

政府機關內部控制制度之執行對組織效能 影響之研究－以國有財產局及 國稅稽徵機關為例

A STUDY OF THE EFFECTIVENESS OF THE GOVERNMENT'S INTERNAL CONTROL SYSTEM: EVIDENCE FROM THE NATIONAL PROPERTY ADMINISTRATION AND NATIONAL TAXATION AGENCY

侯啟婷*

中國科技大學會計系副教授

張力

世新大學企業管理學系副教授

林翠蓉

文化大學財務金融學系副教授

陳美娟

財政部會計處綜計科科長

Chi-Ping Hou

*Associate Professor, Department of Accounting,
China University of Technology*

Li Chang

*Associate Professor, Department of Business Administration,
Shih Hsin University*

Tsui-Jung Lin

*Associate Professor, Department of Financial and Banking,
Chinese Culture University*

Mei-Chuan Chen

*Section Chief, Department of Accounting,
Ministry of Finance, R.O.C.*

*通訊作者，地址：台北市文山區興隆路三段 56 號，電話：(02)2931-3416 轉 2281
E-mail：chipingh@cute.edu.tw

摘要

本文以國有財產局及國稅稽徵機關為對象，探討政府機關內部控制制度之執行對組織效能之影響；此外，亦進一步分析內部控制制度之執行與組織效能間，組織內員工角色壓力是否具有中介效果。本文採用問卷設計方式，以線性結構模式進行研究分析。實證研究結果顯示：內部控制制度之執行有助於組織效能之提升，而角色壓力則會對組織效能有負向影響；然而，落實執行內部控制制度能有助於角色壓力之降低。另外，本文進一步發現角色壓力對內部控制制度之執行與組織效能之關係，具有部分中介效果，表示內部控制制度之執行，可降低機關員工之角色壓力，進而提升組織效能。

關鍵字：內部控制制度、角色壓力、組織效能

ABSTRACT

We investigate the National Property Administration and National Taxation Agency to explore how the execution of the government's internal control system affects governmental effectiveness. In addition we examine the mediating effect of organizational role stress between the internal control system and organizational effectiveness. The questionnaire survey method and linear structural equation model are used to analyze the research samples. The empirical results show that the implementation of an internal control system increases, but role stress decreases organizational effectiveness. However, the implementation of an internal control system can decrease role stress. Results also reveal the partial mediation of role stress, and suggest that the execution of an internal control system can effectively decrease employees' role stress and enhance organizational effectiveness.

Keywords: Internal Control System, Role Stress, Organizational Effectiveness

壹、緒論

在全球化浪潮下，各國政府紛紛致力於管理的創新，以適應來自公民意識高漲與自由化經濟等外在環境之挑戰。20世紀末，公共行政學者開始倡導「公共治理」的觀念，許多國際組織亦針對優質公共治理提出各種衡量與觀察指標¹，期能作為提升政府效能與競爭力的指導方針，而這些國際組織在公共治理議題上的共同指標，便是「政府效能」。然依據瑞士洛桑國際管理學院（IMD）發布2011年世界競爭力排名，我政府效能排名滑落4名，位居第10名。IMD更進一步指出，政府效能未來將成為影響國家競爭力之關鍵，延遲政府改革將對經濟造成威脅²。

由於我國正面臨財政、政治、經濟、社會、民主等多樣化考驗，如何將公共資源作最有效率與效果且符合經濟性的處置，是人民目前最關注的治理議題（王怡心、周靜幸，2010），而公共治理、廉政建設與政府效能之基礎，則係建構於完善之內部控制機制（林慶隆，2010）。我國各機關雖已存有許多形式之內部控制機制，包括內部審核、施政績效評核、人事考核、政府採購稽（查）核、事務管理檢核及政風查核等類（林慶隆，2010），但因建置時未全面性整合思考，以致呈現多頭馬車之情形（蕭家旗，2010）。事實上，2008及2009年度中央政府總決算審核報告早已提出，部分機關因內部控制機制未臻健全，間有施政效能不彰，投入鉅資興建之設施閒置浪費、或歲入歲出預算未依既有體制執行，規避監督或逾越法令規定、或於弊端萌生時欠缺有效機制及時防杜暨偵查發現，致發生貪瀆、浪費公帑或不法等情事。根據審計部及所屬審計處室民國2007年度至2010年度審核結果，各機關學校人員在財務上涉有違失及效能過低之案件數量，平均每年約290件（林慶隆，2010）³，顯示建構健全內部控制機制，以防杜違失，實已刻不容緩。

有鑒於此，行政院為提升政府施政效能、依法行政及展現廉政肅貪之決心，於2011年2月1日函頒「健全內部控制實施方案」，請各機關分別組設內部控制專案小組，負責規劃、推動合宜之內部控制制度及內部稽核作業規定，並執行年度稽核計畫，發現缺失及改善建議需適時簽報機關首長核定，追蹤其改善情形，以促進合理確保達成提升施政效能、遵循法令規定、保障資產安全及提供可靠資訊等四項目標。而2011年7月4日行政院更進一步以COSO委員會1992年之「內部控制—整體架構」報告為藍本頒定「政府內部控制觀念架構」，期藉由完善內部控制制度架構，打造兼顧廉能政治風氣、高度行政效率及親切服務態度的高品

質政府，進而達到優質政府治理的目標。由於民眾高度期待政府提高行政效能之變革，故有必要了解政府機關推動健全內部控制制度之實施情形。

此外，受到公共治理觀念的影響，政府組機關會產生許多與公共管理相關變革，包含結構上的、或流程上的改變，因此可能會增加員工壓力（Korunka, Carayon, Sainfort, Scharitzer, & Hoonakker, 2003），或增加公務員不滿的情緒（Mikkelsen, Ogaard, & Lovrich, 1997）。然而，研究也顯示員工認為工作角色清晰時，其工作滿意認知愈高（De Ruyter, Wetzels, & Feinberg, 2001），從而降低角色壓力，有助於提升績效。內部控制制度係為一種管理過程，藉以合理確保組織目標之達成。然而，內部控制制度需靠組織內部員工落實執行，方能達成提升組織效能之目標，因此有關政府推動健全內部控制之改革，有助於公務人員執行公務時工作角色清晰，抑或增加負擔反而提高壓力以致於影響組織效能，實有必要探究。

本文藉由研究政府機關內部控制制度之執行對組織效能影響，了解政府機關推動健全內部控制制度之實施情形與落實成效，並進一步分析組織內部改革對公務人員角色壓力的影響，主要研究之問題有四項：

- 1.瞭解政府機關人員執行內部控制制度是否有助於組織效能之提升。
- 2.探討機關人員執行內部控制制度是否有助於降低角色壓力。
- 3.探討降低機關人員角色壓力是否有助於組織效能之提升。
- 4.瞭解內部控制制度之執行是否透過角色壓力對組織效能產生影響。

本文以同屬業務單位的國有財產局及國稅稽徵機關為研究樣本，因其與民眾接觸頻繁，且立場常有不同，致使員工可能面對較大之角色壓力。實證結果顯示內部控制制度之執行能提升組織效能，且因推動之整體架構完整能降低組織內員工角色壓力，有助於提升組織績效；此外，內部控制制度之執行與組織效能之間，員工角色壓力具有部分中介效果，顯示組織亦應正視內控制度對員工角色壓力的影響。國內外有關內部控制制度之研究，多偏向資本市場相關研究，屬於公部門內部控制制度之實證研究並不多見，本研究除彌補實證研究上的不足外，亦讓外界瞭解政府現階段健全內部控制制度實施成果。本文之結果不但可充實組織效能之文獻、豐富有關政府部門組織效能之探討，並可提供政府機關持續推動健全內部控制制度有效執行之參考。

