

國立政治大學商學院經營管理碩士學程
國際金融組碩士論文

政府行政部門內部控制之探討
-以 I 機關為例

The Internal Control of Government
- A case study of NIA..

指導教授：蔡政憲博士

研究生：呂秀珠撰
中華民國一〇一年九月

摘要

洛桑管理學院 (IMD) 公布「2011 年世界競爭力排名」，台灣在 59 個受評比的國家中，排名第 6 位，在四項指標中，唯一退步的就是政府效能，讓政府效能提升，以符合民眾的期待，是政府當前應努力的方向。

行政院於 100 年 2 月訂頒「健全內部控制實施方案」，以行政院及所屬各機關(構)、學校為對象，並促進合理確保達成提升施政效能、遵循法令規定、保障資產安全、提供可靠資訊等四項目標，該方案強調內部控制人人有責，並由機關首長負最終責任；以機關之業務為內部控制制度設計及控制作業的主體，俾促使機關達成整體目標；並首次將風險管理觀念納入政府內部控制。

我國政府部門現行內部控制，在法規面僅有屬行政規則的「內部審核處理準則」，與 INTOSAI GOV 9110 指引所稱於法律中明訂基本規範相距甚遠；政策面則每年均有相關的規定頒布，惟未能建立整體架構。執行面則維持由不同單位負責方式，不論依審計部審核涉有違失、效能過低案件，或就法務部地方法院偵辦貪瀆起訴案件分析，政府行政部門的內部控制均仍有待加強改善。

經由訪談發現內部控制控制環境尚未完備，同仁抗拒推動方案，其原因多為不了解推動方案的目的；至應由何單位負責推動方案，則各方看法分歧；再則實作過程未能落實風險評估，亦未先訂定機關整體層級目標；且控制作業不易律定，多以現有標準作業流程加入控制點，致有疊床架屋之感；未能重視內外溝通，同仁無法瞭解自己應負的責任；再則未能建立內部稽核專責單位。

爰建議內部控制應列為施政重點及關鍵策略目標，以提高各機關首長對內控之重視；內控教育訓練應列為中、高階人員核心能力課程，以增進機關人員認知及專業知能。建議由各機關研考單位負責推動方案，並以中階幹部為主力；同時應先確認機關整體目標，並落實風險評估；現有標準作業流程先予檢討，並與科技系統結合建立自動檢核機制。另應重視資訊透明化以督促政府提升行政效能；應建立內部稽核專責單位，並由政風單位擔任，主管機關則應有更主動積極作為。

目錄

摘要.....	I
目錄.....	II
圖目錄.....	III
表目錄.....	IV
第一章 緒論	1
第一節 研究背景與動機.....	1
第二節 研究目的.....	4
第三節 研究方法.....	5
第四節 文獻回顧.....	6
第二章 我國政府部門內部控制與風險管理推動概況.....	19
第一節 內部控制現況.....	19
第二節 健全內部控制實施方案.....	28
第三節 風險管理推動情形.....	38
第三章 內政部入出國及移民署推動風險管理與內部控制概況.....	50
第一節 組織架構及業務職掌.....	50
第二節 風險管理與內部控制作為及案例分析.....	54
第三節 推動健全內部控制實施方案概況.....	62
第四章 內部控制實作探討	70
第一節 控制環境.....	70
第二節 風險評估.....	74
第三節 控制作業.....	78
第四節 資訊與溝通.....	82
第五節 監督.....	85
第五章 結論與建議.....	90
第一節 研究結論.....	90
第二節 研究建議.....	93
附錄一 深入訪談問題大綱.....	97
附錄二 受訪者背景說明.....	98
附錄三 深入訪談建議匯整表.....	99
參考文獻.....	105

圖目錄

圖 1：審計部報請查明疏失原因分析圖.....	26
圖 2：貪瀆起訴案件公務人員涉案分析圖.....	27
圖 3：貪瀆起訴案件涉案人員類別分析圖.....	27
圖 4：行政院內控小組組織圖.....	32
圖 5：政府內部控制觀念架構圖.....	32
圖 6：內部控制五項要素與設計步驟關係圖.....	36
圖 7：內部控制與風險管理之關係圖.....	39
圖 8：風險管理架構圖.....	43
圖 9：風險對策步驟圖.....	46
圖 10：內政部入出國及移民署組織架構圖.....	52
圖 11：內政部風險管理推動小組架構圖.....	55
圖 12：風險分布圖	66
圖 13：○○○○○○○作業流程圖.....	67

表目錄

表 1：探討政府內部控制博碩士論文彙整表.....	14
表 2：近年來我國內部控制措施彙整表.....	21
表 3：我國公部門現行內部控制體系彙整表.....	24
表 4：96 至 99 年度審計部審核財務涉有違失及效能過低案件統計表.....	25
表 5：審計部報請監察院備查案件及通知機關查明處分疏失原因分析表.....	25
表 6：91 至 99 年地方法院檢察署偵辦貪瀆起訴案件情形表.....	26
表 7：健全內部控制實施方案實施策略及分工表.....	29
表 8：內部控制制度共通性作業範例分工表.....	36
表 9：定性影響的敘述分類表.....	45
表 10：定性機率的敘述分類表.....	45
表 11：半定量影響的敘述分類表.....	45
表 12：半定量機率的敘述分類表.....	46
表 13：行政院研考會風險管理網站建置情形表.....	48
表 14：「提升民眾與承辦人員對於防制人口販運認知」風險預防性控制以及更正性控制表.....	56
表 15：「妥善庇護安置被害人」風險預防性控制以及更正性控制表.....	57
表 16：移民署 100 年內部控制與風險管理相關教育訓練.....	63
表 17：移民署內部控制制度設計權責分工表.....	64
表 18：影響之敘述分類表.....	65
表 19：機率之敘述分類表.....	65
表 20：○○○○○○作業程序說明表.....	67
表 21：○○○○○○作業層級自行檢查表.....	68

第一章 緒論

第一節 研究背景與動機

一個有效能的政府，是全世界人民所引頸期盼的，而在全球化、科技化的激烈競爭下，不論是公、私部門均面臨經營環境不確定性之挑戰，而各國政府部門更在企業創新求變以及公民意識日益高漲等外在要求下，致力於政府管理的革新。近年來，風險管理與內部控制的議題再度受到重視，乃因面對不確定性的管理，內部控制是一切管理的源頭與根本，也是最重要的基石。因為有完整的內部控制架構才能有效管理風險，進而使治理機制發揮功能，達成組織目標。

我國政府的各項施政措施，一直以與世界接軌，與國際同步為目標。洛桑管理學院 (IMD) 公布「2011 年世界競爭力排名」，台灣在 59 個受評比的國家中，排名第 6 位，繼 2010 年大幅成長 15 名之後，再度進步兩名，台灣成為整個亞太地區的第 3 名，僅次於香港、新加坡，創下歷年最佳成績。而在這四項指標中，唯一退步的就是政府效能的部分，可見我國政府部門仍有很大的努力空間，如何讓政府效能提升，以符合民眾的期待，以及向民間企業學習經營策略、制度建立與高效率的執行力，應是刻不容緩的方向。

內部控制的起源雖已不可考，但就林慶隆【民 99】會計師協會 (American Institute of Certified Public Accountants, AICPA) 於公報中定義：「內部控制係包含一企業所採用的組織方案及所有的協調方法與措施，以維護資產的安全、確保會計資料的正確性和可靠性、提高經營效率、以及推動公司既定管理政策的執行」來看，其與人類經濟和活動的發展是密不可分的。

自 1992 年 COSO 委員會發布「內部控制—整體架構」(Internal Control-Integrated Framework)對內部控制作出規範以來，世界各國企業均重視內部控制制度之建立，而 1995 年代以來，因內部控制未能落實而發生的英國霸菱銀行、法國興業銀行的金融弊端，更讓世人了解內部控制的重要性。

我國政府很早就關注公開發行公司、金融業及財團法人之內部控制議題，在

民國七十五年當時的證券管理委員會，即現在金融監督管理委員會下的證券及期貨管理局，發布了「上市公司建立內部控制實施要點」，首先規範企業的內部控制，並於八十七年依 COSO 委員會「內部控制—整體架構」精神，頒布「公開發行公司建立內部控制實施要點」，要求所有公開發行公司均須遵循。截至 100 年止我國依法律授權訂定之命令規章，其名稱提及「內部控制」者計有 8 項，其規範對象包括公開發行公司、金融控股公司、銀行業、保險業、證券及期貨市場各服務專業、中華郵政股份有限公司、農會漁會信用部、學校財團法人及所設私立學校，至於政府一般行政部門的內部控制則未獲重視。

就我國政府行政部門的運作觀之，其內部控制機制其實是散見於內部審核、施政績效評核、人事考核、政府採購查核、事物管理檢核、政風查核等，而缺乏完善的整合性架構。監察院審計部在歷年的查核報告中，多次提出行政部門應建立整合性內部控制制度之建議，更在民國 97 年、98 年的總決算審核報告中提出「政府機關內部控制制度整體架構尚未確立，部分機關發生施政效能不彰及弊端情事，允宜積極研謀妥處」、「建構健全之內部控制機制刻不容緩，允宜積極推動辦理，以確實強化各機關內部稽(審)核功能」之意見，要求政府行政部門積極推動整合性內部控制制度的建立。

行政院為提升政府施政效能、依法行政及展現廉政肅貪之決心，成立「行政院內部控制推動及督導小組」，並於民國 100 年 2 月 1 日訂定「健全內部控制實施方案」，具體規範推動政府內部控制之實施策略。該方案以行政院及所屬各機關(構)、學校為對象，並以促進合理確保達成提升施政效能、遵循法令規定、保障資產安全、提供可靠資訊等四項目標。

行政院內部控制推動及督導小組，負責規劃、推動內部控制制度，並督導落實執行。各機關則分別組設內部控制專案小組，負責推動及執行該方案之相關工作。截至 100 年 12 月止內部控制推動及督導小組已召開 8 次會議，完成審議「健全內部控制實施方案」、「內部控制制度設計原則」、「內部稽核作業應行注意事項」等規範。

該方案之實施項目及分工如下：

(一) 行政院內部控制推動及督導小組：

- 1、辦理內部控制及內部稽核作業宣導，對主管機關首長、副首長說明內部控制及內部稽核之重要性、實施作法，獲取共識及支持。
- 2、審議健全內部控制實施方案、內部稽核作業應行注意事項及內部控制制度設計原則。
- 3、督導各主管機關落實執行內部控制及內部稽核工作，並定期或不定期擇主管機關進行訪查。
- 4、審議各主管機關提報內部控制及內部稽核作業落實執行情形。
- 5、備查內部控制制度共通性作業範例。
- 6、審議或備查各主管機關提報檢討現有內部控制作業，所發現之重大缺失及督導改善情形，以及本方案執行進度。

(二) 財政部、法務部、行政院主計總處、行政院人事行政總處、行政院經濟建設委員會、行政院研究發展考核委員會、行政院國家科學委員會及行政院公共工程委員會：研訂內部控制制度共通性作業範例，提報行政院內部控制推動及督導小組。

(三) 各機關：

- 1、機關首長：對推動、落實內部控制及內部稽核作業負最終責任。
- 2、由副首長以上人員擔任召集人，指定內部各單位主管組成內部控制專案小組，辦理下列事項：
 - (1)辦理內部控制及內部稽核作業教育訓練。
 - (2)檢討強化現有內部控制作業。
 - (3)整合檢討個別性業務內部控制作業。
 - (4)參採各權責機關所訂內部控制制度共通性作業範例，並審視個別性業務之重要性及風險性，訂定合宜之內部控制制度及內部稽核作業規定，其中三級以下機關（構）及學校應報送上級機關備查。
 - (5)規劃及執行年度稽核計畫，必要時辦理專案稽核，並作成稽核報告。
 - (6)就內部稽核發現之缺失及改善建議，適時簽報機關首長核定，並追蹤其改善情形。

(四) 各主管機關：除辦理前款所列事項外，並辦理及督導下列事項：

- 1、辦理內部控制及內部稽核作業宣導，對所屬首長、副首長說明內部控制及內部稽核之重要性、實施作法，獲取共識及支持。
- 2、督導所屬訂定內部控制制度及內部稽核作業規定並備查。
- 3、內部控制制度及內部稽核作業規定，屬性質相同者，得為一致規定，或指定所屬統一訂定。
- 4、督導所屬落實執行內部控制及內部稽核工作。
- 5、彙整本機關及所屬下列辦理情形，提報行政院內部控制推動及督導小組：
 - (1)檢討現有內部控制作業，所發現之重大缺失及督導改善情形。
 - (2)本方案執行進度及落實執行內部控制、內部稽核作業情形。

健全內部控制實施方案的頒布，是我國行政機關內部控制一個重要的里程碑，當各機關正如火如荼的辦理內部控制及內部稽核作業宣導、教育訓練，並積極整合檢討個別性業務內部控制作業；各主管機關對所屬首長、副首長說明內部控制及內部稽核之重要性、實施作法，並督導所屬訂定內部控制制度及內部稽核作業規定之時，筆者體認到參與者的困境，認為有必要對政府行政部門建構內部控制制度的時機、參與者對內部控制的認知，制度建構過程中應有之態度及應具備之專業知能，以及如何使制度建立後有效而持續的執行，做一檢視與探討，爰引起個人研究之興趣與動機。

第二節 研究目的

經由前述之研究背景與動機描述，可以瞭解我國政府面對全球快速變遷以及公民意識高漲的環境，急於提升政府施政效能及落實依法行政的決心。而「健全內部控制實施方案」的訂頒，具體規範了政府推動內部控制的實施策略與方法。

然當我們試著瞭解近幾十年來，政府為能向企業借鏡，在政府體制先後引進了績效管理、績效評估、風險管理、風險評估等觀念與作法，但似乎都未能達到預期的成效。雖無法一一深究其原因，但其與企業追求營運目標達成以及保持企業競爭力為核心，而政府部門追求的是如何提高服務效能，以服務民眾，二者在目標的追求上即有顯著的差異。而且政府部門由於外在環境及法規種種

限制，故常會規避風險以免遭受外界的責難，而私人企業則通常會有將風險轉換為經營契機的企圖，亦即在風險的認知與承擔上政府部門與私人企業有著截然不同的思考模式，所以如果要說「為何企業能，政府不能？」似乎是將問題簡單化。所以當政府因應審計機關的要求以及各方的期盼下，推動了「健全內部控制實施方案」，要求各行政機關建立一個整合性的內部控制制度，以期提升政府施政效能及落實依法行政之時，各行政機關同仁是否也有相同的體認？爰本研究希望透過相關分析與訪談，達到以下目的：

- 一、就以往行政機關推動專案的歷程分析，瞭解行政機關在推動專案的態度與結果的關連性。
- 二、透過與個案機關參與「健全內部控制實施方案」人員訪談，實證行政機關在建置內部控制制度時，所遭遇的困難與經驗，以供其他機關推動的參考。
- 三、對各行政機關內部控制的持續有效性，研提應予加強的可行作為，俾達成「健全內部控制實施方案」的推動目的，以提升政府行政效能。

第三節 研究方法

Grinnell (1993) 認為「研究是一種結構性的探索，其使用科學的方法論來解決問題，產生新的可應用的知識」。研究方法則是蒐集資料與分析資料的方式或手段。本研究為達到前述之目的，爰採用下列 3 種方法進行：

- 一、文獻探討：蒐集與風險管理、內部控制、內部稽核有關之研究報告、書籍、碩博士論文、法規命令、期刊、網站等就相關論述加以整理分析，藉以了解目前的發展趨勢與實務上運用情形、專家學者的研究論點與主張以及各論文研究所發現的缺失與建議，以確立本研究的理論基礎。
- 二、參與觀察：筆者任職於政府行政部門 30 餘年，其中有 28 年係從事政府會計工作，配合職期輪調，計經歷了 7 個業務職掌與組織文化迥異的單位，所以對於政府行政部門的運作有著深刻的體會。希望藉由親身參與個案機關推動「健全內部控制實施方案」的觀察，就所發現的現象予以歸納與分析，並試

圖提出可行的作法，容或可供主政機關參考，或供其他行政機關參採。

三、深度訪談：為使本研究更有參採價值，本研究擬針對個案機關參與「健全內部控制實施方案」推動之推動小組成員，包括召集人、主辦業務主管、承辦人、各業務單位主管、業務人員等，共計8人進行訪談。希望從他們個人觀點或經驗，獲得彼等對於政府行政機關建置內部控制之看法與建議，並發現推動過程發生障礙之關鍵。而對於「健全內部控制實施方案」所強調之4大目標與5大要素之核心概念，機關內部各層級是否均已充分瞭解，而內部控制制度的建置是否能夠達到機關風險控管與增進行政效能，以符合民眾對政府之期待，亦為訪談觸及之重點，以使得本研究更臻完備。

第四節 文獻回顧

為能使往後的論述提供有效的立論基礎，並就有關行政部門內部控制制度的相關文獻探討做一回顧，以使本案的研究有明確的方向，本節謹就國內外對內部控制的意義、政府委託專家學者的研究，COSO 研究報告以及全國碩博士對本議題的相關研究等四部分敘述：

壹、內部控制的意義

賴森本【民 93】指出內部控制觀念在 COSO 委員會 1992 年提出「內部控制—整合架構」報告之前，偏重會計控制以保護資產安全、提高會計資訊之可靠性與完整性，增進經濟效率並促使遵循管理政策達成預期目標。故其範圍包括交易執行應經管理階層之授權、交易及時正確記錄並依準則與法令編表等，著重的是防弊的觀念。

另依彭火樹等【民 90】表示依 COSO 報告之定義，內部控制為一過程(process)，這個過程受企業的董事會、管理階層，及其他人影響。設計這個過程，係在為達成營運之效果及效率、財務報導之可靠性、相關法令之遵循提供合理的保證。內部控制包括控制環境、風險評估、控制活動、資訊與溝通、監督等五個相互關連的組成要素。這些組成要素之間因具有協力的作用及關連性，於是形成一個整合的系統，這個系統可對改變中的環境作出動態的反應。

我國行政院金融監督管理委員會證券期貨局公布之「公開發行公司建立內部控制制度處理準則」第 3 條：「公開發行公司之內部控制制度係由經理人所設計，董事會通過，並由董事會、經理人及其他員工執行之管理過程，其目的在於促進公司之健全經營，以合理確保下列目標之達成：一、營運之效果及效率二、財務報導之可靠性三、相關法令之遵循。前項第一款所稱營運之效果及效率目標，包括獲利、績效及保障資產安全等目標。第一項第二款所稱財務報導之可靠性目標，包括確保對外之財務報表係依照一般公認會計原則編製，交易經適當核准等目標」。

中華民國會計研究發展基金會審計準則委員會審計準則公報第 32 號「內部控制之考量」第 7 條：「內部控制係一種管理過程，由管理階層設計並由董事會(或相當之決策單位)核準，藉以合理確保下列目標之達成：1、可靠之財務報導 2、有效率及有效果之營運 3、相關法令之遵循。前項目標能否達成，繫於內部控制設計之良窳及董事會、管理階層與員工之有效監督與執行」。

中華民國內部稽核協會「內部稽核執業準則公報」第一號「內部控制觀念與責任」，對內部控制之定義為：內部控制係一種管理過程，用以合理保證達成下列五項目的：一、資訊之可靠性與完整性二、政策、計畫、程式、法令及規章之遵循三、資金之保全四、資源之經濟及有效使用五、營運專案計畫目標之達成。

另依行政院主計總處 98 年 8 月 20 日函請各單位表示意見之會計法修正草案將原先之第 3 章「內部審核」，修正為第 4 章「內部控制及審核」，並新增第 48 條：「各機關為提昇施政效能及提供可靠完整財務資訊，應建立並維持有效之內部控制制度，且應由機關長官督促所屬人員設計及執行。其實施準則由行政院定之」。其與 90 年 3 月行政院主計總處所提之會計法修正草案有異，主要係增列了「應由機關長官督促所屬人員設計及執行」條文。同時，其實施準則由行政院定之，而非 90 年版所明定內部控制之實施準則，由中央主計機關定之，提升了內部控制制度實施準則的位階，以彰顯政府對政府各機關建立內部控制之重視。

貳、政府委託研究

為了解政府就內部控制相關議題的研究情形，經查詢行政院主計總處網站，就其歷年來的委託研究及自行研究搜尋發現，其與政府內部控制有關的研究均為

委託研究。計有 91 年委託政治大學馬秀如教授及台北大學彭火樹副教授專題研究「政府各機關實施內部控制及內部審核之探討」；92 年委託東吳大學柯瓊鳳副教授研究「日本政府內控及檢查制度之研究」；委託台灣大學何志欽教授與李顯峰副教授研究「美國政府內控及督察制度之研究」；以及 94 年委託淡江大學財務金融系教授韋伯韜研究「強化政府內部控制機制與內部審核之研究」。

經研析前述各委託研究之研究報告內容，與本研究有密切關係者為「政府各機關實施內部控制及內部審核之探討」及「強化政府內部控制機制與內部審核之研究」。謹就該二篇研究之研究途徑及重要發現，摘述如下：

一、彭火樹、馬秀如(民 90)政府各機關實施內部控制及內部審核之探討

(一)研究目的：

1. 瞭解政府現行法令(包括預算法、會計法、決算法及審計法)規範下，內部控制之現況及其存在之問題。
2. 探討內部控制新觀念與做法應用到我國政府機關的可行性。
3. 釐清政府機關內部審核與外部審核之職能與分工。
4. 探討政府內部控制與內部審核有關法令之改進方向。

(二)研究發現：

此研究係以實地訪談、專家座談及問卷調查方式進行，而其問卷調查對象包括機關首長、主辦會計、出納主管、總務主管、採購人員、人事主管、業務單位主管，及審計人員等。此實證研究之結果分析，對於政府部門人員對內部控制制度的認知與觀點，具有指標性的意義。其主要研究發現如下：

1. 就預算法、會計法、決算法、審計法、政府採購法、內部審核處理準則，及其相關法令，分別依內部控制之三大目標及五大要素予以彙整。經由彙整得知，我國政府內部控制及內部審核法令規定，對於控制環境及風險評估之規定較少，而對於營運效果及效率評估之有關規定亦只偏重於持續性監督，對於個別評估則較少，且較不具體。
2. 依發放單位就問卷對象與問題進行統計分析發現，普通公務機關人員對於員工給與之處理程序，大部份人員都瞭解職能分工、不同部門覆核牽制、或獨立稽核功能在內部控制程序上的重要性，已具控制的觀念。

3. 至於內部控制制度之建立應由誰負責，由分析發現各單位人員（除會計人員外）大多偏好由會計人員負責建立機關之內部控制制度，惟部分主辦會計主張，應由機關首長、會計、政風及各業務單位共同負責建立，將有利於單位控制意識之養成及日後制度之推行。
4. 審計人員對於建立良好內部控制的看法，則可歸納為制度建立、執行與教育三方面：
 - (1) 在制度建立方面：大多認為良好的內部控制制度應視機關規模、職掌及業務性質之不同，因地制宜來建置。並編造內部控制作業流程圖，確立各單位的內控職責與扮演角色，俾利各單位人員據以執行；同時建立客觀之評估指標，由專責機構定期或不定期稽核遵行程序，以建立切合實際之相互制衡功能，及稽核、獎懲制度。
 - (2) 在執行方面：目前國內公務機關之內部控制與規章均稱完備，可惜未能落實執行。審計人員認為「人為因素」是良好內控成敗的關鍵，故各單位人員善盡職責，分層負責，強化對內控機制的認識與瞭解，是內控制度執行成功的必備條件。另超然的機制、主管的態度，回饋分析效果，個人的榮譽心及歸屬感均為執行面的關鍵。
 - (3) 在教育方面：普遍認為內控之良窳與機關首長之態度，員工之教育程度與組織文化是息息相關。故除專業外，應多充實人文之修養，以提高人員道德標準，並從守法、崇法教育著手，如此才能防弊興利，遵循規範。

(三)研究建議：

1. 我國政府有關內部控制之法令，應本內部控制之原則與架構，予以檢討修訂。
2. 內部控制制度之建立，應由中央主計機關訂定「內部控制實施準則」，其內容應包括內部控制之三大目標及五大要素，特別應強調控制環境、風險評估，及獨立稽核功能之建立，以作為全國各機關實施內部控制之準繩。另本研究建議此準則應由行政院頒布，以提高內部控制推行權責之位階，以免各部門推諉責任，落得主計單位單獨推行不動之窘境。
3. 各機關應遵循中央主計機關所訂定之「內部控制實施準則」，自行編纂

「內部控制制度」書面手冊，界定各部門人員之職責，以避免推諉搪塞之情事發生。

4. 各機關應定期自評其業務及內部控制執行情形，並因時因地制宜檢討、修正其「內部控制制度」書面手冊，以符合內部控制為動態管理過程之精神。
5. 公正與具體之績效評估為落實內部控制之必要機制，如能與獎懲切實配合，將可收內部控制興利之效。其可行的方法很多，如「標竿制度（Benchmarking）」及「平衡計分卡制度（Balanced Scorecard System）」皆為可考慮的選擇。
6. 至於各單位具體實施內部控制的步驟，建議如下：訂定目標→風險評估→風險管理→控制活動→監督。

二、韋伯韜(民94)強化政府內部控制機制與內部審核之研究

(一)研究目的：

本研究案之目的為探討其他國家內部控制制度發展及最新規範、現行制度及其實施成效優劣；同時檢討與分析我國現行內部控制之缺失，引入適合之查核技術，提出強化我國政府內部控制機制與內部審核之作法。倘若不能以類比方式改革我國政府內部控制制度，則尋求合宜的計量數學模式，做為政府執行內部控制機制與內部審核時，可依此研究方法，達到強化我國政府內部控制機制與內部審核之作法。

(二)研究方法：

本研究針對評估內部控制執行績效，以平衡計分卡理論為研究基礎，設計政府行政單位內部控制評估準則之架構，並做成檢核表之問項，檢核表之發放對象包括機關首長、主辦會計、出納主管、總務主管、採購人員、人事主管、業務單位主管，及審計人員。問卷回收後以計算評量構面權重與計算內部評量得點來計算政府部門四大構面得點，並比較與檢討各單位績效準則。

