



# 從透明與課責觀點談內部控制（上）

良善治理是政府獲得民衆信任的重要前提，透明與課責為達成良善治理的關鍵要素，而內部控制制度之建立與持續落實執行則是達成政府良善治理之重要基礎，藉由政府治理透明課責機制與內部控制之緊密結合與強化，可協助提升政府良善治理。

邱燦興（審計部審計兼科長）

## 壹、前言

良善治理為民主社會的基本特質，透明與課責為達成良善治理的關鍵要素。透明化最被期待的是用以增進市場和企業的效能和公平，以及促進國家政府、國際政府組織的課責和合法性（蘇彩足等，1998）。課責是平衡民主（回應）與專業（責任）的

重要制度性安排，透明化是民主課責的重要前提（陳敦源，2009）。政府治理透過透明課責機制的良性運作，提升民衆對政府之信心，而政府審計主要職能在於「確認政府履行其財務與績效責任」，是課責機制的重要環節，故審計實為良善公共治理架構之關鍵因素，可有效提升政府課責、治理功能，促進政府善治（林慶隆，

2013）。內部控制為整合各項業務控管及評核措施的管理過程，更是有效管理風險、降低風險的最佳工具，藉由內部控制之落實，可協助機關員工履行職責以合理確保施政目標順利達成，進而促使發揮興利防弊的功能，因此，內部控制實為達成良善政府治理之重要基礎（石素梅，2013）。

近年來公共治理頗受各

國政府及組織重視，各國審計機關莫不致力於督促建置及落實政府內部控制制度，以提升政府良善治理。拉丁美洲暨加勒比海最高審計機關組織（OLACEFS）2014年11月底在秘魯舉行之年會，即以「從透明與課責觀點談內部控制」為探討議題之一，強調政府審計為政府良善治理架構之關鍵因素，透過治理與內部控制之緊密結合，有效提升政府透明課責機制與治理功能，積極展現審計機關價值與效益。

本文參考專家學者、國際組織（APEC、OECD、UN等）及專業機構（COSO、IFAC、INTOSAI等）對內部控制及治理之觀點與架構，探討內部控制與政府治理透明課責機制及其連結，介紹審計機關在督促推動政府內部控制制度以回應民衆對政府良善治理透明課責要求之角色與職能，及督促機關建置內部控制制度並落實透明課責機制以提升政府良善治理之成效，並摘述近年來我國

