

行政院主計總處一百零三年度委託研究

政府內部控制法制化及相關配套措施之研究

期末報告

計畫主持人：鄭丁旺 教授
共同主持人：許崇源 教授
林宛瑩 副教授
陳錦烽 副教授
研究助理：陳穎蓓 研究生
鄭儒聰 研究生

中華民國一百零三年十二月

目 錄

第一章 緒論	3
第一節 研究背景與目的.....	3
第二節 研究議題.....	5
第二章 強化政府內部控制發展策略推動與辦理成效	7
第一節 強化政府內部控制發展策略之推動.....	7
第二節 推動強化政府內部控制個案機關辦理經驗與成效.....	19
第三章 內部控制法制化之探討	39
第一節 內部控制立法必要性之探討.....	39
第二節 各國政府內部控制法制化之比較.....	42
第三節 各國與我國政府內部控制相關規範之比較.....	65
第四章 政府內部控制法規架構	69
第一節 政府內部控制立法方式.....	69
第二節 政府內部控制法規架構.....	79
第三節 政府內部控制法規內容.....	83
第五章 結論與建議	92
第一節 研究結論.....	92
第二節 研究建議.....	101
參考書目	106
附錄一	107
附錄二	132
附錄三	141

圖表目錄

表 1 內部控制制度整體層級有效程度之判斷標準.....	13
表 2 個案機關內部控制小組成員之層級.....	23
表 3 個案機關內部稽核小組成員之組成.....	30
表 4 美國內部控制制度規範之分類.....	50
表 5 制定專法與授權立法之比較.....	72
表 6 政府內部控制通則（或處理準則）建議大綱.....	84
表 7 政府內部控制專法建議條文.....	88
圖 1 「風險管理－原則及概念」之風險管理架構.....	53
圖 2 英國政府風險管理之負責單位及工作事項.....	54

第一章 緒論

內部控制為公共治理、廉政建設與政府效能之基石。本章首先說明研究目的，接著說明研究議題。

第一節 研究背景與目的

優質公共治理乃各國政府致力追求之目標，內部控制為公共治理、廉能建設及政府效能之基石，亦為有效管理風險、降低風險的最佳工具，藉由內部控制之落實，可協助政府整體運作發揮效率及效果，進而促使政府治理更臻良善。

政府內部控制係整合各項業務控管及評核措施的動態管理過程，輔助機關人員履行職責及管理風險，並透過內部稽核等監督機制，以協助機關合理確保達成施政目標、遵循法令、保障資產安全及提供可靠資訊等 4 項目標，其涉及機關業務管理，範圍廣泛，並以達成施政目標為首要任務。政府內部控制之關鍵在於藉由控管機關內之不確定性，以降低施政風險，而其最大的風險來源係外在環境變動及政策制定與推展等非屬財務層面問題。依據美國反舞弊性財務報告委員會所屬發起組織委員會(Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission，簡稱 COSO)於 2013 年修正發布之「內部控制—整合架構」，亦強調將非財務層面納入內部控制範圍。

依據國際最高審計機關組織(International Organization of Supreme Audit Institutions，簡稱 INTOSAI)於 1997 年提出 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，經依據相關國家推動政府部門內部控制之經驗，歸納出良善之內部控制架構，在法規面應有憲法或法律層級之授權，於法律中明定內部控制之基本規範¹。目

¹ 許哲源，INTOSAI 內控準則介紹~我國行政部門課責機制之建立，內部稽核季刊，2010 年 10

前歐美等先進國家多採立法方式作為政府機關辦理內部控制（含內部稽核）工作之法源依據，以利永續推動並強化課責。

我國於 99 年底籌組跨部會之行政院內部控制推動及督導小組(以下簡稱行政院內部控制小組)，負責統合、協調及推動內部控制各項工作；復為宣示推動此一政策之決心，嗣於 100 年公布之「黃金十年國家願景」計畫中，將「強化政府內部控制」納為「廉能政府」願景下「效能躍升」施政主軸之一環。近 4 年來行政院及所屬各機關透過積極整合推動強化內部控制工作，已逐步建構我國政府內部控制架構體系，並促使各機關發揮內部控制整合綜效，惟因現行政府內部控制相關規範均屬行政規則，不具法律約束力，無法就各機關辦理情形予以強制課責，對其監督效力有限。為提升我國機關首長對內部控制之重視及強化課責，促使機關永續落實推動，爰研提本研究計畫，希冀汲取先進國家政府經驗，以為建立政府內部控制法制化及相關配套措施之參據，進而達成實現政府整體施政效能並與國際作法接軌等目標。

本研究係以 101 年度國立政治大學受託辦理「強化政府內部控制發展策略」之研究建議及結論為基礎，除配合行政院推動進程及機關試辦簽署內部控制制度聲明書（以下簡稱內控聲明書）之實作情形，擇定適當機關進行個案研究，以檢視前揭研究建議及結論之執行成果外，並就立法實施內部控制之必要性等建議，參考理論性之學術研究及國外先進國家推動政府內部控制相關法規運作實務，研析賦予政府內部控制法律位階之可行方案及具體條文內容。本研究結果可作為精進政府內部控制機制及推動內部控制法制化之參考，以促使政府機關永續推動內部控制相關措施及強化課責。

第二節 研究議題

依據 101 年度國立政治大學受託辦理「強化政府內部控制發展策略」之研究，其研究結果就內部稽核職能之設置、內部控制小組後續運作方式及逐步推動由機關正副首長簽署內控聲明書等推動策略提出建議及作法，並就立法實施內部控制之可行性，建議於國內現有適切法律中，增訂條文要求各機關建立內部控制制度，並授權主管機關訂定前項內部控制制度之相關準則。

鑑於政府內部控制涉及各機關業務管理，範圍廣泛，除透過個案研究方式了解內控聲明書個案機關之執行情形，以作為後續強化精進我政府內部控制機制之指引外，並應參考國外先進國家政府作法，就國內政府相關法律作深入分析，探討妥適之法律架構。本研究之主題將包括下列內容：

以試辦簽署內控聲明書之個案機關為研究對象，了解其設計及維持有效內部控制制度、辦理內部控制制度自行評估作業與內部稽核職能運作，以及簽署內控聲明書之執行情形等，藉以檢視「強化政府內部控制發展策略之研究」結論與建議之執行成果，提出有待檢討精進之處，並作為探討政府內部控制制度入法必要性之基礎。

- (一) 蒐集歐美先進國家或亞洲鄰近國家推動政府內部控制之相關法規及執行情形，研析比較由法律授權及採行政規則推動之效益。
- (二) 配合我國憲政體例，論述引進國外先進國家上開作法之可借鏡處，並研析相關作法應用於我國之可能問題及解決方案。
- (三) 研析我國政府相關法令，考量政府組織架構，評估賦予政府內部控制法律位階之可行方案（採制定專法或於現有法令中增訂相關條文），如宜採訂立專法方式辦理，其適切主管機關為何？
- (四) 針對政府內部控制法制化較合宜的可行方案，研提符合我國國情之法令架構或其適合法源，以及條文內容（包括機關內控聲

明書簽署人之責任範圍等)。

本研究之研究方法，將採下列方式進行：

- (一) 首先，針對選定之政府機關透過書面資料研析、實地訪談或問卷調查等方式進行個案研究，驗證政府內部控制機制推動策略及相關配套措施之執行成果，並提出有待檢討精進之處。
- (二) 取得先進國家政府內部控制立法及實務運作之資料，並就該等資料加以比較研究，汲取可借鏡之經驗，提出建議。理論部分之文獻，考量從中外書籍及期刊中獲得；實務作法之文獻，則先從相關管道洽詢取得或搜尋網際網路與相關國家政府網站資料而獲得。屆時並視研究議題之需要，透過出國取得進一步資料。
- (三) 其次，探討國內之法令及實務上難以解決之處。
- (四) 最後，就國內相關之問題及法令與國外部分比較，並根據個案研究驗證結果，找出適合我國國情及法令之解決方案，提出本研究之結論與建議。

第二章 強化政府內部控制發展策略推動與辦理成效

101 年度國立政治大學（以下簡稱 101 年度研究團隊）受託辦理「推動強化政府內部控制發展策略」之研究，針對政府機關內部控制制度之設計、小組運作方式、內部控制有效性之評估、內部稽核職能之設置、及推行簽署內控聲明書等，提出相關建議及作法。近幾年來，行政院及其所屬各機關已逐步完備及強化其內部控制架構體系，期許能促使各機關發揮內部控制之綜效。本章將檢視行政院針對上述研究建議之執行情形，並就個案機關推動內部控制過程中所面臨之問題提出改善建議，俾協助各政府機關順利推展其內部控制制度。

第一節 強化政府內部控制發展策略之推動

本研究分析行政院推行政府內部控制制度之各項舉措，發現除內部控制有效性聲明之判斷標準、出具內控聲明書之期程與 101 年度研究團隊之相關建議（參見附錄二）有所不同外，其餘有關政府內部控制之設計、內部控制制度有效性之評估及內部稽核部門之設置皆與 101 年度研究團隊之建議作法一致。以下說明政府內部控制發展策略之推動情形。

一、政府內部控制制度之設計

為利行政院及所屬各機關全體人員設計及執行內部控制制度，行政院爰參酌我國審計準則第 48 號公報，以及公開發行公司、金融業（包括金融控股公司、銀行業、保險業及證券期貨業）及財團法人等內部控制相關規定暨先進國家規制等，並兼顧政府機關之特性，研訂「政府內部控制觀念架構」。該架構主要包括下列五項組成要素：

- （一）控制環境：塑造機關文化及影響其人員對內部控制認知之綜合因素，為其他四項組成要素之基礎。

- (二) 風險評估：機關辨識攸關之施政風險、分析該等風險之影響程度與發生可能性，以及評量對風險容忍度之過程，據以決定採取控制作業或監督等方式，俾處理或回應相關風險。
- (三) 控制作業：為了合理促使機關達成目標、降低風險，且有助於落實執行機關決策，所訂定之控制規範及程序。
- (四) 資訊與溝通：適時有效編製或蒐集資訊，並傳達予相關人員，使其有效履行職責或瞭解責任履行情形。
- (五) 監督作業：機關評估內部控制制度設計及執行成效之過程，藉以適時修正改善內部控制制度。

並依觀念架構內容研議「內部控制制度設計原則」以完整規範內部控制觀念、架構及設計步驟等，作為各機關設計內部控制制度之依據，原則主要內容如下：

- (一) 基本概念：各機關應衡酌業務繁簡、規模大小及人員多寡等因素，並考量成本效益、重要性及風險性原則，參考「政府內部控制觀念架構」，據以設計簡明有效且具彈性之內部控制制度。
- (二) 主要內容：各機關內部控制制度之設計，應包括整體層級目標及機關組織職掌、作業層級目標及機關組織圖、機關分層負責明細表、風險評估、控制作業、資訊與溝通、監督及自行評估之表件格式等文件，並得視管理需要自行增列。
- (三) 設計步驟：
 1. 確認目標：各機關依既有整體層級目標，透過內部各單位業務職掌，確認其作業層級目標。
 2. 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，辨識目標不能達成之因素，分析其影

響程度及發生之可能性。另各機關進行風險評估時，得參考以往經驗或現行作業缺失，透過量化或非量化方式，分析風險因素之影響及機率以決定風險等級。

3. 各機關應綜合考量風險評估結果及風險容忍度，就不可容忍之風險，研議及採取適當回應措施，如決定採設計控制作業之方式回應，應及時設計之，以降低該風險等級。對於可容忍之風險，應監督並定期檢討，以確定該等風險仍維持可容忍之程度。
4. 選定業務項目：各機關設計內部控制制度時，應涵蓋內部各單位之業務，並審視各該業務之重要性與風險性，決定納入內部控制制度之業務項目，其中有關共通性業務項目，得參採財政部、法務部、科技部、行政院主計總處、行政院人事行政總處、國家發展委員會及行政院公共工程委員會所訂共通性作業範例辦理。
5. 設計控制作業：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。
6. 建立評估機制：
 - (1) 例行監督：各機關內部各單位主管應於例行業務督導作業中，及時評估內部控制制度之有效性。
 - (2) 自行評估：各機關應落實整體層級與作業層級自行評估，以適時評估內部控制制度設計及執行之有效性。
 - (3) 稽核評估：各機關應統合或運用施政管考、資訊安全稽核、政風查核、政府採購稽核、人事考核、內部審核、事務管理工作檢核及其他稽核職能等稽核評估職能，協助審視內部控制制度設計及執行之有效性。

(四) 設計限制：各機關內部控制制度之設計，因考量成本效益，僅能合理促使內部控制目標之達成，無法提供絕對保證。

(五) 彈性措施：各機關如已建置有效之內部控制程序文件，得納為內部控制制度之一部分。

(六) 設計及執行成效之過程，藉以適時修正改善內部控制制度。

此外，為強化行政院及所屬各機關（構）、學校之內部控制，實現政府施政效能與發揮興利及防弊功能，行政院依據 99 年 12 月 31 日函頒「行政院內部控制推動及督導小組設置要點」，成立行政院內部控制小組，負責整合並逐步推動內部控制相關事宜。該要點規範重點包括行政院內部控制小組之任務、組成方式、開會頻率、工作分組及幕僚作業等。

行政院內部控制小組置召集人 1 人，由行政院秘書長兼任；副召集人 1 人，由行政院主計總處主計長兼任；委員 11 人，除召集人、副召集人為當然委員外，其餘委員由財政部、法務部、科技部、行政院人事行政總處、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。委員之組成，除考量借重金融監督管理委員會對內部控制之專業經驗及行政院法規會對審議相關制度規定法制作業之專業意見外，其餘機關分別就所主管之業務，協助整合與其業務有關之內部控制制度。

行政院內部控制小組以每 3 個月召開 1 次會議為原則，必要時得召開臨時會議，並得指定主管機關提報內部控制及內部稽核作業落實執行情形，以及視需要邀請相關機關或學者專家列席。截至 103 年 6 月止，行政院內部控制小組已召開 20 次委員會議，審議通過並以行政院函分行「強化內部控制實施方案」等內部控制規範，同時藉此平台督促各主管機關檢討改善現有缺失，提報重要議題，並督導所屬辦理內部控制作業。

各機關應依行政院函頒「強化內部控制實施方案」之規定，組設內部控制小組，並由副首長以上人員擔任召集人，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，惟部分主管機關得衡酌所屬機關規模、業務屬性及其人員多寡等因素，連同所屬機關一併組設內部控制小組。截至 100 年 4 月底止，各主管機關均已成立內部控制小組持續運作中，其中若干主管機關係併同所屬組設。

101 年度研究團隊綜合考量行政院所研訂之「政府內部控制觀念架構」及「行政院內部控制推動及督導小組設置要點」之主要內容，納入整體研究建議，並針對各機關內部控制推動小組設置及運作方式提出相關建議。相關建議及個案機關作法詳見下節。

二、政府內部控制制度之自行評估

鑑於我國民間企業與美國政府均分別訂定「內部控制制度有效性判斷參考項目」與「內部控制管理及評估工具」等判斷標準，復因應機關作業實務需要，行政院爰研訂「各機關內部控制制度自行評估原則」，該原則之主要內容包括：

- (一) 訂定自行評估架構：為配合美國COSO委員會所發布內部控制整體架構之最新發展趨勢，明訂各機關應按整體與作業二個層級評估內部控制制度之有效性，並提供完整之評估工具供各機關參考及彈性運用，包括評估總表、各要素評估明細表、整體層級初評表及統計表、作業層級自行評估表及統計表等表件，以落實自我監督機制。
- (二) 規範作業層級自行評估作法：以各機關單位主管角度，就內部控制制度所列各該單位業管之控制作業項目，依其設計作業層級自行評估表件或運用行政院頒行共通性及個別性業務之作業層級自行評估表件與範例，辦理評估各控制重點設計及執行之有效性，各機關內部控制小組應綜整作業層級自行評估表，並得編製成自行評估統計表，作為評估整體層級控制作業之參據。此外，各機關內部各單位辦理作業層級自行評估，應檢附載有評估情形及結論之自行評估表，併同各項評估重點執行軌跡之佐證資料，簽報單位主管簽章。
- (三) 規範整體層級自行評估作法：以機關首長角度，按內部控制五項組成要素，以各機關所訂定之內部控制制度整體層級有效性判斷項目與細項為主軸，評估機關整體內部控制制度運作情況與是否能促使達成機關整體層級目標。本評估原則為減少各機關自行訂定判斷項目與細項之困擾，明訂各機關內部控制制度整體層級有效性判斷參

考項目，提供各機關參考，惟考量各機關之業務屬性或有不同，本判斷細項係以一般性通用原則訂定，各機關可另依業務屬性或管理需要，增減調整適用之判斷項目及細項。

(四) 衡量設計面與執行面有效程度：為利各機關評估內部控制制度之有效性，針對設計面「制度是否良好」與執行面「制度是否落實執行」判斷有效程度，分列為「良好、大部分良好、部分良好、少部分良好」與「完全落實執行、大部分落實執行、部分落實執行、少部分落實執行」等選項，以利後續檢討評析與規劃策進作為。此外，為降低各機關認定上開各類有效程度之歧異，本評估原則訂定相關建議標準如次：

1. 「良好」或「完全落實執行」：無內部控制缺失，對機關內部控制目標之達成，有具體成效。
2. 「大部分良好」或「大部分落實執行」：有內部控制缺失，但不甚顯著，仍可達成機關內部控制目標。
3. 「部分良好」或「部分落實執行」：有顯著內部控制缺失，致有礙機關部分內部控制目標之達成。
4. 「少部分良好」或「少部分落實執行」：有內部控制重大缺失，嚴重影響機關之運作及阻礙機關內部控制目標之達成。

(五) 判斷整體內部控制制度有效程度：各機關於前開評估總表分別就五項要素「設計面」與「執行面」判斷其有效程度，且參酌表1之判斷標準，透過兩者交集所得結論，認定機關整體內部控制制度有效性，並按下列三種結論類型於評估總表之整體結論欄內擇一敘明：

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，其整體內部控制制度之設計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，其整體內部控制制度之

設計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，惟其整體內部控制制度之設計及執行難以合理確保內部控制目標之達成。

表 1 內部控制制度整體層級有效程度之判斷標準

設計面 執行面	良好	大部分良好	部分良好	少部分良好
完全落實執行	有效(A)	有效(B)	部分有效(C)	少部分有效(D)
大部分落實執行	有效(E)	有效(F)	部分有效(G)	少部分有效(H)
部分落實執行	部分有效(I)	部分有效(J)	部分有效(K)	少部分有效(L)
少部分落實執行	少部分有效(M)	少部分有效(N)	少部分有效(O)	少部分有效(P)

資料來源：行政院內部控制推動及督導小組(2013年12月，第46頁)

- (六) 運用數學公式輔助自行評估：為客觀反映機關內部控制有效情形，各機關可運用整體層級評估統計表，透過各內部控制要素、判斷項目及細項之重要性衡酌設定權重比例(或參酌行政院內部控制小組建議數值)，並依「影響程度評量標準表」及「發生可能性評量標準表」運用加權比例法之數學公式運算，以輔助辦理自行評估作業。各單位評量各項目之風險值，提經內部控制小組會議研商後，就超過可接受風險容忍值之項目列為主要風險。
- (七) 內部控制重大缺失案件：為使各機關完整評估整體內部控制制度之有效性，針對各機關涉及內部控制重大缺失(含當年度已改善完成)之案件，於評估總表所附「內部控制重大缺失案件及改善計畫」及各明細表內敘明其改善措施、預計(完成)改善時間以及追蹤改善情形等。
- (八) 明訂自行評估作業流程：為利各機關瞭解如何辦理自行評估作業之步驟，以流程圖列示機關內部相關單位於前置階段、初評階段及複

評階段等辦理階段應辦理之作業事項，包括前置階段明訂由內部稽核專責單位或任務編組研擬自行評估計畫（含評估期間、範圍及辦理次數等，必要時敘明抽核方式）據以辦理；初評階段明訂整體層級方面各機關得參採運用整體層級初評表、評估統計表及其計算範例輔助辦理自行評估，作業層級方面各單位就業管控制作業項目，依據自行評估計畫訂定之評估方式，填報評估情形及收集各項評估重點執行軌跡之佐證資料，並由內部控制小組彙整作業層級統計表；複評階段明訂各機關由內部稽核專責單位或任務編組辦理複評機制。

三、政府內部稽核

為協助各機關有效執行內部稽核工作，行政院針對內部稽核職能之設置及內部控制小組後續運作方式，根據 101 年研究團隊針對政府內部稽核部門之設置提出之研究建議，並參考「公開發行公司建立內部控制制度處理準則」及「國際內部稽核執業準則」等資料，訂定「政府內部稽核應行注意事項」。其主要規定包括：

（一）成立內部稽核專責單位或任務編組

各機關未設置內部稽核專責單位者，應設置內部稽核任務編組，該任務編組得採單獨設置內部稽核小組（由副首長以上人員擔任召集人），或由內部控制小組執行，但業務屬性單純者得併由上級機關統籌辦理。其幕僚作業原則由綜合規劃（研考）單位辦理，惟機關首長得視機關屬性及其業務特性指定適當單位辦理。

（二）覆核內部控制制度自行評估作業

內部稽核專責單位或任務編組應綜整訂定自行評估計畫、督導自行評估計畫之執行及複評內部控制制度自行評估結果等。辦理複評時，如稽核評估職能單位人員已辦理初評者，得直接引用其評核意見，並應依據複評結果，作成內部控制制度有效程度整體結論後簽報機關首長。

（三） 規劃及執行內部稽核工作

內部稽核工作可分為年度稽核及專案稽核等二大類，年度稽核係按風險評估結果擇定每年應辦理稽核之業務或事項進行稽核；專案稽核則係針對指定案件、異常事項或外界關注等可能存有高風險之事項進行稽核。稽核工作之規劃及執行，包括擬定稽核計畫、蒐集稽核佐證資料及製作稽核紀錄等事項。稽核計畫應於執行前簽報機關首長核定，受查者應全力配合提供稽核所需資料並詳實答覆，稽核人員並得以抽核方式辦理內部稽核工作，其稽核情形應正確完整記錄並檢附佐證資料，做成稽核紀錄。稽核報告原則於稽核工作結束後二個月內完成，並就稽核發現之優點、缺失及改善建議，於簽報機關首長核定後送各受查單位。

（四） 追蹤複查稽核結果及內部控制缺失

內部稽核專責單位或任務編組應針對當年度機關辦理內部控制制度自行評估結果及內部稽核發現缺失事項，追蹤複查其改善情形，連同截至當年度止監察院彈劾與糾正（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等所列待改善事項，涉及內部控制缺失部分，作成追蹤複查表，簽報機關首長核定。

（五） 落實執行誠正稽核

內部稽核專責單位或任務編組應對潛在風險業務保持警覺，並掌握可能涉有公帑損失、浪費等不法或不當情事，稽核結果如發現有不法或不當情事者，應簽報機關首長責請相關稽核評估職能單位人員進一步查處。

四、政府內部控制制度聲明書之處理原則與簽署

行政院配合研訂「第一階段試辦簽署內部控制制度聲明書推動計畫」，另考量試辦作業須有明確及一致之處理原則，故併同研訂「試辦機關內部控制制度聲明書處理原則」納入推動計畫，其主要內容包括：

- （一） 試辦簽署機關：選定若干已依規定設計完成內部控制制度之二級或三級機關參與第一階段試辦，包括行政院主計總處、法務部、臺灣

高等法院檢察署、法務部矯正署、內政部入出國及移民署、國立故宮博物院等六個機關。

(二) 內控聲明書簽署依據：根據行政院第一階段試辦機關內控聲明書處理原則之相關規定，試辦機關內控聲明書之簽署，應依「各機關內部控制制度自行評估原則」之整體結論，以及依「政府內部稽核應行注意事項」之內部稽核報告與追蹤複查情形，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之案件，針對機關整體內部控制制度設計及執行之有效程度提出合理確認，以確保達成內部控制之實現施政效能、遵循法令規定、保障資產安全與提供可靠資訊等四項目標。

(三) 內部控制重大缺失之認定：試辦機關應自行認定其內部控制缺失，並經內部控制或內部稽核小組會議審議通過或簽陳機關小組召集人核定。其內部控制缺失之認定係以內部控制五項組成要素為基礎，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。各機關進行風險評估時應綜合考量影響機關目標達成之內、外在因素。惟如係肇因於無法掌控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。

試辦機關經依前點認定內部控制缺失，並視其在內部控制組成要素等缺失之嚴重程度，認定屬內部控制重大缺失，例如：

1. 控制環境無法預防舞弊之發生。
2. 風險評估過程未能辨識出主要風險項目。
3. 對已辨識出的風險缺乏有效之控制作業。
4. 未能避免錯誤資訊之傳遞。
5. 未落實監督內部控制制度在設計與執行之情形。

另佐以已發生下列各項內部控制缺失之嚴重程度等作為參考依據：

1. 有礙機關達成使命、施政效能不彰、斲傷政府形象、損及民眾權益、明顯違反法令規定、貪瀆公款、侵占財物或濫用職權等情事。
2. 監察院彈劾、糾正（舉）或提出其他調查意見之案件，涉及內部控制缺失部分。
3. 審計部中央政府總決算審核報告所列重要審核意見，涉及內部控制缺失部分。
4. 其他外界關注事項，涉及內部控制缺失部分。

（四）內控聲明書之類型：按試辦簽署機關於聲明日（即年度終了日）整體內部控制制度設計及執行之有效程度，區分為「有效」、「部分有效」及「少部分有效」三種類型。

（五）計畫期程：試辦機關辦理 102 年度內部控制制度自行評估及內部稽核工作，原則應於 102 年 12 月 31 日前完成複評及辦理內部稽核工作，俾利於內控聲明書之聲明日前即時發現並改善內部控制缺失；另原則應於複評作業與稽核工作結束後 2 個月內，作成 102 年度自行評估內部控制制度有效程度之整體結論與內部稽核報告，並於 103 年 8 月底前再就 102 年度相關缺失，連同監察院彈劾、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案件，將改善情形作成追蹤複查表，及確定應揭露之重大缺失項目，由機關首長及副首長據以簽署 102 年度內控聲明書。

研究團隊針對上述行政院第一階段試辦機關內控聲明書處理原則之相關規範，提出下列觀察與建議：

（一）行政院推行政府內控聲明書之簽署時，大部分採行 101 年度研究團隊建議，惟於內部控制有效性聲明之判斷標準有異。行政院研訂之「試辦機關內部控制制度聲明書處理原則」將有效程度區分為三種類型：有效、部分有效與少部分有效，並規定僅於少部分有效時才需揭露內部控制重大缺失情形及其改善計畫。

- (二) 該處理原則要求試辦機關首長及副首長於翌年 8 月底前共同簽署內控聲明書，該作法與研究團隊建議機關應於會計年度終了後三個月內提出年度施政績效報告與內控聲明書之期程相去甚遠。研究團隊認為，內控聲明書之簽署應盡量接近年度終了日為之，以避免年度終了日至簽署日間所發生之期後事項所引起之爭議。
- (三) 根據該處理原則所提供之內控聲明書範例，年度內控聲明書係協助機關判斷其於當年度 12 月 31 日整體內部控制制度之設計及執行是否有效，並合理確保目標之達成。惟針對年度終了日至簽署日間所發生之重大影響內部控制有效性之期後事項，亦應考慮是否於聲明書揭露，以即時反映內部控制之執行狀況。

第二節 推動強化政府內部控制個案機關辦理經驗與成效

為了解機關內部控制機制執行情形，經選定國立故宮博物院、法務部、臺灣高等法院檢察署、法務部矯正署、內政部入出國及移民署與行政院主計總處等6個機關進行個案研究，並就該等個案機關參與「第一階段試辦簽署內部控制制度聲明書推動計畫」之辦理情形，提出相關建議如下。

一、 簽署內控聲明書可有效提升機關首長對內部控制之重視及課責

內部控制能否有效發揮功能之主要關鍵在於「人」，故塑造機關文化及影響其人員對內部控制認知，為其他四項內部控制組成要素之基礎。其中首長與高階主管對推動及落實內部控制制度之重視及支持程度為決定內部控制制度能否於該機關順利推行之主要因素，各單位主管以上人員應以身示範將施政理念及行動風格導入正向。

研究團隊認為，讓機關首長簽署內控聲明書可有效提升其對內部控制之重視及課責，並建議各機關首長宜持續宣導與重視內部控制，以提高內部成員的配合度。各機關於內控制度推動初期宜慎重選任內部控制專案小組成員及承辦人員，俾積極與各業務單位溝通。

二、 現行政府內部控制制度面改善之建議

各個案機關於設計及執行內部控制制度時，主要係參照「內部控制制度設計原則」。各機關應衡酌業務繁簡、規模大小及人員多寡等因素，並考量成本效益、重要性及風險性原則，參考「政府內部控制觀念架構」，據以設計簡明有效且具彈性之內部控制制度。茲以法務部矯正署與行政院主計總處內部控制制度之設計方式為例說明如下：

