



政府內部控制制度聲明書重大缺失認定之探討

推動各機關首長簽署內部控制制度聲明書，從機關自行評估結論及內部稽核報告，復參考外界意見等作出合理確認，惟是否存有內部控制重大缺失成為影響出具內部控制制度聲明書內容之重要關鍵。本文從探討美國、英國、加拿大等國家及我國公開發行公司就內部控制重大缺失之認定原則或方式，說明我國政府之認定原則，並研析三個實際案例，供後續精進內部控制機制之研究基礎。

羅友聰 (行政院主計總處綜合規劃處科長)

壹、前言

隨著行政院及所屬各級機關依照「強化內部控制實施方案 102 年度重點工作」所定時程陸續依限設計完成第 1 版內部控制制度 (表 1) 之際，如何促使各機關維持有效之內部控制制度運作成為當前重要課題之一。爰為確保各機關內部控制制度得以持續有效實施，

發揮自我監督與課責功能，(包括：各機關內部控制制度
續訂頒內部控制相關配套措施 自行評估原則、政府內部稽核

表 1 行政院暨所屬各級機關 (構) 完成第 1 版內部控制制度統計表 (截至 102 年 11 月止)

主管機關及所屬機關 (構) 數		921 (38)
已完成第 1 版內部控制制度	102 年 11 月已完成之機關 (構) 數	663 (25)
	尚未完成之機關 (構) 數	258 (13)
	完成比例 (%)	72 (66)

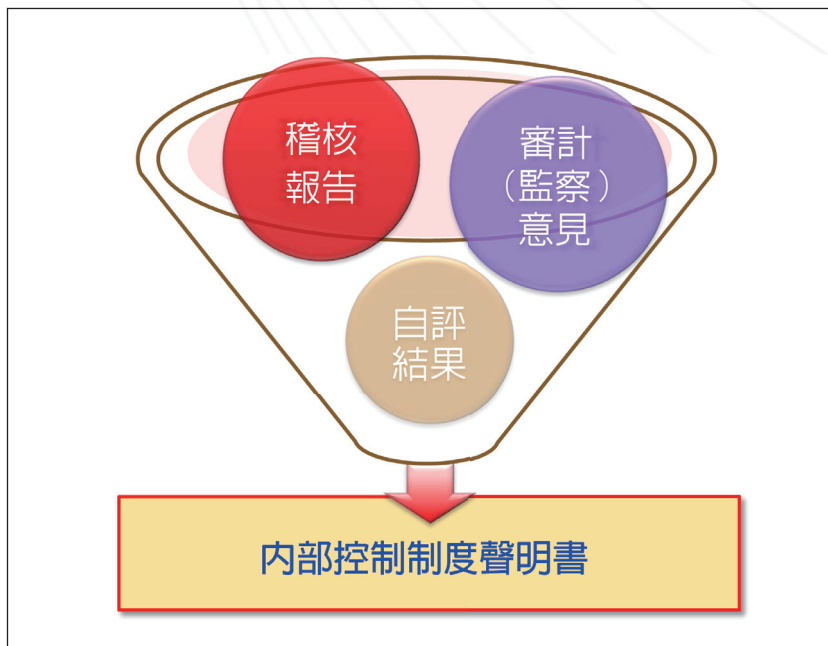
資料來源：行政院主計總處。
註：1. 以上機關 (構) 數未包括適用公開發行公司規定之國營事業。
2. 括號內 () 表示行政院及所屬一級主管機關數。

應行注意事項及試辦機關內部控制制度聲明書處理原則等），推動機關首長簽具「內部控制制度聲明書」（以下簡稱內控聲明書），以整合強化各機關內部控制機制。

各機關首長簽署內控聲明書係依「各機關內部控制制度自行評估原則」作成機關內部控制制度有效程度之整體結論，及依「政府內部稽核應行注意事項」提出內部稽核報告及追蹤複查情形，復參考外界（如監察院、審計部）意見等，就機關整體內部控制制度在設計及執行之有效程度，所作出之合理確認聲明（附圖）。

內控聲明書按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」等三種類型（表 2），由各機關內部稽核專責單位或任務編組幕僚單位擬具內控聲明書，簽請機關副首長及首長共同簽署出具。惟認定屬於內部控制之重大缺失，且截至會計年度終了日尚未完成改善者，應於內控聲明書（屬「少部分有效」