(三)研究建議：

1. 平衡計分卡是管理、釐清與溝通策略的工具，藉由平衡計分卡的實

施，政府單位平日可以持續監督內部控制是否有效執行，主管階層可以很容易的經常檢核內部控制的執行成效，若有不適合之程序則儘早重新規劃。適當的預防性或偵測性控制程序，將可偵測異常情況發生或及時阻止舞弊之發生，避免重大損失產生。

2. 就財務構面而言，行政機關在擁有財務自主性時，有必要藉由更為完備的會計制度、內控制度及內部稽核制度，以健全公司治理功能和落實法人課責。
3. 就顧客構面而言，行政機關必須主動配合各種內外環境的變動，而行政人員有必要調整其與環境間的互動關係，建立「顧客導向」的觀念。
4. 就內部流程構面而言，讓內部員工藉由參與決策過程，使組織充滿變革所需的創意，因而具有能針對環境需求，及時反應與調整的能力。
5. 就學習與成長構面而言，規劃辦理員工之訓練方案，以強化各管理階層及專業員工處理組織變革的相關知能。

參、COSO 研究報告（內部控制—整體架構）—以下摘節自馬秀如譯(民 87)

內部控制—整體架構係由 COSO 委員會於 1992 年所提出有關「內部控制」的研究報告。

1985 年，由美國會計師協會(AICPA)、美國會計學會(AAA)、財務負責人協會(FEI)、美國內部稽核協會(IIA)、美國管理會計人員協會(IMA)等 5 個機構贊助成立了美國全國不實財務報導委員會（通常稱 Treadway 委員會），旨在探討不實財務報導的產生的原因，並尋找解決之道。

兩年後，基於該委員會的建議，其贊助機構成立 COSO（Committee of Sponsoring Organization, COSO）委員會，專門研究內部控制問題。1992 年 9 月，COSO 委員會發佈《內部控制—整體架構》，簡稱 COSO 報告，1994 年進行了增補。這些成果獲得美國審計總署(GAO) 的認可。由於 COSO 報告涵蓋了內部控制理論與運作實務，成為現代內部控制最具有權威性的框架，因此倍受推崇，在美國及全球得到廣泛推廣和應用。

COSO 報告的主要研究目的，在於整合不同的內部控制觀念，以建立一個架構，這個架構也辨識控制的組成要素。設計這個架構就是用來調合大多數的不同觀點，並作個別企業評估其內部控制、法規制訂機構制訂法規及教育相關人士。同時建立可滿足不同團體需求的共同定義，並提出一個企業可用來評估其控制制度及決定如何改善的標準。

COSO 報告共分四冊，第一部分是經營管理人要覽；第二部分是架構，完整定義內部控制，描述它的組成要素，以及企業董事會、管理階層、和其他人員評估其內部控制系統的方式；第三部分是企業對外界提出報告書或說明書應有的內容；第四部分是評估工具，提供用以評估內部控制系統的評估表及參考手冊。

COSO 報告將內部控制定義為係為：一、營運之效果及效率二、財務報導之可靠性三、相關法令之遵循等各類目標之達成提供合理保證的過程。依該定義內部控制具有以下特質：

- 一、內部控制是一個過程。內部控制是達成結果的方法，本身不是結果。
- 二、內部控制因人而產生效果。它不是只有手冊及表格而已；至於前述的人，則包含組織內各個層級的人。
- 三、內部控制只能為企業的管理階層及董事會提供合理保證，不能提供絕對的保證。
- 四、內部控制可與欲達成之目標相配合而劃分成一種或多種類別，各類內部控制可互相區分，但卻又互相重疊。

根據 COSO 委員會之報告，內部控制的組成要素包括五大項，分別為：控制環境、風險評估、控制作業、資訊及溝通、監督，各要素之內容分別摘述如下：

- 一、控制環境：係指塑造組織文化、影響員工控制意識之綜合因素。影響控制環境之因素，包括員工之操守、價值觀及能力；管理階層之管理哲學、經營風格；聘僱、訓練、組織員工與指派權責之方式；董事會的關注及指導等。控制環境係其他組成要素之基礎。
- 二、風險評估：係指辨認其目標不能達成之內、外在因素，並評估其影響程度

及可能性之過程。其評估結果，可協助企業及時設計、修正及執行必要之控制作業。

三、控制作業：係指設立完善之控制架構及訂定各層級之控制程序，以幫助董事會及管理高層確保其指令已被執行，控制作業的方式包括核准、授權、驗證、調節、覆核、定期盤點、記錄核對、職能分工、保障資產實體安全、與計畫、預算或前期績效之比較及對子公司之監督與管理等。

四、資訊及溝通：所稱資訊，係指資訊系統所辨認、衡量、處理及報導之標的，包括與營運、財務報導或遵循法令等目標有關之財務或非財務資訊。所稱溝通，係指把資訊告知相關人員，包括公司內、外部溝通，所有員工必須從管理階層清楚接獲承擔控制責任之訊息，並了解自己在內部控制中所扮演的角色。內部控制制度須具備產生規劃、監督等所需資訊及提供資訊需求者適時取得資訊之機制。

五、監督：係指自行檢查內部控制制度品質之過程，包括評估控制環境是否良好，風險評估是否及時、確實，控制作業是否適當、確實，資訊及溝通系統是否良好等。監督可分持續性監督及個別評估，前者謂營運過程中之例行監督，後者係由內部稽核人員、監察人或董事會等其他人員進行評估。

COSO 報告除對內部控制定義及 5 項組成要素的內涵有詳盡的敘述外，並就「內部控制之限制」另設一專章說明，該報告認為不論內部控制的設計運作多麼妥當，它都僅能就企業目標之達成，對管理階層及董事會提供合理保證，主要是內部控制受先天限制，謹就該限制及主要論述摘要如下：

一、不能完全避免疏忽判斷錯誤或誤解指令等人為錯誤：人必須在時間與商業行為的壓力下，就有限的資訊以人為判斷作成經營決策，容易有判斷錯誤之情事。員工亦有可能因疏忽、分心或疲憊而犯錯。

二、管理階層逾越控制程序：指經理人因圖謀個人私利，不遵守明訂的政策或程序，而美化企業的財務或遵循法令的狀況。

三、無法完全排除串謀舞弊：內部控制常以職能分工為控制的重要工具，然如一

群人意圖掩飾，共同串謀，則不易被辨識。

四、成本與效益的考量：應將若無控制，而遭失敗之風險及其對企業之潛在影響，與訂定新控制所需成本一起考量。惟不論成本面或效益面的評估都可能具有主觀且不易量化的困難。

肆、博碩士論文

以「內部控制」或「內部控制制度」為研究主軸之博碩士論文繁多，然仍以與企業經營有關之探討為主，其顯示內部控制對企業的經營績效與增加企業價值具有決定性的影響，亦可見企業界對內部控制之重視。本研究係以政府行政部門之內部控制為議題，為能更瞭解目前已完成與政府部門內部控制攸關之論文研究方向，爰將其主要論述彙整如下表：

表 1：探討政府內部控制博碩士論文彙整表

論文題目	作者、學校系所名稱及出版年份	研究問題	研究目的及方法	研究建議
縣市政府行政機關實施內部控制制度之研究－以台南市政府為例	邱振冬、長榮大學高階管理碩士在職專班 (EMBA) 2009 年	對各縣市政府行政機關內部控制機制之規範與運作之缺失，試圖引進可行的觀念與作法。	彙整審計機關查核各縣市政府執行年度施政計畫所發現之缺失深入分析，並以台南市政府員工對內部控制重要性認知程度在執行面是否有助於行政績效提升進行問卷調查，嘗試研擬「各縣市政府研訂內部控制制度之一致	強制地方政府建立內部控制制度之規章宜儘早制訂；內部控制制度之控制環境宜強化，並導入公司治理之理念，同時加強組織成員認知內部控制制度之重要性；績效衡量指標與標準宜全面檢討訂定。

			原則」。	
中央行政機關 實施內部控制 制度之研究	施炳煌、臺灣 大學政治學研 究所 2004 年	探討中央行政 機關如何在觀 念、執行及法 規層面建立內 部控制制度； 另就如何設置 內部稽核單位 提出見解，以 發揮內部稽核 應有功能。	對內部審核之 建置與改善， 以及內部控制 之演化作分 析，並探究現 行內部控制機 制的缺失，並 參考美國內部 控制之實施經 驗與我國作跨 國性比較，以 作為我國中央 機關內部控制 制度建置之參 考。	會計法修正案 應儘速通過， 俾據以訂定內 部控制制度實 施準則，並訂 定中央各行政 機關內部控制 制度一致性規 定；設置正式 之內部稽核部 門，並訂定稽 核人員執業規 範；加強人員 訓練營造優質 之控制環境。
政府內部控制 與風險管理機 制對政府治理 績效影響之研 究—以中部地 區機關為例	張漢卿、國立 彰化師範大學 商業教育學系 2008 年	比較背景不同 之稽核人員對 政府內部控制 機制重要性認 知，是否存在 顯著差異；探 討政府內部控 制機制之效能 及政府風險管 理政策之推 動，與政府治 理績效之關 係。	設計「內部控 制與風險管理 機制量表」問 卷，並以政府 內、外部稽核 體系人員為研 究對象，希依 據實證研究結 果，提出有效 可行之政策建 議，供作政府 建立內部控制 機制與推動風 險管理政策之 參考。	整合現行內部 稽核體系，提 升政府效能； 建立完善之政 府治理、風險 管理及內部控 制制度，降低 法令遵循風 險；為解決環 境快速變遷， 政府宜積極精 簡行政組織。

<p>內部控制制度在行政機關之運用—以台北市信義區公所為例</p>	<p>陳保良、銘傳大學公共事務學系碩士班 2005 年</p>	<p>調查瞭解引進內部控制對行政機關提升行政效能之助益、及內部控制制度在行政機關之運用情形。</p>	<p>本研究採取立意抽樣，以台北市信義區公所中高階主管為研究對象，並引用 COSO 委員會所提出內部控制五大要素，瞭解信義區公所對內部控制五要素之態度，以及內部控制有效運作的關鍵因素。</p>	<p>行政機關人員宜再教育和宣導以強化內部控制觀念、確保內部稽核有效運作，並建立一套機關適用的內部控制制度。</p>
<p>公務機關實施財務(物)內部控制之研究—以經濟部水利處河川局為例</p>	<p>蔡福建、國立中山大學公共事務管理研究所 2001 年</p>	<p>從內部控制觀點探討公務機關財務活動與採購活動可能發生的弊端與缺點，並從內部控制的機制設計，促進政府機關之有效經營運作。</p>	<p>以本機關內部控制制度撰寫為範例，明確規範有關人員的工作劃分，以作為公部門執行業務時之指引，俾使內部控制有效執行。主要對經濟部水利處十個河川局現行內部控制制度作全面性檢討，並以內部控制失控的案例進行實証研究。</p>	<p>本研究建議應建立良好的內控制度與環境，同時加強有效的內控教育觀念宣導，讓機關各層級人員認知內控制度的重要性。定期評估內部控制制度設計之有效性及落實執行之有效性；期盼儘快完成會計法修正案，並整合行政系統建立內部稽核，以提升行政效能。</p>

<p>內部控制機制與控制成果對組織績效之影響－以軍事單位為例</p>	<p>辛甫福、佛光大學經濟學系 2007年</p>	<p>探討公務組織採行自我檢查對組織內部控制成果及組織績效影響</p>	<p>針對軍事機關單位以問卷調查方法加以分析，以探討內部稽核機制對內部控制成果及組織績效之干擾效果。問卷調查對象多以非主計人員為主。</p>	<p>自我檢查活動對內部控制成果及組織經營績效均有正向影響</p>
<p>內部稽核、內部控制與採購作業之關聯性研究－以我國公務機關為例</p>	<p>王威智、國防管理學院資源管理研究所 2004年</p>	<p>針對採購制度、內部控制與內部稽核關聯性進行實証研究，期使理論與實務相互結合，精進採購作業、內部控制與內部稽核相關規定。</p>	<p>以問卷調查方法，希望能具體研討完備的採購制度，以使採購作業有效率，促進資源的有效利用；驗證採購作業導入內部控制設計後是否有助於達成有效採購作業；驗證內部稽核是否有助於達成組織可靠之財務報告、遵行法律。</p>	<p>適時研修政府採購法以提升採購效率，採購主管機關應加強督導與考核；落實採購作業之內部控制，強化內部控制環境及落實風險評估，促進採購效率及效果之達成；整合行政系統強化內部稽核，成立專責單位採購稽核小組，對於重大採購案件之稽核宜委託專家學者辦理；強化採購、稽核人員對採購法規之認知，及工程專業知識與技能。</p>

資料來源：自行整理

伍、歸納發現

經綜合以上文獻之論述，綜整為以下各要點：

- 一、我國的相關法規對於企業內部控制的規範，均將 COSO 的精神納入，強調由管理階層設計並由董事會核准，且與企業的經營管理過程相結合。
- 二、內部控制的功能已被要求由消極的防弊功能，轉變為積極的興利，而強化內部控制制度並有效執行，可促成組織績效之增進。
- 三、為提升政府效能，政府行政機關應落實內部控制的執行，行政機關組織各層級人員對內控機制的認知與支持更是內控成敗的關鍵。
- 四、要使內控機制落實執行，必須要有公正的績效評估以及獎懲制度的配合，才可達到內部控制興利的效果。
- 五、內部控制制度應視機關規模、職掌及業務性質之不同來建置，並應確立各單位內控職責與角色，俾利各單位人員據以執行。

陸、對本研究之啟發

近十年來有關內部控制的研究，雖然仍以對民間企業的探討為主，尤其是以金融業為各方研究的重點。但對行政機關實施內部控制制度的探討，也有了非常長足的成長，不僅研究標的多元廣泛，舉凡中央機關、縣市政府、軍事單位、學校均有多篇論文探討。同時對於執行內部控制與機關績效的關連性、機關各層級人員對實施內部控制的態度等亦多所探析。究其原因，應是民間企業在內部控制的落實已有卓著的績效，值得政府行政部門學習引用，另一個更重要的因素應該是政府各部門均體驗到要提高行政效能，建立廉能政府，則建立完整的內部控制制度並落實執行是絕對必要的政策。

本研究係針對我國行政機關推動內部控制及風險管理機制之現狀作一探討，並探究個案機關在推動健全內部控制實施方案的歷程，同時也將就相關文獻及其他論文值得參採之處深入研究，期能對政府行政機關實施內部控制制度提供建議。

第二章 我國政府部門內部控制與風險管理推動概況

第一節 內部控制現況

許哲源【民 99】依據國際最高審計機關組織(International Organization of Supreme Audit Institutions, INTOSAI)在 1997 年提出制訂內部控制準則指引(INTOSAI GOV 9110)指出在法規面，應有憲法或法律層級之授權，於法律中明訂內部控制之基本規範(如：要求、目標等)。至於執行面則應聚焦於管理階層在有效執行內部控制及維持正面控制環境等方面之責任。

為瞭解我國行政機關內部控制之實施現況，謹就法規面、政策面以及實際的執行面予以探討。經由對現況的解析，能更明瞭內部控制制度推動的正確方向，以及可能遭遇的難題。

壹、法規面

依我國中央法規標準法，截至 100 年止我國依法律授權訂定之命令規章，其名稱提及「內部控制」者計有下列 8 項

- 一、公開發行公司建立內部控制制度處理準則
- 二、金融控股公司及銀行業內部控制及稽核制度實施辦法
- 三、保險代理人公司保險經紀人公司內部控制稽核制度及招攬處理制度實施辦法
- 四、保險業內部控制及稽核制度實施辦法
- 五、郵政儲金匯兌業務內部控制及稽核制度實施辦法
- 六、農會漁會信用部內部控制及稽核制度實施辦法
- 七、學校財團法人及所設私立學校內部控制制度實施辦法
- 八、證券暨期貨市場各服務事業建立內部控制制度處理準則

由上述法規觀之，其規範對象包括公開發行公司、金融控股公司、銀行業、保險業、證券及期貨市場各服務事業、中華郵政股份有限公司、農會漁會信用部、學校財團法人及所設私立學校，至於政府一般行政部門的內部控制則未有任何以

內部控制為名稱之法規命令。

但若以法條內容述及「內部控制」者，則有 194 條條文，多數為前述法規之條文或相關法規，例如保險法、財政部委託會計師查核金融機構辦法、票券金融管理法等。至於與政府機關有關者計有行政法人法、國防部主計局辦事細則、國立大學校院校務基金管理及監督辦法等適用於特定機關之條文。而與全國各行政機關有關者，則僅有下列 4 條條文：

(一)內部審核處理準則 第 2 條：本準則所稱內部審核，指經由收支之控制、現金及其他財物處理程序之審核、會計事務之處理及工作成果之查核，以協助各機關發揮「內部控制」之功能。各機關實施內部審核，應由會計人員執行之。但涉及非會計專業規定、實質或技術事項，應由主辦部門負責辦理。

(二)審計法第 41 條：審計機關派員赴各機關就地辦理審計事務，得審度其「內部控制」實施之有效程度，決定其審核之詳簡範圍。

(三)審計法施行細則第 36 條：審計機關依本法第十二條、第十三條之規定，派員赴各公營事業機關就地辦理審計事務或稽察其一切收支及財物時，……並應注意左列事項：……十、審度各機關「內部控制」之執行，應詳細考核其實施之有效程度。

(四)審計法施行細則第 42-1 條：審計機關依本法第五十九條第一項規定，對於各機關採購之規劃、設計、招標、履約、驗收及其他相關作業之隨時稽察，得就採購全案或各該階段作業之全部或一部稽察之。審計機關辦理隨時稽察時，應注意左列事項：……五、「內部控制」實施之有效程度。

上述 4 條條文，僅有內部審核處理準則可視為對行政機關內部控制之規範，至於審計法與審計法施行細則，則應屬審計機關對行政機關外部審核之執行準則與依據。綜觀我國行政機關內部控制在法規面的作為是相當薄弱的。不僅無法與民間企業相比擬，與 ITOSAI 提出制訂內部控制準則指引(INTOSAI GOV 9110)指出在法規面，應有憲法或法律層級之授權，於法律中明訂內部控制之基本規範如：要求、目標等，更是相距甚遠。

貳、政策面

面對國內外政治經濟環境快速變遷，以及民眾對政府職能的要求不斷增加，政府組織規模與業務範圍日益龐雜。多年來我國政府已訂頒多項內部控制相關規定，責由各主管機關積極建立相關管控作業機制，以增進政府效能、降低施政風險、肅貪防貪達到興利及防弊功能。相關控制措施彙整如表 2：

表 2：近年來我國內部控制措施彙整表

年度	方案名稱	主辦單位	主要內容	目的
89 年	健全財務秩序與強化內部控制實施方案	主計處	財務弊端案例及分析、從內部審核之角度，提出強化內控實施方案、各機關應將本方案辦理情形，於每年一月十日及七月十日前，送行政院核辦。	為防杜財務弊端之發生，使內控制度興利與防弊功能充分發揮，針對失控問題深入探討，研擬解決方案之必要，俾強化各機關內控機制，健全財務秩序
94 年	行政機關風險管理推動方案	研考會	94 年底各部會提報 3 至 5 項風險，並針對其中 1 項風險，建立風險管理機制。 95 年底各部會完成組織風險圖像之建立。 96 年底各部會完成建構該機關的整合性風險管理機制。	為培養行政院所屬各機關風險管理意識，促使各部會清楚瞭解與管理施政之主要風險，以形塑風險管理文化，提升風險管理能量，有效降低風險發生之可能性，並減少或避免風險之損害，以助達成組織目標，提升施政

				績效與民眾滿意度。
97年	加強財務控管及落實會計審核方案	主計處	各機關（構）首長應對所屬人員加強宣導預算支用之財務責任、並指派副首長督導檢討改進檢視現有各項業務，對於財務風險控管不足者應建立積極有效的管控機制。	為增進機關人員對財務責任瞭解，檢討改進財務控管缺失，以提升財務效能及杜絕各種浪費。
97年	行政院所屬各機關風險管理作業基準	研考會	增訂「危機處理」專章、委請專家學者修訂完成「風險管理及危機處理作業手冊」，以作為協助各部會推動整合性風險管理及危機處理之參考，引導各部會建立標準作業程序及進行實務操作	為持續營造良好的行政機關風險管理環境，促使各部會建置整合性風險管理機制，並強化危機事件之預警、應變及復原
98年	提升政府財務效能方案	財政部	本方案係以省錢、找錢、賺錢為3大目標，並訂定4大方針—收支管理：強化收支預算執行，靈活資金運用。效能管理：強化財務評核機制，提升執行績效。策略管理：調整業務推動策略，減輕財政負擔。制度管理：精進財務管理制度，增裕財政收入。	請各機關提升財務效能及有效運用資源。
98年	國家廉政建設行動方案	法務部	整合「端正政風行動方案」、「掃除黑金行動方案」、「掃除黑金行動方案後續推	1. 加強機關內控機制，針對貪腐風險較高的業務實施稽

			<p>動方案」及「反貪行動方案」，結合私部門及民間社會力量共同參與推動廉能政府，以肅貪、防貪為策略目標，實施專案稽核，加強內控機制。</p>	<p>核。</p> <p>2. 加強財務控管及會計審核，發現違反預算、會計法規或審計報告所列異常案件，如有疑涉貪瀆不法情事，主動查察。</p>
99年	整合服務效能躍升方案	研考會	<p>研考會會同相關部會成立「提升行政效能推動小組」，各部會分別組設「提升行政效能工作小組」檢討與改進主要申辦案件表單繁複與不一致現象；建立為民服務評價機制，主動提供整合式服務通報單一窗口等。</p>	<p>請各機關強化內部管理、表單標準化及行政流程簡化，提升行政效能。</p>
100年	健全內部控制實施方案	主計處	<p>規範內部控制係由機關內部各單位設計、建置，並共同遵循，且由機關首長負最終責任。</p> <p>合理確保達成提升施政效能、遵循法令規定、保障資產安全、提供可靠資訊之目標。</p>	<p>健全政府內部控制機制，且強化縱向與橫向之聯繫及統合功能</p>

資料來源：自行整理

由上表的分析可以得知，行政院多年來雖已隨著時代脈動，由相關主管機關就其權責部分陸續訂頒內部控制相關規定，政府致力於強化施政效能與風險預防，以促使發揮政府內部控制的功能之政策方向是明確肯定的，惟因缺乏內部控

制整體架構，內部控制相關機制未臻周延，且各類內控事項分屬不同體系，造成內控措施協調缺乏效率之情事。

參、執行面

依相關文獻探討均認為我國公部門的內部控制是有實無名，也就是至今尚未建置整體內部控制架構，惟在實務運作上，屬內部控制功能之機制包括內部審核、施政績效評核、人事考核、政府採購稽核、事務管理檢核、政風查核等，係由機關中不同單位負責，而其主管機關亦分屬行政院主計總處、研考會、人事行政總處、公共工程委員會、秘書處及法務部廉政署。謹就我國現行公部門內部控制體系彙整如表3：

表3：我國公部門現行內部控制體系彙整表

類別	主管機關	主要法令	主要目的	工作範圍
內部審核	行政院主計總處	會計法	控制收支、協助機關發揮內部控制功能	財務(物)審核
人事考核	行政院人事總處	行政院及所屬各機關公務人員平時考核要點	規範機關人事考核作業	機關人員工作、操行、學識、才能之考核
政府採購稽(查)核	行政院公共工程委員會	政府採購法	健全政府採購作業、確保工程施工品質	政府採購作業稽核、工程施工品質查核
施政績效	行政院研究發展考核委員會	行政院所屬各機關施政績效管理要點	提升行政效能	機關施政計畫與策略績效目標之評估考核
事務管理檢核	行政院所屬各相關主辦機關	各類事務管理手冊	規範機關事務管理、提昇工作效率	出納、物品、車輛管理等8類事項
政風查核	法務部廉政署	政風機構人員設置條例	預防、發掘與處理員工貪瀆不法	機關人員行為、採購監辦、資訊機密維護

資料來源：99年10月內部稽核

上述我國現行公部門內部控制體制，從立法依據最久遠的會計法(民國61年)至今，已有40年的歷史，各項工作的範疇雖因外在環境變遷而迭有修正變動。但是整體的運作架構卻一直持續維持，即使是政府組織再造已陸續完成，亦無太大的異動。固然由於政府組織異動受外在政治因素的干擾，更因為政府內部控制涉及層面廣泛，實非一蹴可及。

另為探究現行政府內部控制執行之缺失，謹就審計部審核結果列表說明：

表 4：96 至 99 年度審計部審核財務涉有違失及效能過低案件統計表

年度	涉有違失案件(件)				效能過 低報告 監察院 案件 (件)	合計數 (件)	受處分 人數 (人)
	報請監 察院處 理	移送檢 調機關 偵辦	通知機 關長官 查明處 分	小計			
96	5	11	222	238	34	272	1,234
97	7	11	251	269	36	305	1,467
98	10	8	211	229	95	324	1,706
99	12	10	152	174	85	259	544
合計	34	40	836	910	250	1,160	4,951

資料來源：審計部網站

表 5：審計部報請監察院備查案件及通知機關查明處分疏失原因分析(中央機關)

疏失原因	件數			受處分人數									
				大過		記過		申誡		小計		合計	百分比
年度	98	99	合計	98	99	98	99	98	99	98	99		
總計	75	60	135	20	0	234	13	504	171	758	184	942	100%
採購作業疏失	18	26	44	0	0	2	6	51	45	53	51	104	11.0%
內部控制及審核疏失	43	16	59	20	0	229	4	371	82	620	86	706	74.9%
財物管理疏失	9	11	20	0	0	2	2	34	30	36	32	68	7.2%
支付作業疏失	3	2	5	0	0	0	1	6	3	6	4	10	1.1%
預算執行疏失	1	2	3	0	0	1	0	1	5	2	5	7	0.7%
憑證管理疏失	1	3	4	0	0	0	0	41	6	41	6	47	5.0%