貳、文獻探討與研究假說

一、內部控制制度執行與組織效能

台灣公共治理指標 2010 年度報告指出，公共治理興起之因，除了建構適當體制，擬求社會、經濟、文化與政治關係四面向的結合；亦因應全球化下日益複雜的環境脈絡問題，對於公部門更加強調效能、效率和回應性。馬秀如（2002）認為，所謂公司治理，係指公司部門（或譯法人部門，Corporate Sector）的治理。不過，corporate 並不以公司組織的企業為限，而係泛指所有的法人，包括財團法人、政府機關等。王怡心、周靜幸（2011）認為良善公共治理與政府課責基礎，亦即內部控制所欲達成之營運效率與效果（含資產安全）、遵循法令規定、財務報導可靠性等目標相一致。蔡篤村（2002）以內部控制強化公司治理探討結果，強調健全的內部控制制度可強化台灣的公司治理。

依 COSO 委員會發表「內部控制—整體架構」（Internal Control-Integrated Framework）報告，其所定義的內部控制為：「因企業（entity）的董事會、管理階層及其他員工而生效的過程（process）。這些過程的目的，是在為營運的效果及效率（effectiveness and efficiency of operation），財務報導之可靠性（reliability of financial reportings），及（或）相關法令之遵循（compliance with applicable laws and regulations）等各類別目標的達成，提供合理的擔保」；其組成要素則包括控制環境、風險評估、控制活動、資訊與溝通、監督等五項（馬秀如譯，1998）。我國財團法人會計研究發展基金會審計準則委員會於 2010 年 11 月發布，並自 2012 年 1 月實施審計準則公報第 48 號「瞭解受查者及其環境以辨認並評估重大不實表達風險」，對內部控制亦有相似定義，其組成要素則包括控制環境、受查者之風險評估流程、與財務報導攸關之資訊系統（含相關營運流程）及溝通、與查核攸關之控制作業、控制之監督等五項。行政院於 2011 年 7 月 4 日頒定「政府內部控制觀念架構」，定義內部控制為：「整合機關內部各種控管及評核措施之管理過程，包括控制環境、風險評估、控制作業、資訊與溝通及監督等五項互有關聯之組成要素，並由機關全體人員共同參與，藉以合理促使達成提升施政效能、遵循法令規定、保障資產安全及提供可靠資訊等四項目標」；至內部控制組成要素則包括控制環境、風險評估、控制作業、資訊與溝通、監督等五項。

內部控制制度為組織管理之基礎，如何落實執行攸關組織效能。組織效能在組織理論中，是一個批判性的概念，也是組織理論的核心，亦為組織研究中最終且最重要的依變項（Edwards, 1986）。Cameron（1984）認為，組織效能是一種

構念 (construct)，是賦予觀念或心靈意象意義的抽象物，本身並沒有客觀的實體；Newell and Van-Ryzin (2007) 則指出，專家學者常以不同的觀點來定義組織效能的意義，故組織效能在不同的觀點與定義下，有不同的測量方式和指標。Venkatrama and Ramanujam (1986) 認為組織績效是指組織達成其所訂定目標之程度，組織效能則是最廣泛的組織績效定義，包含達成組織各種互相衝突目標以及各種關係人之目標滿足在內，如員工士氣，因此員工認知目標的達成，亦可視為一種組織效能。

此外，從組織之心態觀點而言，組織效能是滿足組織成員或參與者需求、利益的程度。Keely (1984) 將組織效能界定為公平地反應組織參與者或組成份子各種利益的程度。若從組織之生態觀點而言，組織效能是在考慮時間層面、不同的組織層次、多樣化的組成份子或多樣化的標準等因素下，組織發揮目標達成、適應、統整及潛在等功能的程度 (Hoy & Miskel, 1987)。行政院研究發展考核委員會所定義政府效能為，除了公共財務、財政政策、企業法制及社會結構面向外，最主要的就是政府效率，其實質內涵就是政府能有效執行政策、提供高品質服務及強化政府透明度。本研究係探討政府機關組織之效能，爰參酌上述學者及行政院研究發展考核委員會之定義，將組織效能定義為：「政府機關人員在考慮內部控制制度執行下，其認知目標的達成」。

內部控制是政府機關或企業組織，利用現代化之科學管理，以保障機關免於因人為疏失而發生損失，並降低錯誤與舞弊，進而增進營運效率及效能，以達成最高目標之管理制度 (蕭家旗，2010)。在資本市場上，內部控制被視為確保財務報導品質的重要機制 (Doyle, Ge, & McVay, 2007; Hammersley, Myers, & Shakespeare, 2008; 鄭桂蕙、余俊憲、王蘭芬，2012)，對投資人權益的保護有重要影響。在公部門，內部控制制度若未能有效設計及執行，會導致政府運作失序，影響政府服務品質，故政府當局應思考如何建構和維護完備的內部控制制度 (費鴻泰，2010)。江秀慧 (2006) 以某公營事業機構為例進行研究，發現內部控制制度重要性認知對於組織績效有正面影響，可促進內部控制保持合理有效的運作。陳虹薰 (2011) 以銀行業為例進行研究，發現內部控制的良窳與經營績效之表現是息息相關的。羅安民 (2006) 的研究發現，軍事機關內部控制成果愈佳，組織績效愈佳。辛甫福 (2007) 以軍事單位為例進行研究，發現內部控制成果愈佳，組織績效愈佳。簡嘉賢 (2006) 的研究發現，內部控制與國軍績效呈正相關。王威智 (2004) 以我國公務機關為例進行研究，發現內部控制可幫助採購作業在合乎法律 (採購合法性) 的前提下，兼顧品質 (採購效果) 與時效 (採購效率)。

蔡篤村（2002）的研究發現，內部控制制度能合理確保達成營運績效、財務報導可靠、遵循相關法令三類目的。綜上述，本研究發展假說一：

H1：內部控制制度之執行對組織效能有正向之影響

二、角色壓力與組織效能

角色壓力是當個體無法有效學習及表現其因家庭、工作等身分所需擔任角色的權利與義務時，所產生的壓力（Kahn, Wolfe, Quinn, Snoek, & Rosenthal, 1964）。Hardy and Conway（1978）認為角色壓力係個體面對來自職位與責任的期許下，若個人的行為與心理歷程無法符合自身、組織及社會要求時，就會形成失控情境，進而產生壓力並擾亂內在體系的穩定性，使個體在所處的社會結構中，無法表現適當角色行為的一種狀況。角色是個人在組織中所需要的行為型式，組織的角色，可能被聯想到職位與職稱，每個人都可能有好幾種角色（Spector, 1997），而組織中員工所取得的角色相關資訊，可能有正式如工作說明書、直接上司的溝通等來源，或其他非正式資訊來源，但往往會因期待有所不同而成為壓力（Jex, 1998）。錯誤的指派，致使要求和個人能力無法配合，或者過度要求，致使個人無法達到要求，又或者是不明確或混淆的要求也是常見的角色壓力產生源（吳思華、林志洪、湯明哲、羅理平，1988）。角色壓力是員工工作壓力的主要來源，會影響員工的生理、心理和行為，進而影響工作績效（李奇勳、吳萬益、蔡東峻，2002）。