審計機關期許成為典範機關，自我課責推動審計機關良善治理之措施，期能提供讀者參考，共同期許政府持續落實內部控制制度，以提升政府施政成效，獲得民衆之信任與滿意。

## 貳、內部控制與政府治理透明課責機制

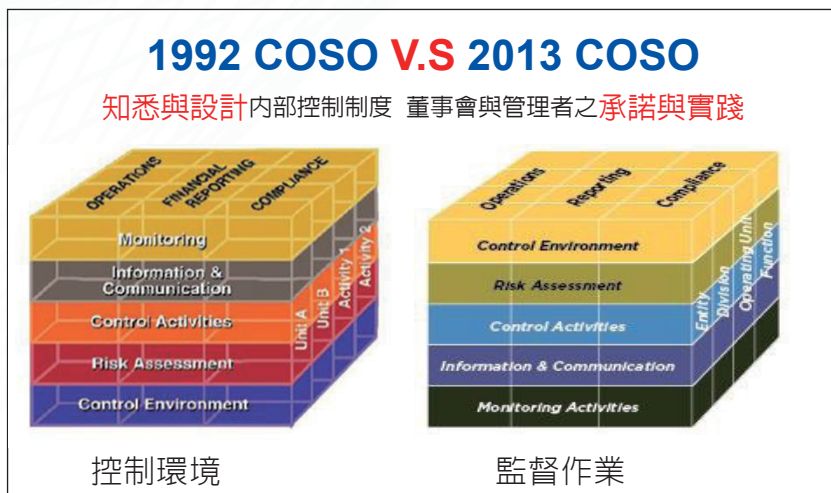
### 一、內部控制發展歷程概述

內部控制是動態、彈性和整合資源的過程，從工業革命後企業基於防弊而採行分工及牽制制度開始，隨著環境變化及協助組織達成目標之需求，逐漸演進成今日廣受全球私部門企業及政府部門參採運用，以合理確保組織目標達成之重要行動、過程及管理工具。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）在1992年發布「內部控制－整合架構（Internal Control-Integrated Framework）」，將內部控制定義為，內部控制係一套過程，受到組織的董事會、管理階層及其他人員的影響，被設計來提供合理的確認，以達成有效果和有效率的營運、可靠的財務報導、遵循相關法令3大目標，並提出控制環境、風險評估、控制活動、資訊與溝通、監督5項內部控制要素，強調組織內部所有成員在內部控制結構中均承擔責任，內部控制目標能否達成，決定於上揭人員對內部控制制度的有效監督與執行。為期建立企業風險管理架構及協助企業發展與應用企業風險管理活動，COSO委員會於2004年提出「企業風險管理－整合架構（Enterprise Risk Management-Integrated Framework）」，除增加策略目標，更重視風險評估，將內部控制要素擴增為8項。之後COSO委員會於2006年發布

# 論述》會計 · 審核

圖 1 1992 年版與 2013 年版「內部控制—整合架構」



資料來源：張甘霖、郭博文（2013），2013年版內部控制—整合架構之簡介投影片，第22頁，審計部。

圖 2 內部控制、企業風險管理與治理之關係



資料來源：張甘霖、郭博文（2013），2013年版內部控制—整合架構之簡介投影片，第34頁，審計部。

「財務報導的內部控制—較小型公開發行公司指引」，提供 20 個基本原則，於 2009 年發布「內部控制制度監督指引」，已逐步完備內部控制之架構、指引及參考運用體系。近年來因應全球化進展及環境快速變化等，COSO 委員會於 2013 年發布新版「內部控制—整合架構」（圖 1），並提出 17 項原則，以傳達企業及營運環境的改變趨勢、擴充內部控制範圍至組織非財務報告、增加對治理與監督及適任與課責之期望、強調資訊溝通及透明，及加強預防與偵測舞弊之期望，最終期望藉由運用該架構，協助組織達成目標。

COSO 委員會訂頒之「內部控制—整合架構」雖未具強制性，惟已成為國際間公認並接受之內部控制架構，且已廣為各國政府及企業參採。美國聯邦政府已採行「聯邦政府內部控制準則（Standards for Internal Control in the Federal Government，通稱 Green Book



綠皮書）」，該準則係由美國聯邦審計署（GAO，於2004年，從原名 General Accounting Office 更名為 Government Accountability Office）依 COSO 委員會「內部控制—整合架構」之觀念訂定。在我國部分，我國公開發行公司、金融、保險、銀行與證券期貨業及財團法人等之內部控制相關法規亦係參酌該整合架構之觀念訂定，我國政府內部控制觀念架構亦奠基於此。

## 二、內部控制、企業風險管理與治理

內部控制、企業風險管理與治理息息相關。企業風險管理（ERM）是一項持續不斷在企業內部運轉的程序，並受董事會、管理階層及員工影響，於訂定策略時運用，辨認進而管理可能影響組織的潛在風險，以合理確保組織目標達成。ERM 與內部控制的差別在於 ERM 增加了策略目標，範疇較內部控制廣，更直接關注企業

整體風險評估，而內部控制偏重企業基本內部控制，ERM 的成效有賴於內部控制的落實。內部控制是企業風險管理的一部分，而企業風險管理是整體治理過程的一部分，亦即完整的內部控制架構，是有效管理風險之基礎，進而發揮治理機制之功能，協助達成組織目標（上頁圖2）。

內部控制本身是動態且持續演進及整合的過程。隨著組織因應內、外部環境之快速變化，及對風險之體認與風險管理需求之提升，更凸顯內部控制協助組織達成目標之重要性與價值。尤其隨著新公共管理（New Public Management, NPM）及公共價值管理（Public Value Management, PVM）思潮發展，透明（transparency）、課責（accountability）及參與（participation）成為民眾要求政府提升績效與品質之重要訴求。當代公務機關的施政必須滿足利害關係人，做到透明、課責、效率及有效資源運用，

同時也須強化行政績效、適應變革、維持大眾信心，以增進公共價值的傳遞（高文彬，2011）。內部控制之運用從私部門企業擴展至公共領域，期能藉由內部控制架構與觀念，強化政府治理，提升施政績效，內部控制與政府審計已成為政府治理機制中的重要角色。