資料來源：審計部網站，自行整理

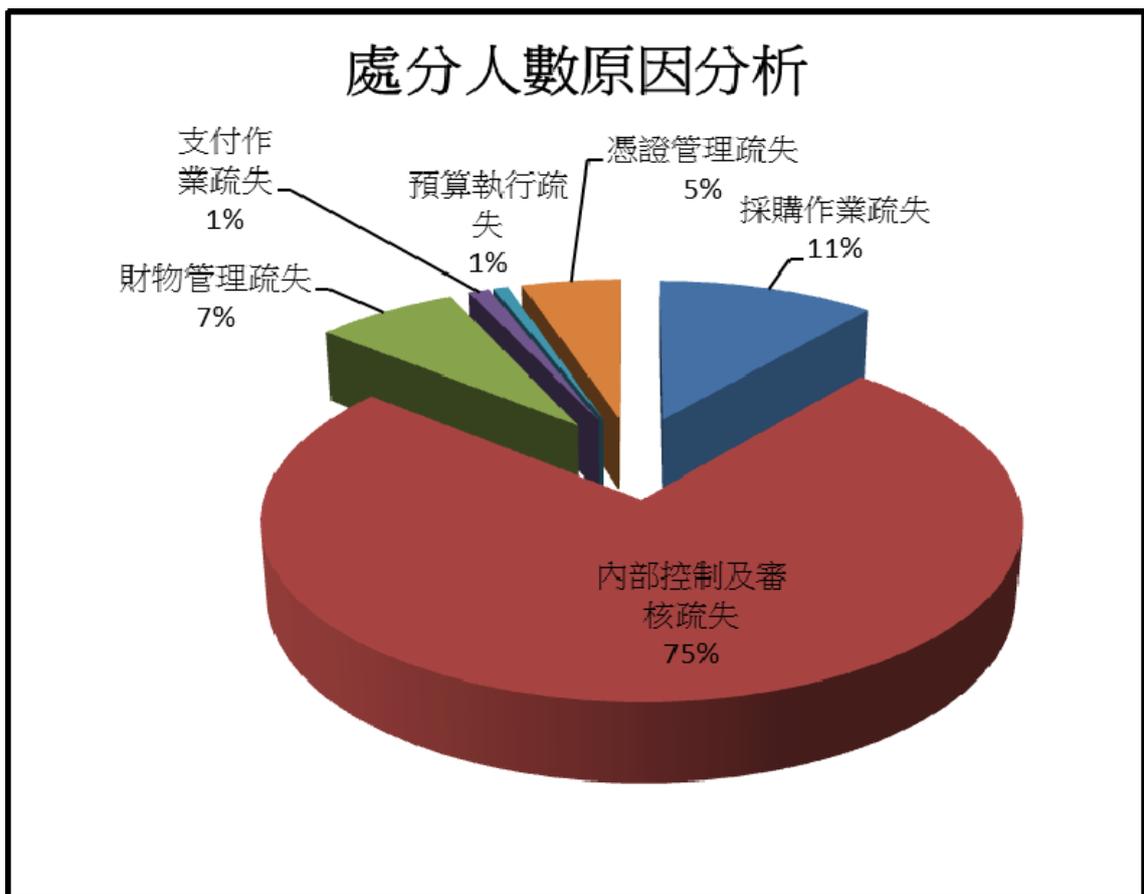


圖 1：審計部報請查明疏失原因分析圖，資料來源：審計部網站，自行整理

表 6：91至99年地方法院檢察署偵辦貪瀆起訴案件情形表

	起訴件數	起訴人數	公務人員			公務人員總數	公務人員比例	民意代表	普通民眾	貪瀆金額
			簡任人員	薦任人員	委任人員					
91年	605	1278	50	270	339	659	51.6%	61	558	7210
92年	640	1276	75	206	406	687	53.8%	65	524	6716
93年	414	920	51	148	307	506	55.0%	68	346	2657
94年	466	1299	64	161	352	577	44.4%	36	649	1363
95年	543	1688	84	265	445	794	47.0%	65	805	1109
96年	559	1862	150	325	361	836	44.9%	49	977	1989
97年	534	1932	139	360	401	900	46.6%	64	968	1523
98年	484	1607	84	234	433	751	46.7%	45	811	1266
99年	394	1209	80	177	297	554	45.8%	40	615	633
	4639	13071	777	2146	3341	6264	47.9%	493	6253	24466

資料來源：法務部廉政署網站，自行整理

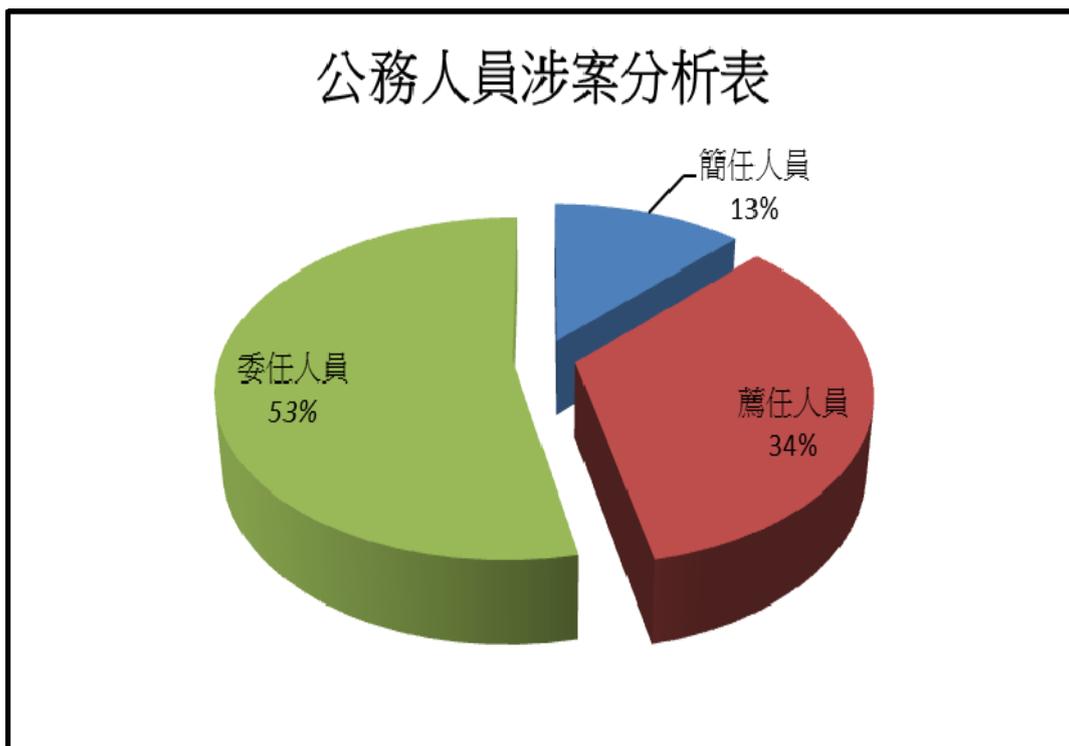


圖2：貪瀆起訴案件公務人員涉案分析圖

資料來源：法務部廉政署網站，自行整理

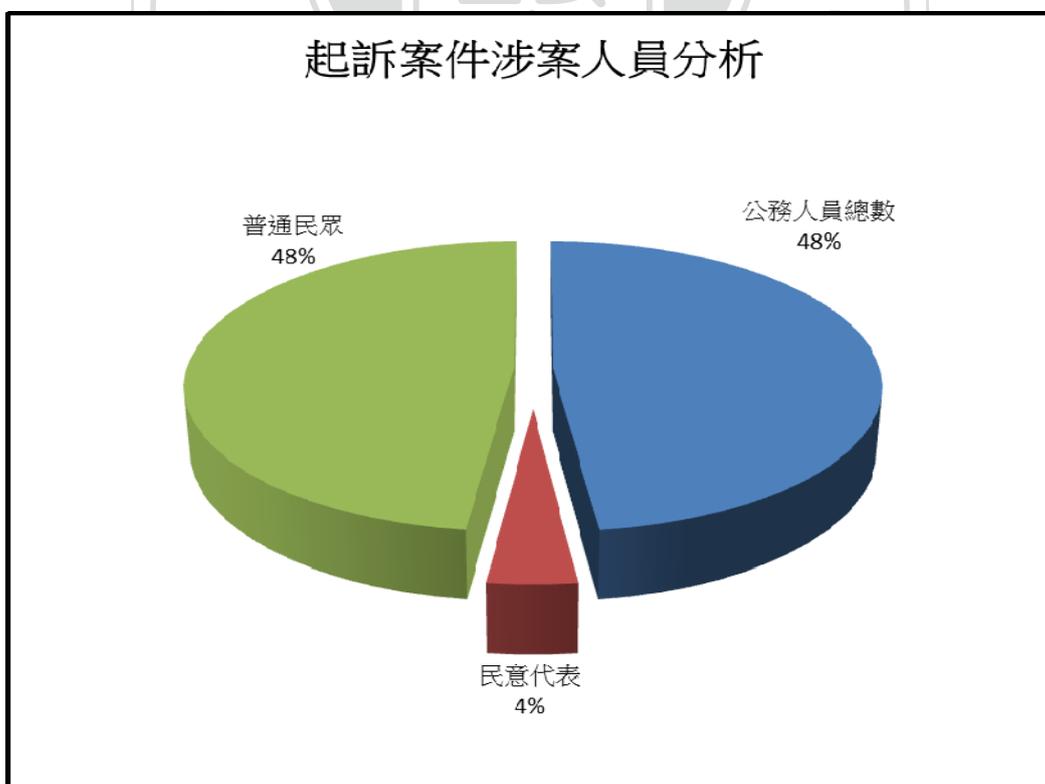


圖3：貪瀆起訴案件涉案人員類別分析圖

資料來源：法務部廉政署網站，自行整理

綜觀上述資料分析，各公部門財務涉有違失及效能過低之案件，每年約達290件，受處分人數平均每年約1,250人，另就中央機關98、99年涉有疏失案件之原因分析，其中內部控制與審核疏失為主要項目，占違失案件件數的44%，占受處分人數比率則高達75%。而貪瀆起訴案件每年約515件，貪瀆金額每年平均約27億1,800萬元，起訴人數達1,450人，其中公務人員占48%，而又以基層之委任人員占多數，達53%。可見內部控制觀念並未在各機關落實，爰審計部在97年決算審核報告中有「政府機關內部控制制度整體架構尚未確立，部分機關發生施政效能不彰及弊端情事，允宜積極研謀妥處」之建議。

第二節 健全內部控制實施方案

壹、實施方案的目的、目標與實施對象

依行政院院 100 年 2 月 1 日授主信字第 1000000683 號函頒之「健全內部控制實施方案」係行政院為提升政府施政效能、依法行政及展現廉政肅貪之決心，以達到興利除弊功能而訂定。該方案以行政院及所屬各機關(構)、學校為對象，期以促進合理確保達成一、提升施政效能二、遵循法令規定三、保障資產安全四、提供可靠資訊等四項目標。此為我國以 COSO 1992 年內部控制整體架構之三大目標(營運之效果與效率、財務報導之可靠及相關法令之遵循)為基礎，並參採 INTOSAI 等普遍公認之政府部門內部控制四項目標所訂定。

貳、實施策略及方法

該方案之實施採「逐級分工」方式推動，即以行政院內控小組、主管機關及各機關等 3 個層級，分就各項推動作法以負責其整合性統合規劃、協助督導以及落實實施之層次辦理。具體實施策略則以「組成內部控制推動單位」、「辦理內部控制宣導訓練」、「檢討現有內部控制作業」、「設計有效內部控制制度」、「檢查評估制度執行情形」、「逐級督導落實執行方案」等六大區塊進行。

表 7：健全內部控制實施方案實施策略及分工表

策略 \ 分工	行政院內控小組	主管機關	各機關
一、組成內部控制推動單位	<p>1、由行政院秘書長召集相關單位首長組成，每三個月召開一次會議為原則。</p> <p>2、得視需要邀請相關機關或學者專家列席。</p> <p>3、100 年 12 月底止，計召開 8 次會議。</p>	<p>得衡酌所屬機關之規模大小、業務繁簡及人員多寡等因素，連同所屬一併組設。</p>	<p>均須設置內部控制專案小組，並由副首長以上人員擔任召集人，負責督導推動及執行本方案相關工作。</p>
二、辦理內部控制宣導訓練	<p>1、完成審議「辦理內部控制宣導及教育訓練應行注意事項」，具體規範宣導及教育訓練分工事宜。</p> <p>2、對主管機關首長、內部控制專案小組召集人及幕僚單位主管，宣導內部控制重要性。</p> <p>3、培訓政府內部控制種子教師，截至 100 年 12 月底止，業已完成 3 場次訓練。</p>	<p>對所屬辦理宣導，並督導所屬辦理教育訓練工作。</p>	<p>定期或不定期對全體人員辦理內部控制之教育訓練。</p>

策略	分工	行政院內控小組	主管機關	各機關
		4、將宣導教材範例，及種子教師、專案會議諮詢委員名單，登載於行政院主計總處網站內部控制專區。		
三、檢討現有內部控制作業		函頒各機關辦理健全內部控制實施方案100年度重點工作。	督導所屬檢討現有內部控制作業，並選定議題提報行政院內控小組。	針對機關重大施政風險、依行政院函頒「行政院所屬各機關風險管理及危機處理作業基準」檢討之主要風險項目、監察院糾正案件、審計機關建議改善及外界關注事項等，檢討強化現有內部控制作業辦理情形。
四、設計有效內部控制制度		1、完成審議「內部控制制度設計原則」，規範內部控制觀念架構及設計步驟，供各機關研訂內部控制制度。 2、完成審議「內部控制制度共通	督導所屬訂定內部控制制度	審視業務重要性、風險性及考量成本效益，就重大施政風險、監察院糾正、審計機關建議改善、外界關注、上級與權責機關督導及自行檢查等事項，涉內部

策略	分工	行政院內控小組	主管機關	各機關
		性作業範例製作原則」，供權責機關據以研訂內部控制制度共通性作業範例。		控制缺失部分優先選定業務項目，逐步納入內部控制制度。
五、檢查評估制度執行情形		審議或備查各主管機關所提報，檢討現有內部控制作業發現之重大缺失及督導改善情形，以及本方案執行進度。	督導所屬機關加強自行檢查，並統合或運用現行稽核評估職能，落實執行。	<p>短程作法：統合或運用現行稽核評估職能，就發現缺失及改善建議，提內部控制專案小組檢討，並追蹤改善情形。</p> <p>中長程規劃：藉由持續性稽核工具，以監督風險並維持內部控制制度有效性。</p>
六、逐級督導落實執行方案		督導各主管機關落實執行本方案相關工作，由權責機關按照現行個別督導各項稽核評估職能之運作方式提報訪查結果。	督導所屬落實執行本方案相關工作，定期或不定期透過相關機制進行訪查。	首長應責成機關內部控制專案小組督促相關單位確實執行。

資料來源：行政院主計總處網站，自行整理

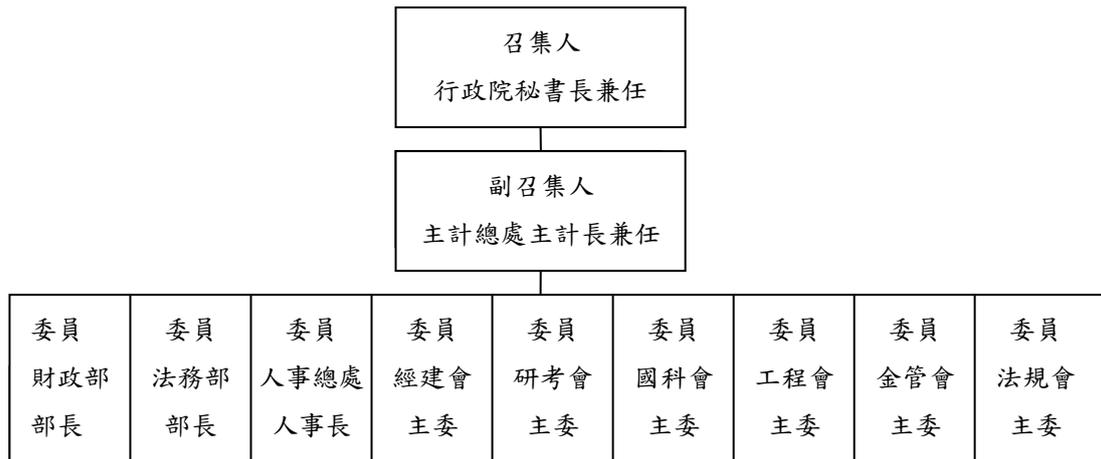


圖 4：行政院內控小組組織圖

資料來源：行政院主計總處網站

參、觀念架構

依行政院函頒之政府內部控制觀念架構，將內部控制定義為整合機關內部各種控管及評核措施之管理過程。亦即由機關全體人員參與，為合理達成機關內部控制目標而共同設計、執行及維持的管理過程，包括控制環境、風險評估、控制作業、資訊與溝通及監督等五項互有關聯之要素組成。內部控制每一項目標皆與五項要素有關，且內部控制每一項要素均適用於所有的目標類別，其整體架構如圖 5

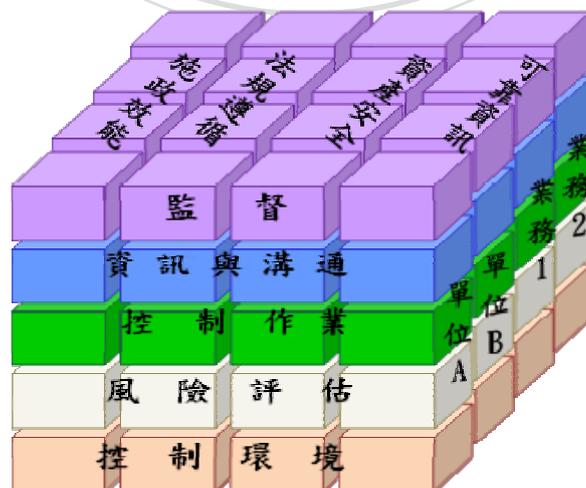


圖 5：政府內部控制觀念架構圖，資料來源：行政院主計總處網站

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。包括：

(一)公務職業操守與倫理價值觀念之建立及維持，強調操守重要性、法制責任觀念及風險意識。

(二)首長與高階主管對內部控制制度之重視及支持，首長並對內部控制制度之有效性負責。

(三)組織架構及授權之適當明確，責任明確分工。

(四)運用進用、考核與獎懲等措施，妥適管理人力資源。

(五)辦理宣導及教育訓練，落實執行工作之專業知識、經驗及服務觀念，以提升員工專業能力。

二、風險評估：辨識攸關之施政風險、分析風險之影響程度與發生可能性，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，處理或回應相關風險。包括：

(一)風險辨識：辨識影響目標達成之風險因素。

(二)風險分析：分析風險因素之影響程度及發生可能性，綜合估計風險等級。

(三)風險評量：評量對風險之容忍度並依據風險等級，決定需優先處理之風險因素。

三、控制作業：為了合理促使機關達成目標、降低風險，且有助於落實機關決策，所訂定之控制規範及程序。包括：

(一)整體層級控制：對機關各單位多項業務有廣泛影響之控管措施或控制規範。

(二)作業層級控制：機關各單位經依個別業務之作業層級目標，所評估風險之結果，秉持化繁為簡原則，設計控制重點；配合業務調整及作業變動，適時檢討修訂。

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。包括：

(一)資訊：含財務及非財務資訊，可由內部產生或自外部取得，供決策及監督之用。

(二)溝通：內部溝通以告知機關人員在內部控制所扮演之角色及責任，並建立通報異常情事之管道，促使機關上下或跨單位資訊充分傳達。外部溝通則依法對外部人士公開或提供資訊，對外界意見及時處理及追蹤。

五、監督：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。包括：

(一)例行監督：由各項業務承辦單位主管人員，經常執行之督導作業。

(二)自行檢查：由機關內部各單位評估內部控制制度設計及執行之有效性，並及時補救或改正，且作成紀錄備供主管機關訪查及督導。

(三)稽核評估：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，並就發現之缺失及相關建議，及時改善與追蹤，必要時檢討修正內部控制制度。

肆、制度設計原則

爰行政院主計總處內部控制教育訓練教材，就內部控制與內部控制制度之關係定義如下，內部控制：為了達成目標、降低風險，透過柔性(約定成俗)或剛性(內部控制能形諸文字，並作成文件的部分)措施，加以引導及約束；內部控制制度：為系統化、具體化的引導及約束措施，採文件形式設計，俾供核定且有助遵循執行。

爰行政院內控小組完成審議「內部控制制度設計原則」及「內部控制制度共通性作業範例製作原則」，前者係規範內部控制制度之主要內容及設計步驟如圖 6，後者則供各權責機關研訂內部控制制度共通性作業範例，內部控制制度共通性作業範例分工表如表 8。

一、內部控制制度設計原則，要求各機關應衡酌業務繁簡、規模大小、以及人員多寡等因素，並以成本效益、重要性及風險性為考量原則，參考控制環

境、風險評估、控制作業、資訊與溝通及監督等要素，以設計簡明有效且具彈性，並涵蓋各項業務之內部控制制度。

(一)內部控制制度應包括下列文件：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、監督及自行檢查之表件格式。

(二)設計步驟：

- 1、確認目標：依據既有整體層級目標確認作業層級目標。
- 2、風險評估：參考行政院所屬各機關風險管理及危機處理作業基準與作業手冊之觀念、方法評估風險。應綜合考量風險評估結果及風險容忍度，就不可容忍風險應及時設計回應措施，對可容忍之風險，應監督並定期檢討。
- 3、選定業務項目：依據風險評估結果及審視該業務之重要性，決定應納入內部控制制度設計之業務項目，共通性業務部分得參採共通性作業範例辦理。
- 4、設計控制作業：針對選定業務項目，設計控制重點。
- 5、建立檢查機制：敘明該項業務之監督方式，並訂定適用機關自行檢查之表件格式。

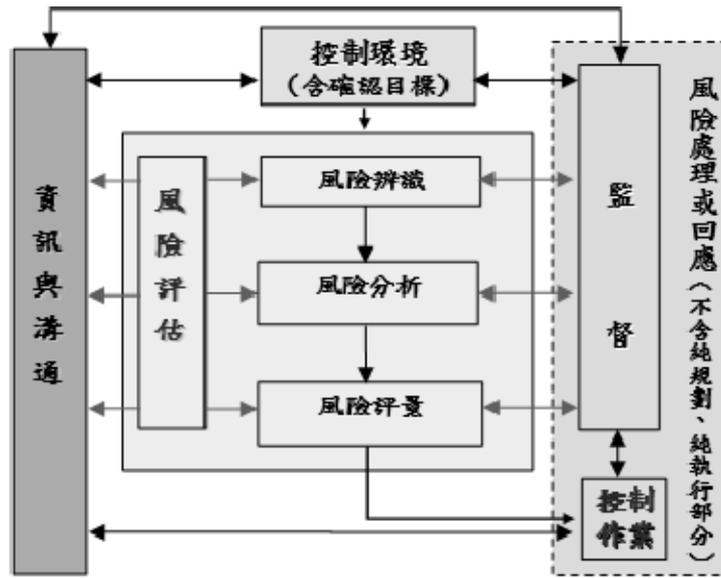


圖 6：內部控制五項要素與設計步驟關係圖

資料來源：行政院主計總處網站

表 8：內部控制制度共通性作業範例分工表

作業流程及控制重點	權責機關
出納、財產管理業務	財政部
政風業務	法務部
主計業務	行政院主計總處
人事業務	行政院人事總處
公共建設計畫之編審	行政院經濟建設委員會
行政管考業務	行政院研究發考核委員會
社會發展計畫之編審	行政院研究發考核委員會
科技發展計畫之編審	行政院國家科學委員會
採購業務	行政院公共工程委員會
資訊安全業務	行政院研究發考核委員會

資料來源：行政院主計總處網站

二、內部控制制度共通性作業範例製作原則，在健全內部控制實施方案中列有權責機關(含財政部、法務部、行政院主計總處、人事行政總處、經濟建設委員會、研究發展考核委員會、國家科學委員會及公共工程委員會)，為減輕各機關各自規劃設計之負擔，各權責機關應依內部控制制度共通性作業範例製作原則，研訂內部控制共通性作業範例，供各機關參採。截至 100 年 12 月底止，僅有人事業務、採購業務及資訊安全業務之共通性作業範例尚未完成。

伍、實施方案之特點

健全內部控制實施方案之實施，雖是回應外界對政府應強化內部控制機制之要求，但一般均認為這是我國政府部門實施內部控制的重要里程碑，經由本節的探討分析，本研究認為本實施方案具有以下特點：

- 一、強調內部控制人人有責，並由機關首長負最終責任，改變以往多數人認為內部控制是財會、審計或研考人員責任的迷思。
- 二、以促使機關達成目標，有助於落實機關決策之業務為內部控制制度設計及控制作業的主軸，而非僅以財務控管為內部控制之主題。
- 三、首次將風險管理觀念納入政府內部控制，並以風險評估為工具，依據風險評估結果及審視重要性，決定應納入內部控制制度設計之業務項目。
- 四、以 COSO 1992 年內部控制整體架構為基礎，並參採國際最高審計機關組織之四項目標，使我國政府的內部控制達到與國際接軌之目標。
- 五、從監察院糾正案件、審計機關建議改善及外界關注事項等開始著手檢討現有內部控制作業，不僅可使各機關參與人員有及時而深刻的感受，也可體會內部控制的重要性，有助於方案的推動。
- 六、透過機關評估內部控制執行成效之過程，外在環境之變遷，適時修正改善內部控制制度，同時考量業務繁簡，規模大小及人員多寡，依機關特性而

