

# 政府內部稽核應行注意事項 訂定過程

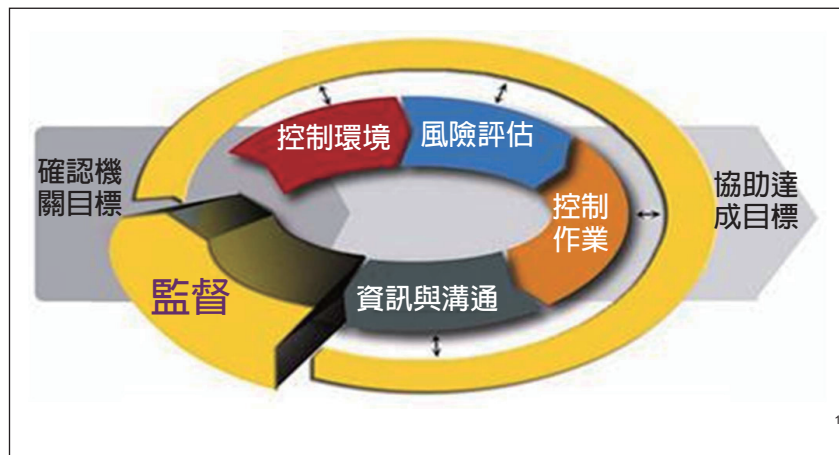
行政院為利各機關辦理內部稽核工作，已於 102 年 5 月 3 日訂頒「政府內部稽核應行注意事項」，本文爰就該注意事項之研訂緣由、主要內容作重點介紹，並說明未來推動方向，俾供各機關辦理內部稽核工作之參考。

徐菁鴻（行政院主計總處綜合規劃處視察）

## 壹、前言

內部稽核屬內部控制五項要素中監督要素之一環（圖 1），為監督內部控制有效運作之重要防線，俾協助機關首長掌握內部控制之執行情形，並透過發現問題及提供改善之建議，以利機關達成施政目標。鑑於內部稽核為內部控制能否有效發揮功能的關鍵因素，依

圖 1 監督在內部控制的應用



資料來源：修改自美國 COSO 委員會 2009 年「內部控制監督指引」。

行政院修頒之「強化內部控制實施方案」，明定行政院及所屬各機關（構）、學校（以下簡稱各機關）應辦理內部稽核工作。為利各機關辦理內部稽核相關工作，行政院於本（102）年5月3日訂頒「政府內部稽核應行注意事項」，本文爰針對內部稽核的起源與定義、該注意事項之研訂緣起、研訂過程及內容作重點介紹，並說明未來推動方向，俾供各機關辦理內部稽核工作之參考。

## 貳、內部稽核的起源與定義

稽核（Audit）名詞源自拉丁文（Audire），意思是「聽」（to hear），亦即稽核人員赴現場停、看、聽，根據觀察的結果而提出報告（林柄滄，民90）。1950年代以後，美國各大企業的內部稽核功能開始迅速發展且著重於管理控制功能，並力求減輕外部稽核成本（黃婉玲，民90）。內部

稽核概念由國際內部稽核協會於1947年所發表之研究報告—「內部稽核人員之職責」一文首次提出，復於1999年更新定義為：「內部稽核為獨立、客觀之確認性服務及諮詢服務，用以增加價值及改善機構營運。內部稽核協助機構透過有系統及有紀律之方法，評估及改善風險管理、控制及治理過程之效果，以達成機構目標。」而財政部證券暨期貨管理委員會（現已改制為金融監督管理委員會證券期貨局）於民國91年訂頒之「公開發行公司建立內部控制制度處理準則」中即指出，「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。」故內部稽核人員所需具備的技術與能力，需兼具管理、工程、行銷、財會等多元領域之專業

背景，其稽核範圍除涵括財務稽核外，更提供企業積極性與有效性之營運稽核，也自早期的防弊，增加興利的功能，並提供更多有關資源是否有效運用、風險能否有效控管及提升營運效能建議等功能。

