

美國政府推動內部控制架構與 規制之探討

美國政府持續引入新思維整合推動內部控制之歷程，架構完整且先進，可供我國配合國情需要酌予借鏡，以期完備政府內部控制機制，奠定國家競爭力之根基。

盧惠伶（行政院主計總處綜合規劃處科長）

壹、前言

美國內部控制的發展，係企業先行，政府而後適時跟進，擷取專業機構之理論及企業經驗，並搭配新公共管理改革、績效成果導向與反貪腐等思潮，完善政府內部控制機制，俾利有效履行民衆託負之責任且實現施政目標。本文簡述美國政府內部控制之架構與規制等發展趨勢，供各界了解該國推動的作法及脈動。

貳、美國聯邦政府推動內部控制之組織架構

聯邦政府內部控制工作，是經立法與行政部門協調合作，由上而下逐級督導推動。在立法部門由國會主導立法與監督權，所轄之審計總署（2004年起改名政府課責總署，以下簡稱GAO，為聯邦最高審計機關）輔助國會；另在行政部門係總統領導，預算及管理局（簡稱OMB，主管聯邦預算、財務、績效與資訊科技管理、審議聯邦法規及發布總統令）提供政策指導，以統合各部會協力推動，並在部會設置稽核長¹辦公室（簡稱OIGs）發揮制衡功能。

國會在最上位透過制定

「聯邦管理者財務廉潔法」（簡稱FMFIA），授權GAO訂定政府內部控制準則、OMB訂定內部控制制度指引等規章²；另有人事行政總處（主管人事）、總務署（主管國有財產、集中採購與事務管理）及政府倫理局（主管公務倫理與財產申報）等權責機關，分別依執掌訂頒管控法規與執行督導。

各部會於是依FMFIA等法規，對本機關及所屬機關（構）之內部控制制度負責，故須強化自主管理且本權責自訂內部控制規則及制度，並督導所屬切實執行。而為了促使機關最高階管理階層為內部控

制制度負起責任，經各機關首長簽署「管理確認聲明書」（簡稱內部控制聲明書）報送上級機關，最終由各部會首長採合併觀點簽具 1 份含括所屬之內部控制聲明書，提交總統與國會。各部會稽核長則執行內部稽核並向所在機關首長與國會報告；國會亦透過 GAO 進行監督。

參、美國聯邦政府推動內部控制之規制沿革

美國聯邦政府內部控制機制，包括國會、GAO 與 OMB

參考對企業立法及專業機構研究成果，所訂頒之一系列法律、規章與制度，相關重要規制之歷程繪如附圖，並簡述如下：

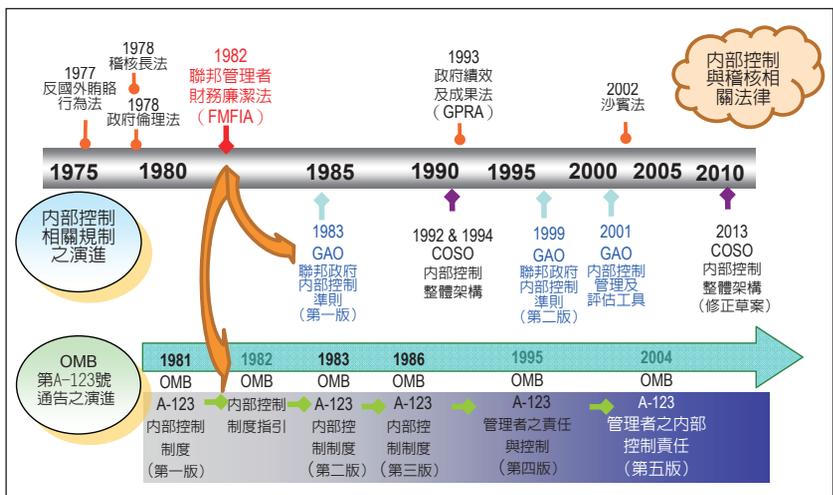
一、FMFIA 立法前

(一) 尼克森總統「水門案」於 1972 至 1975 年間展開調查，發現許多美國公司對國外官員從事非法政治援助或賄賂，1977 年國會通過「反國外賄賂行為法」，要求公開發行公司建立內部會計控制制度，使各界注意到內部控制議題。