附圖 機關首長簽署內部控制制度聲明書之主要依據



資料來源：行政院主計總處。

表 2 機關首長簽署內控聲明書之類型

類 型	定 義	有無內部控制重大缺失
有效	認為無內部控制缺失或有內部控制缺失但不甚顯著，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。	無
部分有效	認為存有顯著內部控制缺失，但未嚴重影響機關之運作，其整體內部控制制度之設計及執行能合理確保部分內部控制目標之達成。	無，僅存有內部控制缺失尚不及重大缺失，不需對外揭露。
少部分有效	認為存有內部控制重大缺失，且嚴重影響機關之運作，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。	有，應於內控聲明書（屬「少部分有效」類型）之附表，對外揭露該等缺失情形及其改善計畫。

資料來源：行政院主計總處。



類型)之附表,揭露該等缺失情形及其改善計畫,以提升資訊透明度與強化機關課責等機制,因此各機關是否存有內部控制重大缺失成為影響出具內控聲明書內容之重要關鍵。

貳、國內外對內部控制重大缺失之認定

美國、英國、加拿大等先進國家及我國金融監督管理委員會對公開發行公司均有推動內部控制機制多年經驗,並就內部控制重大缺失之認定原則或方式,分別說明如次(下頁表3):

一、美國

美國聯邦預算及管理局(OMB)對於內部控制重大缺失在早期訂有主要態樣供各部會參考,近期參考公開發行公司會計監督委員會(PCAOB)之規定,僅訂頒原則性定義,亦即當部會首長認為在內部控制制度之設計或執行上存有重大弱點,致有礙組織達成其內部控制目標而須對外揭露時,

即屬於重大缺失,若對重大程度之界定存有差異,爰仍須各部會依其運作實況,自訂明確之操作性定義與標準。此外,美國對於「顯著缺失(significant deficiency)」¹與「重大弱點(material weakness)」²等名詞認定存有缺失程度之差異,實務上認為有「顯著缺失(significant deficiency)」之情形,表示機關存有顯著一項或多項屬實際或潛在之內部控制缺失(如明顯違反會計原則或採購程序等),而認為有「重大弱點(material weakness)」之情形,則表示機關存有顯著一項或多項屬嚴重錯誤可能導致超過無法預防或檢測之內部控制缺失情況(如出現重大錯誤財務報表 material misstatement 等)。為避免各部會出具之內控聲明書所揭露內容可能引發爭議,聲明書推動初期,聯邦政府課責總署(原稱審計總署,GAO)要求各廳處均須參與協助及監督各部會內部控制工作,外部審計人員也與各部會商討其對於認定內部控制重大缺失案件

的看法,故對於內部控制重大缺失等認定多能及時取得共識。

二、英國

英國財政部針對判斷重大缺失訂有治理聲明書(Governance Statement)指引,在決定是否屬於重大缺失時需評估考量之判斷項目,並要求部會之課責長(Accounting Officer,通常為機關首長)從部會整體的角度來檢視各事項的重大程度,俾於治理聲明書中揭露,且判斷原則不具強制性,需視部會特性加以評估與判斷。國家審計局(NAO)會針對中央部會出具之治理聲明書,審視有無與其查核發現不一致,或未遵循相關規定的情形,並於其所出具的機關審核確認書中,說明對該聲明書的意見。

三、加拿大

加拿大國庫委員會秘書處主計長辦公室在內部稽核人員的稽核標準中(即「管理課責架構稽核準則—內部稽

核人員工具」)，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，對內部控制顯著及重大缺失未訂定明確定義，仍依受評估

