



運用企業內部控制概念改善公共治理效能

公共治理之良窳是決定國家競爭力及人民福祉的重要關鍵，公共政策在制定與執行時，需要確實掌握所面臨的問題，並視外在環境的變化及時調整因應；而內部控制可協助機關防止錯誤及舞弊，有效管理風險，並合理確保達成內部控制目標，是良好公共治理不可或缺的基石。本文除了介紹企業內部控制及公共治理的最新發展趨勢外，並試就如何運用企業內部控制概念以改善公共治理效能提出看法與建言。

魏伶蕙、吳壽山（證券櫃檯買賣中心專員、董事長）

壹、前言

良好的內部控制可協助管理階層發現組織治理問題之所在，並可依據內部稽核查核結果，評估內部控制制度是否有效運作及檢討相關規制是否完備，據以調整內部控制制度之設計與執行，此外，在面對外在環境變遷時，亦能透過此一自我管理的方式及時調整因

應，以確保組織目標之達成。自 1992 年美國反舞弊性財務報告委員會所屬發起組織委員會（The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission，以下簡稱 COSO 委員會）發布「內部控制—整體架構」以來，該架構已在全球獲得廣泛的認可和應用，我國金融監督管理委員會證券期貨局所發布的「公開發行公司

建立內部控制制度處理準則」亦參考此一架構訂定。然自該報告發布迄今 20 年間，因科技的創新，企業型態及營運環境等歷經許多重大變化，原先架構難免有未竟之處，美國 COSO 委員會復於今（2013）年 5 月發布內部控制的新架構，期能建構有效之內部控制規範，並擴大內部控制之應用。此外，因內部控制能起除弊興

利之效，是組織在達成目標之過程中，不可或缺的重要機制，晚近在學術界及實務界也逐漸將對內部控制的討論及研究，由公司領域擴展到公共範疇，期能藉由管理機制的完善，增進公共治理之效率與效能。

貳、企業內部控制之演進

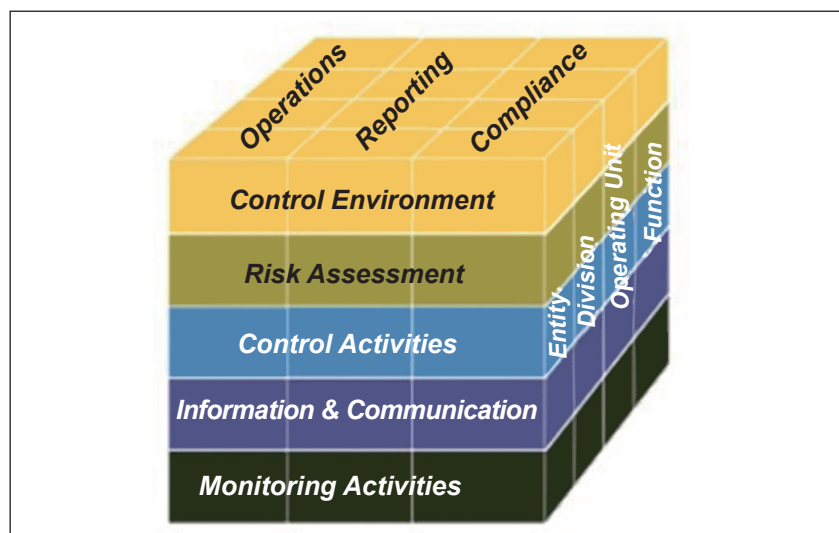
內部控制的起源究係始於何時，實難以考究，近代明確的內部控制概念源於 20 世紀初，當時因企業規模逐漸擴大，內部分工越來越細，管理階層無法掌握所有的營運活動，爲了保護資產安全並防範及揭發錯誤與舞弊活動，逐步發展出一些檢查企業活動的方法。1949 年美國會計師公會首先提出「內部控制」一詞 (Tipgos, 2002)，並將內部控制定義爲「企業爲保護資產安全、確保會計資訊的正確性及可靠性、促進營運效率及推動既有管理政策之執行，所採行的計畫及所有的協調方法與措施」。1985 年由美國會計師公會 (AICPA)、美國會

