

第一章 緒論

民國 17 年北伐成功，國家統一，國民政府奠都南京。當時，百廢待舉，朝野上下，以建立各種制度、推動國家建設為當務之急。超然主計制度，於是應運而生。¹民國 19 年 11 月制定國民政府主計處組織法，而後於民國 20 年 4 月 1 日正式成立國民政府主計處，同時並推展政府歲計、會計、統計三計的業務。民國 37 年間因國民政府改為總統府，原設之主計處改隸於行政院設主計部，主計長由政務委員兼任，民國 38 年政府為厲行節約，以行政命令將主計部改為行政院主計處，民國 39 年中央政府遷台，其後之前十年間，無論歲計、會計、統計業務，大多依循政府在大陸時期所訂的法規制度執行，俾發揮其應有功能。

主計制度具有超然性，此係將主計工作中歲計、會計、統計三種功能的綜合運用，環環相扣，且以「治事超然」為其重心所建制完整的規劃制度，它具有三項特質：²

第一為聯綜性：為了建立廉能政治並追求財務管理清明與效率，整個財務系統分為行政系統、主計系統、公庫系統及審計系統四個部份，其各有主腦組織，且各司其職，互相牽制、分工配合，而以主計系統為重心，形成聯立綜合的效果。

第二為連環性：有效率的行政必需具備設計、執行與考核的三種程序，主計制度之三大要素，即歲計、會計、統計，三者互為一體，如歲計與考核有關，會計與執行相輔，統計是設計的張本，籌編預算以統計為依據，會計事務之處理更以預算為準繩，統計工作之推展，亦與歲計、會計相配合，三者連環為一體，如此周而復始，此為主計之連環性。

¹ 吳水源、李貳連，〈超然主計制度之起源與發展〉，《主計月刊》，第 57 期，民 92.9，頁 10。

² 同上註。

第三為超然性:主計人員超然地位包含了組織超然、人事超然與職責超然。主計機構組織超然於機關之外，係依「主計機構人員設置管理條例」及「行政院主計處組織法」等法令成立之機關組織，以主計處為最高主計機關，由上而下，全國一致，另成一行政系統（即主計系統）而不受其他機關節制；另外主計單位之人事亦具超然性，不因所在機關長官之異動而更動，所在機關首長也不能憑其好惡來決定主計人員的去留，主計人員雖然受其指揮與監督，但還是對各該主管之上級主計機關長官負責；主計人員之職責超然，即可超然獨立行使其職務，不受任何影響。由於主計人員執行職責（務）超然，可以防止詐欺與浪費；執行歲計超然，可以使預算估計與決算報告確實可靠；執行統計超然，可以使公務紀錄真實呈現，避免影響施政計畫的訂定。

以上係概略介紹主計組織之沿革及主計制度之超然特性，以初步對主計制度之瞭解。

第一節 研究背景與動機

壹、研究背景

在歷史推演的各個階段，主計制度充分發揮協助國家發展的功能，如健全財政管理，資源有效配置，強化政府各部門內部控制及提供決策會計及統計資訊等，都有其成效，然而隨著時代變遷，超然主計制度還是不斷受到爭議。近年來，各機關內部控制偶有失控現象，導致財務弊端案件時有所聞，行政院為防杜財務弊端之發生，使內控制度興利與防弊功能充分發揮，在民國 89 年 2 月台會字第 02512 號函，制定「健全財務秩序與強化內部控制實施方案」，規定各機關每年一月及七月前確實檢討填報執行情形，

由主管機關彙整，送行政院核辦，其立意在強化各機關內部控制及健全財務秩序，亦即在落實內部控制之預算程序、收支程序、採購法令等確實之執行。

民國九十年主計長於行政院主計處第二二九次主計會議及主管業務會談聯席會指示，針對主計人員目前之職掌有無調整之必要？有無必要承擔機關內部控制之主要責任，似可配合政府改造而加以檢討並進行研究。因現行會計法係於民國六十一年四月十五日修正公布，至今由於我國政治、經濟、社會環境的迅速變遷，行政院主計處鑑於此，於民國九十年三月，積極擬訂會計法修正草案，計六章七十三條，其中第五十條第一項規定：「各機關為提昇施政效能及提供可靠完整財務資訊，應建立並維持有效之內部控制制度」，因此修正會計法將原先會計法第四章之「內部審核」修正為第三章「內部控制及審核」，加強了「內部控制」之規定。民國九十一年，政府研擬改造工程，在政府規劃行政院組織調整精簡方案中，各界有建議將管帳（主計處）之會計與管錢（財政部）之出納合併，或另設稽核長取代會計人員之內部審核工作，甚或廢除一條鞭的超然主計制度等提案。³針對這些意見，行政院主計處有提出相關的說明，部分學者亦根據其專業素養力陳一條鞭超然主計制度不可輕言廢除，惟政府組織再造推動之際，結果如何，至今尚未定論。

由於時代不斷地在進步，觀念更不斷地在革新，超然主計制度會因時代需要而建制，勢必也會因時代環境改變而調整，身為主計人員，當深知對於主計工作也必須與時俱進，要跟隨著時代的脈動前進才能存續下去。因此，如何以更新的思維，更新的作法，通權達變，在歲計、會計、統計的專業領域上，作出更大貢

³ 同上註，頁12。

獻，將是必須努力的方向。

貳、研究動機

記得求學期間，在課堂上老師說明了「超然主計制度」的特徵就是一主計機構超然、主計人事超然、主計職責超然，主計人員可依法執行職務，不受所在機關長官之好惡與直覺來決定主計人員的去留時，我立志要當會計人員，因它可以憑良心做事，可以為人民看緊荷包，這是多麼清高的職業！於是我毅然決然的報考基層會計人員特考，倖獲錄取並分發到彰化縣一處偏遠的鄉公所當會計佐理員，當地民風簡樸，會計室有主任、佐理員各一人，另外還有一名約僱人員，有事主任扛著，我與約僱人員共同分擔事務性的工作，日子還過得不亦樂乎。但接著調動、升遷，終於由協辦升為主辦，為了家庭因素由省府單位調到台中市國小、國中，由國中再調至區公所，一路走來，才發覺到「超然」卻是如此的孤單。研究者發現，在基層會計人員通常都由一個人肩負著各機關的預、決算籌編、龐大的預算執行審核與控制、各項採購業務的監辦及監驗，並監督所在機關經費運作等責任，於是產生了會計人員的兩種角色地位（既為幕僚又為控管單位），為了財務事項之控管，難免與業務單位意見相左而引起誤解；或因會計人員素質良莠不齊造成對審核標準認知不一致；或太過主觀，作法上因人而異，甚者挾審核之名，圖自身利益之實；或不諳法令規章，故步自封處處掣肘，讓業務單位預算難以推展，使得機關長官及內部人員產生不好印象，於是在行政機關中常被孤立，由此如何扮演好稱職的會計人員角色，實值得加以探討。

在區公所業務單位有民政課、社建課及兵役課；幕僚單位有行政室、人事室及會計室。業務單位之各課長與行政室主任可互相調動，而與會計室接觸最頻繁的行政室組員一出納與總務人

員，都是由一般行政的課員承辦，可以隨時與其他業務單位的課員互調，至於調動權限皆在區長手上，因此有的區公所在區長換人，或屬下配合度不夠時，一個月就調動也是常事，故在業務配合上，常常遇到生手，一切皆要從新磨合。於是，研究者觀察到公所的會計人員，不僅要對本身業務專精，對業務單位、行政室的法令規章也要涉獵，才有辦法負擔審核之重責大任。因此許多高學歷、年輕的會計同仁，都紛紛轉換跑道，有的再修教育學分，考上教師甄試當老師了；另外年紀較大的，一到五十歲，年資達25年者也都急著要提早退休，其必出有因，可加以探討。

會計法修正草案第五十條第一項，增訂了內部控制制度，其用意是在促進管理，提昇施政效能及提供可靠完整的財務資訊為目的，第二項規定內部控制制度之實施準則，由中央主計機關訂之。以前內部審核之職責，已讓主計人員嚐盡苦頭，現又多了內部控制，雖在草案中亦增訂了第四章財務責任，挑明各機關執行預算及保管使用資產人員要負財務責任，但制定法規之層級機構仍為行政院主計處，對非會計的人員是否有法律上約束力？會不會到最後又落在主計人員身上？

會計人員為何都急著要提早退休、怎樣才能扮演好稱職的會計人員角色、會計法修正草案通過後，各機關內部控制的主要責任是否最後又會落在主計人員身上，由於有了以上的念頭，於是興起了做此研究之動機。

第二節 研究問題與目的

壹、研究問題

我國行政體制上，台中市八區公所之區長皆不是會計體系的

人員，對會計業務本來就不太瞭解，又因主計一條鞭的特殊組織，主計人員不僅應受所屬機關長官監督，並監督所在機關經費運用的行政作為，形成主計人員在機關中與眾不同，尤其在公所又都是一個人，勢單力薄，於是在執行內部控制與審核層面上遭遇到很多困境。

會計法第九十五條規定，「各機關實施內部審核，應由會計人員執行之」，內部審核處理準則第三條提及，「涉及非會計專業規定、實質或技術事項，應由主辦部門負責辦理」；支出憑證處理要點第三條也有明訂，「各機關員工向機關申請支付款項，應本誠信原則對所提出之支出憑證之支付事實真實性負責，如有不實應負相關責任。」由此可看出，會計人員之責任，應著重於適正性、合規性及程序性而已，但目前組織之其他單位都存著組織內各單位執行的財務責任，經過會計人員審核後，就由其負責是最有保障及最沒責任的一種觀念，⁴造成會計人員很大壓力。另者對於內部控制制度之建立，一般組織之各單位（除會計人員外），大多偏好由會計人員來建立機關之內部控制制度，⁵此是否會影響到內部控制建立之宗旨，即消極的防範弊端，積極的提昇行政效能及趨避所面臨的風險？

綜上本研究之問題，從區公所會計人員在組織型態中運作層面、上級主計機關制定之法規層面以及會計人員所應負責之層面，加以探討出問題如下：

一、公所會計人員在機關推動內部控制與審核之相關業務執行過程中遭遇哪些問題？

⁴ 陳彥伶，〈會計人員在公務組織單位之角色探討〉，碩士論文，國立東華大學公共行政研究所，民 92，頁 81-82。

⁵ 彭火樹、馬秀如，行政院主計處 90 年研究報告〈政府各機關實施內部控制及內部審核之探討〉，行政院主計處編印，民 90.3，頁 51。

- 二、會計人員在內部控制與審核角色扮演中，所應負之相關責任為何？
- 三、會計人員落實執行內部控制與審核，是否真的就能獲得興利與防弊效益之目標？

貳、研究目的

台中市八區區公所，依民國九十七年二月份市府公佈資料得知，中區公所有 8 個里數 236 鄰，北屯區公所有 42 個里數 930 鄰；人口數，中區公所 23,927 人，北屯區公所有 240,160 人，⁶因預算數之編列與里數及鄰數都有直接相關，相對的業務量也必有影響，但在員額編制上卻都只有一名八等會計主任。其職掌除籌編預算屬規劃一環外，會計人員需綜理全盤的歲計、會計與統計業務，在內部控制體系中，還扮演著控制活動、資訊與溝通及監督等角色，並以達成財務報導可靠性、協助達成財務報導可靠性之有關的法令遵循以及提高行政效能為目標。

目前政府再造已成趨勢，而且勢在必行，如李宗勳（2002）指出，政府再造不只是政府能不能更小的問題，更重要的是能不能更好；再造的核心價值不是只在組織精簡，而是在擷節支出與提昇效能。⁷因此行政院主計處於積極推動會計法修正草案中，增加第三章內部控制與審核，亦即重視到此一核心價值。

本研究之目的在於能夠達到：

- 一、探討公所會計人員，扮演內部控制與審核實務上所遭遇之困境，提供給上級主計機關，正視執行者的問題與難處，作為

⁶ 台中市政府民政處人口統計資料，http://www.tccg.gov.tw/sys/SM_theme?page=41448784/，民 97.3.14。

⁷ 韋伯韜、蔡憲唐、詹乾隆、傅懷慧、陳信宏，行政院主計處 92 年研究報告〈政府再造後主計制度之定位〉，行政院主計處編印，民 93.5，頁 43。

日後制定政策或相關法規之參考。

二、釐清會計人員在內部控制與審核角色扮演中，所應負之相關責任。

三、提昇會計人員在內部控制與審核角色扮演之功能。

綜上本研究之目的，係想藉由探討會計人員在公所，執行內部控制與審核實務上所遭遇的難題，提供給上級主計機關制定相關措施之參考，並期盼能於法規中明確釐清會計人員在公務機關，怎樣嚴守分際，如何扮演著「做該做的事、做合理的事、做對的事」，亦即所謂的「有所為、有所不為」，進而達到興利與防弊的功能。

第三節 研究方法與架構

壹、研究方法

本研究分為文獻分析法、深度訪談法、參與觀察法等三方面進行研究，茲說明如下：

一、文獻分析法

文獻分析法又可稱為內容分析法或資訊分析法，係指對文獻資料的觀察、蒐集、分析與加以解釋，並探討出其發現與建議，進而瞭解其應用價值，以作為本研究之參考。文獻檢閱基本上具有三項的功能：⁸

1、澄清並確認研究問題的範圍。

2、改進研究的方法論。

⁸ 胡龍騰、黃瑋瑩與潘中道合譯，Ranjit Kumar 著，《研究方法-步驟化學習指南》。台北：學富，民 89.8，頁 32。

3、擴展對所欲研究領域的相關知識。

本研究在文獻分析方面，將廣泛蒐集國內外對會計人員在公務組織之角色探討及內部控制與內部審核方面之委託研究、期刊、論文等相關文獻，進行系統性整理分析，並藉以作為深度訪談之理論基礎。

二、深度訪談法

探討質的研究中，訪談是一種最主要的資料蒐集方法。「訪談」顧名思義就是研究者「尋訪」、「訪問」被研究者，並且與其進行「交談」和「詢問」的一種活動。「訪談」是一種研究性的交談，透過口頭談話方式，從被研究者那裡蒐集到第一手資料的一種研究方法。⁹

本研究除採文獻分析法外，另加以運用深度訪談法，針對實際負責、而有經驗之會計專業人士以及與會計業務密切關聯之非屬會計體系的一般行政人員作為訪談對象。有關會計專業人士部份，研究者選定台中市五位現任或曾任區公所之資深會計人員，其服務年資都達二十年以上，且總攬公所的會計相關業務，渠等擔任著籌編者、分析者、規劃者、督察者及參與者多重角色的扮演。至於非會計體系的一般行政人員部份，則選定台中市現任區公所課室主管以上的人士五位，其因對於區務與政策、會計業務推動與執行上都有密切相關，故研究者希望能透過質的研究，從雙方當事人的角度瞭解他們的看法，注意他們的心理狀態和意義建構，且藉由研究者和被研究者之間的互動，對事務進行深入、細緻、長時間的體驗，然後對事物的「質」得到一個比較全面的解釋性理解。在研究設計上，因「量」的研究是走實驗的路線，

⁹ 陳向明，《社會科學質的研究》。台北：五南，民95，頁221。

而質的研究則強調在自然情境下蒐集原始資料，¹⁰對實際執行情況加以探討，以求發現問題、解決問題，並提供給管理當局制訂相關措施之參考。

三、參與觀察法

質的研究中，最重要的一種蒐集資料的方式是「訪談」，另外一個主要的蒐集資料的方法為「觀察」。一般來說，觀察可分為兩大類型：1.日常生活中的觀察；2.作為科學研究手段的觀察。日常生活中的觀察，是一種基本的生存方式，沒有明確的目的與計畫性，如人需要呼吸一樣；而科學研究手段的觀察，是觀察者有意識、有目的及計畫性的一種觀察活動，亦是此所進行探討的科學領域之「質的研究方法」。質的研究中，實地觀察又可分為參與型觀察與非參與型觀察兩種形式。參與型觀察係指觀察者和被觀察者一起生活、工作，在密切的互相接觸和直接的體驗中，傾聽和觀看他們的言行，可深入到被觀察者文化的內部，並瞭解其對本身行為意義的解釋，故觀察具有開放、靈活的特點。非參與型觀察並不要求研究者直接進入被研究者的日常活動，而是置身於被觀察的世界之外，作為旁觀者瞭解事情的發展動態。¹¹

研究者曾經在鄉公所、行政單位擔任會計助理員工作五年多，在台中市國民小學擔任主辦會計十年、國民中學十二年及在區公所一年多之經歷，因所服務的環境大都在基層，也都是一個人的單位居多，故會計業務的同質性甚高，其不同點只在於服務對象之差異而已。由於會計人員所扮演角色相同，並常以電話聯繫業務，能深入探討問題，且每月皆有小團體的會計人員品管圈聚會，研討一些會計內部較爭議及建設性問題，另者市府主計處

¹⁰ 同上註，頁 12-13。

¹¹ 同上註，頁 307-310。

每年舉辦期中及期末主計人員研討會，因此在如此開放、靈活的環境下，融入了參與雙方的決策、選擇和互動，研究者具有雙重身分，既是研究者又是參與者，隨時問自己想瞭解的問題，並且可以透過觀看來對被研究者的行為發問，故本研究採行實地觀察中的參與型觀察是非常適合的。

貳、研究架構

一般來說，量的方法比較適合在宏觀層面，對事物進行大規模調查和預測；而質的研究，比較適合在微觀層面對個別事物進行細緻和動態的描述與分析。¹²故本研究架構為針對台中市區公所會計人員，在機關中執行內部控制與內部審核所扮演角色定位的探討，從組織之實際運作、主計機關制定法令對會計人員執行職務的要求層面以及會計人員應負責任部份加以深入瞭解，並蒐集國內外有關文獻與理論，澄清並確認研究問題的範圍，進而透過對研究對象作深入訪談，經取得研究主題所需探討的資料後，再經歸納、整理及比較分析得出結果及提出建議，研究架構如圖 1-1。

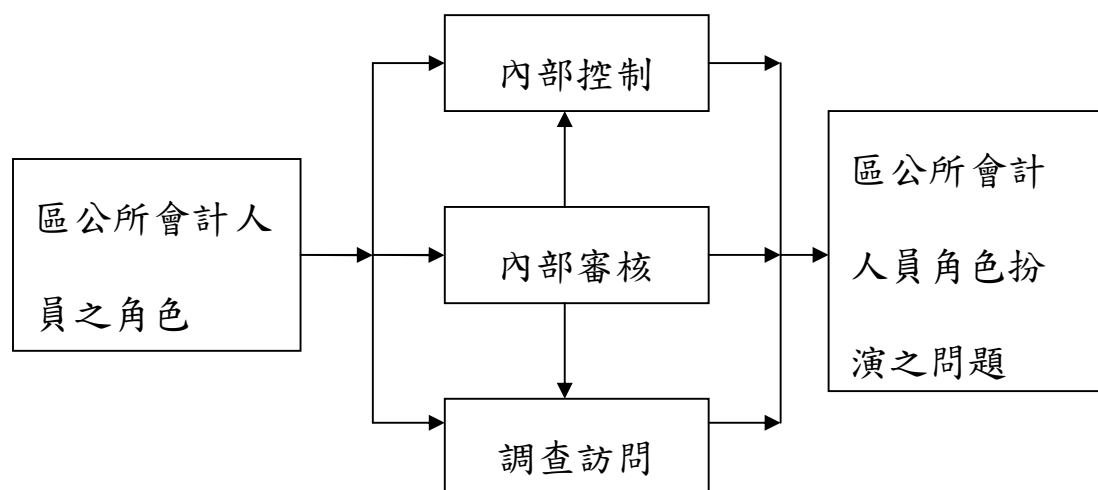


圖 1-1 研究架構

¹² 同上註，頁 13。

第四節 研究範圍與限制

壹、研究範圍

台灣現今行政體制下，愈下層的行政機關，其自有財源越缺乏，因而愈需依賴上級的經費補助，及受上級政府所影響。¹³台中市八個區公所也是一樣，其係屬台中市政府之二級機關，在不像縣轄之鄉（鎮、市）公所有自治財源下，一切預算編列與執行，更需仰賴市政府支持並接受其指揮監督，區長秉市長之命執行區務。在區公所業務的推展與執行上，雖主要由民政、社建、兵役等三課與行政室負責，但若無會計室的全力配合，必難竟其功。實務上，業務單位與總務單位為求績效表現，往往未注意或故意疏忽相關法令限制、急功好利，甚至於經費無著落仍一昧進行，值此之際處於幕僚角色的會計部門，因為職責所在，當然無法配合，若業務或總務部門仍感受或體諒會計部門基於有關法令之規定不能苟同與無奈之苦衷下，收回成命，那將相安無事而圓滿落幕；或者因會計單位執法因人而異，「拘泥成規」、「拙於溝通」，勢必將與業務或行政單位造成嫌隙，對機關之治理效率與業務之推展造成莫大影響。如果此項任務為機關長官之受命，此時因為會計部門的阻擋未能執行時，不快情緒將會油然而生，有時情勢逼使首長與業務單位等處於同一陣線，會計單位處境將更加艱難。

在政府組織單位中，會計人員一直扮演著監督、防弊的角色，是否符合當前的趨勢？會計人員執行內部審核的功能，是否就能真正發揮防弊的功效？如何才能達成施政任務的作為與方向齊一的目標？故本研究為求能讓區務得已順利推展，在研究對象方面，力求知己知彼，故採取對台中市公所具有代表性的資深會計

¹³ 陳昌茂，〈台灣地區中南部鄉鎮市組織特性及其效率評估之研究〉，碩士論文，國立成功大學都市計劃學系，民89，頁30。

主任及非會計體系之業務主管各五位進行研究，以採行深度的訪談，希望藉由會計人員及非會計人員對內部控制與內部審核角色扮演的不同觀點上，進行資料收集、分析與整理，用以透徹了解會計人員在區公所扮演著內部控制與審核，實際上遭遇的問題與難處、尚待努力的方向以及透過此研究，期盼得到機關內其他成員及上級主計機關對基層會計人員的處境能加以重視與關心。

貳、研究限制

本研究在實證研究方面，選定台中市現任或曾任區公所主辦會計業務，具有代表性的資深主任五位；以及現任區公所，具有推動與執行區務政策，並與會計業務有密切相關，課室主管級以上的人士五位，研究者希望能透過質的研究，從雙方當事人的角度瞭解他們的看法，注意他們的心理狀態和意義建構，而進行深度訪談。由於礙於人力、時間及經費，僅以「台中市區公所」為研究對象，研究結果僅能解釋研究對象，若作適當調整才能通則化全部適用於所有主計同仁。另方面，在訪談過程中，對於敏感性問題，部分會計人員或非會計人員，都有不願表達負面想法或其真正的想法，因而可能偏向回答正面意見或揣摩訪問者之意思，致使產生一些不當結論或建議，致樣本資料恐有偏差的現象，以至於在內容的分析，或在結果之詮釋上產生失真與偏頗情形。

第五節 名詞界定

壹、區公所會計人員

主（會）計人員，係辦理政府主（會）計工作的人員，依主計機構人員設置管理條例第三條明定「本條例所稱主計人員，謂

辦理歲計、會計、統計事務之人員」，主計人員分為主辦人員及佐理人員。台中市區公所會計人員的責任有：

- 1.綜理公所歲計、會計、統計業務。
- 2.預、決算及追加減預算及動支預備金之編製、執行及內部審核。
- 3.會計簿籍之處理及保管。
- 4.會計報告之編報、分析及有關法令之執行。
- 5.內部控制的執行、財物採購之監辦。

公所會計室員額編制一人，職稱為會計室會計主任，職務列等為薦任第 6 職等至第 8 職等。依會計法第 104 條規定，各該政府所屬各機關主辦會計人員及其佐理人員之任免、遷調、訓練及考績，由各該政府之主計機關依法為之，故公所之主辦會計任免、遷調、訓練及考績等之權，皆由台中市政府主計室為之。

貳、內部控制

依據財團法人中華民國會計研究發展基金會審計準則公報第三十二號及證券暨期貨管理委員會公布之「公開發行公司建立內部控制實施要點」指出：「內部控制是一種管理過程，藉以合理確保可靠之財務報導、有效率及有效果之營運及有關法令之遵循」。

另外內部稽核協會職業準則公報第一號，將內部控制定義為係一種管理的過程，用以合理達成資訊之可靠性與完整性；政策、計畫、程序、法令及規章之遵循；資產之保全，資源之經濟及有效使用、營運或專案計畫目標之達成。

綜合上述的定義，內部控制係在合法中提昇績效，提高資源運用效能，使得興利與防弊兼顧的一種重要制度，該項制度係由機關內部各單位設計、建制，並由機關所有員工來共同遵循。

行政院主計處於民國 90 年 3 月，擬訂會計法修正草案，計六章七十三條，其中增訂了第五十條第一項規定：「各機關為提昇施

政效能及提供可靠完整財務資訊，應建立並維持有效之內部控制制度」，由於內部控制制度涉及各機關業務及財務管理，有必要訂定實施準則，且明定內部控制制度實施準則由主計機關定之。

叁、內部審核

會計法第九十五條規定「各機關實施內部審核，應由會計人員執行之。」又依同法有關內部審核的相關規定，內部審核包含事前審核及事後複核，著重在收支之控制，憑證、帳表之複核及工作績效之查核，範圍則及於計畫、預算之執行與控制、現金及其他財物處理程序及成本之審核等，其主要目的在保護機關財務之合法運行，協助相關人員免於背負財務責任，亦可透過其協助，使業務在適法中順利推動，產生積極面之功能。內部審核由過去消極的防弊功能，轉變為積極的發揮興利及制度管理的功能。

由上可知內部審核係指經由收支之控制、現金及其他財物處理程序之審核、會計事務之處理及工作績效之查核，以協助各機關發揮內部控制之功能，故內部審核實為內部控制之重要一環。

肆、角色

所謂角色 (role)，根據早期社會學家 Ralph Linton (1936) 的說法，是緣自於一個人在社會中所佔有的位置 (position)，而引起的一種權利與義務之關係。¹⁴亦有研究者蘇進棻認為，角色係指社會團體成員對某一職位、地位或工作者應表現何種社會行為和心態所抱持的一種期望。此期望的發生，或者站在本身的立場，或者依法令規定，而具有規範的、可變的、彈性的特徵。¹⁵亦即指一個人在階級體系排列

¹⁴ 同註 4，頁 11。

¹⁵ 趙秀貞，〈公立大專校院會計單位組織文化、角色壓力與組織承諾關係之研究〉，碩士論文，彰化師範大學商業教育學系在職進修專班，民 91，頁 34。

中所擁有的地位，也是一個人在此體系中與其他人互動所具有的權利和義務。區公所是社會體系中的一個組織，會計人員是組織中的一份子，對組織負有權利和義務的關係。

本研究所指的是會計人員這個個體，在公務組織中，因執行會計事務，在其位置上所表現適當或稱職的行為，而會計事務中內部審核是內部控制重要的一環，因此要探討的是會計人員在公務組織中與其他人員互動時所扮演的內部審核相關議題之角色。況且會計人員因職務的特殊，須在兩個不同指揮系統下工作，造成區公所會計人員，一方面是提出資訊，供所在機關首長做出明確決策的幕僚角色，另一方面又像似在一個採集權管理制度的公司中，由總管理處派駐各分支機構的人員，扮演著替總管理處長官進行監督的角色。

第二章 文獻探討

第一節 相關領域研究

從國家圖書館全國博碩士論文資訊網查得，至目前為止，尚未有針對「區公所會計人員」作內部控制與審核角色探討之論文，但對「會計人員」角色探討方面、對「內部控制」或「內部審核」方面，則大約有二百多篇論文，¹⁶而與本研究主題較密切關係者卻非常少，故研究者另外蒐集行政院主計處委託研究案、主計月刊及主計月報等相關文獻進行分析，分別以表 2-1、2-2 及 2-3 所示。

表 2-1:相關學位論文摘要

作者	年度	研究主題	內 容 摘 要
陳 彥 伶 (國立東華大學公共行政研究所碩士班)	2003	會計人員在公務組織單位之角色探討	在政府組織單位中，一直扮演監督防弊角色的會計人員，執行內部審核功能，是否真正發揮功效，是否也有助於行政效率的提升。在內部審核機制下，歷年來影響財務秩序漏洞仍頻頻發生，探討政府組織單位的監督角色，如何在政府再造政策的推行中，能夠建構興利防弊並重的制度來達到再造的目的。 以問卷調查法探討在內部控制、內部稽核、內部審核三種制度下會計人員應扮演的角色問題，並參考國

¹⁶ 國家圖書館全國博碩士論文資訊網站：<http://etds.ncl.edu.tw/theabs/index.jsp/>，(97.3.1. 查詢)。

			<p>內外相關文獻及訪談，以花蓮地區公務組織單位的會計及其他成員為研究對象進行問卷之調查。</p> <p>內部控制方面會計人員有很高認同度，內部審核方面則持負面看法。</p>
<p>吳素燕 (國立中山大學財務管理系研究所碩士班)</p>	2006	<p>從內部控制、內部審核、內部稽核觀點一探討公務機關會計人員之角色</p>	<p>因應國內外經濟環境快速變遷、營運規模與範圍日益擴大，除致力於各項法令、規章以及制度等改革與檢討外，機關應建立及推動與執行內部控制。雖然各機關現行之內部控制及內部審核作業、預算執行等事項，均訂有相關規範，但審計單位仍對各公務機關之財務弊案及重大財務違失，提出建議處理或溝通改善事項，肇因各機關內部控制與內部審核未臻健全，且未落實執行，以致才有支出不當、財務違失、政府效能低落及規章制度闕漏等情況，於公務機關扮演著監督、防弊、興利角色的會計人員應如何扮演，從內部控制、內部審核、內部稽核的觀點探討。以問卷調查方式，參考相關文獻，樣本涵蓋台灣及金門地區公務機關的會計人員及非會計人員進行探討。</p>

<p>翁 瑞 英 (靜 宜 大 學 會 計 學 系 碩 士 班)</p>	<p>2005</p>	<p>國立高中職 主計人員對 內部控制與 內部審核角 色認知之探 討</p>	<p>主計法令及相關行政命令繁多，且頻頻更新，政府機關主計人員唯恐稍有疏忽觸犯法令，長期以來一直承擔過量之工作負荷，但小心謹慎掌控機關財務內部審核工作，常常事倍功半，招致機關首長、員工消極抵制及怨聲載道。機關單位對會計人員的認同感、溝通、升遷、進修等諸多因素，長期以來懸而未決，造成主計人員士氣普遍低落，主計界菁英多轉入其他行政體系服務，或提前退休另謀發展。對內部審核、內部控制之責任歸屬的認知構面、對內部控制之防弊興利的認知構面、對內部審核之防弊興利的認知構面及對內部審核之法規制度修訂的認知構面加以探討。</p>
<p>林 貞 惠 (東 海 大 學 公 共 事 務 學 程 在 職 進 修 專 班 碩 士)</p>	<p>2005</p>	<p>司法機關會 計人員工作 滿足與工作 士氣之研究</p>	<p>會計單位在機關內屬輔助性之幕僚機構，協助機關各項經費開支能適法並達到施政目標，因而在司法預算獨立編列之情況，雖然使司法預算更有揮灑空間，惟在行政不得干預審判之原則下，會計人員在司法機關所扮演之「財務藍波」的角色是否適當？抑或會計業務的推動能否順利？將影響會計人員工作滿足程度及工作士氣的高低。此在探討司法院及所屬機關之會計人員個人</p>

			背景因素與工作滿足及工作士氣，各構面間之關聯性並瞭解司法會計人員工作滿意狀況，進而針對缺失，提出建議，提供管理當局制訂相關措施之參考。
傅素瑛 (國立屏東教育大學教育行政研究所碩士)	2007	國立大學會計人員角色壓力、人格特質與工作滿意度關係之研究	<p>探討國立大學會計人員角色壓力、人格特質與工作滿意度相互之間的關係，希望能藉此提供學校行政主管人員以及主計機構主管人員參考。此研究以台灣四十二所國立大學會計單位中 545 位會計人員作為研究對象，依據資料分析結果結論如下：</p> <p>目前國立大學會計單位普遍存在有會計人員不足、工作量過多的知覺；普遍對升遷機會或管道呈偏低的滿足感；會計人員性別、年齡、教育程度、服務年資及職位對角色壓力知覺無顯著差異；男性的國立大學會計人員有較高工作滿意度；國立大學會計人員角色壓力的角色衝突層面對工作滿意度最具有解釋力；國立大學會計人員之內部控制人格特質對角色壓力與工作滿意度具有緩衝效果；國立大學會計人員人格特質傾向比較積極、自主與內在導向之內部控制性格。</p>

<p>趙秀貞 (彰化師範大學商業教育學系在職進修專班碩士)</p>	<p>2002</p>	<p>公立大專校院會計單位組織文化、角色壓力與組織承諾關係之研究</p>	<p>在瞭解公立大專校院會計單位組織文化、角色壓力與組織承諾相互之間的關係，進而提供學校與主計機構主管人員參考。政府主計人員，在學校組織系統中，扮演著「規劃者」、「資訊提供者」、「協調溝通者」、「執行者」、「輔導者」、「監督者」等角色，主計人員職務性質的特殊，所承受的角色壓力較其他行政成員大，會計單位人員不足，角色工作量過多等探討。採用訪談及問卷調查法等質量並行的方式以達成研究目的。</p>
---------------------------------------	-------------	--------------------------------------	---

綜合上述六篇論文，與本研究對象及文獻動機相同，皆為會計人員在公務機關執行內部控制與審核工作方面，所遭遇到一些實務上問題的探討。此六篇論文中，除陳彥伶、趙秀貞兩者之論文，採質化與量化並行方式，即問卷調查及深入訪談外，其餘皆採量化研究方式，但所得結論卻都非常一致，諸如發現主計法令繁多且有部分不合時宜、應提高內部控制推行權責之位階以免最後歸責落入基層主計人員身上、會計人員設置員額不足、會計責任重、會計人員壓力大、會計執行內部審核猶如管家婆及對會計人員陞遷不滿意等。本研究期望透過質的研究方式，針對區公所的組織特性，對區公所有實際會計經驗的主管作深度的訪談，並與本研究者之實地觀察相結合，以了解會計人員在區公所執行內部控制與內部審核方面之相關問題，提供可行改進的意見，供一條鞭主計系統組織的政策制定者參考，俾以提昇政府施政效能。

