

# 政府單位之治理機制——內部控制與稽核

內部控制與內部稽核是政府組織治理的基石，治理是指引內部控制與內部稽核方向的導航器，會影響施政目標的達成程度。現行我國政府單位之內部控制與稽核機制，仍存有若干可改善的空間，倘能有效地吸取先進國家於內部控制與內部稽核之理論與實務經驗，將可以截長補短，提升政府的效能。亦即，待治理基石穩固後，政府治理目標之達成亦不遠矣。

◎ 王怡心、周靜幸（國立臺北大學會計學系教授、審計部審計業務研究委員會稽察）

## 壹、前言

隨著各國政府職能逐年多樣化，政府所承擔之責任日益沉重。尤其，發生金融海嘯後，產業界受到很大影響，各國政府亦被波及。為改善經濟環境，產官學界皆努力於關注及提升政府治理與政府效能等議題，期能協助各國政府降低全球金融危機所造成的傷害，進而重

建高效能與競爭力之政府。本文主要討論政府治理、內部控制及內部稽核等議題，並說明我國與世界其他國家政府稽核體系的比較，進而討論我國政府內部審核現況及其與內部稽核與內部控制之關係，並提出強化政府治理機制建議。

## 貳、政府治理、內部控制、內部稽核

IFAC 政府委員會訂頒之「政府治理機制（Governance in public Sector : A Governing Body Perspective）」提及政府治理最佳架構，應包括「組織結構及流程」、「外部報導」、「控制」及「行為準則」等四大構面（表1）。關於政府治理的核心在於控制構面，包括風險管理、內部控制、內部稽核、預算編列、財務管理、人事訓

表1、政府治理最佳架構

行為準則		
<ul style="list-style-type: none"> <li>● 領導文化</li> <li>● 倫理規範                             <ul style="list-style-type: none"> <li>→ 廉潔及正直</li> <li>→ 客觀、誠正誠實</li> <li>→ 人際關係</li> </ul> </li> </ul>		
組織結構及流程	控制	外部報導
<ul style="list-style-type: none"> <li>● 法定責任</li> <li>● 財務責任</li> <li>● 與利害關係人溝通</li> <li>● 職能與責任                             <ul style="list-style-type: none"> <li>→ 權力及責任相稱</li> <li>→ 治理單位</li> <li>→ 治理單位主席</li> <li>→ 治理單位之非行政成員</li> <li>→ 行政管理階層</li> <li>→ 薪資政策</li> </ul> </li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 風險管理</li> <li>● 內部控制</li> <li>● 內部稽核</li> <li>● 預算編列</li> <li>● 財務管理</li> <li>● 人事訓練</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 年度報導</li> <li>● 運用適當會計準則</li> <li>● 績效衡量指標</li> <li>● 外部審計</li> </ul>

資料來源：Governance in the Public Sector: A Governing Body Perspective, P14, 2001, IFAC。

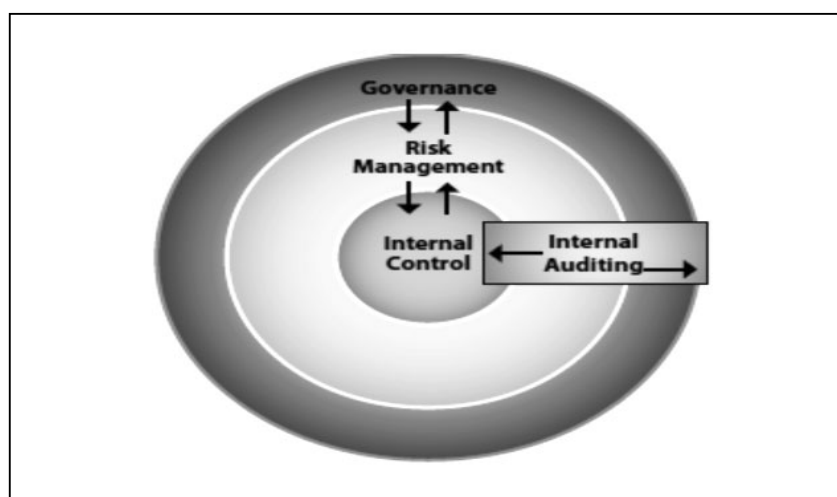
服務，用以增加價值及改善機構營運。內部稽核協助機構透過有系統及有紀律之方法，評估及改善風險管理、控制及治理過程之效果，以達成機構目標。」其關係詳圖1。因此，組織要落實治理、風險管理、內部控制三個層面，內部稽核是重要的監督機制。

