



# 以審計部專案審計報告分析 政府部門內部控制之缺失態樣

為降低政府部門作業風險，本文將行政院主計總處之「常見內部控制缺失態樣」對應至內部控制五大要素再予以重新分類，樣本為審計部自 101 年至 107 年、共 7 個年度、138 件專案審計報告內容，就活動及流程可能發生之各項缺失，分析其缺失態樣，藉此達到引導注意、持續審視及加強管理，期能協助機關降低控制成本、提高施政效率與效果。

柯瓊鳳、林明秋（東吳大學會計學系副教授、海洋委員會海巡署艦隊分署主計室專員）

## 壹、前言

有關政府部門內部控制之推行可追溯至 89 年，行政院多年來陸續頒行各項規範建立並強化內部控制，99 年更進一步籌組「行政院內部控制推動及督導小組」（簡稱內控小組），負責新增或修正各項內部控制規範、督促各主管機關檢討現有內部控制作業，全面加强內部控制工作之運行。然而，內部控制係屬各機關組織自主管

理事項並由首長負最終責任，105 年 12 月內控小組因完成階段性任務而裁撤，改由各機關組織將內部控制納入常態業務運作，使其深耕於組織文化中，落實執行內部控制各項工作，各機關組織之角色從被動執行轉為主動落實。

由於常態業務有其相似問題和相似之解決方案，經由審視並彙整過去專案審計案例，釐清不同個案之間的綜合性、系統性或變異性，將可做為未

來改善措施之參考。因此，藉由審計部注重績效審計並強調洞察與前瞻功能之觀念，採用審計部自 101 年至 107 年出版之 138 件專案審計報告（以下簡稱專審報告）內容為研究對象，參酌內部控制五大要素重新以行政院主計總處提出之「常見內部控制缺失態樣」為基礎進行分類，以不同角度審視政府機關之內部控制，運用科學理論應用等方式進行探討並加以歸納分析，藉此達到引

導注意之功能，協助機關組織降低控制成本、提高施政效率與效果。

## 貳、問題研析

經檢視審計部 106 年 9 月編印之《審計部民國 105 年度績效報告》，各級審計機關審核中央暨地方政府（含鄉鎮縣轄市）機關、基金及事業機構共 8,629 個機關單位。該績效報告提及內部控制機制未臻周全者（表 1），101 年至 105 年之缺原因大多導因於人為疏失及制度設計不良，可知內部控制推動容易被疏忽，仍有檢討改進之空間。

此外，該績效報告將內部控制機制未臻周全之情節細分為六子項，先依審核、執行、管理區分，再將相關管理構面細分為財務（物）管理、產銷管理、採購以及事務管理等四層面。其中，「於計畫之實施及預算之執行」為內部控制未臻周全之主因，所占比例平均達 56.82%<sup>1</sup>。

## 參、國內外相關研究

### 一、內部控制缺失發生之原因

對營利事業而言，Ashbaugh-Skaife, Collins, Kinney, and

Lafond（2009）研究發現有內部控制缺失之公司其非市場風險、市場風險及股權成本較高，對投資者而言則具有較大之資訊風險。

美國舞弊稽核師協會（Association of Certified Fraud Examiners，簡稱 ACFE）（2018）指出，內部控制不健全、缺乏適當之管理審核及忽視現有內部控制，係三個最常引起職業違失案例行為之內部控制缺失。

戴秀雲（2012）研究結果顯示，機關組織發生「未盡職責或績效過低者」其績效較差，發生「修正歲入與歲出決算繳庫數」之機關組織之績效亦較無內部控制缺失者為差。另在內部控制五要素中，以「控制作業」之控制要素缺失對施政績效有較顯著之負向影響。

柯瓊鳳、游鳳時（2015）研究結果顯示，政府內部流程管理與控制確實有待加強、政府之施政行為的確需要加強注意及改善，並認為「未盡職責或效能過低」係政府不夠積極及事先未妥善規劃等因素所導致。

表 1 內部控制機制未臻周全之項數明細

單位：項

原因	年度	101 年	102 年	103 年	104 年	105 年
內部控制機制未臻周全者		1,692	1,958	1,969	2,003	2,025
於內部稽（審）核之實施		181	156	138	144	117
於計畫之實施及預算之執行		874	1,123	1,084	1,140	1,278
於財務（物）之管理、運用		275	273	335	296	250
於產銷營運管理		104	103	109	104	95
於採購作業		162	173	167	146	152
於事務管理及其他事項		96	130	136	173	133

