

國立臺灣大學社會科學院政治學系
政府與公共事務碩士在職專班

論文研究計畫

中央行政機關推動強化內部控制之研究
(口試本)

研究生：林美杏

指導教授：蘇彩足博士

中華民國 106 年 5 月

目錄

第一節 研究背景與動機	1
第二節 研究目的	4
第三節 研究設計	4
壹、研究方法	4
貳、研究範圍	6
參、研究流程與架構	6
第四節 內部控制之意涵及架構體系	7
壹、內部控制之意義、目標及組成要素	7
貳、內部控制之限制	13
參、內部控制、內部稽核與內部審核之關係	13
肆、內部控制、風險管理與公共治理之關係	17
第五節 文獻探討	21
第六節 行政機關強化內部控制推動概況	25
壹、政府既有內部控制之檢討	25
貳、實施對象、推動目標及推動單位	29
參、推動策略及分工	30
肆、法令規範	33
伍、推動情形	46
參考文獻	55

表目次

表 1	COSO 內部控制-整合架構（2013 年版）五大要素與總體原則..	10
表 2	89~99 年間所頒行與政府內部控制有關之規定一覽表	26
表 3	政府原有稽核評估職能一覽表	27
表 4	強化內部控制推動策略作法分工表	30
表 5	政府內部控制相關規範訂（修）定情形	34
表 6	監察院彈劾與糾正(舉)案件所提內部控制缺失改善情形	47
表 7	審計部中央政府總決算審核報告所列內部控制缺失改善情形 ...	48
表 8	政府內部控制制度共通性作業範例一覽表	49
表 9	政府內部控制制度共通性作業跨職能整合範例一覽表	50
表 10	行政院施政績效評估政府內部控制共同性指標評核結果	53

圖目次

圖 1	研究架構	6
圖 2	1992 年版與 2013 年版 COSO 內部控制-整合架構	10
圖 3	內部控制與風險管理之關係	18
圖 4	我國政府內部控制觀念架構圖	36
圖 5	政府內部控制制度設計流程圖	41

第一節 研究背景與動機

全球化及知識經濟的浪潮下，國際政經環境快速變遷，各國政府面臨的治理問題日益複雜，民眾對政府部門提供優質公共服務之期待亦愈趨殷切，為因應上述內外治理環境的嚴峻挑戰，有賴良好的管理制度妥善管控施政風險，並使治理機制發揮功能。

對政府部門而言，內部控制之功能，在於透過機關內部各項業務之控管及評核機制，協助員工履行職責，防止錯誤及舞弊之發生，並降低機關所面臨之風險，以合理確保機關管理運作之有效性及達成施政目標。基於內部控制之重要性，多年來行政院相關權責主管機關雖陸續訂頒「健全財務秩序與強化內部控制實施方案」、「提升政府財務效能方案」及「國家廉政建設行動方案」等規定，要求各機關建立有效內部控制機制，強化內部管理功能，並由機關內部亦透過施政管考、政府採購稽核、政風查核、人事考核、內部審核及事務管理工作檢核等職能實施檢核及評估，然而政府機關財務違失¹、貪瀆不法²及施政效能不彰³案件仍時有所聞。此外，審計部於民國 97 及 98 年度中央政府總決算審核報告亦提出「政府機關內部控制制度整體架構尚未確立，部分機關發生施政效能不彰及弊端情事，允宜積極研謀妥處」（審計部，2008：乙-12）、「建構健全之內部控制機制刻不容緩，允宜積極動辦理，以確實強化各機關內部稽（審）核功能」（審計部，2009：乙-14）等意見，建議行政部門推動建立整合性內部控制制度。

行政院經檢討以往內部控制違失案件，為協助中央行政機關建立及執行有效內部控制，於民國 99 年⁴底籌組成立跨部會之內部控制推動及督導小組，由行政院

¹97 年爆發巴紐外交公款侵吞案，外交部與巴布亞紐幾內亞洽談建立全面外交關係，兩國官員商議多次後，巴紐無意建交，惟外交部預計給予巴布亞紐幾內亞的外交援助款 3,000 萬美元，遭仲介中間人私吞，時任外交部部長黃志芳辦理建交案未切實評估風險肇生重大弊案，遭監察院彈劾。
(<https://zh.wikipedia.org/wiki/%E5%B7%B4%E7%B4%90%E5%A4%96%E4%BA%A4%E5%85%AC%E6%AC%BE%E4%BE%B5%E5%90%9E%E6%A1%88>。)

² 100 年間爆發新北市中小學營養午餐回扣弊案，經新北地檢署主動偵辦後，查出十家團膳廠商涉嫌行賄校長、評選委員護航得標，並依師生用餐人數支付回扣。嗣後有多名校長遭到起訴。
(<http://www.appledaily.com.tw/realtimenews/article/new/20160707/902825/>)

³ 蚊子公共設施為典型的施政效能不彰案例，公共建設興建完成後卻呈現閒置狀況，甚至須再投入經費進行檢討活化，導致浪費公帑情事，其中 80 至 90 年代推動一鄉鎮一停車場政策下所產生的蚊子停車場即為一例。

⁴ 配合我國政府內部控制推動進程，本文說明我國政府相關內容係以中華民國年份表示，國外部分則皆以西元年表示。

秘書長擔任召集人，行政院主計總處負責幕僚作業，除融合美國反舞弊性財務報告委員會所屬發起組織委員會（The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission，以下簡稱 COSO）⁵發布之「內部控制整合架構」（Internal Control-Integrated Framework）及考量政府執行公權力特性，創建我國政府內部控制觀念架構外，並擊劃、協調及推動強化內部控制各項工作，包括責由行政院所屬一級部會及其所屬機關組設內部控制推動單位進行縱向督導，加強跨機關與機關內部不同單位（職能）間的橫向聯繫及統合，並以逐級分工方式推動設計及維持有效內部控制制度、監督內部控制實施情形、試辦簽署內部控制聲明書，以及辦理內部控制考評獎勵等作法，輔導機關運用內部控制善加控管施政風險，迄至 105 年底已訂頒多項規範供各機關依循辦理，且自 102 年起推動三個階段試辦簽署內部控制聲明書計畫，已分別輔導 18、64 及 118 個機關完成簽署民國 102、103 及 104 年度內部控制聲明書，復擴大推動已完成組織調整之 644 個機關簽署民國 105 年度內部控制聲明書，並規劃自 106 年度起由各機關每年度簽署內部控制聲明書。行政院基於政府內部控制相關規制業趨於完備，各機關亦逐步將內部控制納入常態運作，故裁撤行政院內部控制推動及督導小組⁶，於 105 年 12 月 29 日以院授主綜規字第 1050600782 號函知中央二級行政機關⁷停止適用「行政院內部控制推動及督導小組設置要點」、「強化內部控制實施方案」及「政府內部控制考評及獎勵要點」，並為強化機關自主管理，落實逐級督導責任，提出相關配套作法如下：

推動各機關全面簽署內部控制聲明書：請行政院所屬一級機關針對所屬機關遇有未落實辦理風險評估、外界關注事項、簽署部分有效或少部分有效類型內部控制聲明書等，應綜合評估對所屬機

⁵1985 年美國會計師協會、美國會計學會、內部稽核協會、管理會計學會及財務經理人協會共同成立「不實財務報導全國調查委員會」（National Commission on Fraudulent Financial Reporting，通常簡稱 Treadway Commission），主要目的在探討如何解決企業日益嚴重的財務報導不實問題。1987 年該委員會呼籲其贊助組織共同努力來整合各種不同的內部控管的概念與定義，於是成立一個專門研究內部控制的委員會，即 The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission，簡稱 COSO。

⁶立法院預算中心民國 106 年度中央政府總預算案整體評估報告就行政院設置多個任務編組，為避免組織疊床架屋並擷節人力物力，提出宜全面檢討存續必要性之意見（參考立法院網站 http://www.ly.gov.tw/06_lyacc/search/accOutlineList.action?id=25557）。立法院第 9 屆第 2 會期內政委員會嗣於 105 年 10 月 31 日召開第 9 次會議審查 106 年度中央政府總預算案關於行政院主管收支部分，通過立法委員賴瑞隆、李俊俤等人提案並作成決議，請行政院就 61 個任務編組業務執行情形重行檢討予以整併或裁撤，於 6 個月內向內政委員會專案報告，並於 1 年內完成。行政院於 105 年 11 月 9 日召開行政院任務編組檢討調整作業會議，其中針對行政院內部控制推動及督導小組部分，因考量該小組已完成階段任務，後續宜由機關落實自主管理，故決議予以裁撤。

⁷依中央行政組織基準法規定，行政院為一級機關，而中央二級行政機關包括內政部、外交部、國防部、財政部、教育部、法務部、經濟部、交通部、勞動部、農業委員會、衛生福利部、環境保護署、文化部、科技部、國家發展委員會、大陸委員會、金融監督管理委員會、海岸巡防署、僑務委員會、國軍退除役官兵輔導委員會、原住民族委員會、客家委員會、蒙藏委員會、公共工程委員會、主計總處、人事行政總處、中央銀行、國立故宮博物院、原子能委員會、中央選舉委員會、公平交易委員會、國家通訊傳播委員會。

關內部控制之影響程度，採取例外管理，包括要求所屬機關於期限內就特定議題提出檢討改善情形或前往實地督導等；行政院所屬及其所屬機關如發生內部控制重大缺失及執行情形不佳等，行政院將責成主管機關進行檢討，並由行政院主計總處邀集相關機關研商，或由行政院主計總處會同相關權責機關實地瞭解提供意見等，如有重大須協調事項，行政院將召開專案會議處理。另為利各機關加強控管各項施政風險，國家發展委員會與主計總處共同研議整合風險管理及內部控制相關規範，請各機關適時整併現行風險管理小組及內部控制小組，將風險管理及內部控制融入機關日常作業中。

鑒於前述我國中央行政機關整合性內部控制制度之推動，乃我國施政管理制度之重大變革，各機關實際辦理情形為何？有必要加以檢視及探討。又其他先進國家如美國、加拿大及澳洲等國參考美國 COSO 之「內部控制整合架構」等研究報告，發展其公部門內部控制制度均早於我國，渠等國家政府內部控制規制之設計及實施經驗是否可供借鏡，以及我國中央行政機關現行內部控制規制及作法是否有需檢討改進之處，頗值得探究。

此外，為使所屬各機關將風險管理融入日常作業與決策運作，行政院前已由原行政院研究發展考核委員會（配合行政院組織調整已於 103 年 1 月 22 日與行政院經濟建設委員會合併改制為國家發展委員會）於 97 年 4 月 1 日訂定「行政院所屬各機關風險管理作業基準」，復為進一步強化機關危機處理能量，該基準於 97 年 12 月 8 日再納入危機處理專章，並將名稱修正為「行政院所屬各機關風險管理及危機處理作業基準」，作為部會推動整合性風險管理之依據。由於上開作業基準係屬原則性規範，該會嗣於 98 年 1 月完成「風險管理及危機處理作業手冊」提供各機關實務操作指引。內部控制及風險管理皆為協助政府機關達成施政目標的重要管理工具，然而此二項業務目前係分由行政院主計總處與國家發展委員會主政推動，並各自制訂規範，兩套管理制度分開運作之結果，易使機關實務操作時產生困擾，致無法有效發揮制度預期效果。上開行政院 105 年 12 月 29 日函示將推動整合內部控制、風險管理規範，顯示行政部門亟欲強化政府治理綜效之決心，惟上開機制及規範如何整合研訂，甚為重要，亦待深入研究。

另考量內部控制係組織自主管理事項，縱使相關機制或規範已合宜完備，倘若員工未能依規制落實執行，仍無法發揮其應有之功能，因此本研究亦希望透過檢討分析國內政府內部控制實作經驗，就機關實務執行上如何促使全體員工落實執行以維持內部控制持續有效運作，提出建議供政府機關參考。

⁸ 所稱主管機關即中央二級行政機關，涵蓋之機關同註 7。

第二節 研究目的

基於前述背景說明及研究動機，本研究既以行政院 100 年起推動強化中央行政機關內部控制為研究主軸，有關推動過程中所制訂之規範及作法，以及機關實作情形為本研究之關注焦點，因此本研究希望達成下列目的：

- 一、探討我國中央行政機關內部控制規制及作法之內涵。
- 二、瞭解中央行政機關依上開規制及作法推動內部控制工作之實況，以及其實際執行所面臨之問題或挑戰。
- 三、檢視國際間內部控制相關研究之發展趨勢與先進國家政府內部控制規制及實施經驗，與我國行政機關內部控制規制進行比較分析。
- 四、評估現有內部控制相關規制與作法是否有需再檢討改進之處，以及行政機關於實務執行層面如何落實內部控制並維持其有效運作，提出建議供政府機關參考。

第三節 研究設計

壹、研究方法

本研究所採取的研究方法，包括文獻探討法、參與觀察法、深度訪談法及跨國比較法 4 種，說明如下：

一、文獻分析法：

本研究將蒐集國內外內部控制、內部稽核理論之專書、期刊文章、研究報告、法令規定、網站資料，以及我國中央行政機關內部控制推動單位提供之初級與次級資料進行分析。首先本研究有關文獻回顧的部分係就探討我國政府內部控制為主題之博碩士論文、期刊文章及官方研究報告進行整理，以歸納前人之研究成果做為本研究之基礎；其次，透過搜尋國外政府網站資料、公務人員出國報告、期刊及國際組織研究報告等國外文獻資料加以整理檢視，以掌握國際間內部控制之發展脈絡。至於我國中央行政機關內部控制規制作法及其推動情形，則以筆者實際參與推動內部控制工作機會所取得之第一手資料、政府出

版品及研究計畫報告等相關資料進行分析，再與國際公部門內部控制發展趨勢加以比較研究。

二、參與觀察法：

筆者在行政院主計總處服務多年，目前所任職部門係負責辦理政府內部控制制度之綜合規劃、研究發展與推動及督導等事宜，因此對於行政院推動強化中央行政機關內部控制之歷程有深入之瞭解，並參與執行行政院主計總處內部控制與內部稽核工作，將藉由筆者實際參與之經驗與觀察，蒐集本研究所需資料對欲探討之問題加以分析並提出建議。

三、深度訪談法：

為瞭解機關運作實況，以達成研究目的，本研究將採半結構式訪談⁹方式進行，至於訪談對象部分，除了規劃選擇部分機關推動內部控制業務相關人員進行深度訪談，以瞭解渠等機關內部控制實施情形，以及在推動過程中所遭遇問題與挑戰外，另涵括負責規劃及推動政府內部控制、風險管理之幕僚單位行政院主計總處與國家發展委員會，以及外部監督機關審計部主管相關業務人員等政策利害關係人，希望對本研究探討的問題提供看法及建議，以期較周全地評估中央行政機關內部控制規制及實作問題，進而提出改進建議。

四、跨國比較法

鑒於我國業參採美國 COSO「內部控制整合架構」及國際最高審計機關組織¹⁰（International Organization of Supreme Audit Institutions，以下簡稱 INTOSAI）「公部門內部控制準則指引」等規範建置中央行政機關內部控制規制，宜參考其他國家實施經驗或重要國際組織對於公部門內部控制之建議意見，因應國際潮流趨勢與時俱進。本研究將歸納梳理國際組織【COSO、國際內部稽核協會¹¹（The Institute of Internal Auditors，簡稱 IIA）、INTOSAI】對於

⁹半結構式訪談又稱為半標準化訪談或引導式訪談，此種訪談方式是在訪談進行之前，根據研究問題與目的，設計訪談的大綱，作為訪談的指引方針，但在訪談進行過程中，訪談者不必根據訪談大綱的順序，並可視實際狀況對訪談問題做彈性調整。

¹⁰國際最高審計機關組織創立於 1953 年，由世界各國最高國家審計機關所組成的國際性組織。目前該組織有 186 個會員國，其主要職責是統一規範審計標準，透過各會員國之間的經驗交流等加強業務合作，以促進審計工作之推展。

¹¹國際內部稽核協會成立於 1941 年，為一全球性之非政府組織（NGO），致力於內部稽核專業認

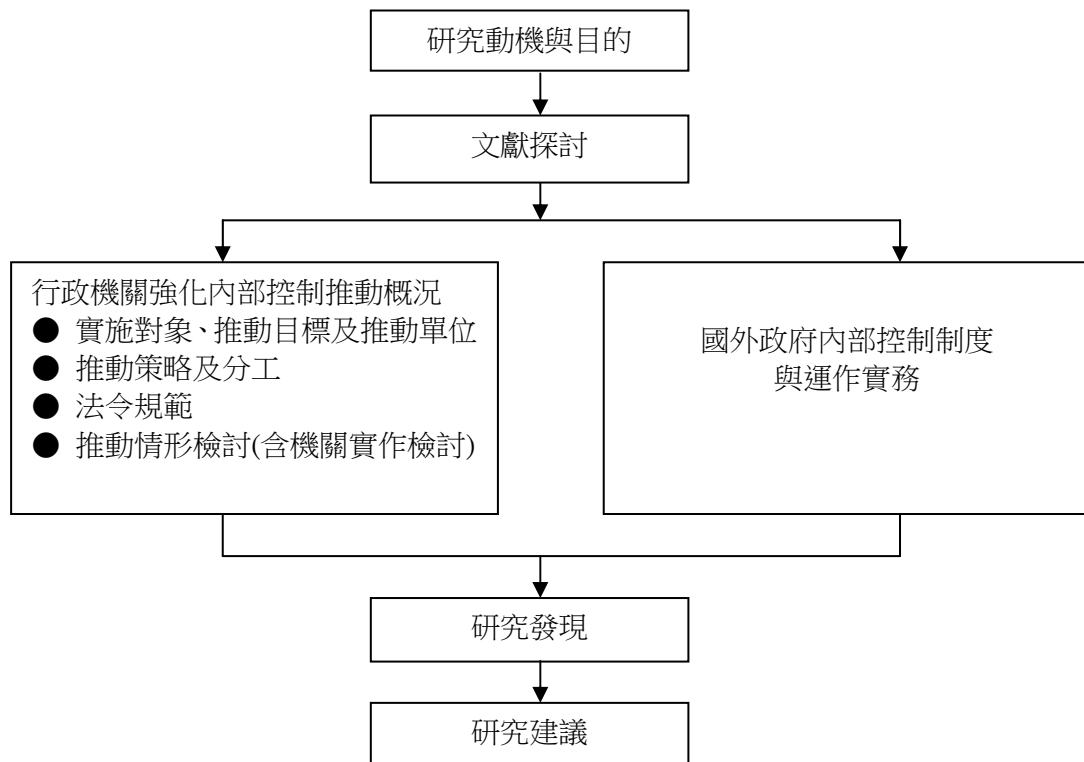
內部控制之研究與建議，以及主要國家內部控制制度與實施經驗，與我國中央行政機關內部控制規制進行比較，擷取值得借鏡部分作為研提改進建議之參考。

