

會計人員在內部控制體系之角色

會計人員應本專業智能及相關法律所規範之責任，協助機關內部控制之運作，發揮會計協助管理之功能，實值詳加探討之重要課題。

◎黃永傳（行政院主計處會計室主任兼會計管理中心副執行長）

壹、前言

由史料獲悉，內部控制一詞，實為舊東西，以新名詞詮釋。早在遠古狩獵時期，先人已懂得如何隱藏捕獲之獵物，防止被竊；隨後游牧時期，又以結繩記事之方法點數牛羊，俾知牲口之消長；直至現代搭公車仍須將錢包妥為保管，以免遺失，皆具有達成保障資產安全或提高會計資訊可靠性及完整性等目的之內部控制理念。

依會計法第九十五條之規定，各機關實施內部審核，應由會計人員執行之。回顧民國初年，歐風東進，國內鐵路、鹽務等行業，由於業務上發生對外之債務或抵押關係，較早引入國外之管理方法，在組織中即有內部審核部門之設立，隨後部分銀行、大規模公民營事業相繼設立審核處、審核人員，實施審核制度，惟因涉及審核範圍較為狹窄，致成效不彰。至民國六十一年，修正會計法，設立內部審核專章，始建立完整體系（楊朝榮，民 74）。

內部審核為內部控制一重要環節，已為大家所共識。鑑於自工業革命後，企業規模與營運範圍日益擴大，政府組織與功能亦較往昔複雜且廣泛。經濟個體之管理階層必須依賴大量報告及分析，始能有效地控管營運及推動政務，俾能合理確保達成營運具效率與效果（即提昇行政效能）、財務報導為可靠性及遵循相關法令。政府機關會計人員（以下簡稱會計人員）亦屬經濟個體中之一份子，並負有執行內部審核之責，此與商業會計法第五條「商業會計事務之處理，應設置會計人員辦理之。」所賦予民營事業會計人員之職責未盡相同。故會計人員究應如何本著專業智能及相關法律所規範之責任，依循做該做的事、做合理的事及做對的事等理念，協助機關內部控制之運作，以發揮會計協助管理之功能，實為一值得詳加探討之重要課題。

本文首先探討會計人員之專業智能及專業責任，其次，比較內部控制與內部審核，舉例闡明會計人員之職掌與內部控制運作之相關性，最後，說明會計人員在組織運作所扮演之角色，及提出個人之淺見。

貳、會計人員之專業智能

會計人員多畢業於各大專院校商學院或管理學院，任公職之資格亦多為會計審計人員考試及格，工作領域涵蓋預算、會計及決算，茲說明孕育會計人員專業智能之規定及歷程如次：

一、教育背景

（一）主計機構人員設置管理條例第十六條及其施行細則第十一條、第十二條及第十四條等規

定，初任會計人員須具有曾修習會計、經濟、財政、企業管理、電子計算機科學等主計學科或相當學科之專業知識，並應考有主計學科一種以上考試及格者。

- (二) 主計機構人員設置管理條例第三條及第二十六條分別明定「本條例所稱主計人員，謂辦理歲計、會計、統計事務之人員。」及「各級主計機關為應業務需要，得選用法律、經建行政、電子處理資料及有關工程職系之人員，但以不超過其總職位數十分之一為原則。」

二、業務範疇

會計人員所職掌之職務，依上述條例之規定，以中央政府公務機關為例，列舉主要項目如下：

- (一) 籌編預算：為年度例行性工作，主要係依中央政府總預算編製作業手冊之規定，編造年度概算函報行政院主計處審查，依限於每年八月底前，將次年度之預算案函送立法院審議，其間仍須準備立法院審議預算之相關資料；並依審議結果，整編法定預算，據以執行。