說明：自 102 年起未再區分肇因及非肇因於內部控制機制未臻周全者，惟本研究參照 101 年統計方式呈現 102 年至 105 年內部控制機制未臻周全者之項數。

資料來源：作者自行整理自「審計部民國 105 年度績效報告」。



## 二、內部控制缺失之分類

行政院主計總處於 104 年 7 月 13 日提出「常見內部控制缺失態樣」。簡述如下：

- (一) 未能即時處理人員問題或偏差之管理行爲。
- (二) 未落實風險評估作業。
- (三) 未落實跨機關組織之整合或協調。
- (四) 缺乏管理機制或管理機制未有效設計。
- (五) 未落實執行管控機制。
- (六) 績效欠佳。
- (七) 執行進度落後。
- (八) 未遵循法令規定或契約。
- (九) 未妥爲辦理採購案件之招標、決標、履約管理、驗收及付款等事宜。
- (十) 主管（或上級）機關未落實督導。

上述 ACFE（2018）調查也將內部控制缺失分爲十類，對照二者內容，可發現行政院主計總處更注重績效管考、合法性及採購案合規性。

## 三、績效審計

國際透明組織（Transparency

International）認爲審計機關是良好公部門治理架構之關鍵因素，亦是國家廉正體系之重要支柱，可以協助發揮監督、洞察及前瞻之治理角色。監督者之角色係促進行政機關之透明及確保課責機制之建立；洞察者之角色係查核施政計畫之經濟、效率、與效果性，對行政管理提出改進建議；前瞻者之角色則係聚焦未來之挑戰，確認風險與機會之所在。（鄭丁旺、許崇源、陳錦烽、林宛瑩，2012）

爲落實國際最高審計機關組織（International Organisation of Supreme Audit Institutions，簡稱 INTOSAI）關於透明及課責之要求，參採美國聯邦審計署（Government Accountability Office，簡稱 GAO）及英國國家審計署（National Audit Office，簡稱 NAO）等刊行方式，審計部秉持重要性原則，篩選攸關人民生活及風險程度較高等議題，規劃辦理專案調查，彙整調查意見及被審核機關聲復改善情形，自民國 101 年起出版專案報告。（朱曼如，2017）

## 肆、專案審計報告概況分析

審計部出版之專案報告，係以可攜式文件格式（Portable Document Format，簡稱 PDF）公告於審計部網站，本研究預先透過電腦資料處理軟體將 PDF 轉換爲 Word 檔案格式以消彌重複計數之問題。

本研究期間共計 7 個年度，以各年度所載全部案件爲分析對象，樣本數共計 138 件，刪除 102 年及 103 年各有 1 件因文件格式爲圖片檔，有效樣本數共計 136 件。相關統計彙整如下：

### 一、依年度區分

有效樣本專案報告中，以 104 年最多爲 27 件、101 年最少僅有 3 件、中位數爲 24 件。

### 二、依組織別區分

各專案報告中，共計 17 件涉及兩個以上組織別，導致合計機關組織數達 156 個。統計結果以「地方政府」最多，共計 93 件、其次爲「中央政

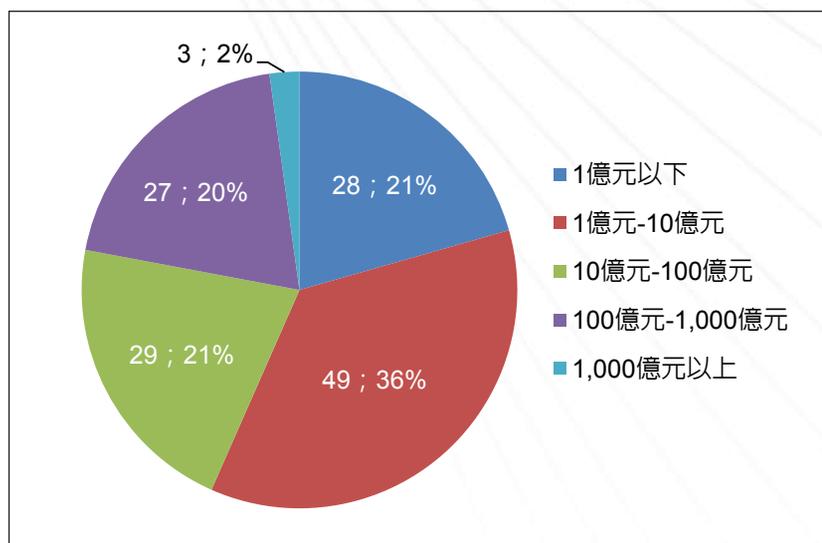
府」，共計 51 件。

### 三、依金額區分

本研究有效樣本中，除了專審報告 9 件未提及金額者外，其餘均載明專案金額，專審報告所提及之金額最大值為 7,886 億元，全部合計為 2 兆 3,522 億餘元、算術平均數為 172 億 9,580 萬餘元。其中，以介於 1 億元－10 億元最多，計 49 件；以 1,000 億元以上最少，計 3 件（圖 1）。