就角色壓力的構面而言，各學者見解不盡相同。Kahn, Wolfe, Quinn, Snoek, and Rosenthal（1964）最早從組織的觀點區分角色壓力包括角色模糊、角色衝突，Rizzo, House, and Lirtzman（1970）進一步根據角色衝突及角色模糊兩構面發展出測量角色壓力的量表。Hardy and Conway（1978）則將角色壓力再細分為角色模糊、角色衝突、角色過度負荷、角色不一致、角色能力不足或過度等五類。由於國內研究多以「角色衝突」與「角色模糊」作為探討，如侯世敏（2006）；林君勵（2007）；蕭靜儀（2010），因此本研究亦以「角色衝突」與「角色模糊」加以探討。

首先，Kahn et al.（1964）對角色衝突的定義為「個人同時面對二種或二種以上的角色期望，當要符合其中一個期望，卻又會和另一個期望相牴觸時，於是產生了角色衝突」，而此構念包含了5種型態的衝突（House and Rizzo, 1972；Kahn et al, 1964），分別為角色傳遞者本身之衝突、角色遞送者間之角色衝突、角色組合中的不同角色傳遞者對同一角色的期望相互衝突、個人的角色衝突、角色間衝突，以及角色過度負荷。社會心理學詞典（時蓉華，1986）認為角色衝突乃個人

的能力無法達成各類角色期望，所造成個人內心的壓力或情緒的困擾，其內涵有三：(1)是角色衝突的原因乃因個人能力不足，此能力是廣義的定義；(2)角色衝突是無法達成各類角色期望所造成；(3)角色衝突的影響會造成個人內心的壓力或情緒的困擾。

至於角色模糊（亦可稱為角色不確定或角色混淆、角色曖昧），Kahn et al. (1964) 認為角色模糊是指個人碰到：(1)對角色期望的訊息不充足；(2)完成角色期望的方法不明確；(3)如何評估角色行為的績效不明顯等三種情況之一時，致無法決定如何扮演適當的角色所造成。House and Rizzo (1972) 認為角色模糊是因個人不能預測其行為會導致何種結果及引起什麼反應，或不能清楚別人對他的行為期望是什麼所造成。Singh (1993) 認為角色模糊的產生是因為缺乏下列三項資訊的結果，它們分別為：(1)對某一角色有關的期望；(2)完成既知角色期望的方法；(3)對特定角色績效結果。Rhoads, Singh, and Goodell (1994) 將角色模糊做更有系統的說明，他們發現 13 種導致角色模糊的來源，並將這 13 種來源分為內部和外部模糊兩大類：內部模糊意指角色成員在組織內與其他成員互動時，缺乏角色定義、期望、職責、任務、行為及倫理相關的明確資訊；而外部模糊則指與組織外部成員接觸時，缺乏角色定義、期望、職責、任務、行為及倫理相關的明確資訊。

前述角色衝突與角色模糊兩種角色壓力產生焦慮、不滿足、及較差的績效，亦即當員工知覺到較高的角色模糊時，會造成績效降低 (Gregson, Wendell, & Aono, 1994)。早期許多研究均假設人們會承諾於組織目標與價值觀，所以會以行政理性的方式行為，同時會搭配環境或任務不確定性的程度而選擇適當的管理控制系統 (Hirst, 1983; Govindarajan, 1984)。而後續研究中，Abernethy and Stoelwinder (1991) 則認為在某些情況下，人們並不會以此種行政理性的態度去行為，因此面對角色壓力時，人們通常缺乏理性的行政態度，導致對組織效能的關係呈現負相關。此外，梁絹 (2004) 探討法務部所屬會計人員角色壓力與組織效能關係之研究發現，會計人員的角色壓力和組織效能呈現顯著負相關。祝道松、倪豐裕與盧正宗 (2010) 以角色壓力作為中介變數，探討預算控制制度對醫院組織效能影響之研究，亦發現角色壓力會對組織效能會呈現負向顯著影響。綜合上述文獻探討結果，各學者研究角色壓力與組織效能有負向顯著影響，故發展假說二如下：

H2：角色壓力對組織效能有負向之影響

三、內部控制制度之執行、角色壓力與組織效能

健全內部控制實施方案與組織流程改造有關，過去許多研究發現，組織變革方案與環境會影響員工諸多面向，包括：增加員工壓力（Korunka, Carayon, Sainfort, Scharitzer, & Hoonakker, 2003；Buchanan, 2003）、增加公務員不滿的情緒（Mikkelsen, Ogaard, & Lovrich, 1997）、甚至抗拒組織變革改造（Bovey & Hede, 2001）。然而，研究也發現，工作若是標準化，則員工認為工作角色清晰時，其工作滿意認知愈高（De Ruyter, Wetzels, & Feinberg, 2001）。工作標準化是指組織之規則、政策、與作業流程的正式化與被員工遵守的程度（Jang and Lee, 1998；Ungan, 2006）。工作標準化不僅是指例行性的工作具有可遵循的作業規範，非例行性工作亦可遵循標準作業流程來完成任務。

工作標準化可使員工有明確的規則、政策與程序可以遵循，因此員工的角色較易獲得釐清（role clarity），可以減少員工的角色模糊與衝突（Hartline, III Maxham, & McKee, 2000；Hsieh & Hsieh, 2003；Rainey, 1997）。此外，謝婉榆（2009）的研究發現，由於稅務人員在查核過程中訂立查核準則、各種作業要點及處理程序等讓稅務人員有所依循，所以稅務人員各有職司、工作劃分明確，對上級給予工作期望及所賦予工作目標，深刻體會並妥善規劃，因此角色模糊對過勞不顯著。方承志（2012）指出，內部控制制度屬於重要行政手續的步驟及說明規範，且內部控制制度除有明確之作業流程之外，尚有明確之控制作業，員工的角色更易獲得釐清，因此本研究推論內部控制制度之執行對角色壓力有負向影響，故發展假說三如下：

H3：內部控制制度之執行對角色壓力具有負向影響。

如前述推論，內部控制制度之執行對組織效能有正向之影響，然徒法不足以自行，內部控制制度之落實程度繫之於人，也影響著組織效能高低的程度。陳志泰（2001）引述Mayo人群關係學派將焦點著重於「人」，後續管理的相關理論與經驗性研究也就開始廣泛地環繞在「員工」此一相關主題上。他們推論員工的動機與感受會影響到員工的工作行為與表現，因而，一個成功的組織應將管理的焦點放在「滿足員工」上。組織中達成績效的動因是行為，績效又是行為的結果，故員工在組織中的行為會造成個體的績效行為或反績效行為，該行為包括學習、人格、特性、認知、需要、動機等行為及工作的績效行為與行為的改變。因此，有效的員工績效行為，必須加上工作規範和工作要求，這兩部分是一個組織本身要設計規劃好的運作架構或管理制度。江秀慧（2006）研究發現在內部控制制度重要性認知與績效評估間可能存在有中介變數，因此本研究整合前述角色理論作