表 2-2：相關期刊論文一覽表

作者	期刊名	內容摘要
馬秀如 (1999)	內部控制、內部稽核及內部審核範圍之探討	<p>一、內部控制是一種管理過程，包含控制環境、風險評估、控制活動、資訊與溝通以及監督等五個要素所組成。其中，控制環境，係指「塑造組織文化、影響員工控制意識之綜合因素」。而控制環境之因素，包括：員工操守、價值觀及能力、管理階層之管理哲學及經營風格、聘僱、訓練、組織員工及指派權責之方式，以及董事會、監察人之關注及指導等。風險評估指「公司辨認影響其目標不能達成之內、外在因素，並評估其影響程度及可能性之過程。」控制活動，係指「幫助管理階層確保其指令已被執行之政策及程序」。資訊與溝通指「資訊系統辨認、衡量、處理及報導之標的，並把資訊告知相關的人員」，監督係指「評估內部控制品質之過程」。</p> <p>二、內部審核依會計法修正草案第五十一條第一項定義為：「經由收支之控制、現金及其他財物之審核、會計事務之處理、工作績效之查核，以協助各機關發揮內部控制之功能」。此責任規定由會計人員負擔，但內部審核不包括與營運有關的內部控制、與財務報導無關法令的遵循。內部審核的性質，可能是內部控制中的控制活動、資訊或持續性監督。三個組成要素中究以何者較重，沒有一定的答案，應視某特定機構賦予會計人員的角色而定。</p>

<p>柯承恩 (1999)</p>	<p>強化內部 審核提升 行政績效</p>	<p>一、內部審核制度中，事前審核實為監督功能的具體工作，其重點在各種收入、支出之合法性。事後複核則為評估功能的具體工作，雖然事後複核亦有適法性的評估，但主要則在於對組織績效與資源運用效率的考核與評估。</p> <p>二、內部審核的強化：</p> <p>1.簡化事前審核的流程：事前審核，若收支付流程複雜，便容易造成作業上的遲緩，影響組織業務運作的效率。流程需考慮合理的分類與簡化，以增加效率。事前審核可考慮採用企業流程再造的觀念，簡化不必要程序。</p> <p>2.加強事後評估的效果：事後評估著重在組織績效與資源運用效率的評估。組織是否能提高其績效，必須從組織的目標、制度的設計、業務的規劃與資源的配置及執行等各方面做定期或不定期的評估，以做為組織修正、制度改善或績效運作的依據。</p> <p>3.擴大主計人員的知識與能力：內部審核工作，涵蓋法規遵循及組織績效之評估，內部審核人員必要知識，不在侷限於法令與會計審計方面，而需要在組織管理作業流程、績效衡量與評估等方面進一步的吸收，才能在組織評估功能上發揮功效。由於主計人員負責內部審核的工作，對於組織管理上的相關知識必須擴大學習，以便協助各級單位確實提升績效。</p> <p>政府行政績效提升是社會各界之共同期盼，故強化內部審核，乃促成此一目標之達成方法。</p>
-----------------------	-------------------------------	--

<p>魏翊德 (1999)</p>	<p>如何強化 主計業務、 建立主計 識別系統</p>	<p>一、「主計人」所扮演的角色有下列數點分析：</p> <ol style="list-style-type: none"> 1.財務及管理資料之編製者：主計人員平時記錄是應單位內部管理之需要；彙整之資料，則供單位主管及相關部門決策之參據。 2.各項資料之分析者：各項報表資料貴在分析應用，主計人員應針對報表資料之異常、例外特殊等部分，加以探討分析，宜與業務部門共同研討。 3.建立管理制度之規劃者：其他管理制度之建立，需要會計人員參與規劃，以期意見的溝通及各項制度相互配合。 4.單位(組織)內部意見之溝通者：會計部門在管理循環體系中與其他各部門成輻射狀之關係，當涉及會計業務有關之作業，會計人員就須扮演著意見溝通者的角色。 5.財務效能之督察者：一切有關經費、財務收支案件，均由主計人員加以審核，並參與各項工程採購之驗收。 6.投資管理之參與者：投資決策之正確，將影響單位施政工作甚鉅，因而投資個案主計人員，宜擬具建設性之意見，供決策者參考。 <p>二、強化主計文化及發揮管理效能有三：</p> <ol style="list-style-type: none"> 1.提升主計人員之溝通能力： <ol style="list-style-type: none"> (1)聽懂對方的話 (2)評述事實 (3)堅持原則 2.具備成本效益管理新觀念：如何將有限的資源做最有效的分配，是會計人員最重要的課
-----------------------	---	--

		<p>題，主計人員同時應重視之主要競爭條件可分為品質、服務等二方面。</p> <p>3.建立客觀超然之專業能力：「超然」絕非唯我獨尊，係置身客觀立場，對業務的評鑑，而會計人員尤應注意保持客觀態度執行職務。</p>
<p>施炳煌 (1999)</p>	<p>政府機關 內部審核 案例解析</p>	<p>一、內部審核為政府機關或基金內部的一種管理監督行為，由會計人員執行，其主要目的在以超然的地位，客觀的態度，對政府機關或基金內部的組織、業務計畫、預算、會計、財務以及各種事務處理程序等，作獨立不偏不倚之檢查、考核與評價，並且研究其是否適當合理，各業務單位是否確切遵行，作成報告提出改進建議，供機關首長或管理當局參考，使政府資源(含人、錢、事、物)發揮最大效用之有力協助。</p> <p>二、內部審核趨勢之探討：與內部審核工作息息相關之趨勢有：</p> <p>1.審計趨勢：審計業務實務上除防弊外，已朝全面性功能或績效審計及制度管理進行。</p> <p>2.行政管理趨勢：引進企業管理精神，建立一個創新、彈性、有應變能力的政府，不論預算管理、採購管理等，均在防弊之外，朝制度化及興利方面著手。</p> <p>3.民間企業管理趨勢：民間在管理上仍著重於合法性與提升營運效率及效果，並同時達成資產安全之保障，為目前我國企業內部控制管理之趨勢。</p>

<p>賴 森 本 (2002)</p>	<p>強化內部 控制功能 提振政府 治理績效</p>	<p>主計處在強化各機關內部控制之用心，然而現況尚有探討之處：</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 強調防弊，忽略興利，導致政府競爭力未能有效提升：我國政府內部控制之相關規定，大多強調防弊功能，鮮少以興利著眼，只強調防弊，不講求興利，導致公務人員普遍存有不做好之心態。 2. 過多與過時之控制，導致行政效率低落：層層疊疊的控制程序加諸於原有控制機制之上，招致過多或過度的非必要控制，終不利於行政工作之推展，阻礙組織作業之正常運作。 3. 內部控制觀念認知不清，難以發揮應有之功能：頗多公務人員對於內部控制仍停滯於陳舊的觀念中，諸如：內部控制之目的以防弊為主，忽略興利，觀念若不釐清，往往造成對內部控制之忽略。 4. 部分控制之分工，違反職能分工原則，難以防杜弊端之發生：職能分工為不相容之業務，不宜由一人從頭至尾包辦，典型之例子為管錢者不管帳。 5. 內部之監督系統未能整合，難以有效發揮監督之功能：由於一個機關之內部監督工作分由數個部門辦理，亦造成資源無法共享，難以發揮監督之功能。 6. 對內部控制自行評估之報告尚未於決算表達，有違治理透明化原則：目前我國係依「健全財務秩序與強化內部控制實施方案」規定，各機關將報告送給主管機關彙案審核，加註意
-------------------------	--	--

		見後送行政院，並未將其列入決算，故僅達到行政部門改進之效果。
黃永傳 (2003)	會計人員在內部控制體系之角色	<p>一、內部控制其目的有三種目標:營運(效率及效果)、財務報導可靠性及法令遵循。須執行的人員有:所有的公務員。其範圍:對個體所有營運活動(含財務報導與遵循法令活動)之控制。</p> <p>內部控制之性質:1.三種內部控制之五個組成要素，含:控制環境、風險評估、控制活動、資訊與溝通及監督。2.監督包含持續性監督與個別評估。3.與個別評估達成個體目標之手段。其控制對象包括所有營運活動(含財務報導與遵循法令活動)。</p> <p>二、內部審核為內部控制重要之一環，依執行審核之時間分為事前審核及事後複核。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，為了勝任考核與評估效能，須具備專業智能，非侷限歲計與會計領域，故會計法修正草案第五十條內部審核工作所涉「工作績效之查核」，宜修正為「查核工作績效是否允當報導，至於工作績效究竟有無達成預期目標，則由財務報表使用者根據當時財務報導自行評估」。</p> <p>三、會計人員從事會計、決算工作攸關適正性表達、合規性審核及協助效能性達成，故在內部控制體系中，扮演著控制活動、資訊與溝通及監督等角色。</p>

以上除了六篇論文及六篇期刊外，另蒐集行政院主計處委託研究案，分述如下：

表 2-3: 行政院主計處委託研究案摘要報告

作者	年度	研究主題	內容摘要
彭火樹、馬秀如	2001	政府各機關實施內部控制及內部審核之探討	<p>研究範圍包括普通公務基金、營業基金（金融業、製造業、醫療業及其他）及作業基金（校務），研究對象有機關首長、主辦會計、總務單位主管、出納主管、採購人員、人事單位主管、業務單位主管及審計人員。除會計人員外，各單位人員大多偏好由會計人員負責建立機關之內部控制制度。其綜合結論大略有：（1）對於內部控制法令，應依內部控制之原則與架構檢討修訂。（2）內部控制制度之建立，應由中央主計機關訂定「內部控制實施準則」，以作為全國各機關實施內部控制之準繩。（3）各機關應自行編纂「內部控制制度」書面手冊，界定各部門之職責。（4）各機關應定期自評其業務及內部控制執行情形，並適時加以檢討修正內部控制制度。</p>

			(5) 公正與具體之績效評估，加強興利之績效等。
韋伯韜、 蔡憲唐、 詹乾隆、 傅懷慧、 陳信宏	2003	政府再造後 主計制度之 定位	研究者著重於提供量化分析模式，由訪談員與南區官學專家訪談，政府再造所得研究結果發現主計處與財政部或其他機關合併的缺點遠較其好處多，不宜貿然行之。如維持主計、財政業務分開時，能夠各在其職的崗位發揮專業之功能。政府組織再造應以達成精簡人力、強化機關功能以達政府整體效益為依歸，不應僅為精簡的目標而貿然簡併組織，以免本末倒置。經研究結果發現，以維持目前主計制度為最佳、主計業務委外方案次之，主計與財政部或其他機關合併方案最末。所以，在維持現行體制下，藉由法令鬆綁、流程精簡、人力革新，將相關聯或重疊性的業務併同檢討、考量，才能達成政府整體效能之提升。
韋伯韜、 吳俊德、	2006	強化政府內 部控制機制	本研究係斟酌「平衡計分卡」 ¹⁷ 四個重要構面：

¹⁷ 平衡計分卡(Balanced Scorecard, BSC)的概念是美國學者 Robert S. Kaplan 與 David Norton 於 1992 年共同發展出來針對企業評核的方法，推廣至今，平衡計分卡已經從單純的績效評估工具，發展成為一套協助組織落實策略的管理工具。

<p>吳立德、 蔡淑微</p>		<p>與內部審核 之研究</p>	<p>(1) 財務營收構面；(2) 顧客滿意構面；¹⁸ (3) 學習成長構面；(4) 內部流程構面做成檢核表，對行政院主計處等 30 個單位進行研究，研究對象為機關首長、主辦會計、總務主管、出納主管、採購人員、人事主管、業務單位主管及審計人員。其研究結果建議:(1)建議各行政單位，設計一套具有法制化之政策與程序，制定內部控制制度，讓全體員工遵循，不因人情而脫軌。(2)規劃辦理員工之訓練方案，以強化各管理階層及專業員工處理組織變革的相關知能。(3)隨著 e 時代的來臨，企業競爭環境不斷改變，e 化企業更重視電腦審核，政府組織與企業一樣，也必須在競爭環境中提升施政績效，具備在競爭環境中快速學習，並且將此學習轉化為行動成果的能力。對於強化內部控制建議具體作法：(1) 檢討授信作業，確保業務風險降至最低；(2) 設立獨立之內部稽核單位</p>
---------------------	--	----------------------	---

¹⁸ 顧客滿意構面，以如何向顧客提供產品和服務，滿足顧客需要，企業才能生存。在顧客關心時間、品質、性能和服務、成本上下功夫，企業就能夠保證使它的工作有成效。

			及早發現潛在的營運風險；(3) 檢討作業流程；(4) 定期對高階職級員工，實施內部稽核訓練，以落實內部控制。
--	--	--	--

上開文獻、期刊及委託研究案，都是與研究者著手研究的領域，在性質上或題材上有某種程度的切合，研究者對於這些文獻的檢索並非想藉著研究者之研究結論來證實或推翻前人研究建立的理論，而是欲藉此文獻檢索的進行探知相關專家學者，在會計系統工作的從業人員，於內部控制與內部審核的角色扮演領域中，已作了哪些研究？研究者的研究在這個領域中，所居的位置為何？研究者經過本項研究可有何種新的貢獻或提供新的角度及看法？甚至研究結果發現前人的研究中是否遺漏或缺失？研究者如何針對前人研究缺失提出修正或補強，以及藉前人已進行的研究成果來堅定研究者的研究信心，汲取前人研究所獲致新的發現或理論來指導或豐富研究者的研究，指引研究者如何取得研究資料之參考方向，並期望使本項研究更具有實質意義。

總之，本研究進行的文獻探討不是只將前人研究的理論和發現予以鋪陳羅列，而是研究者希望發展前人的有關理論，並結合本身的具體情況，進行「量體裁衣」而非「削足適履」。¹⁹

第二節 內部控制理論基礎

壹、美國 COSO Report 之內部控制制度

¹⁹ 同註 9，頁 449。

內部控制制度起源於 1949 年美國會計師公會 (AICPA) 所發表一篇名為「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。早期之理論認為，內部控制係為單位之組織規劃及其所採用的各種協調方法與措施，在於保護資產安全、提高會計資訊之可靠及完整性，促進經營效率、並促使各部門及人員遵行管理政策，以達成預期目標。²⁰

然而，美國企業在 1970 年及 1980 年代發生許多詐欺性財務報導，1973 年至 1976 年間，對水門(Watergate)事件的調查，使得美國立法機關與行政機關開始注意到內部控制的問題。水門事件專案檢查官辦公室及美國證券交易委員會 (SEC) 所進行的調查顯示，過去不少美國大企業進行了違法的國內外政治獻金。針對此發現，美國國會於 1997 年通過《反國外賄賂法》(Foreign Corrupt Practices Act, 簡稱 FCPA), FCPA 除了規定反賄賂條款外，還規定了與會計及內部控制有關的條款。1985 年，美國全國不實財務報導委員會 (National Commission on Fraudulent Financial Reporting) 成立，專門探討蓄意不實財務報導有關的問題，因其主席為前證管會 (SEC) 主委 Mr. Treadway (杜德威)，故又稱杜德威委員會 (Treadway Commission)。Treadway 委員會在 1987 年 10 月的結果報告，揭發各團體之間應相互共同合作，俾發展出更合用之內部控制制度指引。隨著此項建議，乃成立 COSO 委員會 (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission)，專門研究與內部控制有關的問題，並於 1992 年發表了一份標題為「內部控制-整體架構」(Internal Control-Integrated Framework)的報告，內容共分四冊，即經營負責人要覽 (Executive Summary)、架構 (Framework)、對外報告 (Reporting to External Parties) 及評估工具 (Evaluation Tools)。然美國審計總署 (General Accounting Office，

²⁰ 賴森本，〈強化內部控制功能提振政府治理績效〉，《主計月刊》，第 562 期，民 91.10，頁 29。

GAO)認為 COSO 報告中之「對外報告」冊並未納入保障資產安全之內部控制，比一般人認知範圍還少，故拒絕接受該份報告。COSO 委員會另於 1994 年提出「對外報告」的補篇，納入部分與保障資產安全有關之內部控制，美國審計總署才肯接受 COSO 報告，而內部控制之整體架構方告定案。²¹

1996 年美國會計師協會發佈 SAS 78 (審計準則公告第 78 號)，全面接受 COSO 報告內容，並且從 1997 年 1 月起取代發佈的 SAS 55(審計準則公告第 55 號)。新準則將內部控制定義為：「內部控制」是由企業董事會、經理階層和其他員工實施的，為營運的效率效果、財務報告的可靠性、相關法令的遵循性等目標的達成，而提供合理保證的過程」。故可知，內部控制為一過程(process)，這個過程，係在為達成營運之效果及效率、財務報導之可靠性及相關法令之遵循目標提供合理的保證，該準則又將內部控制分為五項構成要素，起源於管理階層經營企業的方式，與管理過程相結合。五項構成要素具體包括：²²

1. 控制環境 (control environment)

任何企業的核心是企業中的人及其活動，控制環境不僅包括非正式，經常是無形的軟控制。所謂「軟控制」主要係指那些屬於精神層面的事物，如高級管理階層的管理風格、管理哲學、內部控制意識、道德價值觀、誠信原則等，為其他控制要素之基礎。

2. 風險評估 (risk appraisal)

辨識及分析達成組織目標所可能面臨之攸關風險及不可能達成目標的可能性和發生的內部及外部原因等。美國審計總署 (General

²¹ 韋伯韜、吳俊德、吳立德、蔡淑微，行政院主計處 94 年研究報告〈強化政府內部控制機制與內部審核之研究〉，行政院主計處編印，民 94.12，頁 30-31。

²² 同上註，頁 7-9。

Accounting Office, GAO) 已定期發布美國政府績效、會計責任及高風險項目，並且定期評估，可見對風險評估相當重視。

3. 控制活動 (control activity)

幫助管理階層，確保其指令已被組織中之成員執行的政策及程序。保證它已針對不能達成之風險，採取必要之行動。控制活動是整合政府整體規劃、執行及檢討的主要活動，涵蓋於各部門及各階層，其包括的活動如核准、授權、驗證、調節、稽核、保障資產安全以及職能分工。

4. 資訊與溝通 (information and communication)

圍繞在控制活動周圍的是資訊與溝通系統。資訊指蒐集的控制環境、評估的風險、控制活動與監督的資訊，包括對資訊系統之辨認、衡量、處理及報導的對象，如何將資訊告訴相關人員之過程。溝通是指資訊向上的、向下的、橫向的、在組織內外自由的流動，因此透過資訊的溝通可以調整組織的經營方針及修正內部控制結構。

5. 監督 (monitoring)

整個內部控制的過程必須要透過適當的監督，在必要時加以修正。COSO 委員會同時提出，企業設定的目標，就是企業要努力的方向，而內部控制組成要素，則是為實現或達成該目標所必需的條件。監督為評估內部控制執行品質及績效成果之過程，也可以確保內部控制能持續有效運作。監督的方式，可分為持續性監督 (ongoing monitoring) 及個別評估 (separate evaluation) 二種方式。當持續性的監督程度愈多，其有效性也愈高，相對的，其個別評估將愈少。

綜上之理論，有關內部控制觀念在 COSO 報表前、後之不同作一比較表分析如下：

表 2-4 內部控制觀念在 COSO 報表前後之比較表

比較項目	早期內部控制之觀念	COSO 報表後之內部控制觀念
目的	較偏重會計控制之保護資產安全、提高會計資訊之可靠性及完整性、促進經營效率，並促使各部門及人員遵循管理政策達成預期目標。	可靠之財務報導、有效率有效果之營運、相關法律之遵行。
範圍	交易之執行，均要經過管理階層之授權、交易要及時、正確記錄，並依準則與法令編表、資產之取用與保管，均經管理階層之核准、定期不定期比較帳列資產與實存資產，如有差異適當處理。	不再特別強調會計控制。
架構	控制環境、會計制度、控制程序。	控制環境、風險評量、控制活動、資訊與溝通及監督。
觀念	較重防弊觀念。	風險管理觀念，包括投入、處理、產出之每一個階段。

資料來源：賴森本，〈強化內部控制功能提振政府治理績效〉，《主計月刊》，562 期，民國 91，頁 29。

由上表可看出，內部控制觀念在 COSO 報表發表前與發表後，在目的、範圍、架構及觀念皆有不同，早期之理論，偏重於保護資產安全，提高會計資訊之可靠性及完整性等為目標，且特別強調會計控制，並以防弊觀念為主。

再者控制環境、風險評估、控制活動、資訊與溝通及監督五個內部控制組成要素，其間之關係，由於資訊與溝通包括資訊系統之辨認、衡量、處理及報導的對象（標的）及如何將資訊告訴相關人員的過程，故資訊與溝通系統圍繞在控制活動的周圍，如圖 2-1。另圖 2-1 中，因控制環境係其他組成要素之基礎，所以列為這個三角錐的基座，這種表達方式是暗示著如基座（控制環境）不穩，則其他的要素（如控制活動）將名存實亡，不可能確實有效。

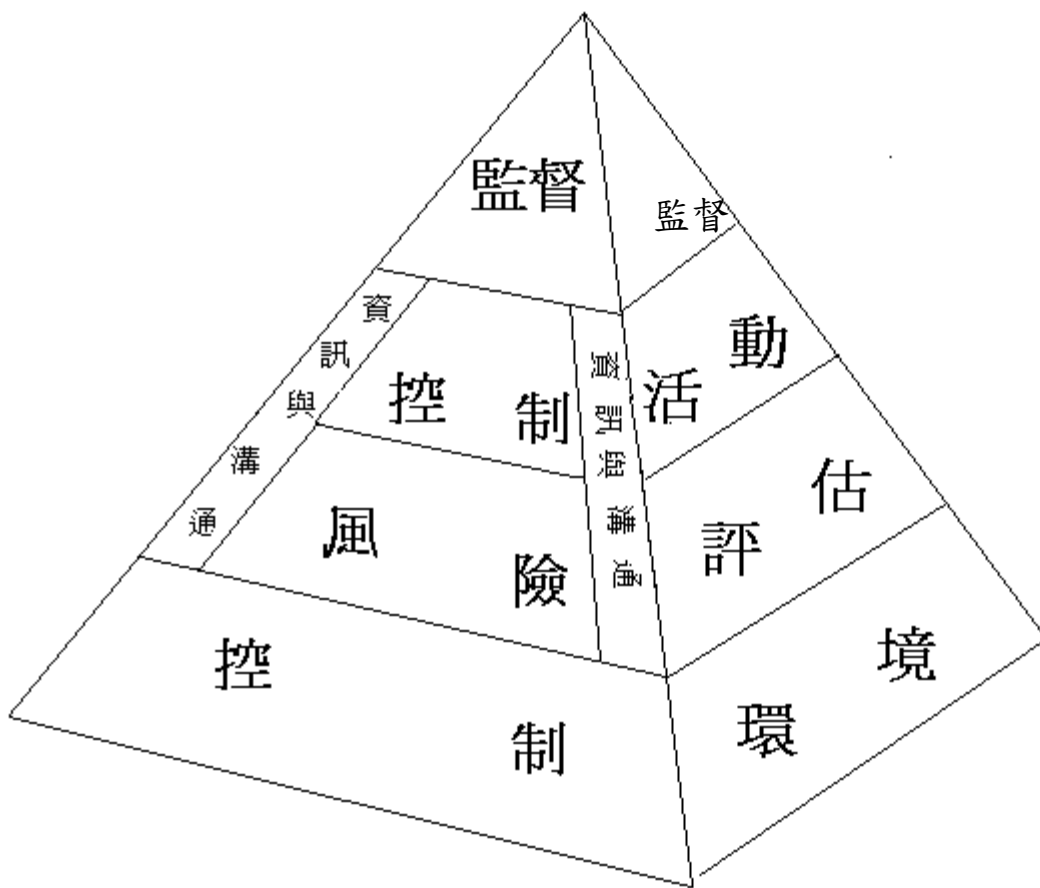


圖 2-1：內部控制之五個組成要素

資料來源：馬秀如，〈內部控制、內部稽核及內部審核範圍之探討〉，《主計月報》，第 87 卷 5 期，民 88，頁 29。轉引自 COSO 報告，內部控制之架構，第 13 頁。

貳、我國政府內部控制制度發展與實施情形

內部控制與內部審核之現行法令及定位，明定於預算法、會計法、審計法、決算法、政府採購法、內部審核準則、其他有關政府內部控制及內部審核之法令規章。(附錄一)對有關控制環境及風險評估之規定較少，而控制環境的營造，包括操守及價值觀、勝任之承諾、管理哲學與經營風格及權責分派等之重視與提昇，為整個組織的「控制意識」，也是內部控制架構「立方體」的基石。而對於營運效果及效率評估的有關規定也偏重於「持續性監督」，²³至於「個別評估」²⁴則較少。

中華民國內部控制稽核協會於八十四年十二月二十日內部稽核執業準則第一號公報「內部控制觀念與責任」定義：「是一種管理過程，合理確保：1. 資訊之可靠性與完整性、2. 政策、計畫、程序、法令及規章之遵循、3. 資產之保全、4. 資源之經濟及有效使用、5. 營運或專案計畫目標之達成等五項目的」。²⁵

財團法人中華民國會計研究發展基金會於八十七年十二月二十二日審計準則第 32 號公報「內部控制之考量」定義：「是一種管理過程，合理確保：1. 可靠之財務報導、2. 有效率及有效果之營運、3. 相關法令之遵循等三項目標之達成」。²⁶

財政部證券暨期貨管理委員會於八十七年四月十五日修正公布之「公開發行公司建立內部控制制度實施要點」之定義：「指公開發行公

²³ 持續性監督 (ongoing monitoring) 係在營運過程中發生，包括例行的管理與監督活動，以及其他員工為履行其職務所採取的行動。會計人員所承擔的持續性監督工作，即為內部審核。

²⁴ 個別評估 (separate evaluation) 主要繫於評估所得之風險及持續性監督之有效性。其為非例行性監督，係由內部稽核執行之，非由會計人員執行。

²⁵ 社團法人中華民國內部稽核協會，內部稽核執業準則公報第一號，〈內部控制之觀念與責任〉，民 84.12。

²⁶ 財團法人中華民國會計研究發展基金會，審計準則公報第 32 號，〈內部控制之考量〉，民 87.12。

司管理階層所設計，並由董事會、管理階層及其他員工執行之管理過程，以合理確保 1. 營運之效果及效率(包括獲利、績效及保障資產安全)、2. 財務報導之可靠性、3. 相關法令之遵循等三個目標之達成」。²⁷

行政院主計處於八十九年二月九日台八十九會字第 0 二五一二號函頒之『健全財政秩序與強化內部控制實施方案』，規定各機關於每年一月十日及七月十日前填報「健全財務秩序與強化內部控制實施方案辦理情形表」，送主管機關，由各主管機關收到上述辦理情形表後二十日內，彙整審核並加註意見後，送行政院核辦。

行政院主計處於九十年三月十四日所擬會計法修正草案，其第五十條第一項規定：「各機關為提昇施政效能及提供可靠完整財務資訊，應建立並維持有效之內部控制制度」。此次修正會計法將原先之第三章「內部審核」修正為第四章「內部控制及審核」，有強調內部控制的用意，且為了內部控制之處理有所準據，特明定內部控制之實施準則，由中央主計機關定之。

叁、內部控制定義

控制是作用者對被作用者的一種能動作用，被作用者按照作用者的這種作用而行動，並且達到預定設定的目標。²⁸因此，可從下列幾點解釋內部控制。

- 一、內部控制具有特定的目的，為達成此目標而實施。
- 二、內部控制是為了達成目標而進行的過程，故它是一種手段而非目的。

²⁷ 財政部證券暨期貨管理委員會，〈公開發行公司建立內部控制實施要點〉，民 87.4。

²⁸ 同註 21，頁 5。

- 三、內部控制是散佈在組織作業中的一連串活動，亦即內部控制與組織經營活動互相交織，為組織基本的經營活動存在。
- 四、內部控制深受內部、外部環境的影響，亦即環境影響組織控制目標的制定與實施。
- 五、內部控制是針對「人」而設立與實施的。
- 六、組織中的每一個人是控制的主體也是客體，一方面對其所負的作業實施控制，另一方面也要接受他人的控制與監督。

由上可知，內部控制係一種管理過程，由管理階層設計規劃，經機關首長核准，據以實施並遵循。亦即在合法中提昇績效，提高資源運用效能，使得興利與防弊兼顧的一種重要的管理制度。

COSO 報告中提及「內部控制」僅提供目標達成的「合理保證」，無法提供「絕對保證」。所有內部控制皆有其先天的限制。這些限制包括：人在決策過程中可能發生的判斷錯誤或控制設計之成本與效益間有取捨的問題，或者人的無心疏忽而使內部控制制度失效等。而內部控制還可能因為二人或二人以上之串謀而被避過，管理階層亦可能有心踰越而讓內部控制制度無用武之地。

內部控制組成的五個要素－控制環境、風險評估、控制活動、資訊與溝通及監督。具有協力的作用及關連性，於是與內部控制的三大目標形成一個整合系統，這個系統可對改變中的環境做出動態的反應。每一個組成要素皆適用於所有的目標類別，如資訊與溝通要素即為達成單位營運、可靠財務報導以及遵循相關法令所必需。另者，每一個目標達成，也需適用所有的組成要素，例如營運之效率效果目標達成，也需藉助於五大要素的協助，方可成功。內部控制三大目標及五大要素之「縱橫」整合，即構成一完整的「立方體」，足以應付動態環境的變化。

肆、內部控制之限制因素

內部控制之執行並非萬靈丹，其無法保證政府機關或企業組織資產保管之絕對安全，也無法保證由於執行內部控制，管理階層所提供之財務報表就是可靠及完整的，因受到一些先天因素之限制，造成對管理目標之達成只能提供「合理之保證」，換言之，在何種情況下，內部控制即無法發揮效用，依審計準則公報第五號第十五條提供下列有關實施內部控制之限制因素：²⁹

- 一、設計內部控制時，通常考量其成本與效益。
- 二、內部控制之設計，通常僅針對預定或一般之交易事項，並未考慮特殊之交易事項。
- 三、由於情況變遷致原設計之控制程式無法因應。
- 四、不能完全避免疏忽、判斷錯誤或誤解規定等人為的錯誤。
- 五、無法完全排除串通舞弊的可能。
- 六、管理階層逾越控制程式的可能。
- 七、內部控制之遵行有日久鬆懈的可能。

第三節 內部審核理論基礎

壹、內部審核內涵

民國六十年代初期，由於各國推行績效預算，要求提昇施政效能及加強財務管理思潮下，我國除了將績效預算、提昇政府施政效能及加強財務管理之精神納入預算法外，為了落實其執行，將內部審核規範納入會計法。而內部審核一語，則首見於六十一年會計法第四章內部審核專章，但並未給內部審核確切之定義，

²⁹ 同上註，頁 45-46。

僅規定各機關實施內部審核，應由會計人員執行之。³⁰直至八十九年十二月行政院主計處修正「內部審核處理準則」(附錄二)，始詳細規範內部審核之範圍與職權，並明定政府公務機關之預算、收支、會計、現金、採購及處分財物以及各項審核之注意事項。

內部審核處理準則第三條及會計法修正草案第五十一條，所稱內部審核，係指經由收支之控制、現金及其他財物處理程序之審核、會計事務之處理及工作績效之查核，以協助各機關發揮內部控制之功能。各機關實施內部審核應由會計人員執行；其涉及非會計專業規定、實質或技術性事項，應由主辦部門確認無訛後，送由會計人員執行，且內部審核之實施，兼採書面審核及實地抽查方式，並應規定分層負責及劃分辦理之範圍。換言之，依現行法令規定，政府部門內部審核內涵應可定義為，內部審核為政府機關或基金內部的一種監督行為，由會計人員以超然的地位，客觀的態度，對內部組織、業務計畫、預算、會計、財務及各種事務處理程序等，作獨立不偏不倚檢查、考核與評價，並分析其適當性及業務部門是否遵行，作成報告提出改進建議，供機關首長或管理當局參考，使政府資源發揮最大效力。³¹

貳、內部審核之種類

各機關實施內部審核，應由會計人員執行之。依執行審核時間點之先後，可分為交易事項入帳前的審核，與交易事項入帳後的複核二種；另依執行審核的範圍不同，可分為對財務的審核、對財物的審核以及對工作負荷或成效的審核三種，茲分述如下：

一、按執行審核之時間分：(現行會計法第九十五條規定)

³⁰ 施炳煌，〈政府機關內部審核案例解析〉，《主計月報》，第87卷第5期，民88.5，頁38。

³¹ 同上註，頁39。

- (一) 事前審核:事項入帳前之審核，著重於收支的控制。
- (二) 事後複核:事項入帳後之審核，著重於憑證、帳表之複核與工作績效的查核。

二、按執行審核之範圍分：(內部審核處理準則第四條)

- (一) 財務審核:計畫、預算之執行與控制之審核。(包括預算審核、收支審核及會計審核)。
- (二) 財物審核:現金及其他財物之處理程序之審核。(包括現金審核、採購及處分財物審核)。
- (三) 工作審核:計算工作負荷或工作成果每單位所費成本之審核。

前項預算審核、收支審核、會計審核、現金審核、採購及處分財物審核定義如下：

1. 預算審核：業務計畫及預算之執行與控制之審核。
2. 收支審核：有關各項業務收支數字之勾稽與查核。
3. 會計審核：憑證、報表、簿籍及有關會計事務處理程序之審核。
4. 現金審核：現金、票據與證券等處理手續及保管情形之查核。
5. 採購及處分財物審核：工程之定作、財物之買受、定製、承租、勞務之委任或僱傭等程序及處分財物程序之審核。

叁、內部審核之實施方式

各機關內部審核實施權責，對於會計專業規定與非會計專業規定、實質或技術事項，分由各相關人員負責辦理；而內部審核之實施方式，則兼採書面審核及實地抽查二種方式，並規定分層