圖 1 依金額區分之專審報告分配圖

單位：件數；百分比



資料來源：作者參考審計部「專案審計報告」（101-107年）自行繪製。

### 伍、整體分析研究結果

本研究主要呈現五大內部控制要素及十項內部控制缺失態樣之統計分析結果。

#### 一、設置之關鍵字

本研究將每項內部控制缺失態樣設置 2 個至 7 個不等之關鍵字，且各項內部控制缺失態樣採用之關鍵字皆不重複，共計採用 42 組字（表 2）。

研究方法係應用文字探勘技術，搭配 Microsoft Word「尋找」功能，從大量的資料中挖掘出有用的資訊。本研究統計

表 2 內部控制缺失態樣之關鍵字

內部控制要素	編號	內部控制缺失態樣	關鍵字
控制環境	1-1	未能即時處理人員問題或偏差之管理行為。	觀念、文化、人力、人才、人員
	1-2	缺乏管理機制或管理機制未有效設計。	設計、規劃
風險評估	2-1	未落實風險評估作業。	風險、評估、分析、因應、衡量、估算
控制作業	3-1	未落實執行管控機制。	落實、檢討
	3-2	績效欠佳。	效能、效益、目標、指標、閒置
	3-3	執行進度落後。	延、遲、未完、落後、過期
	3-4	未妥為辦理採購案件。	流程、步驟
	3-5	未遵循法令規定或契約。	未依、有違、未符、未遵
資訊與溝通	4-1	未落實跨機關組織之整合或協調。	組織、權責、機制、程序、制度、單位、部會
監督作業	5-1	主管（或上級）機關未落實督導。	督、追蹤、核、查

