



歐盟推動公部門內部控制作法

有效的公部門內部控制為良善公共治理的核心，本文概述歐盟推動各國公部門內部控制的作法，並嘗試借鏡歐盟的觀點反思我國現況。

何俞賢（行政院主計總處綜合規劃處專員）

壹、前言

隨著公共管理革新的浪潮，歐洲開始公部門內部控制的現代化。由於對目標與績效管理、風險及治理的日趨重視，內部控制逐漸成為治理架構中重要的一環。針對歐盟會員國，執委會以建立交流平台的方式推動「公部門內部控制」（Public Internal Control, PIC）。而針對鄰邦政策¹及擴大政策²涉及的非會員國，為確保其運用歐盟資源的妥適性及合規性，執委會提出「公部門財務內部控制」（Public Internal Financial Control,

PIFC）架構作為指引，以較強硬的立場監督其強化內部控制及財政管理（Public Financial Management, PFM）並推動公共行政革新（Public Administration Reform, PAR）。

貳、公部門內部控制（PIC）

由於歐盟各會員國國情差異甚大，各國公部門內部控制由定義、觀念以至於相關機制的運作方式有相當的歧異，難以就具體操作層面作一致性的規範及要求。執委會透過持續舉辦國際會議並建立聯繫網絡（PIC Network），供各國

相關人員及專家交流經驗並互相學習。為利參與者對話，執委會以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, COSO）及國際最高審計機關組織（International Organization of Supreme Audit Institutions, INTOSAI）等相關國際組織發行之準則為基礎建立 PIC 架構。

一、定義與特性

PIC 為一個整合的過程，受組織的管理及人事影響，透過下列各目標以定位風險、把

握機會並對追求公共利益與組織使命的成果提供合理確認：

- 執行有序的、合乎道德的、具經濟性的、有效率的且有效果的營運；
- 確保相關、可靠且誠信的資訊；
- 實現外部及內部的課責（accountability）義務；
- 遵循適用的法規；
- 保障資源安全，免於損失、濫用或毀損；
- 符合其他良善公共治理的準則，包括良好的政策籌備、推動與預算編列，以及財務的穩健和可維持性。

PIC 協助組織聚焦於目標的達成及績效的改善，須因應國家的行政文化調整，以適應經濟、營運及法律等層面的變動。

二、原則

PIC 在各國均以某種形式存在，惟因應法制和治理架構的不同，其發展與建置有相當大的差異。為協助推動有效的 PIC，執委會提出「公部門內

部控制原則」（Principles of PIC）如下頁表 1。

三、各國推動情形

執委會將各國內部控制的體系概略分為「集中式」及「分散式」：「集中式」體系強調行政部門整體的控制，通常設有特殊的獨立機構主管並督導各機關；「分散式」體系則將內部控制視為觀念架構，強調各機關自主管理及課責配置，並搭配簽署聲明書等機制以表彰行政首長的責任。

「集中式」和「分散式」並非絕對的二分法，概念上近似於光譜兩端，各國體系落於其間不同的位置。由於各國行政架構不同，執委會並未明示何種架構較佳，但在公共管理革新的趨勢下，部分「集中式」國家正逐步向「分散式」的體系靠攏。

幾乎所有會員國均設有內部稽核職能，但配置方式相當多樣。例如比利時即明確提供內部稽核設置上的彈性，可常設專責稽核單位、由數個機關（構）共享或委外執行。

參、公部門財務內部控制（PIFC）

對鄰邦政策及擴大政策涉及的非會員國，執委會發展出 PIFC，提供一個結構化且可操作的模型以協助改善內部控制，其目標在於合理確認法規與預算的遵循，以及符合穩健財務管理、透明（transparency）、效率、效果與經濟等原則。