為中介變數的理論基礎，進一步探討內部控制制度之執行、角色壓力與組織效能間的關聯性，故發展假說四如下：

H4：內部控制制度之執行會透過角色壓力進而影響組織效能。

參、研究方法

本研究參照內部控制制度、員工的角色壓力與組織效能之相關文獻，探討政府機關內部控制制度之執行、角色壓力與組織效能之間的關係，依據本文研究假說，建立以下的研究架構（圖 1）：

一、研究變項操作性定義

(一)政府機關內部控制制度之執行

依行政院所定義之內部控制，係為整合機關內部各種控管及評核措施之管理過程，包括控制環境、風險評估、控制作業、資訊與溝通及監督等五項互有關聯之組成要素，並由機關全體人員共同參與，藉以合理促使達成提升施政效能、遵循法令規定、保障資產安全及提供可靠資訊等四項目標。上開五項互有關聯之組成要素，說明如下。

- 1.控制環境：塑造機關文化及影響其人員對內部控制認知之綜合因素，為其他四項組成要素之基礎。包括公務職業操守與倫理價值觀念之建立及維持、首長與高階主管對推動及落實內部控制制度之重視以及支持、機關組織架構及授權之適當明確、人力資源之妥適管理及專業能力之提升。
- 2.風險評估：機關辨識攸關之施政風險、分析該等風險之影響程度與發生可能性，及評量對風險容忍度之過程，據以決定採控制作業或監督等方式，處理或回應相關風險。
- 3.控制作業：為了合理促使機關達成目標、降低風險，且有助於落實執行機關決策，所訂定之控制規範及程序。
- 4.資訊與溝通：適時有效編製或蒐集資訊，並傳達予相關人員，使其有效履行職責或瞭解責任履行情形。

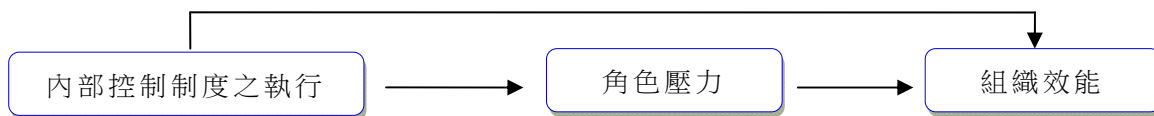


圖 1 本文研究架構

5.監督：機關評估內部控制制度設計及執行成效之過程，藉以適時修正改善內部控制制度，包括例行監督、自行檢查及稽核評估。

(二)角色壓力

Hardy and Conway (1978) 認為角色壓力係個體面對來自職位與責任的期許下，若個人的行為與心理歷程無法符合自身、組織及社會要求時，就會形成失控情境，進而產生壓力並擾亂內在體系的穩定性，使個體在所處的社會結構中，無法表現適當角色行為的一種狀況。本研究採用學者常用的角色壓力二大構面：角色衝突與角色模糊來衡量（陳慧玉，2007），並根據Kahn et al. (1964) 以及Van Sell, Brief, and Schuler (1981) 的論點定義如下：

- 1.角色衝突：員工對角色期待不一致的程度，個人無法兼顧各種角色期待，或欠缺足夠的人力或物力完成工作任務。
- 2.角色模糊：員工缺乏足夠資訊來扮演適當的工作角色。

(三)組織效能

Venkatrama and Ramanujam (1986) 認為組織效能達成組織各種互相衝突目標以及各種關係人之目標滿足在內，如員工士氣。另行政院研究發展考核委員會定義政府效能為，除了公共財務、財政政策、企業法制及社會結構面向外，最主要的就是政府效率，其實質內涵就是政府能有效執行政策、提供高品質服務及強化政府透明度。爰本研究將組織效能定義為：「政府機關人員在考慮內部控制制度執行下，其認知目標的達成」。

二、研究工具、研究樣本與資料分析方法

政府機關各有不同屬性，內部控制程序差異頗大，必需控制此因素。由於國有財產局及國稅稽徵機關，常與民眾有所接觸，且雙方之間立場差距較大，致使該等機關員工面對之角色壓力，可能相較於一般中央政府行政機關公務人員有較大衝擊；另以民國 101 年度中央政府總預算歲入預算為例，各機關之稅課收入、

罰款收入及財產收入占總歲入之 79%，其中屬財政部主管部分高占 95%，故其內部控制制度之執行對提升政府效能有重要意義，爰此，本研究以以國有財產局及國稅稽徵機關為研究範圍，探討政府機關人員執行內部控制制度、角色壓力與組織效能間關係。以下說明研究工具、資料分析方法與問卷前測，以及問卷施測樣本。

(一)研究工具

本研究以問卷調查作為蒐集初級資料的工具，問卷內容分為三部分，第一部分為內部控制制度執行與對組織效能評核量表，第二部分為角色壓力量表，第三部分為個人背景變項，即受試者基本資料，包括性別、年齡、教育程度、服務年資、服務機關屬性及職位。除了個人背景變項採名目尺度外，其餘問卷測量皆採用李克特五點尺度進行量表記分方式；在問卷設計上，除個人背景變項是根據與受試機關之主管機關高階主管訪談之結果外，其餘變項皆是分別參考學者研究已驗證過的題項加以訂定。由於本文研究之問卷採自陳量表，自變項與應變項皆為同一人作答，會有CMV問題，為避免單一受試者作答所導致的共同方法變異（common method variance），本文採問卷編排設計法在事前處理，首先在問卷設計上採不記名作問卷調查，使答卷者比較放心，減少了的各種個人偏誤傾向，另加入反向題項設計以減少答卷者的不經心或潛在的一致性動機(彭台光、高月慈、林鈺琴，2006)。有關問卷各項量表，茲分述如下。

1.內部控制制度執行與對組織效能評核量表

本研究係透過COSO評量工具之量表，選取適當題項，並參考江秀慧(2006)；宋怡珠(2008)研究COSO評量工具量表為問卷題項設計基礎，修訂為各變項之問項，暨請專家們就問項的含義(語意、語氣)提供意見加以修訂如表1，另輔以部分少數開放式之題型，以獲取更多之資料與意見，使內容效度具有一定可接受的水準。本問卷題項包括「內部控制制度執行程度」與「對組織效能影響程度」兩類。考量中央政府機關雖遲至2011年始有內部控制制度建置之法源依據，惟內部控制制度之概念卻早已散見於各相關財務規定及有關業務規範，亦即早有內部控制制度之實。爰採用評價類型設計，讓受試者表達自我認知在內部控制制度執行過程中，對於各項指標達成的程度，及對於組織效能評等的程度，有助於瞭解制度的個別指標推動成效與獲認同的程度暨與組織效能之關聯性；以「非常好」、「很好」、「普通」、「很差」與「非常差」五種選項進行勾選，依序給予5、4、3、2、1的分數，依序代表受試者反應程度等級，個別得分越高，分別代表機關內部控制制度落實執行程度越高，及內部控制制度影響組織效能程度越高。

