

# 以預算作業爲例談政府內部控制之檢討評估作業

本文係接續作者有關「強化政府內部控制作法之我見」(本刊663期)一文,以預算作業為例針對內部控制五大要素進行檢討評估之個人觀點,期望能讓衆人理解,內部控制並非一項高深學問,而是一個可以加以落實之觀念與技術。

◎ 張信一 (經濟部會計長)

## 壹、前言

當弊端發生時,人們之直覺反應,通常係以爲欠缺控制規範所造成,殊不知,弊端發生之成因常常是不知有規範而未予執行,或是規範未能順應時代潮流精進,太過嚴苛難以落實,甚至產生反效果所致。茲以審計部門鑒於政府施政效能不彰及發生重大財務弊端等缺失,提出應強化內部控制之

要求,其有效解決問題之具體作爲,實應先就相關作業之控制規範進行盤點,深入了解其規範之遵循程度及其設計之有效性,方足以判斷問題所在及擇定精進方向,而非逕予增加控制強度,要求立即增修訂相關規範。

財政爲庶政之母。政府施政首重財政之健全,而相關財務行政係以預算作業爲首推動,其持續精進之改進作爲,

連同相關預算編製與執行規範如預算法、總預算編製作業手冊等之修訂,均屬落實內部控制之內涵,其設計之良窳與遵循程度,作者擬以本文,針對中央政府總預算案籌編作業,試行依COSO報告所列內部控制五項組成要素逐一進行檢討評估,除揭示以往政府採行精進作爲強化內部控制之成效外,並對未來精進方向提出作者個人之淺見,請讀者指正。

## 貳、中央政府總預算籌編作業之精進作為

我國中央政府總預算係政府整體施政之財務計畫，一般均可從其編製健全與否來評斷國家施政規劃之良窳。作者進入主計工作領域服務逾25年，其中17年半在行政院主計處第一局負責總預算案籌編工作，其餘則在退輔會、海巡署及經濟部擔任單位預算案編報工作，依實際作業情形觀察，我國在民國70年代末期，由於剛剛政治解嚴，民眾對政府施政之要求較弱，總預算案採各部會逕行編製概算後由下而上報核模式，在行政院施政方針、中央暨地方政府預算收支方針<sup>1</sup>之指引，以及總資源供需估測模型之試算下，搭配當時尚稱穩健之政府財政狀況，雖然作業繁瑣，須召開40餘次計畫及預算審核會議，不斷檢討預算規模及計畫優先順

序，方能完成預算案之彙編，但對於個別計畫及概算編報內容之掌握較佳，其中對於政府基礎建設之重視，復於預算籌編過程中設有重要經建投資計畫之審查機制。

嗣因我國長期巨額順差及持有大量外匯存底，威脅金融與物價之穩定，尤其是房地產、股票及勞務等非貿易財價格之大幅上漲，產生國民財富差距擴大、社會不當投機風氣盛行、勞動市場供需失調等經濟社會問題，為謀解決，即採行凱恩斯之經濟理論，以擴大公共支出刺激需求並調整需求結構，包括自80年度起執行「國家建設六年計畫」等。因計畫期程較長，財政需求龐大，有識之士已提出「應建立中長期的計畫預算制度」之建議，惟經長期研析規劃，迄至91年度始奉行政院核定實施「中程計畫預算作業制度」，惟研議期間，在84年度起，為提

升概算審查作業效率，已推行歲出總額制度，即將概算編報程序增設由上而下之機制，先行賦予各部會主管年度歲出概算額度，作為編報概算規模之控制點，87年度則將該概算額度劃分為「一般支出」（含重大依法律義務支出及重要社會發展計畫支出）、「政府重要公共建設計畫支出」及「政府科技發展計畫支出」等三類，其中後兩類係為彰顯面對知識經濟時代來臨，政府應重視賴以發展之基礎公共設施與科技能力，而賦予較為優先的資源分配權，並同步檢討排除原有重要經建投資計畫歸類含括眾多經常門支出之情事。復因民主選舉機制，減稅及增加人民福利支出或地方建設，成為競選中最美麗的語言，故財政狀況日趨艱困，總供需估測結果已無法做為擇定預算規模之重要參據。至實施結果，原期望嚴格控制概算編報規模以簡化