負責及劃分辦理之範圍，其有關規定如下：

一、會計法第九十五條及內部審核處理準則第三條規定：各機關實施內部審核應由會計人員執行之。但涉及非會計專業規定、實質或技術事項，應由主辦部門負責辦理。

二、會計法第九十七條及內部審核處理準則第五條規定：內部審核之實施，兼採書面審核與定期或不定期實地抽查方式。並按下列原則分層負責，劃分辦理之範圍：

1. 各機關本身之報表、憑證及簿籍，由各機關會計單位指定審核人員負責審核，並接受上級主管機關派員抽查。
2. 各機關內部單位憑證帳表之複核及現金、票據、證券與其他財物之查核，由各機關會計單位或指定辦理會計人員負責。
3. 各機關所轄各分支機關經管現金、票據、證券及其他財物之查核，由各機關會計單位負責。

肆、內部審核之具體作為：

內部審核雖規定由會計人員執行之，但在執行上涉及非會計專業規定、實質或技術之事項時，仍需與業務單位分工並合作；在內部審核制度之規劃方面，亦有其基本的原則要注意，如此才能達成任務；至於審核面臨一些不同情境時，如何取捨自身權責？因此，在內部審核之具體作為上，分由規劃、分工及面臨的情境著手；規劃必須明確、合理、權責分明；分工方面，堅持有所為與有所不為；而面臨情境方面，則界定何者須認真看，何者無須你看。茲將其具體作為略述如下：³²

³² 楊敏修，〈內部控制與內部審核及政府採購之互動〉，行政院主計處會計管理中心講義，（未出版）。

1. 規劃: 內部審核制度規劃時，應著重下列基本原則。
 - (1) 明確: 避免模擬兩可。
 - (2) 合理: 必須可行，避免有窒礙之處。
 - (3) 權責分明: 各部門負責之項目應明定清楚。
2. 分工: 內部審核應有分工，業務單位應有充分共識。(有所為、有所不為)
 - (1) 規定: 會計專業與非會計專業法令。
 - (2) 程序: 合法與非法之判斷。
 - (3) 實質: 業務單位人員之衡量為主。
 - (4) 技術: 尊重專業單位或人員之判斷及認定。
 - (5) 專業: 本質之專業學養。
3. 面臨的情境: 內部單位、上級機關及外部單位(你在做、我在看)
 - (1) 無法看: 如出差、餐敘。
 - (2) 不須你看: 如加班、底價、資格、規格。
 - (3) 看不懂: 工程品質。
 - (4) 必須仔細去看: 監辦程序、發票金額、入帳。

第四節 內部控制與內部審核之關係

壹、內部稽核的定義

因「內部」之英文為 internal，「審核」之英文為 audit，二個字合起來為 internal audit，而 internal audit 又常被翻譯為內部稽核。內部稽核與內部審核範圍常令人混淆，且兩者與內部控制關係密切，因而一併提出加以分析。³³

³³ 馬秀如，〈內部控制、內部稽核及內部審核範圍之探討〉，《主計月報》，第 87 卷 5 期，民 88.5，頁 26。

為了合理保證達成內部控制的三大目標，內部控制五大組成要素中的「監督」，就更顯得重要。監督可分為持續性監督(ongoing monitoring)與個別評估(separate evaluation)，持續性監督通常會融入企業或組織的管理過程、組織分工、作業流程及相關制度之中，其性質為日常性監督，屬於內部審核之範疇；而當持續性監督無法合理保證目標達成時，於是逐步發展另一種獨立超然的監督機制，也就是「內部稽核」，其屬個別性的監督機制。³⁴

內部稽核，為監督中的個別評估，是在查核別人的行為，主要係於評估所得之風險及持續性監督之有效性。評估者每隔一段時間，須從全新的觀點去評估別人的作法是否恰當，而擔負這種責任的評估人，通常是內部稽核人員，但並不以擁有內部稽核頭銜的人為限，在政府機關有審計部、政風室、研考會等。稽核人員來自其他政府機構，故會計人員的身份，不如稽核人員來得超然獨立。³⁵內部控制制度的建立，須先確定單位對象，如欲建立內部控制制度的單位為一縣政府，則其內部稽核功能的建立，應由縣政府內的人員為之，審計單位人員即變成外部獨立稽核；如欲建立內部控制制度的單位對象為政府整體，則審計單位此時即變成內部稽核人員。

貳、內部控制與內部審核之關係

「內部審核」為廣義「內部控制」架構中之一環，內部控制為透過一種管理過程，使組織提昇施政或營運績效的功能，以達到興利與消彌弊端於無形。而所謂「舞弊」，係指使用詐欺手段而達到損人利己的目的，諸如，不當事件、背信、侵佔、盜用、侵

³⁴ 劉三錡，〈國立大學的內部審核與經費稽核〉，《主計月刊》，第562期，民91.10，頁7。

³⁵ 同註33，頁30-32。

吞等。如果員工工作有壓力，員工品德操守不佳，再加上「有機可乘」，則為發生舞弊之導因。因此內部控制與內部審核的關係如下各點，³⁶其主要就在於健全財務秩序，偵測與預防舞弊。

- 一、內部審核為內部控制之一環，與各項管理制度具有橫向交叉管控的關係，可使內部控制更為健全。
- 二、健全內部控制之實施，並不能保證組織各項事務之成功，但可使組織各項制度日趨健全，達到興利與防弊之效果。
- 三、機關屬性不同，應有不同的內部審核作為，以協助內部控制機制功能的發揮。
- 四、內部共識之有效形成，為內部審核成功協助推動內部控制之前提。

叁、公務機關內部控制、內部審核與內部稽核之比較

內部控制是一種管理過程，由管理階層規劃設計，經機關首長核准而據以遵循，藉以合理確保可靠之財務報導、有效率、有效果之營運以及有關法令遵行等三種目標；內部審核係透過會計機制，負擔部分（非全部）控制活動、資訊提供及監督，協助各機關發揮內部控制功能之重要機制；內部稽核係幫助企業或組織三種目標的訂定、風險評估、營運活動、控制活動資訊之產生與傳遞，以及非例行性的個別監督，為內部控制非常重要的一環。由於內部控制、內部審核及內部稽核三者常讓一般人混淆，綜合以上之研析，就審核之目的、那些人應擔負這些責任、三者所包含之範圍、性質以及控制對象或評估對象不同等層面作一比較，列表如下：

³⁶ 同註 21，頁 11。

表 2-5 內部控制、內部稽核與內部審核之比較表

	內 部 控 制	內 部 審 核	內 部 稽 核
目 的	達成個體三種目及導 ：營運(效率)及 效果(可靠)守法	幫助達成的財務報 導制目標為有效(為主)	幫助達成三種目 標的內部控制為 有效
執 行 人	所有公務員	主計體系的會計 人員公務員	審計體系的審計 人員公務員
範 圍	對個體所有營運 活動(含財務報 導)之控制	會計法所規定的 內部審核工作	審計法所規定的 審計工作(審理 諮詢服務)
性 質	◆三種內部控制要 素的五個組成環 境、風險、活動、 及監督。◆監督 包含持續性評估。 ◆達成個體目標 之手段	◆一種內部控制組 成的三個要素，含： 1. 持續性監督 2. 控制活動 3. 資訊	◆三種內部控制的 一個組成要素， 係監督 ◆監督只包括其 中的個別評估
控 制 / 評 估 對 象	控制對象：包括所 有營運活動(含 財務報導)	評估對象：包括對 內部的財務報導、 亦可能有關保障 資產安全 不與營運有關 的內部控制、無 關財務報導	評估對象：包括三 種內部控制

資料來源：馬秀如，〈內部控制、內部稽核及內部審核範圍之探討〉，《主計月報》，第 87 卷 5 期，民 88，頁 33。

由比較表可看出執行的身分不同，所負的任務也有別，內部控制的執行人為所有的公務員（包括機關首長），故其所負工作範圍也最廣，其包括三大目標與五大構成要素；內部審核的工作範圍，是以會

計人員能力所及的範圍為限，故以財務報導有關的內部控制為主，最多再加上與財務報導有關法令的遵循，與部份保障資產安全的控制即可；至於內部稽核之執行人員，為來自其他政府機構的稽核人員，其工作是在查核別人的行為，而別人的行為，則包含營運、法令遵循及財務報導，故其執行範圍較內部審核為大。因為內部稽核工作範圍大，而且與內部審核重疊，所以，審計法第 31 條「各機關會計制度及有關內部審核規章，應會商該管審計機關後始得核定施行，變更時亦同；其有另行訂定業務檢核或績效考核辦法者，應通知審計機關」的規定以為因應。³⁷

肆、內部控制與內部審核成功應具備之要素

一般人對於內部控制，都還是一知半解，亦或仍停滯於陳舊觀念中，認為內部控制與內部審核一樣，都是會計人員的責任，故一項新制度的推動，有賴於機關內採購、出納、事務、人事、施政計畫等相關執行者，甚且機關首長，都有需要加強內部控制與審核觀念的宣導，進而才能加以重視與配合，如此方足以健全各機關財務秩序，端正財務風紀，增進財務效能，俾能提振政府治理之績效。為使內部控制與內部審核任務之達成，其應具備的要素列舉如下：

一、內部控制成功之要件：³⁸

- (一) 最高主管之重視與支持：因一個組織的首長是該組織的靈魂，惟有首長的認同，以行動表示重視與支持，才能顯現出內部控制的成效。
- (二) 合理之組織規劃與管理結構：建立一個合理確保各機關人

³⁷ 同註 33，頁 32。

³⁸ 同註 21，頁 47。

員遵循政策與法令、提昇施政效能及提供可靠與完整財務資訊的管理過程，才能達成內部控制的三大目標。

- (三) 健全可行之會計制度：財務資訊的可靠報導，有賴於會計制度是否健全，故會計制度的建立，將是內部控制制度施行成功的一大基本要素。
- (四) 健全之內部稽核功能：內部稽核的功能，涵蓋營運、法令遵循及財務報導三種目標，並且內部稽核執行個別性的監督機制，可改善組織之風險管理及協助其達成目標。
- (五) 高度熱誠與訓練成熟之員工：內部控制是所有組織內的成員必須執行的，故員工對組織所建立之制度，要有高度熱誠與成熟的工作態度，才能達成內部控制的目標。

二、內部審核成功之要素：³⁹

- (一) 執行內部審核人員應確實瞭解內部審核之具體作法：執行內部審核為主計體系的會計人員，強化內部審核將使政府的有限資源充分發揮效益。
- (二) 機關首長之支持：不論事前審核或事後評估工作，如能取得機關長官的信任與支持，將能提高績效與資源運用之效率。
- (三) 機關內各業務單位之配合：內部審核的角色，除了在收支適法性的監督外，更需協助各單位提升績效，故內部審核業務之推行，有賴於機關內各業務單位之配合才能成功。
- (四) 良好之溝通及協調能力(人際關係)：內部審核人員與機關內部各單位接觸頻繁，意見不一時常發生，如何與對方婉轉溝通及解決對方需求，是極為重要的。
- (五) 適時提供有效之資訊，供決策階層參考：機關決策之正

³⁹ 同註 32。

確與否，影響施政工作甚鉅，因而主計人員應運用各種會計、統計方法與技術，加以深入探討與分析，並擬具建設性的意見，供決策階層參考。

第三章 政府部門內部控制與審核之實務 與檢討

近年來，由於政治經濟環境急遽變動，社會各界對於政府提高行政績效的要求日益迫切，在面對世界各國，力求提升本身競爭力的挑戰，於是行政院積極推動「提高國家競爭力」與「政府再造」等工作。⁴⁰然政府財政在因應各方需求下，依據行政院主計處所提出的九十七年度中央政府總預算案中發現，財政赤字高達 979 億元，連同債務還本 650 億元，共需融資調度財源 1,629 億元，⁴¹如此可見，政府財政資源明顯不足。

因此，一方面政府本身有提升行政績效的急迫性，另一方面政府財政資源呈現短缺，如何讓政府資源充分發揮效益，並且加速行政績效的提升，此乃各級單位努力的目標。在此努力的過程中，內部審核的功能存有不可或缺的角色，因如能加以善用，將使政府單位在績效的提升與資源之有效利用上達成更高的成效，相對的亦能強化內部控制的功能，藉以提振政府治理之績效。

第一節 內部控制與審核實務運作檢討

會計人員在公所之組織體系中，扮演著控制活動、資訊與溝通及監督等角色，而會計法第九十五條規定「各機關實施內部審核，應由會計人員執行之。但涉及非會計專業規定、實質或技術事項，應由主辦部門負責辦理。」另依會計法修正草案第五十一條之定義，「內部審核，指經由收支之控制、現金及其他財物處

⁴⁰ 柯承恩，〈強化內部審核提升行政績效〉，《主計月報》，第 87 卷，第 5 期，民 88.5，頁 10。

⁴¹ 行政院主計處 97 年度中央政府總預算案總說明：<http://win.dgbas.gov.tw/dgbas01/97/97btob/971.doc/>，（民 97.5.1. 查詢）。

理程序之審核、會計事務之處理及工作績效之查核，以協助各機關發揮內部控制之功能。」由上可知，內部審核為內部控制之重要一環。故今以內部審核處理準則專章涵蓋之範圍，包括預算審核、收支審核、會計審核、現金審核、採購及處分財物審核、工作審核六方面，經本研究者實地觀察所得，在法令規定與公所實務執行上常遇到的一些困境，列舉說明如下：

壹、預算審核方面

一、相關法令規範方面：

依內部審核處理準則第十三條規定，各機關會計人員審核施政（工作）計畫、業務計畫及預算之執行與控制，應注意下列各項中之第三款，資本支出實際進度與預算是否經常注意按下列各項分別比較：

- （一）採購進度是否與預定計畫及預算進度相符。
- （二）採購款項之支付是否與採購契約所訂相符。
- （三）計畫之已完成部分其實際效益是否與預期效益相符。如有不合，計畫主管單位有否分析檢討其原因，並謀改進辦法。
- （四）資本支出預算之保留及流用是否依照規定程序辦理。

二、實務運作問題探討：

目前公所每季五日前都必須陳報市府主計處有關資本門（如小型工程）執行情形進度表，當執行進度未達預計進度百分之八十以上時，必須加以檢討並說明理由，因工程之執行進度原為業務單位之技術人員規劃的，會計部門僅能得知預算執行金額，故每當月初會計室正忙著結帳、編月報之際，還要為有時效性之查核報表緊迫釘人，深怕技士又出差了，落後理由無人可提供，則

將會延誤報表之陳報時效。

會計人員執行公務所負責任，應侷限於會計責任與財務責任，如涉及非主計法規建築法令適用問題或改進施工方法，提升執行率方面，應由業務主管單位負主要責任。⁴²但依內部審核處理準則第十三條規定，各機關會計人員有審核施政（工作）計畫、業務計畫及預算之執行與控制之責，因此報表是要陳報給市府主計處的，故著急的人是會計人員。其實依「中央政府各機關單位預算執行要點」、「行政院所屬各機關施政計畫管制作業要點」及「行政院所屬各機關施政計畫評核作業要點」之規定，有關落實施政計畫執行，提升管理績效及施政品質之作業，以目前機關內部稽核單位來看，應為行政室之研考單位才是績效評核的單位，⁴³但因市府計畫室規定上網填報執行情形日期為每季七日前，而會計單位期限為五日前，故報表的揭露與資訊的整合，實有待加強。

貳、收支審核方面

一、相關法令規範方面：

依內部審核處理準則第十四條各機關會計人員審核各項業務收支，應注意事項中，有關業務單位每日收受之現金，票據及證券，有否於每日終了時，連同填製現金及票券日報表繳送出納單位簽收入帳，並通知會計單位。業務單位編製各項業務之收支日報表，所列現金收付金額是否與當日現金日報或銀行結單核對調節相符。

⁴² 黃永傳，〈會計人員在內部控制體系之角色〉，《主計月刊》，第 575 期，民 92.11，頁 41。

⁴³ 同註 20，頁 34。

二、實務運作問題探討：

本研究者服務之機關，有二處圖書館都在機關所在地以外的處所，有關民眾列印費、借閱證工本費（補證每張 100 元）等收入，每日收費不一定，金額又小，目前五日作一清結，其是否如實填報，只能偶而抽查之。在支出方面，外面單位送回核銷單據，有守望相助隊巡邏工作費（33 隊每隊每月 45,000 元）、里辦公費（42 里每月每里 42,000 元）、補助社區發展協會社會福利活動款（25 個社區每個社區 20,000 元）等等，會計人員僅能在書面上加以審核，至於有否覈實開支難以辨認。故在陳彥伶論文研究上也發現到，實務上，會計人員執行內部審核只在書面程序上審核，對於實際的作業流程與執行者個人的操守均無法有效的掌控。⁴⁴

叁、會計審核方面

一、相關法令規範方面：

依內部審核處理準則第十五條規定，各機關主辦會計人員，對於不合法之會計程序或會計文書，應使之更正，不更正者，應該要拒絕，並報告該機關之長官。

前項不合法之行為，是因為該機關長官之命令者，應該以書面聲明異議；如不接受時，應報告該機關之主管上級機關長官與其主辦會計人員或主計機關。

如果不為前二項的規定提出異議及報告時，關於不合法行為之責任，各機關主辦會計人員應連帶負之。

二、實務運作問題探討：

⁴⁴ 同註 4，頁 75。

曾經有一機關發生興建電梯工程之爭議案件，依審計室實際查核後所發出之審核通知事項得知，因電梯設計規格與電梯實際規格有出入，於實際施作時始發覺，該案採現地結算驗收，總工程款將近 500 萬，建商 94 年 9 月領 130 多萬第一期估驗款後，95 年間要再領款時，因監辦單位對於 2 部電梯規格有問題而擱置，廠商由於首次承攬了多項公家工程，對公家作業流程不熟悉，加上資金又不雄厚，於是 95 年 5 月尚有一些待修繕及接電工程未施作就撐不下去落跑了，此工程曾請中華民國電梯協會於 95 年 6 月派員協助驗收合格，但受限於監辦單位堅持，仍要求函文委託台灣省建築師公會再次鑑價，因此整個工程年年一直辦理保留，最後審計部台中市審計室發函追究相關人員之責任。

以上只是起因，本研究探討的不在於誰對或誰錯，而在於當時主辦會計人員所採取的方法即是「會計法第九十九條」、「內部審核處理準則第十五條」之規定，先與各課室打筆仗，再向該機關之主管上級機關長官與其主辦會計人員及上級主計機關呈報，並向審計機關告發，如此一來，大家辦公氣氛鬧的很僵。可想而知，到最後從上至下變成不理智的作為，凡事都以「因反對而反對」在處理事務，落得技士與主辦會計人員都只有調職一途。此乃機關會計人員執行內部審核權，與審計機關人員執行外部稽核之審核權不同，審計人員來查帳的這幾天，機關人員當其如客人般看待，查完了，審計人員抽離這環境後再以客觀的態度書寫報告；反觀之，機關內的會計人員卻不同，他必須天天面對機關內的同仁，其是否能以真正的「超然獨立」自處？實值得上級機關主管加以重視的問題。

肆、現金審核方面

一、相關法令規範方面：

依內部審核處理準則第二十二條規定，各機關會計人員審核現金、票據及證券之處理手續及保管情形，應注意事項中第十款：各機關零用金管理及各項支付款項，其處理程序及付款時限是否依照公款支付時限規定處理。零用金以外之支付方式以直接匯入受款人金融機構存款帳戶為原則。

二、實務運作問題探討：

以台中市政府每年度發放敬老禮金為例，本研究之機關，96年度65歲至99歲長者有17,652人，每人1,600元，預算金額高達28,243,200元。96年10月19日（農曆9月9日）為重陽節，市府規定96年9月20日至96年10月19日止全數發放完畢，另請各區公所告知發放期間未領取者，領取期限可延至96年12月20日止。本款項96年9月3日市府財政處統一發放，撥至公所之42個里辦公處，每個里辦公處最少者39萬，最多者155萬，並規定由里幹事以紅包方式負責送達。但實際上，大都沒加裝紅包袋，甚至有的里辦公處是指定一個地點發放，或者由鄰長去發放。此種撥款方式，發生有某區之里長，將此筆款項先提領私用，至要發放時，才到處籌錢來發放。

由上引伸出一個問題，如依內部審核處理準則第二十二條之規定，各機關支付款項，除零用金以外之支付方式，應以直接匯入受款人金融機構存款帳戶為原則來看，本款項難道不能以劃撥方式發放嗎？經本研究搜集了台灣省各縣市政府，辦理九十五年度重陽節敬老禮金彙總表得知，全省有基隆市政府、雲林縣政府、台南縣政府及台南市政府四縣市，是以撥入各長者帳戶的，其餘有的縣市是以贈紀念品方式，沒編列重陽節敬老禮金，當然還有很多縣市是由里幹事或市府派員會同村長及里幹事送達。政府發放現金之立意是表示對長者尊重，但其造成舞弊的機率，也

將會相對的提高，此乃不得不防。

敬老禮金之發放問題，里幹事同仁也提出很多建議，其言他們拿了那麼多錢實在風險很大，萬一被搶了誰要負責？且目前敬老福利生活津貼，可用劃撥方式撥款，為何敬老禮金不可？而且市府之問卷調查（維持原發放方式或採匯款方式）皆只調查里長，為何不問問他們心聲？身為內部審核的會計人員，面對此情況，也有力不從心之嘆！

伍、採購及處分財物審核方面

一、相關法令規範方面：

依內部審核處理準則第二十四條各機關會計人員審核採購及處分財物時，應注意事項中的第四款，承辦採購單位是否根據陳經核准之申請辦理採購。在招標前，有否將招標須知、契約草案，先送會計單位審核；另第五款，會計單位審核前款文件時，應注意契約草案所載之事項是否依採購契約要項規定辦理。

二、實務運作問題探討：

以內部審核處理準則第一章總則第三條，「各機關實施內部審核，應由會計人員執行之。但涉及非會計專業規定、實質或技術事項，應由主辦部門負責辦理」；機關主會計及有關單位會同監辦採購辦法第四條，監辦人員會同監辦採購，不包括涉及廠商資格、規格、商業條款、底價訂定、決標條件及驗收方法等採購之實質或技術事項之審查。以內部審核處理準則第二十四條，會計單位審核契約文件時，應注意契約草案所載之事項是否依「採購契約要項」規定辦理，「採購契約要項」，是依政府採購法第四章履約

管理之第六十三條第一項規定訂定的，其包括層面非常廣，諸如履約監督、查驗、測試或驗收之程序及期限、品質管理、履約標的之項目、數量等、保固或維修期限及責任、履約爭議之處理...等，此是否與「機關主會計及有關單位會同監辦採購辦法」相矛盾？且政府採購人員，現已大多取得採購證照之專業人員，其主管為行政室主任，亦應具備此專業知識之人員才對，況且區公所另有編制技士之專業技術人員，如此看來會計人員對工程、財物之採購，難道會比上述之人員專業嗎？如在一知半解各自解讀下辦事，是否又會產生更多的爭議？此也是值得相關單位多加省思的。

陸、工作審核方面

一、相關法令規範方面：

依內部審核處理準則第三十二條規定，公務機關會計人員審核各類業務之成果，應衡量各類施政或工作計畫收支與成本負擔情形，注意有無按月、按季或按期作績效評估、效益評量或成本效益分析，如發現問題或效能過低，有無及時採取必要之改善措施。

二、實務運作問題探討：

現行內部審核機制涉及機關監督及評估作業，其中事前審核屬監督工作，事後複核屬評估工作，其著重機關績效與資源運用的效能考核與評估，勝任考核與評估效能所需具備專業智能，實非侷限於歲計、會計之領域。依目前政府之內部監督系統有：會計人員依會計法之規定，執行內部審核；事務主管部門依事務管理規則之規定，辦理事務管理工作檢核；政風人員依政風人員設

置條例之規定，執行員工貪瀆不法之預防、發掘與處理；政府採購稽核小組依政府採購法之規定，對工程定作、財務買受、定製、承租及勞務之委任僱傭等採購事宜執行稽核監督；研考人員依行政院所屬各機關施政績效評估要點之規定，辦理績效之評核，如此呈現出多頭馬車的情況。由於一個機關之內部監督工作由數各部門辦理，導致監督力量分散，資源無法共享，而且被監督之部門，面對多重之監督，也不勝其擾。⁴⁵例如會計室已依行政院訂頒之「健全財務秩序與強化內部控制實施方案」，對經管人員作不定期現金及財務之實地查核及財產、物品之抽盤，而事務主管部門一行政室，又要依事務管理規則之規定，會同會計人員等事務工作檢核小組成員，再進行財物之查核工作，此是否有違組織精簡原則，並徒增不經濟之支出？應否將內部監督系統加以整合？實值得加以探討。

第二節 財務弊端案例分析

台中市政府於 97 年 5 月 2 日函轉行政院主計處有關內審核缺失、經費結報問題，衍生之相關認定疑義或司法案例，並檢附各機關「89 至 96 年財務弊端與內部控制及審核疏失案例」資料乙份，⁴⁶請各級政府機關（含民意機關），加強內部審核人員書面審核能力暨相關法規宣導及教育訓練，以避免類此違失情形發生。此函係行政院主計處依據審計部 97 年 3 月 10 日台審部一字第 00 號函辦理，表明嗣後如經核屬機關（基金）會計人員涉有財務弊端或確有疏失應負責任部分，將作為辦理相關機關主辦會計人員考績及升遷之參據。以下就近年來較顯著之內部控制與內部審核案例及內容簡介分析如次：

⁴⁵ 同註 20，頁 33-34。

⁴⁶ 行政院主計處：<http://www.dgbas.gov.tw/public/Data/842916484171.doc/>，（民 97.5.5 可查得）。

一、 案例簡介

前段提及，經審計部及所屬審計機關查核發現，各級政府機關學校人員，在財務上核有內部控制及審核疏失，經分析各該案件發生原因，或者是因涉案人蓄意舞弊，圖謀不法利益、或者為相關人員不諳法令規定，兼以內部審核人員審查作業未盡嚴謹落實，以致於未能及時遏止舞弊或錯誤之情事發生，特就下列三個案例加以分析之。

(一) 案例一⁴⁷

某大學出納李員自民國六十五年，以工代職擔任出納一職後，即利用職務之便陸續挪用公款，於收取現金時擅自納入私囊，並於每月銀行所送對帳單上竄改金額後，據以編製銀行差額解釋表，再影印送會計室對帳，製造出納庫存現金餘額與會計室帳列金額相符之假象，以遂其不法意圖。另利用未開支票與未兌現支票，以及利用該校校務發展基金專戶及代收款專戶間帳目相互流用之方式週轉挪用。李員以上述違法方式，截至八十七年八月累計侵占公款一、二一九萬五、八二七元。本案結果：李員於八十七年八月解僱並判刑十二年，出納組長記過一次、申誡二次，會計主任記過一次，總務主任申誡二次。

經查核發現本案公款挪用手法計有下列情形：

1. 部分收入不列帳，抵銷已被挪用之收入。
2. 對須列帳之收入，延壓列帳，待以後收之收入彌補，即以挖東牆補西牆的手法，並填製不實收入日報表，週而復始。
3. 偽造銀行對帳單，編製不實銀行存款差額解釋表，再以偽造之銀行對帳單影本送會計室核對。

⁴⁷ 行政院主計處：<http://www.dgbas.gov.tw/public/Data/5241045671.doc/>，(民 97.5.5 查詢)。

進一步分析其作業程序，發現公款遭挪用原因如下：

1. 各業務單位簽發繳款之繳款單，未知會會計室。
2. 現金出納備查簿及現金日報表未每日結算一次。
3. 對於出納部門存管之現金、銀行存款、收據等，未定期或不定期查核盤點。
4. 對已開立支票之支出傳票，未於支出傳票及請款憑證上加蓋「已開支票」章戳或管制記號，造成重複開立公庫支票情事。
5. 各機關對公款支付，除零用金外，未採劃撥轉帳方式處理。
6. 出納人員久任其職，未予輪調或輪換。

（二）案例二⁴⁸

桃園縣XX鄉公所，辦理內厝村南崁溪河川行水區垃圾棄置場清運工程，工程規劃評估審核作業履約過程隨意變動履約事項，未依合約規定辦理估驗計價；爭議事項未能及時處置，且一再同意廠商展延工期，導致計畫延宕；決標後逕自協議變更履約保證金之退還方式，影響招標公平性。本案結果：案經陳報監察院核辦。

經查核發現本案之主要缺失如下列情形：

1. 計畫規劃設計不周延、施工監造不實，且未按規定程序施作及驗收。
2. 預算編列與工程施作情形不符。
3. 違反押標金、保證金暨其他擔保作業辦法及未確依合約規定辦理。

（三）案例三⁴⁹

⁴⁸ 行政院主計處：<http://www.dgbas.gov.tw/public/Data/63616282571.doc/>，（民 97.5.5 查詢）。

⁴⁹ 同註 30，頁 39。

花蓮XX單位出納於民國八十年五月至花蓮地方法院檢察署自首，虧空公款達一、四〇〇萬元，挪用期間由六十八年至八十年，歷經三任出納課長。本案結果：出納判刑六年、出納課長挪用履約保證金，另案偵辦中。

進一步分析其作業程序，發現公款遭挪用原因如下：

1. 部分收入不列帳，抵銷已被挪用之收入。
2. 對須列帳之收入，延壓列帳，待以後收之收入彌補，並填製不實收入日報表，週而復始。
3. 編製不實銀行存款差額解釋表。
4. 出納人員久任期職，未予輪調或輪換。

二、案例檢討：

由上述出納挪用公款、工程預算籌編、執行不當情形，其發生原因與內部審核有關者，檢討如次：

1. 預算審核部份：

- (1) 預算編列與工程施作情形不符，未及時修正。
- (2) 工程施工進度與預定計畫及預算進度不符，未及時檢討及修正。

2. 現金及財務審核部份：

- (1) 統一收據未建卡列管，會計單位亦未辦理字軌銷號查核手續。
- (2) 會計單位未對履約保證金加以列管查核。
- (3) 會計單位及總務單位多年來，未對出納作定期及不定期現金及銀行存款實地盤點及查核。
- (4) 銀行對帳單未由會計單位收取，或直接向銀行索取，再交由出納對帳，以至於造成出納有機會變造銀行對帳單。

(5) 出納經手之現金過多，產生現金遭挪用機會。

3.會計審核部份：

(1) 代收款、代辦經費、保管款等各項會計科目未能經常清理及查核，致未能及時發現異常現象。

(2) 現金出納登記簿，每日收付總額及結餘，未依據明細分類帳編製日報表，而與會計單位總分類帳之日計表核對。

(3) 會計憑證之審核不盡確實。

4.財務審核部份：

(1) 規劃設計不周延，採購單位未盡責。

(2) 監造、估驗不實。

(3) 未切實按契約執行，爭議事項未能及時處置。

三、案例分析：

上述內部審核缺失事項，經進一步分析如下：

- 1、其相關之法令規章及會計處理程序，在會計法、內部審核處理準則、普通公務單位會計制度一致規定、健全財務秩序與強化內部控制實施方案、預算執行要點、事務管理手冊等法規均有詳盡之實施作業程序及審核注意事項，如能落實書面審核及實地查核，則將能及時發現弊端或缺失，不至於舞弊行為有高達22年才揭發，致使公帑遭受莫大損失。
- 2、如以內部控制之職能分工原則，不相容之業務不宜由一人從頭至尾包辦，亦即「管錢的不管帳」。然而，現行「普通公務單位會計制度一致規定」、「事務管理手冊」規定，公庫差額解釋表之編製，由出納人員為之，如此出納人員既經手現金出納，又負責編製差額解釋表，明顯與內部控制之原理不符，故會產生上例之出納舞弊情形發生。

第三節 結語

綜上討論，審計機關為加強評核各受查機關內部控制，經研訂各項重要業務之內部控制評核指引，據以詳加評析，各機關內部控制辦理情形及有效程度，促各機關切實執行內部審核，以健全財務秩序之措施中，⁵⁰認為審計機關人少事繁，難以對各機關作詳細審計，將利用行政機關內部審核功能，即會計人員依會計法第四章規定「內部審核由會計人員執行之」，行政院主計處並訂頒「內部審核處理準則」，對內部審核範圍、技術、方法執行審核；各機關加強事務管理工作檢核；採購稽核小組及工程施工查核小組，負責稽核監督所屬機關辦理採購情形，要內部審核人員能善盡職責，以防經費被浪費或無效率支用，且從發生不法之弊端的論述來看，其實有些經費被浪費、無效率支用及舞弊之發生，譬如個人操守之舞弊等，其實會計人員是無法有效掌控的。故行政院主計處，應加強宣導內部控制觀念與舉辦相關人員之訓練，即如對採購、事務、出納、施政計畫等相關執行者，甚至於機關首長亦都是有必要訓練的，如此，才足以健全各機關的財務秩序、端正財務風紀、增進財務效能，並且才能夠紓解主計人員沉重的內部審核之壓力。⁵¹

⁵⁰ 行憲監察院實錄第八編第六章，<http://www.cy.gov.tw/record/6-1.html>，(民 97.3.5 查詢。)

⁵¹ 同註 20，頁 38。

第四章 公所會計人員實務運作角色探討

地方制度法第三條規定，地方劃分為省、直轄市。省劃分為縣、市；縣劃分為鄉、鎮、縣直轄市。直轄市及市均劃分為區。地方制度法第五條，直轄市、市之區設區公所。村（里）設村（里）辦公處。鄉（鎮、市）公所為我國最底層的行政單位，其職權上，地方制度法第二十條賦於鄉（鎮、市）公所執行權，包括組織及行政管理事項、財政、社會服務……等事項。鄉（鎮、市）公所首長為民選出來的，而直轄市、市之區公所，其首長為市長依法任用的，區長一切承市長之命綜理區政，並指揮監督所屬人員。市政府所屬市政區公所，雖區長非為民選首長，無選票上的考量，然所經營之業務與鄉（鎮、市）公所並無二置，對於經費之來源，一樣皆須仰賴上級支援，因此，主計人員在組織特性的浸染下，以經費運用的協助及掌控、幫助業務單位爭取補助經費及注重財源之妥適分配為主。⁵²

