

國軍人員內部控制 對組織績效認知影響之研究

陳書合

摘 要

國防組織面臨的挑戰多元且艱難，需以提高績效為首要目標。有效的內部控制制度可協助組織達成此目標，建立必要的內部控制並嚴謹執行，對政府機關或企業組織均是一項非常重要且勢在必行的管理活動，且組織全體員工必須了解其真實內涵，確實執行才能發揮其功效。本文參採COSO「內部控制－整體架構」實行自我檢查之評估項目設計問卷，以國軍人員對「內部控制」重要性的認知程度是否有助於組織績效的提升，進行問卷調查之實證分析，以檢視COSO內部控制的5大要素在應用於國軍各單位時是需要調整，並測量重要性認知對組織績效有利的程度。結果發現，就整體內部控制之架構及其目標與組成要素與日常作業活動之連結，尚未完備。另內部控制各構面「控制環境」、「風險評估」、「控制活動」及「資訊監督與溝通」之重要性認知對於組織績效有正面影響，可促進內部控制保持合理有效的運作。

關鍵字：內部控制、組織績效

近十年來國內外發生許多經濟議題及舞弊事件，「內部控制」（Internal Control）的議題不斷地被提起，內部控制制度係起源於1949年美國會計師協會American Institute of Certified Public Accountants（簡稱AICPA）為名「內部控制－整合控制之要素及其對管理階層與獨立會計師之重要性」之研究報告，其後便陸續有相關報告討論，對內部控制之定義、目的、結構等亦都有不同階段性認知。

行政院要求各部會重視「內部控制」，內部控制係指一種管理的過程，由管理階層設計，並由決策單位核准，藉以合理確保達成可靠之財務報導，有效率及有效果之營運，相關法令之遵循等目標。內部控制其結構要素包括「控制環境」、「管理階層之風險評估」、「控制活動」、「資訊與溝通」及「監控」等五項。

根據過去有關政府部門內部控制之相關研究，大多就政府各機關之實施做概括性之探討、或針對金融機構、行政機關論述，有關國軍人員對內部控制重要性認知與組織績效關連性之研究，則較為缺乏。鑑此，本研究透過敘述統計等統計方法，進以探討探討機關（單位）內部人員對「內部控制」重要性的認知程度與組織績效的關聯性。

壹、緒 論

貳、內部控制與組織績效

一、內部控制理論演進

賴森本（2002）指出內部控制制度起源於1949年美國會計師公會（AICPA）發表一篇名為「內部控制－整合控制之要素及管理階層與獨立會計師之重要性」之研究報告，因而開啓內部控制之大門。

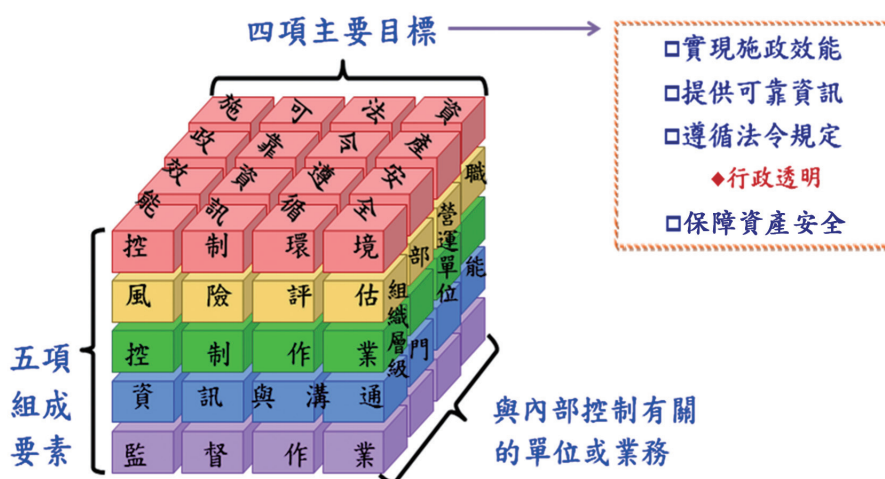
王威智（2004）指出內部控制的研究始於19世紀中期，許多企業隨著當時鐵路的發達而逐漸擴張其經營地區，經營權與所有權逐漸分離，造成企業所有者與審計學者開始關注有關內部控制的問題。