貳、研究範圍

行政院自 99 年底成立行政院內部控制推動及督導小組推動強化內部控制工作以來，所制定之相關規範係以行政院所屬各機關（構）、學校為實施對象，故本研究以行政院所屬機關為研究對象。另為瞭解行政機關依行政院訂頒相關規制推動強化內部控制後之實作情形，本研究相關文獻資料之蒐集，主要以 100 年至 105 年為範圍。

參、研究流程與架構

依據前述研究動機與目的，本研究以中央行政機關實施內部控制為研究對象，除了探討我國現行規制及機關實作狀況外，並將蒐集國外政府內部控制制度及實施經驗進行比較分析，提出對中央行政機關內部控制推動之改進建議。研究架構與流程如圖 1 所示：



第四節 內部控制之意涵及架構體系

壹、內部控制之意義、目標及組成要素

一、美國 COSO 的內部控制報告

西元 1949 年美國會計師公會（American Institute of Certified Public Accountants, AICPA）首先提出內部控制這個名詞，其所發表一篇名為「內部控制－整合控制之要素及管理階層與獨立會計師之重要性」之研究報告認為「內部控制係指企業為保護資產的安全、提高會計資訊的正確性和可靠性、促進經營效率及推動既有管理政策之執行，所採行的計畫及所有的各種協調方法與措施」（Tipgos, 2002）。

美國企業嗣於 1970 年至 1980 年間陸續發生許多不實財務報導案件，1985 年由美國會計師公會（American Institute of Certified Public Accountants）、美國會計學會（American Accounting Association）、內部稽核協會（The Institute of Internal Auditors）、管理會計人員學會（The Institute of Management Accountants）及財務負責人協會（Financial Executive Institute）共同贊助成立一個不實財務報導的全國性調查委員會－Treadway 委員會，主要在探討財務報導舞弊產生的原因，針對許多問題提出建議，但未對內部控制作成結論。兩年後在該委員會的建議下，由其贊助機構另外成立 COSO，專責研究內部控制相關議題。1992 年 COSO 提出「內部控制－整合架構」（Internal Control-Integrated Framework）研究報告，但美國審計總署¹²（General Accounting Office, GAO）認為該報告中之對外報告所涵蓋的內部控制僅限於財務報導有關的控制，比當時一般人所稱的內部會計控制還少，建議應擴大對外報告所涵蓋的內部控制範圍。1994 年 COSO 再提出對外報告之補篇，修改對外報告之範圍並納入與保障資產安全有關的控制，獲得 GAO 的接受，「內部控制－整合架構」方告定案（馬秀如譯，1998:11）。

2000 年前後，美國陸續發生世界通訊（World Com）及安隆（Enron）等多起重大企業虛飾財務報導導致全球證券市場動盪的案件，美國遂於 2002 年發布沙氏法案（Sarbanes-Oxley Act），強化財務報告資訊之揭露並強調公司及其主管人員之責任。

¹² 已於 2004 年調整功能並更名為政府課責總署（Governmental Accountability Office, GAO）。

為因應沙氏法案，COSO 於 2004 年發布了「企業風險管理-整合架構」，其關注之焦點延伸擴大至風險管理的範疇。嗣後陸續再提出「財務報導的內部控制-較小型公開發行公司指引」、「內部控制監督指引」，至此幾已完整建構內部控制之觀念、架構體系及應用指引。由於 COSO 這一系列的報告及指引對內部控制的研究頗為完整，逐漸為世界各國政府及企業所參採應用，成為內部控制研究發展歷程中的重要里程碑。

COSO「內部控制－整合架構」報告將內部控制定義為一個過程，這個過程由企業的董事會、管理階層及其他成員負責執行，係合理確保達成下列各類目標：

- (一) 營運之效果及效率：與企業的基本業務目標，包括績效、營利、保障資產的安全有關。
- (二) 財務報導之可靠性：與編製可靠的對外公開財務報表有關。
- (三) 相關法令之遵循：與企業遵循相關法律及行政命令有關。

此外，內部控制包括控制環境、風險評估、控制作業、資訊與溝通及監督等 5 項互有關聯的組成要素，它們源自組織經營的方式，且與管理的過程相結合。這 5 個組成要素的內涵如下：

- (一) 控制環境：係指整套的準則、過程及結構，其作為整個機構執行內部控制的基礎。影響控制環境的因素包括組織的誠信與道德價值、促成董事會行使其監督責任的各種要素、組織架構及權限分派、管理階層的管理哲學及經營風格、延攬、培育及留用人才等力資源政策，以及董事會的關注與指導等。
- (二) 風險評估：每個組織皆面臨來自外部及內部的不同風險，風險係指某事件將發生且會不利於影響目標達成之可能性。風險評估為一種動態和反覆的過程，藉以辨識及評估影響目標達成的風險。風險評估的前提為確立連結組織不同層級的各項目標。風險評估係在辨認並分析達成目標之攸關風險，為決定風險應如何管理的基礎。
- (三) 控制作業：控制作業是確保管理階層降低風險的指令被有效執行的各種政策與程序。控制作業的執行遍及組織所有層級、業務流程內的各個階段，它們本質上具有預防或偵測功能，亦可能涵蓋一系列人工及自動化作業，諸如授權與核准，驗證、調節、業務績效複核及職責分工等。

- (四) 資訊與溝通：資訊是組織履行內部控制責任所必須，以支持其目標之達成。管理階層從內部及外部來源，蒐集、產生或使用攸關且具品質之資訊，以支持內部控制之持續運作。溝通是提供、分享及取得必要資訊之持續、反覆的過程。內部溝通包含整個組織內之向上、向下及橫向的資訊傳遞，外部溝通則可提升攸關外部資訊的內在溝通，亦可提供資訊給外界以回應各種要求與期望。
- (五) 監督作業：監督作業旨在評估內部控制五大要素及其相關原則之每一要素及原則是否已經存在及持續運作。組織可運用持續性評估、個別評估或兩者兼用，以確定內部控制五大要素是否已經存在及持續運作，包含為實現個別要素內相關原則之各項控制作業。持續性監督被嵌入組織不同層級之營運過程中，包括例行的管理和監督活動，以及其他員工為履行其職務所採取的行動。個別評估的範圍及頻率，將因風險評估、持續性監督之效果及管理階層的考量而有不同。組織個體會依據管制機構、準則制定團體或管理階層與董事會等所制定標準，對各種監督發現進行評估，以及向適當層級管理階層及董事會呈報內部控制缺失。

近年來，隨著全球化浪潮興起及資訊科技的快速發展，企業經營環境、管理型態與組織結構產生大幅變化，為順應時勢，COSO 於 2013 年 5 月推出新版內部控制架構，原則上仍維持內部控制 5 項組成要素及 3 項目標，但將原先的「財務報導可靠性」目標，更新為「報導可靠性」，擴大其報導範疇至非財務層面；另過去 5 大要素是以控制環境為基礎，惟考量個別及持續地評估內部控制執行情形，可確保 5 大要素之存在及運作，在新版架構中，將 5 大要素之基礎調整為監督作業(如圖 2)，並進一步提出 5 項組成要素的 17 項總體原則(如表 1)及 82 個屬性，分別說明內部控制基本概念，以及代表相關原則的主要特性和關注點，作為適用於所有組織內部控制建立與評價的主要標準。此外，舊架構的重點在於「知悉與建立內部控制制度」，新架構的重點則強調「董事會與管理階層的承諾與實踐」，並強調公司治理的觀念，即透過董事會及管理階層負起內部控制建置與使其有效的責任，以及將評估舞弊的風險列入風險評估要素的總體原則之一，以期對組織從事內部控制設計、執行與評估等提供更完整之指引(王怡心，2012)。

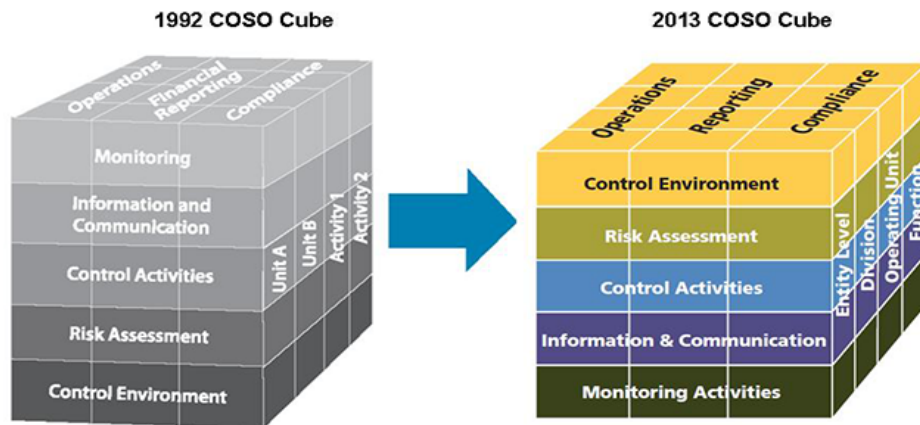


圖 2 1992 年版與 2013 年版 COSO 內部控制-整合架構

資料來源：Lord (2013:2)

表 1 COSO 內部控制-整合架構（2013 年版）五大要素與總體原則

組成要素	總體原則
控制環境	<ol style="list-style-type: none"> 1. 組織對誠正與道德價值表明承諾 2. 董事會應表現管理時之獨立性，並且監督內部控制的發展和表現 3. 管理階層在追求目標時，應在董事會的監督下，建立組織的結構、報導規範及適當之授權制度 4. 組織應依循目標，並表明承諾，以吸引、發展和保留適任人才 5. 組織在追求目標時，需維持成員對內部控制之責任
風險評估	<ol style="list-style-type: none"> 6. 組織應明辨目標，以識別及評估相關之風險 7. 組織應辨認為達成目標所承擔的風險，並進行分析以決定如何管理該風險 8. 組織在評估風險時，應考量潛在的舞弊因子 9. 組織應辨認及評估對內部控制制度有重大衝擊的改變
控制作業	<ol style="list-style-type: none"> 10. 組織應選擇並建構控制活動，以降低追求目標時可能遭遇之風險至可接受程度 11. 組織為達成目標，應建立科技的一般控制活動 12. 組織應藉由符合期待的政策與程序來發展控制活動
資訊與溝通	<ol style="list-style-type: none"> 13. 組織應取得、產生或運用攸關及可靠資訊，以支持內部控制之運作 14. 為支持內部控制之運作，組織應於內部溝通關於內部控制目標與責任之資訊 15. 組織應與外界溝通有關影響內部控制運作之事項
監督作業	<ol style="list-style-type: none"> 16. 組織應選擇、發展並執行持續性及個別之評估，以確定內部控制的組成要素是否存在且運作 17. 組織應向高階主管及董事會等權責單位，進行即時評估和溝通內部控制缺失

資料來源：王怡心、吳三梅等編譯(2013)

二、國際最高審計機關組織內部控制相關規範

國際最高審計機關組織（INTOSAI）於西元 1974 年會員大會中討論內部控制與內部稽核之重要性，並於 INTOSAI 專業準則委員會下成立內部控制準則委員會，該委員會於 1992 年頒布 INTOSAI GOV 9100「公部門內部控制準則指引」，提供公部門建立及執行有效內部控制制度，並作為內部稽核人員或外部審計人員評估內部控制之基礎，該指引於 2001 及 2004 年兩度修訂，將 COSO「內部控制－整合架構」觀念納入，該指引將內部控制定義為「由組織個體的管理階層與員工影響的一個整體過程，它被設計用來解決風險與合理保證達成組織任務及下列總體目標：包括（一）組織有秩序地運作，且營運符合道德、具經濟性、效率與效果，與；（二）履行課責義務；（三）遵守適用的法令規定；（四）保護資源，防止其遺失、濫用和損壞。」並指出內部控制包含控制環境、風險評估、控制作業、資訊與溝通及監督等 5 項互有關聯的組成要素。該委員會之後又陸續訂頒 INTOSAI GOV 9110「有效內部控制之報告指引：審計機關執行與評估內部控制之經驗」（1997）、INTOSAI GOV 9120「內部控制：提供政府課責之基礎架構」（2001）、INTOSAI GOV 9130「機關風險管理」（2007）、INTOSAI GOV 9140「公部門內部稽核之獨立性」（2010）及 INTOSAI GOV 9140「公部門內部稽核人員與審計機關之合作與協調」（2010）。其中第 9120 號指引「內部控制：提供政府課責之基礎架構」又進一步針對管理階層的內部控制角色與責任、稽核人員的角色與責任、一般內部控制作業等，提供整體性架構，協助管理階層持續監督營運及內部控制措施並適時修正，以及協助稽核人員定期評估內部控制作業的有效性，以確保內部控制有效執行，合理促使達成組織目標。

三、我國企業內部控制相關規範

財團法人中華民國會計研究發展基金會審計準則委員會於民國 76 年發布審計準則公報第 5 號「內部會計控制之調查與評估」，將內部控制定義為「受查者之組織及其所採用之各種協調方法與措施，以保護資產安全、提高會計資訊之可靠性及完整性、增進經營效率，並促使遵行管理策達成預期目標；一般分為內部會計控制與內部管理控制」，內部會計控制係為保護資產安全、提高會計資訊之可靠性及完整性，內部管理控制則為增進經營效率、促使遵行管理政策達成預期目標之控制。該基金會嗣於 87 年參考美國 COSO「內部控制－整合架構」訂定發布審計

準則公報第 32 號「內部控制之考量」，取代第 5 號公報，將內部控制定義為「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，藉以合理確保下列目標之達成：1.可靠之財務報導；2.有效率及有效果之營運；3.相關法令之遵循。該等目標能否達成繫於內部控制設計之良窳及董事會、管理階層與員工之有效監督與執行。上開第 32 號公報內容復於 2010 年由該基金會另訂第 48 號公報「瞭解受查者及其環境以辨認並評估重大不實表達風險」所取代，其對於內部控制之定義仍維持合理確認前述 3 項內部控制目標的管理過程。

中華民國內部稽核協會於 84 年發布內部稽核執業準則公報第 5 號「內部控制觀念與責任」，將美國 COSO「內部控制—整合架構」之內部控制五大要素納入，並定義內部控制為一種管理過程，用以合理保證達成下列項目的：1.資訊之可靠性與完整性；2.政策、計畫、程序、法令及規章之遵循；3.資產之保全；4.資源之經濟及有效使用；5.營運或專案計畫目標之達成。

我國政府亦甚早關注民間企業的內部控制議題，民國 75 年財政部證券管理委員會(現為金融監督管理委員會證券及期貨管理局)發布「上市公司建立內部控制實施要點」，經宣導實施後再逐步擴大至公開發行公司，迄至 91 年將「公開發行公司建立內部控制制度實施要點」行政規則提升至法律位階，即於證券交易法第十四條之一明訂公開發行公司、證券交易所、證券商及證券金融等事業應建立財務、業務之內部控制制度，並授權主管機關訂定上開公司或事業內部控制制度準則。依金融監督管理委員會 103 年修正發布之「公開發行公司建立內部控制制度處理準則」第三條規定：「公開發行公司之內部控制制度係由經理人所設計，董事會通過，並由董事會、經理人及其他員工執行之管理過程，其目的在於促進公司之健全經營，以合理確保下列目標之達成：一、營運之效率及效果；二、報導具可靠性、及時性、透明性及符合相關規範；三、相關法令規章之遵循。」另第六條規定，公開發行公司之內部控制制度應包括控制環境、風險評估、控制作業、資訊與溝通、監督作業 5 項組成要素。其餘銀行、金融控股公司、保險業、信用合作社、農漁會信用部、信託業、證券與期貨市各服務專業及一般商業等內部控制制度建立，則依據銀行法、金融控股公司法、保險法、信用合作社法、農業金融法、信託業法、期貨交易法及商業會計法等規定辦理，上開機構大致亦應用內部控制五大要素及三項目標之精神執行內部控制。

貳、內部控制之限制

COSO「內部控制－整合架構」報告除了對內部控制之定義及 5 項組成要素內涵有詳盡的描述外，並就內部控制之限制另立專章說明，該報告認為內部控制不論如何妥善設計、實施及管理，只能對管理階層及董事會合理確認達成組織目標。主要來自於內部控制有其先天限制，受到下列因素影響，限制其功能發揮，無法絕對保證內部控制目標之達成：

- 一、控制範圍之限制：組織政策決定及目標設定非屬內部控制之範圍，因此組織不適切之目標與決策無法透過內部控制來加以防範。另內部控制制度之設計，通常僅針對正常環境下預定辦理之一般事項，倘發生情況變遷、特殊事項或超越機關控制範圍之外部事件，所設計之制度恐難以因應。
- 二、人為疏忽或判斷錯誤：不能完全避免以既存有限資訊為基礎之判斷錯誤、疏忽、誤解規定或承受壓力等人性弱點，且遵循有日久鬆懈的可能，致未能落實執行內部控制制度。
- 三、管理階層踰越控制程序：高階主管具有踰越內部控制職能及相關決策的能力，可能有掩飾其不當行為之意圖。
- 四、串謀舞弊或蓄意偽造：內部控制可能因多人相互勾結而被規避，故無法完全排除串謀舞弊之可能。
- 五、成本效益之考量：應將若無控制而遭受失敗之風險及對組織之潛在影響，與增加控制所需成本併同考量。