一、公部門財務內部控制的要素

PIFC 有 3 項基本要素，支持著整體公部門內部控制：

（一）管理課責：財務管理與控制

所有層級的主管對於營運及財務管理與控制等應被課責，且有責任去建立並維持適切的財務管理與控制以進行規劃、計畫、預算、會計、控制、報告、紀錄及監督等。

（二）功能上獨立的內部稽核

所有機關均應配置功能上獨立的內部稽核人員，

論述》管理 · 資訊

表 1 公部門內部控制原則

原 則	細 項
符合公共利益的良善公共治理是 PIC 的脈絡、目的及驅動力	<ul style="list-style-type: none"> ● PIC 是廣義的治理配置的一部分； ● PIC 支持有效果、有效率、審慎（prudent）、財務上負責且符合公共利益的行政； ● PIC 在政策、服務提供及預算循環的所有階段中持續存在。
PIC 聚焦於績效	<ul style="list-style-type: none"> ● PIC 為目標、成果及產出導向，並透過合法、合適、合乎道德且財務上負責的方式達成； ● 透過衡量、分析及報導與目標有關的實際成果與產出，PIC 為績效管理的核心； ● 績效資訊用於課責及學習，以提供「物有所值」（value for money）的服務。
PIC 以 COSO 及 INTOSAI 為基礎	<ul style="list-style-type: none"> ● PIC 是一個受人員影響的過程，用以對目標的達成提供合理確認； ● 5 個整合且相互關聯的組成要素：控制環境、風險評估、控制活動、資訊與溝通及監督作業； ● COSO 的 17 項與 5 要素相關的原則。
「課責三角」為 PIC 的基石	<ul style="list-style-type: none"> ● 在組織內部的所有層級中，「授權」（authority/empowerment）、「責任」（responsibility）及「課責」（accountability）三者間的關係具備對應性（correspondence）和一致性（consistency）：沒有未經授權的責任〔授權是責任的先決條件〕；也沒有缺乏課責的責任〔課責是責任的必要後續〕； ● 整體及最終的授權、責任和課責在於被課予治理責任者：公部門組織最高的政治或行政層級，對於該組織運作的所有面向，包括其結果與影響，是被授權、有責任及被最終課責的； ● 責任與手段的平衡：若沒有必要的資源，則不應該指派或接受責任。
PIC 依據「三道防線」組成	<p>為了支持最終的授權、責任和課責，被課予治理責任者應建立三道防線：</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 營運管理者的管理控制：營運管理者在日常業務中對於維持有效內部控制及執行風險與控制程序負有責任； ● 特定的風險管理、控制和審核職能：協助確認第一道防線適當地設計、存在及符合目的地運作； ● 內部稽核提供的獨立確認：內部稽核以組織內最高的獨立性與客觀性為基礎，向高階人員報告並提供部會首長、治理組織和高階主管綜合的確認。
PIC 要求功能上獨立的內部稽核職能	<ul style="list-style-type: none"> ● 內部稽核對治理、風險管理和內部控制的有效性提供確認； ● 高階主管公開的支持； ● 可採集中式（centralised）或分散式（decentralised）； ● 遵循國際專業實務架構（International Professional Practices Framework, IPPF）和其他相關準則，以最高水準的專業性運作； ● 直接向部會首長、治理組織和高階主管報告； ● 審計委員會（或類似組織）的支持。
PIC 在合適的層級進行協調	<p>PIC 包括協調整體公部門內部控制與稽核的職能，以確保：</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 有效推動 PIC 的基本條件，包括法制架構、工作方法、指引和訓練等互相搭配； ● 關係人的預期被蒐集、了解、協調及納入考慮； ● PIC 的連貫性（coherence）、可信度（credibility）及增加的價值（added value）是可見的且與相關參與者溝通。
PIC 採用持續改善的觀點	<p>PIC 是一個動態的觀念，針對來自內部及外部的建議與指引，以及來自國內或國際的良好實務，透過完善的考慮及合適的推動以持續改善。</p>

資料來源：European Commission（2015），Principles of Public Internal Control, Position Paper No.1, 2015 Conference on PIC systems in EU Member States.，作者自行整理。