近30年來治理（governance）一詞在不同領域廣被運用，如政府治理、公司治理、城市治理、全球治理等，因領域及研究方向不同而難有一個廣泛性定義，較具代表性定義係聯合國全球治理委員會於1995年發表「我們的全球伙伴關係」研究報告中所提：治理是各種公共的或私人的個人和機構，管理其共同事務的諸多方式之總和。它是使相互衝突或不同利益得以協調，並採取聯合行動的持續過程，包括具強制力的正式制度和規則，也包括非正式制度安排。

治理的概念可運用於不

# 論述》會計 · 審核



同型態的組織，對於政府公共事務治理之議題即為公共治理（public governance）。公共治理強調優質的政府治理能力，要求政府建構卓越管理能力、提升效率及增進效能，以更具彈性的作法，提供民衆更多元政策參與及表達管道，回應外在環境對於管理的需

求及民衆的期待（宋餘俠、胡雅芳，2013）。國際內部稽核協會（IIA）認為，政府治理（government governance）係指導組織目標達成及所有作業均符合道德與課責要求之所有政策及程序。公共治理追求的境界是良善治理（good governance），經濟合作暨發

展組織（OECD）認為良善治理係指政府管理基本上沒有濫權與貪腐，且依法行政；孫國祥（2002）認為善治是使公共利益最大化的社會管理過程，構成善治的基本要素歸納包括：合法、透明、責任、法治、回應及有效性等 6 項。OECD 並揭示良善治理包括透明與課責等 5 項原則；亞太經濟合作會議（APEC）提出良善治理應符合課責、回應等 9 個要件；臺灣公共治理研究中心（TPGRC）發布臺灣公共治理指標包括政府效能等 7 個面向；其他知名機構，例如世界銀行（World Bank）、國際會計師聯盟（IFAC）及聯合國亞太經濟社會委員會（UNESCAP）等，亦提出有關治理之相關原則與特質（表 1）。綜上顯示，因應全球化等環境變動與有效回應民衆需求，政府應提供更具效率及效能的公共服務，政府良善治理應具備透明、課責、民主參與、回應及政府效能等要件。

表 1 國際機構提出之相關良善治理原則及指標

國際機構	內容	參考資源連結網站
2005 OECD 良善治理原則	5 項：透明與課責、公平與公正、效率及效能、尊重法治、高道德標準。	<a href="http://www.oecd.org/governance/topics:Public%20governance">http://www.oecd.org/governance/topics:Public governance</a>
2007 APEC 良善治理項目	9 項：法治、課責、績效、回應、倫理與廉潔、政治和民主結構、風險管理等 7 項。另加上透明、完善政策及機構則為 9 項。	<a href="http://publications.apec.org/publication-detail.php?pub_id=234">http://publications.apec.org/publication-detail.php?pub_id=234</a>
2008 TPGRC 臺灣公共治理指標 TPGI	7 項：法治化程度、政府效能、政府回應力、透明程度、防治貪腐、課責程度、公共參與。	<a href="http://www.tpgrc.org.tw/content.php?f=93">http://www.tpgrc.org.tw/content.php?f=93</a>
1999 World Bank 全球治理指標 WGI	6 項：民意與課責、政治穩定與無暴力、政府效能、管制品質、法治、貪腐控制。	<a href="http://info.worldbank.org/governance/wgi/">http://info.worldbank.org/governance/wgi/</a>
2001 IFAC 公共部門治理原則	3 項：資訊公開、課責、廉正。	<a href="http://www.greekliberals.net/fis/documents/IFAC_study_13_Governance.pdf">http://www.greekliberals.net/fis/documents/IFAC_study_13_Governance.pdf</a>
2004 UNESCAP 良善治理特質	8 項：參與、法治、透明、回應、共識導向、平等包容、效能效率、課責。	<a href="http://www.unescap.org/pdd/prs/ProjectActivities/Ongoing/gg/governance.asp">http://www.unescap.org/pdd/prs/ProjectActivities/Ongoing/gg/governance.asp</a>

資料來源：作者自行整理。

COSO 委員會新版「內部控制－整合架構」提高對治理、監督及課責之期望，強調資訊與溝通等透明機制，並期待加強預防及偵測舞弊，已凸顯於內部控制制度運作過程中，加強透明課責機制及強化監督，以協助公、私部門組織達成其目標與良善治理之觀點與高度價值。GAO 認為有效的內部控制制度是強化組織目標達成的重要因素，GAO 依據 COSO 委員會 2013 年新版「內部控制－整合架構」觀念修訂之「聯邦政府內部控制準則」，揭示執行監督責任、執行監控活動、加強課責等 17 項原則，強調監督機關應監督內部控制制度管理的設計、執行和運作；管理階層應透過持續的監控和獨立評估來監督內部控制制度，並應評估績效及強化對於內部控制責任績效之課責，均凸顯監督及透明課責機制於提升政府內部控制成效及協助達成施政目標之重要性。