計學會 (AAA)、財務經理人協會 (FEI)、國際內部稽核協會 (IIA)、美國管理會計協會 (IMA) 聯合贊助成立 Treadway 委員會，旨在探討財務報導舞弊產生的原因，並尋找解決之道；2 年後，基於該委員會的建議，贊助機構又成立 COSO 委員會，專職研究內部控制問題。1992 年，COSO 委員會提出「內部控制—整體架構」研究報告，此架構將內部控制作一原則性的規範，並指出內部控制係爲合理確保企業達成下列目標之管理過程：營運的效率及效果、可靠的財

務報導及法令的遵循；該報告亦明確定義內部控制係由控制環境、風險評估、控制活動、資訊與溝通及監督等五項要素所組成 (圖 1)。該報告對內部控制內涵做了清楚的闡釋，爲內部控制理論發展一個重要里程碑。

2000 年前後，全球陸續發生多起重大企業危機事件，例如世界通訊及安隆等案，暴露了企業監理的瑕疵，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。爲因

圖 1 COSO 內部控制—整體架構 (2013 年版)



資料來源：COSO 委員會網站。

論述》專論 · 評述

應沙氏法案，COSO 委員會亦於 2004 年發布了「企業風險管理—整合架構」，其關注之焦點比 1992 年之報告更廣泛及深入，並將內部控制組成要素從原先之 5 項擴增為 8 項。此後 COSO 委員會陸續提出「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」，COSO 委員會這一系列的報告至此幾已完整建構內部控制之觀念及其應用指引（圖 2）。

近年來隨著全球化的腳步加快，經濟與法治日益複雜，原先的內部控制架構已難以全面涵蓋組織的營運活動，考量外在環境的變化，COSO 委員

會於今年 5 月發布新版內部控制架構，過去熟知的三大內控目標及五大控制要素，原則上維持不變，值得注意的是原三大目標之一的「可靠的財務報導」，在新版架構中更新為「可靠的報導」，將適用範圍由財務層面擴展至非財務層面，以全面涵蓋組織所有營運活動；另外，過去五大要素是以控制環境為基礎，但考量個別及持續評估內部控制執行情形，可確保五大要素之存在及運作，在新版架構中，將五大要素之基礎調整為監督活動。而為了確實落實五大控制要素，本次改版提出 17 項原則（下頁表 1），供實務操作指引，檢視原

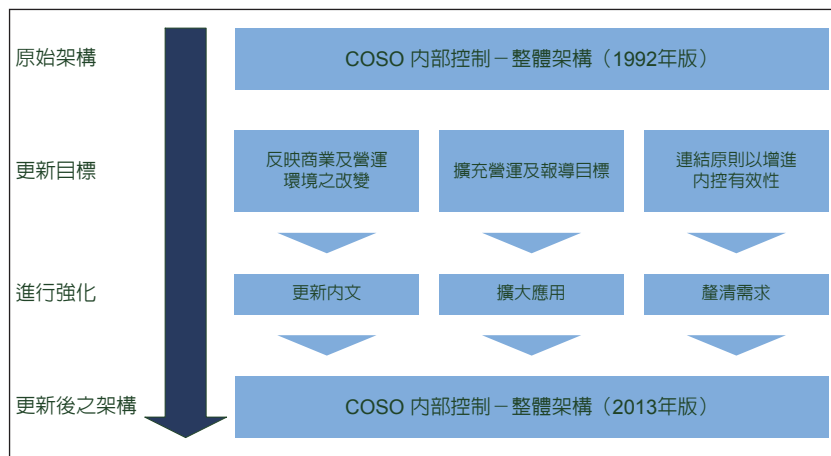
則內容可發現，本次改版同時強調管理當局的責任、資訊與溝通的重要，並增加對舞弊風險的考量等。

參、公共治理發展趨勢

在全球化浪潮席捲各國之際，各國政府除了處理國內事務外，更要面對國際競爭的壓力，過去傳統的政府治理方式面對日益複雜的外來衝擊，充滿無法完全解決的挑戰，為了提升自身競爭力，良好的管理制度與運作效率是不可或缺的要件，正因如此，各國政府近年來無不致力於改革政府管理制度，以期提升國家競爭力，在此一背景下，公共治理（public governance）之議題，亦愈發受學術及實務界重視。

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 6 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；

