

# 建構國軍內部審核網， 強化單位內控機制



●林高川

## 摘要

國防資源有限、而需求無限，所以對各種資源分配是否得當，財力之管理運用，是否符合當前建軍備戰政策，為現階段內部審核工作重點，基此，整合國軍各級單位內部審核作為，透過工作簡化、權責下授與分工，建置有效率、有效果與經濟性之內部審核實施機制，並就國軍內部審核網原規劃構面之運作項目、節點等，逐一檢查、評估，俾利預測、回饋及節流，透過管理功能效益之展現，使本局法定職掌之內部審核專業化，期能強化單位內控機制，使國防經費能充分有效支援建軍備戰任務。

## 壹、前言

主財人員在營利企業有其重要性，在公務機關亦如是，更囿於國軍係因國防資源有限、而需求無限，所以對各種資源分配是否得當，財力之

管理運用，是否符合當前建軍備戰政策，為現階段內部審核工作重點。

基此，規劃國軍內部審核網將原預算執行構面之運作項目、節點等，逐一檢查、評估，俾利預測、回饋及節流，俾透過管理功能效益之展現，使主計財務人員法定職掌之內部審核專業化，進而達成國軍組織管理功能效益化。

建立內部審核網之目的在於強化國軍各級主計財務人員之歲計、會計、財務、審計及其他跨領域之專業能力（如法務、調查等能力），使內部審核兼具事前積極防範、期中有效監督與事後審慎評估之效能，以防杜國軍重大財務違失之衍生。

## 貳、內部審核制度沿革

內部審核制度之沿革係考量主財人員在國軍單位所賦予之職權，其職權之執行所依據之主計法源，並於組織編裝調整及法規修訂時，適時修改其業務職權，其相關內容如后：



## 一、內部審核制度建立之背景

國軍內部審核依法屬國軍主財人員專職，其職能係以獨立、客觀的態度，分析、審查與評估單位的作業與活動，進而提供建議改進意見，並供各級主官（管）管理決策運用。內部審核的主要目的是為了評估單位內部控制與組織系統整體運作狀，雖然國軍內部審核已建立多項內部控制機制，惟仍無法完全防杜經費假結報、浮報、公款公用及軍品管理不善等違失事件，故宜導入新的管理思維，以提昇我國軍內部審核效能，基此，建立結合管理控制及會計控制之內部審核機制為主計人員核心能力及價值之建立不可或缺之一環。

## 二、內部審核方式之演變

現行之國軍實施內部審核工作，由「人馬核實」、「經費審核」，「改變駐審方式」，演進為今日之「綜合審核」、「專業（案）審核」及「機動抽查」，其工作範圍包含會計程序、現金保管、財務處理、工作績效、預算管理、專案查核及內部行政管理、節約成效、缺失改進等，自實施以來，隨著時代不斷的進步，其審核制度雖有調整，但基本目標仍是以客觀立場查核各單位人、財、物在管理上是否經濟有效，並針對所發現問題提供可行改進意見，以供決策參考。

## 三、內部審核制度沿革

(一)民國 17 年軍政部軍需署成立審核司，審核

重點：帳目、單據、款項、薪餉驗放，消除『吃空缺』現象。

(二)民國 42 年國防部預算局成立審核處，審核重點：著重帳務及會計憑證之查核，發掘問題，提供改進建議。

(三)民國 52 年 7 月 1 日國防部主計局成立，55 年將審核查帳處改制為第四處，審核重點：含人、財、物力審核。

(四)民國 63 年全面檢討國軍業務發展，改以專業審核為主，綜合審核為輔，並於 67 年實施無預警機動抽查。

(五)民國 91 年 3 月 1 日國防部主計局成立內部審核處，除執行綜合審核、專業審核及巡迴審核外，再加入現金檢查作業。

(六)民國 95 年內部審核處裁撤併入財務會計處；同年於督察室增編內部稽核處，97 年稽核處裁撤，設內部審核處。

## 參、內部審核網建構思維

內部審核網建構之思維，主要在於：

- 一、消除、預防與減低組織運作當中可能遭遇的各種風險與不確定性，而風險管理者所使用的方法，則是透過各式各樣的工具，以達組織降低風險之目的。
- 二、以效益性、效率性與經濟性來衡量政府各部門施政績效，尤其對各項重大建設計畫執行績效之考核，國軍為配合此時勢之變革，亦積極推動內部控制制度之改革，逐漸結合績