二、內部控制的定義

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，藉以合理確保下列目標之達成：1.營運之效果及效率：包括獲利、績效及保障資產安全等目標。2.財務報導之可靠性：包括財務報告及營業等資訊之報導。3.相關法令之遵循。

內部控制包括控制環境（Control Environment）、風險評估（Risk Assessment）、控制活動（Control Activities）、資訊與溝通（Information & Communication）及監督（Monitoring）五個相互關連的組成要素，源自管理階層經營企業的方式，且與管理的過程相結合。有關內部控制的五要素間之關係如圖一所示，繪出內部控制的動態，例如風險評估不僅影響控制活動，資訊與溝通或監督活動可能也須重新考量。因此，內部控制並非一個要素只影響下一個要素的一連串過程，而是一個多方向的反覆過程。在此過程中幾乎任何一個組成要素均可能會而且也會影響另一個組成要素。



圖一 內部控制之組成要素

資料來源：Internal Control-Integrated Framework（馬秀如譯,1998）

三、內部控制的限制

內部控制僅提供目標達成的「合理保

證」，無法提供「絕對保證」。其限制如下：

（一）先天限制

所有內部控制皆有其先天的限制。這

些限制包括：

1. 人在決策過程中可能發生的判斷錯誤。
2. 控制設計之成本與效益間取舍的問題。
3. 人的無心疏忽而使內部控制制度失效等。
4. 可能因為二人或二人以上之串謀而避過。
5. 管理階層亦可能有心踰越而讓內部控制制度束之高閣。

(二)其他外部因素

1. 所有權或控制權發生變動，可能影響內部控制制度之有效性。
2. 管理階層或其他人員異動，可能影響內部控制制度之有效性。
3. 市場或產業變遷，可能影響內部控制制度之有效性。

四、有效內部控制與組織績效

內部控制的有效運作，受「人」的影響，徒法不足以自行。而影響控制系統之妥當性及有效性，除了一般員工之外，董事會及高階管理階層之重視與支持，最居關鍵性。內部控制是組織內每一成員參與並持續貫徹執行的作業過程，故內控觀念、政策及目標必須深植組織內全體人員才有成效。若組織內人員對內部控制認知不清，將成為執行的最大阻礙。行政院主計處於2015年訂頒「強化內部控制實施方案」，提出財務弊端案例，為防杜政府機關內部控制失控現象及財務弊端之發生，使內控制度興利與防弊功能充分發揮，又於2003年針對各項問題深入探討，研擬解決方案，俾強化各機關內控機制。

蔡福建（2000）之研究也建議政府機關更落實內部審核，內部控制之機制與實施，希望由事先自我評估，發掘問題，隨時加以改善，

建立自我稽核監督功能，而能防範弊端的發生與提高行政效率，以推動公部門之有效經營運作，減低失敗之機率，提高競爭力。

韋伯韜（2005）認為內部控制之調查對象應為部門組織高階管理人（主管），且熟稔內部控制知識，才能確實了解內控實況。

參、資料分析

本文首先探討內部控制理論發展情形及COSO委員會對內部控制之定義，以質化研究的方式探討內部控制的概念建構，確立內部控制所應涵蓋的範疇與內容。進而探討我國內部控制理論之發展，藉由蒐集國內外與內部控制相關之書籍、論文、研究報告、期刊、政府出版品等加以整理分析，作為本文之理論基礎及架構。參採COSO「內部控制－整體架構」實行自我檢查之評估項目設計問卷，以國軍人員對「內部控制」的重要性認知程度是否有助於組織績效的提升，進行問卷調查實證分析，以檢視COSO內部控制的五大要素在應用於國軍單位時是否需要調整，並測量重要性認知對組織績效有利程度。問卷經整理分析後，提出研究結論作為國軍單位落實內部控制制度之參考。