服務於區公所的會計人員，所面對的同仁絕大多數皆為一般行政體系的公務人員，亦即都有大專以上的學歷，並經公職考試及格的優秀人才。依本研究觀察所得，公所之承辦人員在處理公務上常形成兩極，其一是過分重視法令、規章，養成膽小、保守與呆板的工作習性，樣樣請示；另一種則是以組織目的為主，專挑法律漏洞，知其不可為而為。當然如以墨頓（Merton）認為，若重視官僚組織結構之成效，應以組織的運作為目的，而法規只是組織達到目的所使用的工具而已，⁵³會計人員如何在遵循法規及重視組織目的上，適中的拿捏，實在是一項艱難的抉擇。研究者經歷過鄉公所、省府單位、國小、國中及目前的區公所會計業務，

⁵² 陳純青，〈主計人員溝通風格之研究〉，碩士論文，東海大學公共事務碩士在職專班，民 94，頁 33-35。

⁵³ 張潤書，《行政學》。台北：三民，民 94，頁 55-56。

尤其以區公所之挑戰性最高，於是興起了研究之動機，下面就以區公所之組織現況、會計制度、會計人員扮演之角色及會計人員之責任上加以探討。

第一節 區公所會計單位組織現況與內涵

壹、會計單位組織現況

我國主計制度的特質，具有專業超然之精神，即主計機構、主計人員及主計職責超然，並採一元化之管理，主計人員之任免、遷調、考核、訓練均由中央最高主計機關辦理，行政院主計處為全國最高主計機關。

一、依據「主計機構人員設置管理條例」列舉與區公所主計人員相關之條文如下：

- (一) 第三條，所稱主計人員，為辦理歲計、會計、統計事務之人員。
- (二) 第四條，各機關統計事務簡單者，由各該機關會計機構兼辦。
- (三) 第五條，鄉（鎮、市）公所設主計室或主計員，主計室置主任，職位列等六至第八職等；主計員職位列等第五至第七職等。
- (四) 第九條，各級主計機構員額編制，由各該管上級機關主計機構擬訂，層報中央主計機關核定。但得視實際需要，分級授權核定，其辦法由中央主計機關定之。
- (五) 第二十條，各級主辦人員應建立職期輪調制度；其辦法由中央主計機關定之。
- (六) 第二十一條，各級主計人員之俸給、考績、資遣、退

休、撫卹及平時考核、獎懲，分別適用有關法規；其辦理程序，依主計人事系統辦理。

(七) 第二十三條，各級主計主辦人員對各該管上級機關主辦人員負責，並依法受所在機關長官之指揮。

(八) 第二十四條，各級主計主辦人員應出席各該級政府或所在機關有關其業務之各項會議，並應與業務單位連繫協調，增進管理效能。

二、依「主計機構編制訂定及人員任免遷調辦法」第五條規定，鄉（鎮、市）公所之主計室、主計員員額編制之訂定、修正，授權各一級主計機構核定，即縣（市）政府主計室。

三、依「行政院主計處暨所屬主計人員職務遷調作業規定」，各級主計主辦人員之職期，定為四年，期滿得連任一次，因業務特殊需要，於連任期限屆滿後，得延長一年，但有特殊情形，如重病住院、三年內屆齡退休者等因素，層報並經核准者，得再延長。現今台中市政府之府外單位主辦會計人員，平均以任期四年或六年作一次調動。

四、依「主計員額設置原則」（附錄三）明定，公立學校主計員額之設置，以大專院校、高中（職）、國民中學、國民小學四種類型。今擇要列之，高中、高職設會計室，置會計主任一人，佐理人員一人；高中四十班至七十九班、高職二十五班至七十九班增置佐理人員一人；國民中、小學設會計室，置會計主任一人；國民中學三十六班至九十九班增置佐理人員一人，一〇〇班以上再增置佐理人員一人；國民小學一〇〇班以上增置佐理人員一人。

由上可知，區公所之主計員額設置，並不因「區里數」之大區、小區而調整其員額編制的相關規定。反觀之，公立學校主計員

額之設置，會隨班級數之增加而增置佐理人員，其會計主管之職等，也會由薦任第七職等調高至薦任第八職等，例如以現今之體制來看，國中有三十八班就設置佐理員一人；而七十班以上，會計主任職等就調至薦任第八職等，此職等與公所之會計主任職等相同，但國中之員額編列卻比區公所之員額編制增設會計佐理員一名。

今以台中市政府民政處公告九十七年三月份之各區人口統計，如表 4-1 所示，可看出中區公所與北屯區公所里數相差有五倍之多，人口數也有十倍之差距。⁵⁴人口數多里數就多，相對的公所為民眾服務的範圍、業務量也會增多，如此環環相扣，公所幕僚單位的會計業務量增加是無庸置疑的，但上級主管單位卻未能考量基層之現況而加以調整，此是否對內部控制與審核品質的提升有所影響？如何仿效公立學校主計員額之設置標準增置佐理員，實值得上級機關長官多加以正視並檢討的問題。

表 4-1：台中市九十七年三月各區人口數統計表

區域別	里數	鄰數	戶數	人口數			原住民人口數			20 歲以上人口
				總計	男	女	總計	平地	山地	
總計	214	5,183	362,875	1,058,529	516,982	541,547	6,774	2,912	3,862	771,896
中區	8	236	8,467	23,963	11,824	12,139	93	24	69	16,062
東區	17	421	24,904	73,938	37,562	36,376	468	158	310	56,749
西區	25	606	41,555	117,145	56,569	60,576	342	143	199	86,123
南區	22	629	39,440	110,514	53,929	56,585	692	263	429	82,328
北區	36	853	53,565	147,644	71,977	75,667	843	328	515	112,043
西屯區	39	950	67,313	198,385	96,900	101,485	1,469	717	752	141,048
南屯區	25	558	49,021	146,566	70,914	75,652	851	449	402	101,964
北屯區	42	930	78,610	240,374	117,307	123,067	2,016	830	1,186	175,579

備註：本月底比上月底增加 748 人 男增 242 人 女增 506 人

資料來源：台中市政府民政處人口統計資料，民 97.4.14。

⁵⁴ 台中市政府民政處人口統計資料：http://www.tccg.gov.tw/sys/SM_theme?page=41448784/，(民 97.4.14 查詢)。

貳、會計制度內涵

區公所會計制度內涵，分為歲計、會計及統計三部份業務，茲分述如下：

一、歲計業務

所謂歲計業務係指預算之業務，預算編製及執行應以財務管理為基礎，著重於預算之籌劃、編造、協調與控制，本零基預算之精神，如一般性經常支出，賡續採行「量入為出」及「由上而下」核定額度方式辦理；競爭性需求（如資本門一般建築及設備）則秉持企業經營理念，衡量計畫效益，核實審編年度預算。

台中市區公所預算之編列，是依「台中市政府總預算編製作業手冊」中，台中市政府暨所屬各機關學校預算各項費用編列標準（共同性項目），及台中市各區區公所預算各項費用編列標準籌編，公所的預算除極少數由自籌財源支應外，絕大多數均需仰賴市府、中央之補助。就預算籌編程序而言，初步估計之收支稱為概算，預算經立法程序（經台中市議會審議通過）而公布者，稱為法定預算，此為機關年度執行之依據。就預算內容而言，可分為歲入及歲出預算；以支出性質分，有經常支出（如人事費、業務費等）與資本支出（如設備費）。以目前區公所預算之籌編，資本門之編列，是由業務單位先提報市政府主管機關—民政處審核後，再經市府預算審查小組審查通過，才由公所編列資本門之預算；經常門仍由會計人員依據上年度預算及業務單位提供下年度新增計畫等相關資料，以市府之編列標準伸算編製而成為「概算」，其送經市政府審核通過後，再由會計人員至市府公務預算系統登打預算，並編印預算書，最後須通過立法程序而公布者即為「法定預算」。在目前基層之機關或學校，預算之籌編仍由會計人

員為之，業務單位一向皆認為攸關「數字」的事，都是會計的工作，其只負責提供相關資料即可，此與上級主計機關，各單位間職掌分工的明確性不同，故預算之籌編工作仍由會計人員為之。

二、會計業務

機關辦理各項會計事務是按會計法、審計法、預算法、決算法、公庫法、內部審核處理準則、支出憑證處理要點...等相關法令之規定，並以法定預算或委辦事項為執行之依據，會計人員審核各項會計收支事項，必須根據合法之原始憑證造具記帳憑證（如傳票、付款憑單等），再經由會計報告表達執行之成效。

前項會計事務處理為會計業務之重心，其包括：

- 1.辨認、紀錄與報導交易事項：舉凡預算成立、分配預算、執行，歲入課徵、債權債務發生、移轉、處理；現金、票據、證券之出納、保管及移轉；不動產物品及其他財產之增減、保管及移轉，並編造月報及追蹤預算執行的結果。⁵⁵
- 2.執行內部審核：依內部審核處理準則第四條，包括財務審核、財物審核及工作審核。其在協助預算執行均能符合法令規定，並保障資產安全及提昇行政效能為目的。

此會計業務中之會計事務，乃涉及財務弊端與內部審核疏失最多的情事所在，如採購財物動支經費之交易事項，其過程包括請購、招標、開標、比價、議價、決標、驗收、付款等；財務收支方面，如未定期或不定期進行現金及財務實地查核等；經費結報問題，如浮報加班費、差旅費等，故會計事務為會計人員發揮內部控制及審核功能，最需加強之一項能力。

各區公所之法定預算，即為各會計人員當年度應執行之會計

⁵⁵ 同註 42，頁 32。

業務，在前段有關公所主計員額配置員額問題時已提及，區公所之業務量，會隨人口數及里數之大小而成正比例增加一節，今以八區公所 97 年度預算金額，作一比較分析，如表 4-2 所示：

表 4-2：台中市九十七年度各區公所預算數統計表

區域別	里數	歲入預算數 (新台幣千元)	各區占總歲 入預算數 (%)	歲出預算數(新台幣千元)			各區占總 歲出預算 數(%)
				總計	經常門	資本門	
總計	214	13,368	100	970,651	923,019	47,632	100
中區	8	98	0.73	48,163	46,316	1,847	4.96
東區	17	323	2.42	88,326	85,435	2,891	9.10
西區	25	1,830	13.69	112,147	107,499	4,648	11.55
南區	22	1,096	8.20	114,698	103,520	11,178	11.82
北區	36	2,290	17.13	140,369	136,457	3,912	14.46
西屯區	39	3,110	23.26	162,093	151,984	10,109	16.70
南屯區	25	2,121	15.87	115,825	110,494	5,331	11.93
北屯區	42	2,500	18.70	189,030	181,314	7,716	19.48

資料來源：依據台中市政府所屬機關單位預算書彙整編製。

上表歲入預算數係屬公所之自籌財源，例如會議場所出借、公用廣告欄出租及公庫利息收入等；歲出預算數則包括一般性的經常支出及非經常性的資本支出。由上表分析可得：1. 資本支出多寡與區域之大小無直接關係。其係屬個案因素，如南區公所及西屯區公所，當年度資本門超過一千萬元，原因為，南區公所本年度因興建德富路多功能社區圖書館而增加新台幣 7,500,000 元（以下同）工程款；西屯區公所因林厝等 11 里公共設施興建維護等經費致增加 2,692,000 元。2. 經常支出的多寡與區域之大小有直接相關。由表中之統計數字可看出，如中區公所 8 里，歲出預算數 48,163 元；北屯區公所 42 里，歲出預算數 189,030 元，因此得知公所里數之多寡與歲出預算數金額之大小是有密切關係的，故預算之執行與會計業務量之輕重，將可見一斑。台中市市區與屯

區，由於時空背景的變遷，以致於今日之差異懸殊，地方主管機關是否應考慮到行政區域之重新劃分？或者上級主計機關，對於主計人員之員額配置上，也能做一重新調整之考量？僅藉此研究提供上位者能加以重視並列為改進之參考。

三、統計業務

統計為行政管理之重要工具，舉凡計畫設計、政策擬定、公務執行、各種績效考核等，都有賴於完整確實的統計資料為依據。在公所統計業務由會計人員兼辦，除會計財務分析用之統計報表外，尚有業務單位每年會辦之年報、半年報、季報等公務統計報表計三十幾種，例如社會福利類「低收入戶及民眾慰問概況表」等，另外還有增進民眾對政府之瞭解與支持的全國性統計調查，如每隔5年舉辦一次的「工商及服務業普查」、「農林漁牧業普查」及十年舉辦一次的「全國人口戶口普查」。

農林漁牧業普查，業於民國九十四年舉辦；工商及服務業普查，亦於民國九十六年舉辦，而民國九十九年又將舉辦農林漁牧業普查，全國人口戶口普查亦將於民國一百年舉行，如此週而復始，因此可看出，將近二至三年就有一次大型之普查作業要辦。就以剛辦完的工商及服務業普查為例，此種全國性之統計調查，台中市政府臨時編組成立普查處，由台中市政府主計處統計科為主辦科，各區公所則成立為普查所（從民國96年3月1日成立至7月15日撤銷），公所之會計人員成為當然的主辦人，在此期間，諸如普查員的征召、普查區的劃分、民眾抱怨電話、普查表的催收、普查進度統計表編製及回報市府...等工作，讓原本公所業務就相當忙碌的會計人員更是雪上加霜，同仁們皆以普查業務當作是一場夢魘，希望它能早些結束。

叁、組織特性

區公所為市府所屬的二級機關，其主要職掌為承市府之命辦理自治事項及執行交辦事項。在內部分層業務有：

- 1.民政課：掌理自治行政、調解行政、教育、宗教禮俗、祭祀公業、選務、原住民族行政、客家事務行政、協辦警政、消防、環保、衛生、全民健保、慶典、地政及其他有關民政等事項。
- 2.社建課：掌理一般社政、婦幼福利、原住民福利、老人福利、身心障礙福利、社會救助、社區發展、農林漁牧、工商財稅、糧政、土木工程、經濟動員、公用業務，協辦交通及其他有關社政、經建等事項。
- 3.兵役課：掌理徵集、編練，勤務管理及其他兵役行政等事項。
- 4.行政室：掌理文書、庶務、出納、印信、法制、研考、國家賠償、便民服務及不屬其他各課、室等事項。
- 5.會計室：依法辦理歲計、會計及統計事項。
- 6.人事室：依法辦理人事管理事項。

組織特性是包含與組織相關的各項因素，組織涵蓋有獨特的組織文化、架構、認同等特性，學者認為「組織文化之於組織，就像個性之於個人」，⁵⁶它是組織的靈魂，約束組織的行為。區公所在公務體系上，是和民意最容易接觸的單位，基層事務處處與人民生活作息相關，與人民的往來非常密切，理論上應該是最能代表民意的機構，而實際上政治競爭的考量操控全局，因公所的預算除少部份自籌財源支應外，絕大多數需全仰賴市府、中央之補助，政治妥協、爭取經費、溝通協調成為組織特性的型態。

主計人員工作處於公所組織特性上，以經費運用的協助與掌

⁵⁶ 楊永年，《警察組織剖析》。桃園：中央警察大學，民87，頁273。

控為主，幫助業務單位推展民政、社會福利等業務，要以有限的資源求其效果的最大化。在行事風格上，不同於學校業務的單純，故經費運用合法性的拿捏，並加上實務性的考量，時時刻刻考驗著主計人員，如何以敏銳觀察力、開放的態度、多元價值觀，分析行政事務的必要性、急迫性與轉換性，適時提供財務資訊給機關首長，成為主計人員之一大挑戰。

第二節 區公所會計人員角色探討

區公所會計人員扮演的角色，乃是指會計人員在公所之組織體系中，依政府有關法令規章執行職務與履行義務的一種行為的表現。會計人員在組織中，常被認為「警察」或「挑毛病者」，但隨時代的演進，會計職責已由消極的防弊目的，至現今積極興利之建議，其角色重心已轉變為「顧問」或「協助者」。⁵⁷本研究依據相關法令及魏翊德、戴欽松等學者專家的看法，以區公所主辦會計人員扮演之角色來分析，大約可歸納為以下數種：

一、預決算的「彙編者」

在社會價值急遽變遷，市民對政府要求已不僅是生活面的基本需求，因此造成市政龐大的支出，且在經濟景氣影響及新闢自治財源不易的環境下，如何在有限資源及民眾的殷殷企盼下，尋求滿足效用的最大化，隨時考驗著基層的財務工作者。區公所預算之編製，在經常性支出方面，除辦公費、特別費、車輛保險及維護費屬於共同性項目外，其餘依區公所之屬性，隨里數、鄰長數、守望相助隊數、人口數等不同，而以一定之標準，伸算得知金額編列預算，例如，以里長事務費來看，97年度中區公所有 8 里，北屯區公所有 42 里，每里每月 45,000 元，一

⁵⁷ 同註 15，頁 66。

年 12 個月，中區公所預算數為 4,320,000 元，北屯區公所預算數為 22,680,000 元。另外資本門之編列，是由業務單位先提報市政府主管機關－民政處初步審核通過後，再送經市府預算審查小組作全盤之複審，如通過，則交由公所會計人員彙整，並登打公務預算之編製作業。

除編製預算外，依決算法第十二條、十九條、二十一條及二十九條，會計人員應負有決算編製之責任。

二、營繕採購的「監辦者」

依「政府採購法」、「機關主會計及有關單位會同監辦採購辦法」及「台中市政府及所屬機關學校未達公告金額採購監辦辦法」等相關規定，對於營繕採購的開標、比價、議價、決標及驗收，會計人員應會同監辦。

三、預算、主計法規、會計制度、內部審核之「執行者」

依預算法第五十五條至第七十八條規定，會計人員在預算執行上須負職責；會計法第九十五條，「各機關實施內部審核，應由會計人員執行之」。會計法第一百條至二零一條規定，尚未執行完成的財物訂購或款項之預付，符合經費保留之要件者，應為預算之保留；財務支出非經主辦會計人員或其授權人員的簽名或蓋章者，不生效力。故會計人員遵守專業法規並執行預算，乃是會計人員應為之角色扮演。

四、財務及管理資料之「提供者」

會計人員平時詳實紀錄並彙整資料，力求組織單位營運之完整及正確呈現，如此才可編製可靠財務報表，提供管理單位及決策部門之參考，藉以達財務公開的原則。

五、各項資料之「分析者」

各項報表貴在分析與應用，不應止於提供而已。以研究者之單位，會計室每月月初，開主管會報時，需編製上月之經費執行情形狀況表，提供給機關首長及各業務部門，針對執行率不理想或資料異常者，加以探討並分析問題所在，以作為日後改進及提昇效能之參考。

六、機關內部意見之「溝通者」

會計部門在管理循環體系中與其他各部門成輻射狀的關係，涉及機關所有經費、財務收案件之審核，難免與各單位之觀點與立場有所分歧，⁵⁸故會計人員為了業務能順利推展，必須摒除各單位的本位主義，在心態上要以各種適當的角度去切入問題，解決問題之所在，此與各單位間意見溝通之角色扮演上，對會計人員而言確實是一大學問。

七、財務效能的「督察者」

依會計法規定，會計人員應負內部審核之責，故對於一切收支之控制、現金及其他財物處理程序之審核、會計事務之處理以及工作績效之查核，並協助機關發揮內部控制之功能，皆屬於會計人員從事督察的工作。

八、資產安全的「維護者」

依會計法第五條普通公務之會計事務，包括公務機關之不動產物品及其他財產之增減、保管、移轉的會計事務；另依「內部審核處理準則」第二十四條會計人員對於各種財務之登記與管理是否依照有關規定辦理，保管是否完善，是否按期盤點，盤點數量是否與帳冊相符，購置財務有無閒置等，皆為會計人員審核採購及處分財物應注意事項。故會計人員行使內部審核職權時，依「事務管理手冊」之財產、物品管理，應配合財產管

⁵⁸ 魏翊德，〈如何強化主計業務、建立主計識別系統〉，《主計月報》，第88卷1期，民88.7，頁58。

理單位，作定期的監盤或不定期的抽盤，以查核各項資產的確實狀況，此猶如以維護者之身分，維護著組織單位資產安全。

綜上，除籌編預算在管理過程中，係屬規劃之一環外，會計人員從事會計、決算工作，攸關於報表的適正表達、憑證的合規性審核，以及協助經濟效能的達成，於是在內部控制體系中，係扮演著控制活動、資訊與溝通及監督等角色，以達成財務報導的可靠性，協助達成財務報導可靠性之有關法令遵循以及藉助會計資訊協助提昇行政效能為己任的目標。因此，會計人員的責任重大、工作內容又包羅萬象，且因職務特殊，須在兩個不同指揮系統下工作，造成區公所會計人員，一方面是提出資訊，供所在機關首長做出明確決策的「幕僚角色」，另一方面又像似在一個採集權管理制度的公司中，由總管理公司派駐在各分支機構的人員，扮演著替總管理公司長官進行分支機構就近「監督」的一個角色，使得會計人員於服務機關中常表現出與他人不相容的行為，於是在身兼多重角色的扮演中，若成員因角色能力不足、組織環境變遷過速或組織要求不一致時，將會產生角色壓力，陷於無所適從的困境，如果所在機關長官又不予以認同與支持，上級主計機關長官又有一套要求標準，則會計人員將無法有效達成其角色之扮演，對組織的營運勢必大受影響。

陳彥伶「會計人員在公務組織單位之角色探討」之論文中發現，會計人員執行內部審核猶如管家婆，在實務上依本研究者觀察發現，會計人員對於每件財物採購、財務程序以及憑證合法上都需詳細審核，並蓋章負責，還真像一名管家婆，其與公務人員分層負責的精神完全不符。譬如本研究者之單位，以一個常年守望相助隊來看就有 33 隊，每隊每月有 45,000 元預算額度，一年 12 個月下來就有 17,820,000 元之憑證要核銷，因其組員多為民間人士，

送回核銷憑證常狀況百出，例如一守望相助隊，每日約 2-3 人排班巡邏，其一個月買 20 斤茶葉，每斤 1,200 元，共計 24,000 元，如此會計人員能認為其不合法嗎？問了讓對方覺得您在侮辱他的人格，不問就蓋章了事，又愧對職責，於是形成了莫大壓力。另者，在支出憑證審核方面，依「支出憑證證明規則」之規定，對於每張憑證之應註明事項，如買受機關名稱、發票開立日期、單價、數量與總價是否正確等等，都要一一加以審核，以期使之合法化。而每當各級政府機關學校人員發生財務弊端或舞弊情形時，審計部或行政院主計處，就以函文認定內部審核人員審查作業未盡嚴謹落實，致未能及時遏止舞弊或錯誤情事發生，要市府加強各機關學校內部審核人員之書面審核能力，並負責相關法令規定宣導，俾確實發揮內部控制及審核功能，以杜絕弊端再次發生。由此可知，會計人員在執行內部審核，實際上產生一個很大的負荷，其無論在質或量的工作上，是否就能完全保證整個案件的合法性？況且目前一切皆以防弊心態處事，對於興利之措施卻無力去推動，導致政府競爭力未能有效提升，此是否符合時代之趨勢，實值得重視與檢討。

第三節 會計人員之責任

會計法第九十五條規定，各機關實施內部審核，應由會計人員執行之。內部審核分為事前審核—指事項入帳前之審核，著重收支之控制；事後複核—指事項入帳後之複核，著重憑證、帳表之複核與工作績效之查核，事前審核較屬於監督性質，而事後複核則較有評估的性質。柯承恩在「強化內部審核提升行政績效」中提及，事前的審核，對於行政單位在執行預算或規劃項目時，必須要將執行時所發生的支出確實審核，以免發生不符規定或浮

報之情形，因此事前審核須擔負起監督的功能，並促使行政單位能在既定的規劃與預算中，按進度落實的執行，其重點則在各種收入及支出的「合法性」上確實審核；事後複核，是從評估角度而言，在衡量組織內各個單位或業務，是否達成既定任務，資源是否有效發揮等。⁵⁹

行政院於民國八十九年二月九日制訂「健全財務秩序與強化內部控制實施方案」，其原因在於近年來，各機關內部控制偶有失控現象，導致財務弊端案件時有所聞，為防杜財務弊端之發生，使內控制度興利與防弊功能充分發揮，俾強化各機關內控機制及健全財務秩序特定之。其財務弊端案例與分析中提到，出納人員偽造銀行或公庫對帳單、繳款收據，在會計人員未嚴格審核之情況下，導致代收代付、暫收暫付等專戶存款被挪用；統一收據未依規定控管或出納人員以臨時收據代之，給予出納人員有機可乘，造成公帑受損；會計人員未落實會計審核懸帳未能即時清理，以至於產生公款遭挪用等。此些弊端之發生，又與會計人員內部審核責任息息相關，到底會計執行書面審核就可以防止個人操守道德問題之舞弊事件嗎？會計執行內部審核就能有效制止虛報或浮報之經費支用嗎？在採購作業中，因有會計人員到場監標及監驗，就能消彌綁標、圍標及偷工減料的情事發生嗎？組織內各單位之財務責任，經會計人員審核後就了卻責任嗎？此些問題關係著會計人員的法律責任與行事作為，實有加以探討之必要。

憲法第二十四條明定「凡公務員違法侵害人民之自由或權利者，除依法律受懲戒外，應負刑事及民事責任。被害人民就其所受損害，並得依法律向國家請求賠償。」會計人員既是公務人員，即應負有法律責任，其依法可分為專業（行政）責任、刑事責任

⁵⁹ 同註 40，頁 11。

及民事責任。⁶⁰會計人員專業法規有預算法、會計法、決算法及審計法等主計法規，其中會計法、審計法之規範與內部控制之目標，即財務報導可靠性、法令遵循及提昇行政效能（亦即有效率與效果之營運）有關，為了解會計人員應負之責任，茲分析如下：

一、會計責任：

依現行會計法對於有關「會計責任」之規範，明定於第六十七條、第九十九條、第一百零三條、第一百零九條及第一百一十九條等條文中，就其會計人員專業責任有關之事項、責任性質、須負責之對象以及相對應之內部控制主要目標，逐條列示如下：

表 4-3:會計責任與內部控制目標（一）

責任事項	條	文	責任性質	須負責之人員	內部控制之主要目標
會計報告、帳簿、重要備查帳及憑證繕寫錯誤之更正及賠償責任	第六十七條	會計報告、帳簿及重要備查帳或憑證內之記載，繕寫錯誤而當時發現者，應由原登記員劃線註銷更正，於更正處簽名或蓋章證明，不得挖補、擦、刮或用藥水塗滅。	民事責任	關係會計人員	1. 財務報導之可靠性 2. 提昇行政效能(營運具效率與效果)
		前項錯誤，於事後發現，而其錯誤不影響結數者，應由查覺人將情形呈明主辦會計人員，由主辦會計人員依前項辦法更正之；其錯誤影響結數者，另製傳票更正之。採用機器處理會計資料或貯存體之錯誤，其更正辦法由中央主計機關另訂之。			
		因繕寫錯誤而致公庫受損失者，關係會計人員應負連帶損害賠償責任。			

⁶⁰ 同註 42，頁 33。

表 4-3: 會計責任與內部控制目標 (二)

責任事項	條 文	責任性質	須負責 之人員	內部控制 之主要目 標
會計程序 或會計文 書等不合 法行為之 責任	<p>第九十九條 各機關主辦會計人員，對於不合法之會計程序或會計文書，應使之更正；不更正者，應拒絕之，並報告該機關主管長官。</p> <p>前項不合法之行為，由於該機關主管長官之命令者，應以書面聲明異議；如不接受時，應報告該機關之主管上級機關長官與其主辦會計人員或主計機關。</p> <p>不為前二項之異議及報告時，關於不合法行為之責任，主辦會計人員應連帶負之。</p>	<p>1. 行政責任(懲處、懲戒)</p> <p>2. 刑事責任(如有觸及刑法)</p> <p>3. 民事責任</p>	主辦會計人員	法令之遵循

表 4-3: 會計責任與內部控制目標 (三)

責任事項	條 文	責任性質	須負責之人員	內部控制之主要目標
會計檔案遺失、損毀之責任	<p>第一百零九條 各機關之會計憑證、會計報告及記載完畢之會計簿籍等檔案，於總決算公布或令行日後，應由主辦會計人員移交所在機關管理檔案人員保管之。但使用機器處理會計資料所用之儲存體，得另行處理之。</p> <p>會計檔案遇有遺失、損毀等情事時，應即呈報該管上級主辦會計人員或主計機關及所在機關長官與該管審計機關，分別轉呈各該管最上級機關，非經審計機關認為其對於良善管理人應有之注意並無怠忽，且予解除責任者，應付懲戒。</p> <p>遇有前項事情，匿不呈報者，從重懲戒。</p> <p>因第二項或第三項情事，致公庫受損害者，負賠償責任。</p>	<p>1. 行政責任(懲戒)</p> <p>2. 民事責任</p>	主辦會計人員	提昇行政效能(營運具效率與效果)

表 4-3: 會計責任與內部控制目標 (四)

責任事項	條文	責任性質	須負責人員	內部控制之主要目標
會計人員交代不清所衍生損失之責任	第一百十九條 會計人員交代不清者，應依法懲處；因而致公庫損失者，並負賠償責任；與交代不清有關係之人員，應連帶負責。	1. 行政責任(懲處) 2. 民事責任	1. 會計人員 2. 相關人員	1. 法令之遵循 2. 提昇行政效能 (營運具效率及效果)
內部審核人員之保障	第一百零三條 會計人員執行內部審核事項，應依照有關法令辦理；非因違法失職或重大過失，不負損害賠償責任	賠償責任之免除	會計人員	法令之遵循

資料來源：黃永傳，〈會計人員在內部控制體系之角色〉，《主計月刊》，第 575 期，民 92.11，頁 34。引自李雪玉，〈會計責任〉，《今日會計》，第 69 期，民 86。

二、財務責任：

審計法對「財務責任」之規範，訂之於第六章「核定財務責任」專章，條文自第七十一條至七十八條，共八條。而與會計人員財務責任有關之條文計有審計法第七十四條、第七十五條及第七十六條。就其與會計人員專業責任有關之事項、責任性質、須負責之對象以及相對應之內部控制主要目標，逐條列示如下：

表 4-4：財務責任與內部控制目標

責任事項	條 文	責任性質	須負責之人員	內部控制之主要目標
(一)應剔除或繳還款項追繳之連帶賠償責任	第七十四條 經審計機關決定應剔除或繳還之款項，其未能依限悉數追還時，如查明該機關長官或授權代簽人及主辦會計人員，對於簽證該項支出有故意或過失者，應連帶負損害賠償責任。	民事責任	1. 機關長官 2. 機關長官授權代簽人 3. 主辦會計人員	1. 法令之遵循 2. 提昇行政效能(營運具效率與效果)
(二)各機關或公庫地區支付機構簽發支票或給付現金之超付或誤付之賠償責任	第七十五條 各機關主辦及經辦出納人員簽發支票或給付現金，如查明有超過核准人員核准數額，或誤付債權人者，應負損害賠償責任。 支票之經主辦會計人員及主管長官或其授權代簽人核簽者，如前項人員未能依限悉數賠償時，應連帶負損害賠償責任。 公庫地區支付機構簽發公庫支票，準用前二項規定。	民事責任	1. 主辦及經辦出納人員 2. 主辦會計人員 3. 主管長官或其授權代簽人	1. 法令之遵循 2. 提昇行政效能(營運具效率與效果)
(三)會計簿籍或報告記載與原始憑證不符之賠償責任	第七十六條 審計機關審核各機關會計簿籍或報告，如發現所載事項與原始憑證不符，致使公款遭受損害者，該主辦及經辦會計人員應負損害賠償責任。	民事責任	主辦及經辦會計人員	1. 財務之導報之可靠性 2. 提昇行政效能(營運具效率與效果)

資料來源：黃永傳，〈會計人員在內部控制體系之角色〉，《主計月刊》，第 575 期，民 92.11，頁 34。引自李雪玉，〈會計責任〉，《今日會計》，第 69 期，民 86。

由上可知，現行會計法中對會計責任早有規定，惟未如「審計法」設專章規範「財務責任」，行政院主計處於民國九十年三月十九日研擬之「會計法修正草案」中，將「財務責任」另設專章規範，為提高財務責任之認知，增訂第四章財務責任，其第五十六條明定該責任為：

- (一) 執行預算之責任：指各機關執行預算之人員，應遵循法令及有效執行預算之責任。
- (二) 使用及保管資產之責任：指各機關使用及保管資產之人員，應對所使用或保管之資產，為善良管理人有應注意義務之責任。
- (三) 會計報告及內部審核之責任：指各機關會計人員，應公正表達財務狀況與經營成果及內部審核之責任。

綜上，各機關之預算執行人員、使用及保管資產之人員都有明定其應負之相關責任，而會計人員之責任，則以財務報導之可靠性為主；至於內部審核責任，雖有會計法第一百零三條對內部審核人員之保障，但其「非因違法失職或重大過失，不負損害賠償責任」之前提為「會計人員執行內部審核事項，應依照有關法令辦理」，此有關會計所依循的法令規章，散見於會計法、預算法、決算法、審計法、公庫法、政府採購法、內部審核準則、審計法施行細則、政府採購法施行細則等法規及各類會計制度與相關行政規章，諸如「支出憑證處理要點」、「台中市各區里守望相助巡邏工作補助支應要點」、「地方民意代表費用支給及村里長事務補助費補助條例」等等，這些法令規章除零散、繁瑣外，部分也因長期未於修正，已不合時宜，諸如會計人員在從事內部審核之時，常陷於無所適從之困境，如因疏忽遭審計機關剔除，而未能依限悉數追還時，依審計法第七十四條如查明該機關長官或授權代簽人及主

辦會計人員，對於簽證該項支出有故意或過失者，應連帶負損害賠償責任。所以，此對於會計法第一百零三條對內部審核人員之「免責權」是存有未定性的風險，此也是為何會計人員要如「管家婆」一樣，苦口婆心、斤斤計較於憑證核銷之會計程序，皆因於風險之所在。