## 參、研訂過程

美國等先進國家政府為合理確保各機關內部控制持續有效實施，多在組織內部設置3道防線（下頁圖2），第1道防線係由各單位自行評估，第2道防線為透過兼具施政管考、資訊安全稽核、政風查核、政府採購稽核、人事考核、內部審核、事務管理工作檢核等稽核或評估職能單位（以下簡稱稽核評估職能）進行複核，第3道防線則由獨立內部稽核專責單位實施內部稽核，藉此3道防線之建立，以協助各機關全面檢視內部控制制度，以達組織治理之目標。

鑑於政府內部控制工作之推動，內部稽核扮演不可或缺

## 專題

的監督角色，對其整體推動成效亦具有舉足輕重之影響，行政院為建置適合我國政府機關之內部稽核單位，爰由行政院研究發展考核委員會與行政院人事行政總處就機關之內部稽核設置之可行方案以及相關配套措施等進行研議，並提報行政院內部控制推動及督導小組（以下簡稱行政院內控小組）第 13 次委員會議決議略以：囿於本次行政院組織改造人力精實原則，在不增加員額之原則下，有關各機關稽核職能之設置，建議短期仍維持現行稽核評估職能分工機制，必要時可採任務編組方式辦理，俟行政

院組織改造目標達成且各新機關運作一段時間後，再視機關運作情形衡酌組織、業務規模及屬性，納入未來政府內部控制相關機制之規劃。

另依行政院主計總處（以下簡稱主計總處）於 101 年委託國立政治大學鄭講座教授丁旺等研究團隊辦理「推動強化政府內部控制發展策略之研究」，其研究結果就內部稽核職能之設置亦指出，鑑於我國與美、日等國家國情及行政機關體制之差異，且我國現行政府機關之稽核組織係採分工制，分別由研考、資訊、政風、採購、人事、會計及總務（秘

書）單位等依據相關法令規定辦理稽核評估，其運作情形尚稱順利，短期而言，建議內部稽核單位可採任務編組方式辦理，並由綜合規劃（研考）單位擔任內部稽核幕僚作業，協調各項稽核評估職能共同合作完成內部稽核工作；未設置內部稽核任務編組之機關，則由上級機關統籌辦理內部稽核工作，惟該機關仍須指定專人為聯繫窗口，就稽核發現及內部控制缺失改善情形等相關事項，與上級機關內部稽核單位持續溝通，以提升整體稽核效果。中長期推動方向，建議宜視實際需要於二級或三級機關設置專責之內部稽核單位，並應培訓專業之內部稽核人員，以有效發揮整體內部稽核效果。

為協助各機關有效執行內部稽核工作，主計總處針對內部稽核職能之設置及內控小組後續運作方式，提報行政院內控小組第 13 次委員會議討論，獲致決議略以，請參酌專家學

圖 2 美國等先進國家政府之內部控制 3 道防線

第1道防線：由各單位自行評估。

第2道防線：  
透過兼具施政管考、資訊安全稽核、政風查核、政府採購稽核、人事考核、內部審核、事務管理工作檢核等稽核或評估職能單位進行複核。

第3道防線：由獨立內部稽核專責單位實施內部稽核。

資料來源：作者整理。

者及與會委員代表所提意見，並在國立政治大學相關研究結論之基礎上，據以研訂相關規範。又與會專家學者建議，政府治理相對於企業之治理更為複雜，鑑於內部控制之關鍵在於管控機關內之不確定性，亦即管理風險，因此在探討內部稽核之設置、運作方式及適任之幕僚單位時，應將風險管理之概念納入考量。現階段政府機關無法單獨設立內部稽核專責單位及增加員額，僅能就現行之組織架構中，選擇一個單位來辦理內部稽核幕僚作業，

綜合規劃（研考）單位係負責綜理機關內部統合協調之工作，故宜由其擔任內部稽核幕僚單位。主計總處爰依前開結論，就機關內部稽核設置及運作方式研議下列重點作法，並規範於行政院函頒之「政府內部稽核應行注意事項」。