參、內部控制、內部稽核與內部審核之關係

鑒於本文以探討行政機關內部控制為研究主題，而監督內部控制有效運作之「內部稽核」與政府部門中由會計人員執行之「內部審核」兩者英文均譯為「internal audit」，以上兩者與內部控制一起出現時，常令人混淆執行之主體、工作內容及其職責分際(馬秀如, 1999)，以下先分別說明內部稽核、內部審核之意涵與工作範圍，再進一步探討三者間之關係：

一、內部稽核之意涵與工作範圍

內部稽核究竟始於何時、何地難以查考。首先體認內部稽核之需要，似起源於 18 世紀末客貨運及其他業務散布各地之美國鐵路公司；其後在美國擁有分支機

構眾多的公司，如油、電、瓦斯、鋼鐵製造與聯營百貨公司等，相繼仿效採用；在此階段稽核人員之主要角色在於檢驗交易記錄和財務報表之正確性，隸屬於會計制度一環之財務稽核¹³。1950 年代以後美國各大企業之內部稽核開始迅速蔓延且獨立於會計功能之外，而著重於管理控制功能（黃婉玲，2001）。國際內部稽核協會於 1947 年發表「內部稽核人員之職責」一文指出：「內部稽核之職責係於企業內以超然獨立之立場，從事會計、財務及其他業務之檢查及鑑定工作，對管理當局提供保護性及建設性之服務，為企業內部控制方法之一，其功能為運用衡量與評估等法則，確定各項工作之執行效果。」顯示內部稽核之工作範圍已由傳統的財務稽核擴大為全面性的營運稽核。

隨著 COSO 於 1992 及 2004 年分別提出「內部控制－整合架構」及「企業風險管理-整合架構」(Enterprise Risk Management-Integrated Framework)，國際內部稽核協會（The Institute of Internal Auditors，簡稱 IIA）所發布的「國際專業實務架構」（International Professional Practices Framework，簡稱 IPPF），將內部稽核重新定義為「獨立、客觀之確認性服務及諮詢服務，用以增加價值及改善組織營運。內部稽核協助組織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，以達成組織目標。」此一定義含有下列意義（林柄滄，2013）：

- （一）內部：稽核工作之執行，係由一個組織，營利事業或非營利事業，政府機關或民營企業，內部的員工在組織內部進行。
- （二）獨立及客觀：強調稽核人員之工作執行應秉持超然獨立及公正客觀，不受任何限制及干擾；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）確認及諮詢活動：為內部稽核人員的兩大服務類型，其中確認服務係對證據加以客觀檢查，以對組織的風險管理、控制或治理過程提供獨立評估，例如財務資訊、經營績效、法令遵循等事項之稽核案件，諮詢服務則指為協助管理階層達成組織目標提供建言，強調機會與附加價值。

依據美國 COSO 發布之「內部控制－整合架構」內部控制五大要素中之監督作業可分為持續性監督(ongoing monitoring)與個別評估(separate monitoring)二種，

¹³財務稽核之目標及工作重點為測試財務報導允當表達。

其中個別評估為非例行監督，而內部稽核為擔任此一評估責任的重要角色，又國際內部稽核協會（IIA）所發布「有效風險管理與控制之 3 道防線」立場聲明書，已闡明組織為確保風險管理與內部控制有效運作應建構 3 道防線，其中第 1 道防線係由營運管理階層自行評估，第 2 道防線則由風險管理、會計或採購等稽核評估職能單位加以複核，第 3 道防線則由內部稽核部門就第 1、2 道防線評核結果進行全面性的確認。由此可知，內部稽核為內部控制監督機制中不可或缺的重要防線，亦是內部控制能否有效發揮功能的關鍵。

內部稽核部門能否發揮功效的關鍵因素之一，在於其是否具有適當的權限及自主性。所謂適當的權限，係指在執行稽核工作時，內部稽核人員能夠透過設施、紀錄及人員，順利取得必要的資訊；自主性則指內部稽核人員可以不受箝制、無外來壓力環境下，提出其稽核發現與結果。換言之，內部稽核人員應與受查的業務相互獨立，且直接向董事會或最高管理階層報告。此種直接報告的關係，可以對整個機構展現內部稽核部門的獨立地位，使內部稽核得以客觀、獨立地進行評估，並提高其建議被採納的可能性（鄭丁旺、許崇源、陳錦烽、林宛瑩，2012）。

依公開發行公司建立內部控制制度處理準則規定，我國公開發行公司應實施內部稽核，其目的在於協助董事會及經理人檢查及覆核內部控制制度之缺失及衡量營運之效果及效率，並適時提供改進建議，以確保內部控制制度得以持續有效實施及作為檢討修正內部控制制度之依據。另應設置隸屬於董事會或由總經理直接指揮之內部稽核單位，並依公司規模、業務情況、管理需要及其他有關法令之規定，配置適任及適當人數之專任內部稽核人員，故我國公開發行公司均有設置專任內部稽核人員，以保持內部稽核超然獨立之立場。

二、內部審核之意涵與工作範圍

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實施審核制度，惟因審核範圍較為狹窄，致成效不彰。至民國 61 年公布之會計法修正，增訂內部審核專章，內部審核首度納入政府法律規範，成為我國政府機關之法定制度（楊朝榮，1985）；62 年行政院主計總處復訂頒「內部審核實施辦法」一種，作為會計法有關規定的補充，專門規定內部審核之法令；該總處為加強財務管理，並使各機關會計人員執

行內部審核有所遵循，嗣於 65 年重新檢討前開辦法後予以廢止，另訂「內部審核處理準則」，明定各機關訂定或修訂會計制度時，應參照該準則之規定，納入會計制度（許一娟，2012）。依內部審核處理準則第二條規定，內部審核指經由收支之控制、現金及其他財物處理程序之審核、會計事務之處理及工作成果之查核，以協助各機關發揮內部控制之功能。但涉及非會計專業規定、實質或技術事項，應由主辦部門辦理。另會計法第九十五條規定，內部審核分為事前審核及事後複核，事前審核著重收支之控制；事後複核著重憑證、帳表之複核與工作績效之查核。

依會計法第九十六條及前揭準則第三條規定，內部審核範圍包括：（一）財務審核：計畫、預算之執行與控制之審核；（二）財物審核：現金及其他財物之處理程序之審核；（三）工作審核：計算工作負荷或工作成果每單位所費成本之審核。又上開財務及財物審核之辦理範圍，可進一步分類如下：

- （一）預算審核：各項計畫及預算之執行與控制之審核。
- （二）收支審核：各項業務收支處理作業之查核。
- （三）會計審核：會計憑證、報表、簿籍及有關會計事務處理程序之審核。
- （四）現金審核：現金、票據、證券等出納事務處理及保管情形之查核。
- （五）採購及財物審核：工程之定作、財物之買受、定製、承租及勞務之委任或僱傭等採購事務及財物處理程序之審核。

由前開審核範圍可知，內部審核著重在審核預算執行之合規性與會計事務處理之適正性，且因其係由政府會計人員執行，渠等人員所負責任僅限於財務責任及會計責任兩部分，至涉及非會計專業規定、實質或技術事項，則由機關主辦部門負責辦理。

三、內部控制、內部稽核及內部審核之分野與關聯性

由前述就內部稽核、內部審核之意涵及其工作範圍之探討可知，內部審核與內部稽核皆為內部控制之一環，但內部審核既由會計人員執行，其工作範圍以會計人員能力所及者為限，亦即以確保財務報導可靠性之內部控制目標為主，故內部審核僅有助於政府內部控制財務管理面向之精進與強化，尚無法涵蓋政府內部

控制所有目標；內部稽核工作範圍則涵括財務稽核、遵循稽核¹⁴及績效稽核¹⁵等，其可協助確保機關內部控制有效運作，因此其工作可涵蓋協助合理確保達成施政目標、提供可靠資訊、遵循法令規定等所有內部控制目標，因此，內部稽核工作範圍較內部審核為廣（馬秀如，1999）。另我國早期引進內部稽核時，政府行政機關稱為「內部審核」，國營事業稱為「內部檢核」，民間企業則多稱為「內部稽核」，故「內部審核」與「內部稽核」均源自英文「internal audit」，惟演變至今兩者涵蓋範圍及目的已有不同。早期內部控制主要以財務面的控制為主，故內部稽核著重於財務稽核，時至今日，內部稽核走向全面性的營運稽核，甚至擴大延伸至風險管理與治理之監督，內部審核仍著重於財務收支審核，相較於內部稽核範疇及功能已相去甚遠（許一娟，2012）。

肆、內部控制、風險管理與公共治理之關係

一、風險管理之意涵

關於風險（Risk）一詞，學界或實務界尚無一致之定義，國際標準組織（International Organization for Standardization, ISO）將風險定義為事件發生的可能性及其影響的組合。鄭燦堂（1998）則將風險稱為事故發生的不確定性（Uncertainty）或事故發生而遭受損失的機會（Chance of Loss）；鄧家駒（2002）則認為風險來自於其未來結果的不確定，而可能造成人身或財物方式、非預期的獲益或損失。而風險管理的目的在於確保管理的個體，不論是個人、企業或國家社會，在合理可行的代價下，盡量消除未來的之不確定因素，使預期結果與實際結果間的差距減到最低。

COSO 基於風險管理對企業經營與管理之重要性，於 2004 年提出「企業風險管理-整合架構」(Enterprise Risk Management-Integrated Framework)，將企業風險管理定義為一個受到董事會、管理階層及所有員工影響的流程，適用在策略的制訂與整個企業。企業風險管理被設計用來辨認可能影響個體（Entity）的潛在事件，並將風險控管在個體的風險胃納¹⁶（Risk Appetite）以內，以合理確保整體目標的

¹⁴遵循稽核之目標及工作重點為評估政策、程序及法規的遵循程度。

¹⁵績效稽核之目標及工作重點為評估資源使用之經濟、作業過程效率性，以及所提供產品或服務之品質及達成營運目標之程度等效果。

¹⁶風險胃納是組織在追求其價值時，所願意接受的風險值。它反映了組織的風險管理哲學，並因此影響了組織的文化及營運風格。許多組織係以非量化的方式考量風險胃納，例如將之分成高度、

達成。該報告討論的內容由內部控制擴大為風險管理，以 COSO 1992 年版所提「內部控制-整合架構」為基礎，擴充為四個目標(策略性、營運、報導及遵循)及八項構成要素，原屬內部控制的五個要素均予保留，僅將「控制環境」改為更一般性措詞的「內部環境」，至於與風險有關的組成要素，則由原來的一個「風險評估」增至四個：自「風險評估」獨立出「事項辨認」，新增「目標設定」及「風險回應」，把風險管控的時間提前，俾建立一個有效辨認、評估及管理風險的強韌架構，以協助組織強化其風險管理（馬秀如譯，2005）。

依 COSO 所提「內部控制-整合架構」及「企業風險管理-整合架構」之目標及組成要素觀之，內部控制包含在風險管理之內，係風險管理中不可或缺的一部分；風險管理自內部控制延伸，其涵蓋的範圍比內部控制廣泛，且著重風險觀念（馬秀如，2005），兩者之關係如圖 4。

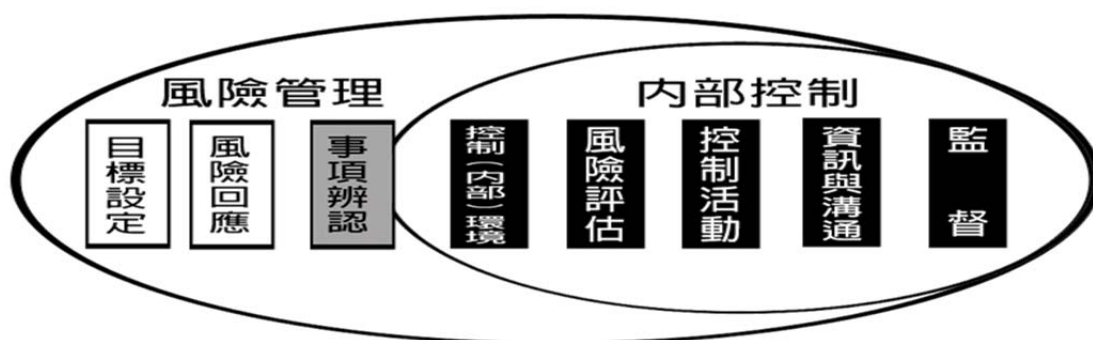


圖 3 內部控制與風險管理之關係

資料來源：賴森本（2005）

近年來資通訊科技等快速發展，為了協助組織因應日益複雜的經營環境，COSO 於 2016 年提出新的「企業風險管理-整合架構」草案¹⁷，將風險管理重新定義為「風險治理與文化」、「風險、策略與目標訂定」、「風險執行」、「風險資訊、溝通與報導」、「監督企業風險管理績效」5 個要素，其範疇涵蓋治理到監督範圍，並連結策略與績效，為組織各級管理階層規劃及執行風險管理提供實務指引，顯示風險管理已朝向更能有效協助組織達成目標、提升經營績效，以及為利害關係人爭取更高價值之功能發展（王怡心，2016）。

中度及低度；有些則用量化的方法來反映與平衡在考量了風險之後的成長與報酬目標。

¹⁷ 該草案目前仍在徵詢各界意見中，尚未正式發布。

二、公共治理之意涵

聯合國全球治理委員會於 1995 年發表「我們的全球伙伴關係」研究報告中提出「治理是各種公共或私人的個人和機構，管理其共同事務諸多方式的總和。它是使相互衝突或不同利益得以協調，並採取聯合行動的持續過程，包括具強制力的正式制度和規則，也包括非正式度安排。」英國學者 Rhodes(1996) 認為治理有別於傳統政府統治的方式，是一種新的統治過程和方法，並將治理界定了六種意義，包含：(一) 最小化國家的治理，即小而能的政府是最好的政府；(二) 公司治理的治理，意味公部門可採取企業管理方法，來改善傳統公部門的組織文化；(三) 新公共管理的治理，將市場機制和私部門的管理方式，引入政府的公共服務中；(四) 善治，強調效率及法治；(五) 社會網路體系的治理，強調政府與社會其他組織間互動；(六) 自我組織網路的治理，即建立一個信任與互利的社會協調網路。Nzongola-Ntalaja 則將治理可分為三種層次，分別為公共治理、經濟治理與社會治理。其中公共治理由國家主導，進而組織與管理社會的過程；經濟治理由私部門主導，是管理與生產、配送服務或商品相關決策與過程；而社會治理則是由公民與非營利組織，進行管理社會價值與公共行為的系統，這三種治理層次並非獨立存在，而是相輔相成、相互依存的（引自莊文忠、洪永泰、陳俊明、蔡季廷，2015:17）。B.S.Neo & C.Geraldine 認為治理指的是「政治與公民之間，使公共政策得以規劃、執行及評估的一種關係」。同時也提出動態治理的概念，認為政府因應外在環境改變，應重新調整既有的政策選擇，使政府與制度常保功能，以符合社會長期發展目標（B.S.Neo & C.Geraldine，2007）。

目前學界雖對公共治理尚無一致性的定義，惟提升政府施政品質，達成良善治理（good governance）目標為各國政府所共同追求的目標，聯合國、經濟合作發展組織(OECD)及世界銀行(world bank)等國際組織，已針對此一議題揭櫫定義或相關原則，作為應用上之指引。經濟合作暨發展組織（OECD）提出良好治理原則，至少應包括透明與課責、公平與公正、效率與效能、尊重法治及高道德標準等。聯合國亞太經濟社會委員會（The Economic and Social Commission for Asia and the Pacific, UNESCAP or ESCAP）提出良善治理的 8 項特質包括參與、法治、透明、回應、共識導向、平等包容、效能效率及課責。世界銀行（World Bank）每年定期發布的「全球政府治理指標」則強調言論自由及政府誠信、政治穩定及無暴力、

政府效能、法治品質、法律規章及貪污管制等優質治理原則；亞太經濟合作會議（APEC）則於 2007 年的經濟政策報告（Economic Policy Report）中揭示優質公共政治治理包含法治化程度、政府透明、課責、績效管理、倫理與廉潔、政府回應力、政治與官僚結構、良善政策與制度，以及風險管理等 9 項內涵。國際會計師聯盟（International Federation of Accountants, IFAC）公共部門委員會在其「公部門治理—管理階層觀點（Corporate Governance in the Public Sector: A Governing Body Perspective）」報告中指出，公部門的最佳治理架構應涵蓋行為準則、組織架構與程序、控制作業及外部報導等 4 項。臺灣公共治理研究中心（TPGRC）發布之臺灣公共治理指標則以法治化程度、政府效能、政府回應力、透明化程度、防制貪腐、課責程度及公共參與程度為評估面向。

此外，澳洲國家審計總署（The Australian National Audit Office）提出之政府治理範疇包括組織管理、治理架構、組織文化、政策及策略，以及與不同利害關係人之應對模式等，其概念強調組織在決策之形成、政策意見之建議及施政計畫之管理與提供等，須秉持公開、課責及嚴謹的態度，善盡管理責任，其目的在於確保組織達成整體成果，並藉此增加利害關係人對組織、決策及作業之信賴度。英國財政部在「中央機關部會之法人治理：2011 優良實務規範」（Corporate governance in central government departments: Code of good practice 2011）中，列出有國會課責、機關董（理）事會之角色、組成與運作效益；風險管理（重點包括董、理事會下設稽核與風險確保委員會及依據政府內部稽核準則執行內部稽核單位等）、受補助機構（如行政法人等）之治理等優良實務規範原則。該規範特別強調機關之董（理）事會在公部門治理所扮演的角色（許哲源、郭大榮，2012）。荷蘭在財政部設置由政府稽核政策理事會（The Government Audit Policy Directorate of the Ministry of Finance）與公司治理委員會（The Committee on Corporate Governance）合組之政府治理工作小組，並提出政府治理報告，該報告指出公部門治理聚焦於政府利害關係人、各種施政目標、管理者達成施政目標，以及管理者達成該等施政目標之責任。政府存在的基礎是為了達成利害關係人所期望的政策目標，治理的目的即在設計與設置促使政策目標得以被達成的確保機制，為了達到此項治理目的，政府機關理應受到管理及控制，且藉由督導就其所從事之業務對利害關係人負責。依據其所揭示的政府治理觀念，政府治理包括管理者、控制、督導及課責四大要