### 三、政府治理透明課責機制與內部控制之連結

透明（transparency）與課責（accountability）為達成良善治理的關鍵要素。透明化被視為是一種將政府沉積多年的塵埃詬病進行殺菌的陽光，也被賦予透過透明化的種種作為來教育「有權者亦有責」的觀念，勇於為政策負責的期待（蘇彩足，1998）。透明與課責關係密切且不易區分，其概念通常一起存在且常被一起討論，課責與透明是耳熟能詳之語詞，但難以對課責與透明下一個放諸四海皆準的定義。透明相關問題最早在歐洲學術界受到討論，Florini 等學者認為，透明這個字代表歐洲各國政府的運作是完全對公眾所開放，亦有論者認為，透明是一個過程，其中現況、決策和行動的資訊都是可得、可見及可被了解（Florini, 1999）。Hood 認為課責不是公共行政學界獨有的概念，卻是學界內討論民

主治理最重要的概念之一，從過去一個世紀的歷史來看，經過透明的要求而遂行課責的控制，大概可以分為：國際層級（美蘇核武現況的透明）、國內或是地方政府（民主政府的透明課責），及企業對其股東的透明課責問題（轉引自陳敦源，2009：31-32）。

私部門企業之課責路徑清楚，因為企業經營之重要目標係為確保經營成果能為所有權者分享，因此管理者對董事會負責，最終董事會對股東負責。政府設置之目的係為人民提供服務，有必要賦予一定程度之職責並課以相當之責任，因此，在制度設計上平衡政府能力與民眾權益是民主治理之重要議題，而藉由政府施政透明化以落實課責，則是政府獲得民眾信任之重要途徑。民主要求回應，專業要求責任，而民主與專業之間連結良窳的焦點就是課責機制，民主治理透過課責機制的良性運作，產生官民間的信任關係，打破「官民信任



# 論述》會計 · 審核



關係的惡性循環」，進而達到「人民有權，政府有能」的境界（陳敦源，2009）。

透明課責為達成良善治理的關鍵要素，學者 Mulgan 認為課責係透過清楚的法規命令和正式程序、監督與強制來達成（轉引自李錦玫，2014：18）。政府內部控制是協助政府達成施政目標的管理過程，是政府風險管理的延伸，更是

廉政建設與政府治理的關鍵因素。政府治理與內部控制存在密不可分之關係，要達成良好的政府治理，必須思考政府治理與內部控制之整體結合及有效協調（鄭丁旺等，2012）。國際機構提出的下列重要觀點與架構，可作為連結政府治理透明課責與內部控制之基礎。國際會計師聯盟（IFAC）2001 年「公部門治理—管理階層觀

點（Governance in the Public Sector: A Governing Body Perspective）」報告中建議之公共部門最佳治理架構包含：行為準則、組織架構與程序、控制作業及外部報導等 4 項。INTOSAI 於 1992 年訂頒良善治理指引第 9100 號「公部門內部控制準則指引」，提供公部門建立及執行有效內部控制制度，並作為內部稽核人員或外部審計人員評估內部控制之基礎。INTOSAI 復於 2001 年提出 INTOSAI 良善治理指引第 9120 號「內部控制：提供政府課責之基礎架構」，認為內部控制是一種提供合理保證目標能被達成之管理工具，且規劃、執行、督導與監督等內部控制要素能協助確保課責，並針對管理階層的內部控制角色與責任、稽核人員的角色與責任、一般內部控制作業等，提供整體性架構，協助管理階層持續監督營運及內部控制措施並適時修正，及協助稽核人員定期評估內部控制作業之有效