(一) 設計及維持有效內部控制制度之情形

1. 內部控制制度之設計

法務部矯正署與行政院主計總處在設計內部控制制度

時，主要係透過下列三個步驟進行：評估主要風險、風險分析及風險評量，分別說明如下：

(1) 風險辨識

法務部矯正署認定機關內部控制重大缺失，係參考行政院訂頒之「各機關內部控制制度自行評估原則」之規定，以內部控制五項組成要素為判斷基礎，包括：(1) 控制環境無法預防舞弊之發生。(2) 風險評估過程未能辨識出重要之風險項目。(3) 對已辨識出的風險缺乏有效之控制作業。(4) 未能避免錯誤資訊之傳遞。(5) 未落實監督內部控制制度在設計與執行之情形。另外，法務部矯正署佐以已發生之各項內部控制缺失之嚴重程度等作為參考依據，包括：(1) 有礙機關達成使命、施政效能不彰、斲傷政府形象、損及民眾權益、明顯違反法令規定、貪瀆公款、侵占財物或濫用職權等情事；(2) 監察院彈劾、糾正（舉）或提出其他調查意見之案件，涉及內部控制缺失部分；(3) 審計部中央政府總決算審核報告所列重要審核意見，涉及內部控制缺失部分；以及(4) 其他外界關注事項，涉及內部控制缺失部分。

行政院主計總處則依據已確認之整體層級目標及作業層級目標，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與方法，由各單位就施政計畫、監察院糾正（舉）、彈劾及調查案件、審計部建議事項及輿情反應等風險來源，辨識目標不能達成之內、外在因素。

(2) 風險分析

法務部矯正署針對監察院、審計部等建議事項及機關本身施政計畫辨識有礙達成組織目標之內、外在因素，進而分析風險因素之影響程度及發生可能性，以估計風險值，將可容忍之風險值訂為 2。行政院主計總處作法大致相同，係參考國家發展委員會訂頒之「風險管理及危機處理作業手

冊」，並考量行政院主計總處業務特性，訂定「影響之敘述分類表」及「機率之敘述分類表」，將可容忍之風險值訂為 2，作為各單位衡量風險之參考標準。各單位並參考以往經驗或現行作業缺失，分析風險因素之影響程度及發生可能性，綜合兩者據以估計風險等級（即以影響程度與發生機率之乘積計算風險值）。

(3) 風險評量

法務部矯正署綜合考量風險評估結果及風險容忍度，就不可容忍之風險彙整主要風險項目，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，則及時設計且落實執行之，以降低該風險等級。在風險評估過程中所面對的挑戰在於各單位對風險影響程度及發生機率的判定結果略有不同，須透過會議方式與相關單位討論以取得機關內部共識。法務部矯正署亦研訂「法務部矯正署內部控制制度評估實施計畫」與「法務部矯正署辦理整體層級各判斷項目與細項」之實作範例，提供予各機關在推動內部控制制度自行評估時參考。

行政院主計總處係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，並就不可容忍之風險檢討是否需採行其他新增控制機制因應風險，以因應內、外在環境變動，並適度精簡、修正內部控制制度，使其更臻具體、明確及可用。另外，行政院主計總處亦於 102 年 12 月修訂「內部控制制度設計原則」，規範各機關應參考「風險評估及處理表」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。另就不可容忍之主要風險項目所採行之新增控制機制，滾動納入現有控制機制一併檢討及評量其風險等級，以決定是否需採行其他新增控制機制因應該等風險。

其餘個案機關設計內部控制制度之作法與上述法務部矯正署和行政院主計總處大多相同。惟法務部提及其所面臨之挑戰為各業管單位並未完整呈現主掌之業務風險，致使無法明確辨認相關風險。國立故宮博物院表示其所訂定之風險評量標準表係參採行政院範本所訂，可能與其實際業務之影響事項及發生可能性未盡切合，造成評量風險判斷之困擾。

2. 內部控制推動專責小組之定位與運作

本研究團隊於上期報告中建議各業務主管機關應視其所屬機關之規模大小、業務繁簡及人員多寡不同，衡酌所屬機關之情況，要求其單獨設置內部控制推動小組或併入其主管機關組設。各所屬機關內部控制推動小組宜由副首長以上人員擔任召集人，並採任務編組之方式，共同協商討論適合各機關之內部控制制度。具體之短期作法如下：

- (1) 內部控制推動小組由研考單位(或綜合規劃單位)擔任幕僚。
- (2) 內部控制推動小組於階段性任務完成後停止設置。
- (3) 機關不定期(每年至少一次)召開內部控制會議(或督導會報)，由副首長以上人員擔任召集人，各單位主管應出席。

目前六個個案機關均由副首長以上人員擔任內部控制小組召集人，並以任務編組之方式，共同協商討論適合各機關之內部控制制度。根據個案機關所提供之開會紀錄及其他相關資料，得知其內部控制推動小組召開會議頻率為至少每年一次，其中行政院主計總處、國立故宮博物院與內政部入出國及移民署開會頻率每年平均達四次。目前個案機關內控小組除了內政部入出國移民署由會計單位擔任幕僚外，其餘皆由研考(或綜合規劃單位)擔任幕僚。表2列示個案機關內部控制小組成員之層級。

表 2 個案機關內部控制小組成員之層級

議題	法務部矯正署	行政院主計總處	法務部	國立故宮博物院	臺灣高等法院檢察署	內政部入出國及移民署
內部控制小組成員之層級	副署長為召集人、主任秘書為副召集人。由綜合規劃組擔任幕僚單位。委員共 10 人，涵括組長 5 人、主任 5 人。組長及幕僚共 25 人，包括科長 15 人、編審 1 人、專員 6 人、科員 2 人、管理員 1 人。	置召集人 1 人，由主計長指派副主計長兼任；委員 16 人至 18 人，除召集人為當然委員外，其餘委員由總處各單位主管以上人員派兼，並由綜合規劃處擔任幕僚單位。	常務次長為召集人，主任秘書為副召集人；其餘委員、執行秘書、組長、工務人員之層級涵括司長、處長、局長、院長、檢察總長、檢察長、署長、簡任秘書、科長、專門委員、參事、副處長、薦任技士、副司長、薦任科員、專員、書記，並由綜合規劃司擔任幕僚單位	由周副院長擔任小組召集人，由何副院長、主任秘書及各處室一級主管擔任小組成員；並由主計室擔任幕僚單位。	由襄閱主任檢察官、書記官長、各行政科室主管擔任小組成員，由研考科擔任幕僚單位。	何副署長榮村擔任內政部入出國及移民署內部控制專案小組召集人，主任秘書及各組、室、大隊等單位主管擔任專案小組委員，並由主計室擔任幕僚單位。該小組置召集人 1 員、副召集人 1 員、各一級主管 11 員。

(二) 辦理內部控制制度自行評估作業之情形

有關目前個案機關辦理內部控制制度自行評估作業之情形，將從以下幾個方向進行闡述：自行評估如何進行？是否擬定自行評估的標準作業程序？是否有窒礙難行之處？對目前作法有無可改善之處？並針對個案機關之回應予以相關建議。

1. 機關內部各單位之配合辦理情形

各單位均依其年度自行評估計畫，依限完成作業層級自行評估作業，各單位作業層級自行評估表分別由負責該項作業之承辦人員、覆核人員及單位主管簽章後，由內部控制小組幕僚

單位彙整為內部控制作業層級自行評估統計表，並交由內部稽核小組幕僚單位彙整為評估整體層級控制作業有效性之參考依據。目前個案機關內部單位均能全力配合內部控制小組辦理並如期完成。

2. 自行評估作業之進行其標準作業程序之擬訂

個案機關主要係依據「各機關內部控制制度自行評估原則」辦理評估作業。以下係針對法務部矯正署內部控制制度自行評估方式舉例說明如下：

(1) 實施方式

針對整體層級評估作業與內部各單位之作業層級自行評估作業，每年至少各辦理一次；各單位得視其業務屬性或需要，提出抽核方式、範圍及比率，以作為執行依據。

(2) 評估範圍與方式

A. 作業層級自行評估部分

針對內部各單位的業務所設計之控制作業、評估設計面及執行面之實施狀況，由各單位依照所設計之自行評估表，針對評估重點蒐集足夠之佐證資料，俾作為勾選自行評估情形，填列評估情形說明及撰寫評估結論之依據。

為確保作業層級自行評估之有效性，各單位佐證資料之蒐集應依該署評估內部控制制度抽核標準，採隨機抽樣方式，自母體抽核一定之樣本數量作為佐證依據，倘所抽出之樣本有未符合評估重點之情形時，評估情形即應勾選「未符合」。

B. 整體層級自行評估部分

按內部控制五項組成要素之架構，由下而上評估該署於設計面及執行面之實施狀況，各單位辦理整體層級自行

評估作業，應依該署整體層級各判斷項目與細項之主辦單位與評估單位為之。

評估單位應就本身業務權責蒐集足夠之佐證資料，以支持所出具初評意見，必要時可參考「各機關內部控制制度整體層級有效性判斷參考項目」初評表格式。有關判斷項目之初評方式，應由主辦單位綜整評估單位對各判斷細項之意見及所提供之佐證資料，填寫各項目設計面及執行面之有效性程度與初評情形說明欄，以利後續辦理複評作業。

(3) 評估作業之流程

A. 作業層級自行評估部分

由內部控制小組幕僚單位通知各單位辦理，各單位應就其負責業務逐一評估與檢視自行評估表內作業流程與控制重點項目。將評估結果填寫於自行評估表後連同相關佐證資料，送內部控制小組幕僚單位彙整。

B. 整體層級自行評估部分

由負責各判斷項目與細項之主辦單位與評估單位就其設計面與執行面進行初評，將評估結果填寫於評估明細表後連同相關佐證資料，送內部稽核幕僚單位彙整。

內部稽核幕僚單位將各單位所完成之內部控制制度評估結果等資料進行複評，並將其複評意見由各單位提出需採行改善措施，填寫於「內部控制制度評估總表」。

(4) 評估結果

評估內部控制制度之結果分為設計面與執行面二方面判斷。內部稽核幕僚單位就所發現之缺失，依循該署內部管理改善及稽核作業之規定，要求缺失單位改善之。

內部稽核幕僚單位針對初評或複評之評估結果，連同所發現之內部控制制度缺失及異常事項改善情形綜合評析，據以作成「內部控制制度有效程度之整體結論」，以作為評估該署整體內部控制制度有效性之依據。

而行政院主計總處 102 年度內部控制制度自行評估方式做法大致同法務部矯正署，惟特別就「辦理內部控制制度自行評估教育訓練」與「追蹤複查改善情形」加以規定，說明如下：

(1) 辦理內部控制制度自行評估教育訓練

為使自行評估計畫順利推動，召集各單位自行評估承辦人辦理訓練講習，詳細說明自行評估辦理之方式及流程，又為提高評估效率，並請各單位利用該處開發之「政府內部控制作業管理系統」辦理評估作業。

(2) 追蹤複查改善情形

為合理確保該處內部控制制度持續有效運作，由內部稽核工作分組將自行評估所發現之缺失列入「102 年度內部控制缺失事項追蹤複查表」，持續追蹤各相關單位是否就設計面檢討修正相關評估重點或依各該作業之控制程序及控制重點加強落實執行。

在六個個案機關之中，行政院主計總處執行自行評估作業窒礙難行之處為作業層級及整體層級自行評估係於年度進行中辦理，故評估期間未能涵蓋完整年度。對此，研究團隊建議配合機關自行評估的時間做調整，以涵蓋自上次評核至本次評核之期間。且自行評估係一永續、持續之概念，應採滾動式持續評估之方式為之。

此外，該處目前作法係對自行評估時勇於承認缺失者，予以敘獎；反之，若於內部稽核時才被稽核出問題所在，則併入年終考績考量，以便有效提升自行評估之效果。

法務部、國立故宮博物院、臺灣高等法院檢察署與行政院主計總處之自行評估作業程序與法務部矯正署作法相同；惟內政部入出國及移民署並未針對內部控制制度自行評估作業另訂標準作業程序，但其於自評計畫訂有依內部控制制度所設計之作業層級自行評估表及抽核標準表，可作為自評之作業參考。內政部入出國及移民署另建議可製作操作範例，及增加辦理相關之研習課程，並可設計相關資訊系統。

惟個案機關於執行自行評估作業時，仍遭遇下列困難。例如，國立故宮博物院實作時面臨的困難為：辦理內部控制制度自行評估作業，需使用「政府內部控制作業管理系統」，但對於不熟悉操作該系統之同仁或於人員更迭時需另加輔導，才能順利完成彙整工作。內政部入出國及移民署認為辦理內部控制制度自行評估作業及擬具內部控制制度分為兩單位承辦，容易造成分工不明，對於內部控制之效果會產生一定程度之影響。此外，礙於人事及經費之限制，該署缺乏專職人員執行自行評估作業。

行政院擬簡化自行評估作業程序，將整體層級與作業層級自行評估結果擇定列入內部稽核項目，以簡化複評流程並減輕人力負擔。

研究團隊建議在內部控制制度推行之初期，各機關受限於資源與時間限制，內部控制制度自行評估時可優先評估高風險項目，但內部控制制度仍應涵蓋所有業務項目。此外，各機關宜積極宣導內部控制制度自行評估之觀念與具體作法，以利機關成員落實內部控制制度自行評估相關作業。

3. 針對自行評估結果不符或不適用項目之後續處理情形

個案機關於執行自行評估後，會將作業層級及整體層級評估結果經複評後提報機關內部控制小組會議討論，並就未符合項目請相關單位依改善建議檢討辦理。對於自評結果不符，應

於評估情形說明欄詳細說明，並於撰寫評估結論時一併敘明需採行之改善措施；若評估情形為不適用，應於評估情形說明欄敘明理由及檢討是否須修正評估重點。

4. 內部控制缺失由誰認定及如何認定

綜觀個案機關內部控制缺失之認定方式，多以內部控制五項組成要素為基礎，就內部控制設計及執行情形可能影響其達成內部控制目標嚴重程度予以判斷是否列為重大缺失。缺失事項如係肇因於無法掌控之外部風險衍生之相關問題或缺失，則不歸屬為機關內部控制缺失。

有關內部控制制度自行評估結果、稽核評估職能單位及內部稽核所發現之缺失及審計部及監察院等外部意見是否屬內部控制缺失，行政院主計總處將各相關單位認定後提報該總處內部控制小組審議或簽報該總處內部控制小組召集人核定；該等缺失並納入年度內部控制缺失事項追蹤複查表，由內部稽核工作分組據以追蹤各項缺失之改善情形。

研究團隊建議內部控制之缺失可由是否違反內部控制五項組成要素，及是否對施政目標之達成有重大影響兩層面加以認定。且各單位及內部稽核小組發現之內部控制缺失及其重大性，可提報內部控制小組會議審議或由小組召集人核定。

三、 內部稽核職能之運作情形

我國行政部門目前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卻包含研考、人事、政風、會計等人員，職責分散、缺乏整合，專業素養亦有不足，不易發揮整體的內部稽核成效。以下將針對現行個案機關內部稽核職能之運作情形加以說明。

(一) 內部稽核小組成員之組成

目前六個個案機關之內稽小組採任務編組方式，並由不同專

長之人擔任成員。以國立故宮博物院與行政院主計總處為例，國立故宮博物院內部稽核小組由副院長擔任召集人，各處室一級主管擔任小組成員（惟實地查核時得委派處室內同仁執行），幕僚單位為秘書室（研考科）；行政院主計總處由綜合規劃處處長擔任內部稽核工作分組組長，其成員由主要核心單位（公務預算處、基金預算處、會計決算處、綜合統計處及國勢普查處）指派熟諳業務之簡任參贊人員，連同稽核評估職能單位人員共同組成。目前個案機關內部稽核皆由研考（或綜合規劃單位）擔任幕僚。表 3 列示個案機關內部稽核小組成員之組成方式。

表 3 個案機關內部稽核小組成員之組成

議題	法務部矯正署	行政院主計總處	法務部	國立故宮博物院	臺灣高等法院檢察署	內政部入出國及移民署
內部稽核成員小組層級	由綜合規劃組擔任幕僚單位，設有組長 1 人、科長 1 人、編審 1 人、科員 3 人、專員 1 人	由綜合規劃組擔任幕僚單位，並由綜合規劃處處長擔任分組組長，其成員由主要核心單位（公務預算處、基金預算處、會計決算處、綜合統計處及國勢普查處）指派熟諳業務之簡任參贊人員，連同稽核評估職能單位人員共同組成。	由綜合規劃司擔任幕僚單位，小組成員共 10 人，為內部控制專案小組內各分組組長，層級涵括科長、專門委員、參事、副處長、薦任技士、副司長、薦任科員	內部稽核小組由本院副院長擔任召集人，由秘書室擔任幕僚單位，各處室一級主管擔任小組成員（惟實地查核時得委派處室內同仁執行），幕僚單位為秘書室（研考科）。	襄閱主任檢察官、書記官長、各行政科室主管，並由研考科擔任幕僚單位。	召集人：副署長 副召集人：組長 執行秘書：副組長 幕僚單位：綜計科

（二）機關內部各單位之配合辦理情形

以內政部入出國及移民署為例，其係由不同單位之人員分組，互相稽核：第一組稽核幹事由入出國事務組、移民事務組、專勤事務第一大隊及收容事務大隊之簡任人員擔任；負責國際事

務組、服務事務大隊、國境事務大隊、政風室等單位業務之稽核工作；第二組稽核幹事係由入出國事務組、國際事務組及專勤事務第二大隊之簡任人員擔任；負責移民資訊組、收容事務大隊、專勤事務第一大隊、人事室等單位業務之稽核工作；第三組稽核幹事則係由服務事務大隊、移民資訊組及國境事務大隊之簡任人員擔任；負責移民事務組、入出國事務組、專勤事務第二大隊、秘書室、主計室等單位與跨職能業務之稽核工作。

惟個案機關因首次辦理內部稽核作業，而遭遇困難。行政院主計總處亦指出，相關稽核人員不易針對所選定稽核項目進行深度稽核。內政部入出國及移民署認為 102 年度內部稽核係由其研考單位於 102 年 6 月以後始接辦，籌備及辦理的時間有限，且人力不足，又該項業務為新增工作，各單位對應辦事項均不熟悉，增加本項業務推動之困難度。國立故宮博物院亦面臨下列困難。

1. 組織編制未設置綜合規劃處（司），內稽幕僚作業係由秘書室（研考科）辦理，以任務編組方式進行，且內部控制委員同內部稽核委員，雖採交叉稽核方式儘可能維持稽核結果之客觀性，惟與內稽之獨立性精神似仍有落差。且國立故宮博物院內控制度部分作業層級（如財產減損作業與票務管理作業）及整體層級項目之主辦單位即為秘書室，受評與稽核角色重疊。
2. 內部稽核屬於新增工作項目，對於受評與稽核幕僚單位，均為額外之負擔。現行體制下已有多項稽核評估職能（包括行政管考、人事考核、政風查核、政府採購稽核、事務管理工作檢核、資訊安全稽核及內部審核），及外部監督機制（如監察院、立法院等），如再新增是項業務，長期下來易流於形式，無法達到此政策推動之預期效果。

針對現行內部稽核制度，國立故宮博物院提出建議為將內稽的精神納入現有稽核評估職能辦理，儘可能避免制度上疊床架

屋，並減輕業務單位及相關幕僚之行政負擔，可有更多精神及餘力進行業務創新規劃與執行。內政部入出國及移民署則建議應增加舉辦內部稽核作業課程之場次，除讓機關（單位）之承辦主管及業務人員前往參訓外，另對於一定層級以上之單位主管或人員均可安排參訓，將有助於內部稽核作業之推行。另考量本項業務具有專業性及複雜性，承辦業務之單位應增加專責人員辦理；且本項業務需實地考核，將衍生差旅費等相關費用，建議應編列相關之預算作為因應。

此外，由於持續性監督及持續性稽核之有效結合，將有助於確認內部控制制度設計及執行的有效性，可為政府施政目標的達成奠定良好的基礎。有關個案機關施行持續性稽核之現況，個案機關之一法務部矯正署之作法為凡涉及內部控制缺失部分，均積極檢討，落實執行強化內部控制實施方案各項工作之監督機制，避免類似的缺失重複發生。同時促請各組室督導所屬機關落實執行，並得定期或不定期進行訪查，以促進機關良善管理。

內政部入出國及移民署之作法為經該署各內、外勤單位實地進行稽核，由稽核委員提出具體稽核意見，交由受稽核單位立即檢討及提出辦理情形，並召開「內部稽核檢討會議」，經檢討改進如下：

1. 已立即改進並解除列管 7 項。
2. 賡續辦理並由各單位自行列管 20 項。
3. 持續列管並列入下次內部稽核複查 10 項。

（三）稽核項目之擇定

有關個案機關稽核項目之擇定方式，法務部矯正署之稽核範圍除包括各稽核評估職能應辦稽核項目外，同時擇定其內部控制制度風險評估結果擇定部分高風險或重要性業務項目進行稽核。行政院主計總處之稽核範圍包括各稽核評估職能應辦稽核項目、

內部控制制度風險評估結果擇定部分高風險或重要性業務項目及年度內部控制制度自行評估計畫未及納入評估之期間等。

(四) 內部稽核工作發現缺失之改善情形

目前個案機關均依照「政府內部稽核應行注意事項」進行追蹤改善。內部稽核專責單位或任務編組應針對當年度辦理內部控制制度自行評估結果及所發現缺失事項，追蹤複查其改善情形，連同截至當年度止監察院彈劾、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等所列待改善事項，涉及內部控制缺失部分，作成追蹤複查表，簽報機關首長核定。

內部稽核專責單位或任務編組應對潛在風險業務保持警覺，並掌握可能涉有公帑損失、浪費等不法或不當情事；稽核結果如發現可能有不法或不當情事者，應簽報機關首長責請相關稽核評估職能單位人員進一步查處。

若於執行內部稽核工作期間，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，得另作成單獨報告揭露。

以法務部矯正署為例，執行內部稽核工作期間，若發現重大違失或機關有重大損害之虞時，應立即簽報署長處理。凡涉及內部控制缺失部分，應積極檢討，落實執行強化內部控制實施方案各項工作之監督機制，避免類似的缺失重複發生。各組室督導所屬機關落實執行，並得定期或不定期進行訪查，以促進機關良善管理。

(五) 執行困難及內部稽核結果是否提供機關據以檢討修正內部控制制度或強化內部管理

由於內部稽核為個案機關首次辦理之工作事項，因此於推行

過程中面臨下列問題：

1. 行政院主計總處表示，相關稽核人員不易針對所選定稽核項目進行深度稽核。
2. 國立故宮博物院認為內部稽核乃新增工作項目，對於受評與稽核幕僚單位，均為十分沉重之負擔，考量現行體制下已有多項稽核評估職能，及外部監督機制，如再新增該項工作，長期下來易流於形式，無法達到政策推動之預期效果。另外，組織編制未設綜合規劃處，內稽幕僚作業由秘書室（研考科）辦理，以任務編組方式進行，且內部控制委員同內部稽核委員，雖採交叉稽核方式儘可能維持稽核結果之客觀性，惟獨立性仍有疑慮。國立故宮博物院內控制度部分作業項目之主辦單位即為秘書室，受評與稽核角色重疊。
3. 內政部入出國及移民署提到礙於時間與人力之限制，且內部稽核為新增工作，鑑於各單位對應辦事項均不熟悉，所以增加業務推動之困難度。然而其執行內部稽核工作係採實地查核，故能有效發現各內、外勤單位之問題癥結，並透過會議方式進行檢討改進，因而有助於修正內部控制制度或強化內部管理。
4. 法務部則提及未有統一稽核標準，遂建議應加開專業課程輔導。

研究團隊針對內部稽核職能之運作，建議在試辦階段及後續推行時，應培訓內控及內稽之種子教師，以便做最佳實務之經驗分享。主管機關亦應規劃讓種子教師持續回流，回報各機關實施情形。長期而言，各機關宜整併既有的稽核評估職能，設置專責之內部稽核單位，以提高內部稽核之獨立性與效能。

四、強化機關簽署內控聲明書之時效性

個案機關依「第一階段試辦簽署內部控制制度聲明書推動計畫」應於年度終了（12月31日）前完成內部控制制度自行評估複評作業及辦理內部

稽核工作，並於複評作業與稽核工作結束後2個月內，作成年度自行評估內部控制制度有效程度之整體結論與內部稽核報告。另併同審計部於7月底前提供中央政府總決算審核報告所列審核意見涉及內部控制缺失案件，於8月底前就前一年度相關缺失之改善情形作成追蹤複查表，及確定應揭露之重大缺失項目，由內部稽核專責單位或任務編組之幕僚單位擬具上一年度內控聲明書，簽請機關首長及副首長共同簽署後，於各該機關網站公開揭露。

有關101年度「強化政府內部控制發展策略之研究」建議，參考「行政院所屬各機關施政績效管理要點」規定，各機關應將其年度績效報告於次年三月七日前，提送行政院研考會。依據此項日期推算，建議一級機關應於會計年度終了後二個月內提出年度施政績效報告與內控聲明書，故二級機關應於會計年度終了後一個月內提出內部稽核報告與內控聲明書，以利其上級機關（一級機關）出具年度施政績效報告與內控聲明書。至於三級、四級機關則應於會計年度終了時提出內部稽核報告與內控聲明書，以利其上級機關（二級機關）出具內部稽核報告與內控聲明書。

臺灣高等法院檢察署認為，依目前內部控制作業時程，12月31日前須完成複評及內部稽核工作，並於結束後2個月內，作成自行評估有效程度之整體結論與稽核報告，且因簽署內控聲明書時需附帶提報重大缺失及改善計畫，時程上恐稍嫌緊迫。因此，臺灣高等法院檢察署指出，於次年第一季前完成聲明書之簽署，似不可行。法務部矯正署亦認為若於每年第一季即完成簽署聲明書，恐時程上過於緊迫；建議可依現行規定，於次年8月始完成簽署聲明書，待業務逐年上軌道後，再視情況予以調整。此外，亦有機關首長提及是否能待審計部出具報告後再予以簽署內控聲明書之意見。

針對上述意見，本研究團隊認為，各部會及三級機關宜於每年第一季季末前(最遲應於3月底前)完成簽署上一年度內控聲明書。又內控聲明書之目的係針對各機關實現施政效能、遵循法令規定、保障資產安全及提供可靠資訊等內部控制目標達成之程度，提出聲明，其與審計部出具審計報告之目的不同，故內控聲明書不宜待審計部出具審計報告後再簽署。

五、 針對政府應否立法推動內部控制制度之看法

有關於內部控制規範是否應法制化，六個個案機關反應不一。其中國立故宮博物院、臺灣高等法院檢察署與內政部入出國及移民署立場為不須立法，而建議先行評估與其他稽核職能整併之可行性，再探討立法之必要性。此外，在現行作法上，行政院為推動政府內部控制，已陸續函頒「強化內部控制實施方案」及各年度重點工作等內部控制相關規定，供各機關作為實施內部控制之依據，各機關並已逐步建立內部控制相關管理機制，爰無須再透過立法來推動內部控制制度。且內部控制制度自行評估及內部稽核應屬行政機關對內之行政作為，建議仍以行政規則進行規範即可。

行政院主計總處則傾向於尋求可以促使機關永續落實推動內部控制，提升機關首長對內部控制之重視與課責，並賦予各機關辦理內部控制（含內部稽核）權責之可行作法。

研究團隊認為透過立法可解決權責不對稱之問題，並有助於排除內稽工作執行的障礙。為擬定推動政府內部控制立法之未來方針，研究團隊提出以下建議：

1. 對各機關加強宣導內部控制制度之功能與效益，以利推動立法。
2. 針對機關首長之責任，應強調積極面讓首長願意推動內部控制制度提升施政績效。
3. 內部控制不應單獨規範，而應在大架構下（例如組織績效法）與績效進行連結。
4. 主管機關之選擇應考量憲法之架構。
5. 立法目的、具體內容應強調其效益與正當性。
6. 立法內容將參考行政院主計總處之意見進行研議。

針對上述第六點建議，行政院主計總處彙整出若針對政府推動內部控制進行立法，則應考量之重點包括：

1. 政府內部控制之定義與目的。
2. 政府內部控制之適用對象。
3. 各機關辦理內部控制相關工作之權力與責任。
4. 各機關首長對於推動內部控制之責任。
5. 考量我國政府主要之施政風險及組織架構擇定內部控制法律之主管機關。
6. 訂定政府內部控制相關規範之授權與分工。
7. 行政部門推動內部控制與外部審計之關係。
8. 各稽核評估職能依各相關規範辦理其稽核評估工作。