依據國際內部稽核協會（The Institute of Internal Auditors，簡稱IIA）關於內部稽核定義，內部稽核功能包括評估與改善風險管理、控制及

練六個項目。亦即，從風險管理的角度來思考控制和稽核的各個層面，並且作好預算編列和財務管制以有效地控管收入與支出。再者，由於所有的控制活動都需要適當的人來執行，所以人事訓練要定期實施，才能讓各項工作執行有成果。

國際內部稽核協會的內部稽核定義：「內部稽核為獨立、客觀之確認性服務及諮詢

圖1 內部稽核與風險管理、控制及治理過程之關係



資料來源：Mr.Paul J. Sobel, Internal Auditing：Adding Value to Organizations，中華民國內部稽核協會年會專題演講，2009年3月。

治理過程等三大要素，一般稱內部稽核三大支柱，說明如次。

## 一、治理

依據澳大利亞國家審計署（ANAO）在2003年對政府治理之定義為「政府治理的範圍甚廣，包括如何管理一個組織、組織全體與其他結構、組織文化、組織政策與策略；組織如何應付各種利害關係人。此觀念包含政府各機關解除其管理監督責任之各種方法，諸如以公開、負責及謹慎態度制

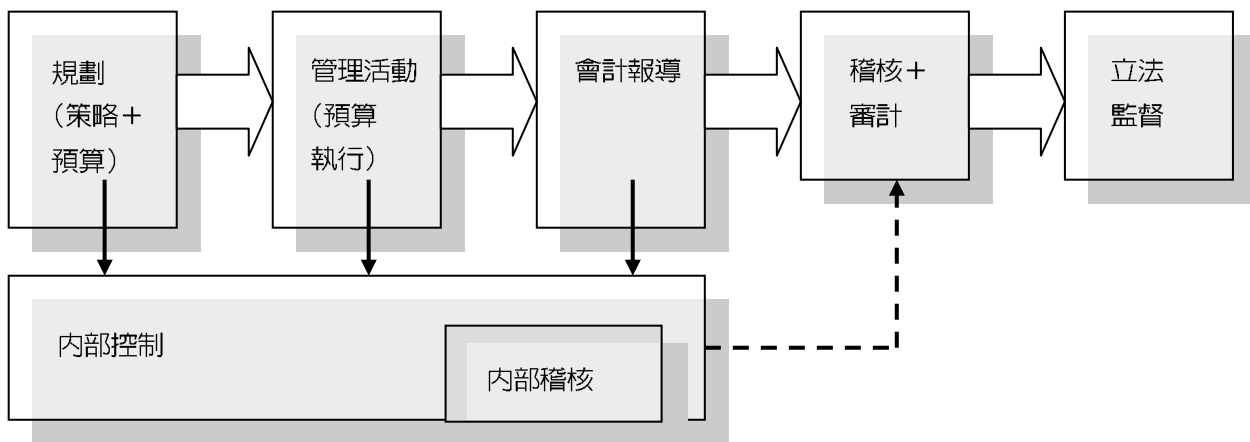
定決策、提供政策建議、管理與提供施政計畫服務等。」政府內部稽核人員在政府治理中所具備的角色，一般認為有二種。首先，內部稽核人員係就政府各機關治理結構適當性與治理活動執行效果性等，提供獨立、客觀評估；其次，內部稽核人員關於政府各機關組織變革，建議與提倡強化組織治理結構與實務相關改進事項，扮演催化劑角色。

