



政府推動內部控制法制化初探——美、英、加、澳等國之借鏡

本文探討先進國家辦理內部控制（含內部稽核）之法規面作法，並建議我國政府內部控制法制化可採訂立專法或在現行法規中增訂條文，長期而言，我國政府可賦予政府治理及績效管理應有之法律位階，併同內部控制納入立法，俾有效促使機關首長重視及強化施政績效與風險之管理及課責性，以促進政府之廉能治理。

林宛瑩、陳錦烽（國立政治大學會計學系副教授、實踐大學會計學系副教授兼系主任）

壹、前言

優質公共治理乃各國政府致力追求之目標，內部控制為公共治理、廉能建設及政府效能之基石，亦為有效管理風險、降低風險的最佳工具。政府機關藉由內部控制之落實，有助於其整體運作發揮效率及效果，進而促使政府治理更臻良善。

近幾年來，行政院及所屬各機關透過積極整合推動內部控制工作，已逐步強化我國政府內部控制架構體系，並促使各機關發揮內部控制整合綜效。惟行政院目前以行政規則推動政府內部控制制度，僅能規範行政院所屬機關，而無法及於行政院以外之四院及各地方政府。此外，行政規則之約束力不如法律，無法就各機關

辦理情形予以強制課責，其監督效力有限，較難發揮內部控制協助確保政府施政效能之效益。

國際最高審計機關組織（International Organization of Supreme Audit Institutions，以下簡稱 INTOSAI）針對良善政府治理提出六號與內部控制有關之指引¹。INTOSAI 內部控制準則委員會

(Internal Control Standards Committee) 依據其會員國推動政府部門內部控制之經驗，歸納出良善之內部控制架構應在法規面有憲法或法律層級之授權，於法律中明定內部控制之基本規範。為提升我國機關首長對內部控制之重視及強化課責，並促使機關永續落實推動，實有必要汲取先進國家政府經驗，並與國際作法接軌，以為建立政府內部控制法制化及相關配套措施之參據，進而達成實現政府整體施政效能等目標。

本文之目的即在探討先進國家辦理內部控制（含內部稽核）之法規面作法，以做為我國政府推動內部控制法制化之參考。茲彙述美國、英國、加拿大、澳洲四國於推動政府內部控制之作法及組織分工於下述說明。

貳、美國、英國、加拿大、澳洲四國於推動政府內部控制之作法及組織分工

一、美國政府推行內部控制法制化及組織分工

美國政府內部控制法制化之推動，係由國會主導立法與監督權，審計總署（以下簡稱 GAO）支援輔助國會；另由預算及管理局（Office of Management and Budget，以下簡稱 OMB）提供政策指導，以統合各主管機關協力推動。美國政府另透過稽核長辦公室，發揮制衡功能，俾促使聯邦政

府各級管理者有效履行民衆託負之責任，實現預定的目標。

現行美國聯邦政府內部控制之運作及分工，是由國會制定政府內部控制相關法律（即「聯邦管理者財務廉潔法」，Federal Managers Financial Integrity Act），授權 GAO 訂定政府內部控制準則以及由 OMB 訂定內部控制制度指引等規範。行政部門依前開法規，由各主管機關本其權責自訂內部控制相關規則及制度，並督

附表 美國政府內部控制制度相關規範之分類表

	建立	執行	評估
內部	1982 年「聯邦管理者財務廉潔法」(FMFIA)		
	1993 年「政府績效與成果法」(GPRA)		
	1996 年「聯邦財務管理改進法」(FFMIA)		
			2002 年「聯邦資訊安全管理法」(FISMA)
	2002 年「不當支付資訊法」(IPIA)		
外部	1996 年「Clinger-Cohen 法」(CCA, 原名為資訊科技管理改革法)		
			1990 年「財務長法」(CFO 法)
			1978 年「稽核長法」(IG 法)
			1996 年「單一審計法」

資料來源：鄭丁旺、許崇源、林宛瑩與陳錦烽（2014），政府內部控制法制化及相關配套措施之研究，行政院主計總處委託研究報告。



導所屬機關（構）切實執行。本文依照內部控制制度之建立、執行與評估，將OMB A-123所列舉之美國內部控制制度相關規範分類如上頁附表。

美國聯邦政府之外部監控機制以立法部門之GAO為主，負責人為「審計長」，其由總統提名，經國會同意後任命，任期15年，超越黨派、獨立行使職權。GAO須應國會參眾兩院及相關委員會之委託進行專題研究，並對行政部門施政績效進行監督、調查及評估。