審查作業之目標，亦經多年之宣導才漸入佳境，惟對個別計畫審查則產生流於偏頗，多以額度能容納為審查通過與否之主要條件，忽略了計畫可行性或成本效益等因素之探討。

91年度起實施之「中程計畫預算作業制度」係在上述歲出總額制度之基礎下擴展而成，其中將事先賦予之未來一個年度之歲出額度，增加其後三個年度之額度，俾促使各機關能對其施政作中長期之整體規劃，不要基於本位主義盲目追求年度預算規模極大化，而忽略了執行能力，不但無法將事情做好（事多力分），甚至可能做錯事（資源獲得過多導致做了不該做的事），惟該制度精神之宣導仍未盡周全，致使下級機關仍有如神經末梢般，未能落實推動，檢討以往不經濟支出，遂於95年度起，針對相關計畫如跨部會實施之就學或就業補助措施等個案，就其是否公平、重複等課題進行

專案檢討。98年1月21日更由行政院訂頒「強化中程計畫預算作業促進資源有效運用方案」，其具體改進作法包括：

一、檢視現行中長程個案計畫研擬、提報程序及審查作業，訂定自評檢核表，規定主管機關對所屬機關（單位）進行計畫自評作業，以避免超出財務負擔能力及浮報計畫之情形。若屬延續性計畫，則應辦理計畫執行成效評估及提出總結評估報告。

二、強化公共建設、科技發展及重要社會發展計畫等先期作業之計畫及預算審議機制，避免重複提報計畫，並督促各機關依計畫執行進度及預算執行能量核實編列預算。

三、各主管機關應落實計畫及概、預算編審統合協調之機制，發揮應有功能，並建立資源分配之競爭評比機制，以提升整體資源使

用效益。包括：1.應依規定就計畫內容作詳實評估及經費估算，並就所需經費是否能於行政院核定中程歲出概算額度內容納加以檢討，並於陳報時檢附所需經費審查及檢討之相關文件。2.應參酌已核定個案計畫之情形，在所獲配各年度歲出概算額度範圍內，配合擬達成之年度施政目標，本零基預算精神，重行檢討各項新興或延續性計畫，排列優先順序後，妥為編製歲出概算，並將檢討結果一併陳報。3.應適時針對原編列未具經濟效益支出項目、監察院調查案件、審計部建議改進事項及民意機關、輿論批評事項等，選擇一定數量案件進行審查，並將審查結果作為各機關當年度預算執行及以後年度概算編製參考。

四、實施獎勵措施，對機關主

動檢討現行計畫辦理方式，以創新作法，用最少經費如期如質達成原訂計畫目標者，經依機關檢討減列後，將於推估以後年度概算需求時，除以未減列前之水準推估外，所減列金額，加回該機關以作為支應新興重要政事支出之經費需求。

另配合中程計畫預算作業制度之推動，行政院復訂有中程施政計畫之績效評估制度，設定「業務面向」、「經費面向」及「人力面向」等5至10項策略績效指標。其後於98年4月，基於追求優質政府治理有關透明度、課責性、公共參與及效能之核心價值與指導方針，更新政府施政績效管理制度，要求各機關中程施政計畫之內容應包括使命、願景、施政重點等，並運用平衡計分卡，從業務成果、行政效率、財務管理及人力資源四個面向，策訂各機關之關鍵策略目

標及關鍵績效指標。又對該等計畫之風險因素於事前考量未盡詳實周延，事後面對危機發生之應變處理未盡迅速妥善，亦於94年8月訂頒「行政機關風險管理推動方案」、97年4月訂頒「行政院所屬各機關風險管理作業基準」，並於同年12月彙案修正訂頒「行政院所屬各機關風險管理及危機處理作業基準」以為各機關重視及強化風險管理及危機處理之作業準據。凡此，均屬中央政府對其有關計畫及預算作業面之內部控制制度進行評估檢討之情形，透過對控制環境、風險評估、控制活動等之精進，期能達到較好的計畫預算編製成效。

### 參、內部控制制度組成要素之評估重點

依據COSO報告，內部控制係由控制環境、風險評估、控制活動、資訊與溝通、監督

等五大要素所組成，其評估焦點，擬依據該報告所提供評估工具之有關整體評估表<sup>2</sup>，揭示其重要內容如下頁附表：

## 肆、待檢討議題與精進方向之我見

### 一、控制環境要素

政府計畫預算編製作業之終極目標，就保守面來說，通常係指財政健全之收支平衡；而就積極面來說，則是如何將有限的資源用在刀口上，以改善民生福祉，惟就內部控制第一要素「控制環境」而言，雖然以上均屬最高行政首長，甚至總統經常宣示之內容，惟是否確實深入組織內各個層級的人員心中，使成為他們的價值觀，又該等人員能否勝任相關制度之設計與執行？以作者參與推動相關預算制度精進作業多年之觀察，確實存在組織之神經末梢未能接受正確訊息及無法配合執行之問題。而改進