- (二) 會計事務處理：為會計業務之重心，包括：

1. 辨認、記錄與報導交易事項：舉凡預算成立、分配、執行，歲入之徵課，債權、債務之發生、處理、清償，現金、票據、證券之出納、保管、移轉，不動產物品及其他財產之增減、保管、移轉，政事費用及歲計餘絀之計算等事項均須衡量與記錄其處理之結果，並編造月報，及追蹤預算執行結果。

2. 執行內部審核：包括財務審核，財物審核及工作審核，其目的在於協助預算執行均能符合法令之規定，保障資產的安全，及提昇行政效能。

- (三) 編造決（結）算：屬年度（半年度）例行性工作，決（結）算為預算執行結果，各單位預算機關依中央政府總決算編製要點及中央政府總預算半年結算報告編製要點之規定，分別編造年度決算及半年結算報告，並依限函送行政院主計處彙編。其間仍須辦理函復審計部查詢、補正等事項。

三、專業訓練

- (一) 回顧六十八年十二月，行政院主計處召開六十八年主計工作研討會，咸認為培訓主計幹部為當務之急，即於六十九年八月辦理第一期主計人員訓練班。二十餘年來，歷經委託訓練時期（69年8月至77年10月）、自行設班時期（78年7月至82年10月）、板橋設班時期（83年3月至89年11月）及目前屈尺落腳時期（90年9月正式啓用迄今）

(韋瑞，民 86)，先後訓練主計人員已近五千餘人次。

(二) 目前位於新店市屈尺松園之主計人員訓練中心，辦理訓練類別包括：基礎訓練、養成訓練、幹部訓練、領導研究訓練及專業研習等五類，其中專業研習如決算編造及內部審核等（行政院主計處，民 91）。

四、由上述會計人員之教育背景、業務職掌及專業訓練等研析，會計人員具有會計審計等管理方面專業智能，並具有「穩健有為、誠實公正、廉潔自持、崇法務實」之美德，在機關內部控制體系中應足以扮演與財務報導可靠性相關方面之重要角色。

參、會計人員之專業責任

憲法第二十四條明定「凡公務員違法侵害人民之自由或權利者，除依法律受懲戒外，應負刑事及民事責任。被害人民就其所受損害，並得依法律向國家請求賠償。」故公務人員之法律責任，依法分為專業（行政）責任、刑事責任及民事責任（李雪玉，民 86）。鑑於預算法、會計法、決算法及審計法等主計法規，屬會計人員之專業法規，其中會計法、審計法之規範與法令之遵循、財務報導之可靠性及提昇行政效能（營運具效率與效果）等內部控制目標有關。爰將會計法所律定與會計人員專業有關之會計責任，及審計法所明定與會計人員專業有關之財務責任，加以探討如次：

一、會計責任：依現行會計法對「會計責任」之規範，明定於第六十七條、第九十九條、第一百零三條、第一百零九條及第一百十九條等條文中，茲就其與會計人員專業有關責任之性質及對象，與相對應之內部控制主要目標逐條列示如次：

責任事項	條文	責任性質	須負責之人員	內部控制之主要目標
(一) 會計報告、帳簿、重要備查帳及憑證繕寫錯誤之更正及賠償責任	第六十七條 會計報告、帳簿及重要備查帳或憑證內之記載，繕寫錯誤而當時發現者，應由原登記員劃線註銷更正，於更正處簽名或蓋章證明，不得挖補、擦、刮或用藥水塗滅。 前項錯誤，於事後發現，而其錯誤不影響結數者，應由查覺人將情形呈明主辦會計人員，由主辦會計人員依前項辦法更正之；其錯誤影響結數者，另製傳票更正之。採用機器處理會計資料或貯存體之錯誤，其更正辦法由中央主計機關另訂之。 因繕寫錯誤而致公庫受損失者，關係會計人員應負連帶損害賠償責任。	民事責任	關係會計人員	1.財務報導之可靠性 2.提昇行政效能（營運具效率與效果）

