

主計月刊 | 第673期 | 2012.01

論述》管理·資訊



# 行政院推動內部控制制度與國內企業作法之異同

行政院已於99年底成立內部控制推動及督導小組，並陸續函頒各項制度規範，全面啟動內部控制各項工作，而國內企業組織內部控制制度則已發展至成熟階段，本文爰就兩者作法加以整理比較分析，並提出政府部門未來精進方向，以為後續推動之參考。

**黃叔娟**（行政院主計處視察室主任）

## 壹、前言

為增進政府治理之廉政與效能，近年來行政院已相繼頒行內部控制相關規定，如「健全財務秩序與強化內部控制實施方案」及「國家廉政建設行動方案」等，要求各機關建立管控機制。復為發揮統合之綜效，對各機關自行建置實施之控管機制及分由相關權責機關重點查核等方式加以研究精進，於99年底由行政院秘書長

召集組成跨部會之「行政院內部控制推動及督導小組」（行政院主計處為小組成員之一，並擔負幕僚作業），積極建置完備各機關內部控制相關機制，以促使政府整體朝更良善體制運作。

審計部99年度中央政府總決算審核報告提出行政院為強化各機關內部控制機制，已全面啟動行政機關整合性內部控制制度



●行政院林秘書長中森主持內部控制宣導課程

之基礎工程，未來研訂政府內部控制制度，宜參酌國內外實例，研訂內部控制制度有效性確認聲明書等。本文爰針對行政院目前推動內部控制制度之作法，比較與國內企業之異同，進而提出未來精進方向。

## 貳、我國企業推動內部控制制度之緣起及作法

### 一、內部控制發展起源

1972年美國水門(Watergate)事件發生，1974年美國總統尼克森因此下台，在對該事件調查過程中，人們發現有許多美國企業在其內部設立了秘密賄賂資金，專門用於國內政治獻金以及賄賂國外政府官員，這種不實財務報導行為，使美國政府及社會各界開始注意到內部控制的問題。為制止這種行為，美國福特總統成立了以商務部部長為主席的工作小組，該小組提出對「證券交易法」

進行修訂的議案，報請參眾兩院審議。在經過參眾兩院的激烈辯論後，1977年制定「反國外賄賂行為法」(Foreign Corrupt Practice Act，簡稱FCPA)。FCPA是一部非常重要的成文法，對於美國企業國際化營運產生了巨大的影響。該法主要條款包括：記錄與會計條款以及反賄賂條款，其中記錄與會計條款係要求企業應建立內部控制制度，以及強化企業內部管理之規定。

1985年，由美國會計師公會(American Institute of Certified Public Accountants, AICPA)、美國會計協會(American Accounting Association)、內部稽核協會(The Institute of Internal Auditors)、管理會計人員協會(Institute of Management Accountants)、及財務主管協會(Financial Executive Institute)等5個具權威性及代表性的機構，共同贊助成立了全美反舞弊性財務



報告委員會(National Commission On Fraudulent Financial Reporting)，因其主席為前證管會(SEC)主委Mr. Treadway，故又稱為Treadway Commission，即崔德威委員會。該委員會所探討的問題之一就是「不實財務報告產生的原因」，其中包括內部控制不健全的問題。兩年之後，Treadway委員會提出報告及許多有價值的建議。雖然Treadway委員會未對內部控制提出結論，但它的報告立刻引起了很多組織的回應。基於Treadway委員會的建議，又組成了一個專門研究內部控制問題的委員會，即COSO委員會(Committee of Sponsoring Organizations of The Treadway Commission)。1992年，COSO委員會提出「內部控制——整體架構」，確



立了此後十多年來內部控制的基本架構，即由控制環境、風險評估、控制作業、資訊與溝通及監督等5項要素所組成。

2001年美國安隆弊案等企業醜聞爆發，爲了提高企業揭露資訊的正確性和可靠性，以保護投資者並挽救投資人的信心，美國眾議院議員Michael G. Oxley及參議院議員Paul S. Sarbanes提出The Sarbanes-Oxley Act（以下簡稱「沙賓法案」），兩院並於2002年7月26日通過堪稱證交法制定後最重要之企業改革法案。相較於前述的COSO報告對內部控制制度的建議與指引，沙賓法案係美國首度以法令要求企業必須建置與維持有效的內部控制制度，並每年評估與報告內部控制制度的有效性，從而徹底改變了企業對內部控制制度的看法。

## 二、我國企業推動內部控制制度過程

我國企業組織之內部控制制度，係因74年台北十信弊案爆發，財政部證券暨期貨管理委員會（93年7月1日改隸行政院金融監督管理委員會，並更名爲證券期貨局）於75年頒布「上市公司建立內部控制制度實施要點」等規定，經過6年之宣導，並配合美國COSO委員會提出的「內部控制-整體架構」報告，於81年頒布「公開發行公司建立內部控制制度實施要點」等規定，依內部控制5項要素的架構擴大實施至公開發行公司。91年，國內外企業財務報表之不實事件層出不窮，爲保障投資大眾之權益，遂依證券交易法頒布「公開發行公司建立內部控制制度處理準則」，增訂對於獨立董事與違反內部控制之處罰等公司治理事項、子公司之監督管理及會計師專案審查等規定，進一步強化公開發行公司內部控制制度。