## 二、控制

政府管理控制包括政府及

其所屬機關管理階層，為提升公共資源課責機制，所制定之所有政策與程序。管理控制另一個專有名詞為「內部控制」，政府各種控制活動，主要被嵌入財務管理制度當中。政府財務管理攸關下列各事項之法制及組織架構：管理預算循環各階段（含預算編製），內部控制與稽核、採購、監督與報導協議、外部審計。控制結構及課責架構，涵蓋公共財務管理議題之廣泛範圍（圖2），包括策略規劃（含預算編列）、管理活動（含預算執行）、會計與報

圖2 政府財務管理循環



導、內部稽核與外部審計、立法監督。內部稽核所具有之關鍵功能，在向各單位主管報告管理控制制度之功能，必要時並提出缺失和改善建議。

例如占政府支出主要部分的政府採購，通常是公務員違反利益衝突與貪腐之脆弱領域，因此善用內部稽核在採購作業發揮監督功能，有助於提升資訊透明度，並維持公正和降低貪腐，以確保政府採購績效。亦即，內部稽核係屬一種控制方法，其能透過驗證採購過程以降低貪腐機會，更能確保資產採購與運用之有效監督，以避免舞弊與濫用。

### 三、風險管理

內部稽核人員在風險管理中所扮演的角色，主要是評估及監督組織所面臨的風險、建議必要控制以降低該等風險、評估組織達成策略與營運目的

之必要權衡取捨。其中，舞弊與貪腐係政府需要嚴加管理之關鍵風險，管理階層有義務建制適當制度及過程，用以預防及偵測組織內的舞弊。內部稽核之作用，在為管理階層蒐集充分客觀資訊，協助管理階層執行監督職能，並且瞭解舞弊風險及舞弊控制程序之效果、舞弊活動之複雜性。

### 參、我國與世界其他國家政府稽核體系比較

政府規模大小及複雜度，已深深影響內部稽核組織結構之類型及其提供服務方法。依據Thomas Asare (2009)「政府內部稽核——促進良好治理及改善績效」研究發現，世界各國政府內部稽核單位之組織結構，概分五種類型（詳表2）：1.隸屬主計長辦公室，2.

隸屬財政部，3.分散至各部會中，4.隸屬審計機關，5.隸屬內閣之集中模式內部稽核單位。我國政府稽核體系，則按內部審核、政風考核、績效評核、政府採購稽核及事務管理工作檢核等稽核工作，分由行政院主計處、法務部政風司、行政院研考會、行政院工程會及行政院秘書處等不同主管機關辦理，而與表2的五種類型明顯不同。