修正設計，具有及時性與彈性。

七、主張成本概念，以合理內控為原則，內部控制成本不應超過其所能產生的效益，所以強調「合理確保」而非「絕對保證達成目標」。

八、重視溝通，不僅強調內部溝通，讓機關人員瞭解自己所扮演之角色及責任，同時加強外部溝通，依法對外部人士提供資訊，共同監督執行，是政府資訊透明化的實踐。

第三節 風險管理推動情形

壹、風險管理理論概述

行政院主計長在行政院政務首長研討會中就內部控制之重要性指出，內部控制是在風險管理所設定的目標下，所採取降低風險的具體作為之一，風險管理強調前端的規劃，內部控制則輔助後端的控管，內部控制包含在風險管理之內，係風險管理不可或缺的一部分。風險管理自內部控制延伸，其涵蓋的範圍比內部控制廣泛，且著重風險觀念。鄧家駒【民 94】認為控制風險最原始也是最基本的手法就是透過內部控制，所謂內部控制，就是經由自我的調整與規範，而讓風險降低的方法。相關文獻均認為內部控制與風險管理之關係如圖 7。

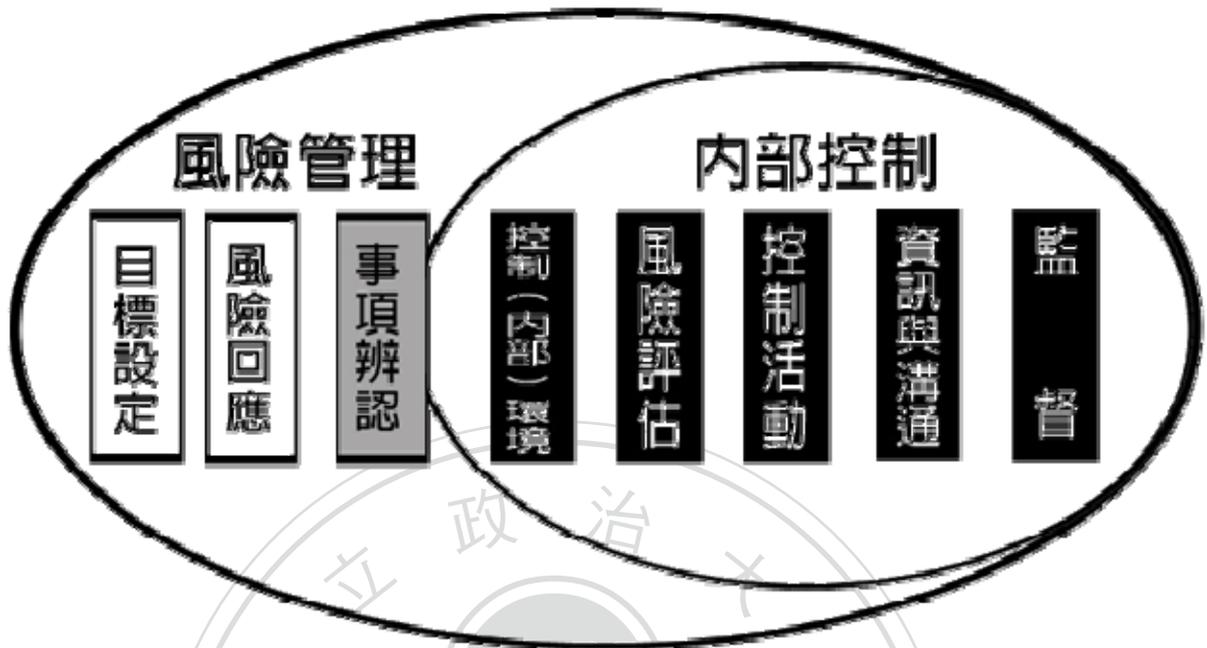


圖 7：內部控制與風險管理之關係圖

資料來源：行政院主計總處網站

中外學者對於風險管理，有著不同的定義與面向，例如：鄧家駒【民 94】認為所謂風險，乃是由於其未來結果的不確定，而可能造成人身或者財物方式、非預期的獲益或損失。風險管理的目的在於確保管理的個體，不論是個人、企業或者是國家社會，在合理可行的代價之下，盡量消除未來之不確定因素，使得預期結果與實際結果之間的差距能夠減到最低。學習風險管理的主要目的就是如何針對意外事件進行防範或控制，以減少災禍的損失。陳彩稚【民 99】稱學理上所謂的「風險」，乃是指事件發生結果的變動性，風險管理的目標在於有效的風險管理可降低憂慮，集中注意力於事業開發、可促進意外事故處理效率，避免臨時搶救的額外成本，穩定收入與持續企業經營、符合法令要求與善盡社會責任。

而為了建構一個清晰完整的觀念性架構，COSO 委員會在 2004 年發表 (Enterprise Risk Management – Intergrated Framework) 「企業風險管理 – 整合性架構」，將內部控制架構之三大目標及五項構成要素，擴增為

策略性、營運、報導、遵循等四大目標，及內部環境、目標設定、事項辨認、風險評估、風險回應、控制活動、資訊與溝通、監督等八項構成要素。而 COSO 對 ERM 的定義，認為是一種受到董事會、管理階層及其他人員所影響的管理程序，ERM 主要提供制定企業整體策略，確認並控管影響企業的潛在事件及風險，以達成企業整體目標之合理保證。所以馬秀如【民 94】認為風險管理是內部控制之延伸，且 COSO 的內部控制架構固然提及風險，但只強調實際發生的風險，沒有提到可容忍的風險，ERM 則引進風險胃納與風險容忍度之觀念。胃納與容忍度二者均屬事前的觀念。

貳、我國政府部門風險管理推動概況

周靜幸、王怡心【民 100】稱 COSO 委員會提出「企業風險管理-整合性架構」以來，不僅各國企業採行，各國的政府部門亦競相導入此架構，包括英國財政部於 2004 年訂定「風險管理-原則與觀念」，提供政府各部會有關風險管理廣泛性之基本且一般指引；加拿大於 2004 年訂定「整合性風險管理執行指引」，並於 2010 年新訂「風險管理架構」，採原則導向的風險管理，提供各部會管理上更高的彈性；澳洲財政部於 2007 年訂定「維多利亞政府風險管理架構」，並於 2011 年修正，納入治理政策、課責等觀念及政策。施宗英【民 95】則謂我國政府於 93 年 9 月歷經颱風災害與暫停民生供水事件後，開始重視政府施政之風險管理。

行政院依據 94 年 6 月 8 日行政院第 2943 次院會院長提示：「行政機關推動整合性風險管理在國內係屬首創……，希望各機關能重視並積極配合辦理，並內化成為機關文化的一部分。尤其現在民意高漲、媒體發達，各機關如能重視風險管理及危機處理，將會減少人民的焦慮及不信任感」。並以 94 年 8 月 8 日行政院授研管字第 0940015433 號函訂頒「行政機關風險管理推動方案」。其目的係為培養行政院所屬各機關風險管理意識，促使各部會清楚瞭解與管理施政之主要風險，以形塑風險管理文化，提升風險管理能量，有效降低風險發生之可能性，並減少或避免風險之損害，以助達成組織目標，提升施政績效與民眾滿意度。

「行政機關風險管理推動方案」預定三年完成短期的推動目標，要求各部會於 94 年底前提報 3 至 5 項風險，並針對其中 1 項風險，建立風險管理機制，95 年底各部會完成組織風險圖像之建立，96 年底各部會完成建構該機關的整合性風險管理機制。而其實施策略則訂為(一)促使各部會先培養風險意識、發展組織風險圖像、建立風險管理能量，再落實執行循序漸進推動。(二)從針對特定風險管理到建立整合性風險管理機制，由點到面分階段推動。(三)各部會依本身業務特性及所處環境條件，設計最適合本機關之風險管理模式，發揮彈性與適性管理。(四)結合既有緊急應變機制運作，形塑各機關風險管理文化。

行政院研考會為「行政機關風險管理推動方案」之主政機關，其間研考會透過風險管理主管及專業研習班、編製風險管理作業手冊、設置風險管理知識網及諮詢專線等方式，宣導風險管理觀念，並建構平臺介紹國內外相關風險管理知識與經驗。同時委託專家學者組成專案小組，協助解決各機關推行風險管理過程中產生之困難與疑慮。惟「行政機關風險管理推動方案」於 97 年 4 月 1 日起停止適用。

行政院為使所屬各單位將風險管理融入日常作業與決策運作，以掌握創新機會、改善組織治理、減少資源浪費、達成施政目標，復於 97 年 4 月 1 日訂定「行政院所屬各機關風險管理作業基準」。該基準係原則性之作業規範，作為協助各部會推動整合性風險管理之參考依循，並藉由風險管理作業手冊，引導各部會進行實務性操作。97 年 12 月 8 日行政院為進一步強化機關危機處理能量，乃再納入「危機管理」專章，並將名稱修正為「行政院所屬各機關風險管理及危機處理作業基準」。依該基準規定，各部會應以其施政願景與計畫為基礎，建立內部單位及所屬機關一致性之治理目標，並展現機關風險管理績效。另於 98 年 1 月完成「風險管理及危機處理作業手冊」，以提供各機關實作時參採，由於該作業基準及作業手冊之內容詳盡繁瑣，謹就與本研究有關之風險管理政策與架

構、風險管理規劃、風險管理執行、風險管理監督、風險管理改善等項目之重要敘述摘要如下：

一、風險管理政策與架構：

(一)風險管理政策：即建立行政機關風險管理整體發展方向與基本原則。政策將確定行政機關的風險管理責任歸屬與績效的要求。行政機關應有經機關首長核定的風險管理政策，明白陳述機關整體風險管理目標與改善機關風險管理績效之承諾。風險管理政策應與機關整體政策、施政目標及內部管理辦法一致，以達到融入機關文化之目的。

(二)風險管理架構：為確保風險管理有效執行，機關風險管理架構須界定、文件化執行人員的角色、責任與權限。風險管理架構建議如圖 8。

(三)風險管理目標設定：機關應以中長程施政計畫為基礎，建立內部各相關部門與階層一致性的風險管理目標，且盡可能予以量化。訂定目標是使機關能有效的處理風險事項，並藉此引導機關設定其風險容忍之程度，透過評估與辨識之執行，篩選出優先改善之高風險與及利害相關者之意見，以期降低機關風險，提昇機關之風險管理績效。目標設定是風險辨識、風險評估及風險處理之先決條件。

二、風險管理規劃：

機關規劃風險管理流程時，應明訂風險管理的方法和工具，提供執行流程所需的資源，將紀錄文件化，且依機關的需求適時修正風險管理流程。

(一)建立外部環境背景體系：定義機關與週圍環境之間的關係，包括找出機關的優點、弱點、機會與威脅。

(二)建立機關內部環境背景體系：了解機關本身的優勢、劣勢與具備的能力，以及機關執行風險管理的目標與策略。

(三)建立風險管理步驟：界定計畫的範圍，明定必要的分析與所需資源。

(四)發展風險評量的標準：根據機關的政策與利害關係者的利益來決定，風險標準必須配合風險種類、風險的程度及機關的成熟度和對風險的管理能力而修正。

(五)定義風險分析對象：根據風險本質及業務範圍來選擇，這是風險辨識與風險分析的框架。

(六)溝通和協商：建立一個連絡機關內外利害關係者的溝通計畫，內容包括風險議題以及風險管理的步驟。

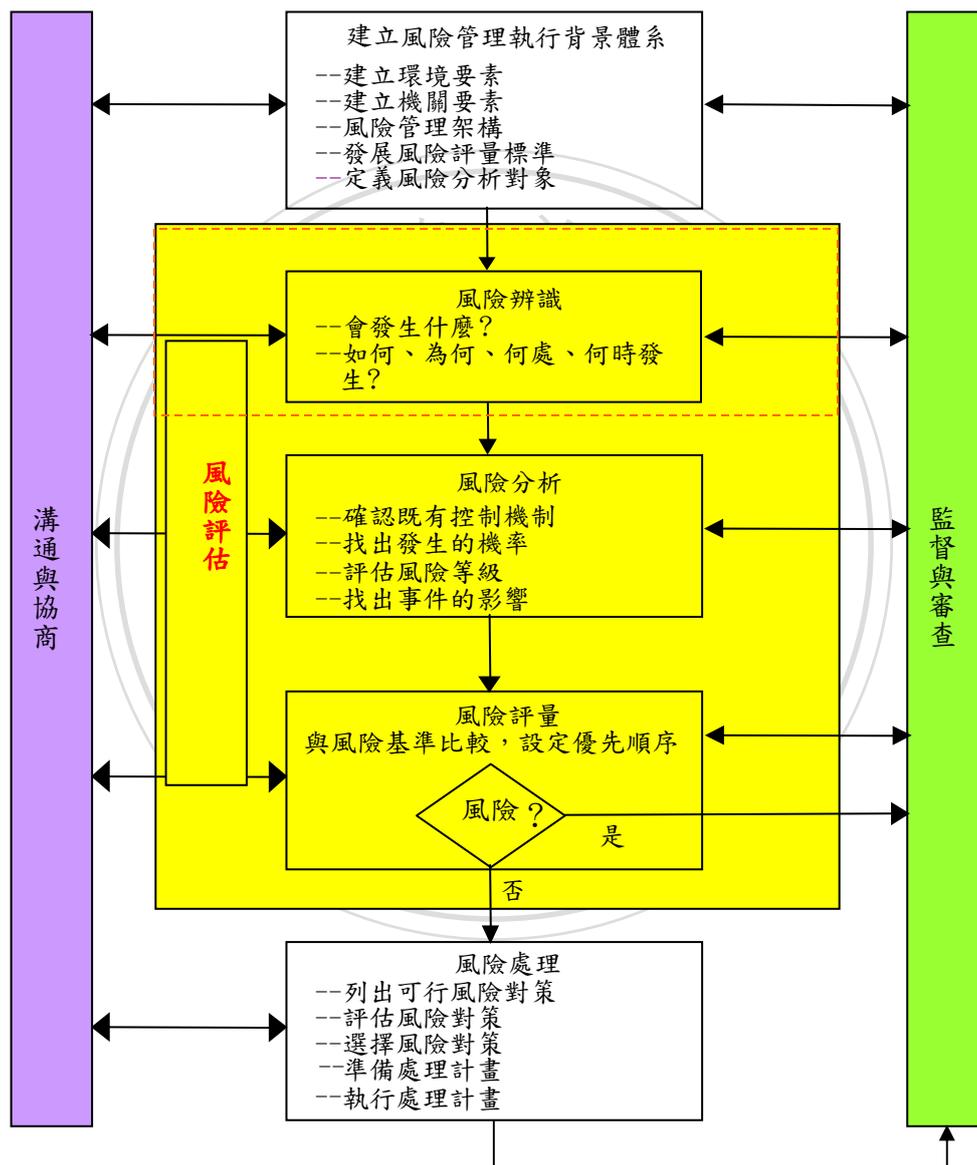


圖 8：風險管理架構圖

資料來源：風險管理及危機處理作業手冊

三、風險管理執行:

(一)風險辨識：風險辨識的步驟是找出需要管理的風險。必須使用一個有系統的步驟來進行廣泛的搜尋，因為在這個階段沒有被發現的風險將被排除在分析的步驟之外。搜尋應包括所有的風險，不論該風險是否已在機關的控制之下。

- 1、列出所有會影響分析對象的事件，並詳細指出事件的內容
- 2、考慮其可能的發生原因和發生順序，即所謂的風險情境分析
- 3、發現風險的方法包括核對風險清單、利用 SWOT 方法、運用經驗及紀錄來判斷、流程表、腦力激盪、系統分析、順序分析，以及系統工程技術。也就是經驗導向式的小組研討、應用結構化的議題或模式來引導分析。
- 4、執行風險辨識時，應該先從機關或機關的歷史資料著手，並廣泛與利害相關者討論過去、目前與未來可能衍生的問題。

(二)風險分析：這個步驟的目的是將可接受風險與主要風險分開，並提供風險評量及風險對策所需的資料。風險分析包括風險的結果，以及這些結果發生的機率為何。因此，必須找出會影響這些結果及機率的事件。風險分析是在現有的控制方法下，估計風險的結果及其發生的機率。

- 1、列出現有控制風險的管理方法、技術系統和步驟，並了解這些方法的長處及短處。
- 2、在現有的控制方法下，使用最有效的資訊及技術來分析風險的影響及事件發生的機率，事件的影響及其發生的機率結合起來便是風險的等級。
- 3、資訊的來源包括過去的紀錄、相關的經驗、國外的應用及經驗、相關的出版文獻、具公信力之調查與研究、實驗及專家的判斷等。
- 4、風險分析種類包括定性分析、半定量分析、定量分析、或是綜合三種方法的分析。其表現方式如表 9-表 12(資料來源：風險管理及危機處理作業手冊)

表 9：定性影響的敘述分類表

衝擊或後果	形象	人員	民眾抗爭	目標達成
非常嚴重	國際新聞媒體 報導負面新聞	人員死亡	大規模遊行抗爭	經費/時間 大量增加
嚴重	台灣新聞媒體 報導負面新聞	人員重傷	至中央機關抗爭	經費/時間 中度增加
輕微	區域新聞媒體 報導負面新聞	人員輕傷	多位民眾電話 抱怨	經費/時間 輕微增加

表 10：定性機率的敘述分類表

可能性分類	詳細的描述
幾乎確定	在大部分的情況下會發生
可能	有些情況下會發生
幾乎不可能	只會在特殊的情況下發生

表 11：半定量影響的敘述分類表

等級	衝擊或後果	形象	人員	民眾抗爭	財物損失	目標達成
3	非常嚴重	國際新聞媒體報導負面新聞	人員死亡	大規模遊行抗爭	大於一億元	經費/時間 大量增加
2	嚴重	台灣新聞媒體報導負面新聞	人員重傷	至中央機關抗爭	一千萬(含)以上 一億元以下	經費/時間 中度增加
1	輕微	區域新聞媒體報導負面新聞	人員輕傷	多位民眾電話抱怨	一千萬以下	經費/時間 輕微增加

表 12：半定量機率的敘述分類表

等級	可能性分類	發生機率百分比	詳細的描述
3	幾乎確定	61-100%	在大部分的情況下會發生
2	可能	41-60%	有些情況下會發生
1	幾乎不可能	0-40%	只會在特殊的情況下發生

(三)風險評量：風險評量是將風險分析中所決定的風險等級與先前訂定的風險標準相比較。風險評量的結果是挑出一些須要進一步優先處理的風險。

(四)風險處理：處理風險指的是找出處理風險的可能方法，評估這些方法，準備風險對策計畫，以及執行這些風險對策。風險對策步驟如圖 9：

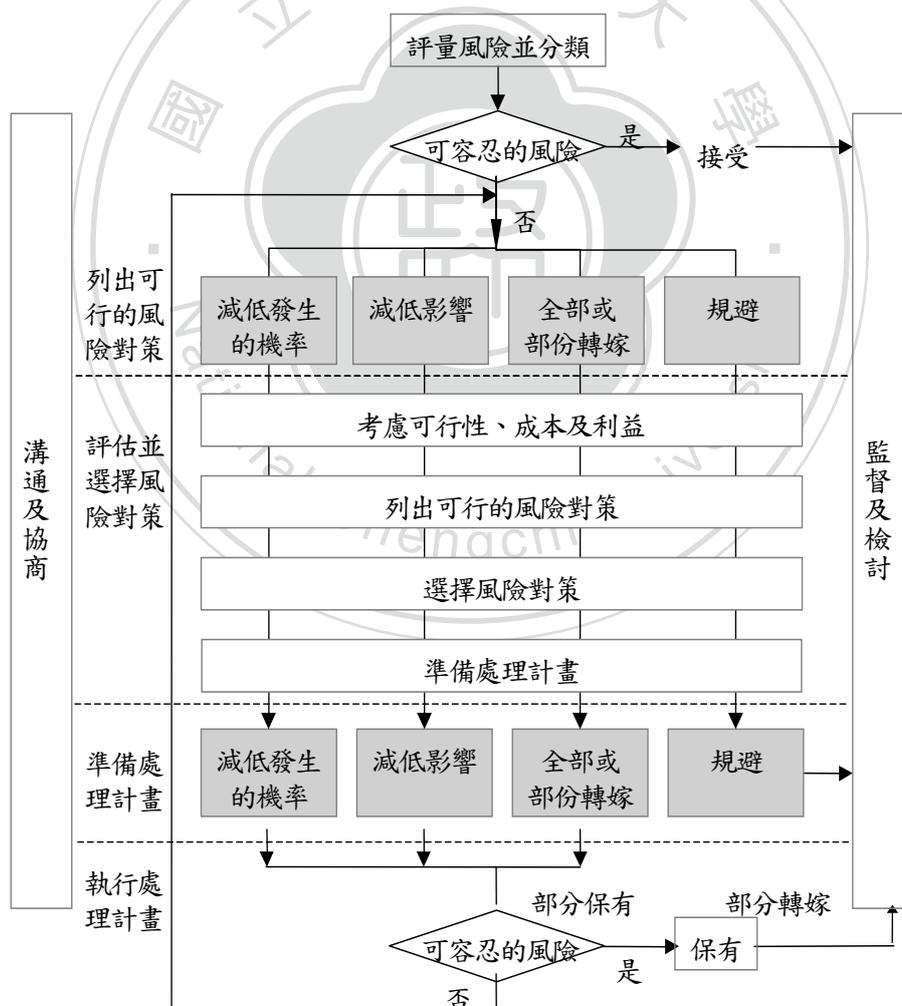


圖 9：風險對策步驟圖

資料來源：風險管理及危機處理作業手冊

四、風險管理監督:

機關必須監督風險、風險對策的有效性，以及用來控制執行工作的策略與管理系統。監督風險及控制方法的有效性是為了瞭解周圍不斷改變的環境是否影響了風險處理的優先順序，亦即應以滾動式檢討及動態管理。

五、風險管理改善:

機關應依據風險管理審查結果、情勢的變化及持續改善的承諾，提出修改機關風險管理之政策、目標及其他構成要項的可能需求。為防止機關施政及運作風險再發生，應制訂並維持各項書面程序，實施矯正及預防措施，以消除實際或潛在的風險原因。

從「行政機關風險管理推動方案」到「行政院所屬各機關風險管理作業基準」，政府風險管理的專案推動已有 6 年餘，其間不論是行政院研考會自己的評估報告或審計機關的查核報告，均有各單位推動效果不佳，未能落實在日常運作，致風險事件頻傳之議。本研究認為與以下幾項因素有關：

- 一、整個行政機關風險管理推動方案，推動之對象為行政院所屬各部會，並強調由各部會自主管理，所以缺乏外部監督考核機制及有效的推動策略。
- 二、整個推動方案強調的是形塑風險管理文化，惟其未明確建立有效性的評估機制，以衡量風險管理績效。
- 三、風險管理及危機處理手冊，在網站上下載次數截至 100 年 12 月底雖達 31,558 次，但整個敘述稍嫌繁瑣，可作為各機關風險管理制度建置之工具書，惟對於促進各部會瞭解與管理施政風險，提升風險管理能量似無太大助益。
- 四、風險管理的推動首重觀念的建立，亦即透過教育訓練與相關資訊建立各級人員之風險意識。行政院研考會雖已在網站建立風險管理專區，提供知識與經驗的溝通平臺，但未見積極持續經營，由以下彙整資料可見現況，如表 13。

表 13：行政院研考會風險管理網站建置情形表

分類	內容	最近報導	最後建置日期
風險管理最新消息		自 98 年 3 月 30 日起公務人力發展中心開設風險及危機管理研習班共將開設 15 期	2009/4/2
國內新知	43 筆資料	風險管理於政府資產管理上的應用案例	2008/12/25
國外新知	64 筆資料	Managing Flood Risk The Case for Change	2007/12/14
案例分析 政府案例 (33) 企業 案例 (9) 研習班案例 (2) 通用案 例 (6)	54 筆資料	教育部中等教育司風險管理推動現況與案例介紹-北北基一綱多本選一本與自辦基測	2008/12/29
風險管理導 論	14 篇	政府部門成功導入風險管理的關鍵要素	2008/7/8
網路教學教 材	33 筆資料	教育部中等教育司風險管理推動現況與案例介紹(北北基一綱多本選一本與自辦基測	2009/3/9

分析工具	23 篇	定量風險評估應用簡 介	2009/2/27
風險管理手 冊 風險管 理及危機處 理作業手冊	點閱： 31558		2009/3/19
檢核表	13 種	行政機關營運持續管 理評估查核表	2008/1/22
經驗分享	3 篇	衛生署推動風險管理 與因應 SARS 危機經驗 談	2006/12/22
風險管理網 站		澳洲風險管理雜誌網	2008/12/29

資料來源：行政院研究發展考核委員會網站，自行整理

第三章 內政部入出國及移民署推動風險管理與內部控制概況

第一節 組織架構及業務職掌

我國入出國及移民業務包括外國人入國審理、國內審核發證、國境線上查驗及管制、入國後停居留及定居管理等業務。多年來，我國入出境管理及移民業務，分屬不同單位管轄，事權分散，遂於 88 年 5 月 21 日公布「入出國及移民法」時，規定內政部設「入出國及移民署」以統一事權。而移民署組織法於 94 年 11 月 30 日由總統公布，移民署於 96 年 1 月 2 日正式成立運作。「內政部入出國及移民署」係整合入出境管理局、僑務委員會、內政部戶政司、警政署（外事組、外事警官隊、航空警察局及各港務警察局查驗隊、各縣市警察局外事課、陸務課、保安警察第一、四、五總隊）等勤業務，期有效管理近年來因全球化及兩岸交流日趨頻繁所衍生的偽變造護照、偷渡、人口販運、跨國犯罪、假結婚、逾期居留及非法工作等問題。

移民署隸屬內政部，置署長 1 人、副署長 2 人及主任秘書 1 人，下設 4 組 4 室及 5 大隊，包括入出國事務組、移民事務組、國際事務組、移民資訊組、秘書室、人事室、會計室、政風室、專勤事務第一、第二大隊、國境事務大隊、服務事務大隊、收容事務大隊等單位。目前在國內各縣市、機場、港口計有 70 個服務處所，另於海外 27 個駐外館處派駐移民秘書，正式編制人員計 2,000 餘人，其組織架構詳如圖 10。

