

副供站食安管控機制之建立， 兼論國軍內部控制推動基礎

汪家淦・余俊憲

壹、緒 論

近年國內食安問題頻仍，從塑化劑、黑心食用油、泡水牛（羊）肉等層出不窮，而國軍副供站負責供應三軍部隊日常辦伙所需食材，對於食安管控機制之建立益顯重要，對於副食品如何建立訪商查價、採購履約、檢驗稽核，以及全面檢討人員訓練考核、嚴格執行採購合約規範，以避免再次肇生違法事件，相關業務單位對於審查（覆核）及控制機制之改善，責無旁貸。

檢、警於103年4月間查獲高雄農○鮮公司，為肉品添加保水劑（磷酸鹽）大幅增重，並將劣質灌水肉品賣給國軍和下游廠商，獲取不法利益估價高達6億5千萬，時間長達7年；業者亦將灌水肉製成調理包銷售，檢方除拘提農○鮮公司負責人，並聲押收賄機關人員。國防部表示除力配合偵辦，並秉持毋枉毋縱原則，對於失職人員追究行政責任；同時已要求陸軍後勤指揮部對於副食品供貨、採購流程全面檢討，並研提精進管制作為。

依本部配合行政院規劃進程辦理之「強化內部控制作業」分析，食安管控機制之建立，橫跨副供作業選商及檢驗稽核、採購招標商訪分析、需求（採買）單位履驗執行等業務職能，應參照「內部控制制度共通性作業範例跨

職能整合應行注意事項」作業規範，建立有效整合之管控措施及明確控制重點。另按COSO報告內部控制觀念架構，區分整體框架為控制環境、風險評估、控制活動、資訊與溝通、監控等五大組成要素（「內部控制—整合架構」，1992、2013），各目標和要素相輔相成；故為落實強化內控作為，允宜透過「控制環境無法預防舞弊之發生」、「風險評估過程未能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」審認評核，以持續精進內控制度有效性。

其中控制活動（Control Activities）依組織目標及達成目標的方法不同，所以控制活動也不同，且組織的環境及其內部控制機制、內部組織及文化也會反映在內部控制上，內部控制的政策及程序是為確保風險回應方式的有效執行。以下篇章內容，茲就風險管理及內部控制相關理論基礎，針對作業有效性及管理範疇易生疏漏之處，簡要建議論述，並按監察院糾正案文結合副供中心內控機制檢討，依遵循法令規定及標準作業程序為前提，以策進內部控制推展，加強安全控管機制。

貳、背景探討及問題研究

一、背景探討

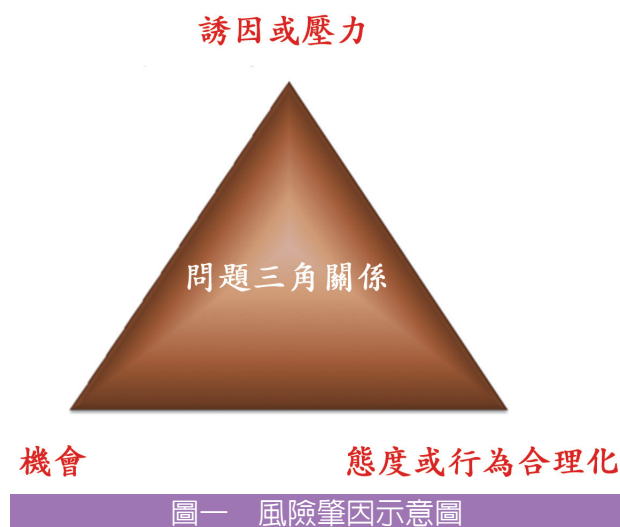
- (一)國軍為食品供應鏈之一環，副供站採購灌水豬、牛肉等一連串食安事件，嚴重危害國軍官兵健康與安全，已屬不可忽略的重要防線；甚至在檢警人員調查相關廠商違法事證期間，發現有副食供應站檢驗員與副食供應商發生受（索）賄不法情事，復遭媒體渲染報導，引發官兵、眷屬及社會大眾對國軍食勤控管產生疑慮，除危及官兵膳食衛生安全外，並間接影響國軍軍譽。
- (二)陸軍後勤指揮部（前聯合後勤司令部）副供中心原訂內控制度，參照「副供作業一級督導一級實施計畫」、「國軍副食品供應站副食驗收評議作業準據」等，訂有「一級督導一級檢查」之內控項目（詳見附錄一），針對站場管理、品質檢驗等實施督導檢查，以強化副食供應品質與瞭解各地區副供站作業實況，確保副供業務順遂。本部103年4月底至該單位實施輔訪，經查副供中心雖定期赴各站實地督導檢查，但有關「內部控制制度自行評估表」等表件未確實紀錄備查，致無從驗證作業督管執行成效，及提前發掘「抽樣送驗流程及頻次」等潛藏危因，且有未依「國防部強化內部控制實施方案102年度重點工作」要求：『各項控制重點之執行情形，應妥善保存作業軌跡或紀錄，俾利辦理評估作業』情事；另陸勤部配合「國防六法」組織調整改隸，陸軍司令部未衡酌原陸勤部之重要（風險）業務，並納入修正原內控制度，核與前述強化內部控制重點工作：『各單位配合本部組織調整，致所

轄功能業務有移編至其他單位者，應對國防部內部控制制度自行評估作業項目進行修訂與調整，業務移出單位仍應賡續檢討強化現有內部控制作業，以利業務承接單位辦理』之規定不符。