資料來源：作者自行整理。

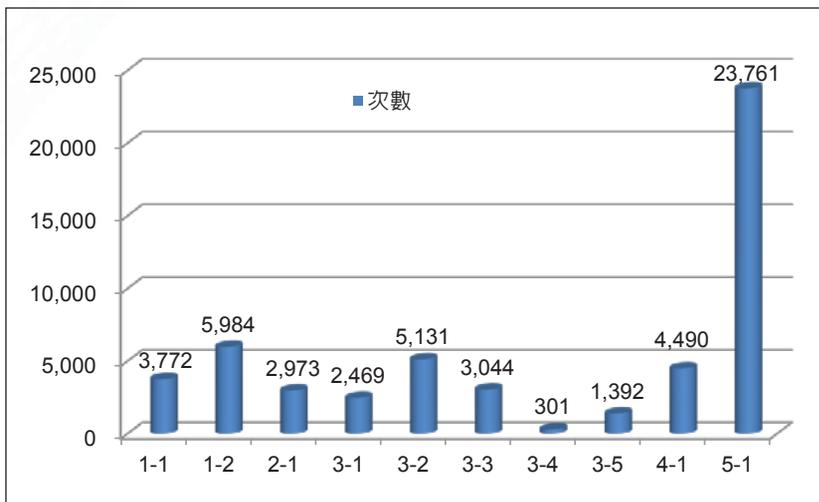
# 論述》管理 · 資訊

42 個關鍵字在 136 件報告中出現次數，進一步瞭解各專審報告中之文字內容，對應五大內部控制要素及十項內部控制

缺失態樣相對之重要性，將五大內部控制要素及十項內部控制缺失態樣推演成簡單之層級架構，藉由關鍵字在各專審報

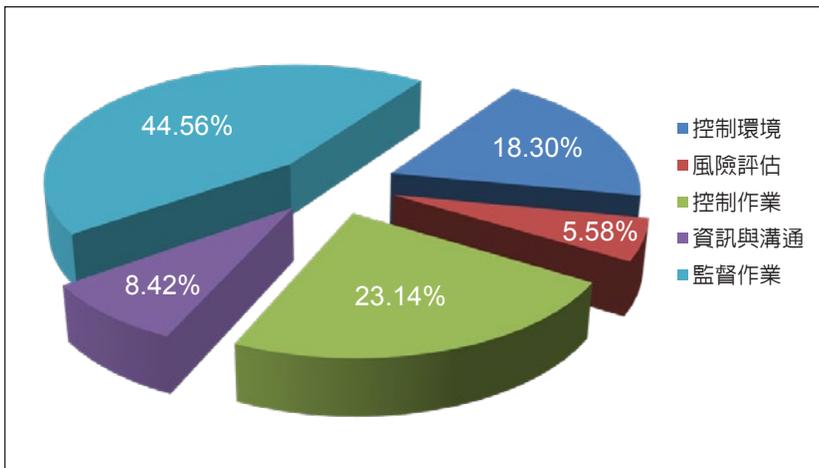
告中出現之次數進行統計（圖 2），以求取各階層之相對權重，最後再彙整建立整體層級架構權重排序表。

圖 2 關鍵字在各專審報告中出現之次數統計



資料來源：作者自行繪製。

圖 3 五大內部控制要素相對權重之分配圖



資料來源：作者自行繪製。

## 二、依五大內部控制要素分析之相對權重

以各內部控制要素為統計基礎，可得到其相對權重（圖 3），其中權重最高者為「監督作業」（44.56%）、其次為「控制作業」（23.14%）。

## 三、十項內部控制缺失態樣之權重

依下頁表 4 內容，內部控制 5 大要素（第 1 欄）所對應之內部控制缺失態樣（第 3 欄），「控制環境」和「控制作業」分別有 2 種及 5 種缺失態樣，依分類進行統計結果（下頁表 3），研究發現在「控制環境」要素中以「1-2」（61.34%）最高、在「控制作業」要素中以「3-2」（41.59%）最高。

## 四、整體層級架構權重排序結果

將十項內控缺失態樣之權重體系乘以對應五大內控要素之相對權重後，可以得到整體層級內控缺失態樣之相

對權重及優先順序（表4），結果發現主要缺失態樣為「5-1」（44.56%）、「1-2」（11.23%）、「3-2」（9.62%）

及「4-1」（8.42%），上列4項分別屬於「監督作業」、「控制環境」、「控制作業」及「資訊與溝通」四大要素。

表3 內部控制缺失態樣對應內部控制要素之相對權重

內部控制要素	編號	相對要素權重
控制環境（18.30%）	1-2	61.34%
	1-1	38.66%
風險評估（5.58%）	2-1	100.00%
控制作業（23.14%）	3-2	41.59%
	3-3	24.68%
	3-1	20.01%
	3-5	11.28%
	3-4	2.44%
資訊與溝通（8.42%）	4-1	100.00%
監督作業（44.56%）	5-1	100.00%

資料來源：作者自行整理。

表4 整體層級架構權重排序

相對權重排序	編號	相對權重
1	5-1	44.56%
2	1-2	11.23%
3	3-2	9.62%
4	4-1	8.42%
5	1-1	7.07%
6	3-3	5.71%
7	2-1	5.58%
8	3-1	4.63%
9	3-5	2.61%
10	3-4	0.57%

資料來源：作者自行整理。

## 五、個案分析

為使本研究更加完整，針對金額最大、未提及金額及最接近平均值三類專審報告，進行深入探討並彙整相關案例之缺失態樣（下頁表5）。

## 陸、研究建議

經彙整分析後發現經常發生且影響層面較廣之缺失態樣，主要係缺乏或未建立有效管理機制、管理機制流於形式、未於規劃階段審慎評估、揭露或接收之資訊存有落差、內部或跨機關之溝通協調未有效執行，本研究依前述歸納結果提出之建議如下：

- 一、建立有效管理機制、加強查核密度、完善後續管考機制、持續追蹤查核情形、適時公布改善成果。
- 二、依屬性規劃控管措施、依風險因子排定檢查次序，提供跨部會協調平台，加



