

論私立大專校院內部控制與稽核之治理機制

蔡宗益

南臺學校財團法人南臺科技大學會計資訊系助理教授、會計室主任

高等教育發展良窳攸關國家發展競爭力。依據教育部 107 學年度各級學校概況統計表資料，我國目前私立大專校院 105 所，占全體 153 所公私立大專校院 68.63%；私立大專校院學生數 807,115 人，占全體學生總人數 1,244,822 人 64.83%。由此可見，在我國高等教育環境中，私立大專校院肩負國家人才培育責任之重要性。值此同時，臺灣高等教育在歷經高速擴張階段後，面臨民國 117 年少子化「淹水線」，生源供需失衡讓大專校院經營壓力倍增。當面臨沉重生存壓力，又無完善學校內部治理機制時，近年來私立大專校院董事會貪瀆及治理弊案就不時浮上報章媒體，讓社會大眾對私立大專校院辦學品質信心每下愈況，更不禁懷疑還有多少弊端尚未浮上檯面。現行私立大專校院的內部治理自我監督機制是否足以杜絕可能的弊端或扮演吹哨者角色，實有其檢討之必要性。

一、私立大專校院內部控制制度實施沿革

根據湯堯（2005）的研究，美國大專校院協會（National Association of College and University Business Office）於 2003 年時，首先提出可將 COSO（Committee of Sponsoring Organizations of the Tread way Commission, COSO）所發展的企業內部控制制度架構導入大學，然因大學屬非營利性質，較重視營運控制與稽核，內部控制制度著重於營運之效果及效率，內外部財務及非財務報導之可靠性、及時性及透明性，與法令之遵循三個面向。大學可引用 COSO 所發表「內部控制-整合架構」機制，來達成學校學校人事、財務、營運等事項自我監督。

我國於民國 83 年初修正大學法，讓大學享有自治與自主的權力，並擔負相對之辦學責任。民國 97 年 1 月 16 日修正「私立學校法」第五十一條規定：學校法人及所設私立學校應建立內部控制制度，對人事、財務、學校營運等實施自我監督；其實施辦法，由教育部定之。爰此，教育部於民國 98 年 12 月 9 日公佈實施「學校財團法人及所設私立學校內部控制制度實施辦法」，主要立法精神在減少政府的監督及法律上之限制，賦予學校經營管理自主權。同時，為確保學校內部控制制度能落實 COSO 內部控制完整概念及反映實際運作，爰於民國 101 年 5 月 28 日及 106 年 5 月 12 日修正辦法。另「私立學校法」第五十一條亦規定民國 96 年 12 月 18 日修正之條文施行前已設立之財團法人私立學校，應於前項辦法施行之日起一年內建立內部控制制度。換言之，民國 99 年 12 月 9 日前，各私立大專校院須完成經校務及董事會議通過內部控制制度，學校法人則須經董事會議通過。同時教育部民國 102 至 103 學年組內部控制訪視小組進行實地訪視，並於民國 104 學年正式列入校務評鑑及獎補助款訪視項目，期各私立大專校院透過自我管理，加強內部監督，達成提升校務營運績效之目標。

另一方面，科技部自民國 108 年起，於抽查私立大專校院補助計畫執行情形實地訪視時，亦納入內部控制機制，期學校發揮內部稽核應有職能，達成報支經費合規性與自我管理。

二、 內部控制機制實施功效與討論

內部控制制度要發揮實質功效，控制環境、風險評估、控制作業、資訊及溝通和監督作業五大控制要素缺一不可，其中學校的組織文化、誠信與道德價值之內部控制環境更是最重要的基石，透過完善的控制作業與資訊及溝通更能將風險管控在可承受範圍內，單位本於職責例行監督及內部稽核人員定期監督，確保內部控制制度有效運作。

各私立大專校院創校辦學宗旨莫不以「私人興學，教育莘莘學子」為天下己任，然當面臨生存壓力，理想與麵包的抉擇，往往是向現實妥協，即使內部控制書面制度建置再如何完整，當面臨學校存續及管理階層壓力時，內部控制制度運作亦難發揮自我監督功效。例如近來不少私立大專校院傳出弊端，如校長兒子學分抵免及提前畢業違反學則規定、董事會淘空校產、外籍學生或新南向專班涉及仲介及非法打工、校長遴選爭議、推廣教育學分班的學生未經合法招生程序直接轉學位生等，各校均有可供遵循之法規及標準作業程序，與內部控制自我監理機制，然當碰到董事會及管理階層逾越內部控制時，內部控制淪於書面作業，學校監督機制就選擇性失靈。