本研究建議若欲將內部控制相關規範具體立法，除制定專法外，可於國內現有適切法律中，增訂條文要求各機關建立內部控制制度，並授權主管機關訂定前項內部控制制度之相關準則。

六、機關首長簽署內控聲明書之責任

承前所述，機關首長與高階主管對推動及落實內部控制制度之重視及支持程度，實為決定內部控制制度能否於該機關順利推行之主要因素。雖然各個案機關均表示首長極為重視內部控制之推動，並願意全力配合辦理，惟其對於簽署內控聲明書後需負擔之責任仍存有疑慮。對此，研究團隊提出以下建議：

1. 針對推動機關首長簽署內控聲明書，應權衡積極面及消極面。積極面為提升機關施政效益（內部控制之功能），消極面為簽署人可能面臨的責任。
2. 為降低機關首長簽署內控聲明書之疑慮，應建立「內部控制係提供合理確保而非絕對保證之機制」之共識。
3. 機關首長應體認內部控制制度可以協助其減少缺失，達成施政目標，

進而減少其政治風險。

4. 針對機關首長之責任，應強調積極面讓首長願意推動內部控制制度提升施政績效。
5. 若各部會內控發生缺失，由各部會針對缺失限期提出之檢討方案討論及建議，至行政院內部控制小組報告，由內部控制小組判定方案是否可行與內控是否改善。
6. 針對內部控制重大缺失進行客觀檢討，並予以適當的懲處；對非屬重大缺失者，則應著重於要求適時改正。

七、非試辦機關實施內部控制現況

另外就非試辦機關與試辦機關之現況比較，研究團隊發現非試辦機關之現行作法與行政院所規範之部分大致相同，惟當中仍有部分差異(詳見附錄二)。研究團隊檢視非試辦機關推行內部控制之情形，獲得以下結論：

- (一) 新北市政府推動內部控制實施計畫於 101 年簽奉市長核定，其相關推動內部控制之制度係參考行政院相關規定及表件和各機關意見，綜合考量運作的流暢度得出新北市政府的作法，大部分作法類似，在因應地方政府不同需要做細部調整，除能切合機關的需求更能顯現其推動成效。於研究團隊進行訪談時，新北市政府尚未實施內部稽核作業，其規劃於 103 年 7 月至 12 月間試辦。
- (二) 研究團隊認為非內控聲明書簽署試辦機關，沒有上對下行政一體的拘束限制，不一定要依照行政院所訂定之規定和表件執行，如果遇到有心推動內部控制制度之機關首長，反而會更有效率與效果的執行內部控制制度，因此無論多完備的法令依據，重點還是在於執行與推動的人員是否有心重視這項計畫，有完整配套措施與法令規定縱然會使推行內部控制制度順利許多，但相關負責與承辦人員的訓練和計畫理念的確實傳達亦十

分重要，而這些可能可以透過完善的獎懲制度和教育訓練與分享研討會等方式，對相關人員予以敘獎、懲處來達到目的。

- (三) 交通部觀光局之經驗亦顯現首長的支持是推動內部控制制度最大的動力，由機關首長帶動機關內部同仁之重視，以循序漸進的方式透過教育訓練建立內部同仁對於新制度的了解，透過幕僚單位提供各業務單位完整制度參考範例，並隨時協助機關解決遭遇問題並一同討論，減少同仁對於新制度之恐懼。落實基層內部共識反而較立法發揮之指揮監督功能效果更佳。

第三章 內部控制法制化之探討

良好的內部控制為優質政府治理之基礎，不僅能合理確保達成施政目標，更有助於發揮興利防弊的功能。因此，先進國家莫不積極致力於政府行政管理革新，並藉由建立並維持有效之內部控制機制，以改善政府施政效能與提升國家競爭力。

如前所述，我國行政院亦積極推動強化政府內部控制制度之相關措施，並責成六個行政院所屬機關試辦簽署內控聲明書，已獲得初步成效。惟目前政府內部控制之推動係由行政院以行政規則要求所屬機關辦理，其規範範圍難免有所侷限，且欠缺法定之權責單位與經費預算，將無法有效全面落實政府內部控制制度。我國政府內部控制之推動似可參考其他先進國家作法，訂定相關法源，藉以責成各政府機關落實其內部控制。本章分別探討內部控制立法之必要性及各國內部控制法制化之作法，以作為建立我國內部控制法規架構之參考。

第一節 內部控制立法必要性之探討

以行政規則規範政府機關內部控制之推動，其優點在於規範內容傾向細節性和技術性，僅需依行政程序發布，不需經由立法機關經一定立法程序訂定之，行政機關可依法在其職權範圍內修改之，訂定程序較不耗時，可以及時配合各單位需要，且可就細部內容做個案、具體之規範，較法律似更加彈性靈活。

惟行政規則之位階較低，其規範與憲法或法律牴觸者無效。又行政規則以行政體系內部事項為內容，僅對其所屬機關具影響力及約束力，有其侷限性。以下分別說明政府現行推動內部控制制度方式之侷限性，以及政府內部控制法制化之必要性。

一、政府內部控制現行推動方式之侷限性

(一) 行政規則施行範圍之侷限

目前行政院係以行政規則要求所屬機關辦理強化內部控制制度之相關事宜，其規範範圍難免有所侷限，例如，行政院發布之行政規則其規範效力無法及於其他非行政院所屬機關，如總統府、立法院、司法院、監察院、考試院、行政法人、獨立機關、地方自治團體等，不利於政府內部控制之全面推行。此外，行政規則缺乏安定性，易受到機關首長理念或異動之影響，可能不利於政府內部控制之長期落實。

(二) 權責單位及經費預算之欠缺

行政院所屬機關在辦理強化內部控制制度事宜時，其內部控制推動小組及內部稽核職能之運作係以任務編組方式進行，並未設置內稽專責常設單位，且無專屬之經費預算。任務編組成員係屬兼辦性質，其經驗不易累積，權責歸屬不易落實；臨時調撥之經費可能不足且無法有效支應內部控制之長期推動，亦不利於內部控制之檢討與改善。

二、政府內部控制法制化之效益及應考量事項

有鑑於以行政規則推動內部控制之侷限性，立法規範政府內部控制之實施有其必要性。茲說明內部控制法制化之可能效益及應考量事項如下。

(一) 法制化之可能效益

1. 有利於全面推動政府內部控制

以法律規範政府內部控制之推動者，其立法過程嚴謹，法律位階僅低於憲法，規範具強制性，效力可及於政府各級單位，如總統府、立法院、司法院、監察院、考試院、行政法人、獨立機關、地方自治團體等，以利政府內部控制之全面推行。法律安定性較高，不易受到機關首長理念或異動之影響，有利於政府內

部控制之長期落實。

2. 明確權責歸屬與經費預算

內部控制相關法規可作為各機關設置內稽專責單位及編列相關經費預算之依據，有利於明確權責之歸屬、經驗之累積，以及適當經費之提撥。長期而言，明確之權責歸屬與經費預算有助於政府內部控制之持續推動、檢討與改善。

(二) 法制化應考量事項

政府內部控制之法制化雖有上述之可能效益，尚應考量其法律位階之適當性、授權明確性，以及施行管考之可行性。若要求內部控制相關法規適用於所有政府機關及單位，應賦予其較高之法律位階。內部控制制度有助於風險的管控，應融入例行業務流程，明確其權責歸屬，並建立適當之內部稽核職能，以確保內部控制制度之落實。上述事項應於內控相關法規明確訂定或授權。相關法規之內容應考量其施行及管考之可行性，以便各機關確實遵循。

第二節 各國政府內部控制法制化之比較

如第一節所述，我國政府目前以行政規則推動內部控制制度有其侷限性，例如施行範圍受限、專責單位及經費欠缺。若以立法規範政府內部控制之實施，則有利於全面推動政府內部控制、明確權責歸屬及經費預算等優點。為協助我國政府機關內部控制制度之推行，本研究援引其他先進國家之作法做為參考。以下之說明以美國政府內部控制相關法規為主，並彙整比較英、美、德、法國有關內部控制制度之法規、實施準則及指引。

一、美國政府內部控制相關法規

美國內部控制的發展，係透過立法強制企業先行實施，政府部門適時跟進。整體而言，美國聯邦政府之內部控制機制，係擷取企業及相關專業機構逐步奠定之先進理論與實務經驗。

現行美國聯邦政府內部控制之運作及分工，是在國會制定政府內部控制相關法律之下(即「聯邦管理者財務廉潔法」，Federal Managers Financial Integrity Act，簡稱FMFIA)，授權美國國會政府課責總署(Government Accountability Office，以下簡稱GAO)訂定政府內部控制準則及由美國行政管理與預算局(Office of Management and Budget，以下簡稱OMB)訂定內部控制制度指引等規章。行政部門依前開法規，由各主管機關自訂內部控制相關規則及制度，並督導所屬機關(構)確實執行。各機關首長一般在年底簽署內控聲明書報送上級機關，最終由各主管機關首長對本機關及所屬機關(構)之內部控制制度負責，並向總統與國會提交內控聲明書。各主管機關稽核長則執行內部稽核，並向機關首長與國會報告；國會亦透過GAO進行監督。

在1982年，美國OMB依照「聯邦管理者財務廉潔法」以及GAO所訂定的準則，發布OMB A-123，以促使行政機關自行實施組織之內部控制；同時訂出實務性指引，用以監督實施狀況，並作為整合性內部控制架構。OMB A-123所列舉之美國內部控制制度相關規範說明如下。

(一) 1978年修正「稽核長法」(Inspector General Act of 1978，簡稱IG

法)

1978年美國國防部發生重大弊案，GAO為防止貪瀆弊案繼續擴大，特向國會建議在重要聯邦部會設置稽核長，經國會採納並立法通過「稽核長法」。該法賦予聯邦各部會稽核長進行稽核及調查之責任，並給予獨立職權，不受部會其他機構人員及預算的影響，使其能夠專職全力對部會內部運作及方案執行上之浪費、貪污、舞弊及管理失當，進行偵辦調查及評估。

依據IG法規定，美國於重要部會設置稽核長辦公室，用以杜絕貪污瀆職、浪費、濫權及促進廉政效能。稽核長辦公室之負責人為「稽核長」(Inspector General)，重要部會之稽核長由總統提請參院同意後任命，其他特定部會之「稽核長」則由機關首長任命。稽核長每半年需向國會提交報告，以說明在查核時所發現的顯著濫用及缺失以及建議採取之改正行動，以矯正該等缺失。

依政府審計準則及OMB所訂定之第01-02號公報(聯邦財務報表須送審計之要求)，稽核長及/或外部審計人員都應報導有關財務報告及違反法規之內部控制重大缺失，並提供改正重大缺失的建議。機關管理者係IG法所規定的審計建議事項承辦人，其應利用這些查核發現，以辨識及改正因內部控制設計不當所造成的問題，俾為新興計畫建立適當的內部控制。稽核長所規劃的審計工作應與管理者的評估需求互相協調，以確保成本效益，並避免重複檢查工作。

依據IG法及相關法規，稽核長機制具有下列九項特點：

1. 稽核長屬於政府內部監察反貪機構，瞭解和熟悉行政業務及其法程序等，並獨立行使職權，不受任何干擾。
2. 稽核長有權針對相關機關之計畫及運作進行調查及報告，任何人均不得阻止或制止。
3. 稽核長於執行其功能時，有權發出調查傳票，以要求相關人員提供各種形式的證據和資料。

4. 稽核長有權取得與機關計畫及運作有關的紀錄、報告、查核結果、建議書及其他資料。
5. 稽核長為行政機關之內部制約機制，其地位高，直接向機關首長負責，統一領導各局、司、處的檢核工作，稽核長和副首長地位相當。
6. 稽核長地位及職權超然獨立，重要部會稽核長由總統提請參議院確認，只有總統才可以將其解職或調職，並以書面向國會述明原因；特定之聯邦機關、公司組織之稽核長則由各該機關首長任命，但機關首長免除其職務時，須通知國會參眾兩院。
7. 稽核長得向國會及所在機關首長報告機關內部貪污、腐化、濫用職權或財務、行政運作上的重大問題，提出改進建議，並報導改正行動之執行情形。
8. 稽核長有權選擇、委任或聘用所需的人員和雇員執行有關任務。其任命之部屬不僅要求學習審計、法律等專業知識，並得僱用聯邦調查局、會計局或財政局等單位人員。
9. 稽核長如合理懷疑聯邦政府人員有違反聯邦法律之情事，應迅速向檢察總長報告。

(二) 1982 年「聯邦管理者財務廉潔法」(Federal Managers Financial Integrity Act of 1982, 簡稱 FMFIA)

FMFIA 之主要目的在於修正 1950 年制定的會計與審計法 (Accounting and Auditing Act) 有關要求各行政機關(構)持續性地評估和報導適當的內部會計和行政控制之規範。FMFIA 規定政府機關(構)應建立及維持內部控制制度。機關首長須每年評估及報導有關保障聯邦計畫廉潔性之內部控制制度及財務管理制度之情形。FMFIA 係作為一個大架構，在其之下的覆核、評估及審計工作應互相協調，並視為用來支持管理者對機關(構)內部控制有效及遵循法令規定之確認。

行政機關之會計及行政控制應依照審計長(Comptroller General, GAO之首長)所頒布之準則，以確保：

1. 舉債和支出皆符合相關法令之規範；
2. 基金、財產及其他資產皆受到保護，以避免產生浪費、遺失、未經授權的使用或是被挪用等情事；以及
3. 行政機關運作的相關收入及支出均適當地記錄，以便編製可靠的財務及統計報表，並維持對於資產的課責性。

OMB和GAO彼此諮詢之後，應建立評估各機關會計及行政控制之相關指引，以確認該制度遵循該節第一段的規定。OMB可視情況需要針對該指引進行修正。各機關首長應於每年年底針對前述指引所評估之結果編製報表，檢視其是否完全遵循該指引之要求。各機關首長除了須出具上述報表之外，尚須報導其所辨認的內部會計及行政控制重大缺失，並敘述改善該等缺失之計畫與時程。

(三) 1990年修正「聯邦財務長法」(Chief Financial Officers Act of 1990，簡稱CFO法)

CFO法主要在於規範有關財務報表之編製及審核事宜。在整個審核過程中，查核人員必須對與財務報告有關之內部控制及法規遵循情形出具報告。亦即適用該法之機關(構)須改善並評估財務活動之內部控制。

2002年的稅款課責法修改了CFO法，擴大財務報表需要經過審計之聯邦機關範圍(額外要求其他80幾個聯邦機關(構)應提交經審計後的財務報告)。此外，該法將財務報表編送的截止日期提前，並促使機關改善其會計、財務管理及內部控制制度，以確保其發布可靠的財務資訊，並藉以遏止政府資源的舞弊、浪費及濫用。

美國聯邦政府之外部監控機制以立法部門之GAO為主，負責人為「審計長」，其由總統提名，經國會同意後任命，任期15年，超越黨派、獨立行使職權。GAO須應國會參眾兩院及相關委員會之

委託進行專題研究，並對行政部門施政績效進行監督、調查及評估。而美國聯邦政府之內控及檢核機制則以OMB為主，置局長一人，為政務官，由總統直接任命，毋須國會參眾兩院同意，屬於白宮幕僚系統，透過白宮幕僚長向總統負責。預算與管理局局長不受國會監督，但可由總統隨時撤換或任免。

依據CFO法之規定，OMB置主管「管理」之行政副局長一人，主掌財務管理、採購政策及資訊管制業務，兼任聯邦政府總財務長，並以「聯邦財務長聯席會議(Chief Financial Officers Council)」主席身份，對聯邦部門在財務管理及內控機制上提供政策指導。OMB負責「管理」之行政副局長透過所屬的「聯邦採購政策處(Office of Federal Procurement Policy)」及「資訊與管制事務處(Office of Information and Regulatory Affairs)」，對於聯邦採購程序、資訊管控及機構管制執行監督與稽查職權。此外，CFO法規定在聯邦總財務長所屬的財務管理職掌內設立「聯邦財務管理處(Office of Federal Financial Management)」，置主計官(Controller)，作為聯邦總財務長的主要財務管理顧問。

(四) 1993年「政府績效與成果法」(Government Performance and Results Act, 簡稱GPRA)

GPRA主要係作為聯邦政府發展策略計畫、建立績效目標之依據，並規範其他有助於支援政府進行成果導向管理之事項。該法是1990年代針對聯邦政府管理一系列改革方案的一部分，其要求聯邦政府各機關研訂下列事項：

1. 具備長程目標(即3至5年)的策略計畫；
2. 具備年度目標與衡量指標的績效計畫；以及
3. 前一年度的績效報告。

此外，GPRA為試圖提供一個獨特具凝聚力的政府績效圖像，亦要求聯邦政府提供一套政府整體的績效計畫。GPRA強調成果導

向的管理(亦即建立以成果為導向的管理概念架構)，其包含二大重點：

1. 該架構係以事實為基礎、以結果為取向、對大眾公開及可課責的。
2. 該架構包括：
 - (1)有效的衡量指標及衡量機制，以建立一個績效管理的架構，其包含規劃、衡量指標、報告及評估。
 - (2)衡量機制可以運用於不同的層面，包括連結日常運作、預算過程、顧客考評層面、資訊回饋，並連結跨越機關或計畫的界線。

(五) 1996 年「聯邦財務管理改進法」(Federal Financial Management Improvement Act of 1996, 簡稱 FFMIA)

FFMIA規定機關須建置財務管理制度，以遵循聯邦財務管理制度之要求、聯邦政府會計準則諮詢委員會 (FASAB) 訂定之準則，及交易層級的美國標準總分類帳 (USSGL)。此套財務管理制度應具有適當的一般控制及應用控制，以利管理者在決策時能有及時與可靠之資料。

機關首長每年應確認機關的財務管理制度是否實質地遵循 FFMIA。若發現該制度不合法規，管理者應訂定改正計畫，使其確實遵循法規。管理者應確認未遵循 FFMIA 的情形是否須在 FFMIA 所要求出具的內控聲明書中敘明。

(六) 1996 年修正「單一審計法」(Single Audit Act Amendments of 1996 簡稱 SAA)

SAA之主要目的係針對由非聯邦實質管理之聯邦撥款，促進健全的財務管理，達成有效的內部控制。該法要求對接受或管理聯邦補(捐)助款項的非聯邦個體之財務報表，應予以審計。財務報表審計包括測試內部控制之有效性，以及確認補(捐)助款項之使用

是否符合法規之規範。每個提供補(捐)助款項的聯邦機關都應檢視受補(捐)助者之審計結果。在發出單一審計報告時，稽核人員應在報告中包括有關非聯邦實體的財務報告、內部控制以及法律條例合規情況的審計結果摘要，以確認其是否依審計發現而採取改正措施。

若審計長確認根據本條所進行之審計工作，發現任何非該聯邦個體存在不符合重大專案個別規定之現象，或者內部控制中關於第五款描述之狀況存在應報告事項，該非聯邦個體應向被指派之聯邦官員提出改善措施，以處理此類審計發現或應報告事項，或者提出陳述，說明無需採取改善措施。此類改善行動方案應符合審計長根據第3512條第三款頒佈的審計決議標準(屬於聯邦政府內部控制標準的一部分)。

美國各層級政府間之審計機關，彼此之間獨立運作，互不隸屬。根據美國SAA及OMB A-132之規定，必須執行單一審計。至於一個機關如果同時接受聯邦、州及市之經費，則由經費出資較大者負責執行審計，再將審計結果分送有關機關。若該機關係屬政府機關，則依據審計管轄權決定其應負責執行審計工作之審計機關。

(七) 1996年「Clinger-Cohen Act」(原名為資訊科技管理改革法，簡稱CCA)

該法要求機關採用有紀律的資本規劃及投資控制(CPIC)步驟，以使所獲得之資訊科技價值最大化，並評估及管理其風險。CCA要求機關辦理下列事項：

1. 建立改善業務效率及效果之目標，以及在適當情況下，透過有效運用資訊科技向公眾提供服務；
2. 編製有關實現該等目標進度之年度報告；
3. 確保針對行政機關所使用或取得之資訊科技，訂定績效衡量方法，並確保績效衡量方法能衡量資訊科技支持行政機關計畫之程

度；

4. 若在公部門或私部門之中存有可比較之類似過程及組織，機關可以之作為其量化數據之比較基準，以對其在成本、速度、生產力、產出及成果的質量等方面之績效進行比較；
5. 為了支援機關所欲達成之績效，而進行資訊科技的重大投資之前，應分析行政機關之使命。若適當，則於該分析基礎之上，更新機關使命及行政之程序；
6. 確保行政機關資訊安全之政策、程序及做法適當。

(八) 2002 年「聯邦資訊安全管理法」(Federal Information Security Management Act of 2002，簡稱 FISMA)

FISMA提出一個全面性的架構，以確保為支持聯邦運作及資產所需的資訊來源，以及相關資訊安全控制之有效性。該法要求機關所提供之資訊安全控制，應與缺乏這些控制的風險及潛在危害相當。機關首長應每年報導機關資訊安全計畫的有效性。根據 FISMA 所發現的「重大缺失」，也須在FMFIA所要求出具的內控聲明書中敘明。

(九) 2002 年「不當支付資訊法」(Improper Payment Information Act of 2002，簡稱 IPIA)

IPIA要求機關辨識出可能發生重大不當支付之計畫與業務。機關應每年提交不當支付之預估數、減少不當支付發生機率之改正措施，以及一份聲明書，以說明目前之資訊系統及基礎設施是否足以支援為了減少不當支付所做的努力。機關評估其內部控制有效性時，應考量到不當支付情事及其性質。

表4彙整前述美國相關法規，並予以分類。其中各欄係依照其所規範事務之性質分為建立、執行及評估等階段；至於各列則從適用之行政機關觀點區分為內部及外部。

表 4 美國內部控制制度規範之分類

	建立	執行	評估
內部	1982年「聯邦管理者財務廉潔法」(FMFIA)		
	1993年「政府績效與成果法」(GPRA)		
	1996年「聯邦財務管理改進法」(FFMIA)		
			2002年「聯邦資訊安全管理法」(FISMA)
	2002年「不當支付資訊法」(IPIA)		
	1996年「Clinger-Cohen法」(CCA, 原名為資訊科技管理改革法)		
外部			1990年修正「財務長法」(CFO法)
			1978年修正「稽核長法」(IG法)
			1996年修正「單一審計法」

二、英國政府內部控制相關規範

在英國中央政府之組織治理架構中，部會首長行使所賦予的職權時，須對國會負全責(responsible and answerable)。換言之，部會首長對其所領導之部會及其下屬執行機構之政策、決定與行動負全責。而部會之常務次長為其課責長(accounting officer)，須對國會負責部會之管理與組織，包含經費動支與資產管理等。此外，課責長尚需對國會負責下列事項：

- (一) 適當性與正規性。
- (二) 謹慎且經濟的管理。
- (三) 避免浪費和揮霍無度。
- (四) 有效(效率及效益)運用既有的資源。
- (五) 部會之組織、人員與管理。

英國財政部(The Treasury)會從其角度評估政府經費運用之公共效益，並就其從國家審計總署(National Audit Office)以及公共帳戶委員會(Public Accounts Committee)所獲得之發現結論和建議，與內閣辦公室(Cabinet Office)共同合作，針對公共議題、持續發展組織治理及財務紀律等相關規範。以下針對英國內部控制相關之法規、準則及指引進行說明：

(一) 政府資源與帳戶法(Government Resources and Accounts Act)

英國政府內部控制制度之概念可從其2000年所頒佈之政府資源與帳戶法，獲得初步的了解。該法為英國財政、會計制度之主要法律，舉凡英國政府各部門、主要的政府基金、地方政府均推行資源與會計預算制度。

該法之推行可以使各政府部門更聚焦於其對外提供之服務或其他形式之產出及成果，也增強議會對各政府部門之控制，讓監督者和審查者可以更迅速地取得品質較佳的資料，俾對政府業務進行複雜的成本分析，俾在不同支出方案間進行選擇，以提供更為充分的資訊。而且對公部門與私部門個別提供之服務，可以

進行更為直接的比較，有助於提升政府部門的總體效益和管理效率。該法對於合理的預算撥款金額、制定明確的績效規劃、調整未來績效目標等，提供關鍵之依據。

(二) 風險管理－原則及概念橙皮書(Management of Risk—Principles and Concepts, Orange book)

英國政府將風險管理視為機關治理之核心，促進風險管理為英國政府自2000年以來之主要推動政策，其於2002年11月制訂兩年期風險計畫，內閣辦公室策略小組(Strategic Unit)則完成政府部會風險報告建議。該核心計畫涵蓋20個主要的政府機關部門，部分較小的部門也已自發實施。該風險計畫方案之兩個主要目標如下：

1. 健全各部門有一穩固之風險管理基礎；
2. 提供改善風險管理之動力。

財政部下設之風險支援小組(Risk Support Team)，係為協助履行風險計畫方案之專責單位。風險支援小組主要運用以下方式，以促進政府風險管理：訂定「風險管理－原則及概念」(Management of Risk – Principles and Concepts)、「風險管理評估架構」(Risk Management Assessment Framework)、「政府內部稽核標準及中央部會機關治理優良實務準則」等作為各機關推動之依循；協助各部會，得以系統化改善風險管理，並綜合先前之先導計畫調查結果，改善風險管理。「風險管理－原則及概念」為政府機關(構)風險管理之組織構成原則，其概念和COSO所提出之ERM大致相同，主要分為辨識風險、評估風險、處理風險與監督報告等四個部分(參見圖1)，「風險管理－原則及概念」架構協助課責長建立適當及完善之內部控制制度。

為支援各部會之風險改善委員，風險支援小組之支援方式為建立跨部會之網絡，以分享相關實務經驗，並視需要召開一對一之會議，以釐清特定問題並確定可選擇之解決方式；以提供專屬

之建議、指導及事項，以解決改善風險管理方面所遭遇的問題（例如合作關係、政策制定風險）。此外，風險支援小組亦透過審計及績效評估途徑，將風險管理之概念推廣至地方議會。