素（王怡心、周靜幸，2011）。

綜上所述，國際組織及各國政府所列舉之治理指標或原則雖不盡相同，惟公部門治理之主要目標乃在於將貪腐減至最低程度，對社會需要給予足夠回應，並使政府施政獲得民眾的信任。因此，良好的政府治理應具備透明、課責、政府效能等基本要件。

三、內部控制為風險管理與公共治理之基石

對於政府部門而言，施政過程中往往面臨各種可能影響施政目標無法達成的內、外在風險，透過風險評估(包括風險辨識、分析及評量)、風險處理、監督及審查等風險管理作業，可管控影響施政目標達成之風險，降低風險發生的可能性，並減少或避免風險衝擊所帶來的負面影響。又前述風險管理過程中，其中風險處理階段常見的對策包括風險規避、降低、保有和轉移，機關如經評估決定降低風險，則須採行強化內部控制等措施來因應（薛月對，2015）。故內部控制為降低施政風險的重要工具，亦為有效管理風險之基礎，又透過妥善之風險管理，可使政府治理機制發揮功能，協助達成施政目標。此外，內部控制有助於確認所有權責機關及機關內各階層員工之責任，為政府課責提供基礎，透過持續檢討並改善服務公眾之作業流程，提升政府治理績效，從而達到良善公共治理的效果。因此，內部控制乃風險管理、政府效能與公共治理之重要基石（鄭丁旺、許崇源、陳錦烽、林宛瑩，2014）。

第五節 文獻探討

揆諸國外內部控制之研究發展源自強化民間企業經營管理與提升營運效能，並防止舞弊及確保財務資訊之揭露公開透明，以保障投資大眾權益等為目的，我國亦由民間企業率先啟動內部控制之制度化規範，因此早期文獻對內部控制議題的探討，多偏重於民間企業的內部控制為主。隨著 1980 至 1990 年代國際間推動政府再造運動潮流，為師法民間企業作法強化組織管理功能，以建構一套適用公部門的內部控制制度，行政院主計總處曾於民國 90 年間首度將機關建立內部控制制度之觀念要旨，納入會計法修正草案送請立法院審議¹⁸，行政院嗣於 99 年底成立行

¹⁸ 因立法院屆期未審畢，下屆不續審，故撤回重新檢討。

政院內部控制推動及督導小組推動建置中央行政機關內部控制整體架構及規制以來，以公部門內部控制為主題之研究開始逐漸興起。

首先經搜尋國內期刊文獻發現，探討政府內部控制之相關文章大致以主計月刊、內部稽核季刊及政府審計季刊為主要發表平台，本研究整理近十年來渠等刊物針對政府內部控制發表之文章，多為民國 100 年行政院推動強化中央行政機關內部控制以後，配合其推動進程，以專題就推動強化我國政府內部控制之現況與展望、內部控制監督與課責機制進行探討等（行政院主計總處綜合規劃處 2012a，2012b，2013a，2013b，2014a，2014b，2015，2016），且泰半以介紹我國新（修）訂之內部控制相關法規及作法為主（石素梅，2010，2011，2013，2014；黃叔娟，2012a，2012b，2012c，2013a，2013b，2014a，2014b，2015 a，2015b，2016；黃慶裕，2012；羅友聰，2014a，2014b，2015；李正心，2012，2014，2015，2016；何永智，2014，2015；胡議文，2015，2106；周靜幸，2015a，2015b；徐菁鴻 2013；盧惠伶，2014；何俞賢，2014；周明政，2014；鄭雅夫，2014；詹瑞華，2014；戴美英，2015；張庭蓉，2015），此外，或有以審計機關觀點倡議強化政府內部控制（賴森本，2002，2004；林慶隆，2010，2014；許哲源，2010；周靜幸，2014），或探討內部控制與風險管理、公共治理之關係及其重要性（王怡心、周靜幸，2010，2011；邱燦興，2015a，2015b；吳琮璠，2013；魏伶蕙、吳壽山，2013；葉一璋，2016；薛月對，2016），或研析其他國家政府內部控制規制及推動實務（盧惠伶，2012，2013；馬嘉應，2012；林宛瑩、陳錦烽，2015；何俞賢，2015），或分享特定機關依行政院所訂規制推行內部控制之經驗（鄒啟勳，2013；鄭瑞成，2015；張玉燕、洪錦屏，2016；秦惠桑，2016；戴嘉勝，2016；夏明勝、陳文瑞、李念龍，2016）。

其次政府機關針對公部門建置或實施內部控制之研究，早期主要針對當時行政機關尚未建立系統化內部控制制度之狀況與問題進行探討，並引進國際間內部控制觀念與其他國家內部控制發展經驗與規制，提出建立與強化我國內部控制制度與內部審核之建議作法（彭火樹、馬秀如，2001；韋伯韜，2005），抑或偏重探討其他國家內部控制及內部稽核系統的組織結構及主要機制（何志欽、李顯峰，2003；柯瓊鳳，2003）。近年來，因應行政院推動整合強化中央行政機關內部控制，行政院主計總處於 101 年間委託國立政治大學辦理推動強化政府內部控制發展策略之研究，係就行政院推動強化行政機關內部控制所面臨的主要議題，蒐集其他

先進國家作法及實務經驗，提出強化我國政府內部控制發展策略（鄭丁旺、許崇源、陳錦烽、林宛瑩，2012），嗣於 103 年間賡續委託該大學辦理「政府內部控制法制化及相關配套措施之研究」，則在前述研究成果之基礎下，蒐集歐美國家推動內部控制之相關法規及執行情形，研提我國政府內部控制法制化之可行方案（鄭丁旺、許崇源、陳錦烽、林宛瑩，2014）。另配合政府內部控制推動進程，行政院主計總處亦曾針對內部控制自行評估及內部稽核等政府內部控制監督機制進行研究（何永智、詹瑞華、羅孟瑜、李正心、周明政、張庭蓉、何俞賢，2014）。

此外，再檢視國內研究政府機關內部控制之碩博士論文，其所探討之範圍涵括以中央行政機關整體內部控制或內部稽核制度之建置為研究焦點（施炳煌，2004；陳慶財，2005），或以財物（務）管理、出納管理及採購作業等特定業務之內部控制制度設計或運作實務為研究焦點（蔡福建，2001；王威智，2004；巫雅琳，2008；陳素珍，2014；官穎萱，2016），或以探討內部控制制度之建立與執行，以及政府內部控制缺失對組織效能之影響或關聯性為主軸（江秀慧，2006；簡嘉賢，2006；辛甫福，2007；江漢卿，2008；陳美娟，2012；戴秀雲，2013），另亦有針對中央或地方特定屬性之行政機關（學校）實施內部控制或內部稽（檢）核進行實證研究（陳保良，2005；陳淑妙，2008；邱振冬，2009；呂秀珠，2012；陳錦香，2012；趙麗慶，2013；黃秀蘭，2014；游秀蘭，2015）。

經整理歸納上述文獻對於政府內部控制相關議題之論述、研究結論與建議，大致涵蓋內部控制之重要性與功能、內部控制之建立及執行三個面向，茲將各面向所提重要見解摘述如下：

一、內部控制之重要性與功能：透過強化內部控制並落實執行，可降低政府施政風險，並有助於增進組織效能，故內部控制之功能非僅為消極防弊，並兼具興利功能。

二、內部控制之建立：

- 1.為強化我國政府部門內部控制，宜師法民間企業及美國等先進國家政府作法導入 COSO 內部控制整合架構，建立一套適合我國政府部門之內部控制架構及制度。
- 2.上開公部門整體內部控制架構及制度之內涵，應包括引導機關建立有效管控或

降低施政風險之內部控制制度，以及維持機關內部控制持續有效運作之監督機制。

- 3.政府機關應視機關規模、業務性質及人員多寡之不同來建置內部控制制度，並確立各單位內控職責與角色，以利機關同仁據以執行。
- 4.內部稽核為監督機制中不可或缺的重要防線，建議政府機關應設置內部稽核部門及人員，且以專責方式設置為宜，以保障其稽核職權之行使之客觀獨立性，並應培養內部稽核人員專業能力素養，以有效發揮監督功能。
- 5.為促使各機關落實執行內部控制，應制訂適切之績效評估、獎懲制度或簽署內部控制聲明書等課責機制作為配套。

三、內部控制之執行：

- 1.良好的控制環境是內部控制能否落實執行之重要基礎，內部控制應由全體人員共同參與，並由首長負最終責任，故應加強對機關全體人員宣導及訓練，以提高其對內部控制認知與增進首長對內部控制之重視及支持。
- 2.機關應落實風險評估，並配合施政目標及環境變化定期滾動檢討風險，根據評估結果針對內部控制制度進行必要的修正，以發揮內部控制協助確保施政效能之作用。
3. 內部控制制度之設計是否適當，執行是否落實及有效，應進行持續監督及定期評估。

綜上，相關文獻對於政府內部控制制度之建立及實施雖已有相當豐富之討論與研究，惟以行政院 100 年起推動強化內部控制為研究主題之文獻，其研究對象或侷限於特定機關（陳美娟，2012；陳錦香，2012；趙麗慶，2013；鄒啟勳，2013；陳素珍，2014；黃秀蘭，2014；游秀蘭，2015；鄭瑞成，2015；何秀蓮，2016；張玉燕、洪錦屏，2016；秦惠桑，2016；戴嘉勝，2016；夏明勝、陳文瑞、李念龍，2016），或僅針對內部控制特定議題如內部控制自行評估及內部稽核機制（羅友聰，2014b；徐菁鴻，2013；盧惠伶，2014；何永智、詹瑞華、羅孟瑜、李正心、周明政、張庭蓉、何俞賢，2014；李正心，2015；周靜幸，2015a、2015b）、政府內部控制法制化之可行方案（鄭丁旺、許崇源、陳錦烽、林宛瑩，2014）等加以探討，有關中央行政機關推動強化內部控制整體實施情形，則有賴本研究透過分析內部控

制相關規範、推動策略作法及機關實作資料，以及深度訪談瞭解機關實作所遭遇問題與挑戰，並輔以比較主要國家政府內部控制制度、相關作法與實施經驗，擷取值得參採部分深入研究，以期對後續行政機關內部控制之推動，提出制度面及執行面之建議意見。

第六節 行政機關強化內部控制推動概況

壹、政府既有內部控制之檢討

我國現行法律條文中提及「內部控制」，且規範對象屬政府機關者，計有行政法人法、國立大學校院校務基金設置條例、審計法及郵政匯兌法等，其中公營事業機構屬公開發行公司者係適用公開發行公司建立內部控制制度處理準則，以及中華郵政公司係依郵政匯兌法辦理外，其餘行政法人法、國立大學校院校務基金設置條例則適用於國立大學校院校務基金或行政法人等特定機構，至於與全國行政機關有關者僅審計法第四十一條規定¹⁹，惟該規定係屬審計機關對各機關²⁰執行審計工作之依據。

行政機關之內部控制以往雖無明確之法律依據可供遵循，惟內部控制之概念及機制其實已散見於相關財務及業務等規定，自 89 年起行政院相關權責機關已分別訂頒「健全財務秩序與強化內部控制實施方案」等規定（如表 2），要求各機關應建立相關內部控制機制，強化內部管理功能；此外，機關內部亦透過施政管考、資訊安全稽核、政風查核、政府採購稽核、工程施工查核、人事考核、內部審核及事務管理工作檢核等 8 項稽核評估職能（以下簡稱稽核評估職能）實施稽核或評估（如表 3），並由上開職能權責主管機關就前述職掌業務進行督導，以維持政府內部控制有效運作。

¹⁹審計法第四十一條規定原為「審計機關派員赴各機關就地辦理審計事務，得審度其內部控制實施之有效程度，決定其審核之詳簡範圍。」嗣立法院第 8 屆第 8 會期立法委員費鴻泰等人鑒於審計法規定未能與國際最高審計機關組織執行內部控制評估作業等規章同步，以及審酌行政院於 99 年設置行政院內部控制推動及督導小組，訂頒「強化內部控制實施方案」等相關規定及推動機關試辦簽署內部控制聲明書，故擬具該條文修正草案「審計機關派員赴各機關就地辦理審計事務，應評核其相關內部控制建立及執行之有效程度，決定其審核之詳簡範圍。」經立法院三讀通過，並於 104 年 12 月 9 日經總統公布實施。

²⁰審計法係審計機關對政府及其所屬機關執行財務審計之法源依據，依該法規定審計機關執行審計之對象涵蓋中央及地方政府各機關，且不限於行政機關或其他非行政體系之公務機關，至於公有營業與公有事業機關亦均為審計機關執行審計之對象。

表 2 89~99 年間所頒行與政府內部控制有關之規定一覽表

規定名稱	訂(修)頒日期	主要內容
健全財務秩序與強化內部控制實施方案	89.2.9 函頒 90.3.27 修正 (註 1)	請各機關建立有效內部控制機制。
行政機關風險管理推動方案	94.8.8 函頒 (註 2)	為培養各機關風險意識、促使其清楚瞭解與管理施政之主要風險，以形塑風險管理文化，提升風險管理能量，有效降低風險發生之可能性。94 年底各部會提報 3 至 5 項風險，並針對其中 1 項風險，建立風險管理機制；95 年底各部會完成組織風險圖像之建立；96 年底各部會完成建構該機關的整合性風險管理機制。
行政院所屬各機關風險管理及危機處理作業基準	97.12.8 函頒	請各機關持續營造良好的行政機關風險管理環境，建置整合性風險管理機制，並強化危機事件之預警、應變及復原。
加強財務控管及落實會計審核方案	97.9.25 函頒 (註 1)	請各機關檢討改善現存各項缺失，並維持有效之管控機制。
強化中程計畫預算作業促進資源有效運用方案	98.1.21 函頒 (註 3)	請各機關提升財務效能及有效運用資源。
強化特種基金預算管理提升營運效能方案	98.1.22 函頒 101.7.20 修正	
國家廉政建設行動方案	98.7.8 函頒 105.8.24 第 3 次修正	請各機關加強內部控制機制，針對風險較高之業務實施稽核。
提升政府財務效能方案	98.3.9 函頒 102.6.24 第 4 次修正	請各機關有效增裕收入及減少不經濟支出，提升政府整體財務績效。
整合服務效能躍升方案	99.7.9 函頒 (註 4)	請各機關強化內部管理，簡化表單及行政流程，減少申

整合服務效能躍升 101 年續階方案	101.3.2 函頒 (註 4)	辦案件核章，提升行政效能。
--------------------	---------------------	---------------

註：

1. 行政院業於 99 年底成立「行政院內部控制推動及督導小組」，並陸續訂定「強化內部控制實施方案」及相關規定，為免相同（近）事項重複規範，故「健全財務秩序與強化內部控制實施方案」及「加強財務控管及落實會計審核方案」分別於 103 年 4 月 14 日及 105 年 7 月 11 日停止適用。
2. 已於 97 年 4 月 1 日停止適用。
3. 101 年 7 月訂定之「預算編製作業落實零基預算精神實施方案」係整合、強化現有預算編製作業，以及增列具體作業方式、管考與獎勵機制等，已將「強化中程計畫預算作業促進資源有效運用方案」之內容納入規範，為免重複，故該方案停止適用。
4. 整合服務效能躍升方案實施期程至 100 年 12 月 31 日止，整合服務效能躍升 101 年續階方案實施期程至 101 年 12 月 31 日止。

資料來源：本研究參考行政院主計總處網站資料整理。

表 3 政府原有稽核評估職能一覽表

稽核評估項目	權責機關	各機關主辦單位	主要法令	稽核評估內容	主要目的
1. 施政管考	國家發展委員會	研考(綜合規劃)單位	行政院所屬各機關個案計畫管制評核作業要點、管制考核業務查證實施要點	個案計畫(年度施政計畫所列重要計畫項目等計畫)管制及評核。	提升個案計畫施政績效。
2. 資訊安全稽核	本院資通安全辦公室(原為本院研究發展委員會)	資訊及政風單位	行政院國家資通安全會報設置要點、本院及所屬各機關資訊安全管理要點	資訊機密維護及稽核使用管理。	保障資訊資產安全。
3. 政風查核	法務部廉政署	政風單位	政風機構人員設置管理條例及其施行細則、政風業務督導考核實施要點	具有貪瀆風險業務之清查、貪瀆與不法事項之處理、政風業務督導考核。	遵循法令規定、預防貪瀆不法、推動行政程序透明。
4. 政府採購稽核	本院公共工程委員會	部會組成之採購稽核小組	政府採購法、採購稽核小組組織準則、採購稽核小組作業規則	工程定作、財物買受、定製、承租及勞務委任或僱傭等採購之稽核。	強化政府採購作業、確保採購品質。
5. 工程施工查核	本院公共工程委員會	部會組成之工程施工查核小組	政府採購法、工程施工查核小組組織準則、工程施工查核小組作業辦法	公共工程之品質管理制度、施工品質及施工進度等事宜之查核。	提升公共工程品質、確依進度完成。

稽核評估項目	權責機關	各機關主辦單位	主要法令	稽核評估內容	主要目的
6.人事考核	本院人事行政總處	人事單位	行政院所屬各級人事機構人員設置管理要點、中央政府機關員額管理辦法、行政院及所屬各機關公務人員平時考核要點	人事機構業務績效考核、員額評鑑、公務人員平時考核。	人力資源合理配置及妥適管理。
7.內部審核	本院主計總處	主(會)計單位	主計機構人員設置管理條例、會計法、內部審核處理準則	主計業務督導考核、財務審核、財物審核、工作審核。	財務收支審核，提升經費使用效能及避免浪費。
8.事務管理工作檢核	財政部(國庫署、國有財產署)、本院主計總處、交通部、內政部(營建署、消防署)、本院人事行政總處	總務(秘書)單位	出納管理手冊、國有公用財產管理手冊、物品管理手冊、車輛管理手冊、辦公處所管理手冊、宿舍管理手冊、安全管理手冊、工友管理要點	出納、國有公用財產、物品、車輛、辦公處所、宿舍、安全及工友等 8 項管理工作之檢核。	保障資產安全、提升工作效率。

