

政府內部控制監督作業要點之研析

為利各機關落實自我監督機制，行政院於 104 年 7 月 17 日訂頒「政府內部控制監督作業要點」，本文係就該要點之研訂緣由及主要內容等加以介紹，俾供各界參考。

李正心（行政院主計總處綜合規劃處專員）

壹、前言

為透過自行評估及內部稽核等監督作業以確保機關內部控制持續有效運作，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」（以下簡稱自行評估原則）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），嗣為簡併內部控制規範並使各機關辦理相關作業更為簡明有效，經參考實務運作需要及內部控制相關理論，將自行評估原則及內部稽核注意事項等規定整併為「政府內部

控制監督作業要點」（以下簡稱本要點），並增訂例行監督及自行評估課責機制等規定，提報行政院內部控制推動及督導小組第 24 次委員會議討論通過，並參酌與會專家學者意見修正後於本（104）年 7 月 17 日函頒，各機關本年度已依自行評估原則及內部稽核計畫擬定自行評估、內部稽核計畫者，得依原規定繼續辦理監督作業，惟至遲應於 105 年 1 月 1 日起依本要點規定辦理。本文就本要點之研訂經過及內容擇要研析說明，俾供各界參考。

貳、研訂緣由

隨著各機關陸續設計完成內部控制制度，為維持各機關內部控制制度能持續有效運作，行政院參考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）發布之「內部控制－整合架構」、「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，於 102 年 5 月間函頒自行評估原則及內部稽核

專題

注意事項等規定，嗣再通盤檢討，仍可進一步強化下列各項作法：

一、整併監督作業，完備監督機制

依 COSO 委員會 2013 年發布之「內部控制－整合架構」，監督作業係指組織運用持續性評估、個別評估或兩者兼用，以確定內部控制 5 項組成要素是否均已存在及持續運作，俾合理確保達成內部控制目標（圖 1）；其中持續性評估係指於日常管理業務流程中即時進行之例行監督，通常由業務直屬主管人員負責執行；至個別評估包括內部稽核及自

行評估等機制，通常不會嵌入組織日常業務之中，而係由員工、管理者或內部稽核單位週期性地於特定時間審視內部控制 5 項組成要素是否均已存在及持續運作。前開內部控制監督作業得利用資訊技術，配合業務流程建立自動化勾稽比對等機制，就業務活動之關鍵控制重點進行持續性監控或持續性稽核，俾及時偵測及防止異常事項，以合理確保業務之正常運作。

依據上述「內部控制－整合架構」，為利各機關整合運用持續性與個別評估辦理監督作業，實有整併自行評估原則及內部稽核注意事項等規定之

必要，並納入例行監督及持續性監控或稽核相關規定，以完備政府內部控制監督作業之應辦事項。

二、明確判斷標準，建立課責機制

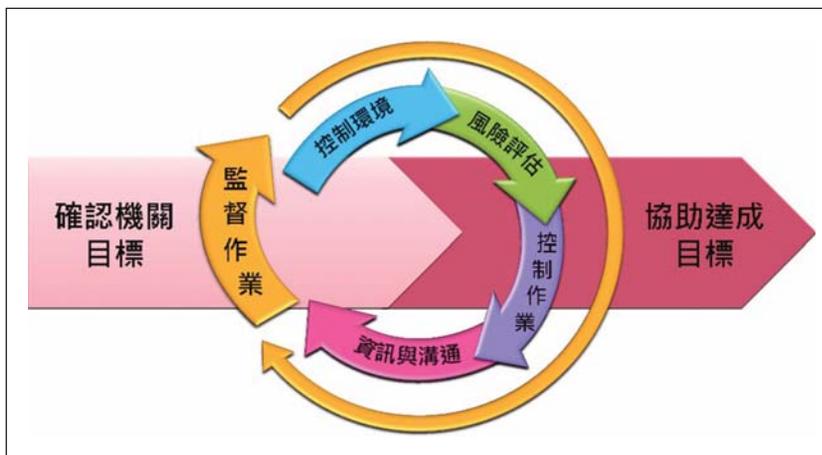
（一）作業層級自行評估

自行評估係由單位或職能之主管負責評估與其本身作業相關內部控制組成要素之存在及持續運作情形，爰評估重點除控制作業之設計與執行有效性外，並參酌常見內部控制缺失態樣納入例行監督之評估重點，且為促使各單位落實辦理作業層級自行評估，需就其辦理結果設計相關課責機制。