### 肆、我國政府內部審核現況及其與內部稽核與內部控制之關係

我國行政院主計處負責政府歲計、會計、統計工作，三者具有相互為用的整體性，即以統計資料作為編製施政計畫與預算之參據；依據預算執行辦理會計紀錄、製作決算；根

表 2 世界各國政府內部稽核單位組織結構

內部稽核單位組織結構	特色	代表國家
1.隸屬主計長辦公室	內部稽核人員由會計人員兼辦，此種制度設計之最大風險為：會計人員在執行本機關或其他機關之會計事務後，有可能被要求執行內部稽核工作。	南非史瓦濟蘭及坦尚尼亞之內部稽核單位即設於主計處之內。
2.隸屬財政部	內部稽核人員係由財政部專職同仁擔任及派駐至各機關，此種制度之特色係將內部稽核功能與會計、外部審計功能予以分開，主要風險為內部稽核人員因非各機關員工而被視為外部審計之延伸，故無法期望內部稽核人員遵循稽核專業實務之倫理道德，惟可以確保內部稽核獨立性之水準。	東非肯亞財政部下設內部稽核服務處，由內部稽核長負責統籌，提供政府各機關內部稽核服務。波黎那、烏干達、尚比亞等國各部會內部稽核人員係由財政部內部稽核處支援，內部稽核處長係財政部高階主管，其位階等同主計長。
3.分散至各部會中	內部稽核人員係各機關員工，內部稽核建議報告向負責改正行動之適當層級報告。	美國各部會之內部稽核長、英語系國家亦多屬分散式。
4.隸屬審計機關	內部稽核係最高審計機關職能之一，惟不是普遍的型態，因大部分國家已將綜合內部稽核與外部審計方式加以改革。此種制度下，內部稽核人員僅能向審計長報告，且必須遵循審計機關之專業、技術指引及監督管理，該等人員充其量在執行事前審計而非專業內部稽核功能。	以德國為例，內部稽核人員雖在各機關執行內部稽核工作，惟其必須遵循德國審計院之技術與專業指引、監督管理。
5.隸屬內閣之集中模式 內部稽核單位	內部稽核單位係內閣中之集中獨立機關，就各機關內部控制及程序適當性提供確認性。	以歐洲馬爾他為例，內部稽核與財務調查理事會負責執行各機關之內部稽核與財務調查功能，理事會設於首相辦公室，內部稽核報告應向被稽核單位之主管機關次長提送。

資料來源：Thomas Asare, Internal Auditing in the Public Sector: Promoting Good Governance and Performance Improvement, International Journal on Government Financial Management, 2009年3月。

據相關紀錄以及調查資料產生統計報告，使設計、執行、考核三者結合，併稱為主計體系。在我國財政制度中，主計與行政、公庫、審計並列四大

系統，相互制衡合作。又因為主計系統所執行的是政府財務活動的規範與記載，必須秉持超然的精神，方能提供公正客觀且確實的資訊。

現行主計處係依據會計法第4章的內部審核、內部審核處理準則等規定，就政府及其所屬機關執行事前審核與事後複核之內部審核，審核範圍包

括：會計審核、現金審核、財物審核、財務審核、工作審核、預算審核及協同審核等七類（內部審核處理準則第4條規範）。本文將我國政府現行有關內部審核、內部稽核及內部

控制之關係，運用COSO五大控制要素的架構，比較說明如表3。特別是內部稽核與內部控制分別由不同單位執行，中間缺乏溝通與整合的機制，所以有部分組織運作特性採一條

鞭，有些則不是，如此使國家整體的內部稽核和內部控制功能不易發揮。

## 伍、強化政府治理機制建議

內部控制與內部稽核是公司治理的基礎，也是風險管理的基石。遵循內部控制與內部稽核的基本精神和執行方法，不僅是組織內部稽核人員的職責，應該是從最高主管到基層員工，全體都要有一定的概念和遵循。理想上，維持正常運轉的內部控制與內部稽核，最好是公司的自律行動；至於他律部分係針對舞弊或違法情事的處理。

尤其是2002年，沙賓法案（Sarbanes - Oxley）在美國被立法成為法律。在其條款中，第404條款要求公開發行公司的管理階層，必須每年評估和報告，關於可靠財務報導的內

表3 內部審核、內部稽核及內部控制之關係

	內部審核	內部稽核	內部控制
控制要素	1. 控制活動 2. 資訊與溝通 3. 持續性監督	1. 控制環境 2. 風險評估 3. 控制活動 4. 資訊與溝通 5. 個別（評估）監督	1. 控制環境 2. 風險評估 3. 控制活動 4. 資訊與溝通 5. 持續和個別監督
目標	1. 相關法令遵循 2. 財務報導可靠性	1. 相關法令遵循 2. 營運效果及效率 3. 財務報導可靠性	1. 相關法令遵循 2. 營運效果及效率 3. 財務報導可靠性
執行者	主計處	主計處、研考會、政風處、採購處、秘書處等	所有公務員
法令規範	會計法第4章、內部審核處理準則所規範之內部審核	會計法、內部審核處理準則、行政院所屬各機關施政績效管理要點、政風機構人員設置條例、行政院及所屬各機關資訊安全管理要點、政府採購法、事務管理各手冊等所規範之範圍	所有相關法令規定
組織運作特性	主計一條鞭	主計、政風一條鞭，其餘則不是	主計處、政風處、人事、警察、司法等為一條鞭，其餘則不是

