



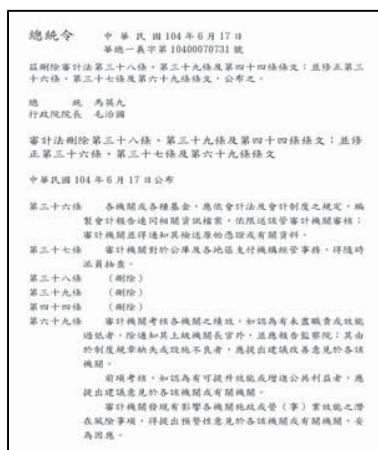
審計機關原始憑證審核方式 變革之探討

審計法修正案已奉 總統公布施行，其中部分條文之修正（刪除），攸關各機關原始憑證送審方式之改變，特予探討。

周琮怡（審計部審計兼副廳長）

壹、前言

審計法部分條文修正案，業奉 總統於 104 年 6 月 17 日公布施行。審計法為審計機關行使職權所依據之主要法規，自 61 年 5 月 1 日修正以來，除 87 年 11 月 11 日配合政府採購法制定公布，修正第 59 條及第 82 條條文外，迄今 40 餘年來，並未大幅檢討修正。嗣審計部鑑於政府審計工作重點已由傳統之「合法性審計」，拓展至更具附加價值且攸關人民生活之「績效性審計」，為符合



●總統府公報第 7198 號

審計業務實況及國際潮流，謀求審計資源配置效益極大化，發揮政府審計積極功能，爰於 104 年 3 月 24 日研提審計法部分條文修正案，陳報監察院核

轉立法院審議。揆諸本次修正重點，其中修正第 36 條及刪除第 44 條條文，攸關各機關原始憑證送審方式之改變，爰就我國政府審計原始憑證送審制度之演進、變革及影響等，簡要探討如后。

貳、原始憑證送審制度之演進

我國政府審計制度建立之初，係以監督政府財務收支，為政府審計之最大目的，爰於民國初年即訂定各機關支出憑證送審制度。茲將歷年原始憑

證送審規定情形，按不同時期分別說明如次：

一、民國初年北京政府時期

民國元年9月中央政府設立審計處，並於各省設置審計分處，掌理政府機關審計事務。在審計處成立之初，奉臨時大總統命令公布「暫行審計規則」，嗣頒布審計條例，審計範圍不僅及於中央各官署，且各省地方官署之支付預算及請款憑單，均應送審計機關備查。3年6月審計處改設審計院，並於同年10月3日公布審計法，審計條例即行廢止，依當時審計法第5條規定，各官署每月經過後，應編造上月支出計算書，連同憑證單據送審計院審查。顯見民國初年相關審計法規，對於原始憑證送審制度已有所規範。

二、國民政府軍政及訓政時期

民國14年7月國民政府在廣州成立，同年8月設立監察院，同年11月28日公布審

計法計17條；16年國民政府奠都南京，17年為整理財政，於7月另設審計院，並修正公布審計法；18年中央政府試行五權之治，監察院設審計部，行使審計職權，嗣27年國民政府修正公布審計法計56條，較諸原法僅17條增加甚多，無論審計機關組織，審計範圍，審計職權行使之方式等，已初具現行審計法之規範。在此時期，國家局勢雖動盪不安，國民政府仍體認審計機關對於財政監督之重要性，故審計機關之組織雖迭有變動，歷次審計法之修正公布，均使法規內容更趨完備，其中關於各機關每月編造上月收支計算書連同憑證單據，送審計機關審查之規定，並無大幅變動。顯示當時政府審計之功能重在合法性審計，目的在於防弊，冀藉由審計工作，揭發錯誤及弊端。

三、政府遷臺後

民國36年12月25日憲法施行，依憲法第90條規定，監察院為國家最高監察機關；復依監察院組織法第4條及第

5條規定，監察院設審計部，審計長綜理審計部事務。嗣39年修正公布審計法第36條規定，送審機關應編製會計報告，連同收支憑證，送該管審計機關或駐審人員審核。61年5月1日再次修正公布審計法第36條：「各機關或各種基金，應照會計法及會計制度之規定，編製會計報告，連同原始憑證，依限送該管審計機關審核。」及第44條：「各送審機關編送會計報告時，如有特殊情形，經審計機關之同意，得免附送有關憑證。」並沿用至今。