(二)會計程序或會計文書等不合法行為之責任	第九十九條 各機關主辦會計人員，對於不合法之會計程序或會計文書，應使之更正；不更正者，應拒絕之，並報告該機關主管長官。前項不合法之行為，由於該機關主管長官之命令者，應以書面聲明異議；如不接受時，應報告該機關之主管上級機關長官與其主辦會計人員或主計機關。不為前二項之異議及報告時，關於不合法行為之責任，主辦會計人員應連帶負之。	1.行政責任（懲處、懲戒） 2.刑事責任（如有觸及刑法） 3.民事責任	主辦會計人員	法令之遵循
(三)內部審核人員之保障	第一百零三條 會計人員執行內部審核事項，應依照有關法令辦理；非因違法失職或重大過失，不負損害賠償責任。	賠償責任之免除	會計人員	法令之遵循
(四)會計檔案遺失、毀損之責任	第一百零九條 各機關之會計憑證、會計報告及記載完畢之會計簿籍等檔案，於總決算公布或令行日後，應由主辦會計人員移交所在機關管理檔案人員保管之。但使用機器處理會計資料所用之儲存體，得另行處理之。會計檔案遇有遺失、損毀等情事時，應即呈報該管上級主辦會計人員或主計機關及所在機關長官與該管審計機關，分別轉呈各該管最上級機關，非經審計機關認為其對於良善管理人應有之注意並無怠忽，且予解除責任者，應付懲戒。遇有前項情事，匿不呈報者，從重懲戒。因第二項或第三項情事，致公庫受損害者，負賠償責任。	1.行政責任（懲戒） 2.民事責任	主辦會計人員	提昇行政效能（營運具效率與效果）
(五)會計人員交代不清所衍生損失之責任	第一百十九條 會計人員交代不清者，應依法懲處；因而致公庫損失者，並負賠償責任；與交代不清有關係之人員，應連帶負責。	1.行政責任（懲處） 2.民事責任	1.會計人員 2.相關人員	1.法令之遵循 2.提昇行政效能（營運具效率與效果）

（資料來源：李雪玉（民 86），「會計責任」，今日會計第 69 期）

二、財務責任：依審計法對「財務責任」之規範明定於該法第六章「核定財務責任」專章，其條文自第七十一條至第七十八條共計八條，茲就與會計人員專業有關之責任性質、責任對象及內部控制之主要目標逐條列示如次：

責任事項	條文	責任性質	須負責之人員	內部控制之主要目標
(一)應剔除或繳還款項追	第七十四條 經審計機關決定應剔除或繳還之款項，其未能依限悉	民事責任	1.機關長官 2.機關長官授	1.法令之遵循 2. 提昇行政效能（營

繳之連帶賠償責任	數追還時，如查明該機關長官或其授權代簽人及主辦會計人員，對於簽證該項支出有故意或過失者，應連帶負損害賠償責任。		權代簽人 3. 主辦會計人員	運具效率與效果)
(二) 各機關或公庫地區支付機構簽發支票或給付現金之超付或誤付之賠償責任	第七十五條 各機關主辦及經辦出納人員簽發支票或給付現金，如查明有超過核准人員核准數額，或誤付債權人者，應負損害賠償責任。 支票之經主辦會計人員及主管長官或其授權代簽人核簽者，如前項人員未能依限悉數賠償時，應連帶負損害賠償責任。 公庫地區支付機構簽發公庫支票，準用前二項規定。	民事責任	1. 主辦及經辦出納人員 2. 主辦會計人員 3. 主管長官或其授權代簽人	1. 法令之遵循 2. 提昇行政效能(營運具效率與效果)
(三) 會計簿籍或報告記載與原始憑證不符之賠償責任	第七十六條 審計機關審核各機關會計簿籍或報告，如發現所載事項與原始憑證不符，致使公款遭受損害者，該主辦及經辦會計人員應負損害賠償責任。	民事責任	主辦及經辦會計人員	1. 財務報導之可靠性 2. 提昇行政效能(營運具效率與效果)

