整合內部控制及審核機制之芻議

「內部控制」係為提升績效，提高資源運用效能，透過完善控制程序，消弭弊端於無形的綜合管理制度。我國各機關目前已存有某些型式的內控機制，但因建置時，未全面性整合思考，以致呈現多頭馬車之情形，因此，如何有效整合，並落實執行，是當前重要課題，本文經參酌先進國家及臺北市政府推動內部控制制度實施經驗，試擬中央政府整合內部控制及審核機制之芻議。

◉ 蕭家旗（行政院主計處會計管理中心執行長）

壹、前言

審計部審核報告指出，近年來部分機關因內部控制機制未臻健全，間有施政效能不彰，投入鉅資興建之設施閒置浪費、或歲入歲出預算未依既有體制執行，規避監督或逾越法令規定，致發生貪瀆或不法等情事，有悖政府提升施政效能、依法行政及廉政肅貪之決心；另若干評鑑機構發布之貪污評比報告，指稱臺灣清廉程度下滑，亦嚴重損及政府形象，爰政府各機關內部控制制度之有效建置，實已刻不容緩，經檢討現行各機關施政作為，其實已具備內控機制，但缺乏有效整合，仍有檢討強化的空間。

貳、內部控制、內部稽核與內部審核，及其三者之關係

一、 內部控制的意義

依美國COSO委員會之定義，內部控制為一過程（process），這個過程受企業的董事會、管理階層，及其他人影響。設計這個過程，係在為達成下列目標提供合理的保證：

（一）營運之效果及效率

（二）財務報導之可靠性

（三）相關法令之遵循

此外，COSO委員會認為

內部控制包括五個相互關連的組成要素，即：

（一）控制環境：係指塑造組織文化、影響員工控制意識之綜合因素。

（二）風險評估：係指辨認其目標不能達成之內、外在因素，並評估其影響程度及可能性之過程。

（三）控制活動：係指設立完善之控制架構及訂定各層級之控制程序，以幫助確保其指令已被執行。

（四）資訊與溝通：係指資訊系統所辨認、衡量、處理及報導的標的。包括與營運、財務報表或遵循法令等目標有關之財務或非財務資訊。

（五）監督：係指自行檢查內部控制品質的過程，包括評估控制環境是否良好、風險評估是否及時、確實，控制作業是否適當、確實，資訊及溝通是否良好等。

二、內部稽核的意義

依國際內部稽核協會對內部稽核的定義，認爲內部稽核是一種獨立、客觀之確認及諮詢活動，用以增加組織之價值及改善組織之營運。它協助組織透過系統化及紀律化的方法，去評估及改善風險管理、控制及治理過程之效果，以達成組織目標。

依上述定義，內部稽核可包括下列四個要素：

（一）內部執行：稽核工作之執行，係由一個組織，營利事業或非營利事業，政府機構或民營企業，內部的職員在組織內部進行。

（二）獨立及客觀：強調稽核人員執行工作應秉持超然獨立及公正客觀，不受到任何限制及干擾。獨立性強調內部稽核單位在組織內之地位，而客觀性則指稽核人員之工作心態。

（三）確認及諮詢：稽核人員對組織的控制活動、風險管理、或治理過程事項之檢查結果予以確認。諮詢則是協助管理階層達成組織目標提供建言，供決策參考。

（四）增加價值及改善組織營運：此爲內部稽核的目的，經由系統化之方法，對風險管理過程、控制過程及治理過程加以評估並建議改善，創造附加價值，對組織做出貢獻。

三、 內部審核的意義

內部審核之意義，依「內部審核處理準則」規定，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。各政府機關內部審核實施權責，應由會計人員執行；其涉及非會計專業規定、實質或技術性事項，應由主辦部門負責辦理。內部審核之實施方式，兼採書面審核及實地抽查方式，並應規定分層負責，劃

分辦理之範圍。內部審核的範圍，包含：1.財務審核、2.財物審核、3.工作審核、4.預算審核、5.收支審核、6.會計審核、7.採購及處分財物審核。

四、內部控制、內部稽核與內部審核間之關係

由前述三者定義可知「內部控制」為一種管理過程，由管理階層規劃設計，經機關首長核准，據以遵循；亦即為提升績效，提高資源運用效能，透過完善控制程序，消弭弊端於無形的綜合管理制度。就政府機關部門而言，內部控制之範圍，為凡與施政活動攸關事項均屬之。而「內部稽核」為內部控制之一環；為確保內部控制制度得以持續有效實施，內部稽核人員之職責，在於檢查、評估內部控制制度之缺失及衡量營運之效率，並適時提供改進建議。另「內部審核」之實施，可協助發揮內部控制之功能，故亦為廣義「內部控制」架構中之一環。惟應注意者為，需兼顧內部審核以外之內部控制制度，才能發揮整體內部控制之功能。