### 一、將各機關內部控制監督機制整合成 2 道防線（圖 3）

第 1 道防線係將自行評估整併現行稽核評估職能之評核，第 2 道防線則由內部

稽核專責單位或任務編組辦理內部稽核工作。為符合我國國情及政府組織運作現況，即整合前開國外 3 道防線機制，以有效整合人力及發揮稽核功能。

### 二、內部稽核幕僚作業原則由綜合規劃單位擔任

政府部門面臨之風險與私部門不同且較為複雜，私部門的風險主要來自財務層面之問題，而政府部門最大的風險來源是外在環境的變動及政策之制定與推展，非財務面之問題。政府部門如僅著重財務層面之內部控制將難以妥善處理風險及達成施政目標，因此，妥善管理風險是政府當今面臨之最嚴肅課題，要讓政府內部控制發揮功能，風險管控為首要任務。內部稽核應以風險為導向，管控機關風險並確保達成機關施政目標。由於綜合規劃（研考）單位職司施政計畫與目標之設定、績效評核及風險管理

圖 3 因應我國政府組織現況調整後之內部控制 2 道防線

第1道防線：

**自行評估**，其中包括施政管考、資訊安全稽核、政風查核、政府採購稽核、人事考核、內部審核、事務管理工作檢核等**稽核評估職能**之複核。

第2道防線：

由內部稽核專責單位或任務編組（包括由**稽核評估職能**及主要核心或高風險業務單位人員組成）實施**內部稽核**。但各項稽核評估職能已辦理之事項，得不重複納入稽核計畫。

資料來源：作者整理。

## 專題

等業務，故由綜合規劃（研考）單位擔任內部稽核幕僚，可協助各機關將內部控制制度內化於風險管理，有效控管績效風險。

### 肆、主要內容

主計總處經依據行政院內控小組相關決議，並參考「公開發行公司建立內部控制制度處理準則」及「國際內部稽核執業準則」等資料研擬「政府內部稽核應行注意事項」（草案），嗣於 101 年 9 月 21 日及本年 3 月 7 日會商各主管機關及各項稽核評估職能權責機關，並依會商結果修正後，提報行政院內控小組第 15 次委員會議討論通過，於本年 5 月 3 日以行政院函分行各主管機關查照並轉知所屬據以執行。茲就該注意事項主要內容擇要說明如下：

#### 一、成立內部稽核專責單位或任務編組

各機關未設內部稽核專責單位者，應設置內部稽核任務編組，該任務編組得採單獨設置內部稽核小組（由副首長以上人員擔任召集人），或由內部控制小組執行，但業務屬性單純者得併由上級機關統籌辦理。其幕僚作業原則由綜合規劃（研考）單位辦理，惟機關首長得視機關屬性業務特性指定適當單位辦理。各機關內部稽核工作得視業務需要，調度現有稽核評估職能單位人員及主要核心或高風險業務單位人員辦理，該等人員並應避免針對目前服務單位或承辦業務執行稽核。

#### 二、覆核內部控制制度自行評估作業

內部稽核專責單位或任務編組應綜整訂定自行評估計畫、督導自行評估計畫之執行及複評內部控制制度自行評估結果等。辦理複評時，如稽核評估職能單位人員已辦理初評

者，得直接引用其評核意見，並應依據複評結果，作成內部控制制度有效程度整體結論後簽報機關首長。

#### 三、規劃及執行內部稽核工作

內部稽核工作可分為年度稽核及專案稽核等 2 大類，年度稽核係按風險評估結果擇定每年應辦理稽核之業務或事項進行稽核；專案稽核則係針對指定案件、異常事項或外界關注等可能存有高風險之事項進行稽核。稽核工作之規劃及執行，包括擬定稽核計畫、蒐集稽核佐證資料及製作稽核紀錄等事項。稽核計畫應於執行前簽報機關首長核定，受查者應全力配合提供稽核所需資料並詳實答覆，稽核人員並得以抽核方式辦理內部稽核工作，其稽核情形應正確完整記錄並檢附佐證資料，做成稽核紀錄。稽核報告原則於稽核工作結束後 2 個月內完成，並就稽核發

現之優點、缺失及改善建議，於簽報機關首長核定後送各受查單位。

#### 四、追蹤複查稽核結果及內部控制缺失

內部稽核專責單位或任務編組應針對當年度機關辦理內部控制制度自行評估結果及內部稽核發現缺失事項，追蹤複查其改善情形，連同截至當年度止監察院彈劾與糾正（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、上級與權責機關督導等所列待改善事項，涉及內部控制缺失部分，作成追蹤複查表，簽報機關首長核定。