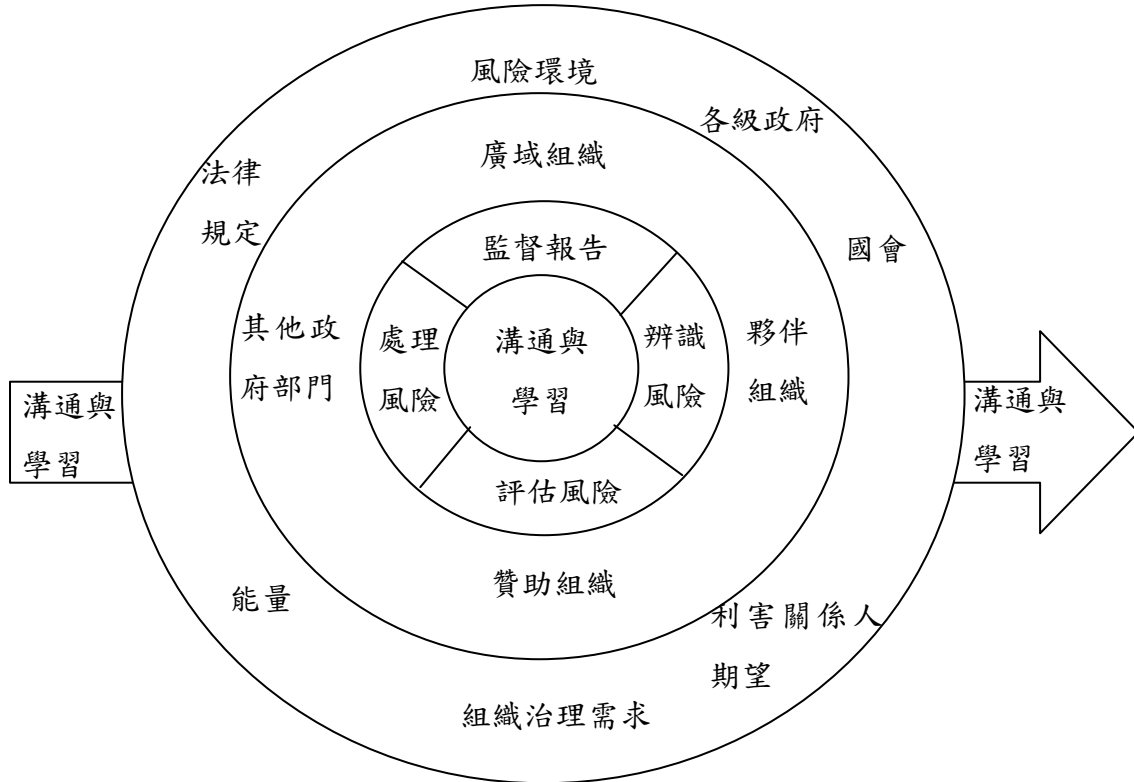


圖 1 「風險管理－原則及概念」之風險管理架構

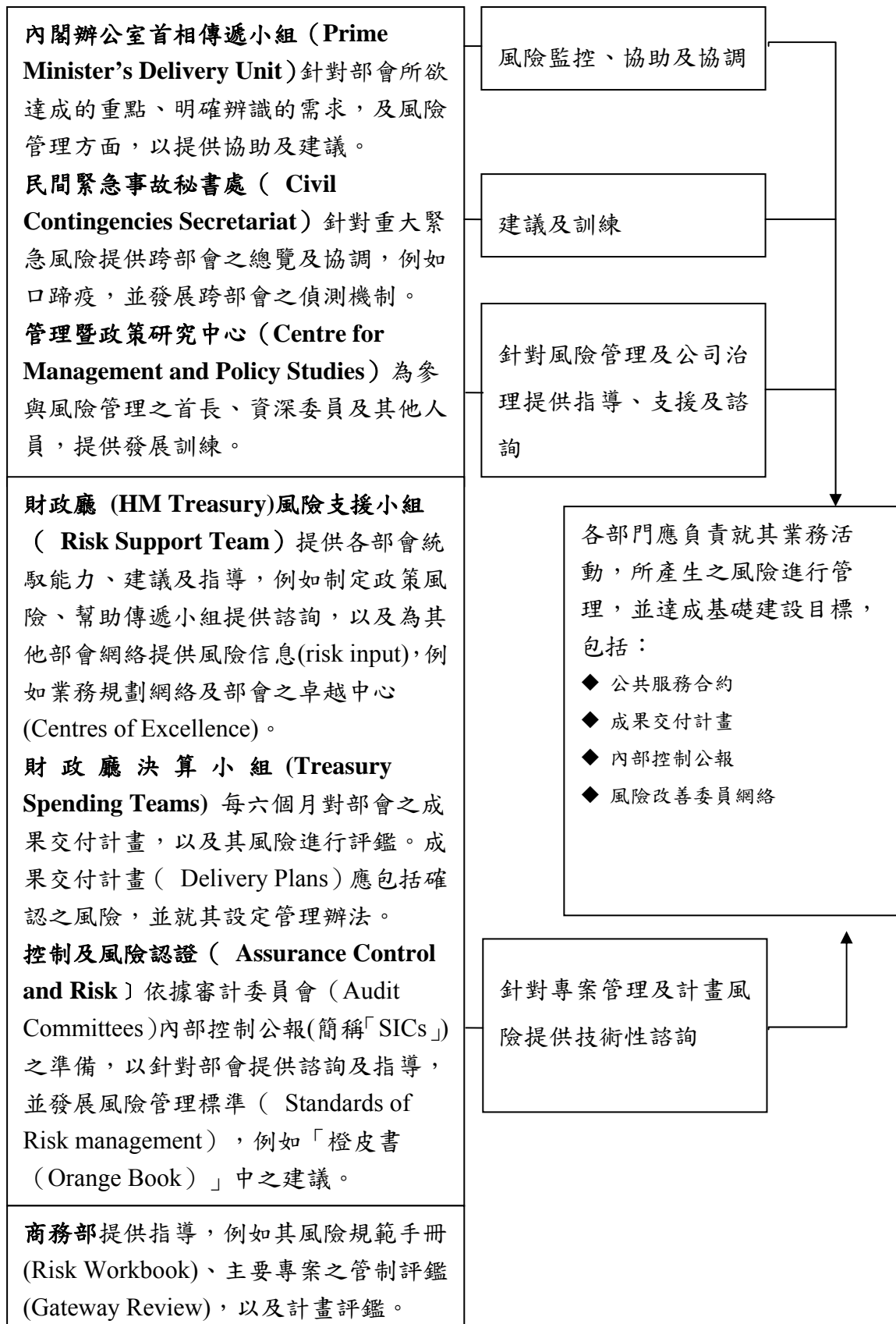


圖 2 英國政府風險管理之負責單位及工作事項

資料來源：審計部 英國政府風險管理之組織架構與發展歷程

(三) 公共資金管理 (Managing public money)

公共資金管理為公家機關運用資源之原則性規範，為確保遵循公共資金管理之規定，課責長須針對組織本身性質與業務及其所面對之風險負責建立適當之內部控制環境。

透過適當的授權、控制以及報導機制之妥善安排，俾能提供課責長以及部會首長確信該等事項是否符合規範或準則之依據。此外，這些機制也應提供管理者相關資訊，以因應必要情況調整施政計畫，同時兼作部會首長省思其所推行政策是否適當之回饋資訊。

(四) 優良實務規範 (Code of good practice) 以及政府內部稽核準則 (Government Internal Audit Standards)

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) 列出國會課責、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之內部稽核單位等)、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、獨立董(理)事在公部門治理所扮演之角色(許哲源、郭大榮 2012)。此外，英國財政部宣布自2011年起，中央政府機關須以「治理聲明書(governance statement) 取代內控聲明書，隨附於其年度報告中。

英國政府內部稽核之執行並非法律所明文規定之事項，然而在中央政府政策以及政府治理之概念下，內部稽核職能依舊被奉為圭臬。內部稽核之主要目的係提供課責長衡量政府組織治理架構、風險管理及其他控制是否適當和有效。內部稽核長之意見將成為課責長簽署年度內控聲明書(SICs)之重要依據。因此，英國於其「政府內部稽核準則」(Government Internal Audit Standards) 中，除針對政府內部稽核明確定義、訂定內部稽核實施之基本原

則、基本組成及內部稽核評估等相關準則外，尚要求內部稽核長必須具備專業資格方能擔任。

英國財政部於2014年10月1日成立政府內部稽核署(Government Internal Audit Agency, 簡稱GIAA)籌備處，為財政部下之一個政署(Executive Agency)，預計於2015年4月正式運作，職責包括複核政府各機關職能、活動，並評估其效率及可能風險。基於評估結果，提出改善建議，改善機關提供公共服務之效能等。而該機構是否取代各機關內部稽核或是並行，目前尚缺乏資訊，惟值得進一步觀察，或許可以提供我國未來研議內部稽核運作機制之參考。

三、 澳洲政府內部控制相關規範

澳洲政治體制為君主立憲制，採行聯邦制度，共劃分為六個州(分別為新南威爾斯、昆士蘭、南澳洲、塔斯馬尼亞、維多利亞以及西澳洲)和兩個領地(首都領地和北領地)。目前澳洲元首與英國及其他大英國協王國之國家元首為同一人，由澳洲總督代表其行使權力，總督係依據聯邦行政會議(Federal Executive Council)之建議施政。雖然名義上內閣施政必須經由總督批准才具備法律效力，惟聯邦政府總理及其內閣成員實際上仍擁有大多數的行政權力。

澳洲政府之三大體系為立法、行政以及司法。立法權歸屬於聯邦議會(Parliament)，由英國女王(總督代表之)、參議院(the Senate)以及眾議院(the House of Representatives)組成；行政權則屬聯邦行政會議之職能，由總督、內閣總理以及各州州長負責，但多數政府活動均屬地方政府權責。因此有關澳洲政府內部控制之相關規範，可區分為聯邦政府層級與地方政府層級，以下分別就其規範進行說明。

(一) 聯邦政府層級

澳洲聯邦政府法案中，有關內部控制權責歸屬之法規，多訂定於財務管理相關法，且多屬原則性與要求性的規範。

1. 財務管理及課責法 (Financial Management and Accountability Act 1997, No.154, 簡稱 FMA Act)

財務管理及課責法提供行政機關管理公共資金與財產之架構，說明行政首長 (Chief Executive) 及財務部長 (Finance Minister) 之權責，並明定財務報告須經審計長 (單位) (Auditor-General) 審計。惟該法已於 2014 年 6 月 30 日廢止，2014 年 7 月 1 日起由公共治理、績效及課責法 (Public Governance, Performance and Accountability Act 2013) 取代，有關該法之介紹詳見後述。然此階段為法規轉換之過渡時期，故部分 FMA Act 之法條內容仍舊適用，例如於 2013-14 年度績效報告之相關規範。以下便針對該法有關內部控制制度部分簡要說明。

FMA Act 第四十五條明文規定，行政首長須負責擬定機關(構)之舞弊控制計畫，該舞弊範圍涵括與機關(構)所從事活動有關之機關(構)外部人員。此外，行政首長亦須建立審計委員會(audit committee)，以協助各單位遵循相關法令及財務部長之指示，並召開財務部門和審計部門之溝通會談。

行政首長必須確保各機關(構)之帳戶及紀錄均遵照財務部之指示予以保存，而財務部亦被賦予隨時調閱機關(構)帳戶及紀錄之權限，然若該等資訊已有法令規範不得揭露者，不在此限。行政首長每年必須向審計長(單位)出具依財務部之要求所編製之財務報表，該財務報表須基於真實公允之觀點反映各經濟事項。倘若按財務部之要求反而無法達成此項目標，行政首長必須提供額外之資訊及說明，俾能真實且公允地反映各經濟事項。行政首長必須於財務報表中聲明，依其意見，該財務報表是否已按財務部之要求編製，是否依真實公允之觀點反映各經濟事項。

該法第八章「報告與審計」中明定了財務部長對於報告之責任，並明示審計單位的審核權責。每一個財務年度結束後，財務部必須儘速向審計單位出具法規所要求之財務報表，由審計單位查核該財務報表，並依法出具查核報告。若財務部無法於財務年度終了後五個月內向審計單位出具財務報表，財務部必須向聯邦議會說明其無法於法定期間內提出之理由。

審計單位於收到由行政首長交付之行政機關(構)年度財務報表時，審計單位必須檢查各部會首長是否已履行其責任編製財務報表。於查核報告中，審計長應針對下列事項表示意見：

- (1) 該報表之編製是否符合財務部部長之指示。
- (2) 對該等事項是否提供真實公允之觀點。

若審計長對上述事項並未表示意見，審計長應說明其理由。當審計長認為該財務報表並未依財務部長之指示編製、行政首長有違職之情事或是無法獲得足夠資訊和說明等，審計長應敘明該等缺失

以及其對財務狀況之影響。審計單位除了出具原始查核報告外，可能尚需出具一份或多份補充報告，審計單位必須將每份報告之副本送交財務部。除了補充報告以外，財務部必須將查核報告檢附年度財務報表向聯邦議會進行說明。

2. 公共治理、績效和責任法 (Public Governance, Performance and Accountability Act 2013, No.123, 簡稱 PGPA Act)

承前所述，公共治理、績效和責任法係取代先前所頒行之財務管理及課責法，針對過去與公共治理、績效以及課責有關之條文進行修正，並建立聯邦個體 (Commonwealth entity) 資源之使用及管理，以及其他與公共治理、績效和責任之一致性要求。PGPA 法中有部分規範與內部控制制度相關，簡述如下：

第二章 (Accountable authorities) 明文規定主管當局之治理職責，包括促進公共資源之妥善使用及管理、促使設定目標之達成，以及提升財務永續性。其中第十六條明訂主管當局須建立並維持適當的風險監測與管理及內部控制系統。第三十七條亦規定主管當局應妥善記錄，並說明政府績效目標之達成情況，且須遵循法令規範，並可作為編製年度績效報告之依據。部會首長及財務部長有權調閱前述資料，惟法律另有規範不得揭露者，不在此限。

主管當局必須衡量政府績效目標達成之情形，並於每一報導期間結束後編製年度績效報告，檢附年度報告交付聯邦議會。部會首長或是財務部長可要求審計 (長) 單位 (Auditor-General) 檢查機關之績效報告。審計單位應將查核報告交付委託之機關首長，該機關首長須向聯邦議會交付績效報告以及查核報告。

除編製前述之績效報告外，PGPA 法第四十二條規定主管當局應於每報導年度終了後儘速編製按會計準則或其他符合 PGPA 法規範之財務報表，該報表須公允表達政府之財務狀況、財務績效和現金流量 (present fairly the entity's financial position, financial

performance and cash flows), 主管當局應於年度報表中敘明該財務報表是否遵循前述之規範。

當審計單位收到聯邦政府之財務報表，審計單位須檢查該財務報表以出具查核報告，並將查核報告交付予部會首長。審計長須針對財務報表是否係依照會計準則及其他依 PGPA 法之規定編製，是否允當表達機關之財務狀況、財務績效和現金流量表示意見。若審計長對此表示意見，需敘明理由；倘若審計長認為該財務報表有違反上列情事，審計長應於報告中闡明渠等對財務報表影響之金額。審計長所出具之查核報告應與年度財務報表一同交付聯邦議會。

此外，PGPA 法亦要求主管當局必須確保聯邦個體成立審計委員會，其人員組成、職能等相關規範，須遵循 PGPA 法之規定。

(二) 地方政府層級：以昆士蘭 (Queensland) 為例

地方議會自行訂定之財務責任法架構，相較於聯邦政府法規更為嚴謹。以下舉昆士蘭州為例，針對其相關規範進行簡要說明：

1. 財務責任法 (Financial Accountability Act 2009)

明訂州政府各部門及公法人之財務責任，並指出權責主管 (Accountable Officer)、財務長 (Chief finance officer) 和財政部 (Treasury) 的責任和授權，也指出審計機關之審計職能。

該法第七十七條明訂財務長之權責，並要求財務長每年須提供權責主管關於財務內部控制運作之效率性、有效性和經濟性的聲明書。同法第七十八條規定權責主管須指定內部稽核主管，授權其負責評估部門財務與營運系統、報告過程與活動之效率及效益；並協助管理風險及辨認缺失。

依據該法，昆士蘭政府尚訂定財務管理作業手冊 (Financial Accountability Handbook)，明訂內部控制各項具體內容，並針對前述聲明書內容及應用做出明確規範和要求。

四、加拿大政府內部控制相關規範

為落實政府管理課責機制，以改進政府之風險管理及控制，加拿大國庫委員會秘書處依據「聯邦課責法」及「財務管理法」，陸續頒訂與內部稽核有關之準則及指引，以期透過強化可靠、有效之內部稽核職能支援機關(構)副首長身兼課責長之角色。

承前所述，加拿大政府與內部控制制度有關之法律規範主要分為兩個部分。一為內部控制，一為內部稽核，以下分別予以說明。

(一) 與內部控制制度有關之法律規範

加拿大新任政府係由國庫委員會秘書處，依據「財務管理法」訂(修)頒「內部控制政策」(Policy on Internal Control)，由國庫委員會秘書處、主計長辦公室負責統合。

加拿大政府要求聯邦各部會出具內控聲明書，惟僅侷限於確保有關財務報導內部控制之有效性，並由聯邦部會課責長(即副首長)等負責簽署。加拿大「內部控制政策」雖採用COSO「內部控制整體架構」之觀念，但實際推動時僅強調財務報導內部控制的評估與報導程序，要求聯邦各部會出具含財務報導內部控制之管理責任聲明書。

加拿大國庫委員會秘書處主計長辦公室發布「管理課責架構稽核準則-內部稽核人員工具」，雖於內部稽核人員之稽核標準中訂有需考量規模(金額大小)、性質、結果、攸關性與影響程度等量化及質化因素之判斷原則，但因未對內部控制顯著及重大缺失訂定明確定義，而依受評估對象之特性而異，各部會須視需要自訂自行評估重大缺失之認定標準或主要態樣。

外部稽核係由直接對國會負責之加拿大稽核總署(Office of the Auditor General of Canada, 簡稱OAG)負責，具重要的外部監督作用，由其審視機關於聲明書中所列顯著及重大缺失之相關資料，是否與其稽核所發現之證據一致，若有不一致則在審核報告中提出意

見。惟實務上，機關之內部稽核人員與外部稽核人員對重大缺失認定，設有相互溝通機制，以確保雙方見解能一致。

各部會於會計年度終了日(三月三十一日)後之四個月內(八月下旬至九月上旬)出具內控聲明書，附入各部會績效報告及財務報表中。相關報告之期程如下：

1. 會計年度終了日：三月三十一日。
2. 各部會績效報告(含財務報導內部控制之責任聲明書與內部稽核報告、會計師稽核報告、業務績效及財務報表)：八月下旬至九月上旬。
3. 聯邦政府財務報告(含稽核總署OAG審核報告)：十二月月上旬

加拿大國庫委員會秘書處下屬之加拿大主計長辦公室（Office of the Comptroller General of Canada）負責統合對各部會提供最佳實務做法之指導與支持，定期檢視與督導內部稽核政策執行情形及其有效性，及擬定人力資源策略、人事任用與職務分類等。其職責包括訂定內部稽核專業準則、提供內部稽核政策與相關規定之建議與指引、與部會副首長溝通風險基礎稽核計畫之完整性。每五年要審視及評估內部稽核政策、其相關之指引與準則之有效性；領導政府整體之內部稽核職能，以支援內部稽核人員之專業能力、熟練及持續發展。遇到重大事件時，保持與部會副首長及內部稽核主管之有效互動與聯繫，給予部會財務支持等。各部會則依前開原則，自訂具體內部稽核作業手冊等規範。副首長要負責監督其部會對於內部稽核政策及相關規定的遵守，確保內部稽核主管的年度報告及其他所需的特定報告或資訊能依限送交主計長辦公室或國庫委員會秘書處，由主計長辦公室監督其遵循情況並向國庫委員會報告。

若主計長辦公室判定某個部會未遵循內部稽核政策或相關指引與準則時，可以要求副首長進行實務作業檢查，以評估是否有遵循內部稽核政策或相關指引與準則，並採行改善計畫後，向主計長辦公室提交改善成果報告。未遵循內部稽核政策及相關指引與準

則，或未能改善者，主計長辦公室可能會建議國庫委員會限制該部會的經費支用或其他合法及適當的措施。

(二) 與內部稽核有關之準則及指引

內部稽核主要法源依據為2006年之「財務管理法」(Financial Administration Act)，並陸續修頒「內部稽核政策」(Policy on Internal Audit)、「加拿大政府內部稽核指引」(Directive on Internal Auditing in the Government of Canada)、「加拿大政府內部稽核準則」(Internal Auditing Standards for the Government of Canada)等規範。鑑於加拿大各部會首長通常是政治任命，故實質係由副首長(常務次長)督管部會內部事務，並要求由聯邦各部會副首長兼任課責長(accounting officer)，為部會內部控制和內部稽核向其部會首長、首相及國庫委員會負責。

加拿大聯邦政府將各部會按其規模大小與風險屬性等區分為大、小部會。大部會設置內部稽核單位，由內部稽核主管(Chief Audit Executives)直接向部會課責長(即副首長)報告；並由課責長與大多數外部委員組成具獨立性的「稽核委員會」監督內部稽核作業，以維持其有效性。若干部會之內部稽核工作可能併同施政管考工作，由同一單位辦理。加拿大政府部門設立稽核委員會，負責覆核內部控制、風險管理與內部稽核等是否發揮功能，由內部稽核單位擔任幕僚，按季召開會議。稽核委員會是除了部會副首長外的第二個報告管道，監督內部稽核功能之運作，其角色類似民間企業之董事會。

另外，在部會除由副首長、內部稽核主管與財務主管等擔任內部委員外，尚包括三至四名由部會以外人士擔任之獨立委員，委員任期均為四年。獨立委員係由國庫委員會秘書處建置來自私部門或公部門之專家名單，針對各部會推薦數名人選，再由各部會副首長任命其中之一人擔任主席。

負責內部稽核政策之發展及整合之中央單位，係由加拿大國庫委員會秘書處內(Treasury Board Secretariat of Canada)之加拿大內

部稽核卓越中心（Center of Excellence for Internal Audit）負責，主要提供內部稽核政策之建議意見，以及擬訂內部稽核單位人力資源策略。該中心設三組，分別負責內部稽核專業發展、內部稽核政策與專案及有效監督（分析與溝通）。

小部會指每年經費不超過三億加拿大幣，係由國庫委員會主席認定者。小部會係由國庫委員會秘書處的主計長辦公室負責內部稽核，並向國庫委員會報告。

加拿大政府導入國際內部稽核協會(IIA)之國際專業實務架構(IPPF)內部稽核工作，包括覆核內部控制制度、績效稽核、財務報表稽核、法令遵循稽核及特殊專案稽核等。

各部會每年至少要訂定一次多年期的風險導向內部稽核計畫，以風險評估結果為基礎，排定內部稽核工作之優先順位。該風險導向內部稽核計畫完成擬定後，須先提報部會內部跨單位主管會議討論，再提稽核委員會提供諮詢建議，最終由部會副首長核定。內部稽核主管每年應準備書面之內部稽核報告，須先提報部會內部跨單位主管會議討論，再提稽核委員會提供諮詢建議，最終由部會副首長核定。另運用「管理建議書」(management letter) 來溝通較不具重大性之稽核發現事項。原則上，應在六個月內執行完成稽核計畫。

除了稽核工作外，內部稽核人員也在不致承擔管理階層責任之情形下，扮演諮商、顧問之角色協助機關，例如對內部控制制度自行評估之結果，進行複評驗證，為該制度在設計面及執行面之有效程度提出整體意見。

第三節 各國與我國政府內部控制相關規範之比較

基於前節所述，以下說明我國政府內部控制法制化之立法方向及推動內部控制法制化之權責歸屬議題。

一、我國政府內部控制法制化之立法方向

本節參酌前述美、英、澳、加等四個國家內部控制制度法制化之現況，作為我國日後推行政府內部控制立法之依據。研究團隊將上一節對美國、英國、澳洲及加拿大政府與內部控制相關之法律予以彙整後，發現英國、澳洲、加拿大三個國家目前並未針對政府機關建立及執行內部控制制定專法，而係將推行內部控制之概念涵括於政府財務、公共資源、績效報告及稽核審計等相關法規之中。而美國則在「聯邦管理者財務廉潔法」中授權美國國會政府課責總署訂定政府內部控制準則及由美國行政管理與預算局訂定內部控制制度指引等規章。

我國目前與政府資源之規劃運用與審查之相關法律，為預算法，其規範中央政府預算之籌劃、編造、審議、成立及執行事宜。有鑑於此，研究團隊認為我國日後倘若欲推動內部控制立法，似可參照外國之立法方式，於預算法增列授權條文，要求中央政府及地方政府建立並執行促使機關(構)達成其施政目標之內部控制制度。至於有關施行內部控制之各項具體內容，可效仿澳洲昆士蘭政府授權「財務責任法」訂定「財務管理作業手冊」之方式，針對內部控制之設計、執行、內部控制小組之組成、風險評估及選定控制作業之情形、內部控制缺失之認定、自我評估程序、內部稽核小組之組成、稽核項目之擇定以及簽署內控聲明書等細節事項，由預算法授權主管機關進行規範。

雖然過去的內部控制制度大多在於確保法令遵循及財務報導可靠性，但2013年COSO發布的「內部控制--整合架構」已將報導可靠性的範圍擴展至非財務報導。澳洲於2013年所頒行之「公共治理、績效和責任法」規定主管當局之治理職責，包括促進公共機關資源之妥善使用及管理、促使設定目標之達成，以及提升財務永續性，並明訂主管當局須建立並維持

適當的風險預測與管理及內部控制系統。因此，我國制定政府內部控制相關法規時，若欲將內部控制之概念涵括於預算法，應注意不宜僅侷限於財務層面，而應效法澳洲將公共資源之使用及管理概念納入法律規範。

綜上所述，若從增修現有條文之方向著手，可考慮增修現行預算法，要求各機關出具內控聲明書，將政府內部控制制度與預算甚或績效連結，提高機關首長對內控聲明書之重視程度。

若擬採增修預算法之方式，應注意不能以各機關執行內部控制結果之好壞作為資源預算分配之依據，可能造成目的與結果的不當連結，違反不當連結禁止原則。惟可考量列入內部控制相關執行人員之績效考核，搭配適當獎懲機制，以促使各機關更積極推行內部控制制度。

二、我國政府推行內部控制法制化之權責歸屬

關於政府推行內部控制之權責區分，涉及日後決定法律主管機關之歸屬問題。研究團隊經整理上一節四個國家之現行作法發現：該等法規主要係規範行政機關及其所屬部會，因此宜由行政機關擔任相關法規主管機關，並由審計機關負責協助及督導。

承前所述，美國聯邦政府有關內部控制之立法過程，早期於1950年「會計與審計法」與「預算與會計程序法」中，便要求聯邦機關首長建立與維持內部控制制度，而後為促使機關首長切實負責落實推動，1982年後改以專訂「聯邦管理者財務廉潔法」(FMFIA)，整體規範內部控制相關職責，並強制各機關評估及部會首長報導其內部控制制度之有效性。除了OMB訂定之各項政府內部控制制度準則規範外，GAO亦訂定「內部控制管理及評估工具」，按內部控制五項要素整合編製系統化判斷清單，以利各機關自行評估，另針對重要共通性業務訂定評核指引，以輔助各機關人員與內、外部稽核人員評估內部控制制度。此外，內部稽核人員亦依GAO「政府審計準則」評估內部控制制度有效性。

從上述可知，美國聯邦政府係透過GAO及OMB之分工合作以完備政府內部控制之相關規範。GAO對行政部門持續監督，並積極協助研訂規

範。GAO和OMB就其主要職掌以及隸屬單位，類似我國審計部、國家發展委員會與行政院主計總處之職能，故研究團隊認為我國可仿效美國政府內部控制制度之規範，由審計部、國家發展委員會與行政院主計總處分工合作，整合研訂評估各機關內部控制制度有效性之標準，俾利政府一體通力合作發揮內部控制效能。

第四章 政府內部控制法規架構

行政院目前推動強化其內部控制係基於其認知內部控制制度對績效達成、報導可靠及法規遵循之重要性，故研訂相關規範，以行政規則要求所屬機關推動強化其內部控制制度。惟此種作法有其侷限性，無法及於行政院以外之各級政府機關。若欲全面推動強化各級政府內部控制，則應考量訂定相關法律，俾據以強化各級政府機關之內部控制。

基於現行狀況，本章探討政府內部控制立法方式、法規架構及法規應有內容，期能全面推動各政府機關（包括地方機關與非行政機關）內控制度之有效運作，促使該制度落實執行。

第一節 政府內部控制立法方式

各政府機關實施內部控制制度，是否有立法之必要性？抑或現行之行政規則即已足以規範進行，各界看法不一。以下先針對法律以及行政命令之位階進行說明，並介紹行政命令中法規命令與行政規則之差異，後續部分再探討各政府機關施行內部控制應否立法、如何立法及法規應有內容。

（一） 法律與行政命令規範之比較

法律與行政命令之適用範圍及位階有其不同之處，因此對所欲規範之標的採法律(包括直接立專法或授權立法制訂法規命令)或行政命令訂定之適用前提和侷限性，應視制度或政策之性質（包含複雜程度以及適用範圍等）決定。

以法律規範者，內容傾向原則性和抽象性，由有民意基礎之立法委員經三讀審議通過再由總統公布，立法過程經提案、審查、討論、議決與公布程序，複雜嚴謹較符合權力分立原則，行政機關較無濫權之可能。且法律效力位階僅低於憲法，規範具強制性，如其規範範圍廣泛，效力及於政府各單位，不僅行政上下一體之行政機關需遵守上級規範，而係五院各級機關及地方自治團體皆需遵守，具規範一致性。但缺點為立法程序耗時耗力，較不具彈

性、靈活與及時性，無法針對細部內容做進一步規範，無法隨時因時因地彈性因應，可能造成各政府機關在執行時之困擾。

以行政命令規範者，內容較傾向細節性和技術性，僅需依行政程序發布，不需經由立法機關按一定立法程序訂定之，行政機關可依法在其職權範圍內修改之，修訂程序較不耗時，可以及時配合各機關需要，且可就細部內容做個案、具體之規範，較法律更加彈性靈活。惟其效力較法律規定為弱。另行政命令之訂定與遵循是行政上下一體之展現，其規範效力不及行政機關以外之政府機關，且行政命令通常以行政體系內部事項為內容，對政策之推行廣度較為不足。如無法律規範，有時可能造成下級機關對上級的依賴性，甚或權力過分集中於上級而形成濫權。

如採授權立法方式，其優點則兼具法律權威與彈性具體之優點，缺點則為立法參與較不完整，故方式之選擇應依相關議題涉及人民權利與財產保障之攸關性而定。凡直接涉及人民權利與財產保障者應以明確法律為之，施政程序與行政作為者可以行政規則定之，兼及兩者則以授權立法較為適切。

（二） 各界意見

我國各機關對政府實施內部控制制度是否立法，意見不一，例如法務部代表，認為政府內部控制制度不宜倉促立法，其理由如下：

1. 各機關執掌往往各有獨特性與差異性，因為業務性質屬性有別，工作繁簡難易不同，風險高低自然不盡一致，危機大小亦有程度出入，要以單一法律加以規範事實上有困難。
2. 法治國家法律制度的建立，通常係先有理論再佐以實證研究作成實務先例，再經各界持續不斷演進發展，累積相當經驗後再加以成文法化。現行政府各機關就內部控制業務已有各自組織法及作用法可資依循，各該機關業務有特殊性及獨特性，亦可在其職權範圍內依行政程序法訂定相關行政規則，以資因應，