（二）整體層級自行評估

整體層級自行評估應依據內部控制 5 項組成要素所列判斷項目之評估結果，以及發現之內部控制缺失，評估各組成要素之落實程度（落實、部分落實、未落實），惟內部控制制度聲明書係按整體內部控制制度有效程度，區分為「有效」、「部分有效」及「少部分有

圖 1 監督作業在內部控制的應用



資料來源：作者自行整理。

效」三種類型，鑑於自行評估結果係機關簽署內部控制制度聲明書之重要依據，爰配合上開聲明書之類型修改整體層級各組成要素評估結果之建議標準。

三、發揮內部稽核功能，協助達成施政目標

內部稽核為維持內部控制有效運作之重要防線，且國際趨勢益加著重其在協助組織達成營運目標及創造價值等功能（圖2），實有必要引用國際內部稽核協會所發布之國際專業實務架構（International Professional Practices Framework, IPPF），研議強化內部稽核興利功能及增進內部稽核人員專業知能

圖 2 強化興利功能示意圖



資料來源：SMARTstart Pasco Business Incubators 網站。

等精進作法，俾使政府內部稽核機制更趨縝密周全。

參、主要內容

為精進政府機關監督作業，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 104 年 7 月 17 日函頒本要點。茲就其主要內容擇要說明如下：

一、完備監督作業範圍及跨年度辦理之規定

（一）強化例行監督機制

本要點除整併原有自行評估原則及內部稽核注意事項，要求各機關評估內部控制 5 項組成要素運作之有效程度且以客觀公正之立場辦理內部稽核外，經彙整分析 100 至 102 年度監察院及審計部所提意見，歸納機關常見內部控制缺失態樣，發現屬於未能落實例行監督之缺失逾三成，爰規範各單位主管人員應本於職責就分層負責授權業務執行督導，以落實例行監督。

（二）訂定跨年度辦理監督作業之規定

考量行政院規劃目前已完成組織調整之機關，於 106 年 3 月底前均須簽署 105 年度之內部控制制度聲明書，配合簽署作業時程，且為利機關於當年度年底前能及時發現內部控制缺失及採取改善措施，爰參考「試辦機關內部控制制度聲明書處理原則」，訂定可自前一年度開始進行跨越前後兩年度之自行評估及稽核之相關規定，俾利機關得跨年度辦理自行評估及內部稽核。

二、精進自行評估作法

（下頁附表）

（一）將例行監督納入作業層級自行評估

為降低各機關常見內部控制缺失發生之風險，參考機關常見內部控制缺失態樣，訂定例行監督之相關評估重點，併同單位執行各項控制作業之執行情形，設計出「單位別」之作業層級自行評估表，要求機關內部各單位依上開例行監督及控制作業之執行情形等出具自行評估表，取代針對各項控制

專題

作業分別作成「作業別」自行評估表之作法。

另鑑於本要點取消作業層級自行評估檢附佐證資料之要求，需配合強化其課責機制，爰訂定若某項評估重點之評估情形係「落實」者，惟事後外界提出與其有關之內部控制缺失等意見時，該評估單位應就評估作業落實情形等提出檢討報告，並由內部稽核單位追蹤其改善情形，以促使各單位落實辦理作業層級自行評估。

(二) 檢討修正整體層級自行評估之評估標準及判斷項目

依「試辦機關內部控制制度聲明書處理原則」試辦機關內部控制制度聲明書之簽署，係依照機關當年度辦理內部控制制度自行評估結果、內部稽核報告、稽核評估職能單位及上級與權責機關督導等所發現之內部控制缺失，並參考監察院彈劾、糾正（舉）或提出其他調查意見及審計部審核意見等涉及內部控制缺失事項，評估截至當年度聲明日（即年

度終了日）迄未完成改善部分對整體內部控制目標達成之影響，作為判斷整體內部控制制度有效程度之依據，爰配合內部控制制度聲明書「有效」、「部分有效」及「少部分有效」等三種有效程度之類型，訂定由研擬自行評估計畫單位依據評估單位所提出之各組成要素判斷項目落實情形及所發現之內部控制缺失，綜整提出整體層級各組成要素「有效」、「部分有效」及「少部分有效」等評估結果之建議標準。