效審計之範疇。

三、結合會計、審計及調查能力，及運用財務上之專業知識進行財務調查及審查，以杜絕民事及刑事訴訟等涉法之舞弊案件。

以上述之三項基礎來建構內部審核網機制，並以下列之建構理念及規劃執行項目以落實其執行績效。

## 一、內部控制

「內部控制」之基本目的在於促進企業組織的有效營運，一般認為「內部控制」是一個企業內部的管理控制，與政府內部的各項管理及控制似乎無關。然而實際上，政府機關內亦有專責的內部控制機制存在，建置的目的亦在促進各級政府機關有效及運作其職能。

另依據政大會計系馬秀如教授引述（1992年 COSO<sup>1</sup>）研究，內部控制包含控制環境、風險評估、控制活動、資訊與溝通及監督等 5 種要素，來審度內部控制制度建置之成效。

從組織之角度，監督可分為持續性監督（即時）與個別評估（事後），持續性監督為營業過程之例行監督，其中就會計人員而言，複核日常交易的原始憑證是否合法，判斷日常交易活動是否正常，是否在控制之中，此即為內部審核。

## 二、建立內部審核標準作業程序

為有效排除執行人為的偏差行為，避免成為政策或計畫推動的障礙；運用正確的「領導」，加上員工的「適格性（指其專業與通識能

力）」，並建置業務執行之標準作業程序，確保執行人充分發揮能力，以利政策或計畫執行。

國軍各層級主計單位因任務功能、業務屬性不同，核心工作目標亦不同，作業流程與審核缺失案例未能建立機制加以記錄，相關作業經驗無法傳承，防弊內控待建立，據此，就現行制度面各項作業流程詳加設計、規劃，並溶入組織型態、業務特性，建立標準作業程序。

另以近 10 年本部及審計部對國軍審核缺失案例，配合各體系主計業務專業培訓、經管建立周全運作機制，避免同樣缺失再生，以達審核缺失逐年遞減及弊絕風清之目標。

## 三、貫徹訓練與經管結合

囿於內部控制制度及相關法規，了解不易，於是大家常以消極態度應付了事，造成內部控制制度無法落實，為扭轉此一情況，必須加強訓練與溝通，透過專業人士諄諄說明，務必讓機關內每一同仁，均能對內部控制有正確之認知，了解內部控制之必要性及其正面之意義。

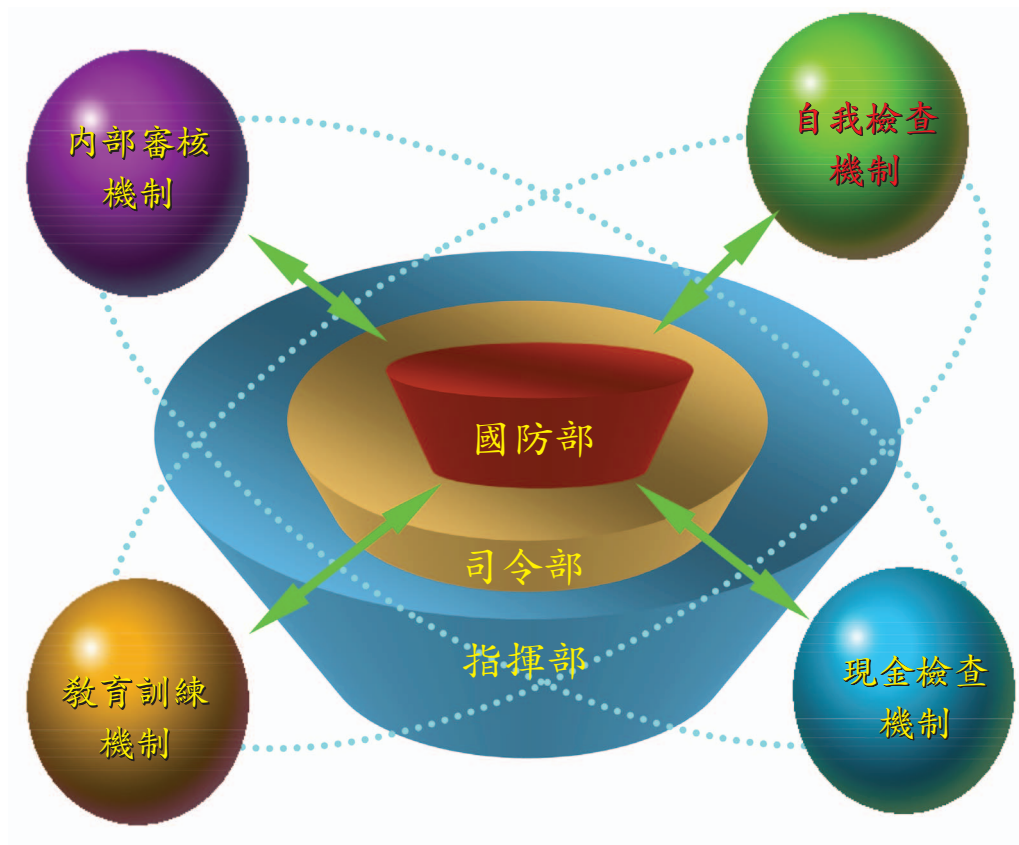
為培養國軍優質主財人員，貫徹「訓練與經管結合」理念，針對各型態單位任務特性、層級或主計主管派職，規劃不同課程之教育訓練，藉由短期在職訓練，授以相關審核理論暨實務專業知能，以提升內部審核能力。

