故 OO 採購案」所提出缺失，檢討是項項目納入控制機制，以強化監督。	納入內控機制定期追蹤管制，並請業管處依改善措施說明及管制期程辦理。
2	醫療機構獎金發放作業監督管理機制	請明訂溢發獎金追繳作業程序。	納入內控機制定期追蹤管制，並請業管處依改善措施說明及管制期程辦理。
3	OO 公司清理計畫執行情形之控管	本項作業經實際運作結果，證實無法達成預定目標。爰建議： 1.本清理計畫至 106 年 8 月 31 日止尚有約 140 案待清理，卻僅訂定 1 個控制作業，且屬書面審查作業。未來宜視案件性質及繁重程度，分別訂定個案(專案)之內部控制制度，以提升控管效果。 2.本控制作業僅訂定第 2 階程序書及第 4 階作業表單，工作人員仍欠缺指導文件可以遵循。建議完成制定第 3 階工作指導書，以指導基層工作人員解決問題，順利達成計畫目標。	納入內控機制定期追蹤管制，並請業管處依改善措施說明及規定督促辦理。
4	所屬醫療機構產官學合作研究發展計畫管理作業	據監察院糾正案文所載：「本機關定有『所屬醫療機構每年應審查前一年度產官學合作研究發展計畫之執行情形與研發成果之管理及運用成效，並於二月底前報本機關備查』之外部監督規範，卻遲未發現本案研發經費存在不當支用之違失，顯未善盡外控機制，亦有違失。」，建請研議審查所屬三個醫療院所陳報前一年度管理及查核報告時，會請會計等相關單位協助審查之必要性，以強化產官學合作研發經費支用之外控機制。	納入內控機制定期追蹤管制，請業管處依規定督導及查核。

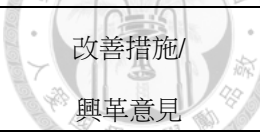
資料來源：V 機關 2017 年度內部稽核報告

表 4-23 A 機關 2015 年度稽核結果(摘錄)

稽核項目	稽核發現	稽核結論(優、缺點)	缺失事項/建議事項
市售散裝雞蛋溯源管理制度	<p>1、自 104 年 9 月 1 日起，全面推動生鮮雞蛋溯源標示制度。本機關補助 OO 協會辦理市售散裝雞蛋溯源制度，工作內容包括：</p> <p>(1) 蛋雞場基本資訊蒐集與調查、蛋雞場逐場編列溯源編號及建置雞蛋溯源查詢資訊系統。</p> <p>(2) 溯源標籤印製發放管理。</p> <p>(3) 運銷通路行政檢查與蛋品品質抽驗。</p> <p>(4) 各運銷通路端行銷宣導。</p> <p>2、雞蛋運銷階段中，主要使用的承載器具多以塑膠箱為主，過去其外箱均未有任何雞蛋來源標示，無法追溯來源之畜牧場自主化的衛生安全管理，將可藉由市售雞蛋溯源標籤制度予以解決。</p>	<p>1、優點：</p> <p>(1) 已完成「臺灣溯源雞蛋查詢系統」前端查詢平台(0 農、消費端)及後端作業平台(管理者維運)之建置。</p> <p>(2) 蛋農與蛋商形成共識，有效提升蛋農生產責任與蛋品品質，並有效釐清責任歸屬。</p> <p>(3) 市售散裝雞蛋黏貼溯源標示之覆蓋率，已達總產量 95%以上。</p> <p>2、缺點：</p> <p>(1) 對於未張貼標籤之市售散裝雞蛋，欠缺直接管制措施。</p>	<p>1、缺失事項：</p> <p>(1)作業流程圖請依標準圖示繪製；各項流程如有辦理期限，亦請標示於圖中。</p> <p>2、建議事項：</p> <p>(1) 建議於作業程序說明表(含控制重點)及作業流程圖增列及補充以下機制：</p> <p>I. 增列畜牧場及集貨場標籤檢查作業、後續追蹤管制措施及不合格案例畜牧場之輔導管制作為。</p> <p>II. 與蛋農、蛋商及消費者溝通機制。</p> <p>III. 印製與發送標籤及造冊機制。</p> <p>IV. 開立雞蛋燻蒸證明書機制。</p> <p>V. 監測用藥不合格罰則。</p> <p>(2) 經查「臺灣溯源散裝雞蛋查詢系統」，部分畜牧場未於欄位內填報飼養方式或特色，建議輔導畜牧場補充填報，以資完整。</p> <p>(3) 建議於本機關主題網站開立雞蛋溯源管理專區，將散裝蛋、洗選蛋、CAS、產銷履歷蛋品、加工用蛋等納入專區宣導。</p> <p>(4) 依據「動物傳染病防治條例」第 14 條規定：「裝載生鮮禽蛋，應使用一次性之裝載容器或包材」，其 2 年緩衝期即將於年底屆滿，請業管處研擬相關因應方案，同時宣導地方政府、家產業及養殖戶配合辦理，以提升產業競爭力。</p> <p>(5) 對於立法委員提議推動蛋箱清洗消毒作業一案，建議業管處完善規劃後試辦，試辦結果如屬可行且成效良好，再配合修正相關法令。</p>

資料來源：A 機關 2016 年度內部稽核報告

表 4-24 I 機關 2016 年度稽核結果(摘錄)




項次	稽核項目	稽核發現	稽核結論	改善措施/ 興革意見
1	查處行蹤不明外籍勞工作業	查獲失聯外籍勞工除特殊情形外，極少令其自行出國，應區別本稽核項目自行出國與自行到案外籍勞工之自行出國處理程序。	將查處失聯外籍勞工作業程序中，就自行到案程序說明部分適當修訂。	應修正本項內控項目程序。
2	查驗系統作業	1.系統異常時，現有規範通知專線處理，但未規範要填報通報維修紀錄表。 2. OO 資訊組每月與廠商進行橫向聯繫會議。	1.建議將此列入控制程序，有利後續責任釐清及課責。 2. 建議列入作業程序規定，會後須做成會議紀錄並簽至第二層決行，以利主管監督。	應修正本項內控項目程序。
3	電腦軟體版權管理作業	簡報流程圖中列有對於各單位增置之軟體，登錄系統並產生軟體目錄；但本項內部控制作業程序表、控制重點及自行評估表卻無列入。	建議於本項內控作業流程圖中對於各單位增置之軟體時，依規定登錄系統並產生軟體目錄。	應修正本項內控項目程序。

資料來源：I 機關 2016 年度內部稽核報告

表 4-25 T 機關 2017 年度稽核結果(摘錄)

項次	稽核項目	稽核發現	稽核結論	改善措施/ 興革意見
1	LA01 戒護住院收容人罹重病或昏迷後社會安置作業	1. 查本機關 106 年度戒護住院收容人罹重病昏迷後即將期滿釋放案件計 1 件。 2. 查閱該案相關紀錄，發現戒護科與	該作業項目符合內部控制制度規定，該作業控制重點已被有效遵循。	



		調查分類科均依相關作業程序完成通報作業，並於確認該收容人家屬無意處理後，隨即函請函知桃園市政府社會局協助轉介安置事宜。		
2	LE04 防範性侵害發生及性侵害案件處理作業	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. 具性侵傾向及易遭性侵傾向之收容人均造冊控管。</li> <li>2. 受稽核單位發現疑似性侵害案均積極調查，並保護被害者及迅速通報。</li> </ol>	該作業項目符合內部控制制度規定，該作業控制重點已被有效遵循。	發生於例假日之疑似性侵害案件通報流程尚需加強，建議由通報權責單位擬具疑似性侵害案件通報流程說明書後，請戒護科值勤同仁遇案依相關流程通報，以保障收容人權益。

資料來源：T 機關 2017 年度內部稽核報告

依本研究訪談結果，多數受訪者認為內部稽核作為機關內部控制監督機制的最後一道防線，相對於內部控制自行評估機制，雖較能協助機關客觀檢查及評估內部控制建立及執行情形，以合理確保內部控制有效運作，然而亦有受訪者表示，由於稽核人員係各單位人員支援，渠等人員尚有其他本職工作，為維繫本職業務與其他受查單位合作互動的和諧關係，稽核意見可能會有所保留；此外，依筆者觀察，由於行政機關內部稽核推展初期階段，部分機關同仁可能對於內部稽核角色及功能不甚了解，或受稽核單位管理階層存有不樂見缺失之心態，致內部稽核與受稽核單位尚不易型塑互信合作之氛圍。故以任務編組執行內部稽核工作之運

作模式下，因其客觀性及獨立性仍有不足，對稽核實質成效之發揮難免造成負面影響。

我認為內部稽核因為是由別的單位或人員來抽查的性質，由第三者角度去驗證各單位內控自評的情形，是比較客觀的，而且相對比較可以看出問題所在。(A1)

我個人感覺由不同專業背景人員來執行稽核工作，比較能跳脫主觀本位思維，透過不同的角度來檢視有時候反而能夠看出問題，甚至提出一些更有助於精進業務的建議。(C1)

我個人過去參與執行機關內部稽核工作時，曾經針對本機關某項納入內部控制制度之作業項目進行稽核，發現該項業務部分案件未依標準作業流程或控制重點執行，卻未註明原因，或有註明原因，卻未載明事後如何補救處理，所以我建議受查單位必須於相關文件補充註記原因及事後補行辦理情形，此一建議已獲受查單位採納辦理。顯示內部稽核從第三者的角度，能進一步發現各單位同仁自行評估或實務作業是否有真正落實辦理的情況，並且提供協助業務精進強化內部控制之具體建議。(D2)

以我實際參與稽核的經驗，我會去看受查單位的控制作業是不是針對所要管控的風險來設計，也就是控制機制能否有效管控風險，不會只侷限於執行面的遵循落實情形。(C2)

因為稽核人員是由本機關或所屬機關同仁擔任，因其本職工作需要與受稽核單位多少有業務互動或交流情形，基於工作合作夥伴關係，故在稽核紀錄的陳述上，可能對於真正的問題癥結點有所保留，避免破壞彼此間的合作機制。(B1)

我認為機關辦理內部稽核提供了不同機關（單位）間互相觀摩學習的機會，本機關稽核委員並不會擔心影響日後業務互動的和諧性而怯於提出意見，可能是因為本機關業務屬性主要是在做研究，同仁經常面對計畫審查，只要是對業務精進作為有幫助的意見，所提出的建議在稽核過程中與受查單位溝通獲得共識，對事不對人，受查單位通常會採納稽核建議，以精進相關業務。(B3)



此外，部分受訪者表示，目前行政院所屬各機關的管制機制已相當繁雜，一項政策或計畫之推動往往有來自於不同體系的管考機制進行查核，對於業務承辦同仁而言，過多的管考機制對於政策或計畫的推動反而可能造成負面影響。

本機關已經有訂定計畫查證的機制，還有主管機關國發會對政院管制計畫亦有查證機制，此外，審計部每年也都會針對相關業務計畫來做實地查核，除了年度例行查核，還有不定期性地針對相關議題（例如一億元以上公共建設計畫執行情形）來做專案查核，所以業務單位認為光是要應付不同性質查核，就必須花費很多時間，反而無法把有限的時間精力運用在思考如何妥善擬訂政策或計畫…。

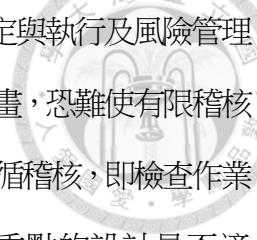
#### **（B1）**

二、稽核意見之追蹤改善：A 機關、V 機關、I 機關及 T 機關對於內部稽核與自行評估所發現缺失事項及提出之興革建議，均有定期追蹤其辦理情形，並透過內部控制或內部稽核相關會議提出報告，或簽陳機關首長核閱，以利掌握機關整體內部控制之改進作為。

### **肆、小結**

綜合上述機關內部稽核工作實際執行情形及訪談意見，歸納發現如下：

- （一）內部稽核人力組成及運作方面：個案機關均採任務編組方式執行內部稽核工作，此種運作模式下，機關雖透過調派未負責承辦受稽核業務之其他單位人員執行稽核工作，以盡量維持其客觀性，惟負責內稽幕僚作業之單位尚掌理其他管理或營運職務，又稽核成員係由各單位人員支援，均屬兼辦性質，其獨立性仍有不足，且多數不具備稽核專業背景或相關知識技巧，部分稽核人員甚至對於所負責稽核業務有專業知識不足的情形，而且每年實際執行稽核工作人員不盡相同，亦不利於稽核專業能力的養成。此外，稽核工作深度及廣度亦可能因人力及時間之限制，而有所侷限。
- （二）稽核範圍及執行稽核方式：上開機關納入年度稽核計畫執行稽核範圍主要為內部控制制度所列作業項目，稽核範圍涵蓋機關核心重點業務及其他行政庶務作業等，又稽核項目之選定或雖參考風險評估結果，或就主要核心業務關鍵控制項目及外部監



督機關指陳缺失事項優先納入考量，惟尚未以機關整體策略制定與執行及風險管理角度擬訂稽核策略，或發展系統化作法規劃制定策略性稽核計畫，恐難使有限稽核資源發揮最大效益與價值；另稽核方式或稽核重點偏向於遵循稽核，即檢查作業流程是否符合業務執行實況，或檢討各項控制作業或控制重點的設計是否適當及是否落實執行；此外，上述機關執行內部稽核過程中，除 I 機關曾配合稽核部分業務項目之需要，將與業務處理相關之資訊系統併同進行稽核外，其餘機關尚無將資訊系統列為稽核對象或範圍；又該等機關執行稽核方式，大多係針對受稽核單位書面資料以人工分析方式進行查核或相關驗證比對，較少運用資訊技術作為輔助稽核之工具。

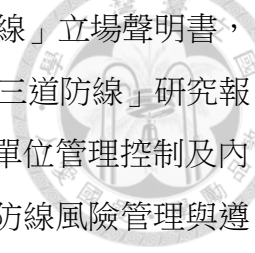
（三）稽核意見研提情形：

- 1、由於前述稽核方式或稽核重點偏屬遵循稽核性質，故所提稽核意見多聚焦於改良修正各項作業流程或控制作業，以協助提升各項業務控制機制之有效性或完備性為主，惟甚少就業務執行績效提供精進建議。
- 2、稽核人員平日工作重心仍以推動其本職業務為主，亦可能基於維繫與受查單位業務互動和諧關係，對稽核問題及建議意見有所保留，或不易跳脫既有思維框架提供建議，久而久之亦可能導致機關內部單位或高階管理階層對內部稽核機制產生徒具形式之觀感。

（四）4 個機關每年均針對自行評估或內部稽核發現之缺失或所提興革建議，定期追蹤其改善或辦理情形，並將結果提報內部控制相關會議或簽陳機關首長。

（五）內部稽核與機關內部其他稽核評估職能單位，以及上級權責機關或外部稽核間有待加強協調與合作：

- 1、訪談意見反映部分機關同仁對於所承辦業務配合內部稽核與其他不同監督機制（含審計機關）之查核監督作為，認為與既有稽核評估職能或上級機關業務督導功能重疊，甚至控管監督機制多頭馬車或對過多的查核可能影響其業務推動提出質疑及批評，顯示目前機關可能存有不同內外部查核監督機制查核範圍重疊或查核頻率過高現象，難免使機關同仁對內部稽核形成負面觀感，長此以往，恐不利於稽核工作之推展。

- 
- 2、依 IIA 於 2013 年發布之「有效風險管理與控制的三道防線」立場聲明書，及 2015 年 COSO 與 IIA 共同合作發布之「運用 COSO 於三道防線」研究報告所提出的建議作法，認為擔任組織第一道防線的營運單位管理控制及內部控制措施，與協助監督第一道防線各項控制之第二道防線風險管理與遵循監督單位，以及第三道防線針對組織風險管理與內部控制有效性（包括第一、二道防線的運作情形）提供確認之內部稽核，三道防線除應各自輔以明確的角色及責任界定外，且不同防線彼此間應有適當的協調，並分享知識與資訊，以提高效率及避免重複工作的投入。
- 3、有關前述所稱三道防線之設置，對照目前中央行政機關依照行政院所訂「政府內部控制監督作業要點」之運作現況，除第一道防線為前一節已提及之例行監督及自行評估外，第二道防線之風險管理及遵循監督職能，則為上開要點規定所稱稽核評估職能，即包括風險管理、施政管考、資訊安全稽核、採購稽核、政風查核、內部審核及人事考核等，至於機關依規定設置之內部稽核單位，由於上開要點已明定其職責為協助機關檢查內部控制建立及執行情形，且配合機關內部控制聲明書之簽署，亦須由其就機關實施內部控制成效進行確認，故內部稽核非僅彙整第一、二道防線之監督成果，或擴充補強上開防線之監督稽核範圍，而應以機關層級之高度與思維就整體內部控制、風險管理及治理之有效性提供監督與確認，以彰顯其於政府機關做為第三道防線之角色及功能。
- 4、為落實內部稽核監督責任，並避免各類監督機制就機關同一業務項目重複執行查核，機關內部稽核單位應加強與稽核評估單位及其權責機關、上級主管機關及外部稽核之協調與合作，對於機關稽核評估職能已依相關法令規定辦理檢查或評估者，內部稽核宜檢視其查核或評估情形，又若審酌機關整體業務風險評估結果，擇有與其他稽核評估職能單位類似之稽核項目者，亦可與該單位協調整合工作期程，以客觀公正之立場採聯合稽核方式辦理。另主管機關就所屬機關執行業務督導，或稽核評估職能之權責機關（例如施政管考之權責機關行政院國家發展委員會、政府採購稽核之權責機關為行政院公共工程委員會，各項稽核評估職能之權責機關詳如表 1-2）規劃執行查核工作時，應參考機關內部監督機制執行結果，採重要性或例

外管理方式辦理。

- 5、鑒於內部稽核已成為機關常態工作之一部分，審計機關立場依審計法第四十一條規定赴各機關執行審計工作時，機關內部稽核報告可供其作為審度其內部控制有效程度之參考，以減少就相同項目重複執行稽核之問題。

## 第五節 內部控制聲明書之簽署

為提升機關首長對內部控制之重視並強化機關自主管理與課責，行政院汲取美國等先進國家政府之經驗及作法，自 2104 年起循序漸進推動行政院及所屬各機關(構)、學校簽署內部控制聲明書。上開推動過程歷經試辦階段、啟動階段，迄至 2018 年全面簽署，其中 2014 至 2017 年間行政院及所屬機關(構)、學校簽署 2013 至 2016 年度內部控制聲明書情形，分別計有 6 個、16 個、118 個、650 個及 791 個機關完成簽署作業，且 2104、2105、2106 及 2017 年度分別計有 2 個、2 個、12 個及 8 個機關簽署「部分有效」聲明書，<sup>44</sup>而 2014、2015 及 2016 年度簽署「部分有效」聲明書之機關，業就影響其內部控制有效性之內部控制缺失進行檢討改善，於次一年度均簽署「有效」聲明書，顯示藉由內部控制聲明書簽署作業，有助於促使機關檢討改善內部控制缺失，以及精進各項業務內部控制流程及規範等，以提升其整體內部控制有效性（行政院主計總處綜合規劃處，2018；羅友聰、連宏櫻、張惠雯，2018）。

本研究觀察之機關個案中，I 機關與 T 機關係分別自 2013 及 2014 年度起參加簽署內部控制聲明書試辦作業，V 機關及 A 機關則分別自 2016、2017 年度起簽署內部控制聲明書，且上開四個機關於各該年度均簽署「有效」之內部控制聲明書。為進一步瞭解簽署內部控制聲明書對上開機關實施內部控制之影響，本研究綜整受訪者意見，大多數均認同簽署首長簽署內部控制聲明書會提高機關對內部控制

<sup>44</sup>103 年度外交部暨所屬（合併出具內控聲明書）與法務部矯正署高雄監獄 2 個機關、104 年度福建高等法院金門分院檢察署法務部矯正署屏東看守所 2 個機關、105 年度計有原住民族委員會、內政部警政署保安警察第六總隊、國家圖書館、國立金門大學、國立龍潭高級中學、國立北門高級農工職業學校、國立清華大學附設實驗國民小學、衛生福利部中區老人之家、法務部矯正署綠島監獄、法務部矯正署彰化看守所、國立臺灣博物館及國立臺灣史前文化博物館，共計 12 個機關簽署「部分有效」類型內部控制聲明書。



的重視程度，進而對機關推動內部控制會產生正面影響，然而亦有部分受訪者認為內部控制能否落實的關鍵在於首長的認知與態度，不見得需要透過簽署聲明書才能達到效果。

對本機關而言，機關業務推動的良窳、有無發生重大事故或違失的情事，都會影響機關首長的個人升遷，因此機關首長對於風險管理本來就很重視的，如果風險管理結合內部控制，再加上內控聲明書的簽署，會使首長更進一步提高對內部控制的重視程度。(D2)

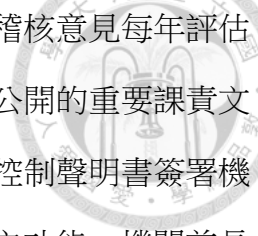
我覺得簽署這個聲明對本機關首長是有壓力的，他會關心他個人簽署後所需負擔的責任，進而去了解及重視內部控制並要求同仁落實辦理。像本機關 105 年度內部控制聲明書，就是透過由下而上的方式，由所屬執行機構逐級簽署聲明書，再作為本機關首長及內控內稽召集人簽署的依據。因此我認為簽署內部控制聲明書是有助於機關維持內部控制的有效性。(A1)

內部控制的有效性由機關首長負最終責任，所以我覺得簽署這個聲明對機關首長是有壓力的，也會因此提高首長對內部控制的重視程度。舉例來說，如果相關新聞事件發生時，他可能會思考這與內部控制有沒有關係，所以首長簽署內部控制聲明書對機關維持內部控制的有效運作是有幫助的。(B2)

本機關因為業務屬性的關係，一旦有發生風險事件很容易上新聞媒體的版面，因此內部管控機制原本就很嚴密，首長也很重視內部控制，在相關會議場合都會一再叮嚀囑咐要注意按相關的規範及作業流程辦理，若發生任何風險事件，我們也都會加以檢討改善，有沒有簽署這個聲明我覺得並沒有很明顯的差異。(D1)

首長如果重視內部控制，同仁就會感受到內部控制是很重要的。因此內部控制的落實，其實不見得要透過那張聲明書，而是首長本身的態度，以身作則，就能影響整個機關。(C3)

經查 COSO 內部控制整合架構對於「控制環境」要素所揭示之基本觀念原則，強調組織應重視課責性之強化，亦即組織應建立相關機制，要求員工達成各項組織目標的過程中，應承擔其內部控制責任，而內部控制聲明書之簽署正是落實上

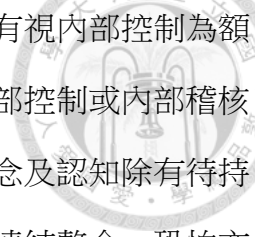


開原則之具體作為，可促使組織根據內部控制自行評估及內部稽核意見每年評估其整體內部控制有效程度，透過出具內部控制聲明書作為對外公開的重要課責文件，以強化良善政府治理對於透明及課責之要求。因此，內部控制聲明書簽署機制除了強化行政部門課責性外，亦具有協助機關落實自主管理之功能，機關首長及高階管理階層宜善用此一機制作為管理工具，藉由簽署行動表彰其對內部控制重視態度，促使機關由下而上定期進行內部控制自我總體檢，積極有效協助機關達成施政目標。

依據良善治理概念所強調「透明」與「參與」精神，以及近年各國電子化政府技術推廣應用，政府資訊公開已成為各國政府共同倡議之主流價值，目前「政府內部控制聲明書簽署作業要點」明定各機關簽署之年度內部控制聲明書應公開於各該機關網站，雖已符合資訊公開之要求，惟目前各界對於此一聲明文件之關注程度尚不高，筆者認為此與內部控制聲明書的公開方式，不易讓民眾及外部監督機關瞭解該文件代表之實質意義有關；由於內部控制聲明書為機關內部管理工作提供確認性及證據性的產出成果，且所聲明範圍涵蓋實現施政效能、提供可靠資訊及遵循法令規定等目標，為機關整體治理活動之一部分，然而現階段所採取於網站單獨公開之作法及呈現方式，外界無從就聲明書所確認聲明事項併同機關施政各層面治理情形取得完整資訊之情形下，一般民眾、民意機關因未能知悉其所關心施政項目執行結果並進行監督，自然難以獲得各界重視及發揮課責效果。

## 第六節 實施影響檢討

為瞭解評估 4 個機關依行政院所建立內部控制架構及相關規範作法強化內部控制後，所產生之實質影響或效益為何，本研究綜整訪談意見，認為可以產生正面的影響或助益包括於協助機關建立整體內部控制制度、強化同仁對於控管及降低業務推動之風險、檢討精進業務流程，以及達成機關施政目標等，另由於部分受訪者負責辦理機關內部控制或內部稽核幕僚作業，有較多機會直接接觸或輔導



內部單位同仁辦理內部控制各項作業，據其所反映機關同仁仍有視內部控制為額外的工作負擔，或未能體認內部控制之重要性，或認為執行內部控制或內部稽核等相關作業之投入與所獲得效益不成比例等，顯示內部控制觀念及認知除有待持續加強宣導外，究其原因，公部門管考作業龐雜且彼此間缺乏連結整合，恐怕亦為影響同仁觀感的關鍵因素。

我覺得內部控制的實施對 I 機關的影響很大，幫助它們把制度建立起來，並督促各單位去檢視改善自己的業務，以我過去參與該機關執行內稽的經驗，發現業務單位同仁開始會思考運用所建立的資訊系統產製管理性報表去輔助業務之管理。(C2)

我個人剛接辦內控幕僚工作時，覺得必須花費很多時間來應付大量的文書作業（主要為設計內部控制制度），但實施幾年之後，覺得機關如果能將內控這個管理工具運用得宜，例如透過機關的整體層級與作業層級與績效目標結合，或技巧性的將當年度重要的績效指標納入做為內控項目等，是有助於組織目標及計畫的達成。(B3)

我所服務的機關來說，由於負責政策執行，且所推動相關業務攸關民眾權益，因此控管風險是非常重要的，我個人覺得內部控制對於協助機關控管與降低相關政策及業務推動風險，具有一定程度的效果。…然而同仁的反應見人見智，有人認為本來機關就有的 SOP 再加上內部控制是雙重保障，有的就認為內部控制是疊床架屋，另外也有同仁認為，內部控制整套作業做了很多，雖然可以針對缺失或不夠完善的部分去進行檢討改善，也能獲得一定的效益，但投入的成本與所獲得的效益似乎不符比例原則。

我發現本機關部分同仁認為在國家發展委員會施政計畫個案計畫管制作業下，每季都有填報訂有相關查核點含業務及預算面的執行進度）考核進度的達成情形，就能達到控管目的，因此計畫及預算之實際執行進度與預定進度有沒有落差，有沒有探討風險或針對風險來強化內部控制，業務也是照樣可以推動，施政

目標照樣可以達成，…辦理風險管理及內部控制工作是疊床架屋。(A1)

依筆者實際參與觀察經驗，強化內部控制工作推動初期，多數機關員工對於內部控制缺乏完整概念，且行政院訂頒之內部控制相關規範要求採統一格式訂定內部控制制度，以及執行自行評估等作業程序及作法較為繁複費時，各機關需投入相當的時間及人力，方能順利完成內部控制相關工作，故同仁存有抗拒或排斥心態實屬難免，惟行政院內部控制相關規範作法恐亦存有可再檢討簡化或整合之空間。