美國聯邦政府之內部控制及檢核機制則以OMB為主，置局長一人，為政務官，由總統直接任命，毋須國會參眾兩院同意，屬於白宮幕僚系統，透過白宮幕僚長向總統負責。預算與管理局局長不受國會監督，但可由總統隨時撤換或任免。依據CFO法之規定，OMB置主管「管理」之行政副局長一人，主掌財務管理、採購政策及資訊管制業務，另兼任聯邦政府總財務長，並以「聯邦財務長聯席會議（Chief Financial Officers Council）」

主席身分，對聯邦部門在財務管理及內部控制機制上提供政策指導。

各機關首長一般在年底簽署內部控制聲明書（以下簡稱內控聲明書）報送上級機關，最終由各主管機關首長對本機關及所屬機關（構）之內部控制制度負責，且簽署內控聲明書附入機關績效及課責報告提交予總統與國會。各主管機關稽核長則執行內部稽核，並向所屬機關首長及國會報告；國會亦透過GAO進行監督。

二、英國政府推行內部控制法制化及組織分工

在英國中央政府組織治理架構中，部會首長於行使被賦予之職權時，須對國會負全責。換言之，部會首長對其所領導之部會及其所屬機關（構）之政策、決策與行動擔負最終責任。而部會之常務次長為其課責長，針對部會之財務管理與組織向國會負責，包含經費動支與資產管理等。2002年起，課責長每年提出年度報告或帳戶資料時，應同時簽署內控聲

明書，以強化政府風險管理機制。

英國國家審計總署（National Audit Office，簡稱NAO）向英國下議院（The Parliament）負責，監督政府之公共支出，以協助政府明智的支出為願景²。NAO透過發布內控聲明書之實務指引（A Good Practice Guide to the Statement on Internal Control）及內控聲明書－審計委員會指引（The Statement on Internal Control: A Guide for Audit Committees），協助行政機關落實其內部控制制度。財政部（The HM Treasury）則評估政府經費運用之公共效益，並就NAO以及公共帳戶委員會（Public Accounts Committee）之發現、結論和建議，與內閣辦公室共同合作，針對公共議題、持續發展組織治理及財務紀律等訂定相關規範。自1980年後，英國財政部透過訂定內部稽核實務及稽核人員適任性準則（Internal Audit Practice and Competence Standards），監督各政府機關實施內部稽核之品質。

英國財政部於2011年宣布，中央政府機關自2011年度起，須以「治理聲明書（governance statement）」取代內控聲明書，隨附於其年度報告中，顯見英國政府已從內部控制邁向政府治理之途努力。2014年10月1日，英國財政部成立政府內部稽核署（Government Internal Audit Agency，簡稱GIAA）籌備處，GIAA職責包括覆核政府各機關之職能與作業活動，評估其效率與可能風險以及是否可達成其治理、風險管理與控制目標。GIAA之內部稽核人員除重視財務風險之稽核外，亦強調僱用關係、管理結構及與利害關係人之關係等廣泛議題。GIAA基於其評估結果，提出改善建議，以確保政府各機關提供公共服務之效能。GIAA預計於2015年4月正式運作，屆時其是否取代各機關內部稽核單位或採並行方式，目前尚缺乏資訊，值得進一步觀察。英國的此項作法或可做為我國政府機關設置內部稽核制度之參考。

三、澳洲政府推行內部控制法制化及組織分工

澳洲政府之立法權歸屬於聯邦議會（Parliament），由英國女王（由總督代表）、參議院（the Senate）以及眾議院（the House of Representatives）組成；行政權則屬聯邦行政會議之職能，由總督、內閣總理以及各州州長負責。因多數政府活動均屬地方政府權責，因此有關澳洲政府內部控制之相關規範，可區分為聯邦政府層級與地方政府層級，以下僅說明聯邦政府層級之相關規範。

澳洲聯邦政府有關內部控制法規，多訂定於財務管理相關法規，且多屬原則性與要求性的規範。例如1997年制訂的財務管理及課責法（FMA Act）提供行政機關管理公共資金與財產之架構，說明行政首長（Chief Executive）及財務部長（Finance Minister）之權責，並明定財務報告須經國家審計署（Australian National Audit Office，以下簡