## 三、我國企業內部控制制度之作法

爲進一步探討政府與國內企業組織內部控制制度之異同，茲以較具規模且制度較爲完善之中華電信股份有限公司、台灣電力股份有限公司及臺灣土地銀行股份有限公司等企業組織，有關其內部控制制度及內部控制制度聲明書之作法簡要說明如下：

### （一）內部控制制度

1. 採用架構及辦理依據：除金融業採用2004年COSO提出之「企業風險管理-整合架構」外，其他企業組織均採用1992年COSO提出之「內部控制-整體架構」作爲推動內部控制制度之架構，並依證券交易法第14-1條授權訂定之「公開發行公司建立內部控制制度處理準則」辦理。
2. 控制作業涵蓋內容：依所屬產業特性及實際營運活

動，以交易循環類型區分，訂定銷售收款循環、採購付款循環、生產循環、薪工循環及固定資產循環等主要控制作業。

3. 自行檢查：檢查範圍涵蓋內部控制制度之設計及執行，並於內部控制制度內訂定自行檢查之作業程序及方法，每年至少辦理一次，以作為出具公司年度內部控制制度聲明書之依據。

4. 持續性稽核：已建置ERP（Enterprise Resource Planning）系統，整合財務會計、進銷存等資訊系統，建立自動檢核機制，遇有錯誤或異常情況發生時，系統即產生報表通知相關主管，以利執行持續性稽核之任務。

5. 內部稽核：成立直接隸屬於董事會的稽核專責單位，負責綜理全公司的內部稽核業務。由內部稽核

單位訂定內部稽核規章及年度內部稽核計畫，作為執行內部稽核之依據。稽核方式分為一般查核及例行性專案查核，必要時得指定非例行性專案查核（風險導向之查核）。執行內部稽核必須作成工作底稿，提出書面稽核報告，由董事長核定，並持續追蹤檢查所發現之內部控制制度缺失。

#### （二）內部控制制度聲明書

由內部稽核單位複核各單位之自行檢查報告，併同內部稽核單位所發現之缺失及異常事項改善情形，提報董事會通過後，出具由董事長及總經理聯名簽署之內部控制制度聲明書。

## 參、行政院推動內部控制制度現況與國內企業之差異

### 一、行政院推動內部控制制度現況

截至100年11月初，行政院內部控制推動及督導小組已召開7次委員會議，陸續展開推動下列各項重點工作：

（一）建構內部控制整體架構：我國政府公部門以往並未建構內部控制整體架構，經參採1992年COSO提出「內部控制——整體架構」，訂頒「健全內部控制實施方案」及「政府內部控制觀念架構」，以建立內部控制正確之整體觀念及指引，並明確規範運用控制環境、風險評估、控制作業、資訊與溝通及監督等5項互有關聯之組成要素，合理促使達成提升施政效能、遵循法令規定、保障資產安全及提供可靠資訊等4項目標。

（二）完備內部控制制度設計規範：以往各機關多僅遵循現行相關法制規範，並未明確各機關管控措施及其遵循重點有效整合，爰訂



頒「內部控制制度設計原則」及其範例，明確提供各機關如何整合及設計相關管制措施之內部控制制度指引，並要求內部各單位自行檢查，評估內部控制制度設計及執行之有效性。另出納與財產管理及資訊安全等11項共通性作業範例，則由各權責機關研訂，供各機關參考，以減輕各自規劃之歧異及負擔

(三) 督導檢討及改進現有內部控制作業：為督促各機關確實針對時弊及外界關注焦點，檢討內部控制缺失，並將檢討結果逐步納入內部控制制度規範辦理，以收防弊與興利之效，請各主管機關主動選定議題提報行政院內部控制推動及督導小組。

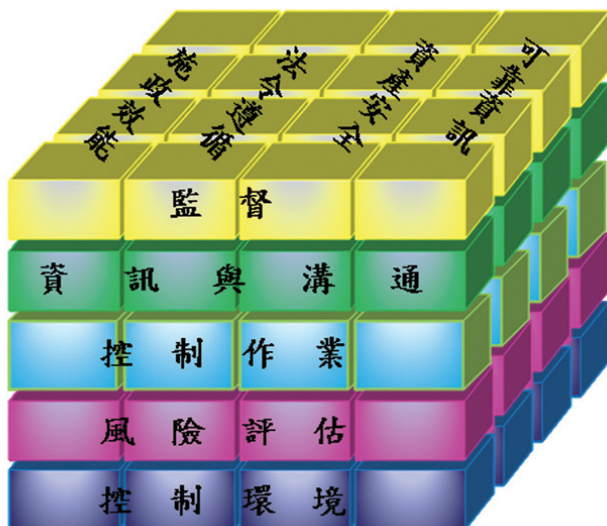
(四) 辦理內部控制宣導訓練：政府內部控制各項機制有賴各機關首長及所有同仁

之支持及推動，行政院主計處已陸續對各主管機關首長、副首長及主要三級機關（構）首長宣導，並陸續開課培訓種子教師，製作教材範例供各機關參用，使各機關相關人員了解內部控制的作法與重要性，進而積極強化內部控制相關機制。