移民署主要業務為國境線外之大陸地區人民、香港、澳門居民及台灣地區無戶籍國民入國面談、調查、國境線上證照查驗管理、入國後停居留及定居管理、移民輔導、訪談查察、收容遣送、難民認定及筆護安置等、法定職掌如下：

- 一、入出國政策之擬訂及執行事項。
- 二、移民政策之擬訂、協調及執行事項。
- 三、大陸地區人民、香港、澳門居民及臺灣地區無戶籍國民入國審理事項。

- 四、入出國證照查驗、鑑識、許可及調查處理事項。
- 五、停留、居留及定居審理許可事項。
- 六、違反入出國及移民相關規定之查察、收容、強制出境及驅逐出國等事項。
- 七、促進與各國入出國及移民業務之合作聯繫事項。
- 八、移民輔導之協調及執行事項。
- 九、難民認定、庇護及安置管理事項。
- 十、入出國安全與移民資料之蒐集及事證調查事項。
- 十一、入出國與移民業務資訊之整合規劃及管理事項。
- 十二、移民人權之保障事項。
- 十三、其他有關入出國與移民業務之規劃及執行事項。



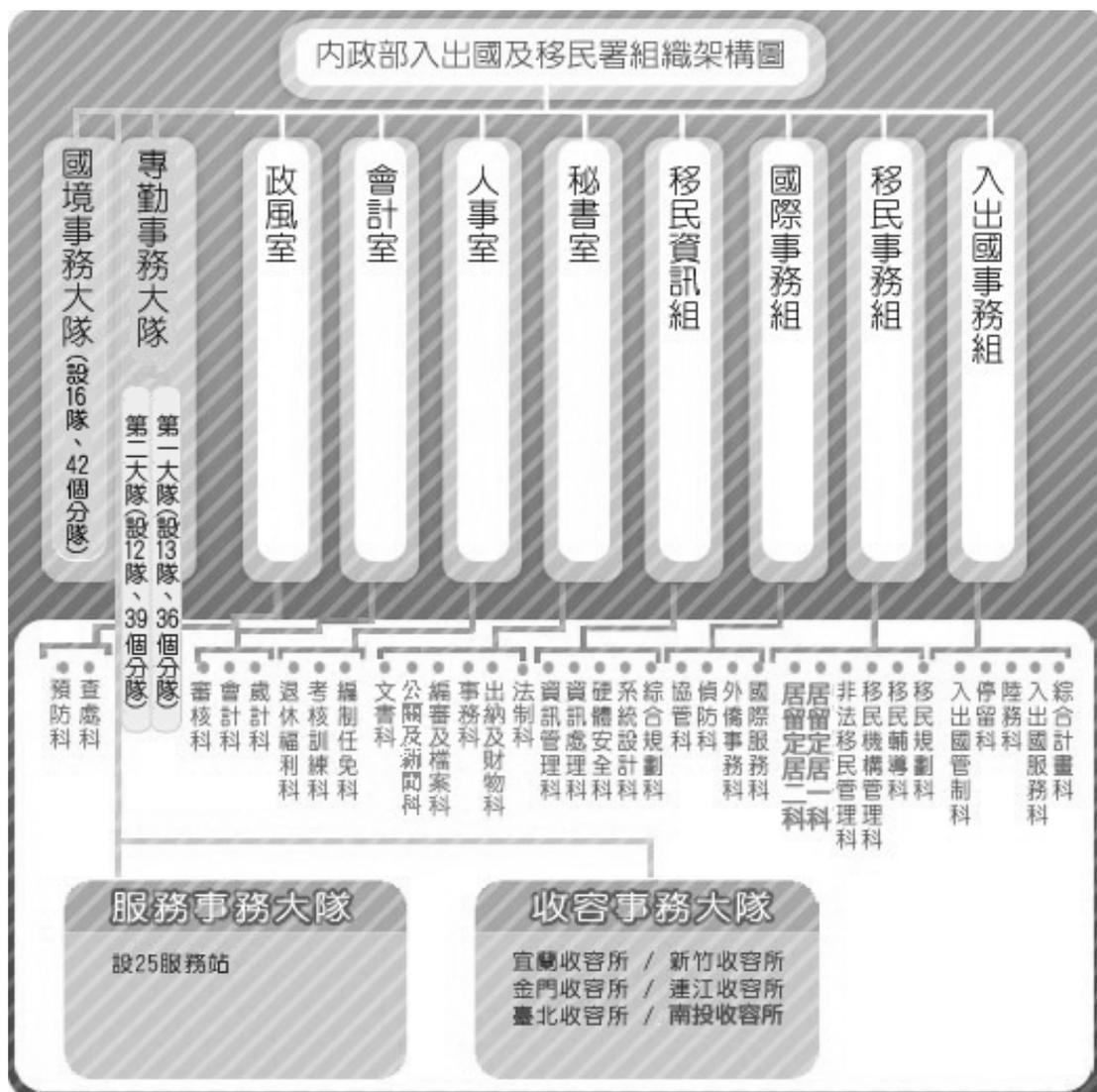


圖 10：內政部入出國及移民署組織架構圖

資料來源：入出國及移民署網站

謹就移民署六大核心業務即人流管理、非法移民管理、移民輔導、防制人口販運、國際事務合作及移民政策推動等摘述如下：

- 一、人流管理方面：結合國境外之面談審核機制、國境線之證照查驗、人別辨識機制及國境內之實地面談審核、查察、追蹤等機制，以建構臺灣地區人民、大陸地區人民、港澳居民及外國人之人流管理機制。
- 二、非法移民管理方面：為因應全球經濟快速發展，國際間人士商務往來、旅遊、求學、工作及結婚絡繹不絕。加上兩岸交流日益頻繁，人民往來密切，在跨

國性人口移動中，易衍生逾期停留、居留、非法工作、非法入境及觸犯我國刑事、行政法令規章等行為。鑑於非法移民對於社會治安、經濟、公共秩序及衛生影響甚大，爰分從預防、查處、收容管理及遣送 4 大方向落實執行非法移民管理工作辦理：

(一) 預防方面：透過制定完善移民政策、加強移民輔導、建構面談查察機制、強化入出國境管制查驗，並加強外來人口停留、居留管理等措施以達到預防目的。

(二) 查處部分：由移民署專勤隊及各治安機關負責辦理查處及遣送事宜。

另結合當地警察、勞政等機關，主動對非法入出國、逾期停(居)留或其他違反入出國及移民相關規定者，予以取締、查處並收容及遣送。同時對辦理移民業務及跨國婚姻媒合業者予以加強管理，對其違法行為施以處罰，以有效遏阻「虛偽結婚」等非法移民問題。

(三) 收容管理部分：移民署收容事務大隊下設 5 個收容所，各縣市專勤隊大部分亦設有臨時收容所，負責辦理收容事務，使其能安心等待遣送回國。

(四) 遣送部分：移民署秉持人道與安全原則，簡化行政程序加速遣送速度以降低平均收容天數，期在合理期限內，儘速完成遣送事宜，以落實基本人權之保障。

三、移民輔導方面：移民署在全省各縣(市)計設有 25 個服務站，除受理申請案件之外，特別重視對外籍與大陸配偶之輔導工作，設置「外籍配偶照顧輔導基金」，自 94 年起，分 10 年，每年提撥新臺幣 3 億元，整合政府與民間相關資源，推動各項照顧輔導措施，並辦理外籍配偶生活適應輔導班、語言學習班、外籍配偶子女課後照顧輔導及托育服務。另結合民間團體或非營利組織辦理各項宣導活動，對外籍配偶辦理認識我國文化、臺灣相關法令等宣導；對國人辦理認識外籍配偶原生國文化及倡導性別平權等宣導。辦理外籍與大陸配偶初入境關懷訪談，以及由各服務站對特殊個案進行家庭訪視。同

時設置外籍配偶諮詢專線，提供國語、越南、印尼、泰國、英語及柬埔寨再等 6 種語言免付費電話諮詢，主動積極瞭解外籍配偶與大陸配偶需求，提供適時輔導及服務。

四、防制人口販運方面：面對全球化環境，移民事物與人口販運活動已跨越國境，所以必須聯合其他國家，建構國際性的合作機制，共同防制跨國之非法移民案件。我國以人口販運防制法的施行與落實，有效防制人口販運行為及保護被害人權益。在美國國務院公布 2011 年人口販運報告，我國已連續 2 年列為第一級國家，在亞洲 36 個受評比國家中，僅有我國與韓國。

五、國際事務合作方面：在 27 個駐外館處設置移民工作組，執行移民相關業務及提供旅居海外國人協助與保護。同時處理海峽兩岸共同打擊犯罪及司法互助協議案件。

六、移民政策推動方面：移民政策為人口政策的一環，我國人口政策白皮書中列有移民篇，規劃六大對策，競逐延攬國際人才，同時希望透過放寬居留條件及簡化作業流程，積極為國家留才、攬才。

第二節 風險管理與內部控制作為及案例分析

壹、風險管理推動歷程

依據行政院所訂定之「行政院所屬各機關風險管理作業基準」，內政部制定了風險管理推動之架構，分別依據風險管理之規劃、風險管理監督與執行等面向進行職掌之制定，整體架構如圖 11 所示。

移民署依據此推動架構，特別成立專責小組，以主要業務組組長為召集人，並配合內政部提列各年度風險項目，每月定期召開會議至少一次。另由行政機關風險管理推廣諮詢服務中心協助移民署進行風險管理知識的推廣與實作。而輔訪成員包含學術界與業界專家，其皆具備風險管理等相關專業，其目的係協助對受

輔訪部門有效辨識、執行與評估其風險管理，強化風險管理觀念之落實，進而降低風險所造成之損失。

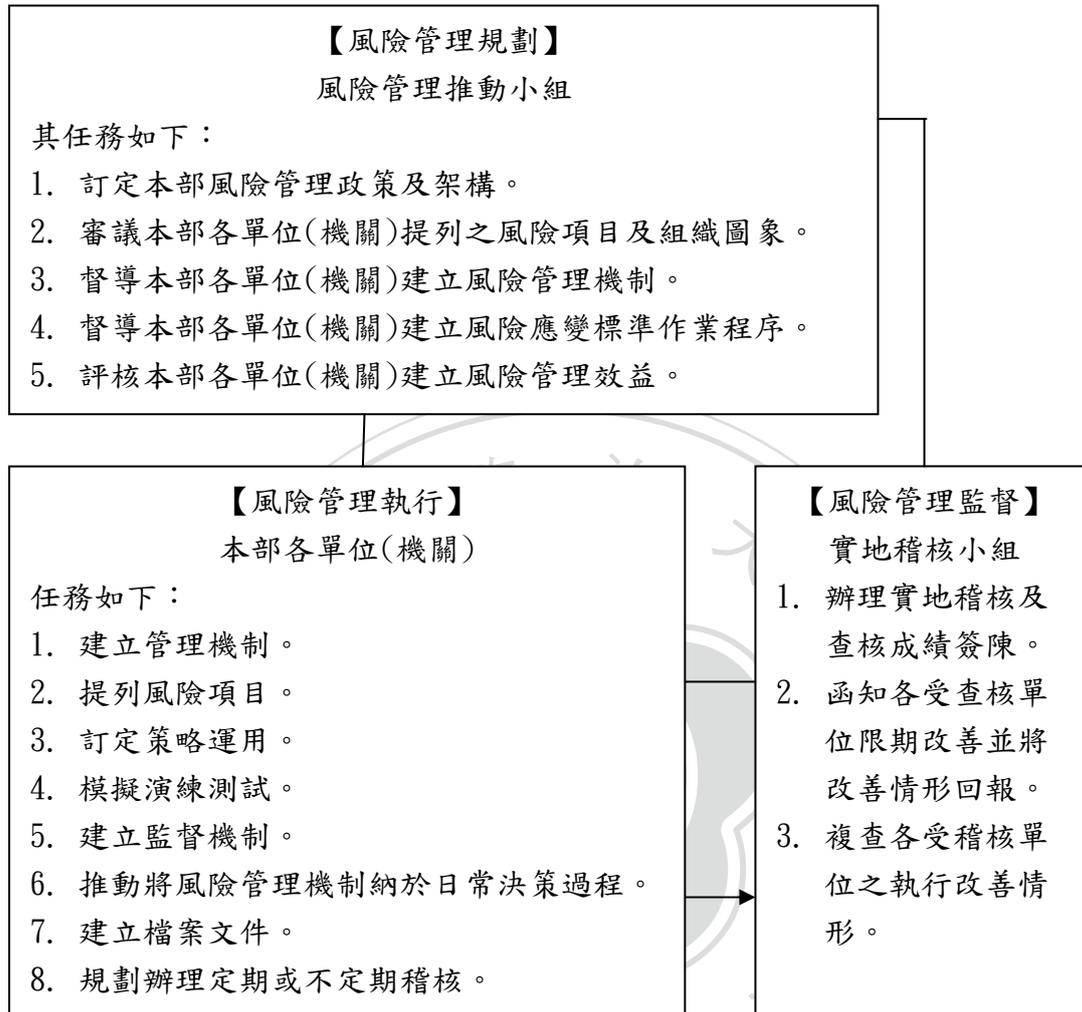


圖 11:內政部風險管理推動小組架構圖

資料來源:行政院研究發展委員會網站

在接受輔導的過程中，透過訪談與訪視，移民署選定人口販運事件為機關應優先處理的風險。人口販運事件，尤其是以婦女及兒童為主之販運，已被國際社會公認為嚴重違反人權之犯罪，為有效防制國際間之人口販運犯罪，聯合國於2000年通過「預防、壓制及懲治販運人口（特別是婦女及兒童）議定書」。美國也依人口販運被害人保護法(2000年)及人口販運被害人保護再授權法(2003年)，責成國務院每年遞交人口販運問題報告，根據各國政府打擊人口販運之努力程度進行評等。美國人口販運報告評等之分級主要分為四級，因為人口販運問

題受到國際間的高度關注，倘若無謹慎處理與重視該問題，將造成我國之國際形象重要的傷害，因此，如何做好防制人口販運工作，是我國政府各相關單位所致力達成的目標。

針對此人口販運議題，移民署提出「提升民眾與承辦人員對於防制人口販運認知」「妥善庇護安置被害人」等二項風險事件，行政機關風險管理推廣諮詢服務中心更訂定出適合移民署風險管理之方法，並分別擬出了風險項目，且針對風險項目詳加探討出相對應的事前預防跟事後處理的控制措施。期各項風險項目經過相對應的控制方案控制之後，會有不同程度的風險降低，其例證如表 14、15：
(資料來源：行政院研究發展委員會網站)

表 14：「提升民眾與承辦人員對於防制人口販運認知」風險預防性控制
以及更正性控制表

風險項目	預防性控制 (Preventive Control)	影響後果	更正性控制 (Corrective Control)
人口販運事件發生時，民眾不知舉報	1. 執行人口販運預防宣導計畫 2. 提供獎勵措施，提高民眾舉報意願	人口販運事件的增加	立即成立專責小組，加強查緝工作
人口販運事件發生時，相關承辦人員處理能力不足	執行防制人口販運教育訓練計畫	延遲處理時間，被害人保護不足	執行緊急救援計畫

表 15：「妥善庇護安置被害人」風險預防性控制以及更正性控制表

風險項目	預防性控制 (Preventive Control)	影響後果	更正性控制 (Corrective Control)
公設庇護安置處所不足	依據防制人口販運執行計畫，採滾動式評估方式增設庇護安置處所	無法提供被害人庇護安置	與民間團體簽署臨時庇護協定
被害人拒絕接受庇護安置	依據防制人口販運執行計畫加強硬體安全保護措施	造成被害人二度傷害	提供法律協助心理諮詢與醫療照護
管理人員訓練不足無法確保被害人人權及生命財產安全	依據委外契約對於管理人員實施評鑑	被害人人權財產造成傷害	1. 依照契約解約及處罰 2. 協助被害人求償

此一風險項目之解析與預防控制措施，不僅為我國的人口販運防制提供方向，事實亦證明這樣的風險管理作為是必要且有效的。我國在美國人口販運報告評等中，已從 2006 年第二級觀察名單，2007 與 2008 年的第二級到 2010、2011、2012 年連續三年獲得最高等級第一級的優異成果。

行政機關風險管理推廣諮詢服務中心於 97 年對於移民署後續推動風險管理亦提出下列建議：

- 一、應擴大風險管理的參與面，未來可多舉辦相關訓練課程培養風險管理知識，提升業務相關人員管理風險的能力。

二、應培訓出本身的風險管理推動的種子人員，持續的強化風險管理的技能與落實於平常的工作業務中。

三、持續維持風險管理推動專責小組之運作，建立署內風險管理文化，並將風險管理的技術運用在促使政策目標達成的方向上。

四、風險管理推動專責小組應建立本身的風險管理推動辦法與執行細則，定期召開風險管理會議，檢討組織風險管理實施情形，依照環境或時間變動修正所辨識出來的風險以及控制措施，定期向署內長官報告風險管理運作情形以及成效，讓長官了解執行風險管理是必要的以便給予充分的支持；另可聘請專家學者協助移民署從事其業務範圍相關之風險的辨識、分析、評量、處理等步驟。

移民署雖採納專家意見，將風險管理能力列為各級人員核心能力，並持續積極舉辦各項風險管理課程，以期提升相關人員風險管理知識及管理風險的能力，然隨著小組人員的異動，移民署風險管理推動專責小組目前未有例行的運作。另內政部於 99 年 8 月修正內政部風險管理及危機處理推動要點，要求所屬各機關單位以自我檢核方式取代實地稽核作業，同時每年由各單位提報風險管理項目，並依其風險程度分別由部列管或自行列管。

貳、內控違失案件分析

由前一節有關移民署業務職掌的敘述可以看出，入出國及移民署是一個充滿風險因子的行政機關，所以從 96 年成立至今，已發生多起內控違失事件。謹就監察院對移民署的糾正案進行解析，以瞭解各項違失的原由，以及內部控制應加強之方向。以下案例資料來源：監察院網站，本研究自行整理

案例一：入出國通關查驗系統當機案

(一)案情概述：98 年 1 月 3 日上午 10 時許，因桃園機場第 2 航廈資料庫系統發生故障，同年 5 日清晨 5 時 5 分，第 1 航廈資料庫系統亦發生資訊系統異常，致證照查驗被迫以離線之人工方式進行，影響範圍包括桃園、松山、台

中、高雄等機場及金門水頭碼頭與馬祖福澳港碼頭。至同年月 6 日下午 5 時完成資料更新並恢復主機系統運作，不僅耽擱旅客行程，亦造成 9 名列管人員趁機入出境，影響期間總計 36 小時。

(二)缺失檢討:

1. 辦理「98 年度電腦設備暨相關軟體維護案」未考量委託資訊服務之廠商交接時程，遲至 97 年 12 月 30 日始召開評選委員會議，輕忽證照查驗資訊應用系統之迫切性與重要性，未充分具備風險管理之意識。
2. 入出國通關查驗系統之部分設備購置年度為 86 年至 89 年間，已逾十年期限未汰舊換新，且通關業務負荷滿載，缺乏對電腦設備老舊問題提出有效因應方案。
3. 平時未建立妥善備援機制，且未確實演練資訊回復作業，缺乏危機管理機制及資訊災害復原計畫，導致資訊應用系統之回復程序，不符時效要求。
4. 過度倚賴委託資訊服務廠商，未能在第一時間掌握系統運作狀態，亦未強化專業技能與人力，致缺乏異地備援及資訊災難復原之能力。

案例二：桃園縣專勤隊一年內陸續發生 2 起收容人逃脫案

(一)案情概述：99 年 5 月 31 日桃園縣專勤隊因隊長等 4 名值勤人員提早下班及未落實執行戒護勤務，致 1 名受收容人從收容所廁所攀爬樓頂通風管而脫逃；100 年 4 月 12 日因隊長等 6 名執勤人於執勤室休息，未落實監看監視設備以及執行戒護勤務等原因，致高達 4 分之 1(64 名中之 16 名)受收容人自凌晨起至 3 時 22 分止陸續鑿牆脫逃，遲至上午 6 時 20 分才發現。

(二)缺失檢討:

1. 受收容人之生活作息管理未落實，且疏於注意受收容人之異常舉止；執勤人員未落實執行戒護勤務且未能保持高度警覺，督勤人亦未落實走動管理，致受收容人有機可乘；缺乏警覺性未發現受收容人脫逃。

2. 專勤隊之監視設備並無聲音，重要動線亦乏紅外線警戒系統，致無法有效輔助管理人員及時發現異常，相關主管部門及人員未正視臨時收容所監視、警戒、阻絕設施之缺漏，致遲無完備之監視系統，且未周延規劃各項警戒、阻絕設施。
3. 自 96 年至 99 年共發生 20 件外勞脫逃案，受懲處之違失人員共 35 人，對於外勞脫逃事件違失人員之懲處過輕，未能使相關人員產生警惕，致外勞脫逃事件頻頻發生。

案例三：未能加強逃逸外勞查察案

- (一)案情概述：未加強查察逃逸外勞致使每年新增不明外勞人數達 1 萬餘人，截至 99 年 7 月我國境內仍有 3 萬 2,927 人逃逸外勞散布各地，造成外勞管理之漏洞。
- (二)缺失檢討：
 1. 未分析逃逸外勞滯臺期、性別及各行業別之資料，且對外籍家庭看護工及幫傭遭超時工作、不合理薪資待遇、未履行勞動契約所衍生之行蹤不明件數，缺乏相關統計數據。
 2. 未能整合相關單位逃逸外勞資料，致無法有效掌控不明外勞人數加強查察，致影響社會治安。

案例四：洋華光電股份有限公司「假研習、真工作」案

- (一)案情概述：洋華光電股份有限公司經營觸控式面板製造業務，該公司以研習之名引進中國子公司大陸地區人民來臺非法工作，每日工作時間區分為早班及晚班，且來臺之工作人員均配發與一般正式員工相同之上下班刷卡使用的「電子感應卡」及線上產品製造考核之「個人產量表」、「產品流程卡」。洋華光電股份有限公司以商務研習名義引進中國子公司大陸地區人民來台，99 年 10 月 7 日媒體報導本案涉及「假研習、真工作」情事，移民署分別於同

年月 7 日及 22 日實施行政調查，仍未能蒐獲事證以釐清事實，迄至 99 年 11 月 16 日展開司法偵查後，始查獲「假研習、真工作」之事證。

(二)缺失檢討:

1. 對於大陸地區人民申請商務研習之來臺目的及行程，來臺研習期間相互銜接、大陸地區人民來臺從事之工作內容與來臺研習內容類似、研習時間安排於夜間和週末或假日進行、行政調查聯合查察小組等問題，均未明訂規範。
2. 會同目的事業主管機關進行行政調查，未能及時發現洋華光電公司違法情事，相關業務人員專業能力有待加強。
3. 未就蒐獲證據資料，即洋華光電公司引進 48 名大陸地區人民，以商務研習之名來臺卻從事與原許可目的不符之活動情事予以裁罰，處置延宕。
4. 面對媒體報導，未能及時而有效的回應，危機意識的觀念仍應有效落實。

案例五：外籍與大陸配偶共通性統計資料欠缺協調整合案

(一)案情概述：台閩地區外僑居留人數從 80 年 3 萬 288 人增加至 99 年 10 月底 41 萬 5,971 人，持有效外僑居留證外籍配偶人數，從 87 年之 8,245 人，至 93 年增加至 9 萬 4,744 人為最高，98 年為 6 萬 417 人，亦即台灣近 12 年內，外籍配偶人數即明顯快速增加 7 倍至 11 倍。隨著外籍與大陸配偶人數逐年遞增，因假結婚來臺從事不法行業，衍生許多單親及社會治安問題。

(二)缺失檢討:

1. 外籍與大陸配偶相關統計資料，分散於海基會、移民署、內政部及警政署等相關單位，欠缺橫向勾稽聯繫機制，致有長期統計數據不一情形。
2. 未能就被查獲外來人口之婚姻狀態及查獲地區場所與家數作統計分析，且未建立完整之統計資料，致無法全盤瞭解外來人口管理的弱點與威脅。
3. 未能掌握外籍與大陸配偶動態資料，僅以人工統計方式進行外來人口涉案犯罪分析，造成移民管理之漏洞。

由以上的幾個案例可以看出，政府部門內控的缺失，其影響的層面不是金錢所能衡量的，更重要的是國家的安全與社會的安定。而政府部門內部控制所應重視的不僅是作業面，整個組織的政策面與結構面更是主要的根源。而風險管理與內部控制都不是做一次就能成功，面對外在環境的快速變動，政府組織所面臨的風險會隨時間的不同而改變，所以必須不斷地檢討改進。亦即須不斷針對現有控制機制之執行成效持續監控、檢討以滾動式管理修正，才足以提高施政績效並符合民眾的期待。

第三節 推動健全內部控制實施方案概況

依據行政院頒「健全內部控制實施方案」，行政院及所屬各機關(構)、學校應分別組設內部控制專案小組，負責推動及執行該方案相關工作。復依方案之分工，各機關之任務如下：

- 一、機關首長：對推動、落實內部控制及內部稽核作業負最終責任。
- 二、由副首長以上人員擔任召集人，指定內部各單位主管組成內部控制專案小組，辦理下列事項：
 - (一)辦理內部控制及內部稽核作業教育訓練。
 - (二)檢討強化現有內部控制作業。
 - (三)整合檢討個別性業務內部控制作業。
 - (四)參採各權責機關所訂內部控制制度共通性作業範例，並審視個別性業務之重要性及風險性，訂定合宜之內部控制制度及內部稽核作業規定，其中三級以下機關(構)及學校應報送上級機關備查。
 - (五)規劃及執行年度稽核計畫，必要時辦理專案稽核，並作成稽核報告。
 - (六)就內部稽核發現之缺失及改善建議，適時簽報機關首長核定，並追蹤其改善情形。

移民署爰依前述規定於 100 年 3 月 24 日設置「內部控制專案小組」，由機關副首長擔任召集人，負責督導推動及執行「健全內部控制實施方案」相關工作。並由主任秘書及各組、室、大隊單位主管擔任小組委員，推動小組幕僚作業則由會計室主政。移民署內部控制專案小組截至 100 年 12 月 31 日止已召開三次專案小組會議，如期完成行政院對各機關辦理健全內部控制實施方案 100 年重點工作之要求，謹就該署辦理相關教育宣導、檢討現有內部控制作業以及內部控制制度建置情形，摘述如下：

