



各機關內部控制制度自行評估原則及政府內部稽核應行注意事項修正情形

為使各機關辦理內部控制制度自行評估及內部稽核作業更為簡明有效，行政院業於 103 年 7 月 9 日修正「各機關內部控制制度自行評估原則」及「政府內部稽核應行注意事項」。本文係就上開規定修訂緣由及修正重點加以介紹，以供各界參考。

何永智（行政院主計總處綜合規劃處專員）

壹、前言

隨著行政院及所屬各級機關陸續依限設計完成內部控制制度（下頁附表），亟需透過自行評估及內部稽核等監督機制促使該制度持續有效運作，故行政院前於 102 年 5 月間分別

訂頒「各機關內部控制制度自行評估原則」（以下簡稱各機關自評原則）及「政府內部稽核應行注意事項」（以下簡稱內部稽核注意事項），以利各機關辦理相關工作時有所依循。

經通盤檢視各機關執行自行評估及內部稽核工作過

程，仍有若干尚待檢討改進之處，為使相關作業更為簡明有效，以及因應機關實務作業需求，行政院主計總處經參採各主管機關及審計部之建議，復於 103 年 6 月 3 日邀集相關主管機關會商獲致共識後，分別擬具各機關自評原則及內部稽

各機關內部控制制度自行評估原則及政府內部稽核應行注意事項修正情形

核注意事項修正草案，嗣經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 20 次委員會議審議通過後，業於 103 年 7 月 9 日函頒，本文爰就本次修訂概況簡要說明。

貳、修訂緣由

一、各機關自評原則

行政院配合內部控制推動進程，參考美國反舞弊性財務報告委員會所屬發起組織委員會（Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission，以下簡稱 COSO 委員會）發布之內部控制整合

架構修正草案，於 102 年 5 月 20 日訂頒各機關自評原則，明訂各機關應分別就整體與作業 2 個層級評估內部控制制度之有效性，其中作業層級係依各機關內部控制制度設計之自行評估表，針對各項作業確實評估控制重點設計及執行情形，另整體層級則按內部控制 5 項組成要素評估機關整體內部控制制度之有效程度。經檢討各機關依上開原則辦理自行評估結果，發現有下列問題亟待解決：

- （一）整體層級自行評估流程及判斷項目尚待整併
- 各機關自評原則規定整體層級自行評估流程分為：

評估單位針對判斷細項進行初評；主辦單位綜整評估單位意見，針對判斷項目進行初評；內部稽核單位依據各判斷項目評估結果，針對內部控制 5 項組成要素辦理複評等三個階段。該流程係參考「公開發行公司建立內部控制制度處理準則」第 22 條規定，內部各單位及子公司每年至少辦理自行評估一次，再由內部稽核單位覆核各單位及子公司之自行評估報告，惟與公開發行公司皆有專責人員執行內部稽核相較，目前各機關內部稽核多採任務編組方式辦理，尚無專責人力，為減輕工作負擔，整體層級複評作業宜適度與內部稽核工作整併。

為評估內部控制制度之有效性，經參考 COSO 委員會發布之內部控制整合架構修正草案所列 17 項原則及相關屬性，且配合我國政府特性及相關法令規定，訂定政府內部控制制度整體層級有

附表 行政院暨所屬各級機關（構）完成第 1 版內部控制制度統計表

主管機關及所屬機關（構）數		910 (37)
已完成第 1 版內部控制制度	103 年 10 月已完成之機關（構）數	749 (27)
	尚未完成之機關（構）數	161 (10)
	完成比率 (%)	82 (73)

資料來源：檢討強化內部控制作業通報表。
 註：1. 以上機關（構）數未包括適用公開發行公司規定之國營事業。
 2. 括號內表示行政院暨所屬主管機關數。



效性判斷參考細項 30 項，惟各機關依該等項目執行自行評估作業後，發現其中內容有部分重疊，且項目過多不易聚焦評估重點。又整體層級自行評估有效程度係就設計面「制度是否良好」與執行面「制度是否落實執行」各分 4 個等級判斷，惟控制環境、風險評估、資訊與溝通等要素之設計面，多已由權責機關訂定統一規範，故各機關再就設計面進行評估將無實益。且上開 4 個等級之有效程度未訂有具體客觀之判斷標準以區別其差異，除造成評估結果過於主觀外，亦不利後續研擬具體改善作為。

(二) 作業層級自行評估規範及表件尚待完備

各機關自評原則規定各機關辦理作業層級自行評估，應檢附載有評估情形及結論之自行評估表，併同各項評估重點執行軌跡之佐證資料，簽報單位主管簽章，

並得綜整後編製成自行評估統計表，作為評估整體層級控制作業之參據，惟針對自行評估表之撰寫方式，僅規範評估結果遇有「未符合」及「不適用」情形，始需填列評估情形說明，至「符合」情形，則未有規範，恐無法得知相關評估作業是否落實。另自行評估統計表中未單獨針對「未符合」情形進行統計，不利機關彙整及分析自行評估所發現之內部控制缺失。

二、內部稽核注意事項

行政院配合內部控制推動進程，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，於 102 年 5 月 3 日訂頒內部稽核注意事項，明訂各機關應規劃及執行內部稽核工作，包括擬定稽核計畫、蒐集稽核佐證資料、製作稽核紀錄、作成稽核報告及追蹤複查稽核結果等事項。經檢討各機關依