組成要素	注意焦點	涵義與要求
控制環境	操守及價值觀	管理階層須將操守及價值觀不得妥協的訊息傳達給員工，而員工須能收到此一訊息，並瞭解該項訊息。管理階層應透過文字及行動持續顯示其做到高道德標準之決心。
	勝任的承諾	管理階層須為每一項特定的工作，分別訂明其所須之能力水準，並把這個能力轉換為員工所須之知識及技能。
	董事會及監督委員會	一個主動且有效的董事會，或董事會下的委員會，可提供重要的監督功能。因為管理階層有踰越控制制度的能力，因此，在確保內部控制制度為有效時，董事會扮演重要角色。
	管理哲學和經營風格	一般而言，管理階層之經營風格及管理哲學對企業之影響甚鉅。雖然它並無形體，但評估者可尋找正面或負面之徵兆。
	組織結構	組織結構不應太過簡單，亦不應太過複雜。太過簡單可能使監督企業的活動無法進行；太過複雜則可能使必要資訊的流通受限制。高階管理階層應充分瞭解其控制責任，並應擁有與其職位相稱的知識及經驗。
	權、責之分派	責任之指派、權限之授與及相關政策之訂定，提供某員工須對他人負責及對其加以控制的基礎，描繪出每位員工所扮演的角色。
	人力資源政策及實務	對招募並留住能幹的員工而言，企業的人力資源政策扮演重要角色。這些員工讓企業的計畫能夠推行，並達成企業的目標。
風險評估	企業層級目標	企業欲控制有效，須先建立目標。企業層級的目標，包括企業想達成目標的概括性陳述，這些概括性陳述係由相關的策略計畫而支持。
	作業層級目標之制訂	作業層級目標係由企業層級目標及策略發展而來，且與其相連結。作業層級目標通常係以明確之特定目標及其完成期限來陳述。每一個重要的作業活動均應訂定其目標，各個作業層級目標不得相互衝突。
	風險	風險評估的過程，不論是在企業整體層級，抑或在作業層級，均應辨認相關風險，並考量風險發生的後果。風險評估的過程，應包括考量影響目標達不成之內部或外部因素、分析目標不能達成之風險，以作為風險管理之基礎。
	對改變的管理	經濟、產業及法令環境都可能改變，企業的作業也會改變。因此，企業須設置辨認改變，以及對改變做出回應之機制。
控制活動		控制活動涵蓋範圍相當廣泛的政策和其執行程序。這些政策及程序是在幫管理階層確保其指示會生效，亦即，它們在幫助確保，為了達成企業之目標，那些被辨認出來以因應風險之必要行動，係被確實執行。
資訊與溝通	資訊	資訊係由資訊系統予以辨認、捕捉、處理和報導。攸關的資訊包括來自外部資訊及內部產生的資訊。外部資訊包括產業、經濟和法令規定等資訊。
	溝通	溝通係隱含在資訊處理的過程之中。惟溝通亦可涵蓋相當廣的範圍，涉及個人與團體的期望和責任。溝通須與組織之內的單位作下行、上行與橫向溝通，及與組織之外的其他單位作溝通，才可能有效。
監督	持續的監督	持續的監督在正常的營運活動過程中出現，它包括正規的管理和監督活動，以及員工在履行其職務時，所採取評估內部控制執行品質的行動。
	個別評估	每隔一段時間，從全新的觀點來觀察內部控制，直接注意其有效性，是有用的。個別評估的範圍和次數，主要繫於所評估的風險和持續的監督程序。

之道，恐應首推人員之強化訓練，務必將相關訊息快速有效地傳達，同時確立必備之專業能力，以發揮自行設計合宜制度並能落實執行之成果，其中對於各機關首長應如何確保其價值觀與政府整體一致，又相關訓練課程之設計是否符合實需？而非僅是增加學習時數，或是表面化的增加相關人員溝通機會等辦理績效目標可以涵蓋的。又組織之分工與權責之指派，本來也是一項必須檢討之課題，惟因涉及組織改造，顯非本文所能探討之標的。

## 二、風險評估要素

「凡事豫則立，不豫則廢」是強調計畫之重要，而其計畫良窳首重目標之設定，如目標模糊、上下不一致，以致關鍵成功因素無法合宜掌握，自然會產生難以控制之風險，這也是歷年來計畫預算之編製迭有不進追加、展延期程等情事之主因。惟深究其目標何以模