**表 2 國際機構提出關於政府治理與內部控制連結的相關架構及指標**

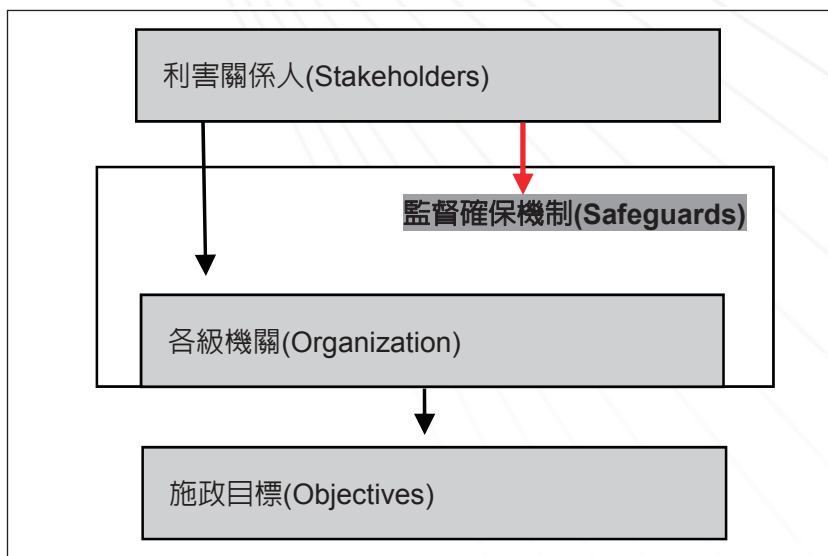
國際機構	內容	參考資源連結網站
2001 IFAC 公部門治理： 管理階層觀點	4 項：行為準則、組織架構與程序、控制作業（包括風險管理、內部控制等 5 個分項）、外部報導。	<a href="http://www.greekliberals.net/fis/documents/IFAC_study_13_Governance.pdf">http://www.greekliberals.net/fis/documents/IFAC_study_13_Governance.pdf</a>
1992 INTOSAI GOV 9100 公部門內部 控制準則指引	建立及執行公部門有效內部控制制度 內部稽核或外部審計人員評估內部控制之基礎	<a href="http://www.intosai.org/issai-executive-summaries/intosai-guidance-for-good-governance-intosai-gov.html">http://www.intosai.org/issai-executive-summaries/intosai-guidance-for-good-governance-intosai-gov.html</a>
2001 INTOSAI GOV 9120 內部控制： 提供政府課責 之基礎架構	針對管理階層、稽核人員的內部控制角色與責任、一般內部控制作業，提供整體性架構。	<a href="http://www.intosai.org/issai-executive-summaries/intosai-guidance-for-good-governance-intosai-gov.html">http://www.intosai.org/issai-executive-summaries/intosai-guidance-for-good-governance-intosai-gov.html</a>
2008 TPGRC 臺灣公共治理 指標 TPGI	7 項：法治化程度、政府效能、政府回應力、透明程度、防治貪腐、課責程度（包括審計、預算控制等 5 個次面向）、公共參與。	<a href="http://www.tpgrc.org.tw/content.php?f=93">http://www.tpgrc.org.tw/content.php?f=93</a>

資料來源：作者自行整理。

性，以確保內部控制有效執行，有效率與有效果地達成組織目標。TPGRC 亦提出包含透明化程度等 7 個面向之評估政府公共治理成效指標，其中「課責程度」包括審計、預算控制等 5 個次面向（上頁表 2）。

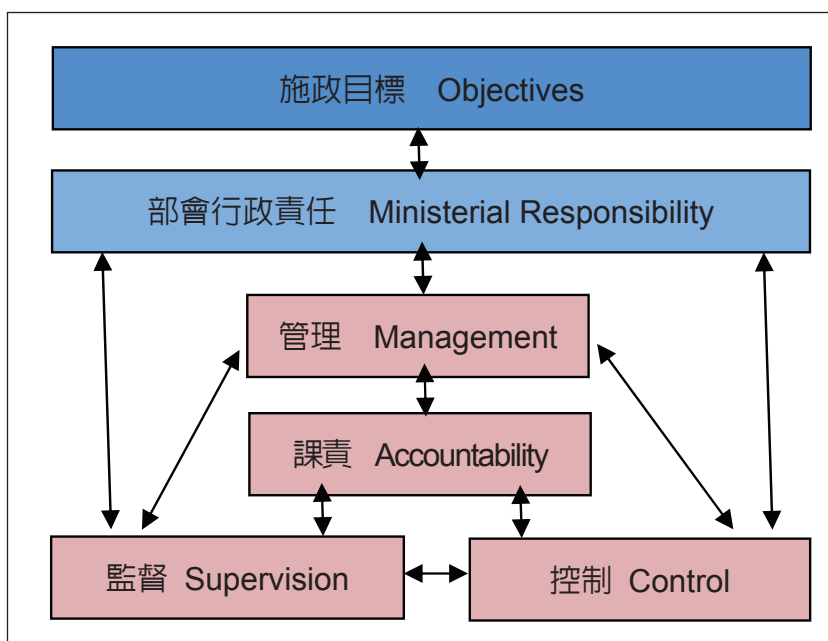
荷蘭財政部將治理概念運用於政府部門，聚焦於利害關係人、各種施政目標及管理者達成該目標之責任（王怡心、周靜幸，2011），亦可作為連結政府治理透明課責機制與內部控制之實務參考（圖 3）。荷蘭財政部政府治理工作小組提出「政府治理（government governance）」報告，認為組織存在之基礎係為達成利害關係人的特定目標，從部會行政責任之觀點，治理之目的係創置使施政目標得以被達成的確保機制（safeguards），而為了達成此治理目的，政府組織應被管理及控制，並透過代表利害關係人之監督者的監督，就其所從事之業務對利害關係人負責，該報告提出政府治理 4