對象的特性而異。審計總署（OAG）會審視機關於聲明書中所列顯著及重大缺失之

表 3 美國、英國、加拿大及我國公開發行公司內部控制重大缺失認定情形

比較項目	美國	英國	加拿大	我國公開發行公司
認定原則之主要内容	1980 年代推動初期，係由聯邦預算及管理局（OMB）研訂內部控制重大缺失之主要態樣，供各部會判斷時參考；近期 OMB 參考公開發行公司會計監督委員會（PCAOB）之規定，自 2004 年起不再列舉主要態樣，對於內部控制缺失僅訂頒原則性定義—當部會首長認為在內部控制制度之設計或執行上存有重大弱點，致有礙組織達成其內部控制目標而須對外揭露時，即屬於重大缺失。	由財政部訂頒公有財物管理（Managing Public Money），其中附錄 3.1 訂有治理聲明書（Governance Statement）的指引，訂有在決定是否屬於重大缺失時，需評估考量的項目。	加拿大係由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」作為判定的依據，判斷原則包括：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。	我國未針對公開發行公司訂定內部控制重大缺失認定原則。
是否須再自行評估重大缺失之認定標準	是，各部會因自身任務與規模的不同（例如國防部一項武器系統採購預算可能就超過其整體經常門預算），對重大程度之界定存有差異，爰仍須各部會依其運作實況，自訂明確之操作性定義與標準。	是，要求部會之課責長（Accounting Officer，通常為機關首長）從部會整體的角度來檢視各事項的重大程度，俾於聲明書中揭露，且判斷原則不具強制性，需視部會特性加以評估與判斷。	是，因未對內部控制顯著及重大缺失訂定明確定義，認定標準仍依受評估對象的特性而異。	是，由公司依個案自行判定是否屬於內部控制重大缺失，但通常會參採查核會計師或主管機關的意見來判定。
與外部稽核單位的溝通平台說明	聯邦政府課責總署（原稱審計總署，GAO）要求各廳處均須參與協助及監督各部會內部控制工作，外部審計人員也與各部會商討其對於認定內部控制最重大缺失案件的看法，故對於內部控制重大缺失等認定多能及時取得共識。	英國政府的外部審計機關（如中央的國家審計局 National Audit Office）會針對部會出具之治理聲明書，審視有無與其查核發現不一致，或未遵循相關規定的情形，並於其所出具的機關審核確認書中，說明對該聲明書的意見。	審計總署負責審視聲明書中的顯著及重大缺失相關資料，是否與其查核所發現的證據一致，若不一致則在審核報告中提出意見。惟實務上，機關的內部稽核人員與外部稽核人員對重大缺失認定，設有相互溝通的機制，以確保雙方見解能一致。	通常公司均與會計師就那些缺失應歸屬於重大缺失達成協議，甚少存在認定差異之情況。

資料來源：行政院主計總處。



相關資料，是否與其查核所發現的證據一致，若不一致則在審核報告中提出意見。惟實務上，機關的內部稽核人員與外部審計人員對重大缺失認定，設有相互溝通的機制，以確保雙方見解能一致。

四、我國公開發行公司

我國金融監督管理委員會未針對公開發行公司訂定明確之內部控制重大缺失認定原則，僅在「公開發行公司建立內部控制制度處理準則」第 23 條規定，公開發行公司自行檢查內部控制制度之結果，以公司之內部控制制度是否能合理確保董事會及總經理知悉營運之效果及效率目標達成程度、財務報導係屬可靠及已遵循相關法令等事項，分為有效之內部控制制度或有重大缺失之內部控制制度，由公司依個案自行判定是否屬於內部控制重大缺失，但通常會參採查核會計師或主管機關的意見來判定。一般而言，公司均與會計師就哪些缺失應歸屬於重大缺失達成協議，甚少存在認定差異之

情況。

綜上，美國、英國及加拿大等國政府雖然皆強調各部會仍需依自身特性做出判斷，惟仍訂有決定是否屬於重大缺失時應考量的因素或參考原則，故僅訂有原則性定義與概念，各機關則可依其特性或實際運作情況，自訂符合本身之操作性定義與標準，而我國金融監督管理委員會對公開發行公司

則由公司依自身個案情況自行判斷認定。

參、我國政府內部控制重大缺失之認定原則

為推動各機關首長簽署內控聲明書，實有必要導入國外政府與我國公開發行公司之實務經驗與作法，並參酌立法院及審計部等外部機關意

表 4 我國政府內部控制重大缺失之認定原則一覽表

一、以內部控制五項組成要素為判斷基礎（過程論）

例如：

- (一) 控制環境無法預防舞弊之發生。
- (二) 風險評估過程未能辨識出重要之風險項目。
- (三) 對已辨識出的風險缺乏有效之控制作業。
- (四) 未能避免錯誤資訊之傳遞。
- (五) 未落實監督內部控制制度在設計與執行之情形。

二、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（結果論）

- (一) 有礙機關達成使命、施政效能不彰、斷傷政府形象、損及民衆權益、明顯違反法令規定、貪瀆公款、侵占財物或濫用職權等情事。
- (二) 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。
- (三) 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。
- (四) 其他外界關注事項，涉及內部控制缺失部分。