糊、不精確之原因，個人以為係屈服於政治口號、急就章之結果，並未充分尊重專業之評估，因此，改進之道，恐應優先創造討論政府目標、願景的必要時間與空間，集合眾人之力，產生多數可以接受之共識，方足以透過目標之逐級確認，降低執行之風險，在具前瞻性之願景引領下，築夢踏實。

## 三、控制活動要素

顧名思義，控制活動勢必依循許多規範來檢視執行之落實程度，惟就內部控制目標而言，已從保守的防弊觀念轉化為積極的興利思維，因此，一味地研議增訂管制規範，並非首要之務，惟其績效最易彰顯，常使各級管理階層樂此不疲，反而灼傷了行政效率。故改進之道，恐應就現行相關規範予以全面盤點，從落實情形檢討其存在之價值，避免疊床架屋或無意義之管制活動繼續

孳生，而就計畫預算作業面之控制活動而言，不外乎就是審議之作業，如何將不同層級之審查作業目標或重點予以區隔並落實辦理，以避免僅就同一課題反覆審議，甚至忽略某些重要但不易討論之課題等導致審查作業失靈之原因，均應加以檢討排除，方能於有限之作業時間內，提升審查品質，落實資源適切配置之目標。

## 四、資訊與溝通要素

資訊系統最忌諱的就是「垃圾進、垃圾出」，以計畫預算作業有關資訊之傳遞與溝通，其主要問題癥結，個人認為並非量的不足，而是何種資訊方屬攸關決策並未明確界定。但此情形常為人所忽略，導致不斷填具相關資料，甚至反覆填報，卻無助於決策品質之提升。因此，改進之道，恐應與前述要素有關目標之明確界定一般，應先透過與管理階層共同討論之機制，選取與決

策攸關之資訊類別與項目，而非一股勁地狠命開發各類資訊系統或增加各類書表傳送資料，否則將治絲益棼，徒勞無功，並且浪費更多有限的資源。

## 五、監督要素

所謂徒法不足以自行，人是具有誘因的動物，故彼得·杜拉克曾說：要獲得什麼樣的成果，就必須要什麼樣的考核。這也是個人一再強調的，只有能確實查核出制度未落實之處並加以處置，方足以使制度能被遵循，發揮其原設計之意旨。惟現行制度規範龐雜，許多未遵循之情形，如計畫擬未符格式、內容空泛未具備衡量指標或衡量指標設定不合理等，常被容許發生，並輕率處置，凡此，均無法導正計畫預算作業朝良性發展，故改進之道，恐應先檢視處置違規方式是否確實可行，如不可行，實應先調整制度之設計，朝誘

導方式取代懲處作為，或思考如何減少違規之設計，以確保落實執行，能發揮制度之功效，同時避免傷害規範之威嚴。

## 伍、結語

近期，作者聽到國立政治大學傳播學院鍾院長蔚文在一場以「用故事想像未來之情境腳本」為題的演講中提及如何發展說故事的能力，包括「學習Learn」、「觀察Look」、「詢問Ask」、「嘗試Try」等四個步驟，個人以為也可運用在內部控制之檢討評估作業中，其中「詢問」一節恐怕是一般人最弱的一環，因為常礙於面子問題，不敢發問，以致未能確切了解真相，導致相關作為之設計，均有如隔靴搔癢，未能對症下藥，甚至產生不可想像的副作用。本文僅係提供個人之觀點，是否確實如此，各機關是否有所不同，恐怕亦須

透過「詢問」之運作模式，加以探究與評估，方能予以論斷。當然，世上沒有絕對好的制度，也沒有完全無風險的決策，努力嘗試、有技巧與限度的嘗試，是追求美好未來不可避免的過程，期望大家都能無所畏的勇往直前，敢想、敢說，共同邁向美好的未來。

## 參考文獻

1. 馬秀如譯，《內部控制——整體架構》，財團法人中華民國會計研究發展基金會，87年6月。
2. 張信一，《政府推動中程計畫預算作業制度之省思——兼論促進資源有效配置之作為》，主計月報655期，99年7月。
3. 張信一，《推動中程計畫預算作業制度之檢討》，行政院財政改革委員會自行研究報告，91年8月。
4. 張惟明，《預算法規》講義，主計人員基礎訓練班第49期。

## 註釋

- 1 87年預算法修正後，中央暨地方政府預算收支方針已更名為中央及地方政府預算籌編原則。
- 2 參閱馬秀如譯，《內部控制——整體架構》，第199頁～第229頁。❖