訂定及修正程序較法律簡便易行，執行上又較具彈性與具體，內控新制形成初期，阻力較小、可行性較高。

3. 現有內部稽核職能職責分散，若整合無方，實際拘束力下降，法律不能全面貫徹亦形同具文，且近幾年政府歲收不足，若以法律普遍設置內控專責單位、配設常設人員，宜先釐清解決相關問題為宜。

審計部則針對內部控制立法做過初步資料蒐集，其代表認為為了使內部控制推動順利與更加彈性，宜於現行法律中授權立法訂定行政規則加以規範之。並進一步參考外國立法例(如芬蘭之事前控制)，建議在預算法增定內部控制相關規範。

(三) 研究團隊建議

有關促使我國政府機關施行內部控制制度之相關規範是否需要法制化議題，研究團隊分別針對訂立專法、授權立法或行政規則之可行性與適切性予以分析比較，俾提供日後法制化之參考依據。

有鑑於我國目前係採由行政院訂定行政規則之方式，規範行政院所屬各機關推行內部控制制度，雖較立法之方式更具彈性且靈活，機動性與時效性亦較佳，但由於行政規則缺乏法律授權，效力位階相對較低，且行政規則係行政機關行政上下一體針對內部事項所為之「內規」，僅對行政院所屬機關內部有影響力與拘束力，對於行政院及所屬以外之機關和行政單位不適合以職權介入之機關(如：其他四院、地方自治團體、行政法人和獨立機關等)無法產生拘束之效力，因此從長期觀之，若欲使五院及各政府機關和地方自治團體全面推行內部控制制度，僅憑行政規則予以規範顯有不足，且亦受機關首長意見與作為而變動，故政府推行內部控制制度之相關規範應朝立法之方式進行較為妥適。

立法方式可採訂立專法或在現行法規中增訂條文以授權方式授權制定細則之方式均可賦予內部控制相關規範較高之法源位

階。訂立專法之方式對於各政府機關具備強制性及拘束力，進而要求各政府機關配置預算及人員以成立專責之內部控制和內部稽核單位，如此將使內部控制制度之推行較以行政規則規範具有強制力，較能落實內部控制之目標。採行在現有法規中增訂條文以授權制定細則之方式進行，則兼具強制與彈性因地制宜效果，如同法務部代表之建議，可根據理論再佐以實證研究，經各界持續不斷演進發展，由政府各機關就其業務之目標，因應政策之特性，辨認、控制及因應風險，必能有助於法令之遵循、報導之可靠與績效之提升與達成。茲將採訂立專法或在現行法規中增訂條文以授權方式辦理比較，分點對照，說明如表 5。

表 5 制定專法與授權立法之比較

考量項目	制定專法	授權立法
(一) 國內外政府內部控制發展趨勢	<p>內部控制依 COSO 委員會於 2013 年修訂發布之「內部控制—整合架構」，將原著重財務報導可靠性之目標，擴大其報導範疇至非財務的報導，已明確揭示內部控制之範疇涵蓋整體業務層面，非僅限於與財務管理有關。而國外政府內部控制之立法亦順應此趨勢，考量政府內部控制為公共治理基石，已由原側重財務層面採法律授權於財務相關法規，改為制定專法或授權於公共治理等相關法規，如美國政府由原「會計與審計法」授權立法方式，於 1982 年改為制定「聯邦管理者財務廉潔法」及「稽核長法」以專法辦理；澳洲由原授權於「財務管理與課責法」，於 2014 年改由「公共治理、績效及責任法」授權訂定。我國政府於推動各機關強化內部控制機制時，即著重機關整體業務層面，爰內部控制法制</p>	<p>美國政府由原「會計與審計法」授權立法方式，於 1982 年改為制定「聯邦管理者財務廉潔法」及「稽核長法」以專法辦理；澳洲由原授權於「財務管理與課責法」，於 2014 年改由「公共治理、績效及責任法」授權訂定。</p> <p>我國政府現採行政命令方式推動各機關強化內部控制機制，不限於與財務管理有關部分，亦同時著重機關整體業務層面。在目前各機關對是否立法意見不一之情況下，初步採授權立法方式聚焦於內部控制制度，有助於各級政府內部控制制度之全面推動，正如同美、澳之發展階段，除非配合公共治理之立法及政府組織架構之變動，擬進一步加強績效及責任並設立「稽核長」制度，否則在現行階段，以法律授權方式推動各機關強</p>

考量項目	制定專法	授權立法
	化以專法制訂，甚或與公共治理、績效及責任等結合，更為妥適。	化內部控制機制為佳。
(二) 推行內部控制所面臨問題	鑒於審計部民國 97、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機制未臻健全，間有施政效能不彰等情事，為強化我國政府內部控制機制及回應外界期許，行政院於 99 年底由秘書長組成跨部會之行政院內部控制推動及督導小組(以下簡稱行政院內控小組)，協助各機關推動內部控制事宜，由於政府整體組織與業務範疇，較民間企業更為多元龐雜，而政府內部控制的範圍涵蓋機關各項業務，亦非僅限於財務管理層面，如先前國立臺灣大學醫學院附設醫院器官移植失誤屬前端之業務管理，及邇來引起外界關注食用油等食品安全問題涉及跨部會協調等，均非屬後端財務或會計層面問題，顯示政府內部控制更應側重計畫執行績效、施	內部控制之設計需各業務單位就其業務目的與性質辨認其風險，並設置相關控制程序，以達成內部控制目標。 授權立法主管機關制訂內部控制相關法規，要求各機關設計及落實其內部控制制度亦有助於達成機關整體業務目標及統合跨部會業務之目的。

考量項目	制定專法	授權立法
	<p>政目標能否達成及有效整合跨部會間業務等之風險，爰我國政府內部控制法制化之推動，應依國際趨勢及我國政府內部控制推動現況以推動機關整體業務層面或統合跨部會業務之內部控制為重心，研議合宜之立法方式。</p>	
<p>(三) 採法律授權於財務法規對機關內部控制工作推展之影響</p>	<p>預算法係規定中央政府預算之籌劃、編造、審議、成立及執行；決算法規定中央政府決算之編造、審核及公告；會計法規定政府及其所屬機關辦理各項會計事務等相關財務規範。我國政府會計人員採一條鞭管理制度，若財務及會計等發生缺失時，可及時透過逐級督導與管理提出相關具體作為，因此不乏精進與強化財務及會計相關法規，以協助政府內部控制強化財務管理層面之控管，惟並未涵蓋政府施政主要風險之控管。鑒於目前審計部中央政府總決算審核報告重要審核意見所列涉及內部控制缺</p>	<p>預算係用於規劃與控制政府各項施政計畫，故於預算法中增訂內部控制法規授權條款，有助於政府施政效能之達成。建議授權立法條文如下： 增訂預算法第一條之一，規定如下： 各級政府為確保實現施政效能、遵循法令規定、保障資產安全及提供可靠資訊，應責成所屬機關建立內部控制制度。由行政院主計總處或國家發展委員會訂定各機關建立政府內部控制通則(或處理準則)。各級政府首長應於每會計年度終了後簽署內控聲明書。 此條文包括建立內部控</p>

考量項目	制定專法	授權立法
	<p>失部分，大多為業務層面問題，爰行政院所屬各機關由綜合規劃（研考）或其他非主計單位擔任內部控制小組或內部稽核小組幕僚單位之比例，分別達 61%及 87%，顯示各機關對於內部控制之推行，普遍認為應著重非財務層面。倘於上開法律訂定授權條文，除需考量是否符合渠等法律之立法意旨外，外界恐誤解內部控制僅與財務層面有關，致降低機關內部會計單位以外之其他單位及人員配合意願，並使幕僚單位規劃與推行內部控制各項工作時益加困難，一旦內部控制缺失涉及跨單位或跨部會之業務協調時，恐影響機關內部控制工作推展，難以有效整合相關業務單位或部會針對內部控制缺失癥結加以改善。</p>	<p>制制度之目的(確保施政效能、遵循法令規定、保障資產安全及提供可靠資訊)，規範之範圍(各級政府，包含中央政府與地方政府)，授權之內容(內部控制制度兼及財務與業務，其內容包含內部控制制度之設計、執行及評估準則)及主管機關(中央主計機關或國家發展委員會)，明確說明內部控制應由各級政府(包含中央政府與地方政府)訂定，其內容涵蓋財務與業務，有關內部控制制度處理準則應依內部控制制度通則訂之，通則之主管機關為中央主計機關。</p> <p>內控聲明書由首長及執行內部控制制度統合運作之權責人員(指副首長)簽署之。內控聲明書除包含所合理確保之功能外，亦要求對有效性聲明，提示虛偽不實之法律責任。內控聲明書提醒內控包含本機關及所屬單位，目標在合理確保該機</p>

考量項目	制定專法	授權立法
		<p>關營運之效果及效率目標達成之程度、財務與非財務報導之可靠性及相關法令之遵循，有助於整合相關業務單位或內部控制缺失之改善落實。簽署內控聲明書有助於機關首長對此制度功能與內容之認知，及施政目標與承諾之落實。</p>
<p>(四) 內部控制是否與預算連結</p>	<p>內部控制不與預算直接連結</p> <p>目前各國普遍已將績效資訊納入預算文件中(我國政府機關業已將上年度績效目標及其衡量指標之達成情形等適度納入預算書中表達)，惟極少將績效目標與支出作直接連結，係因公共事務之績效並非均可量化、諸多施政計畫不易訂定明確之績效衡量指標、尚乏將預算與績效允當連結之方式等，以致實務上績效導向預算制度之落實有其難度，因此依國發會於 102 年度委託臺北大學張四明教授等辦理我國政府績效管理制度檢討</p>	<p>內部控制可與預算直接連結</p> <p>預算係施政目標與策略之具體化，有規劃與控制、溝通與改正之功能。內部控制工作自政府預算開始，訂定目標、辨認風險及控制風險，有助於內部控制制度目標之達成(合理確保財務與非財務報導之及時、可靠，效率與效果之提升及相關法令之遵循)。</p> <p>內部控制於預算法授權，並非將內部控制良窳直接與預算連結，而是提醒各機關在編列預算時，即應辨認目標與</p>

考量項目	制定專法	授權立法
	<p>與創新專案研究結果，亦認同僅將績效資訊作為預算編列之參考。此外，預算資源係配合政府整體施政目標分配，各機關施政目標則配合行政院整體施政目標而訂定，而內部控制良窳為各機關能否有效達成施政目標之管理工具，爰預算與內部控制兩者間之目的與結果並無明確因果關係，故本研究報告亦建議「若擬採增修預算法之方式，應注意不能以各機關執行內部控制結果之好壞作為資源預算分配之依據...」。爰此，各機關實施內部控制之良窳與預算不具直接關聯，建議不宜於預算法增訂授權規定之方式為推動方向。</p>	<p>風險，執行預算時應有效落實內部控制，合理確保其施政目標有效率、有效果的達成，並確實遵循法令。</p>

我國行政機關內部控制制度之施行已有多年，考量各機關職掌有其獨特性與差異性，各機關業務性質屬性有別，工作繁簡難易不同，隨著環境變化與人民需求改變，施政目標與政策亦配合因應與改變，其風險種類與性質亦有程度出入。如為了使內部控制推動順利與更加彈性，除制定專法外，宜於現行法律中授權立法訂定內部控制通則，責成各機關配合其目標及風險控制之需要，訂定其內部控制制度。授權立法可於預算法授權訂定，與預算之

編列與執行，必須配合施政目標，達成治理績效之精神相吻合。

第二節 政府內部控制法規架構

現行美國聯邦政府內部控制之運作及分工，是在國會制定政府內部控制相關法律「聯邦管理者財務廉潔法」(Federal Managers Financial Integrity Act, 簡稱 FMFIA), 並在該法律下授權 GAO 訂定政府內部控制準則，進而由行政部門預算及管理局(Office of Management and Budget, 以下簡稱 OMB)提供政策指導，以統合各主管機關協力推動內部控制制度。制度之運作由 OMB 訂定內部控制制度指引等規章，各行政部門依前開規章，本諸權責自訂其內部控制相關規則及制度，並督導所屬機關(構)切實執行。同時，亦透過各稽核長辦公室(Offices of Inspector General)發揮內部稽核單位制衡功能，其目的亦包括協助確保內部控制之有效施行，促使聯邦政府確保預定目標之達成，有效履行民眾託負之責任。美國內部控制由立法與行政分工之運作方式值得學習，但在我國五權分立制度下如何運作值得進一步討論。

我國政府內部控制制度如模仿美國採行由國會立法建立政府內部控制制度工作，並在該法律授權 GAO 訂定政府內部控制準則之方式，與我國架構不同，因為我國將國會工作分由立法院與監察院執行，在立法院下並無類似 GAO 機構，現行法律所有授權立法相關工作皆由主管行政機關執行。雖然監察院下設有審計部，但其職責在審計，所司權責在外部稽核，稽核過程中對受查機關內部控制制度之遵行情況予以評估與建議屬職責所在，因其能力與業務相關，由其訂定政府機關內部控制制度應遵行事項亦屬可行，但與我國長期採用之立法慣例似有不符，故內部控制制度基本架構應由立法訂定或採授權立法由行政機關制定較宜。

內部控制制度之目的主要在確保組織績效之達成、報導之可靠及法規之遵循，若未來欲針對內部控制制定專法或授權立法，其主管機關自應選擇與績效及報導有關之主管機關，至於制度之運作如風險之辨識、標準作業程序之訂定，則屬各政府機關本權責自行辦理。張四明、施能傑及胡龍騰(102)對「我國政府績效管理制度我國政府績效管理制度之研究」發現，先進國家政府績效之提升，在「強化策略管理思維於績效管理制度之鑲嵌，透過績效管理制度強化各部會與政府整體施政方向和目標的串接與校

準，並使國家跨部會暨重大施政目標與各部會施政目標與計畫，產生直接的扣合與銜接。」同時「具體實踐績效資訊於預算過程之聯結，例如澳洲政府以《綜合預算說明書》之作法，將績效與財務資訊一併彙整其中，使之成為國會預算審議和撥款時之重要參考資訊。」在其報告中對中、長期策略之建議中，國家發展委員會主辦跨部會績效評估機制、提供專業諮詢與培力、施政計畫之調整與退場，至於「內部控制聲明書」之強化與將以前年度的績效資訊納入預算書之中，作為立法院預算審議之參考則由行政院主計總處主辦，顯示將內部控制制度之設計與規範，與預算制度結合，是提升政府績效之適合方式，故將授權立法規範於預算法係較為可行方式。因為政府各項施政計畫與收支之根據來自預算，故內部控制制度之立法，除就內部控制單獨訂定專屬法律外，最好的方式為於預算法中增加內部控制相關條文，授權主辦機關訂定施行辦法。

我國現行預算法並未明定主管機關，其條文約束所有政府機關，但預算之業務由行政院主計總處統籌辦理，各政府機關均需遵循預算法配合主計總處辦理預算等相關事項，內部控制制度之推行工作亦可比照辦理，規範於預算法中，賦予適當權責機關(例如行政院主計總處或國家發展委員會等)訂定辦法，以全面落實所有政府機關內部控制制度之有效施行，並要求各政府機關首長簽署內控聲明書。

授權立法條文與方式，可比照證券交易法第 14-1 條之規定，「公開發行公司、證券交易所、證券商及第十八條所定之事業應建立財務、業務之內部控制制度。主管機關得訂定前項公司或事業內部控制制度之準則。第一項之公司或事業，除經主管機關核准者外，應於每會計年度終了後三個月內，向主管機關申報內部控制聲明書。」政府機關於內控立法可於增訂預算法第一條之一，規定「各級政府為確保實現施政效能、遵循法令規定、保障資產安全及提供可靠資訊，應責成所屬機關建立內部控制制度。由行政院主計總處或國家發展委員會訂定各機關建立政府內部控制通則（或處理準則）。各級政府首長應於每會計年度終了後簽署內控聲明書。」

上述增修現行預算法，要求各機關建立內部控制制度，於預算時注意

施政目標與預算之配合，辨認與控制可能之風險，並出具內控聲明書，將政府內部控制制度與預算及績效連結，提高機關首長對內部控制制度之重視程度，係屬較佳方式。另外，如採模仿美國授權 GAO 方式，則可授權行政院主計總處或國家發展委員會訂立相關內部控制制度之施行細則。

此外，我國憲政體制採五權分立，行政院僅能針對行政權所轄範圍提出法律案送立法院審議，如建議於立法院、考試院、監察院及司法院等所轄相關法律（如審計法）增訂授權條文，涉及各該院權限，行政院無提案權。另考量授權立法之可行性，現行法律除預算法或會計法外，無其他更適切法律能擴及行政院以外之四院及各地方政府，爰將建議於預算法增訂第一條之一，或於會計法增列專章作為推動內部控制之法源，以下針對授權於預算法及會計法之優、缺點進行分析：

一、預算法

(一)優點：

預算係施政目標與策略之具體化，有規劃與控制、溝通與改正之功能。內部控制於預算法授權是提醒各機關在編列預算時，即應訂定目標、辨認風險及控制風險，執行預算時應有效落實內部控制，有助於內部控制目標之達成(合理確保財務與非財務報導之及時、可靠，效率與效果之提升及相關法令之遵循)，可促使施政目標之達成。

(二)缺點：

預算資源係配合政府整體施政目標分配，各機關施政目標則配合行政院整體施政目標而訂定，而內部控制良窳為各機關能否有效達成施政目標之管理工具，爰預算與內部控制兩者間之目的與結果並無明確因果關係。

二、會計法

(一)優點：

內部控制有助於各機關實現施政效能及提供可靠與完整資訊，而內部審核為協助其達成目標重要之一環，於會計法增列專章，可提醒

機關實施內部控制應落實增進財務資訊之可靠性，且機關會計制度之設計亦應考量內部控制等管理需求定之。

(二)缺點：

於會計法訂定授權條文時，應考量其是否符合政府內部控制立法意旨，其可能導致外界誤解內部控制僅與財務層面有關，致降低機關內部會計單位以外之其他單位及人員配合意願。

第三節 政府內部控制法規內容

101 年度研究曾提出下列考量，作為政府研訂內部控制制度實施準則之參考：

- (一) 私部門（民間企業）與美國聯邦政府之內部控制處理準則均採用 COSO 之內部控制架構體系，且由本報告前述探討，COSO 之內部控制架構體系亦可適用於我國中央行政機關，因此行政院研訂實施準則時，應可採用。
- (二) 美國聯邦政府內部控制準則僅作一般性之架構規定，而我國私部門民間企業適用之處理準則，尚規定應根據該準則之引導，據以訂定書面之內部控制制度，並規定內部控制制度應有之內涵及核准程序。為使我國中央政府行政機關適用之規定更為周延，應可參採私部門（民間企業）之處理方式。（另我國金管會今年亦配合 COSO 於 2013 年擴充增加非財務面報導精神修正內部控制準則）
- (三) 政府機關之控制活動有其特殊性，除收入、支出、資產經管、負債管理外，尚有施政計畫如何達成其績效等，爰將該等活動均予納入，以求周延。
- (四) 私部門與政府部門雖有不同，美國之國情與我國亦互異，然而管理制度仍有其共通性，而值得借鏡參採。
- (五) 就我國政府相關機關內部控制制度實施準則之研訂，提出下列政府內部控制通則（或處理準則）建議大綱（參見報告第 84-87 頁）：
 - (1) 本通則（或處理準則）法源根據。
 - (2) 本通則（或處理準則）適用對象。
 - (3) 本通則（或處理準則）訂定目的。
 - (4) 內部控制之定義及目的。
 - (5) 推動內部控制之要件。
 - (6) 內部控制制度之研訂方式。
 - (7) 達成內部控制目標之要件。
 - (8) 內部控制制度之評估。
 - (9) 內控聲明書之功能。

(10)內控聲明書之出具期程。

(11)內部控制專案查核。

(12)附則。

根據前二節之論述，本研究建議之執行策略為增修預算法第一條之一，訂定內部控制制度之授權條文，由行政院主計總處或國家發展委員會訂定各機關建立政府內部控制通則（或處理準則）。其可按現行理論發展及國內推動內部控制制度之情況，制定內部控制制度通則，要求機關簽署內控聲明書，有效落實內部控制制度之施行。試擬政府內部控制處理準則建議大綱如表 6。

表 6 政府內部控制通則（或處理準則）建議大綱

條文內容	說明
第一條：本準則依預算法第一條之一規定訂定之。	法源依據：於國內現有適切法律中，增訂條文要求各機關建立內部控制制度，並授權主管機關訂定前項內部控制制度之相關準則。（本條之前提係預算法已修正）
第二條：各級政府機關及其所屬事業單位建立內部控制制度，除法令另有規定者外，應依本準則規定辦理。	適用對象：政府機關及其所屬事業單位除相關法律另有規定者外，應適用本通則（或處理準則）。
第三條：內部控制制度之目的在於促使各級機關達成下列目標： 一、實現施政效能。 二、遵循法令規定。 三、保障資產安全。 四、提供可靠資訊。 前項內部控制制度應報請主管機關備查。	內部控制制度之目的：強化內部控制有助於政府各機關確保實現施政效能（包含避免行政怠惰）、遵循法令規定（包含避免權力濫用及貪腐）、保障資產安全及提供可靠資訊，特訂定本通則（或處理準則），作為各機關實施內部控制之依據。
第四條：政府之內部控制為整合	內部控制組成要素：內部控制為整合機關內部

條文內容	說明
<p>機關內部各種控管及評核措施之管理過程，其制度應包括下列組成要素：</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 控制環境：塑造機關文化及影響其人員對內部控制認知之綜合因素，為其他四項組成要素之基礎。 2. 風險評估：機關辨識攸關之施政風險、分析該等風險之影響程度與發生可能性，以及評量對風險容忍度之過程，據以決定採控制作業或監督等方式，俾處理或回應相關風險。 3. 控制作業：為合理促使機關達成目標、降低風險，且有助於落實執行機關決策，所訂定之控制規範及程序。 4. 資訊與溝通：適時有效編製或蒐集資訊，並傳達予相關人員，使其有效履行職責或瞭解責任履行情形。 5. 監督作業：機關評估內部控制實施狀況之過程，藉以適時修正改善內部控制制度。 	<p>各種控管及評核措施之管理過程，包括控制環境、風險評估、控制作業、資訊與溝通及監督作業等五項互有關聯之組成要素，並由機關全體人員共同參與，藉以合理促使達成內部控制目標。</p> <p>各機關所訂之內部控制制度，其目的在合理確保下列目標之達成：確保施政效能、遵循法令規定、保障資產安全、提供可靠之財務與非財務資訊。</p>
<p>第五條：機關首長對該機關內部控制制度之建立及維持負最終責任。 首長及權責人員簽署之內控聲明</p>	<p>推動內部控制之要件：</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 使機關首長及各級主管重視內部控制制度，各機關內部控制制度之建立及維持，應由機關首長負最終責任。

條文內容	說明
<p>書之內容應基於各單位評估及稽核之結果。</p> <p>各機關為建立及實施內部控制制度，應設置內部控制小組，負責推動、協調及督導相關事宜。</p>	<p>2. 機關推動內部控制時，應成立內部控制小組以協調機關成員並進行充分溝通，全體人員亦須遵行及支持，始克有成。</p>
<p>第六條：各機關內部控制制度之設計，應辨認及評估各項業務之風險，據以設計適當之控制作業，並融入日常作業程序，俾合理確保業務目標之達成。</p>	<p>內部控制制度之研訂方式：</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 行政院訂定政府內部控制制度觀念架構，並會同各機關研訂政府內部控制制度共通性作業規範。 2. 各機關在不抵觸本通則（或處理準則）及共通性作業規範下，依自身及其所屬機關業務需要，訂定其適用之內部控制制度。
<p>第七條：政府機關自行評估內部控制制度之目的，在落實各機關自我監督的機制、及時因應環境的改變，以調整內部控制制度之設計及執行，並提昇內部稽核部門的稽核品質及效率；其自行評估之範圍，應涵蓋機關各類內部控制制度之設計及執行。</p> <p>各機關執行前項評估，應於內部控制制度訂定自行評估作業之程序及方法。</p> <p>第八條：政府機關自行評估內部控制制度，每年至少應辦理一次，由各單位及所屬機關之自行評估報告，併同稽核單位所發現之內部控制缺失及異常事項改善情形，以作為機關首長評估整體</p>	<p>內部控制制度之評估：</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 自行評估：由機關內部各單位，每年至少一次，就其內部控制制度設計及執行之有效性加以評估，並於規定期限內填報內部控制自行評估表，該評估表應同時包含作業層級及整體層級內部控制有效性之評估。 2. 稽核評估：依據年度稽核重點執行稽核工作，統合或運用相關稽核評估職能，客觀檢視內部控制制度設計及執行是否有效，就發現之缺失提出改善建議，並提出年度稽核報告。 <p>內部稽核應持續追蹤各業務單位內控缺失改善情形。</p>

條文內容	說明
<p>內部控制制度有效性及出具內控聲明書之主要依據。</p> <p>第九條：政府各級機關應實施內部稽核，其目的在於協助確認內部控制制度設計及執行之有效性，並適時提供改善建議，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。</p> <p>上級機關應定期評核下級機關內部控制及內部稽核之實施情形。</p> <p>第十條：政府機關之內部稽核人員應與受查業務單位就年度稽核項目查核結果充分溝通，對於評估所發現之內部控制制度缺失及異常事項，應據實揭露於稽核報告，並於該報告陳核後加以追蹤至改善為止，以確認相關單位業已及時採取適當之改善措施。</p>	
<p>第十條：本通則自公布日施行。</p>	<p>本通則（或處理準則）之生效日期</p>

此外，建議應注意政府預算之編製，係以施政計畫、目標與策略為根據，而非以各機關執行內部控制結果之好壞作為資源預算分配之依據，以避免可能造成目的與結果的不當連結，違反不當連結禁止原則，惟可考量列入內部控制相關執行人員之績效考核，搭配適當獎懲機制，以促使各機關更積極推行內部控制制度。

內部控制之目的在確保施政目標與廉能治理之達成，有助於資源之有效運用。如採制定專法方式進行，建議其內容如表 7:

表 7 政府內部控制專法建議條文

大綱	參考來源	條文草案
<p>立法目的</p> <p>適用對象</p>	<p>強化內部控制實施方案第 1 點。</p>	<p>為合理確保強化廉能政府、實現施政效能、遵循法令規定、保障資產安全及提供可靠資訊以等五項內部控制目標，特制定本法。</p> <p>各級政府及其所屬機關內部控制之實施，依本法之規定。但公營事業實施內部控制於其他法律另有規定者，從其規定。</p>
<p>內部控制（含內部稽核）定義及目標</p>	<p>強化內部控制實施方案第 2 點、政府內部控制觀念架構第 2 點、公開發行公司建立內部控制制度處理準則第 3 條、6 條、10 條及 21 條、各機關內部控制制度自行評估原則第 1 點、政府內部稽核應行注意事項第 1 點。</p> <p>參考 COSO 對內部控制之定義。</p> <p>行政程序法第 1 條（為使行政行為遵循公正、公開與民主之程序，確保依法行政之原則，以保障人民權益，提</p>	<p>所稱內部控制，指機關內部整合之各種控管及評核措施，由機關全體人員負責執行，以合理確保施政、報導及遵循等相關目標之達成。</p> <p>內部控制應包括下列組成要素：</p> <p>一、控制環境：影響機關人員對內部控制認知之綜合因素，包括各項準則、構成及結構等，係實施內部控制之基礎。</p> <p>二、風險評估：辨識、分析及評量來自外部及內部可能之風險，並應考量舞弊風險。</p> <p>三、控制作業：訂定控制規範及程序，以分工並有系統的履行職責，將風險控制在可承受範圍內。</p> <p>四、資訊與溝通：編製或蒐集內外部攸關且忠實表述之資訊，並及時傳達予相關人員，俾利履行職責或瞭解責任履行情形。</p> <p>五、監督作業：評估內部控制實施狀況，</p>