(二) 早期雖已立法要求聯邦部會建立內部控制制度與內部稽核機制，但政府機關之貪腐與管理疏失仍層出不窮。為了提振對廉潔與效能的重視，GAO 促使國會於 1978 年通過「稽核長法」，在主要部會專設 OIGs，且督察重點從過去側重政府財務等遵循合規，擴展至施政績效的經濟、效率及效益性，其後迭經多次修法。同年國會通過「政府倫理法」成立「政府倫理局」，並規範公務倫理道德及財產申報事務。

(三) 為了強化內部控制規制，OMB 在 1981 年訂定第 A-123 號通告「內部控制制度」，規範聯邦行政部門內部控制事項。國會雖認同其內容，但主張立法賦予部會首長責任以促使其全力推行，爰在 GAO 協助下整併「聯邦管理者責任法案」及「財務廉潔

附圖 美國聯邦政府內部控制規制沿革



資料來源：改編自 OMB 簡報檔。

專題

法案」兩個法案，制定 FMFIA 條文。

二、FMFIA 立法後

(一) 國會在 1982 年通過 FMFIA，要求聯邦機關依 GAO 內部控制準則建立內部控制制度，且依 OMB 內部控制制度指引持續評估制度之適當性，各部會首長應每年向總統及國會報告內部控制制度執行情形是否達成目標與遵循 GAO 內部控制準則，併同敘明內部控制缺失與改正計畫；各部會 OIGs 並應評估內部控制制度有效性。

(二) OMB 於 1982 年訂定「聯邦政府評估、改善及報導內部控制制度指引」，供各部會參考辦理自行評估、改正及出具內部控制聲明書；並與 GAO 會銜函請各部會推動 FMFIA。

(三) GAO 在 1983 年訂定「聯邦政府內部控制準

則」，續於 1999 年參採全美反舞弊性財務報告委員會所屬發起組織委員會（簡稱 COSO）報告修正，建立聯邦政府內部控制整體架構（近期將配合 2013 年 COSO 改版再修正）；並據以於 2001 年訂定「內部控制管理及評估工具」，供作聯邦機關設計、執行及自行評估內部控制制度之基礎或判斷標準。各機關通常參採前開判斷標準自訂各業務循環別之作業層級自行評估表件，在整體層級亦依該判斷標準，按內部控制五項要素整合評估制度是否有效。機關內部稽核人員亦依 GAO 所訂「政府審計準則」等來覆核內部控制制度有效性。

(四) OMB 因應總統施政方針及實務需要等，先後於 1983、1986、1995 及 2004 年修正第 A-123 號通告與配套指引（歷

次訂（修）定重點彙整如下頁附表）。OMB 並自 1979 年起邀集 GAO、部會稽核長等組設跨部會協調委員會，1990 年起則在跨部會財務長會議與稽核長會議提供政策指導，協調及督導各部會之內部控制工作。

肆、美國聯邦政府推動內部控制對我國之啓示

一、整備政府內部控制規制部分

(一) 聯邦政府內部控制規制，具關鍵變革者主要有下列三項：

1. 雷根總統啓動新公共管理改革，且重視反貪腐工作，1982 年頒布 FMFIA 整體規範內部控制職責，促使機關首長切實負責推動、評估及報導內部控制制度之有效性，是聯邦立法強化內部控制建設與落實的里程碑。同年 OMB 訂頒