參、審計法第36條修正之緣由

審計法第36條於61年5月1日修正後，各機關或各種基金須依限編製會計報告連同原始憑證送審計機關審核。審計部為因應原始憑證書面審核需要，歷年來經多次檢討修正內部規章，建構審計作業指引等，期以風險導向進行系統性評估，於會計年度開始，審慎規劃審核各機關送審原始憑證之詳簡範圍，以簡化審核作

論述》會計・審核



業。然隨著國民經濟發展及政府收支擴張，各級政府預算規模逐年擴大，以中央政府為例，103 年度歲入及歲出預算數 3 兆 6,233 億餘元，較 61 年度之 811 億餘元，大幅成長 44 倍，審計機關須進一步調整原始憑證之審核方式，方能使有限之審計資源發揮更大之效能。審計部為持续提升審計工作效率，乃於 104 年研議審計法第 36 條之修正方向，在考量各項因素後，修正為：「各機關或各種基金，應依會計法及會計制度之規定，編製會計報告連同相關資訊檔案，依限送該管審計機關審核；審計機關並得通知其檢送原始憑證或有關資料。」並刪除第 44 條條文。茲將修正緣由，臚述如次：

一、各機關內部審核及內部控制制度已日趨完備

會計法於 61 年 4 月 15 日修正增列「內部審核」專章，施行以來，各機關內部審核已趨健全；另行政院於 99 年底成立跨部會之內部控制推動及督

導小組，並陸續頒行相關內部控制規範及主計、出納等業務之共通性作業範例，要求各機關建構預算收支相關作業流程及控管機制，建立內部控制正確觀念與推動內部控制工作指引，並督促各機關滾動檢討強化內部控制，及分階段推動簽署內部控制制度聲明書等，已持續完備政府內部控制制度整體架構；各機關內部審核人員應依法審核原始憑證之合法性，並妥慎執行相關內部控制作業。政府現行法規制度及內部控制架構，已能就各機關原始憑證之真實性提供一定程度之確信。

二、借鑒先進國家政府審計之發展趨勢

績效審計的推動，已成為各國審計機關提供政府加值服務及增進人民福祉的重要工作，各先進國家之審計機關，均將大部分審計人力及相關資源投注於績效審計工作，且原始憑證多以不送審為原則，必要時始通知送審，如美國於 1950 年代頒布「預算及會計程序法」，賦予各機關審核憑證

之責，聯邦審計署（GAO）則致力於辦理績效審計工作，政府審計實務已朝向更為關注政府效能之績效面向發展。近年來審計部體認此一發展趨勢，已逐年增加績效審計工作之比重，並持续提升其深度及廣度。

三、充分運用資訊科技，精進原始憑證之審核效率及品質

鑑於政府機關歲計會計事務，多已運用電腦資訊系統取代傳統人工作業，為順應審計環境之變遷及契合審核實務，審計機關應以更為經濟且有效之方式監督政府財務收支。經考量風險因素，規劃運用各機關電腦資訊系統收支資料辦理查核，並得通知各該機關檢送原始憑證或有關資料，以簡化行政程序及增進審計資源之有效配置，並精進原始憑證之審核效率及品質。

肆、原始憑證送審方式變革之影響

審計法第 36 條修正及第 44 條刪除後，因涉及各機關原

始憑證送審及審計機關審核方式之變更，茲分別就可能之影響及因應措施，研析如次：

一、審計機關部分

(一) 研訂「資訊檔案」之內涵，俾利各機關依循審計法第 36 條修正後，規定各機關或各種基金，應依會計法及會計制度之規定，編製會計報告連同相關「資訊檔案」，依限送該管審計機關審核。另立法院財政委員會於 104 年 5 月 18 日審議「審計法部分條文修正草案」，作成附帶決議：「依審計法修正條文第 36 條規定各機關或各基金編製會計報告連同相關資訊檔案部分，行政院主計總處應會同審計部逐步推動各機關相關資訊檔案。」有關「資訊檔案」之內涵，須考量審計機關審核會計報告之需要、各機關資訊系統可產出及資訊科技發展等因素，妥為規範，俾各機關有所依循；另過渡時期各機關如因資訊系統未及整備或其他特殊原因，無法