(資料來源：李雪玉(民86)，「會計責任」，今日會計第69期)

三、基上分析

現行會計法雖對會計人員有上述會計責任之規定，惟未加正名與整合，行政院主計處在研修會計法時乃於修訂草案第五條，將責任正名為「財務責任」，並以專章規範，及明定該責任包括：

- (一) 執行預算之責任：謂各機關執行預算之人員，應盡遵循法令及有效執行預算之責任。
- (二) 使用及保管資產之責任：謂各機關使用及保管資產之人員，應對所使用或保管之資產，克盡善良管理人之注意義務。
- (三) 會計報告及內部審核之責任：謂各機關會計人員，應盡公正表達財務狀況與經營成果及內部審核之責任。

上述責任，僅有會計報告及內部審核之責任屬會計人員應負之責任(施炳煌，民92)。其中會計報告責任與財務報導可靠性之內部控制目標具密切關係；至內部審核責任，近年來，行

政院主計處向本著興利重於防弊之理念，修訂內部審核處理準則、支出憑證處理要點等，並明訂各機關員工申請支付款項應本誠信原則，對支付事實真實性負責等，以界定內部審核責任係著重於適正性、合規性及程序方面責任。又會計法第一百零三條復規定「會計人員執行內部審核事項，應依照有關法令辦理；非因違法失職或重大過失不負損害賠償責任。」旨在保障會計人員可本著興利重於防弊之理念，依法勇於任事，以提昇行政效能。

肆、內部控制與內部審核之比較

會計法第九十五條明定「各機關實施內部審核，應由會計人員執行之。」依會計人員專業智能及專業責任言，內部審核為內部控制之重要一環已為大家所共識。茲將內部控制與內部審核兩者之意義、目的及範圍，分述如次：

一、內部控制

(一) 意義與目標

依國內審計準則公報第三十二號第七條之定義，內部控制係指一種管理過程，由管理階層設計，並由董事會或相當之決策單位核准，藉以合理確保達成可靠之財務報導，有效率及有效果之營運，相關法令之遵循等目標。

上述目標能否達成繫於內部控制設計之良窳及董事會與管理階層之有效監督，及全體員工之執行。

(二) 組成要素

1. 控制環境

係用以塑造組織之紀律及內部控制之架構，係其他四項組成要素之基礎。並受組織成員之操守及價值觀、能力、董事會（機關首長）及監察人之參與、經理人管理哲學及經營風格、組織結構、權責劃分、人力資源政策等因素影響。

2. 風險評估

係指受查者辨認及分析風險之過程，以作為該風險應如何管理之依據。是項風險將受經營環境之改變、任用新人、新技術之開發及採用、業務快速成長及組織改組等因素產生改變。

3. 控制活動

係指用以確保組織成員確實執行管理階層指令之政策及程序，遍及各階層與各職能，包括授權、核准、驗證、調節、分工、複核等活動。

4. 資訊與溝通

係指將有關資訊以適時有效之方式，予以辨識、蒐集、傳遞予內部及外部之相關人

士，使其有效履行責任。為達成內部有效之溝通，管理階層應向同仁明確表達重視控制之訊息，提供下情上達之管道，並使同仁瞭解其在內部控制中所扮演之角色及與其他工作夥伴之關聯。

5.監督

係指評估內部控制執行品質之過程，包括適時評估內部控制之設計及執行，指出問題之所在，俾採取必要之修正措施。其進行方式包括持續性監督、個別性監督或二者併用。

二、內部審核

(一) 意義與目標

依會計法修正草案第五十一條之定義，內部審核係指經由收支之控制，現金及其他財物處理程序之審核，會計事務之處理及工作績效之查核，以協助各機關發揮內部控制之功能。

(二) 分類

1.按執行審核之時間分：

- (1) 事前審核：謂事項入帳前之審核，著重收支之控制。
- (2) 事後複核：謂事項入帳後之審核，著重憑證、帳表之複核與工作績效之查核。

2.按審核之範圍分：

- (1) 財務審核：謂計畫、預算之執行與控制之審核；包括預算審核、收支審核及會計審核。
- (2) 財物審核：謂現金及其他財物之處理程序之審核；包括現金審核、採購及處分財物審核。
- (3) 工作審核：謂計算工作負荷或工作成果每單位所費成本之審核。