註：本表係呈現 99 年底前已存在之稽核評估職能，不包括 104 年新增辦理之「國家關鍵基礎設施安全防護」項目。

資料來源：政府內部控制之推動(104 年 12 月)，行政院主計總處電子書平台（行政院主計總處網站 www.dgbas.gov.tw）

如前所述，從規範面觀之，行政機關既有內部控制規範侷限於財務、廉政或效能等個別特定面向，又風險管理相關規範則著重強調由機關形塑風險管理文化及建立整合性風險管理機制，並未明訂運用內部控制機制控管風險之具體作法供機關實務操作參考；另就機關實務執行內部控管工作之角度來看，行政機關並未設置專責之內部稽核部門，但從事內部稽核相關工作者包含研考、人事、政風、會計等人員，稽核職責分散、缺乏整合，且個別專業及工作範圍有所侷限，缺乏以組織整體觀點檢討評估其控管機制之有效性，無法發揮整體稽核應有功能（賴森本，2003；陳慶財，2005），再者部分機關或因執行不夠落實，仍時有重大違失案件發生，依審計部中央政府、各直轄市及縣市總決算審核報告，96 至 98 年度涉有違失案件遭處分人數，平均每年度達 1,469 人，斲傷政府形象及公信力甚鉅。又審計部於 97 及 98 年度中央政府總決算審核報告指出，部分機關因內部控制未臻健全，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，或於弊端萌生時欠缺有效機制及時防杜暨偵查發

現，致發生貪瀆或不法等情事。

行政院檢討以往內部控制缺失，為協助各機關建立及執行有效內部控制，決定由行政院秘書長邀集相關部會首長籌組成立跨部會之行政院內部控制推動及督導小組，並由行政院主計總處擔任幕僚作業，辦理建制行政部門內部控制架構體系等相關事宜，以逐步強化各機關內部控制（行政院內部控制推動及督導小組，2015）。

貳、實施對象、推動目標及推動單位

為整合強化行政機關既有內部控制機制，行政院首先訂定「強化內部控制實施方案」作為行政院及所屬機關推動內部控制之依據，以行政院及所屬各機關(構)、學校為對象。該方案之實施以促進合理確保達成實現施政效能、提供可靠資訊、遵循法令規定及保障資產安全四項主要目標，除了以 COSO 內部控制整合架構三大內部控制目標為基礎，並參採 INTOSAI 公部門內部控制準則指引，考量公有財物管理之重要性，為促使機關防範政府資產之浪費、濫用及損失，將保障資產安全列為第四項目標。另基於政府公權力之行使攸關施政效能甚鉅，為降低政府執行公權力可能衍生之風險，將「行政透明」列為「遵循法令規定」之次目標。

由於以往行政機關推動內部控制主體不明確，許多同仁認為內部控制是會計、研考或審計人員的責任，造成內部控制實施上的障礙（賴森本，2004），故「強化內部控制實施方案」明定採逐級分工方式推動強化內部控制相關工作，除由行政院組成跨部會之內部控制推動及督導小組外，亦責成主管機關及各機關組設內部控制推動單位。

其中行政院內部控制推動及督導小組依行政院內部控制推動及督導小組設置要點成立，負責統合、協調、規劃及推動內部控制相關事宜。該小組置召集人 1 人，由行政院秘書長²¹兼任；副召集人 1 人由行政院主計總處主計長兼任；委員 10 人，除召集人為當然委員外，其餘委員由財政部、法務部、科技部、本院人事行政總處、國家發展委員會、行政院公共工程委員會、金融監督管理委員會等機關首長及行政院法規會主任委員派兼之。委員之組成，除借重金融監督管理委員會

²¹依行政院於 105 年 7 月 5 日以行政院院授主綜規字第 1050600393 號函修訂後之行政院內部控制推動及督導小組設置要點規定，該小組召集人改由行政院指派政務委員兼任之。

對內部控制及行政院法規會對法制作業之專業意見外，其餘機關分別就所主管業務（包括財政部主管出納、國有公用財產管理業務；法務部主管政風、廉政等業務，人事總處主管人事行政管理等業務；國家發展委員會主管公共建設計畫審議業務、機關施政績效評估、年度施政計畫管理、風險管理及社會發展計畫審議等業務；科技部主管科技計畫審議及資訊安全業務；行政院公共工程委員會主管政府採購及管理業務）協助整合與其業務有關之內部控制制度。

另各機關依上開實施方案規定應組設內部控制小組，由副首長以上人員擔任召集人，指定內部各單位主管擔任委員，負責督導推動及執行內部控制各項工作；主管機關並應確實督導所屬落實執行，惟主管機關得衡酌所屬機關規模、業務屬性、人員多寡等因素，連同所屬機關一併組設內部控制小組。截至 105 年 12 月底止各機關均已成立內部控制小組，其中部分係由主管機關併同所屬組設。

參、推動策略及分工

強化行政機關內部控制之推動策略，除上開實施方案所訂組成內部控制推動單位、訂（修）頒內部控制相關規範、辦理內部控制教育訓練、檢討強化內部控制作業、設計並維持有效內部控制制度、監督內部控制實施情形、逐級督導落實執行方案及辦理內部控制考評獎勵 8 項作法，按前述行政院內部控制推動及督導小組、主管機關及各機關不同層次分工辦理外，另為促使機關落實自主管理及課責，行政院自 102 年起推動機關試辦簽署內部控制聲明書（石素梅，2013，2014；戴美英，2015；黃叔娟，2016）。前述相關策略作法之分工如表 4。

表 4 強化內部控制推動策略作法分工表

策略 \ 分工	行政院內部控制推動及督導小組	主管機關	各機關
一、組成內部控制推動單位	1、由行政院秘書長召集相關單位首長組成，每 3 個月召開一次會議為原則。 2、得視議題需要邀請相關機關或學者專家列席。	得衡酌所屬機關之規模大小、業務繁簡及人員多寡等因素，連同所屬一併組設。	均須組設內部控制小組，並由副首長以上人員擔任召集人，指定內部各單位主管擔任委員，負責督導推動及執行本方案相關工作。

策略 / 分工	行政院內部控制推動及督導小組	主管機關	各機關
二、整備內部控制相關規範	諮詢審議強化內部控制實施方案、政府內部控制制度設計原則及政府內部控制監督作業要點等		
三、辦理內部控制教育訓練	<p>1、諮詢審議「辦理內部控制宣導及教育訓練應行注意事項」，規範宣導及教育訓練分工事宜。</p> <p>2、辦理內部控制(含內部稽核)教育訓練，對主管機關首長、副首長及幕僚單位主管，說明內部控制之重要性及實施作法。</p>	辦理內部控制(含內部稽核)教育訓練，對所屬首長、副首長說明內部控制(含內部稽核)之重要性、實施作法，獲取共識及支持，並持續培育內部控制種子教師，推派其擔任本機關或所屬教育訓練講座，以協助機關推動內部控制。	定期或不定期對全體人員辦理內部控制之教育訓練。
四、檢討現有內部控制作業	<p>1、諮詢審議各主管機關提報監察院彈劾、糾正(舉)或其他調查意見及審計部之審核意見等涉及內部控制缺失之權責分工。</p> <p>2、諮詢審議各主管機關提報檢討內部控制(含內部稽核)作業，所發現之重大缺失及督導改善情形。</p>	<p>針對監察院彈劾、糾正(舉)或其他調查意見及審計部之審核意見等涉及業管內部控制事項，應即會同所屬釐清屬本機關及所屬機關之內部控制缺失，並督導所屬積極檢討改善。</p> <p>內部控制缺失涉及跨部會業務，應主動與相關權責機關進行溝通協調，必要時得提報行政院內控小組，以釐清權責及問題所在，並儘速檢討改善。</p> <p>彙整本機關及所屬檢討現有內部控制(含內部稽核)作業，所發現之重大缺失及督導改善情形提報行政院內控小組。</p>	針對機關重大施政風險、依行政院函頒「行政院所屬各機關風險管理及危機處理作業基準」檢討之主要風險項目、監察院糾正案件、審計機關建議改善及外界關注事項等，檢討強化現有內部控制作業辦理情形。

策略 / 分工	行政院内部控制推動及督導小組	主管機關	各機關
五、設計並維持有效内部控制制度	<p>1、諮詢審議「内部控制制度設計原則」，規範内部控制觀念架構及設計步驟，供各機關研訂内部控制制度。</p> <p>2、諮詢審議「内部控制制度共通性作業範例製作原則」，供權責機關據以研訂内部控制制度共通性作業範例。</p>	督導所屬訂定内部控制制度，屬性質相同者，得為一致規定，或指定所屬統一訂定。	<p>1、整合檢討個別性業務內部控制作業。</p> <p>2、參採各權責機關所訂内部控制制度共通性作業範例等，並審視個別性業務之風險性及重要性，訂定合宜之内部控制制度。</p>
六、監督内部控制實施情形	諮詢審議各機關内部控制制度自行評估原則、政府內部稽核應行注意事項及政府内部控制監督作業要點。	督導所屬審視業務之風險性及重要性，得訂定内部控制監督作業相關規定，屬性質相同者，並得為一致規定，或指定所屬統一訂定。	<p>1、規劃及執行自行評估作業。</p> <p>2、辦理內部稽核教育訓練，並規劃及執行內部稽核工作，另得審視業務之風險性及重要性，訂定內部稽核作業規定。</p>
七、逐級督導落實執行方案	<p>1、督導各主管機關落實執行内部控制(含內部稽核)工作，並定期或不定期擇主管機關進行訪查結果。</p> <p>2、諮詢審議各主管機關提報内部控制(含內部稽核)作業情形，包含已獲致具體成效，可供其他機關借鏡等案件。</p>	<p>1、督導所屬落實執行内部控制(含內部稽核)工作，並檢視所屬内部控制缺失案件認定情形，另得定期或不定期對所屬進行訪查。</p> <p>2、彙整本機關及所屬落實執行内部控制(含內部稽核)作業情形，包含已獲致具體成效，可供其他機關借鏡等案件提報行政院內控小組。</p>	首長應責成機關内部控制小組督促相關單位確實執行。

策略 \ 分工	行政院內部控制推動及督導小組	主管機關	各機關
八、辦理內部控制考評獎勵	1、諮詢審議政府內部控制考評結果及重大績效案例。 2、公開表揚考評成績優良機關 3、指定未推薦參與考評之主管機關，將本機關及督導所屬內部控制作業落實執行情形提報行政院內控小組。	主管機關推薦參與考評之受評機關，並利用考評子系統檢視所推薦參與考評機關提報資料之內容是否詳實及有無缺漏，如未推薦參與考評則說明未推薦原因。	
九、推動簽署內部控制聲明書	1、諮詢審議第一至第三階段試辦簽署內部控制聲明書推動計畫及政府內部控制聲明書簽署作業要點。 2、建置政府內部控制作業管理系統供機關運用該系統綜整統計內部控制相關資訊供簽署聲明書等參考。		應每年評估當年度整體內部控制有效程度，並出具內部控制聲明書，由機關首長與督導內部控制及內部稽核業務之召集人共同簽署，公開於各該機關網站之政府資訊公開專區。

資料來源：本研究參考行政院主計總處網站資料自行整理。

肆、法令規範

為協助行政院所屬各機關依前述推動策略建立及執行有效內部控制，行政院自 100 年以來已陸續訂(修)定多項內部控制規範（如表 5）供各機關依循辦理。

表5 政府內部控制相關規範訂(修)定情形

項次	適用規定名稱	訂(修)頒日期	說明
1	強化內部控制實施方案	100.02.01 訂定 101.09.13 修正 102.04.29 修正 103.09.17 修正 104.07.07 修正 105.12.29 停止適用	1、各機關推動內部控制最上位之原則性規範與指引。 2、配合行政院內部控制推動及督導小組已於105年12月29日裁撤，於同日停止適用。
2	內部控制制度設計原則及其附件政府內部控制觀念架構	100.07.04 訂定 101.06.07 修正 102.12.06 修正 103.07.09 修正 104.07.13 修正	規範設計內部控制制度之步驟供各機關參考。
3	內部控制制度共通性作業範例製作原則	100.04.19 訂定 101.05.29 修正 102.04.29 修正 103.09.17 修正 105.12.30 停止適用	1、供權責機關製訂內部控制制度共通性作業(含跨職能整合)範例依循。 2、已併入「政府內部控制共通性作業(含跨職能整合)範例製作原則」規範，故自105年12月30日停止適用。
4	內部控制制度共通性作業範例跨職能整合應行注意事項	101.06.13 訂定 105.12.30 停止適用	
5	政府內部控制共通性作業(含跨職能整合)範例製作原則	105.12.30 訂定	主要係整併「內部控制制度共通性作業範例製作原則」及「內部控制制度共通性作業範例跨職能整合應行注意事項」訂定。
6	各機關內部控制制度自行評估原則	102.05.20 訂定 103.07.09 修正 103.09.17 修正 105.01.01 停止適用	1、各機關辦理內部控制監督作業之依據。 2、已納入「政府內部控制監督作業要點」規範，自105年1月1日停止適用。
7	政府內部稽核應行注意事項	102.05.03 訂定 103.07.09 修正 105.01.01 停止適用	
8	政府內部控制監督作業要點	104.7.17 訂定 105.12.30 修正	主要係整併「各機關內部控制制度自行評估原則」及「政府內部稽核應行注意事項」訂定。
9	政府內部控制考評及獎勵要點	103.10.30 訂定 104.10.19 修正 105.12.29 停止適用	1、行政院對各機關內部控制推動情形辦理考評之依據。 2、配合行政院內部控制推動及督導小組裁撤，已於105年12月29日停止適用。

項次	適用規定名稱	訂(修)頒日期	說明
10	擇定主管機關提報內部控制作業落實執行情形原則	101.06.27 訂定 102.04.29 修正 103.01.17 修正 104.07.07 停止適用	1、左列第 10 項為行政院內部控制推動及督導小組為協助機關檢討強化內部控制作業，規範選定議題提報行政院內控小組之範圍及程序等。 2、左列第 11 項係各機關辦理內部控制教育訓練之參據。 3、兩項規範內容已併入「強化內部控制實施方案」規範，故停止適用。
11	辦理內部控制宣導及教育訓練應行注意事項	100.05.27 訂定 101.09.13 修正 102.04.29 修正 102.12.18 修正 104.07.07 停止適用	
12	政府內部控制聲明書簽署作業要點	105.12.30 訂定	規範各機關簽署內部控制聲明書之作業程序等。
13	強化內部控制實施方案 100 年度重點工作	100.03.09 訂定 101.05.01 停止適用	配合政府內部控制推動進程，為協助各機關推動「強化內部控制實施方案」所列各項工作，故以行政院函文列明各年度重點辦理事項請各機關注意辦理。
14	強化內部控制實施方案 101 年度重點工作	101.05.01 訂定 102.04.19 停止適用	
15	強化內部控制實施方案 102 年度重點工作	102.04.19 訂定 103.01.17 停止適用	
16	強化內部控制實施方案 103 年度重點工作	103.01.17 訂定 104.01.21 停止適用	
17	強化內部控制實施方案 104 年度重點工作	104.01.21 訂定 104.12.14 停止適用	

資料來源：行政院主計總處網站資料，本研究自行整理。

茲就上開表列規範可知，隨著政府內部控制推動進程，截至 105 年 12 月底止行政院對於政府機關整體內部控制基本觀念架構、引導機關設計內部控制制度之原則性步驟與作法，以及內部控制監督與課責機制均已建置完成，茲就相關規範之重點摘述如下：

一、政府內部控制觀念架構

- (一) 政府內部控制定義與目標：依行政院函頒之政府內部控制觀念架構，將政府內部控制定義為一種管理過程，該過程係整合政府機關內部各種控管及評核措施，並由機關全體人員共同參與，透過控制環境、風險評估、控制作業、資訊與溝通及監督作業等 5 項互有關聯的組成要素，以合理促使達成實現施政效能、提供可靠資訊、遵循法令規定保障資產安全（如圖 5）。

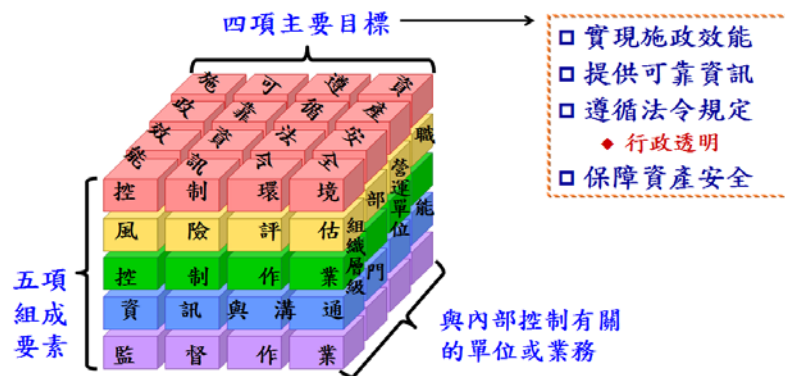


圖 4 我國政府內部控制觀念架構圖

資料來源：行政院主計總處網站

(二) 政府內部控制各項組成要素之原則及其特性簡要說明如下：

- 1、控制環境：塑造機關文化及影響其人員對內部控制認知；控制環境為設計及執行內部控制制度之基礎。包括：
 - (1)強調公務職業操守重要性、法制責任觀念及風險意識，落實執行廉政倫理規範；排除或減少高階主管等人員從事非法行為之環境誘因、壓力或機會，並建立及時處理偏差行為之機制。
 - (2)首長與高階主管重視及支持內部控制，除以身作則並督導同仁落實內部控制工作外，機關首長並對內部控制制度之有效運作負責。
 - (3)機關組織架構及授權之適當明確，並落實各單位責任明確分工及制衡機制，授給人員之權力與其擔負之責任相稱。
 - (4)辦理教育訓練以提升人員瞭解與落實執行工作之專業知識、經驗及服務觀念，並建立人才培育及職務輪調之機制，妥適管理人力資源。
 - (5)落實人員升遷及獎懲措施，定期評估人員辦理內部控制工作之成效及維持其擔任重要職務所需之能力，並建立內部控制課責機制，以促使同仁履行內部控制職責。
- 2、風險評估：機關應先確認整體與作業層級目標及決定適切之風險容忍度，進而全面辨識影響目標達成之風險，分析該等風險之影響程度與發生可能性，再綜合兩者據以估計風險值高低，透過與風險容忍度之比較，評量決