表 1 研究因素一覽表

量表1 內部控制制度之執行與對組織效能評核

因素名稱	變項名稱	題號
控制環境	機關強調員工的操守及忠誠度	A1
	機關重視員工執行任務的能力	A2
	機關能將各部門及部門人員間權責適當劃分	A3
	機關重視稽核的獨立性	A4
	機關強調重要主管的知識、經驗及能力	A5
	機關授予員工權力與責任相當的程度	A6
	機關對員工、訓練考評、升遷的制度合理	A7
	當同仁違背既定規定時，貴機關所做的處分是適當的	A8
	當同仁落實既定規定時，貴機關所採行的激勵措施是適當的	A9
風險評估	機關重視員工對施政目標瞭解的程度	A10
	機關施政目標與主管機關施政目標一致	A11
	機關的內部控制制度或作業規範能辨認內外在風險之機率及程度	A12
	機關的內部控制制度或作業規範對內外環境變動具應變能力	A13
控制作業	機關的內部控制制度或作業規範編列成冊供同仁使用的程度	A14
	同仁有確實依機關制訂的內部控制制度或作業規範執行的程度	A15
	機關對內部控制制度的例外事件，能及時採行適當行動的程度	A16
	負責監督責任的同仁有發揮覆核控制功能的程度	A17
資訊與溝通	頒布新法令時，機關能迅速讓同仁知道	A18
	機關對不同需求者均能及時提供適合的資訊	A19
	同仁遵循既定內部管道進行溝通的程度	A20
	同仁知道自己的責任會影響機關整體目標	A21
	機關傳遞給外界道德標準的程度	A22
	機關接獲外界資訊（如立法院決議、媒體意見等）後追查行動之時效性與適當性	A23
監督	會重新評估已發現問題的內部控制制度或作業規範	A24
	機關會透過訓練、會議、或其他方式讓同仁瞭解內部控制的重要性	A25
	同仁的建議是由下往上傳遞	A26
	管理階層重視稽核人員的書面建議	A27
	針對各項查核報告追查行動的適當性	A28

續下表

續表 1

量表 2 角色壓力

因素名稱	變項名稱	題號
角色衝突	在機關的內部控制制度或作業規範下，我必須經常以不同的方式處理同樣的事	B1
	機關沒有足夠資源給我，卻要求我完成賦予的任務	B2
	在機關的內部控制制度或作業規範下，主管給我互相矛盾的指導或指示	B3
	在機關的內部控制制度或作業規範下，我覺得洽公民眾與上司對我的期望相衝突	B4
	在機關的內部控制制度或作業規範下，會有洽公民眾沒有照政府規定辦理，而希望我給予通融	B5
	在機關的內部控制制度或作業規範下，我的工作能實現我個人的抱負	B12
角色模糊	在機關的內部控制制度或作業規範下，我會被指派去做不屬於我工作範圍的事	B6
	在機關的內部控制制度或作業規範下，我很清楚知道我在工作上的職權	B7
	在機關的內部控制制度或作業規範下，我的工作目標很清楚，且有明確計畫	B8
	在機關的內部控制制度或作業規範下，我能將工作時間分配恰當	B9
	我從會議及課程訓練上，清楚瞭解內部控制的重要性	B10
	在機關的內部控制制度或作業規範下，我明白我的工作責任是什麼	B11
	在機關的內部控制制度或作業規範下，機關對我必須做的工作都說明的很清楚	C13

資料來源：本研究整理

2. 角色壓力量表

本研究係參考Rizzo, House, and Lirtzman (1970) 編製角色模糊－角色衝突量表及鄭得臣 (1985) 編譯Ivancerich and Matteson (1980) 設計之壓力診斷量表，並參考侯世敏 (2006) 及王淑霞 (2004)，以上述角色衝突量表及壓力診斷量表，就臺東縣稅捐稽徵處、嘉義縣稅捐稽徵處人員為例探討角色壓力及工作績效等研究，所採問卷加以修訂如表1，以「非常同意」、「同意」、「無意見」、「不同意」與「非常不同意」五種選項進行勾選，依序給予5、4、3、2、1的分數，依序代表受試者反應程度等級，反向題分數以反向計算得分，得分越高，表示受試者角色壓力程度越高。

(二)資料分析方法及問卷前測

本研究係採實證研究，藉由問卷調查蒐集研究資料進行因素分析，並以結構方程模式探討變數間的線性關係以及中介效果檢定。為確保問卷設計能夠具有信度及效度，在未來大量發放後所獲得之統計資料能夠更真實，因此在問卷初稿形成後，除先採專家效度方式，經 1 位學者及兩位中央部會機關高階主管鑑定，指出語意不明確的題項，且提供替代性措辭，針對題項清晰性及完整性給與建議，予以修正後編製而成之問卷，分別依關稅總局（含各關稅局）、臺北市國稅局、臺灣省北區國稅局、臺灣省中區國稅局、臺灣省南區國稅局、高雄市國稅局及國有財產局等受試機關 2011 年 12 月 31 日法定編制人員數比例計算，各選取 14 人、4 人、4 人、4 人、4 人、4 人及 2 人，總計 36 人預試填答；至選取 36 人，係基於中央極限定理，從一個母體中抽出大於等於 30 筆資料，其樣本平均數的分配將趨於常態分配之推論而決定。

前測問卷發放時間為 2012 年 3 月 5 日，總計發放 36 份，回收 36 份，皆為有效問卷，回收比例為 100%。填答期間除與受試者溝通，發現有語意含糊不清者，即修正問項文字內容外，並將回收之前測問卷，進行資料整理與信度及效度分析，作為正式發出問卷前的修正依據；經檢測分析，問卷整體 Cronbach's α 值均大於 0.7，各構面信度分析結果均大於 0.5，整體顯示此份問卷具有高可信度；又依據本研究各構面之 KMO MSA 值、Bartlett 球形檢定結果顯示適合進行因素分析。

(三)研究樣本

由於中央政府各級公務機關組織規模及業務特性容或有差異，然其各組織層級之作業功能則無異，樣本機關包含臺北市國稅局、臺灣省北、中、南區國稅局、高雄市國稅局等五區國稅局及所屬分局與稽徵所、關稅總局與所屬基隆、臺北、臺中、高雄等關稅局，及國有財產局與所屬臺灣北、中、南三區辦事處。本文採用非隨機抽樣之立意抽樣法，商請該等機關熟諳內部控制制度主管或資深同仁協助施測，其選取樣本已包含各層面及領域，兼顧代表性及客觀性。此外，經以 95% 之信心水準及 5% 之可容忍誤差計算，所需樣本數為 371 人，再考量回收率及廢卷等因素，共計發放 450 份。於 2012 年 3 月 11 日起發出問卷，至 2012 年 3 月 17 日為止回收，剔除 10 份填寫不全外，總計回收有效問卷 440 份，有效回收率為 97.78%，茲將問卷發放及回收情形統計表列示如表 2。

表 2 問卷發放及回收情形統計表

機關名稱	法定編制人員數	發放問卷數	有效問卷	
			回收數	回收率
關稅總局及所屬關稅局	3,974	140	135	96%
國有財產局	540	40	38	95%
臺北市國稅局	1,560	60	60	100%
臺灣省北區國稅局	1,573	60	60	100%
臺灣省中區國稅局	1,377	50	50	100%
臺灣省南區國稅局	1,108	65	65	100%
高雄市國稅局	1,025	35	32	91%

資料來源：本研究整理。

肆、資料分析與結果

一、研究樣本基本分析

(一)受測樣本結構分析

受測對象按問卷調查基本資料，就不同的職員個人分為「性別」、「年齡」、「教育程度」、「服務年資」、「服務機關屬性」、「職務」等變項重新加以整理如表3，其中女性299人、男性141人。年齡方面，36~45歲204人最多，教育程度方面，大學畢業260人佔最大宗，研究所畢業96人次之。服務年資方面，10年以上有250人，佔最多數。臺北市國稅局等五區國稅局267人、關稅總局及各關稅局135人、國有財產局38人。主管64人、非主管376人。