(三) 內部審核之實施方式，係兼採書面審核與實地抽查方式，並應規定分層負責，劃分辦理之範圍。

三、內部控制與內部審核之區別

依上研析，內部控制與內部審核就目的、執行人員、範圍、性質、控制/評估對象彼此存有不同，茲列表如次：

內部控制與內部審核比較表

名詞 項目	內部控制	內部審核

目的	達成個體的三種目標：營運（效率及效果）、財務報導（可靠）及守法	幫助達成財務報導目標之內部控制為有效（為主）
執行人員	所有公務員	主計體系之會計人員
範圍	對個體所有營運活動（含財務報導與遵循法令活動）之控制	會計法所規定的內部審核工作性質
性質	1.三種內部控制目標之五個組成要素，含：控制環境、風險評估、控制活動、資訊與溝通，及監督 2.監督包含持續性監督與個別評估 3.與個別評估達成個體目標之手段	一種內部控制目標（為主）的三個組成要素，含： 1.持續性監督 2.控制活動 3.資訊
控制/評估對象	控制對象：包括所有營運活動（含財務報導與用以遵循法令之活動）	評估對象：包括對財務報導之內部控制為主，亦可能含與財務報導有關之法令遵行、保障資產安全，不包括與營運有關的內部控制、與財務報導無關法令的遵循

（資料來源：馬秀如（民 88），「內部控制、內部稽核及內部審核範圍之探討」，主計月報第 521 期。）

伍、會計人員之職掌與內部控制運作之相關性

茲以行政院主計處會計室（以下簡稱本室）為例，介紹會計人員之職掌與內部控制運作相關性如次：

一、本室簡介

- （一）行政院主計處組織法第十二條明定，本處設會計室，置會計主任一人，依法辦理本處歲計、會計及統計事項；所需工作人員，應就本法所定員額內派充之。本室除主任外，尚有佐理員六名協助辦理歲計、會計及統計業務。
- （二）九十二年度行政院主計處預算規模歲入 199 萬元、歲出 8 億 9,235 萬元，本室為符會計法第五十八條會計人員非根據合法之原始憑證不得造具記帳憑證之規定，審核報支經費及掣製付款憑單所費時間最多，其次為籌編預算及辦理決算，尚有依「健全財務秩序與強化內部控制實施方案」之規定進行財務審核。

二、由本室作業活動研析與內部控制組成要素之關聯性

（一）財物採購部分

行政院主計處交易事項中，以採購財物動支經費之交易量為最多，其過程包括請購、招標、開標、比價、議價、決標、驗收、付款等，涉及內部審核及會計人員監辦部分屬本室主要作業活動，採購過程之良窳與達成法令之遵循，提昇行政效能（營運具效率與效果）等內部控制目標息息相關，茲按採購過程研析如次：