稱ANAO）審計，惟該法已於2014年6月30日廢止。

目前澳洲政府內部控制法源係2014年「公共治理、績效及責任法」（PGPA Act），授權財政部制定「公共治理、績效及課責規則」（PGPA rule）支持建構聯邦政府之內部控制制度。該法針對過去與公共治理、績效以及課責有關之條文進行修正，並建立聯邦個體（Commonwealth entity）資源之使用及管理，以及其他與公共治理、績效和責任之一致性要求。該法明文規定課責長（為部會文官長或國營事業董事會）之治理職責，包括促進公共資源之妥善使用及管理、促使設定目標之達成，以及提升財務永續性，並要求，且須建立並維持適當的風險監測與管理及內部控制制度，由課責長簽署遵循報告，另須衡量政府績效目標達成之情形，並於每一報導期間結束後編製年度績效報告，檢附年度報告交付聯邦議會。

ANAO負責外部審計，其須檢查聯邦政府年度財務報



表及出具查核報告，查核報告除交付予部會首長外，並應與年度財務報表一同交付聯邦議會，由議會監督之。

四、加拿大政府推行內部控制法制化及組織分工

加拿大之內部控制政策係由行政體系之國庫委員會秘書處 (Treasury Board Secretariat) 依據「財務管理法」訂(修)頒，由國庫委員會秘書處及其下屬之主計長辦公室 (Office of the Comptroller General of Canada) 負責。加拿大主計長辦公室負責統合對各部會提供最佳實務作法之指導與支持，定期檢視與督導內部控制與稽核政策執行情形及其有效性，以及擬定人力資源策略、人事任用與職務分類等。其職責包括訂定內部稽核專業準則、提供內部稽核政策與相關規定之建議與指引、與部會副首長溝通以風險為基礎之稽核計畫的完整性。每五年須審

視及評估內部稽核政策、相關指引與準則之有效性；領導政府整體之內部稽核職能，以支援內部稽核人員之專業能力、熟練及持續發展；遇到重大事件時，與部會副首長及內部稽核主管保持有效的互動與聯繫，給予部會財務支持等。各部會則依前開原則，自訂具體之內部稽核作業手冊等規範。副首長負責監督其部會對於內部稽核政策及相關規定的遵守，確保內部稽核年度報告及其他特定報告或資訊能依期限送交主計長辦公室或國庫委員會秘書處，由主計長辦公室監督其遵循情況並向國庫委員會報告。

加拿大聯邦政府之外部審計則由立法體系下直接對國會負責之加拿大審計長辦公室 (Office of the Auditor General of Canada, OAG) 為主，由其審視機關於聲明書中所列顯著及重大缺失之相關資料，是否與其稽核所發現之證據一致。若有不一致的情形，則在審核

報告中提出意見。此外，機關之內部稽核人員與外部審計人員對重大缺失之認定，設有相互溝通的機制，以確保雙方見解一致。

加拿大「內部控制政策」雖採用 COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) 「內部控制整合架構」之觀念，但實際推動時，僅強調財務報導內部控制的評估與報導程序，並要求聯邦各部會出具含財務報導內部控制之管理責任聲明書。

參、我國政府內部控制制度法制化之建議

行政院目前以行政規則推動政府內部控制制度之作法，僅能規範行政院所屬機關，而無法及於行政院及其所屬以外之機關(構)。由於政府之內部控制制度旨在形成規範制度，以合理確保強化廉能政府、績效達成、法規遵循、資產安

全及可靠報導等目標之達成，故建議採用立法的方式推動政府內部控制。

透過立法可解決內部控制權責不對稱之問題，並有助於降低內部稽核工作執行的可能障礙。本文建議政府內部控制立法方式可採訂立專法或在現行法規中增訂條文，授權主管機關制定相關細則。其中，訂立專法可賦予內部控制相關規範法源位階，並對各機關及各地方政府產生拘束力，進而要求各該機關配置預算及人員，以成立專責之內部稽核單位，其強制力高於行政規則。

政府內部控制之推動若採制定專法方式進行，建議可參考澳洲政府之作法，將內部控制與政府治理結合立法，或僅制定政府內部控制專法，同時配合我國政府機關特性將強化廉能政府增列為內部控制目標。制定專法之過程可能較為耗時，但其具有法條內容可同時適用於中央及地方各級機關