一、教育宣導：

除內部控制專案小組召集人及各委員參與主管機關之教育訓練外，並錄製講習實況製作成數位教材供同仁線上學習，另規定同仁在 101 年度至少須接受 2 小時內部控制教育訓練。同時在主管會報等重要會議中宣導內部控制之目的及重要性計達 19 次。辦理實體課程計 3 次，有 212 人參訓，詳如表 16：

表 16：移民署 100 年內部控制與風險管理相關教育訓練

日期	教育訓練名稱	講題	主講人
100.5.19	專業核心能力教育訓練	內部控制制度-代收款項之作業流程探討	移民署會計室
100.6.29	內部控制教育訓練	健全內部控制制度	內政部會計處
100.9.1	專業核心能力教育訓練	風險管理實務	行政院研考會

資料來源：自行整理

二、檢討現有內部控制作業：

- (一) 經檢討 98、99 及 100 年監察院糾正案及審計部建議改善事項，計包括未加強查察逃逸外勞及未整合相關機關資料、未能掌握外籍與大陸配偶動態資料與在臺犯罪類別分析等計 9 案。其中 6 案已完成改善，至於入出國查驗系統當機、未能掌握外籍與大陸配偶動態資料及桃園縣專勤隊

受收容人逃脫事件等 3 案則尚未完成改善。惟因該 9 案均屬高度風險，已超出機關可容忍之風險範圍，故均列入內部控制機制。

(二)由各單位提報 3 項具重要性與風險性高之業務，經由專案小組會議討論，選定 14 項業務納入內部控制機制，其中風險性高之業務包括查緝偵辦及鑑別人口販運、資訊安全稽核等 8 項，重要性業務則有各縣市服務站空白證卡控管作業等 6 項。

三、內部控制制度建置：

(一)核定內部控制制度設計權責分工表如表 17，以利後續推動。

表 17：移民署內部控制制度設計權責分工表

主要內容	權責單位	彙辦單位
壹、整體層級目標及機關組織職掌		
一、整體層級目標	入出國事務組	入出國事務組
二、機關組織職掌	人事室	人事室
貳、作業層級目標及機關組織圖		
一、作業層級目標	各單位	入出國事務組
二、機關組織圖	人事室	人事室
參、機關分層負責明細表	各單位	人事室
肆、風險評估	各單位	入出國事務組
伍、控制作業		
一、共通性業務	秘書室、政風室、人事室	會計室
二、個別性業務	各單位	會計室
陸、監督	各單位專案小組委員	會計室
柒、自行檢查之表件格式		
一、整體層級自行檢查表	會計室	會計室
二、作業層級自行檢查表	各單位	會計室

(二)依據行政院頒內部控制制度設計原則，並參採設計範例，規範移民署內部控制制度設計步驟為：確認目標→風險評估→選定業務項目→設計控制作業→建立檢查機制。內部控制制度應備文件內容如下：

- 1、整體層級目標及機關組織職掌
- 2、作業層級目標及機關組織圖
- 3、機關分層負責明細表
- 4、風險評估：由各單位就業管事項進行，依下列分類方式評估敘明如表

18、19，其風險分布可容忍範圍表示如圖 12：

表 18：影響之敘述分類表

等級	衝擊或後果	形象	目標達成
3	非常嚴重	政府形象受損	經費/時間大量增加
2	嚴重	機關形象受損	經費/時間中量增加
1	輕微	部門形象受損	經費/時間微量增加

資料來源：移民署內部控制專案小組

表 19：機率之敘述分類表

等級	衝擊或後果	詳細之描述
3	幾乎確定	每月發生一次之可能性
2	可能	每季發生一次之可能性
1	幾乎不可能	每年發生一次之可能性

資料來源：移民署內部控制專案小組

影響程度

非常嚴重 (3)	3 (高度)	6 (高度)	9 (高度)
嚴重 (2)	2 (中度)	4 (高度)	6 (高度)
輕微 (1)	1 (低度)	2 (中度)	3 (高度)

幾乎不可能(1)

可能(2)

幾乎確定(3)

發生機率

圖 12：風險分布(灰色區域為風險可容忍範圍)

資料來源：移民署內部控制專案小組

- 5、控制作業：就選定之 23 項重要性與風險性高之業務選定重要環節，設計控制作業，含作業程序說明表如表 20、作業流程圖如圖 13。
- 6、檢查機制：整體層級自行檢查表以及 23 項重要性與風險性高業務之作業層級自行檢查表如表 21。

內政部入出國及移民署

表 20：○○○○○○作業程序說明表

業務項目	
承辦單位	
作業程序說明	
控制重點	
法令依據	
使用表單	

資料來源：移民署內部控制專案小組

內政部入出國及移民署

○○○○○○作業流程圖



圖 13：○○○○○○作業流程圖

資料來源：移民署內部控制專案小組

內政部入出國及移民署

表 21：○○○○○○作業層級自行檢查表

年度

自行檢查單位：

作業類別(項目)：

檢查日期：__年__月__日

檢查重點	自行檢查情形		檢查情形說明
	符合	未符合	
一、作業流程有效性 (一)作業程序說明表及作業流程圖之製作是否與規定相符。 (二)內部控制制度是否有效設計及執行。			
結論/需採行之改善措施：			
填表人：	複核：	單位主管	

資料來源：移民署內部控制專案小組

移民署雖已完成內部控制制度之架構，並於100年11月14日第三次內部控制專案小組會議決議，請各單位依據經審查之修正及建議事項，更新風險評估、作業程序說明表、作業流程圖及自行檢查表。甚至為加速推動內部控制機制建置之作業期程，由幕僚單位(會計室)之承辦人與業務單位當面訪談業務內容並即時修正作業程序，惟整體作業狀況並不如預期順遂。

內政部為瞭解所屬機關推動健全內部控制實施方案辦理情形，於100年11月25日訪視移民署，除建議對已選定具重要性與風險性高之23項業務賡續強化控制重點外，應落實內部控制工作的執行及風險控管，並依PDCA(Plan、Do、Check、Action)4個步驟持續進行，不斷的改善內部控制機制或流程，以累積知識作為創新改進之動力。



第四章 內部控制實作探討

第一節 控制環境

壹、意涵

依 COSO 對內部控制五個組成要素之敘述，馬秀如【民 87】控制環境塑造企業文化，影響企業員工的控制意識。它提供紀律與架構，是所有其他內部控制組成要素的基礎。影響控制環境的因素，包括企業人員的操守、價值觀及能力，管理階層的管理哲學與經營風格，管理階層指派權責、組織及培養員工的方式，以及董事會所提供的關注及指引。另依健全內部控制實施方案就控制環境因素則強調係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。包括操守與倫理價值觀念之建立及維持；首長與高階主管對內部控制制度之重視及支持、組織架構及授權之適當明確、人力資源管理(含進用、考核與獎懲) 以及專業能力提升(含宣導訓練)。

我國政府行政部門現行內部控制體系，雖分別由不同主管機關負責，缺乏有效整合，但在控制環境的建構上已具備完整的架構。依我國的文官制度，政府行政部門的從業人員絕大多數均經由考試任用，故具有一定程度的專業能力。而其陞遷調任除重視擬任人員的才能、學識及經驗須與職務相當外，亦重視品德及對國家的忠誠度。而完善的新進人員職前訓練，在職訓練更提供了員工取得現在和未來工作所需的技能、態度與觀念。至於公務人員的考核與獎懲更有一套嚴謹的作業機制。

我國政府的組織架構與授權規定，均透過行政院的規範與立法的監督，所以各機關的運作並無太大的自主性，也缺乏調整的彈性，此是政府部門與民間企業在根本結構上最大的差異。惟也因為這樣的特性，為政府行政部門內部控制提供了一個較為穩定的控制環境。基此，本研究對於控制環境的面向，著重於內部控制認知的教育訓練、整個行政體系對此健全內部控制實施方案的重視程度，以及

方案推動主辦單位的妥適性。透過與機關參與推動小組之各層級人員的深度訪談發現，推動方案的控制環境仍有許多努力的空間。

貳、訪談意見

個案機關在行政院函頒健全內部控制實施方案後一個月即成立推動小組，由召集人召開會議，依行政院指示之 100 年重點工作積極推動，推動小組目前仍持續運作。在推動內部控制制度建置過程中，同仁有許多的體會與感想，經由訪談彙整如下：

- 一、多數同仁抗拒推動方案：並不了解推動這個方案的目的跟原因，因為內部控制的文件非常的難懂，所以大家對內部控制都很排斥，覺得是一項額外的工作。
- 二、首長應廣為宣達內部控制觀念：首長的重視對方案的推動是最重要的因素，可是內控重視的是預防的措施，不易量化也不容易看到成果，所以較難得到首長的重視。首長應在各項集會場合不斷宣達內部控制的概念，才能讓同仁感受到首長的重視，並激發同仁努力貫徹執行。
- 三、內控教育訓練有待加強：大多數同仁極力抗拒，是因為完全不瞭解內部控制的意義，應透過不斷的宣導與講習說明推動的目的。應先做好內控教育的基礎建設，再逐步推展到實作，才能使推動過程更順利有效，而參加講習的對象應包括主管、參與內控制度的設計者、以及基層同仁。
- 四、應由那個部門負責方案推動，各方看法分歧：雖然業務單位同仁多傾向建議由機關負責研考的單位推動，認為除可借重其對業務的熟稔度，亦可避免讓人有內控僅重視財務面的印象。但亦有主張應邀集專家學者一起會診，由外部的專業輔導單位協助各機關推動，並以任務編組方式成立跨組室的推動小組。

參、建議

一、應將內部控制績效列為施政重點及關鍵策略目標

我國行政機關現行管考制度依 98 年 4 月 17 日以行政院院授研綜字第 0982260430 號函訂頒「行政院所屬各機關施政績效管理要點」，為提升各部會長期策略規劃與目標管理能力，要求各機關依業務成果、行政效率、財務管理及組織學習等面向，聚焦機關施政重點，要求各機關應訂定中程施政計畫，依其職掌，納入總統治國理念及院長施政主軸，擇定施政重點及關鍵策略目標，訂定未來四年之綜合策略計畫，各機關並應每年檢討更新未來四年中程施政計畫。各機關依行政院年度施政方針、中程施政計畫之關鍵策略目標及共同性目標，訂定綜合策略之年度施政計畫。其中所謂關鍵策略目標係指各機關依願景及施政重點，訂定未來四年應達成之重要施政成果，而共同性目標則指行政院為貫徹一致性政策目標，統籌訂定各機關均應達成之施政成果。各機關就年度施政計畫之關鍵策略目標及共同性目標達成情形，則透過年度施政績效評進行施政成效之檢討。

機關施政績效評估之立意，在提高機關自主管理能力，使各部會能夠做到施政前後自我比較，彰顯部會整體施政成果，並透過資訊公開，促請各機關首長對外承諾施政目標，落實施政課責。個案機關之主管機關為評核所屬各單位之施政績效，訂有年度績效評核作業計畫，並依據評核結果，作為各單位考績比例的參據，由於事涉考績考列甲等之比例，所以深受各機關首長之重視。故為彰顯總統治國理念及政府對內部控制制度建置及落實執行之要求，應將內部控制績效列為施政重點及關鍵策略目標。

二、將內部控制教育訓練列為中、高階人員核心能力課程

現行我國對於公務人員的人力資源管理，強調核心能力的培養。黃一峰(民 100)認為核心能力對政府行政人員而言，是一種依職系、官等不同所獨有的能力，這些能力透過持續性學習，能夠廣泛應用於實務工作上，充分發揮功能。而「主管職務管理核心能力」代表擔任主管職務者，達成有效管理目標所必須具備之人格特質、觀念態度、知識及技術等。依目前行政院所屬機關中、高階

主管職務管理核心能力一覽表規定，高階主管應備之核心能力為國內外環境情勢分析、願景目標與策略性思維、領導能力與協調合作、績效管理與政策行銷、風險與危機管理等 5 項；中階主管應備之核心能力則包括目標與績效管理、創新服務與流程管理、問題追蹤與解決能力、知識管理與經驗傳承、溝通表達能力及情緒管理等 6 項。

觀之以上的敘述，我國公務人員對中、高階主管核心能力的培訓，雖不能謂與內部控制的專業能力完全無關，惟若能將內部控制與風險及危機管理整併，納為中、高階主管的核心能力項目，則更能完備中、高階主管的內部控制專業能力。再則，因為主管機關均將完成核心能力課程人數列為組織學習績效，該績效為績效評核作業的衡量指標，所以所有行政機關對於核心能力項目的學習，均有一定學習時數的要求，故將內部控制教育訓練列為中、高階人員核心能力課程，對於行政機關同仁對內部控制的認知以及專業智能培訓，必有實質的效益。

三、塑造重視內部控制之機關文化

所謂「組織者人之積也，人者心之器也。」一個政策的推動，首先需要參與者觀念的建立。經由訪談的實證，健全內部控制實施方案實施一年來，大部分的人對於方案實施的方向與應有的態度其實仍然是模糊不清的，所以產生了抗拒的心理。本研究認為唯有從首長、各階層主管到所有員工都體認到內部控制的實施是組織內每個成員的責任，而且都有意願建立並遵循大家所共同建立的內部控制制度，才能落實內部控制，有效提升整體營運效能。同時，需要透過宣導、講習、案例探討與經驗分享，達到將內隱知識共同化及內化，以塑造重視內部控制之機關文化。同時在訪談過程中，我們可以體會到，每個人都相信機關首長是政策推動成敗的最重要的因素，所以首長應在各項集會場合不斷宣達內部控制的概念，才能讓同仁感受到首長的重視，並激發同仁努力貫徹執行。

四、宜由機關研考單位推動健全內部控制實施方案

雖然長期以來，政府機關同仁常倚賴主(會)計單位執行內部審核協助各項施政，所以賴森本【民 93】在內部控制之迷思與真相一文提及，許多人對內部控制的觀念，存在著內部控制是財會人員之事，與業務人員無關之錯誤解讀。雖然健全內部控制實施方案在行政院係由行政院主計總處主政推動，但在各機關應由何單位主政則無明確規範，並於行政院內部控制推動及督導小組第 2 次委員會會議決議：內部控制涉及機關整體業務，又各機關業務特性不一，故仍由機關首長衡酌機關內部實況並綜合考量各項因素後，決定適當單位辦理。然礙於主計在我國行政體系中採一條鞭的架構，所以各主管機關及各機關亦多認定應由會計部門負責推動，在個案機關亦然，致使在推動初期，大家都認為內部控制僅限於與財務有關的事項。

內部控制的目的是發現組織的風險，評估風險，並對有礙目標達成的風險加以控制，所以主政單位應對組織的業務運作以及風險管理有深入的瞭解，才能有效的推動方案。行政機關的研考單位平時就是機關績效考核的主政單位，熟稔機關各業務面的運作，而 97 年行政院推動風險管理，亦由研考單位負責。基此，為打破內部控制是財會人員之事的迷思並有效整合，本研究建議宜由機關研考單位負責推動健全內部控制實施方案，此亦與接受訪談多數同仁的看法一致。

第二節 風險評估

壹、意涵

健全內部控制實施方案對風險評估要素定義為：辨識攸關之施政風險、分析風險之影響程度與發生可能性，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，處理或回應相關風險。至於馬秀如【民 87】則謂每個企業皆面臨來自內部與外部的不同風險，這些風險皆有必要加以評估。評估風險的先決條件，是訂定目標，目標有不同之層級，這些目標內部間須一致。風險評估係

在辨認並分析達成目標之攸關風險，風險評估形成風險應如何管理的基礎。目標之設定是風險評估的先決條件，管理階層須先訂定目標，然後才能辨識無法達成該目標的風險，並採取必要之管理風險行動。

另本研究第二章第三節提及政府行政機關風險管理方案之作業手冊就風險評估相關解釋包括：風險辨識是找出需要管理的風險，而風險分析則是分析風險因素之影響程度及發生可能性，至於風險評量則是將風險分析中所決定的風險等級與先前訂定的風險標準相比較，並就風險之容忍度及風險等級，決定需優先處理之風險因素。

雖然依行政學觀點，有主張企業型的政府，但在風險的這個領域裡，本研究認為政府與企業有著許多的不同，首先是目標的不同，政府追求的是公共政策的完成，而企業追求的是股東最大利益，再則是範圍的不同，政府部門面對的是全體國民，提供的是無所不包的服務，而在提供服務的過程中帶有一定程度的風險。而這些風險發生的原因可能是天然災害或人為意外事件的發生，亦或是政府人員未能達成較佳的執行效能，甚或是政策的錯誤無法達成民眾的期望，也就是說政府的風險影響程度是不易評估的，而最重要的是面對風險的心態不同，政府人員通常會逃避風險，以避免外界的責難，此與企業會將風險視為轉機的態度截然不同。

政府行政機關風險管理方案作業手冊，並將政府風險類別分為 10 項：

- 一、天然災害：伴隨自然災害而來的風險，包括洪水、森林大火、地震、颶風、暴風雨或暴風雪。
- 二、合約與法令：伴隨法律或合約關係而來的風險。
- 三、財政狀況：伴隨財政操作而來的風險，包括收稅、付款費用及所有內部與外部的財務安全程序。
- 四、公務員瀆職：因公務員違法或處置錯誤而產生的風險。
- 五、第三者的行為或疏失：因機關以外之機構的行為或疏失而產生的風險。
- 六、景氣狀況：國內外的經濟狀況所產生的風險。

七、對外界的依賴性：對機關以外供應商之商品、服務及公用設施產生依賴性，而帶來的風險。

八、資產損失：因業務活動而遭受財產損失時所產生的風險（自有、租借）。

九、科技的應用：因業務活動而使用電腦及其他技術時所產生的風險。

十、執行人力：為維持執行力在人力上產生的風險。

其中財政狀況及公務員瀆職應是政府部門與民間企業風險來源最大的不同點。

貳、訪談意見：

健全內部控制實施方案要求各機關依據確認之整體層級目標及作業層級目標參考風險管理及危機處理作業手冊所列之風險來源，及施政計畫、監察院糾正案件、審計機關建議改善及外界關注事項等，進行風險辨識，並參採風險評估工具，依機關業務特性，訂定衡量風險影響程度與發生機率之參考，並據以評量風險，就可容忍風險之外的項目，訂定控制作業。然經由訪談發現，個案機關在內部控制制度建置過程中，至今未將風險評估作業程序落實納入。

一、納入內控項目未經風險評估：目前挑選的項目，大都偏向有負面消息或是被監察院糾正的案件來作檢討，反而沒有再去考慮整個作業流程，或是原來可能的風險。以現有資料較易達成的事項優先，不會重新予以檢視所有作業流程。

二、未先訂定機關整體層級及作業層級目標：經由行政院流程範例，才瞭解應該從整體層級目標先作好，再就風險評估部分納入討論。雖然未能依學術理論先訂定整體層級目標和作業層級目標，但對風險項目之選定不會有太大影響。

三、對風險評估無完整認知，僅以經驗判斷：即使是推動小組成員，對於風險評估亦無完整認知，目前都以經驗判斷，同時認為與財務有關者均應納入內部控制。承辦人員可能對他們的業務或流程很熟悉，但是表達不出來，所以就

以可能產生弊端、舞弊、或影響政府形象的項目列為重點

四、未能就現況評估風險：被選定之項目並未經業務單位進行風險評估之程序，所以後來要求撰寫風險圖像時，發現所選定的不一定是高風險事項，而會有前後矛盾的情形。目前所選定的部分項目是因曾經遭監察院糾正的事項，但經過檢討改善後，以現階段觀之已非本機關高風險之事項。

參、建議

一、應先建立機關整體目標

依 COSO 內部控制-整體架構謂「目標之設定是風險評估的先決條件」，蓋因管理階層須先訂定目標，然後才能夠辨識達不成該目標的風險，並採取必要之管理風險行動。然因依「各機關辦理健全內部控制實施方案 100 年重點工作」規定，各機關應優先檢討 98 年度監察院糾正案件及審計機關建議改善事項，爰各機關均未經目標設定之程序，直接將前揭事項納入機關內部控制的範疇，並未以機關整體目標為風險評估的標的。復因機關施政目標選定之幕僚單位為機關的研考單位，與內部控制幕僚單位不同，致產生作業步調不一致的情形。此狀況非僅發生在個案機關，幾乎所有政府行政部門均如此，這使得健全內部控制實施方案失去其理論的基礎，同時造成同仁對內部控制認知的偏誤。此值得所有機關在後續推動作為時重新檢視。

二、落實風險評估

爰於前述各機關為達到行政院檢討 98 年度監察院糾正案件及審計機關建議改善事項，優先納入內部控制機制之要求，各機關不僅未先行建立機關整體層級目標及作業層級目標，更未依風險評估程序進行風險辨識、風險分析及風險評量等評估機關風險因素之影響程度及可能性，以及機關對風險容忍度之界定，以至於產生受訪者所稱被選定之項目並未經業務單位進行風險評估之程序，所以後來要求撰寫風險圖像時，發現所選定的不一定是高風險事項，而會有前後矛盾的情形。

三、配合環境變化，修正風險評估

風險之所以令人畏懼，即在於其「不確定」的特性，政府行政機關所面臨的風險來自各個不同的面向，舉凡政策不完善，無法符合民眾的期待、未適當導入新技術、缺乏機關間橫向整合、公務人員違法或處置錯誤等等，由本研究第三章就個案機關內控缺失案例的分析即可見一般。所以政府機關更應改變以往逃避風險的心態，勇於正視風險，配合環境變遷適時修正評估，以避免產生受訪者所稱曾經遭監察院糾正的事項，經過檢討改善後，已非本機關高風險之事項，卻仍優先被選定優先納入內部控制。

第三節 控制作業

壹、意涵

馬秀如【民87】認為控制活動係確管理階層的指令已被實現的政策和程序，它們幫助企業保證它已針對企業目標不能達成之風險，採行必要行動。在整個企業內的各個階層與各種職能，控制活動均出現。它們包括：核准、授權、驗證、調節、覆核營業績效、保障資產安全以及職務分工。至於健全內部控制方案訓練教材則將控制作業定義為為了合理促使機關達成目標、降低風險，且有助於落實機關決策，所訂定之控制規範及程序。包括對機關各單位多項業務有廣泛影響之整體層級控制，及依個別業務之作業層級目標，就評估風險之結果設計之作業層級控制。在行政機關常見的控制作業分述如下：(摘自健全內部控制實施方案訓練教材)

- 一、職能分工：重點在「分工」，主要目的在預防與及時發現在執行所分派職務時產生之錯誤或舞弊行為，是一項基本而且重要的控制活動。例如：資產保管人員與會計人員分開
- 二、與計畫、預算或前期績效之分析比較：通常與覆核相結合，主要運用在高階主管對於機關內部各單位計畫與預算之管控，因為計畫和預算本身即可

作為衡量標準，因此所採取的補救動作與追蹤措施，即為一種控制作業。常見的與計畫、預算或前期績效之分析比較控制例如：比較本期與上期計畫及預算資訊。

三、驗證及紀錄核對：驗證本身為一種證實的動作，將事項有關資訊加以紀錄核對，並加以驗證，即為一種控制作業，適當的憑證及紀錄係達成健全內部控制實施方案「提供可靠資訊」目標的基礎。常見的驗證及紀錄核對控制例如：對收入事項的驗證及紀錄核對。

四、實體控制及定期盤點：實體控制主要係保護不動產、動產、有價證券、現金等，及已印妥但未使用之重要表單及其他重要紀錄的安全設施與防衛方法，定期盤點亦能達成保護上開資產的目標。

貳、訪談意見

劉火欽(民 101)認為從管理學的角度定義「控制」為使實際結果與預期結果相符的措施與行動。內部控制可定義為組織內部的管理過程，為使組織各項業務與財務之執行過程與結果，能與目標相符之措施或行動。而控制作業正是內部控制付諸行動的手段與工具，只是透過訪談我們發現此正是讓同仁最感困擾的一項要素，茲彙整說明如下：

一、就現有標準作業流程加入控制點未檢討簡化作業流程：內部控制所有東西都是要愈簡單愈好，而不應該就現有標準作業流程再加控制，那是化簡為繁。實作上均以現有之標準作業流程加入控制點，易讓人有與現有系統重複和疊床架屋之感。

二、業務單位及會計單位都不易找到適宜的控制作業：推動過程中對各業務單位而言，最難的是想不出控制點，而且認為那是以後要被查核的事項，所以不願意寫出來。會計室對業務不瞭解，所以僅能提供控制作業可使用之工具，對業務單位選擇控制點的幫助不大。

三、設置的控制重點過多：目前選定的項目涵蓋範圍過大，所以呈現的作業流

程複雜，而且設置的控制點過多，不僅使控制作業失焦，也無法正確評斷缺失的責任歸屬

四、應以跨單位觀點建置控制作業，並經常評估修正：控制作業應以跨單位的觀點建置，因為問題通常不會是一個單位單獨解決。設置的控制重點是否可行，需透過實作才可確定。而一套控制作業要所有同一層級的單位(例：各縣市專勤隊)適用，是有一定的困難度，建議由高風險的單位先行試辦。

參、建議

一、應先行檢討現有標準作業流程

在內部控制制度建置的實際運作上，同仁多數會在現有的標準作業流程中加入控制措施，俾符合管理階層對內部控制的要求，然而此項措施極易造成作業程序的增加，因而加重同仁的作業負擔，甚至在心理上排斥內部控制的建置。所以本研究認為在評估內部控制點時，除了應確實瞭解流程作業實況，合理地確定業務流程的關鍵點，設置適當控制措施外，更重要的是要重新檢討現有的標準作業流程，期能透過工作流程簡化來提升效率，並獲得同仁對內部控制制度建置與落實執行的認同與支持。