目前行政院訂頒之內部控制相關規範雖強調各機關內部控制制度應以風險為導向，針對可能影響機關使命、願景，以及中程或年度施政計畫與中長程個案計畫所訂定目標達成之風險設計相關控制機制加以控管，並請機關參考「行政院所屬各機關風險管理與危機處理作業基準」及相關作業手冊之觀念、方法辦理風險評估作業，惟中央行政機關內部控制與風險管理業務目前仍分由行政院主計總處與國家發展委員會主政，因推動時程先後差異，各自訂定不同規範運作，採用之架構<sup>45</sup>亦有差異，兩種機制並存下機關內部作業或職掌互有重疊，確易造成實務執行之困擾。

另由管理學的角度來看，控制是為了確保所從事的活動，實際執行結果與預期目標相符，為發揮內部控制功能，合宜績效衡量指標之建立有其必要（施炳煌，2004）。惟政府施政範疇、政策目標及任務多元龐雜，無法如同民間企業可單純以營收及獲利呈現其經營管理績效，故在績效目標及指標之設訂及管理上，本較私部門困難且複雜得多，但現行政府績效管理制度<sup>46</sup>下，機關為取得較佳之績效評核成績，多傾向於訂定容易達成（挑戰性較低）或投入型及過程型指標（例如以辦理業務講習或教育訓練場次）作為衡量計畫目標達成度之標準，導致近年來有基

<sup>45</sup> 我國行政機關內部控制架構係參採 coso 內部控制整合架構訂定，風險管理架構則採用紐澳標準規範（AS/NZS 4360:2004），此一架構目前由國際標準組織採用作為國際標準（ISO 31000:2009）。

<sup>46</sup> 我國政府現行施政績效管理制度採「整體績效管理」及「個案計畫管理」雙主軸制，其中整體績效管理由各機關依據「中程施政計畫」編擬「年度施政計畫」，內含年度施政目標、關鍵績效指標（KPI）與重要計畫等，提報行政院後併同總預算案送立法院審議；各機關每年評估其達成情形，撰擬「年度施政績效報告」對外公告。至於個案計畫管理，則依據行政院施政重點等擬訂「中長程個案計畫」，分為行政院管制、部會管制及自行管制等三級管考。





層公務員質疑現行研考制度深陷數字與表報管考迷思，淪為例行公事，無法發揮檢視施政成效功能（魚凱，2016），或是部分報章媒體連續數年專文報導批評中央部會施政計畫所訂定的關鍵績效指標（key performance indicator,KPI）存有「不 K、不 P、不 I」現象（田習如，2015、2016；黃靖萱，2017），顯示政府績效管理制度確有檢討改善之空間。因此，機關以前述思維作法訂定績效目標及指標之情形下，不僅無法確實評估計畫或政策實際成效，亦未能呈現民眾真正關注之施政成果，無怪乎機關同仁對實施內部控制之實際成效有所質疑，因為有沒有做內部控制或風險管理都無所謂，機關業務或計畫的推動，並不需要仰賴這些管理機制的輔助就可以輕易達成所設定的目標了。

檢視行政機關以往施政計畫之推動，因計畫規劃階段未能落實風險管理，導致無法達成政策或計畫目標，甚至造成鉅額投資閒置浪費等之實際案例時有所聞，例如興達港擴建工程因未能有效掌握國際海洋公約增訂各國公海捕魚上限，以及冷凍廠、船舶修造廠等相關產業業者缺乏進駐意願等風險因素，亦未適切體認遠洋漁船泊港作業需求實情，導致耗資 70.9 億元興建後荒廢 18 年而遭監察院糾正（王怡心，2017）；桃園國際機場聯外捷運興建計畫於規劃階段，未妥善評估興建及營運需求之複雜度，以及各項系統整合測試等之風險，導致一再延後完工通車時程。又近年來自然與政經社文環境之快速變遷，政府施政受內外部環境不確定因素之影響與日俱增，如因氣候劇烈變遷影響屢引發之水資源管理、災害與疫病防治及農糧產品供給等問題，以及近期的美中經貿戰爭對於我國產業及經濟可能遭受之衝擊與如何採取因應作為等議題，均凸顯行政部門做好風險管理的重要性。

此外，依行政院主計總處調查統計資料，2011 至 2014 年度監察院彈劾、糾正（舉）案件及審計部所提內部控制缺失案件中，屬未落實風險評估、管控機制未有效設計執行及績效欠佳之比重合計高達五成，顯示行政機關相關業務計畫推動過程中仍存有上述缺失亟待改善，鑒於縝密之風險管理機制可管控影響施政目標達成之風險，而內部控制包含於風險管理之內，為降低施政風險之有效對策，二者

均為輔助落實績效管理之重要工具，然而目前中央行政機關三項管理機制各自獨立運作，並未加以連結整合，除造成承辦相關作業公務人力及資源的重複投入外，亦無法有效發揮提升政府施政效能之綜效。



## 第五章 結論與建議



本研究透過文獻探討內部控制架構體系及國內外公私部門採行情形，並就我國與美、加、澳等國政府內部控制制度之異同進行比較，再輔以蒐整分析部分機關依我國現行規制實施內部控制情形，以及深度訪談所取得意見及筆者直接參與觀察之看法與經驗等相關主客觀資料，以瞭解評估我國現行中央行政機關內部控制規制之完備性及機關實際落實情形。經由前述各章節的說明與討論後，於本章加以總結，除歸納本研究之結論外，並據以提出研究建議。

### 第一節 研究發現

本節係綜整各章節之討論分析，分別就外國政府內部控制制度及實施經驗，以及我國政府內部控制法令規範及機關執行三個層面歸納研究發現如下：

#### 壹、美、澳等國政府內部控制規制及運作經驗可供借鏡

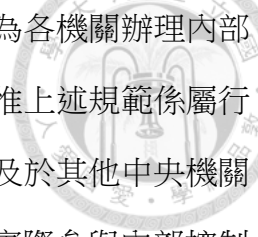
美國、加拿大及澳洲政府均以法律作為內部控制實施依據，並明定機關管理階層對於建立並維持有效內部控制之責任，且於主要部會設置專責內部稽核單位，除符合 INTOSAI GOV 9110「有效內部控制之報告指引：審計機關執行與評估內部控制之經驗」所建議公部門建立與維持有效內部控制的最佳實務作法，以及 INTOSAI GOV 9140「公部門內部稽核之獨立性」指引所強調稽核部門應具備之獨立性與客觀性標準外，亦較有利於內部控制之落實推動及發揮其功能。

另近年來美、澳兩國政府已進一步將內部控制連結風險管理及績效管理，並提升至公共治理領域，顯示透過內部控制、風險管理與績效管理等機制之整合，建立一套完整有效之治理架構，有助於提升施政效能，達成良善治理目標。他山之石可以攻錯，上開國家規制改革方向及實施經驗應可供我國借鏡參考。

#### 貳、我國內部控制法令規範層面

##### 一、現行中央行政機關內部控制規制大致完備，惟適用對象及拘束力有所侷限

我國中央行政機關導入 COSO 內部控制整合架構，雖已融合我國國情創



建政府內部控制觀念架構，並訂頒內部控制相關規範，作為各機關辦理內部控制制度設計、監督作業及簽署內部控制聲明書之依據，惟上述規範係屬行政規則，規範對象及效力僅限於行政院所屬各機關，無法及於其他中央機關及地方政府。另本研究透過分析個案機關書面資料及訪談實際參與內部控制相關作業人員意見，發現中央行政機關政策或計畫之推動，往往需跨部門或跨不同層級政府機關間之協力合作方能達成，因此，單僅由中央機關建立及實施內部控制恐無法有效發揮相關政策或計畫目標之預期效益；此外，機關於執行部分內部控制工作如內部稽核職權之行使等，在未有法律保障及明確相關人員之權責下，亦可能對內部稽核工作之推展造成阻礙，而不利於稽核功能之發揮。

## 二、內部控制與其他管考機制亟待整合簡化

多數機關針對各項業務原已訂有標準作業流程，或將相關業務執行應行注意事項以法令規章明定之，甚至為精進業務之品質管理訂定標準制度取得如 ISO 等外部機構的驗證，上開相關文件均屬機關內部控制機制之一部分，惟現行內部控制相關規定要求行政機關依其規定之統一格式訂定內部控制制度，造成重複文書作業；又行政院規範雖明定內部控制風險評估作業，應參考「行政院所屬各機關風險管理與危機處理作業基準」及相關作業手冊之觀念、方法辦理，惟因內部控制與風險管理目前仍分由行政院主計總處與國家發展委員會主政，並維持兩套機制規範並存的作法，造成部分機關實務上仍各自分開作業，亦難避免疊床架屋之批評。

此外，內部控制雖能協助機關控管降低可能影響施政目標達成之風險，惟中央部會多負責政策規劃與制訂，政策規劃及目標之訂定非屬內部控制之範疇，卻為風險管理內涵中連結策略與績效之重要關鍵與基礎，故內部控制與風險管理必須加以整合應用，方能有效輔助機關落實績效管理，惟目前上開三項管理機制之運作仍各行其是，未能發揮提升政府施政效能之綜效，且

政府績效管理制度仍存有流於形式、無法發揮檢驗施政績效表現之功能等缺失，亦導致內部控制及風險管理成效無法彰顯，上開機制自然不易獲得機關員工的支持認同並加以落實辦理。



## 參、我國行政機關內部控制執行層面

根據本研究蒐集分析 4 個機關 2014 至 2017 年度辦理內部控制相關作業書面資料，以及綜整評估參與相關作業同仁訪談意見後，歸納研究發現如下：

### 一、內部控制制度風險評估作業有待落實深化

4 個機關均已透過確認機關年度施政計畫或中長程個案計畫所訂目標之步驟，再據以將影響上開目標達成之風險事項納為風險評估探討範圍，此一作業雖能協助機關發掘及掌握影響機關施政目標達成之主要風險，惟其效果係取決同仁是否真正落實辦理。尤其部分機關係由承辦單位彙整各單位提供之評估資料簽報首長核定，因缺乏共同討論凝聚共識的過程，不容易確認影響目標達成之風險因素是否均已完整辨識，或有無遺漏機關關鍵風險項目，日久恐易淪為形式書面作業。

### 二、內部控制機制多以防弊為主要考量，跨部門或跨機關間內部控制尚待強化

內部控制制度主要仍以降低業務可能產生風險為考量來強化相關控制重點（作業）之設計，較少以提升業務效率或效能的觀點重新檢討改善相關業務流程。此外，目前機關常因各單位多聚焦關注於自身業管業務之推動，致部門間業務轉銜部分較易產生疏漏或風險之環節，上開機關內部控制制度雖已納入跨單位（職能）的作業項目，惟鑒於中央部會相關政策及計畫如食品衛生安全、防洪治水等，多有賴跨機關或中央及地方不同層級政府組織共同協調合作，方能順利推動，惟目前對於此類業務或計畫涉及跨機關內部控制機制尚未見有關機關提出積極檢討及強化作為。

### 三、內部控制自行評估仍具一定程度監督效果，惟實務作業易流於形式

個案機關內部控制自行評估結果有發現相關作業實際執行未符合相關控



制重點等內部控制缺失，顯示自行評估機制仍應具有一定程度之監督效果，惟因本項作業係由機關內部單位自行檢查之方式執行，客觀性較為不足，容易產生流於形式之狀況。

#### 四、內部稽核尚未能有效發揮功能

4 個機關均以任務編組方式執行內部稽核工作，稽核成員係由各單位人員支援兼任，多數不具備稽核專業背景或相關知識技巧，且各機關每年選派執行稽核人員迭有更迭，亦不利於稽核專業能力的養成；稽核範圍主要為內部控制制度所列作業項目，部分機關雖參考風險評估結果擇選稽核項目，惟尚未建立系統化作業模式作為執行依據；執行稽核方式以人工分析進行查核，較少運用資訊技術作為輔助稽核之工具，又稽核重點著重於檢查作業流程是否符合業務執行實況，或檢討各項控制作業或控制重點的設計是否適當及是否落實執行，故所提稽核意見多聚焦於改良修正各項作業流程或控制機制，甚少就業務執行績效提供精進建議；另部分機關可能存有內外部監督機制之查核頻率較高或查核範圍重疊問題，顯示內部稽核與機關內部其他稽核評估職能單位，以及上級權責機關或外部稽核間有待加強協調與合作。

#### 五、內部控制聲明書對機關實施內部控制具有正面影響，惟外界關注程度不高

4 個機關開始參與簽署年度內部控制聲明書雖有早晚或先後之別，惟受訪者大多認同此一機制有助於提高機關首長對內部控制之關注程度，進而促使同仁落實檢討改善內控缺失並維持內部控制有效運作。又目前各機關雖依規定將所簽署之聲明書公開於其網站，惟未與機關其他治理層面資訊如人力與財務資源管理、風險管理及績效管理等併同公布，外界不易瞭解此一聲明書之實質意義，致各界對於此一聲明文件之關注程度尚不高，恐不利於課責功能之發揮。

#### 六、控制環境有待持續強化，機關同仁尚未能感受內部控制執行效益

歸納受訪者意見及筆者實際觀察結果，部分機關人員於擬訂內部控制制度、辦理自行評估作業，以及配合內部稽核受查過程中，或仍抱持消極配合

或虛應故事態度，亦未能體察內部控制執行效益，顯示內部控制觀念認知仍待持續推廣，機關控制環境亦有強化之空間。



## 第二節 研究建議

針對前述研究發現，分別就我國內部控制法令規範及機關執行兩個層面提供下列建議供政府部門參考：

### 壹、法令規範層面

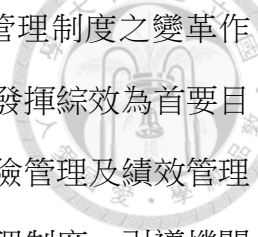
#### 一、簡化內部控制相關作業，適度賦予機關執行彈性

鑒於內部控制為機關內部管理事宜，機關各項業務控管機制之訂定應以發揮實質效果為首要目標，針對現行相關規定要求內部控制制度採行統一格式之作法，建議修正內部控制相關規範予以鬆綁，並朝簡化與增加機關執行彈性方向檢討處理，有關訂定或修正控制機制採行之作法，不限於上開格式文件形式，由機關自主決定是否採增修訂標準作業流程、法令規定，或外部機構如 ISO 等驗證文件方式辦理。

#### 二、儘速推動整合內部控制、風險管理及績效管理制度

鑒於機關各項施政計畫之推動，必須於計畫擬訂階段就有關之管理方法或執行策略進行周密之規劃，除了須妥為訂定合宜之目標及績效衡量指標外，更重要的是確實辨識達成該等目標及指標可能面臨之風險，據以擇選最佳策略方案，以及檢討採取或強化必要之控制機制或措施，並據以落實執行，方能如期如質達成預定目標，同時於計畫執行完竣後，再透過內部稽核檢視其執行成效以供作未來制定政策與計畫及改善內部管理之參據，故內部控制、風險管理及績效管理實互為因果表裡並形成一管理循環，關係密不可分。

為改善目前行政機關對於內部控制及風險管理落實不一問題，並提高機關員工對上開機制之認同與支持，依據 COSO 於 2017 年發布新版之「企業風險管理—整合策略與績效」架構所建議組織應將風險管理強化整合連結前端策略擬訂及後端績效管理，以因應日益複雜內外風險環境之發展趨勢，以及



參考美澳兩國近年推動整合內部控制、風險管理及績效管理制度之變革作法，當務之急，我國應以強化三項管理機制之連結整合與發揮綜效為首要目標。故建議短期內行政部門應加速整合現行內部控制、風險管理及績效管理之相關規範，建立一完整有效之治理架構，並改革績效管理制度，引導機關建立成果導向績效衡量指標及績效管理文化，同時推動簡化各項管考作業，善用差別性或例外管理作法，以及使各項資訊共享互通，減少機關文書作業填報負擔，並將內部控制聲明書納入與整體風險管理、治理及績效管理相關之年報或績效與課責報告中表達公布，以強化部會自主管理之落實並發揮課責效果。

另基於國際最高審計機關組織 INTOSAI GOV 9110 指引根據 OECD 國家審計機關執行與評估政府部門內部控制之經驗，已具體建議政府內部控制應在憲法或法律之規範或授權下實施，較有利於相關工作之落實推動及永續發展；並為利中央及地方政府均能建立系統化與制度化之內部控制並有效運作，使政府施政得以順遂推動並發揮綜效，以及明確機關內部各層級人員內部控制權責及保障內部稽核職權之行使，長期而言，建議行政部門宜進一步研議賦予內部控制應有之法律位階，或可借鏡澳洲政府作法，將上述整合內部控制、風險管理、績效管理之規範予以法制化，俾促使各級政府機關透過強化內部控制、施政績效與風險之管理及課責性，達成良善治理及廉能政府之目標（鄭丁旺等，2014）。

## 貳、機關執行層面

為促使員工落實內部控制並維持其有效運作，建議機關於實務執行層面採取下列作法如下：

### 一、型塑良好控制環境

控制環境為建立及執行內部控制之基礎，良好的控制環境是內部控制成功的關鍵。徒法不足以自行，組織即便有完善的內部控制制度規章，倘若這些制度或規範沒有被真正有效落實執行，仍無法發揮其應有的功能，故建議





採行下列作法：

**(一) 持續辦理內部控制教育訓練，並列為公務人員基礎訓練及中高階主管核心能力課程**

內部控制能否有效發揮功能之主要關鍵在於「人」，故塑造機關文化及影響其人員對內部控制之認知至關重要（鄭丁旺等，2014），鑒於確保內部控制有效性是機關全體員工的責任，建議將內部控制教育訓練列為初任公務人員基礎訓練課程，並要求機關同仁每年須通過一定學習時數之認證，以促使所有公務人員均具備內部控制正確觀念及認知，並融入日常業務中。

**(二) 建立及落實內部控制獎懲考核或課責機制**

績效管理能否發揮功能，有賴組織目標、部門（團體）績效與員工考核表現或激勵制度之連結或扣合，因此機關欲使員工將內部控制落實於日常業務中，除應持續加強內部控制教育訓練外，應設法將機關目標、施政績效及員工對獎酬的期待加以連結。

由於目前內部控制已由各機關納入常態工作自主管理，為避免產生日久鬆懈疏忽或流於書面形式作業之情形，建議機關宜針對內部控制執行成效建立相關獎懲機制，包括結合員工之考績或升遷制度，或給予行政獎勵或懲處等方式，以促使全體員工能有效落實內部控制相關作業。

**二、落實及深化風險評估作業**

為避免風險評估流於紙上談兵及形式作業，建議機關透過組織學習如召開會議討論等方式辦理風險評估作業，並納為機關風險管理之基礎，減少重複文書負擔，再輔以規劃（plan）、執行（do）、評估（check）及行動（act）的管理循環來持續定期滾動檢討。又現行「行政院所屬各機關中長程個案計畫編審要點」雖已明各機關提報或修正之中長程個案計畫應附具辦理風險評估之說明，惟以往計畫擬訂及審查過程中並未落實檢討辦理上開作業，為使風險管理（評估）能確實融入機關日常業務，建議相關主管機關應就計畫擬

訂如何導入風險管理（評估）作業研議具體作法供各機關參考，並於計畫審議階段落實把關，以確保計畫能如期如質完成及發揮預期效益。



### 三、結合資訊系統簡化精進業務流程，並強化跨機關控制機制

鑒於目前各機關相關業務之推動，多已透過資訊系統處理，為提升行政效率及業務效能，機關應考慮控制與效率之平衡，全面檢視既有作業流程或控管機制之妥適性，並視業務實際需要運用資訊系統輔助控管作業建立自動檢核機制；另機關相關政事或計畫如涉有不同機關權責需由跨部會合作推動者，為提升其執行成效，建議檢討上開計畫不同機關間業務轉銜可能產生疏漏或風險之環節及部會間協調聯繫流程之合宜性等，並強化其控管機制納入內部控制制度加控管。

### 四、加強資訊溝通，結合內部控制強化行政透明

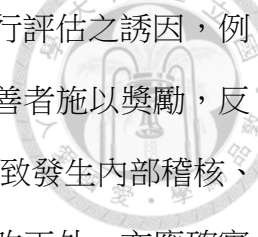
為使機關員工落實履行內部控制職責，機關應加強內部跨單位資訊之溝通傳達。至於對外溝通部分，除將內部控制聲明書列為對外公開資訊外，鑒於行政透明已列為我國政府內部控制遵循法令規定目標項下之次目標，各機關應確實針對涉及人民權利義務之業務辨識及評估可能影響政府公信力之潛在風險，結合內部控制推動行政作業流程透明化，透過審查流程、進度與標準等事項公開，強化外部監督及課責功能，達成廉能政府之目標。

### 五、持續精進與落實內部控制監督作業

內部控制講求自律、他律並重，機關內部控制基礎環境建立後，亦有賴監督作業之落實，方能維持內部控制有效運作，本研究建議從下列兩方面著手加強：

#### （一）落實例行監督及內部控制自行評估

鑒於內部控制的有效性是機關全體員工的責任，就好比足球比賽，防止對手得分不會只是守門員的責任，防守的陣線必須由前鋒開始，接著後衛，最後一道防線才是守門員的責任。因此，機關除應要求各層級主管人員平日處理業務時本於職責做好督導工作外，仍應定期辦理自行評估檢視



內部控制運作情形，並宜提高員工落實辦理內部控制自行評估之誘因，例如對於機關同仁於辦理自行評估主動發現缺失並研謀改善者施以獎勵，反之，如有例行監督、自行評估等內部控制作業未能落實，致發生內部稽核、外部監督機關或外界提出缺失意見等情形，除要求檢討改正外，亦應確實檢討相關人員之責任。

### （三）深化內部稽核，發揮興利功能

為強化內部稽核為組織最後一道防線之角色，以發揮監督及增加組織價值之功能，建議朝下列方向努力：

#### 1、增進稽核人員專業能力

內部稽核人員是否具備專業能力，為影響內部稽核功能發揮之重要前提條件。為強化機關內稽核人員專業知能，建議行政院主計總處參考 IIA「全球內部稽核專業能力架構」與「創建公部門內部稽核專業能力指引」所揭示稽核人員應具備目標專業能力，導入 IIA 教材及先進國家稽核方法，結合我國公部門實際案例革新數位及實體課程內容，透過計畫性的教育訓練及加強實務經驗分享，並鼓勵機關支持及培養具潛力的適任人員參與培訓，以厚植機關稽核能量。

#### 2、落實風險導向策略性稽核

為協助機關將有限稽核資源集中於風險性較高或主要核心業務之查核工作，並就組織政策或策略目標之研擬及執行，以及整體管理與未來發展可能面臨之重大挑戰提出建議意見，以提升內部稽核效益與價值，建議相關主管機關應就實施風險導向內部稽核應研議一套系統化之實務操作方法供各機關參採應用。

#### 3、強化績效稽核及持續性稽核之推展及應用

另近年來審計機關因應公共治理需求之轉變，中央政府績效性審計業務之比重已於 2015 年超過五成，顯示審計工作重心已由遵循審計朝向績效審計發展（林慶隆，2016），為使內部稽核發揮積極興利功能，建議機關執行稽核工作亦應逐步強化查核評估機關資源使用及業務推動是否具備經濟性、效率性及效益等面向，俾將稽核結果回饋於資源分配或供

作未來計畫或政策擬訂及改善內部管理之參考。以往行政院主計總處雖已陸續導入國外政府績效稽核方法如問題樹、績效稽核矩陣及物有所值概念作法等，並製作相關範例供各機關參採運用，惟績效稽核之推動非一蹴可及，除有賴持續辦理教育訓練培養機關內部稽核人員提升相關專業知能外，建議可擇選部分機關作為輔導對象，透過實際稽核之操作演練強化其應用可行性並逐步累積經驗，以利擴散學習並逐步推廣應用於各機關。

隨著全球化及資訊科技快速發展，政府職能及政事亦愈趨龐雜，鑒於目前政府部門相關業務之推動亦逐漸以資訊化處理取代人工作業，為強化不同來源資訊間相互勾稽及控制功能，以降低相關業務推動可能產生之潛在風險，目前行政院相關機關已建置民間團體申請及結報補(捐)助系統、內控型公務機關薪資發放系統與公務人員兼職查核平台等導入持續性監控<sup>47</sup>機制、或於公共工程標案管理系統導入持續性稽核<sup>48</sup>機制，建議未來進一步針對機關常見之內部控制缺失型態，發展具風險辨識及預警效益之持續性監控及持續性稽核等資訊技術，以提升監督機制之品質與效率。

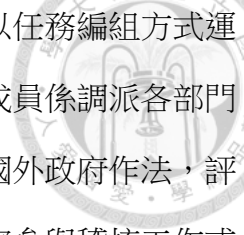
#### 4、提升內部稽核與受稽核單位之互信，加強外部審計之合作與交流

內部稽核之目的在於協助受稽核單位強化其內部管理，受稽核單位實際為內部稽核提供服務之「客戶」，故內部稽核作為機關諮詢顧問角色，應考量受稽核單位之需求，逐步形塑雙方互信與理性互動的風氣及文化，並與機關內部其他監督職能、上級主管機關及外部審計機關間建立合作模式或溝通平台，視機關內控實施狀況，簡化與減少查核範圍及頻率，或避免就相同事項重複查核。

#### 5、適時引進外部專家參與稽核或提供意見，賦予內部稽核專責人員及獨立行使稽核之職權

<sup>47</sup> 持續性監控係指由管理當局為確保組織政策、程序和業務流程有效運作，以及評估確認內部控制設計之妥適性及執行有效性，所採取或建立自動化測試，以偵測有無違反規定之交易或營運活動，俾進行處理或採取補救措施，為管理部門使用之管理工具。

<sup>48</sup> 持續性稽核係指以有效率方式對內部控制及風險進行連續性測試，俾即時通報發現之缺失或弱點，以立即進行處理或採取補救措施，為內部稽核部門使用之稽核工具。



現階段各機關囿於組織及員額限制，內部稽核多以任務編組方式運作，因機關內部稽核承辦單位尚掌理其他業務，稽核成員係調派各部門人員兼任，客觀性及獨立性不足，建議各機關可參酌國外政府作法，評估所擬稽核業務或議題之專業發展狀況，引進外部專家參與稽核工作或提供諮詢意見；惟長期而言，為期內部稽核有效發揮功能，建議行政部門視機關業務規模與複雜度、人力概況及實際需要，規劃評估設置專責人員，並結合前述內部控制法制化作業之推動，以法律保障內部稽核職權之行使。

## 六、主管機關應落實督導責任並採取有效管理作為

現行內部控制相關規範已要求各機關透過每年滾動辦理風險評估並據以檢修內部控制制度、辦理自行評估及內部稽核，以及簽署內部控制聲明書等作法，落實自主管理，鑒於中央行政部門各項政事之推動，主要以部會為主體來運作，而所屬機關業務推動之良窳，直接影響整體主管部會施政績效之表現，基於內部控制係支持各項業務順遂運作之關鍵，且在行政體系的指揮監督上，上級主管機關對所屬機關之業務，本負有督導責任，故本研究認為主管機關對於所屬機關內部控制之督導，應扮演更為積極的角色，在機關自主管理之同時，亦應持續關注其內部控制運作狀況，針對所屬機關有未落實風險評估、簽署部分有效或少部分有效內部控制聲明書或外界所提涉有內部控制違失或關注事項可能存有潛在風險等情形，確實採取相關例外管理作為，例如要求限期檢討改善或進行實地督導及查核等，並為提高所屬機關對內部控制之重視並加以落實，建議可將所屬機關內部控制建立及實施情形列為業務績效評核之衡量指標。