上開注意事項實際執行內部稽核情形，發現有下列可再檢討強化之處：

(一) 明定納入年度稽核之項目，以利執行

內部稽核注意事項對於各機關執行年度稽核或專案稽核工作前稽核項目之擇定僅作原則性規範，其中年度稽核部分，規定各機關應按風險評估結果擇定每年應辦理稽核之項目，並未界定或列舉該項目所涵蓋之範圍及內容，致各機關多以內部控制制度所列作業項目為稽核項目，忽略得自潛在風險來源或重要事項擇定，例如審計部中央政府總決算審核報告類同內部控制缺失事項、內部重要會議列管事項、立法院質詢案件及其他外界關注事項等。

(二) 完備內部稽核執行步驟，以為依循

依據「國際政府稽核師專業學習指引」政府稽核方法及技術專章略以，為達成

稽核目的，稽核人員應運用詢問、觀察、檢查等稽核方式，以辨識充分、可靠及攸關之稽核證據，作為撰寫稽核紀錄及稽核報告之依據，惟內部稽核注意事項未規範可供運用之稽核方式，且針對召開內部稽核行前會議或內部控制缺失後續追蹤之程序亦未明確規範，致各機關不易了解內部稽核執行步驟。

參、修訂重點

為解決前揭內部控制制度自行評估及內部稽核實務運作所產生之問題，行政院經參考國際發展趨勢相關理論及各機關實務作業需求，業於 103 年 7 月 9 日修正各機關自評原則及內部稽核注意事項，謹將修訂重點說明如下：

一、各機關自評原則

- (一) 整併整體層級自行評估流程及判斷項目
鑑於各機關尚無專責人

力辦理內部稽核工作，且考量內部控制制度複評作業及內部稽核工作皆由內部稽核單位辦理，為整併評估流程並強化內部稽核職能，故於各機關自評原則刪除複評作業，另於內部稽核注意事項明定內部控制制度整體層級與作業層級自行評估結果，納入機關擇定內部稽核項目之範圍，以達到整併評估程序之目的，並兼具強化監督之效果。

基於內部控制制度整體層級判斷細項計達 30 項且部分內容重疊，爰參考 COSO 委員會發布之內部控制整合架構，並依我國中央行政機關運作現況，擇選內部控制各組成要素中較為攸關之項目，重新整併修訂為 17 項判斷項目。另為使整體層級自行評估作業兼具效益性及實用性，將整體層級判斷項目之評估結果，由原先分為設計面及執行面各 4 個等級，改分為「落實」、「部分落

實」及「未落實」3 個等級，並針對 17 項判斷項目分別訂定參考之判斷標準，以利各機關作成具體明確之評估結果，並作為後續檢討精進內部控制制度之依據。

- (二) 完備作業層級自行評估規範及表件

為利各機關驗證及落實作業層級自行評估作業，於各機關自評原則增訂規範，倘自行評估表評估結果為「符合」情形，亦應於該表評估情形說明欄詳細說明評估之理由及依據，另為針對評估結果為「未符合」情形進行焦點或例外管理，以利後續由內部稽核單位追蹤相關內部控制缺失改善或辦理情形，故增訂「內部控制制度作業層級自行評估未符合項目一覽表」供各機關彙整自行評估所發現之內部控制缺失及相關改善措施。

二、內部稽核注意事項

- (一) 明定稽核項目



依據行政院內控小組第 18 次委員會議決議略以，請各主管機關督導所屬將審計部年度中央政府總決算審核報告重要審核意見屬近 3 年發生類同事項涉及內部控制缺失部分，次年經審計部列為仍待繼續改善者，納入內部稽核項目，冀期藉由內部稽核促使內部控制缺失儘速完成改善，爰於內部稽核注意事項增訂應將前開事項納入稽核項目。復為確認內部控制制度各作業項目控制重點之有效性及合理性，故規定每年原則擇定至少三分之一作業項目進行稽核。另為強化內部稽核監督功能，並引導各機關落實風險導向之內部稽核工作，增訂內部稽核單位得另就內部控制制度整體層級自行評估結果、潛在風險來源或重要事項，擇定稽核項目。

(二) 完備稽核步驟

鑑於多數機關尚乏辦理內部稽核工作經驗，故配合

內部稽核工作實務，增訂內部稽核單位得依稽核項目之性質及受查單位之特性等，選擇包括檢查、觀察、詢問、驗算或查證等稽核方式及抽查比率，且如稽核項目具量化或非量化績效目標，於辦理內部稽核工作時，得採行相關程序衡量該等稽核項目之績效等相關規定，俾使各機關執行內部稽核工作時有所遵循。

另為協助機關首長有效掌握機關整體之內部控制情形，增訂內部稽核單位應彙整內部控制制度自行評估結果、內部稽核報告及稽核評估職能單位辦理之稽核或評估等所發現之缺失或具體興革建議納入追蹤，並至少每半年追蹤其改善或辦理情形，以確認相關單位已採取適當之改善或因應作為。

肆、結語

本次修訂主要係為使內部控制制度自行評估及內部稽核

作業更簡明有效，以協助各機關建立自我監督機制。鑑於各機關內部控制之良窳應由其自行負責，故機關全體人員皆應積極參與內部控制制度自行評估及內部稽核工作，並透過相關作業發現問題及提供改善建議，以確保機關內部控制得以持續有效運作，進而促使機關達成施政目標。

參考文獻

1. 王怡心、楊文安、吳三梅、周台俊、周靜幸、莊詠玲、陳錦烽、黃琬玲、賴森本編譯（2013），「COSO 內部控制—整合架構」，中華民國內部稽核協會。
2. 黃叔娟（2013），「推動政府內部控制制度評估作業之重要性」，主計月刊，688，26-31。
3. 王怡心、許哲源、周靜幸、盧惠伶編譯（2011），「國際政府稽核師專業學習指引」，中華民國內部稽核協會。
4. 徐菁鴻（2013），「政府內部稽核應行注意事項訂定過程」，主計月刊，696，6-12。❖