



從透明與課責觀點談內部控制（下）

本文續簡介審計機關在政府良善治理課責機制中，致力於持續督促建置及落實政府內部控制制度，並自我課責推動審計機關良善治理措施之成效，展現審計機關存在之價值與效益。

邱燦興（審計部審計兼科長）

參、審計機關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之要求

一、審計機關之角色與職能

在政府治理過程中，對於公共資源的課責是一個核心

議題，審計機關在政府良善治理架構上扮演關鍵角色，美國聯邦審計署（GAO，於 2004 年從原名 General Accounting Office 更名為 Government Accountability Office），明確反映出審計機關之主要職能，已從傳統監督政府財務責任，轉變為全面監督政府施政績效，以促進政府整體效能。GAO 於政府審計準則

（GAGAS）中提出，公共資源的管理者必須對立法機構及社會公眾說明：政府資源是否得到適當管理與使用，是否遵循各項法規；施政計畫是否實現其目標和預期的成果；施政計畫是否講究經濟性、效率性及效能性（林慶隆，2010）。聯合國（UN）於 2011 年第 66 屆聯合國大會決議中指出，強化最高審計機關功能，可提升公

共行政體系之效率、課責、效能與透明。INTOSAI 於 2013 年第 21 屆會員代表大會，回溯過去 60 年發展歷程並總結會員國實務經驗，發布包括「各國最高審計機關 (SAIs) 透過增強透明、落實課責、提升績效與打擊貪腐，實現國家良善治理，促進社會公平」等 6 項聲明。

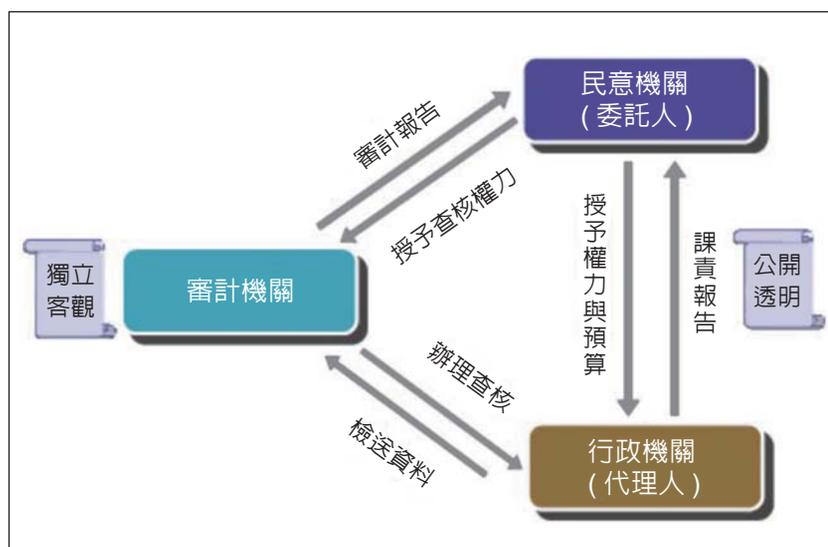
我國民主政治制度下之政府課責機制，將政府財務依據預算循環過程，劃分為財務行政、財務立法及財務司法 3 部分，3 個職權各盡其職且相輔相成，其中財務司法係指監督預算執行、審定決算等職權，一般稱為政府審計權。以政府治理之觀點，政府審計職能主要在於「確認政府履行其財務與績效責任」，而政府課責機制之精神，依代理理論之觀點，係委託人（民意機關）授予權力與預算予代理人（行政機關），代理人必須向委託人提出公開透明之課責報告，為降低代理風險，另由獨

立之第三人（審計機關）負責查核前開課責報告，對代理人所提出之資訊加以驗證，並向委託人提出獨立、客觀之審計報告（圖 5）。審計機關在此課責機制中，以其獨立客觀之角色，督促行政機關落實公開透明之施政，持續提升施政績效，以回應人民的需求，扮演了督促提升政府良善治理之不可或缺角色；而藉由持續督促政府完善內部控制制度及風險管理，協助達成政府施政目標，則是實現政府良善治理之