## 二、行政院推動作法與國內企業之主要差異

(一) 國內企業推動內部控制制度係依證券交易法規定辦理，行政院目前先以行政命令推動，另由於政府職能分工明確，各司其職，故目前先按職能別設計控制作業，至以類似企業按交易循環別（如銷貨及收款循環、採購及付款循環等）設計控制作業，目前刻正研議中。至於持續性稽核方面，行政院目前尚

內控架構圖





於研議規劃階段，但國內企業組織則已建置執行。

(二) 行政院目前按現行相關法令規定，由行政管考、人事考核、政風查核、政府採購稽核、事務管理工作檢核及內部審核等6項稽核評估職能運作，未設立獨立內部稽核單位及專責人力，將列為未來組織改造議題，由行政院研究發展考核委員會及行政院人事行政局研議處理，俟設置獨立內部稽核單位後，

再由行政院主計處研訂「內部稽核作業應行注意事項」，供各機關據以訂定內部稽核作業規定，並研議簽署內部控制制度聲明書議題；國內企業組織均設有專責稽核單位，並訂定內部稽核規定及涵蓋各項業務構面之年度內部稽核計畫，年度稽核結果連同複核各單位自行檢查報告情形，作為出具年度內部控制制度聲明書之依據。

## 肆、行政院未來精進方向

企業組織為落實公司治理，達到保護投資大眾與保障利害關係人權益，並健全資本市場機制，在推動內部控制制度方面，已發展至成熟階段，綜觀其相關作法頗值政府未來精進方向之參考，個人提出幾點淺見如下：

### 一、內部控制制度

(一) 控制作業：鑑於強化內部控制機制為持續性工作，現階段共通性作業範例係由各權責機關就個別職能檢討訂定控制作業（如財物之買受，由行政院公共工程委員會及財政部國有財產局分別訂定採購及財產增加之作業流程），惟個別職能共通性作業範例，難窺流程全貌，且大都沿用現行規定或作法，致以往產生缺失之項目，

## 論述》管理·資訊



倘未能明確職能分工或訂定關鍵控制重點，恐難防杜類此缺失不再發生，故針對高風險或已發生重大違失之項目等，研議跨職能整合（如上開流程再往下延伸至會計與出納之付款作業流程），將陸續檢討辦理。

（二）持續性稽核：運用電腦自動監控系統強化內部控制功能，目前正由行政院研究發展考核委員會針對如何整合機關內部行政作業流程，以相互勾稽各項交易資料之作法，研議規劃中。

（三）內部稽核：為有效整合現行6項稽核評估職能，短期雖以任務編組方式來統合現行機制，中長期仍以設置獨立內部稽核單位及專責人力為目標，並列為未來組織改造議題，由行政院研究發展考核委員會及行政院人事行政局研議

處理，俟設置獨立內部稽核單位後，即可研訂內部稽核規定。

### 二、內部控制制度聲明書

簽署內部控制制度聲明書係在表彰組織對內部控制之重視，提醒首長應負最終責任，惟簽署內部控制制度聲明書，除由機關各單位進行自行檢查，落實自我監督機制外，尚須由獨立內部稽核單位實施內部稽核。政府現行稽核評估職能，未具完全獨立性，且其稽核專業及工作範圍亦有所侷限，故出具內部控制制度聲明書之條件尚未成熟，未來將視內部控制推動進程進一步研議處理。

### 伍、結語

行政院正全力推動強化內部控制各項工作，機關內部各單位應全力配合，尤其各機關

首長更應全力支持，並負起最終責任，另基於內部審核職責有協助各機關發揮內部控制之功能，故亦希望主計人員持續本諸「熱誠、公正、效率、精確」的主計精神，以創新思維增進服務價值，協助機關配合推動，並冀盼全體主計人員扮演國家競爭力提升的重要推手，齊為國家發展凝聚一股向上提升的力量，戮力打造未來的黃金10年。

### 參考文獻

1. 馬秀如（民87），《內部控制——整體架構》。
2. 侯崇文（民98），《上市櫃公司內部控制資訊允當揭露之相關研究：以電子業及金融業為例》，臺灣證券交易所股份有限公司及財團法人中華證券櫃檯買賣中心委託研究。
3. 蘇裕惠（民94），〈揭開企業財務運作的神秘面紗——沙賓法案404完全解析〉，《勤業眾信通訊》，2005年3月號，頁6-13。
4. 韋伯韜（民94），《強化政府內部控制機制與內部審核之研究》，行政院主計處委託研究。❖