大綱	參考來源	條文草案
	<p>高行政效能，增進人民對行政之信賴，特制定本法)、第七節「資訊公開」第 46 條至第 47 條及第八節「期日與期間」第 48 條至第 51 條之規定。</p>	<p>包括辦理內部控制自行評估及內部稽核，藉以檢討修正或落實改善內部控制相關措施。</p> <p>人民依法規申請之事項應及時處理並公開相關資訊，有關資訊公開及處理期間，適用政府資訊公開法與行政程序法相關規定。</p>
<p>主管機關(含上級機關)之定義及職掌</p> <p>各機關內部控制之權責</p>	<p>中央行政機關組織基準法第 14 條、政府採購法第 9、10 條、政府採購法施行細則第 5 條、強化內部控制實施方案第肆點及第伍點。</p>	<p>上級機關應督導本機關及所屬機關落實執行內部控制工作，審議或備查本機關及所屬機關檢討提報之內部控制缺失事項及其督導改善情形。</p> <p>前項所稱上級機關，依權責隸屬層級而定，最上級機關在中央為總統府及五院；在地方為直轄市、縣(市)政府及議會。</p> <p>上級機關對本機關及所屬機關內部控制，應予考核並依執行情況予以獎懲。</p> <p>前項考核與獎懲之內容、程序與標準，由上級機關訂之。</p>
<p>各機關內部控制(含內部稽核)組織設置</p>	<p>地方制度法第 24-3 條、強化內部控制實施方案第肆點、政府內部稽核應行注意事項第 3 點。</p>	<p>各機關實施內部控制，應由副首長以上人員召集高階主管人員負責相關事宜，並指定單位辦理幕僚工作。</p> <p>各機關內部稽核工作，應由副首長以上人員直接指揮，並設立專責單位或常設性任務編組，指派專人辦理；各機關業務屬性單純者，得併由上級機關統籌辦理。</p> <p>前項內部稽核組織設置，除法令另有規定外，由上級機關定之。</p>
<p>各機關內</p>		<p>各機關施政管考、資訊安全稽核、廉</p>

大綱	參考來源	條文草案
部 控 制 (含 內 部 稽 核) 運 作 方 式		<p>政稽核、政府採購稽核、人事考核、內部審核、事務管理工作檢核及其他稽核等稽核評估職能工作，依其相關法令規定辦理，並由各該職能之權責主管機關負責督導。</p> <p>各機關內部稽核運作方式，由上級機關定之。</p>
內 部 稽 核 職 權 之 保 障	<p>政府內部稽核應行注意事項第5點第7項、美國稽核長法第7條、上市上櫃公司訂定道德行為準則參考範例第2點。</p>	<p>各機關應保障內部稽核人員超然獨立辦理內部稽核，賦予檢查相關文件或資產及詢問有關人員等職權。</p> <p>各機關對內部稽核人員或前項提供稽核所需資料人員不得有任何不利處分或對待之行為。</p> <p>該等人員如有遭受前項不利處分或對待時，應即時向機關首長、上級機關長官或其他適當人員呈報，機關應立即為適當之處置。</p>
出 具 內 部 控 制 聲 明 書	<p>強化內部控制實施方案第伍點、試辦機關內部控制制度聲明書處理原則第2點及第8點。</p>	<p>各機關首長對該機關推動、落實內部控制工作負責。</p> <p>各機關應每年評估整體內部控制之有效性，並出具內部控制聲明書，由機關首長及負責督導內部控制或內部稽核工作之召集人共同簽署。</p> <p>上級機關辦理內部控制自行評估及內部稽核工作者，應併同所屬機關辦理。上級機關出具內部控制聲明書應包含所屬機關之內部控制。</p>

大綱	參考來源	條文草案
制度通則 之主管機 關 實施期間	預算法第 100 條	<p>政府內部控制政策與規定之研訂、修正與本法施行細則，由○○○(如中央主計機關或國家發展委員會)定之。</p> <p>本法自公布日施行。</p>

第五章 結論與建議

本研究以試辦簽署內控聲明書之個案機關（以下簡稱個案機關）為研究對象，了解其設計及維持有效內部控制制度、辦理內部控制制度自行評估作業與各內部稽核評估職能運作，以及簽署內控聲明書之執行情形等，藉以檢視「推動強化政府內部控制發展策略之研究」（以下簡稱 101 年度研究）結論與建議之執行成果，提出有待檢討精進之處，並參考國外先進國家政府作法，以作為探討國內政府內部控制制度入法必要性之基礎，並提出合宜法律架構之可行方案。第一節分就各研究議題簡要彙總研究發現及結論，第二節則提出相關之研究建議。

第一節 研究結論

以下分就政府內部控制發展策略之推動、個案機關辦理經驗與成效、內部控制立法必要性及各國政府內部控制法制化與相關規範提出說明。

一、政府內部控制發展策略之推動

本研究分析個案機關推行內部控制制度之各項舉措，發現除內部控制有效性聲明之判斷標準、出具內控聲明書之期程與 101 年度研究團隊之相關建議有所不同外，其餘有關政府內部控制之設計、內部控制制度有效性之評估及內部稽核部門之設置皆與 101 年度研究團隊之建議作法一致。以下分就內部控制有效性聲明判斷標準及出具內控聲明書期程之差異處予以說明。

（一）內部控制有效性聲明之判斷標準

在衡量內部控制制度設計及執行之有效程度時，101 年度研究建議各機關宜參考內部控制缺失情形進行判斷，並將其區分為內部控制制度係屬「有效」、「部分有效」及「無效」三種情況，以作為各機關出具其內部控制制度有效性聲明之重要依據。

本研究發現，行政院衡酌機關係依法行使職務，並希望降低推動之障礙，參考美國聯邦政府將保留意見類型區分為「部分有效」及「少部分有效」，於其訂頒之「試辦機關內部控制制度聲明書處

理原則」，將 101 年度研究建議之「無效」聲明改為「少部分有效」。因此，各機關內控聲明書之類型分為「有效」、「部分有效」及「少部分有效」三種。

(二) 內部控制制度聲明書出具期程

依據「行政院所屬各機關施政績效管理要點」之規定，各機關應將其年度績效報告於次年三月七日前，提送行政院研考會（已於 2014 年 1 月 22 日併入國家發展委員會）。101 年度研究依據此項日期推算，建議一級機關應於會計年度終了後三個月內提出年度施政績效報告與內控聲明書，故二級機關應於會計年度終了後二個月內提出內部稽核報告與內控聲明書，以利其上級機關（一級機關）出具上述報告與聲明書。至於三級、四級機關則應於會計年度終了後一個月內提出內部稽核報告與內控聲明書，以利其上級機關（二級機關）出具內部稽核報告與內控聲明書。

本研究發現，行政院訂頒之 102（103）年度「試辦機關內部控制制度聲明書處理原則」要求個案機關首長與內部控制及內部稽核小組召集人於翌年八（六）月底前，共同簽署內部控制制度聲明書。該作法與研究團隊建議機關應於會計年度終了後三個月內提出年度施政績效報告與內控聲明書之期程仍有差異。

二、試辦簽署內控聲明書個案機關辦理經驗與成效

有關國立故宮博物院、法務部、臺灣高等法院檢察署、法務部矯正署、內政部入出國及移民署與行政院主計總處等六個機關參與「第一階段試辦簽署內部控制制度聲明書推動計畫」之辦理情形，本研究團隊之訪談與分析結論如下。

(一) 內部控制制度之設計與執行

1. 內部控制能否有效發揮功能之主要關鍵在於「人」，個案機關擔任內部控制專案小組成員及承辦人員是否具備專業素養且適任，並積極與各業務單位溝通，關係著個案機關之試辦成效。

2. 就內部控制制度之設計面，個案機關均採評估主要風險、風險分析及風險評量三個步驟進行，並參考行政院訂頒之「各機關內部控制制度自行評估原則」之規定、國家發展委員會訂頒之「風險管理與危機處理作業基準及作業手冊」之觀念與方法、機關本身施政計畫、機關業務特性、監察院糾正（舉）、彈劾及調查案件、審計部建議事項及輿情反應等風險來源，辨識機關目標不能達成之內、外在因素。

個案機關均以內部控制五項組成要素作為風險分析及評量之基礎。例如，法務部矯正署與行政院主計總處佐以曾發生或現行作業缺失之嚴重程度，綜合風險因素之影響程度及發生可能性，以兩者之乘積計算風險值，並將可容忍之風險值訂為 2，作為各單位衡量風險之參考標準。其餘個案機關在內部控制制度之設計上，作法與前述大致相同。

3. 個案機關係針對部分選定項目，進行內部控制制度自行評估。
4. 部分個案機關提及若干亟待克服及改善之議題。例如，法務部提及其所面臨之挑戰為各業管單位並未完整呈現其主掌業務之風險，致使無法明確辨認相關風險。國立故宮博物院表示，其所訂定之風險評量標準表係參採行政院範本，可能與其實際業務之影響事項及發生可能性未盡切合，造成風險評量之困擾。

此外，在執行自行評估作業時，國立故宮博物院表示其需克服「政府內部控制作業管理系統」操作不熟悉之困難，才能順利完成彙整工作。內政部入出國及移民署認為，內部控制制度自行評估作業及內部控制制度之擬訂分由兩個單位承辦，容易造成分工不明，且囿於人事及經費之限制，缺乏專職人員執行自行評估作業，可能影響實施內部控制之成效。

5. 各個案機關均由副首長以上人員擔任內部控制小組召集人，並以任務編組之方式，共同協商討論適合各機關之內部控制制度。個案機關內部控制推動小組召開會議頻率為至少每年一次，其中行政

院主計總處、國立故宮博物院與內政部入出國及移民署開會頻率每年平均達四次。目前個案機關內控小組除了內政部入出國移民署由會計單位擔任幕僚外，其餘皆由研考（或綜合規劃單位）擔任幕僚。

（二）內部稽核職能之運作

1. 在內部稽核職能之運作方面，各個案機關之內稽小組採任務編組方式，並由不同專長之人擔任成員。目前個案機關內部稽核任務編組皆由研考（或綜合規劃單位）擔任幕僚。

惟個案機關因首次辦理內部稽核作業，而遭遇之困難包括：相關稽核人員不易針對所選定稽核項目進行深度稽核、稽核之獨立性疑慮、未有統一的稽核標準、欠缺專業訓練、人力不足及各單位對內部稽核應辦事項不熟悉，導致增加業務推動的困難度等。

2. 有關個案機關擇定稽核項目之方式，法務部矯正署及行政院主計總處之稽核範圍除包括各稽核評估職能應稽核之項目外，同時擇定其內部控制制度風險評估結果以及部分高風險或重要性業務項目進行稽核。

（三）內控聲明書之簽署與出具時程

1. 各個案機關均表示首長極為重視內部控制之推動，並願意全力配合辦理，惟其對於簽署內控聲明書後所需負擔之責任仍存有疑慮。
2. 就簽署內控聲明書之時程，部分個案機關認為於次年度第一季前簽署內控聲明書，時程過於緊迫，建議是否可依現行規定，於次年8月始完成簽署聲明書，待業務逐年上軌道後，再視情況予以調整。部分機關首長建議是否可待審計部出具報告後，再行簽署內控聲明書。

綜合而言，個案機關認為簽署內控聲明書可有效提升機關首長對內部控制之重視及課責。內部稽核工作採實地查核，能有效發現單位之作業缺失及問題癥結，且透過會議方式進行缺失之檢討改進，有助於修正內部控

制制度或強化內部管理。

三、個案機關對政府立法推動內部控制制度之看法

有關於內部控制規範是否應法制化，六個個案機關反應不一。其中國立故宮博物院、臺灣高等法院檢察署與內政部入出國及移民署認為，各機關在行政院推動下已逐步建立內部控制之相關管理機制，爰無須再透過立法推動內部控制制度，建議先行評估與其他稽核職能整併之可行性。此外，內部控制制度自行評估及內部稽核應屬行政機關對內之行政作為，建議仍以行政規則予以規範。行政院主計總處則傾向於可研議透過立法促使機關永續落實推動內部控制之可行性，以期提升機關首長對內部控制之重視與課責，並賦予各機關辦理內部控制（含內部稽核）之權責。其餘個案機關則未持特定立場。

四、非試辦機關實施內部控制現況

研究團隊另就非試辦機關（新北市政府及交通部觀光局）與個案機關推動內部控制之現況進行比較，說明如下：

- （一）新北市政府於推動內部控制實施計畫時，其制度面係參考行政院相關規定及表件，並考量各機關內部運作的流暢度，而推導出新北市政府的作法。新北市政府在現有規範下，對推動內部控制之績優相關人員予以敘獎，以達到鼓勵之目的。惟新北市政府目前尚未實施內部稽核作業。

研究團隊認為，此種因應地方政府不同需要而進行細部調整之作法，不僅切合機關的需求，更能彰顯其推動成效，在續後推動其他機關之內部控制時，可供借鏡。

- （二）交通部觀光局之經驗亦顯示，首長的支持是推動內部控制制度最大的動力。機關首長帶動機關內部同仁之重視，透過教育訓練及適時協助解決遭遇的問題，可以降低同仁對於新制度之疑慮。

五、內部控制是否法制化之探討

目前政府內部控制之推動係由行政院以行政規則要求所屬機關辦理，其優點在於相關規範之內容僅需依行政程序發布，不需經由立法機關經一定立法程序訂定，行政機關可依法在其職權範圍內修改之，其程序較不耗時，且可就細部內容進行規範，較法律更具彈性。惟行政規則之位階較低，係以規範行政體系內部事項為內容，僅對行政院及所屬機關具影響力及約束力，其適用範圍難免有所侷限，且欠缺法定之權責單位與經費預算，將無法有效全面落實政府內部控制制度。因此，立法規範政府內部控制之實施有其必要性。

政府內部控制之法制化雖有其可能效益，但應考量其法律位階之適當性、授權明確性以及施行管考之可行性。若要求內部控制相關法規適用於所有政府機關及單位，應賦予其較高之法律位階，且相關法規之內容應考量其施行及管考之可行性，明確相關權責之歸屬，俾供各機關確實遵循。此外，各機關應建立適當之內部稽核職能，以確保內部控制制度之落實。

六、各國政府內部控制法制化及組織分工

本研究蒐集與彙整美國、英國、加拿大及澳洲於推動政府內部控制之組織分工情形，茲彙述如下。

(一) 美國政府推行內部控制法制化及組織分工

美國政府內部控制法制化之推動，係由國會主導立法與監督權，審計總署(以下簡稱 GAO)支援輔助國會；另由預算及管理局 (Office of Management and Budget, 以下簡稱 OMB)提供政策指導，以統合各主管機關協力推動。美國政府另透過稽核長辦公室，發揮制衡功能，俾促使聯邦政府各級管理者有效履行民眾託負之責任，實現預定的目標。

現行美國聯邦政府內部控制之運作及分工，是由國會制定政府內部控制相關法律(即「聯邦管理者財務廉潔法」, Federal Managers Financial Integrity Act)，授權 GAO 訂定政府內部控制準則以及由 OMB 訂定內部控制制度指引等規章。行政部門依前開法規，由各主管機關本其權責自訂內部控制相關規則及制度，並督導所屬機關

(構)切實執行。各機關首長一般在年底簽署內控聲明書報送上級機關，最終由各主管機關首長對本機關及所屬機關(構)之內部控制制度負責，且向總統與國會提交內控聲明書。各主管機關稽核長則執行內部稽核，並向所屬機關首長與國會報告；國會亦透過 GAO 進行監督。

(二) 英國政府推行內部控制法制化及組織分工

在英國中央政府之組織治理架構中，部會首長行使所賦予的職權時，須對國會負全責。換言之，部會首長對其所領導之部會及其下屬執行機構之政策、決策與行動擔負最終責任。而部會之常務次長為其課責長，其針對部會之財務管理與組織向國會負責，包含經費動支與資產管理等。2002 年，課責長被要求於每年提出年度報告或帳戶資料時，應同時簽署內控聲明書，以強化政府風險管理機制。

英國國家審計總署 (National Audit Office, 簡稱 NAO) 向英國下議院 (The Parliament) 負責，監督政府之公共支出。NAO 以協助政府明智的支出為願景²，其發布內控聲明書之實務指引 (A Good Practice Guide to the Statement on Internal Control) 及內部控制聲明書—審計委員會指引 (The Statement on Internal Control: A Guide for Audit Committees)，以協助行政機關落實內部控制制度。財政廳 (The HM Treasury) 則評估政府經費運用之公共效益，並就 NAO 以及公共帳戶委員會 (Public Accounts Committee) 所獲得之發現、結論和建議，與內閣辦公室共同合作，針對公共議題、持續發展組織治理及財務紀律等訂定相關規範。自 1980 年後，英國財政廳透過訂定內部稽核實務及稽核人員適任性準則 (Internal Audit Practice

² NAO 於其發布之 "A Good Practice Guide to the Statement on Internal Control" 中揭櫫 "Our vision is to help the nation spend wisely. We promote the highest standards in financial management and reporting, the proper conduct of public business and beneficial change in the provision of public services."

and Competence Standards), 監督各政府機關實施內部稽核之品質, 以回應國家審計總署對各機關之意見。

惟英國財政部於 2011 年宣布, 中央政府機關自 2011 年度起, 須以「治理聲明書 (governance statement) 取代內控聲明書, 隨附於其年度報告中。顯見英國政府已從內部控制邁向政府治理之路努力。2014 年, 英國財政部成立政府內部稽核署 (Government Internal Audit Agency, 簡稱 GIAA) 籌備處, 職責包括覆核政府各機關職能、活動, 並評估其效率及可能風險。基於評估結果, 提出改善建議, 改善機關提供公共服務之效能等。該機構是否取代各機關內部稽核或是並行, 目前尚缺乏資訊, 值得進一步觀察。

(三) 澳洲政府推行內部控制法制化及組織分工

澳洲聯邦政府法案中, 有關內部控制權責歸屬之法規, 多訂定於財務管理相關法, 且多屬原則性與要求性的規範, 例如 1997 年制訂的財務管理及課責法 (FMA Act), 該法提供行政機關管理公共資金與財產之架構, 說明行政首長 (Chief Executive) 及財務部長 (Finance Minister) 之權責, 並明定財務報告須經審計單位 (Auditor-General) 審計。惟該法已於 2014 年 6 月 30 日廢止。

目前澳洲之政府內部控制係由 2014 年財政部「公共治理、績效及責任法」(PGPA act) 授權, 以「公共治理、績效及課責規則」(PGPA rule) 支持建構聯邦政府之內部控制制度。前項規則要求主管當局須建立並維持適當的風險監測與管理及內部控制制度, 衡量政府績效目標達成之情形, 並於每一報導期間結束後編製年度績效報告, 檢附年度報告交付聯邦議會。

審計單位則負責外部審計, 其須檢查政府年度財務報表及出具查核報告, 並將查核報告交付予部會首長。審計長所出具之查核報告應與年度財務報表一同交付聯邦議會, 由議會監督之。

(四) 加拿大政府推行內部控制法制化及組織分工

加拿大之內部控制政策係由行政體系之國庫委員會秘書處 (Treasury Board Secretariat) 依據「財務管理法」訂(修)頒，由國庫委員會秘書處及其下屬之主計長辦公室 (Office of the Comptroller General of Canada) 負責。加拿大主計長辦公室負責統合對各部會提供最佳實務做法之指導與支持，定期檢視與督導內部控制與稽核政策執行情形及其有效性，以及擬定人力資源策略、人事任用與職務分類等。

外部審計則由立法體系下直接對國會負責之加拿大審計長辦公室 (Office of the Auditor General of Canada, OAG) 負責，由其審視機關於聲明書中所列顯著及重大缺失之相關資料，是否與其稽核所發現之證據一致，若有不一致的情形，則在審核報告中提出意見。機關之內部稽核人員與外部審計人員對重大缺失之認定，設有相互溝通機制，以確保雙方見解一致。

加拿大「內部控制政策」雖採用 COSO「內部控制整合架構」之觀念，但實際推動時，僅強調財務報導內部控制的評估與報導程序，並要求聯邦各部會出具含財務報導內部控制之管理責任聲明書。

第二節 研究建議

以下針對分析個案機關實施內部控制時之相關發現，以及政府內部控制相關法規架構方案之研擬，提出相關建議。

一、內部控制有效性聲明之判斷標準

研究團隊認為，行政院將內控聲明書分為「有效」、「部分有效」及「少部分有效」三種類型之作法係為因應我國國情，以降低機關首長簽署內控聲明書的疑慮，且各機關人員皆依其職權行使相關作為，理論上應無「無效」之內部控制，故前項作法，並無不妥。

二、內控聲明書之簽署

(一) 內控聲明書出具時程

根據行政院訂頒之試辦機關內部控制制度聲明書處理原則所提供之內部控制制度聲明書範例，內部控制制度聲明書係協助機關判斷其於當年度 12 月 31 日整體內部控制制度之設計及執行是否有效，並合理確保目標之達成。研究團隊認為，內控聲明書之簽署應盡量於接近年度終了日為之，以避免年度終了日至簽署日間所發生之期後事項所可能引起之爭議。年度終了日至簽署日之間所發生之重大影響內部控制有效性之期後事項，亦應考慮是否應於聲明書揭露，以即時反映內部控制之執行狀況。

本研究團隊認為宜於每年第一季結束前完成簽署上一年度內控聲明書，亦即各部會及三級單位最遲應於 3 月底前出具內控聲明書。又內控聲明書之目的係針對各機關實現施政效能、遵循法令規定、保障資產安全及提供可靠資訊等內部控制目標達成之程度，提出聲明，其與審計部出具審計報告之目的不同，故內控聲明書不宜待審計部出具審計報告後再行簽署。

(二) 機關首長異動對簽署內控聲明書之影響

研究團隊認為即使機關首長於年度中異動，致繼任首長於簽署內控

聲明書時，遇有所聲明之年度未在任或僅部分期間在任之情形，其仍應對在任當時之內部控制有效性概括負責，而不宜於內控聲明書之末段增列說明，藉以釐清前後任首長之內部控制制度責任。機關首長倘若對此存有疑慮，主管機關應說明繼任首長無須為前任首長任內所發生之重大內部控制缺失而承擔責任，惟其應對該等內部控制之後續設計及執行有效性概括負責。

三、現行政府內部控制制度面改善之建議

針對個案機關於試辦內部控制制度自行評估過程中所遭遇之困難，行政院簡化自行評估作業程序，將整體層級與作業層級自行評估結果列入擇定內部稽核項目之範圍，以簡化複評流程並減輕人力負擔。

研究團隊建議在內部控制制度推行之初期，各機關受限於資源與時間，在進行內部控制制度自行評估時，可優先評估高風險項目，但內部控制制度仍應涵蓋所有的業務項目。

四、內部稽核職能之運作情形

研究團隊針對內部稽核職能之運作，建議在試辦階段及後續推行時，應培訓內控及內稽之種子教師，以便進行最佳實務之經驗分享。主管機關亦應規劃讓種子教師持續回流，以回報各機關實施內控與內稽之情形。在內部稽核職能以任務編組方式進行期間，建議由研考單位（或綜合規劃單位）擔任幕僚，較易推動相關事務。長期而言，各機關宜整併既有的稽核評估職能，設置專責之內部稽核單位，以提高內部稽核之獨立性與效能。

五、配置適任專業人員，有效推動政府內部控制

內部控制能否有效發揮功能之主要關鍵在於「人」，故塑造機關文化及影響其人員對內部控制之認知至關重要。研究團隊認為，要求機關首長簽署內控聲明書，可有效提升其對內部控制之重視及課責。各機關首長宜持續宣導與重視內部控制，以提高內部成員的配合度。各機關於內控制度推動初期，宜慎重選任內部控制專案小組成員及承辦人員，俾積極與各業務單位溝通。鑑於個案機關推動內部控制之經驗與成效，由研考單位（或

綜合規劃單位)擔任內部控制小組之幕僚，應屬可行。此外，為利於政府內部控制相關事務之推動，各級機關應依法賦予內控及內稽權責單位人員適當之職等，使其權責相當。

六、政府內部控制制度法制化之建議

行政院目前以行政規則推動政府內部控制制度之作法，僅能規範行政院所屬機關，而無法及於非行政院所屬之機關。政府內部控制相關法規如採授權立法方式，其優點在於兼具法律權威性與彈性，缺點則為立法參與度較不完整。一般而言，凡直接涉及人民權利與財產保障之事項，應以明確法律為之；施政程序與行政作為者可以行政規則定之；兼及兩者則以授權立法較為適切。內部控制制度之性質在形成規範制度，其目的則在強化廉能政府、績效達成、法規遵循、資產安全及報導可靠，故應採用立法的方式推動政府內部控制。

研究團隊認為，透過立法可解決權責不對稱之問題，並有助於排除內稽工作執行的可能障礙。立法方式可採訂立專法或在現行法規中增訂條文，授權主管機關制定相關細則。其中，訂立專法之方式將賦予內部控制相關規範較高之法源位階，並對各政府機關產生拘束力，進而要求各政府機關配置預算及人員，以成立專責之內部控制和內部稽核單位，其強制力高於行政規則。至於採行在現行法規中增訂條文，以授權制定細則之方式進行政府內部控制法制化，則兼具強制性與因地制宜之彈性。

內部控制係政府效能之基石，本研究建議，短期而言，我國政府可整合現行強化內部控制及治理效能之相關規範，以期協助機關改善治理效能；長期而言，則可師法先進國家，賦予政府治理及績效管理應有之法律位階，併同內部控制納入立法，俾有效促使機關首長重視及強化施政績效與風險之管理及課責性，以促進政府之廉能治理。以下分就制定專法及授權立法之建議予以說明。

(一) 制定專法

政府內部控制之推動若採制定專法方式進行，可參考澳洲政府之作法將內部控制與政府治理結合立法，或僅針對政府內部控制制定專法。制定

專法之過程可能較為耗時，但其具有法條內容可同時適用於中央及地方各級機關之優點，有助於政府內部控制之全面推動。研究團隊針對政府內部控制專法所提出之建議條文請參見表 4-3。

如前所述，美國、英國、澳洲等先進國家政府或將內部控制相關之聲明書納入績效或課責等報告表達，或透過立法方式強化績效管理及政府整體治理效能。例如，英國財政部要求中央政府機關需隨其年度報告提供「治理聲明書」取代內控聲明書，朝向政府治理之路邁進。因此，本研究建議以內部控制併同政府治理及施政績效管理納入立法方式為首選，其次為制定政府內部控制專法。

此外，上述專法應賦予其主管機關適當之權責。例如，專法之主管機關應設置政府內部控制推動之專責單位並編列相關之預算，其成員應有適當之職等及權限，以利其相關工作之推動。長期而言，各級政府機關為順利推動其內部控制，宜設置專責之內部稽核單位，並賦予適當之人員編制與經費，以協助確保內部控制制度之有效落實。2014 年 10 月，英國財政部成立政府內部稽核署(Government Internal Audit Agency，簡稱 GIAA)籌備處，職責包括覆核政府各機關職能、活動，及評估其效率與可能風險，並基於評估結果，提出改善建議，以改善機關公共服務之效能等。該機構之未來發展與作法，值得進一步關切，或可提供我國未來研議內部稽核運作機制之參考。

(二) 授權立法

我國憲政體制採五權分立，行政院僅能針對行政權所轄範圍提出法律案送立法院審議，如建議於立法院、考試院、監察院及司法院等所轄相關法律（如審計法）增訂授權條文，涉及各該院權限，行政院無提案權。另考量授權立法之可行性，現行法律除預算法或會計法外，無其他更適切法律能擴及行政院以外之四院及各地方政府，爰將建議於預算法增訂第一條之一，或於會計法增列專章作為推動內部控制之法源。

如採行授權立法方式，研究團隊建議可在預算法中增列授權條文，其授權立法條文與方式可比照證券交易法第 14-1 條之規定。政府機關於內控

立法可增訂預算法第一條之一如下：

各級政府為確保實現施政效能、遵循法令規定、保障資產安全及提供可靠資訊，應責成所屬機關建立內部控制制度。由行政院主計總處或國家發展委員會訂定各機關建立政府內部控制通則（或處理準則）。各級政府首長應於每會計年度終了後簽署內控聲明書。

上述增修現行預算法，要求各機關建立內部控制制度，於預算時注意施政目標與預算之配合，辨認與控制可能之風險並出具內控聲明書，將政府內部控制制度與預算及績效連結，提高機關首長對內部控制制度之重視程度，應屬較佳之方式。如採模仿美國政府授權 GAO 方式，則可授權行政院主計總處或國家發展委員會訂定相關內部控制制度之施行細則。