具體助力。

審計機關因應環境變化及順應國際潮流，致力於持續督促政府機關建置及落實內部控制制度，以完善政府治理過程中，扮演監督（oversight）、洞察（insight）及前瞻（foresight）之角色與職能。在政府治理、內部控制與監督、洞察、前瞻關係中（下頁表 3），審計機關確實可透過促使增進透明、確保課責、提升績效及對抗貪腐等措施，協助提升政府良善治理。

圖 5 政府課責機制



資料來源：審計部。

論述》會計 · 審核

二、審計機關之努力與具體績效

INTOSAI 在 2010 年第 20

屆會員代表大會，揭櫫審計機關之價值及意義之一為「應被視為一個獨立之典範機關」，

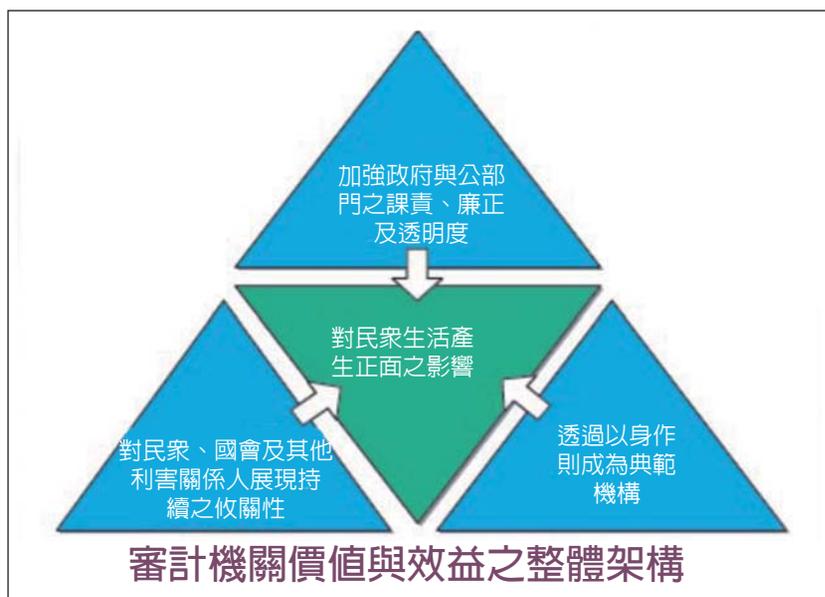
並於 2012 年提出「審計機關之價值與效益整體架構」，主張審計機關係透過「加強政府與公部門之課責、廉正及透明」、「透過以身作則成為典範機關」及「對民眾及利害關係人展現持續之攸關性」3 大目標，對民眾生活產生正面影響（圖 6）。審計機關國際準則（ISSAI）第 20 號「透明化與課責」，揭櫫民主與法治原則為一獨立政府審計之基石，鑑於最高審計機關必須以身作則，因此課責與透明即成為最高審計機關之重要價值。審計部在提升政府良善治理過程中，除督促各機關建置及持續完善內部控制制度，落實公開透明及課責之施政，更以身作則，積極推動審計機關良善治理措施，展現自我課責與透明之價值與要求。謹將近年來有關之努力及具體績效擇要摘述如次：

表 3 政府治理、內部控制與監督、洞察、前瞻之關係

內部控制 5 項要素	政府治理 6 項原則	審計機關之角色與職能		
		監督	洞察	前瞻
控制環境	設定目標	√	√	
控制環境	廉正	√	√	√
風險評估、控制活動	監督成果	√	√	√
控制環境	課責報告	√	√	
監督	定義問題根源並決定修正方案	√	√	
資訊與溝通	透明	√	√	√

資料來源：修改自王怡心、黃叔娟（2013），強化政府監督、洞察及前瞻之責任投影片，2013 年國際內部稽核協會年會（美國奧蘭多）。

圖 6 INTOSAI 審計機關之價值與效益整體架構



資料來源：ISSAI 12 - The Value and Benefits of Supreme Audit Institutions - making a difference to the lives of citizens。