附表 OMB 第 A-123 號通告歷次訂（修）定重點

OMB 第 A-123 號通告	「內部控制制度」 (第一版, 1981年)	「內部控制制度」 (第二版, 1983年)	「內部控制制度」 (第三版, 1986年)	「管理者之責任與 控制」(第四版, 1995年)	「管理者之內部控 制責任」(第五 版, 2004年)
法令依據	1. 依 1950 年「會計與審計法」訂定 ³ 。 2. 提出政府內部控制準則，其後由 GAO 納入「聯邦政府內部控制準則」。	1. 1982 年 FMFIA 授權訂定。 2. 各部會應遵循 FMFIA、GAO 內部控制準則及參酌 OMB 1982 年內部控制制度指引。	1. 同左。 2. 授權各部會得視實需及考量成本效益，合宜執行 GAO 內部控制準則，並可用現有機制來替代 OMB 內部控制制度指引之作法。	1. 同左。 2. 經整合 OMB 各規範，要求各部會考量重要性、風險性與成本效益來設計及執行內部控制制度，並精簡評估及報導之要求。	1. 同左。 2. 各部會應遵循 FMFIA、GAO 新修正內部控制準則（採 COSO 整體架構）。另附錄規範如何評估與記錄財務報導內部控制。
內部控制目標	1. 有效率且有效果地管理資源。 2. 保障資源免於未授權之使用或處置。 3. 業務經授權始可執行。 4. 遵循法令規定及政策。 5. 財務及統計報告具可靠性。	1. 保障資產免於浪費、損失、未授權使用或挪用。 2. 依法履行義務及動支經費。 3. 適當記錄業務收支，據以編製可靠財務與統計報告，並維護資產之課責機制。	1. 各項計畫依法規及政策有效率且有效果地執行。 2. 保障資產免於舞弊、浪費、管理不當或挪用。 3. 依法履行義務及動支經費。 4. 適當記錄業務收支。	1. 各項計畫達到預期成效。 2. 資源的使用與機關使命相符。 3. 保障計畫及資源免於浪費、舞弊與管理不當。 4. 遵循法令規定。 5. 決策所需資訊能可靠且即時地提供、維護、報告與使用。	1. 業務有效果及效率。 2. 遵循法令規定。 3. 財務報導可靠。
內部控制責任	明定各部會首長、內部稽核單位主管及各內部單位官員之責任。各部會指定一名內部控制官員或組成內部控制小組，負責協調內部控制事務。	明定各部會首長、指定內部控制官員、各內部單位主管與內部稽核單位主管之責任。	同左。	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。	同左。
部會自訂規範	要求各部會首長在 1982 年 3 月底前發布內部控制規則及自行評估計畫。	要求各部會更新內部控制規則。	要求各部會繼續維持內部控制規則。並將內部控制文件分為制度文件與自行評估文件兩類。	強調以施政目標及成果為導向，各部會需訂定內部控制策略計畫。	1. 同左。 2. 需妥善保管自行評估文件，以備供覆核及佐證內部控制聲明書。

專題

附表 OMB 第 A-123 號通告歷次訂(修)定重點(續)

OMB 第 A-123 號通告	「内部控制制度」(第一版, 1981 年)	「内部控制制度」(第二版, 1983 年)	「内部控制制度」(第三版, 1986 年)	「管理者之責任與控制」(第四版, 1995 年)	「管理者之内部控制責任」(第五版, 2004 年)
風險評估	各部會於 1982 年 3 月底前提出涵蓋所有內部單位之風險(或弱點)評估計畫, 並於 12 月底執行完畢; 往後每兩年至少執行一次。	各部會對各內部單位執行風險(或弱點)評估, 每兩年至少一次。	各部會於 1987 年 12 月底前訂定及施行「管理控制計畫」(MCP), 優先針對具重要性、風險性與重大缺失之單位, 或新興、重大修訂之計畫, 彙整至少五年度之風險評估結果、自行評估計畫及重大缺失改正期程, 並應每年更新 MCP。	未規範風險評估事項。	各部會應參酌以往年度稽核意見與自行評估結果以及與外界互動關係等, 辨識內、外部風險因素, 進而分析該等風險之影響程度與發生可能性。強調風險評估是認定内部控制待改善之處的關鍵步驟。
自行評估	持續辦理自行評估, 其頻率由稽核長或部會首長決定; 內部稽核人員可隨時檢查。另應即時改正内部控制缺失。	自行評估、內部稽核等監督作業之時間點, 視風險評估結果等而定。	將風險評估、自行評估均分為「依 OMB 内部控制制度指引辦理」及「視需要採行替代程序」兩類。	盡量與其他評估單位(含內部稽核)協調, 及輔以其他來源資訊, 避免重複進行評估工作。	強調需整合協調各類内部控制評估作業(含內部稽核), 及輔以其他來源資訊, 俾利所有内部控制工作能同步進行。
簽具内部控制聲明	各部會提交給 OMB 之年度報告, 需說明其財務違失、内部控制缺失及内部控制制度自行評估情形。	1. 各部會首長每年應向總統及國會提出内部控制聲明書; 併同說明内部控制缺失及其改正計畫。 2. 另須向 OMB 提供自行評估及改善内部控制制度進度的相關資料。	1. 同左。	1. 同左。 2. 局部試辦整併内部控制聲明書及績效等報告, 由試辦部會首長簽具「課責報告」。	1. 同左。 2. 同時對財務報導内部控制提出聲明, 併在年度「績效及課責報告」中分段敘明, 由部會首長簽署。