### 第三節 研究限制與未來研究建議



#### 壹、研究限制

鑒於行政院所屬機關（構）組織型態及業務屬性多元龐雜，本研究囿於人力及時間限制，透過蒐集 4 個機關實際執行內部控制（含內部稽核）工作相關書面資料分析，以及擇選部分實際參與上開機關內部控制工作之人員進行深度訪談，雖已盡量涵蓋不同組織層級或業務型態，惟未能將學校、醫療機構等不同類型政府組織全數納為探討範圍，故研究結果可能無法完全反映行政院所屬機關之運作實況；另本研究深度訪談蒐集訪談意見過程中，受訪者可能會有個人主觀感受之偏誤，或以防衛或不得罪人的心態來回答問題，此為本研究無法控制與避免。

#### 貳、未來研究建議

政府部門實施內部控制，所涉及層面甚廣，建議後續研究者除可擴大將醫療機構、學校或事業機構納為研究對象外，亦可採取量化分析方式就機關內部控制運作情形進行實證調查，或就內部控制個別結合風險管理、績效管理或公共治理等相關議題進行深入研究，以使政府內部控制實務應用方面的研究更臻充實豐富。

## 參考文獻



### 壹、中文部分

- 王怡心，2012，〈新 COSO 內部控制整合架構〉，《內部稽核》，79：4-8。
- 王怡心，2016，〈COSO ERM 2016 介紹〉，《內部稽核》，94：56-57。
- 王怡心，2017，〈提升政府施政效能的機制，透過風險管理與內部控制〉，《主計月刊》，736：14-20。
- 王怡心、吳三梅、周台俊、周靜幸、莊詠玲、陳錦烽、黃琬玲、楊文安、賴森本編譯，2013，《COSO 內部控制—整合架構》，中華民國內部稽核協會。
- 王怡心、周靜幸，2011，〈公部門治理與內部控制〉，《內部稽核》，75：4-12。
- 王威智，2004，《內部稽核、內部控制與採購作業之關聯性研究—以我國公務機關為例》，台北，國防管理學院資源管理研究所碩士論文。
- 石素梅，2013，〈政府內部控制之推動現況與展望〉，《公共治理季刊》，1：108-115。
- 石素梅，2014，〈我國政府推動內部控制之現況與展望〉，《內部稽核》，85：18-24。
- 田習如，2015，〈政府荒謬 KPI 全揭露〉，《商業周刊》1436：98-105。
- 田習如，2016，〈政府 KPI 大體檢〉，《商業周刊》1489：80-89。
- 江秀慧，2006，《內部控制理論認知對執行績效影響之研究--以某公營事業機構為例》，高雄，中山大學企業管理研究所碩士論文。
- 行政院內部控制推動及督導小組，2015，《政府內部控制之推動》，行政院主計總處網站，  
<http://ebook.dgbas.gov.tw/lp.asp?ctNode=5971&CtUnit=2045&BaseDSD=46&MP=103>，2015/12
- 行政院主計總處綜合規劃處，2017，〈政府內部控制新思維〉，《主計月刊》，735：6-11。
- 行政院主計總處綜合規劃處，2018，〈深化內控及整合風管 邁向政府治理新時代



>，《主計月刊》，747：6-9。

何永智、詹瑞華、羅孟瑜、李正心、周明政、張庭蓉、何俞賢，2014，《我國政府內部控制監督機制之探討－以內部控制制度自行評估及內部稽核為例》，行政院主計總處自行研究報告。

何志欽、李顯峰，2003，《美國政府內控及督察制度之研究》，台北，行政院主計總處委託研究報告。

何秀蓮，2016，《機關成員對內部控制之角色認知對內部控制成效影響之研究-以某公立博物館為例》，台北，淡江大學會計學系碩士在職專班碩士論文。

何俞賢，2015，〈澳洲政府推動內部控制之經驗〉，《主計月刊》，718：84-89。

何俞賢、戴美英，2014，《澳洲政府內部控制推動實況》，行政院主計總處出國報告。

呂秀珠，2012，《政府行政部門內部控制之探討－以 I 機關為例》，台北，政治大學經營管理碩士學程碩士論文。

巫雅琳，2008，《公務機關出納管理內部控制機制之研究-以台北市稅捐稽徵處為例》，台北，銘傳大學公共事務學系碩士在職專班碩士論文。

辛甫福，2007，《內部控制機制與控制成果對組織績效之影響－以軍事單位為例》，宜蘭，佛光大學經濟學系碩士論文。

周靜幸，2017，〈展現內部稽核價值：借力風險管理新思維〉，《內部稽核》，99：44-49。

周靜幸、王怡心，2011，〈公部門內部控制與風險管理〉，《內部稽核》，75：13-24。

官穎萱，2016，《內部控制在公部門的應用-以大專校院採購循環為例》，台北，台北大學會計學系碩士論文。

林炳滄，2013，《內部稽核理論與實務》，台北，中華民國內部稽核協會編修第 6 版。

林慶隆，2016，〈政府績效審計發展現況與展望〉，《國土與公共治理季刊》，4(3)：7-25。

邱振冬，2009，《縣市政府行政機關實施內部控制制度之研究－以台南市政府為例》，台南，長榮大學高階管理碩士在職專班碩士論文。





- 施炳煌，2004，《中央行政機關實施內部控制制度之研究》，台北，台灣大學政治學研究所碩士論文。
- 馬秀如譯，1998，《COSO 委員會內部控制整體架構》，台北，財團法人中華民國會計研究發展基金會。
- 馬秀如，1999，〈內部控制、內部稽核與內部審核範圍之探討〉，《主計月刊》，521：26-33。
- 馬秀如，2005，〈內部控制之延伸－風險管理〉，《會計月刊》，238：30-47。
- 馬秀如、賴森本、李美雀、葉秀惠、阮中祺、謝雅仁譯，2005，《COSO 委員會企業風險管理整合架構》，台北，財團法人中華民國會計研究發展基金會。
- 張漢卿，2008，《政府內部控制與風險管理機制對政府治理績效影響之研究－以中部地區機關為例》，彰化，彰化師範大學商業教育系碩士論文。
- 莊文忠、洪永泰、陳俊明、蔡季廷，2015，《103 年度臺灣公共治理指標調查》，國家發展委員會委託研究報告。
- 許一娟，2012，〈探討「內部審核」更名之芻議〉，《主計月刊》，683：23-33。
- 許哲源，2002，〈美國檢核長制度簡介〉，《審計季刊》，23(1)：30-34。
- 許哲源，2010，〈INTOSAI 內控準則介紹－我國行政部門課責機制之建立〉，《內部稽核》，72：27-33。
- 許哲源，郭大榮，2012，〈公部門治理與審計〉，《政府審計季刊》，32（2）：43-50。
- 魚凱，2016，《公門菜鳥飛－一個年輕公務員的革新理想》，台北：網路與書出版社。
- 陳保良，2005，《內部控制制度在行政機關之運用－以台北市信義區公所為例》，台北，銘傳大學公共事務學系碩士論文。
- 陳美娟，2012，《政府機關內部控制制度之執行對組織效能影響之研究－以國有財產局及國稅稽徵機關為例》，台北，世新大學企業管理研究所碩士在職專班碩士論文。
- 陳素珍，2014，《強化內部控制、內部審核、內部稽核對出納管理之研究-以公務機關為例》，台中，逢甲大學經營管理碩士在職專班碩士論文。

陳淑妙，2008，《公務機關內部控制實施檢核之研究—以台北市區公所為例》，桃園，元智大學管理碩士在職專班碩士論文。

陳慶財，2005，《我國行政機關建立內部稽核制度之研究》，台北，台灣大學管理學院高階公共管理組碩士論文。

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》，台北，行政院主計總處委託研究報告。

游秀蘭，2015，《政府機關內部控制之研究-以台北市政府某機關為例》，台北，銘傳大學會計學系碩士在職專班碩士論文。

黃秀蘭，2014，《行政機關知識管理應用之探討—以內部控制實施觀點為例》，台北，政治大學行政管理碩士學程碩士論文。

黃婉玲，2001，〈內部稽核人員的發展〉，《內部稽核》，35：65-68。

黃瑞昌，2011，〈內控流程的建置與管理實務—以內部稽核的觀點進行討論〉，《內部稽核》，75：37-44。

黃靖萱，2017，〈政府 KPI 真相〉，《商業周刊》1541：87-91。

楊朝榮，1985，《我國公營事業內部審核之研究》，政治大學會計學研究所碩士論文。

趙麗慶，2013，《政府機關對落實內部控制制度之研究-以花蓮縣會計、審計人員為例》，花蓮，東華大學公共行政研究所碩士論文。

審計部，2008，《中華民國 97 年度中央政府總決算審核報告(含附屬單位決算及綜計表)》，台北：審計部。

審計部，2009，《中華民國 97 年度中央政府總決算審核報告(含附屬單位決算及綜計表)》，台北：審計部。

蔡福建，2001，《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》，高雄，中山大學公共事務管理研究所碩士論文。

鄭丁旺、許崇源、陳錦烽、林宛瑩，2012，《推動強化政府內部控制發展策略之研究》，台北，行政院主計總處委託研究報告。

鄭丁旺、許崇源、陳錦烽、林宛瑩，2014，《政府內部控制法制化及相關配套措施



之研究》，台北，行政院主計總處委託研究報告。

鄭燦堂，1998，《風險管理－理論與實務》，台北：五南圖書出版股份有限公司。

鄧家駒，2002，《風險管理》，台北：華泰文化事業股份有限公司。

盧惠伶，2012，〈美國政府推動內部控制架構與規制之探討〉，《主計月刊》，683：34-41。

盧惠伶，2013，〈加拿大政府推動內部稽核之探討〉，《主計月刊》，696：20-25。

賴森本，2003，〈我國政府現行內部稽核體系的檢視〉，《內部稽核》，41：17-24。

賴森本，2004，〈內部控制之迷思與真相〉，《主計月刊》，583：65-73。

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》，284：96-109。

薛月對，2015，〈整合政府內部控制與績效管理，提升治理效能〉，《政府審計季刊》，143:43-50。

戴秀雲，2013，《內部控制缺失與績效之關聯性研究－以政府機關為例》，台北，台北大學會計學系碩士在職專班碩士論文。

戴美英，2015，〈政府內部控制之精進與展望〉，《政府審計季刊》，140：74-82。

簡嘉賢，2006，《導入風險管理的內部控制與國軍績效之關聯性研究》，台北，國防大學國防管理學院財務資源研究所碩士論文

羅友聰、連宏櫻、張惠雯，2018，〈行政院推動簽署內部控制聲明書之歷程及成效〉，《主計月刊》，745：94-97。

## 貳、西文部分

Australia Department of Finance : Resource Management Guide No.200: Guide to the PGPA Act for Secretaries, Chief Executives or governing boards (accountable authorities). 2016.

Australia Department of Finance : Resource Management Guide No.202: A guide for non-corporate Commonwealth entities on the role of audit committees. 2018.

Australia Department of Finance : Resource Management Guide No.203: General duties of officials. 2016.

- 
- Australia Department of Finance : Resource Management Guide No.206: Model accountable authority instructions (AAIs). 2017.
- Australian National Audit Office : Better Practice Guide: Public Sector Internal Audit – An Investment in Assurance and Business Improvement. 2007.
- Australia Public Governance, Performance and Accountability Act of 2013.
- Australia Public Governance, Performance and Accountability Rule of 2014.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). 1992. Internal Control-Integrated Framework.New York:AICPA
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). 1994. Addendum to“Reporting to External Parties.” Internal Control-Integrated Framework.New York: AICPA
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). 2013. Internal Control-Integrated Framework.New York:AICPA
- International Organization of Supreme Audit Institutions <http://www.intosai.org/>
- Neo, Boon Siong and Geraldine Chen.2007. Dynamic Governance: Embedding Culture, Capabilities and Change in Singapore.New Jersey : World Scientific Publishers.
- Rhodes, R. A. W. 1996. “The New Governance: Governing without Government.” Political Studies 44(4) : 652-667.
- Tipgos, Manuel A. 2002. “Why Management Fraud Is Unstoppable. ” The CPA Journal 72(12).in <https://www.questia.com/magazine/1P3-275097581/why-management-fraud-is-unstoppable>.
- Treasury Board of Canada : Policy on Internal Control.2012.in <https://www.tbs-sct.gc.ca/pol/doc-eng.aspx?id=15258>
- Treasury Board of Canada : Internal Auditing Standards for the Government of Canada.2012.in <https://www.tbs-sct.gc.ca/pol/doc-eng.aspx?id=12344>
- U.S. Council of Inspectors General: Progress Report to the President Fiscal Year of 2015.in [https://www.ignet.gov/sites/default/files/files/FY15\\_Progress\\_Report\\_to\\_the\\_Presi](https://www.ignet.gov/sites/default/files/files/FY15_Progress_Report_to_the_Presi)

dent.pdf

U. S. Federal Managers Financial Integrity Act of 1982.

U. S. General Accounting Office : Standards for Internal Control in the Federal Government.1983.

U.S. Inspector General Act of 1978. P.L.95-452.1978.

U. S. Office Management and Budget: Management's Responsibility for Internal Control Appendix A: Internal Control Over Financial Reporting.Circular. No.A-123,2004.

U. S. Office Management and Budget: Management's Responsibility for Enterprise Risk Management and Internal Control. Circular No.A-123,2016.







## 附錄一 訪談大綱

### 一、內部控制制度設計及維持

- (一) 你認為貴機關在選定相關業務納入內部控制制度之作業項目時，透過這個風險評估的步驟是否能夠協助辨識並掌握可能影響貴機關推動重要政策或施政計畫之風險？
- (二) 依您的瞭解，貴機關針對納入控制作業的項目是如何選擇控制重點及設計控制作業？
- (三) 依您的瞭解，針對已經發現問題或發生缺失的業務，貴機關是否會重新檢討評估內部控制機制或相關作業規範？如何調整改善？你認為貴機關設計的控制作業是否能達到降低風險，合理確保達成實現施政效能、遵循法令、提供可靠資訊及保障資產安全目標？
- (四) 您覺得目前設計內部控制制度的作法是否適當？有無建議意見？

### 二、內部控制監督機制

- (一) 您覺得貴機關各單位是否落實辦理自行評估？
- (二) 您認為貴機關的稽核人員對其所稽核的事項是否有足夠的瞭解？稽核人員所提出的建議，是否對貴單位的業務推動或相關計畫目標之達成有所幫助？
- (三) 您認為內部控制自行評估及內部稽核機制是否能幫助評估及反映內部控制的落實程度及有效性？
- (四) 依您的瞭解，貴機關在執行自行評估及內部稽核工作上有無遭遇問題或困難？
- (五) 目前內部控制自行評估及內部稽核機制的作法是否適當？是否有相關建議？

### 三、內部控制聲明書之簽署

- (一) 您覺得簽署內部控制聲明書是否會提高首長及機關同仁內部控制的重

視？

(二) 您覺得簽署內部控制聲明書是否可以協助機關掌握內部控制實施情形，進而維持內部控制的有效運作？

#### 四、實施內部控制之影響

您覺得貴機關實施內部控制後，同仁對於內部控制推動之目的是否更加瞭解？有沒有產生實質的影響或效益？例如對風險掌控或協助目標達成具有效果？







## 附錄二 深度訪談紀錄

### 附錄二之一 深度訪談紀錄

訪談時間：106 年 6 月 9 日上午 11 時至 12 時

訪談地點：某二級部會圖書室

受訪者：某二級部會業管內部控制及內部稽核幕僚作業科長(編號 A 1)

問：貴機關在選定相關業務納入內部控制制度之作業項目時，是否辦理風險評估？

辦理方式為何？透過這個評估的步驟是否能夠協助辨識並掌握可能影響貴機關推動重要政策或施政計畫之主要風險？

答：

- 1.本機關進行風險評估時，會參考行政院核定之本機關施政計畫，要求內部各單位要求從整體及作業層級目標，與年度施政計畫結合會去做一個關聯表，在確定下年度目標及有哪些主要風險項目探討結果簽陳長官奉核後，移給辦理內部控制的承辦人，再針對需要優先處理的風險項目（包括不可容忍的高風險項目及未超出可容忍風險值但基於重要性之業務項目），請各業管單位選定業務項目設計控制作業。
- 2.辨識風險的部分，我覺得內部單位所提出的風險項目是否是真正核心業務的主要或關鍵風險，恐怕是還有商榷的餘地，大多是交差了事應付而已，但由於程序上這些風險項目是各單位主管核可的，主辦單位大多是尊重各單位探討結果。除非我們有掌握到具體佐證資料，例如媒體關注或外部監督機關有提出意見，而業管單位卻未將之納入評估風險，則彙辦單位會與業管單位溝通請其再重新檢視補正。
- 3.個人覺得內部控制必須要透過風險評估決定將需優先處理高風險項目納入內部控制制度加以控管，納入內部控制制度的業務項目代表是屬於必須在機關層級須要加以控管的高風險或重要業務，至於沒有納入制度的不代表就不必



做控管，而是由各單位自主做好日常監控的工作即可。

問：以貴機關這種風險辨識過程如果您覺得還是不夠完善的話，您覺得如何改善？

答：我覺得這就要回到原點，強化首長及或各階層業務主管對內部控制認知與教育。

問：依您的瞭解，貴機關針對納入控制作業的項目是如何選擇控制重點及設計控制作業？

答：個人認為內部控制作業程序中，所設計的控制重點和施政計畫選項列管作業的查核點，是相似的概念，而上開管考作業的查核點就像是關鍵作業的起點、終點，如果落後將影響相關工作或整個計畫執行進度的關鍵，因此計畫在年度進行中必須訂定相關的查核點，來查核計畫作業進度。例如採購作業，何時要提出預算書圖，何時招標公告，如果落後將影響採購作業進行，這些都是控制重點的概念。

問：依您的瞭解，針對已經發現問題或缺失的業務，貴機關是否會重新檢討評估內部控制機制或作業規範並進行調整改善？

答：我們會視年度中有無發生新發生的缺失事項，包括稽核評估職能(如政風單位進行相關專案稽核)或輿情反映事項，如果檢討評估結果是否屬內部控制缺失，則檢討納入(或修正)現有內部控制制度來做控管。

問：您覺得目前設計內部控制制度的作法是否適當？有無建議意見？

答：

- 1.個人認為持續透過教育訓練對內部控制深化到組織文化及日常作業是很重要的，目前行政院의 規範透過以風險為導向這樣的精神來設計內部控制制度，再透過這個 PDCA 的管理循環來持續滾進修正，我認為是恰當的，但

重點是在於機關同仁有沒有確實照著所設計控制作業去落實，才能真正發揮功能。

2.若未來行政院將風險及內部控制整合辦理，我覺得目前機關所建立書面的內部控制制度是可以再檢討簡化的。

問：您覺得貴機關實施內部控制自行評估工作，是否有助於確認內部控制的有效性或落實程度？

答：自行評估的概念，我覺得像是 ISO 驗證所強調說寫做要一致的精神，去評估同仁實際上做的是否與所寫與所說的一致，一般各單位同仁在自評作業時多半會有隱惡揚善的心理，不會自曝其短，通常都會勾選有落實辦理，然而真正的實況如何，並不容易從書面上看出來發現，除非自評後實際發生了相關缺失或透過其他機制來加以驗證，因此其實質效果恐怕是有限的。

問：依您的瞭解，貴機關執行內部稽核工作時，如何挑選稽核項目及稽核項目範圍什麼？稽核人員提出建議意見是什麼？是否對貴單位的業務推動或相關計畫目標之達成有所幫助？

答：

1. 針對審計部有提出發生內控缺失的相關業務項目我們會優先納入稽核範圍，此外，稽核項目主要是從本機關內部控制制度作業項目來擇選。
2. 稽核就所選定的業務項目去查核時，並不是只是去看業務單位所訂的作業程序及控制重點有沒有確實遵循辦理，而是就整個業務的來龍去脈都做一個完整的瞭解，因此內部稽核的範圍是比單位自行評估的內容來得廣，因此，本機關稽核所提建議內容可能會涵蓋包括執行面（例如執行進度是否照預定目標進行，是否未針對相關作流程介面未加妥善管控等問題）、計畫面（例如計畫進度落後是否涉及原訂計畫內容未盡周延規修正），以及就整體業務計畫面提出改善意見或未來期許（興革建議）等幾個面向。稽核發現與建議都會與受稽核單位進行溝通，給予受稽核單位聲復說明的機會，

但如果業務單位認同就列入改善建議，後續並針對其改善或辦理情形追蹤列管至其改善為止。

3.現階段稽核項目挑選係依政府內部控制監督作業要點相關規定辦理，原則屬遵循稽核。

問：依您的瞭解，貴機關在執行自行評估及內部稽核工作上有無遭遇問題或困難？

答：我認為內部稽核因為是由別的單位或人員來抽查的性質，可以去驗證各單位內控自評的情形，是比較客觀的，而且相對比較可以看出問題所在，但本機關執行內部稽核工作時，雖然採分組方式進行，由各業務處副處長擔任組長，組員則以科長為主，但還是會面臨稽核人員對所稽核業務不夠瞭解熟悉，還有專業知識不足的情形，因為本機關對同仁並無職務輪調的機制，所以同仁的專業多半只侷限他所負責的業務，雖然執行稽核工作時會盡量依稽核人員的背景來進行工作分派，但實務上還是會面臨上述困境。

問：您認為如何解決您所提到上述內部稽核工作執行上所遭遇的問題？

答：如果要解決上述稽核人員的專業不足的問題，個人認為有必要成立內部稽核專責單位，並配置專責稽核人員，專職負責辦理稽核工作，才能有效發揮稽核的功能。

問：您認為目前內部控制自行評估及內部稽核機制的作法是否適當？有無其他的建議？

答：我認為自評和內稽可以再思考是否還有整合的空間，例如是自評是不是一定要做，或者就透過內稽在年度中來抽查的方式，查核時由受稽核單位提出相關說明或佐證資料，基於流程或工作簡化，是不是可以考慮以單軌方式進行，例如就直接辦理內部稽核，俟稽核時再要求受查單位提出相關佐證。

問：您覺得簽署內部控制聲明書是否會提高機關首長對內部控制的重視？

答：我覺得簽署這個聲明對本機關首長是有壓力的，他會關心他個人簽署後所需

要負擔的責任，會進一步去了解及重視內部控制並要求同仁去注意並落實辦理。像本機關 105 年度內部控制聲明書，就是透過由下而上的方式，由所屬執行機構逐級簽署聲明書，再作為本機關首長及內控內稽召集人簽署的依據。

問：您覺得簽署內部控制聲明書是否可以幫助機關維持內部控制的有效運作？

答：我覺得簽這個聲明會提高首長的重視，進而督促下屬去落實內部控制，因此是有助於機關維持內部控制的有效性。而且簽署內控聲明書前後對機關內控有效程度是有提升的作用的。

問：您覺得貴機關實施內部控制後，同仁對於內部控制推動之目的是否更加瞭解？有沒有產生實質的影響或效益？例如對風險掌控或協助目標達成具有效果？

答：

- 1.過去國家發展委員會所訂頒風險管理相關規範並未針對抑減風險提供具體作法，而自 100 年起行政院推動強化內部控制工作後，對於如何運用內部控制來抑減風險確實已建置了完整明確的程序與步驟作法讓各機關可以依循辦理。
- 2.以我所觀察本機關同仁參與內部控制工作的態度，大概已有具備內控觀念，但好像還沒辦法感受到內控的實質助益，他們認為在國家發展委員會施政計畫個案計畫管制作業下，每季都有填報訂有相關查核點含業務及預算面的執行進度）考核進度的達成情形，就能達到控管目的，因此計畫及預算之實際執行進度與預定進度有沒有落差，有沒有探討風險或針對風險來強化內部控制，業務也是照樣可以推動，施政目標照樣可以達成，因此不認為推動風險管理及內部控制的必要性有那麼高，反而會認為在上開管考機制之下，再去辦理風險管理及內部控制工作反而是有點疊床架屋。
- 3.此外，對同仁來說重要施政計畫或中長程個案計畫的目標達成是比較具體，所謂以機關整體風險的觀點來檢討強化內部控制機制，對同仁來說是比較抽象的，比較不容易理解，當然內控是有強調風險預防的概念，希望機關預先就可能影響目標達成的主要風險設計控制作業加以控管，因此本機關過去在推動內部控制時，都是以這樣的觀念，也就是以風險管理及內部控制來輔助原有的管考機制，來向機關同仁進行宣導說明。



## 附錄二之二 深度訪談紀錄

訪談時間：106 年 6 月 9 日上午 10 時至 11 時

訪談地點：某二級部會圖書室

受訪者：某二級部會業務單位同仁(編號 A 2)

問：您在貴機關推動強化內部控制的過程中是擔任什麼角色？

答：我在本機關的某業務處任職，本機關內部控制及內部稽核幕僚作業是由綜規處負責辦理，而我是擔任所服務單位與本機關內部控制幕僚單位(綜規處)的聯繫工作，配合協助我任職部門業管範圍去做風險評估及設計控制作業等，此外，我所負責業務有一部分是去督導評鑑所屬機構（醫院）營運（亦包括內部控制）事宜。

問：貴機關在選定相關業務納入內部控制制度的作業項目時，是否辦理風險評估？需要列入內部控制制度來加強控管的部份，你們是怎麼樣去挑選出業務項目來設計控制作業？

答：我任職部門的作法是把本單位負責的業務項目整個臚列出來，再逐項做風險辨識、分析和評量，每一項去檢視它風險情境是什麼樣子，去分析它發生的機率及影響的程度，評估完成後所得出的風險值如果超過本機關所訂風險容忍度，就會優先去考慮設計控制作業納入內部控制制度，另外就是如果評估出來風險沒有那麼高，但針對最近一兩年內審計部、監察院等外部監督機關關切的事項也會優先考慮納入內部控制制度裡。

問：那你們單位對於風險比較高的業務項目，還有外部監督機關提出可能存有缺失意見需要加以注意的業務項目要納入內部控制制度時，實際上設計控制作業時如何找出哪些關鍵的控制重點？

答：關於所選定業務要納入內部控制制度，要怎麼去設計控制作業，這部份會回歸到承辦人員和科長去討論這個業務項目為什麼會是風險性較高需加強控管，例如有哪些環節會造成這樣子高風險的情況去做討論，或在執行面上有那些是常常我們不容易掌控的部份，去做控制重點的設計。

問：可能對於發現過去曾經發現有問題的，或業務推動過程發生內部控制缺失等，是不是有整體去檢討評估做改善？

答：我們的部份是會有可能，有發現缺失業務的話，我們科是沒有，我是去年才接這個業務，在我手上目前為止還沒發生，但其他科的同仁曾經有缺失被監察院關注，就會由處長或長官去和承辦同仁討論，到底問題可能出現是在那裡，的確會去做個檢討。

問：到目前為止你參與內控整個業務的推動，就設計內部控制制度的流程中，透過風險評估來檢討哪些需要列到內部控制制度裡面加以控管，整套的作法在實務操作上你覺得恰不恰當？你本身自己的經驗或所服務單位同仁反映意見，有沒有認為還需要改善的地方？

答：以我本身參與內部控制的經驗，剛開始同仁們可能對整個內部控制的概念沒有那麼清楚，畢竟我是我所服務單位的內部控制窗口，所以通常是由我跟同仁說明和解釋整個內部控制的精神，因為本單位設計內部控制控制作業的流程，這個過程需要花費很多的時間，因為同仁剛開始參與時缺乏實務操作經驗，比如說風險評估到底要怎麼做？就如同我之前所提到所有的業務都列出來，一項一項去檢視它的風險，這個部份同仁透過實際操作慢慢地有進入狀況。

問：對於內部控制制度設計完成後，每年都會去評估內部控制制度實際執行的落實程度，你覺得這樣的作法能不能幫助讓各單位來檢視他們有沒有做好？

答：我覺得同仁依自評表逐項進行評估時，未必都會很認真的去看過去一年來自



己負責的業務是不是真的完全落實，尤其沒有落實或部份落實還必須填寫具體改善作法，所以可能會有某些同仁傾向於勾選完全落實，因此這樣的機制在實際執行時難免會有流於形式的狀況。