採購過程	本室作業活動	內部審核之類別	攸關內部控制組成之要素
------	--------	---------	-------------

(一) 請購	依「內部審核處理準則」之規定執行，列舉要項如次： 1. 審核請購案是否與支用目的相符？ 2. 審核採購案是否已編列預算，且預算是否足敷請購之所需？ 3. 若採購案未編列預算或所列預算不足支付採購之所需，則審核是否符合「中央政府各機關單位預算執行要點」流用之規定？	採購及處分財物 審核、預算審核	1. 本項控制重點為請購是否與支用目的相符。 2. 本室審核業務單位、總務司之請購是否符合規定之作業活動，係屬持續性監督。若審核後，發現與支用目的不合或未符「中央政府各機關單位預算執行要點」之規定，而通知請購單位研修，係屬資訊與溝通之一環。 3. 本室會計主任控管佐理員是否按作業活動進行內部審核，則屬控制活動。
(二) 招標	依「內部審核處理準則」之規定執行，列舉要項如次： 1. 採購案是否業經主計長或授權人核可？ 2. 超過十萬元未及公告金額之採購程序是否符合「中央機關未達公告金額採購招標辦法」之規定？ 3. 公告金額以上之採購案採限制性招標是否符合「政府採購法第二十二條」之規定？ 4. 大宗用品是否按 領用情形，依開口契約辦理採購？ 5. 契約草案是否明訂履約期限，罰則等採購契約要項？	採購及處分財物 審核	1. 本採購過程之控制點為採購案是否業經核准。 2. 本室審核招標事宜是否符合規定之作業活動，係屬持續性監督。若未符規定，請總務司研修，則屬資訊與溝通之一環。 3. 本室會計主任控管佐理員是否按作業活動進行內部審核，則屬控制活動。
(三) 開標、 比價、議價與決 標	依「機關主會計及有關單位會同監辦採購辦法」及「內部審核處理準則」之規定進行實地監視或內部審核，列舉要項如次： 1. 開標時，總務司之負責人員是否依規定審查廠商投標文件，並敘明審核結果及簽名？ 2. 合格廠商之家數是否符合政府採購法之開標規定？ 3. 訂有底價之採購案件底價是否依規定核定？ 4. 投標廠商標價超過底價，進行比減價程序是否符合政府採購法之規定？ 5. 決標是否依規定製作紀錄，並會同簽認？	採購及處分財物 審核	1. 本採購過程之控制點為是否可以開標及依規定程序完成決標。 2. 本室進行採購案件監視與審核之作業活動係屬持續性監督，若發現涉有違反法令情形者，而提出意見，則屬資訊與溝通之一環。 3. 本室會計主任控管佐理人員確實執行監辦職責，則屬控制活動。
(四) 驗收	依「機關主會計及有關單位會同監辦採購辦法」及「內部審核處理準則」之規定進行實地監視或內部審核，列舉要項如次： 1. 總務司採購人員是否會同使用單位，依契約所訂品名及規格進行驗收？	採購及處分財物 審核	1. 本採購過程之控制點，廠商是否依契約規定如期如質交貨。 2. 本室實地監視或書面審核採購案件之作業活動係屬持續性監督，若發現未符規定程序而提出意見，則屬資訊與溝通之一環。 3. 本室會計主任控管佐理人員確實

	2.廠商有無逾期交貨？ 3.驗收完畢，主驗人員及會驗人員是否分別簽認？		執行監辦職責，則屬控制活動。
(五) 付款	依「內部審核處理準則」之規定進行審核，列舉要項如次： 1.造具動支經費通知單是否檢附核准案據、統一發票或收據及驗收報告？ 2.依契約正本核算逾期交貨之違約罰款收入？ 3.付款金額是否與相關原始憑證所載金額相符？ 4.付款憑單之受款人是否與原始憑證之受款人相符？	會計審核	1.本採購過程之控制點，為受款人及付款金額是否正確。 2.本室審核動支經費通知單所附書據是否符合規定，係屬持續性監督，若存有未符規定，請總務司或業務單位更正或補正，則屬資訊與溝通之一環。 3.本室會計主任控管佐理人員是否依規定進行會計審核，則屬控制活動。

