

淺談設計政府內部控制制度

設計合宜有效之內部控制制度為行政院及所屬各機關（構）、學校 101 年度重點工作，為利各機關掌握方法及重點，本文概述設計內部控制制度之原則及步驟，以供參考。

黃慶裕（行政院主計總處綜合規劃處科長）

壹、前言

行政院於 99 年底成立跨部會之內部控制推動及督導小組（以下簡稱行政院內控小組），推動政府內部控制相關業務，並於 100 年 2 月 1 日訂頒「健全內部控制實施方案」，明定行政院及所屬各機關（構）、學校（以下簡稱各機關）應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。

為減輕各機關自行設計內部控制制度之歧異及負擔，行政院已訂頒「內部控制制度共通性作業範例製作原則」、

「內部控制制度設計原則」與「政府內部控制觀念架構」、「辦理健全內部控制實施方案 101 年度重點工作」與「內部

控制制度設計應行注意事項」以資遵循；並整合財政部等各權責機關針對出納、財產管理、政風、主計、人事、公共建

圖 1 行政院主計總處網站內部控制專區



資料來源：行政院主計總處網站—內部控制專區樹狀選單。

設計畫編審、行政管考、資訊安全與社會發展計畫編審，科技發展計畫編審及政府採購等業務，訂頒 11 項共通性作業範例，統整適切訂出各業務作業流程及控制重點供各機關參採。

另為使各機關能深入了解內部控制制度全貌，亦分行政院農業委員會動植物防疫檢疫局及財政部臺北市國稅局內部控制制度設計範例 2 則，供各機關配合實際需要參採運用。上開規範與設計範例皆已刊載於行政院主計總處網站內部控制專區，供各機關參考（上頁圖 1）。

茲為協助各機關掌握設計內部控制制度之方法及重點，以下謹就內部控制制度設計原則及步驟做概述介紹。

貳、設計原則

各機關實際設計內部控制制度時，有效最重要，因此在設計時應先衡酌機關之業務繁簡、規模大小及人員多寡等因素，並以成本效益、重要性及風險性為考量原則，參考「政府內部控制觀念架構」，據以

設計簡明有效且具彈性，並涵蓋各項業務之內部控制制度，經機關首長核定後，周知機關全體人員共同遵循及執行。

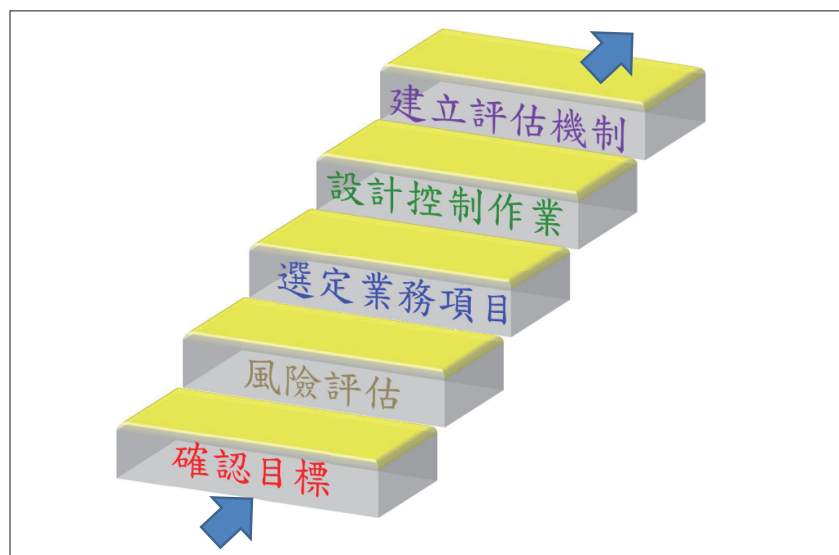
內部控制制度之主要內容應包括整體層級目標及機關組織職掌、作業層級目標及機關組織圖、機關分層負責明細表、風險評估、控制作業、監督及自行評估之表件等文件，機關得依業務特性及管理需要自行增列相關內容，其中分層負責明細表部分，若為避免置入過多內容以致內部控制制度重點失焦，在設計時得以註明其出處或建立來源連結之方式表達。

各機關內部控制制度設計完成後，應力求有效運作，並適時檢討強化其內容，倘控制作業、作業流程過於繁多或已不適用者，宜適度精簡、修正或刪除，使其更臻具體、明確及可用。

參、設計步驟

各機關應依「內部控制制度設計原則」所定之內容及步驟，並參考「內部控制制度設計範例」架構，依序先確認整體及作業層級目標，進而評估無法達成目標之風險因素，再就不可容忍之風險找出業務