第五章 調查研究分析

為有效達成研究目的，本研究透過文獻探討、內部控制與審核之理論與區公所會計業務實際運作情況，加以分析與歸納，設計訪談內容。而為求達到資料蒐集的信度與效度問題，在訪談對象的選擇上，就必須有所設定，但因本研究主題非常明確，難免受訪談者有所顧忌，於是在訪談對象的聯繫上，發費較多時間排除困難，最後終能讓受訪者卸下心防，接受研究者之深入訪談。本章內容包括研究對象說明、質性研究資料蒐集、研究問題設計及研究問題分析四部份，以作為研究執行之依據。

第一節 研究對象說明

整個台中市共分為八個區，計有中區、東區、西區、北區、南區、西屯區、南屯區及北屯區，每區設置區公所，每個區公所編制一名會計主任。本研究之初，是想選定七位區公所之會計人員作為全面訪談的對象（本研究者除外），試圖探討會計人員在區公所執行內部控制與審核時，與相關人員之間的種種無窮盡的互動關係，作深入、細緻的探討，但因會計人員是機關後勤幕僚單位，具封閉的組織體系，基於職務的敏感性與主計一條鞭的管理制度，雖研究者一再表明，僅為學術研究之用，絕不對外公開或作為其他用途，並採不記名方式，其身分一定加以保密。但受訪者仍認為主題明確，警覺性的認為其身分容易曝光，會對其造成困擾而排斥。此時研究者終於明白，為何在文獻探討上，至目前為止，尚未有針對「區公所會計人員」作內部控制與審核角色探討之論文，另對於「會計人員」角色探討方面（諸如司法機關、國民小學、國立高中職、公立大專院校等）、對於「內部控制」或

「內部審核」方面，就大約有二百多篇論文之原因了。

本研究差一點無法繼續下去，轉念一想陳純青論文亦曾提及，其起初對縣（市）政府為研究對象，發出問卷 50 份，只回收 5 份，其中廢卷高達 3 份，經深入瞭解情況後發現，主計體系的特性，對於外部人員欲獲取資訊具有警覺性與排斥性。⁶¹故研究者注意到訪談應注意的問題，即研究與實驗必然會牽涉到倫理的考量，不僅量化研究有倫理問題，質性研究中也不能疏忽：⁶²

- 1.承諾與互惠（promises and reciprocity）：整個研究前提是不是對受訪者有益？研究員承諾的條件能否實現？
- 2.風險考量（risk assessment）：整個研究的進行有無牽涉到法律問題？有無受到其他同仁或上級行政主管的排斥？有無政治敏感性？
- 3.保密（confidentiality）：因為質性研究的個案不多，受訪者身分很容易被「找出」，加上質性研究通常較為「特殊」；「內容」也都較有「深度」，一旦身分被認出，影響範圍與程度當然較為嚴重。
- 4.資料的取用與所有權（data access and ownership）：誰將取用這些資料，資料的所有權屬誰？研究生如果是獲得獎助學金而完成的論文，而有出版機會時，出版權利屬誰？
- 5.其他：如訪談者的心理健康（interviewer mental health）的考慮，隨著質性研究中所牽涉問題的種類與性質，都應有不同程度的考量。

總之，訪談是質性研究過程極其重要的一環，研究者應該提升自己訪談技巧；更應該積極傾聽受訪者的心聲，以建立人性互動與溝通的橋樑。

⁶¹ 同註 52，頁 62-63。

⁶² 簡春安、鄒平儀，《社會工作研究法》。台北：巨流，民 93，頁 172-173。

因此研究者對研究對象，作一些微的改變，讓受訪者身分較模糊且複雜。於是針對實際負責、而有經驗之會計專業人士以及與會計業務密切關聯之非屬會計體系的一般行政人員作為訪談對象。有關會計專業人士部份，因會計人員有職期輪調或退休因素，故加入了曾任人員，如此解決了會計人員訪談對象的缺乏，並也模糊了現任會計人員的一些顧慮。經研究者選定對象後，一一對現任或曾任台中市區公所之資深會計人員電話拜託，經其同意接受訪談者五位，此受訪者服務年資都達二十年以上，且總攬過公所的會計相關業務，渠等皆曾擔任著籌編者、分析者、規劃者、督察者及參與者多重角色的扮演；至於非會計體系的一般行政人員部份，則立意選定台中市現任區公所課室主管以上的人士五位（包括區長與業務主管），因其對於區務與政策、會計業務推動與執行上都有密切相關，故研究者希望能透過質的研究，從雙方當事人的角度瞭解他們的看法，注意他們的心理狀態和意義建構，且設法從受訪者口中，找到一些研究者無法直接觀察到的事件與看法。由於在觀察中，研究者無法理解受訪者如何組織他自我的世界，除非藉由訪談，研究者才可以進入受訪者的觀點世界裡。⁶³ 十位受訪者基本資料如表 5-1 及表 5-2。

表 5-1：深度訪談對象與訪談代號一覽表（會計人員）

訪談日期	受訪地點	訪談對象	訪談代號	備註（服務年資）
3 月 28 日	自宅	主管	A1	26-30 年
4 月 12 日	自宅	主管	A2	31-35 年
4 月 13 日	自宅	主管	A3	35 年以上
4 月 20 日	自宅	主管	A4	20-25 年
5 月 03 日	自宅	主管	A5	26-30 年

⁶³ 同上註，頁 166。

表 5-2：深度訪談對象與訪談代號一覽表（非會計人員）

訪談日期	受訪地點	訪談對象	訪談代號	備註
4 月 07 日	自宅	區長	B1	
4 月 18 日	自宅	區長	B2	
4 月 24 日	自宅	業務課長	B3	
4 月 26 日	自宅	區長	B4	
4 月 28 日	自宅	業務課長	B5	

為尊重受訪者隱私權，本研究分別以英文字母「A」代表會計專業人員，「B」代表非會計人員；訪談對象之性別，會計專業人員皆為女性，非會計人員皆為男性；訪談對象之職務，會計專業人員較多顧忌，故以主管表示，非會計人員，經取得其同意，故加以表明；訪談對象之服務年資，為突顯會計人員係資深之專業人員，故特為表示；至於非會計人員，因職務公開，年資部份則加以保留，以免受訪者身分被「找出」，增添其困擾。

第二節 質性研究與資料蒐集

壹、質性研究

質的研究常被認為主觀性太強，其實「主觀」也是重要的社會「現象」，質性研究者試圖以敏銳的觀察週遭的現象，瞭解存在之事實，探索當事者的心靈世界，記錄當事者的主觀見解及其他對現象的解釋與意義。⁶⁴故質性的研究使研究者能較深度的詳細研究所選擇的問題，能強調從當事人的角度瞭解其看法，注意其心理狀態與意義建構。因此質化的評估，可以充分的把各個利害

⁶⁴ 同上註，頁 140。

關係人的價值立場列入報告，並且真實的記錄。此外，評估被視為是一個社會政治的過程，因此評估過程期望能提供各個利害關係人協商機會，評估途徑希望能廣開政治討論大門，據以突顯一些議題的敏感性，反而能獲致未來政策走向的共識。⁶⁵

質性研究法的重點不在「求證」某種假設，而是在探索某種意義和現象。質性研究的實務應用，主要來自觀察的力量，其應用原則非常簡單，即專注、傾聽、觀察、保持開放的態度、仔細思考所見所聞的知識並加以整理歸納等（Patton, 1995:111）。⁶⁶有人認為質的研究資料不夠「精確」，但以本研究來看，台中市只有八個區公所，選定要與本主題有密切相關的會計人員確實有限，並且願意接受訪談者更加難得，如果樣本只有五位，而還要在數量上追求精確，這樣做不但沒有統計意義，還會對結果的「推論性」產生誤導。⁶⁷

貳、資料蒐集方法

有兩個主要途徑可用以蒐集有關情境、個人、問題或現象的資訊。有時所需的資訊必須是可以利用或僅需予以摘錄的，此一資料蒐集途徑，可分為：⁶⁸

- 一、次級資料（secondary data）：有些資料已為他人所蒐集，研究者依研究目的只需擷取就可利用。如戶口調查資料、文獻、期刊、雜誌、書籍等。
- 二、原始資料（primary data）：原始資料蒐集的方法乃依研究目的、資源的有效性以及研究者技巧。其方法分為：

⁶⁵ 吳瓊恩，《行政學—第九章質化與量化的政策評估》，台北：三民，民91，頁275。

⁶⁶ 同註62，頁140-141。

⁶⁷ 同註9，頁634。

⁶⁸ 同註8，頁124-131。

(一) 觀察：是針對一互動或現象發生時，所做之具有目的性、系統性及選擇性的察看與聆聽的一種途徑。其又可分為兩個類型：1. 參與觀察 (participant observation) 乃研究者以化身為其成員，參與其活動，而其他成員或許知道或不知道正在被觀察，成為研究者觀察的對象。2. 非參與觀察 (non-participant observation) 研究者並不涉入該團體的活動，而僅為一消極的觀察者，觀看和聆聽他們的活動，並以此做出結論。

(二) 訪談：是一項由民眾身上蒐集資訊所常用的方法。訪談依彈性的程度可分為：1. 非結構性訪談 (unstructured interview)：在此項訪談中，有一項便是深度訪談，訪問者發展一個架構，稱之為「訪談綱要」 (interview guide)，用以指導訪談之進行。2. 結構性訪談 (structured interview)：訪問者要事先決定好問題組，即在訪談表中運用相同的詞彙以及提問順序。

(三) 問卷調查：問卷係指所寫的一系列問題，由受訪者記錄其答案。

訪談法之類型，除以上之分類外，尚有學者按照不同的工作標準予以劃分，包括有以下五種類型：⁶⁹

- 一、有結構訪談：此係指訪談方式具有系統設計和統一標準。按照預先制定的計劃和既定的程序進行訪談，把問題標準化，再由受訪者回答或選擇答案。
- 二、無結構訪談：此與結構性訪談相反的工作，是沒有經過規劃與設計、沒有一定結構和特定訪談項目，而是在日常生活中，自然地進行訪談。

⁶⁹ 林仁和，〈質性研究〉，東海大學公共行政專班講義，93.8.1. (未出版)。

- 三、直接訪談：是指訪談者和被訪談者面對面的交談。直接訪談的內容，可採用有結構訪談和無結構訪談兩種方式。
- 四、間接訪談：是指沒有與被訪談者面對面的交談，而是透過間接的方式溝通，例如郵寄問卷、電話訪問以及團體問卷等方式。
- 五、其他訪談：可以按照訪談地點、訪談的對象群體，以及訪問時間予以分類。

另有學者將訪談法分為「結構式訪談」、「非結構訪談」還有「半結構式訪談」。非結構訪談，事已日常生活閒聊取得內情；半結構式訪談是以「訪談大綱」進行訪談，對象可以是「個人」或「團體」，個人訪談即所謂深入訪談，而團體訪談即為焦點團體法；至於結構式訪談，則有累積分類、排序法等，進一步澄清認知或決策活動的一種研究技術。⁷⁰

本論文除透過次級資料之文獻探討及研究者本身參與會計工作的實際觀察外，再以「立意抽樣」方式，判斷「誰能夠提供最佳資訊來達成研究目標的人進行訪談」。⁷¹於是選定有區公所實務工作經驗之現職或曾任之會計主管、以及與會計業務推動或執行上有密切相關的區公所非會計主管各五位，分別進行面對面的深度訪談。在此研究者試著以質的研究中，進行相關檢驗的方式，採取同時結合訪談與觀察這兩種方法，由於觀察可以看到被研究者行為，而訪談可以幫助瞭解其行為動機。⁷²如此藉由質化研究的半結構深入訪談方式，瞭解區公所會計與非會計人員，在內部控制與審核角色推動上，每個人的主觀價值判斷、對事物的意見與感受，並把這些看法與意見加以探討分析與整理。

⁷⁰ 胡幼慧，《質性研究：理論、方法及本土女性研究實例》，台北：巨流，民 91.3，頁 150-151。

⁷¹ 同註 8，頁 194-195。

⁷² 同註 9，頁 549。

第三節 研究問題設計

本訪談大綱設計以相關文獻探討、內部控制與審核之理論、法律規範以及區公所運作實務為架構，探討區公所會計人員在組織型態中推動內部控制與審核運作情況如何？會計人員應負之權限為何？會計人員在組織中人力充足否？以及如何提昇會計人員角色扮演之功能。

本研究採用半結構式深入訪談法，研究者於深入訪談前，先以電話徵詢受訪者同意，然後詳細告知訪談進行方式及訪談之目的，一切無意見後，再將訪談綱要以電子郵件傳送或親自送給受訪者參考，使其有充分時間了解訪談問題，並約定訪談時間、地點及徵求其同意錄音，最後將訪談內容經整理後回傳或親送當事者，請其確認無誤後，再供本研究分析。

壹、問題設計

一、問題設計第一題，在探討文獻中發現學者韋伯韜、吳俊德、吳立德、蔡淑微，在行政院主計處委託研究案「強化政府內部控制機制與內部審核之研究」以及楊敏修，「行政院主計處會計管理中心講義」上，對內部控制成功之要件與內部審核成功之要件中，都列有一項「機關首長的支持與重視」。因制度執行之落實，應從改變首長之認知開始，首長的率先投入，以行動表示重視與支持，才能使控制的成效顯現。⁷³故研究者以此項重要因素設計在第一題問項，以作為對組織運作最初步的探討。

二、問題設計第二題，「您認為會計人員落實執行內部控制

⁷³ 馬秀如，〈控制至治理之途〉，《主計月刊》，第562期，民91.10，頁75。

與審核就能防杜財務弊端之發生嗎？內部控制制度應由誰建立與執行？」制度縱然設計良善，只要未落實執行，結果仍是落空。此問題在探討一項制度的推行能否成功，實有賴於各個成員觀念的認知是否明確，接著才能談及推動與執行、防弊與興利。

三、問題設計第三題，為有關組織人力是否充足問題，因「工欲善其事，必先利其器」，要想有效執行內部控制與審核之相關業務，則人力是不可或缺的要項之一，因制度再好，會計人員沒餘力落實推行，勢必將只是一種口號而已，故作此探討以了解基層人員真正的心聲。

四、問題設計第四題，好的制度就需落實執行，但如何才能事半功倍、提振施政效能呢？雖然於文獻探討中，賴森本與許多專家學者亦有談及強化問題，而研究者欲從區公所之實務運作上，探討會計人員是否另有一番不同的見解，以求在提昇內部控制與審核角色扮演上能更加成功。

五、問題設計第五題，「對本議題有否其他建議？」係為一開放性問項，沒有經過規劃與設計、沒有一定結構和特定的訪談項目，想由受訪者對本議題提出更多寶貴之建議。

貳、訪談大綱

一、會計人員部分（詳如附錄四）

（一）請問 您在機關推動內部控制與審核之相關業務的過程中，是否有窒礙難行情況發生？機關首長是否重視與支持您專業的見解？如否您將如何因應？

（二）請問 您認為會計人員落實執行內部控制與審核就能防杜財

務弊端之發生嗎？內部控制制度應由誰建立與執行？

(三) 請問 您對於單位組織中會計人員之編制是否足夠？請表示您的意見？

(四) 請問 您認為如何可以提昇會計人員在組織中內部控制與審核角色扮演之功能？

(五) 請問 您對本議題有否其他建議？

二、非會計人員部分（詳如附錄五）

(一) 請問 您在推展業務過程中，貴單位會計人員因執行內部控制與審核職責而與您之見解相左時，您是否會認為此為其專業智能而予以重視與支持，抑或認為其係曲解法令，故意刁難而堅持己見，請詳述之。

(二) 請問 您認為只要會計人員落實執行內部控制與審核，就能防杜財務弊端發生？內部控制制度應由誰建立與執行？

(三) 請問 您對於貴單位會計人員組織編制員額是否適宜？請述明其理由。

(四) 請問 您認為如何可以提昇會計人員在組織中內部控制與審核角色扮演之功能？

(五) 請問 您對本議題有否其他建議？

叁、資料處理方法

為尊重受訪者隱私權，本研究不公開受訪者基本資料，而分別以英文字母「A」代表會計專業人員，「B」代表非會計人員；因訪談題目計五大題，題號分別以阿拉伯數字「1」代表訪談問題第一題，「2」代表訪談問題第二題，後以此類推為「5」代表訪談

問題第五題。如此「A1」代表會計專業人員訪談問題第一題；「B1」代表非會計人員訪談問題第一題。

肆、信度與效度

在社會科學領域中，幾乎沒有一位質性研究者，不會被問到信度與效度問題的。科學知識要建築在信度證據的基礎上，而且在研究過程中，還必須正確、充分的反應了效度的問題，即所謂的邏輯相關性。故信度為經驗可證性，其在不變條件下，可重複施以相同的測量，而能獲至相同的結果者，其信度就愈高；效度則建立在邏輯相關性上，透過邏輯建立效度，意指每一題目相對於研究目的而言，皆具有其正當性。⁷⁴

「效度」是傳統的實證主義量化研究的一個判斷標準，質的研究遵循的是社會事實的建構過程和人們在特定社會文化情境中的經驗及解釋。「信度」這個概念也來自量的研究，指的是研究結果可重複性。質的研究將研究者作為研究的工具，強調研究者個人的獨特性和唯一性，故同一地點、時間、問題或對同一人群所作研究，其結果可能因不同的研究者而有所不同。因而可見質的研究不強調證實事物，不認為事物能夠以完全同樣的方式重複發生，目前大多數質的研究者基本上達到一個共識，即在質的研究中不討論信度問題。⁷⁵

結合以上之理論，研究者針對本文之主體進行訪談時，秉持著真誠、尊重、設身處地的態度與受訪者溝通，並獲得其信任，使之卸下心防，而能陳述其感受與經驗。在訪談過程中，耐心的傾聽取代不斷的發問，專注、觀察、保持開放態度，如有不確定

⁷⁴ 同註 8，頁 167-169。

⁷⁵ 同註 9，頁 132-134。

之處，再次向受訪者確定其真意，從當事人角度瞭解其看法，然後對事物的「質」得到一個比較全面的解釋性理解，儘量求得資料的真實性，以提高其「效度」。至於「信度」上，對於研究過程儘可能透明化，除必須描述研究歷程、決策過程、個案的完整背景、訪談過程資料外，並在資料分析中，輔以詳實的訪談記錄，期能更臻完整與確實。

第四節 研究問題分析

質性研究的終極目的不在蒐集資料，而在解釋、分析與呈現研究的發現與成果。本研究係採深入訪談方式進行，訪談過程讓受訪者就問題大綱充分敘述其經驗和看法，由研究者作詳實紀錄，並且於訪談結束後即重行整理、歸納與分析。針對以上問題，綜合訪談者之意見，列示如下：

壹、深入訪談－會計人員部分

一、在機關推動內部控制與審核之相關業務的過程中，是否有窒礙難行情況發生？機關首長是否重視與支持會計專業的見解？如否將如何因應？

（一）皆有窒礙難行情況發生

五位受訪者一致認為在機關推動內部控制與審核之相關業務的過程中，都有窒礙難行情況發生。（A1-A5）

（二）會勉強接受會計之專業見解，但不會主動支持

五位受訪者表示機關首長在法令規範下，均會勉強接受會計之專業見解。（A1-A5）至於機關首長是否重視會計專業之

見解方面，因他們都是非屬主計體系的人，故一般都不會主動支持與重視。

(三) 解決推動業務紛爭因應之道有：

1. 拿出法令規章與業務單位和首長溝通。

五位受訪者皆表示機關首長在推展業務過程中，當會計單位與業務單位有紛爭時，一般皆較認同業務單位，會計單位因應之道都一致表示會拿出法令規章先與業務單位和首長溝通來解決窒礙難行的情況。(A1-A5)

2. 公文書上會簽意見。

有幾位在溝通無效後，會於公文書上簽註相反意見，再由區長決行。(A2、A3)

3. 幽默以對化解衝突。

有會計人員會以幽默口吻與業務單位進行溝通，聲明「惡法也是法，在未修法之前還是要守法」，來避免衝突以解決問題。(A5)

4. 依法令規定堅持原則。

有會計人員是採堅持原則不惜與業務單位翻臉，使機關首長無奈接受。(A4)

二、會計人員落實執行內部控制與審核就能防杜財務弊端之發生嗎？內部控制制度應由誰建立與執行？

(一) 落實執行內部控制與審核即能防杜財務弊端之認同度分析

1. 無法防杜財務弊端之發生。

五位受訪者皆一致認為，會計人員如落實執行內部控制與審核，也是無法避免財務弊端的發生，此乃因為弊端的發生都

是「人為」操弄所造成的因素居多(A1、A2、A5)；另有受訪者認為財務弊端發生係因會計人員業務繁重自顧不暇所造成的。(A3、A4、A5)

2.法令規範難周全無法面面俱到。

除了制度上有缺失外，法令規定難以精密周全，加上人為之舞弊，財務弊端即會發生。(A1)

3.因應之道：

(1)機關首長及全體同仁皆需參加內部控制與審核之教育訓練，加強守法之觀念以防杜弊端之發生。(A1)

(2)加強機關內部監督系統之整合，如政風、研考、會計、事務檢核小組及採購稽核小組，發揮監督功能。(A3、A4、A5)

(二)應由機關內相關人員共同建立並全體遵行。

在內部控制制度應由誰建立與執行方面，五位受訪者皆一致認為，應由機關首長、會計、人事、政風、研考及各業務單位的人共同負責建立並執行的，絕對不是只有會計一個人的事。(A1-A5)

三、對於單位組織中會計人員之編制是否足夠？請表示意見？

1.五位受訪者一致認為，區公所會計人員之員額編制只有一人，是明顯的不足。(A1-A5)

2.不足的原因有：

(1)會計單位綜理歲計、會計及統計等業務，人少事多，壓力大。(A1-A5)

(2)需兼辦並支援公所業務，無法專力於會計業務。

需兼辦統計並支援區公所其他部門業務，無法只專心於會計業務—其原因如公所開會次數非常頻繁、選務工作之必然成員、配合工程監標及監驗等工作。(A1、A4、A5)

3. 建議：

- (1)依區人口數的多少、業務工作量的輕重，作為員額編制的調整之依據。(A1-A5)
- (2)上級單位應衡量基層人員的績效，在考績、升遷等措施上，給予適當的獎勵，以激勵士氣。(A5)

四、如何可以提昇會計人員在組織中內部控制與審核角色扮演之功能？

1. 充實會計人員的專業智能。(A1、A2、A4)
2. 強化溝通協調的技巧。(A1、A2)
3. 對所有員工加強宣導與訓練。

加強內部控制與審核宣導與人員訓練，不僅會計人員需要，機關內所有員工均需樹立正確的內部控制之觀念。(A1、A3、A4、A5)

4. 對會計人員之組織員額編制應合理化的調整。

五位受訪者都一致認為，要有足夠的人力配置，會計才有餘力推動內部控制與審核的重責大任，因制度再好，沒有落實執行，勢必只淪為空談，無法提昇其效能。(A1-A5)

5. 上級主管適時的激勵士氣。

上級主管應採取實質鼓舞措施，莫在考績制度上打壓士氣，這也是提昇會計人員角色扮演的成功的要素之一。(A4)

6. 適時檢討改進過多或過時的法令規章。

建議上級主管機關，對於過多或過時之法令規章及無必要之控

制程序，應加以適時檢討改進或廢除，如此可以減少組織成員間之摩擦，提升行政之效率。(A3)

五、本議題有否其他建議？

1. 建議會計人員要潔身自愛、自我約束，以免落人口舌。(A3)

2. 希望上級主管機關之長官，對府外的會計同仁，能多鼓勵與關心。

公所會計人員一向都是單兵作戰，在與業務單位意見相左而被人告狀時，希望上級主管能明察秋毫，適時加以支持。(A3)

3. 上級長官多加鼓勵以激勵會計人員士氣。(A3、A4)

4. 建議落實各單位預算執行之權責分工的功能。

建議落實各單位預算執行之權責分工、各司所職，而不是將全部責任都落在會計人員一個人身上。(A5)

貳、深入訪談－非會計人員部分

一、在推展業務過程中，會計人員因執行內部控制與審核職責而有見解相左時，是否會認為此為其專業智能而予以重視與支持，抑或認為其係曲解法令，故意刁難而堅持己見，請詳述之。

(一) 接受會計之專業見解

1. 四位非會計人員之受訪者一致認為，在合法範圍內會勉強接受會計人員的建議行事，但各有個人的職責，故不會主動支持會計之見解。(B1、B3、B4、B5)

2. 有一位非會計人員之受訪者認為，會加以尊重與支持會計

之專業見解，並極力配合。(B2)

(二) 在意見相左時，非會計人員之處理態度為：

1.認為會計單位故意刁難。(B1、B3、B4、B5)

非會計人員因上級交辦事項或突發狀況，會計人員不能動輒就搬出法令壓人或一句沒有預算，就一切免談，應在合法範圍內，多配合業務之推展，大家同舟共濟，才能使人心服口服，否則讓人認為會計人員，是把雞毛當令箭、不通人情、故意刁難。

2.不會認為會計單位故意刁難。(B2)

因各有個人立場與職責，尊重專業見解是必須的。

二、只要會計人員落實執行內部審核，就能防杜財務弊端發生？
內部控制制度應由誰建立與執行？

(一) 落實執行內部控制與審核即能防杜財務弊端之認同度分析

1.會計人員若有落實內部控制與內部審核將可減少或避免。

四位受訪者皆一致認為，若會計人員有落實內部控制與內部審核，將可減少或遏止財務弊端的發生。(B1、B3、B4、B5)

2.會計人員認真執行內部控制與審核，是其應盡的本分，但有財務弊端發生時，就要會計人員負責是不公平的，應該是要要求每個公務人員都潔身自愛，弊端即可避免。(B2)

3.財務弊端發生原因有：

(1)人為因素。(B1-B4)

受訪者認為財務弊端的發生，都有人為操作的因素。

(2)會計人員有否落實執行有相當關係。(B1、B3、B4、B5)

會計人員如果加強書面內部審核能力，以及做好內部控制

之宣導，雖不能百分之百杜絕舞弊，但至少也可減少或遏止。

- 4.建議：提昇公務人員守法觀念可避免弊端發生。(B2、B4)
如所有公務人員都能奉公守法，縱然沒有法令規章的約束，也不會犯法，故加強公務人員守法觀念可避免弊端發生。

(二) 應由會計單位建立並推動執行。

五位受訪者皆一致認為，內部控制制度應由會計單位建立，並教大家去執行，因他們屬於專業，由他們來主導最適當。
(B1-B5)

三、對於會計人員組織編制之員額是否適宜？請各抒己見。

五位受訪者皆一致認為，公所會計人員人力確實不足，上級單位應以人口數的多寡、工作量的輕重，做合適的人力配置，以免因人少事多情況下，無法做好內部控制與審核之工作，而影響行政效率。(B1-B5)

四、如何可以提昇會計人員在組織中內部控制與審核角色扮演之功能？

在提昇會計人員於組織中角色扮演的功能，有下列幾項：

- 1.應多與業務同仁經驗交流。(B1、B2、B3)

希望會計主任能多利用時間或機會，和行政部門工作同仁互動、溝通與協調，並能互相體諒與配合，以減少相互間的摩擦與敵對，對提升會計人員角色扮演上應有所幫助。

- 2.應提昇會計人員的專業素養及溝通能力。(B2、B4、B5)

- 3.會計人員人力要充足，否則，一天到晚忙於例行性的審核憑

證等工作，對於提昇內部控制與審核角色扮演之功能將只是空談。（B1、B5）

五、對本議題有否其他建議？

建議事項有：

1. 考績由區長評定。（B1）
會計主任屬一條鞭的會計體系，對其行事風格區長無絕對干預權力，有時造成其恃權責而與公所同仁發生摩擦，破壞組織和諧氣氛，故建議考績由區長評定。
2. 開辦首長及所有人員內部控制與內部審核的專業訓練，充實所有人員對內部控制與審核觀念的認知與配合。（B1、B3-1、B5）
3. 建議鬆綁一些法令規定，會計人員不要盡在預算執行的過程面斤斤計較，而應以業務執行的成果面去衡量其績效。（B5）
4. 建議會計人員處事態度不要存著抓毛病的心態。（B3-2）
5. 建議會計室增加員額編制，以免人少事多情緒不佳，影響業務的推動與執行。（B4）

叁、深入訪談結論

本研究採用質化研究－深入訪談法，就現任或曾任台中市區公所之資深會計人員五名，及非會計體系的台中市現任區公所課室主管以上的人士五名，作個別深入訪談。訪談結果，綜合結論如下：

一、機關首長是否重視與支持會計專業見解方面：

當會計人員在機關推動內部控制與審核相關業務，有窒礙難行時，只要於法有據，機關內部行政人員及首長，都能勉強接受其專業見解。由於得到機關首長的支持與配合下，會計人員才更能落實內部控制與審核之推行，也才能發揮角色扮演之功能。但要得到非會計人員及首長的認同，會計人員有幾點應加强的地方：1.要充實本身的專業知識 2.嫻熟主計工作相關法規 3.提升溝通能力 4.客觀超然的專業能力。要協助機關業務之推動，以「面對面溝通」代替文書往返的「打筆仗」，要「通權達變」，切忌「墨守成規」，落得讓人誤解「雞毛當令箭」、「曲解法令」、「不好溝通」、「故意刁難」等下場。

二、會計人員落實執行內部控制與審核，就能防杜財務弊端發生及內部控制制度應由誰建立與執行方面：

在會計人員方面皆認為，縱然落實執行內部控制與審核，並不能完全杜絕財務弊端之發生，因一般舞弊皆為「人為」因素居多，而如能整合機關內部監督系統，即政風人員執行貪瀆不法之預防、處理等；研考執行績效；事務檢核小組對出納等事務之檢核；採購稽核小組執行採購稽核業務；會計執行內部審核，此五個單位加以整合，然後提高位階，維持其獨立性，將有利於內部控制之執行，可達到興利與除弊之效。

在非會計人員方面認為，雖財務弊端的發生，都有人為操作的因素存在，但如果會計人員落實執行內部控制與審核，至少將可減少並遏止財務弊端發生的機率。

另外對於內部控制制度應由誰建立與執行方面，會計人員皆認為，內部控制制度應由機關內所有的人共同來建立跟執行的，也就是

由機關首長、會計、人事、政風、研考及各業務單位的人共同負責來建立並執行的，如此才可達到內部控制之目標；而非會計人員與會計人員之認知完全兩極化，非會計人員認為，內部控制制度應由會計單位來建立與執行，因其屬會計之專業，故由會計人員訂立出制度來，再教業務單位配合執行。

由上之結論，發現到非會計人員對於內部控制制度，尚在一知半解，並仍停留在陳舊觀念之中，實有賴於加強相關人員之訓練，才能樹立正確之內部控制觀念，進而才能增進機關財務之效能。

三、對於區公所會計人員員額編制問題：

會計與非會計人員，一致認為會計室只編制會計主任 1 人，實在太少，上級主計機關應視業務工作量的輕重，於員額編制上作適當的調整，以免會計人員一天到晚忙於例行性的審核憑證等工作，無暇充實專業智識與能力，並且沒有空檔與業務同仁進行良好互動，以至於常因誤解而摩擦，嚴重影響行政效率。故要有充足之人力，會計人員才能落實內部控制與審核之執行，才能對興利與防弊有所助益。

四、如何提昇會計人員內部控制與審核角色扮演之功能：

對於提升會計人員內部控制與審核角色扮演的功能，綜合以下幾點：

1. 充實會計人員專業智能。
2. 開辦內部控制與內部審核講習訓練。
3. 合理化的會計人員組織員額編制。
4. 加強內部控制與審核之宣導，安排業務相關人員之訓練。
5. 強化溝通協調技巧。
6. 對過多與過時之控制，應適時檢討廢除，以免影響組織正常運作。

五、其他建議：

建議事項有：

1. 建議會計主任的考績由區長評定。
2. 主計處辦理會計、業務相關人員內控專班講習。
3. 會計人員以信任代替監督，多與業務單位溝通聯誼增進感情。
4. 應提倡興利與防弊並重，以提升組織之行政績效。
5. 建議鬆綁一些過時法令規定，會計人員不要盡在預算執行的過程面斤斤計較，而應以業務執行的成果面去衡量其績效。

第六章 結論與建議

第一節 研究發現

主計制度的超然性，包含了組織超然、人事超然與職責超然。主計制度超然，係依「主計機構人員設置管理條例」「主計員額設置原則」及「行政院主計處組織法」等法令成立的機關組織，採一元化之管理。現任南投縣政府主計室主任鄭春福（前台中市政府主計室主任），於主計月刊第 605 期（2006 年 5 月）談到，「從事主計工作的同仁分布在政府各機關、單位裡，角色如同『油麻菜仔』，撒在哪裡就開在哪裡，隨著社會環境的變遷，被賦於更多的期許」。此句話讓研究者感觸很深，確實身為主計人員，都有著職期輪調之壓力，隨時皆有異動的可能，故不管您在機關、單位裡頭，投注了多少心血，當一張調動的派令下來，就是您該離開的時候，而當機關內有財務弊端發生時，皆會讓人聯想到，會計人員是否未盡嚴謹並落實內部審核之責，以致未能及時遏止舞弊或錯誤情事發生，故興利防弊之重擔，真讓會計人員更加如履薄冰般的戒慎恐懼。

本研究主題是在探討區公所會計人員執行內部控制與審核業務時，真正的處境與基層人員的心聲，研究者藉由第二章的理論與文獻探討、實際觀察以及深度訪談結果，發現下列事實：

壹、內部控制與審核運作層面

一、內部控制制度要機關首長、會計、人事、政風、研考及各業務單位共同負責來建立。我國政府機關長久以來，由會計人員執行內部審核工作的結果，使得各單位人員（除會計人員外）大都偏好機關之內部控制制度，由會計人員負責建立並執行即可，這錯誤