一、研究架構

本研究之研究架構係依據國內、外相關的文獻資料，探討內部控制重要性認知與組織績效之關聯性，並參考COSO委員會所整理出的內控評估問項為礎，進行問卷內容之設計與抽樣調查，由問卷調查所得到的結果，來探討研究主題的結果，本研究設如下：

H1：控制環境的重要性認知對組織績效具有正向影響。

H2：風險評估的重要性認知對組織績效具

有正向影響。

H3：控制活動的重要性認知對組織績效具有正向影響。

H4：資訊溝通與監督的重要性認知對組織績效具有正向影響。

二、樣本選取與驗證方法

本研究主要目的係探討內部控制重要性認知與組織績效之關聯性及不同人口變項對此關聯性的認知差異，及重要性認知對組織績效的影響。

藉由統套軟體PASWStatistics18版，運用敘述性統計（DescriptiveStatistic Analysis）、驗證性因素分析（Confirmatory Factor Analysis；CFA）、單因子變異數分析（One-Way ANOVA）與雪費檢定（Scheffe's Test）等研究

方法，進行資料分析。

三、敘述性統計分析

本研究探討人口變項對內部控制各構面之認知情形，是否存在差異及重要性認知與組織績效之關連性。抽樣方法及樣本係以國防大學管理學院102年下半年正規班學員，問卷共發放78份收回69份，回收率約為89%。

受測對象按問卷調查基本資料，就不同的員工個人屬性分為「性別」、「階級」、「教育程度」、「單位性質」、「年資」等變項重新加以整理如表一樣本基本資料分析。利用一因子變異數分析（one way ANOVA），來檢定不同的員工個人屬性，在各因素的反應強度是否有顯著差異。

表一 本基本資料分析

人 口 計 項	分 類 類 別	人 數	百 分 比
性 別	男	51	73.9
	女	18	26.1
軍 種	陸軍	40	58.0
	海軍	9	13.0
	空軍	16	23.2
	其它	4	5.8
階 級	中尉以下	26	37.7
	上尉	39	56.5
	少校以上	4	5.8
教育程度	專科	5	7.2
	大學	45	65.2
	研究所含以上	19	27.5
年 資	2年以上未滿5年	30	43.5
	5年以上未滿10年	32	46.4
	10年以上	7	10.1
單位性質	機關	26	37.7
	學校及廠庫	16	23.3
	部隊	27	39.1

四、信度及因素分析

分析結果發現，全體量表之同質性極高，內部一致性係數 α 值為0.959，顯示量表項目具有相當的同質性。以內部控制五要素為量表的信度估計係數Cronbach's α 均在0.9以上，依Wortzel（1979）認為Cronbach's α 若介於

0.7~0.98之間，都可算是高信度值，顯示本研究所使用之量表均在可接受範圍內，表示各題項內部一致性良好。

本研究樣本適合度檢驗方面，KMO=0.872且 Bartlett's 球形檢定（Test of Sphericity）達顯著水準（ $P<.001$ ）如表二 KMO與Bartlett檢定，顯示樣本資料可以進行因素分析。

表二 KMO與Bartlett檢定

Kaiser-Meyer-Olkin 取樣適切性量數。		0.872
Bartlett 的球形檢定	近似卡方分配	1320.435
	自由度	276
	顯著性	0.000

五、獨立樣本檢定

不同性別對「組織績效」、「控制環境」、「風險評估」、「控制活動」及「資訊溝通與監督」5個構面影響。

分析結果得知，組織績效Levene 檢定中

的F統計量之顯著性為「0.03」小於顯著水準「0.05」，因此不通過變異數同質假設。t檢定中的t值為「-2.09」其機率P值（即顯著性）為「0.048」小於顯著水準「0.05」（如表二 KMO與Bartlett檢定）。