問：根據自評表不只是同仁自行勾選，還有主管覆核的機制，你覺得是不是能進一步協助同仁落實評核？

答：如果曾經很明確的違失事件時，也許主管才可能發現同仁有評估不確實的情況，否則也不容易發現。我覺得自行評估的機制雖然立意良善，只是實務執行時真正落實的程度到底如何？就像我剛才提到我任職的部門，有些同仁很認真確實地一項一項去檢討，但也有同仁像剛才提到的那樣沒有真正落實評估。

問：您有參與執行內部稽核工作嗎？

答：我沒有參與內部稽核工作。

問：您任職的部門是否曾有業務被列入內部稽核的項目？可以請你從貴單位接受稽核的角度，就對於內部稽核發現的問題或提出來的建議來談談你們的看法嗎？

答：我個人並沒有參與執行內部稽核，就我所知我任職的部門之前曾有部分業務項目被稽核過，我們是每半年會就稽核單位所提改善意見，填覆辦理的進度，由於內部稽核不是由我們處裡自己去看這個業務，而是透過其他第三者的角度，這樣的機制相對來說是比較容易看出來每一個業務有哪那些面向是我們本來沒有注意到的。

問：所以你所提到自行評估可能流於形式，以及未必能透過評估發現問題，但是透過內部稽核再進一步再去稽核時，或許這個問題就可以改善？

答：我覺得內部稽核像是最後一道防線的感覺，它可以幫助機關再去做查核確認





內部控制的實施狀況。

問：你覺得貴單位同仁大家對推動強化內部控制的目的是否瞭解？

答：因為我任職單位的主管很重視，相對同仁也會受影響，是有逐漸進入狀況。

所以程度上你認為大家是對內部控制有基本的瞭解，我覺得應該有比一般還好一點，可能差不多算是瞭解。

問：那麼同仁如果已知道內部控制的重要性，實際上在做的時候，參與的態度是  
如何？

答：就當作一個業務在做，程度上應不算主動積極。

問：你以你的感覺，你們機關首長或內部控制及內部稽核的召集人對內部控制的  
重視程度如何？

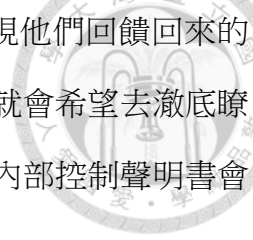
答：因為參與的層級不夠，無法得知長官的重視程度。

問：你是否知道貴機關首長要簽署內部控制聲明書？

答：我知道，因為本機關所屬醫院今年 3 月底前要簽署的內部控制聲明書，都是  
報送到我這邊，再由我送給綜合規劃處。

問：你覺得首長和內部控制、內部稽核的召集人簽署內部控制聲明書，會不會增  
加他們的重視程度？

答：機關首長對內部控制的重視程度，這個部分我沒有直接接觸，都是由綜規處  
這邊處理相關作業，所以我並不清楚。但我會接觸到的是所屬醫院的部分，  
就發現他們重視程度還蠻高的，從簽署內部控制聲明書這件事就可以看出他  
們非常重視，因為內部控制聲明書簽署作業要點訂頒以後，花了很多時間向  
所屬機構說明為什麼要做這件事情，而所屬醫療機構的首長都會去關切瞭解  
內部控制是什麼樣子的狀況？為什麼要簽這些文件？什麼情況下我可以簽



這個文件？我簽了這個文件要負責什麼樣的責任？我發現他們回饋回來的意見是很正面的，院長說既然必須簽署內部控制聲明書，就會希望去澈底瞭解，或親自參與內部控制相關會議，所以我覺得首長簽署內部控制聲明書會提高他們對於內部控制重視程度。

問：你認為你們的所屬機構首長透過簽署內部控制聲明書會提高對內部控制的重視程度，那會不會同時也 push 機構的內部控制更朝向有效的方向運作？

答：我覺得在一定程度上是有影響的，因為所屬醫療機構首長要簽署內部控制聲明書而且必須對外公開，首長就會去關切瞭解機構內部控制的狀況，自然會要求下屬同仁，包括醫院的內控幕僚小組，還有各單位主管及同仁要落實內部控制工作，也會促使整個醫院的內部控制更有效運作。

問：就你的觀察，您覺得貴機關實施內部控制後，對於業務的運作有沒有產生影響？或者同仁處理業務的態度有沒有改變？

答：以我個人觀察，不管是我服務的部門或我負責督導所屬醫院營運業務的部分，我覺得在檢討強化內部控制後，最大的影響是促使同仁強化風險管理的觀念，並進一步思考如何運用內部控制去管控及降低相關業務推動可能面臨的風險。

## 附錄二之三 深度訪談紀錄



訪談時間：106 年 6 月 9 日上午 11 時至 12 時

訪談地點：某二級部會圖書室

受訪者：某二級部會業管內部控制及內部稽核幕僚作業承辦人(編號 B 1)

問：貴機關在選定相關業務納入內部控制制度之作業項目時，是否辦理風險評估？

辦理方式為何？

答：我們每年在決定納入內部控制制度的業務項目時，都會辦理風險評估，辦理風險評估之前，我們會先訂定機關目標，目標來源主要就是本機關的年度施政計畫的施政目標及關鍵策略目標等，之後再請各單位去辨識發掘影響目標達成的風險，把所有風險項目臚列出來之後辦理風險分析，評估結果超過本機關訂定的可容忍風險值 2 的業務項目就要求各單位必須設計控制作業，至於未超過可容忍風險值的業務項目，我們會根據重要性，以 105 年度為例，本機關的長官認為針對當時外界關注的重大議題，過去媒體報導事件或發生過相關風險的，例如與民眾生活有關農產品衛生安全，包括農藥殘留、動物用藥殘留等，由於這些業務項目主管業務單位已經訂有相關控制機制，經過多年的運作之後，雖然已經將風險控制在可容忍的範圍內，但還是會把它納入制度來做控管；106 年度則是以本機關的施政重點—新農業創新推動方案的重要業務或計畫項目納入內部控制制度來加強控管。

問：您覺得透過這個評估風險的程序是否能夠協助辨識並掌握可能影響貴機關推動重要政策或施政計畫之主要風險？

答：我覺得這個風險評估的步驟確實可以幫助單位同仁去辨識並掌握影響計畫推動的風險。對本機關來說，無論是重要政策或施政計畫(包括年度個案計畫)均能與本機關內部控制整體層級目標及作業層級目標相扣合，所以落實風險評估勢必能協助發掘掌握機關主要風險，進而透過內部控制降低風險。



問：依您的瞭解，貴機關針對納入控制作業的項目是如何選擇控制重點及設計控制作業？

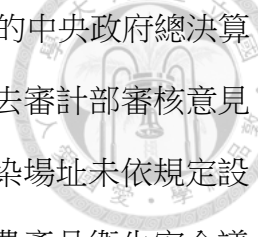
答：依我所觀察，各單位訂的控制作業，大致上都是把作業程序或流程中的重要步驟當作控制重點，當這些關鍵步驟沒有做到時，就會產生風險，所以就會把這些重要步驟當作是控制重點。

問：依您的瞭解，針對已經發現問題或發生缺失的業務，貴機關是否會重新檢討評估內部控機制或作業規範？如何調整改善？

答：我們通常會發現缺失或問題的來源，大致是透過兩個方法，第一個就是自行評估或內部稽核部分，其中自行評估的階段，也許是由各單位自評時可能自己會發現有些法令規定已經修正，但納入制度的相關業務項目之作業程序或控制重點沒有配合做更正，至於執行內部稽核工作時，我們通常會請受稽核單位做簡報，稽核人員再針對受稽核單位就納入內部控制制度的業務項目所訂的作業程序說明表（含控制重點）或流程圖進行檢視，例如其作業流程敘述是否完整或是符合作業實況，如有不符作業實況或描述不夠完整時，就會建議他們做改善。另外一種方式，年初我們在滾動檢討風險評估作業時，我們也會請各單位針對既有業務項目之控制作業再重新檢視有沒有因為法令新訂或修正等因素，是否需配合調整之處。過去也曾經發生業務單位納入制度之作業項目沒有依法令實況來檢討，被我們內部控制幕僚單位發現後再退回請他們再調整更正。

問：另外針對外界提出的缺失，包括外部監督機關如監察院、審計部，還有媒體報導民眾關注事項所提到可能涉及貴機關內部控制問題，是不是也會去做檢討？

答：我們現階段會針對監察院糾正案件和審計部提出來重要審核意見涉及內部控制意見來做檢討，但對於媒體關注的部分比較沒有去處理。本機關每年約莫



在 8、9 月份的時候，會針對當年度監察院糾正案及前一度的中央政府總決算審核報告內容，辦理內部控制缺失認定及檢討，例如：過去審計部審核意見中，曾經談到部分灌區灌溉水質合格率欠佳，以及農地污染場址未依規定設立監視點等意見，經本機關檢討確屬內部控制缺失且涉及農產品衛生安全議題，之後即把「灌溉水質監測作業監督與輔導」納入本機關內部控制制度，並於次一年度辦理內部稽核。

問：那你們對所發現的問題或缺失，會不會針發生這樣缺失的原因到底是執行面（同仁沒有落實執行），或是制度面（法令規範或作業流程與控制重點等）訂定的不夠周延所造成的，再進一步檢討加以改善？

答：當然我們是會這樣來做的，例如過去審計部重要審核意見曾經對本機關動物保護計畫提出「未建置領養人資格之審認機制」之意見，因為這是制度面問題，之後本機關除修正動物保護法外，在寵物登記管理資訊系統新增建置裁處及禁止名單管理功能，由各地方政府即時登錄行為人資料，俾利後續查詢及審認領養人是否受禁止飼養及認養。再舉一個例子，審計部也曾經提出「推動市售食米抽驗業務，惟對於不合格產品之追蹤控管機制亟待加強」之意見，這也是制度面問題，本機關隨即於次年 1 月訂頒「市售包裝食米抽檢及公布作業流程」，落實不合格產品之追蹤抽檢。

問：您覺得目前設計內部控制制度的作法是否適當？有無相關建議意見？

答：我覺得是適當，但是我曾經聽到部分業務單位的同仁反映，內部控制應該要重視或關注的應該是執行面的問題，他們有提到我們中央機關的業務屬性多偏向在政策之規劃及制訂，實際上負責執行的往往是地方政府，以本機關來說，很多業務是透過補助地方政府或產業團體來執行，所以他們覺得內部控制的實施應該要聚焦在那些受補助的地方政府或民間團體，要求這些實際執行這些計畫的地方政府或民間團體更該要落實內部控制。



問：但貴機關在規劃或制訂政策或計畫時，不是也應該針對透過補捐助方式來推動政策及計畫時，考慮地方政府執行能量等相關風險，並妥適做好內部控制加以控管嗎？

答：當然個人認為本機關在規劃政策或計畫時也是要考慮風險，相關業務推動也要注意內部控制，但本機關很多業務單位會認為內部控制的實施對象應該要涵蓋這些第一線的執行單位，包括地方政府或民間團體等，但現階段地方政府是不是要實施內部控制，好像他們是可以自己選擇要不要比照中央政府這樣的方式來做，並不是強制性的，所以就本機關的業務而言，內部控制實施對象要涵蓋接受中央補助或委辦的地方政府或民間團體，這樣才有辦法達到內部控制的目標和效果。

問：您覺得貴機關實施內部控制自行評估工作，是否有助於確認內部控制的有效性或落實程度？

答：我覺得自行評估機制在本機關的運作是沒有什麼太大問題，雖然目前的規定針對納入控制制度的業務項目的評估，是可以以機關一級單位為出具評估結果，但本機關 103 至 105 年度都還是要求各單位針對所有納入內部控制制度的作業項目也都要逐項來做自評，103 至 105 年度這 3 個年度來的自評結果，實際上也有評估出一些沒有完全落實的情況，舉例來說，以我們 105 年秘書室事務科在做自行評估時，針對國有財產(不動產)管理業務部分，就發現本機關有 3 棟建築物沒有辦理所有權的登記，他們都是有把財產卡調出來一筆一筆核對，所以以本機關自行評估的情形，我覺得是有落實去辦理的，而這樣的機制也會對確認內部控制的落實程度是有幫助的，同仁並非是沒有進行驗證的情況下來就直接在評估表上勾選有落實執行。

問：依您的瞭解，貴機關執行內部稽核工作時，如何挑選稽核項目？

答：本機關 103 至 105 年度的內部稽核項目都是擇選內部控制制度的業務項目，擇選原則以本機關年度重要施政重點及近期外界或產業團體關注事項為優先，以

本機關 105 年度稽核項目為例(包括：國有研發成果之管理與運用、動物收容管理管控作業、農業天然災害救助作業、市售散裝雞蛋溯源管理、流浪犬數量管控、發展農業天然災害保險、臺灣農產品產銷履歷與生產追溯)，均符合上述擇選原則。

問：貴機關的內部稽核人員是如何進行稽核的？建議內容是什麼？業務單位及管理階層是否認為這些建議有助於業務推動或計畫目標的達成？

答：

1. 我們都是會請受稽核單位準備簡報及相關書面資料，簡報內容包括：業務法令依據、業務說明、業務作業流程圖、控制重點及業務使用表單、最近一次自行評估作業採行方法、過程及評估結果、最近一次自行評估作業缺失事項及改善情形、重要成果、遭遇困難問題及現行(或預計採行)解決對策、後續工作重點等，以利稽核人員針對稽核項目做全盤檢視，此外也會先請稽核人員預為蒐集準備近期對所稽核項目的外界（如媒體報導關注）提出的相關資訊，必要時，請受稽核單位現場說明或再補提資料。
2. 內部稽核提出的建議大致可以分為兩類，第一類是對內稽項目的作業程序說明表(含控制重點、作業流程圖)及自行評估結果，提出如何強化該控制作業周延性及完整度建議；第二類則是就政策效能及產業成果，提出有利於突破現況農漁畜產業發展之建議。例如 105 年度內稽項目「市售散裝雞蛋溯源管理制度」，稽核建議即提出應於作業程序說明表(含作業流程圖)增列(1)增列蛋雞場及集貨場標籤檢查作業、後續追蹤管制措施及不合格案例蛋雞場之輔導管制作為、(2)與蛋農、蛋商及消費者溝通機制、(3)印製與發送標籤及造冊機制、(4)開立雞蛋燻蒸證明書機制、(5)監測用藥不合格罰則等，透過健全控制作業，清楚呈現雞蛋品產製銷檢流程；另為確保雞蛋品產業永續經營，也提出了落實蛋雞場飼養方式填報、架設市售蛋品(包括：散裝蛋、洗選蛋、CAS 蛋品、產銷履歷蛋品、加工用蛋品)網路宣導專區、研擬裝載生鮮禽蛋應使用一次性裝載容器或包材宣導措施、推動

蛋箱清洗消毒規劃、試辦及法令配合修正等建議，有助於提升家禽產業競爭力。

3.本機關內部稽核過去兩個年度所提出的建議，約8成都被業務單位接受採納並採行改善或精進措施。而且過去也曾有受稽核單位針對稽核建議事項評估不可行，不予採納，但在相關檢討結果經由本單位彙整簽陳時，召集人退請業管單位重新檢討的情形，可見本機關長官對內部稽核所提建議的認同與重視。

問：貴機關的內部稽核工作，是採任務編組來執行，這些要稽核人員的組成是固定成員嗎？

答：本機關每年會視稽核項目確定後，採任務編組方式挑選合適的稽核人員執行稽核工作。領隊通常是由秘書室簡任層級以上人員擔任(例如：秘書室主任或是專門委員)，負責稽核的成員則是遴選具備相關專業背景、曾經辦理過類同業務或從事政策規劃、管考等業務的本機關或所屬機關資深同仁層級擔任。

問：這些人員有沒有反映在執行稽核工作上有面臨什麼樣的困難或問題？

答：

1. 因為稽核人員都是本機關或所屬機關同仁擔任，因其本職工作需要與受稽核單位多少有業務互動或交流情形，故在稽核紀錄的陳述上，往往不願意對真正的問題癥結點提出缺失或建議事項，避免破壞彼此間的合作機制。
2. 部分稽核人員對稽核項目的業務嫻熟度較為不足，僅能對作業程序說明表及作業流程圖提出修正意見，較難對精進業務之發展或推動提出具建設性的興革建議。

問：您覺得要解決前述內部稽核面臨的問題，有沒有必要設置內部稽核專責人員或專責單位？

答：我個人傾向設置內部稽核專責人員或專責單位主辦內部稽核工作，尤其機關內部的企劃單位、綜合規劃處或綜合規劃司等負責機關政策研擬的單位最為





適合。因為目前本機關內部稽核單位採任務編組方式運作，被遴派擔任稽核人員的同仁時有抱怨，認為這是吃力不討好的工作，還會因為稽核過程的摩擦得罪受查單位(人員)。

問：您認為目前內部控制自行評估及內部稽核機制的作法是否適當？有無遭遇問題困難或其他的建議事項？

答：我認為自行評估及內部稽核機制，我們機關在操作上是沒有什麼困難，而且自行評估是要機關做自主檢查的精神是很重要，也是有必要的，但是在內部稽核部分，有些同仁反而對這個機制的必要性提出質疑，主要就像我前面所提到的，本機關已經有訂定計畫查證的機制，還有如國發會對政院管制計畫的計畫查證機制，像過去本機關曾有業務單位之相關計畫被本機關計畫查證機制進行查核，隔年我們內部稽核剛好又就類似的業務項目做稽核。另外，審計部每年也都會針對相關業務計畫來做實地查核，除了年度例行查核，還有不定期性地針對相關議題（例如一億元以上公共建設計畫執行情形）來做專案查核，所以業務單位認為光是要應付不同性質查核，就必須花費很多時間，反而因此沒有辦法把有限的時間精力用在思考如何妥善擬訂政策或計畫來提升未來農業發展等。

問：您覺得簽署內部控制聲明書是否會提高機關首長對內部控制的重視？

答：內部控制的有效性由機關首長負最終責任，所以我覺得簽署這個聲明對本機關首長是有壓力的，他當然會因此提高對內部控制的重視程度的。

問：您覺得簽署內部控制聲明書是否可以幫助機關維持內部控制的有效運作？

答：我覺得簽這個聲明會和前面所提到首長的重視是有關的，舉例來說，如果相關新聞事件發生時，他可能第一個想到的，就會思考這與內部控制有沒有關係，所以首長簽署內部控制聲明書對機關維持內部控制的有效運作是有幫助的。

問：您覺得貴機關實施內部控制後，有沒有產生實質的影響或效益？例如對風險

掌控或協助目標達成具有效果？

答：我覺得本機關實施內部控制後，確實協助各單位重新檢討業管各項業務流程之合理性，以及辨識可能影響業務推動及施政目標達成的風險，並思考採取控管機制來降低風險，但因機關既有的管考機制已經很多，例如個案計畫管制作業及機關整體施政績效評核作業等，這些機制對於計畫進度及目標達成的掌控，本來就會有一定程度的管理效果，有關輔助目標達成的部分，目前似乎還沒有顯現其效果。





## 附錄二之四 深度訪談紀錄

訪談時間：106 年 6 月 13 日上午 10 時至 11 時

訪談地點：某二級部會圖書室

受訪者：某二級部會主計室科長(編號 B 2)

問：貴機關在選定相關業務納入內部控制制度之作業項目時，是否辦理風險評估？

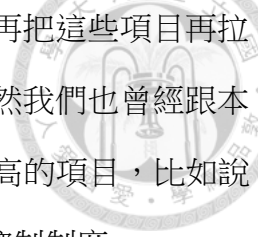
辦理方式為何？

答：我們會計室有 6 個主計作業層級的內部控制項目，包括「補（捐）助案之受理、撥款、結報及憑證保管作業」、「人事費薪給作業」、「出席費、稿費、兼職費、講座鐘點費及運動競賽裁判費等經費動支之審核作業」、「委辦費之申請、審核、撥款及結報作業」及「國內出差旅費動支審核作業」、「國外出差旅費動支審核作業」。

最早是因為審計部的決算審核報告曾經針對本機關辦理各項補（捐）助計畫提出有未管控受補助機關單位計畫經費執行情形、計畫產生之收入未依規定比例繳回、計畫未列明全部經費內容及向不同機關申請補（捐）助項目與金額等缺失，所以認為這項的風險比較高，當時就依照我們的業務性質，參考主計總處訂頒的共通性範例把這個作業項目納入內部控制制度，至於另外其他的 5 個項目，考量是我們會計室經常性審核的項目，而且作業程序涉及較多業務單位，所以也把它們納入內部控制制度。

問：你剛剛有講到把人事費薪給作業等，這些項目算是高風險嗎？對你們來說一般風險性比較高是比較容易產生問題的，或發生有什麼違失的，那你剛才提到的除了第一項補捐助計畫的審核作業是審計部曾經提過意見，另外那 5 項為什麼你們還是覺得要特別納入內部控制制度來控管？

答：審計部的同仁來查核本機關的時候，也有問會計室訂了哪些內部控制自行評估的項目，檢視過後也覺得說這些項目相較於業務單位的作業項目，它們的



風險是比較低的，只是之前已經納到制度了以後就沒辦法再把這些項目再拉出來，好比說一旦進入遊戲規則之後就很難再退出來，當然我們也曾經跟本機關的內部控制幕僚單位建議是不是將這些風險不是那麼高的項目，比如說出席費、稿費，還有國內差旅費的部分，不要再納入內部控制制度。

問：您覺得透過風險評估的步驟，先去評估所有業務項目的風險，這樣的作法是不是可以真的讓你們找到會影響業務推動的潛在風險並加以控管？

答：我覺得是有幫助的，最初在設計制度的時候，我們單位的作法是所有業務項目都拿出來看，一個個去評估影響程度和發生機率，算出風險的等級，然後超過本機關可容忍風險標準的補捐助計畫就把它納入內部控制制度內。

問：以你們單位這 6 項作業項目要納入內部控制制度，你們是如何選擇控制重點及設計控制作業？

答：我們實務上是參考主計總處訂頒的共通性作業範例，然後再根據本機關內部作業流程與規定去修改成符合我們自己的作業流程及相關控制重點。

問：依您的瞭解，針對已經發現問題或缺失的業務，貴機關是否會重新檢討評估內部控制機制或作業規範的妥適性並進行調整改善？

答：我們每年年初都有檢討風險評估的程序，決定有要納進制度的項目，下半年就會辦理自行評估的程序，我們就要去評估這些控制作業到底有沒有效，再經過幾個月後就會安排內部稽核，透過這些程序，可能可以發現我們自己沒有注意到的部分，例如是法規有修正，我們相關作業沒有配合修正，或是內部稽核提出的意見有我們還可以再改進的部分，我們就會一起來做檢討修正。

問：你們會去看問題的癥結是什麼再來看怎麼修嗎？

答：是的。

問：像審計部提出的意見，針對補捐助計畫的審核，因為他們是有意見所以你們



會不會因為這樣去調整原本補捐助流程的控制重點？或可能是同仁沒有落實執行的問題？

答：就本單位而言，針對補（捐）助這個作業，配合調整控制重點的部分不多，比較值得一提的是委辦費的審核結報作業，本單位原本訂定的作業只有針對適用政府採購法的作業流程和控制重點和作業流程圖等，但內部稽核來查核的時候，就有委員提出建議，提醒委辦案件實務上有二種辦理的方式，一種依照政府採購法來辦理的，另一種則是依照行政程序法來作業，因為兩種辦理方式在委辦案件結案時候要求的東西是不一樣的（辦理的依據跟它最後結報須取得的單據是不同的，行政程序法不是拿人家的發票或收據來結案，而是拿原始憑證或會計報告來結案），所以就依內部稽核的建議，把適用不同法令規定的作業模式，分開來訂定二套作業程序及控制重點。

這是內稽提出來的建議，本單位後來就依建議來做調整，這是委辦費的作業程序說明表，第一部分是將適用政府採購法出來，第二部分是走行政程序法的部分，這整套作業都有分二個部分去處理表達，包括流程圖也是，適用政府採購法及行政程序法的分開表達。.