參考書目

- 行政院內部控制推動及督導小組，2013，政府內部控制制度之推動。
- 行政院網站：<http://www.ey.gov.tw>.
- 余榮彬，2007，英國中央政府組織治理：優良作業規範，行政院研究發展考核委員會國內新知。<http://archive.rdec.gov.tw/>
- 政府審計年報，2012。
- 施炳煌，2004，中央行政機關實施內部控制制度之研究，國立臺灣大學政治學研究所碩士論文。
- 張四明、施能傑及胡龍騰，2013，我國政府績效管理制度我國政府績效管理制度之研究。
- 張桓瑛，法規命令與行政規則，參見網址：<http://eshare.stust.edu.tw/>
- 許哲源，2002，美國檢核長制度簡介，審計季刊，第23卷1期：30-34。
- 許哲源與郭大榮，2012，公部門治理與審計，政府審計季刊，32卷2期：43-56。
- 彭火樹與馬秀如，2001，政府各機關實施內部控制及內部審核之探討，行政院主計總處委託研究報告。
- 審計部，英國政府風險管理之組織架構與發展歷程，
<http://archive.rdec.gov.tw/public/Data/84220132271.pdf>
- 鄭丁旺、許崇源、陳錦烽與林宛瑩，2012，推動強化政府內部控制發展策略之研究，行政院主計總處委託研究報告。
- 盧惠伶，2013，加拿大政府內部控制實務之研究，行政院及所屬各機關出國報告。
- European Commission, 2011. *Compendium of the public internal control systems in the EU Member States*, United Kingdom
- HM Treasury, 2011. *Corporate governance in central government departments: Code of good practice 2011*, United Kingdom.
- HM Treasury, 2013 (July). *Managing public money*, United Kingdom.
- Justice Laws Website, Department of Justice, Canada.
<http://laws-lois.justice.gc.ca/eng/acts/f-11/>
- National Audit Office, 2010. *The Statement On Internal Control: A Guide for Audit Committees*, United Kingdom.
- National Audit Office, 2010. *A Good Practice Guide to the Statement on Internal Control*, United Kingdom.
- National Audit Office, 2010. *Fact sheet: governance statement*, United Kingdom.
- The Institute of Internal Auditors (IIA), GTAG, *Continuous Auditing: Implications for Assurance, Monitoring, and Risk Assessment*, United States of America.
- The Parliament of Australia, 2013. *Public Governance, Performance and Accountability Act 2013*, Australia.
- Treasury Board of Canada Secretary. <http://www.tbs-sc.gc.ca>

附錄一

附表一 「政府內部控制法制化相關配套措施之研究」針對個案機關執行成效之初步研究發現及建議

議 題	法務部矯正署	行政院主計 總處	法務部	國立故宮博物 院	臺灣高等法院 檢察署	內政部入出國 及移民署	研究團隊意見/ 建議
資料取得方式	4/3 實地參訪	4/8 實地參訪	4/15 實地參訪	書面回覆	書面回覆	書面回覆	
一、現行政府內部控制制度面改善之建議							
(一)設計及維持有效內部控制制度之情形							
機關首長對內 部控制之重視 程度	首長與承辦人 大力支持，積 極與各單位溝 通宣導	總處擔任行政 院內部控制推 動及督導小組 之幕僚單位， 對於推動政府 內部控制具有 領頭羊之角 色，因此，所 屬內部成員均 對該項業務全 力配合。	全力配合辦理	院長於 100 年 4 月 7 日及 102 年 6 月 7 日分 別責成成立內 部控制小組及 內部稽核小 組，對推動及 落實內部控制 非常重視及支 持。	檢察長於工作 會報及重要場 合均適時宣導 內部控制制度 對機關之重要 性；且於 101 及 102 年度對 所屬各級檢察 機關辦理內部 控制教育訓練 時，檢察長均 親自到場給予 參訓之承辦同 仁勉勵。	於 100 年 3 月 24 日成立內部 控制專案小 組，推動內部 控制相關事 宜。 署長極為重視 內部控制之推 動，署長於各 項集會場合， 持續宣導內部 控制概念，激 發同仁努力貫 徹執行，獲取 本署同仁共識	1. 各單位首長 宜持續宣導 與重視內部 控制，以提高 內部成員的 配合度。 2. 制度推動初 期宜慎重選 任內部控制 專案小組成 員及承辦人 員，積極與 各業務單位 溝通。

						及支持。	
內部控制小組成員之層級	<ul style="list-style-type: none"> ● 副署長為召集人、主任秘書為副召集人。由綜合規劃組擔任幕僚單位。 ● 委員共 10 人，涵括組長 5 人、主任 5 人。 ● 組長及幕僚共 25 人，包括科長 15 人、編審 1 人、專員 6 人、科員 2 人、管理員 1 人。 	置召集人 1 人，由主計長指派副主計長兼任；委員 16 人至 18 人，除召集人為當然委員外，其餘委員由總處各單位主管以上人員派兼，並由綜合規劃處擔任幕僚單位。	常務次長為召集人，主任秘書為副召集人；其餘委員、執行秘書、組長、工作人員之層級涵括司長、處長、局長、院長、檢察總長、檢察長、署長、簡任秘書、科長、專門委員、參事、副處長、薦任技士、副司長、薦任科員、專員、書記，並由綜合規劃司擔任幕僚單位	由周副院長擔任小組召集人，由何副院長、主任秘書及各處室一級主管擔任小組成員；並由主計室擔任幕僚單位。	由襄閱主任檢察官、書記官長、各行政科室主管擔任小組成員，由研考科擔任幕僚單位。	何副署長榮村擔任內政部入出國及移民署內部控制專案小組召集人，主任秘書及各組、室、大隊等單位主管擔任專案小組委員，並由主計室擔任幕僚單位。該小組置召集人 1 員、副召集人 1 員、各一級主管 11 員。	
內部控制小組之開會頻率	未檢附相關資料。	以每三個月召開一次為原	未檢附相關資料。	本院內部控制小組自 100 年	每年度召開一次會議。	內政部入出國及移民署自	

		則，必要時得召開臨時會議。		4月7日成立以來，迄今已召開過12次會議，平均每年開會4次。		100年3月24日成立內部控制專案小組以來，截至103年4月22日止開會頻率為每三個月一次。另為完備控制作業設計之妥適性及可行性，舉辦內部控制專案小組督導會議計11場次。	
內部控制小組成員出席會議情形	103.3.21 法務部矯正署內部控制專案小組第1次會議，應到人數38人，實到人數33人，缺席5人。	未附開會紀錄。	未附開會紀錄。	小組成員除因另有公務指派各該單位副主管出席外，其餘均親自出席會議。	小組成員均全員出席。	每場次均請各相關單位承辦人員列席，出席踴躍。	

<p>風險評估及選定控制作業之情形</p>	<p>針對監察院、審計部等建議事項及機關本身施政計畫辨識有礙達成組織目標之內、外在因素，進而分析風險因素之影響程度及影響可能性，以估計風險值，並以風險值 3 以上之項目為不可容忍之風險。</p>	<p>依所確認之整體層級目標及作業層級目標，由各單位就總處施政計畫、監察院糾正(舉)、彈劾案、審計部建議事項及輿情反應等風險來源辨識主要風險項目。風險評估機制為動態管理過程，將定期就風險評估採滾動方式檢討，採行之新增對策於下次檢討時納入現有控制機制檢討及評估其風險等級，以決定是否再採行其他</p>	<p>綜合考量風險評估結果及風險容忍度，就不可容忍之風險，研議及採取適當回應措施，如決定採設計控制作業方式回應，應及時設計之，以降低該風險等級。法務部提及其所面臨之挑戰為各業管單位並未將主掌之業務風險呈現。</p>	<p>1.訂定「影響程度評量標準表」及「發生可能性評量標準表」，由各單位評量各項目之風險值，提經內部控制小組會議研商後，就超過可接受風險容忍值之項目列為主要風險。 2.訂定之風險評量標準表係參採行政院範本所訂，可能與本院實際業務之影響事項及發生可能性未盡切合，造成評量風險判斷之困擾。</p>	<p>由各科室就其職掌業務之性質依風險程度評估選定各控制作業項目。</p>	<p>內政部入出國及移民署依據風險評估結果，並衡量業務之重要性，選定相關作業項目納入設計，內政部入出國及移民署控制作業項目共計 28 項，區分跨職能及各單位別之業務，並分別細分共通性及個別性之業務項目，並將各作業之控制重點併入作業流程中設計。</p>	<p>1. 機關應使各單位了解內部控制自行評估和內稽之目的係在改善缺失及落實內部控制制度，並應建立機制鼓勵業管單位辨認其業務風險，確認相關之內部控制作業是否存在及有效運作。 2. 針對可能衝擊單位目標達成之外部風險，仍應提出相關之因應措施。</p>
-----------------------	---------------------------------------------------------------------------------------------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	---------------------------------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

		新增對策因應。					
是否從實施過程中獲得效益？	發生缺失之次數明顯降低，且訂定一套標準作業程序可供遵循。	協助辨認風險。	所屬97個機關均能積極審視內控制度，提升法務部績效。	經由檢討現有內部控制作業及設計內部控制制度的過程中，發現以往未曾注意防範之風險項目，並檢討改進相關控制作業。	透過作業層級、整體層級評估及內部稽核之運作，確實可達到審視機關制度面之設計是否良好，以及各業務執行面之落實情形。	內政部入出國及移民署推動內部控制期間具體績效如下： 1. 線上申請發證自行收納彙解國庫之收入，免掣發第2、3聯收據，簡化作業流程，落實節能減碳政策。 2. 協助行政院主計總處製作「內政部入出國及移民署內部控	

						<p>制制度自行評估實作範例」。</p> <p>3. 協助撰寫內部控制專書。</p> <p>4. 101年11月27日完成內政部入出國及移民署第1版內部控制制度。</p>	
有無可供其他機關參考之作法？	法務部矯正署研訂「法務部矯正署內部控制制度評估實施計畫」與「法務部矯正署辦理整體層級各判斷項目與細項」之實作範例，俾利提供予各機關在推動內部控制制	102年7月發行「教育部體育署內部控制制度風險評估範例」，將風險評估過程作有系統地表達，作為各機關設計有效內部控制制度之參考。	未具體提供。	在推動內部控制過程中，為改善票務管理作業流程，透過(1)辨識攸關風險；(2)強化內部控制機制；(3)重新研訂作業流程；(4)業務分工溝通協調；(5)落實執行與監督	檢察機關與一般行政機關性質之差異性頗大，且臺灣高等法院檢察署又屬檢察系統督導機關角色，於業務運作上並無可供其他機關參考之作法。	推動內部控制期間創新作為包括： 為完備控制作業設計之妥適性及可行性，針對100年度21項個別性作業項目，由業務單位提報經主計室分組派員分別於101	

	度時有所依據可供參考。			等檢討改善作業，從源頭強化管理，明確職能分工。		年4月赴各單位訪談並協助控制作業之撰寫，並訂定「督導查核計畫」，成立督導小組，由召集人率督導委員，於101年5、10、11月前往各單位，辦理11次督導查核會議，進行實地查核內部控制作業設計是否有效。	
執行時所面對的挑戰	面臨挑戰為各單位對風險影響程度及發生機率的判定結果略有不同，須透過會議方式與相關單位討論以取得機		未說明如何辨識風險，但提及業管單位並未將業務風險呈現。	讓機關全體人員瞭解內部控制作法及願意配合推動，是執行時所面對的最大挑戰。	無。	<ol style="list-style-type: none"> 1. 業務單位未能體認內部控制制度之重要性。 2. 控制作業不易找出作業關鍵點。 	

	關內部共識。						
(二)辦理內部控制制度自行評估作業之情形							
機關內部各單位之配合辦理情形	內部各單位配合內部控制小組辦理。	同左。	同左。	1.各單位依年度自行評估計畫，依限完成各單位作業層級自評作業，並由主計室綜整及編製自行評估統計表，交由內稽小組幕僚單位，作為評估整體層級細項有效性之參據，本項作業各單位皆能配合如期完成。 2.另整體層級初評部分配合情形大致良好。	臺灣高等法院檢察署內部控制專案小組在襄閱主任檢察官主持之下，各單位成員均全力配合內部控制幕僚小組之各項作業。	由內政部入出國及移民署承辦單位入出國事務組綜計科訂定「102年度內部控制制度自行評估計畫」，函發署內各單位知照，由各單位依據計畫規範配合辦理。	
內控自評如何	1. 訂定內部控	自評制度同	作業層級與整	1.由各單位依	內控自評係由	由各單位依自	

<p>進行?是否設置內控自評的標準作業程序?是否有窒礙難行之處?對目前作法有無建議改善之處?</p>	<p>制制度自行評估計畫</p> <ol style="list-style-type: none"> 2. 辦理評估教育訓練 3. 彙整作業與整體層級內部控制制度自行評估結果 4. 辦理兩個層級的複評作業 5. 彙整內部控制制度自行評估結果提報內部控制小組會議討論，並就未符合項目請相關單位依改善建議檢討辦理。 6. 追蹤複查改善情形。 	<p>左，其中行政院主計總處提及若於自行評估時勇於承認缺失，便予以敘獎；反之，若於內部稽核時才被稽核出問題所在，則併入年終考績考量。其窒礙難行之處為作業層級及整體層級自行評估係於年度進行中辦理，故評估期間未能涵蓋完整年度。</p>	<p>體層級都有各相關單位自行評估與隨機抽樣複查。</p>	<p>年度自行評估計畫所訂之執行期間、評估範圍及項目、評估方式，完成作業層級自行評估作業，施行一年以來，尚無窒礙難行之處。</p> <p>2.至整體層級方面，標準作業程序為：主辦單位初評→內部稽核小組複評後，召開會議確定內部控制制度有效程度整體結論→簽報機關首長。</p>	<p>各相關科室就其所訂各項業務之作業程序進行自評，實行至今尚稱順暢，並無窒礙難行之處。</p>	<p>評計畫內容及時程進行作業層級自行評估，再由主計室依限完成自行評估統計表之編製。</p> <p>內政部入出國及移民署並未針對內控自評另訂標準作業程序，惟於自評計畫訂有依內部控制制度所設計之作業層級自行評估表及抽核標準表，可作為自評之作業參考。</p> <p>建議可製作操作範例，及增加辦理相關之研習課程，並</p>	
----------------------------------------------------	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-------------------------------	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--------------------------------------------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--

						可設計相關資訊系統。	
針對自行評估結果不符或不適用項目之後續處理情形	如果評估結果屬於「未符合」，便請該業務單位在評估情形說明中敘明為什麼未符合，並在評估結論的部分一併敘明需採行之改進措施。如果為「不適用」，便檢討修正，看有沒有把這些控制重點留下來的必要性，如果這些控制重點是多餘的，屆時便將多餘之控制重點予以剔除。	作業層級及整體層級自行評估結果經複評後提報總處內部控制小組會議討論，並就未符合項目請相關單位依改善建議檢討辦理。	若評估情形為「未符合」，應於評估情形說明欄詳細說明，並於撰寫評估結論時一併敘明需採行之改善措施；若評估情形為「不適用」，應於評估情形說明欄敘明理由及檢討是否須修正評估重點。	整體層級部分，目前無此情形。	於次年度針對不符或不適用之作業項目，請相關科室評估修正後再提報內部控制小組確認。	對於自評結果不符或不適用之項目，於內部控制制度整體層級自行評估時，納入改善措施檢討，視實際需求予以更正或刪除。	
內部控制缺失	內部控制重大	以內部控制 5	通常都是藉由	1. 內部控制缺	由內部控制幕	內部控制缺失	1. 建議內部控

<p>由誰認定?如何認定?</p>	<p>缺失之認定，是參考行政院訂頒之「各機關內部控制制度自行評估原則」之規定，以內部控制五項組成要素為判斷基礎，另外，也佐以已發生之各項內部控制缺失之嚴重程度等作為參考依據。</p>	<p>項組成要素為基礎，就內部控制設計及執行情形可能影響其達成內部控制目標嚴重程度予以判斷是否為缺失，由各相關單位認定後提報本總處內部控制小組審議或簽報本總處內部控制小組召集人核定。</p>	<p>稽核單位進行稽核，才會發現問題的存在，而稽核通常採取的是交互稽核之方式，比如人事稽核採購，如果發現問題，便寫出稽核結果，缺失的部分交由內控專案小組委員會去做覆核，進行改善。</p>	<p>失係由各單位就其業務職掌，依內部控制5項組成要素，就是否可能影響其達成目標予以判斷，並經內部控制小組審議認定內部控制缺失或簽報該小組召集人核定。</p> <p>2. 整體層級部分，缺失由內部稽核小組召開會議來認定。</p>	<p>僚小組彙整各相關科室初評結果，提請內控專案小組確認。</p>	<p>係由各單位就控制項目內容，透過「評估明細表」之表列事項，逐項自行評估予以認定；其缺失項目將提內部控制小組會議討論，並視其缺失情形，必要時納入內部稽核小組稽核項目。</p>	<p>制之缺失可由是否違反內控五項組成要素，及是否對施政目標之達成有重大影響兩層面加以認定。</p> <p>2. 各單位及內部稽核小組發現之內控缺失及其重大性，建議提報內部控制小組會議審議或由小組召集人核定。</p>
-------------------	---------------------------------------------------------------------------------------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----------------------------------	------------------------------------------------------------------------------------------	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------

<p>執行困難及自行評估結果是否提供機關據以檢討修正內部控制制度或強化內部管理</p>	<p>未說明執行自行評估困難之處。</p>	<p>為辦理以成果為導向之內部控制實施成效考評，擬簡化自行評估作業程序，將整體層級與作業層級自行評估結果擇定列入內部稽核項目，以簡化複評流程並減輕人力負擔。作業層級及整體層級自行評估係於年度進行中辦理，故評估期間未能涵蓋完整年度。</p>	<p>法務部表示截至目前尚未有窒礙難行之處。</p>	<p>是。實作時面臨的困難為：本院辦理內部控制制度自行評估工作，需使用「政府內部控制作業管理系統」，但對於不熟悉操作該系統之同仁或於人員更迭時需另加輔導，才能順利完成彙整工作。</p>	<p>無執行困難，自行評估結果提供機關據以檢討修正內部控制制度或強化內部管理。</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. 自行評估及內部控制分為兩單位承辦，容易造成分工不明，對於內部控制之效果會產生一定程度之影響。 2. 礙於人事及經費之限制，署內缺乏專職人員執行自行評估作業。 3. 自評結果係作為評估整體層級控制作業之參據，對於檢 	<p>建議配合機關自行評估的時間做調整，以涵蓋自上次評核至本次評核之期間。且自行評估係一永續、持續之概念，應採滾動式持續評估方式為之。在制度推行之初期，受限於資源與時間限制，內控自評時可優先評估高風險項目，但內部控制制度應涵蓋所有業務項目。</p>
---------------------------------------------	-----------------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	----------------------------	----------------------------------------------------------------------------------------------	---------------------------------------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

						討修正內部控制制度或強化內部管理，具有一定之效果。	
(三)內部稽核職能之運作情形							
內部稽核成員 小組層級	由綜合規劃組擔任幕僚單位，設有組長 1 人、科長 1 人、編審 1 人、科員 3 人、專員 1 人	由綜合規劃組擔任幕僚單位，並由綜合規劃處處長擔任分組組長，其成員由主要核心單位(公務預算處、基金預算處、會計決算處、綜合統計處及國勢	由綜合規劃司擔任幕僚單位，小組成員共 10 人，為內部控制專案小組內各分組組長，層級涵括科長、專門委員、參事、副處長、薦任技士、副司長、	內部稽核小組由本院副院長擔任召集人，由秘書室擔任幕僚單位，各處室一級主管擔任小組成員(惟實地查核時得委派處室內同仁執行)，幕僚單位	襄閱主任檢察官、書記官長、各行政科室主管，並由研考科擔任幕僚單位。	召集人：副署長 副召集人：組長 執行秘書：副組長 幕僚單位：綜計科	1. 稽核人員由建置內控制度之人來擔任，其優點為熟悉制度建立，稽核起來駕輕就熟，其缺點為球員兼裁判。長期而言，機關宜

		普查處)指派熟諳業務之簡任參贊人員，連同稽核評估職能單位人員共同組成。	薦任科員	為秘書室(研考科)。			設置專責之內部稽核單位或人員，以提高其獨立性與客觀性。 2. 績效的達成並非僅限於財務事項，在未組設專責內稽單位前，由熟諳組織績效目標人士擔任稽核工作尚無不妥。
機關內部各單位之配合辦理情形	採交叉稽核，但因人數過少可能有重複情形	採交叉稽核方式，避免稽核人員稽核目前服務單位或承辦業務。	內部稽核作業採各分組組長交互稽核。	以任務編組方式進行，且內部控制委員同內部稽核委員，採交叉稽核方式。	臺灣高等法院檢察署內部稽核小組在襄閱主任檢察官主持之下，各單位成員均全力配合。	第一組稽核幹事：由入出國事務組、移民事務組、專勤事務第一大隊及收容事務大隊之簡任人員擔任；負責國	就長期觀點來看，應以營運稽核(績效稽核)為目標，為其前提應建立在機關夠大，安排人員輪調以培養業務知

					<p>際事務組、服務事務大隊、國境事務大隊、政風室等單位業務之稽核工作。</p> <p>第二組稽核幹事：由入出國事務組、國際事務組及專勤事務第二大隊之簡任人員擔任；負責移民資訊組、收容事務大隊、專勤事務第一大隊、人事室等單位業務之稽核工作。</p> <p>第三組稽核幹事：由服務事務大隊、移民資訊組及國境事務大隊之簡</p>	<p>識，並提出建議改善之標準作業程序。</p>
--	--	--	--	--	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--------------------------

						任人員擔任；負責移民事務組、入出國事務組、專勤事務第二大隊、秘書室、主計室等單位與跨職能業務之稽核工作。	
稽核項目之擇定	稽核範圍除包括各稽核評估職能應辦稽核項目外，同時擇定法務部矯正署內部控制制度風險評估結果以及部分高風險或重要性業務項目進行稽核。	稽核範圍包括各稽核評估職能應辦稽核項目、總處內部控制制度風險評估結果、擇定總處部分高風險或重要性業務項目及總處年度內部控制制度自行評估計畫未及納入評估期間等。	未提供相關資料。	本院內部稽核小組委員由各單位作業層級自評作業項目中，擇重要項目進行實地稽核，其餘項目辦理書面複評。	經風險評估、分析後擇定稽核項目。	透過內部控制小組會議討論決定稽核項目。	
內部稽核工作	執行內部稽核	執行內部稽核	未提供相關資料	部分項目已改	雖未發現缺	經內政部入出	

<p>發現缺失之改善情形</p>	<p>工作期間，如發現重大違失或機關有重大損害之虞時，應立即簽報署長處理。</p> <p>涉及內部控制缺失部分，積極檢討，落實執行強化內部控制實施方案各項工作之監督機制，避免類似的缺失重複發生，同時也請各組室督導所屬機關落實執行，另得定期或不定期進行訪查，以促進機關良善管理。</p>	<p>工作期間，如發現重大違失或機關有受重大損害之虞時，應立即簽報主計長處理；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，得另作成單獨報告揭露。</p> <p>總處內部控制小組稽核分組成員應對潛在風險業務保持警覺，並掌握可能設有公帑損失、浪費等不法或不當情事；稽核結果</p>	<p>料。</p>	<p>善完成，現內稽幕僚單位仍持續追蹤改善情形。</p>	<p>失，惟已配合相關法條異動修正作業項目之程序說明表、流程圖及自行評估表。</p>	<p>國及移民署各內、外勤單位實地進行稽核，由稽核委員提出具體稽核意見，交由受稽核單位立即檢討及提出辦理情形，並召開「內部稽核檢討會議」，經檢討改進如下：</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 已立即改進並解除列管 7 項。 2. 賡續辦理並由各單位自行列管 20 項。 3. 持續列管並列入下次內部稽核複查 10 項。 	
------------------	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----------	------------------------------	--------------------------------------------	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--

		如果發現有不法或不當情事者，應簽報主計長責請相關稽核評估職能單位人員進一步查處。					
執行困難及內部稽核結果是否提供機關據以檢討修正內部控制制度或強化內部管理	回答參前述	因首次辦理，相關稽核人員不易針對所選定稽核項目進行深度稽核。	法務部提及未有統一稽核標準，建議行政院主計總處加開專業課程輔導。	是。實作時面臨的困難為： (1)組織編制未設綜合規劃處，內稽幕僚作業由秘書室(研考科)辦理，以任務編組方式進行，且內部控制委員同內部稽核委員，雖採交叉稽核方式儘可能維持稽核結果之客觀性，惟獨立性仍有疑慮。且	無執行困難，內部稽核結果提供機關據以檢討修正內部控制制度或強化內部管理。	<ol style="list-style-type: none"> 礙於時間與人力之限制，且內稽為新增工作，內政部入出國及移民署各單位對應辦事項均不熟悉，增加業務推動之困難度。 內政部入出國及移民署執行內部稽核工作係採實地查核， 	<ol style="list-style-type: none"> 在試辦階段及後續推行時，應培訓內控及內稽之種子教師，以便做最佳實務之經驗分享 規劃讓種子教師持續回流，回報各機關實施情形

				<p>本院內控制度部分作業項目之主辦單位即為秘書室，受評與稽核角色重疊。</p> <p>(2)內稽新增之業務，對於受評與稽核幕僚單位，均為十分沈重之負擔。現行體制下已有多項稽核評估職能，及外部監督機制，如再新增是項業務，長期下來易流於形式，無法達到此政策推動之預期效果。</p>		<p>能有效發現各內、外勤單位之問題癥結，並透過會議方式進行檢討改進，有助於修正內部控制制度或強化內部管理。</p>	
對目前作法有無建議改善之處？	無	無	回答參前述	建議將內稽的精神納入現有稽核評估職能	無	建議應增加舉辦內部稽核作業課程之場	

			<p>辦理，儘可能避免制度上疊床架屋，並減輕業務單位及相關幕僚之行政負擔，可有更多精神及餘力進行業務創新規劃與執行。</p>	<p>次，除讓機關（單位）之承辦主管及業務人員前往參訓外，另對於一定層級以上之單位主管或人員均可安排參訓，將有助於內部稽核作業之推行。</p> <p>另考量本項業務具有專業性及複雜性，承辦業務之單位應增加專責人員辦理；且本項業務需實地考核，將衍生差旅費等相關費用，建議應編列相關之預算作為因應。</p>
--	--	--	----------------------------------------------------------------	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

三、強化機關簽署內控聲明書之時效性							
對於提前簽署內控聲明書之意見	對於每年第一季前完成簽署上一年度內部控制制度聲明書之可行性，法務部矯正署會配合相關規定，努力於期限前完成。	各處長提及是否能待審計部出具報告後再予以簽署內控聲明書之看法。	法務部有是否會壓縮缺失項目之追蹤複查時程之疑慮，惟法務部無相關配套措施之建議。	1. 目前遇到之困難為： (1)倘機關內部前已認定內控制度係屬有效，審計部中央政府總決算審核報告卻有內控缺失之審核意見，則前已完成之內控結論似無法即時並充分反映內控制度之有效性。 (2)建議於每年第一季前完成簽署上一年度內控聲明書。	依目前內控作業時程來看，12月31日前須完成複評及內部稽核工作，結束後2個月內，作成自行評估有效程度之整體結論與稽核報告，且因簽署內控聲明書時需附帶提報重大缺失及改善計畫，時程上恐稍嫌緊迫；是以，於次年第一季前完成聲明書之簽署，似不可行。	1. 因本項業務屬新增之業務，對於工作內容尚未熟悉，且無專責人員辦理，若於每年第一季即完成簽署聲明書，恐時程上過於緊迫。 2. 建議可依現行規定，於次年8月始完成簽署聲明書；待業務逐年上軌道後，再視情況予以調整。	3. 建議審計部依審計法第41條規定，於年度中派員赴機關審度其內部控制實施之有效程度，俾能提早提供機關作為修改內控制度之參考。 4. 為配合決算書表之編造、審核及公告，宜於每年第一季末前完成簽署上一年度內控聲明書，各部會及三級單位

			<p>2. 認同於每年第一季前完成簽署上一年度內部控制制度聲明書之作法，以符時效。</p> <p>3. 除時效性外建議考量內控聲明書之必要性，或僅作為內部加強檢討改善之依據即可。惟要求各機關宣告內控聲明書之作法，恐導致部分機關對於內部控制與稽核結論之有效性採較保守之態度，而</p>			<p>最遲應於3月底前出報告。</p> <p>5. 內控聲明書所要聲明之對象，係未經審計部審定後之報表，故不宜待審計部出具報告後再簽署。</p>
--	--	--	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--	--	--------------------------------------------------------------------------

				無法達到內部控制之實質效益。			
四、針對政府應否立法推動內部控制制度看法							
針對政府應否立法推動內部控制制度，機關的看法為何？若進行內控立法，其應包含哪些重點內容？	現行以行政規則來規範已足夠，但以立法推動強度較強。	<p>1. 基於立法可以促使機關永續落實推動，提升機關首長對內部控制之重視與課責以及賦予各機關辦理內部控制(含內部稽核)之權責，因而支持立法，以強化內控之推行。</p> <p>2. 政府推動內部控制之立法包含之重點如下：</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 政府內部 		<p>1. 建議先行評估與其他稽核職能整併之可行性，再探討立法之必要性。</p> <p>2. 在現行作法上，行政院為推動政府內部控制之實施，已陸續函頒「強化內部控制實施方案」及各年度重點工作等內部控制相關規定，供各機關作為實</p>	自施行內部控制以來，各機關對業務之督導、風險之控制已有相當程度的改善；顯見以目前行政命令方式函頒各應行注意事項、重點工作即能快速檢討並達到預期目標，似無立法推動之必要。	有關自行評估及內部稽核部分：內部控制制度自行評估及內部稽核，應屬行政機關對內之行政作為，建議仍以行政規則進行規範即可，不需立法推動。	<p>1. 各單位皆贊成或不反對立法</p> <p>2. 建議加強宣導內控制度之功能與效益，以利推動立法。</p> <p>3. 立法內容將參考行政院主計總處之意見進行研議。</p> <p>4. 內控不宜單獨立法，而應與較高層級的法律結合(例如組織績效</p>