### 表 5 個案分析－相關案例之缺失態樣彙整

內部控制要素	編號	相關案例之缺失態樣
控制環境	1-1	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. 虛飾預算平衡、降低債務比例、規避債限規定；長期向基金調用資金，影響基金運作；財政自我負責觀念薄弱復未開源節流。</li> <li>2. 未依業務需要積極調度人力，長期廢弛職務。</li> <li>3. 專業人力及審核能力不足。</li> </ol>
	1-2	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. 未建立有效管理機制，導致屢生違規事故、資訊錯誤、徒增支出及無法有效防範高風險事件發生。</li> <li>2. 相關列管、清查及罰則未予明定，難以掌握政策實施成效。</li> </ol>
風險評估	2-1	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. 中央政府發布函釋後，地方政府未因應政策趨勢妥為檢討相關規定。</li> <li>2. 未經效益評估，率爾進行現有設備汰換、設備使用率偏低仍陸續購置，造成閒置及投資效益偏低。</li> <li>3. 未於核定前審慎評估，計畫完成後卻無力逐案督導。</li> <li>4. 計畫執行情形未符合國際趨勢，且統計資訊未盡完整，無法據以評核成效或研提策略。</li> </ol>
控制作業	3-1	查報情形與事實不符，相關規定流於形式。
	3-2	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. 施政計畫之目的無法落實，長期漠視該現象，行政資源未能作更佳配置。</li> <li>2. 已投入經費、人力及行政資源卻因故停止執行，未能發揮應有效益、公帑虛擲。</li> <li>3. 依賴非專責單位辦理查核，造成互相推諉及檢查成效偏低。</li> </ol>
	3-3	未即時配合實際需求修正，致辦公大樓工程發包後須辦理變更設計，且違反作業時程提報需求機關仍同意納入，均嚴重影響執行進度。
	3-4	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. 購置設備未於契約內妥適訂定維修服務規定，亦未積極掌握零件供售服務，長年無零件可供更換而閒置。</li> <li>2. 未即時注意廠商之財務問題，亦未即時督促施工，且未參酌營管顧問專業建議終止契約，堅持繼續履約造成額外支付費用。</li> <li>3. 漏未對違法廠商裁處行政處罰，減損懲罰及嚇阻功能。</li> </ol>
	3-5	未依抽查比率及期程辦理實地查核。
資訊與溝通	4-1	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. 以土地抵繳地方稅，未曾洽詢土地管理機關促請儘速協助變現，致帳項久懸未清。</li> <li>2. 內部協調指揮失靈。</li> <li>3. 法令認知不一或錯誤理解。</li> <li>4. 編製企業社會責任報告，揭露內容詳簡不一。</li> </ol>
監督作業	5-1	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. 未積極督導各直轄市、縣市政府落實中央政策。</li> <li>2. 任由設備低度使用，未積極督導有關單位適時研謀改善措施。</li> </ol>

資料來源：作者自行整理。

強機關間之業務聯繫，並強化通報機制，及時處理高風險事件。

三、強化預算編製考核計畫，落實源頭嚴審避免績效偏低。

四、研議共同性揭露原則，提升資訊透明度，督促資訊公開，以強化監督力道。

五、落實分工權責、強化實務訓練，由主管督促同仁依規定辦理並落實覆核機制，提升自主管理能力。

## 柒、結語

「人」為內部控制成效之關鍵，完善的內控制度仍須仰賴「人」的落實，各機關可著重於教育訓練，促使同仁認知自身應負擔之責任，同時協助機關首長瞭解應對落實內部控制負最終責任，使內部控制融入機關日常業務並內化於組織文化中。

另一方面，早期防範勝於事後補救，若機關能在規劃階段就著重「控制環境」之塑造及「風險評估」之落實，將能杜絕耗費大量資源卻沒有產生

應有效益之事件再度發生。

本研究提出之分析建議，祈能促進機關組織有效運作，藉此降低控制成本、提高施政效率及效果。

## 註釋

1. 各年比例分別為：101年51.65%、102年57.35%、103年55.05%、104年56.91%、105年63.11%，5年平均為56.82%。

## 參考文獻

1. 朱曼如（2017），政府績效審計推動概況，主計月刊，743期，40-47頁。
2. 行政院主計總處（2015），政府內部控制制度設計原則。
3. 柯瓊鳳、游鳳時（2015），以風險基礎分析公部門內部控制缺失事件，主計月刊716期，22-31頁。
4. 審計部（2017），審計部民國105年度績效報告。
5. 審計部（2012-2018），專案審計報告。
6. 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，行政院主計處委託研究報告。
7. 戴秀雲（2012），內部控制缺失

與績效之關聯性研究－以政府機關為例，臺北大學會計學系碩士論文。

8. Ashbaugh-Skaife H., D. Collins, W. Kinney, and R. Lafond (2009). The Effect of SOX Internal Control Deficiencies on Firm Risk and Cost of Equity. *Journal of Accounting Research*, 47 (1), p.1-43.
9. Association of Certified Fraud Examiners (ACFE) (2018). Report to the nations on occupational fraud and abuse, p.31❖