問：所以內稽的建議，你覺得是有實質回饋意見供你們去改善相關業務沒有注意到的部分嗎？

答：是的，因為如果實際發生可能不是適用採購法而是依用行政程序法的委辦案件時，那我們內部原有的作業規定也不適用，透過這樣的意見去做檢討，就會讓我們去調整，有更完整的程序出來，也會去考慮到如果是行政程序法這種模式之下，我的作業流程應該要控管什麼？哪幾個階段要注意些什麼。

問：您覺得目前設計內部控制制度的作法是否適當？有無建議意見？

答：剛才有提到有些項目雖然有納入內部控制制度，那經過一段時間重新評估它的風險性或重要性已經不高的情況下，就成本效益來考量，應該可以考慮不



要納入內部控制制度了。

問：您覺得貴機關實施內部控制自行評估工作，是否有助於確認控制作業設計及執行的有效性或落實程度？

答：因為本機關委辦和補助業務在日常作業的交易量相對是比較大，所以就多抽一些樣本出來，抽出來後就依照控制重點逐項去檢視是否確實依照規定辦理。

問：所以你們納入內部控制制度的委辦費之申請和補助二種，自行評估是透過抽樣的方式來做，因為就你們機關的業務屬性，委辦和補助業務的案件量是比較大的，在抽核的過程中是否能達到自行評估的目的，也就是確認相關委辦或補助案件是否有照規定程序和控制重點在辦理，或是作業流程本身是不是有問題？

答：委辦費和補（捐）助計畫就過去兩個年度自行評估的結果，抽出來的樣本依控制重點去檢視是沒有發現什麼重大異常。

問：就上面兩項業務項目，你覺得這樣做自評有沒有效果？

答：還是有，因為要抽出來做自行評估的樣本，是由同仁用亂數去跑再挑選出來的，假設今年是要抽委辦的案件，就是把委辦案件的付款憑單都調出來，然後用 EXCEL 取亂數來抽核評估。

問：所以貴單位是透過抽樣來擇選案件確認，並做為佐證，整個年度有多少筆案件量，你們也會依據案件量來抽出一定比例的樣本，這種自行評估方式，你們會覺得是能達到確認自己單位內部控制落實狀況的效果嗎？

答：我覺得是可以有效果的，因為本單位日常的審核程序，一定都會經過我這邊，比方說，委辦或補助案件付款的時候，同仁送陳的資料是否有符合這些控制點，每天做內部審核的時候，複核憑單的這些同仁，或審核的同仁，還有我，大家都有在做內部審核應有的注意。而自評的時候，由另外一個負責內部控



制的同仁，以第三者的立場再去抽出部分案件來看，檢視這些案件審核或付款的流程及控制點到底有沒有照程序落實辦理。

問：依您的瞭解，貴機關執行內部稽核工作時，稽核人員是否曾經針對所稽核之事項提出建議？建議內容是什麼？業務單位及管理階層業務單位及管理階層是否認為這些建議有助於業務推動或計畫目標的達成？

答：以前面所提委辦費的案件來說，內部稽核的建議就提醒我們有兩種辦理的依據，所以我們去檢討調整訂定兩個分開的作業程序及控制重點，這個提醒了我們沒有想清楚及注意到的那個部分。稽核委員提出這個意見代表他對業務有一定的瞭解，才有辦法指出問題。

問：所以你是肯定他們提出的意見，對你們的業務是有實質幫助的。

答：是的。

問：你對自行評估的機制或是作業上有沒有其他意見？

答：沒有。

問：您認為有沒有必要成立內部稽核專責單位的必要？

答：

- 1.我覺得這個問題要詢問現在執行內部稽核或稽核幕僚單位的意見，因為他們是真正主辦和從事這個工作的人，但他們也有原本的本職工作，可能必須安排其他時間去辦理稽核工作。
- 2.他們曾經來找我去稽核某個項目，去年我曾經被邀請去稽核天然災害救助的業務，但因為那個業務我沒有接觸過，所以我就推薦本單位另外一個負責審核那項業務經費的科長去擔任內部稽核的委員。我認為要擔任內部稽核人員，對所稽核業務要有一定的瞭解和熟悉，才有辦法能提出對業務有具體貢獻的稽核意見。



問：依您的瞭解，貴機關在執行自行評估及內部稽核工作上有無遭遇問題或困難？

答：沒有。

問：您認為目前內部控制自行評估及內部稽核機制的作法是否適當？有無其他的建議？

答：整個自評和內稽的作法，可能機關裡有個小組，由各單位的資深同仁或比較高層級的同仁去稽核，這樣的作法是適當的。

問：就依你們受稽的經驗，你認為他們是有具備的稽核能力和知識嗎？

答：是的。

問：您覺得機關同仁對於內部控制推動之目的是否瞭解？

答：有參與的就可能會瞭解它的目的。比方說剛才提的客觀執行自評的同仁，我們有個專人就是負責這個業務，他就會很清楚瞭解內部控制的目的，要怎麼去落實和配合，而沒有接觸到的人就瞭解的程度就沒那麼深。

問：你的意思是有承辦這個業務的同仁，那你本身或其他至少是擔任主管的其他人員，在日常處理的工作某種程度他們對內部控制也不是完全不瞭解，只是為什麼還要透過這套程序，比如說要透過設計內部控制制度，然後要做自行評估和內部稽核，可能對於上述整個程序要做的必要性，不一定能夠完全瞭解和認同。

答：對，瞭解的等級整體來說是普通。因為像我們過去幾個年度是有辦過內部控制的宣導，但畢竟也只是一年一次或二次，同仁有時業務繁忙無法參與，所以沒有全員都能參與。負責的同仁有實際參與，應該就可以達到瞭解的程度。但一般的同仁就只是普通。

問：您覺得簽署內部控制聲明書是否會提高機關首長對內部控制的重視？



答：首長要在內部控制聲明書上簽名，就代表他們必須對機關內部控制負起責任，所以他們應該會重視。

問：您覺得簽署內部控制聲明書能不能夠幫助機關維持內部控制有效有效運作？

答：我覺得首長的態度很重要，如果首長支持和重視內部控制，也會影響整個機關的文化和同仁的工作態度。因為首長簽署內部控制聲明書，會被課予一定的責任，而且身為機關最高負責人，總是希望自己的機關朝向更好的方向來發展，也會希望內部控制是有效運作的，如果有效可能就會督導同仁繼續維持這樣有效的一個狀況，如果是尚可或更差一點，可能就會要求同仁以有效為目標去努力做改善。

問：您覺得貴機關實施內部控制後，有沒有產生實質的影響或效益？

答：我覺得我所服務的單位在機關裡面雖然是輔助業務推動的幕僚角色，但是在機關檢討實施內部控制的過程中，藉此機會檢討精進業管作業流程，辨識執行過程中可能產生疏漏的環節，並思考強化控管機制來降低風險，進而幫助機關業務運作更為順暢。



## 附錄二之五 深度訪談紀錄

訪談時間：107 年 1 月 24 日上午 09 時至 10 時

訪談地點：電話訪談

受訪者：某二級部會所屬三級機關內部控制及內部稽核幕僚作業承辦人(編號 B 3)

問：請問貴機關在選定相關業務納入內部控制制度之作業項目時，是否辦理風險評估？辦理方式為何？

答：我們機關的做法是由各單位檢討提報自己的風險項目，由於大家的工作很忙，很多單位主管會直接拿承辦同仁提出來的項目送給彙辦單位，或者不認為自己的業務有什麼風險，但是本機關並不會把各單位檢討結果照單全收，而是透過召開內部控制小組會議來討論各單位風險項目的合理性。

問：您覺得透過這個評估風險的程序是否能夠協助辨識並掌握可能影響貴機關推動重要政策或施政計畫之主要風險？

答：我們是研究性質的機關，而且研究對象是動物，因此衛生安全防疫（重要傳染病如禽流感、口蹄疫等疾病防範）及智慧財產權技術保護等工作非常重要視，我們的主要風險項目也是聚焦在這些面向，這些年透過內部控制來管控這些核心業務的風險，確實有相當大的助益，例如交叉稽核讓不同單位了解彼此飼養畜禽動物的相同與相異之處，做為業務改進之參考或仿效的對象，例如人員進出的動線規劃，避免交叉污染，還有以衣服顏色做為區隔場內外人員及來賓的快速辨識方式，以利管制人員進出。

問：依您的瞭解，貴機關針對納入控制作業的項目是如何選擇控制重點及設計控制作業？

答：本機關納入內部控制制度的項目，其控制重點及控制作業是由業務承辦人寫出作業流程及控制重點之後，初期是逐項提報內控會議討論，依與會委員意

見修正，經過兩個年度的檢討後，目前是由業務承辦人及單位主管共同討論，若該內控項目為高風險項目，則另由內部稽核小組檢視控制重點與作業流程是否合宜。



問：您覺得目前設計內部控制制度的作法是否適當？

答：內部控制推動初期行政院訂頒的規定每年變動的幅度很大，我必須花費很多的時間重新研讀瞭解，才有辦法去教同仁怎麼做，尤其像內部控制制度裡有非常多的表單，還有流程圖等，必須花很多時間來教同仁繪製，後來相關表單簡化以後，已減輕很多工作負擔。

問：您覺得貴機關實施內部控制自行評估工作，是否有助於確認內部控制的有效性或落實程度？

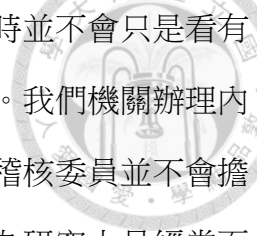
答：一般同仁多半把自行評估當做例行公事，抱著虛應故事的敷衍心態，因此我覺得它的效果非常有限，但我們都會提醒各單位自評結果自己要負責，因為整個機關是根據各單位評估結果，才去確認整體的內部控制落實與有效程度，就像做身體健康檢查，人的手腳等各個器官確認沒有問題後才會得出全身健康與否的結論。

問：依您的瞭解，貴機關執行內部稽核工作時，如何挑選稽核項目的？

答：我們的稽核計畫多半是擇定內部控制制度裡的作業項目，若近期有發生的風險事件或缺失會評估考量一併納入稽核項目。

問：那貴機關的內部稽核人員是如何進行稽核的？稽核項目如何選定？業務單位及管理階層是否認為內部稽核所提建議意見有助於業務推動或計畫目標的達成？

答：我們是將所屬 7 個所屬機關(四級機關)，連同本機關 8 個業務組一起統合辦理內部稽核工作，針對不同單位或機關的業務透過交叉稽核方式來執行查核，因此，會視稽核項目來進行選定內部稽核人員並以分組方式辦理稽核。由於我們的同仁多半是研究人員，也會進行職務的調動，被選定為內部稽核人員



的同仁都具有相當的資歷及專業素養，實際執行稽核工作時並不會只是看有沒有照著規定做，而是就實務作業如何精進給予建議意見。我們機關辦理內部稽核提供了不同機關（單位）間互相觀摩學習的機會，稽核委員並不會擔心影響日後業務互動的和諧性而怯於提出意見，可能是因為研究人員經常面對計畫審查，只要是對業務精進作為有幫助的意見，所提出的建議在稽核過程中與受查單位溝通獲得共識，對事不對人，受查單位通常會採納稽核建議，以精進相關業務。

問：您認為目前內部控制自行評估及內部稽核機制的作法是否適當？有無遭遇問題困難或其他的建議事項？

答：我認為建立同仁正確的觀念及認知很重要，如何讓同仁不要把內部控制工作當做例行公事，而是真正融入到日常的作業並加以落實，變成整個的機關的文化，我覺得我們機關還有努力的空間。

問：請問您對於推動內部控制工作上的無建議意見？

答：我本身是研究人員，具有技術專業背景，在機關內負責科技計畫管理及績效評估業務，從 100 年接辦本機關內部控制幕僚工作以來，逐步瞭解這個業務的重要性，但對我來說，因為負責的業務很多，內部控制只是兼辦工作的一部分，能夠投入的時間非常有限，倘若能有專責人員來負責這個業務，應該會做得更好。我覺得機關首長如果真的重視內部控制，就應該給予充足的資源及人力辦理此項業務，並且透過定期辦理聯繫會議或教育訓練課程，由討論中讓同仁更清楚了解內部控制的意義及其對機關的重要性，並加以落實，使業務更加精進。

問：您覺得簽署內部控制聲明書是否會提高機關首長對內部控制的重視？幫助機關維持內部控制的有效運作？

答：我覺得簽署內部控制聲明書是一個很好的機制，本機關會在今年第一次簽署

106 年度內部控制聲明書，我們特別選擇一個各單位主管都在的場合，由首長簽署，大家一起做見證，因為這代表各單位都要負責，首長是因為各單位自己確認內部控制沒問題，才能簽署聲明本機關內部控制是有效的。

問：您覺得影響貴機關內部控制有效運作的關鍵因素是什麼？

答：我認為機關的控制環境很重要，因為內部控制需要靠人去執行，如何讓全體同仁具備內部控制的觀念，並且形塑為機關文化的一部分，是影響內部控制有效運作的關鍵。

問：您覺得貴機關實施內部控制後，有沒有產生實質的影響或效益？例如對風險掌控或協助目標達成具有效果？

答：

- 1.剛辦內控業務的前二年，覺得必須要應付大量的文書作業（主要為設計內部控制制度），但實施幾年之後逐漸體會內控也是一種管理工具，如果掌握運用得宜，對於組織願景與目標及工作計畫的達成，確實有幫助。
- 2.由於本人也辦理機關研考與績效評估的業務，因此在做內部控制的風險評估時，會考慮要對應機關的整體層級與作業層級與績效目標結合，例如有些項目是影響機關施政重要的基礎，但是其績效表現有落後或不穩定的情形，藉由納入內部控制制度及進行稽核，可以更進一步檢視該項業務的工作流程與檢核點，了解問題癥結所在，究竟是控制重點需要修正，還是新進主辦人員對業務尚未熟悉，沒有依照標準作業流程辦理，再加以檢討改善。
- 3.此外，在年初進行滾動式風險評估時，也可以技巧性的將當年度重要的績效指標納入做為內控項目，由內部控制的作業程序、控制重點及流程圖協助同仁做出檢視業務標準作業流程，有時稽核過程會發現，業務承辦人員與稽核小組認為的控制重點不同，進而調整修正，也間接的協助機關達成年度 KPI 目標。



## 附錄二之六 深度訪談紀錄

訪談時間：106 年 6 月 29 日

訪談地點：某三級機關會議室

受訪者：某三級機關業管內部稽核幕僚作業承辦人(編號 C 1)

問：您覺得貴機關實施內部控制自行評估工作，是否有助於確認內部控制的有效性或落實程度？

答：我覺得自行評估機制在本機關的運作是沒有什麼太大問題，而且近年來本機關各單位自行評估結果多少也有發現一些缺失，這樣的機制對各單位來說還是有必要的，也能夠幫助自我檢查確認內部控制的落實程度。

問：依您的瞭解，貴機關執行內部稽核工作時，如何挑選稽核項目（稽核項目範圍或類型）？

答：本機關 103 至 105 年度的內部稽核項目主要以擇選內部控制制度的業務項目，另外，召集人也會視年度中的狀況，指定如審計部、監察院所提意見涉及內部控制缺失事項，辦理內部控制自行評估及內部稽核發現的缺失要加以改善的部分，還有針對原本年初風險評估沒有考慮到的重要業務項目去進行稽核。

問：那貴機關的內部稽核人員是如何進行稽核的？稽核所提建議意見內容是什麼？業務單位及管理階層是否認為這些建議有助於業務推動或計畫目標的達成？

答：

- 1.我們的稽核過程分為「書面稽核」及「現地稽核」兩種方式進行；「書面稽核」係由各受稽核單位依據內部控制制度規定事項，逐項備妥相關書面及簿冊資料，並進行業務簡報後，由稽核委員就書面資料逐項檢閱；另因本署所屬各大隊係屬外勤工作性質，部分稽核項目需至各大隊執勤場所進行「現地稽核」，以瞭解實際各單位之執勤狀況，發現可能之缺失及問題。

2.各場次稽核作業完成後，立即召開該場次之稽核檢討會議，由各稽核委員提出稽核所見之缺失及建議事項，並請受稽核單位立即回應，屬可立即改善之事項，即請受稽核單位立即改進，無法立即改善者，記錄列管後由受稽核單位如期改善。

問：貴機關的內部稽核工作，是採任務編組來執行，這些要稽核人員的組成是固定成員嗎？

答：本機關是由由各業務單位遴派簡任層級以上人員、稽核評估職能單位遴派科長層級人員擔任稽核委員，至本署各業務單位進行稽核，由稽核委員抽籤決定稽核項目。

問：這些人員有沒有反映在執行稽核工作上有面臨什麼樣的困難或問題？例如稽核專業的問題？

答：本機關對各層級同仁是有定期職務輪調的機制，目前本機關稽核人員主要由指派業務單位的簡任層級人員來擔任，在本機關多已具備相當的職務歷練，並對相關業務具有一定程度的熟稔度，因此他們來執行稽核工作其實並不會有太大困難，而且我個人感覺由不同專業背景人員來執行稽核工作，比較能跳脫主觀本位思維，透過不同的角度來檢視有時候反而能夠看出問題，甚至提出一些更有助於精進業務的建議。

問：您認為目前內部控制自行評估及內部稽核機制的作法是否適當？有無遭遇問題困難或其他的建議事項？

答：我認為自行評估及內部稽核機制，對本機關而言，操作上並沒有什麼困難，尤其本機關所屬單位很多，自行評估由各業管單位做好自主檢查是有必要的，再透過內部稽核以第三方較為客觀的立場來協助確認自評的落實到位情形，比較能夠發現相關缺失或提出精進業務的建議。

問：您覺得簽署內部控制聲明書是否會提高機關首長對內部控制的重視？以及幫助機關維持內部控制的有效運作？

答：我覺得由機關首長簽署內部控制聲明書，以表示對機關內部控制負責，會促使首長去了解及重視機關的內部控制運作情形，如果首長認同及支持，自然會影響同仁去注意避免發生內部控制違失，進而有助於提升內部控制有效性。

問：您覺得影響貴機關簽署有效聲明的關鍵因素？

答：我認為最關鍵的是人員有沒有澈底落實，即便機關的內部控制機制訂的多麼嚴密，相關人員如果沒有真正落實執行，也沒辦法使機關內部控制有效運作，所以我覺得控制環境是非常重要的。至於要促使同仁落實內部控制，如果能結合考績及獎懲制度應該是有幫助的。以本機關來看，除了將內部稽核評核各業管單位內部控制實施情形分數，列為本機關各單位年終團體績效評比項目之一（占本機關各單位年終團體績效評核成績之比率為 20%）外，對於同仁辦理內部控制及內部稽核具有績效者也會給予行政獎勵（在本機關對同仁的獎懲規定均有明文規範）。

問：你覺得貴機關實施內部控制後，有沒有產生實質效益？例如對於辨識及降低風險，以及協助機關施政目標達成是否有效果？

答：

- 1.我覺得不管是從內部控制制度加強控管不可容忍的風險，一直到自評內稽也會發現問題去進行檢討改善，對於本機關辨識及降低風險，以及達成施政目標當然會是有一定程度的效益的，尤其以本機關屬第一線的執行機關，控管風險是非常重要的，而且必須要更為周全的。
- 2.至於這個效果或效益有多大，同仁的反映則見人見智，有人認為本來機關就有的 SOP 再加上內部控制是雙重保障，不認同的就把內部控制看做是疊床架屋，另外也有同仁反映，內部控制整套作業做下來做了很多，雖然有發現缺失去進行檢討改善，確實是有效益的，並沒有錯，但投入的成本與所獲得的效益似乎不符比例原則。



## 附錄二之七 深度訪談紀錄



訪談時間：107 年 1 月 23 日下午 15 時至 16 時

訪談地點：○○機關主計室主任辦公室

受訪者：曾擔任某三級機關及二級部會內部控制幕僚單位主管(編號 C 2)

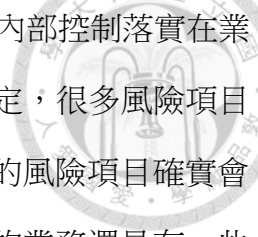
問：貴機關在選定相關業務納入內部控制制度之作業項目時，風險評估辦理情形為何？您覺得透過這個評估風險的程序是否能夠協助辨識並掌握可能影響貴機關推動重要政策或施政計畫之主要風險？

答：我在 I 機關服務的經驗是，如果有發生問題就會反映到內部控制小組會議上去檢討，據以訂定相關控制機制，後來我調到它的上級機關○○部任職時，就發現因為它所負責的業務是以政策的規劃制定為主，雖然他們有去做風險評估，但在檢討要不要訂定控制作業時，就會覺得這些風險項目是政策制定衍生的風險，不適合透過內部控制來處理，舉例來說，部裡面很多政策攸關民眾的權益，民眾的抗爭多在政策本身，因此對於他們來說，內部控制相對來說比較沒辦法協助處理這類政策制訂的風險。

問：依您的瞭解，貴機關針對納入控制作業的項目是如何選擇控制重點及設計控制作業？

答：基本上業務單位所訂控制作業內容是否合理，幕僚單位不一定能判斷其合理性，像 I 機關是透過內部稽核的反饋機制，亦即由內部稽核去檢視業務單位所訂控制作業是否與實際作業流程相符，以及控制機制的合理性，至於○○部內部稽核比較著重在制度面設計的有效性，兩種方式不同，其中 I 機關是採取實地稽核，○○部則是透過召開會議的方式，由業務單位提供書面資料來做查核，並透過外部專家學者提供專業意見，是可以去檢視業務單位所訂控制重點的有效性的。

問：依您的瞭解，你覺得是否能達到上述目標？



答：I 機關的工作性質是第一線執行機關，相對來說比較容易把內部控制落在業務上，但它的上級主管機關○○部則主要負責政策規劃制定，很多風險項目是無法透過內部控制來處理，但如果有納入內部控制制度的風險項目確實會將相關控管機制（作業）控管得更為細緻嚴密。其實部裡的業務還是有一些比較庶務性的工作，例如○○司管理的○○資料庫，存有全國民眾的個資，如何保護資料的安全，透過內部控制檢討哪個環節可以再做加強，做更好的把關，另外，○○司監督地方政府○○問題，之前大多透過書面報表來控管，後來納入業務考核作為核定補助款的標準，所以透過內部控制確實有助於精進這些業務，只不過部裡的主要風險比較偏向政策面，這類的風險是無法透過內部控制來加以控管的。

問：您覺得目前設計內部控制制度的作法是否適當？有無相關建議意見？

答：目前的作法已經簡化很多了，但同仁的觀念還是不夠清楚，因此我認為教育訓練不應該只是透過內部控制系統來辦理，應該列入公務人員基本訓練，尤機關業務能不能順利推動，必須仰賴內部控制，所有公務員都應該對內部控制有基本的認知及瞭解。

問：您覺得貴機關實施內部控制自行評估工作是否有助於確認內部控制的有效性或落實程度？

答：照我參與觀察的經驗，我覺得自行評估大多數是沒有落實辦理，同仁通常都是勾選符合，因為沒有人會自己坦誠沒有做好，有點矛盾，如果自己評沒做好，那人家也會質疑你為什麼不做好，而且我們每年只做一次或頂多兩次自評，不容易評出機關內部控制真實的狀況，但像我們機關辦理採購作業時，總務單位會請業務單位做檢核表（check list），每個案件都要做檢核，由於業務單位不是經常辦理採購作業，程序和應備文件是否完整齊全，可能容易有疏漏的地方，因此他們會配合其他（總務）單位的內部控制作業落實去做檢核，反而對於自己業管的業務，通常不會認為會有什麼疏漏，再加上自評因



為很久才做一次，多半就會憑印象去勾選，認為沒有什麼問題，因此自行評估的效果及可靠度就比較薄弱。

問：依您的瞭解，貴機關執行內部稽核工作時，如何挑選稽核項目？稽核項目範圍為何？稽核所提出的意見是不是對業務推動有助益？

答：稽核項目怎麼選定是由秘書單位負責，我不清楚，但以我實際參與稽核的經驗，只要提出稽核建議項目通常受查單位會採納並列管追蹤其改善辦理情形，一般而言，稽核當下會與受查單位溝通，一旦提出建議意見並提會討論通過後，受查單位都會參採意見進行處理。像我個人會去看受查單位做的控制作業是不是針對所要管控的風險來設計，也就是控制機制能否有效管控風險，有沒有照所訂的控制重點去執行，不會只侷限於執行面的遵循落實情形。像部裡面雖然以召開會議方式進行稽核，但因為有邀集外部專家學者參與，他們比較會針對機制的有效性來探討並提出建議意見。

問：您認為目前內部控制自行評估及內部稽核機制的作法是否適當？有無遭遇問題困難或其他的建議事項？

答：

1. 我認為目前內部控制自行評估作業大多數同仁沒有落實辦理，效果其實不大，如果同仁都是只是去勾選符合的話，是不是有必要多這一道程序，至於政府內部稽核作法雖然沒辦法與民間獨立內稽單位相比，仍有它一定的效果在，但以目前沒有獨立內部稽核部門的情況下，不管是誰來做，都是額外的工作負擔，而且透過任編的方式來做，實際上很多由研考擔任幕僚作業的作法是先發出去給各單位寫報告收回後再去查核，受限於人力、時間及能力，稽核範圍及深度恐怕不足，即使找其他單位同仁或外部專家擔任稽核委員，對業務的瞭解亦有限，能否達到稽核的目的，值得商榷。
2. 另外，各機關內部控制制度建立以後，到底每年有沒有多大的改變，我覺得可以去觀察，從制度訂定完成後這 3、4 年變動的幅度有多少，就○○部來

說，好像沒有再更新什麼東西，對於滾動檢討出來新的風險項目，業務單位很多都會說是政策面的風險，或者滾推結果雖然風險降低了，但基於重要性還是維持納入制度，因此制度就不會有什麼實質的變動或修正。

3.基本上我還是覺得是同仁認知不夠的問題，很多同仁會認為內部控制就是管考工作，做做樣子，虛應故事，沒有把真正的精神做出來，因此我覺得內部控制應該是屬於文化或基底的東西，如果只是把它當做一個工作在做，就沒辦法發揮它應有的效益。I 機關在行政院推動強化內部控制工作時，就有訂定內規要求所有同仁每年都要上 2 小時內部控制課程，後來也把內部稽核考核結果納為內部單位工作績效評核指標之一，供作各單位年終考績考列甲等比率之參考，顯示內部控制推動的力度和作法，可能會隨著機關首長的重視程度不同而有所差異。

問：您覺得簽署內部控制聲明書是否會提高機關首長對內部控制的重視？或幫助機關維持內部控制的有效運作？

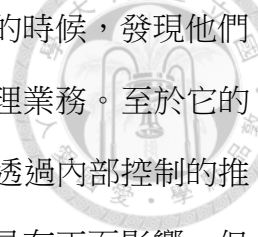
答：我覺得不容易，下面同仁及單位簽呈上來，首長頂多也只能再與承辦單位確認後簽名，其實我覺得很多首長把內部控制聲明書當做公文書來簽名，這牽涉到首長認知的問題。像我現在任職的機關，跟首長報告後，首長就說既然這是政府既定的政策，我們就照規定來做。所以我猜想可能很多首長也是同樣的態度。

問：您覺得影響貴機關內部控制有效運作的關鍵因素是什麼？

答：其實我認為政府部門要推動內部控制本來就比較難，我們不像民間企業將本求利，有明確的績效目標，政府的施政目標不容易量化，績效考核標準不容易訂定，歸結來說，還是同仁的觀念，認不認同內部控制的重要性，控制環境是影響內部控制有效運作的關鍵要素。

問：你覺得機關這幾年來實施內部控制，有沒有對機關產生實質的影響？

答：對於 I 機關來說，我覺得影響很大，至少內部控制幫助它們把制度建立起來，



督促他們去檢視改善自己的業務，包括我們自己去做內稽的時候，發現他們開始會思考運用所建立的資訊系統產製的管理性報表去管理業務。至於它的上級機關○○部來說，像他們的資料庫都在○○系統裡，透過內部控制的推動把資安的內部控制機制補強，或許做得不夠到位，但還是有正面影響。但是在行政院退場（行政院內部控制推動及督導小組裁撤）之後，回歸由各機關自主管理，到底各機關有沒有實質繼續推動，大家會不會不了了之，恐怕是值得存疑。另外，以前○○部配合行政院強化內部控制實施方案規定，每年會針對所屬機關內部控制制度落實情形進行實地督導，由主任秘書帶隊，實地去所屬機關看，抽一些案子來看，但現在是不是有繼續做，就不得而知了。



## 附錄二之八 深度訪談紀錄

訪談時間：106 年 6 月 29 日 15 時 30 分至 16 時 30 分

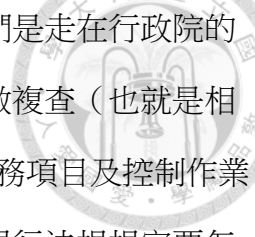
訪談地點：某三級機關首長辦公室

受訪者：某三級機關業務首長（已退休）(編號 C 3)

問：可否先請您談談貴機關內部控制推動的情況？

答：

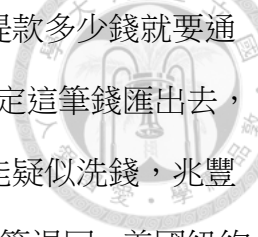
1. 我的看法是內部控制如果長官沒有重視的話，是很難推動的。主計工作是處理例行性的預決算編製、經費審核及控管，以及會計事務處理等，所以主計人員透過你們一條鞭的系統定期輪調指派新的主辦人員來我們機關服務，我們都不擔心，因為他們只要照主計業務的標準作業流程（SOP）來做就可以了，但坦白說在機關裡運作上比較容易出錯的都是業務的部分，尤其我們 I 機關業務單位的人員有的流動率很高，而且有些所屬機關（單位）的業務性質迥異，例如服務站是在審理民眾申請居留或定居以及入出國（境）證照申請等案件，至於專勤隊就在抓逾期居留的脫逃外勞等，而這些不同專業所關注的面向也會有所差異，前者注重的是軟實力，後者則是硬實力，所以我們的同仁如果調到不同性質的機關（單位）服務，就要重新學習，所以我們很在意同仁一些業務操作上該注意的程序及步驟，在沒有實施內部控制之前，我就要求同仁要做標準作業流程，讓大家來依照辦理，通常 SOP 公布以後，原來已在職服務的同仁只會針對 SOP 哪裡有修正的地方去加以注意，新進人員比較不知道作業流程的重點，容易出錯，而這些比較容易出錯就是所謂的風險因子，就必須訂定內部控制的文件來加以控管。
2. 本機關要訂內部控制制度之初，我們先是要求每個單位至少提出 3 個項目來擬訂業務程序及控制重點，各單位其實一開始都不知道要怎麼做，我們的幕僚單位很用心，就輔導大家要注意找出風險因子及查核點在哪裡，必須把這兩個部分具體列明，透過開會討論確認通過，第一版制度的內容大概 30 多項，



我們第一版制度就這樣建立起來了。以我們機關來看，我們是走在行政院的规定前頭，我們在這個制度訂出來以後，我們就主動要去做複查（也就是相關規定所稱的内部稽核），檢視這些納入内部控制制度的業務項目及控制作業的合理性。坦白說很多單位是用依樣畫葫蘆的態度，反正現行法規規定要怎麼做，他們就照著規定去擬定納入内部控制制度的業務項目及控制作業。