參、我國內部控制及內部審核運作現況

我國政府行政機關目前雖未建置完整之內部控制制度，及設置專責內部稽核部門，但對於應行控制之活動或措施，從未曾忽略，如研考、人事、政風、採購、會計等部門已辦理相關內部控制作業，分別說明如下：

一、 研考部門

行政院研究發展考核委員會網站首頁，自我期許為「優質政府治理的推手」，以下列四大任務為施政目標：1.活化公共資訊與知識，提升政府策略思維能力；2.強化政策統合協調機制，進行政府一體的組織改造；3.促進政府透明化，協助民眾參與公共事務；4.精進結果導向的績效管理，落實政府對民眾的承諾。在未來，將配合行政院施政理念，持續改善政府的管理能力、透明度、民眾參與度、課責性等多方面的治理能力，期能建立一個對人民負責的高效能政府，並進而提升我國的國際競爭力。該會目前辦理的「機關施政績效評估」、「個別施政計劃評核」、「風險管理」及「文書流程管理」均屬政府內部控制及內部稽核重要的一部分。

二、 人事部門

人事單位辦理下列業務，與內部稽核工作有關：

（一）公務人員考核：人事單位對公務人員考核，係依「行政院及所屬各機關公務人員平時考核要點」，辦理員工工作考核、操行考核、差勤考核等。

（二）各機關組織員額評鑑：「行政院暨所屬各機關組織員額評鑑實施要點」規定，為瞭解各機關組織員

額現況，行政院應組成專案小組，對各機關之任務、職掌、組織、員額及人員士氣等施行實地評鑑，以發現現存缺失，提供具體意見，俾作爲業務改進之參考及形成決策之依據。

（三）推動各機關建立內部績效管理機制：爲提升施政績效與服務品質，行政院於91年起推動全面實施績效獎金制度，訂定實施計畫作爲各機關推動依據，評核結果並作爲評定考績列甲等人數比例及核給獎勵之依據。雖自96年起不再實施績效獎金制，但已列入行政院所屬各機關施政績效管理制度之「人力面向衡量指標」及96年度人事業務績效考核評核項目，由各人事機構加強推動落實。

三、政風部門

「政風機構人員設置條例」第5條規定，各機關政風機構人員職司各機關員工貪瀆不法之預防、發掘及處理檢舉事項。法務部爲與國際反貪腐趨勢接軌，兼顧公私部門廉潔及倫理規範，經行政院97年10月3日中央廉政委員會第一次委員會議決議，參考《聯合國反腐敗公約》（The United Nation Convention against Corruption）及國際透明組織（Transparency International）相關倡議，擬具「國家廉政建設行動方案」，整合現行「端正政風行動方案」、「掃除黑金行動方案」、「掃除黑金行動方案後續推動方案」及「反貪行動方案」，統籌規劃廉政政策，並督考行政院所屬各機關有關肅貪、防貪各項措施辦理情形，以建構國家廉政發展策略目標，創造乾淨政府、誠信社會之願景。

四、採購部門

依行政院公共工程委員會組織條例第1條規定，行政院爲統籌公共工程之規劃、審議、協調及督導，設該會；另依第2條規定，該會對於中央政府辦理或省（市）政府執行行政院列管之公共工程，有指示、監督之權。故該會自成立以來，無論在合理撙節政府預算，發揮公共工程計畫審議功能；或是推動工程執行及品質管制措施，有效達成公共建設對於整體國家發展的綜合效益等方面，亦擔負了部分內部控制的任務。

五、會計部門

會計單位目前辦理的內部審核，與內部控制及內部稽核均有關。依我國現行會計法規定，各機關實施內部審核，應由會計人員執行之。其中第95條規定「內部審核分下列二種：一、事前審核：謂事項入帳前之審核，著重收支之控制。二、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。」而其第96條則界定內部審核之範圍如下：「一、財務審核：謂計畫、預算之執行與控制之審核。二、財物審核：謂現金及其他財物

之處理程序之審核。三、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。」足見「內部審核」爲廣義「內部控制」架構中之一環，使內部控制發揮功能之重要程序。