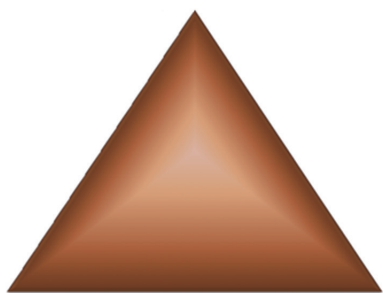
- (三)案依後續檢警偵辦方向，本部除將配合偵辦積極蒐整資料，依法辦理求償等訴訟作為，另對於相關失職人員追究行政責任；嗣應全面檢討副食採購作業規範，以避免再次肇生違法事件，確維國軍官兵飲食安全權益。

二、問題研究

- (一)美國內部稽核協會定義「舞弊」係指一連串的不軌及不法行為，其特徵是蓄意欺騙；舞弊結果可能使組織受益或受害，舞弊者可能是組織內部及外部的人。舞弊者因單位內部職位不同，概分承辦人及管理階層，茲就風險肇因示意表達如圖一，並就舞弊的發生與預防（舞弊鐵三角的〔風險要素（Risk Factors）〕）示意表達如圖二。



機會（內部控制缺失）



動機或壓力

合理化其不法理念

圖二 舞弊的發生與預防示意圖（舞弊鐵三角的〔風險要素（Risk Factors）〕）

(二)「風險」的定義是指「難以預料的危險」，就行政院「風險管理與危機處理作業手冊」解釋是指「遭遇危險因素時，可能發生損失之機率與幅度」；風險評估即指辨認其目標不能達之內外在風險因素，並分析其影響程度及可能性的過程；而「風險管理」就是將上述已知的風險作有效的預防及管控，整合及運用所有的方法，使風險所導致的損失、對單位、人員產生之不利衝擊，降至最低的一種具體作為。機關須要辨識攸關之風險、分析該等風險之影響程度與發生可能性，以及評量出主要風險項目之過程，再據以決定採取控制作業或監督等控制機制，處理或回應相關風險。

(三)行政院103年7月9日院授主綜規字第1030600334號函修正「各機關內部控制制度自行評估原則」（原頒文令102年5月20日院授主綜督字第1020600235號函），要求行政院所屬各機關（構）辦理內部控制制度自行評估作業，以落實各機關自我監督機制；並區分整體及作業兩個層級進行評估，其中作業層級係依各機關設計之內部控制制度作業層級自行評估表，針對各項作業確實評估控制重點設計及執行情

形，以作為判斷整體層級控制作業有效性之參據，另整體層級則依內部控制制度有效性判斷參考項目評估明細表，針對各判斷項目評估落實情形，以確保內部控制五項組成要素持續有效運作。

四本案就成因歸納可區分「廠商行賄採買官兵及違約不法」、「副供站人員與廠商不當接觸」及「廠商與伙委採買人員異常往來」等違常態樣；復參照本部（採購室）赴行政院內控小組專報「國軍採購作業之改善成效」，其中有關採購作業風險評估部分，可歸納主要風險來源為「專業素質與訓練」、「廉潔要求與防弊」、「廠商互動與溝通」及「投資效益與計畫」等4項不可容忍之風險項目（風險圖像如圖三），茲就與本案成因有關之風險項目分別探討如下，冀能透過本文之探討研析，發掘潛存危安闕漏，並據以修訂相關控制作業，妥慎謀求精進作為。

- 1.專業素質與訓練：部分單位採購人員異動頻繁、人員以兼任方式辦理、欠缺實務經驗或未接受專業訓練，乃肇生採購違失風險增高之主因，足見人員維持一定專業素質，持續辦理內部交織教育訓練之重要。
- 2.廉潔要求與防弊：在不肖廠商有計畫循序引誘下，部分人員因廉政倫理及法紀觀念淡薄，恐陷不法之境；就以往曾發生之違法判例，廠商初以禮品餽贈、招待出國，進而提供性招待或固定諮詢費等手段，使整體防弊工作出現罅隙。採購作業為各機關第一線直接與民眾（廠商）接觸，且因利益相關、互動頻仍，廉潔要求與防弊相對重要，實屬高風險項目，應投入較多資源關注、設計較多

流程控制節點、及將正確程度的文件化，以風險為焦點明確各職能之角色及分工、加強釐定整合性關鍵控制重點，避免控管漏洞。

3. 廠商互動與溝通：部分採購人員對於廠商疑義、異議或陳情意見之處理，因處

理態度不積極，且不注重協調溝通技巧，致使廠商因未獲正面回應或心生怨懟，進而訴諸媒體，甚或向民意代表、審監、檢調機關陳情檢控，除徒增作業複雜度，並已造成組織形象受損。

影響程度	風險分布		
非常嚴重		廉潔要求與防弊	
嚴重		廠商互動與溝通 投資效益與計畫	
輕微			專業素質與訓練
	幾乎不可能	可能	幾乎確定
	發生機率		

圖三 採購作業風險圖像

五) 採購工作複雜性經緯萬端，小從一顆螺絲釘的零附件採購，大到戰機、船艦採購或政府新建工程設施之發包，甚或本文探討的副供站農漁肉類食品之辦購，均與採購業務息息相關，亦為國軍遂行建軍備戰之重要工作；茲參照採購作業政府內部控制辨認風險因素範例（風險評估如圖四），及引用馬秀如老師「採購作業的內部控制與政府採購法」一文，將政府採購的內部

控制設計歸納如下表一。內部控制乃公、私部門為確實執行各項計畫，而進行之各種監控活動，藉以確保組織目標達成的一種管理制度；政府採購應以公共利益為基本考量，並兼顧公平、公開、公正、合理的作業程序，透過縱向協助及督導，加強各項稽核評估職能之橫向聯繫及統合，並採逐級分工方式推動辦理，以強化內控機制。