3.但是就有一次我們在檢討納入内部控制制度的控制作業的時候，就發現本機關台北服務站電子簽收費的作業流程有點問題，並且透過檢討把作業流程做了改變，這麼一改，我們機關的績效就跟著來了，這個案例主要就是 100 年開放陸客自由行，這些自由行的遊客連同團客的部分，本來我們是有電子及紙本兩種收件方式，後來我們就都改成電子簽方式，而這種方式的改變，我們就省了很多人力和紙本。最主要還有收受申請入境簽證問題，電子簽收費的方式，團客的部分是由旅行社送件，我們是請旅行社用線上繳費（金融卡信用卡），收據(第一聯)也是由旅行社自己上網列印或查詢即可，問題就是我們的同仁所訂的作業流程，雖然是電子簽還是照著原本紙本作業模式，是要繼續印第二、三聯，在內部檢討會議時，我就要求同仁發函報請審計部同意不必印，改以送清冊（或媒體檔）的方式來代替，後來就連我們臨櫃收件的部分，我們也都不再印第二、三聯了，一併比照辦理，若以我們開放陸客的高峰期時，平均我們每天要處理 1 萬件的申請案件，所節省的經費是相當可觀的，而且我們也減少了本署同仁收受保管現金的風險，而這個案例就是我們實際在推動内部控制過程中，運用資訊系統來檢討改善既有作業的績效，因為我們沒有透過内部控制進行檢討，我們也不會去發現這個可以加以改善精進的地方。

4.另外從去年兆豐銀行被美國重罰 1.8 億美元的案例來看，也是内部控制沒有做好所造成的，而且這事件造成當時兆豐銀行的總經理下台，到底是什麼原因他們會下台，其實原因很簡單，從媒體報導整個案件的經過，就是因為美國

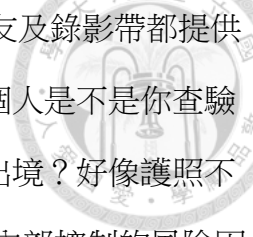


很在意洗錢，我們國家也在防制洗錢，防制洗錢的規定是提款多少錢就要通報。美國政府相關規定有明訂超過 50 萬就要通報，美國規定這筆錢匯出去，如果對方沒有收到退回來，你就要申報，這很簡單，這可能疑似洗錢，兆豐銀行美國紐約分行被處罰，主要就是匯了一萬多筆，有 100 筆退回，美國紐約的金融服務所就來查帳，查到裡面有 70 筆沒有申報，美國紐約金融所請兆豐銀行說明為什麼沒有申報，兆豐銀行回答這又沒有洗錢為什麼要申報？我們講我們的理由，但是人家規定很單純，有退回就要申報，所以就被重罰 1.8 億美元，由此可見櫃台人員沒有完全遵照 SOP 去做。

5.後來檢討起來就是這麼單純的案件，自由時報就是查兆豐銀行的網站裡面，就是有一張內部控制聲明書，總經理簽名有效，當然要去填這張內部控制聲明書一定是有效，如果沒有效何必去聲明，所以就說螺絲鬆掉了，其實就是沒有照內部控制制度走，被罰了總是得亡羊補牢，要教育員工，所以就編列一千多萬做宣導的工作，還是要遵守法律的規範，內部控制照做就沒有錯，沒有照做，就讓銀行蒙受重大損失。

6.我還要講一個之前本機關在推動內部控制過程中發生的案件，就是林 OO 拿他人護照冒名頂替出境的案件，當時本機關台北市服務站提到有一個叫邱 O 申報護照遺失，但清查後發現人已出境，這本護照已被拿出去，就把這個案件交給國境大隊清查，就去調出境的錄影帶，出境時查驗台都有錄影，查到的出境日期是 2012 年 8 月 14 日，報案時間是 10 月，是在他平安出境回英國後才報案，當時立法院正在審查本署 102 年度的預算，我們就開始做危機控管，我們就去清查，清查兩樣東西，一個是護照丟掉的邱 O 和林 OO 的關係，另外還有我們署裡負責查驗的那位同仁與林克穎的關係，就不定是他拿錢放人也說不定，危機控管主要抱著不曉得我們還是有時間和他慢慢耗，到了 11 月的時候，我們就知道法院要判林 OO 要民事賠償，這一判記者一定會去問林 OO 要不要賠？我們就去告訴檢察官林 OO 已經跑掉了，我們現在要申請機

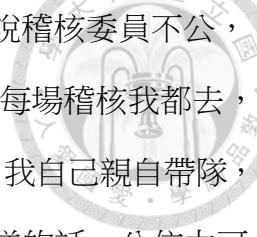




票，我們已經查到邱 O 和他是主僱的關係，也查到他女朋友及錄影帶都提供給檢察官看，檢察官就放錄影帶給那位查驗同仁看，問這個人是不是你查驗出境的，他說是，檢察官問他查驗結果為什麼會同意讓他出境？好像護照不是他的。我們的同仁回答說，他對人臉的辨識很薄弱(這是內部控制的風險因子)，那天林 OO 有化妝，他原本是白人就塗黑偽裝成黑人，既然是這樣的話，對我們的查驗員要加強訓練，訓練到底有沒有效也不曉得，就開始要測試，規定每個分隊長一個星期要測試 1 次，隊長兩星期測試 1 次，大隊長一個月要測試 1 次，測試就是用兩個姐妹同時要出國，就互換護照走不同的查驗台，有的就發現護照和本人不同，有的還是給她過關，我們去做稽核的時候，風險因子就是人臉的辨識，查核點就是分隊長有沒有照規定測試，隊長有沒有照規定測試，大隊長有沒有照規定測試，有測試就有紀錄，就從那時候(2012 年 11 月)到現在，就沒有再發生冒名頂替出境的事件。

7.內部控制聲明書是今年簽去年做的內部控制有沒有效，簽了就表示去年做了都沒有問題，就跟社會大眾公布確實有照內部控制的文件來執行，執行起來是有效，簽聲明書是你叫我簽我就簽，但有沒有效是另一回事，因為要上傳網站對外公開，你來檢查如果沒有簽，就不能得獎了。承辦單位簽上來，我們就請內部控制召集人簽名，內部稽核召集人簽名，首長簽名，但我今年就不是這樣做，2017 年簽署 2016 年度的內部控制聲明書時，我就利用機關的擴大會報場合，當場簽給同仁看，我們做的是有效的，請大家一起做見證。

8.內部稽核的部份，我們機關很重要的作法是每年要去稽核的時候都要事先訂定計畫，稽核委員是當場抽籤的，一個項目三個委員進行稽核。我們先指定每個組室的副主管當委員，去稽核的時候，第一個先排表，我們共有 12 個委員，但是稽核哪些項目他不知道，是當場用抽籤決定的。另外，我們機關內部控制實施情形，是和各單位年終考績績效評核做連結的。本機關的團體績效評核標準，其中內部稽核的分數佔 20%，其他機關恐怕沒有這樣做。所以我們的同仁一個



會很認真的在做，第二個會斤斤計較，因為怕分數輸人家就說稽核委員不公，所以就以抽籤決定。稽核召集人是由首長負責，我當副首長時每場稽核我都去，我們規定每年9月到10月這二個月，對每個單位全面做稽核。我自己親自帶隊，同仁才會認真，如果只是由負責內稽幕僚作業的單位主管帶隊的話，公信力可能不夠，所以我認為身為內稽召集人一定要親自帶隊，長官重視很重要，長官如果不重視，一天到晚就會有糾紛，每個場次稽核工作結束的時候，就要馬上要開檢討會，分數一定要當場打出來，絕對不允許明天再交卷，今天分數打完以後才能散會，開檢討會時會就稽核發現的優缺點、建議事項進行討論，之後所有場次稽核檢討會開完後，還要再開總檢討會，把成績計算出來公布，同時把稽核結果發文給所有單位，他們就知道自己的排名落在哪裡。至於需要列入明年再稽核的，我們就會繼續追蹤，這就是我們整套作業。

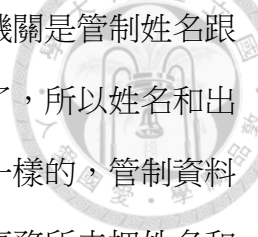
9.另外，我們的作法是請每個單位的副主管一定要根據我們要稽核的項目，自己再做個初步的預檢，因為我們去會選擇抽籤選擇一個單位，但還沒去之前，預檢是每個單位都要做，不然如果只說檢查哪個，就只把哪個做好。另外，我們去做稽核也不可能所有的業務都看。尤其我們的所屬單位這麼多，專勤隊、服務站，去也不大可能大大小小所有的都去。我們機關內部稽核在準備出去以前，我們會召開稽核行前會議，規定在抽籤以前預檢要完成。

問：預檢完的東西再去做確認，預檢是自己看自己。以您過去實際帶隊執行內部稽核的經驗，是需要先自我檢查嗎？

答：是的，我們機關去執行內部稽核時就要看預檢的情形，剛好可以去確認預檢的情況是不是真的有落實。

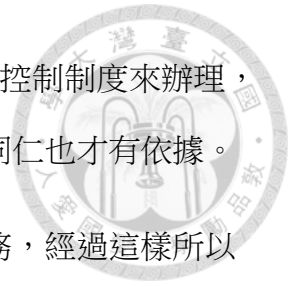
問：貴機關實施內部控制這幾年來，對於掌握和管控風險，以您的感覺有沒有實質的效果？

答：我個人覺得是有效果的。我舉兩個例子來說明，這些都是今年才發生，而且



是媒體報導的真實案例。第一個是有個被管制的對象，本機關是管制姓名跟出生年月日，另一組叫統一證號，因為同名同姓的人太多了，所以姓名和出生年月日如果一樣，管制資料就會跳出來，如果統一證號一樣的，管制資料就會跳出來。新北板橋這裡有一個管制對象，他就到戶政事務所去把姓名和身分證字號兩個同時改。改了之後，我們的通報機制太慢了，他隔天就去辦護照，再隔天就出去了，兩天而已。因為外交部他有可以交錢急件的方式。我們在檢討這個案件的時候，戶政系統是隔天就給我們這個人變更姓名統一證號的名單，我們資訊組是四天以後才去印出來給我們管制科，管制科一查就發現是被管制者，就直接把新名字管制，但沒有去查人有沒有出去。今天人如果出去了，他回來我們就可以把他攔下來，因為沒有去查，出去又回來，被檢察官捉到，檢察官問他不是被管制怎麼能出境？記者曉得了就來問，同仁去查原來是時間差。既然是有疏漏，這個就要透過內部控制加以改正，第一個當天戶政系統傳真資料過來，當天資訊組就得印資料給管制科，管制科查這個人，如果有管制資料就要查有沒有出去？沒有出去管制就好了，有出去就要在入境時攔下來。這就是內部控制新的控管點，但如果沒有做內部控制的時候，它還是用現在的方式，四天以後才給你名單，有內部控制訂了之後就照內部控制去做，當天就要給資料。

另一個例子是在國境闖關的案例，之前就發生過有精神障礙疾病的美國人，一般我們正常人在入境櫃檯就是排隊，但這個人就亂鑽，被他鑽進來之後，結果那個人是過境，航空公司說這人為什麼沒有上飛機？航空警察局就去找，結果找到了，我們就去查原因，就調錄影帶看，這個人利用人家在排隊的時候鑽進來。既然是這樣就是有疏忽，那要怎麼去防止再次發生？所以就變成你要看每一個通關的有沒有照順序，不能讓他提前擠在一起。另外我們還要有第二個同仁在旁邊看，看這些人有沒有沒有查驗就闖過來的。而且我們還規定，今年發生這個案子，今年的稽核就要去看有沒有照做。現在機關



訂有內部控制制度（文件）的時候，同仁們就可以依照內部控制制度來辦理，白紙黑字，如果同仁沒有照控制程序及重點做，我要處分同仁也才有依據。

問：您覺得因為人流及入出境等管理，都是貴機關很重要的業務，經過這樣所以這幾年透過內部控制的強化，對機關的目標達成是有幫助的嗎？

答：

- 1.至少前面我提過曾經發生的缺失，沒有再發生。以我們機關重要施政目標之一是國境的安全管理，當然申請案的部分不能有錯，要建立優化的審查制度。另一個是善用資訊科技，用土方法已經不合時宜了，第一個做內部控制發現有些可以用電腦來取代，可以省很多錢。
- 2.透過內部控制去控管風險確實是有幫助的。其實內部控制的項目不是寫一堆文件，如果再寫文件的話，會增加負擔。只是把現在的規定把它化成找出風險因子和控制（查核）重點。另外我們機關還有一個問題主要是新手上路很多，像國境大隊，現在流動率很高，職務代理和約僱的比正職還多，約僱的佔 20%，我們一直提心吊膽。但有這內部控制這東西，就告訴他們風險因子在哪裡，所以國境那邊有列出九大風險因子去防範。

問：這幾年這樣檢討，依貴機關內部控制制度項目及重要的風險因子查核點，透過這些查核點，到目前為止這部分設計的檢查點，有它的效果嗎？

答：對，沒錯！

問：您剛有講內稽也很認真的去幫忙查。有些查核點當初也許一開始同仁在訂的時候，不是那麼，透過風險事件的發生或內稽實地去查核之後做一些改善，以目前來看貴機關這些對風險因子的重要查核點，您也是覺得應該是有它的控管效果？

答：是，沒錯。



問：就您觀察，同仁對於要作好內部控制的這個目的，他們的瞭解或是反映在他日常工作的作業上，您認為透過這樣推內部控制，他們有沒有更瞭解？處理應變的能力或態度作法有沒有一些改變？

答：其實我們沒有增加同仁的負擔，除了寫文件以外。因為我們主要是防範之前曾經發生的缺失事件再次發生，如果沒有做內部控制也是要改，有內部控制表示這是有制度的。在同仁來說，今天為什麼會出錯要告訴對方。像改名字的案例，4天才給資料就會有空窗時間，這個漏洞就得把它補起來，把4天改成當天就給資料，4天和當天都是做1次沒有差別。所以對同仁來說，這本來就是防堵錯誤再次發生，這東西對他有好處，你再發生看看，再發生就會被處分，今天把它堵起來就不會再發生，同仁也就不會被處分了。

問：同仁透過這幾年實施下來，他們對於這個敏感度或內部控制的部分要怎樣落實到日常的業務上，應該是有更融入去思考這些風險嗎？

答：我們的內部控制跟我們的業務是相結合的，這個沒問題。就像兆豐的案例，只要退回來通報就沒事，何必去講理由幹什麼。他也沒有要你去做判斷，只是說退回來就通報，不是就有洗錢的嫌疑才通報，人家沒有這樣的規定。這幾個項目，就是一定要通報，如此而已。

問：您覺得要讓機關內部控制能持續有效的運作，最關鍵的因素是什麼？

答：最關鍵在首長重不重視，首長如果重視，底下的人就會重視，如果首長認為沒關係，那就隨便做就好了。過幾天內部控制會議也不開了，內部稽核也不做，一定是這樣子的。首長如果重視的話，該開會、該上課、該稽核、承辦人就會按照既定程序去做，內部控制的召集人，內稽的召集人如果不帶隊的話，就會不了了之。

問：您覺得簽聲明書會不會讓首長更重視？

答：如果首長不重視，有就會怕怕的，簽這聲明書要做什麼？有些就簽呀！以這聲明書來講，行政院主計總處給我們的樣本來說，去年7月接任的，去年7月之前的不算，去年7月之後的才算，有這一段你可回去看(我知道)，我們把那段刪掉。雖然我是7月接任的，以前的我們還是承認有效，因為我懂，以前我當內部控制召集人，當內稽召集人，都一直在做，所以免除以前的那一段刪掉。

問：所以您的意思是說，因為在您的帶領之下，首長重視，同仁就會感受覺得這個是很重要的，也真的對業務影響很重大。不管是簽聲明書或是整個內部控制的落實，其實不見得要透過那張聲明書，而是首長本身的態度，以身作則，是影響整個機關。

答：這個沒有錯！如果光靠一個自主管理大家自己簽，自己上傳網站，因為網站對外有公開，效果還是有限。所以我的建議要是就內部控制實施情形加以評核。我們機關有個很重要的機制就是把內稽的評核分數和考績結合在一起，我覺得這是影響同仁及各單位主管重視的關鍵因素。



## 附錄二之九 深度訪談紀錄

訪談時間：106 年 6 月 21 日上午 11 時至 12 時

訪談地點：某四級機關會議室

受訪者：某四級機關管內部控制及內部稽核幕僚作業承辦人(編號 D 1)

問：貴機關在選定相關業務納入內部控制制度之作業項目時，是否辦理風險評估？

辦理方式為何？

答：我們請各科室去初步篩選出容易出現問題的業務項目，再彙整提報本機關內控小組會議來做討論，決定哪些才是真正屬於需要特別控管或注意的風險項目（比較容易發生狀況或需要強化橫向聯繫的業務），例如自殺、脫逃、暴行、緊急外醫等，最後確定納入內控制度的項目。

問：您覺得透過這個評估風險的程序是否能夠協助辨識並掌握可能影響貴機關推動重要政策或施政計畫之主要風險？

答：在實施內控之前，我們機關其實本來就有針對高風險項目，都有訂定標準作業流程，或由上級三級機關訂定相關的規範，要求本機關（四級機關）來據以執行。因此本機關業務之屬性是以管理收容人為重心，本來就是高度管制型態的機關，根據實務經驗及配合修正之法令規定來思考擬訂管控機制，所以本機關的控管機制原本就有思考評估可能發生的問題（風險）去才擬訂相關的防範或處置措施作為，就我個人的感覺，對本機關來說，這樣的步驟或作法並沒有多大的改變。

問：依您的瞭解，貴機關針對納入控制作業的項目是如何選擇控制重點及設計控制作業？

答：就我們的實務作業來說，我們納入內部控制制度的業務項目控制重點，大概都是每天在填寫的簿冊資料的記載事項來擬訂，或是針對長官特別提示的重

點、法令規定以及實務處理上遇到的問題。以本機關處理收容人的緊急外醫為例，都會透過書面紀錄（即簿冊資料）詳細記載相關的處置作為，特別是針對容易未來可能容易發生糾紛的步驟，都會列為控制重點。



問：依您的瞭解，針對已經發現問題或發生缺失的業務，貴機關是否會重新檢討評估該項業務的內控制度或作業規範？

答：我們曾經發生被告脫逃未遂事件，就有針對此事件去做檢討，包括為什麼發生被告脫逃的原因、該被告脫逃的地點及路線等，檢視評估必須做加強的部分，甚至還擴展至整個機關的全盤檢討，針對可能會讓收容人有脫逃機會的部分再去做補強，並且加強機關同仁教育訓練及宣導，還有平日的演練，讓同仁實際演練如果發生此種事件要如何處理等。

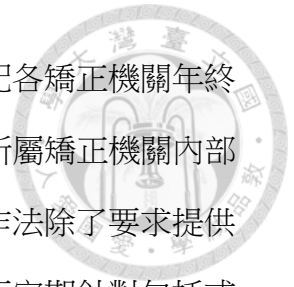
問：你們檢討此一事件的過程中，是否有針對造成這個事件發生的成因，到底在控制作業(制度面)或人員執行兩個面向如何去檢討改善嗎？涉及制度面的部分，有去增加有關的控管機制(或控制重點)嗎？

答：這個項目原本就有納入內控制度，我們針對此一事件，我們確實有就防範此種風險事件再度發生進行檢討改善，包括事件發生前原本的控管機制（包括軟硬體），以及事件發生時同仁有無及時通報，外圍支援的人有沒有及時支援等，都有做全盤的檢視，事實上受限於本監的戒護人力，同仁往往面臨一個人同時需戒護多名收容人的情形，而且收容人的管理本來就相對不容易，我們其實是透過加強同仁平日的演練、以及硬體（監視等設備）的補強，或針對比較容易出問題的勤務來增加戒護人力等措施來改善因應。就像一般監所常面臨收容人自殺防範的處理也是如此。因此我們都會針對機制面及執行面都有進行檢討並予以改善。

問：您覺得目前設計內部控制制度的作法是否適當？有無相關建議意見？

答：我常接到同仁反映的是我們原本的管控機制（包括書面的簿冊資料）已經夠多了，況且即使做了內控也無法百分之百保證就一定不會發生缺失，上級機





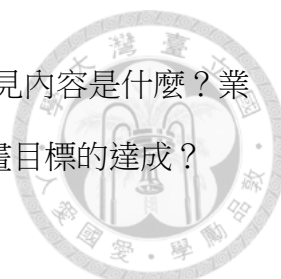
關本來就對我們所屬矯正機關訂有業務評鑑機制，作為分配各矯正機關年終考績比例之依據，而這些機制的考核範圍其實已經有涵蓋所屬矯正機關內部控制的實施狀況，考核面向甚至比內部控制來得廣，考核作法除了要求提供書面資料外，也會包括實地的查核。另外，上級機關也會不定期針對包括戒護安全等業務進行實地督導（包括首長實地訪視等）的情形，這些林林總總的不同考核作業下，同仁會認為這個設計內部控制制度的作法對他們來講是增加文書作業及工作負擔。

問：您覺得貴機關實施內部控制自行評估工作，是否有助於確認內部控制的有效性或落實程度？

答：我覺得自行評估機制還是有一定的程度效果，就像我們平日業務會有很多橫向聯繫的部份，例如出納與會計業務，還有收容人外醫的作業，也會涉及不同科室間的橫向聯繫，我們的處置作為都已透過書面記錄在相關簿冊資料，當然透過自行評估作業，或多或少讓同仁有再做自己再做確認是否有落實執行相關控制作業的效果，但有些平日業務較為繁重的科室，包括戒護科及總務科平日累積的簿冊資料已相當龐大（甚至可能有達到數百本之多），我個人在處理這個自評作業時，通常所面臨的困難，就是接到同仁的抱怨反應。

問：依您的瞭解，貴機關執行內部稽核工作時，如何挑選稽核項目？稽核項目範圍為何？

答：我們的稽核計畫會評估考量近期有發生的風險事件或缺失，再就所有風險項目的風險值進行排序，以往已進行過稽核的業務等再做初步項目的擇定，並且透過本機關內部稽核會議來討論決定的。舉例來說，近期有發生的風險事件（如前面所提到的被告脫逃的案件），本機關就有將脫逃預防與脫逃事故處置作業納入 105 年度內部稽核項目；另外，針對納入內部控制制度風險比較高的作業項目，例如去年甫發生颱風造成本機關發生高壓電力供電系統故障，所以我們也有就這個部分應變作業去進行稽核。



問：那貴機關的內部稽核人員是如何進行稽核的？稽核建議意見內容是什麼？業務單位及管理階層是否認為這些建議有助於業務推動或計畫目標的達成？

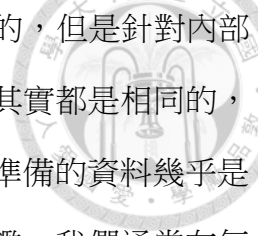
答：

- 1.本機關都是由科室主管來擔任稽核人員，我們矯正機關訂有同仁定期輪調機制，因此，我們的科室主管通常都已經過不同的職務歷練，因此，稽核工作的分派都有考量稽核人員過去的工作歷練，而且稽核人員都能勝任所負責稽核業務，稽核範圍除了就自評結果再去檢查外，也會去確認各項作業的實際操作情形，是否依照內部控制制度所訂的流程及控制重點落實執行。舉例來說，以前面所提的脫逃預防與脫逃事故處置作業，稽核人員也會就發生風險事件後所增加強之控管機制或改善措施是否有確實辦理，加以確認。
- 2.本機關內部稽核所提出的建議，都會簽陳長官送給相關業務單位採納辦理，後續也會追蹤其處理情形。此外，本機關首長都相當重視，並且會在相關會議場合詢問相關業務單位主管確認內部稽核所提建議的辦理情形。
- 3.本機關的稽核項目除了擇選列入內部控制制度的作業項目外，還有近期發生的風險事件所涉及的業務項目也會進行稽核；此外，作業項目若涉及上級機關重點業務或重要政策，亦優先擇選列入稽核項目中。在本機關內部稽核小組會議討論稽核項目遴挑過程中，除符合前揭要件之作業項目優先列入外，亦徵詢各作業項目之業管科室主管，在經過自行評估作業後，有無列入稽核項目之必要；若第一階段遴選項目數未達總作業項目之三分之一，則進行第二階段就賸餘作業項目逐項討論及表決。

問：您認為目前內部控制自行評估及內部稽核機制的作法是否適當？有無遭遇問題困難或其他的建議事項？

答：

- 1.我認為自行評估及內部稽核這兩個監督機制，在本機關的運作上基本是沒有太



大的問題，對於確保本機關的內部控制有效運作是有幫助的，但是針對內部稽核部分，就同仁認知來說，與上級機關的業務督考機制其實都是相同的，雖然內部稽核是由本機關的主管來做稽核，但基層同仁要準備的資料幾乎是雷同的。前面所提到的上級機關對我們所屬機關的業務評鑑，我們通常在每年 9 月至 11 月間要進行（包括書面資料的準備、回覆及實地稽核），幾乎就在做完業務評鑑不久之後，就要啟動本機關的自行評估及內部稽核，對同仁來說，要配合準備書面資料及實地稽核，就會形成工作負荷。

2.我們四級機關是政策執行機關，我認為應該可以由上級機關統合辦理內部控制制度，是不是有必要由四級機關要做這麼厚一本的內部控制制度（本機關內部控制制度達 200 多頁）似乎可以有再檢討的空間，尤其我們的上級三級機關已經有針對我們四級機關相關作業訂定規範及函示，是不是還有必要訂定內部控制制度，另外，有關自行評估及內部稽核，還有業務評鑑的機制，建議由上級三級機關檢討統合辦理。

問：您覺得簽署內部控制聲明書是否會提高機關首長對內部控制的重視？

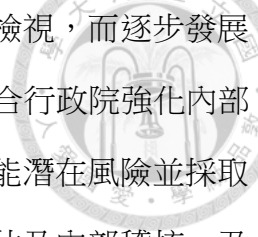
答：我覺得本機關的核心業務及工作目標皆圍繞收容人各項管理措施在運作，一旦發生風險事件是很容易上新聞媒體的版面，首長本來就很重視相關措施是否正常運作，在相關會議場合都會一再叮嚀囑咐要注意按相關的規範及作業流程辦理，而且本來首長就是要對機關正常運作負責，有沒有簽署這個聲明我覺得並沒有很明顯的差異。

問：您覺得簽署內部控制聲明書是否可以幫助機關維持內部控制的有效運作？

答：我覺得本機關平常對內部管控機制就很嚴密，尤其是我們業務管理的對象是收容人，而且收容人的管理常有突發狀況，一旦發生任何風險事件，我們也都會加以檢討，所以有沒有簽署這個聲明，我覺得並沒有很明顯的差異。

問：這幾年來實施內部控制，有沒有對機關產生實質的影響？

答：我認為不論是從上級主管機關○○部、○○署，乃至於本機關，一直以來都



是非常關注對收容人的管理，特別是從風險評估的角度來檢視，而逐步發展出一套依實務經驗及相關規範所構築的管控機制，當然配合行政院強化內部控制工作之推動，雖然可以由機關層級觀點再全面檢視可能潛在風險並採取更為嚴密的控管作為，但從內部控制制度的訂定、自行評估及內部稽核，乃至於內部控制聲明書的簽署作業，必須處理的文書資料不少，相對也使同仁感覺工作負擔增加。



## 附錄二之十 深度訪談紀錄

訪談時間：106 年 6 月 21 日上午 12 時至 13 時

訪談地點：某四級機關會議室

受訪者：某四級機關業務單位科長(編號 D 2)