- (一) 督促機關建置內部控制制度並落實透明課責機制，提升政府良善治理

1. 建請行政院推動建置政府內部控制制度

審計部於民國 97 及 98 年度陸續建請行政院推動建置政府內部控制制度，嗣行政院成立「行政院內部控制推動及督導小組」，審計部並獲該小組邀聘派員參與，就政府內部控制制度設計及執行提出觀念與實務之策進建議並相互合作，以確保政府內部控制制度之設計及執行，能在成本效益兼顧前提下，發揮正向影響力。行政院已陸續訂頒「強化內部控制實施方案」及其相關規範，民國 102 年並擇定法務部等 6 個機關配合參與，並於 103 年完成「第一階段試辦簽署內部控制制度聲明書推動計畫」。審計部當廣續督促機關加強推動內部控制制度，以落實並發揮政府機關內部控制功能。

2. 調查地方政府內部控制制

度推行情形，並回饋資訊予行政院為後續加強推動地方政府內部控制制度之參考

審計部於民國 103 年第一次全面調查地方政府內部控制推動情形結果，民國 102 年度地方政府已實施內部控制制度之機關計有臺北市等 9 市縣 413 個機關，實施比率為 50.55%，臺北市及高雄市政府分別於民國 91 及 98 年即逐步推動內部控制工作，並已展現初步成效，惟部分地方政府或尚未參照行政院範例導入內部控制制度，或已導入之市縣政府其內部控制制度推行情形尚未臻落實，已送請行政院主計總處研酌，積極輔導地方政府檢討改進。並於民國 103 年 9 月行政院內部控制推動及督導小組第 21 次委員會議，建議行政院除以院函請地方政府依地方制度法本權

責強化內部控制機制並落實執行外，可進一步研議提供獎勵誘因或擇選部分地方政府作為示範，以敦促地方政府積極推動內部控制工作。

3. 查核結果公開透明，督促機關強化透明課責機制

ISSAI 第 12 號「加強政府與公部門之課責、廉政及透明」，揭示審計機關公開對政府相關作業之查核結果，乃是強化審計機關課責功能之具體措施，亦為確保能有效課責、提升政府績效及避免貪腐之前提。審計部及所屬各審計處室考核各機關預算執行、計畫實施等施政情形，編報並提請立法院審議之年度總決算審核報告，是審計機關對行政機關課責之重要方式。參據 ISSAI 上開原則，審計部民國 102 年度中央政府總決算審核報告除廣續揭露與人民權益保障機制

論述》會計 · 審核

運作成效考核，及地方政府執行中央政府計畫與經費等審計議題外，並增加

「強化透明與課責，促進國家善治」作為揭露之重點，以督促各機關提升施

政之透明並落實課責。

(二) 自我課責推動審計機關良善治理措施，期許成為典範機關

1. 建構策略管理及績效評估制度，實踐自我課責與良善治理之要求

為實踐「透過以身作則成為典範機關」之價值與意義，審計部已確立審計機關使命（善盡審計職責，發揮監察功能）、願景（實踐優質審計服務，創造最大審計價值；提升政府施政績效，促進政府廉能政治）及核心價值（獨立、廉正、專業、創新），並訂定策略管理與績效評估機制，綜整策略導向、風險導向及成果導向管理思維，以平衡計分卡 4 大構面訂定 13 項績效指標，以落實自我課責與良善治理之要求（圖 7）。

2. 建置並推動審計機關內部控制制度，並簽署內部控

圖 7 審計機關策略管理與績效評估架構



資料來源：審計部。

制制度聲明書

審計機關確知其在協助及督促政府導入內部控制制度過程中，具有促進者及執行者雙重功能。審計部除於民國 97 及 98 年度陸續建請行政院推動建置政府內部控制制度，並獲該小組邀聘派員參與，就政府內部控制制度設計及執行提出觀念與實務之策進建議。當行政院於民國 99 年參考審計部建議意見，啟動行政機關內部控制制度時，審計部亦率先加入此劃時代之列，成為行政院以外第一個主動試辦政府內部控制制度之政府機關。嗣經成立「審計機關內部控制專案小組」積極推動審計機關內部控制制度，以 2013 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,