並直接向最高層級主管報告。稽核人員的角色在於客觀評估管理階層所建置的內部控制體系的適切性（adequacy），並著重於弱點及必要的改善建議。

（三）中央協調單位（CHU）³ 作為改變的驅動力

由於推動 PIFC 耗時甚久且涉及各層級的協調，中央主管機關強力的承諾是變革最重要的條件。CHU 負責在國際準則及最佳實務的基礎上發展及推動內部控制與稽核方法，以及協調管理責任與內部稽核法規的實施。由於合宜內部控制是對國家預算進行穩健財務管理的核心，大部分的 CHU 均設置於財務主管機關。

二、公部門財務內部控制的推展與應用

為確保歐盟對各該國家的補助妥適運用且有助政策目標的達成，執委會將 PIFC 嵌入在鄰邦政策和擴大政策計畫中，要求各國持續強化其內部控制。執委會著重於觀念上的

協助以及政策方針的擬定；實際的推動則由 SIGMA⁴ 及其他國際組織或顧問機構提供技術上的協助。

（一）在鄰邦政策和擴大政策中的角色

鄰邦政策部分，執委會每年須評核及報告其執行進度，其中包括了對 PIFC 的衡量；擴大政策部分，加盟談判的強制性條件即包含「財務控制」，其中對 PIFC 的要求包含採納國際公認的架構與標準以及歐盟的良好實務，並以分散式的管理課責為基礎，建立有效且透明的管理系統（包括對目標達成的課責）、功能上獨立的內部稽核以及相關的組織架構（包括跨單位的協調）。

（二）在公共行政革新（PAR）中的角色

鑑於可課責的公共行政為民主治理及經濟發展的關鍵，執委會與 SIGMA 合作，致力於推動相關國家的改革。PAR 以國際公認的良善治理原則為基礎，例如課責、可靠（reliability）、

可預測（predictability）、參與（participation）、開放（openness）、透明、效率及效果等。

為評估各國家推動 PAR 的進度，SIGMA 針對各領域設定「關鍵要求」（key requirement）及「原則」（principle），並設計分析架構（analytical framework）、指標（indicators）和次指標（sub-indicator），據以衡量各要素的成熟度。每項次指標有其分配點數和判斷標準，將所屬次指標的點數加總後，換算得出各指標的分數。依據此架構，SIGMA 蒐集必要的證據和資料以監督各國在評估期間的績效和進展。目前針對擴大政策國家之評估架構中，第 6 章「財政管理」即包括內部控制與稽核部分，摘述如下頁表 2。