三、 內部稽核機制實施功效與討論

民國 99 年以前，私立大專校院的治理機制主係透過經費稽核委員會及會計師財務報表查核簽證。然而，經費稽核委員會屬非常設性內部稽核組織，其組成委員都為教師兼任性質，因此在執行內部稽核功能上難以發揮積極效果。另會計師係執行財務報表簽證，亦非對學校的校務營運進行稽核。透過「學校財團法人及所設私立學校內部控制制度實施辦法」，各校依學校收入或學生人數配置隸屬於校長之專、兼任稽核人員，或得設專責稽核單位；學校法人則可設置專職或兼職稽核人員，或指派學校稽核人員兼任，執行校務營運內部稽核，達成自我管理目標。為強化內部稽核人員獨立性，故法定學校內部稽核人員之位階隸屬於校長，學校法人內部稽核人員隸屬董事會。Prawitt, Smith, & Wood (2009) 指出內部稽核與董事會、管理階層及外部審計人員並列為治理之四大基石。

學校透過專責內部稽核人員有效執行內部稽核，可協助董事會及校長檢查單位各項作業活動有無遵循法令規章及資源浪費情事，並提出改善經營效率的建議，積極功能更可分析學校的各項作業風險，防範可能發生的舞弊情事，並能確

實落實學校內部治理，扮演好防弊及興利角色。

目前學校內部稽核計畫一般分為控制作業年度稽核，及私校獎補助與科技部計畫專案稽核。根據許麗萍、張家宜（2016）的研究指出，依中華民國管理科學學會調查，各校推動困難之處大都反應「無內部控制制度經驗」、「實地稽核作業費時」、「增加額外工作負荷」及「人力不足」。換言之，各校在推動內部稽核時，為節省人力成本或無法體認內部稽核的重要性，除少數學校外由具內部稽核證照教職員專任，大都以符合法定要件，由教職員兼任，受限於人力及時間，稽核實質功效大打折扣，流於形式書面資料抽查。且如由教職員兼任，當發生前述重大違失案件跡象時，受限於工作權及壓力，內部稽核人員能否獨立行使稽核職權有待商榷。另稽核計畫之稽核作業項目已被事先界定，如內部稽核人員發現疑似弊端跡象，因仍須經董事會或校長同意，並無主動發動稽核的法定權力，例如曾發生某校稽核室主任於卸任前，向教育部投訴校長利用職權指示假造帳務、逃漏稅、重大事項規避校務會議等重大會議及董事會審議與監督之情事。

四、建議與展望

近年來私立大專院校董事會與管理階層治理弊案層出不窮，建立完善內部控制及稽核機制，在合理的範圍內保障學校辦學自主性與展現公共責任，提升自我課責與資訊透明化，學校方能落實遵循法規及自主的營運。

私立大學校院的內部控制制度的建立皆遵循教育部「學校財團法人及所設私立學校內部控制制度實施辦法」，現存問題在於如何落實內部監督作業的執行，讓內部稽核人員能主動積極扮演防腐角色，降低學校董事會及管理階層逾越內部控制風險。基此，為強化私立大專校院內部控制與稽核之治理機制，本文提出下列建議：

1. 提升內部稽核主動發動的法定權力，加強吹哨者法律保護，比照「公開發行公司建立內部控制制度處理準則」，落實內部自我監督，稽核計畫、報告及追蹤報告應定期陳報教育部以遏止弊端。
2. 內部稽核主管及人員資格及教育訓練應比照「公開發行公司內部稽核人員資格條件及進修規定」，或依稽核屬性，規範不同內部稽核人員(會計、採購、資訊) 應具備證照、資格及每年進修時數。
3. 強化獨立性，比照「私立學校法」第四十三條規定，學校法人之董事長、董事、監察人及校長之配偶及三親等以內血親、姻親，不得擔任所設私立學校承辦稽核事項之職務。

臺灣私立大專校院面臨生源大量減少和資源嚴重不足的難題，經營環境愈形艱辛，私人興學初衷即在於增加國民就學與公平選擇的機會，私立大專校院在辦學上相較擁有較多自主彈性，如何在社會責任、公共性與自主性取得平衡，實有賴完善學校內部治理，落實自我管理內控機制，建立自我課責規範，方能確保學校營運的永續發展。

參考文獻

- 許麗萍、張家宜（2016）。內部控制與內部稽核之研究-以大專校院為例。主計季刊，57（4），1-11。
- 湯堯（2005）。大學財務制度之變革與因應研究-以探討內部控制制度為核心。教育研究與發展期刊，1（2），61-81。
- Prawitt, D. F., Smith, J. L., & Wood, D. A. (2009). Internal audit quality and earnings management. *The Accounting Review*, 84(4), 1225-1280.