四、綜上所述，以「行政三聯制<sup>2</sup>」之理念，運用現代管理科學、系統分析及計畫評估等理論，以作為追蹤管制考核政府施政的一種制



度設計，貫徹「計畫」、「執行」、「考核」之周密行政管理循環，就政府政策或計畫的「投入」、「作業」、「產出」，然後再「回饋」作為改正或再計畫的一種循環作用機制。再以成本效益原則考量，建立各項

工作標準作業程序，採分層負責上下協調，落實「一級教一級、一級輔導一級」之要求，貫徹「訓練與經管結合」理念，建構「興利優於防弊」、「預防重於查處」之國軍內部審核網。



國軍內部審核網示意圖

## 肆、內部審核網建置 推展規劃

行政院研考會基於行政院內控機制的職責與功能，協助行政院長有效確實掌握各項施政或計

畫品質狀況或進度，一般在實務運作中係採行以下之作法，從事對院屬各機關或各國營事業的政策（計畫）執行的內控工作：

- 一、施政計畫或資本投資計畫先期審查，藉由辦理各項先期審議作業，確保計畫的內容品質能符合預期標準，並期後續推動均能發揮預



期效果。

- 二、施政計畫作業內容之審查，藉由各項施政計畫作業之審查，檢視相關的執行期程、進度及經費等配合是否正確合理，並設定各季（月）的進度查核點（節點管制），以利執行中追蹤管考之進行。
- 三、計畫執行辦理情形的書面追蹤作業，每季（月）就各計畫執行計畫機關提報之辦理情形，加以審查，除判讀其執行情形資料或數據的合理正確性，或對其執行落後情形或遭遇的困難問題，加以檢討或協調尋求有助解決改進的作法。
- 四、執行期間的實地驗證，為深入了解各項計畫實際執行的情形，或藉以檢查各計畫執行機關每季提送書面資料的正確性，採重點方式選擇特定計畫進行實地查證作業。

為俾利增進內部控制之效益，係以行政院內部控制建構之理念為基礎，規劃 97 年度內部審核預計實施定期專案審核（軍事投資及自我檢查）及不定期審核；另研訂「國軍各級主計業務執行標準及內部控制應注意事項」、修訂作業規定、策頒安全回報實施計畫、專業訓練及講習、審計事項管制、預防性審核研究及審核資訊系統等項目，俾全面提升內部審核業務深度及廣度，充實預算支用單位及非預算支用單位作業能量，基此，規劃以下之業務推展。

## 一、健全內部管控：

結合現行之法規及業務職掌，以內部控制定

義與組成要素之概念，作為國軍內控制度建立之基礎，完成策頒「國軍各級主計業務執行標準及內部控制應注意事項」，依基層（營連級預財士）、指揮部（旅級）、軍團級及司令部級建置，利用標準化之程序，將各工作點所遇到之問題及其解決模式標準化的列入資料庫中，持續經驗累積及回饋，以減少風險。