(二)問卷信度及因素分析

針對內部控制制度之執行、角色壓力與組織效能等三構面進行探索性因素分析，以達到資料縮減及歸納變數之目的。為求驗證研究各構面量表之建構效度，亦針對各研究構面進行驗證性因素分析。

1.因素分析之事前檢定

進行因素分析前，本研究以Bartlett球型檢定與KMO (Kaiser-Meyer-Olkin) 的抽樣適切性衡量來檢驗內部控制制度之執行、角色壓力與組織效能等三構面是否能進行因素分析。一般判斷標準為Bartlett 球型檢定接近0，及根據Kaiser(1974)

表 3 層別樣本資料分

人口變項	分類類別	人數	百分比
性別	男	141	32
	女	299	68
年齡	30歲以下	50	11.4
	31~35歲	77	17.5
	36~45歲	204	46.3
	46~50歲	29	6.6
	51歲以上	80	18.2
教育程度	高中以下	7	1.6
	專科	77	17.5
	大學	260	59.1
	研究所	96	21.8
服務年資	3年以下	74	16.8
	4~6年	77	17.5
	7~9年	39	8.9
	10年以上	250	56.8
服務機關屬性	賦稅	267	60.7
	關稅	135	30.7
	國產	38	8.6
職務	主管	64	14.5
	非主管	376	85.5

資料來源：本研究整理

的判斷準則，KMO值0.9以上為極佳的，0.8以上為良好的。本研究各構面KMO值皆在0.8以上，故適用因素分析對變數進行因素萃取。

2.各量表探索性因素分析

本研究在信度方面，所有凝聚因素的Cronbach's α 值皆大於0.7，顯示本研究所使用之量表之同質性極高，各題項內部一致性良好。此外，本研究採用吳萬益（2011）所提出之選取標準，取因素負荷量之絕對值大於0.5、特徵值大於1及相關係數大於0.3以上之對應題。首先，有關內部控制制度之執行量表，轉軸後因素分析表萃取出2個構面（因素）共7個項，其餘題項則因無法有效凝聚，故予以刪除，依據每一萃取因素所包含的問項內容分別命名為「控制作業」及「控制環境」，其命名及意義與COSO報告定義吻合。表內各因素的信度Cronbach's α 值分別為0.856及0.744，而整體問卷信度更高達0.855，各問項之因素負荷都大於0.5，且累積的解釋變異量達68.911%。

其次為角色壓力之量表，轉軸後因素分析表萃取出2個構面（因素），共9個題項，其餘題項則因無法有效凝聚，故予以刪除，經過因素分析後，原本角色模糊題項6：「在機關的內部控制制度或作業規範下，我會被指派去做不屬於我工作範圍的事」與「角色衝突」聚成同一因素，因此，題項6歸納到角色衝突的因素中，其餘因與原先設計量表的衡量構面一致，故依據每一萃取因素所包含的問項內容及原先設計的名稱分別命名為「角色模糊」及「角色衝突」，表內各因素的信度 Cronbach's α 值分別為0.839及0.773，而整體問卷信度則達0.741，各問項之因素負荷都大於0.5，且累積的解釋變異量達60.825%。

最後為組織效能之量表，轉軸後因素分析表萃取出2個構面（因素），共11個題項，其餘題項則因無法有效凝聚，故予以刪除，依據每一萃取因素所包含的問項內容予以命名，各因素之命名及內容意義如表7，分別命名為「監督與控制程度」及「績效考評」。表內各整體問卷信度高達0.912，各問項之因素負荷都大於0.5，且累積的解釋變異量達64.208%。以上結果說明本問卷亦具有相當不錯的建構效度。

3. 驗證性因素分析

本研究以最大概似法進行檢驗構面模式的參數推估，其中個別項目的信度指標以因素負荷量評估，應超過 0.5 且達到顯著水準（Bagozzi, Yi, & Phillips, 1991），組成信度則需超過 0.7 以上（Bagozzi & Yi, 1988），表示模型的內在品質頗佳。接著進一步觀察各構面的配適程度。在判斷標準上，陳寬裕、王正華（2010）指出 CFI、GFI 及 AGFI 均以大於 0.9 為基本門檻值，若等於 1，則表示資料達到完全配適模型；至於表示殘差的 RMR 值則是越小越好，通常採 RMR 小於 0.08 為標準，本研究各構面指標如表 4 皆達到理想水準，表示模式配適度可接受，模式外在品質良好。

二、研究架構整體模式分析

結構方程模型主要在探討變數間的線性關係，並針對可直接觀測的變數與不可直接觀測變數間之關係進行假設檢定。理論模式中可直接觀測的因素稱為可觀測變數，不可直接觀測之變數稱為不可觀察（隱藏）變數。研究理論構面之不可觀測變數必須由可觀測之變數加以衡量，根據以上觀念建立之觀念性研究架構如圖2所示。

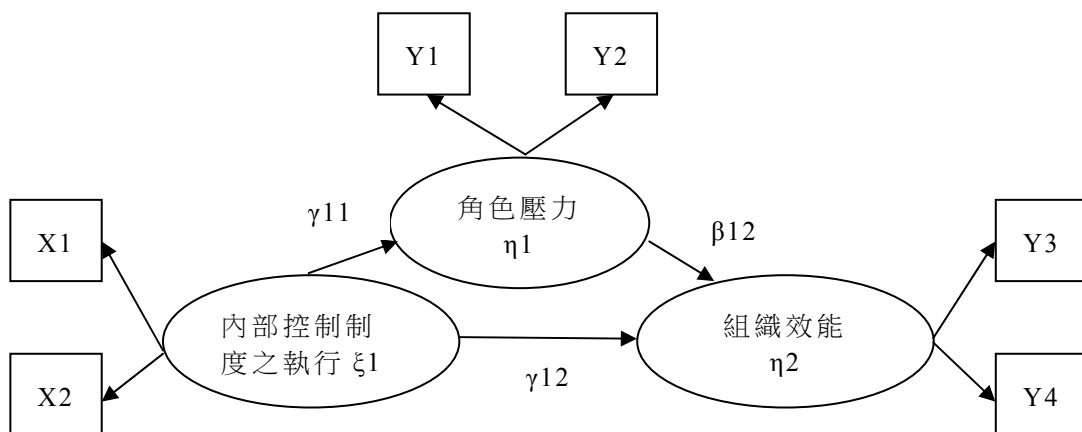


圖 2 本研究理論模式路徑圖

表 4 驗證性因素分析之模式適合度檢驗摘要表

分量表	χ^2	CMIN/DF	CFI	GFI	AGFI	RMR
內控制度之執行	30.939	2.813	0.984	0.981	0.951	0.016
角色壓力	35.081	1.462	0.991	0.983	0.968	0.021
組織效能	104.785	2.620	0.975	0.957	0.929	0.017