表三 t 檢定

		平均數相等的 t 檢定						
		t	自由度	顯著性 (雙尾)	平均差異	標準誤差異	差異的 95%信賴區間	
							下 界	上 界
組織績效	假設變異數相等	-2.473	67	.016	-.40659	.16443	-.73479	-.07839
	不假設變異數相等	-2.090	23.149	.048	-.40659	.19456	-.80892	-.00427
控制環境	假設變異數相等	-.850	67	.398	-.15733	.18513	-.52686	.21220
	不假設變異數相等	-.657	20.954	.518	-.15733	.23939	-.65523	.34057
風險評估	假設變異數相等	-1.189	67	.239	-.20752	.17456	-.55594	.14091
	不假設變異數相等	-.919	20.945	.369	-.20752	.22582	-.67720	.26217

控制活動	假設變異數相等	-1.793	67	.077	-.32571	.18162	-.68822	.03681
	不假設變異數相等	-1.856	31.853	.073	-.32571	.17548	-.68320	.03179
資訊溝通與監督	假設變異數相等	-.846	67	.401	-.15033	.17772	-.50505	.20440
	不假設變異數相等	-.647	20.729	.525	-.15033	.23229	-.63379	.33314

六、單因子變異數分析 (One-Way ANOVA)

按照問卷調查基本資料，就不同的員工個人屬性以「階級」、「教育程度」、「年資」和「單位性質」等變項重新加以整理，並利用單因子變異數分析 (One-Way ANOVA)，來檢定不同員工個人屬性在各因素的反應強度是否具有顯著差異，並針對有顯著差異的部分實施雪費檢定 (Scheffe's Test) 多重比較。

(一)階級

階級別分為3個層級，進行一因子變異數分析，結果如表四。「控制環境」、「風險評估」、「資訊、溝通與監督」及「組織評估」等構面有顯著差異，表示國軍單位人員在階級間，對內部控制的組織績效有不相等之評估，故有顯著差異。表示國軍單位人員階級間在「控制活動」構面之反應沒有顯著差異。

表四 階級的變異數分析表

構面名稱	類別變數	F值	P值	Scheffe法多重比較
控制環境	1. 中尉以下 2. 上尉 3. 少校以上	4.216	0.019	3 > 1,2
風險評估	1. 中尉以下 2. 上尉 3. 少校以上	4.568	0.014	3 > 1,2
控制活動	1. 中尉以下 2. 上尉 3. 少校以上	3.002	0.056	
資訊溝通與監督	1. 中尉以下 2. 上尉 3. 少校以上	4.756	0.012	3 > 1,2
組織績效	1. 中尉以下 2. 上尉 3. 少校以上	8.148	0.001	3 > 1,2

**：在顯著水準為<0.01時（雙尾），相關顯著。

*：在顯著水準為<0.05時（雙尾），相關顯著。

(二)教育程度

教育程度別分為3個層級，進行一因子變異數分析，結果如表五。變異數分析的结果不顯著，表示國軍單位人員在教育程

度間「控制環境」、「風險評估」、「控制活動」、「資訊、溝通與監督」及「績效評估」等構面之反應沒有顯著差異。

表五 教育程度的變異數分析表

構面名稱	類別變數	平均數	標準差	F值	P值	Scheffe法 多重比較
控 制 環 境	1. 專科 2. 大學 3. 研究所（含）以上	3.8286 3.8286 3.8271	0.27479 0.55962 0.96607	0.000	1.000	
風 險 評 估	1. 專科 2. 大學 3. 研究所（含）以上	3.9500 3.7222 3.7105	0.62249 0.42044 1.00438	0.300	0.742	
控 制 活 動	1. 專科 2. 大學 3. 研究所（含）以上	3.9333 3.8889 3.8772	0.76012 0.56854 0.89035	0.013	0.987	
資 訊 溝 通 與 監 督	1. 專科 2. 大學 3. 研究所（含）以上	3.6000 3.6444 3.6158	0.58310 0.42776 1.02809	0.020	0.981	
組 織 績 效	1. 專科 2. 大學 3. 研究所（含）以上	3.0500 3.3667 3.6667	0.23086 0.52311 0.81921	2.666	0.077	