		<p>控制之定義與目的</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 政府內部控制之適用對象 ● 各機關辦理內部控制相關工作之權力與責任 ● 各機關首長對於推動內部控制之責任 ● 考量我國政府主要之施政風險及組織架構擇定內部控制法律之主管機關 ● 訂定政府內控相關 		<p>施內部控制之依據，各機關並已逐步建立內部控制相關管理機制，爰無須再透過立法來推動內部控制制度。</p>			<p>法)，以便與機關施政作為及績效評估連結。</p> <ol style="list-style-type: none"> 5. 內控立法時，其主管機關之選擇應全盤考量適用該法律之所有機關。 6. 立法之目的與具體內容應強調其效益與正當性。 7. 內控法律應包含適當之獎懲機制，以利相關規定之推行與落實。 8. 由各單位所提出之缺失
--	--	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--	--------------------------------------------------------	--	--	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

		<p>規範之授權與分工</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 行政部門推動內控與外部審計之關係 ● 各稽核評估職能依各相關規範辦理其稽核評估工作。 					<p>討論及建議，至內部控制小組報告，若內控確認已改善，即解除其責任。</p>
五、機關首長簽署內部控制制度聲明書之責任							
研究團隊建議：							
1. 推動機關首長簽署內控聲明書之作法，應強調其積極意義為內控聲明書之簽署可促使機關首長更為重視內部控制，進而確保機關施政成效，達成施政目標。							
2. 為避免對機關首長對內部控制制度承受過度的責任，宜宣導及溝通「內部控制係提供合理確保而非絕對保證之機制」之觀念。							
3. 機關首長應體認內部控制制度可以協助其減少業務缺失。							
4. 建議各部會針對內部控制缺失，限期進行檢討並提出改善方案，並將相關報告提報行政院內部控制小組討論，由該小組確認缺失之重大性及改善方案之可行性，各部會應持續追蹤內控缺失改善方案執行情形，並將執行結果提報行政院內部控制小組。							
5. 建議行政院內部控制小組針對內控缺失改善情形，訂定相關之獎懲機制，以督促各部會落實內控改善方案，並有助於解除機關首長之相關責任。							
6. 建議行政院根據個案機關之經驗與建議，訂定具體時程，正式推動內控聲明書之簽署。							

附錄二

附表二 「政府內部控制法制化相關配套措施之研究」針對非個案機關執行成效之初步研究發現及建議

議 題	新北市政府	交通部觀光局
資料取得方式	103 年 6 月 27 實地參訪	103 年 7 月 29 實地參訪
機關首長對內部控制之重視程度	<p>新北市自 101 年度開始逐步推動各項內部控制制度實施計畫，由許副市長擔任新北市內部控制推動及督導小組召集人，秘書長、2 位副秘書長及相關局處首長共 11 人擔任委員，共同推動各機關內控制度事宜，首長重視程度高。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ◆ 觀光局局長及內部控制小組召集人劉副局長多次於會議上向機關成員宣示其推動內部控制制度決心，並要求各單位主管主動督導推動內部控制制度，展現首長對內部控制的重視。 ◆ 觀光局局長、內部控制小組召集人、副召集人、各級主管以及機關成員對於內部控制的推動與督導機制的建立，均具相當程度之認知且支持。
內部控制小組成員之層級	<p>由許副市長、秘書長、2 位副秘書長及相關局處首長共 11 人擔任委員。</p>	<p>依 100 年 6 月 1 日 觀企字第 1000016941 號函訂定交通部觀光局暨所屬各機關內部控制推動及處理作業原則第 3 點第 1 款第 1 目規定，觀光局內部控制專案小組包括：召集人 1 人，由局長指派副局長 1 人兼任，副召集人 1 人，由主任秘書兼任，委員若干人，由觀光局各組、室及查報中心主管兼任。</p>

<p>內部控制小組之開會頻率</p>	<p>原則每季開會 1 次，成立至今已召開 5 次會議。</p>	<p>觀光局內控小組除定期召開會議外，另視業務推動狀況，召開不定期會議。觀光局內部控制小組會議原則上每半年至少召開 1 次會議，於內部控制制度推動初期 100 年及 101 年分別召開 4 次會議；102 年召開 2 次會議。</p>
<p>內部控制小組成員出席會議情形</p>	<p>出席狀況良好，出席率均達 95% 以上。</p>	<p>觀光局召開內部控制小組會議，內部控制小組成員出席達 80-90%，各單位出席率 100%，如內部控制小組委員因公無法如期出席會議，均請科長以上主管代理，將會議決議帶回單位檢討執行。</p>
<p>風險評估及選定控制作業之情形</p>	<p>首先確認整體層級目標及作業層級目標後，再由各單位(科室)提出風險項目並由各單位經風險評估後確認高風險項目，據以設計控制作業。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ◆ 由各單位就其權管業務進行風險評估，審視各該業務之重要性及風險性，參考風險管理及危機處理作業手冊所列之風險來源，就其業務管理事項找出無法達成目標之內、外在風險因素，同時參考已列入風險管理項目加以評估，找出影響目標達成存在高風險之作業項目，並依本局內部控制小組所訂出風險容忍範圍，超出可容忍之風險範圍者即決定納入內部控制制度之業務項目。 ◆ 此外，其風險落點如位於接受範圍，惟近幾年審計部曾提建議改善事項，或監察院提案糾正(或調查)，亦納入內部控制制度。

<p>是否從實施過程中獲得效益？</p>	<p>透過完整的風險評估過程，讓本處各個單位的成員都清楚本處高風險作業有哪些，哪些流程是應該要特注意的，相關的法令依據應考慮的面向，透過設計內部控制制度，讓我們可以提醒需要注意避免犯錯，也可以讓我們作業更加有效率。</p>	<p>在辦理的過程中，藉由教育訓練協助同仁獲得內部控制的新知，藉由實際操作過程學習單位間溝通協調及資訊交流，一起找出工作中存在之高風險事項，協助同仁趨吉避凶，讓工作進行更為順暢。</p>
<p>有無可供其他機關參考之作法？</p>	<p>新北市內部控制制度完成後，已放置在本處網站的內部控制專區供各機關參考，會計決算科同仁並隨時接受各機關的電話詢問與疑難諮詢。</p>	<p>首長的支持是推動內部控制制度最大的動力，同時藉由機關首長之宣示帶動機關內部同仁重視，新制度之實施無法一蹴即成，不宜將壓力及工作事項全部下放至同仁身上，藉由循序漸進的方式，透過教育訓練建立機關成員對於新制度的了解，透過幕僚單位完整前置作業，提供各業務單位參考範例，一步步帶領業務單位同仁執行內部控制制度，隨時協助同仁解決遭遇的問題，一同討論可能改進的方式，減少機關成員參與內部控制制度建立的恐懼。</p>
<p>執行時所面對的挑戰</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. 針對內部控制觀念跟實際的風險評估步驟，因為複雜度跟專業度較高，相對其他部分需花比較多的時間向各單位溝通說明。 2. 另外，有湍內部控制推動的主政單位及工作分配在實作方面，是較需要跨單位協調並取得共識。 	<p>◆ 在推動內部控制制度過程中，初期面對的是機關成員因對新制度不瞭解，而產生排斥，其次是對於推動方式尚處摸索階段，觀光局（包含各機關）成員也無法感受推動內部控制制度對本身業務推動之好處及不重視，且在實際執行過程中，推動方式之規範有異動，造成同仁無所適從。</p>

		<p>◆ 例如：觀光局於 101 年完成整體及自行評估作業後，原訂提報內部控制小組報告，但隨後主計總處訂定新規範，造成後續作業進退維谷；本次觀光局內部稽核計畫簽奉局長核定後，主計總處基於各方建議再次修正規範，觀光局再度面臨新舊規範交替，無所適從之困境。</p>
機關內部各單位之配合辦理情形	<p>新北市內部控制推動及督導小組決議通過，103 年 7 月起由試辦機關(新北市消防局、交通局、泰山區公所、中和區公所及新北市)辦理內部稽核及自行評估試辦作業，目前新北市已籌組完成內部稽核任務編組，業已於 6 月 20 日召開第 1 次試辦作業會議，由楊副處長擔任主席，新北市各單位參與及配合情形良好。</p>	<p>觀光局對於內部控制制度評估作業訂有內部控制制度評估實施計畫，各單位均依計畫各項期程配合完成相關作業，目前觀光局已完成 103 年度內部控制評估作業，刻正進行 103 年度內部稽核作業。</p>
內控自評如何進行?是否設置內控自評的標準作業程序?是否有窒礙難行之處?對目前作法有無建議改善之處?	<p>「新北市政府各機關內部控制制度自行評估原則」已於 103 年 6 月 9 日訂頒，規劃透過機關試辦，依試辦情形修正相關規定後，規劃於 104 年完成規定修正事宜，使各機關據以辦理自行評估。</p> <p>新北市預計在 103 年 7 月開始依據上開自行評估原則及其規定相關表件辦理自行評估試辦作</p>	<p>◆ 觀光局對於內部控制制度評估作業訂有內部控制制度評估實施計畫，計畫訂有實施方式、評估範圍、評估作業之流程與時程。</p> <p>◆ 觀光局實際辦理自行評估作業面臨最大的挑戰是溝通與協調，及如何讓各單位負責辦理自行評估機關成員了解如何操作及蒐集相關佐證資料，觀光局因有召集人強力支持及內控小組委員(各單位主管)為後盾，減少實務推動上的阻力。另一困難點即該作業係新興事項，執行上仍有疑義，即使辦理相關教育訓練，對於將抽</p>

	業。	象名詞套入實務操作，仍有認定上之困難。 ◆ 觀光局對現行機制並無改善建議。
針對自行評估結果不符或不適用項目之後續處理情形	新北市尚未實施自行評估作業，目前規劃係先由內部稽核任務編組共同判斷自行評估結果不符或不適用項目之影響範圍及影響程度，再分析後續處理情形。	對於自行評估結果不符或不適用項目後續將由各業管單位針對自行評估作業項目重新進行風險評估，或檢討作業流程合宜性，修正自行評估作業，並提送觀光局內部控制暨內部稽核會議討論確認修正後之自行評估作業事項後，經局長核定後，公告周知。
內部控制缺失由誰認定?如何認定?	透過整體層級及作業層級自行評估過程，評估單位初評後再由本處內部稽核任務編組複評，最後確認本處內部控制是否有效。	內部控制缺失之認定方式分為二部分，一部分為以內部控制 5 項組成要素(控制環境、風險評估、控制作業、資訊及溝通、監督)為基礎，由負責整體層級評估之評估單位，藉由整體層級評估作業之評估結果認定內部控制缺失;另一部分即由觀光局各單位就所屬業務之內部控制設計及執行情形是否可能影響其達成內部控制目標予以判斷。藉由作業層級評估，認定何者為為內部控制缺失。
執行困難及自行評估結果是否提供機關據以檢討修正內部控制制度或強化內部管理	新北市政府尚未實施自行評估作業，目前規劃係透過自行評估本處內部控制有效程度後，據以檢討修正內部控制制度或強化內部管理。	內部控制自行評估結果可以提供各單位重新審視各評估項目，作業程序是否有缺失，並重新檢討缺失事項可以改正之方式，另藉由內部控制小組討論亦可協助各業管單位找出可能潛在缺失藉以檢討

		修正內部控制制度或強化內部管理。
內部稽核成員小組層級	新北市內部稽核任務編組由楊副處長擔任召集人，小組成員由各科指派 1 至參加，其中 1 人應為專員或視察 9 職等以上人員。	觀光局內部稽核小組由內部控制小組成員兼任。
機關內部各單位之配合辦理情形	新北市已籌組完成內部稽核任務編組，業已於 6 月 20 日召開第 1 次試辦作業會議，由楊副處長擔任主席，各單位參與及配合情形良好，正規畫後續相關事宜。	觀光局對於內部稽核作業訂有交通部觀光局年度稽核計畫，各單位均依計畫各項期程配合辦理相關作業，目前本局已完成 103 年度內部控制評估作業，刻正進行 103 年度內部稽核作業。
稽核項目之擇定	新北市已擬定 103 年度內部稽核計畫(草案)，針對年度稽核範圍、項目及分工均已於計畫中訂定，俟後續完成頒定後再據以辦理相關內部稽核作業。	稽核項目擇定係由觀光局內部控制幕僚單位擇定超出觀光局所訂風險容忍值且為社會媒體高關注事項或近幾年審計部曾提建議改善事項，或監察院提案糾正(或調查)之作業事項提報內部控制小組審議，確認本年度內部稽核項目。
內部稽核工作發現缺失之改善情形	新北市尚未實施內部稽核作業，目前規劃係透過內部稽核任務編組交叉稽核本處各單位業務後，據以檢討修正內部控制制度或強化內部管理。	觀光局刻正進行內部稽核作業，未來內部稽核委員於稽核過程中發現各項內部控制缺失，將回饋各業管單位做為修正內部控制作業項目之依據。
執行困難及內部稽核結果是否提供機		◆ 內部稽核結果可以提供各單位重新審視各評估項目，作業程序是否有缺失，並重新檢討缺失

<p>關據以檢討修正內部控制制度或強化內部管理</p>		<p>事項可以改正之方式，另藉由內部控制小組討論亦可協助各業管單位找出可能潛在缺失，藉以檢討修正內部控制制度或強化內部管理。</p> <p>◆ 實際辦理內部稽核面臨最大的挑戰是各單位間溝通協調及如何讓負責內部稽核委員了解如何操作及稽核相關佐證資料，因採交互稽核方式，即使辦理相關教育訓練，各委員對於受稽核單位業務未必均能全面了解，對於各項作業缺失仍有認定上之困難。</p>
<p>對目前作法有無建議改善之處？</p>	<p>若內部控制制度聲明書僅是為了比照民間企業簽訂的文件，而沒有訂定配套的責任歸屬之相關規定，將使內部控制制度聲明書成為明為機關首長負責聲明機關內部控制制度有效，實際卻不用負責的形式文件。</p> <p>建議內部控制制度聲明書若勢在必行，請主計總處妥善完整規畫相關規定，以達內部控制制度聲明書之良好本意。</p>	<p>觀光局對於現行機制並無改善建議。</p>
<p>對於提前簽署內控聲明書之意見</p>	<p>若規劃每年第一季完成機關內部控制制度自行評估作業後，簽署上一年度內部控制制度聲明書，尚屬可行，惟應考慮審計單位對上一年度</p>	<p>觀光局未參與簽署內部控制制度聲明書試辦計畫，因此無相關意見。</p>

	<p>總決算提出之審查意見如有涉及內部控制缺失之配套措施。</p>	
<p>針對政府應否立法推動內部控制制度，機關的看法為何？若進行內控立法，其應包含哪些重點內容？</p>	<p>透過立法方式可讓政府機關設置內部控制有法令依據，執行及有強制力，惟仍須考量訂於那些法令中將影響機關認定內部控制主導單位為何，假設訂於會計法是否會產生內部控制僅與會計單位有關之誤會？故立法重點應為須訂於哪些法令，次之則為若透過立法推動內部控制，建議需一併訂定責任歸屬相關規定，以避免推動或推動不力仍無後續責任。</p>	<p>◆ 內部控制是一種管理過程，為指揮並監督各項業務活動之進行，而明定之全盤業務處理流程及控制要點，並經由貫徹執行一切管理方法與手段，促使業務活動密切配合、相互制衡，進而確保達成經營管理之目標。政府欲以立法手段達成推動內部控制之目標，與法律欲實現社會正義、安定性功能與目的合法性之目標未符，基於行政一體，藉由上級機關在層級式行政體制下的指揮監督，應可達成推動政府內部控制之目的。</p> <p>◆ 觀光局針對立法實施政府內部控制所應包含之立法重點，尚無建議。</p>
<p>研究團隊建議：</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 可要求試辦單位發表試辦後之意見與心得分享，使非屬試辦單位之外部機關觀摩學習，除可促使雙方交流外，亦可使試辦單位有誘因與壓力將試辦結果執行完善。 2. 適當且充足之教育訓練對內部稽核與內部控制制度之維持極為重要，應加強此方向之執行。 3. 新北市政府公開表揚內部控制推動有效果的單位，並對相關承辦人員予以敘獎係很好激勵內部人員之方式，有助於內部控制制度之推動。 4. 內部控制制度應由主計單位以外之部門負責，因地方機關通常無設置綜合規劃處，由秘書處下屬之研考單位負責，避免球員兼裁判之情形發生。 		

5. 加強推廣內部控制是風險管理手段，非所有風險都可控制。風險是外在突發的無法預料的，有些可以透過內控控制，不是所有風險都是內控範圍的風險，把風險降低到可以容忍的範圍即可稱為風險胃納或風險容忍度。

附錄三

101 年度國立政治大學受託辦理「推動強化政府內部控制發展策略」研究建議及結論：

一、政府內部控制制度之設計

政府治理四大要素中，「管理者」指導各機關施政目標之實現，透過組織結構設計及擬定各種政策執行過程。「控制」為各機關執行及維持相關衡量方法與程序之制度，使管理者可以確保機關的運作維持在達成施政目標的正軌。「督導」確定各機關施政目標之實現是基於全體利害關係人的利益。至於「課責」則為各機關應就其被指派任務、被授權事項及其執行成效等提供有關資訊。各機關首長應就管理、控制、督導以及政策執行結果等向民意機關負責。

政府治理架構下，從部會首長到執行機關，對於各層級治理的設計及執行均具有重要性，並可藉由政府治理四大要素的良好循環，確保機制延伸至整個施政鏈。政府治理要素的有效性需仰賴內部控制、風險管理及內部稽核作為基石。政府治理與內部控制存在密不可分之關係，要達成良好的政府治理，必須思考政府治理與內部控制之整體結合及有效協調。

101 年度研究團隊針對政府內部控制觀念架構及內部控制小組之設置提出以下建議：

(一) 政府內部控制觀念架構

1. 我國行政院主計總處應用美國 COSO 委員會發布之「內部控制-整合架構」於政府機關，將政府內部控制視為一種管理過程。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，藉以合理促使達成「確保施政效能、遵循法令規定、保障資產安全、提供可靠資訊」四項目標。
2. 內部控制包含控制環境、風險評估、控制作業、資訊與溝通及監督作業等五項組成要素，機關各單位有關人員於設計其內部控制制度時，應綜合考量前述要素及其彼此間之關係。

(二) 內部控制推動小組之設置

1. 各業務主管機關所屬機關之規模大小、業務繁簡及人員多寡不同，主管

機關宜衡酌所屬機關之情況，要求其單獨設置內部控制推動小組或併入其主管機關組設。

2. 各所屬機關內部控制推動小組宜由副首長以上人員擔任召集人，並採任務編組之方式，共同協商討論適合各機關之內部控制制度。
3. 具體之短、中長期作法如下：

短期：

- (1) 內部控制推動小組由研考單位(或綜合規劃單位)擔任幕僚。
- (2) 內部控制推動小組於階段性任務完成後停止設置。
- (3) 機關不定期（每年至少一次）召開內部控制會議（或督導會報），由副首長以上人員擔任召集人，各單位主管應出席。

中長期：

- (1) 機關不定期（每年至少一次）召開內部控制會議（或督導會報），由副首長以上人員擔任召集人，各單位主管應出席。
- (2) 機關應視其任務或環境變化之需要，設置內部控制專案小組研議內部控制制度之修訂。該內部控制專案小組為臨時任務型編組，針對特定之內部控制制度議題或方案進行研議，提交內部控制會議議決。

二、政府內部控制有效性之評估

（一） 政府機關內部控制有效性之評估流程

101 年度研究團隊參考企業內部控制自行評估實務及行政院推動內部控制之相關作法，提出各機關內部控制有效性評估流程之建議如下：

1. 政府機關內部控制有效性之評估，應基於內部控制共通性架構及相關判斷項目與標準。
2. 各機關內部控制推動小組及內部稽核小組應負責宣導該共通性架構，督促各

單位辨認與其業務有關之風險，決定因應業務風險之控制作業，並將其融入各項標準作業程序(SOP)，作為執行業務之依據。

3. 內部稽核小組須於年初時提出年度稽核重點項目之計畫，執行過程中協助確認各項標準作業程序（含控制作業）之落實程度及其效益，並提出相關的改善建議。
4. 內部控制推動小組及內部稽核小組可定期與各業務單位檢討其標準作業程序，並考量修訂相關程序之必要性。
5. 各業務單位應定期進行內部控制自行評估，並於規定之日期內填報內部控制自行評估表。該項評估應同時確認作業層級及整體層級內部控制之有效性。內部稽核小組負責覆核各業務單位之內部控制自行評估結果，並提出覆核報告。
6. 機關內部稽核小組應訂定年度稽核計畫，據以執行稽核工作，並提出稽核報告。
7. 機關首長則根據經過覆核之各單位內部控制自行評估結果及內部稽核報告，簽署及出具該機關之內部控制制度聲明書，並將內部稽核報告及內部控制制度聲明書呈報上級機關。
8. 各上級機關之內部稽核小組依據其年度稽核計畫，執行其稽核工作，提出內部控制自行評估表及年度稽核報告，連同各下級機關內部稽核報告與內部控制制度聲明書，作為機關首長簽署及出具該單位內部控制制度聲明書之依據。

依此流程依序往上級機關呈報，最後由一級機關首長簽署之內部控制制度聲明書應連同年度施政績效報告，公開予其利害關係人參閱。

（二） 自我監督與持續強化政府機關內部控制

為落實自我監督、及時因應環境的改變，機關首長應定期召開內部控制會議，檢討及調整內部控制制度之設計及執行，以合理確保其內部控制目標的達成。上級機關首長召開前述會議時，亦可邀集下級機關相關人員（例如業務單位

主管、內部控制推動小組召集人、內部稽核小組召集人等)，以收集思廣益之效，並宣達對內部控制之重視。具體之短、中長期執行策略如下：

短期：

1. 各機關內部控制有效性之評估應著重檢討現行關鍵作業流程之標準作業程序，以確認其設計及執行之有效性。
2. 各機關內部控制制度有效性之評估，應考量其是否足以有效因應機關之主要風險。
3. 各機關針對其內控缺失應持續追蹤改善情形。

中長期：

1. 各機關持續檢討及評估關鍵作業流程之標準作業程序，以確認其內部控制設計及執行是否足以有效因應環境之變動。
2. 各機關內部控制制度有效性之評估，應持續考量其是否足以有效因應機關新增之主要風險。
3. 各機關針對其內控缺失應持續追蹤改善情形。

三、政府內部控制制度聲明書

(一) 內部控制制度聲明書處理原則

101 年度研究團隊建議行政院參考企業、美國聯邦政府及英國審計總署採原則為基礎之方式，訂定「內部控制制度聲明書處理原則」，其主要內容包括內部控制制度聲明書之內容、簽署依據、格式、申報作業、公告方式以及實施期程等；各主管機關則可自行訂定其相關作業辦法。

(二) 內部控制制度聲明書之簽署

考量我國與歐美其他國家憲政體制不盡相同，建議由各行政機關正副首長簽署內部控制制度聲明書。

(三) 內部控制制度聲明書之出具

內部控制制度聲明書的出具方式，可由各主管機關根據其下級機關呈報之內部控制制度聲明書，以合併的觀點提出其內部控制制度聲明書，附入與整體施政密切關聯之年度施政績效報告，其後公告於各主管機關之網頁。若將內部控制制度聲明書附入側重財務報導層面之年度決算書，反而與其涵蓋目標及提供合理確認之範圍未臻一致，故建議納入年度施政績效報告。

(四) 內部控制有效性聲明之判斷標準

1. 依據內部控制設計及執行有效性之可能組合，區分為內部控制制度「有效」、「部分有效」及「無效」三種，可作為各機關決定其內部控制制度有效型聲明之重要依據。
2. 若各機關對其內部控制制度有效性之判斷為「部分有效」或「無效」時，應具體說明內部控制之重大缺失及其影響，並提出改善計畫。

(五) 政府各機關出具內部控制制度聲明書之期程

「行政院所屬各機關施政績效管理要點」規定，各機關應將其年度績效報告於次年三月七日前，提送行政院研考會。本研究依據此項日期推算，建議一級機關應於會計年度終了後二個月內提出年度施政績效報告與內部控制制度聲明書，故二級機關應於會計年度終了後一個月內提出內部稽核報告與內部控制制度聲明書，以利其上級機關（一級機關）出具年度施政績效報告與內部控制制度聲明書。至於三級、四級機關則應於會計年度終了時提出內部稽核報告與內部控制制度聲明書，以利其上級機關（二級機關）出具內部稽核報告與內部控制制度聲明書。具體之短、中長期執行策略如下：

短期：

內部控制制度聲明書之出具，由四級及三級機關先行試辦。

中期：

1. 二級機關出具內部控制制度聲明書。

2. 內部控制制度聲明書納入年度施政績效報告。

長期目標：

1. 一級機關出具內部控制制度聲明書。
2. 一級機關參照企業年報之作法，將決算書、年度施政績效報告之主要內容及內部控制制度聲明書一併納入其年報。

四、政府內部稽核部門之設置

我國行政部門目前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卻包含研考、人事、政風、會計等人員，職責分散、缺乏整合，專業素養亦有不足，不易發揮整體的內部稽核成效。101 年度研究團隊提出下列建議：

(一) 內部稽核可採任務編組方式辦理，長期則應設置專責內部稽核單位：

我國現行之稽核組織係採分工制，各機關稽核評估作業按相關法令規定，由綜合規劃（研考）、會計、人事及政風單位等分別負責行政管考、內部審核、人事考核、政風查核、採購稽核、事務管理工作檢核等工作。其運作情形尚稱順利，為免疊床架屋，並考量組織精實原則，建議短期內維持現行機制。換言之，內部稽核可採任務編組方式辦理，其成員可由研考、會計、人事、政風等單位調派，以借重其不同之專長。內部稽核任務編組宜由綜合規劃（研考）單位擔任幕僚，負責編製年度稽核計畫，並協調稽核工作之分派。

長期而言，政府各級機關應衡酌其業務規模及人力資源，規劃設置專責之內部稽核部門，以提升整體稽核效果。如係三級機關除業務複雜者得單獨設置內部稽核外，其餘（連同四級機構）均統籌於主管機關一併組設。維持內部稽核人員之獨立地位，充分保障獨立行使稽核職權。為維持政府內部稽核之獨立與客觀性，應明訂其職權與報告管道，使其得以進行客觀、公正的查核、判斷與評估，並提出易於採行的改善建議。例如，美國 GAO 以其九成建議被採納，作為其績效衡量指標之一。

(二) 提升稽核人員專業素養

內部稽核功能之發揮有賴內部稽核人員之專業素養，建議甄選研考、人事、政風、會計、審計等負責內部稽核職責之人員，給予專業能力訓練與認證，逐步落實內部稽核之專業資格。

前述建議為在現有行政體系及既定組織改造目標下之短、中期作法。但長

遠來看，美國經驗的效益顯示，只要能落實內部稽核之功能，我國政府行政部門值得投入資源設置內部稽核之專責單位配賦專責人力。具體之短、中長期執行策略如下：

短期：

1. 內部稽核可採任務編組方式辦理，其成員可由研考、會計、人事、政風等單位調派，以借重其不同之專長。
2. 內部稽核任務編組由研考單位擔任幕僚，負責編製年度稽核計畫，並協調稽核工作之分派。

中長期：

1. 應培訓專業之政府內部稽核人員，並視實際需要於二級或三級機關設置專責之內部稽核單位。
2. 未設置專責內部稽核單位之機關，由上級機關定期進行稽核。該機關應指定專人為聯繫窗口，就定期稽核及內控缺失改善情形之相關事項，與上級機關內部稽核部門持續溝通。

(三) 持續性稽核

針對政府機關持續稽核之建議如下：

1. 強化整合目前分散式稽核體系之垂直或橫向功能。
2. 嵌入持續性稽核體制，有效監督各種新興風險，以適時採取因應措施。
3. 適度採用持續性稽核技術及方法，提升整體稽核成效，以協助政府機關改善其治理、風險管理及內部控制之過程。

持續性監督及持續性稽核之有效結合，有助於確認內部控制制度設計及執行的有效性，為政府施政目標的達成奠定良好的基礎。