資料來源：本研究整理

前述驗證性因數分析與信度分析的結果表示，本研究各個構面的信效度均達可以接受的水準，故以單一衡量指標取代多元衡量指標是可行的。因此，本研究在三個構面的衡量上，以第一階各因素的衡量題項得分的平均值作為該構面的得分，再由第一階構面作為第二階的多重衡量指標模式。整體模式規劃上，原始因果模式中可觀測之外生變數以“X”表示，不可觀測之外生變數以“ ξ ”；可觀測之內生變數以“Y”表示，不可觀測之內生變數以“ η ”表示，詳細說明如表5所示。

三、整體模式配適度之檢定

模式配適度評鑑，主要目的是判斷研究者所建構的理論模式是否能夠對實際觀察所得的資料予以合理解釋，可說是模式的外在品質。本研究採取「最大概似法」(Maximum Likelihood, ML) 估計方法，得出結果如表6。代表模式外在品質之整體模式配適度指標，分別為(1) χ^2 / df 比值3.758屬於可接受的範圍(陳寬裕等, 2010)。自由度是判定正值是否太大之參考基準值，當 χ^2 / df 比值愈小，表

表 5 原始模式中各潛在變數與觀測變數之表示

潛在外生變數	觀察變數	潛在內生變數	觀察變數
ξ_1 ：內部控制制度之執行	X1：控制作業	η_1 ：角色壓力	Y1：角色模糊 Y1：角色衝突
	X2：控制環境	η_1 ：組織效能	Y1：監督與控制程度 Y1：績效考評

表 6 整體模型配適度指標檢定結果

配適之標準或臨界值	檢定結果	模式配適判斷	
X^2 / df	1~5 之間	3.758	是
GFI	大於 0.9	0.984	是
AGFI	大於 0.9	0.943	是
RMR	小於 0.08	0.010	是
IFI	大於 0.9	0.984	是

資料來源：本研究整理

示模型的配適度愈佳；(2)配適度指標 GFI 值為 0.984 大於 0.9，GFI 指數代表理論模式能解釋的變異與共變的程度，GFI 值越大表示模式的整體配適度越好，本研究 GFI 值為 0.984 顯示模式的整體配適度良好；AGFI 值為 0.943 大於 0.9，AGFI 指數是將 GFI 依照自由度的數目加以調整，是評估模式整體配適度的另一項指標；(3)殘差均方根 RMR 值是配適殘差之變異數共變數平均值的平方根，反應的是殘差的大小，其值低於 0.08 時，表示模式的配適度良好（Hu & Bentler, 1999），本研究模式的 RMR 值為 0.01 表示模型配適度良好。(4)IFI 值為 0.984 大於 0.9，表示模型的配適度良好（Hair, Anderson, Tatham, & Black, 1995）。整體而言，指標皆達到理想水準，表示模式配適度可接受，模式外在品質良好。

四、路徑關係之檢定

表7為結構模型實證分析結果；首先，檢驗內部控制制度之執行與組織效能之影響關係，為直接路徑內部控制制度之執行→組織效能（ γ_{12} ）。實證資料顯示 $\gamma_{12} = 0.700$ ，達 $p < 0.01$ 顯著水準，本研究所假設的內部控制制度之執行對組織效能有正向之影響，故本研究H1之假說成立。在世界各國普遍依循COSO委員會之「內部控制－整體架構」報告，若將內部控制制度植入於企業活動中，可協助達成企

表 7 結構模型實證分析結果

研究假說	變數關係	ML估計值	t值	檢定結果
H1	內部控制制度之執行→組織效能： γ_{12}	0.700	8.323***	成立
H2	角色壓力→組織效能： β_{12}	-0.234	-3.233**	成立
H3	內部控制制度之執行→角色壓力： γ_{11}	-0.657	-7.718***	成立

註：*表 $p < 0.05$ ，**表 $p < 0.01$ ，***表 $p < 0.001$ ，估計值為標準化係數。

資料來源：本研究整理。

業的目標，與羅安民（2006）；辛甫福（2007）及簡嘉賢（2006）等之研究結果近似。

接著，檢驗角色壓力→組織效能路徑（ β_{12} ）。根據表7實證資料顯示 $\beta_{12} = -0.234$ 達 $p < 0.01$ 顯著水準，本研究所假設的角色壓力對組織績效有負向之影響，故本研究H2之假說成立。據此結果，說明了角色壓力程度愈低，組織效能愈高。此結果與Abernethy and Stoelwinder（1991）認為在某些情況下，人們面對角色壓力時，人們通常缺乏理性的行政態度，導致對組織效能的關係呈現負相關之研究結果一致；也與本研究內容分析結果之推論相符合。最後，檢驗內部控制制度之執行→角色壓力路徑（ γ_{11} ）。根據表7實證資料顯示 $\gamma_{11} = -0.657$ 達 $p < 0.01$ 顯著水準，本研究所假設的內部控制制度之執行對角色壓力具有負向影響，故本研究H3之假說成立。據此結果，說明了內部控制制度之落實程度愈高，角色壓力程度愈低，與本研究內容分析結果之推論相符合。

內部控制制度之執行對角色壓力之影響顯著，本研究假設模型之路徑達到顯著水準。證實內部控制制度之執行、角色壓力對組織效能之影響關係確定，二者皆為重要的前置影響因素。另外，本研究亦假設角色壓力在「內部控制制度之執行與組織效能」之間具有中介效果，表8由模式中整理出路徑效果分析，顯示當「內部控制制度之執行→角色壓力」且「角色壓力→組織效能」兩條路徑皆達到顯著效果，則「內部控制制度之執行→組織效能」之路徑（藉由角色壓力）產生了間接效果 $\beta = 0.154 (-0.657 \times -0.234)$ 。以下將進一步針對此中介效果作檢定。

五、角色壓力之中介效果

為能更週延觀察角色壓力是否存在中介效果，本文依據 Hair, Anderson, Tatham, and Black（1995）及吳壽進、方文昌（2010）之研究提出競爭模型來進行比較分析。共建構二組競爭模型進行分析，其中競爭模型 A 是直接模式，直接

表 8 徑效果分析

自變數	依變數：內生變數	
	角色壓力	組織效能
外生變數		
內部控制制度之執行		
直接效果	-0.657***	0.700***
間接效果	—	0.154***
總效果	-0.657***	0.854***
內生變數		
角色壓力		
直接效果		-0.234**
間接效果		—
總效果		-0.234**

註：*表 $p < 0.05$ ，**表 $p < 0.01$ ，***表 $p < 0.001$ ，估計值為標準化係數。

資料來源：本研究整理。

驗證前因變數（內部控制制度之執行）與結果變數（組織效能）的關係；競爭模型B則是完全中介模式，設定前因變數（內部控制制度之執行）透過中介變數（角色壓力）對結果變數（組織效能）之影響關係，但並無前因變數與結果變數間的直接影響路徑。分析結果如表9所示。

表9模式配適度之結果，顯示假設模型與競爭模型A在各項指標均達理想值之標準，均優於競爭模型 B。再根據路徑數目加以分析，由於路徑數目表示各構面間的交互關係，路徑數目越多，可提供的解釋也因而越豐富，而配適度評鑑指標達到理想值之挑戰性也相對提高。本研究假設模型建構有3條路徑，而競爭模型A僅建構1條路徑，結合模式配適度分析結果顯示，本研究假設模型建構更多的路徑及提供更豐富的解釋。整體而言，本研究假設模型優於競爭模型A、B。