部控制之有效性。為執行第404條款，許多較小型公司面臨嚴厲的挑戰，經歷無法預期的費用支出。IIA 也配合美國證管會，提出2006年的COSO版本，作為較小型公開發行公司財務報導內部控制指引。

COSO 2006年版架構認為，組織個體必須要有適當的一套財務報導目標。所謂財務報導目標，是準備可靠的財務報導，包括獲得合理的保證，確保財務報導資訊是沒有重大錯誤。為達成這個高水準目標，管理階層所建立的策略目標，必須與公司的經營活動有關，並且適當地反應在公司的財務報表會計科目和相關的揭露。為強化政府治理機制，本文提出下列建議：

## 一、將 COSO 納入內部控制相關法制

我國政府迄未訂定整合性

內部控制制度，審計部近年亦已就此項缺失，函請行政院研議妥處；行政院亦已函復審計部，將研議整體內部控制制度相關法制。行政院金融監督管理委員會於民國98年3月16日修正發布之「公開發行公司建立內部控制制度處理準則」之內容，主係參酌美國 COSO 委員會訂定「內部控制——整合架構」、「企業風險管理——整體架構」、「財務報導的內部控制——較小型公開發行公司指引」等內容予以增修訂。故未來行政院於研議訂定內部控制制度相關法制，宜將COSO內部控制五大要素完整納入，俾建立有效內部控制制度。

## 二、建立機關首長的正 確高層基調

為加強機關首長及主管人員關於內部控制之瞭解和重視，首先要建立正確高層基

調。控制環境乃內部控制5大要素之基本，控制環境中以高層管理哲學與經營風格影響最巨。以審計部歷年稽察各機關財務（物）上違失案件及受處分件數分析，主要疏失事項包括：採購作業、內部控制與審核、財物管理、憑證管理、帳務處理、支付作業、預算執行、稽徵作業等，其中採購作業、內部控制與審核二項各占所有疏失事項45%以上，倘能加強各機關首長及相關主管人員對於內部控制之瞭解及重視，透過建立正確高層基調以強化控制環境，當有助於減少相關疏失事項。

## 三、有效發揮機關首長 及主管之監督功能

依據COSO委員會2009年「內部控制監督指引」，監督（內部稽核）在治理過程之效益，包括及時地辨識及改正內

部控制問題；產生更正確及更可靠資訊提供決策運用；編製正確且及時之財務報表；關於內部控制之有效性，提供定期證明或聲明等。監督模式包括建立基礎、設計與執行、評估與報導三個階段。在建立基礎的階段，仍強調高層基調與組織結構。在企業界，董事會的角色是治理、指導及監督之一環，當董事會發現高階主管無法客觀地監督，其可決定改由其他具客觀性之適當層級人員執行監督程序。揆諸我國政府體制，首長既使發現主管人員無法客觀執行監督時，礙於人情及避免爭端，通常未能適當積極處理。如果因此造成政府施政效能不佳，進一步將影響人民對政府信賴程度。藉此，為確保政府各機關維持有效內部控制制度，機關首長及主管人員應善盡並有效發揮其監督功能。

#### 四、持續且有計畫地培養優質內部稽核人員

各國政府關於政府內部稽核人力方面，面臨共同的嚴重挑戰為優質內部稽核人員短缺，主要原因包括：與私部門相較，政府內部稽核人員之薪資報酬為公務員水準，所以較不具吸引力；加以一般大眾期望政府內部稽核人員亦能熟稔私人企業營運目的、制度、風險及文化等較廣泛的知識；然而，私部門內部稽核人員則未被要求須具備政府相關必要技術與知識。在缺乏優質稽核人員的情況下，內部稽核作業之效果與效率自然深受影響。內部稽核被視為一種專業，始於1941年一群內部稽核從業人員在美國紐約成立IIA，為能確實遵循IIA相關準則及實務，以提升稽核服務品質。現行政府稽核體系內各主管機關，宜