**：在顯著水準為 <0.01 時（雙尾），相關顯著。

*：在顯著水準為 <0.05 時（雙尾），相關顯著。

(三)年資

階級別分為3個層級，進行一因子變異數分析，結果如表六。「風險評估」及「績效評估」等構面有顯著差異，表示國軍單位人員在年資間，對內部控制的組

織績效有不相等之評估，故有顯著差異。表示國軍單位人員在教育程度間「控制環境」、「控制活動」及「資訊、溝通與監督」等構面之反應沒有顯著差異。

表六 年資的變異數分析表

構面名稱	類別變數	平均數	標準差	F值	P值	Scheffe法 多重比較
控 制 環 境	1. 2年以上未滿5年 2. 5年以上未滿10年 3. 10年以上	3.7333 3.8304 4.2245	0.71648 0.61519 0.69428	1.531	3.934	
風 險 評 估	1. 2年以上未滿5年 2. 5年以上未滿10年 3. 10年以上	3.6000 3.7344 4.3214	0.65522 0.54602 0.71755	3.934	0.024	3>1

控 制 活 動	1. 2年以上未滿5年 2. 5年以上未滿10年 3. 10年以上	3.8444 3.8646 4.1905	0.55869 0.70258 0.97861	.784	0.461	
資訊溝通與監督	1. 2年以上未滿5年 2. 5年以上未滿10年 3. 10年以上	3.4833 3.6688 4.1143	0.69386 0.54384 0.70576	2.949	0.059	
組 織 績 效	1. 2年以上未滿5年 2. 5年以上未滿10年 3. 10年以上	3.2819 3.4466 3.9524	0.53041 0.61740 0.79036	3.583	0.033	3>1

**：在顯著水準為 <0.01 時（雙尾），相關顯著。

*：在顯著水準為 <0.05 時（雙尾），相關顯著。

四單位性質

單位性質分為3個層級，進行一因子異數分析結果如表七，變異數分析的結果不顯著，表示國軍單位人員在單位性質間

「控制環境」、「風險評估」、「控制活動」、「資訊、溝通與監督」及「組織評估」等構面之反應沒有顯著差異。

表七 單位性質的變異數分析表

構面名稱	類別變數	平均數	標準差	F值	P值	Scheffe法 多重比較
控 制 環 境	1. 機關 2. 學校及廠庫 3. 部隊	3.9121 3.6875 3.8307	0.61156 0.89019 0.59305	0.543	0.584	
風 險 評 估	1. 機關 2. 學校及廠庫 3. 部隊	3.7596 3.7344 3.7130	0.66888 0.79304 0.52212	0.034	0.966	
控 制 活 動	1. 機關 2. 學校及廠庫 3. 部隊	3.9359 3.8542 3.8642	0.73041 0.69880 0.62196	0.100	0.905	
資訊溝通與監督	1. 機關 2. 學校及廠庫 3. 部隊	3.7269 3.6000 3.5630	0.63784 0.80994 0.55688	0.446	0.642	
組 織 績 效	1. 機關 2. 學校及廠庫 3. 部隊	3.5369 3.5859 3.2253	0.67271 0.55308 0.57448	2.448	0.094	