觀念，對內部控制的推動將是一個危險訊息，以上之發現與彭火樹、馬秀如在〈政府各機關實施內部控制及內部審核之探討〉委託研究案中，所做調查結果相符合。其實內部控制與組織的每一位成員皆有關係，由任何一個部門單獨建立內部控制制度，都是不切實際的，一定要機關首長、會計、人事、政風、研考及各業務單位共同負責來建立，方才能達到內部控制的目標。尤其，內部控制是在達成個體的三個目標：有效率及有效果之營運、合理確保可靠之財務報導及有關法令之遵循。機關首長不得再以為內部控制僅為枝微細節、層級太低或僅屬技術層面而已，不用發心思去瞭解。當知一個組織的首長，是該組織的靈魂，負有成敗之責，首長的率先投入，以行動表示重視與支持，內部控制之成效才可呈現。

二、內部控制觀念認知不清，難以發揮應有其效能。頗多公務人員對於內部控制仍停滯於陳舊觀念中，認為內部控制之目的以防弊為主，忽略興利；內部控制之範疇，侷限於會計或財務之控制，鮮少及於管理控制之面向；有了內部控制制度之後，就絕對不會發生弊端；內部控制為達目的，可不考慮成本效益之分析。但實際上，內部控制之執行並非萬靈丹，其無法絕對保證政府機關或企業組織之資產保管安全，亦無法保證由於執行內部控制，管理階層所提之財務報表絕對是可靠及完整的，因為內部控制受到一些先天因素之限制，造成其管理目標只能提供「合理性」之保證，在審計準則公報第五號第十五條提及，內部控制無法排除串通舞弊、未考慮特殊交易、應考慮成本與效益等之正確觀念。

三、內部監督系統未能整合，難以有效發揮監督功能。監督是內部控制五個組成要素之一，目前政府之內部監督系統，呈現多頭馬車之情事，即會計人員執行內部審核；政風人員執行貪瀆不法之預防、發掘與處理；政府採購稽核小組執行採購事項稽

核監督；研考人員執行績效評核；事務主管辦理事務管理工作檢核，此五個單位應加以整合，資源才能共享，監督的功能也才能發揮，被監督部門，也才不會不勝其擾。

四、部分控制之分工，違反職能分工原則。內部控制之職能分工原則，為不相容的業務，不宜由一人從頭到尾包辦，其最主要目的在防止舞弊。然現行的「普通公務單位會計制度一致規定」與「事務管理手冊」規定，公庫存款差額解釋表由出納人員負責編製，明顯與內部控制之原理不符，雖會計人員加強覆核，但仍有利用偽造之銀行對帳單，偽編差額解釋表，挪用公款之舞弊案件發生。另各機關目前每月發放員工薪俸表，仍有許多單位由出納造冊，並由出納撥入帳戶，此亦與內部控制之原理不合，雖這過程由人事、會計單位詳加覆核，但常因未善加審核，仍有弊端之發生。

貳、機關之組織員額設置問題

台中市區公所之業務量多寡是隨區域之大小成正相關的，以中區區公所與北屯區公所 97 年度歲出總預算來看（第四章已加以分析），相差約有 4 倍之多，此不包括委辦業務，如休耕補助、低收入等一些社會福利之補助，但主計員額都只一位，且依據「主計機構人員設置管理條例」規定，各級主計主辦人員應出席各該級政府或所在機關，有關其業務之各項會議，如里幹事會議、區務會報等等，另對於業務單位主辦之選務，也必須由校對選舉公報、點選票、整理圈選工具...直至核銷憑證，而編制只有一人，常有顧此失彼的情況發生。

區公所會計人員，除經管歲計、會計業務外，尚有大型調查之統計業務，員額編制一位，實務上除執行日常性會計業務、開會、各課室間會計業務之溝通與協調，常占一大部分的時

間，而在提昇行政效率的推動上，常無法顧及。故本研究發現，內部控制制度縱然設計的再精良，但只要未落實執行，結果仍是會落空的。

叁、強化會計人員角色扮演

- 一、主計人員多充實相關智能，多學多問，遵守分際，不逾越控制程序與職掌，協助機關推動內部控制制度，以達成預期施政目標。故依研究發現，自我充實新知，在 E 世代中，才能扮演著做該做的事、做合理的事、做對的事。
- 二、溝通能力是主計人員最缺乏的一項技能，在一般機關成員眼中，會計人員常被冠上「拘泥成規」、「不知變通」、「雞毛當令箭」、「拙於溝通」，故提升主計人員之溝通能力，乃是當務之急。根據魏翊德於主計月報發表之〈如何強化主計業務、建立主計識別系統〉中提及，良好的溝通，應具備三個原則：1. 聽懂對方的話，傾聽並從旁協助其合法運用經費。2. 評述事實，能以專業者角色，坦率誠懇陳述有關規定。3. 堅持原則，對不當行為之要求，會計人員要婉轉、誠懇說「不」。
- 三、具備成本效益管理新觀念，將有限資源做最有效的分配，是當前經濟不景氣時代，會計人員最重要的課題。依訪問調查發現，在公所常以有限的資源要求其效果的最大化，其經費運用合法性的拿捏，加上實務性的考量，時時刻刻考驗著主計人員，如何以敏銳觀察力、開放的態度、多元價值觀，分析行政事務的必要性、急迫性與轉換性，適時提供財務資訊給機關首長，成為主計人員之一大挑戰。

第二節 研究建議

本研究根據文獻探討及研究發現，提出下列具體建議，供會計同仁認清角色、釐清責任及作為上級主管機關，在制定政策或相關法規時，能以基層會計人員之角度與困境多加考量，藉以提高會計人員工作士氣，而在各組織中，扮演著稱職的會計角色，真正的落實內部控制與審核執行，以期達到興利與防弊之最高行政績效。

一、內部控制方面

應提高內部控制制度推行權責之位階。當前政府正積極的提倡行政效率的興利作為，以期在內部控制的機制中達到此目標，既然內部控制是公務組織中，所有的公務人員都應一致遵行的，該規範制定機構的權限，應屬於各單位受命的最高層級才有效果，但現今內部控制制度，是建立在會計法修正草案中的第三章「內部控制與審核」之一條文，並明定內部控制制度之實施準則，由中央主計機關定之。

內部控制的相關規範，若僅由會計一條鞭的上級主計機構訂定，以當前公務組織的官僚系統觀之，勢必會落在會計人員身上，故建請提高層級至「行政院」，以落實內部控制之有效執行。

二、加強相關人員訓練以建立正確內部控制觀念

建請行政院主計處，加強對主計人員、採購、事務、出納、人事、施政計畫等相關執行者，甚至機關首長，安排內部控制專班之訓練，以樹立正確之內部控制觀念，方足以健全各機關財務秩序，端正財務風紀及增進財務之效能，並讓其瞭解財務責任之規範，以紓解會計人員沉重的內部審核壓力。

三、建立合宜的政府會計準則及制度

因現行政府會計所依循的規範，散見於會計法、決算法等法規及各類會計制度與行政規定。建請行政院主計處，將現行政府有關財務收支之規定，包括各項經費報之法令規定、標準、作業程序及會計人員執行內部審核應行注意事項等，予以整理及歸納，研訂一簡明、扼要、有系統之會計作業與審核標準化手冊，以利會計人員容易遵行。

四、落實收支款項劃撥轉帳，杜絕公款遭挪用

威脅內部控制制度的事項之一為接近資產，許多舞弊案例，皆因經常接近該資產（包括有形資產如現金、存貨等及無形資產如重要資訊等）。經收款項之人，當有急用之時，又有接觸資產之機會，而控管又不健全時，就容易有舞弊情形發生，故落實收支款項劃撥轉帳，及由金融機構代收制度，俾減少書面作業，將可杜絕公款遭挪用之機會。

五、機關組織之員額設置問題，應以業務量之輕重加以調整

台中市各區公所之業務量，多寡相差非常懸殊，上級主管機關應正視此一問題，並加以考量員額編制之擴充，以解決會計室人員之不足。因會計工作精密、繁雜且常有時效性的限制，長時間的加班，會讓組織成員產生過度倦怠及壓力感，上級主計機構之主管，當知要會計人員落實會計業務的推展，充足的人力分配才是其完成使命的首要利器。

附錄一：我國有關政府內部控制及內部審核之法令規定彙整表

內部控制之目標	法 令 規 定
一、營運之效果與效率	<p>★預算法第 34 條：「重要公共工程建設及重大施政計畫，應先製作選擇方案及替代方案之成本效益分析報告，並提供財源籌措及資金運用之說明，始得編列概算及預算案，並送立法院備查。」</p> <p>★預算法第 37 條：「各機關單位預算，歲入應按來源別科目編製之，歲出應按政事別、計畫或業務別與用途別科目編製之，各項計畫，除工作量無法計算者外，應分別選定工作衡量單位，計算工務成本編列。」</p> <p>★預算法第 69 條：「中央主計機關審核各機關報告，或依第六十六條規定實地調查結果，發現該機關未按季或按期之進度完成預定工作，或原定歲出預算有節減之必要時，得協商其主轉機關呈報行政院核定，將其已定分配數或全部，列為準備俟有實際需要，專業核准動支或列入賸餘辦理。」</p> <p>★九十年度中央政府各機關單位預算執行要點第九條：「為使各機關切實按計畫實施進度分配，避免年度中預算執行比率偏低，影響政府施政形象，各機關應訂定預算執行考核要點。」</p> <p>★九十年度中央政府各級機關單位預算執行要點第 41 條：「為提升計畫預算執行績效，各機關應依下列規定對各項計畫情形詳加檢討改善： 各機關應按月就工作計畫實際執行進度，作切實之內部檢討；每季應對重大計畫(含上級機關及本機關首長要求列管之工作計畫)由計畫承辦單位會同研考單位作專案評估，若發現問題應即擬具妥善措施，簽會主(會)計單位後，陳報機關首長積極督促改善。 各機關主(會)計單位應就前款重大計畫至少每季辦理計畫預算執行之預定進度與實際進度之差異分析，其累積差異達百分之二十以上者應會同計畫承辦單位及研考單位分析原因，並將結果陳列機關首長。 各主管機關對所屬各機關執行計畫及預算之效率，應適時派員查核與督導，並就所屬各機關之工作計畫實際執行進度，詳予審核，進度落後達百分之二十以上者，應即督促改善；經常支出執行成果已達成目標，而原列預算有節餘者，主管機關應予獎勵。 有關年度資本支出計畫之管考事項依「行政院暨所屬各機關計畫預算執行進度考核獎懲作業要點」規定辦理。」</p> <p>★中央政府特種基金管理準則第 13 條：「各特種基金之主管機關對所管各特種基金之運用情形，應切實督導考核；其辦法，由各主管機關定之。」</p> <p>★中央政府特種基金管理準則第 14 條：「各特種基金有關收支之執行成</p>

效，得由審計部、財政部或中央主計機關依法隨時實地調查。」

★會計法修正案第 3 條：「政府會計之目標如下：

○

○

○

四、表達財力狀況及資源運用之績效。」

★會計法修正案第 4 條：「政府及其所屬機關，對於下列事項，應為詳確之會計：

○

○

○

○

○

六、政事費用、作業成本及歲計餘絀之計算。

七、營業成本與損益之計算及盈虧撥補之處理。」

★決算法第 23 條：（審核各機關或各基金決算應注意之事項）「審計機關審核各機關或各基金決算，應注意左列效能：

一、違法失職或不當情事之有無。

二、預算數之超過或剩餘。

三、施政計畫、事業計畫或營業計畫已成與未成之程度。

四、經濟與不經濟之程度。

五、施政效能或營業效能之程度，及與同類機關或基金之比較。

六、其他有關決算事項。」

★決算法第 24 條：（審核總決算時應注意事項）「審計機關審核政府總決算，應注意左列效能：

一、歲入、歲出是否與預算相符，如不相符，其不符之原因。

二、歲入、歲出是否平衡，如不平衡，其不平衡之原因。

三、歲入、歲出是否與國民經濟能力及其發展相適應。

四、歲入、歲出是否與國家施政方針相適應。

五、各方所擬關於歲入、歲出應行改善之意見。」

★審計法第 62 條：「各主管機關應將逐級考核各機關按月或分期實施計畫之完成進度、收入，與經費之實際收支狀況，隨時通知審計機關。」

★審計法第 63 條：「公務機關編送會計報告及年度決算時，應就計畫及預算執行情形，附送績效報告於審計機關；其有工作衡量單位者，應附送成本分析之報告，並說明之。」

★審計法第 64 條：「各公有營業及事業機關編送結算表及年度決算表時，應附業務報告；其適用成本會計者，應附成本分析報告，並說明之。」

★審計法第 65 條：「審計機關辦理公務機關審計事務，應注意左列事項：

- 一、業務、財務、會計事務之處理程序及其有關法令。
- 二、各項計畫實施進度、收支預算執行經過及其績效。
- 三、財產運用有效程度及現金、財物之盤查。
- 四、應收、應付帳款及其他資產、負債之查證核對。
- 五、以上各款應行改進事項。」

★審計法第 66 條：「審計機關辦理公有營業及事業機關審計事務，除依前條有關規定辦理外，並應注意左列事項：

- 一、資產、負債及損益計算之翔實。
- 二、資金之來源及運用。
- 三、重大建設事業之興建效能。
- 四、各項成本、費用及營業收支增減之原因。
- 五、營業盛衰之趨勢。
- 六、財務狀況及經營效能。」

★審計法第 67 條：「審計機關審核各機關或各基金決算，應注意左列事項：

- 一、違法失職或不當情事之有無。
- 二、預算數之超過或賸餘。
- 三、施政計畫、事業計畫或營業計畫已成與未成之程度。
- 四、經濟與不經濟之程度。
- 五、施政效能、事業效能、或營業效能之程度及與同類機關或基金之比較。
- 六、其他與決算有關事項。」

★審計法第 68 條：「審計機關審核中央政府總決算，應注意左列事項：

- 一、歲入、歲出是否與預算相符；如不相符，其不符之原因。
- 二、歲入、歲出是否平衡；如不平衡，其不平衡之原因。
- 三、歲入、歲出是否與國民經濟能力及其發展相適應。
- 四、歲入、歲出是否與國家施政方針相適應。
- 五、各方所擬關於歲入、歲出應行改善之意見。

前項所列應行注意事項，於審核地方政府總決算準用之。」

★審計法第 69 條：「審計機關考核各機關之績效，如認為有未盡職責或效能過低者，除通知其上級機關長官外，並應報告監察院；其由於制度規章缺失或設施不良者，應提出建議改善意見於各該機關。」

★審計法施行細則第 71 條：「本法第六十三條規定公務機關所應附送之績效報告，或成本分析報告，係指該機關對於各項計畫實施完成進度，預算配合執行經過，及其工作所具成果之績效，或在預算內所列已具衡量單位工作計畫之成本分析報告。」

★審計法施行細則第 72 條：「本法第六十四條規定公有營業及事業機關所應附送業務報告，或成本分析報告，係指營業或事業各項計畫實施成果，

	<p>預算執行情形及財務狀況分析，盈虧餘絀原因之報告其適用成本會計者，應就各種產品單位之盈虧，分別分析列表附送。」</p> <p>★審計法施行細則第 73 條：「審計機關為辦理公務機關、公有營業及事業機關審計事務，除應注意本法第六十五條、第六十六條、第六十七條規定事項外，並應定期派員考查各機關按照會計法實施之內部審核情形及各項實際工作紀錄。」</p> <p>★審計法處理準則第 13 條：「各機關會計人員審核施政(工作)計畫，業務計畫及預算之執行與控制，應注意下列各項：</p> <p>一、施政(工作)計畫，業務計畫之實施進度與費用之動支是否保持適當之配合。</p> <p>二、各項收入及支出，有否按期與預算收支相比較，差異在百分之十以上者，計畫主管單位有否分析其因並採適當措施。</p> <p>三、資本支出實際進度與預算是否經常注意按下列各項分別比較：</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 採購進度是否與預定計畫及預算進度相符。 2. 採購款項之支付是否與採購契約所訂相符。 3. 計畫之已完成部分其實際效益是否與預期效益相符。如有不合，計畫主管單位有否分析檢討其原因，並謀改進辦法。 4. 資本支出預算之保留及流用是否依照規定程序辦理。 <p>四、補助預算之撥款有無查明計畫實際執行進度及經費支用情形，補助款有無確依計畫用途運用，補助經費執行賸餘有無依規定繳回公庫。」</p> <p>★審計法處理準則第 32 條：「公務機關會計人員審核各類業務之成果，應衡量各類施政或工作計畫收支與成本負擔情形。注意有無按月、按季或按績效評估、效益評量或成本效益分析，如發現問題或效能過低，有無及時採用必要之改善措施。」</p>
<p>二、財務報導之可靠性</p>	<p>★會計法修正案第 3 條：「政府會計之目標如下：</p> <p>○</p> <p>○</p> <p>三、提供完整可靠之財務資訊。</p> <p>四、表達財力狀況及資源運用之績效。</p> <p>○</p> <p>○</p> <p>★會計法修正案第 4 條：「政府及其所屬機關，對於下列事項，應為詳確之會計：</p> <p>○</p> <p>○</p> <p>○</p> <p>○</p>

	<p>五、不動產、物品及其他財產之增減、保管及移轉。</p> <p>六、政事費用、作業成本及歲計餘絀之計算。</p> <p>七、營業成本與損益之計算及盈虧撥補之處理。</p> <p>。」</p> <p>★會計法修正案第 24 條：「各種會計報告應依充分表達原則及會計事務性質，按下列需要，定期及不定期編製各種報告，並得兼用統計及數理方法，為適當之分析、解釋或預測：</p> <p>一、對外報告，應按行政、監察、立法之需要及人民所須明瞭之會計事實編製之。</p> <p>二、對內報告，應按預算執行情形、業務進度與管理控制及決策之需要編製之。」</p> <p>★決算法第 15 條：「附屬單位決算中關於營業基金決算之主要內容如左：</p> <p>一、損益之計算。</p> <p>二、現金流量之情形。</p> <p>三、資產、負債之狀況。</p> <p>四、盈虧撥補之擬議。</p> <p>前項第一款營業收支之決算，應各依其業務情形與預算訂定之計算標準加以比較；其適用成本計算者，並應附具其成本之計算方式、單位成本、耗用人工與材料數量，及有關資料，並將變動成本與固定成本分析之。</p> <p>第一項第三款關於固定資產、長期債務、資金轉投資各科目之增減，應將其詳細內容與預算數額分別比較。」</p> <p>★審計法第 56 條：「各機關對於所經管之不動產、物品或其他財物之增減、保管、移轉、處理等事務，應按會計法及其他有關法令之規定，編製有關財物會計報告，依限送審計機關審核；審計機關並得派員查核。」</p>
<p>三、 控制 活動</p>	<p>★九十年中央政府各機關單位預算執行要點第 24 條第二項第五款：「各機關自行收納彙解國庫之收入，應掣發收據。…」第三款：「前款收據格式由各機關視業務需要自行訂定，其印製、保管、使用依各機關內部控管作業程序確實辦理，並設「自行收那款項收據紀錄卡」（格式十五之一），按印製編號順序使用、銷號，逐一核計結存款，以強化內部控制，並利查核。」</p> <p>★會計法修正案第 22 條：「政府各種會計制度之設計，應明定下列各事項：</p> <p>○</p> <p>○</p> <p>○</p> <p>○</p> <p>○</p> <p>○</p>

	<p>○</p> <p>○</p> <p>九、內部審核之處理。</p> <p>。」</p>
	<p>★會計法修正案第 33 條：「各種傳票，非經下列各款人員簽名或蓋章不生效力。但無該款人員者，不在此限：</p> <p>一、機關長官或其授權代簽人。</p> <p>二、業務之主管或主辦人員。</p> <p>三、主辦會計人員或其授權代簽人。</p> <p>四、關係現金、票據、證券出納保管移轉之事項時，主辦出納事務人員。</p> <p>五、關係財物增減、保管、移轉之事項時，主辦經理事務人員。</p> <p>六、製票及覆核員。</p> <p>七、登記員。</p> <p>前項第一款、第二款、第五款人員，已於原始憑證上為負責之表示者，傳票上得不簽名或蓋章。</p> <p>第一款各項人員之簽名或蓋章，得以電子簽章方式辦理；其辦法，由中央主計機關會商審計機關及相關機關定之。」</p> <p>★會計法修正案第 34 條：「會計人員非根據合法之原始憑證，不得造具記帳憑證；非根據合法之記帳憑證，不得記帳。」</p> <p>★會計法修正案第 54 條：「會計憑證關係現金、票據、證券之出納者，非經主辦會計人員或其授權人之簽名或蓋章，不得為出納之執行。」</p> <p>★會計法修正案第 66 條：「第六條至第九條所列各種會計事務，在事務簡單之機關得合併辦理或委託其他機關辦理。但會計事務設有專人辦理者，不得兼辦出納或經理財物之事務。」</p> <p>★審計法第 38 條：「公庫支撥經費款項之書據、憑單，及各機關簽發之公庫支票，非送經審計機關或駐審人員核簽，公庫不得付款或轉帳；其未設審計機關或未派駐審人員者，不在此限。」</p> <p>★審計法第 75 條：「各機關主辦及經辦出納人員簽證支票或給付現金，如查明有超過核准人員核准數額，或誤付債權人者，應付損害賠償責任。支票之經主辦會計人員及主管長官或其授權代簽人核簽者，如前項人員未能依限悉數賠償時，應連帶負損害賠償責任。</p> <p>公庫地區支付機構簽發公庫支票，準用前二項規定。」</p> <p>★內部審核處理準則第 14 條：「各機關會計人員審核各項業務收支，應注意下列事項：</p> <p>業務單位每日收受之現金，票據及證券，有否於每日終了時，連同填製現</p>

金及票券日報表送出納單位簽收入帳，並通知會計單位。

業務單位編製各項業務之收支日報表，所列現金收付金額是否與當日現金日報或銀行結單核對調節相符。

業務單位編製各項業務收支月報表有否經會計單位審核，其收支是否符合有關規定或有無積欠未清之情事。」

★內部審核處理準則第 16 條：「各機關之會計憑證，關係現金、票據、證券之出納者，非經主辦會計人員或其授權人之簽名或蓋章，不得為出納之執行。

對外之收款收據，非經主辦會計人員或其授權人之簽名或蓋章者，不生效力。但有特殊情形另定處理辦法報經該主計機關核准有案者，不在此限。」

★內部審核處理準則第 17 條：「各機關會計人員審核原始憑證發現有下列情形之一者，應使之更正或拒絕簽署：

- 一、未註明用途或案據者。
- 二、依照法律或習慣應有之主要書據缺少或形式不具備者。
- 三、未依鄭府採購或財務處分相關法另規定程序辦理者。
- 四、應經機關長官或事項之主管或主辦人員之簽名或蓋章，而未經其簽名或蓋章者。
- 五、應經經手人、品質驗收人、數量驗收人及保管人簽明或蓋章而未經其簽名或蓋章者；或應附送品質或數量驗收之證明文件而未附送者。
- 六、關係財物增減、保管、移轉之事項時，應經主辦經理事務人員簽名或蓋章，而未經其簽名或蓋章者。
- 七、書據之數字有塗改痕跡，而塗改處未經負責人員簽名或蓋章證明者。
- 八、書據上表示金額或數量之文字、號碼不符者。
- 九、其他與法令不符者。

前項第四款規定之人員，按照各機關組織規模授權辦法及零星費用限額，分別由各機關長官或其他授權人依訂定之分層負責辦法辦理。」

★內部審核處理準則第 18 條：「各機關會計人員審核傳票，應注意下列各項：

- 一、是否根據合法之原始憑證編製。但整理結算及結算後轉入帳目等事項，無原始憑證者，不在此限。
- 二、是否於規定付款期內填製，逾期者應查明其原因。
- 三、應歸屬之會計科目、子目是否適當。
- 四、摘要欄是否簡明扼要，並與相關原始憑證之內容相符。整理及結算改正，沖回分錄，無原始憑證者，有無敘明原因及相關之傳票。
- 五、金額是否與相關原始憑證所載金額相符。
- 六、原始憑證之類別、張數、號碼、日期有否載明。其不附入傳票保管者，傳票上是否已由經管人員簽名或蓋章註明，憑證上是否標明傳票日期及號

碼。

七、傳票上及附件上有關人員之簽名或蓋章是否齊全，但機關長官及事項主管已於原始憑證上簽名或蓋章者，不在此限。

八、不以本位幣計數者，有否記明貨幣之種類、數目及折合率。

九、傳票編號，有無重號或缺號情形。

一、傳票是否按時裝訂，妥適保管。

一一、傳票之調閱及拆訂有否按照規定手續辦理。

一二、傳票及原始憑證之保存年限是否符合規定。憑證之銷毀，有否依照規定程序辦理。

一三、支出傳票之受款人是否與原始憑證之受款人相符，其不符者，應查究其原因。

一四、支出傳票及原始憑證是否加註已開支票戳記或管制記號。

一五、送出納單位執行之傳票及所附單據是否已執行完畢，執行期間過長者，是否查究原因。」

★內部審核處理準則第 22 條：「各機關會計人員審核現金、票據及證券之處理手續及保管情形，應注意下列各項：

一、現金、票據及證券之收受，是否依照規定程序處理，是否限期繳庫並即時通知主（會）計單位編製傳票入帳。

二、現金、票據及證券之支付，是否根據傳票執行，現金出納登記簿登記科目金額是否正確。

三、出納單位自行收納之各項收入，除法令另有規定外，是否使用收據，是否設置收據紀錄機制。註銷收據是否併同存根聯保存，作廢未使用之收據是否截角作廢，並妥慎保管備查，已開立收據之款項是否均已收納並編製傳票入帳及銷號。

四、保管品是否登記保管品備查簿，並按月編製報表送會計單位。

五、各機關實際庫存現金有否超過限額，其收付程序是否符合規定，保管是否妥善，是否派員作不定期檢查，並作成紀錄。

六、辦公或營業時間外收付款項，處理手續是否週密完備，保管是否安全。

七、各機關保管及暫收、代收之現金、票據及證券實際結存金額，是否與帳面結存相符。銀行存款結存是否與帳面結存符合，如不相符，出納單位有否編製調節表，其調節事項是否已根據向公庫或銀行取得之對帳單正本加以複核。

八、出納單位保管之現金、票據、證券及收據等，保管是否良好，有否按規定作定期或不定期之盤點，會計單位有無定期或不定期監督盤點及抽查，並作成紀錄，陳報機關長官。

九、各機關收入款項，以委託金融機構代收為原則，其彙解公庫日期是否依規定時間辦理。

	<p>一、各機關零用金管理及各項支付款項，其處理程序及付款時限是否依照公款支付時限規定處理。零用金以外之支付方式以直接匯入受款人金融機構存款帳戶為原則。」</p>
<p>四、 資訊 與溝 通</p>	<p>★會計法修正案第 20 條：「會計制度之設計，應考量會計事務之性質、業務實際情形、將來之發展與內部控制及管理需求定之。」</p> <p>★會計法修正案第 37 條：「各機關或基金有下列情形之一時，應辦理結帳或結算：</p> <p>一、會計年度終了時。</p> <p>二、有每月、每季或每半年結算一次之必要者，其每次結算時。</p> <p>三、非常事件，除前二款情形外，其事件終了時。</p> <p>四、機關裁撤或基金結束時。</p> <p>五、機關長官或主辦會計人員辦理移交時。」</p> <p>★會計法修正案第 40 條：「各項會計報告，除內部使用者外，應由機關長官、主辦會計人員及各有關事務之主管或主辦人員簽名或蓋章。前項會計報告經彙訂成冊者，機關長官及主辦會計人員得僅在封面簽名或蓋章。」</p>
<p>五、 監督</p>	<p>★會計法修正案第 43 條：「各級政府主計機關之總會計報告，與其政府之公庫、財產經理、徵課、公共債務、特種財物及特種基金等主管機關之報告發生差額時，應製表解釋之。」</p> <p>★會計法修正案第 44 條：「總會計年度報告之公告，依決算法之規定。各機關會計月報，除應守秘密之部分外，應由會計人員按月向該機關公告之。」</p> <p>★會計法修正案第 48 條：「各種會計事務，得以電腦處理之；其辦法，由中央主計機關會商審計機關及相關機關定之。」</p> <p>★會計法修正案第 51 條：「各機關實施內部審核，應由會計人員執行；其涉及非會計專業規定、實質或技術性事項，應由主辦部門確認無訛後，送由會計人員執行之。</p> <p>前項所稱內部審核，指經由收支之控制、現金及其他財物處理程序之審核、會計事務之處理及工作績效之查核，以協助各機關發揮內部控制之功能。內部審核得以電腦處理之。內部審核之實施，兼採書面審核及實地抽查方式，並應規定分層負責，劃分辦理之範圍。</p> <p>各機關實施內部審核之處理準則，由中央主計機關定之。」</p> <p>★會計法修正案第 52 條：「會計人員為行使內部審核職權，向各單位查閱簿籍、憑證及其他文件，或檢查現金、財物時，各該負責人不得規避、妨</p>

礙或拒絕；遇有疑問，並應為詳細之答復。

會計人員行使前項職權，遇必要時，得報經該機關長官之核准，封鎖各項有關簿籍、憑證或其他文件，並得提取其一部或全部。」

★會計法修正案第 53 條：「各機關會計人員對已核定之經費負擔或款項之預付，經查核與預算所定用途及計畫進度相符，應為預算之保留。關係經費負擔或收入一切契約，及動產、不動產之買賣契約，除特殊情形外，應經會計人員事前審核。

前項特殊情形，於內部審核處理準則定之。」

★會計法修正案第 55 條：「各機關會計人員審核原始憑證，發現有下列情形之一者，應使之更正或拒絕簽署：

一、未註明用途或案據。

二、依照法律或習慣應有之主要書據缺少或形式不具備。

三、依政府採購法或財物處分相關法令規定程序辦理。

應經機關長官或事項之主管或主辦人員之簽名或蓋章，而未經其簽名或蓋章。

五、應經經手人、品質驗收人、數量驗收人及保管人簽名或蓋章而未經其簽名或蓋章者；或應附送品質或數量驗收之證明文件而未附送。

六、關係財物增減、保管、移轉之事項時，應經主辦經理事務人員簽名或蓋章，而未經其簽名或蓋章。

七、書據之數字或文字有塗改痕跡，而塗改處未經負責人員簽名或蓋章證明。

八、書據上表示金額或數量之文字、號碼不符。

九、其他與法令不符之情形。

前項第四款規定之人員，得由各機關長官或其授權人依機關組織規模訂定分層負責規定辦理之。」

★會計法修正案第 60 條：「各機關主辦會計人員，對於不合法之會計程序或會計文書，應使之更正；如不獲更正者，應以書面敘明不合法事由，陳報該機關長官依法處理。

前項不合法之行為，由於該機關主管長官之命令者，主辦會計人員應以書面聲明異議。

機關長官對於第一項之陳報未依法處理者，其不合法行為之責任，應由機關長官連帶負之。

機關長官對於第二項之異議未依法處理者，其不合法行為之責任，應由機關長官負之。

主辦會計人員不為第一項陳報或第二項異議時，應依法懲處。」

★決算法第 29 條：「監察院對總決算及附屬單位決算綜計表審核報告所列應行處分之事項為左列之處理：

一、應賠償之收支尚未執行者，移送國庫主管機關或附屬單位決算之主管機關執行之。

二、應懲處之事件，依法移送該機關懲處之。

三、未盡職責或效能過低應予告誡者，通知其上級機關之長官。」

★審計法第 2 條：「審計職權如左：

一、監督預算之執行。

二、核定收支命令。

三、審核財務收支，審定決算。

四、稽察財物及財政上之不法或不忠於職務之行為。

五、考核財務效能。

六、核定財務責任。

七、其他依法律應行辦理之審計事項。」

★審計法第 17 條：「審計人員發覺各機關人員有財務上不法或不忠於職務上之行為，應報告該管審計機關，通知各該機關長官處分之，並得由審計機關報請監察院依法處理；其涉及刑事者，應移送法院辦理，並報告於監察院。」

★審計法第 41 條：「審計機關派員赴各機關就地辦理審計事務，得審度其內部控制實施之有效程度，決定其審核之詳簡範圍。」

★審計法第 60 條：「各機關營繕工程及定製財物，其價格之議訂，係根據特定條件，按所需實際成本加利潤計算者，應於合約內訂明；審計機關得派員就承攬廠商實際成本之有關帳目，加以查核，並將結果通知主辦機關。」

★審計法施行細則第 42 之 1 條：「審計機關依本法第五十九條第一項規定，對於各機關採購之規劃、設計、

招標、履約、驗收及其他相關作業之隨時稽察，得就採購全案或各該階段作業之全部或一部稽察之。

審計機關辦理隨時稽察時，應注意左列事項：

一、採購是否依照預算程序辦理。

二、採購有無依照法定程序及契約、章則規定辦理。

三、採購之執行績效。

四、採購制度、法令及相關內部審核規章之建立情形。

五、內部控制實施之有效程度。

六、政府採購主管機關及相關機關之監督考核情形。

七、其他與採購有關事項。」

★內部審核處理準則第 3 條：「本準則所稱內部審核，指經由收支之控制、現金及其他財物處理程序之審核、會計事務之處理及工作績效之查核，以協助各機關發揮內部控制之功能。