圖四 政府內部控制五大要素—風險評估（辨認風險因素範例）

表一 政府採購的內部控制設計

目 標	風 險	對策（內部控制設計）
鼓勵競爭，讓所有有能力的潛在賣方均能參與投標，讓採購機關能掌握潛在賣方之資訊，以使價格降低、品質提高、交期縮短。	潛在的賣方不知採購機關有採購的需求。	採購資訊須刊登採購公報，讓所有潛在的賣方均能獲悉採購需求出現。
	因領圖期過短，潛在的賣方廠商雖已獲知商機出現的資訊，但不及作出回應。	採購機關須明訂一定期間以上的投標截止期。
	採購機關不知到誰有提供財物、勞務的資格，誰可以是潛在賣方。	對經常性採購，採購機關須建立廠商名單（至少六家）。
國家的構成機關（如：公務機關）支付的採購價格為合理。	賣方廠商的競爭不夠激烈。	採購資訊刊登公報，且明訂一定期間以上的投標截止期，讓賣方廠商能獲悉資訊，且能及時領圖投標。
	採購價格因合適底價不易決定而遭扭曲。	1. 允許採購機關在採購時，得不訂底價。 2. 降低底價的權威性：當決標之價格超過底價時，只要超過之幅度不重大，仍可決標。
採購作業進行迅速，購得之財物及時供應所需。	因投標廠商之家數不足，不能開標，而一再流標、廢標，致採購進度緩慢。	只要有廠商投標，即可開標。
	因外部機構介入採購作業，而致採購作業進度緩慢。	須對採購作業負責之機構，以採購機構本身為主。 在採購過程中，得介入之機關，只有上級機構，摒除審計機構。只有在高風險之採購契約（採購契約之金額超過查核金額，或採購契約之型態特殊），上級機關才須介入。
	每次採購均須招標，均須訂定契約，致採購進度緩慢。	某一機關所簽訂的契約，其他機關亦可沿用。

購得財物的品質佳。	決標之標準，只有價格，而無品質，亦即，均以最低價格決標。	決標之標準，得為最有利標，並非最低價不可。
有適當公務員擔負採購的責任，作出正確採購決策。	負責採購之公務員因恐圖利他人，而懼做決定或拒為決定。	制訂保護公務員法律，促其勇於負責。
	當負責採購之公務員承受壓力時，缺乏一個可支援的上級機關。	於行政院設採購公共工程委員會，主管政府機關之所有採購。
	負責採購公務員之親屬涉入採購事項之利益，使公務員之決定欠公正。	制訂利益迴避的規定：對於採購有關事項承辦、監辦採購人員，涉及本人、配偶或三等親以內血親或姻親、共居親屬之利益時，應予迴避。
清楚劃分採購的有關權責，不容許推諉，藉明採購之責任。	採購作業有外部機關介入，致採購機關可與外部機關相互推諉責任。	清楚劃分權責，清除重複之部分。 採購機關負採購之責，決定是否訂定底價；一旦要訂底價，採購機關自行決定底價；不論是否定有底價，採購機關自行決定是否決標。 上級機關及審計機關不因審計權及監督權而介入採購過程。
達成前述採購作業之目標。	因請託、關說之壓力，採購機關不得不從，而使採購作業之目標無法達成。	減輕請託、關說的壓力。 減輕壓力之方法：強制機關對於請託、關說之行爲作成書面記錄，陳報機關首長，並知會政風機構。
環境保護（公經濟目標）。	不論賣方廠商是否注重環保，採購機關均一視同仁，未做區分，對注重環保之廠商，未做鼓勵。	招標文件中得規定：優先向取得環保標章之賣方廠商採購，讓這些廠商取得優先議價權；另，當這些廠商的報價高出底價時，只要差額不大時，仍保有議價權。
保障中小企業（公經濟目標）。	中小企業的競爭能力不如大廠商，無法取得訂單，致政府不能保障中小企業	容許若干家中小企業得合起來統包一個工程。

參、從監察院糾正案文結合副供中心內控機制檢討

一、糾正案文內容摘錄

國防部陸軍司令部未善盡督管職責，致冷凍牛、羊肉副實供應商「不預警訪廠」作業之

制度、程序、執行及督導面等，均發生嚴重疏漏，肇致契約廠商將不法製造之灌水牛肉供應國軍食用，該部仍渾然不知；復縱任所屬怠未訂定冷凍牛、羊肉副食之品質檢驗作業規定，任由各區管制室恣意選定應執行該作業之副供站別及檢驗項目，肇致所屬人員護航廠商，並從中謀取不法利益；又疏未督導所屬檢討與廠商「終止或解除契約」之違約罰則過於寬鬆間

題，導致廠商有操弄不法及舞弊之空間，均有違失，爰依法提案糾正。

二、相關單位調查結果

高雄市政府衛生局因接獲衛福部轉交民眾檢舉「農○鮮公司」疑似販售不法「灌水肉」，經檢調單位及該局調查結果，發現「農○鮮公司」所販售之冷凍牛、羊肉品，確實違法使用保水劑增重；又，台南地檢署偵辦發現，陸軍後勤指揮部副供中心業務人員基於職權之便，接受該公司金錢賄絡，透漏不預警訪（查）廠及抽檢等資訊，包庇該公司得以持續販售不法之「灌水肉」，該案部分人員業經起訴在案。上開情事，嚴重影響國軍人員飲食安全及權益，相關單位對於冷凍牛、羊肉副食採購之履約管理及驗收多有違失。

三、缺失肇因研析及檢討

（一）副供中心及副供站經管事務人員未依契約規定進行訪廠作業，且訪廠人員指派程序欠缺相關保密機制。未依契約規定逐一查核各訪查項目，即使各項目空白未填，而最終仍總評某廠商為「合格」工廠，作業流於形式。