圖 2 COSO 內部控制—整體架構之演進



資料來源：COSO 委員會網站。

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、社會網路體系的治理，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 (2003) 則將治理分為 3 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。劉坤億 (2009) 指出若從國家中心論的角度來理解，公共治理即是各類公共組織在民主憲政體制下，依循分權制衡原則運作，結合公民社會的資源和力量，提供公共服務並創造公共利益的程序和作為。Stoker (1998) 則指出治理有以下 5 種的特點：一、包括政府與非政府部門的行動；二、在處理社會及經濟議題時，責任與界線的界定並不是非常清楚；三、在集體行動中，行動彼此間存有權力互賴的關係；四、擁有自主性且自我管理的網絡；五、強調國家機關運用新的政策工具以成就目標，而非一味依賴權威。

雖目前學術界對公共治理尚無一致性的定義，惟在政府及實務界，如聯合國、經濟合

表 1 COSO 內部控制－整體架構 (2013 年) 五大要素與原則

| 控制要素 | 原 則 |
|-------|--|
| 控制環境 | 1. 組織對誠正與道德價值表明承諾。 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。 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。 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。 5. 組織在追求目標時，需維持成員對內部控制之責任。 |
| 風險評估 | 6. 組織應明辨目標，以識別及評估相關之風險。 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。 8. 組織在評估風險時，應考量潛在的舞弊因子。 9. 組織應辨認及評估對內部控制制度有重大衝擊的改變。 |
| 控制活動 | 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。 11. 組織為達成目標，應建立科技的一般控制活動。 12. 組織應藉由符合期待的政策與程序來發展控制活動。 |
| 資訊與溝通 | 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。 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。 15. 組織應與外界溝通有關影響內部控制運作之事項。 |
| 監督 | 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。 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。 |

資料來源：COSO 委員會網站。

論述》專論 · 評述



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。聯合國亞太地區社會及經濟委員會（UNESCAP）認為治理是決策制定及實施（或不實施）的過程，而良好的治理包含 8 項要素：參與性、共識性、課責性、透明性、回應力、效能與效率、公平與包容及法治化。世界銀行則認為治理係為追求發展，而用以管理國家經濟、社會資源之方法，而對

OECD 而言，治理是管理國家事務所需的政治、經濟及行政組織之活動；而良好治理的特色包含參與性、透明性、課責性、法治化、效能及公平等。

在新的國際治理趨勢下，政府在回應社會需求和制定公共政策決策的過程中，並非單打獨鬥者，而是與私部門、非營利組織和個人公民站在一起，形成綿密的決策網絡，同時必須依賴各個行動者發揮相對優勢，共同承擔和控管治理風險，才能達成善治的結果（蘇

彩足，2012）。

有鑑於公共治理與日俱增之重要性，我國行政院研究發展考核委員會於 2008 年委外成立「臺灣公共治理研究中心」，執行臺灣公共治理相關研究，並協助政府針對重要公共治理議題提出解決方案。為具體衡量我國在公共治理上的表現，該中心參考國際組織所主張之公共治理調查面向，從法治化程度、政府效能、政府回應力、透明化程度、防治貪腐、課責程度及公共參與程度七大面向，建構我國公共治理指標，以有系統地追蹤及呈現我國公共治理發展情形。表 2 為我國 2008 至 2011 年間公共治理評鑑結果，由該表可知 2008 年至 2011 年間，整體平均得分變化不大，惟 2011 年七大面向的指標得分均出現衰退，整體得分大幅下降，顯示面對快速變遷的外在環境，人民對政府的期待相對提高，當既有的管理機制面對益形複雜的施政目標而難以達成時，政府即應著手檢

表 2 我國 2008 至 2011 年間公共治理評鑑結果

| 年 度 | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 |
|--------|------|------|------|------|
| 項 目 | 總合成績 | 總合成績 | 總合成績 | 總合成績 |
| 法治化程度 | 5.45 | 5.43 | 5.19 | 5.19 |
| 政府效能 | 5.58 | 5.36 | 5.68 | 4.76 |
| 政府回應力 | 6.16 | 6.14 | 6.14 | 5.38 |
| 透明化程度 | 5.56 | 5.78 | 5.80 | 5.16 |
| 防治貪腐 | 5.61 | 5.78 | 5.61 | 4.93 |
| 課責程度 | 5.68 | 5.55 | 5.60 | 5.18 |
| 公共參與程度 | 5.75 | 5.90 | 6.05 | 5.20 |
| 平均得分 | 5.68 | 5.71 | 5.72 | 5.11 |