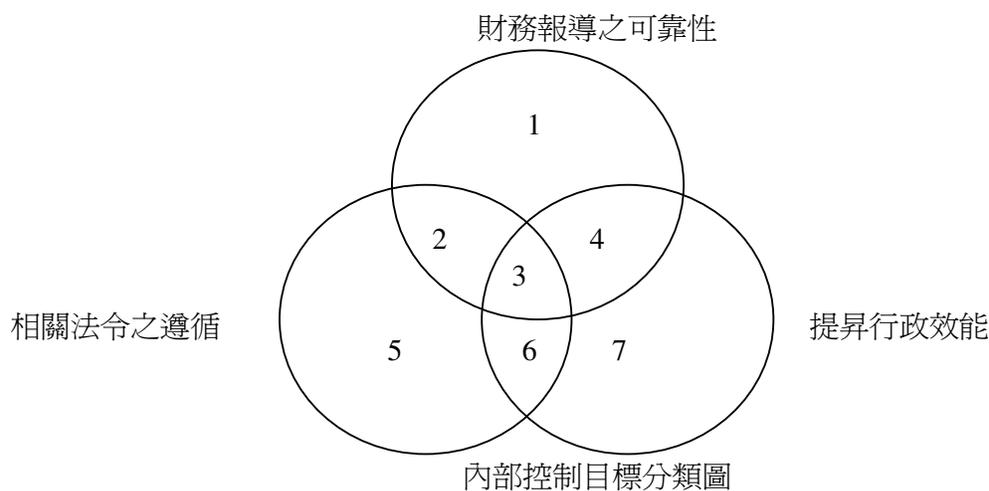
三、本室業務在內部審核方面，除了上述財物採購部分外，尚有審核以印領清冊支領薪餉、加班值班費、未休假加班費等，審核申請婚、喪、生育、教育補助費等生活津貼，審核報支差旅費及零用金歸墊等項目，事涉預算審核、收支審核、會計審核、現金審核、採購及處分財物審核、工作審核。至其餘業務，則有籌編預算，記錄預算執行，編造報表，分析預算執行結果提供業務單位參考，辦理決算，及抽點現金與財物等，茲按攸關內部控制目標與組成要素，列示如次：

作業類別	攸關內部控制之目標	攸關內部控制之組成要素
(一) 記錄交易、編造報表及辦理決算	財務報導之可靠性	資訊
(二) 分析與比較預算差異，提供業務單位參考	提昇行政效能	資訊與溝通、持續性監督
(三) 內部審核		
1.預算審核	提昇行政效能	持續性監督
2.收支審核	法令之遵循	
3.會計審核	財務報導之可靠性	控制活動
	財務報導之可靠性	控制活動、溝通、持續性監督
4.現金審核	法令之遵循	
	提昇行政效能	持續性監督、個別性監督
5.採購及處分財物審核	法令之遵循	
	提昇行政效能	持續性監督
6.工作審核	法令之遵循	
	提昇行政效能	資訊與溝通、持續性監督、個別性監督

綜上，除籌編預算在管理過程中，係屬規劃之一環外，會計人員從事會計、決算工作攸關適正性表達、合規性審核及協助效能性達成，故在內部控制體系中，係扮演控制活動、資訊與溝通及監督等角色，以達成財務報導可靠性，協助達成與財務報導可靠性有關的法令之遵循及提昇行政效能為己任。

陸、結語

政府機關全體同仁戮力執行內部控制之規定，將可合理確保達成法令之遵行，財務報導之可靠性及提昇行政效能，如圖示：



(資料來源：吳琮璠 (民 90)，審計學)

然會計人員專業智能及職掌僅涉及歲計與會計領域，並未涵蓋內部控制全部，且會計人員執行公務所負責任亦侷限於會計責任與財務責任兩部分，故會計人員在內部控制體系中之職掌，主要為推動與財務報導可靠性有關之內部控制制度，及攸關財務報導可靠性的法令之遵循與提昇行政效能等有關之內部控制制度。例如機關興建辦公大樓一棟，會計人員按「普通公務單位會計制度之一致規定」記錄廠商請款交易事項及報導預算執行結果，即內部控制目標分類圖之 1 部分；另依「中央政府各機關單位預算執行要點」之規定，辦理資本門經費流用與保留，並妥適核算資本支出執行率，避免高估執行率，即圖示 2.3.4 部分，均屬會計人員之職責範圍。其餘如涉及非主計法規之建築法令適用問題或改進施工方法，提昇執行率，即圖示 5.6.7 部分，應由業務主管單位負主要責任之處。