1. 控制作業係針對目標及已辨識的風險所設計及執行，用以幫助管理階層確保各項經營活動，均能達成既定目標的控制政策及控制作業程序，包括職能分工、

授權程序、核准、驗證、調節、複核、定期盤點、記錄核對、保障資產實體安全，以及計劃、預算或前期績效之分析比較等。

2. 內部控制的重要性是確保組織目標能按計畫實現，任何組織為了有效地保證實現目標，都要對組織成員和活動加以控制。內部控制具體意義包括確立控制標準、衡量實際業績、進行差異分析、採取糾偏措施等活動（如圖五）。
3. 為落實單位內部控制推展，對於高風險業務應設計控制措施，以降低業務風險，依規定副供中心每半年（或不定期）應對農○鮮公司工廠之設備狀況、生產設施、品管作業、環境衛生及原料成本等實施不預警訪查，惟經檢討欠未落實；另訪查作業流於形式，亦見未落實職能分工、驗證授權及複核程序等控制措施。管理是一個大系統，內部控制則是內置於管理過程中的一個子系統，它在管理過程中發揮著相對獨立的作用，同時又與管理的計畫、組織和領導職能交織融合在一起共同發揮作用。
4. 現該中心已檢討「專業訪廠稽查，落實源頭管控」等精進作為，藉由「完備制度及控制環境」杜絕「人為舞弊」因素，賡續落實強化。

管理＝規劃＋執行＋控制



評估

內部控制要旨

有人做有人看，並加以評估有效性

圖五 內部控制示意圖

(二)對於副食業務「不預警訪廠」、「品質檢驗」等履約管理作業，發生重大疏漏。生鮮蛋品雖訂有供應商不得將供應業務轉包的相關協議，但管理查核措施竟盡付闕如，也沒有實際稽查，導致業者轉包，該中心卻渾然不覺，直到衛生機關稽查才發現。

1. 訪廠小組乃為督導購案履約驗證而編成，為避免固定常態編組，久任一職衍生弊端，及彈性運用人力，訪廠前，依個案業務特性，指定小組長（各級業務主管），納編業務承辦人、監辦人員（主計、監察）編成訪廠小組，以「訪廠紀錄表」為作業要點，依契約及採購法相關規定實施訪廠。針對副食業務「不預警訪廠」、「品質檢驗」等履約管理作業，應要求訪廠小組於現地稽核時，瞭解廠商進貨來源，對紀錄或憑證進行數量比對，訪廠時查核廠商有無近六個月內之原料進口及檢疫證明，並據以比對廠商庫存品項與進貨證明文件是否相符，以確保官兵食用安全。

2. 另農委會為確保蛋品衛生安全及品質，自104年09月01日起，全面實施散裝雞蛋溯源標示，即畜牧場所供應之散裝雞蛋應於裝載容器外箱黏貼「溯源標籤貼紙」，貼紙上標有來源畜牧場之名稱及二維條碼，便於消費者透過行動電話掃描；副供站嗣後年度合約，應修訂增列選購具溯源標示之蛋品，以保障官兵食品消費安全。

(三)對於「終止或解除契約」等違約罰則過於寬鬆，形同虛設。合約僅規定「需同一品項於同一副供站違約5次以上」，必須終止或解除契約，但有供應商在96至102年度

違約件次達201件次，平均每年違約30件，仍可持續販售，且10年來，並無違約遭終止或解除契約的案例，如此規定沿用多年卻未檢討，導致廠商有操弄不法及舞弊空間。

1. 有關農○鮮公司涉嫌以「磷酸鹽」灌水詐欺，副供中心雖依契約辦理抽驗，部分送驗次數未通過檢測，惟承辦單位未警覺潛藏風險，致執行訪廠未發現廠商不法行徑。

2. 針對後續新增購案，該部將嚴謹修約加重罰則、降低解約門檻，以嚇阻不法。原解除（終止）契約條件採「分站」累算計罰，修訂為契約履約期限內，「總體」（26個副供站）累算計罰，並增列廠商攪偽、假冒、添加未經許可之添加物、涉有採購法59條支付佣金、比例金或其他利益情況等，均得立即終止契約。

3. 委託第三公證檢驗機構，會同訪廠稽查，強化稽查能力，防杜廠商不法行為。另對委外機構檢驗報告納入複式查核機制，以免報告偽造情事。

四長期由未具專業背景或受過專業訓練的訪廠人員辦理訪廠作業，且未訂定訪廠人員教育訓練及作業相關規範。

1. 經查各年度歷次訪廠，均由副食供應中心納編所屬人員實施查訪，未曾會同各縣市衛生主管單位及工廠管理單位，共同進行副食契約供應商之訪（查）廠作業。

2. 為強化稽核能力，現訪廠作業依個案實需，會同經國家認證專業機構（SGS、曄凱）共同執行，查核重點為生產機具、製程方式、原料來源、進銷成本及檢疫

品檢等關鍵，均須合於契約條文，藉由專業查核技能，防杜廠商異常不法行為，亦可提升訪廠稽核公信力。

3. 定期參加行政院農委會委託財團法人中央畜產會辦理之「畜產講習」，以在職教育方式訓練訪廠人員，俾有效建立把關工作，達成健康安全防護功效。

4. 一個完整的教育訓練制度，至少應包含教育訓練需求評估、教育訓練之規劃、教育訓練之執行、教育訓練成效評估。筆者認為採購人員應具備以下專業知識或技能，方能辦好採購作業，並且避免自身有觸法之危險：

(1) 在製作招標文件時，應有能力描述廠商應具備之資格、適當之採購規格、了解採購標之物之市場狀況、對相關法律行為有充分認知。

(2) 在進行邀標、開標與審標時，要能夠正確判斷供應來源、廠商是否有不當競爭之行為（或重大異常關聯之徵兆）、廠商所提供之規格是否符合機關之需求、衡量廠商是否有能力完成契約要求之事項。