各機關實施內部審核，應由會計人員執行之。但涉及非會計專業規定、實

質或技術事項，應由主辦部門負責辦理。」

★內部審核處理準則第 4 條：「內部審核之範圍如下：

一、財務審核：謂計畫、預算之執行與控制之審核，包括預算審核、收支審核及會計審核。

二、財物審核：謂現金及其他財物之處理程序之審核，包括現金審核、採購及處分財物審核。

三、工作審核：謂計算工作負荷或工作成果每單位所費成本之審核。

前項第一款、第二款預算審核、收支審核、會計審核、現金審核、採購及處分財物審核之定義如下：

一、預算審核：業務計畫及預算之執行與控制之審核。

二、收支審核：有關各項業務收支數字之勾稽與查核。

三、會計審核：憑證、報表、簿籍及有關會計事務處理程序之審核。

四、現金審核：現金、票據與證券等處理手續及保管情形之查核。

五、採購及處分財物審核：工程之定作、財物之買受、定製、承租、勞務之委任或僱傭等（以下簡稱採購）程序及處分財物程序之審核。」

★內部審核處理準則第 5 條：「各機關內部審核之實施，兼採書面審核與定期或不定期實地抽查方式，並

按下列原則分層負責，劃分辦理之範圍：

一、各機關本身之報表、憑證及簿籍，由各機關會計單位指定審核人員負責審核，並接受上級主管機關派員抽查。

二、各機關內部單位憑證帳表之複核及現金、票據、證券與其他財物之查核，由各機關會計單位或指定辦理會計人員負責。

三、各機關所轄各分支機關經營現金、票據、證券及其他財物之查核，由各機關會計單位負責。」

★內部審核處理準則第 15 條：「各機關主辦會計人員，對於不合法之會計程序或會計文書，應使之更正，不更正者，應拒絕之，並報告該機關長官。前項不合法之行為，由於該機關長官之命令者，應以書面聲明異議；如不接受時，應報告該機關之主管上級機關長官與其主辦會計人員或主計機關。不為前二項之異議及報告時，關於不合法行為之責任，各機關主辦會計人員應連帶負之。」

★內部審核處理準則第 24 條：「各機關會計人員審核採購及處分財物時，應注意下列事項：

一、採購案件有無預算及是否與所定用途符合，金額是否在預算範圍內，有否事前依照規定程序辦妥申請核准手續。

二、經常使用之大宗材料與用品是否由主管單位視耗用情形統籌申請採購，核實配發使用。

三、辦理採購案件是否依照政府採購法規定程序辦理。

四、承辦採購單位是否根據陳經核准之申請辦理採購。在招標前，在否將招標須知、契約草案，先送會計單位審核。

五、會計單位審核前款文件時，應注意契約草案所載之事項是否依採購契約要項規定辦理。

六、各種財物之登記與管理是否依照有關規定辦理，保管是否妥善，是否按期盤點，盤點之數量是否與帳冊相符。珍貴動產不動產之管理有無依規定辦理。購置之財物，有無閒置及呆廢情形。

七、財物報廢之處理程序是否符合規定，廢品是否及時處理。財物已屆滿使用年限，其外形、品質均甚完好，且具使用價值者，不得任意廢棄，仍應設帳管制。

八、處分財物是否事先辦妥陳准手續，經辦處分財物人員不得主持驗交工作。」

★內部審核處理準則第 25 條：「各機關主（會）計單位指派之監辦人員會同監辦公告金額以上採購之開標、比價、議價、決標及驗收，依機關主（會）計單位會同監辦採購辦法之規定辦理。監辦人員辦理未達公告金額採購之監辦，依未達公告金額採購監辦辦法之規定辦理。」

★內部審核處理準則第 26 條：「採購案件之開標、比價、議價，主（會）計單位實地監辦人員，應監視下列事項是否符合政府採購法規定之程序：

一、採購案件之公告方式及等標期是否符合規定；其開標是否依招標文件公告之時間及地點依規定公開為之，並製作紀錄及會同簽認。

二、公告金額以上採選擇性招標或限制性招標，是否報經上級機關核准。

三、查核金額以上採購之招標，是否請上級機關派員監辦。

四、訂有底價而未予公告之採購案件，其底價於開標前應注意是否仍屬密封。

五、開標時，廠商之投標文件是否仍屬密封。

六、開標時，主持採購人員或採購單位之人員，有無依規定審查廠商投標文件，並敘明審查結果及簽名或蓋章。」

★內部審核處理準則第 27 條：「採購案件之決標，主（會）計單位實地監辦人員，應注意下列事項是否符合政府採購法規定之程序：

一、查核金額以上採購之決標，是否報請上級機關派員監辦。

二、訂有底價之採購案件，底價是否依規定核定。

三、訂有底價，以合於招標文件規定且在底價以內最低標決標之採購案件，投標廠商之最低標價超過底價，而得比減價格時，其比減價程序是否符合規定。

四、未訂底價，以合於招標文件規定且在預算數額以內決標之採購案件，投標廠商之最低標價逾評審委員會建議金額，而得比減價格時，其比減價程序是否符合規定。

五、最低合格標廠商標價，如其總標價或部分標價偏低有不合理之情事，其處理程序是否符合規定。

六、決標是否依規定製作紀錄，並會同簽認。」

★內部審核處理準則第 28 條：「採購案件之驗收，主（會）計單位實地監辦人員，應注意下列事項是否符合政府採購法規定之程序：

一、查核金額以上採購之驗收，是否報請上級機關派員監辦。

二、辦理驗收或部分驗收時，是否依規定製作紀錄，並會同簽認。

三、驗收結果與規定不符採減價收受者，其在查核金額以上之採購，是否報經上級機關核准。

四、主驗人員是否經機關長官指派，有無通知接管單位或使用單位會驗。

五、驗收完畢後，所製作之結算驗收證明書與驗收紀錄是否相符；主驗、會驗人員是否分別簽認。確認相符後，監驗人員應於結算驗收證明書適當位置簽名或蓋章。」

★內部審核處理準則第 29 條：「主（會）計單位監辦採購，屬書面審核監辦或依規定得不派員監辦者，其監視事項，得準用實地監辦之規定。

前項採書面審核監辦者，監辦人員得斟酌採購金額、地區或其他特殊情形，經機關長官核准後為之。」

★政府採購法第 12 條：「機關辦理查核金額以上採購之開標、比價、議價、決標及驗收時，應於規定期限內，檢送相關文件報請上級機關派員監辦；上級機關得視事實需要訂定授權條件，由機關自行辦理。

機關辦理未達查核金額之採購，其決標金額達查核金額者，或契約變更後其金額達查核金額者，機關應補具相關文件送上級機關備查。

查核金額由主管機關定之。」

★政府採購法第 13 條：「機關辦理公告金額以上採購之開標、比價、議價、決標及驗收，除有特殊情形者外，應由其主（會）計及有關單位會同監辦。未達公告金額採購之監辦，依其屬中央或地方，由主管機關、直轄市或縣（市）政府另定之。未另定者，比照前項規定辦理。

公告金額應低於查核金額，由主管機關參酌國際標準定之。

第一項會同監辦採購辦法，由主管機關會同行政院主計處定之。」

★政府採購法第 14 條：「機關不得意圖規避本法之適用，分批辦理公告金額以上之採購。其有分批辦理之必要，並經上級機關核准者，應依其總金額核計採購金額，分別按公告金額或查核金額以上之規定辦理。」

★政府採購法第 71 條：「機關辦理工程、財物採購，應限期辦理驗收，並得辦理部分驗收。

驗收時應由機關首長或其授權人員指派適當人員主驗，通知接管單位或使用單位會驗。

機關承辦採購單位之人員不得為所辦採購之主驗人或樣品及材料之檢驗

人。

前三項之規定，於勞務採購準用之。」

★政府採購法第 72 條：「機關辦理驗收時應製作紀錄，由參加人員會同簽認。驗收結果與契約、圖說、貨樣規定不符者，應通知廠商限期改善、拆除、重作、退貨或換貨。

其驗收結果不符部分非屬重要，而其他部分能先行使用，並經機關檢討認為確有先行使用之必要者，得經機關首長或其授權人員核准，就其他部分辦理驗收並支付部分價金。

驗收結果與規定不符，而不妨礙安全及使用需求，亦無減少通常效用或契約預定效用，經機關檢討不必拆換或拆換確有困難者，得於必要時減價收受。其在查核金額以上之採購，應先報經上級機關核准；未達查核金額之採購，應經機關首長或其授權人員核准。

驗收人對工程、財物隱蔽部分，於必要時得拆驗或化驗。」

★政府採購法第 73 條：「工程、財物採購經驗收完畢後，應由驗收及監驗人員於結算驗收證明書上分別簽認。

前項規定，於勞務驗收準用之。」

附錄二： 內部審核處理準則

中華民國八十九年十二月二十日

台八十九處會三字第一六九二四號令



第一章 總則

第一條 政府及其所屬機關（以下簡稱各機關）內部審核之實施，除法令另有規定外，依本準則之規定。

第二條 各機關制定或修訂會計制度時，應參照本準則之規定及各機關之組織職掌，訂入其會計制度。各主管機關對所屬機關實施內部審核應加強監督。

第三條 本準則所稱內部審核，指經由收支之控制、現金及其他財物處理程序之審核、會計事務之處理及工作績效之查核，以協助各機關發揮內部控制之功能。

各機關實施內部審核，應由會計人員執行之。但涉及非會計專業規定、實質或技術事項，應由主辦部門負責辦理。

第四條 內部審核之範圍如下：

一、財務審核：謂計畫、預算之執行與控制之審核，包括預算審核、收支審核及會計審核。

二、財物審核：謂現金及其他財物之處理程序之審核，包括現金審核、採購及處分財物審核。

三、工作審核：謂計算工作負荷或工作成果每單位所費成本之審核。

前項第一款、第二款預算審核、收支審核、會計審核、現金審核、採購及處分財物審核之定義如下：

一、預算審核：業務計畫及預算之執行與控制之審核。

二、收支審核：有關各項業務收支數字之勾稽與查核。

三、會計審核：憑證、報表、簿籍及有關會計事務處理程序之審核。

四、現金審核：現金、票據與證券等處理手續及保管情形之查核。

五、採購及處分財物審核：工程之定作、財物之買受、定製、承租、勞務之委任或僱傭等(以下簡稱採購)程序及處分財物程序之審核。

第五條 各機關內部審核之實施，兼採書面審核與定期或不定期實地抽查方式，並按下列原則分層負責，劃分辦理之範圍：

一、各機關本身之報表、憑證及簿籍，由各機關會計單位指定審核人員負責審核，並接受上級主管機關派員抽查。

二、各機關內部單位憑證帳表之複核及現金、票據、證券與其他財物之查核，由各機關會計單位或指定辦理會計人員負責。

三、各機關所轄各分支機關經管現金、票據、證券及其他財物之查核，由各機關會計單位負責。

第六條 各機關會計人員為行使內部審核職權，向本機關所屬各單位查閱簿籍、憑證暨其他文件或檢查現金、財物時，各該負責人不得隱匿或拒絕，遇有疑問，並應為詳實之答復。

會計人員行使前項職權，遇有必要時，得報經該機關長官之核准，封鎖各有關簿籍、憑證或其他文件，並得提取其一部或全部。

第七條 各機關會計人員執行內部審核事項，應依照有關法令辦理，非因違法失職或重大過失，不負損害賠償責任。

第八條 各機關執行內部審核人員，對於執行任務之有關法令、規章、制度、程序及其他資料，應事先詳細研閱。

各機關執行內部審核人員，得依業務需要，擬定內部審核計畫，報請機關長官核定後，據以執行。

第九條 各機關會計單位為供內部審核之參考，應蒐集下列各項有關資料：

- 一、組織與職掌。
- 二、人力配備。
- 三、計畫目標。
- 四、程序與方法。
- 五、其他重要事項。

第十條 執行內部審核人員對於完成審核程序之帳表、憑證，均應賦予日期戳記並予簽名或蓋章證明。檢查現金、票據、證券應將檢查日期、檢查項目、檢查結果及負責檢查人員姓名等項逐項登記，並簽名或蓋章證明。

第十一條 執行內部審核人員，如發現特殊情況或提出重要改進建議，均應以書面報告行之，送經主辦會計人員報請機關長官核定後辦理。

第十二條 內部審核之有關資料及報告等應建立檔案分類編號妥慎管理，留備上級機關或審計機關查核之參考。

第二章 預算審核

第十三條 各機關會計人員審核施政（工作）計畫、業務計畫及預算之執行與控制，應注意下列各項：

一、施政（工作）計畫、業務計畫之實施進度與費用之動支是否保持適當之配合。

二、各項收入及支出，有否按期與預算收支相比較，差異在百分之十以上者，計畫主管單位有否分析其原因並採適當措施。

三、資本支出實際進度與預算是否經常注意按下列各項分別比較：

（一）採購進度是否與預定計畫及預算進度相符。

（二）採購款項之支付是否與採購契約所訂相符。

（三）計畫之已完成部分其實際效益是否與預期效益相符。如有不合，計畫主管單位有否分析檢討其原因，並謀改進辦法。

(四) 資本支出預算之保留及流用是否依照規定程序辦理。

四、補助預算之撥款有無查明計畫實際執行進度及經費支用情形，補助款有無確依計畫用途運用，補助經費執行賸餘有無確依規定繳回公庫。

第三章 收支審核

第十四條 各機關會計人員審核各項業務收支，應注意下列事項：

一、業務單位每日收受之現金，票據及證券，有否於每日終了時，連同填製現金及票券日報表繳送出納單位簽收入帳，並通知會計單位。

二、業務單位編製各項業務之收支日報表，所列現金收付金額是否與當日現金日報或銀行結單核對調節相符。

三、業務單位編製各項業務收支月報表有否經會計單位審核，其收支是否符合有關規定或有無積欠未清情事。

第四章 會計審核

第十五條 各機關主辦會計人員，對於不合法之會計程序或會計文書，應使之更正，不更正者，應拒絕之，並報告該機關長官。

前項不合法之行為，由於該機關長官之命令者，應以書面聲明異議；如不接受時，應報告該機關之主管上級機關長官與其主辦會計人員或主計機關。

不為前二項之異議及報告時，關於不合法行為之責任，各機關主辦會計人員應連帶負之。

第十六條 各機關之會計憑證，關係現金、票據、證券之出納者，非經主辦會計人員或其授權人之簽名或蓋章，不得為出納之執行。

對外之收款收據，非經主辦會計人員或其授權人之簽名或蓋章者，不生效力。但有特殊情形另定處理辦法報經該管主計機關核准有案者，不在此限。

第十七條 各機關會計人員審核原始憑證發現有下列情形之一者，應使之更正或拒絕簽署：

一、未註明用途或案據者。

二、依照法律或習慣應有之主要書據缺少或形式不具備者。

三、未依政府採購或財物處分相關法令規定程序辦理者。

四、應經機關長官或事項之主管或主辦人員之簽名或蓋章，而未經其簽名或蓋章者。

五、應經經手人、品質驗收人、數量驗收人及保管人簽名或蓋章而未經其簽名或蓋章者；或應附送品質或數量驗收之證明文件而未附送者。

六、關係財物增減、保管、移轉之事項時，應經主辦經理事務人員簽名或蓋章，而未經其簽名或蓋章者。

七、書據之數字或文字有塗改痕跡，而塗改處未經負責人員簽名或蓋章證明者。

八、書據上表示金額或數量之文字、號碼不符者。

九、其他與法令不符者。

前項第四款規定之人員，按照各機關組織規模授權辦法及零星費用限額，分別由各機關長官或其他授權人依訂定之分層負責辦法辦理。

第十八條 各機關會計人員審核傳票，應注意下列各項：

一、是否根據合法之原始憑證編製。但整理結算及結算後轉入帳目等事項，無原始憑證者，不在此限。

二、是否於規定付款期內填製，逾期者應查明其原因。

三、應歸屬之會計科目、子目是否適當。

四、摘要欄是否簡明扼要，並與相關原始憑證之內容相符。整理及結算之改正，沖回分錄，無原始憑證者，有無敘明原因及相關之傳票。

五、金額是否與相關原始憑證所載金額相符。

六、原始憑證之類別、張數、號碼、日期有否載明。其不附入傳票保管者，傳票上是否已由經管人員簽名或蓋章註明，憑證上是否標明傳票日期及號碼。

七、傳票上及附件上有關人員之簽名或蓋章是否齊全，但機關長官及事項主管已於原始憑證上簽名或蓋章者，不在此限。

八、不以本位幣計數者，有否記明貨幣之種類、數目及折合率。

九、傳票編號，有無重號或缺號情形。

十、傳票是否按時裝訂，妥適保管。

十一、傳票之調閱及拆訂有否按照規定手續辦理。

十二、傳票及原始憑證之保存年限是否符合規定。憑證之銷毀，有否依照規定程序辦理。

十三、支出傳票之受款人是否與原始憑證之受款人相符，其不符者，應查究其原因。

十四、支出傳票及原始憑證是否加註已開支票戳記或管制記號。

十五、送出納單位執行之傳票及所附單據是否已執行完畢，執行期間過長者，是否查究原因。

第十九條 各機關會計人員審核帳簿，應注意下列各項：

一、各類帳簿之設置，是否與所訂會計制度及有關法令之規定相符。

二、各種帳簿之記載是否與傳票相符，各項帳目應依規定按期記載完畢。

三、各機關現金出納登記簿是否每日記載及結總，其內容是否與相關原始憑證相符。

四、各機關現金出納登記簿，每日收付總額及結餘，是否與總分類帳及明細分類帳現金科目當日收付及結餘金額相符，並應按月與出納單位現金出納備查簿核對是否符合。

五、各種明細帳是否均能按時登記，並與總分類帳有關統制科目核對是否相符。

六、各種帳簿之首頁，有否標明機關名稱、帳簿名稱、冊次、頁數、啟用日期、有否由機關長官及主辦會計人員簽名或蓋章。

七、各種帳簿之末頁，有否列明經管人員一覽表，填明主辦會計人員及記帳、覆核等關係人員之姓名、職務與經管日期，有否由各本人簽名或蓋章。

八、各種帳簿之帳頁，有否順序編號，有無重號或缺號情形。

九、帳簿之過頁、結轉、劃線、註銷、錯誤更正及更換新帳簿等是否依照規定辦理。

十、帳簿裝訂、保管及存放地點是否安全妥善。

十一、帳簿之保存年限是否符合規定，帳簿之銷毀，有否依照規定程序辦理。

第二十條 各機關會計人員審核會計報告，應注意下列各項：

一、會計報告之種類及格式，是否與所訂會計制度及有關法令之規定相符。

二、各種會計報告，是否根據會計紀錄編造，是否便於核對。

三、會計報告之編送期限，是否符合規定。

四、會計報告所列數字之計算是否正確。

五、會計報告所列數字或文字之更正，是否依照規定手續辦理。

六、使用完畢之會計報告，有否分年編號收藏，有否編製目錄備查。

七、各項對外會計報告，有否由機關長官及主辦會計人員簽名或蓋章；其有關各類主管或主辦人員之事務者，有否由該事務之主管或主辦人員會同簽名或蓋章。

八、各機關編製之日報及月報有否順序編號，其號數是否每年度重編一次。

九、報告之保存年限是否符合規定，報告之銷毀，有否依照規定程序辦理。

十、各種會計報告內容，如因會計方法、會計科目，或其他原因而引起之重大變更，有否將變更情形及其對財務分析之影響作適當之說明。

第二十一條 各機關會計人員審核期終結帳整理，應注意下列各項：

一、預收及預付款項與遞延費用時效到達或消失者，有否按期結轉，預收及預付款項有無列帳案據。

二、應收及應付款項有否根據相關憑證計算列帳，有無漏列情形。

三、其他資產及負債各科目懸帳，已否作適當整理，所列金額是否正確，相關憑證是否齊全。

四、各種收入及費用帳目，至期終結帳時應行調整者，有否調整，金額是否正確。

五、各種懸帳之沖銷，處理是否適當，金額是否正確。

六、懸宕之帳款有否積極稽催處理。

第五章 現金審核

第二十二條 各機關會計人員審核現金、票據及證券之處理手續及保管情形，應注意下列各項：

一、現金、票據及證券之收受，是否依照規定程序處理，是否限期繳庫並即時通知主（會）計單位編製傳票入帳。

二、現金、票據及證券之支付，是否根據傳票執行，現金出納登記簿登記科目金額是否正確。

三、出納單位自行收納之各項收入，除法令另有規定外，是否使用收據，是否設置收據紀錄機制。註銷收據是否併同存根聯保存，作廢未使

用之收據是否截角作廢，並妥慎保管備查，已開立收據之款項是否均已收納並編製傳票入帳及銷號。

四、保管品是否登記保管品備查簿，並按月編製報表送會計單位。

五、各機關實際庫存現金有否超過限額，其收付程序是否符合規定，保管是否妥善，是否派員作不定期檢查，並作成紀錄。

六、辦公或營業時間外收付款項，處理手續是否週密完備，保管是否安全。

七、各機關保管及暫收、代收之現金、票據及證券實際結存金額，是否與帳面結存相符。銀行存款結存是否與帳面結存符合，如不相符，出納單位有否編製調節表，其調節事項是否已根據向公庫或銀行取得之對帳單正本加以複核。

八、出納單位保管之現金、票據、證券及收據等，保管是否良好，有否按規定作定期或不定期之盤點，會計單位有無定期或不定期監督盤點及抽查，並作成紀錄，陳報機關長官。

九、各機關收入款項，以委託金融機構代收為原則，其彙解公庫日期是否依規定時間辦理。

十、各機關零用金管理及各項支付款項，其處理程序及付款時限是否依照公款支付時限規定處理。零用金以外之支付方式以直接匯入受款人金融機構存款帳戶為原則。

第六章 採購及處分財物審核

第二十三條 各機關會計人員對於採購案件或款項之預付，經查核與預算所定用途及計畫進度相合者，應予登記並為預算之保留。關係費用負擔或收入之一切契約，及大宗動產、不動產之買賣契約，非經會計人員事前審核簽名或蓋章，不生效力。

各項契約草案經會計人員事前審核同意者，正式合約不再經會計人員審核。

各機關有下列情形之一者，契約得免經會計人員事前審核，但事後仍應將契約副本，送會計單位備核：

一、各項契約第一次業經會計人員事前審核，以後依例辦理內容不變者。

二、為配合實際需要必須委託國外機構在國外洽辦者。

三、為應付意外事故或緊急需要而臨時決定之契約，由主辦單位負完全責任，惟事後仍應補送會計人員會辦。

各公營事業國內國外之產品報價，應由業務部門依照各公營事業規定程序辦理，其事後訂約者，契約仍應送會計人員會核辦理。

第二十四條 各機關會計人員審核採購及處分財物時，應注意下列事項：

一、採購案件有無預算及是否與所定用途符合，金額是否在預算範圍內，有否事前依照規定程序辦妥申請核准手續。

二、經常使用之大宗材料與用品是否由主管單位視耗用情形統籌申請採購，核實配發使用。

三、辦理採購案件是否依照政府採購法規定程序辦理。

四、承辦採購單位是否根據陳經核准之申請辦理採購。在招標前，有否將招標須知、契約草案，先送會計單位審核。

五、會計單位審核前款文件時，應注意契約草案所載之事項是否依採購契約要項規定辦理。

六、各種財物之登記與管理是否依照有關規定辦理，保管是否妥善，是否按期盤點，盤點之數量是否與帳冊相符。珍貴動產不動產之管理有無依規定辦理。購置之財物，有無閒置及呆廢情形。

七、財物報廢之處理程序是否符合規定，廢品是否及時處理。財物已屆滿使用年限，其外形、品質均甚完好，且具使用價值者，不得任意廢棄，仍應設帳管制。

八、處分財物是否事先辦妥陳准手續，經辦處分財物人員不得主持驗交工作。

第二十五條 各機關主（會）計單位指派之監辦人員會同監辦公告金額以上採購之開標、比價、議價、決標及驗收，依機關主（會）計單位會同監辦採購辦法之規定辦理。監辦人員辦理未達公告金額採購之監辦，依未達公告金額採購監辦辦法之規定辦理。

第二十六條 採購案件之開標、比價、議價，主（會）計單位實地監辦人員，應監視下列事項是否符合政府採購法規定之程序：

一、採購案件之公告方式及等標期是否符合規定；其開標是否依招標文件公告之時間及地點依規定公開為之，並製作紀錄及會同簽認。

二、公告金額以上採選擇性招標或限制性招標，是否報經上級機關核准。

三、查核金額以上採購之招標，是否請上級機關派員監辦。

四、訂有底價而未予公告之採購案件，其底價於開標前應注意是否仍屬密封。

五、開標時，廠商之投標文件是否仍屬密封。

六、開標時，主持採購人員或採購單位之人員，有無依規定審查廠商投標文件，並敘明審查結果及簽名或蓋章。

第二十七條 採購案件之決標，主（會）計單位實地監辦人員，應注意下列事項是否符合政府採購法規定之程序：

一、查核金額以上採購之決標，是否報請上級機關派員監辦。

二、訂有底價之採購案件，底價是否依規定核定。

三、訂有底價，以合於招標文件規定且在底價以內最低標決標之採購案件，投標廠商之最低標價超過底價，而得比減價格時，其比減價程序是否符合規定。

四、未訂底價，以合於招標文件規定且在預算數額以內決標之採購案件，投標廠商之最低標價逾評審委員會建議金額，而得比減價格時，其比減價程序是否符合規定。

五、最低合格標廠商標價，如其總標價或部分標價偏低有不合理之情事，其處理程序是否符合規定。

六、決標是否依規定製作紀錄，並會同簽認。

第二十八條 採購案件之驗收，主（會）計單位實地監辦人員，應注意下列事項是否符合政府採購法規定之程序：

一、查核金額以上採購之驗收，是否報請上級機關派員監辦。

二、辦理驗收或部分驗收時，是否依規定製作紀錄，並會同簽認。

三、驗收結果與規定不符採減價收受者，其在查核金額以上之採購，是否報經上級機關核准。

四、主驗人員是否經機關長官指派，有無通知接管單位或使用單位會驗。

五、驗收完畢後，所製作之結算驗收證明書與驗收紀錄是否相符；主驗、會驗人員是否分別簽認。確認相符後，監驗人員應於結算驗收證明書適當位置簽名或蓋章。

第二十九條 主（會）計單位監辦採購，屬書面審核監辦或依規定得不派員監辦者，其監視事項，得準用實地監辦之規定。

前項採書面審核監辦者，監辦人員得斟酌採購金額、地區或其他特殊情形，經機關長官核准後為之。

第七章 工作審核

第三十條 各機關應依業務收支，計算個別業務成果，以供經營管理參考。

第三十一條 公營事業機關會計人員審核各類業務之成果，應注意下列各項：

一、為抽樣測定各類業務收入及成本之分配狀況，所選收入及成本調查代表單位是否足以代表全體各不同類型之收入及成本之分配狀況。

二、為抽樣測定各類業務收入及成本之分配狀況，所選抽樣調查日期是否足以代表全年各月份收入及成本分配之正常狀況。

三、為分攤各項聯合收入及聯合成本，所採分攤基礎是否適當合理。

四、各項聯合收入及聯合成本之分攤，計算是否正確。

五、根據收入及成本計算結果所求得各類業務之成果概況，有否作適當之表達並提供必要之分析與說明。

六、主要營運項目實際營運量值與預算所定營運量值相比較，其差異在百分之十以上者，應分析其增減原因。

七、業務單位主管對於成本分析結果是否重視，有否及時採取必要之措施。

公營事業機關以外之特種基金得準用前項之規定。

第三十二條 公務機關會計人員審核各類業務之成果，應衡量各類施政或工作計畫收支與成本負擔情形。注意有無按月、按季或按期作績效評估、效益評量或成本效益分析，如發現問題或效能過低，有無及時採取必要之改善措施。

第八章 附則

第三十三條 本準則自發布日施行。

附錄三

主計員額設置原則

中華民國 89 年 11 月 15 日臺(89)義央字 15936 號函發布

中華民國 93 年 10 月 11 日處義三字第 0930006337C 號函修正第 2 點及第 4 點之附表

中華民國 97 年 1 月 30 日處義三字第 0970000547 號函修正第 4 點第 3 項

- 一、主計員額包含會計與統計人員，其員額設置原則，視其機關業務性質及工作範圍，分為公務機關、公營事業機構及公立學校等三類分別辦理，並各按其業務類型分別訂定之。
- 二、公務機關主計員額之設置，除縣市政府暨其所屬各級行政機關主計機構之編制員額依「縣市政府暨其所屬各級行政機關主計機構組織員額編制原則」辦理外，餘均以會計、統計機構合併設置與分別設置兩種類型，分別訂其原則如下：
 - (一) 會、統機構合併者，以 (1) 預(決)算及會計事務種類 (2) 年度預算經常門金額 (3) 最近五年度預算資本門金額平均數 (4) 統計單位層級 (5) 統計調查樣本單位 (或樣本受訪) 數 (6) 公務統計製表數 (7) 統計範圍劃分方案所列項目數 (8) 統計資料庫管理 (9) 附屬機關(構)數 (10) 所在機關總員額等十項因素配置其積分 (如附表一)。
 - (二) 會、統機構分設者，除會計機構依照前款 (1) (2) (3) (9) (10) 計分外，統計機構以 (1) 統計單位層級 (2) 統計調查計畫案件 (3) 統計調查樣本單位 (或樣本受訪) 數 (4) 統計調查資料筆數 (5) 統計調查結果表數 (6) 公務統計製表數 (7) 統計範圍劃分方案所列項目數 (8) 統計資料庫管理 (9) 年度預算經常門金額 (10) 所在機關總員額等十項因素，配置其積分 (如附表二)。
 - (三) 計算方法：中央二級主計機構以下依附表一、二計算積分總和，設定各級公務機關主計員額與所在機關總員額之比率 (如附表三)。
- 三、公營事業機構主計員額之設置，由各事業機構依其業務量及人員配置通盤檢討訂定。
- 四、公立學校主計員額之設置，以大專院校、高中(職)、國民中學、國民小學四種類型，分別訂其原則如下：
 - (一) 大專院校：
 - 1、大專院校主計員額設置原則，以 (1) 年度預算金額 (2) 建教合作及國科會、教育部補助專案研究計畫筆數 (3) 統計報表數 (4) 統計調查樣本單位數 (5) 統計資料庫管理 (6) 學生人數 (7) 系所數 (8) 所在院校教職員總數等八項因素，配置其積分。(如附表四)。
 - 2、計算方法：依表列積分總和，設定各大專院校主計員額與所在學校教職員總額之比率。(如附表五)
 - (二) 高中、高職設會計室，置會計主任一人，佐理人員一人；高中四十班至七十九班、高職二十五班至七十九班增置佐理人員一人；八十班以上或設有分部、夜間部、補校者得再各增置佐理人員一人。綜合高中(含完全中學、特殊教育學校及高中設職業科者)比照高職辦理。
 - (三) 國民中、小學設會計室，置會計主任一人；國民中學三十六班至九十九班增置佐理人員一人，一〇〇班以上再增置佐理人員一人；國民小學一〇〇班以上增置佐理人員一人。但同屬國中、同屬國小或國中與國小，其所轄教職員工人數加總在 30 人

以上者，或因地域因素及實務上需求，國中、國小得合併設置專任主計機構；不符上開得合併設置規定者，得由該管上級主計機構派員或由其他機關學校專任主計人員兼任。

(四) 國中、國小之班級數累計增減未超出上次調整主計員額時之班級數三班以上者，得暫不調整主計員額數。

五、各級公務機關、公營事業機構及公立學校，應派專任主計人員。惟主計業務簡單者，得由該管上級主計機構派員或由其他機關學校專任主計人員兼任，並報請其上級主管主計機關(構)備查。

六、本設置原則各種附表有關金額因素，為免受物價變動之影響，應依表末說明，基期之年度，按行政院主計處所編台灣省地區躉售物價指數調整之。

附錄四

深度訪談大綱-會計人員部份

敬愛的諸位長官先進：您好！

感謝您願意百忙中撥冗接受本研究之訪問：本研究係為探討「台中市區公所會計人員內部控制與審核之角色探討」，希望能借重您的專長及經驗，以了解目前會計人員在區公所扮演內部控制與審核角色之情境，任何答案都代表您專業的主觀認定。您所提供的寶貴意見保證僅供學術研究之用，絕不對外公開，感謝您的鼎力協助。

敬祝您

身體健康 萬事如意

東海大學公共事務碩士專班

指導教授：歐信宏 教授

研究生：吳素鑫

電話：(04)35056013

傳真：(04)35056017

訪談大綱

- 一、請問您在機關推動內部控制與審核之相關業務的過程中，是否有窒礙難行情況發生？機關首長是否重視與支持您專業的見解？如您將如何因應？
- 二、您認為會計人員落實執行內部審核就能防杜財務弊端之發生嗎？內部控制制度應由誰建立與執行？
- 三、您對於單位組織中會計人員之編制是否足夠？請表示您的意見？
- 四、您認為如何可以提昇會計人員在組織中內部控制與審核角色扮演之功能？
- 五、對於本議題有否其他建議？

附錄五

深度訪談大綱-非會計人員部份

敬愛的諸位長官先進:您好!

感謝您願意百忙中撥冗接受本研究之訪問:本研究係為探討「台中市區公所會計人員內部控制與審核角色之研究」,希望能借重您的專長及經驗,以了解目前會計人員在區公所扮演內部控制與審核角色之情境,任何答案都代表您專業的主觀認定。您所提供的寶貴意見保證僅供學術研究之用,絕不對外公開,感謝您的鼎力協助。

敬祝您

身體健康 萬事如意

東海大學公共事務研究所

指導教授:歐信宏 教授

研究生:吳素鑫

電話:(04)35056013

傳真:(04)35056017

訪談大綱

一、請問您在推展業務過程中,貴單位會計人員因執行內部控制與審核職責而與您之見解相左時,您是否會認為此為其專業知能而予以重視與支持,抑或認為其係曲解法令故意刁難而堅持己見,請詳述之。

二、您認為只要會計人員落實執行內部審核,就能防杜財務弊端發生?內部控制制度應由誰建立與執行?

三、請問您對於貴單位會計人員組織編制員額是否適宜?請述明其理由。

四、您認為如何可以提昇會計人員在組織中內部控制與審核角色扮演之功能?