爲健全內部控制與審核之功能，避免各種浪費或不當支出等情事發生，以提升政府施政效能，行政院主計處（以下簡稱本處）陸續採取以下相關措施加以回應：

（一）函頒「健全財務秩序與強化內部控制實施方案」，要求各機關應定期或不定期進行現金及財務查核、加強財產之管理及運用等，俾強化各機關財務控管及內控機制。

（二）函頒「加強財務控管及落實會計審核方案」，請各機關加強宣導預算支用財務責任規定，積極檢討財務控管機制及落實會計審核作業等，以提升政府財務效能及避免浪費或不經濟支出。

（三）彙編「支出標準及審核作業手冊」及「內部審核作業流程手冊」，提供各機關經費報支規定、作業程序等及執行審核作業之參考。

（四）針對審計機關近年來查核財務收支等所提缺失案件，彙編財務弊端與內部控制及審核疏失案例，通函各機關參考，避免類似疏失情事再產生。

（五）每年開辦內部審核研習班課程，以利各機關自行辦理相關教育訓練，加強推廣內部審核觀念與落實執行成效。

（六）爲強化各機關內部審核作業，避免一再發生財務收支缺失，刻正檢討修訂「內部審核處理準則」等規定。

肆、整合政府內部控制及審核機制芻議

如前分析我國現行法規，對於內部控制之定義、內涵及目標等，均乏完整架構與規範，政府內部控制體系，分別由不同主管機關負責，存有內部控制職責分散缺失，亟待研議有效整合。復以內部控制係爲確實執行各項計畫，而進行之各種監控活動，藉以確保組織目標達成的一種管理制度，內容包括機關之組織、計畫與控制等管理職能及各種協調措施與法規制度，涵蓋面涉及各機關相關業務，爰本處所擬會計法修正草案原由中央主計機關訂定內部控制制度實施準則之規定，已修正爲由行政院定之，俾利各機關遵循辦理。長遠之計亟須完成會計法修正案之立法工作，明確規範政府行政部門內部控制制度架構，以利各機關遵循有效實施。爲建立中央政府內部控制整體架構及機制，經參酌先進國家及臺北市政府推動內部控制制度實施經驗，試擬規劃推動程序如下：

一、成立內部控制制度推動小組，研訂內部控制制度實施相關規範

內部控制進行之各種監控

活動，涵蓋面涉及各機關相關業務。為構建內部控制機制，宜由本處、經建會、研考會、工程會、法務部、財政部、人事行政局等機關成立內部控制制度推動小組，研訂內部控制制度實施相關規範，包括實施作法、辦理期程、共通性作業項目、訓練方案等。

二、辦理內部控制研習，宣導推動內部控制作法

內部控制要能成功推動並落實執行發揮成效，除建置完備的規範外，正確的觀念亦是推動成敗的重要關鍵。因此，為期各機關人員對內部控制有正確的認知，將在推動初期先規劃辦理內部控制研習及訓練，並依宣導對象分為二階段辦理，第一階段先對各機關首長說明內部控制之重要性及實施作法，獲取共識及支持；第二階段再對各機關人員進行訓練講習，協助瞭解內部控制之內涵及建立制度之必要性，使其清楚推動內部控制應有的作法。

三、各機關訂定內部控制制度，並由主管機關查核督辦

為推動內部控制的實施，各機關應組成專案小組，依據前項研訂實施相關規範訂定其內部控制制度，針對機關業務特性逐項檢討每一作業流程、控制重點及執行過程中應用之表單、報告格式之設計、相關法令規定等，函報上級機關核備，據以執行，並對內部控制執行情形，自行評估，於相關會計年報中說明。各主管機關並應組成專案小組，訂定查核規範，查核所屬機關內部控制實施狀況，作成書面紀錄陳報行政院備查。

四、成立內部控制督導會報，督導各機關落實內部控制

為督導各機關實施內部控制成效，由本處陳報行政院成立跨部會之內部控制督導會報，下設聯合查訪小組定期或不定期進行實地查核，並作成綜合查核報告陳報行政院院長核定，以督導各機關落實內部控制。

五、以上內部控制制度規劃推動程序，將於相關實施規範有具體作法時，適時推廣至立法院、司法院、監察院、考試院等參照推動辦理。

伍、結語

做好內部控制，就消極面而言，可以防止弊端發生，積極面，則可協助各機關貫徹政策，達成既定目標。我國各機關目前已存有某些形式或程度的內控機制，但因控制與監督機制建置時，未有全面性整合思考，以致呈現多頭馬車之情形，無法有效推動及落實。為謀改善，除了應有效整合，以建立完善內部控制制度，並落實執行外，更重要是在觀念上，要體認內部控制的實施是組織內每個成員的責任，從管理階層到所有員工，都有意願建立並遵循大家所共同建立的內部控制制度，如此方能有效落實內部控制，進而提升整體營運效能。❖