之優點，有助於政府內部控制之全面推動。

如前所述，美國、英國、澳洲等先進國家政府或將內部控制相關之聲明書納入績效或課責等報告表達，或透過立法方式強化績效管理及政府整體治理效能。例如，英國財政部要求中央政府機關須隨其年度報告提供「治理聲明書」取代內控聲明書，朝向政府治理之路邁進。因此，建議以內部控制併同政府治理及施政績效管理納入立法為首選，其次為制定政府內部控制專法。

此外，上述專法應賦予其主管機關適當之權責，例如，專法之主管機關應設置政府內部控制推動之專責單位並編列相關之預算，其成員應有適當之職等及權限，以利其相關工作之推動。長期而言，各級政府機關為順利推動其內部控制，宜設置專責之內部稽核單位，並賦予適當之人員編制與經費協助確保內部控制制度之有效落實。

肆、結語

內部控制係政府效能之基石，若採訂定專法方式將內部控制法制化，其立法程序可能無法於短期內完成。因此，本文建議，短期而言，我國政府可整合現行強化內部控制及治理效能之相關規範及機制，以期督促機關改善治理效能；長期而言，則可師法先進國家，賦予政府治理及績效管理應有之法律位階，併同內部控制納入立法，或另定政府內部控制專法，俾有效促使機關首長重視及強化施政績效與風險之管理及課責性，以達成政府之廉能治理。

註釋

1. INTOSAI GOV 9100 — 公部門內部控制準則之指引；INTOSAI GOV 9110 — 有效內部控制之報告指引；執行及評估內部控制之 SAI 經驗；INTOSAI GOV 9120 — 內部控制：政府課責之基礎；INTOSAI GOV 9130 — 公部門內部控制準則之指引—個體風

論述 » 專論 · 評述



險管理之進一步資訊；INTOSAI GOV 9140－公部門內部稽核之獨立性；INTOSAI GOV 9150－SAIs 與公部門內部稽核人員之協調與合作。

2. NAO 於其發布之 "A Good Practice Guide to the Statement on Internal Control" 中揭櫫 "Our vision is to help the nation spend wisely. We promote the highest standards in financial management and reporting, the proper conduct of public business and beneficial change in the provision of public services."。

參考文獻

1. 行政院內部控制推動及督導小組 (2013)，政府內部控制制度之推動。
2. 許哲源 (2010)，INTOSAI 內控準則介紹－我國行政部門課責機制之建立，內部稽核季刊，第 72 期 (10 月)，27-33。
3. 審計部，英國政府風險管理之組織架構與發展歷程，<http://archive.rdec.gov.tw/public/Data/84220132271.pdf>。
4. 鄭丁旺、許崇源、林宛瑩與陳錦烽 (2014)，政府內部控制

法制化及相關配套措施之研究，行政院主計總處委託研究報告。

5. Government Internal Audit Agency UK. <https://www.gov.uk/government/organisations/government-internal-audit-agency>.
6. HM Treasury(2011). Corporate governance in central government departments: Code of good practice 2011, United Kingdom.
7. HM Treasury(2013 July). Managing public money, United Kingdom.
8. INTOSAI GOV 9100-Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector.
9. INTOSAI GOV 9110-Guidance for Reporting on the Effectiveness of Internal Controls: SAI Experiences in Implementing and Evaluating Internal Controls.
10. INTOSAI GOV 9120-Internal Control: Providing a Foundation for Accountability in Government.
11. INTOSAI GOV 9130-Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector - Further Information on Entity Risk

Management.

12. INTOSAI GOV 9140-Internal Audit Independence in the Public Sector.
13. INTOSAI GOV 9150-Coordination and Cooperation between SAIs and Internal Auditors in the Public Sector.
14. National Audit Office(2010). A Good Practice Guide to the Statement on Internal Control, United Kingdom.
15. National Audit Office(2010). Fact sheet: governance statement, United Kingdom.
16. National Audit Office(2010). The Statement On Internal Control: A Guide for Audit Committees, United Kingdom.
17. The Parliament of Australia(2013). Public Governance, Performance and Accountability Act 2013, Australia.
18. Treasury Board of Canada Secretary. <http://www.tbs-sc.gc.ca>. ❖