(3) 依法辦理決標時，應具備訂定底價的能力、議價的技巧、判斷廠商標價之合理性（有否違反採購法第58條低價搶標之嫌，並有降低品質、不能誠信履約之虞或其他特殊情形；可依廠商履約成本＋有形利潤－無形利益－競價折扣，作為廠商投標價格所考量之因素）。

(4) 進行履約管理時，要有足夠能力去控制交期、品質、數量等問題，以及監控廠商分包與轉包之行為，切莫訂了合約卻不依約執行履約管理事項，或

者部份合約事項無法具體執行。

(5) 進行驗收時，除要依約驗收，更要考慮交期與時效問題。

(五) 副食之品質檢驗作業規定，任由各區管制室自行選定應執行該作業的副供站別及檢驗項目，讓管制室人員護航廠商，並從中謀取不法利益。

1. 農○鮮公司涉嫌以灌水肉增重，迄檢調單位監控偵辦，發現副食供應中心中部及南部管制室3員特約聘雇人員，涉嫌收賄及洩漏抽驗產品、檢驗項目及訪廠時程等公務應保密之資訊，使農○鮮公司得以規避查察，導致副食供應中心抽驗及訪廠稽查機制失效；針對經管事務人員，應明確辦購分工，加強人員輪替，避免久任肇生涉法風險。

2. 副供中心為強化副食供應品質，參照「副供作業一級督導一級實施計畫」及「國軍副食品供應站副食驗收評議作業準據」等，訂有相關內部控制項目，針對站場管理、品質檢驗等實施督導檢查。惟查針對「抽樣送驗流程及頻次」等潛藏危因，未妥善規劃相關管控措施，致使廠商乘機以不良肉品混充交貨。

3. 辦理副食採購應避免固定商源，副供中心應就現行投單資訊系統進行研改規劃，提供辦伙單位主官審查採購違常項目（如固定商源、異常採購項量金額、改單頻繁等），俾利各級先期掌握異常交易徵候，預先妥採防範措施。各單位採買人員須落實查驗及清點主副食品採購項、量，並於返部後交由專責幹部及會同單位實施查驗作業，確保副食品品質、數量符合原訂採購需求，以落實查

驗機制；另各級主官（管）應定期稽核單位副食採購情形，鼓勵所屬針對食材品質不良提出檢舉，並訂定獎勵機制，確保食材品質，防範不當牟利。

4. 目前抽樣送驗作法已修正，採每月由專業機構（如SGS等單位）隨機提供高風險副食品「檢驗項目」，並由陸軍副供中心運用隨機亂數抽驗軟體決定抽驗品項及檢驗項目，避免人為操控，搭配前述檢討「專業訪廠稽查，落實源頭管控」等精進作為，應可杜絕「人為舞弊」因素。

（六）上級單位未善盡督管職責，查核作業流於形式。

副食供應中心辦理官兵副食品供應，下設3個地區管制室及26個副食供應站。陸軍後勤指揮部、陸軍司令部及本部後次室為各層級業務督管單位，依本部內部控制（稽核）規劃，為確保內部控制制度執行之有效性，應透過持續落實單位自行評估、業務職能體系複核機制、建構獨立稽核單位等3道防線，以達良善課責控制基礎。惟基於前述第一線副供站經管事務人員作業流於形式（甚或勾串收賄），復加上該業務職能體系複核機制缺漏，未善盡督管職責，是以肇生如此重大弊病事件。

且經檢討副供中心屬陸勤部下設單位，資源協調及統合能力受限，除持續強化在職教育（包含採購法規、食品安全衛生規定及副食品質查驗）及督管單位權責（宜考量由各戰區地支部督管），尚應由本部政策業管單位（後次室）共同檢討策進，如修訂「國軍副食品供應站副食驗收評議作業準據」等行政規則，並於其間設計督管及稽核功能，以杜絕作業罅隙及完

備相關規範運作參據。

監督係評估內部控制品質的過程，監督的作用在確保「風險管理架構」的各個構成要素在組織的每個層級係一致執行，監督進行的方式包括持續監督及個別監督，持續監督是建立在組織活動當中，並且隨時不斷在進行的，能夠更迅速地發現問題。組織必須透過監督的過程，評估內部控制的設計和執行的有效性，並採取必要的修正行動，及時修正控制作業、落實改善作為，依據內部稽核理論，有效的控制必須是：

1. 即時的，偵測應能及早修正差異。
2. 經濟的，控制應能合理保證所取得的預期結果是在成本效益的限制範圍內。
3. 妥善設置，控制點應是透過衡量可以很容易辨識出偏離機構目標的重大差異。
4. 彈性的，控制應能配合營運的改變。
5. 適當的，控制應能滿足管理需求並適合組織結構，亦應能適當反應被衡量的事件。
6. 符合可課責性，控制要對結果負責。
7. 能夠辨識原因，如果回應能伴隨著對偏差原因的瞭解，則改正可能更為快速。

肆、結 語

不肖廠商攙偽、造假手法不斷更新，食安風暴頻傳，然而食安問題的因應範圍甚廣，應同時運用主動因應（有效的治理策略、良好的副食評議制度）與被動防範（加強控制措施）的各項機制，以落實對於副食品衛生安全管理制度及執行情形之相關檢討及改善作為。本部及陸軍司令部等權管單位自103年4月份起召開多次檢討與策進會議，並以「檢驗稽查」、