問：貴機關在選定相關業務納入內部控制制度之作業項目時，是否辦理風險評估？

辦理方式為何？

答：我們都有辦理風險評估，首先會去找監獄組織準則，找出各科室的業務職掌，或由人事室所提供同仁的職務說明書，並參考分層負責明細表逐一檢視列出風險項目及風險情境，以及對於執行相關業務時可能產生的影響，我們機關早期都是填寫風險登錄表，後來配合內部控制制度的修正，我們也就有陸續改填具風險分析表、風險評估及處理表，檢視現有控制是否合宜，同時每年會進行風險滾推，再去檢視是不是有發生過什麼樣的缺失或疏漏？是不是需要再增加相關控管機制。

問：您覺得透過這個評估風險的程序是否能夠協助辨識並掌握可能影響貴機關推動重要政策或施政計畫之主要風險？

答：

- 1.基本上這樣的步驟是對機關辨識並掌握業務推動的風險是有幫助的，就怕是一些單位不認為自己的業務會有風險，而有低估風險值，或是將與無關緊要的風險項目納入內部控制制度。針對上面這種沒有落實辦理風險評估的狀況，以我們機關處理的方式，就是由各單位按分層負責明細表來列出所有的風險項目，再由內控幕僚單位彙整後，由內控召集人召開會議討論，請各單位主管說明所列風險項目的妥適性，這種處理模式不是只有第一年辦理風險評估時才這樣做，而是每年辦理風險滾推時都會透過開會來討論，針對有些風險項目的風險值經過滾推後有降下來的情況，還有無關緊要的風險項目納入內



控制制度，召集人也會請相關業務單位進行說明或重新檢討。

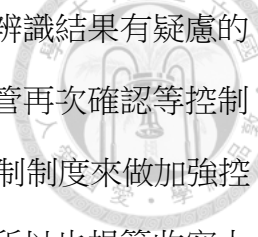
2.本監的內控召集人職務歷練豐富，並且很重視內控，為了降低或減少風險違失，開會時會直接提醒相關單位檢討某些業務是否需要考量納入內控的作業項目，甚至對於跨科室的業務，例如驗尿業務涉及戒護科及衛生科，也都會詢問他們需不需要把這個跨職能的業務納入內控制度來加強控管。

問：依您的瞭解，貴機關針對納入內部控制制度的業務項目是如何選擇控制重點及設計控制作業？

答：其實我們為了要減少同仁設計內部控制制度如作業程序說明表、流程圖的負擔，我們監獄的作法，是透過辦理教育訓練，宣導內部控制的概念及相關的重要作法，基本上我們監獄原本就有針對相關業務訂定 SOP，會請同仁參考原有的 SOP 去檢討可能會造成風險的環節來訂定控制重點，但由於本監的同仁大多是屬於第一線執勤戒護工作的同仁，他們在實際執行勤務時的管控作為其實都已融入日常作業中，但他們往往並不清楚他們工作上要特別注意去執行的某些重要步驟就是在做內部控制，反而會表示這些書面的資料他們用不上，但我們也不會讓這些負責第一線的執勤同仁來做制度設計的工作，而是交由戒護科的內勤同仁來做自己科室內控制度設計這個工作。

問：依您的瞭解，針對已經發現問題或發生缺失的業務，貴機關是否會重新檢討評估內控機制或作業規範？如何調整改善？

答：今年年初時，我們科室的名籍作業曾經發生人別影像辨識疏失，導致受刑人入監時冒名頂替的案件，受刑人入監時除了相關基本資料的確認外，最重要還有人別影像的辨識，其實當初我們的同仁也有發現受刑人入監時照片與身份證上的照片不一致的情況，承辦人隨即前往舍房詢問該受刑人，但這位受刑人對其所冒名的人的基本資料背得滾瓜爛熟，所以承辦同仁就姑且相信，而沒有再做進一步處置，是所以在這個事件發生後，我們有針對此事件去做



檢討，也就是將人別影像的辨識新增相關控制機制（針對辨識結果有疑慮的受刑人，增加由受刑人簽具切結書，並由管理員及名籍主管再次確認等控制重點），同時將這項人別影像辨識的名籍業務，納入內部控制制度來做加強控管。另外我們機關今年也有發生收容人感染疥瘡的情況，所以也規範收容人因群聚而產生傳染病的處置作業納入內部控制制度。其實我們機關每年都有辦理內控教育訓練，同時也都會建議每年辦理風險滾推時，請各科室針對自己的業務進行檢視的結果，如果當年度或以前年度在推動業務方面，曾經有發生過作業的疏失，我們機關就會考量把它納入內部控制制度來加強控管。

問：您覺得目前設計內部控制制度的作法是否適當？有無相關建議意見？

答：我覺得這樣的作法是適當的，我們做內部控制就是秉持二八法則的精神，以我的科室來講，針對少部分重要性及風險高的業務納入內部控制制度來加強控管，其它的業務項目不是不必控管，而是按照一般的作業程序來處理，並不是每一項業務都納入內部控制制度中，平時我們接觸到同仁的感覺，還是會認為內部控制只是幕僚單位（包括研考或會計單位）的業務，跟他們沒有直接的關係，以我過去擔任內部控制教育訓練講師的感覺，我覺得要讓同仁瞭解，就是要結合他們日常的業務來讓他們知道內部控制的重要性，我都會舉實際發生的案例來做宣導，內部控制就是針對平日所處理業務必須控管易發生風險的重要環節來加強控管，並不是額外的新增業務或工作。

問：您覺得貴機關實施內部控制自行評估工作，是否有助於確認內部控制的有效性或落實程度？

答：我覺得自行評估是提供同仁定期自我驗證的機制，是有必要的，其實當初我們會就這些作業程序去列出所謂的控制重點（這些是關鍵環節），就是要同仁針對平日業務去自我檢視，當然平常同仁也許會講他都有落實執行，其實有時候我們不一定看得出來。以我們機關的特性來看，雖然我們日常處置作為都要列入簿冊來做記錄，但到底這些紀錄是不是或有沒有真的落實，透過自



行評估作業的程序，才能讓同仁有再一次做確認，檢視是否有落實執行相關控制作業的效果。

問：依您的瞭解，以您參與執行內部稽核工作經驗，或是受稽核角度來看，內稽是不是能夠發現問題？還有提供對業務有實質助益的改善建議？業務單位及管理階層對這些建議的重視程度如何？

答：

1. 以我個人過去實際參與執行內部稽核的經驗，舉例來說，我曾經針對我們機關戒護科的控制作業項目，即「尿液毒品檢驗管制作業」進行稽核，經實地查核結果，就有發現部分列冊收容人未註明未採尿原因，或部分未採尿收容人雖有註記原因，卻未載明事後有無再次補行採尿之相關紀錄，所以在稽核紀錄表中我就會建議受查單位必須於相關文件補充註記原因及事後補行採尿的情形，而此建議也獲受查單位採納辦理，顯示內部稽核從第三者的角度，還是能進一步發現各單位同仁自行評估或實務作業是否有真正落實辦理的情況，並且協助業務提供精進強化內部控制之具體建議。同時管理階層（內控內稽召集人）也會在之後召開內控（或內稽）會議時，檢視相關缺失事項或興革建議，受查單位是否依照稽核委員的查核內容去積極完成改善。
2. 另外本科室保管金的業務 105 年也有被列為稽核項目，稽核結果針對本項業務列入內部控制制度的作業流程圖，稽核委員有提出修正建議，本科室也依照目前實務作業之作法（所收取的保管款按匯票或現金不同的形式，係由不同單位來收受），同時依內部稽核所提意見修改如實表達。

問：您認為目前內部控制自行評估及內部稽核機制的作法是否適當？有無遭遇問題困難或其他的建議事項？

答：

1. 我認為自行評估及內部稽核這兩個監督機制，是有必要的，而且可以避免外部監督機關如審計部來做業務查核或上級機關進行業務評鑑時，可以降低或減少





被提出有缺失必須加以改善的情況，但重點在於這些機制是不是有落實辦理，如果能夠確實落實辦理，是能幫助減少及改善內部控制缺失的。

2. 另外，我們矯正機關雖已有相關督考及年度業務評鑑機制，但是內部控制的機制還是有必要的，可以自己事先預防及發現可能潛在風險加以控管改善，總比由外部監督機關或上級機關來督考或評鑑時發現缺失後，再來改正會來得好。

問：您覺得簽署內部控制聲明書是否會提高機關首長對內部控制的重視？

答：以矯正機關的屬性而言，機關業務推動的良窳、有無發生重大戒護事故或違失的情事，都會影響機關首長的個人升遷，因此機關首長對於風險管理本來就是很重視的，如果風險管理結合內部控制，再加上內控聲明書的簽署，我覺得簽署聲明書是透過對外的公開，會使首長更進一步提高對內部控制的重視程度。

問：您覺得簽署內部控制聲明書是否可以幫助機關維持內部控制的有效運作？

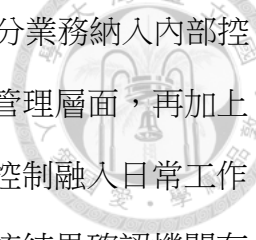
答：我覺得簽這個聲明會和前面所提到首長的重視是有關的，如果首長重視自然會要求下屬更加落實對各項業務的內部控制，所以首長簽署內部控制聲明書對機關維持內部控制的有效運作是有幫助的。

問：您覺得影響貴機關簽署有效聲明的關鍵因素？以內部控制五個要素來看，我認為最為關鍵的是風險評估。找出來真正的風險來進行控制才是有意義，而且才能真正發揮內部控制的效果。

問：你覺得貴機關實施內部控制後，同仁對於內部控制的認知，還有辨識及降低風險，以及施政目標的達成是否具有效果？

答：

- 1.以我的觀察，由於本機關同仁流動率很快，而且因為還有戒護同仁必須輪班執勤的關係，本機關實施內部控制後，雖然本機關每年都有辦理內部控制教育訓練，但參加同仁可能都是第一次，因此，同仁推動內部控制的瞭解及參與態度只能算普通的程度。



2.我覺得我們機關實施內部控制，透過風險評估的程序擇定部分業務納入內部控制制度的控制作業項目加強控管，這些作業項目涵蓋業務管理層面，再加上機關首長對內部控制的重視，要求內部各單位人員將內部控制融入日常工作中落實執行，且相當重視內部稽核的作業及功能，透過稽核結果確認機關有無缺失並加以改善，可協助確保達成本機關所訂定之年度工作計畫預期目標。



## 附錄三 政府內部控制制度設計原則

### 壹、總則

- 一、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、各機關應衡酌業務特性、規模大小及人員多寡等因素，依據風險性及重要性原則，並考量成本效益，參考「政府內部控制觀念架構」（如附件一），設計合宜有效之內部控制制度，經機關首長核定後，由機關全體人員共同遵循執行。

### 貳、設計並維持有效內部控制制度

- 三、各機關內部控制制度之設計，應針對可能影響內部控制目標達成之重大風險加以控管，以強化該制度之有效性，其步驟如下（設計流程詳附圖）：

（一）辦理風險評估：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，按下列程序辦理：

#### 1、確認目標及決定風險容忍度

（1）各機關應由上而下確認整體與作業層級目標，以實現施政效能、提供可靠資訊、遵循法令規定及保障資產安全：

A、整體層級目標：依機關設立使命、願景、施政目標及中長程個案計畫等，確認整體層級目標。

B、作業層級目標：配合整體層級目標，為達成內部各單位業務職掌，以作業類別或作業項目為基礎所設定之作業層級目標。

C、機關關鍵策略目標應納入整體或作業層級目標。

（2）各機關組織架構調整或業務增減變動時，應一併檢視修正整體與作業層級目標。

（3）各機關應決定適切之風險容忍度，所稱風險容忍度係指機關所願意承受整體與作業層級目標無法達成之變動程度。

2、風險辨識：各機關應全面發掘可能影響整體與作業層級目標無法達成之內、外在風險因素，編製整體與作業層級目標及風險項目對應表（如附表一），並於辨識過程中注意下列事項，以避免遺漏機關潛在之施政



風險：

- (1) 應完整辨識整體與作業層級目標（含機關關鍵策略目標）無法達成之風險。
- (2) 對於施政計畫之先期規劃作業，應針對民意及利害關係者意見、成本效益、技術可行性或跨機關業務協調等，辨識可能影響計畫推動之風險來源。
- (3) 辨識監察院等外部監督機關所提內部控制缺失，涉及業務推動過程中未能察覺或辨識之潛在風險。
- (4) 對於涉及人民權利或義務之業務，應針對可能發生受賄、違背職務、濫用職權、消極不作為、行政效率不彰及未適當公開資訊等，辨識影響政府公信力之風險來源。

- 3、風險分析：各機關依據業務性質訂定適切之風險影響程度及發生可能性（機率）之分類標準，並參考以往經驗或現行作業缺失，透過量化方式，分析各項風險之風險情境一旦發生之衝擊或後果及其發生可能性，以決定風險值。
- 4、風險評量：各機關經綜合考量風險分析結果及風險容忍度，依各風險項目之殘餘風險值加以排序編製風險項目彙總表（如附表二），繪製風險圖像，決定需優先處理之風險項目，包含超出可容忍風險值之主要風險項目，以及未超出可容忍風險值但基於重要性原則（如以前年度已發生內部控制缺失者）納入控制作業之風險項目，研議及採取適當新增控制機制，如決定採設計控制作業方式回應，應及時設計且落實執行之，以降低風險。
- 5、風險滾推：各機關應採滾動方式定期辦理風險評估作業，監督可容忍之風險是否仍維持可容忍之程度，並將前期不可容忍之主要風險項目所採行之新增控制機制，滾動納入本期現有控制機制一併檢討及評量其殘餘風險值，以決定是否需採行其他新增控制機制因應該等風險（格式如後附範例）。

## （二）選定業務項目

- 1、各機關內部控制制度之設計，應依風險評估結果選定業務項目納入內



部控制制度。

2、各機關內部控制制度中有關出納與財產管理、政風、科技發展計畫編審、主計、人事、行政管考、資訊安全、公共建設計畫與社會發展計畫編審及政府採購等共通性業務項目，得參採「強化內部控制實施方案」所稱各權責機關所訂共通性作業範例辦理。

3、各機關選定業務項目納入內部控制制度時，應注意下列事項：

(1)跨職能業務：共通性作業跨職能整合範例因涉及機關內部不同單位(或業務)之作業，各機關宜視業務性質增納跨職能整合業務項目，並合宜彈性調整控制作業及作業流程，以強化源頭管理及整合關鍵控制重點。

(2)共通性業務：共通性作業範例屬需優先處理範圍之作業項目，應即時納入內部控制制度。但在有效性前提考量下，得視各機關業務性質，合宜彈性調整控制作業及作業流程。非屬需優先處理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，一旦列入需優先處理範圍，即應予納入內部控制制度。

(3)個別性業務：屬需優先處理範圍之作業項目，應即時納入內部控制制度。

### (三)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，即時修正應有之控制重點。

(四)落實監督作業：各機關應依「政府內部控制監督作業要點」規定辦理監督作業：

1、賡續檢討主管法令規定，強化現有內部控制作業。

2、針對外部監督機關所提內部控制缺失積極檢討，其中涉及制度面之缺失，應依據本原則規定訂(修)定內部控制制度。



3、檢查內部控制實施狀況，並針對所發現之內部控制缺失及提出之具體興革建議，採行相關因應作為。

四、各機關內部控制制度之設計，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。

五、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) 控制環境及風險評估。
- (二) 控制作業。
- (三) 資訊與溝通。
- (四) 監督作業。

前項第一款文件應包含機關使命、願景、整體與作業層級目標及風險項目對應表、影響及機率之敘述分類表、風險圖像及風險項目彙總表；第二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。

六、各機關已設計完成第一版內部控制制度者，應依本原則第三點第一款第五目規定，適時檢討修正內部控制制度，以確保其有效性；並應依據業務性質與時俱進檢討不合時宜之控制作業及作業流程，適度精簡、增刪或修訂內部控制制度，使其更臻具體、明確及可用。

七、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。

八、各機關如已建置有效之內部控制程序文件，例如經外部機構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。

九、各機關內部控制制度及其附件之控制重點增刪或修訂時，應由機關首長核可後修正，其餘附件內容為因應業務上實際需要有所變更部分，不視為內部控制制度之修正。各機關得將歷次修訂過程列入內部控制制度首頁修訂紀錄，以供查考。

十、國營事業除已依照或參照現有法令規定訂定內部控制制度者，應加強落實辦理外，準用本原則之規定。

## 政府內部控制觀念架構



一、內部控制係由機關全體人員共同參與，透過控制環境、風險評估、控制作業、資訊與溝通及監督作業等五項互有關聯之組成要素，整合機關內部各種控管及評核措施，並融入至管理過程之後端，為業務之規劃與執行提供後援，藉以合理確保達成下列四項主要目標：

- (一) 實現施政效能。
- (二) 提供可靠資訊。
- (三) 遵循法令規定。
- (四) 保障資產安全。

行政透明為前項第三款遵循法令規定之次目標。

二、內部控制制度應考量五項組成要素，由機關各單位有關人員負責設計、執行及維持，並落實行政透明措施、提升政府公信力及施政品質。各要素之原則及其特性如下：

- (一) 控制環境：塑造機關文化及影響其人員對內部控制認知；控制環境為設計及執行內部控制制度之基礎。包括：
  - 1、公務職業操守與倫理價值觀念之建立及維持，型塑廉政文化：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等人員從事非法行為之環境誘因、壓力或機會，並建立及時處理偏差行為之機制。
  - 2、首長與高階主管重視及支持內部控制，督導工作執行：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。
  - 3、機關組織架構及授權之適當明確：落實各單位責任明確分工及制衡機制，授給人員之權力與其擔負之責任相稱。
  - 4、人力資源之妥適管理，職務輪調及人才培育之機制：建置適才適所之人員進用、培育及儲備措施，辦理教育訓練、提升人員瞭解與落實執行工作之專業知識、經驗及服務觀念。
  - 5、強化內部控制課責性，落實考核獎懲措施：首長與高階主管應建立內部控制課責機制，以履行內部控制職責。落實人員升遷及獎懲措施，定期

評估人員辦理內部控制工作之成效及維持其擔任重要職務所需之能力，並適時設定誘因、調整工作負荷以降低其畏難規避或推諉、稽延等情事。

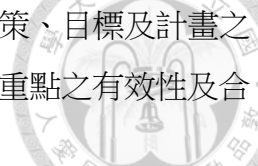
(二) 風險評估：進行風險評估之先決條件，為機關應確認整體與作業層級目標，風險評估須全面辨識影響目標達成之風險、分析該等風險之影響程度與發生可能性，及評量決定需優先處理之風險項目，據以決定採控制作業，處理或回應相關風險，同時考量內、外環境變動及可能發生貪腐所造成之重大風險。包括：

- 1、確認目標、定義適切之風險容忍度，以辨識相關風險：確認整體與作業層級目標，決定適切之風險容忍度，並全面發掘可能影響目標達成之內、外在風險因素，避免遺漏潛在施政風險。
- 2、辨識貪腐與影響施政效能之重大風險，強化廉政透明：辨識風險時，應同時考慮人員違法或處置錯誤而產生之風險，包含可能發生受賄、違背職務、濫用職權、消極不作為、行政效率不彰及未適當公開資訊等影響政府公信力之風險；並考量該等風險之誘因、壓力及機會。
- 3、落實風險分析，評量決定需處理之風險項目：分析風險項目對機關之影響程度及發生可能性，綜合兩者據以估計風險值高低，並透過與風險容忍度之比較，評量決定需優先處理之風險項目。
- 4、滾動檢討風險，以因應對內部控制產生重大影響之改變：透過辨識政策、業務、法令規定或資訊系統等產生重大改變之風險，採滾動方式定期辦理風險評估作業，據以檢討及評量各風險項目，以因應內部及外部環境之改變。

(三) 控制作業：機關依據風險評估結果，採用適當政策與程序之行動，將風險控制在可承受範圍之內。控制作業具有預防性或偵測性之功能，亦可涵蓋人工化與自動化作業。包括：

- 1、選擇業務項目，建立控制作業：依據職能分工及風險評估結果，設計控制作業，以降低達成目標之相關風險至可容忍程度。
- 2、建立資訊作業之控制，強化安全管理：資訊系統之建置、營運、維護與建立資訊安全管理制度等控制措施及其所需管控機制等，例如：建立資訊系統程式修改及資料存取權限等相關控制作業。



- 
- 3、定期檢討控制作業，授予權限落實執行：配合既定政策、目標及計畫之調整及改變，適時檢討作業流程之透明度及各項控制重點之有效性及合理性，並建立明確授權及指派適任人員落實執行。

(四) 資訊與溝通：機關蒐集、編製及使用來自內、外部攸關及具品質之資訊，以支持內部控制其他組成要素之持續運作，並確保資訊於機關內、外部間有效溝通。包括：

- 1、確保資訊品質，以支持內部控制持續運作：辨識作業流程所需資訊，包括由內部產生或自外部取得之財務及非財務資訊，以適時提供資訊需求者作為決策及監督之用，有利連貫及支援其他四項組成要素。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。
- (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) 辦理監督作業時，依各項文件檢視內部控制實施狀況，相關評估及稽核之結果、所提出之內部控制缺失及具體興革建議等紀錄，可供追蹤其改善及辦理情形。

- 2、建立內部溝通，履行內部控制職責：告知機關全體人員在內部控制所扮演之角色及責任，落實內部控制制度遵循法令機制，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，使其瞭解並履行內部控制責任。

- 3、建立攸關且及時資訊之外部溝通，促進多方交流：

- (1) 機關應依法令規定公開或提供相關資訊，以推動行政透明措施，並對外界提出之意見及時處理與追蹤。
- (2) 針對涉及其他機關（構）、地方政府或組織之業務、法令規定、業務移轉或銜接等，落實跨機關整合及協調。

(五) 監督作業：依據法令規定進行持續性評估、個別評估或二者併行，以合理確保內部控制之各組成要素是否已經存在及持續有效運作。持續性評估係指例行監督；個別評估係指自行評估及內部稽核。對於所發現之內部控制缺失，應向高階主管以上人員溝通，並及時改善，包括：

- 1、落實監督作業，強化內部控制制度：



(1) 持續檢查內部控制實施狀況，並分析實際績效與衡量基準之差異，提出可能提升績效之建議。

(2) 定期檢視各項作業流程之簡化及透明化程度。

2、檢討追蹤缺失，落實改善作為：針對自行評估、內部稽核連同監察院與審計機關等提出之內部控制缺失及具體興革建議，追蹤其檢討改善及辦理情形，其中涉及制度面缺失部分並應檢討修正內部控制制度。

三、內部控制缺失之認定，應以本觀念架構所列內部控制五項組成要素為基礎，且參酌附件二所列舉常見缺失態樣，就機關內部控制實施情形是否可能影響其達成內部控制目標予以判斷，惟如係肇因於無法掌控之外部風險衍生之相關問題或缺失，則不歸屬為內部控制缺失。

四、依前點認定之內部控制缺失，須視其在內部控制組成要素等缺失之嚴重程度，認定屬內部控制重大缺失，例如：

- (一) 控制環境無法預防舞弊之發生。
- (二) 風險評估過程未能辨識出主要風險項目。
- (三) 對已辨識出的風險缺乏有效之控制作業。
- (四) 未能避免錯誤資訊之傳遞。
- (五) 未落實監督內部控制制度設計與執行之情形。

另考量下列各項已發生之內部控制缺失，對整體內部控制目標達成之重大影響程度，作為認定之依據：

- (一) 有礙機關達成使命、施政效能不彰、斲傷政府形象、損及民眾權益、明顯違反法令規定、貪瀆公款、侵占財物或濫用職權等情事。
- (二) 監察院彈劾、糾正（舉）或提出其他調查意見之案件，涉及內部控制缺失部分。
- (三) 審計部中央政府總決算審核報告所列重要審核意見，涉及內部控制缺失部分。
- (四) 其他外界關注事項，涉及內部控制缺失部分。

### 常見內部控制缺失態樣


內部控制缺失態樣	案例
一、未能及時處理人員問題或偏差之管理行為：未就機關人員違反法規、怠於執行職務、假借職務上之權力、方法、機會圖本人或第三人不正之利益等行為，建立適當之通報、因應或處理機制。	1.某機關人員觸犯公共危險罪、違反毒品危害防制條例、工作失慎、訓練疏失或涉足不正當場所等案件數增加。 2.某機關人員因適應不良或工作壓力等因素而自我傷害之比率仍高。
二、未落實風險評估作業 (一) 針對計畫之先期規劃作業，未考量可能影響計畫推動之民意及利害關係者意見、成本效益、技術可行性或跨機關業務協調等風險來源。	1.某機關籌設計畫於規劃徵收用地時未審慎考量在地住民之意見，辨識重大風險及評估其影響程度，遭致住民抗爭而重新變更基地範圍，無法達成預期經濟效益。 2.某機關辦理設備採購案，規劃階段未審慎考量該設備使用率偏低，仍陸續購置，造成閒置及投資效益偏低。 3.某機關未審慎評估廠商技術能力與消費者接受度，於計畫核定前即委託廠商辦理，且編列鉅額經費補助消費者，致影響計畫執行成效。 4.某機關於重要公共工程建設計畫規劃時，未就設置附加設備進行成本效益分析及評估其必要性，且未與相關機關就附加設備之組裝作業積極溝通、協調，致該設備迄今仍閒置未用。
(二) 未能察覺或辨識業務推動過程潛在之風險、未將重要之內、外在風險因素納入評估或低估風險等級等。	1.某機關對於主管業務所建立之檢(查)驗機制，欠缺風險意識，致所列查驗品項過少，且未納入高風險之品項，影響民眾使用安全。 2.某機關忽視環境中存在某型病毒之事實，致未依風險程度召開會議，徒增防疫風險，影響防治效能。
(三) 未因應環境變遷、未參考以往經驗或現行作業缺失調整風險項目。	1.某機關辦理某項目之查驗登記、審核、結證及備查、進口檢(查)驗、流通、稽查、查核等業務，未妥依風險高低及查核經驗調整查廠方式，影響

內部控制缺失態樣	案例
	查核成效。 2.某機關未確實分析外在環境變化，且未因應相關政策趨勢，妥為檢討補助設置某項設施之必要性。
<b>三、未落實跨機關之整合或協調：</b> 未就涉及其他機關（構）、地方政府或組織之業務、法令規定、業務移轉或銜接等，妥為溝通協調，以致資源未能有效整合、影響計畫辦理成效、服務對象或項目重疊等。	1.某基金業務範疇與其他部會多有重疊，跨部會資源整合機制未臻周全，以致部分補助經費欠缺資源整合及計畫延續性。 2.某機關辦理○○館籌建計畫，未積極協調地方政府辦理基地內公園用地撥用及私人土地徵收之作業，影響促參案件招商進度。
<b>四、缺乏管控機制或管控機制未有效設計</b> （一）主管法規未明確訂定或未訂定作業程序、期程、標準、補助對象、權責分工或利益迴避等事項。	1.某機關未就理賠作業建立標準作業程序，致各案理賠作業時程差異甚大，影響業務推展。 2.某機關訂頒之行動方案未明確規範辦理期限，致相關機關對於辦理該項業務作業時間之認定標準不一。
（二）未參酌外界意見或執行缺失等，檢討主管法規。	1.某機關訂定某業務計畫所引用之規定業經修正，惟未即時檢討該規定修正後之適用性，適時研修計畫內容。 2.某機關未檢討津貼核發作業缺失，致溢發或誤發情形持續發生。
（三）針對主管業務未建立檢核、審查、追蹤、管制或考核等管理機制，或雖有該等機制，惟存有未明確劃分權責等設計不當之情事。	1.某機關對於違反主管法規之案件，未建立追蹤查核之管控流程，以致約有 51.97%抽驗不合格案件尚無後續之追蹤抽驗紀錄。 2.某機關對於行政罰鍰案件之管理、送達、催繳、移送行政執行等作業訂有相關作業程序，惟因舉發案件之權責分工不清，致頻生重複舉發之情事，且該等案件遲未能結案。