另為強化辨識貪腐風險、強化高風險資訊系統之程式修改與權限設定之控管

及促進行政透明公開，並配合辦理績效稽核之相關規定等，修訂整體層級自行評估明細表之「2.2 辨識貪腐風險 強化廉政透明」、「4.1 確保資訊品質 支援管理決策」、「4.3 建立外部溝通 強化公開透明」及「5.1 落實監督作業 強化內控制度」等判斷項目。

三、強化內部稽核機制

(一) 加強與稽核評估職能單位整合

為避免機關內部針對相同事項重複辦理查核工作，特規範執行內部稽核工作前得會同稽核評估職能單位擬

附表 政府內部控制整體層級與作業層級自行評估比較表

	整體層級自行評估	作業層級自行評估
評估項目	整體層級各組成要素判斷項目（可自行增減調整）	例行監督機制及內部控制制度控制作業執行情形
自我評估	評估單位就評估明細表中業管判斷項目提出評估意見	各單位提出作業層級自行評估表（得檢附各控制作業自行評估表）
綜整評估結果	研擬自行評估計畫單位綜整編製各組成要素之評估明細表及評估總表	內部控制小組幕僚單位綜整編製作業層級自行評估統計表及部分落實 / 未落實項目一覽表
評估標準	有效、部分有效、少部分有效	落實、部分落實、未落實、不適用、其他

資料來源：行政院主計總處整理。

定稽核計畫，且稽核評估職能單位依相關法令規定已辦理或預計辦理稽核或評估者，得不重複納入內部稽核。另內部稽核單位如擇有與稽核評估職能類似之稽核項目，得與稽核評估職能單位整合稽核工作期程，並維持客觀公正之立場採聯合稽核方式辦理。

(二) 發揮內部稽核興利功能

內部稽核單位應檢視機關風險評估情形，就主要核心或高風險業務優先擇定稽核項目，確保稽核資源被分配至較重要之領域或業務上，俾能透過確認性或諮詢服務對稽核項目提出改善措施或具體興革建議；並參考我國審計機關及美國聯邦部會稽核長辦公室之作法，訂定辦理績效稽核之衡量基準來源項目等規定，及得於內部稽核報告就機關未來有關管理及績效重大挑戰事項提出預警性意見供機關參考，以提升機關治理及風險管理等之效率及效果，協助達成施政目標。

(三) 明訂稽核項目以爲依循

爲利各機關辦理內部稽核，將稽核項目區分爲必要項目及擇定項目，且爲加強資訊系統風險之控管，針對利用資訊系統自動處理業務控管流程或資料勾稽比對案件之資料異動紀錄，以及資訊系統間之資料介接傳遞係以人工處理控管流程或勾稽比對之案件，經評估存有遭蓄意竊取、竄改或洩漏資料等風險者，增納爲內部稽核之必要項目。

(四) 增進內部稽核人員專業注意及知能

參考「國際內部稽核專業實務架構」及「公開發行公司建立內部控制制度處理準則」等，規範內部稽核單位應以客觀公正之立場，秉持誠實信用原則及專業上應有之注意，確實執行稽核工作，並要求內部稽核人員應持續參加內部稽核相關教育訓練，以提升稽核品質及能力，以及內部控制有其先天限制，內部稽核原則採抽核方式實施，無法絕對保證一定能發現不法或不當情事等，俾利機關及內部稽核人

員了解內部稽核工作之職責範圍。

肆、結語

監督作業係機關評估內部控制 5 項組成要素是否存在及持續有效運作之主要機制，其執行過程中持續性評估與個別評估兩者同等重要，缺一不可，故各機關應同時兼用兩項監督作業機制，及時發現內部控制缺失及提供改善建議，以確保機關內部控制得以持續有效運作，俾合理確保達成施政目標。

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），「內部控制—整合架構」，中華民國內部稽核協會。
2. 林柄滄、陳錦烽翻譯（2014），「國際專業實務架構」，中華民國內部稽核協會。
3. 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。
4. 何永智，「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」，主計月刊，709，98-102。❖