定需優先處理之風險項目，據以決定採取控制作業，處理或回應相關風險。另採滾動方式定期辦理風險評估作業，據以檢討及評量各風險項目，以因應內部及外部環境之改變。

3、控制作業：機關依據風險評估結果，採用適當政策與程序之行動，將風險控制在可承受範圍之內。控制作業具有預防性或偵測性之功能，亦可涵蓋人工化與自動化作業。包括：

(1)依據職能分工及風險評估結果，選擇業務項目，建立控制作業以降低達成目標之相關風險至可容忍程度。

(2)針對資訊系統之建置、營運、維護等，建立資訊安全管理制度等控制措施及其所需管控機制等，例如：建立資訊系統程式修改及資料存取權限等相關控制作業。

(3)配合政策、目標及計畫之調整及改變，定期檢討作業流程之透明度及各項控制重點之有效性及合理性，並建立明確授權及指派適任人員落實執行。

4、資訊與溝通：機關蒐集、編製及使用來自內、外部攸關及具品質之資訊，以支持內部控制其他組成要素之持續運作，並確保資訊於機關內、外部間有效溝通。包括：

(1)辨識作業流程所需資訊，包括由內部產生或自外部取得之財務及非財務資訊，以適時提供資訊需求者作為決策及監督之用，包括：

a.對機關全體人員宣達組織職掌及已確認之目標等，以營造控制環境。

b.進行風險評估時，得將內部控制制度之品質納入考量。

c.各項業務之控制作業，得以書面文件訂定，使機關全體人員瞭解遵循，並掌握控制重點。

d.辦理監督作業時，依各項文件檢視內部控制實施狀況，相關評估及稽核之結果、所提出之內部控制缺失及具體興革建議等紀錄，可供追蹤其改善及辦理情形。

(2)建立內部溝通，履行內部控制職責：告知機關全體人員在內部控制所扮演之角色及責任，落實內部控制制度遵循法令機制，並建立通報異常情事之

管道，促使機關上下或跨單位資訊充分傳達，使其瞭解並履行內部控制責任。

(3)建立攸關且及時資訊之外部溝通：機關應依法令規定公開或提供相關資訊，以推動行政透明措施，並對外界提出之意見及時處理與追蹤。另針對涉及其他機關（構）、地方政府或組織之業務、法令規定、業務移轉或銜接等，落實跨機關整合及協調。

5、監督作業：透過持續性評估、個別評估或二者併行，以合理確保內部控制之各組成要素是否已經存在及持續有效運作。持續性評估係指例行監督；個別評估係指自行評估及內部稽核。對於所發現之內部控制缺失，應向高階主管以上人員溝通，並及時改善，包括：

(1)落實監督作業，強化內部控制制度：包括持續檢查內部控制實施狀況，並分析實際績效與衡量基準之差異，提出可能提升績效之建議，以及定期檢視各項作業流程之簡化及透明化程度。

2.檢討追蹤缺失，落實改善作為：針對自行評估、內部稽核連同監察院與審計機關等提出之內部控制缺失及具體興革建議，追蹤其檢討改善及辦理情形，其中涉及制度面缺失部分並應檢討修正內部控制制度。

6、針對內部控制缺失之認定，明定各機關應以內部控制五項組成要素為基礎，且參酌所附常見內部控制缺失態樣，就機關內部控制實施情形是否可能影響其達成內部控制目標予以判斷，惟如係肇因於無法掌握之外部風險衍生之相關問題或缺失，則不歸屬為內部控制缺失。

二、政府內部控制制度設計原則

依「政府內部控制制度設計原則」規定，各機關應衡酌業務特性、規模大小及人員多寡等因素，依據風險性及重要性原則，並考量成本效益，參考「政府內部控制觀念架構」，設計合宜有效之內部控制制度，經機關首長核定後，由機關全體人員共同遵循執行。各機關內部控制制度之設計，應針對可能影響內部控制目標達成之重大風險加以控管，以強化該制度之有效性，其步驟如下（制度設計流程如圖6）：

（一）辦理風險評估：各機關得參考行政院所屬各機關風險管理與危機處理作業

基準及作業手冊之觀念、方法，按下列程序辦理：

1、確認目標及決定風險容忍度：

- (1) 各機關應由上而下確認整體與作業層級目標，首先依機關設立使命、願景、施政目標及中長程個案計畫等，確認整體層級目標。其次則確定為達成內部各單位業務職掌，以作業類別或作業項目為基礎所設定之作業層級目標。另機關之關鍵策略目標應納入整體或作業層級目標。
- (2) 各機關組織架構調整或業務增減變動時，應一併檢視修正整體與作業層級目標。
- (3) 各機關應就所願意承受整體與作業層級目標無法達成之變動程度，決定適切之風險容忍度。

2、風險辨識：各機關應全面發掘可能影響整體與作業層級目標無法達成之內、外在風險因素，並於辨識過程中注意下列事項，以避免遺漏機關潛在之施政風險：

- (1) 應完整辨識整體與作業層級目標（含機關關鍵策略目標）無法達成之風險。
- (2) 對於施政計畫之先期規劃作業，應針對民意及利害關係者意見、成本效益、技術可行性或跨機關業務協調等，辨識可能影響計畫推動之風險來源。
- (3) 辨識監察院等外部監督機關所提內部控制缺失，涉及業務推動過程中未能察覺或辨識之潛在風險。
- (4) 對於涉及人民權利或義務之業務，應針對可能發生受賄、違背職務、濫用職權、消極不作為、行政效率不彰及未適當公開資訊等，辨識影響政府公信力之風險來源。

3、風險分析：各機關依據業務性質訂定適切之風險影響程度及發生可能性（機率）之分類標準，並參考以往經驗或現行作業缺失，透過量化方式，分析各項風險之風險情境一旦發生之衝擊或後果及其發生可能性，以決定風險值。

4、風險評量：各機關經綜合考量風險分析結果及風險容忍度，依各風險

項目之殘餘風險值加以排序，決定需優先處理之風險項目，包含超出可容忍風險值之主要風險項目，以及未超出可容忍風險值但基於重要性原則（如以前年度已發生內部控制缺失者）納入控制作業之風險項目，研議及採取適當新增控制機制，如決定採設計控制作業方式回應，應及時設計且落實執行之，以降低風險。

- 5、風險滾推：各機關應採滾動方式定期辦理風險評估作業，監督可容忍之風險是否仍維持可容忍之程度，並將前期不可容忍之主要風險項目所採行之新增控制機制，滾動納入本期現有控制機制一併檢討及評量其殘餘風險值，以決定是否需採行其他新增控制機制因應該等風險。

（二）選定業務項目：各機關內部控制制度之設計，應依風險評估結果選定業務項目納入內部控制制度。各機關內部控制制度中有關出納與財產管理、政風、科技發展計畫編審、主計、人事、行政管考、資訊安全、公共建設計畫與社會發展計畫編審及政府採購等共通性業務項目，得參採各權責機關所訂共通性作業範例辦理。

（三）設計控制作業

- 1、各機關應針對選定之業務項目，由內部各單位對其承辦作業流程，視業務性質需要，設計控制重點，包括核准、驗證、調節、覆核、定期盤點、記錄核對、職能分工、實體控制及計畫、預算或前期績效之分析比較等程序。
- 2、各機關應針對已發生內部控制設計缺失之業務項目，即時修正應有之控制重點。

（四）落實監督作業：各機關應依「政府內部控制監督作業要點」規定辦理監督作業：

- 1、賡續檢討主管法令規定，強化現有內部控制作業。
- 2、針對外部監督機關所提內部控制缺失積極檢討，其中涉及制度面之缺失，應依據本原則規定訂（修）定內部控制制度。
- 3、檢查內部控制實施狀況，並針對所發現之內部控制缺失及提出之具體興革建議，採行相關因應作為。

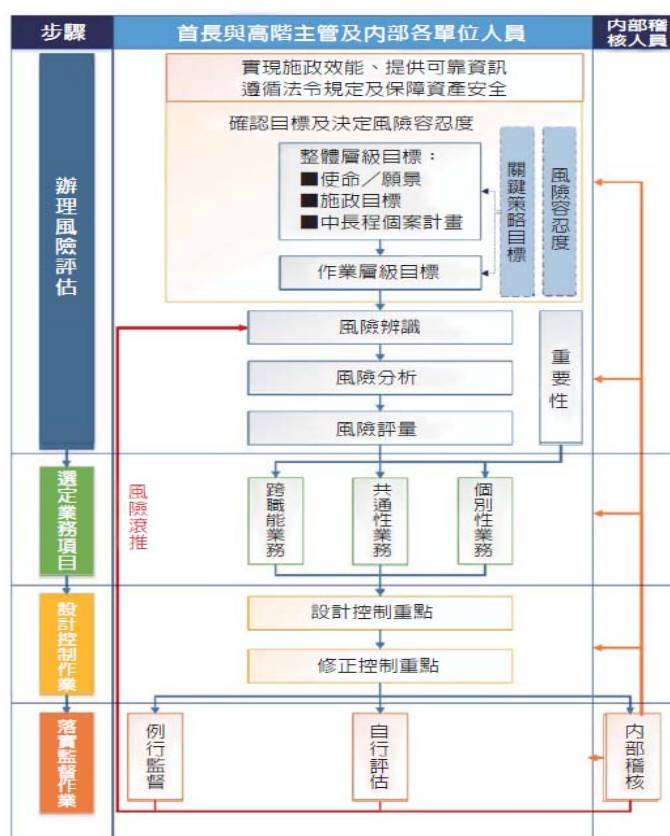


圖 5 政府內部控制制度設計流程圖

資料來源:行政院主計總處網站

三、政府內部控制監督作業要點

為利各機關透過自行評估及內部稽核等執行監督作業，以促使內部控制有效運作，行政院於 102 年間訂頒「各機關內部控制制度自行評估原則」及「政府內部稽核應行注意事項」，嗣為使各機關辦理相關作業更為簡明有效，故將「各機關內部控制制度自行評估原則」及「政府內部稽核應行注意事項」整併為「政府內部控制監督作業要點」，茲就該要點規範重點摘述如下：

- (一) 各機關應確實辦理例行監督、自行評估及內部稽核之監督作業，檢查內部控制建立及執行情形，並針對所發現之內部控制缺失及提出興革建議，採行相關因應作為。上開監督作業得利用資訊技術，配合業務流程建立自動化勾稽比對等機制，就業務活動之關鍵控制重點進行持續性監控或稽核，以及時偵測及防止異常事項，以合理確保業務正常運作。
- (二) 例行監督除由各單位主管人員應於日常管理業務過程，即時監督相關業務

之內部控制各組成要素之存在及持續運作外，亦包括建立檢討主管法令規定機制，針對外界意見或執行缺失即時檢討相關法令規定，對於主管業務建立適當之檢核、審查、追蹤、管制或考核等管理機制，並落實執行等。

- (三) 各機關每年應至少各辦理一次年度自行評估及年度稽核，評估及稽核之期間至少應涵蓋十二個月份，並可自前一年度開始進行跨年度之自行評估及稽核，其前後年度之起迄時間應分別相互銜接。另可視業務之風險及重要程度視針對指定案件或異常事項等辦理專案稽核。
- (四) 各機關辦理自行評估時，審計部年度審核通知或中央政府總決算審核報告所列重要審核意見如提出機關內部控制機制未發揮應有效能等意見，應納入自行評估之重要參據；若自行評估之評估情形係落實，惟經內部稽核單位或上級主管機關等提出與該評估重點有關之內部控制缺失等意見時，該評估單位應於內部控制或內部稽核相關會議提出檢討報告及改善措施，並由內部稽核單位追蹤其改善情形。
- (五) 各機關應成立內部稽核單位辦理內部稽核工作，並由副首長以上人員擔任召集人。但業務屬性單純或規模較小者，得併由上級機關統籌辦理，並得統籌調派所屬人力交互檢查。機關採任務編組方式設置內部稽核單位者，其幕僚作業原則由綜合規劃單位辦理。但機關首長得視機關屬性及其業務性質指定適當單位辦理之。
- (六) 各機關內部稽核工作得視業務需要，調度施政管考、資訊安全稽核、政風查核、政府採購稽核、工程施工查核、國家關鍵基礎設施安全防護、人事考核、內部審核、事務管理工作檢核及其他稽核職能單位人員及主要核心或高風險業務等單位人員辦理，該等人員不得針對過去一年內、目前或即將負責承辦業務執行稽核。
- (七) 內部稽核單位為檢查內部控制建立及執行情形，或查核機關資源使用之經濟、效率及效果，應依下列規定規劃及執行內部稽核工作，包括擬訂稽核計畫、蒐集稽核佐證資料、製作稽核紀錄及報告等。
 - 1、執行稽核工作前，得會同稽核評估職能單位擬訂稽核計畫；但稽核評估職能單位依相關法令規定已辦理或預計辦理稽核或評估者，得不重複納入內部稽核。內部稽核單位如擇有與稽核評估職能類似之稽核項目，得與稽核評估職能單位整合稽核工作期程，並維持客觀公正之立場採聯合稽核方式

辦理。

- 2、內部稽核單位應檢視機關風險評估或績效達成程度等情形，就高風險或主要核心業務優先擇定稽核項目。
- (八) 內部稽核人員執行內部稽核工作，得檢查相關文件、資產，並詢問有關人員，受查單位應全力配合提供稽核所需資料並詳實答覆，無正當理由不得拒絕。
- (九) 內部稽核人員執行內部稽核工作，得從下列五個面向進行分析，俾提出稽核建議與受查單位充分溝通：
- 1、實際情況：陳述實際發現之現況或問題。
 - 2、判斷標準：依據法令規定或選擇適當之判斷基準，用以作為評估或驗證之參據。
 - 3、影響結果：掌握實際情況已經（可能）存在之衝擊及其影響層面與嚴重程度。
 - 4、造成原因：深入探究實際情況發生之根本原因，以免忽略關鍵核心問題。
 - 5、建議意見：綜合分析並與受查單位共同研擬改進建議，以解決根本原因或核心問題。
- (十) 稽核項目具有量化或非量化績效目標或指標時，內部稽核人員得採行下列程序，衡量稽核項目之資源使用是否具有經濟、效率及效果，俾提出可能提升績效之建議，以協助機關制訂政策、績效目標或指標、計畫或強化內部控制機制，另得就機關未來有關管理及績效重大挑戰事項提出預警性意見供機關參考。
- 1、蒐集與稽核項目有關之資料。
 - 2、選擇適當之衡量基準，其來源包括：
 - (1)前期績效、既定(或預計)目標及其績效衡量指標。
 - (2)法令規定或契約規範，如：預計完成之期限、品質或數量標準等。
 - (3)國際公認之指標或標準等。
 - (4)其他同類績效優良機關、單位或民間相關機構等之標竿典範。
 - (5)內部稽核人員專業判斷。
 - 3、運用計算、分類及比對等方式，分析實際績效與衡量基準之差異，並了解差異原因及其影響。

- (十一) 年度稽核及專案稽核均應作成內部稽核報告，揭露稽核發現之優點、稽核發現與相關自行評估結果不一致等缺失、改善措施或興革建議，並依程序簽報機關首長核定後送各受查單位。
- (十二) 內部稽核單位應彙整內部控制缺失及興革建議，送相關單位填報改善及辦理情形，並至少每半年將追蹤該等缺失改善情形及興革建議辦理情形簽報機關首長核定。內部控制缺失應追蹤至改善完成為止，以確認相關單位已採取適當之改善措施；興革建議應追蹤至相關單位評估其可行性，以決定是否採納該等建議或採行相關因應作為為止。
- (十三) 內部稽核人員應持續參加內部稽核相關教育訓練，以提升稽核品質及能力，並應秉持誠實信用原則及專業上應有之注意，確實執行稽核工作，惟內部控制有其先天限制，且內部稽核原則採抽核方式實施，無法絕對保證一定能發現不法或不當情事。
- (十四) 內部稽核單位執行內部稽核工作期間，如發現重大違失或機關有受重大損害之虞時，應立即簽報機關首長處理；稽核資訊涉及隱私、機密、不法或不當之行為，不宜揭露予所有報告收受者時，得另單獨作成報告揭露。
- (十五) 各機關辦理自行評估結果及內部稽核報告所列改善措施或興革建議，若涉及需修正內部控制機制者，應由負責內部控制業務之幕僚單位督導各單位修正。
- (十六) 各機關得將內部控制建立及執行情形（如自行認定內部控制缺失及其改善成效等），納為辦理機關內部單位間團體績效評比之衡量標準。
- (十七) 為落實機關自主管理，各機關於整體內部控制有效之前提下，得彈性調整自行評估及內部稽核之作法。

四、內部控制聲明書簽署作業要點

- (一) 各機關應每年評估當年度整體內部控制有效程度，並出具內部控制聲明書，由機關首長與督導內部控制及內部稽核業務之召集人於翌年四月底前共同簽署，公開於各該機關網站之政府資訊公開專區。但依國立大學校院校務基金管理及監督辦法辦理稽核工作之國立大學校院，應於年度校務基金績效報告書提送校務會議通過前簽署內部控制聲明書。