肆、可供我國借鏡經驗

一、客觀分析現況據以擬定推動方針

論述》管理 · 資訊



表 2 內部控制與內部稽核關鍵要求、原則及衡量指標

原則	說明	衡量指標
<p>關鍵要求：內部控制政策符合歐盟加盟談判的要求且在整個公部門系統化的推動</p>		
<p>原則 6：內部控制的架構應依據主管財政管理及公共行政的法規定義責任和權力以及其在預算個體的運用。</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. 設定內部控制操作架構的法律和其他規範適用於所有公部門組織且符合 COSO 模型。 2. 內部控制法規符合主管公務員服務和組織架構的相關法規。 3. 主管預算與財政配置、歐盟資金管理、政府會計及其他有關 PFM 的法規透過適當的授權與報告有助於管理責任的發展。 4. 對運用歐盟資金的管理和控制符合歐盟相關要求及國家的內部控制程序。 5. 透過符合整體 PFM 體系的明確策略與行動計畫，設定具體步驟以在各機關（構）發展內部控制，並定期覆核與更新。 6. 負責推動內部控制的部會有明確的法律授權去頒布推動和發展內部控制的相關規範和指引。 7. 負責推動內部控制的部會針對內部控制，或納入更廣泛的 PIFC/ PFM 進度報告的一部分定期向政府報告。 8. 具備遵循面的財務審核，由負責全國預算的部會監督，關注違法的明確跡象，著重於舞弊、貪腐或濫用的潛在風險；但不具備內部稽核的客觀性。 	<p>指標 6.6.1：內部控制操作架構的適當性。次指標包括：</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 存在發展內部控制的政策； ● 內部控制規範架構的完整性； ● 對內部控制進行年度覆核與報告的綜合性和常態性； ● 國家預算管理及控制體系與歐盟資金相關計畫的配合調整。
<p>原則 7：每個公部門組織依整體內部控制政策推動內部控制。</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. 每個機關（構）發布內部規範以承諾推動內部控制，包括： <ul style="list-style-type: none"> ● 指派適任且獲授權的高階財務人員推動整體的內部控制； ● 搭配符合內部控制要求的授權與課責配置編列預算； ● 對機關（構）中所有高階和中階主管設定目標； ● 確認管理資訊定期提供給適當層級。 2. 針對所屬機關（構）： <ul style="list-style-type: none"> ● 每一個所屬機關（構）均符合對應其類型與規模的內部控制要求； ● 與主管或上級機關（構）的關係在規範或相關文件中明確定義。 3. 國營事業應服從主管機關建立的治理配置。 4. 各機關（構）的內部控制程序： <ul style="list-style-type: none"> ● 機關（構）內明確的責任； ● 確認風險定期被評估並實施抑減風險的方法； ● 確認起草的政策草案包括預算成本的估算； ● 對達成目標的不同方式做出精打細算的選擇； ● 確保財務上未來承諾之授權不超過預算限制； ● 確保財務資源的使用合乎預算； ● 能夠發現及報告違法事項； ● 保留重要財務決策的稽核軌跡（audit trail）。 5. 針對財務管理與內部控制因應現行法律和操作要求調整的進度，CHU 每年應至少進行一次跨機關（構）覆核。 	<p>指標 6.7.1：內部控制的運作。</p> <p>衡量內部控制機制實際推動的情形，以及在改善管理課責和治理配置方面的結果。次指標包括：</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 非部會的單位預算機關個數； ● 管理和預算結構間的配合； ● 避免未來承諾之授權超出預算上限之控制的可信度； ● 重要投資方案總成本和實際進度報告的可取得性； ● 中央政府各機關（構）管理課責機制的有效性； ● 部會內部決策的授權； ● 風險管理實務的常態性和完整性； ● 對違法的報告機制。

表 2 內部控制與內部稽核關鍵要求、原則及衡量指標（續）

原則	說明	衡量指標
關鍵要求：內部稽核職能在整個公部門設置且依據國際標準執行稽核工作		
原則 8：內部稽核的操作架構反映國際準則，機關（構）對稽核的運用符合主管公共行政與財務管理的相關規範。	<ol style="list-style-type: none"> 1. 內部稽核相關法規符合 IIA 的定義及公務員服務和公共行政的相關規範，並考慮到各機關（構）內部稽核的發展以及獨立稽核人員的指派。 2. 法規規定所有機關（構）皆應執行內部稽核，但允許各機關（構）依據其類型與規模而有不同的配置。 3. 法規明確說明內部稽核的操作架構，包括最小規模、獨立性與報告機制、內部稽核準則、手冊、道德標準及認證。 4. 負責推動整體內部稽核的部會有明確的法律授權去設置 CHU 並發布子法規範，以及推動和發展內部稽核的方法指引。 5. CHU 設定核心準則，協調推動和相關訓練活動並對內部稽核工作的品質進行年度覆核，包括優勢、弱點以及比較推動進度和行動計畫的指標。 	<p>指標 6.8.1：內部稽核操作架構的適當性。</p> <p>衡量內部稽核操作架構的設置，評估規範體系的適切性、機構設置及合作和品質確認機制；以及推動情形和成果。</p> <p>次指標包括：</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 內部稽核規範架構的適切性； ● 內部稽核單位的能力； ● 內部稽核體系的合作、發展和指引； ● 存在內部稽核品質覆核機制。
原則 9：每一個機關（構）均依據整體內部稽核政策並因地制宜推動內部稽核。	<ol style="list-style-type: none"> 1. 機關（構）首長依國家的法定要求建立合於機關（構）規模和複雜度的內部稽核職能。 2. 機關（構）依國家的法定要求建立內部稽核規程。 3. 機關（構）以對營運風險和營運系統風險（包括已紀錄資產的配置）的評估為基礎擬具策略性和年度稽核計畫。計畫的擬定將不同管理階層的觀點納入考量。 4. 策略性和年度稽核計畫依據對機關（構）營運各觀點的評估擬定。 5. 內部稽核首長向機關（構）首長報告，並在出具報告前就稽核發現諮詢高階財務人員和事務首長（chief administrative officer）。 6. 系統化的追蹤（follow – up）以確保稽核建議被適當的採行。 	<p>指標 6.9.1：內部稽核的運作。</p> <p>本項指標衡量內部稽核推動的程度；以及稽核活動是否有效地對改善機關（構）財政管理作出貢獻。次指標包括：</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 機關（構）內部稽核規劃的強度； ● 稽核報告的品質； ● 稽核建議的追蹤和推動。