五、請問您對本議題有否其他建議。

附錄六： 深入訪談－會計人員部份訪談紀錄

訪談紀錄(一)

代號:A1

訪談題綱:

一、請問您在機關推動內部控制與審核之相關業務的過程中，是否有窒礙難行情況發生？機關首長是否重視與支持您專業的見解？如否您將如何因應？

A1-1 答:在推展業務過程中，發現相關同仁或長官的意見或決定與法令規定不符時，當然會秉持應有職責委婉表示專業見解，若能獲得對方接受最好，但若不能獲認同，我想應進一步的再以誠懇的態度進行溝通，設法讓對方瞭解自己的職責所在與相關法令的束縛限制，與對方的意見相左實是不得已的苦衷，若對方仍不接受，只得面對事實，依照法令規定程序依法處理，維護公務機關組織的合法性與正當性，簡單地說，難免有窒礙難行的情況發生，但首長通常不樂意接受。

二、您認為會計人員落實執行內部控制與審核就能防杜財務弊端之發生嗎？內部控制制度應由誰建立與執行？

A1-2-1 答:個人認為會計人員認真確實執行內部審核，並不能保證財務弊端就不會發生，財務弊端的發生，除了制度上有缺失外，最主要仍為人為因素，無論法令規定如何精密周全，但仍未免百密一疏，致遭有心人運用自如，所以與其企望會計人員落實執行內部審核，用以杜絕發生財務弊端，倒不如為機關首長、業務單位主管與相關業務承辦人員多辦幾場講習會，讓他們也都能瞭解內部審核、內部控制的意義與相關人員應負的職責。在此講到「落實」執行內部控制與審核，就讓我想到有一件財務弊端，○○市公所里幹事辦理環保局補助回饋

金觀摩活動，「涉嫌讓資格未符人士免費參加」，難道這個也與我們有否落實審核有關係嗎？唉！

A1-2-2 內部控制制度控制對象是包括所有機關的營運，應由機關首長、會計、人事、政風、研考及各業務單位的人共同負責來建立並執行的，絕對不是只有會計一個人的事。

三、您對於單位組織中會計人員之編制是否足夠？請表示您的意見？

A1-3 答：現行公所會計人員組織員額編制會計室都只設置一位會計主任而已，不再有其他正式職員，實不合理。在公所區務運作上，絕大多數課室同仁都認為凡事只要有會計人員參與，萬事皆可安心，縱然事後發現缺失或產生弊端，因為有會計人員當墊背，要死大家一起死，而可推卸責任，避開禍害，所以，會計主任在公所內，除了要參加例行性的主管會報外，還要隨時參加其他與公所有關的大小會議，試想會計主任肩負內部控制與內部審核重責大任，心理與工作壓力就已過大，而在業務繁忙之際，又須配合區務推展參與如選務等諸多工作或會議，哪有足夠時間與精力確實做好份內工作，為充分發揮會計人員功能與強化內部控制與審核作用，實應視業務工作量的輕重，於員額編制上作適當的調整增加。

四、您認為如何可以提昇會計人員在組織中內部控制與審核角色扮演之功能？

A1-4 答：要提昇會計人員在組織中內部控制與審核角色扮演的功能，應設法完成下列三項工作：

1、充實會計人員專業智能與強化溝通協調技巧。充足的專業知識能令人心服會計人員的專業素養，足夠的溝通協調能力，可讓會計人員的專業見解，取得對方的瞭解與共識。

2、開辦內部控制與內部審核講習訓練。為何大多數的會計人員在機關組織中被誤解是專挑毛病的一群人，除了極少數的會計人員的言行真的需要檢討改進外，其他可說是一般業務人員或機關組織單位首長或主管，對內部控制與內部審核意涵的陌生與誤解所致，如果能讓他們也參加講習或訓練，相信有助於會計人員與機關組織首長或業務人員的互動。

3、合理化的會計人員組織員額編制。對於區公所會計單位只有編制一位會計主任，而無其他正式人員的不合理現狀，只會讓會計人員疲於奔命罷了，若要能真正提昇其角色扮演功能，唯有給予合理的員額編制，方能竟其功。

五、對於本議題有否其他建議？

A1-5 答：會計人員在區公所的處境那麼地不順利，除了法令規定等外在因素外，對於自身的言行素養，部分人員也應多加自我約束，反省檢討，切不可因一時情緒失控落人把柄或貪圖小利而被人譏為只准州官放火不准百姓點燈。

訪談紀錄(二)

代號:A2

訪談題綱:

一、請問您在機關推動內部控制與審核之相關業務的過程中，是否有窒礙難行情況發生？機關首長是否重視與支持您專業的見解？如否您將如何因應？

A2-1 答:在推動內部控制與審核之過程中，當然有窒礙難行的情況發生，遇此情況，通常會向區長報告相關法令規定或不當之處，雖然區長會甚感無奈，但最後大多會接受我基於會計專業的見解。而在極少數不能獲取諒解下，只得在相關公文書上表示意見，看著辦。

二、您認為會計人員落實執行內部控制與審核就能防杜財務弊端之發生嗎？內部控制制度應由誰建立與執行？

A2-2-1 答:會計人員認真執行內部審核並不能真正的杜絕財務弊端之發生，此因弊端的發生很多不是制度面的，大多為人為操弄所造成，唯有所有相關人員都不想舞弊，否則仍會發生財務弊端。

A2-2-2 內部控制制度應由所有公務人員來建立與執行，因內部控制是一種管理過程，為機關能有效率的營運，所以不是只有會計人員的事。

三、您對於單位組織中會計人員之編制是否足夠？請表示您的意見？

A2-3 答:會計人員的員額編制，依照目前來說，當然不足夠，而且不公平，此因各區人口數不一，差距懸殊，連帶的工作量輕重差別也就很大，實有必要依據各區人口數多寡，於員額編制上作全面的調整配置。

四、您認為如何可以提昇會計人員在組織中內部控制與審核角色扮演之功能？

A2-4 答:要提昇會計人員內部控制與審核功能，除了必需會計人員增強專業智能與溝通協調能力外，還需有足夠的員額編制。

五、對於本議題有否其他建議？

A2-5 答:在區公所服務的會計人員，簡直就是單兵作戰，除了市府主計處外，毫無奧援，當因業務觸礁，認知相左時，建議主計處的各級長官能明察秋毫，分辨是非，不要一碰到區公所相關工作人員反映對主計人員的不滿時，就信心動搖。

訪談紀錄(三)

代號:A3

訪談題綱:

一、請問您在機關推動內部控制與審核之相關業務的過程中，是否有窒礙難行情況發生？機關首長是否重視與支持您專業的見解？如否您將如何因應？

A3-1 答:由於在區公所內，只有會計人員知道內部控制與內部審核的真正意旨，其他人員包括區長頂多為一知半解，因此難免有時會有窒礙難行情況發生，而區長因為非屬主計體系，對會計業務陌生，相對的也就較不會主動支持會計人員專業見解。如不獲區長支持時，就要設法再次溝通，如仍無效，只得簽註反對意見，再看首長怎麼批，而一般到最後他們都會改變名目或勉強接受會計之見解。

二、您認為會計人員落實執行內部控制與審核就能防杜財務弊端之發生嗎？內部控制制度應由誰建立與執行？

A3-2-1 答:我認為會計人員不足以保證可以防杜財務弊端發生，會計人員與一般公務人員一樣，並非超人，防杜財務弊端發生，會計人員雖應當仁不讓，可是這不是會計人員應全權負責的。而內部控制制度的遵行也是所有人員的事，並非會計人員一個人努力就能防杜財務弊端的發生。而且，機關內部也有很多監督單位，如政風人員執行貪瀆不法之預防、處理等；研考執行績效；事務主管對出納、總務等事務之檢核等等，為何有弊端發生，都想到會計未落實內部控制與審核的責任？實在很不公平，應以整合機關內部監督系統，才較能防杜財務弊端之發生。

A3-2-2 內部控制制度應由機關內所有的人共同來建立跟執行的，

每一個人對機關績效都有一份責任。

三、您對於單位組織中會計人員之編制是否足夠？請表示您的意見？

A3-3 答：八區公所的會計人員編制，嚴格地說，除了中區因為業務量少，一位會計主任尚可以應付外，其他七區，應有必要依人口數的多寡，酌予編制適當數量的會計人員，以免每天不僅有忙不完的會計業務，還要出席一些公所之會議，哪有餘力去做稽核等工作。

四、您認為如何可以提昇會計人員在組織中內部控制與審核角色扮演之功能？

A3-4 答：要提昇會計人員內部控制與審核功能，有兩點可以參考：

- 1、所有行政機關員工均需適當地參與內部控制與審核講習會。
- 2、要有合理彈性的員額編制。

五、對於本議題有否其他建議？

A3-5 答：其他建議有以下兩點：

- 1、會計人員工作實在辛苦，希望有關上級長官能藉機多加鼓勵，使會計人員得能樂意工作。
- 2、建議上級主管機關，對於過多或過時之法令規章或無必要之控制程序，應加以檢討廢除，如此可以減少組織成員間之摩擦，以致於對行政效率也會有不利的有影響。

訪談紀錄(四)

代號:A4

訪談題綱:

一、請問您在機關推動內部控制與審核之相關業務的過程中，是否有窒礙難行情況發生？機關首長是否重視與支持您專業的見解？如否您將如何因應？

A4-1 答:在推動內部控制與審核之過程中，發生窒礙難行的情事難免，有時業務承辦人員硬是想曲解法令解釋，冒然行事，弄得彼此氣氛緊張，甚至面紅耳赤，這完全是因為各有各的立場與堅持，逢此情況，區長大多會受法令限制而作罷，但也有區長不予重視支持時候，為了奉公守法，我只得依照相關法令規定行事，顧不得是否會破壞人際關係了。

二、您認為會計人員落實執行內部控制與審核就能防杜財務弊端之發生嗎？內部控制制度應由誰建立與執行？

A4-2-1 答:財務會發生弊端的因素很多，不是單靠會計人員落實執行內部審核就可畢竟其功，尤其是會計業務工作量多時，能夠勉強應付過去，已算難能可貴，哪還有閒情去專注防杜弊端的事呢？還有為何其他監督系統的人員不用負責，如政風、研考、採購稽核小組、事務主管，而就只苛責會計未盡職呢？應以整合機關內部監督系統，才較有可能達到防弊之功能。

A4-2-2 內部控制制度應由全體人員共同建立與執行的，不是單靠會計人員，制度就能推動與執行。

三、您對於單位組織中會計人員之編制是否足夠？請表示您的意見？
A4-3 答：我覺得各區公所會計室只編制會計主任一人，實不合理，公所裡裡外外諸多業務或會議都會要會計參與，如主管會議、里幹事會議、小型工程會議、監標及跟著業務單位的人到里內監驗工程等等。人口少的小區也許只要一位會計人員就已夠用，但對於人口多的行政區實在要這些會計主任賣命工作，才能馬馬虎虎把業務交待過。

四、您認為如何可以提昇會計人員在組織中內部控制與審核角色扮演之功能？

A4-4 答：要想提昇會計人員扮演內部控制與審核角色的功能，就需要設法讓會計單位有足夠的人力資源，即應有適當的編制員額，另外，尚須開辦有關內部控制與內部審核之講習或訓練課程，讓會計人員得以充實專業技能，而且也使非屬會計系統之一般公務員認知內部控制與審核的重要性與職責所在，才不會都認為與其毫無關係，不予重視。唯有機關組織團隊成員和衷共濟，才能提昇功能。

五、對於本議題有否其他建議？

A4-5 答：會計人員所負職責之壓力，非一般局外人得能知悉，一發生財務舞弊案件，絕對多數的人都會認為與會計人員有關，其實會計單位所作的大多為書面審核，弊端操弄過程可說被蒙在鼓裡幾乎不可能事先探知，然而一有事故往往被牽連進去，而成代罪羔羊，致使大多數在基層服務獨當一面的會計人員，人心惶惶，士氣低落，為彌補其隨時將會碰到無辜受罪之遭遇，有關上級單位長官應有必要採取實質鼓舞士氣措施，勉勵我們的辛勞，不要打考績時，都是外面的基層人員被打「乙」的機會最多，對我們真是一大傷害。

訪談紀錄(五)

代號:A5

訪談題綱:

一、請問您在機關推動內部控制與審核之相關業務的過程中，是否有窒礙難行情況發生？機關首長是否重視與支持您專業的見解？如否您將如何因應？

A5-1 答:在推動內部控制與審核之過程中，發生窒礙難行的事一般皆難免，常常為了一件公文，就要跟業務單位溝通了老半天，當搬出法令讀給他聽，他還一副「以前怎麼可以？」，你再跟他解釋，最後有的還會拋下一句「你們規定的太死了，應該要向上面反應啦！綁的死死的怎麼做事！」，有時我也會半開玩笑的跟他說：「惡法也是法，在還沒修法之前還是要守法。」真的有時候跟他們用硬的反而會衝突，我也老了，有時臉皮裝的厚厚的，開開玩笑反而能解決紛爭。

一般首長大多能接受會計的意見（當然要有法令依據），但有時因為上面壓力，他還會不死心的說「與業務單位再研議看看有沒有變通餘地啦！」我如遇到這種情況，當然在合法範圍內儘量去配合業務推動了。

二、您認為會計人員落實執行內部控制與審核就能防杜財務弊端之發生嗎？內部控制制度應由誰建立與執行？

A5-2-1 答:審計室、主計處之上位者，一看到有財務弊端發生，就會聯想到會計人員是不是沒做好「把關」工作，對我們造成很大壓力與無奈。想也知道一個人如果要舞弊，一定是處心積慮的盤算著，會計人員哪有心力去預防？當然如果會計人員處事嚴謹的話，應該對想舞弊的人有一些遏止作用。但其他監督人員一如政風等，為何不用被質

疑未盡職，難道只有會計人員最閒嗎？

A5-2-2 內部控制制度應由全體公務人員來建立與執行，會計沒有那大，能左右機關內之主管要怎麼做。

三、您對於單位組織中會計人員之編制是否足夠？請表示您的意見？

A5-3 答：我覺得各區公所會計室只編制會計主任 1 人，實在不合理，公所業務比學校複雜，尤其統計業務也由公所之會計人員兼辦，如大型的工商普查、人口調查等，上面也沒派人幫忙，全由基層人員一肩扛起，到頭來記功嘉獎，那年考績居然還是「乙」，真讓人心寒。

四、您認為如何可以提昇會計人員在組織中內部控制與審核角色扮演之功能？

A5-4 答：要想提昇會計人員在組織中扮演內部控制與內部審核角色的功能，最重要的一點就是要給會計單位有充分的人力，主計之主管機關，不應該「要馬兒跑，又要馬兒不吃草。」責任一直加重，但升遷、考績都沒你的份，合理嗎？

另外應該加強各單位與會計人員內部控制之訓練，以樹立正確的內部控制觀念，不應該由會計人員在那而喊口號，別人還以為會計在推責任。

五、對於本議題有否其他建議？

A5-5 答：出納是行政室的組員，為何對出納現金、銀行存款之查核，都好像是會計的事？出納財務舞弊，其主管可以說他不懂，難道會計什麼都要懂？會計也是人，也會有犯錯之可能，故加強各權責單位的分工觀念，各司所職是有必要的。

附錄七： 深度訪談－非會計人員部份訪談紀錄

訪談紀錄(一)

代號:B1

訪談題綱:

一、請問您在推展業務過程中，貴單位會計人員因執行內部控制與審核職責而與您之見解相左時，您是否會認為此為其專業智能而予以重視與支持，抑或認為其係曲解法令故意刁難而堅持己見，請詳述之。

B1-1 答:當會計單位與我有不同意見時，我會試著瞭解自己的見解有無不妥或違背法令規定，如果沒有，我會認為會計單位故意不配合，尤其是上級交辦事項，若遇到此情形，將使公所左右為難，當然如真的不合法，我會勉強採納會計單位意見行事，否則為了區務之推展，在合法範圍內，我會堅持下去，亦即不支持會計單位之不當反對。

二、您認為只要會計人員落實執行內部控制與審核，就能防杜財務弊端發生？內部控制制度應由誰建立與執行？

B1-2-1 答: 內部控制與內部審核本來就是會計的責任，我們也不太懂，依我認為，應該會計人員認真的執行，就能減少或防杜財務弊端的發生吧。當然有很多財務弊端的案例是人為的，但如果會計人員在內部控制與審核上多加注意（因他是專業人員），至少就可遏止。

B1-2-2 答:內部控制制度應由會計單位建立與執行，因我們也不懂會計法規，並且這屬專業，要會計訂出來，再教大家做才有辦法。

三、請問您對於貴單位會計人員組織編制員額是否適宜？請述明其理由。

B1-3 答:對於會計單位員額編制應視其工作量而定，各區人口數多寡不一，大區人口二十萬人以上，小區有的不到三萬人，若以目前編制無論大區或小區，均編制會計主任 1 人，而無佐理員，是比較不合理，因為人口數多，業務量就多，工作量當然就大；人口數少，業務量就少，工作量就不多，所以，有關會計人員的員額數，應視工作量而設置，較為公平。

四、您認為如何可以提昇會計人員在組織中內部控制與審核角色扮演之功能？

B1-4 答:會計人員在組織中，若能利用平時空檔時間，多與公所同仁作業務上意見交換，經驗交流的話，對於內部控制與審核角色功能的提昇，或多或少會有幫助，當然大前提是會計人員負擔的業務工作量適中，不能過於繁重，否則不可能抽空與同仁好好地溝通協調。

五、請問您對本議題有否其他建議。

B1-5-1 答:(一)會計主任屬一條鞭行政體系，對其行事風格區長無絕對干預權力，造成其恃權責而與公所同仁發生摩擦，破壞組織和諧氣氛，為讓公所同仁能順利推展區務，建議會計主任的考績由區長評定。

B1-5-2 答:(二)何謂內部控制、內部審核，一般行政人員大都不知道，也許光從字面瞭解，都認為是會計人員的職責，與一般業務單位人員無關，所以，建議主計處如果要我們配合的話，實在有必要為公務機關單位從業人員，辦講習或演講會，這樣才有利於相互的溝通了解。

訪談紀錄(二)

代號:B2

訪談題綱:

一、請問您在推展業務過程中，貴單位會計人員因執行內部控制與審核職責而與您之見解相左時，您是否會認為此為其專業智能而予以重視與支持，抑或認為其係曲解法令故意刁難而堅持己見，請詳述之。

B2-1 答:一般言之，平時推展業務過程，難免在某些部份與會計主任有不同觀點，不過並不會因見解不一，而發生不快，因為各有個人職責，也都有所必須堅守的立場，致本人會認為這是會計專業知識與其所背負職責所致，應予尊重與支持，不會認為故意刁難、不配合。

二、您認為只要會計人員落實執行內部控制與審核，就能防杜財務弊端發生？內部控制制度應由誰建立與執行？

B2-2-1 答:會計人員認真執行內部控制與內部審核，這應該是盡其本分，財務弊端的發生，很多都是人在操作，制度再怎麼爛，如果有關人員都能潔身自愛，一點弊端也都不會發生，至於要會計人員扛起所有防弊職責，實在是給其過重的壓力，何況大多數的會計人員跟大部分的公務人員一樣，都會戮力從公，堅守崗位，因此，不必要一有財務弊端發生，就要把會計人員牽扯進去，視其為共犯。

B2-2-2 答:會計法規、制度都是由主計機關訂定的，故內部控制與內部審核都一樣由會計單位建立，業務單位配合執行。

三、請問您對於貴單位會計人員組織編制員額是否適宜？請述明其理由。

B2-3 答:我認為本區人口數十多萬人，會計室只編制會計主任 1 人，

實嫌太少，若能再配置佐理員 1 人，就較合理，因為要會計單位做好內部控制與內部審核工作，就應該配置足夠的人力，否則，會計主任處理平常業務就已顯得時間不夠用，哪有餘力滴水不漏地做好內部控制與審核。

四、您認為如何可以提昇會計人員在組織中內部控制與審核角色扮演之功能？

B2-4 答：要提昇會計人員在組織中內部控制與審核角色功能，除了需要專業素養的會計人員外，還須要組織中各單位人員的充分諒解與配合，方能竟其功，否則單靠會計人員的努力，是不足以真正提昇其內部控制與內部審核角色扮演功能。

五、請問您對本議題有否其他建議。

B2-5 答：會計單位為機關組織中不可或缺之一環，有獨立存在的必要性，其他單位人員對於會計人員往往存有戒心，是很平常的事，因會計人員業務繁忙，很難有機會跟大家混在一起，所以比較有隔閡。建議主計之上級單位，能增加會計佐理員之編制，讓會計人員能較有空跟大家業務聯繫，增進感情。

訪談紀錄(三)

代號:B3

訪談題綱:

一、請問您在推展業務過程中，貴單位會計人員因執行內部控制與審核職責而與您之見解相左時，您是否會認為此為其專業智能而予以重視與支持，抑或認為其係曲解法令故意刁難而堅持己見，請詳述之。

B3-1 答:關於推展業務時，是否對於會計人員表示的異議，本人真心地說實在是無奈，只得勉強接受，事實上，我跟普通公務員一樣，只懂得本身業務上相關法令，對於會計部門所引用之法條一知半解，縱然覺得本身認知並無絲毫缺失，但只要會計不蓋章，就一切免談，所以在業務上若有與會計人員不同見解之情事發生時，通常我都認為會計單位只是在保護自己，最好都沒半點事須要其負責，甚至於似乎是拿雞毛當令箭，而不顧他人業務是否得能順利推展。

二、您認為只要會計人員落實執行內部控制與審核，就能防杜財務弊端發生？內部控制制度應由誰建立與執行？

B3-2-1 答:會計人員落實執行內部控制與審核，對於防止財務弊端發生當然有效，不過並不能百分之百杜絕，因只要有心人周密籌劃運作，財務舞弊案件的發生，機率就非常高，但如果會計人員在加強書面內部審核能力，以及法規的宣導，應該可以避免財務弊端的發生。

B3-2-2 答:內部控制制度應由會計單位建立與執行，因他們的法規，就應由其主導與推動。

三、請問您對於貴單位會計人員組織編制員額是否適宜？請述明其理由。

B3-3 答:公所的會計人員與人事人員一樣，都是只有一個人，雖然在

業務上我不認同會計單位作風，但就事論事，除非會計人員是永遠打不倒的無敵鐵金鋼，否則遇有差假，必然是請人事主任代理，而人事主任對會計業務又一竅不通，變成代而不理，未能落實代理人制度，對整個公所行政效率造成負面影響，我認為除人口數未超過十萬人的小區，否則只編制會計主任 1 人，實在太少，未符實際需求。

四、您認為如何可以提昇會計人員在組織中內部控制與審核角色扮演之功能？

B3-4 答：我認為會計主任在內部控制與內部審核角色扮演已發揮淋漓盡緻，只是希望會計主任能多利用時間或機會，和我們這些行政部門工作同仁互動，瞭解我們的苦衷，不是別人都在故意違反法令規定，有時實在因為外界壓力太大，迫於無奈，不得已冒然簽請准動用經費，應付實際業務需要，所以大家若能多加體諒，或許我會努力配合會計人員，作好其內部控制與審核，而有助於功能提昇。

五、請問您對本議題有否其他建議。

B3-5-1 答：(一)對於內部控制與審核的定義，實在陌生，建議有關單位若有機會能替我們這些行政業務人員辦場講習會，讓我們能對內部控制等有膚淺的認識。

B3-5-2 答：(二)建議會計人員對於業務單位人員不要以抓毛病的心態相處，各有各的立場，企盼會計單位能盡量放寬幅度，讓我們好做事，不要造成兩敗俱傷。

B3-5-3 答：(三)建議上級督導長官對於會計人員在區公所待人處事之言行表現多加注意，不要一昧的袒護，造成「愛之適足以害之也」的相反結果。

訪談紀錄(四)

代號:B4

訪談題綱:

一、請問您在推展業務過程中，貴單位會計人員因執行內部控制與審核職責而與您之見解相左時，您是否會認為此為其專業智能而予以重視與支持，抑或認為其係曲解法令故意刁難而堅持己見，請詳述之。

B4-1 答:在區務推展中，常發生會計單位與業務單位持不同的意見，當然也包含我，在理論上，公所各部門各司其職，應有其各別的立場與主見，不過相對的會阻礙區務的推動，尤其是有些突發狀況或上級交辦事項，年度預算未編列者，由於會計人員的堅持，致未能如期順利施行，影響行政績效，降低政府功能，如是，顯然是因會計主任為減少其將來責任的負擔，就不設法於法令限制範圍內通融，讓人有故意刁難的感覺。但為了不違法，也只有免強接受了。

二、您認為只要會計人員落實執行內部控制與審核，就能防杜財務弊端發生？內部控制制度應由誰建立與執行？

B4-2-1 答:防杜財務弊端發生，個人認為全靠會計人員把關有點過份，事實上只要每位公務人員奉公守法，縱然是法令規範太鬆，也不會出現紕漏。但如果會計人員有落實執行內部控制與內部審核的話，多少都有防杜財務弊端的功效。

B4-2-2 答:內部控制制度應由會計單位建立與執行，因只有他們最懂，如要我們配合，可以教我們。

三、請問您對於貴單位會計人員組織編制員額是否適宜？請述明其理由。

B4-3 答:公所既設有會計室，就應該除會計室主任外，尚須編列其他協助或承辦人員，按照目前法定編制，有將無兵，獨挑大樑，實在有些不妥當，若基於實際工作負荷量考慮，則可採變通方式，以區之人口數多少分員額編制的級距，小區只設會計主任即可；大區則需配置佐理員若干人，以符合實際。

四、您認為如何可以提昇會計人員在組織中內部控制與審核角色扮演之功能？

B4-4 答:要提昇會計人員於內部控制與審核角色扮演功能，除了會計人員要不斷接受專業訓練，充實專業智能外，最主要還要加強溝通協調的能力，因就算有再好的知識能力，拙於溝通、不知變通，也是無法做好自己分內的事，更談不上提昇效能了。

五、請問您對本議題有否其他建議。

B4-5 答:雖然我認為會計人員很多時候成為組織推行工作的絆腳石，但是憑心而論，皆因為沒有足夠的人力去執行其應負的工作，情緒不佳，當然態度就受影響，為行政團隊和睦融洽，建議各區公所會計人員編制，應做適當的調配設置。

談紀錄(五)

代號:B5

訪談題綱:

一、請問您在推展業務過程中，貴單位會計人員因執行內部控制與審核職責而與您之見解相左時，您是否會認為此為其專業智能而予以重視與支持，抑或認為其係曲解法令故意刁難而堅持己見，請詳述之。

B5-1 答:會計主任為區公所的幕僚人員，本來就應在合法情境盡力配合公所各單位的需求，不要動輒拿會計法令規定來嚇唬同仁，固然會計人員的專業知識應該尊重，對其部份見解也應支持，但有時實在有故意刁難，曲解法令的言行，令人難以心服口服的接受。

二、您認為只要會計人員落實執行內部控制與審核，就能防杜財務弊端發生？內部控制制度應由誰建立與執行？

B5-2-1 答: 只要會計人員落實執行內部控制與內部審核，應該就可以減少很多財務弊端的發生。希望會計人員不要盡在預算執行的過程面上斤斤計較，應眼光放遠、放大，以業務執行的成果面去衡量績效才是正途。

B5-2-2 答: 內部控制制度應由專業的會計人員建立與執行才對，因法規是由行政院主計處訂的，由專業的會計人員建立與執行是合理的。

三、請問您對於貴單位會計人員組織編制員額是否適宜？請述明其理由。

B5-3 答:目前會計人員員額編制不適宜，因為每區的業務量輕重不一，而且相差懸殊，造成某些公所會計人員閒著沒事可做，而有些公所則是日以繼夜加班處理，仍是不能及早完成工作，影響行政效率。

四、您認為如何可以提昇會計人員在組織中內部控制與審核角色扮演之功能？

B5-4 答:要提昇會計人員內部控制與內部審核的功能，首先須有適當合宜的編制，該多配置佐理員就應配置，若只需一位會計主任就已足可應付工作的公所，就讓其維持原來的編制，亦即須視事實需要決定會計單位編制員額，次為加強辦理會計人員專業智能的研習，充實他們應有認知。

五、請問您對本議題有否其他建議。

B5-5 答:設法加強辦理內部控制與內部審核講習，讓相關單位人員參加，明白自身職責，確實瞭解內部控制或審核的權責歸屬，而依循辦理，則有利於公所縱向協調橫向溝通，提高行政效率，增強公所績效。

參考書目

壹、中文部份

一、書籍

行政院公共工程委員會，《政府採購法令彙編》。台北：五南，民 95.12.19。

吳瓊恩，《行政學－第九章質化與量化的政策評估》。台北：三民，民 91。

林仁和，《質性研究》。東海大學行政專班講義，民 93.8。(未出版)

胡幼慧，《質性研究：理論、方法及本土女性研究實例》。台北：巨流，民 91.3。

胡龍騰、黃瑋瑩與潘中道合譯，Ranjit Kumar 著，《研究方法-步驟化學習指南》。台北：學富，民 89.8。

陳向明，《社會科學質的研究》。台北：五南，民 95。

張潤書，《行政學》。台北：三民，民 94。

楊永年，《警察組織剖析》。桃園：中央警察大學，民 87。

簡春安、鄒平儀，《社會工作研究法》。台北：巨流，民 93。

二、期刊

李雪玉，〈會計責任〉，《今日會計》，第 69 期，民 86，頁 73-80。

吳水源、李貳連，〈超然主計制度之起源與發展〉，《主計月刊》，第 57 期，民 92，頁 9-13。

柯承恩，〈強化內部審核提升行政績效〉，《主計月報》，第 87 卷，第 5 期，民 88，頁 10-12。

施炳煌，〈政府機關內部審核案例解析〉，《主計月報》，第 87 卷第 5

期，民 88.5，頁 38-43。

馬秀如，〈內部控制、內部稽核及內部審核範圍之探討〉，《主計月報》，第 87 卷 5 期，民 88.5，頁 26-33。

馬秀如，〈控制至治理之途〉，《主計月刊》，第 562 期，民 91.10，頁 70-75。

黃永傳，〈會計人員內部控制體系之角色〉，《主計月刊》，第 575 期，民 92.11，頁 31-42。

楊敏修，〈內部控制與內部審核及政府採購之互動〉，行政院主計處會計管理中心講義，(未出版)。

劉三錡，〈國立大學的內部審核與經費稽核〉，《主計月刊》，第 562 期，民 91.7，頁 6-12。

賴森本，〈強化內部控制功能提振政府治理績效〉，《主計月刊》，第 562 期，民 91.10，頁 28-40。

魏翊德，〈如何強化主計業務、建立主計識別系統〉，《主計月報》，第 88 卷 1 期，民 88.7，頁 57-62。

三、論文

吳素燕，〈從內部控制、內部審核、內部稽核觀點－探討公務機關會計人員之角色〉，碩士論文，國立中山大學財務管理學系研究所，民 95。

林貞惠，〈司法機關會計人員工作滿足與工作士氣之研究〉，碩士論文，東海大學公共事務碩士在職專班，民 94。

韋伯韜、吳俊德、吳立德、蔡淑微，行政院主計處 94 年研究報告〈強化政府內部控制機制與內部審核之探討〉，行政院主計處編印，民 94.12，頁 1-103。

韋伯韜、蔡憲唐、詹乾隆、傅懷慧，行政院主計處 92 年研究報告〈政府再造後主計制度之定位〉，行政院主計處編印，民 93.5，頁

1-82。

翁瑞英，〈國立高中職主計人員對內部控制與內部審核角色認知之探討〉，碩士論文，靜宜大學會計學系碩士班，民 94。

陳昌茂，〈台灣地區中南部鄉鎮市組織特性及其效率評估之研究〉，碩士論文，國立成功大學都市計劃學系，民 89。

陳彥伶，〈會計人員在公務組織單位之角色探討〉，碩士論文，國立東華大學公共行政研究所，民 92。

陳純青，〈主計人員溝通風格之研究〉，碩士論文，東海大學公共事務碩士在職專班，民 94。

傅素瑛，〈國立大學會計人員角色壓力、人格特質與工作滿意度關係之研究〉，碩士論文，國立屏東教育大學教育行政研究所，民 96。

彭火樹、馬秀如，行政院主計處 90 年研究報告〈政府各機關實施內部控制及內部審核之探討〉，行政院主計處編印，民 90.3，頁 1-111。

趙秀貞，〈公立大專校院會計單位組織文化、角色壓力與組織承諾關係之研究〉，碩士論文，彰化師範大學商業教育學系在職進修專班，民 91。

四、網路

行政院主計處 97 年度中央政府總預算案總說明：

http://win.dgbas.gov.tw/dgbas01/97/97btab/97_壹.doc/，(民 97.5.1 查詢)。

行政院主計處：<http://www.dgbas.gov.tw/public/Data/842916484171.doc/>，(民 97.5.5 查詢)。

行政院主計處：<http://www.dgbas.gov.tw/public/Data/5241045671.doc/>，(民 97.5.5 查詢)。

行政院主計處：<http://www.dgbas.gov.tw/public/Data/63616282571.doc/>，（民 97.5.5 查詢）。

行憲監察院實錄第八編第六章：<http://www.cy.gov.tw/record/6-1.html>，（民 97.3.5. 查詢）。

國家圖書館全國博碩士論文資訊網站：

<http://etds.ncl.edu.tw/theabs/index.jsp/>，（民 97.3.1. 查詢）。

臺中市政府民政處人口統計資料，
http://www.tccg.gov.tw/sys/SM_theme?page=41448784/，（民 97.3.14. 查詢）。

五、文件

中華民國內部稽核協會發布，內部稽核執業準則公報第一號，〈內部控制觀念與責任〉，民 84.12.20。

行政院主計處修正發布，〈內部審核處理準則〉，民 89.12.20。

行政院主計處修正發布，〈行政院主計處暨所屬主計人員職務遷調作業規定〉，民 93.1.9。

行政院主計處修正發布，〈主計員額設置原則〉，民 97.1.30。

行政院主計處修正發布，〈支出憑證處理要點〉，民 93.10.5。

行政院主計處發布，〈健全財務秩序與強化內部控制實施方案〉，民 89.2.9。

財團法人中華民國會計研究發展基金會發布，審計準則第 32 號公報〈內部控制之考量〉，民 87.12.22。

財政部證券暨期貨管理委員會〈公開發行公司建立內部控制實施要點〉，民 87.4。

總統制定公布，〈主計人員設置管理條例〉，民 70.12.28。

總統修正公布，〈預算法〉，民 91.12.18。

總統修正公布，〈決算法〉，民 89.12.13。

總統修正公布，〈會計法〉，民 91.5.15。

總統修正公布，〈審計法〉，民 87.11.11。

總統修正公布，〈審計法施行細則〉，民 88.5.24。