- (二) 各機關原則於內部控制聲明書聲明日（即年度終了日）前完成當年度自行評估及內部稽核工作，俾及時發現內部控制缺失並採行改善措施。
- (三) 各機關簽署內部控制聲明書(作業流程詳附圖)，應針對機關當年度自行評估結果、內部稽核報告、稽核評估職能單位及上級與各權責機關（單位）督導等所發現之內部控制缺失，並參考監察院彈劾、糾正（舉）或提出其他調查意見及審計部中央政府總決算審核報告重要審核意見等涉及內部控制缺失事項，評估截至當年度聲明日尚未完成改善部分對內部控制目標達成之影響，作為判斷整體內部控制有效程度之依據。
- (四) 內部控制聲明書按整體內部控制之有效程度，區分為下列「有效」、「部分有效」及「少部分有效」三種類型：
- 1、「有效」：無內部控制缺失，或存有內部控制缺失並已於聲明日前採行改善措施，其整體內部控制之建立及執行能合理確保內部控制目標之達成。
 - 2、「部分有效」：存有內部控制重大缺失並已於聲明日前採行改善措施，或存有非屬重大之內部控制缺失，其整體內部控制之建立及執行僅能合理確保部分內部控制目標之達成。
 - 3、「少部分有效」：存有內部控制重大缺失，於聲明日前尚未採行改善措施，或採行改善措施，惟其整體內部控制之建立及執行難以合理確保內部控制目標之達成。
- 前項內部控制之有效程度聲明僅提供合理確認，且不包括機關內部控制無法掌握之外部風險。
- (五) 機關如有內部控制重大缺失事項，於當年度採行改善措施後，其整體內部控制情形符合簽署「有效」或「部分有效」類型之內部控制聲明書者，應於聲明書增列說明段，列舉該等重大缺失、所採行之改善措施與改善情形及其對達成內部控制目標之影響等；符合簽署「少部分有效」類型之內部控制聲明書者，應於聲明書之附表，揭露內部控制重大缺失情形及其改善計畫。
- (六) 機關首長倘於年度中異動，致繼任首長於簽署內部控制聲明書時遇有所聲明之年度未任或僅部分期間在任之情形，得於內部控制聲明書之末段增列說明段，以釐清前後任首長之責任。
- (七) 各機關併同所屬機關辦理自行評估及內部稽核工作者，得併同所屬機關共同簽署內部控制聲明書。

伍、推動情形

有關中央行政機關強化內部控制之推動，在以行政院內部控制推動及督導小組為平台進行統合協調及督導下，截至 105 年 12 月底止已召開 29 次委員會議，茲就相關重要推動策略之辦理情形概述如下：

(一) 辦理內部控制教育訓練：有關行政院規劃之教育訓練兼具實體與數位課程，訓練對象亦涵蓋首長、內部控制小組（含內部稽核）小組召集人、幕僚單位主管、機關推派之種子教師及各單位同仁等，其中：

1、實體訓練部分，截至 105 年底止已舉辦 21 期種子教師研習班、2 期種子教師回訓研習班，5 期內部控制小組幕僚單位主管研習班及 24 期內部控制監督作業研習班，以培養各機關宣導推廣內部控制之能力。另為增進機關首長對內控制之重視及支持，除將機關首長推動內部控制應行注意事項納入行政院人事行政總處編印之「機關首長服務手冊」中規範外，分別於 101 年 2 月行政院政務首長研討會及同年 7 月「廉政倫理與反貪腐座談會」對各政務首長報告內部控制辦理情形，以及於 100 年 5 月、104 年 12 月舉辦講習，對各主管機關內部控制小組、內部稽核小組召集人與主要三級機關（構）首長等宣講強化內部控制機制。

2、數位課程及教材部分，經檢視行政院主計總處網站及「e 等公務園」等公務員數位學習平台，內部控制教材相當豐富多元，除了陳示實體課程製作之書面教材、蒐錄 58 則違失案例及編製「政府內部控制之推動」電子書外，亦錄製影音等型式教材包括「內部控制基本觀念」、「行政院推動內部控制作業辦理情形」、「內部控制制度設計實務與自行評估作法」、「政府內部稽核實務」及「機關辦理自行評估及內部稽核經驗分享」學習課程，供各機關全體人員線上數位學習，以及 6 則政府內部控制中、英文短片供各機關下載參用。

(二) 檢討強化內部控制作業

1、截至 105 年 12 月底止，衛生福利部、行政院農業委員會、外交部、教育部、

內政部、國防部及經濟部等已提報「所屬醫院醫療採購弊案檢討與策進作為」等 30 項議題提報行政院內部控制推動及督導小組委員會議，並經專家學者與會提供專業意見，協助渠等機關針對現存內部控制缺失、監察院與審計部所提意見，或外界關注焦點等深入檢討，使後續改善措施或策進作為更臻周妥有效。

- 2、自 100 年度起行政院每年訂頒強化內部控制實施方案年度重點工作，請各機關針對機關重大施政風險項目、監察院彈劾、糾正（舉）或提出其他調查意見之案件、審計部中央政府總決算審核報告重要審核意見、上級與權責機關督導、機關辦理內部控制制度自行評估與內部稽核、中央廉政委員會及各機關廉政會報中所提出之相關議題，以及外界關注事項等，涉及內部控制缺失部分，積極檢討強化現有內部控制作業。其中監察院彈劾、糾正(舉)案件及審計部重要審核意見涉及內部控制缺失，截至 104 年 12 月底止已完成改善比率達 9 成²²（詳表 6、表 7）。

表 6 監察院彈劾與糾正(舉)案件所提內部控制缺失改善情形

項目 年度	內部控制缺失件數	累計改善情形 (截至 104 年 12 月底止)	
		件數	比率
98 年度	129	129	100%
99 年度	85	82	96%
100 年度	93	93	100%
101 年度	91	90	99%
102 年度	93	89	96%
103 年度	37	35	95%

資料來源:行政院主計總處

²²依行政院內部控制推動及督導小組第 26 次委員會議決議，中央二級行政機關自 105 年 1 月起針對監察院彈劾、糾正(舉)案件與審計部中央政府總決算審核報告重要審核意見等涉及內部控制缺失事項自行列管並督促所屬儘速完成改善。

表7 審計部中央政府總決算審核報告所列內部控制缺失改善情形

項目 年度	內部控制缺失項數	累計改善情形 (截至 104 年 12 月底止)	
		項數	比率
98 年度	189	187	99%
99 年度	268	263	98%
100 年度	286	282	99%
101 年度	239	235	98%
102 年度	156	141	90%

資料來源:行政院主計總處

(三) 設計並維持有效內部控制制度：

1、行政院除訂頒「政府內部控制制度設計原則」作為各機關設計及執行內部控制制度之參據外，為減少機關設計內部控制制度之負擔與歧異，已針對各機關均有辦理之出納、財產管理等共同業務由財政部、法務部、科技部、國家發展委員會及行政院人事行政總處、行政院公共工程委員會及行政院主計總處等權責機關，訂定 11 項共通性作業範例（如表 8），以及就機關共同性業務中涉及內部不同單位流程且以往較常發生內部控制違失之高風險項目訂定 6 項共通性作業跨職能整合範例（如表 9）供各機關參考，以強化跨不同職能或單位間控管機制。此外，亦由行政院農業委員會動植物防疫檢疫局、財政部臺北區國稅局及經濟部水利署分別就「斃死豬非法流用管控與防範作業」、「營利事業所得稅電腦選案核定進度與管制作業」及督導「直轄市及縣（市）政府執行地下水管制區工廠內水井查察與處置作業」製作內部控制制度個別性業務範例，以及由主計總處以教育部體育署內部控制制度之風險評估作業製作「教育部體育署內部控制制度風險評估範例」提報行政院內部控制推動及督導小組備查後函送各機關參考。

2、另針對上開共通性作業跨職能整合範例之「民間團體補（捐）助系統查詢作

業」，由國家發展委員會於 104 年 1 月建置完成「民間團體補(捐)助系統」提供中央機關登載及查詢民間團體申請補(捐)助案件相關資訊，透過該平台之資訊共享，以強化民間團體補（捐）助案件之跨機關控管機制；行政院主計總處為協助各機關強化「人事費－薪給作業」內部控制機制，則開發完成「內控型公務機關薪資發放系統」，協助提供系統程式予有意願使用該系統之機關導入系統及教育訓練。截至 105 年底行政院及所屬 809 個機關皆已設計完成內部控制制度。

表 8 政府內部控制制度共通性作業範例一覽表

共通性業務	權責機關	提報備查及分行日期
出納業務	財政部	已提報行政院內控小組第 13 次委員會議修正備查，並於 102.1.25 分行
財產管理業務	財政部	已提報行政院內控小組第 18 次委員會議修正備查，並於 103.2.10 分行
政風業務	法務部	已提報行政院內控小組第 22 次委員會議修正備查，並於 104.1.19 分行
主計業務	主計總處	已提報行政院內控小組第 26 次委員會議修正備查，並於 105.1.7 分行
人事業務	人事行政總處	已提報行政院內控小組第 8 次委員會議同意備查，並於 101.1.30 分行
公共建設計畫之編審	國家發展委員會	已提報行政院內控小組第 26 次委員會議修正備查，並於 105.1.4 分行
行政管考業務	國家發展委員會	已提報行政院內控小組第 22 次委員會議修正備查，並於 104.2.2 分行
社會發展計畫之編審	國家發展委員會	已提報行政院內控小組第 22 次委員會議修正備查，並於 104.2.2 分行
科技發展計畫之編審	科技部	已提報行政院內控小組第 26 次委員會議修正備查，並於 105.1.8 分行

共通性業務	權責機關	提報備查及分行日期
採購業務	工程會	已提報行政院內控小組第 26 次委員會議修正備查，並於 105.1.18 分行
資訊安全業務	科技部	已提報行政院內控小組第 22 次委員會議修正備查，並於 104.1.26 分行

資料來源:行政院主計總處

表 9 政府內部控制制度共通性作業跨職能整合範例一覽表

共通性業務	權責機關	提報備查及分行日期
人事費-薪給作業	主計總處	已提報行政院內控小組第 23 次委員會議修正備查，並於 104.5.4 分行
採購作業	公共工程委員會	已提報行政院內控小組第 10 次委員會議同意備查，並於 101.6.11 分行
自行收納收款作業-租金收入作業	財政部	已提報行政院內控小組第 13 次委員會議同意備查，並於 102.2.7 分行
物品管理作業	主計總處	已提報行政院內控小組第 13 次委員會議同意備查，並於 102.2.20 分行
民間團體補（捐）助系統查詢作業	國家發展委員會	已提報行政院內控小組第 22 次委員會議同意備查，並於 103.1.20 分行
加班申請與費用核發作業	主計總處	已提報行政院內控小組第 23 次委員會議同意備查，並於 104.5.4 分行

資料來源:行政院主計總處

（四）監督內部控制實施情形

行政院除訂頒「各機關內部控制制度自行評估原則」及「政府內部稽核應行注意事項」作為各機關辦理自行評估及內部稽核作業之參據外，並洽請法務部矯正署與內政部移民署製作內部控制制度自行評估實作範例 2 則，以及引用國外政府稽核技巧及方法製作 3 則內部稽核實作範例供機關參考。上開內部稽

核工作之執行係由各機關依「政府內部稽核應行注意事項」規定透過組設成立內部稽核專責單位或任務編組辦理之，但部分機關因業務屬性單純，係併由上級機關統籌辦理。囿於此次行政院組織改造²³人力精實原則及機關設置內部單位數量之限制，絕大多數機關之內部稽核單位係採任務編組方式運作²⁴，並依上開規定透過協調整合現行稽核評估職能之評核，調派核心或高風險業務單位人員共同合作執行內部稽核工作，且運用調整區隔稽核工作之分派，避免稽核人員針對其過去一年內、目前或即將負責承辦業務執行稽核，以維持內部稽核之客觀性（徐菁鴻，2013）。

嗣為進一步協助各機關整合運用持續性評估與個別評估辦理監督作業，行政院於 104 年間將上開兩項規定整併為「政府內部控制監督作業要點」，並依機關實務需要增訂例行監督、加強與稽核評估職能單位之整合、辦理內部稽核之程序與方法等規範，使整體規範內容更趨完備，以利機關監督作業之進行。

各機關配合其組織調整及完成設計內部控制制度之時程，依前述相關規定陸續啟動辦理內部控制自行評估及內部稽核工作，自 104 年起每年至少辦理 1 次內部控制自行評估及內部稽核。

（五）試辦簽署內部控制制度聲明書

為提升機關首長對於內部控制之重視並強化課責，行政院以循序漸進方式推動各機關簽署內部控制聲明書作業，自 102 年起訂定第一至第三階段試辦簽署內部控制聲明書推動計畫，由試辦機關視整體內部控制制度之有效程度，經首長與督導內部控制及內部稽核業務之召集人簽署內部控制聲明書並公開揭露於各該機關網站。各階段試辦情形如下（行政院內部控制推動及督導小組，2015）：

1、第一階段試辦作業：

²³ 99 年 1 月 12 日，立法院三讀通過《行政院組織法》修正案、《中央行政機關組織基準法》修正案、《中央政府機關總員額法》、《行政院功能業務與組織調整暫行條例》等攸關政府組織再造的 4 項法案，並於同年 2 月 3 日經總統正式公佈，確立中央行政機關的新架構。101 年 1 月 1 日起分階段實施行政院及其所屬部會之功能業務與組織調整（通稱行政院組織改造），截至 106 年 4 月底止尚有內政部、經濟及能源部、交通及建設部、環境資源部、大陸委員會及海洋委員會等 6 部會之組織改造法案未通過。

²⁴ 依行政院主計總處調查資料，除台灣港務股份有限公司、桃園國際機場股份有限公司、勞工退休基金監理會及國立台中科技大學成立內部稽核專責單位外，其餘行政院所屬機關、學校係之內部稽核工作係採任務編組方式運作。

(1)由法務部、法務部矯正署、臺灣高等法院檢察署、國立故宮博物院、移民署與主計總處等 6 個機關參與試辦簽署 102 年度內部控制聲明書。經試辦結果，6 個機關均已依試辦計畫期程於 103 年 8 月底前由機關首長及副首長簽署各該機關「有效」類型之內控聲明書，並公開揭露於其機關網站。

(2)行政院主計總處已採納 6 個試辦機關實作所回饋意見，包括：將肇因於外部風險衍生之問題或缺失排除於內部控制缺失範圍、簡化整體層級自行評估之判斷參考項目以聚焦評估重點，以及於內部稽核規範增訂稽核程序與方法以引導機關強化監督功能等作為 103 年 7 月檢修「內部控制制度設計原則」、「各機關內部控制制度自行評估原則」及「政府內部稽核應行注意事項」等規定之參據。

2、第二階段試辦作業：

(1)第二階段試辦作業係以第一階段試辦計畫及推動經驗為基礎，除納入第一階段 6 個試辦機關外，並增納外交部等 10 個機關合共 16 個機關參與第二階段試辦作業，各該機關首長及副首長均於 104 年 6 月底前簽署 103 年度內部控制聲明書。16 個試辦機關中除外交部暨所屬（合併出具內部控制聲明書）與法務部矯正署高雄監獄簽署「部分有效」類型內控聲明書外，其餘機關均簽署「有效」類型內部控制聲明書。

(2)外交部暨所屬機關因 103 年度自行評估結果發現內部控制制度之控制作業均有效設計，惟有 7 項控制重點未依規定辦理，其中有 2 項缺失未及於聲明日前完成改善，該部考量其內部控制仍有改善進步空間，故簽署部分有效內控聲明書；法務部矯正署高雄監獄則考量 103 年度經內部稽核及稽核評估職能單位等共發現 3 項採購內部控制缺失，且曾於 104 年 2 月間發生受刑人集體挾持監所主管企圖脫逃事件，顯示內部控制有尚待加強之處，故簽署部分有效內部控制聲明書。

3、第三階段試辦作業：

(1)延續前兩個階段試辦作業之推動經驗，第三階段試辦簽署內部控制制度聲明書推動計畫廣續擴大增納外交部、法務部、行政院海岸巡防署及其所屬等 118

個機關於 105 年 3 月底前試辦簽署 104 年度內部控制聲明書。

(2)試辦結果 118 個試辦機關中除福建高等法院金門分院檢察署因 104 年度內部稽核所提內部控制缺失未及於聲明日前採行改善措施，以及法務部矯正署屏東看守所所長認為機關整體內部控制尚有待加強之處，故簽署「部分有效」類型內控聲明書，其餘機關均簽署「有效」類型內控聲明書。

(六) 辦理內部控制考評部分

為督導各機關落實內部控制（含內部稽核）相關工作，行政院 102 至 104 年度施政績效評估作業，每年度均將落實政府內部控制機制列為共同性目標，並分別以建立內部控制機制及完成檢討改善內部控制缺失件數、依業務風險性及重要性增（修）訂完成內部控制制度項數、辦理年度稽核與專案稽核次數、稽核結果研提具體建議並經機關採納之稽核項目數等作為衡量指標，針對中央二級行政機關為評核對象進行考核，經評核結果，102 年度 2 項指標均無核列紅燈²⁵（即未達績效標準）情形、103 年度辦理內部稽核次數、增（修）訂完成內部控制制度項數核列紅燈之比率分別為 9%及 3%；104 年度辦理內部稽核核列紅燈之比率分別為 3%（如表 10）。由於所列指標係行政院按強化內部控制推動進程規範各年度機關應辦理之內部控制或內部稽核重要事項，設定投入面之量化指標衡量其辦理情形，依上開數據顯示，102 至 104 年度指標除少數機關未達績效目標（即未依規定辦理）外，絕大多數機關均已行政院規定推動辦理內部控制相關工作。

表 10 行政院施政績效評估政府內部控制共同性指標評核結果

年度	共同性指標	衡量標準	複核結果
102	1.強化內部控制件數	當年度主動建立內部控制機制及完成改善內部控制缺失件數	綠燈 34 個機關(97.14%) 黃燈 1 個機關(2.86%) 紅燈 0 個機關(0%)
	2.增(修)訂完成內部控制制度項數	本機關及所屬機關依業務重要性及風險性，於當年度增（修）訂完成內部控制制度作業項目數	綠燈 33 個機關(94.29%) 黃燈 2 個機關(5.71%) 紅燈 0 個機關(0%)