「訓練講習」、「覈實購案」、「法紀宣導」及「複式督管」等面向策訂改善與管考作為，綜整有關副食採購作業流程弊端態樣及精進作法（詳見附錄二），希冀從問題根源加強管考作為，嚴密副食品從製造到上架的把關過程，從治本作法積極管理食安問題。

惟檢視副食供應中心作業實況，就法源上，無政府主管機關「行政稽查」及檢調單位「刑事偵查」執法權力，在實質執行稽查作業確實有所困難，無法全面有效遏止不肖廠商違法行徑，尚須仰賴政府嚴謹執法、加強稽查，防杜廠商有利可圖鋌而走險。然承辦單位可針對高風險項目，實施重點檢測、及早預防，並對於抽驗未通過檢測部分加強管理（如增加執行訪廠頻次，或針對不合格項目建立連續追蹤制度），以發掘及因應潛藏風險，主動積極有效管考。

採購效益直接影響施政品質，以最適合的價格買到最適合的標的，有助於政府預算的節約，並且以最有效率的方式辦理採購，亦有助於資源配置功能的達成。由於採購之種類繁多且金額龐大，不僅影響經濟活動，採購過程及結果之優劣，直接影響人民（或採購標的使用者）對於政府採購作業的信賴與支持；是以採購制度的設計及運作，應以提升採購決策品質、降低交易成本，強化政府治理能力的要求，創造交易雙方雙贏結果為依歸。

每年中央及地方政府透過採購程序將政府預算轉化為施政運作之相關資源，均超過新台幣2兆元以上，是以政府採購一向在預算支出中扮演重要角色。藉由建立並維持有效之內控機制，由機關首長督促內部各單位設計及執行，並定期舉辦內控教育宣導，以督促落實內部控制作業，做到資訊透明化，公平、公正及公開之採購要求。

參考文獻

1. 方顯光、羅安民(1997).公務部門內部控制自行評估機制與內部控制成果對組織績效的關聯性研究-內部審核之干擾效果.全球管理與經濟.3卷1期：1-22.
2. 王怡心(2015).運用COSO建立內部控制三道防線.內部稽核.104年8月：4-15.
3. 杜榮瑞(1988).內部控制判斷行為之研究—查帳人員與學生之比較.管理評論.77年7月：69-82.
4. 行政院主計總處 (2014).政府內部稽核應行注意事項.
5. 行政院主計總處 (2014).各機關內部控制自行評估原則.
6. 行政院主計總處(2014).內部控制制度設計實務與自行評估作法.<https://www.dgbas.gov.tw/public/Attachment/4725857418VPAUQ8D.ppt>
7. 行政院主計總處 (2015).政府內部控制制度設計原則.
8. 陳坤章 (2007).以企業經營觀點探討國軍副供業務委外經營之研究.崑山科技大學企業管理研究所未出版碩士論文.
9. 郭榮興 (2011).健全內部控制機制.提升國軍施政效能.主計季刊.第334期：13-28.
10. 國防部 (2016).國軍生產及服務作業基金附屬單位105年度預算案.
11. 彭火樹、馬秀如、黃逸揚、郭文瑞等 (2001).政府各機關實施內部控制及內部審核之探討.行政院主計處委託研究報告.
12. 鄭丁旺、許崇源、陳錦烽、林宛瑩等 (2012).推動強化政府內部控制發展策略之研究.行政院主計總處委託研究報告.
13. 監察院(2015).監察院糾正案.案號：104國

- 正0001. <http://www.cy.gov.tw/sp.asp?xdurl=.%2F%2FCyBsBox%2FCyBsR2.asp&ctNode=911>.
- 14.監察院(2015).監察院調查報告.調查案號：104國調0002.<https://www.cy.gov.tw/CYBSBoxSSL/edoc/view/4359>.
- 15.劉立倫、沈健群(1994).經驗效果對判斷行為影響之研究—以國軍現金內部控制判斷為例.國防管理學院學報.15卷2期：21-30.
- 16.劉政成 (2009).資料包絡分析法運用於國軍副食供應站績效評估之研究.佛光大學經濟學系碩士在職專班未出版碩士論文.
- 17.Bierstaker, J. L., J. E. Hunton, and J. C. Thibodeau. "Do Client-Prepared Internal Control Documentation and Business Process Flowcharts Help or Hinder an Auditor's Ability to Identify Missing Controls?" *Auditing: A Journal of Practice and Theory*. 28(1) (2009):79-94.
- 18.Curtis, M. B., and A. F. Borthick. "Evaluation of Internal Control from A Control Objective Narrative." *Journal of Information Systems*. 13(1) (1999): 63-81.
- 19.Gadh, V. M., R. Krishnan, and J. M. Peters. "Modeling Internal Control and Their Evaluation." *Auditing: A Journal of Practice and Theory*. 12 (supplement) (1993): 113-129.
- 20.Mock, J. T., L. R. Sun, P. Srivastava, and M. Vasarhelyi. "An Evidential Reasoning Approach to Sarbanes-Oxley Mandated Internal Control Risk Assessment." *International Journal of Accounting Information Systems*. 10 (2009): 65-78.
- 21.Morrill, J. B., C. K. J. Morrill, and L. S. Kopp. "Internal Control Assessment and Interference Effects." *Behavioral research in accounting*. 24(1) (2012): 73-90.