資料來源: OMB 歷次函頒之第 A-123 號通告, 作者整理。

內部控制制度指引，規範相關應辦事項（例如依風險或弱點評估結果，來認定內部控制待改善之處）。

- 柯林頓總統推行刪減法規、解除管制及充分授權等新公共管理改革，1993年並頒布「政府績效及成果法」（GPRA），建立各部會中長程策略計畫、績效目標、評估與報告機制。1995年OMB大幅修訂第A-123號通告（第四版），授權機關得衡酌自訂如何將內部控制制度自行評估搭配GPRA績效衡量

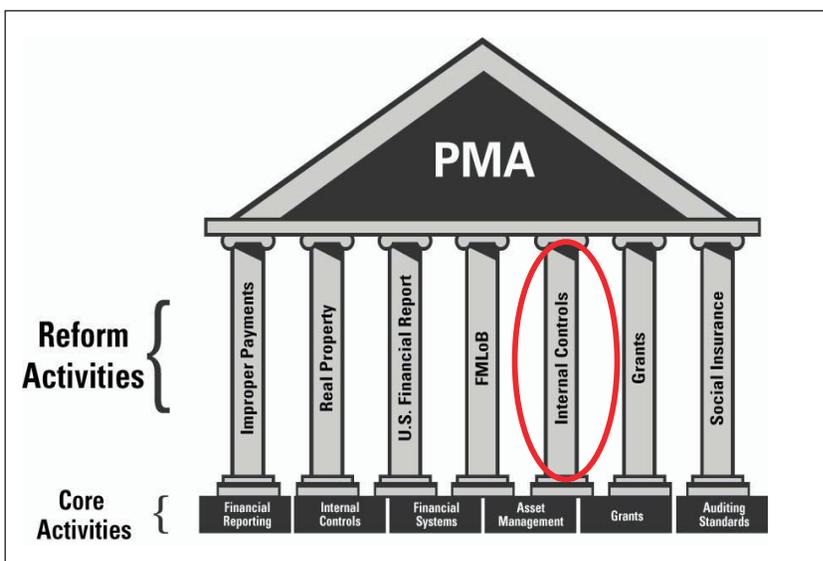
工作及如何編製內部控制聲明書等，是聯邦鬆綁內部控制規制且朝績效導向的重要轉折點。

- 小布希總統亦力行新公共管理改革，2001年美國安隆等弊案爆發，故將財務紀律管理列為優先工作，國會於2002年通過「沙賓法」要求企業建立及維持有效的內部控制制度。2004年OMB再修訂第A-123號通告（第五版），額外要求財務報導內部控制的評估與報導程序；並將各部會重複發生內部控

制重大缺失情形納入「總統管理議程」（PMA）辦理績效管考，透過綠、黃、紅三色燈號呈現各部會實施成果，是聯邦內部控制規制又改趨嚴密的重要轉折點。

（二）我國可借鏡美國作法精進處

美國聯邦政府不僅在興利與防弊層面日益精進內部控制規制，亦適時配合政策方向來調整不同階段之內部控制重點工作，且基於內部控制良窳在機關施政績效管理與課責中扮演著關鍵角色，爰於立法課予機關內部控制與績效管理責任的同時，透過行政規範要求部會首長簽署之內部控制聲明書附入「績效與課責報告」中。至各部會及其所屬為了簽署內部控制聲明書，須按內部控制制度自行評估之結果，並參考內、外部稽核單位之查核意見等為依據。因此，在機關設有三道防線，第一道防線係由內部各單位自行評估，其二為透過兼具人事、