**：在顯著水準為 <0.01 時（雙尾），相關顯著。

*：在顯著水準為 <0.05 時（雙尾），相關顯著。

資料來源：本研究整理

七、Pearson相關性分析

（一）各構面相關性分析

依因素分析的結果，有關重要性認知

之問卷內容可以分別歸納出控制環境、風險評估、控制活動、資訊溝通與監督等4個構面（constructs），表八為其與組織績效之相關性分析。

表八 內部控制各構面Pearson相關係數

		控 制 環 境	風 險 評 估	控 制 活 動	資 訊 溝 通 與 監 督	織 組 績 效
控 制 環 境	Pearson 相關					
	顯著性 (雙尾)					
風 險 評 估	Pearson 相關	0.721**				
	顯著性 (雙尾)	0.000				
控 制 活 動	Pearson 相關	0.624**	0.712**			
	顯著性 (雙尾)	0.000	0.000			
資 訊 溝 通 與 監 督	Pearson 相關	0.748**	0.872**	0.723**		
	顯著性 (雙尾)	0.000	0.000	0.000		
織 組 績 效	Pearson 相關	0.489**	0.618**	0.531**	0.684**	
	顯著性 (雙尾)	0.000	0.000	0.000	0.000	
平 均 數		3.828	3.735	3.888	3.633	3.426

**在顯著水準為0.01時(雙尾)，相關顯著。

(二)由上表資料顯示

- 1.組織績效與控制環境(0.489, $P<0.01$)、風險評估(0.618, $P<0.01$)、控制活動(0.531, $P<0.01$)、資訊溝通與監督(0.684, $P<0.01$)等各變項間均具有顯著之正相關。這表示國軍人員對內部控制制度組織績效與控制環境、風險評估、控制活動、資訊溝通與監督的認知有正向關係存在。其對各構面的認知感越高，則組織績效也越高。顯示受測對象重要性認知程度愈高則組織績效愈高，資訊溝通與監督對組織績效影響最高，其次為控制活動。
- 2.「控制環境」對組織績效之相關強度比「風險評估」、「控制活動」、「資訊溝通與監督」等三構面相關強度低，顯示國軍人員認為以控制環境結果來設計、修正及執行必要控制作業能提高績

效之認知較低。可能係人員不了解組織核心價值、領導風格及文化差異。

- 3.各因素之間雖然有顯著相關(相關係數介於0.489與0.872之間)，但相關係數小於0.9，且經過因素分析萃取，各因素之間應不具共線性。
- 4.機構人員對內部控制各構面之認知顯著相關，表示符合COSO 內部控制一整體架構之理論，即各要素屬內部控制的動態系統，例如風險評估不僅影響控制活動，資訊溝通與監督活動可能也須重新考量。因此，內部控制並非一個要素只影響下一個要素的一連串過程，而是一個多方向的反覆過程。在此過程中幾乎任何一個組成要素均可能會而且也會影響另一個組成要素。

綜上所述內部控制4 要素之重要性認知間具有相關，以國軍人員之實證認知

係有顯著相關。任一構面均會隨另一構面的變化而改變，對某一項構面之認知高，對其他構面之認知也高。

八、迴歸分析

經因素分析並確認各構面的信度之後，將「組織績效」作應變數（dependent variable），以四個構面控制環境、風險評估、控制活動、資訊溝通與監督等構面作自變數對組織績效進行

迴歸分析。

基於變異數分析結果顯示，人口變項之因素，例如階級以及年資等，會對績效評估有影響，故本研究於迴歸方程式中納入這些人口變項之因素，以排除這些潛在干擾因素對驗證結果之影響。

在考慮控制變數的情況，迴歸分析結果詳如表九。

表九 4個構面對組織績效之迴歸分析結果

自變數	標準誤差	係數	t值	P值	VIF
控制環境	0.127	-0.064	-0.462	0.645	2.429
風險評估	0.186	0.059	0.312	0.756	4.653
控制活動	0.130	0.017	0.117	0.907	2.553
資訊溝通與監督	0.195	0.662	3.266	0.002	5.262
階級	0.187	-0.227	-1.148	0.256	4.707
年資	0.205	0.376	1.963	0.054	5.014