資料來源：行政院主計總處。

見，研訂符合我國國情適用之政府內部控制重大缺失認定原則。主計總處爰參考國際稽核組織（INTOSAI）所發布 ISSAI 1265 公報，從評估內部控制五項組成要素判斷過程與已發生涉及內部控制缺失之嚴重程度等作為判斷參考依據等內容，於「各機關內部控制制度自行評估原則」及「試辦機關內部控制制度聲明書處理原則」等規定內，明確規範各機關內部控制重大缺失應以內部控制五項組成要素為判斷基礎（如：控制環境無法預防舞弊之發生、風險評估過程未辨識出重要之風險項目、對已辨識出的風險缺乏有效之控制作業、未能避免錯誤資訊之傳遞、未落實監督內部控制制度在設計與執行之情形等），並另佐以已發生各項內部控制缺失之嚴重程度等作為參考依據（上頁表 4），進而綜合評析機關整體內部控制制度有效性結論。

上開認定原則主要係避免各機關陷入監察院彈劾或其他調查案件或審計機關審核意見

等外部機關認定內部控制重大缺失之迷思，納入評估內部控制五項組成要素過程論，不侷限於已發生內部控制缺失結果論，提醒各機關應就本身情況自行判斷是否存有內部控制重大缺失情形，俾以逐步強化各機關內部控制機制。

鑑於我國現階段正推動試辦簽署內控聲明書之初期階段，考量各機關業務屬性不同，各機關原則依此內部控制重大缺失之認定基礎上自行判斷，即以評估內部控制五項組成要素過程論與已發生內部控制缺失結果論等綜合判斷其內部控制制度有效程度，日後將視各機關實作情形，研議是否需製作範例或另訂相關較具體之判斷標準，俾以各機關參考。

肆、探討政府內部控制重大缺失之實際案例及其影響性

針對「各機關內部控制制度自行評估原則」及「試辦機關內部控制制度聲明書處理

原則」之內部控制重大缺失認定標準，舉出三個實際案例探討內部控制重大缺失及其影響性。

一、競賽評審及贈獎活動得獎名單涉及造假案

101 年底外界指出某機關辦理網路議題調查、創意 logo 設計及願景徵文等三項活動之得獎名單，民衆反映未報名參加，名字卻出現在得獎名單中，且未領到獎品；得獎名單並與某大學 92 學年度入學名單相同，質疑名單造假，嗣經該機關核對得獎者名單確有造假情事。

經查發現，該機關存有明顯採購作業之制度上問題，本案網路抽獎及評選優良作品之得獎名單核定過程中，均未要求廠商提供得獎者作品或得獎者相關資料，以供機關驗證參賽者之身分，且該機關依廠商提供得獎者名單進行公告後，由廠商進行後續通知及獎品寄送事宜，因契約未要求檢附證明文件，故未由廠商提供獎品購買及寄送之證明文件；再者，



驗收時係由需求單位會同資訊單位辦理書面驗收，並將驗收結果簽會政風室及會計室，又該機關相關驗收紀錄文件未參照工程會範本設置監驗人員欄位等內部控制重大缺失問題，一旦人員操守出現問題，利用其作業漏洞導致發生機關人員與廠商勾結詐取公款之內部控制重大缺失情事，斷傷政府形象甚鉅。

綜上，本案建議應從設計作業程序考量人員職能分工及相關制衡機制，避免因機關內部人員有機會獨斷作業而致使內部控制機制失效，並建議應從該程序以內部控制觀點仔細檢討工作流程中可能存在之漏洞，以避免相關控管措施有被突破之機會，並將檢討待補強之處納為控制重點。

二、醫療儀器採購及醫療業務經營委外弊案

96 至 99 年間多家公立聯合醫院辦理醫療業務經營合作及委外案，相關人員疑涉利用職務上之權力、機會及方法，接受集團廠商行賄，透過圍綁

標方式，由其承攬醫療儀器採購及醫療業務之經營合作案，發現人謀不臧，獲取不當利益等情事。

經查發現，該醫療體系存有明顯院長、副院長輪調機制及採購作業等制度上問題，機關在人員輪調方面潛藏漏洞，其遴選方式以對內通知（擢內）為原則、公開徵求為例外，形成不同地區醫院之同一職位上長期任職，進而相互牽引薦介形成集團性之犯罪，而潛藏控制環境無法預防舞弊之發生等情形；再者，醫療業務利潤龐大且彼此競爭激烈，易使廠商重利引誘以及業務外包經營合作缺乏完整監督管理機制，所屬醫院院長均得自行決定、運作業務外包採購事務，而致使廠商及醫事人員得以利用機會進行利益輸送等內部控制重大缺失問題，導致機關人員貪瀆公款及濫用職權情事。