● 小布希總統將內部控制納入 PMA 辦理績效管考之架構圖（圖片來源：OMB 簡報檔）

專題

採購、政風、管考、資訊及財會等稽核評估職能之幕僚單位進行複核，第三道防線則由 OIGs 專責獨立實施內部稽核。

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

績效管理與內部控制，進而全面強化施政計畫之規劃、執行、監督與課責功能。

二、強化政府內部稽核職能部分

（一）聯邦政府內部稽核機制，主要具有下列二項特色：

1. 獨立性：美國在聯邦各部會設立稽核長，直接向部會首長及國會報告，其人事任免受法律限制與保障。稽核長與所在部會的副首長處於同一職級，且辦公經費預算與所在部會獨立等，在地位與職權上富有獨立性，是內部稽核職能有效發揮作用的重要前提。

2. 統合性：OIGs 所轄人力綜合了稽核、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，不僅能透過系統的規劃及執行例行性與專案稽核以及管考工作，在更大範圍內診治施政績效，且具司法警察權，能就檢舉、違法或犯罪個案進行調查。而為了整合各部會 OIGs 齊力交流及合作，1981 年起雷根總統設立主要部會之稽核長廉能委員會，1992 年老布希總統增設較小機構之稽核長廉能委員會，2008 年小布希總統將二者整併成「稽核長廉能聯席委員會」（CIGIE），以凝聚共識。



● CIGIE 與稽核長之標誌（圖片來源：www.ignet.gov 網頁）

（二）我國可借鏡美國作法精進處

我國法務部廉政署集中主管防貪與肅貪事權，已在本署及分區派駐檢察官直接指揮具司法警察權之廉政官，專責調查偵辦公部門貪瀆、違法或犯罪案件，並結合各機關政風單位協助發掘線索。至機關內部之各項稽核評估職能（例如行政管考、人事考核、政風查核、政府採購稽核、事務管理工作檢核、資訊安全稽核及內部審核等）目前採分工制，因個別稽核專業及工作範圍有所侷限，尚待整合，據行政院研究發展考核委員會初步研議結果，美國 OIGs 組織與我國行政機關體制不同，尚難在我國運行，建議維持現有模式；該會刻仍依行政院內部控制推動及督導小組決議，研議適合我國政府運作之內部稽核可行方案。

茲以各機關首長係對內部控制（含內部稽核）整體負責，我國現階段在組織調整精實原則之下，倘由副首

長以上人員召集內部稽核職能運作，可望賦予適當授權；或可研議擇採美國作法部分精髓，將內部稽核之設置及運作方式等併同內部控制納入立法，並配賦專責人力執行內部稽核工作俾利明確職掌，另可結合廉政肅貪體系以收綜效。

伍、結語

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

註釋

1. 「稽核長」（Inspector General），亦稱「督察長」，OIGs 為行政部會之內部稽核、督察單位，除職掌內部績效稽核與財務稽核、施政計畫與業務之考核評估外，尚包括防杜與調查貪腐、濫權及浪費情事。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。但稽核長之免職均須通知國會並將理由列入國會紀錄，以確保其獨立地位。
2. FMFIA 專法及 OMB 內部控制制度指引（泛指 1982 年「聯邦政府評估、改善及報導內部控制制度指引」、OMB 歷次函頒之第 A-123 號通告與相關指引）等，主要適用聯邦行政部門，立法與司法部門雖未適用，仍可參考辦理。例如 GAO 除遵循 FMFIA 所明定其職責之規範外，亦主動準用 FMFIA 其餘法條規範及 OMB 內部控制制度指引等，來執行內部控制作業。
3. 1950 年「會計與審計法」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，並授權 GAO 訂定「指導聯邦機關政策及程序手冊」（內含政府內部控制相關準則），該法被視為聯邦政府內部控制法源之始祖（Grandfather of legislation for Internal Controls）。❖