圖 2 設計內部控制制度步驟



資料來源：內部控制教材範例—設計篇。

專題

項目，設計其控制作業，據以設計合宜有效之內部控制制度（上頁圖 2）。

一、確認目標

機關要有明確具體之目標，才能據以評估施政風險及績效，並設計有效之內部控制制度，其可分為整體層級及作業層級目標，整體層級目標係指機關依法定職掌所定之願景、策略及施政目標，該目標明確闡述機關之施政重點及長期展望，為機關全體人員共同遵循的方向；而作業層級目標係由整體層級目標逐級往下延伸至各單位，並參考業務職掌或分層負責明細表所定工作項目，據以辨識以作業類別或作業項目為基礎相連結之目標。因此，藉由設定共同之整體層級目標及具體之作業層級目標作為機關全體人員努力方向，以達成機關之使命與願景。

各機關應每年定期或不定期檢視整體層級與作業層級目標之一致性。倘因業務改變而需另訂或修正目標，可參考行政院研究發展考核委員會訂頒

之「行政院所屬各機關設定作業層級目標實施原則」，作為設定或修正目標之指引。

二、風險評估

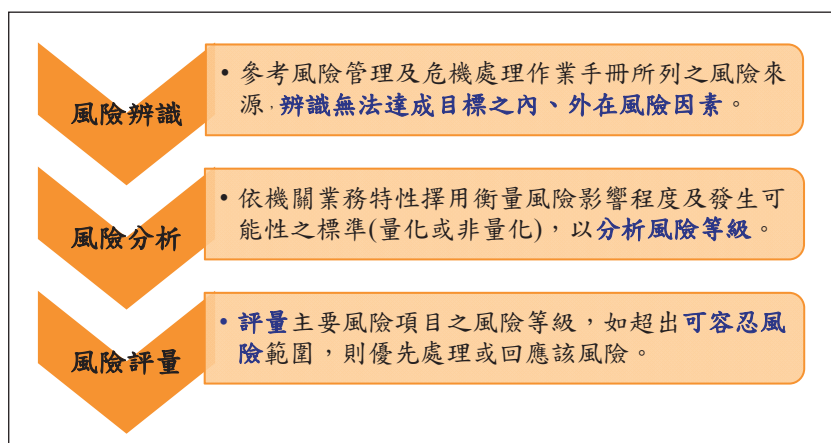
風險評估係在辨認並分析達成目標之攸關風險。機關任何業務之推展都可能面臨風險，因此強化內部控制之前提即要做好風險評估。風險評估程序得參考「行政院所屬各機關風險管理與危機處理作業基準及作業手冊」之觀念、方法，辨識整體層級與作業層級目標無法達成之內、外在因素，分析其影響程度及發生之可能性，並進行風險評量，因應機關特性有適宜之風險評估方

法，亦可逕行採用（圖 3）。

各機關進行風險評估時，內部控制專案小組宜先就發生風險之影響程度及可能性訂定風險評估原則、風險值的計算方法及擬訂該年度可容忍之風險值，使業務單位進行風險分析及評量時有所依據。

風險評估可細分為風險辨識、分析及評量 3 個步驟。風險辨識係辨認各項影響目標達成的風險項目，得參考以往經驗或現行作業缺失以了解風險來源（如財務、採購、資訊等）、發生風險的原因（如業務本身存在某些弱點，或是遭遇外來威脅）；風險分析是將各項風險因素，依機關所訂風

圖 3 風險評估步驟



資料來源：作者繪製。

險評估原則及計算方法，分析其影響程度及發生機率，判定風險值；風險評量是將各項風險值，與機關所訂風險容忍值比較，以決定優先處理之風險項目。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，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。

風險會隨時間、環境、政策或機關組織調整等因素之變化而有增減，各機關應監督並定期檢討各項風險項目之合宜性。

三、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及風險性，根據風險評估結果，應就超過機關風險容忍度之主要風險項目，找出對應之相關業務項目，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，可參採各權責機關所定共通性作業範例

辦理。

各機關依據風險評估結果選定業務項目，並得以業務項目下之作業類別或作業項目為基礎設計控制作業，其應注意事項如下：

(一) 共通性業務

共通性作業範例所列作業項目以往曾發生缺失者，應將該作業項目納入內部控制制度；至所列作業項目以往並未發生缺失者，經風險評估後，屬不可容忍風險範圍之作業項目，應納入內部控制制度；屬可容忍風險範圍之作業項目，得暫不納入內部控制制度，惟仍應監督並定期檢討，一旦超出可容忍風險範圍，即應納入內部控制制度。