提供「資訊檔案」之全部或一部，亦宜研議適當機制，由機關敘明理由，向該管審計機關提出申請。

(二) 各機關委託或補助經費原始憑證之流向，須協調建立管控機制，以利後續辦理審核及委託審計事宜

各機關委託或補助其他機關或學校團體辦理之經費，如有特殊情形，依審計法施行細則第 25 條規定，報經該管審計機關同意，得免附送有關憑證。在審計法第 36 條修正及第 44 條刪除後，上開施行細則規定已無法源依據，審計部將儘速配合修正。是以，各機關就委託、補助其他機關或學校團體辦理或合辦之經費，相關原始憑證是否留存本機關，係由各機關自行依權責處理。至各機關相關憑證倘決定留存地方政府或其他公務機關，因相關審計事務，尚須依審計法第 8 條規定辦理審計機關間之委託審計，為便於審計機關能掌握原始憑證流向

之資訊，須洽商行政院主計總處配合研議因應措施，以強化管控機制，俾利後續辦理審核及委託審計事宜。

(三) 開發審計應用資訊系統，以輔助查核

審計法第 36 條修正後，各機關或各種基金應依限編製會計報告連同資訊檔案送審計機關審核。各機關附送之資訊檔案，係由其歲計會計管理資訊系統或相關資訊系統產製。以中央政府為例，各機關會計事務處理，係使用行政院主計總處開發之政府歲計會計管理資訊系統（簡稱 GBA 系統），審計部爰成立專案小組，研析應用 GBA 系統相關功能及檔案，自行開發應用系統，主要功能包括：基本資料、資料匯入、預算執行、資料分析及管理等，並設計查核程式，藉由各機關提供 GBA 系統轉出之資訊檔案，透過篩選、比較及分析等程序，作分析性複核與研析，瞭解有無收支異常情事，以作為審計機關辦理就地查核時抽核受查

論述》會計・審核

機關原始憑證，及主動通知各機關檢送原始憑證或有關資料之參據（附圖）。

（四）建立標準化作業流程，發展查核指引，俾利審計人員參據

審計法第 36 條修正後，會計月報及原始憑證之審核工作，須充分運用資訊系統及電腦輔助審計技術，審核方式與傳統書面審核已略有不同。為使審計人員能瞭解並使用相關資訊系統，將發展查核作業指引，建立標準化作業流程，期透過強化資

訊技術功能之運用，簡化例行性審計工作，使新進及職務調動人員可由作業指引快速熟悉查核程序，有效提升審計效能。

二、行政機關部分

（一）各機關宜妥為整備資訊檔案，以利後續作業順利推動

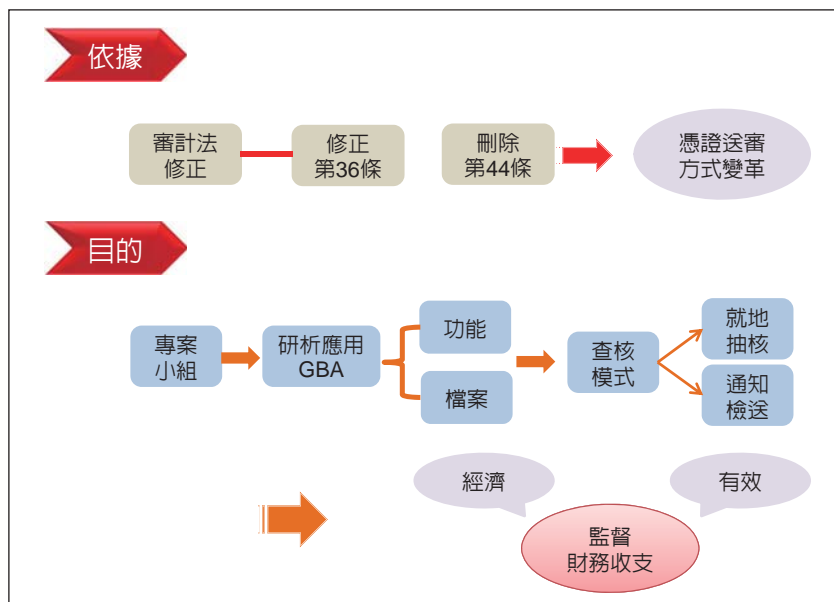
目前中央及地方政府各機關會計事務處理，係分別使用行政院主計總處開發之「政府歲計會計資訊系統」（GBA 系統）及「縣市預算