* : $p < .05$ ** : $p < .01$ *** $p < .001$

肆、結論與建議

一、結論

內部控制制度成功之關鍵，在良好的制度設計及有效執行，因縱有再完善的設計，若無法落實則失其功效。

本研究之目的即在了解機關各部門人員對此五要素間重要性之認知是否相關，不同人口變項對內部控制五要素認知及績效評估是否有差異，及內部控制重要性認知是否影響組織績效。經實證分析後，本研究之結論如下：

(一)內部控制制度仍待重視：國軍各級單位所遵行之法規及現行作法，由於其屬政府機

構之一環，故各項作業均能秉持「依法行政」之精神，從事各項業務之推動。就風險評估構面，相關規範之法規較缺乏。風險評估之新內涵，尚待額外投入，且就整體內部控制之架構及其目標與組成要素與日常作業活動之連結，尚未完備及未見具體之處。

(二)以人口變項為自變數對內部控制各要素重要性認知之變異數分析，控制環境、風險評估及資訊溝通與監督在階級間有顯著差異，控制活動則不顯著，其可能係為同一機關人員，認知並無顯著差異，或皆認同於COSO之理論架構。

(三)以人口變項為自變數對績效評估構面之變異數分析，在「階級」及「年資」二項變

數皆有差異，少校以上對組織績效的評估高於上尉及中尉以下，年資10年以上者對組織績效的評估高於2年以上未滿5年者。本項檢定結果一致，在人口變項因身份不同而有不同的績效評估等級。因此定期檢核內部控制成效宜對事不對人，否則一般員工投鼠忌器，機制將形同虛設。

四國軍人員對內部控制制度認知與COSO 架構相符，且具高度認同感，多數構面之認知差異不大，調查結果簡述如下：

- 1.各階級人員對內部控制要素之認知為顯著相關。
- 2.各階級對控制環境、風險評估及資訊溝通與監督之認知有顯著差異。
- 3.由誰建立內部控制制度之問項，各部門人員大都選擇由機關首長、會計及各業務單位人員共同制定，此為良好的現象，顯示各部門人員都負有參與建立內部控制制度之使命。

五重要性認知與組織績效密不可分：據本研究之各種分析顯示，內部控制各構面「控制環境」、「風險評估」、「控制活動」及「資訊監督與溝通」之重要性認知對於組織績效有正面影響，可促進內部控制保持合理有效的運作。

六開放性問卷對內部控制要素的看法，各部門人員指出需具備危機管理能力，強調員工應具有高度熱忱並應加強能力、經驗、資格，更強調機關首長對稽核單位的重視。

軍事任務行動分配資源，歷史遺留下的平均主義濃厚，與我國國防經費採用「設計計畫預算制度」其中「戰略規劃」階段之逆向的目標導向思考不同，突顯中國大陸「國防費只會增，不會減」的擴軍

信念。

二、建議

國軍各級機關所建置之各項管理規章，應屬完備，若能有效整合內部現有機制，突破以會（審）計人員為主的內部審核藩籬，並將內控五要素與日常營運之作業活動相結合，應能有效達成內部控制目標。本研究之建議如下：

（一）建置有效的內部控制評估制度

將內部控制觀念，運用於政府機關的運作，建議如下：

- 1.各業務單位有效自行評估：運用內部控制自我評估觀念，由熟悉組織相關業務的重要成員組成注重團隊精神之評估小組，採互動式研討會進行部門內控自評，可改善營運流程中控制效果，及時對控制及風險作出回應。
- 2.加入BSC（平衡計分卡）經營績效的觀點，檢視其內控現況。
- 3.採用COSO 內部控制自我評量表，由高階主管評估整體組織層級的控制作業是否列入評估範圍，同時組成超然的稽核部門，客觀衡量績效。因超然的位階有助於監督、查核成效。