二、建置合宜的控制作業

黃瑞昌(民 100)所謂的控制點應該是作業流程中可能發生錯誤或不當情形而應設置某種控制方式的關鍵點。各方對於控制點的挑選有不同見解，本研究認為劉火欽(民 101)所提之控制點挑選原則，值得各機關參考採行，其原則如下：

1. 錯誤機率：依據以往經驗，容易出現錯誤之程序。
2. 嚴重程度：依據風險評估結果，該項錯誤容易造成嚴重損失。
3. 焦點管理：涉及數量、金額、日期、地點部分應列為控制點。
4. 決策點控制：標準作業程序中出現決策點，即流程圖中出現菱形部分，應特別注意所選取之路徑，有無符合判斷準則。

5. 三一原則：挑選控制點項目之數量，原則不要超過標準作業程序項目三分之一

提高行政效能是實施內部控制的重要目標之一，所以在內部控制作業選擇與建置時，除了應重視成本效益原則外，亦應考慮控制與效率的平衡。過度強調控制的嚴密和完整性，不僅會模糊了控制的焦點，也會因控制點的增加，整個組織失去應有的靈活性，造成體制僵化行政效率降低。

三、建立跨單位之控制作業，並重視控制作業的管理

個案機關目前推動的控制重點仍著重在作業層級，也就是由各業務單位就業務事項設計控制作業。然一個機關的問題通常無法由單一部門解決，故應建立跨單位之控制作業，也就是應以整合性觀點建立整體性控制作業。同時內部控制點應予以經常性評估，由於內控控制點的適宜性會隨著時間以及外在環境而改變，所以應澈底執行 PDCA 程序，配合業務調整，適時檢討修正。

四、控制作業應與資訊科技系統結合，建立自動檢核機制

隨著資訊科技的快速發展以及創新服務觀念的不斷提出，近年來世界各先進國家均積極發展「電子化政府」，期能藉由資訊科技的輔助，達到提高便民服務水準、提升政府整體效率、以及節約政府開支等目的。我國自民國 87 年開始推動以網際網路為基礎之電子化政府，並已陸續完成政府網路基礎建設、政府網路應用推廣計畫以及著重社會關懷、提供民眾無縫隙優質政府服務的三階段計畫。在此完備的基礎下，將內部控制作業納入資訊系統，已是政府行政部門必須具備的觀念與做法。

個案機關亦積極投注在此作為，並獲得相當優異的成果，例如：推動「大陸、港澳地區短期來臺線上申請暨發證管理系統」，各旅行業者透過個案機關設置之申請平台線上申請，並經由 e 政府服務平台線上繳費。此系統申請人只需將資料登入申請平台，透過個案機關與觀光局系統的介接，會自動檢核資料，經審核許可後，將檢核結果即時回傳供申請人檢視，並由旅行業者線上繳費。獲得許可的業者即可自行列印電子許可證，大幅縮短旅行業者往返

於不同系統及臨櫃辦理之時間，使得陸客來台的發證時間由原來的 8 天縮短為 2 天。不僅使旅行業者減省了臨櫃往返的交通成本，同時減輕個案機關臨櫃收件人員的工作負擔和減少人工處理錯誤的機率，以及免除了財務承辦人員將現金繳納至國庫的運送風險，並達成庫款入帳及時化的目標。造就了旅行業者、來台觀光陸客以及政府的三贏情勢，此更是利用資訊系統將內部控制的控制作業納入，以簡化作業流程，並提升效能，興利除弊的最佳例證。

第四節 資訊與溝通

壹、意涵

經由本研究第二章內部控制五項要素與設計步驟圖(圖 6)，我們可以看到資訊與溝通要素是貫通整個內部控制制度設計。其中所謂資訊係透過紙本、電子或其他文件化方式，儲存、管理及傳達有關內部控制制度設計及執行等資訊。而所謂溝通則係將資訊告知相關人員，包括對內溝通及對外溝通。馬秀如【民 87】則強調企業須按某種形式及在某種時程之內，辨識、取得適切的資訊，並加以溝通，使員工能夠履行其責任。而有效的溝通，則是所有員工必須從最高管理階層清楚接獲須承擔控制責任之訊息，他們須瞭解自己在內部控制制度中所扮演的角色。員工必須擁有在組織中向上溝通重要資訊的方法，同時要和外界如：顧客、政府主管機關做有效的溝通。

至於健全內部控制實施方案則將資訊與溝通定義為：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。資訊包含財務及非財務資訊，可由內部產生或自外部取得，供決策及監督之用。內部溝通強調應告知機關人員在內部控制所扮演之角色及責任，並建立通報異常情事之管道，促使機關上下或跨單位資訊充分傳達。至於依法對外部人士公開或提供資訊，對外界意見及時處理及追蹤，則屬於外部溝通的範疇。

貳、訪談意見

由於健全內部控制實施方案目前仍在制度建置的階段，所以本研究就資訊與溝通構面，著重內部同仁認知的溝通、簽署「財務報導內部控制確認聲明書」必要性，以及資訊、資料建置機制等觀點，訪談意見彙整如下：

- 一、同仁無法瞭解自己在內控應負的責任：未參與內部控制制度建置的同仁，對內控推動方案是完全無法感受到，參與的同仁也無法瞭解自己在內控應負的責任，大家都還在摸索的階段。要使第一線同仁依制訂的制度執行，還是需要透過有效的溝通，並參考同仁實作後的反應，不斷討論修改相關文件資料。
- 二、建議由中階幹部參與，有助於同仁間溝通：推動小組參與開會的都是高階主管，其對實際運作的作業流程細節，無法確定是否能確實掌握，所以建議由中階幹部參與內控制度建置，有助於同仁間的溝通
- 三、運作過程應有紀錄，並提出執行報告：資訊非僅是蒐集資料，而是將流程串連，運作過程應有紀錄，並應訂出指標，建立回饋機制，並就執行成果提出報告，
- 四、簽署「財務報導內部控制確認聲明書」的必要性有待探討：有關首長簽署財務報導內部控制確認聲明書，是否有實質助益仍有待探討，因為其與內控缺失的預防及發生內控缺失之責任歸屬，並無直接之關連。

參、建議

一、以中階幹部為推動主力，並加強同仁的溝通

個案機關成立的推動小組是以副首長為召集人，各一級主管為委員，其立意係希望透過高階主管的宏觀以及考績權的掌握，可以有效達成行政院的政策要求。然經由訪談發現，同仁對於自己在內控中應有的角色以及應負的責任，其實是茫然不知所措的。所以本研究建議應以中階幹部為推動主力，除了有助於同仁間的溝通，在將作業流程設置控制點等制度文件

化以及實作過程中，都需要中階主管的積極參與。因為在創新求勝一書中曾說：高階主管創造遠景和夢想，中階主管則發展一般員工所容易瞭解、較具體的觀念。中階主管試著解決高階主管在夢想和現實世界之間的衝突。換句話說，高階主管創造宏觀理論，而中階主管則試圖創造可由基層人員在公司內實際測試的理論。

二、有效建立運作紀錄，提供各層級所需資訊

內部控制文件化的品質是內部控制能否落實的基礎，而資訊的品質必須符合內容適當、正確，且為及時可獲得時的最近資訊等要件。當有適當的紀錄時，內部控制的評估可以較有效率，可以幫助員工瞭解控制制度如何運作，以及員工在內部控制中所扮演的角色，而當制度需要修改時，書面紀錄亦有助於修改工作的完成。而依參與個案機關內部控制的運作中更深切感受到紀錄在查核及釐清責任中扮演關鍵角色。野中郁次郎曾說：「紀錄文件可幫助個人將經驗內化，進而豐富內隱知識，文件或手冊更有利於外顯知識的傳遞，使第三者能夠間接地經歷他人的經驗。」所以有效建立運作紀錄，使組織內的人能夠迅速取得並交換、管理及運用其內部控制運作所需之訊息是提供內部控制風險評估、控制作業以及監督有效性的最基本要求。

三、簽署「財務報導內部控制確認聲明書」有其必要性

101年3月2日聯合報A21版民意論壇刊載立法委員費鴻泰投書，標題為「陳冲的願景 須內控相挺」，指出政府機關決策者及施政計畫主管人員，為達成使命或施政計畫，需要有效控制達成使命的因素，積極建置內部控管機制，並持續追蹤。另為落實控管機制，建議參考先進國家做法，要求各機關將「財務報導內部控制確認聲明書」納入年度總決算書，可藉此考核單位和主管的施政績效。

雖然本研究受訪者認為聲明書的簽署與內部控制的有效性沒有直接的關聯，但是本研究認為，當管理階層被要求提出財務報導內部控制確

認聲明書時，會較注意並落實內部控制之執行，因為那是內部控制執行的承諾。此承諾是要經過外部審計單位、立法院以及媒體、相關單位的檢視，對於機關首長自會產生一定的提醒作用。

四、資訊透明化以督促政府機關提升行政效能

透明而有效率的政府是廉能政府的核心，由於世界經濟論壇(WEF)將政策透明度納為全球競爭力報告的訪談調查項目，所以行政透明化已成為各國重視的議題。我國在 94 年 12 月 28 日公布施行之政府資訊公開法第一條即揭櫫其立法目的在為建立政府資訊公開制度，便利人民共享及公平利用政府資訊，保障人民知的權利，增進人員對公共事務之瞭解、信賴及監督，並促進民主參與。

建置透明化資訊平台是廉政管理重要的一環，而擴大電子化政府應用是精進資訊透明化的重要途徑。爰個案機關經由檢視與人民相關權益及易發生弊端之各項人民申請案件，強化行政透明化作為，在機關資訊網站設置申辦案件專區，供民眾更易查詢。透過公開相關資訊、作業流程、處理狀況等達到資訊充分揭露及申請案件審查透明之效益，減少因資訊不對稱或資訊落差所形成的問題，防範弊端發生。

第五節 監督

壹、意涵

本研究於第二章第二節提及行政院健全內部控制實施方案中，規範政府內部控制觀念架構與設計原則，其中有關「監督」要素係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。作業要項包括：由各項業務承辦單位主管人員，經常執行之例行督導作業、以及由機關內部各單位自行檢查，以維持內部控制制度設計及執行之有效性，另統合或

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及相關建議，及時改善與追蹤。

至於馬秀如【民 87】則認為監督是一種隨著時間的經過而評估執行制度品質的過程。監督可分為持續監督和個別的評估，前者係在營運過程中例行的管理活動，後者則依評估所得的風險以及持續監督程序之有效性，以決定評估的範圍及頻率。

由以上觀之，內部控制的「監督」要素係要求內部控制的有效性與持續性，在民間企業均設有內部稽核部門以達成此目標，依馬嘉應等(民 100)認為內部稽核最重要的是扮演好監控企業整體風險管理的角色。實行內部稽核之目的，是為協助董事會與經理人檢查及覆核內控之缺失及評估營運之效果與效率，並適時提供改進之建議，以確保內控持續有效實行。

經由本研究第二章對政府行政部門內部控制現況的分析得知，我國政府行政部門內部控制機制分屬內部審核、人事考核、事務管理檢核等不同單位負責。而審計部認為政府部門施政效能不彰，以未建置整體性內部控制機制架構是無法發揮綜效的主要原因。然而在「健全內部控制實施方案」中依然未有設置內部稽核專責部門之研議，僅在推動方案宣導篇就有關各機關之稽核機制建議作法如下：

- 一、短程作法：得統合或運用現行稽核評估職能，就發現缺失及改善建議，提內部控制專案小組檢討，並追蹤改善情形。
- 二、中長程規劃：設獨立內部稽核單位，因涉機關與業務之調整，將列為未來組織改造議題，由研考會及人事行政總處審慎研議處理。藉由自動監控系統等「持續性稽核」工具，以監督風險並維持內部控制制度有效性，因涉各機關資訊系統之建構與整合，將由研考會併入第四階段電子化政府或配合組織改造資訊配套相關議題，適時研議處理。

貳、訪談意見

針對內部控制的有效性與落實持續執行，以及現階段是否應設置內部稽核單位，以及應以何種形式之組織架構運作，透過訪談發現意見與看法呈現分歧而多元，謹將各方看法彙整如下：

- 一、維持現行稽核之機制：現行內部審核、人事考核、事務管理檢核等由不同單位負責稽核之機制運作順暢，應維持現有運作模式，另設置專責單位會有疊床架屋之虞。
- 二、應建立內部控制專責單位：設立內控專責單位有助於內控持續性與有效性的達成，且獨立性會更強，但是目前政府並沒有相關的規範。
- 三、業務單位自我要求才是內控落實的基礎：內部控制能否持續有效，最重要的是首長的決心，以及具有考績權之主管的落實督導。讓同仁感受到內控對業務推動的效益，則內控可以持續而有效的執行。
- 四、應建立外部稽核或認證機制：透過外部稽核或認證機制，會讓同仁重視內部控制，也更容易持續落實執行，使內部控制達到一定成效。

叁、建議

一、應由政風單位擔任內部稽核專責單位：

依國際內部稽核協會對內部稽核之定義：「內部稽核協助機構透過有系統及有紀律之方法，評估及改善風險管理、控制及治理過程之效果，以達成機構目標」，觀之民間企業多以設置內部稽核專責單位來達成內部控制有效性的目標。惟本研究認為礙於政府組織單位的調整，受限於行政、立法與各界期待等複雜因素所左右，設置內部稽核專責部門原非一蹴可及，而以任務編組或專案小組型態運作，則恐無法達到永續性之要求，爰建議各機關之內部稽核應由政風單位主政。因為依「政風機構人員設置條例」第5條規定，各機關政風人員職司各機關員工貪瀆不法之預防、發掘及處理檢舉事項。而行政院頒訂之「國家廉政建設行動方案」，更於具體作為中要求政風部門應加強機關內控機制，針對貪腐風險較高的業務實施稽核。亦即政風單位在各機關一

直扮演著偵測與預防組織違失的角色，而且其在政府體制中屬一條鞭運作方式，也就是直接受廉政署之指揮督導，此正符合 INTOSAI GOV 9140「公部門內部稽核之獨立性」指引，公部門內部稽核之建置，應符合獨立性與客觀性之標準。

在個案機關，政風單位在機關的內部控制與風險管理運作上，扮演著舉足輕重的角色。不僅透過廉政會報檢討機關內部高風險因子作為，更不定時進行受收容人遣返前訪談，由受收容人的親身感受，瞭解機關應進行的改善，同時對機關同仁產生一定的警惕作用，並有效達成監督機關關鍵風險。

只是內部稽核一向被視為一種專業，「公開發行公司建立內部控制制度處理準則」對於內部稽核人員的適任條件以及每年應參加稽核專業課程訓練時數，均有明確且嚴格之規定。雖然國內亦有針對政府部門稽核人員之國際政府稽核師(CGAP)專業證照考試，但以 2006 年至今僅有 179 人通過，且多數為審計、會計人員觀之，我國政府行政部門應更積極建立內部稽核人員進用及培訓管道，以增進內部稽核作業之效果與效率。另依 INTOSAI GOV 9120 指引，內部稽核人員之責任除應確保專業能力外，亦應與外部審計人員溝通，亦即內部稽核人員與外部審計人員之間，應建立專業、互信之合作關係。惟目前我國政府部門的外部審計單位—審計部，多以機關的會計單位為聯繫窗口，如果以政風單位為機關的內部稽核單位，則內部稽核與外部審計單位之間的合作，需要一定時間的磨合。

二、持續性監督應納入業務作業落實執行

依內部控制-整體架構，馬秀如（民 87）認為監督可確保內部控制能持續有效運作，其中持續監督係納入 (built in) 企業正規、重複的營業活動之中，也就是在即時基礎下執行對環境之改變作出動態的回應。也就是說，監督機制的源頭是要在業務活動中進行的，應在政府行政機關的各項措施及行政作為中納入自動檢視、監督的機制。至於承辦單位主管人員對業務的例行督導

則是內部控制持續有效的基石，惟有落實例行督導，才可以使同仁不敢懈怠，依制度規範持續執行。至於每年一次的自行檢查，依對個案機關實作觀察，雖可以達到評估機關內各單位內控制度設計及執行之有效性，但仍屬提醒與輔導的性質。

三、建立外部稽核、認證機制

目前政府行政機關的外部稽核，主要是由審計部執行。依審計法規定，審計機關之職權包括監督預算之執行、審核財務收支、審定決算、考核財務效能、稽查財務上之違失、核定財務責任等。從文義上來看，其著重”財務”之審計，實際上，審計現在更重視效能性審計，同時透過審核報告，引導政策的推行，此由健全內部控制實施方案 100 年重點工作規定，各機關應優先檢討監察院糾正案件及審計機關建議改善事項，即為明證。

然以審計部現有的組織架構與規模，要對各行政機關內部控制的落實進行稽核，在實務上是無法達成的，有鑑於民間企業在內部控制制度建置及實作上均較政府部門完備，建議適時引進民間稽核單位，例如：會計師、專業認證單位，協助政府行政部門達成內部控制制度建置的目標。

四、主管機關應更積極扮演督導角色

健全內部控制方案要求主管機關督導所屬落實執行方案相關工作，以定期或不定期進行訪查，並得指定所屬至專案小組會議報告辦理情形。觀之實施方案推動一年來，個案機關之主管機關雖已依行政院要求，進行教育訓練及訪查督導，並提供改善意見。惟本研究認為主管機關在推動方案中，應扮演更積極的角色，包括加強對所屬機關首長的內部控制教育訓練；召集所屬機關推動承辦單位之主管及承辦人定期研討，分享推動的心得，協助各機關積極推動；以及建立內部控制推動的績效評估機制，以提高推動的誘因；並應訂定定期查核規範，俾各單位有明確的推動目標與方向。

第五章 結論與建議

第一節 研究結論

政府施政效能是國家競爭力的重要一環，政府施政的良窳關係人民的權益與福祉。面對國際的激烈競爭，一個有效能、廉潔的政府是人民殷切的期盼，也是國家發展進步的原動力，而政府部門內部控制制度的建立與落實執行是達成此目標的基石。透過文獻探討發現，近年來不論是對企業或政府部門有關內部控制的探討，均以 COSO 報告為主臬，究該研究報告的主要目的是在調合大多數的不同觀點，建立一個可以滿足不同團體需求的共同定義，以及用來評估控制制度及如何改善的標準。另相關文獻論述亦強調內部控制的有效執行，可促成組織績效之增進，至於制度的落實執行，則必須要有公正的績效評估以及獎懲制度配合，至於內部控制的功能則已由消極的防弊，轉變為積極的興利，至制度之建置則應視機關規模、職掌及業務性質之不同而定。

經由探討現況發現我國政府部門內部控制，在法規面僅有屬行政規則的「內部審核處理準則」可視為規範，此不僅與 INTOSAI GOV 9110 準則指引所稱應有憲法或法律層級授權，於法律中明訂內部控制基本規範相距甚遠，與民間企業的法令規範相比，更顯薄弱與不足。至於政策面則自民國 89 年起陸續提出「健全財務秩序與強化內部控制實施方案」、「行政機關風險管理推動方案」等行政措施，而且近 10 年來幾乎每年均有與內部控制相關的規定頒布，惟仍分屬不同體系，未能建立內部控制的整體架構。再就執行面觀之，我國行政部門內部控制體制，一直維持著由不同單位負責的運作模式，即使是政府組織再造，亦無法改變此組織架構。而不論依審計部審核涉有違失、效能過低案件，或就法務部廉政署提供之偵辦貪瀆起訴案件分析，政府行政部門的內部控制均仍有待加強改善。

本研究主題係以政府部門實施「健全內部控制實施方案」為主軸，該方案具

有許多有別於以往頒布之內部控制措施之特色，包括強調內部控制人人有責，並由機關首長負最終責任，改變以往多數人認為內部控制是財會、審計或研考人員責任的迷思；以機關之業務為內部控制制度設計及控制作業的主體，俾促使機關達成整體目標，而非僅以財務控管為內部控制之主題；並首次將風險管理觀念納入政府內部控制，以風險評估為工具，依據風險評估結果，決定應納入內部控制制度設計之業務項目。至於以 COSO 1992 年內部控制整體架構為基礎，並參採國際最高審計機關組織之四項目標，使我國政府的內部控制達到與國際接軌之目標。

他山之石可以攻錯，為能提供政策推動方式借鏡，本研究試圖從行政院 94 年「行政機關風險管理推動方案」的推動歷程觀察，其透過風險管理專業研習班、編製風險管理作業手冊、設置風險管理知識網及諮詢專線等方式，宣導風險管理觀念，並建構平臺介紹國內外相關風險管理知識與經驗。同時委託專家學者組成專案小組，協助解決各機關推行風險管理過程中產生之困難與疑慮。該推動方案對行政機關同仁風險管理觀念的建立或有一定程度的影響，然其持續性與有效性則顯不足，此由本研究對行政院研考會風險管理網站維護情形的探討可見一斑。而且行政院研考會自行評估報告或審計機關的查核報告，均認為各單位未能落實在日常運作，推動效果不佳，致政府行政風險事件頻傳。

為更深入探究推動「健全內部控制實施方案」在各機關實作上所面臨之困難，本研究對個案機關參與該方案推動的各級成員計 8 人進行訪談，經彙整為下列結論，其或非反映每個機關之實況，惟仍可供相關單位審視。

一、**控制環境尚未完備**：多數同仁抗拒推動方案，其原因多為不了解推動方案的目的，而且內部控制的文件不易理解，很難與業務相結合，所以覺得是一項額外的工作。再則，內部控制強調預防性作為，績效不易量化也不容易看到成果，較難得到首長的重視。所以內部控制的教育訓練應持續加強，

機關首長、各級主管及參與內控制度的設計者應優先納為參加講習的對象。至於各機關首長應透過各種集會場合不斷宣達內部控制的理念，才能讓同仁感受到機關對內部控制的重視，並激發同仁努力貫徹執行。

二、**推動方案之負責單位，各方看法分歧：**，由於會計單位在各機關組織運作中屬幕僚單位，未能深入業務單位實際運作面，故大多數業務單位同仁傾向由機關負責研考的單位推動，除可借重其對業務的熟稔度外，亦可避免讓人有內控僅重視財務面的印象。但亦有主張仿照風險管理推動方案方式，邀集專家學者一起會診，由外部的專業輔導單位協助各機關推動。

三、**未能落實風險評估：**依「各機關辦理健全內部控制實施方案 100 年重點工作」規定，各機關應優先檢討 98 年度監察院糾正案件及審計機關建議改善事項，為能即時達成上級要求，各機關均將前揭事項優先納入機關控制作業項目。即未先訂定機關整體層級及作業層級目標，亦未重新檢視所有作業流程，更未就現況評估風險，致產生後來要求撰寫風險圖像時，發現所選定的項目是機關可容忍之風險範圍，而有前後矛盾的情形，同時產生原遭監察院糾正的事項，經過檢討改善後，目前已非本機關高風險事項，卻仍優先納入控制作業之情事。

四、**控制作業不易律定：**由於會計室對業務流程並不熟悉，所以僅能提供控制作業可使用之工具，而業務單位認為那是以後要被考核的重點，所以傾向以容易達成者為關鍵控制點或以現有標準作業流程加入控制點，亦即未檢討簡化作業流程，易讓人有與現有系統重複和疊床架屋之感。而選定的項目涵蓋範圍過大，呈現的作業流程複雜，而且設置的控制點過多，不僅使控制作業失焦，也無法正確評斷缺失的責任歸屬。

五、**未能重視內外溝通：**整個健全內部控制實施方案，包括組成推動單位、辦理宣導訓練、檢討現有內控作業、設計有效控制制度、檢查評估制度執行情形、以及逐級督導落實執行。惟執行至今 1 年餘，大多數同仁仍無接獲須承擔內控責任之訊息，亦即無法清楚瞭解自己在內控應負的責任，以及在

內部控制中所應扮演的角色。至於對外部的溝通，並未有因方案推動而增加規範各機關應有的作為，雖有簽署「財務報導內部控制確認聲明書」的倡議，但未見相關單位的重視。

六、未能建立內部稽核專責單位：雖然機關首長的決心，具有考績權之主管的落實督導，以及讓同仁感受到內控對業務推動的效益，被認為是內控可以持續而有效執行的3大要素。但是設立內部稽核專責單位，為管理階層蒐集客觀且充分的資訊，以協助複核內控缺失與施政績效，並適時提供改進建議，應是改變目前由不同單位負責稽核，未能有效整合的最重要課題。惟在推動方案中並未有相關的規範。

第二節 研究建議

「健全內部控制實施方案」在個案機關的推動，有賴推動小組召集人主動積極督導，幕僚單位同仁的戮力投入，至今已有良好的進展。本研究謹依據文獻探討、案例分析、實作心得以及上述結論，提出以下建議：

一、內部控制績效應列為施政重點及關鍵策略目標

依「行政院所屬各機關施政績效管理要點」規定，關鍵策略目標係指各機關依願景及施政重點，訂定未來四年應達成之重要施政成果。為彰顯總統治國理念及政府對內部控制制度建置及落實執行之要求，應將內部控制列為施政重點，並將各機關辦理內部控制的績效納為關鍵策略目標，透過施政績效評核結果與考績比例的連結，以提高各機關首長對內部控制之重視。

二、內部控制教育訓練應列為中、高階人員核心能力課程

核心能力係就不同官等為達成有效管理目標所必須具備之觀念態度、知識及技術等，若能將內部控制納為中、高階主管的核心能力項目，則能完備內部控制專業能力。再則，因為主管機關均將完成核心能力課程成果列為組織學

習績效，所以所有行政機關對於核心能力項目的學習，均有一定學習時數的要求。若將內部控制教育訓練列為中、高階人員核心能力課程，則對於行政機關同仁內部控制的認知以及專業智能培訓，必有實質的效益。

三、先確認機關整體目標，並落實風險評估

健全內部控制實施方案將風險評估定義為：辨識攸關之施政風險、分析風險之影響程度與發生可能性，及評量對風險容忍度，據以決定採取控制作業或監督等方式，處理或回應相關風險，故目標之設定是風險評估的先決條件。然依「各機關辦理健全內部控制實施方案 100 年重點工作」，各機關應優先檢討 98 年度監察院糾正案件及審計機關建議改善事項，爰各機關均未經整體目標設定及風險評估程序，即將前揭事項直接納入機關內部控制的範疇，此雖可以讓同仁立即體會內部控制的重要性，然卻使內部控制的實作失去其理論基礎，亦造成同仁對內部控制認知的偏誤。