資料來源：臺灣公共治理研究中心網站。

討及更新改革，以另一新的效能理念回應社會需求與期待。

肆、連結內部控制與公共治理

面對瞬息萬變的環境，為提升政府回應力與效率，確保政策目標之達成，完善的內部控制制度扮演了關鍵的角色，有效的內部控制可監督與管理風險，確認權責機關之責任，使其就施政結果向人民負責，以持續檢討並改善服務公眾之作業流程，使治理績效得以最大化，從而達到良善公共治理的效果。為適切掌握政府組織內部控制應注意之處，國際會計師聯盟（International Federation of Accountants，以下簡稱 IFAC）及國際最高審計機關組織（Internal Organization of Supreme Audit Institutions，以下簡稱 INTOSAI）均進一步針對政府內部控制提出相關報告及準則。IFAC 公共部門委員會於 2001 年提出之「公共部門治理－管理階層之觀點」中指

出，公部門最佳治理架構應包含行為準則、組織結構與流程、控制作業及外部報導等 4 項（相關內容如表 3）；INTOSAI 在 2001 年發布 INTOSAI GOV 9100「公部門內部控制準則指引」及 2004 年發布 INTOSAI GOV 9120「內部控制：政府課責基礎之整體性架構」，明確定義管理階層與內部稽核人員之角色與責任，並藉由持續監督內部控制作業程序，確認其執行有效性。這個「持續」的

概念，一定程度顯示用心於每一個細節的必要性及切身投入的價值，而展現切身投入價值的切入點當在連結內部控制理念及於公共治理的各面向，諸如：如何將企業內部控制技巧運用於強化公共治理（如評鑑項目：法治化程度等）的各面向，是政府要持續努力的方向。

過去我國政府機關將內部控管機制分散於內部各稽核評估職能權責單位如內部審核及政風考核等，我國審計部亦曾

表 3 政府治理最佳架構

| 行為準則 | | |
|--|---|--|
| | | <ul style="list-style-type: none"> ● 領導文化 ● 施行規範 <ul style="list-style-type: none"> ➢ 廉潔與正直 ➢ 客觀廉正與誠實 ➢ 人際關係 |
| 組織結構及流程 | 控 制 | 外部報導 |
| <ul style="list-style-type: none"> ● 法令責任 ● 財政責任 ● 利害關係人間之溝通 ● 角色與責任 <ul style="list-style-type: none"> ➢ 權力與職權的平衡 ➢ 治理單位 ➢ 治理單位之非行政成員 ➢ 行政管理階層 ➢ 薪資政策 | <ul style="list-style-type: none"> ● 風險管理 ● 內部審計 ● 審計委員會 ● 內部控制 ● 預算編列 ● 財政管理 ● 人事訓練 | <ul style="list-style-type: none"> ● 年度報導 ● 適當的會計準則 ● 績效衡量 ● 外部審計 |
| 資料來源：IFAC(2001), Governance in the Public Sector: A Governing Body Perspective. | | |



在 98 年度中央政府總決算審核報告指出我國政府機關「既有內部控制機制未臻健全，功能未能整合及內部稽（審）核未盡落實」、「建構健全之內部控制機制，以防杜違失，實已刻不容緩；又會計法及內部控制制度實施準則等攸關內部稽（審）核法規，或仍在進行修正作業，或尚在徵詢各方意見，亟應加速執行，建構健全內部控制機制，並確實強化內部稽（審）核功能。」為有效提升政府效能，回應社會之期待及配合世界潮流，行政院於 2010 年底籌組跨部會之內部控制推動及督導小組，透過行政部門之縱向協助及督導，加強各項稽核評估職能的橫向聯繫及統合，已採逐級分工方式推動強化內部控制機制各項具體作法。依據行政院統計，該小組截至今年 9 月底止已檢討 19 項主管機關提報之現有內部控制作業辦理情形；訂頒及修正「強化內部控制實施方案」等 12 項內部控制相關規範；分