內部控制缺失態樣	案例
(四) 績效評核指標或衡量標準之訂定未與工作目標連結、未適時增修、過於側重投入面而難以衡量實際績效等。	1.某機關辦理社區總體營造計畫，所訂績效衡量指標與計畫目標之關聯性不足，無法反映目標達成狀況。 2.某機關未將重要項目之量化績效指標納入補助案之評選作業要點，致無法審查及考核各地方政府提報工作計畫是否達成計畫目標及預期效益。
<b>五、未落實執行管控機制</b> (一) 針對主管業務已建立檢核、審查、追蹤、管制、考核執行進度或辦理成效等管理機制，惟未落實執行。	1.某機關委託某協會辦理追蹤查驗業務，未依相關法令規定，至少於 6 個月內辦理 1 次追蹤查驗。 2.某機關辦理園區招商營運業務，惟對於補助進駐廠商之研究發展經費，未落實成效追蹤機制。
(二) 國有財產、物品、保管品或材料等之管理未臻嚴謹。	1.某機關扣押物沒收物之調借簿冊登載未盡確實，且未依規定期限進行催請返還。 2.某機關材料盤點及報廢盤點未盡確實，致部分共通之材料零附件未經通報其他單位及辦理調撥，即予以轉列待報廢料品。
<b>六、績效欠佳：</b> 肇因於內部管理缺失，以致績效或成效不彰、民眾接受程度或滿意度低、未能達成預定目標、土地、建物或設施閒置情形未有效改善等。	1.某機關巡管計畫之執行未盡落實，被占用之國有非公用房屋持續增加，亟待積極辦理占用之清理及排除；位處精華地區之非公用房屋長期閒置，亟待研採多元方式活化運用。 2.某機關辦理某專區之設置計畫，因生產成本過高或不易提升管理技術，致未達輔導設置 16 處專區之計畫目標。
<b>七、執行進度落後：</b> 肇因於內部管理缺失，以致計畫延宕、進度落後、遲未辦理或研提解決方案等。	1.某機關辦理○○館籌建計畫，未能掌控設計成果審查及工程發包作業，致計畫期程展延近 3 年，以致未能達成開放供民眾參訪之效益。 2.某機關遲未研擬某項業務之整體性政策方案，並據以擬定具體可行之計畫，致辦理進度延宕。

內部控制缺失態樣	案例
<p>八、未遵循法令規定或契約：違反或未依法令規定或契約辦理。</p>	<p>1.某機關經管之土地經原管單位檢討無使用需求，惟未循「國有財產法施行細則」第 26 條及「各級政府機關互相撥用公有不動產之有償與無償劃分原則」第 6 點等規定，變更為非公用財產，由現管單位按劃分原則辦理有償撥用，而由機關逕行調撥。</p> <p>2.某基金會與國際組織合作之融資計畫，未確依合約規定期限提送年度進度或結案報告，其中復有逾期 4 年方提送結案報告之情事。</p>
<p>九、未妥為辦理採購案件之招標、決標、履約管理、驗收及付款等事宜。</p>	<p>1.某機關辦理設備性能提升及維修檢驗採購，採購底價訂定作業未盡周延、覈實，致部分採購案底價預估金額與決標金額有極大差距；另採購招標清單暨規範僅概要規定，致部分項目廠商未提出相關檢測報告，不利督促廠商落實執行。</p> <p>2.某機關辦理公共設施興建工程，未督促設計單位確實套繪工程基樁位置，導致無法施工，須辦理變更設計，肇致設計費浪費及工程進度延宕。</p>
<p>十、主管（或上級）機關未落實督導 （一）未就主管業務善盡監理、督導或輔導等責任。</p>	<p>1.某主管機關應處理與其主管業務有關之消費爭議及民眾權益保障事宜，惟各年度主要申訴內容相近，顯示已建置各類申訴管道運作成效有限，仍待強化各項監理作為。</p> <p>2.某主管機關辦理某項計畫，未積極善盡中央目的事業主管機關權責，妥為訂定民間機構之相關管理規範。</p>
<p>（二）未妥適督導地方政府辦理相關業務（含補助地方政府經費之執行情形）。</p>	<p>1.某主管機關針對補助地方政府案件未依稽核報告所發現缺失，採行積極作為，妥為研謀因應措施列管地方政府查處情形；對補助成效不佳者，亦未妥為督促地方政府落實督導機制。</p> <p>2.某機關未就地方政府辦理某項業務之結果積極辦理複查，且未積極督導地方政府提報辦理計畫。</p>

整體與作業層級目標及風險項目對應表



整體層級目標	作業層級目標	風險項目代號
一、○○○	一、	○1、○2
	二、	○3、○5
	三、	○1、○4、○6
二、○○○	四、	○7
三、○○○	五、	○4、○5
...	六、	○3
	七、	○1、○7
	...	...

註：

1. 本表係為反映下列事項：

(1)機關關鍵策略目標已納入整體或作業層級目標。

(2)作業層級目標係配合整體層級目標所設定。

(3)應全面發掘可能影響整體與作業層級目標無法達成之內、外在風險因素，避免遺漏機關潛在之施政風險。

2. 整體層級目標與作業層級目標間之關聯應以箭號表示。

3. 以機關關鍵策略目標納入之整體或作業層級目標得不予繪製關聯性。





# 風險評估及處理表【範例】

風險項目	風險情境	現有控制機制 (註)	現有風險分析		殘餘風險值 (R)= (L)x(I)	新增控制機制	殘餘風險分析		殘餘風險值 (R)= (L)x(I)	負責單位
			可能性 (L)	影響程度 (I)			可能性 (L)	影響程度 (I)		
旅行團旅遊意外事故處理不當	旅行團旅遊意外事故處理不當，衍生誤解及負面報導，影響觀光旅遊形象	1. 得知意外事故後主動與旅行業者及旅行公會聯繫，取得相關資訊，填寫「災害通報單」立即通報相關單位（初報），並告知新聞蒐集及回應分組。 2. 持續與旅行業、旅行公會及相關單位現場人員保持聯繫，掌握最新訊息據以通報（續報），持續更新相關資訊並追蹤善後處理情形。	2	3	6	1. 確認災害狀況，依災害規模研判及分級，依各分級通報交通部或行政院災害辦公室。 2. 將甲、乙級規模災情及處理情形每隔 4 小時續報交通部、行政院相關窗口。 3. 蒐集媒體相關報導、最新災情及處理情形，適時對外回應。	2	2	4	業務組及兩岸旅遊事務處理中心
...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...

註：

1. 本表參考國家發展委員會 100 年 12 月 2 日會管字第 1002361086 號函訂頒之風險評估及處理表，依據所辨識出之各風險項目情境及其風險值製作，其風險情境應與風險分析過程中所評估出之「衝擊或後果」及「風險情境或影響」之敘述相連結。
2. 需優先處理之風險項目原已採行之現有控制機制及新增控制機制，應滾動納入本表「現有控制機制」一併檢討及評量其殘餘風險值，以決定是否需採行其他新增控制機制因應該等風險。



## 附錄四 政府內部控制監督作業要點

### 壹、總則

- 一、為利行政院及所屬各機關（構）、學校（以下簡稱各機關）落實自我監督機制，以合理確保內部控制持續有效運作，特訂定本要點。
- 二、各機關應確實辦理下列各項監督作業，檢查內部控制建立及執行情形，並針對所發現之內部控制缺失及提出之興革建議，採行相關因應作為：
  - （一）例行監督：各單位主管人員本於職責就分層負責授權業務執行督導。
  - （二）自行評估：由相關單位依職責分工評估控制環境、風險評估、控制作業、資訊與溝通及監督作業等內部控制五項組成要素運作之有效程度。
  - （三）內部稽核：內部稽核單位以客觀公正之立場，協助機關檢查內部控制建立及執行情形，適時提供改善建議，並得針對機關資源使用之經濟、效率及效果，以及未來有關管理及績效重大挑戰事項提出建議或預警性意見。

前項內部控制監督作業得利用資訊技術，配合業務流程建立自動化勾稽比對等機制，就業務活動之關鍵控制重點進行持續性監控或稽核，俾及時偵測及防止異常事項，以合理確保業務之正常運作。

- 三、各機關應自行認定內部控制缺失，並經內部控制或內部稽核相關會議審議通過或簽陳相關召集人核定。
- 四、各機關可視業務之風險及重要程度，依下列分類辦理當年度自行評估及內部稽核工作，且原則於工作結束後二個月內完成自行評估結果及內部稽核報告：
  - （一）年度自行評估及年度稽核：每年應至少各辦理一次年度自行評估及年度稽核，評估及稽核之期間至少應涵蓋十二個月份，並可自前一年度開始進行跨年度之自行評估及稽核，其前後年度之起迄時間應分別相互銜接。
  - （二）專案稽核：針對指定案件或異常事項等辦理專案稽核。另辦理跨年度之自行評估或年度稽核時，如發現跨越前一年期間存有內部控制重大缺失，應就當年未能及時納入評估或稽核期間，針對該等重大缺失擇定相關事項辦理專案稽核。

### 貳、例行監督

- 五、各單位主管人員應於日常管理業務過程，即時監督相關業務之內部控制各組成要素之存在及持續運作。
- 六、例行監督包括建立檢討主管法令規定機制，針對外界意見或執行缺失即時檢討相關法令規定，對於主管業務建立適當之檢核、審查、追蹤、管制或考核等管理機制，並落實執行等。

### 參、自行評估

- 七、各機關應研擬年度自行評估計畫（包括評估期間及範圍等），簽報機關首長核定。若有

必要採取抽核程序以驗證評估重點之落實情形，應於自行評估計畫明定抽核方式、範圍及比率等，以作為執行依據。

八、各機關內部各單位應自行評估其內部控制落實情形，作成內部控制自行評估表（格式如附件一），簽報單位主管簽章。嗣由研擬自行評估計畫單位彙整各單位內部控制自行評估表之評估情形及所發現之內部控制缺失或所提之興革建議，提經內部控制或內部稽核相關會議審議通過或簽陳相關召集人核定後，簽報機關首長，並交由內部稽核單位追蹤後續改善或興革建議辦理情形。

九、各機關辦理自行評估時，審計部年度審核通知或中央政府總決算審核報告所列重要審核意見如提出機關內部控制機制未發揮應有效能等意見，應納入自行評估之重要參據；若自行評估之評估情形係落實，惟經內部稽核單位或上級主管機關等提出與該評估重點有關之內部控制缺失等意見時，該評估單位應於內部控制或內部稽核相關會議提出檢討報告及改善措施，並由內部稽核單位追蹤其改善情形。

十、機關業務屬性單純或規模較小者，得併由上級機關統籌辦理自行評估。

#### 肆、內部稽核

十一、各機關應成立內部稽核單位辦理內部稽核工作，並由副首長以上人員擔任召集人。但業務屬性單純或規模較小者，得併由上級機關統籌辦理，並得統籌調派所屬人力交互檢查。

機關採任務編組方式設置內部稽核單位者，其幕僚作業原則由綜合規劃單位辦理。但機關首長得視機關屬性及業務性質指定適當單位辦理之。

十二、各機關內部稽核工作得視業務需要，調度施政管考、資訊安全稽核、政風查核、政府採購稽核、工程施工查核、國家關鍵基礎設施安全防護、人事考核、內部審核、事務管理工作檢核及其他稽核職能(以下簡稱稽核評估職能)單位人員及主要核心或高風險業務等單位人員辦理，該等人員不得針對過去一年內、目前或即將負責承辦業務執行稽核。

前項所定過去一年內，其他法令有特別規定者，從其規定。

十三、內部稽核單位為檢查內部控制建立及執行情形，或查核機關資源使用之經濟、效率及效果，以及發揮預警之前瞻功能，應依下列規定規劃及執行內部稽核工作，包括擬訂稽核計畫、蒐集稽核佐證資料、製作稽核紀錄及報告等。

（一）執行稽核工作前，得會同稽核評估職能單位擬訂稽核計畫；但稽核評估職能單位依相關法令規定已辦理或預計辦理稽核或評估者，得不重複納入內部稽核。內部稽核單位如擇有與稽核評估職能類似之稽核項目，得與稽核評估職能單位整合稽核工作期程，並維持客觀公正之立場採聯合稽核方式辦理。

(二) 內部稽核單位應檢視機關風險評估或績效達成程度等情形，就高風險或主要核心業務優先擇定稽核項目，例如：

- 1、審計部中央政府總決算審核報告重要審核意見，經審計部追蹤查核結果仍待繼續改善，並再綜合研提審核意見者，應稽核其檢討改善情形。
- 2、跨機關整合業務、占機關年度預算比例較高之業務、久未辦理內部、外部稽核或評估之業務、影響政府公信力之潛在風險案件、進度嚴重落後或停工六個月以上或因故解除契約等公共工程案件，稽核其執行情形或成效等。
- 3、利用資訊系統自動處理業務控管流程或資料勾稽比對案件之資料異動紀錄，以及資訊系統間資料介接傳遞以人工處理控管流程或勾稽比對之案件，經評估存有遭蓄意竊取、竄改或洩漏資料等風險者，稽核其資訊系統管理機制。
- 4、其他重大議題包括內部重要會議列管事項、立法院質詢案件、監察院彈劾、糾正（舉）或提出其他調查意見之案件、審計部中央政府總決算審核報告重要審核意見、上級與各權責機關（單位）督導等所列待改善事項、中央廉政委員會及各機關廉政會報所提相關議題及外界關注事項等。

(三) 稽核計畫應於執行前簽報機關首長核定，其內容得包括下列事項：

- 1、稽核項目及目的。
- 2、稽核期間。
- 3、稽核工作期程。
- 4、稽核工作分派。
- 5、經費來源。

(四) 內部稽核單位得於執行稽核計畫前召開行前會議，依稽核項目之性質及受查單位之特性等選擇稽核方式，包括檢查、觀察、詢問、驗算或查證等，並視需要擇定適宜之抽核比率，以蒐集及查核充分且適切之稽核證據，據以支持稽核結論。

(五) 內部稽核人員執行內部稽核工作，得檢查相關文件、資產，並詢問有關人員，受查單位應全力配合提供稽核所需資料並詳實答覆，無正當理由不得拒絕。

(六) 內部稽核人員執行內部稽核工作，得從下列五個面向進行分析，俾提出稽核建議與受查單位充分溝通：

- 1、實際情況：陳述實際發現之現況或問題。
- 2、判斷標準：依據法令規定或選擇適當之判斷基準，用以作為評估或驗證之參據。
- 3、影響結果：掌握實際情況已經（可能）存在之衝擊及其影響層面與嚴重程度。
- 4、造成原因：深入探究實際情況發生之根本原因，以免忽略關鍵核心問題。
- 5、建議意見：綜合分析並與受查單位共同研擬改進建議，以解決根本原因或核心

問題。

(七) 稽核項目具有量化或非量化績效目標或指標時，內部稽核人員得採行下列程序，衡量稽核項目之資源使用是否具有經濟、效率及效果，俾提出可能提升績效之建議，以協助機關制訂政策、績效目標或指標、計畫或強化內部控制機制，另得就機關未來有關管理及績效重大挑戰事項提出預警性意見供機關參考。

1、蒐集與稽核項目有關之資料。

2、選擇適當之衡量基準，其來源包括：

(1)前期績效、既定(或預計)目標及其績效衡量指標。

(2)法令規定或契約規範，如：預計完成之期限、品質或數量標準等。

(3)國際公認之指標或標準等。

(4)其他同類績效優良機關、單位或民間相關機構等之標竿典範。

(5)內部稽核人員專業判斷。

3、運用計算、分類及比對等方式，分析實際績效與衡量基準之差異，並了解差異原因及其影響。

(八) 內部稽核人員應正確且完整記錄稽核情形並檢附佐證資料，作成稽核紀錄。稽核紀錄得包括下列事項：

1、稽核項目。

2、稽核方式。

3、稽核發現。

4、稽核結論。

5、改善措施或興革建議。

(九) 年度稽核及專案稽核均應作成內部稽核報告，揭露稽核發現之優點、稽核發現與相關自行評估結果不一致等缺失、改善措施或興革建議，並依程序簽報機關首長核定後送各受查單位。內部稽核報告之參考格式如附件二。

十四、內部稽核單位應彙整內部控制缺失及興革建議，送相關單位填報改善及辦理情形，並至少每半年將追蹤該等缺失改善情形及興革建議辦理情形(參考格式如附件三)簽報機關首長核定。內部控制缺失應追蹤至改善完成為止，以確認相關單位已採取適當之改善措施；興革建議應追蹤至相關單位評估其可行性，以決定是否採納該等建議或採行相關因應作為為止。

十五、內部稽核人員執行內部稽核工作時，應對潛在風險業務保持警覺，並掌握可能涉有公帑損失、浪費等不法或不當情事；稽核結果如發現可能有不法或不當情事者，應簽報機關首長責請相關稽核評估職能單位人員進一步查處。

- 十六、內部稽核人員應持續參加內部稽核相關教育訓練，以提升稽核品質及能力，並應秉持誠實信用原則及專業上應有之注意，確實執行稽核工作，惟內部控制有其先天限制，且內部稽核原則採抽核方式實施，無法絕對保證一定能發現不法或不當情事。
- 十七、內部稽核單位執行內部稽核工作期間，如發現重大違失或機關有受重大損害之虞時，應立即簽報機關首長處理；稽核資訊涉及隱私、機密、不法或不當之行為，不宜揭露予所有報告收受者時，得另單獨作成報告揭露。

## 伍、附則

- 十八、各機關辦理自行評估結果及內部稽核報告所列改善措施或興革建議，若涉及需修正內部控制機制者，應由負責內部控制業務之幕僚單位督導各單位修正。
- 十九、各機關得將內部控制建立及執行情形（如自行認定內部控制缺失及其改善成效等），納為辦理機關內部單位間團體績效評比之衡量標準。
- 二十、各機關辦理自行評估表件及其佐證資料、內部稽核表件(包括稽核計畫、稽核紀錄、稽核報告)及其佐證資料等，應自各該工作結束日起，以書面文件或電子化型式至少保存五年。
- 二十一、為落實機關自主管理，各機關於整體內部控制有效之前提下，得彈性調整自行評估及內部稽核之作法。
- 二十二、國營事業除已依照或參照現有法令規定訂有自行評估及內部稽核相關規定者，應加強落實辦理外，準用本要點之規定。

附件一

○○機關內部控制自行評估表  
○○年度

評估單位：○○


評估期間：○○年○○月○○日至○○年○○月○○日



評估日期：年月日

評估重點	評估情形					部分落實/未落實/不適用情形說明	改善措施/興革建議
	落實	部分落實	未落實	未發生	不適用		
一、評估機關目標無法達成之風險，並決定需優先處理之風險項目，以及定期滾動檢討風險評估，以因應內部及外部環境之改變。							
二、依據各項業務性質與時俱進檢討不合時宜之控制作業及作業流程，並落實執行各項控制作業。							
三、建立檢討主管法令規定機制，並針對外界意見或執行缺失部分即時檢討相關法令規定。							
四、遵循相關法令規定或契約。							
五、就涉及人民權利或義務之主管業務建立適當之檢核、審查、追蹤、管制或考核等管理機制，並除依法公開外，另依風險評估結果，推動其行政作業流程透明措施，以利外部監督及型塑廉能政府。							
六、就主管業務對相關機關或單位善盡監理、督導或輔導等責任。							
七、針對內部高風險業務設有明確職能分工及職務輪調等機制。 (由機關自行指定之單位負責評估，其餘單位免列示本項)							



評估重點	評估情形					部分落實/未落實/不適用情形說明	改善措施/興革建議
	落實	部分落實	未落實	未發生	不適用		
八、稽核評估職能單位及負責內部控制或內部稽核業務幕僚單位依相關法令規定落實辦理下列工作(註3)： (一) 施政績效管考。 (二) … (三) 定期檢討內部控制機制。 (非稽核評估職能單位、內部控制或內部稽核業務幕僚單位免列示本項)							
填表人：複核：單位主管：							

註：

1. 各單位除上列必要評估重點外，另得視業務性質及外部意見等調整增列評估重點項目，並依評估結果於評估情形欄勾選「落實」、「部分落實」、「未落實」、「未發生」或「不適用」；其中「未發生」係指有評估重點所規範之業務，但評估期間未發生，致無法評估者；「不適用」係指評估期間法令規定或作法已修正，但評估重點未及配合修正者，或無評估重點所規範之業務等。
2. 「評估期間」係指本項作業自行評估所涵蓋之期間；「評估日期」指執行該項評估之日期。
3. 該評估重點係由稽核評估職能單位及負責內部控制或內部稽核業務幕僚單位自行填寫依其相關法令規定應辦理之工作，如施政績效管考、資訊安全稽核、政風查核(含廉政風險評估)、政府採購稽核、工程施工查核、國家關鍵基礎設施安全防護、人事考核(含考核工作績效及獎懲)、內部審核、事務管理工作檢核及定期檢討內部控制機制等工作。
4. 本表及其佐證資料等，應自辦理自行評估工作結束日起，以書面文件或電子化型式至少保存五年。

## 附件二

# ○○機關 ○○年度(○○年○○專案)稽核報告



### 壹、稽核日期及受稽核單位

說明實際執行稽核工作之日期及受稽核單位。

### 貳、稽核結果

項次	稽核項目	稽核發現	稽核結論	改善措施/ 興革建議
1	年度採購案執行情形。	經調查○○年度各單位辦理採購案件預定招標彙整表，包括透過共同供應契約採購案等，其提報彙整控管標準不一。	○○年度各單位辦理採購案件預定招標彙整表中無明確彙整控管標準。	建議研議提報彙整控管標準，供各單位參考，以利後續管考。
2	資訊系統委外開發及維護採購案。	採購金額過度依賴廠商估算報價，致決標單價差異大、決標金額未有一致合理之標準。	未建立合理價格評估模式，致難以估算價格。	建議建立「資訊系統費用之合理價格建構模式」，作為資訊系統採購價格之評估基礎。
3	...	...	...	...

### 參、未來有關管理及績效重大挑戰之預警性意見

得敘明對機關形成挑戰之原因、目前因應作為及未來尚待加強之作為。

註：

1. 年度稽核若分次辦理者，則按次編製內部稽核報告。
2. 若未提出機關未來有關管理及績效重大挑戰之預警性意見者，得免列示第參項。

### 附件三

#### ○○機關


#### ○○年○○月內部控制缺失及興革建議追蹤表【範例】

項次	缺失事項/興革建議	改善/辦理情形	追蹤結果
自行評估結果所發現缺失及所提興革建議			
1	應用系統上線及變更管理作業 (1)於評估期間共發生 810 筆系統維護申請作業，大多為常態性變更或維護，部分僅由單人維護的小型系統較難滿足資訊安全內部控制職能分工之規範。 (2)...	(1)各科已協調人力相互支援，以落實執行系統維護人員及系統管理人員由不同人員擔任之規範。 (2)...	(1)經檢視近 3 個月系統維護人員及系統管理人員皆已由不同人員擔任，本項缺失核已改善。 (2)...
2	...	...	...
內部稽核報告所列缺失及興革建議			
1	建議研議提報彙整控管標準，供各單位參考，以利後續管考。	秘書室已修正各單位辦理採購案件預定招標彙整表，並檢附工作時程說明資料，請各單位於填列招標期程時一併考量，以利後續規劃。	本項建議業經秘書室採納，並由各單位依控管標準填列採購案件預定招標彙整表，以掌握各單位辦理進度。
2			
稽核評估職能單位所發現缺失及所提興革建議			
監察院彈劾與糾正(舉)案件或提出其他調查意見，涉及內部控制部分			
審計部中央政府總決算審核報告重要審核意見，涉及內部控制部分			
上級與各權責機關(單位)督導所提缺失及興革建議			

註：機關於自行評估結果或內部稽核報告所列缺失及興革建議，如與稽核評估職能單位所發現缺失及所提建議、監察院彈劾與糾正(舉)案件或提出其他調查意見、審計部中央政府總決算審核報告重要審核意見、上級與各權責機關(單位)督導所提缺失及建議等重複時，得擇一填列並附註說明。



## 附錄五 政府內部控制聲明書簽署作業要點

- 
- 一、為利行政院及所屬各級機關（構）、學校（以下簡稱各機關）每年簽署內部控制聲明書，以強化內部控制自主管理，特訂定本要點。
  - 二、各機關應每年評估當年度整體內部控制有效程度，並出具內部控制聲明書，由機關首長與督導內部控制及內部稽核業務之召集人於翌年四月底前共同簽署，公開於各該機關網站之政府資訊公開專區。但依國立大學校院校務基金管理及監督辦法辦理稽核工作之國立大學校院，應於年度校務基金績效報告書提送校務會議通過前簽署內部控制聲明書。
  - 三、各機關原則於內部控制聲明書聲明日（即年度終了日）前完成當年度自行評估及內部稽核工作，俾及時發現內部控制缺失並採行改善措施。但當年度下半年部分期間若未能及時辦理自行評估及內部稽核，得參酌前一年度同期間之評估及稽核結果，綜合判斷當年度該期間之內部控制建立及執行情形。
  - 四、各機關簽署內部控制聲明書(作業流程詳附圖)，應針對機關當年度自行評估結果、內部稽核報告、稽核評估職能單位及上級與各權責機關（單位）督導等所發現之內部控制缺失，並參考監察院彈劾、糾正（舉）或提出其他調查意見及審計部中央政府總決算審核報告重要審核意見等涉及內部控制缺失事項，評估截至當年度聲明日尚未完成改善部分對內部控制目標達成之影響，作為判斷整體內部控制有效程度之依據。
  - 五、內部控制聲明書按整體內部控制之有效程度，區分為下列「有效」、「部分有效」及「少部分有效」三種類型（格式如範例一至三）：
    - (一)「有效」：無內部控制缺失，或存有內部控制缺失並已於聲明日前採行改善措施，其整體內部控制之建立及執行能合理確保內部控制目標之達成。
    - (二)「部分有效」：存有內部控制重大缺失並已於聲明日前採行改善措施，或存有非屬重大之內部控制缺失，其整體內部控制之建立及執行僅能合理確保部分內部控制目標之達成。
    - (三)「少部分有效」：存有內部控制重大缺失，於聲明日前尚未採行改善措施，或採行改善措施，惟其整體內部控制之建立及執行難以合理確保內部控制目標之達成。前項內部控制之有效程度聲明僅提供合理確認，且不包括機關內部控制無法掌握之外部風險。  
第一項內部控制聲明書各類型格式，各機關得視其整體內部控制有效程度，調整其聲明內容。
  - 六、各機關如有內部控制重大缺失事項，於當年度採行改善措施後，其整體內部控制情形符合簽署「有效」或「部分有效」類型之內部控制聲明書者，應於聲明書增列說明段，

列舉該等重大缺失、所採行之改善措施與改善情形及其對達成內部控制目標之影響等；符合簽署「少部分有效」類型之內部控制聲明書者，應於聲明書之附表，揭露內部控制重大缺失情形及其改善計畫。

- 七、各機關首長倘於年度中異動，致繼任首長於簽署內部控制聲明書時遇有所聲明之年度未在任或僅部分期間在任之情形，得於內部控制聲明書之末段增列說明段，以釐清前後任首長之責任。
- 八、各機關併同所屬機關辦理自行評估及內部稽核工作者，得併同所屬機關共同簽署內部控制聲明書（格式如範例四至六）。
- 九、國營事業除已依照或參照現有法令規定簽署內部控制聲明書外，準用本要點之規定。