四、檢討現有標準作業流程，並與科技系統結合

為符合管理階層對內部控制的要求，在內部控制控制作業的設計上，同仁多數會直接就現有的標準作業流程加入控制措施。然而此方式極易造成作業程序的增加，因而加重同仁的作業負擔，甚至在心理上排斥內部控制的建置，所以設計控制作業時，應重新檢討現有的標準作業流程，以工作流程簡化來提升效率。另應考慮控制與效率的平衡，避免因過度強調控制的嚴密和完整性而模糊了控制的焦點。同時應善加利用現代資訊科技，將控制作業與資訊科技系統結合，建立自動檢核機制，此工作的簡化與效率的提高，讓同仁感受到內部控制的效益，才能獲得同仁對內部控制制度建置與落實執行的認同與支持。

五、資訊透明化是督促政府提升行政效能的利器

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，及依法對外部人士公開或提供資訊，並對外界意見及時處理及追蹤，是內部控制有關資訊與溝通要素的基本要求。本研究認為如果提升政府效能與建立廉能政府是健全內部控制實施方案最終極目的，那麼唯有建置透明化資訊平台，經由行政資訊的公開，減少資訊不對稱問題，以增進全民對公共事務之瞭解、信賴，並共同參與監督才足以達成。

六、各機關研考單位負責推動方案，並以中階幹部為主力

行政院對於健全內部控制實施方案在各機關應由何單位主政並無明確規範，僅依會議決議由機關首長衡酌機關內部實況並綜合考量各項因素後，決定適當單位辦理，本研究認為此或為各機關遲疑未能及時推動的主因。然礙於主計在我國行政體系中採一條鞭的架構，所以各主管機關及各機關亦多認定應由會計部門負責推動。惟揆諸內部控制的目的是辨識機關的風險，並對有礙目標達成的風險加以控制，所以主政單位應對機關的業務運作以及風險管理有深入的瞭解，才能有效的推動方案。行政機關的研考單位平時就是機關績效考核的主政單位，熟稔機關各業務面的運作，而 97 年行政院推動風險管理方案，亦由研考單位負責。基此，本研究建議宜由機關研考單位負責推動健全內部控制實施方案。另外為有助於同仁間溝通、瞭解與執行的落實，應以中階幹部為推動主力，因為中階主管具有關鍵性功能，較能發展基層同仁容易瞭解且具體的觀念，並付諸執行。

七、建立內部稽核專責單位，並由政風單位擔任

內部控制的有效性與持續性，有賴「監督」來完成，在民間企業均設有內部稽核部門以達成此目標，然在「健全內部控制實施方案」中仍未有設置內部稽核專責部門之研議。本研究認為礙於政府組織單位的調整，受限於行政、立法與各界期待等複雜因素所左右，設置內部稽核專責部門原非一蹴可

及。而以任務編組或專案小組型態運作，則恐無法達到永續性之要求。爰建議各機關之內部稽核應由政風單位主政，因為依「政風機構人員設置條例」及「國家廉政建設行動方案」均要求政風單位應加強機關內控機制之督考。而且其在我國政府體制中屬一條鞭運作方式，直接受廉政署之指揮督導，此正符合 INTOSAI GOV 9140「公部門內部稽核之獨立性」指引，公部門內部稽核之建置，應符合獨立性與客觀性之標準。另鑑於內部稽核之專業性，政府應積極進用及培訓內部稽核專業人才，以符合 INTOSAI GOV 9120 指引，內部稽核人員應確保專業能力之要求。

八、主管機關應有更主動積極作為

主管機關在健全內部控制實施方案的分工，主要是督導所屬落實執行方案相關工作，進行定期或不定期訪查，並得指定所屬至專案小組會議報告辦理情形。惟本研究認為主管機關有承上啟下的重要職能，各機關是否積極推動方案、依時建置內部控制制度並落實執行，除了機關首長的重視、機關推動小組召集人的積極認事外，最重要的還是主管機關對此方案的態度。主管機關應訂定定期查核規範，俾各單位有明確的推動目標與方向，另加強對所屬機關首長的教育訓練；召集所屬機關承辦單位之主管及承辦人定期研討，透過推動心得的分享，協助各機關認清機關特色與可行的措施，並建立內部控制推動的績效評估機制，以提高推動的誘因。

附錄一

深入訪談問題大綱

壹、控制環境

- 一、您知道行政院自 100 年開始推動「健全內部控制實施方案」嗎？以你的瞭解推動此方案的原因及目的為何？
- 二、您是以怎樣的理念推動「健全內部控制實施方案」？您認為應由那個單位負責推動此方案？
- 三、您覺得本機關人員對建立內部控制制度是否認同？參與人員的意願如何？
- 四、您覺得機關首長是否重視「健全內部控制實施方案」之推動？為什麼？
- 五、您覺得本機關對同仁的內部控制專業訓練是否足夠？

貳、風險評估

- 一、如何選定納入內部控制之項目，是否經過風險評估？
- 二、風險評估程序在實作上，是否有遇到任何困難？

參、控制作業

- 一、在實際運作上，如何選擇控制重點？
- 二、依您的瞭解實作上是如何設計控制作業？

肆、資訊與溝通

- 一、在此推動方案中，您是否得到充分訊息，並瞭解自己所扮演的角色？
- 二、您覺得應以何種方式記錄、傳達或獲取所需的資訊？
- 三、您覺得是否需要簽署「內部控制確認聲明書」以使外界瞭解機關的內控作為？

伍、監督

- 一、您覺得使本機關內部控制持續有效的影響因素如何？
- 二、您覺得應建立內部稽核專責單位嗎？或應建立怎樣的監督機制？

附錄二

受訪者背景說明

受訪者 1：個案機關「健全內部控制方案推動小組」召集人，任職個案機關及其前身數十年，從基層做起，故對個案機關的各項業務運作均著力深入，積極投入交付之任務。曾參與內政部舉辦之內部控制教育訓練。

受訪者 2：個案機關「健全內部控制方案推動小組」委員，負責個案機關資訊業務之高階主管，具 EMBA 學歷。

受訪者 3：個案機關「健全內部控制方案推動小組」幕僚單位的主管，係方案的主要推動者。除積極加強個案機關各項內部控制制度建置作為外，並經常受邀赴其他機關進行內部控制教育訓練，推廣政府行政部門內部控制觀念。

受訪者 4：係個案機關「健全內部控制方案推動小組」幕僚單位的承辦人，負責推動小組會議召開、資料彙整以及訪談、督導等行政事宜。會計人員，屬中階幹部，曾有地方政府推動內部控制經驗。

受訪者 5：實際參與個案機關內部控制制度建置作業之中階主管，受訪前未曾參加內部控制相關講習，惟兼具業務及事務單位經驗。

受訪者 6：實際參與個案機關內部控制制度建置作業之中階主管，亦為個案機關風險管理小組成員之一。曾經歷個案機關研考單位中階主管，熟稔施政計畫管制考核及績效管理。

受訪者 7：實際參與個案機關內部控制制度建置作業之業務單位承辦同仁，曾參與個案機關舉辦之內部控制教育講習。經歷個案機關之內外勤工作。

受訪者 8：實際參與個案機關內部控制制度建置作業之業務單位承辦同仁，曾參與個案機關舉辦之內部控制教育講習。曾經歷多個業務範疇，熟稔個案機關業務運作。

附錄三

深入訪談建議匯整表

控制環境	
受訪者 1	<ol style="list-style-type: none"> 1. 本機關負責方案推動的幕僚單位認真負責，而且由召集人親自召集會議，並參與督導，則同仁自然了解長官的重視，這是本機關內部控制能順利推動的重要因素 2. 同仁對內控的認知是需要透過實作去瞭解，教育訓練若僅是由專家學者上課，則同仁不易獲得深刻的體會與瞭解
受訪者 2	<ol style="list-style-type: none"> 1. 由於方案係由會計室負責推動，所以初期會認為是就財務有關的事項進行內部控制。經由訓練與宣導，已讓大家漸漸了解是全面性的業務探討 2. 機關要表現提升效率的決心就應該由首長主持，並邀集專家學者一起會診，以任務編組方式成立跨組室的推動小組
受訪者 3	<ol style="list-style-type: none"> 1. 建議應有外部的專業輔導單位協助各機關推動 2. 整個推動方案大家都是邊做邊學，推動經驗的分享是否真有助益，端視機關重視的程度而定 3. 行政院對各機關首長只進行一次的內部控制宣導，其實無法得到首長的重視 4. 教育訓練的有效性除了講師本身對理論基礎有一定的認知之外，應該有實際參與的經驗，所敘述的內容才容易得到認同
受訪者 4	<ol style="list-style-type: none"> 1. 大家對內部控制都很排斥，覺得是一項額外的工作 2. 機關首長對內部控制制度的重視的程度，會推動且促進幕僚更想要去把它作好。既然是行政院的施政重點，首長也努力的推動，加上大家的重視應該可以逐步推行 3. 希望透過講習先讓同仁認識內部控制，並在實作當中讓他們去接觸，也就是雙管齊下
受訪者 5	<ol style="list-style-type: none"> 1. 並不了解推動這個方案的目的跟原因，因為內部控制的文件非常的難懂，感覺與風險評估及稽核業務是重覆的，對內控最想要的目標或效果並無認知 2. 覺得機關內各成員(含主要幕僚推動人員)對內部控制都沒有概念，所以對於推動方案都有排斥的感覺
受訪者 6	<ol style="list-style-type: none"> 1. 上級機關推動方案立意良好，但在基層同仁業務量龐大的情況下，僅只是配合政策的推動與要求，效益不大，反而增加負擔 2. 內控的核心應該與風險管理的概念是相通的，但感覺與現有的會計、政風、績效考核的機制是重疊的

	<p>3. 首長的重視對方案的推動是最重要的因素，可是內控重視的是預防的措施，不易量化也不容易看到成果，所以較難得到首長的重視</p> <p>4. 首長應在例行或重要會議中，不斷推廣內部控制的觀念，同仁才會重視，並努力貫徹執行</p>
受訪者 7	<p>1. 大多數同仁是極力抗拒，因為完全不瞭解內部控制的意義，應透過不斷的宣導與講習說明推動的目的。應先做好內控教育的基礎建設，再逐步推展到實作，而參加講習的對象應包括主管、參與內控制度的設計者、以及基層同仁</p> <p>2. 負責推動的人員應對方案的推動目的有明確的認知，同時對於機關的業務有一定程度的瞭解，才能有效的透過訪談方式，協助業務單位建立內控制度</p> <p>3. 首長應在各項集會場合不斷宣達內部控制的概念，才能讓同仁感受到首長的重視，也才會積極投入內控制度的建立，以及落實各項控制作業作為</p>
受訪者 8	<p>1. 健全內部控制實施方案建議由研考單位推動，除可借重其對業務的熟稔度，亦可避免讓人有內控僅重視財務面的印象</p> <p>2. 因為有實際參與教育訓練與內部控制制度建制之實作，所以已認知到內部控制對機關效能提升有一定之效益，惟觀察未實際參與內控作業之同仁，雖參與教育訓練仍未能有太多體會與認知</p> <p>3. 應先對參與內部控制制度建置之同仁進行教育訓練，使大家對內控有初步了解再進行實作，才能使推動過程更順利有效</p>

風險評估	
受訪者 1	本機關首先將監察院糾正有缺失的事項納入內部控制，但也有一些項目是根據過去的經驗，一直未能落實或希望機關內能重視的可能風險項目也一併納入，爾後還會隨時修正必須納入的項目
受訪者 2	<p>1. 過去已發生內控缺失的事項，有些只是個案，不一定是制度的問題</p> <p>2. 風險應以機關整體目標來評估探討，不宜僅以各單位的各項業務來分析</p>
受訪者 3	<p>1. 雖然未能依學術理論先訂定整體層級目標和作業層級目標，但對風險項目之選定不會有太大影響</p> <p>2. 所有業務項目的風險性評估大多來自參與同仁的經驗判斷</p>

受訪者 4	1. 承辦人員可能對他們的業務或流程很熟悉，但是表達不出來，所以就以可能產生弊端、舞弊、或影響政府形象的項目列為重點 2. 經由行政院的流程範例，才瞭解應該從整體層級目標先作好，再就風險評估部分納入討論
受訪者 5	目前挑選的項目，大都偏向有負面消息或是被糾正的案件來作檢討，反而沒有再去考慮整個作業流程，或是原來可能的風險
受訪者 6	1. 以過去被監察院糾正的項目列為納入內控的項目，其實都沒有經過風險評估的過程 2. 其他被選定的項目，業務單位通常會以現有資料較易達成的事項優先，不會重新予以檢視所有作業流程
受訪者 7	1. 目前所選定的部分項目是因曾經遭監察院糾正的事項，但經過檢討改善後，以現階段觀之已非本機關高風險之事項 2. 被選定之項目並未經業務單位進行風險評估之程序，所以後來要求撰寫風險圖像時，發現所選定的不一定是高風險事項，而會有前後矛盾的情形
受訪者 8	1. 應就風險評估結果對機關形象有重大影響者優先辦理，再逐步擴大建置範圍與項目 2. 即使是推動小組成員，對於風險評估亦無完整認知，目前都以經驗判斷，同時認為與財務有關者均應納入內部控制

控制作業	
受訪者 1	1. 對於控制點的選擇，每個人會因自己的業務職掌不同而有不同的觀點，本機關除由會計單位先行對業務單位訪談與督導外，並由會計室、政風室、秘書室、專門委員等幕僚單位組成督導小組，透過與業務單位的溝通，建立了最適的控制作業 2. 控制作業的落實才是整個內部控制最重要的關鍵
受訪者 2	1. 應檢討作業流程，進行簡化改造，並透過資訊系統，建立自動檢核機制 2. 控制作業應以跨單位的觀點建置，因為問題通常不會是一個單位單獨解決
受訪者 3	1. 推動過程中對各業務單位而言，最難的是想不出控制點，而且認為那是以後要被查核的事項，所以不願意寫出來 2. 會計室對業務不瞭解，所以僅能提供控制作業可使用之工具，對業務單位選擇控制點的幫助不大
受訪者 4	SOP 跟內部控制制度的不同在於控制重點的加強，透過分析內部控制與標準作業流程不同來強化內控的機制。
受訪者 5	1. 同仁與主管最需要的是可以清楚的把業務中風險性高的地方列

	<p>查核點，以利作決策或管理時可以一目了然的清單</p> <p>2. 內部控制所有東西都是要愈簡單愈好, 而不應該就現有標準作業流程再加控制點，那是化簡為繁</p>
受訪者 6	<p>多數納入內控的事項，在被糾正時即已檢討作業流程，並在流程中加入控制作業，而沒有出現缺失的流程，要憑空想像如何設置控制點，對一般同仁來說是很困難的</p>
受訪者 7	<p>1. 由於目前選定的項目，含蓋範圍過大，所以呈現的作業流程複雜，而且設置的控制點過多，不僅使控制作業失焦，也無法正確評斷缺失的責任歸屬</p> <p>2. 設置的控制重點是否可行，需透過實作才可確定。而一套控制作業要所有同一層級的單位(例:各縣市專勤隊)適用，是有一定的困難度，建議由高風險的單位先行試辦</p>
受訪者 8	<p>1. 實作上均以現有之標準作業流程加入控制點，惟易讓人有與現有系統重複和疊床架屋之感</p> <p>2. 控制作業不應太複雜，以可以合理達到目標為原則</p>

資訊與溝通	
受訪者 1	<p>1. 目前同仁對內部控制的了解都僅限於書面作業，完成機制的建立後，要交給第一線同仁實際運作，經過一段時間有成果時，同仁才能真正體會自己在內部控制中應負的責任</p> <p>2. 所有的控制作業實際運作、各級主管的督導過程均應做成紀錄，而且最好是利用電腦系統作紀錄</p> <p>3. 內部控制制度的建置與落實執行推動，需要的是長官發自內心的重視，與是否簽署內部控制確認聲明書無關，聲明書指是一種文件的要求</p>
受訪者 2	<p>1. 運作過程應有記錄，並應訂出指標，建立回饋機制，並就執行成果提出報告</p> <p>2. 資訊非僅是蒐集資料，而是將流程串連</p> <p>3. 應該形成發自內心的一種運動，透過研討與理解，以民眾的角度出發，讓機關的作業改變讓民眾有感，才是真正提升效能</p>
受訪者 3	<p>1. 資訊與溝通要素是貫通五大要素，也就是其他各要素都要隨時提供必要的資訊</p> <p>2. 只要制度完整建立就可有效達到資訊提供與溝通的要求</p> <p>3. 建議將資訊人員納入推動小組，以借重渠邏輯與資訊能力</p> <p>4. 有關首長簽署財務報導內部控制確認聲明書，是否有實質助益仍有待探討，因為其與內控缺失的預防即發生內控缺失時之責任歸屬，並無直接之關連</p>
受訪者 4	<p>整個推動過程中，大家都還在摸索，不了解建置的目的。內部控</p>

	制制度建置完成書面文件後，大家必須落實到作業流程，並作成文書記錄，同時每年進行一次自我檢查，各項實作與督導紀錄應提供需用單位檢視。
受訪者 5	企業界有很多顧問 亦要經過一段時間實際去現場觀察 才能提出有效的建議。但目前大家並沒有由熟悉業務之同仁負責，所以提供之文件及資訊無法讓各階層充分了解，以致有點難推展
受訪者 6	1. 未參與內部控制制度建置的同仁，對內控推動方案是完全無法感受到，參與的同仁也無法瞭解自己在內控應負的責任，大家都還在摸索的階段 2. 內控制度建置僅是將現有的作業流程，以內控要求的表件格式文件化而已，無實質的意義
受訪者 7	1. 要使第一線同仁依制訂的制度執行，還是需要透過有效的 溝通，並參考同仁實作後的反應，不斷討論修改相關文件資料 2. 推動小組參與開會的都是高階主管，其對實際運作的作業流程細節，無法確定是否能確實掌握，所以建議由中階幹部參與內控制度建置，有助於同仁間的溝通
受訪者 8	1. 參與內部控制實作人員對於自己應負的責任並沒有獲得足夠訊息 2. 目前的內控制度設計並無特別要求提供自行設計之表件或資訊予相關單位

監督	
受訪者 1	1. 內部控制能否持續有效，最重要的是首長的決心，以及具有考績權之主管的落實督導 2. 今年的督導小組在各業務單位內部控制制度建置方面，有很好的成果，以後每年還是會組織團隊督導各單位內部控制落實的情形
受訪者 2	1. 要達到行政院推動方案的要求並不困難，但要內控持續有效，並不容易，應該要有 PDCA 的機制 2. 如果能透過外部的認證，由外部專家定時檢驗，更容易落實管理
受訪者 3	1. 各業務單位落實例行監督是內部控制持續性與有效性的保證，督導小組無法確實看到全面的運作 2. 如果可以成立內控專責單位，對內控的有效性會有助益，但還要視渠意見被重視的程度而定 3. 外部的專業稽核更可以使內控達到一定成效
受訪者 4	如果政府能夠成立內部稽核部門，則獨立性會更強，但是目前政府沒有配套措施，由會計單位來負責內部稽核的角色是可以的

受訪者 5	<ol style="list-style-type: none"> 1. 上級機關與機關首長的重視程度是內控持續有效的主要因素，定期的管考或是業務檢查制度也會促使大家重視 2. 維持現有採購稽核小組、內部審核、人事管考及政風督考即可順暢運作
受訪者 6	<ol style="list-style-type: none"> 1. 要達成行政院推動方案的要求，建置一套內部控制制度是可以達成的，但是不一定有實質效益 2. 依參與政府風險管理推動與績效考核業務的經驗推測，健全內部控制方案和以前許多行政政策的推動一樣不會持續 3. 外部的監督容易促使組織重視，但不易持續 4. 現有的政風稽核、會計審核、監察院詢查、審計部訂期查核等機制已經存在，沒有必要再設內部控制制度
受訪者 7	<ol style="list-style-type: none"> 1. 要使內部控制制度有效就需要持續更新，如果能夠有效，同仁能感受內控帶來的效益，內部控制才能持續 2. 業務單位的自我檢視與要求是內部控制落實的基礎，外在的稽核應該只是會同協助的性質。督導小組有其必要，但應該是輔導業務單位而非僅是監督的角色
受訪者 8	<ol style="list-style-type: none"> 1. 內控要持續有效主要看長官重視程度 2. 要使各業務單位認同而非應付行事，最重要的是需要讓業務主管感受到內控對業務推動有助益

參考文獻

一、中文文獻：

- 王威智，2004年，內部稽核、內部控制與採購作業之關聯性研究—以我國公務機關為例，國防管理學院資源管理研究所碩士論文。
- 石素梅，2011年，行政院健全內部控制推動方向，研考雙月刊，第35卷第3期(6月)：97-105。
- 石素梅，2012年，行政院推動內部控制情形，主計長內閣座談會簡報資料。
- 辛甫福，2007年，內部控制機制與控制成果對組織績效之影響—以軍事單位為例，佛光大學經濟學系碩士論文。
- 何永智，2011年，內部控制設計實務(內部控制制度設計原則)，政府內部控制種子教師研習班第2期教材。
- 吳定、黃一峰等著，行政學析論，第六章行政組織的人力資源管理，五南文化事業，2009年初版：170。
- 林慶隆，2010年，建構公部門內部控制架構-提升公共治理效能，內部稽核，第72期(10月)：4-13。
- 林慶隆，2011年，強公部門內控促進良善治理，中華民國內部稽核協會「公部門治理與內控內稽」座談會簡資料。
- 邱振冬，2009年，縣市政府行政機關實施內部控制制度之研究—以台南市政府為例，長榮大學高階管理碩士在職專班(EMBA)論文。
- 周靜幸、王怡心，2011年，公部門內部控制與風險管理，內部稽核，第75期(7月)：13-24。
- 施宗英，2006年，行政機關風險管理之推動現況與檢討，研考雙月刊，第30卷2期(4月)：3-11。
- 施炳煌，2004年，中央行政機關實施內部控制制度之研究，臺灣大學政治學研究所碩士論文。
- 馬秀如，2005年，內部控制之延伸-風險管理，會計月刊，第238期：30-47。
- 馬秀如譯，1998年，COSO委員會 內部控制-整體架構，財團法人中華民國會計研究發展基金會。
- 馬嘉應、張先治、張力，2011年，內部控制制度應用與執行之研究(中)-建立完整監督程序 有效強化企業管理，會計月刊，第244期：114-119。
- 韋伯韜，2005年，強化政府內部控制機制與內部審核之研究，行政院主計總處，委託研究案。
- 許哲源，2010年，INTOSAI內控準則介紹-我國行政部門課責機制之建立，內部稽核，第72期(10月)：27-33。
- 陳保良，2005年，內部控制制度在行政機關之運用—以台北市信義區公所為例，銘傳大學公共事務學系碩士論文。

- 陳彩稚，2010年，陳彩稚談風險管理，文官e學苑。
- 彭火樹、馬秀如，2001年，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，委託研究案。
- 黃瑞昌，2011年，內控流程的建置與管理實務-以內部稽核的觀點進行討論，內部稽核，第75期(7月)：37-44。
- 張漢卿，2008年，政府內部控制與風險管理機制對政府治理績效影響之研究—以中部地區機關為例，國立彰化師範大學商業教育學系碩士論文。
- 蔡福建，2001年，公務機關實施財務(物)內部控制之研究--以經濟部水利處河川局為例，國立中山大學公共事務管理研究所碩士論文。
- 劉火欽，2012年，私立學校內部控制制度基本內涵之探討，主計月刊，第674期(2月)：86-91。
- 鄧家駒，2005年，風險管理，華泰文化事業股份有限公司，四版：25、55、65。
- 賴森本，2004年，內部控制之迷思與真相，主計月刊，第583期(7月)：65-73。
- 盧惠伶，2011年，內部控制架構介紹，政府內部控制種子教師研習班第2期教材。
- 野中郁次郎(Ikujiro Nonaka)，竹內弘高(Hirotaka Takeuchi)，1997年，創新求勝：智價企業論，楊子江、王美音譯，遠流出版社，初版：83、84。
- 行政院研究發展考核委員會，2009年，風險管理及危機處理作業手冊，行政院研究發展考核委員會。
- 行政院內部控制推動及督導小組幕僚單位，2011年，強化政府內部控制設計篇、宣導篇、實作篇，強化政府內部控制教材範例，行政院主計總處。
- 聯合報，2012年3月2日，陳冲願景 須內控相挺，A21版民意論壇-費鴻泰

二、網頁資料：

(一)行政院主計總處 政府內部控制、委託研究

<http://www.dgbas.gov.tw/np.asp?ctNode=5564>，101年7月31日。

<http://www.dgbas.gov.tw/lp.asp?ctNode=2005&CtUnit=697&BaseDSD=29>，101年2月10日。

(二)全國法規資料庫 中央法規 法規名稱法條內容

<http://law.moj.gov.tw/>，100年12月20日。

(三)監察院全國資訊網 監察成果 糾正案文

<http://www.cy.gov.tw/mp1.htm>，101年1月26日。

(四)內部入出國及移民署全國資訊網 組織架構與業務職掌

<http://www.immigration.gov.tw/mp.asp?mp=1>，101年1月25日。

(五)中華民國審計部 重要政府審計資料 審計機關歷年合法性審計成果

<http://www.audit.gov.tw/Public/Doc/612/1000531-07.pdf>，101年2月8日。

(六)行政院研究及發展考核委員會 績效管理 風險管理與危機處理

<http://www.rdec.gov.tw/np.asp?ctNode=12933&mp=100>，101年2月18日。

(七)法務部廉政署 統計園地 地方法院檢察署偵辦貪瀆起訴案件

<http://www.aac.moj.gov.tw/mp289.html>，101年2月8日。

(八)中華民國內部稽核協會

<http://www.iaa.org.tw/>，101年9月28日。