當管理階層或新接手之人員遇到同樣之問題時，可藉由累積標準化之解決方式處理，以「工作管制系統」作法，減少重新學習之成本，亦可減少財務風險肇生，並能積極地提供以財務貫穿之優質業務服務。

## 二、審計部審核通知事項管制：

現行內部審核機制及機關監督及評估作業，其中事前審核屬監督工作，著重收支控制之合法性；事後複核屬評估工作，著重機關績效與資源運用效能之考核與評估。

上述之兩項業務為審計法第二條所律定之審計職權執行項目，亦為審計部至國軍各單位財務收支抽查之重點，為有效管制財務收支抽查缺失之辦理情況，規劃利用參謀業務管制表，及配合各單位每月造報之審計部審核通知聲復管制明細表，雙向監控審計部審核通知事項內容及期程，並從中統計相關缺失之態樣分析，俾如期如質完成聲復。

## 三、配合修訂作業規定：

鑒於機關內部控制運作如同人之免疫系統不



能偏廢，始能發揮應有的管理功能，相關法規之及時修訂成為刻不容緩之議題，鑑此，審度當今環境，適時修訂「國防部對各級單位現金實地抽查實施規定」、「國軍各級單位內部審核教育訓練實施計畫」、「國防部暨所屬單位內部審核作業規定」等作業規定，以利國軍各級單位遵行。

#### 四、強化「財務安全回報系統」：

依循國防部相關政策，結合風險防制整合模式，按層級訂審核範圍，此審核權責之劃分，能有效避免重覆審核之人力浪費及審核認知的落差，期能收到馭簡執繁之效果，亦可減輕審核人力之負擔，並採相關內部控制作為：要求各級單位確實貫徹「現金、人員安全回報制度」，藉由各單位安全回報機制，掌握即時回饋之資訊，評估單位發生財務疏失之風險程度。

策頒主財安全回報實施計畫，期將機關（部隊）暨所屬單位每日安全（人、物、財）狀況，循主財行政系統逐級回報本處，以先期掌控，防肇生突發狀況，消弭危安因素於無形。

#### 五、強化預測、回饋功能：

連續審計（吳琮璠、吳家榮，20043）之觀念著重於查核有關執行決策方面的資訊，故能讓投資者迅速並有效地作及時決策。以上述一概念建置審核資料庫，將歷年各級單位內部審核所見缺失製作案例，藉以提供國防部暨所屬單位於執行自我檢查時參考運用，期有效降低財務管理之

風險。

再者，隨著網際網路與資訊科技的快速成長，其便利與迅速的特性對於會計報導模式也產生了實質的改變，從過去定期性轉為即時且連續性的報導模式，其建構方式必須符合下列之要件：1.可靠性（Availability）、2.安全性（Security）、3.整合性（Integrity）、4.持久性（Maintainability）、5.適當之溝通（Communication）、6.程序之訂定（Procedure）、7.監控之實行（Monitoring）。

因此，為達成國軍審計連續性且及時性審計之效能，依據上述連續性審計系統建置之要件，並根據美國及加拿大會計師協會（AIPCA；CICA）之研究，連續性審計制度必須有一套完整規劃之系統來加以實行。這套系統稱之為 Systrust4，應包含下列條件：1.一個有效的系統範圍，用以決定所有系統包含之元件；2.有關系統操作及控管等各項事宜之規範或標準；3.一個制式的審計報告，其乃包含所有依賴既定原則而決定結果之評估報告。

依上述系統建構之理念持續推動「內部審核資訊系統」、「基層單位現金收支系統」等系統，以先期判讀預測，強化內部控制機制，爰此，詳細規劃以下之發展目標：

（一）近程目標：建置內部審核資源共享環境，以達成經驗傳承目標。

（二）中程目標：擴充資料庫分析回饋功能，以提高審核效能及精進方向。

(三)遠程目標：先期判讀預測，以強化內部控制機制。

## 六、預防性審核成效研究：

以亡羊補牢之想法著眼，5層出不窮的問題既然無法避免，除了將近年來曾發生過的問題彙整成案例加以研討外，並應雙管齊下製作成新進人員的訓練教材，隨時補強員工的專業知識與警覺性。