圖 3 荷蘭財政部將治理概念運用於政府部門



資料來源：參考荷蘭財政部政府治理工作小組「政府治理（government governance）」報告第 8 頁繪製。

圖 4 政府治理 4 大要素與施政目標關係圖



資料來源：參考荷蘭財政部政府治理工作小組「政府治理（government governance）」報告第 10 頁繪製。



## 論述》會計 · 審核



大要素包括：管理、控制、監督、課責（上頁圖4）。荷蘭政府當局的管理焦點已從決策及風險管理，延伸到良善治理及施政鏈的透明度（鄭丁旺等，2012）。

綜上有關政府治理透明課責與內部控制連結之觀點與實例可知，政府治理與內部控制存有密切關係，藉由政府治理透明課責觀念及機制與內部控制之緊密結合與強化，持續改善政府施政流程，並有效設計與執行內部控制作業，以辨識、評估及有效持續監督與管理風險，除可協助防止舞弊與貪腐，更可協助合理確保政府相關法令之遵循、資產之保障、資源運用之經濟有效及資訊提供之可靠完整等內部控制目標，以協助提升政府施政成效及達成施政目標，增進政府良善治理，獲得民衆之信任與滿意。（待續）

### 參考文獻

1. 王怡心、周靜幸（2011），公部門治理與內部控制，內部稽核，

75，4-12。

2. 石素梅（2013），政府內部控制之推動現況與展望，公共治理季刊，1(1)，108-115。

3. 宋餘俠、胡雅芳（2013），公共治理與行政院組織體制及職能調整，公共治理季刊，1(1)，61-72。

4. 李錦玫（2014），政府審計與公共課責之研究，國立中正大學政治學研究所碩士論文。

5. 林慶隆（2013），政府審計在公共治理之角色與功能，公共治理季刊，1(3)，58-73。

6. 陳敦源（2009），透明下之課責：臺灣民主治理中官民信任關係的重要基礎，文官制度季刊，1(2)，21-55。

7. 高文彬（2011），現代公務人員核心能力－專案管理，研習論壇月刊，132，21-34。

8. 張甘霖、郭博文（2013），2013年版內部控制－整合架構之簡介投影片。

9. 孫國祥（2002），電子治理的機會與挑戰：善治再造？，國政研究報告，財團法人國家政策研究基金會。

10. 鄭丁旺、許崇源、陳錦烽、林宛瑩（2012），推動強化政府內部控制發展策略之研究，行政院主計總處委託研究。

11. 蘇彩足、左正東（1998），政府透明化分析架構建立之研究（期中報告），行政院研究發展考核委員會委託研究。

12. Ann M. Florini(1999). Does the Invisible Hand Need a Transparent Glove? Carnegie Endowment for International Peace.

13. Government Accountability Office(2014). Standards for Internal Control in the Federal Government.

14. International Federation of Accountants(2001). Governance in the Public Sector: A Governing Body Perspective.

15. The Netherlands Minister of Finance, Government Audit Policy Directorate(dar) (2000). Government Governance, Corporate Governance in the Public Sector, Why and How?

16. The United Nations(1995). Our Global Neighborhood, Report of the Commission on Global Governance.

17. United Nations Economic and Social Commission for Asia and the Pacific(2004). What is Good Governance. ❖