²⁵依國家發展委員會所訂行政院施政績效評估作業相關規範，各項施政績效衡量指標之評估結果以燈號表示，其中綠燈代表績效良好，黃燈代表績效合格，紅燈代表績效欠佳。

年度	共同性指標	衡量標準	複核結果
103	1.辦理內部稽核次數	本機關及所屬機關當年度辦理年度稽核與專案稽核次數	綠燈 31 個機關(91.18%) 黃燈 0 個機關(0%) 紅燈 3 個機關(8.82%)
	2.增(修)訂完成內部控制制度項數	本機關及所屬機關完成檢討改善內部控制缺失，包括就監察院彈劾、糾正(舉)案件、審計部重要審核意見、機關內部控制制度自行評估與內部稽核結果及外界關注事項等，涉及內部控制缺失部分，已加強落實執行內部控制制度或納入內部控制制度設計，並依業務重要性及風險性，於當年度增(修)訂完成內部控制制度作業項目數	綠燈 33 個機關(97.06%) 黃燈 0 個機關(0%) 紅燈 1 個機關(2.94%)
104	辦理內部稽核工作	當年度各主管機關〔含所屬機關(構)〕所擇定執行稽核之業務或事項之項目數，連同稽核結果已研提具體建議並經機關採納之稽核項目數之合計數	綠燈 31 個機關(91.18%) 黃燈 2 個機關(5.88%) 紅燈 1 個機關(2.94%)

資料來源：國家發展委員會網站

行政院為激勵各機關落實執行內部控制工作，並期透過效益面的考評項目引導各機關發揮內部控制興利功能，訂定「政府內部控制考評及獎勵要點」規定辦理 103 及 104 年度政府內部控制考評作業，考評範疇涵括落實風險導向內部控制制度、採納具體興革建議並納入制度設計、強化不可容忍風險之作業項目或跨機關(構)、單位內部控制整合機制、遵循法令及強化內部控制監督作業等項目，採鼓勵方式由各機關自由提報參與考評，2 個年度共有 273 個機關參與考評，其中評核成績良好獲公開表揚之機關計有 46 個，並擇選 33 個標竿案例提供機關參採，以發揮擴散學習效果。

參考文獻

壹、中文部分

- 王怡心，2012，〈新 COSO 內部控制整合架構〉，《內部稽核》，79：4-8。
- 王怡心，周靜幸，2011，〈公部門治理與內部控制〉，《內部稽核》，75：4-12。
- 王怡心、吳三梅、周台俊、周靜幸、莊詠玲、陳錦烽、黃琬玲、楊文安、賴森本編譯，2013，《COSO 內部控制—整合架構》，中華民國內部稽核協會。
- 王怡心、周靜幸，2011，〈公部門內部控制與風險管理〉，《內部稽核》，75：13-24。
- 王威智，2004，《內部稽核、內部控制與採購作業之關聯性研究—以我國公務機關為例》，台北，國防管理學院資源管理研究所碩士論文。
- 石素梅，2010，〈提升公部門內審及會計效能—協助發揮內部控制〉，《內部稽核》，72：14-16。
- 石素梅，2012，〈行政院健全內部控制推動方向〉，《研考雙月刊》，283：97-105。
- 石素梅，2013，〈政府內部控制之推動現況與展望〉，《公共治理季刊》，1：108-115。
- 石素梅，2014，〈我國政府推動內部控制之現況與展望〉，《內部稽核》，85：18-24。
- 行政院內部控制推動及督導小組，2015，《政府內部控制之推動》。電子書下載至 <http://ebook.dgbas.gov.tw/lp.asp?ctNode=5971&CtUnit=2045&BaseDSD=46&MP=103>
- 行政院主計總處綜合規劃處，2012，〈行政院強化內部控制機制推動情形〉，《主計月刊》，675：16-22。
- 行政院主計總處綜合規劃處，2013，〈強化政府內部控制機制之策略作法〉，《主計月刊》，689：14-19。
- 行政院主計總處綜合規劃處，2014，〈強化政府內部控制監督與課責之作為〉，《主計月刊》，701：8-14。
- 行政院主計總處綜合規劃處，2015，〈政府內部控制推動與展望〉，《主計月刊》，713：8-12。
- 行政院主計總處綜合規劃處，2016，〈運用持續性稽核機制，發揮內部控制監督功能〉，《主計月刊》，725：18-23。
- 何永智，2014，〈內部控制制度風險評估實例探討〉，《主計月刊》，697：84-88。
- 何永智，2015，〈各機關內部控制制度自行評估原則及政府內部稽核應行注意事項

- 修正情形》，《主計月刊》，709：98-102。
- 何永智、詹瑞華、羅孟瑜、李正心、周明政、張庭蓉、何俞賢，2014，〈我國政府內部控制監督機制之探討－以內部控制制度自行評估及內部稽核為例〉，行政院主計總處自行研究報告。
- 何志欽、李顯峰，2003，《美國政府內控及督察制度之研究》，台北，行政院主計總處委託研究報告。
- 何秀蓮，2016，《機關成員對內部控制之角色認知對內部控制成效影響之研究-以某公立博物館為例》，台北，淡江大學會計學系碩士在職專班碩士論文。
- 何俞賢，2014，〈政府內部稽核實務〉，《主計月刊》，707：30-37。
- 何俞賢，2015，〈澳洲政府推動內部控制之經驗〉，《主計月刊》，718：84-89。
- 吳琮璠，2013，〈有效公共治理與內部控制〉，《主計月刊》，687：22-28。
- 呂秀珠，2012，《政府行政部門內部控制之探討－以 I 機關為例》，台北，政治大學經營管理碩士學程碩士論文。
- 巫雅琳，2008，《公務機關出納管理內部控制機制之研究-以台北市稅捐稽徵處為例》，台北，銘傳大學公共事務學系碩士在職專班碩士論文。
- 李正心，2012，〈內部控制制度跨職能整合之研析〉，《主計月刊》，682：83-86。
- 李正心，2014，〈政府內部控制考評及獎勵之作法〉，《主計月刊》，707：18-22。
- 李正心，2015，〈政府內部控制監督作業要點之研析〉，《主計月刊》，719：25-29。
- 李正心，2016，〈行政院推動政府內部控制未來方向〉，《主計月刊》，731：28-32。
- 辛甫福，2007，《內部控制機制與控制成果對組織績效之影響－以軍事單位為例》，宜蘭，佛光大學經濟學系碩士論文。
- 周明政，2015，〈試辦簽署內部控制制度聲明書及後續作法〉，《主計月刊》，707：24-29。
- 周靜幸，2014，〈政府內部控制制度新思維與動態－審計機關觀點〉，《政府審計季刊》，134(2)：86-95。
- 周靜幸，2015a，〈政府內部稽核之創新與蛻變〉，《內部稽核》，88：54-61。
- 周靜幸，2015b，〈政府內部控制與三道防線新論〉，《內部稽核》，90：16-23。
- 周靜幸，王怡心，2011，〈公部門內部控制與風險管理〉，《內部稽核》，75：13-24。
- 官穎萱，2016，《內部控制在公部門的應用-以大專校院採購循環為例》，台北，台北大學會計學系碩士論文。

- 林宛瑩，陳錦烽，2015，〈政府推動內部控制法制化初探—美、英、加、澳等國之借鏡〉，《主計月刊》，711：20-26。
- 林炳滄，2013，《內部稽核理論與實務》，台北，中華民國內部稽核協會編修第6版。
- 林慶隆，2010，〈建構公部門內部控制架構—提升公共治理效能〉，《內部稽核》，72：4-13。
- 林慶隆，2014，〈政府內部控制制度價值與效益〉，《內部稽核》，85：8-17。
- 邱振冬，2009，《縣市政府行政機關實施內部控制制度之研究—以台南市政府為例》，台南，長榮大學高階管理碩士在職專班碩士論文。
- 邱燦興，2015a，〈從透明與課責觀點談內部控制(上)〉，《主計月刊》，710：52-60。
- 邱燦興，2015b，〈從透明與課責觀點談內部控制(下)〉，《主計月刊》，711：48-55。
- 施炳煌，2004，《中央行政機關實施內部控制制度之研究》，台北，台灣大學政治學研究所碩士論文。
- 柯瓊鳳，2003，《日本政府內控及檢查制度之研究》，台北，行政院主計總處委託研究報告。
- 胡議文，2015，〈政府內部控制制度設計原則修正情形〉，《主計月刊》，719：20-24。
- 胡議文，2016，〈淺析政府內部控制考評及獎勵機制推動情形〉，《主計月刊》，721：102-107。
- 韋伯韜，2005，《強化政府內部控制機制及內部審核之研究》，台北，行政院主計總處委託研究報告。
- 夏明勝、陳文瑞、李念龍，2016，〈公路總局建立及執行內部控制經驗分享〉，《內部稽核》，92：32-37。
- 徐菁鴻，2013，〈政府內部稽核應行注意事項訂定過程〉，《主計月刊》，696：6-12。
- 秦惠桑，2016，〈科技部中科管理局強化內部控制之作法及成效〉，《主計月刊》，731：16-21。
- 馬秀如，1999，〈內部控制、內部稽核與內部審核範圍之探討〉，《主計月刊》，521：26-33。
- 馬秀如，2005，〈內部控制之延伸—風險管理〉，《會計月刊》，238：30-47。
- 馬秀如、賴森本、李美雀、葉秀惠、阮中祺、謝雅仁譯，2005，《COSO 委員會企業風險管理整合架構》，台北，財團法人中華民國會計研究發展基金會。

- 馬秀如譯，1998，《COSO 委員會內部控制整體架構》，台北，財團法人中華民國會計研究發展基金會。
- 馬嘉應，鄭凱云，藍文修，牙璽鈞，2012，〈各國內部控制制度研析〉，《主計月刊》，683：42-48。
- 張玉燕，洪錦屏，2016，〈外交部推動強化內部控制經驗分享〉，《主計月刊》，723：104-109。
- 張庭蓉，2015，〈強化內部控制實施方案 104 年度重點工作之研析〉，《主計月刊》，715：82-87。
- 張漢卿，2008，《政府內部控制與風險管理機制對政府治理績效影響之研究－以中部地區機關為例》，彰化，彰化師範大學商業教育系碩士論文。
- 莊文忠、洪永泰、陳俊明、蔡季廷，2015，103 年度臺灣公共治理指標調查，國家發展委員會委託研究計畫。
- 許一娟，2012，〈探討「內部審核」更名之芻議〉，《主計月刊》，683：23-33。
- 許哲源，2010，〈INTOSAI 內控準則介紹－我國行政部門課責機制之建立〉，內部稽核，72：27-33。
- 許哲源，郭大榮，2012，〈公部門治理與審計〉，《政府審計季刊》，32（2）：43-50。
- 陳保良，2005，《內部控制制度在行政機關之運用－以台北市信義區公所為例》，台北，銘傳大學公共事務學系碩士論文。
- 陳美娟，2012，《政府機關內部控制制度之執行對組織效能影響之研究－以國有財產局及國稅稽徵機關為例》，台北，世新大學企業管理研究所碩士在職專班碩士論文。
- 陳素珍，2014，《強化內部控制、內部審核、內部稽核對出納管理之研究-以公務機關為例》，台中，逢甲大學經營管理碩士在職專班碩士論文。
- 陳淑妙，2008，《公務機關內部控制實施檢核之研究－以台北市區公所為例》，桃園，元智大學管理碩士在職專班碩士論文。
- 陳慶財，2005，《我國行政機關建立內部稽核制度之研究》，台北，台灣大學管理學院高階公共管理組碩士論文。
- 陳錦香，2012，《內部控制制度導入大學治理之研究－以逢甲大學為例》，台中，逢甲大學公共政策研究所碩士論文。
- 彭火樹、馬秀如，2001，《政府各機關實施內部控制及內部審核之探討》，台北，行

- 政院主計總處委託研究報告。
- 游秀蘭，2015，《政府機關內部控制之研究-以台北市政府某機關為例》，台北，銘傳大學會計學系碩士在職專班碩士論文。
- 黃秀蘭，2014，《行政機關知識管理應用之探討－以內部控制實施觀點為例》，台北，政治大學行政管理碩士學程碩士論文。
- 黃叔娟，2012a，〈行政院推動內部控制制度與國內企業作法之異同〉，《主計月刊》，673：96-102
- 黃叔娟，2012b，〈政府內部控制發展策略與作法〉，《政府審計季刊》，127：65-78。
- 黃叔娟，2012c，〈推動政府內部控制之具體作為〉，《主計月刊》，676：10-14。
- 黃叔娟，2013，〈推動政府內部控制制度評估作業之重要性〉，《主計月刊》，688：26-31。
- 黃叔娟，2014a，〈政府內部控制之推動〉，《內部稽核》，87：46-53。
- 黃叔娟，2014b，〈精進政府內部控制 E 化管理〉，《主計月刊》，700：22-26。
- 黃叔娟，2015a，〈公部門內部控制制度施行之經驗分享〉，《內部稽核》，89：24-31。
- 黃叔娟，2015b，〈政府內部控制監督機制發展策略〉，《主計月刊》，712：30-36。
- 黃叔娟，2016，〈邁向政府內部控制新時代〉，《主計月刊》，724：26-32。
- 黃叔娟，羅孟瑜，2013，〈運用內部控制發揮政府監督、洞察及前瞻功能〉，《主計月刊》，695：88-92。
- 黃婉玲，2001，〈內部稽核人員的發展〉，《內部稽核》，35：65-68。
- 黃慶裕，2012，〈淺談設計政府內部控制制度〉，《主計月刊》，683：18-22。
- 楊朝榮，1985，《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。
- 葉一璋，2016，〈談行政透明及政府內部控制對於廉能治理的重要性〉，《主計月刊》，722：24-30。
- 詹瑞華，2014，〈強化內部控制實施方案 103 年度重點工作之研析〉，《主計月刊》，703：66-72。
- 鄒啟勳，2013，〈法務部矯正署推行內部控制制度之過程與成效〉，《主計月刊》，692：76-82。
- 趙麗慶，2013，《政府機關對落實內部控制制度之研究-以花蓮縣會計、審計人員為例》，花蓮，東華大學公共行政研究所碩士論文。
- 審計部，2008，《中華民國 97 年度中央政府總決算審核報告(含附屬單位決算及綜

- 計表》,台北:審計部。
- 審計部,2009,《中華民國97年度中央政府總決算審核報告(含附屬單位決算及綜計表)》,台北:審計部。
- 蔡福建,2001,《公務機關實施財務(物)內部控制之研究—以經濟部水利處河川局為例》,高雄,中山大學公共事務管理研究所碩士論文。
- 鄭丁旺、許崇源、陳錦烽、林宛瑩,2012,《政府內部控制法制化及相關配套措施之研究》,台北,行政院主計總處委託研究報告。
- 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》,台北,行政院主計總處委託研究報告。
- 鄭雅夫,2014,〈強化「人事費-薪給作業」內部控制機制〉,《主計月刊》,703:92-94。
- 鄭瑞成,2015,〈新北市府推動內部控制經驗分享〉,《主計月刊》,719:30-34。
- 鄭燦堂,1998,《風險管理—理論與實務》,台北:五南圖書出版股份有限公司。
- 鄧家駒,2002,《風險管理》,台北:華泰文化事業股份有限公司。
- 盧惠伶,2012,〈美國政府推動內部控制架構與規制之探討〉,《主計月刊》,683:34-41。
- 盧惠伶,2013,〈加拿大政府推動內部稽核之探討〉,《主計月刊》,696:20-25。
- 盧惠伶,2014,〈我國政府內部控制監督與課責機制之探討〉,《政府審計季刊》,137:83-94。
- 賴森本,2002,〈強化內部控制功能提昇政府治理績效〉,《主計月刊》,562:28-40。
- 賴森本,2003,〈我國政府現行內部稽核體系的檢視〉,《內部稽核》,72:22-26。
- 賴森本,2004,〈內部控制之迷思與真相〉,《主計月刊》,583:65-73。
- 賴森本,2005,〈企業風險管理與其他相關制度之關聯性〉,東吳大學企業風險管理(ERM)流程與實務研討會論文集。
- 戴秀雲,2013,《內部控制缺失與績效之關聯性研究—以政府機關為例》,台北,台北大學會計學系碩士在職專班碩士論文。
- 戴美英,2015,〈政府內部控制之精進與展望〉,《政府審計季刊》,140:74-82。
- 戴嘉勝,2016,〈內政部移民署強化內部控制之作法及成效〉,《主計月刊》,731:22-26。
- 薛月對,2015,〈整合政府內部控制與績效管理,提升治理效能〉,《政府審計季刊》,143:43-50。

- 簡嘉賢，2006，《導入風險管理的內部控制與國軍績效之關聯性研究》，台北，國防大學國防管理學院財務資源研究所碩士論文
- 魏伶蕙，吳壽山，2013，〈運用企業內部控制概念改善公共治理效能〉，《主計月刊》，696：26-33。
- 羅友聰，2014a，〈政府內部控制制度聲明書重大缺失認定之探討〉，《主計月刊》，698：72-79。
- 羅友聰，2014b，〈談政府內部控制制度自行評估之重要性及作法〉，《政府審計季刊》，134：73-85。
- 羅友聰，2015，〈談強化政府內部控制觀念架構及精進作法〉，《主計季刊》，351：16-22。

貳、西文部分

- Neo, Boon Siong, and Geraldine Chen. 2007. *Dynamic Governance: Embedding Culture, Capabilities and Change in Singapore*. New Jersey : World Scientific Publishers.
- Rhodes, R. A. W. 1996. "The New Governance: Governing without Government." *Political Studies* 44(4) : 652-667.
- Lord, Sara. 2013. "An Overview of COSO 2013 Internal Control-Integrated Framework." <http://rsmus.com/our-insights/newsletters/financial-institutions-insights/coso-framework-creates-opportunity-for-more-effective-internal-c.html>. Latest update 10 March 2017.
- Tipgos, Manuel A. 2002. "Why Management Fraud Is Unstoppable." *CPA Journal* 72(12). <https://www.questia.com/read/1P3-275097581/why-management-fraud-is-unstoppable>. Latest update 6 April 2017.