#### 五、落實執行誠正稽核

內部稽核專責單位或任務編組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。

### 伍、未來推動方向

#### 一、國際發展趨勢

美國政府審計準則對績效稽核之定義為執行客觀、有系統的證據查核，用以評估政府組織、計畫、作業活動或功能之績效。績效稽核之目的係為負責監督或執行改正行動者，提供有關改善公共課責及協助制訂之相關資訊。績效稽核包括評估被稽核計畫、服務、作業或職能相關之管理控制，管理控制則係管理階層為衡量、報導與監督計畫績效所採用之各種計畫、方法及程序（中華民國內部稽核協會，國際政府稽核師專業學習指引，民100）。

2013年國際內部稽核協會年會中，Ranjit Singh亦提出內部稽核制度應由風險所驅動，

以風險為基礎之內部稽核管理才是有效執行稽核的關鍵。因此，內部稽核人員應主動出擊，展現前瞻視野以辨識新興趨勢與風險，且須了解風險會不斷改變，故稽核計畫亦應隨之調整，同時發展風險地圖，協助機關發展近期之風險策略，並強化與高階主管間有關風險之溝通，以型塑重視風險概念之組織文化。

行政院函頒「政府內部稽核應行注意事項」，已規範各機關應依風險評估結果擬定年度稽核計畫。另為導入採滾動方式定期辦理風險評估作業之概念，行政院於本年7月30日分行教育部體育署內部控制制度風險評估範例，請各機關確實從風險評估角度，就不可容忍之風險選定業務項目納入內部控制制度設計，以避免遺漏潛在之風險，影響施政目標之達成，其中風險評估作業，應將前次檢討就不可容忍風險項目所採行之新增對策，滾動

## 專題

納入本次檢討之現有控制機制一併評估其風險等級，以決定是否需採行其他新增對策因應風險，並據以檢討修正內部控制制度，以確保其有效性。顯示行政院推動內部稽核之方向尚吻合當前內部稽核發展趨勢。

### 二、我國後續精進作法

各機關之施政風險，除已納入內部控制制度之作業項目外，對於屬未納入該制度之可容忍風險作業項目，亦應持續監督，並採滾動方式定期檢討，爰內部稽核工作應落實以風險為導向，即以機關施政風險為執行基礎，避免擇定稽核項目時遺漏機關潛在之施政風險。各機關於執行內部稽核工作前應就機關施政風險全面檢視及評估，包括機關施政計畫、內部重要會議列管事項、立法院質詢案、監察院糾正（舉）、彈劾案、審計部中央政府總決

算審核報告重要審核意見及外界關注事項等風險來源，擇定應辦理稽核項目，未來主計總處將就上開具體作法擬具作業原則，檢討納入政府內部稽核應行注意事項中規範。另就實際執行面而言，各機關除應配合相關稽核評估職能及主要核心或高風險業務單位人員之專業技能，整合調派適當人員執行內部稽核工作，每年至少應依照前述具體作法辦理一次年度稽核，並視實際需要不定期辦理專案稽核外，亦應強化辦理機關重要業務或計畫績效之稽核，使稽核結果具體回饋供作制定政策與計畫及改善內部管理之參據。

### 陸、結語

政府內部稽核應以機關整體業務之主要風險為導向，進行年度稽核與專案稽核，並以客觀公正之觀點，協助機關檢查及覆核內部控制制度之實施

狀況，並適時提供改善建議，以合理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。行政院已訂頒政府內部稽核應行注意事項，供各機關據以辦理內部稽核工作，希望各機關落實執行內部稽核工作，俾協助首長適時掌握機關內部控制運作情形，以合理確保施政目標順利達成。

### 參考文獻

1. 林柄滄（民 90），內部稽核理論與實務（第一版）：中華民國內部稽核協會。
2. 黃婉玲（民 90），「內部稽核人員的發展」，內部稽核季刊，355 期，65-68。
3. 行政院主計總處（民 101），推動強化政府內部控制發展策略之研究，53-54。
4. 中華民國內部稽核協會（民 100），國際政府稽核師專業學習指引，54-57。❖