附錄

附錄一

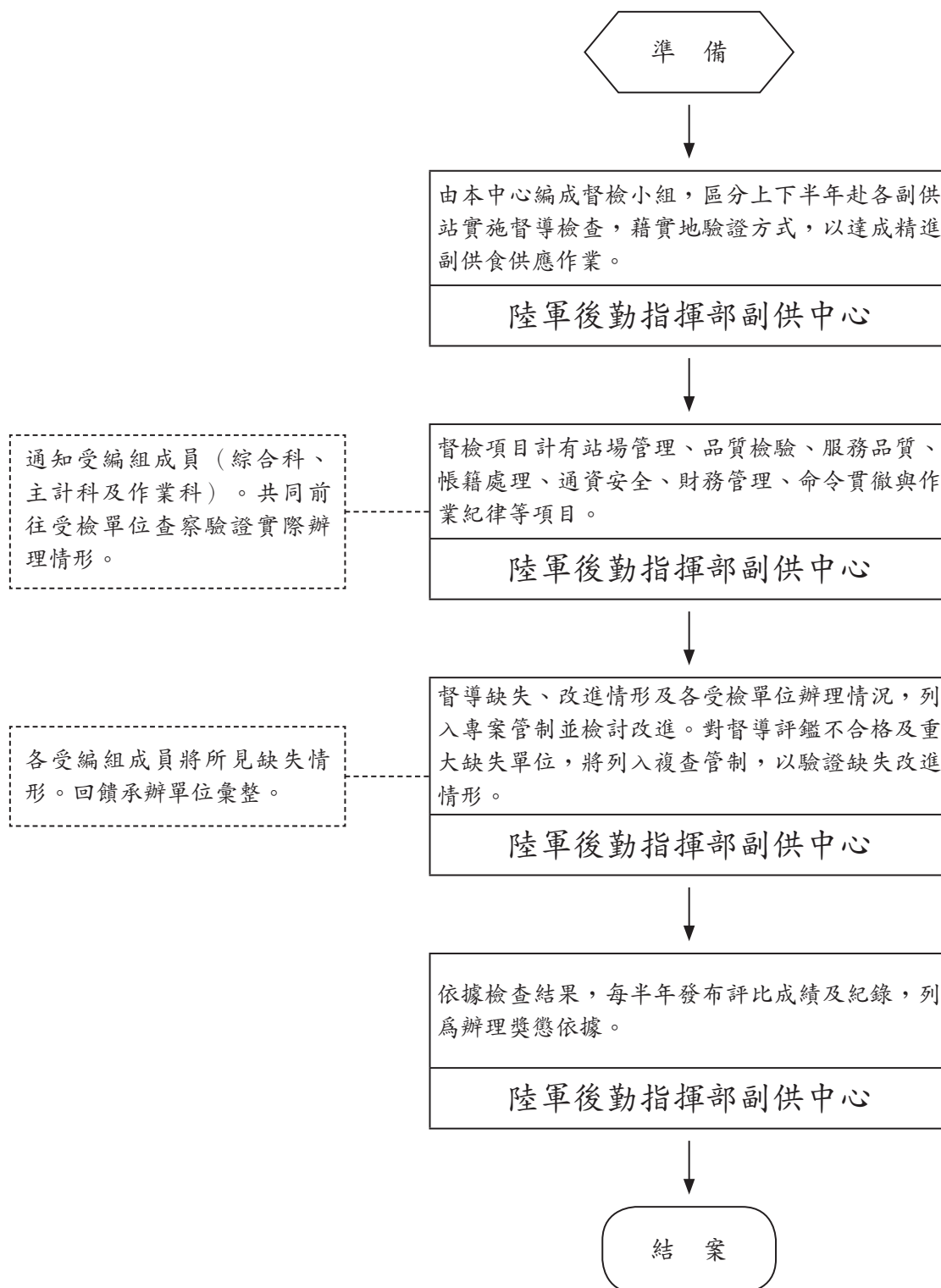
副供中心自行評估作業項目

項目編號	001
項目名稱	「一級督導一級」檢查
承辦單位	副供中心
作業程序說明	一、督檢方式： (一) 由本中心編成督檢小組，赴各副供站針對站場管理、品質檢驗、服務品質、帳籍處理、通資安全、財務管理、命令貫徹與作業紀律等實施督導檢查，藉實地驗證方式，達成精進副食供應作業。 (二) 督導檢查對象為本中心所屬各副供站。 (三) 督檢重點： 1. 站場管理：冷凍（藏）庫保管狀況、冷凍（藏）庫溫度及儲存情況、採購單位申請改單狀況及大宗雜貨每日抽盤情況等。 2. 品質檢驗：進庫檢查情況、副食供應品質情況、違約處置情況、評議執行小組到站執行情況及採買講習執行情況等。 3. 服務品質：主官親訪採購單位執行情況及採購單位反映事項處理情況。 4. 設備（施）維護：是否依時程實施維護及各設施是否完整堪用。 5. 通資安全：防毒軟體病毒碼是否保持最新版本，資安設定、管制作為及資訊資產是否合乎規定？是否符合網路實體隔離政策？ 6. 財務管理：現金結存數是否相符、國庫支票是否預蓋印鑑章、是否實施「自我檢查」作業及預算執行是否符合程序。 7. 作業紀律：是否放置非議進品項或私自進貨入庫及「駐站人員行為公約」是否依契約規範重新簽署。 8. 政戰實務工作：莒光日電視收視是否良好？轉發各項「軍（風）紀安全維護」要求事項宣教情形？ 二、一般規定 (一) 受檢單位準備文件： 1. 上次檢查缺失改進情形。 2. 依督檢重點項目完成各項案卷整備。 (二) 懲處：依據檢查結果，每半年發布評比成績及紀錄，列為辦理獎懲之依據。
控制重點	為強化副食供應品質與瞭解各地區副供站作業實況，藉由實地督導檢查，驗證執行成效及發掘窒礙解決問題，確保副供業務順遂。
法令依據	一、副供作業一級督導一級實施計畫。 二、國軍副食品供應站副食驗收評議作業準據。 三、政府採購法。 四、國軍財產管理作業規定。 五、軍事機關採購作業規定。
使用表單	督導表。