綜上，控制環境為塑造機關文化及影響其人員對內部控制認知之基礎，因此建議應從控制環境方面確實檢討所屬醫院院長與副院長任期、考評、

輪調與遴選之相關規定，增訂遴選委員迴避條款與候選人操守資格等。另外，從控制作業方面建議應確實檢討所屬醫院採購之權限與程序，明定所屬醫院之採購性質與金額級距，建立陳報上級機關之醫院管理委員會議審議機制。同時，建議明定禁止醫療核心業務外包，以回復醫療業務之經營自主權。

三、關務人員涉及集體貪污案

100 年 7 月發生關務人員之風紀事件，經檢調機關偵辦，部分關務人員涉嫌收受業者賄賂、貴重餽贈，並協助低報價格逃漏關稅、規避查緝、違法包庇放行等情事，備受各界與媒體矚目，已對關務機關整體形象造成衝擊影響。

經查發現，該關務體系存有明顯人員輪調機制及通關作業等制度上問題，且長期暴露在進出口廠商或不良中間業者間之利誘威脅的高風險情形下，再加上未對關務人員之輪調機制有效落實，並對於操守

風評不佳或有潛在風紀顧慮人員落實其品德考核或建立預警通報機制，以採取事先防範等措施；再者，貨物抽（複）驗機制未落實，較著重艙單過濾、船（機）邊檢視、貨櫃（物）裝卸及運送等通關前之查緝，對於已驗畢之報單，除有檢舉密報外甚少進行複驗，驗貨督導及價格審核之相關主管未能充分發揮督導功效，未積極查核申報價格是否異常及未落實事後稽核等情形，以致衍生人員集體貪污之內部控制重大缺失問題，導致斷傷政府形象、人員貪瀆公款及濫用職權等情事。

綜上，首要從控制環境方面進行改善，建議應確實強化關務人員職期輪調機制，並對於品操風評不佳或有潛在風紀顧慮之人員者，應建立風險名冊進行管控，並隨時加強追蹤考核；另外，從控制作業方面建議應加強私貨倉庫管理、不定期抽（複）驗，詢價督導考核機制及強化高危險群業者管理等多重防線策進作為，全面檢討通關業務及流程。

伍、結語

鑒於內控聲明書係機關對外之重要課責文件，並由機關首長負最終責任，宜由各機關自行認定是否屬內部控制之重大缺失，並於內控聲明書揭露，俾符權責。國外政府及公開發行公司作法即便訂有是否屬於重大缺失時應考量之因素或參考原則，也會強調並非強制或一成不變之規定，仍需視機關特性而定，但最終主要仍取決於機關首長或最高階主管之判斷。

綜此，考量我國政府係首次推動機關簽署內控聲明書，為利機關有所依循，以減少簽署之阻力，爰參考美國政府等對於內部控制重大缺失之認定原則，研訂政府內部控制重大缺失之認定原則供各機關參考，從風險角度評估機關是否存有內部控制重大缺失，確實檢討並積極追蹤改善，俾於內控聲明書內揭露相關資訊，掌握機關整體內部控制制度之有效性，進而促使達成機關總體或作業層級目標，以提

升政府公信力與專業效能形象。

參考文獻

1. 行政院主計總處，〈試辦期間政府內部控制制度聲明書處理原則〉。
2. 行政院主計總處網站，內部控制專區：內部控制相關規定，<http://www.dgbas.gov.tw>。
3. 行政院主計總處網站，內部控制專區：違失案例，<http://www.dgbas.gov.tw>。
4. 國際稽核組織（INTOSAI），ISSAI 1265，<http://www.issai.org>。
5. 〈Definitions of Significant Deficiency and Material Weakness〉，[http://www.wikinvest.com/stock/Chordiant_Software_\(CHRD\)/Definitions_Significant_Deficiency_Material_Weakness](http://www.wikinvest.com/stock/Chordiant_Software_(CHRD)/Definitions_Significant_Deficiency_Material_Weakness)。

註釋

1. 所謂顯著缺失係指當存有一項內部控制缺失或多項內部控制缺失，雖不及重大弱點嚴重程度，但仍值得管理階層或稽核評估職能人員有所注意。
2. 所謂重大弱點係指當存有一項或多項內部控制重大缺失，將存在有重大影響之可能，無法及時有效預防或偵測。❖