積極規劃培養優質內部稽核人員，甚至可鼓勵內部稽核人員適時取得內部稽核相關專業證照，以強化厚植其專業素養。

#### 五、加強各稽核機關間之橫向溝通與協調

如前所述，我國政府稽核機關體系之分散情形，可謂世界獨創。經查行政院組織法修正草案已於本（99）年1月12日，三讀通過，該法所規定之各部、會及獨立機關等，雖無專責之內部稽核相關組織，惟有「行政院為處理特定事務，得於院內設專責單位。」之但書規定，是以無論行政院主計處未來之法定職掌是否具備專責內部稽核功能，為降低現行稽核體系分散所產生之缺失，現階段政府更應落實COSO內部控制五大要素中之「資訊與溝通」，不但要健全各稽核主管機關直線體系之溝通與協調，



更要檢討加強各稽核主管機關間橫向溝通與協調；透過資訊策略性整合，以降低分散稽核體系之風險。

## 六、整合內部稽核與外部審計

政府內部控制制度設計、執行及監督相關人士，可按照各機關內、外人士區分為：1. 組織內部——內部稽核單位、管理階層及第一線工作人員；2. 組織外部——審計機關、外部審計人員、立法者及主管機關、其他利害關係人等。內部稽核人員擁有組織各種詳細知識，可協助外部審計人員瞭解其所覆核相關活動之背景及現況。內部稽核人員與外部審計人員之間，應建立專業工作合作關係，除可辨識及處理整體稽核（審計）活動之潛在重疊或分歧外，並可使外部審計人員提高其對內部稽核工作之信賴程度，此乃雙贏策略。內

部稽核另應知悉外部審計之預計與實際範圍，俾協助其蒐集必要資訊。

## 陸、結語

內部稽核對組織之潛在價值，包括財務控制遵循、控制分析、法令遵循、IT安全與控制之評量與分析、營運稽核、風險管理、人力發展、支援財務稽核及持續性監督等項。內部控制與內部稽核發展已成為權威專業，且是政府治理不可或缺之基石。尤其我國政府刻正面臨財政、政治、經濟、社會、民主等多樣化考驗，如何將公共資源作最有效率與效果且符合經濟性的處置，是全體人民目前最關注的議題。因此，建議政府應基於前瞻性擘劃與檢討，有效地導入內部控制與內部稽核的理論與實務，使其能有效地監督施政品質，邁向良好政府治理之目標。

## 參考資料

1. Thomas Asare, Internal Auditing in the Public Sector: Promoting Good Governance and Performance Improvement, International Journal on Government Financial Management, 2009年3月。
2. Governance in the Public Sector: A Governing Body Perspective, P14, 2001, IFAC, ([www.ifac.org](http://www.ifac.org))。
3. 財務報導的內部控制——較小型公開發行公司指引，王怡心、陳錦烽譯（COSO委員會出版，2006），中華民國內部稽核協會中文版，2008。
4. 內部控制監督指引，王怡心、周靜幸、黃婉玲譯（COSO委員會出版，2009），中華民國內部稽核協會中文版，2009。
5. Mr. Paul J. Sobel, Internal Auditing: Adding Value to Organizations, 中華民國內部稽核協會年會專題演講，2009年3月。
6. GOV 9150「政府內部稽核人員與政府審計機關間之合作與協調」，國際最高審計機關組織最高審計機關國際準則，[www.issai.org](http://www.issai.org)。
7. 行政院研究考核委員會網站，<http://www.rdec.gov.tw/mp14.htm>
8. 行政院主計處網站，<http://www.dgbas.gov.tw/>。
9. 全國法規資料庫網站，<http://law.moj.gov.tw/>。◆