惟政府機關中除會計人員與審計人員外，大多數偏好由會計人員負責建立機關之內部控制制度，實屬危險之訊號 (彭火樹、馬秀如，民 90)。爰本著會計人員專業智能、專業責任及職掌，提出下列淺見：

(一) 鑑於機關內部控制運作如同人之免疫系統不能偏廢，始能發揮應有的管理功能，同時為導正政府機關其他同仁普遍認為設計與執行內部控制制度，係會計人員之職掌，而非全體同仁之事，會計法修正草案第五十條所定「內部控制制度之實施準則，由中央主計機關定之。」嗣後行政院主計處研訂該準則宜明訂內部審核僅為內部控制之一部分，推動內部控制制度係改善組織運作與管理之一部分，應由機關首長或主管人員負責推動，並由業務人員、會計人員及其他幕僚人員共同配合執行。

(二) 現行內部審核機制涉及機關監督及評估作業，其中事前審核屬監督工作，著重收支控制

之合法性；事後複核屬評估工作，著重機關績效與資源運用效能之考核與評估。鑑於勝任考核與評估效能所須具備專業智能，實非侷限歲計與會計領域，故會計法修正草案第五十一條內部審核工作所涉「工作績效之查核」，宜修正為「查核工作績效是否允當報導」，至工作績效究竟有無達成預期目標，則由財務報表使用者根據允當財務報導自行評估。

(三) 主計同仁宜多學多問自我充實新知，在 E 世代中扮演著做該做的事、做合理的事、做對的事，遵守分際，不逾越控制程序與職掌，協助機關推動內部控制制度，達成預期施政目標，並以成為新世紀主計尖兵為期許。

參考書目

- 一、主計機構人員設置管理條例（民 70），總統（70）台統（一）義字第 8316 號令制定公布。
- 二、行政院主計處（民 72），「主計機構人員設置管理條例施行細則」，臺（72）義央字第 00467 號令。
- 三、行政院主計處（民 89），「內部審核處理準則」，台（89）處會三字第 16924 號令修正發布。
- 四、行政院主計處（民 91），九十二年度行政院主計處單位預算。
- 五、李雪玉（民 86），「會計責任」，今日會計第 69 期，頁 73-80。
- 六、吳琮璠（民 90），審計學——新觀念與本土化，再版，臺北，智勝文化事業有限公司。
- 七、柯承恩（民 88），「強化內部審核提升行政績效」，主計月報第 521 期，頁 10-12。
- 八、施炳煌（民 92），「政府採購法對會計人員財務責任之影響」，臺灣土地銀行會計業務訓練班講義。
- 九、馬秀如（民 88），「內部控制、內部稽核及內部審核範圍之探討」，主計月報第 521 期，頁 26-33。
- 十、馬秀如（民 88），「研訂實施校務基金之學校內部控制制度」，教育部委託研究報告。
- 十一、馬秀如、陳志明（民 88），商業會計法導讀，初版，臺北，中華民國組織研究發展協會。
- 十二、韋端（民 86），「主計人員訓練班由來及發展歷程」，主計月報第 501 期，頁 72-73。
- 十三、財團法人中華民國會計研究發展基金會（民 87），「審計準則公報第三十二號 內部控制之考量」。
- 十四、商業會計法（民 89），總統華總一義字第 8900104400 號令修正公布。
- 十五、彭火樹、馬秀如（民 90），「政府各機關實施內部控制及內部審核之探討」，行政院主計處委託研究報告。
- 十六、會計法（民 91），總統華總一義字第 09100093860 號令修正公布。
- 十七、楊朝榮（民 74），「我國公營事業內部審核之研究」，政治大學會計學研究所碩士論文。
- 十八、劉三錡（民 92），「追求卓越共謀主計大業」，主計月刊第 574 期，頁 6-13。