資料來源：SIGMA（2017），*The Principles of Public Administration*, OECD, Paris.，作者自行整理。

執委會因應政治條件差異採取不同的推動方針，正揭示強化內部控制不侷限於逐級考核的集權式作法。由於涉及補助及加盟，執委會對 PIFC 採較強硬的評核及監督；但對於會員國，PIC 則不具強制性。

我國推動內部控制迄今尤須重新分析現況，思考內部控制體系的發展方向並研擬推動方針。

二、建立原則性規範並提供因地制宜的彈性

執委會在推動 PIC 及 PIFC 時均強調核心原則，操作上則鼓勵因地制宜設計適切的內部控制和管理配置。而在主流的「分散式」內部控制體系中，更強調在內部控制的觀念架構及原則性規範下提供執行的彈

性，由各機關自主管理並因應實務調整作法。

三、明定權責並建立授權和課責機制

「集中式」的體系由於強調權責機關的監督，其責任較為集中；反之「分散式」體系則更強調對各機關的充分授權以及對行政首長的課責。我國推動機關簽署內部控制聲明書，為邁向現代化行政管理的里程碑；但在各機關建立課責機制的同時，主管機關仍須積極擔負起推動責任。

伍、結語

執委會在內部控制推動上強調與風險管理及行政革新的整合，近年亦致力於將內部控制嵌入在整體公共治理的脈絡中。其多年推動內部控制的經驗值得我國借鏡，採持續改善的觀點檢討並推動政府內部控制。

註釋

1. 鄰邦政策 (European neighbourhood policy, ENP) 為歐盟與鄰近國

家建立夥伴關係的架構，以雙邊的共同利益與行動為基礎。為推動 ENP，歐盟設有專用的「歐洲睦鄰工具」(European Neighbourhood Instrument, ENI)，提供鄰近國家資金及技術支援。

2. 擴大政策 (enlargement policy) 係有關歐盟新會員國的加盟相關事宜。為確保新加入的會員國能夠完全接受歐盟的義務，歐盟設有強制性的談判條件，稱為“EU Acquis”，並設有「加盟前協助工具」(Instrument for Pre-accession Assistance, IPA)，在財務及技術上協助改革。

3. 中央協調單位 (Central Harmonisation Unit, CHU) 泛稱整體公部門內部控制相關政策的主管單位。

4. SIGMA (Support for Improvement in Governance and Management) 為歐盟及「經濟合作暨發展組織」(Organization for Economic Co-operation and Development, OECD) 合資成立的機構，主要目標在於協助公部門強化公共治理及行政管理。

參考文獻

1. 何俞賢 (2018)，參加歐盟執委會預算總署「國家專家專業訓練」報告，行政院主計總處出國

報告。

2. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (2013), *Internal Control-Integrated Framework*.

3. European Commission (2014), *Compendium of the public internal control systems in the EU Member States (2nd edition)*, European Union, Luxembourg.

4. European Commission (2015), *Principles of Public Internal Control, Position Paper No.1*, 2015 Conference on PIC systems in EU Member States.

5. European Commission (2006), *Welcome to the world of PIFC*, European Communities.

6. International Organisation of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) (2004), *Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector, INTOSAI GOV 9100*.

7. SIGMA (2017), *The Principles of Public Administration*, OECD, Paris.

8. SIGMA (2017), *The Methodological Framework for the Principles of Public Administration*, OECD, Paris. ❖