行 11 項內部控制制度共通性作業範例、4 項內部控制共通性作業跨職能整合範例、2 項內部控制制度個別性業務設計範例、2 項內部控制制度自行評估實作範例及 1 項內部控制制度風險評估範例等，以提供各機關建立有效內部控制之正確觀念及指引與落實自我監督機制，由此顯見我國整合政府內部控制的第一步，是邁向良善公共治理的起點。

伍、結語

公共治理之良窳是決定國家競爭力及人民福祉的重要關鍵，因此公共政策在制定與執行時，需要確實掌握所面臨的問題，並視外在環境變化及時調整因應；建立有效的內部控制制度並落實執行，可協助機關防止錯誤及舞弊，有效管理風險，並合理確保達成遵循法令、保障資產安全及提供可靠資訊等內部控制目標，故內部控制為良好公共治理之基石。我國政府過去以一個分散式的

內部控制架構執行公共治理，惟自 2010 年起行政院已成立專案小組推動內部控制工作及建構相關規範，並將其納入「黃金十年 國家願景」計畫中，作為「廉能政府」願景項下「效能躍升」之施政主軸，藉以強化政府競爭力，落實優質的整合性公共治理。所謂「他山之石，可以攻錯」，行政院積極推動中央行政機關整合性內部控制機制之際，可參考先進國家實務經驗，並配合我國政治及經濟環境之特色，建構適合我國文化的公共治理模式，以厚植國家永續發展之基礎，並切身投入公共治理各面向的持續改造，以提升公共治理效能。

參考文獻

1. International Federation of Accountants-Public Sector Committee (2001). Governance in the Public Sector: A Governing Body Perspective. Retrieved August 17, 2013, from World Wide Web: <http://www.ifac.org/sites/>

- default/files/publications/files/study-13-governance-in-th.pdf.
2. OECD Glossary of Statistical Terms. Retrieved August 17, 2013, from World Wide Web: <http://coso.org/>.
 3. Rhodes, R. A. W. (1996) . The New Governance: Governing without Government. *Political Studies*, 44.
 4. Stoker, G. (1998) . Governance as Theory: Five Propositions. *International Social Science Journal*, 115 (1).
 5. The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (2013) . Internal Control-Integrated Framework Released [Announcement]. Retrieved August 17, 2013, from World Wide Web: <http://coso.org/>.
 6. The International Organization of Supreme Audit Institutions-Internal Control Standards Committee (2001) . INTOSAI GOV 9120 -Internal Control: Providing a Foundation for Accountability in Government. Retrieved August 17, 2013, from World Wide Web: <http://www.intosai.org/issai-executive-summaries/view/article/intosai-gov-9120-internal-control-providing-a-foundation-for-accountability-in-government.html>.
 7. The International Organization of Supreme Audit Institutions-Internal Control Standards Committee (2004) . INTOSAI GOV 9100 - Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector. Retrieved August 17, 2013, from World Wide Web: <http://www.intosai.org/issai-executive-summaries/view/article/intosai-gov-9100-guidelines-for-internal-control-standards-for-the-public-sector.html>.
 8. The World Bank (1991) . Management Development: The Governance Dimension. Retrieved August 17, 2013, from World Wide Web: http://www.wds.worldbank.org/external/default/WDSContentServer/WDSP/IB/2006/03/07/000090341_20060307104630/Rendered/PDF/34899.pdf.
 9. Tipgos M. (2002) . Why management fraud is unstoppable. *CPA Journal*, 72(12).
 10. United Nations (2007) . Public Governance Indicators: A Literature Review. Retrieved August 17, 2013, from World Wide Web: http://unpan.org/publications/PDFs/E-Library%20Archives/2007%20Public%20Governance%20Indicators_a%20Literature%20Review.pdf.
 11. 行政院經濟建設委員會 (2012) , 「黃金十年 國家願景」計畫專書, 2013年8月17日取自: <http://www.cepd.gov.tw/ml.aspx?sNo=0017454&ex=1&ic=0000015>。
 12. 臺灣公共治理研究中心, 公共治理指標年度總覽, 2013年8月17日取自: <http://www.tpgrc.org.tw/>。
 13. 劉坤億 (2009) , 政府課責性與公共治理之探討, 研考雙月刊, 33 (5) 。
 14. 蘇彩足 (2012) , 公共治理之國際趨勢與發展: 公私協力治理模式, 政府審計季刊, 32 (2) 。❖