圖 8 審計機關內部控制制度架構



資料來源：周靜幸（2013），審計機關內部控制制度簡介，審計部內部訓練講義。

COSO) 新版「內部控制—整合架構」為本，參考行政院主計總處作法，訂頒「審計機關內部控制制度」，以 5 大要素為發展核心（圖 8）。又為落實推動內部控制制度，訂頒「審計機關內部控制制度自行評估原則」、「審計機關內部稽核處理原則」、「民國 102 年度審計機關內部控制制度自行評估及內部稽核實施計畫」等作業規範，據以辦理內部控制制度自行評估

及稽核作業，以確保審計機關內部控制制度有效執行，並持續改善以協助達成機關目標。又於民國 102 年主動參與試辦簽署內部控制制度聲明書，已於民國 103 年 8 月 27 日，由審計部（含 16 個縣市審計室）及 5 個直轄市審計處機關首長簽署內部控制制度聲明書（下頁圖 9），並於審計部全球資訊網公開。

3. 發行績效報告及專案審計報告並即時發布重要政府

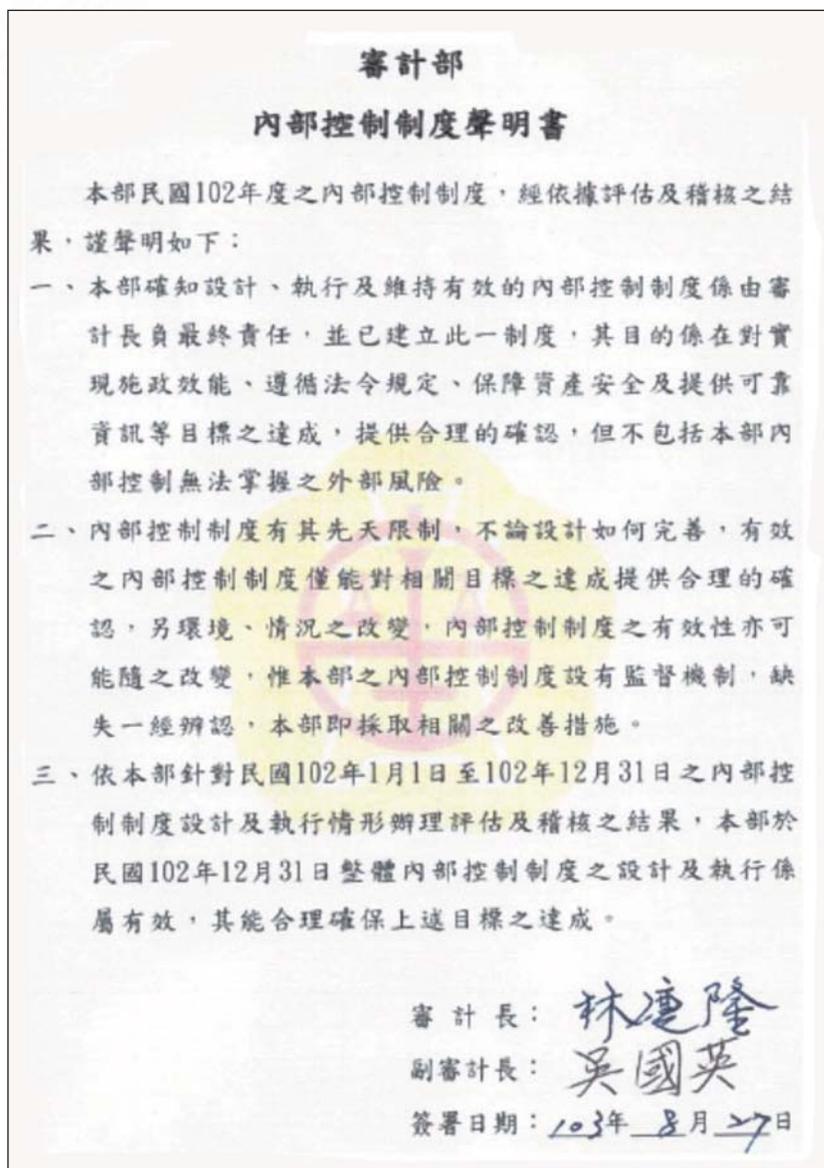
論述》會計 · 審核

審計資訊，落實課責透明
並增進各界對政府績效審
計之了解

政府管理制度已由強
調程序監督轉為強調對機
關績效成果之評估與報

導，ISSAI 第 20 號指出，審計機關應以經濟性、效率性及效果性觀點，檢視其日常營運作業，並運用各項績效指標評估審計工作對民意機關、民眾及利害關係人所產生之價值。為滿足外界對審計機關課責之期望及展現價值，審計部經參考 GAO、英國國家審計署 (NAO) 等之績效審計報告內涵，分別由業務成果、顧客服務、人力發展、內部流程等 4 大構面，彙撰完成審計部民國 100、101 及 102 年度績效報告，並公布於審計部全球資訊網，對外具體展現審計機關之財務及非財務量化績效。又為有效促請行政部門改善以提升施政效能，並增進各界對於政府績效審計內涵及作法之了解，自民國 99 年起出版重要績效審計議題專案審計報告，截至民國 103 年 10 月底止，已發行

圖 9 審計部內部控制制度聲明書



資料來源：審計部。

34 本專案審計報告，並公開於審計部全球資訊網。又 ISSAI 第 20 號亦指出，審計機關應透過公共媒介，即時廣泛傳達審計執行情形和成果。審計部除依據關鍵性、完整性及可理解性之資訊透明原則，公開總決算審核報告、半年結算查核報告、政府審計年報、財務審核結果年報等政府財務審核相關資訊於審計部全球資訊網，並定期發布「監督預算執行」、「審計機關建議意見」等資訊，以擴大揭露各級政府財務資訊。又為滿足人民知的權利，加強辦理重要審計資訊發布，適時揭露機關改善情形及審計成果，增進社會各界對審計業務之了解與信任，並擴大監督與課責效果。