(二) 個別性業務

以前年度已發生內部控制缺失並檢討完成改善之作業項目，除執行面之缺失，應落實執行外，應即時納入內部控制制度。其餘作業項目，依業務重要性及風險性，並考量成本效益，逐步納入內部控制制度。

四、設計控制作業

內部控制應側重源頭經辦單位之管理，源頭管理好，會辦單位控制重點即可遞減，以降低控制成本，因此各機關應針對選定之業務項目，由內部各單位對其承辦作業流程，視業務性質需要，設計控制重點，包括核准、驗證、調節、覆核、定期盤點、記錄核對、職能分工、實體控制及計畫、預算或前期績效之分析比較等程序。

設計控制作業係為降低風險以達成目標，各機關應考量其風險評估結果及相關目標之攸關性及適切性，並依確認目標等由上而下之五項步驟設計合宜之內部控制制度，以合理確保所設計之控制重點能對該作業項目降低風險並達成目標。

另針對作業流程是否完整表達，如機關僅需按內部控制五項要素之控制作業設計制度，則直接納入制度主要內容中；如考量參考共通性作業範例完整表達作業程序與控制重點，則納入制度之附件完整呈

專題

現。

五、建立評估機制

各機關應建立適切評估機制用以評估內部控制制度設計及執行成效，藉以適時修正改善，各主管機關應督導所屬落實辦理自我評估檢查。目前政府內部控制制度所採用的評估機制包括下列 3 種方式：

(一) 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。

(二) 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。針對整體層級部分，行政院內控小組刻正參考 2012 年美國 COSO 提出「內部控制—整體架構」(修正草案) 設計有效性判斷參考項目供各機關參考；作業層級部分，則已分行共通性及個別性業務自行評估表件等範例供各機關參考，各機關應就其作業項目內容所設計控制重點辦理自行評

估。

(三) 稽核評估

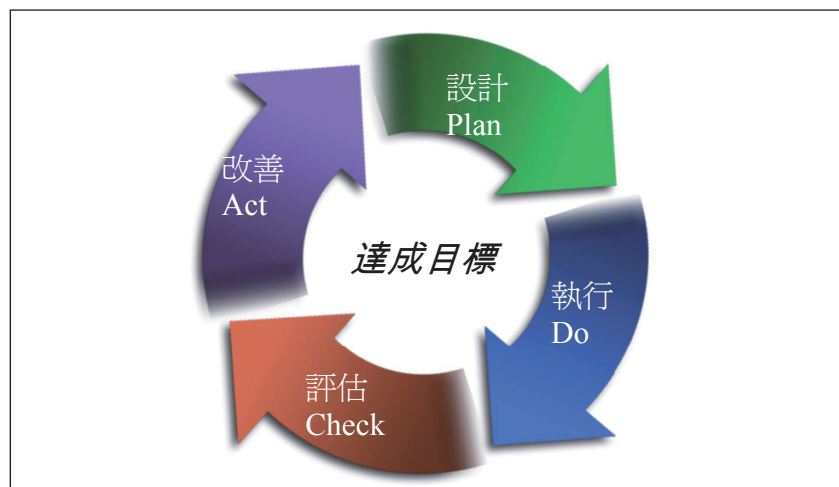
各機關應統合或運用行政管考、人事考核、政風查核、政府採購稽核、事務管理工作檢核、內部審核及資安稽核等稽核評估職能，協助審視內部控制制度設計及執行之有效性。另美國等先進國家政府為確保內部控制制度持續有效實施，除前述之自行評估及稽核評估職能單位複核 2 道防線外，尚設有獨立稽核單位實施內部稽核之第 3 道防線，目前我國政府部門尚無設置獨立之稽核單位，行政院刻正研議各機關內部稽核職能之設置及

運作方式，以有效發揮監督內部控制運作之功能。

肆、結語

建立內部控制制度，可為機關奠定穩健管理的基礎，各機關應秉持 PDCA 精神（圖 4），即藉由設計有效的內部控制制度（Plan），並督促全體同仁落實執行（Do），強化自行評估機制（Check），及持續不斷的改善與精進（Act），冀期將內部控制觀念與活動融入日常業務及習慣中，形成機關的文化，以協助各機關合理達成機關施政目標，並發揮興利防弊功能，逐步厚實國家永續發展之基礎。❖

圖 4 PDCA 循環



資料來源：作者繪製。