（二）設置超然獨立的內部稽核部門

為強化某公營事業機構之營運管理、提高資源運用效能及增進作業品質，除採內控自評方式外，可進一步設置適當的內部稽核部門，其權責及角色建議如下：

- 1.地位超然獨立，賦予足夠的權力：內稽部門是公司補足防弊措施不足的第二道風險管理防線，其權力地位會影響內控制度的運作成效，在內控組織結構的設計上，不宜將內部稽核部門放在公司組

織較低的位階上，而應賦予足夠的權力地位、受到機關首長的重視與支持，且隸屬於機關首長或副首長，直接向其負責或報告。

2. 明定獎懲辦法，編製獎懲預算：為加強內部控制組織績效在組織策略訴求上的地位，在組織預算中，應搭配適當的獎懲預算。組織的管理辦法，應明定組織績效相關的獎懲標準，藉由獎賞權利與法制權力的增強，可以激勵組織成員重視公司內部控制制度，為提升公司經營績效而努力。
3. 建立專業形象提升專家權力：至於專家權力的提升方面，內部稽核部門的組成應涵括公司中具有專業技術背景的成員，如工程、財務、財產、法律、資訊或與稽核範圍有關之專業知識。
4. 訂定內部控制實施要點：在法制權力方面，除了可以藉由訂定明確的內部控制方面的規定以外，組織高層應藉由不同的場合，來宣示重視內部控制的決心，與力挺內稽部門的企圖。這樣的作法，可以讓組織成員感受到整個組織具體的方向，而且不斷受到增強，可以強化內稽部門在推動「興利」相關活動時，名正言順，進而有更顯著的效果。

(三) 加強人員訓練，以樹立正確內部控制觀念

內部控制之範疇涵蓋機關整體，非會計人員能力所及，其尚有採購、事務、出納、人事、施政計畫等相關執行部門，故內控的知識、技術、能力應與實際需要相符。建議如下：

1. 研發部門設計訓練課程：由於未設置內部控制稽核小組，建議暫由人事部門主辦在職訓練，除施以各項專業訓練外，

針對不同單位別在作業層次可能遭遇之風險具體評估以為因應，以風險認知構面分別施以訓練或宣導，期能以更有效的控制活動避開風險達成組織目標。

2. 遴選專業顧問辦理教育訓練及諮詢角色，使內部控制制度之設計、執行、績效產生連結。
3. 持續進行觀念宣導：機關內部人員對內部控制重要性的重要性認知可影響其績效，故須不斷對所有員工宣導舞弊風險的概念，及舞弊防制的管道，以免人員流於應付形式。可藉組織內外部的內控制失靈案例，落實機會教育，向員工宣揚品德操守的重要。

四針對審計人員之查核結果，定期發佈各級機關施政績效及高風險項目，並定期評估，以提高對各級機關作業風險評估之重視。

參考文獻

1. 行政院主計處,2015,強化內部控制實施方案.
2. 行政院主計處,2015,政府內部控制制度設計原則.
3. 行政院主計處,2015,政府內部控監督作業要點.
4. 王威智,2004,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,國防大學資源管理研究所碩士論文.
5. 韋伯韜,2005,強化政府內部控制機制與內部審核之研究,行政院主計處委託研究報告.
6. 馬秀如譯,1998,內部控制—整體架構 (Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission (COSO), 1994, Addendum to “Reporting to External Parties”

- ,Internal Control-Integrated Framework, New York : AICPA)
- 7.馬秀如、彭火樹,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.
- 8.蔡福建,2000,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,國立中山大學企業管理研究所碩士論文.
- 9.賴森本,2002,強化內部控制功能提振政府治理

績效,主計月刊,第562卷:28-40.

- 10.賴森本,2004,政府部門之風險管理及內部稽核,審計季刊,第24卷:46-50.



陳書合上尉

現任陸軍金門防衛指揮部預財官，國管院專業軍官班99年班、國管院正規班102年班；曾任預財官乙職。