附錄二

陸軍後勤指揮部副供中心作業流程圖

一級督導一級檢查作法



陸軍後勤指揮部副供中心内部控制制度自行評估表

年度

自行評估單位：副供中心

作業類別（項目）：「一級督導一級」檢查

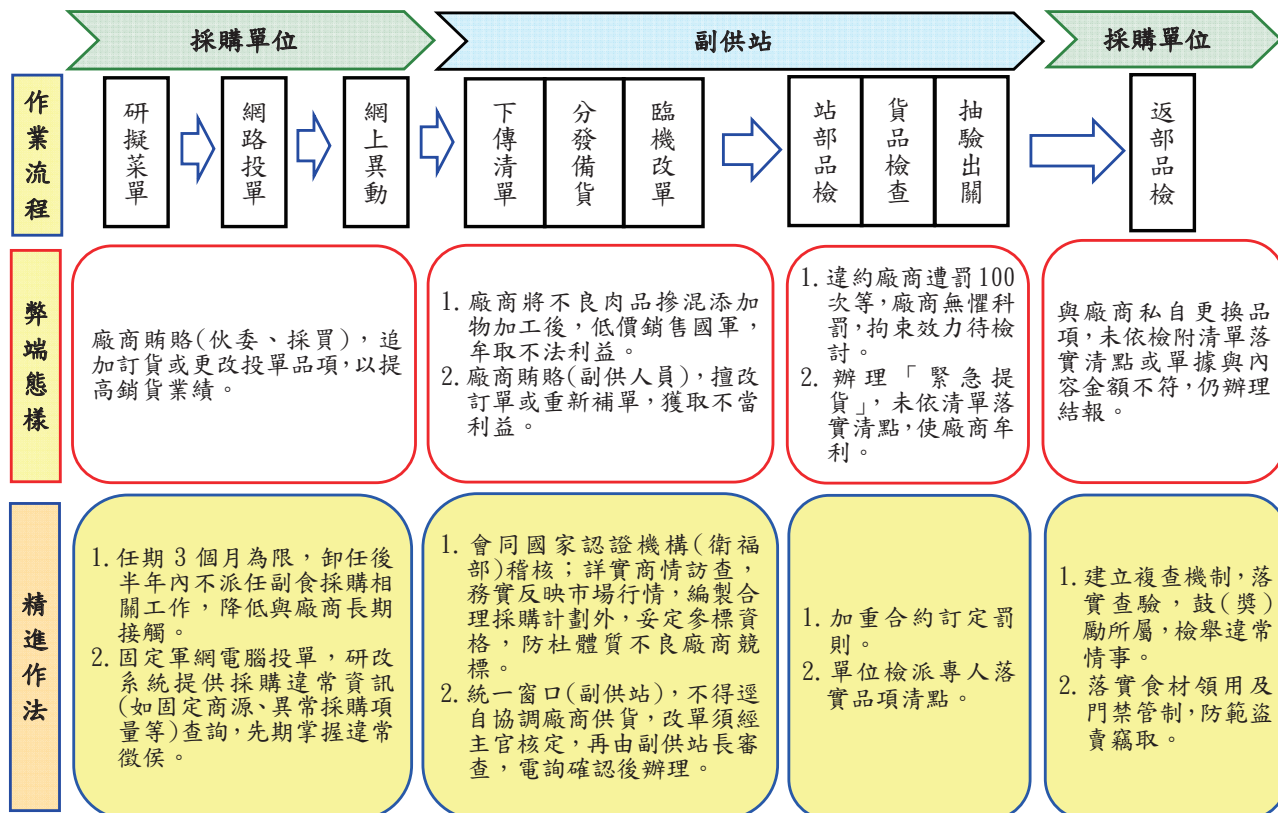
評估日期： 年 月 日

評估重點	自行評估情形		評估情形說明
	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。	V		
（二）内部控制制度是否有效設計及執行。	V		
二、計畫階段			
（一）是否結合當前工作重點與要求，先期完成督導表之內容修訂。	V		
（二）是否訂定工作執行相關支應預算。	V		
（三）是否完成年度一級督導一級檢查實施計畫上呈權責長官核批。	V		
三、執行階段			
（一）是否納編相關業管編組實施督訪。	V		
（二）受督檢單位是否先期完成相關資料整備。	V		
（三）督檢缺失項目是否由受檢單位陪檢官於督檢紀錄表簽署認證，以符公平。	V		
四、考核階段			
（一）是否綜彙督導所見情形，簽奉權責長官核定後，令發各級據以檢討精進。	V		
（二）所見重大缺失是否列案追蹤管制，並要求將違失檢討情形報部核備；涉法案件有無移法。	V		
（三）年度督檢情形是否簽奉權責長官核定令發各單位運用。	V		
結論／需採行之改善措施：			
經評估結果，_____。			

註：1. 機關得就1項作業流程製作1份自行評估表，亦得將各項作業流程依性質分類，同1類之作業流程合併1份自行評估表，就作業流程重點納入評估。

2. 自行評估情形除勾選外，未符合者必須於說明欄內詳細記載評估情形。

副食採購作業流程弊端態樣及精進作法



汪家淦中校

現任國防部總督察長室財務督察處會審官；國管院正期軍官86年班、財務正規班97年班、國管院財管所96年班；曾任預財官、統計官、主計督導官等職；93年當選行政院優秀主計人員、99年獲頒主計人員養成班主計長獎，並於90及94年當選陸軍楷模，另通過內部稽核師及政府採購進階班等認證。



余俊憲中校

現任國防大學財務管理學系專任助理教授；國管院正期軍官88年班、財務資源管理研究所92年班、國立臺北大學會計學博士102年班；曾任財務官、預財官及人參官等職。