但就長遠的目標而言，必須要能夠做到預防性控制的水準，也就是在問題肇生之前已經做好萬全的監控準備，而將問題發生的可能性降至最低標準，以充分發揮防患於未然的基礎功能。

承繼上述內控之論點，以近10年本部對各級單位內部審核及審計部對國軍財務收支抽查為例，缺失依國軍「主財政策發展」執行計畫所列5種主計單位類型分類，並就各層面探究其發生肇因及潛存問題，提供各型態單位宣導，避免相同缺失再生及防患未然，以協助各級單位發揮內控機制預警功能。

## 七、專業教育訓練：

行政院主計處從69年8月至今已有20餘年，透過各項訓練，如決算編造及內部審核等，使得會計人員具有會計審計等管理方面專業智能，使其在機關內部控制體系中足以扮演與財務報導可靠性相關方面之重要角色。

愛用行政院主計處培訓主計幹部之信念，並

結合「法定職掌專業化，管理功能效益化」之理念，以提昇主計人員之專業素養為著眼點，於年度內規劃下列之教育訓練：

(一)配合辦理主財幹部職前教育訓練，針對各層級主計單位任務功能、業務屬性，規劃不同內部控制課程，期能增進主財幹部專業職能、管理效能與本職學能，以培育優質之專業化主財幹部。

(二)辦理內部控制與審核研習班，針對各層級規劃不同課程，並協請行政院主計處派員赴本部施教，以協助各級單位發揮內部控制功能。

(三)辦理年終內部審核巡迴講習，邀集各單位業務主管及承參實施政策宣導，並透過座談方式溝通觀念及作法，使各級單位作業有所遵循。

## 伍、結 論

現階段政府公部門因應人民眾多需求，需妥適運用有限資源，擬定施政計畫，籌編預算，如何在有限的行政資源下發揮其最大的效益，自應建立一套有系統的評估考核制度，而國防預算運用效能評估考核內部控制機制中的重要項目即為內部審核，配合主財功能之整合、組織重建規劃及未來自我檢查機制，強化內部審核愈行重要為當前努力的方向與目標。

未來內部審核職能，將趨向注重整體施政成



果之效能審核，除強調財務作業程序、財務資源運用的合法性及財務程序的控制；冀能逐步建立跨越了財務作業的領域，對經濟性及效率性的評估與計畫成果的評核能力，以期確立是項法定職掌的專業地位。

本部內部審核將以「建立機制代替審核督導」、「興利重於防弊」之原則，減少干擾部隊，重視分層負責，以落實內部審核網之設計功能，提升國軍施政效能。

## 參考文獻

### 中文部分

- 1.馬秀如（民 88），「內部控制、內部稽核及內部審核範圍之探討」，主計月報第 521 期，頁 26-33。
- 2.施炳煌（民 92），「政府採購法對會計人員財務責任之影響」，台
- 3.林柄滄（1997），經營風險之評估與內部控制之檢核，會計研究月刊，143，75-81。
- 4.林克武、楊聰權（1995），內控制度制度設計實務，會計研究月刊，120，119-124。
- 5.馬秀如（2002），控制至治理之途一剖析「控制」演化到「治理」的原因期減少推動治理之阻力，主計月刊，562，63-75。
- 6.吳琮璠、吳家榮，2004 年，連續性審計推行之觀念，電腦稽核，第 10 期。

## 註釋

- 1.馬秀如（民 88），「內部控制、內部稽核及內部審核範圍之探討」，主計月報第 521 期，頁 26-33。
- 2.江偉平，內部控制與政策執行，稽核會訊 28。
- 3.吳琮璠、吳家榮，2004 年，連續性審計推行之觀念，電腦稽核，第 10 期。
4. American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), "Sys Trust2001", New York: Assurance Services Alerts, 2001, p.5-9.
- 5.林開誠（2004），從國內最近財務弊案談內部控制缺失如何防微杜漸，內部稽核季刊，93 年 12 月，頁 42-45。

## 作者簡介



林高川中校，國防部主計局內部審核處會計審核官，國防管理學院 84 年班會計系，後勤參謀正規班 96 年丙班，國防大學國防管理學院國防財務資源管理所第一期。歷任空軍司令部主計處歲計組、教育訓練暨準則發展司令部、作戰司令部、戰管聯隊等之主計單位審核官、主參官、會審官、預算官、出納官。