肆、結語

在民主治理下，透明、課

責及信任關係密切，政府應履行其責任以回應人民對施政透明與課責之要求，施政成果亦應能滿足人民期待，以獲得人民信任。審計機關在政府公共治理架構上扮演監督、洞察及前瞻之角色與職能，近年來因應環境變化及順應政府良善治理之國際潮流，致力於持續督促建置及落實政府內部控制制度，以提升政府良善治理之努力，已逐漸展現績效。前瞻未來，審計機關當基於政府治理透明課責觀點及人民對政府良善治理之要求，賡續督促機關強化政府內部控制機制，降低貪腐風險，並協助機關能更有效率及更具效果地提升政府施政成效，達成施政目標，獲得民衆之信任與滿意，並展現審計機關存在之價值與效益。

參考文獻

1. 王怡心、黃叔娟（2013），強化政府監督、洞察及前瞻之責任投影片，2013 年國際內部稽核協會

年會（美國奧蘭多）。

2. 林慶隆（2010、2013），強化公部門內控促進良善治理、政府內部控制制度價值與效益投影片。
3. 周靜幸（2013），審計機關內部控制制度簡介，審計部內部訓練講義。
4. The International Organization of Supreme Audit Institution(2001). Internal Control: Providing a Foundation for Accountability in Government.
5. The International Organization of Supreme Audit Institution(2013). ISSAI 12 - The Value and Benefits of Supreme Audit Institutions - making a difference to the lives of citizens.
6. The International Organization of Supreme Audit Institution(2010). ISSAI 20 - Principles of transparency and accountability.❖