會計暨財政資訊系統」，另有部分縣市係自行開發系統。各機關須依據審計部所定「資訊檔案」之內涵，每月隨同會計報告檢附相關資訊檔案。以中央政府為例，104 年度由該管審計機關視審核需要，通知個別機關傳送或附送資訊檔案；自 105 年度起，各機關除經審計部核准者外，應於編送會計報告送審計部時，併同將 GBA 系統內之總分類帳、明細分類帳、付款憑單、轉帳憑單等資訊檔案傳送至指定之檔案伺服器或附送。故各機關宜預為整備資訊檔案，並配合辦理，以利後續作業順利推動。

（二）建立原始憑證留存受補（捐）助機關單位之控管機制

審計法修正案於 104 年 6 月 17 日公布施行後，審計部旋於同年 6 月 29 日通函各憑證送審機關，有關 104 年度原始憑證仍依審計法第 36 條後段規定，連同會計報告送審計機關審核，以維持全年度原始憑證之完整性；另

附圖 審計部成立專案小組依據及目的



資料來源：審計部。

審計法施行細則第 25 條規定已無法源依據，各機關無須向審計機關提出申請委託或補助經費之憑證免附送審。惟各機關就委託、補助其他機關或學校團體辦理或合辦之經費，如經決定原始憑證有留存委辦、受補助或合辦機關（學校團體）之必要者，宜建立原始憑證未留存本機關之控管機制，並要求憑證留存機關（學校團體）妥善保存，以備查核。

（三）規劃原始憑證儲存空間，健全憑證管理機制
各機關原始憑證之整理、保管及儲存，會計法第 70 條第 1 項及第 109 條第 1 項及第 2 項，已有規範。有關原始憑證之保存，會計憑證等檔案之保管，及會計檔案遺失、損毀之處理程序等，並未因審計法第 36 條修正，憑證送審方式調整而有所改變。惟在修法後，各機關原始憑證由其自行保管，須經一定保存年限，依會計法第 84 條規定經該管上級機關與該管審計機關同意後，始得

銷毀；又審計機關鑑於審計法第 27 條再審查之需要，於機關申請年度原始憑證銷毀時，多以該年度總決算最終審定數額表公告日起算保存 10 年，始同意銷毀。基此，各機關針對憑證長期保存之需要，宜妥為規劃儲存空間之適足性，及健全憑證之管理機制，俾妥善保管憑證。

（四）部分作業規定宜配合修正

審計法第 36 條修正後，部分作業規定與上開條文欠合者，如：「中央政府各機關對民間團體及個人補（捐）助預算執行應注意事項」第 8 點規定：「...。但有特殊情形，須由受補（捐）助對象留存前開原始憑證者，各機關應報經審計機關同意，得憑領據結報，免附送有關憑證。」；中央政府總決算編製作業手冊乙、決算書表之格式 30：「說明 6.... 支出憑證未送審（未經審計部同意）、原始憑證免送審且未辦理就地查核等原因 ...」及格式 31：「說明 4. 原始憑證

未送審，即先以領據列報者，請於備註欄註明審計部核准文號。」等，均係依據修正前條文規定予以規範，宜配合檢討修正。

伍、結語

我國原始憑證送審制度創始於民國初年，並明定於相關審計法規，然以民國初創，政局未能安定，審計建制難以穩固，審計機關組織屢有更迭，審計法規亦歷經多次修正，惟憑證送審制度之規範並無大幅變動，並沿用至今。而政府審計之目的早期重在監督機關財務收支，隨著政府規制日趨完備與實際業務需要，審計部為持續提升審核效能，使有限審計資源發揮更大效用，修正審計法第 36 條並刪除第 44 條條文，改變各機關憑證送審及審計機關憑證審核之方式，這是一個劃時代的制度變革，審計機關及各機關對於此一變革可能造成的影響，允宜協力妥為因應，及強化溝通與宣導，期能適應新興規制，俾使新舊制度能順利銜接，並推動順遂。❖