本研究依據Baron and Kenny（1986）指出所謂中介變數係指在自變數與依變數間加入第三個重要變數以解釋其間的關係。完全中介效果是指加入中介變數後，使原來自變數與依變數間之關係變為不顯著，而部份中介效果係指加入中介變數後，使原來自變數與依變數間之關係變為較弱及較不顯著之判定原則。由表9結果顯示，本研究假設模型之架構中，內部控制制度之執行→組織效能」及「角色壓力→組織效能」之直接效果之參數估計值分別為0.700、-0.234，競爭模式A中（無中介變數），「內部控制制度之執行→組織效能」之直接效果參數估計值為0.911，可知假設模型之直接效果參數估計值，均較競爭模式A中之直接效果參數估計值

表9 假設模型與競爭模型之配適度與估計值比較分析

模型	X^2 值 (df)	X^2/df	GFI	AGFI	RMR
	假設模型 (部分中介模式)	22.548(6)	3.758	0.984	0.943
競爭模型 A (直接模式)	0.322(1)	0.322	1.000	0.996	0.001
競爭模型 B (完全中介模式)	53.166(6)	8.853	0.962	0.868	0.019
變數關係	ML 估計值				
	假設模型	競爭模型 A	競爭模型 B		
內部控制制度之執行→組織效能	0.700 (8.323 ^{***})	0.911 (20.374 ^{***})	—		
角色壓力→組織效能	-0.234 (-3.233 ^{**})	—	-0.872 (-10.330 ^{***})		
內部控制制度之執行→角色壓力	-0.657 (-7.718 ^{***})	—	-0.699 (-9.002 ^{***})		

註：*表 $p < 0.05$ ，**表 $p < 0.01$ ，***表 $p < 0.001$ ，估計值為標準化係數。

資料來源：本研究整理。

為低（即 $0.700 < 0.911$ ）。確立研究架構於「內部控制制度之執行→組織效能」關係中，加入角色壓力為中介變數後，具有部份中介效果，但由於未使原關係變得不顯著，完全中介模式之假說並不成立。

六、問卷開放性問題之調查結果

本研究之問卷設計，經加入開放性問題，詢問填答人有關對強化內部控制制度進而提升政府施政效能的建議。大多認為內部控制制度對於組織有正面助益，惟應再加強內控觀念並深植於每位同仁心中，及應整合相關制度規範，減少疊床架屋，並應落實獎懲、升遷制度，以激勵同仁工作效能；然亦有填答者認為公務機關在宣導內部控制制度文件及方案很齊全，但未考慮執行能力，政出多門，往往弄得人仰馬翻，或者讓基層同仁感到新增工作，無所適從。這顯示政府機關內部控制制度之宣導仍待加強，及應注意推動過程中之雙向溝通。

七、CMV 的檢測

本文為降低填答者可能有 bias，因此問卷設計採取填答者資訊隱匿法，在問卷設計上採不記名方式，並加入反項題設計，以減少填答者在作答時的疑慮及一致性的動機。另依據 Podsakoff and Organ (1986) 的建議，事後採用 Harman's 單一因子檢定法測試。此法乃投入所有題項一起進行探索性因素分析，在未轉軸情況下無法得出一綜合 (general) 因子，則或可證明共同方法變異造成之偏誤小。

結果發現，在投入所有題項後得出 14 個因素，共解釋了 71.324% 的變異量，而由第一因素解釋的變異量為 36.905% 小於 50%，可顯示由共同方法變異造成的問題應不嚴重（彭台光、高月慈、林鈺琴，2006）。此外，本文也依資料來源區分成員工執行內部控制制度程序，由主管評估達成效能程度，並以調查地區方式配對問卷，據此進行穩健性測試，所得結果與本文實證結果相一致⁴。

伍、結論與建議

內部控制制度是整合機關內部各種控管及評核措施的管理過程，可衡量機關達成施政目標的程度，更是促進公共治理、廉政建設與政府效能的基石。行政院為提升政府施政效能以因應外界環境要求，於 2011 年 2 月函頒「健全內部控制實施方案」，請各機關推動合宜之內部控制制度及內部稽核作業規定，以促進合理確保達成提升施政效能、遵循法令規定、保障資產安全及提供可靠資訊等四項目標。內部控制制度係為一種管理過程，需靠組織內部員工落實執行，方能達成提升組織效能之目標，因此內控制度推行之變革，對組織成員可能產生壓力，因而影響內部控制制度執行之效能。本文藉由研究政府機關內部控制制度之執行對組織效能影響，了解政府機關推動健全內部控制制度之實施情形及成效，並進一步探討公務人員角色壓力在其間之影響。

實證結果發現，第一，內部控制制度之落實執行和組織效能呈顯著正向的關係，亦即組織若能確實落實執行其內部控制制度，能有效提升政府組織效能，與江秀慧（2006）於公務機關、羅安民（2006）於軍事機關之內部控制研究結果相若；第二，內部控制制度之落實執行，能降低政府機關員工所面臨來自上司與民眾不同期待之角色衝突，以及降低對工作目標、職權及責任的角色模糊；第三，政府機關員工的角色壓力與組織效能呈負向顯著，顯示降低公務人員角色模糊與角色衝突可提升政府組織效能；第四，在角色壓力之中介效果方面，發現角色壓力在「內部控制制度之執行」和「組織效能」之間，具有部分的中介效果，顯示落實內部控制制度之執行，可有效降低政府機關員工所面臨之角色壓力，並可提升組織效能。此發現可填補江秀慧（2006）探討公務機關內部控制制度重要性認知與績效評估關係間之不足。另外，問卷開放式問題顯示，多數受測者建議現行推動之內部控制制度應整合相關制度規範，減少疊床架屋之情事。

本文之管理意涵有三，首先為健全內部控制實施方案於國有財產局及國稅稽徵機關配合實施情形尚佳，故宜加速完善其後之內部稽核作業規定，透過定期稽核發現內部控制制度之缺失並能持續追蹤改善，落實治理功能。其次，現行推動之內部控制應融入各政府機關內部相關制度規範，以免過多制度程序反對組織效能產生負面影響。最後，在持續變動的組織環境中，政府機關應正視公務人員的角色壓力對組織效能的影響。本文主要研究限制為僅以國稅稽徵機關及國有財產局為主實施調查驗證，並未涵蓋其他政府機關，而在問卷調查過程中，部分填答者對自我量測產生的偏誤可能造成驗證的困難度，此為本研究無法避免與控制的。

註釋

1. 國際組織針對優質公共治理提出各種衡量與觀察指標，如聯合國（UN）「公共行政與發展計畫（Program in the Division for Public Administration and Development Management）」、亞太經濟合作組織（APEC）「良善公共治理項目（Good Public Sector Governance）」、經濟合作暨發展組織（OECD）「公共治理與管理項目（Public Governance and Management）」以及世界銀行（World Bank）「全球治理指標（The Worldwide Governance Indicators）」等，均為常見的公共治理觀察指標。
2. 參考審計部（2011）：《2010 年度中央政府審核報告》，頁甲 14。臺北市：審計部。
3. 資料為本研究整理。資料來源：林慶隆（2010），建構公部門內部控制架構，內部稽核，72，頁 11，以及審計部（2011），民國 99 年政府審計年報，頁 130，台北市，審計部出版。
4. 囿於篇幅限制，穩健性測試數據之相關表格並未列出，若有需要作者可提供。

致謝

作者感謝兩位匿名審稿教授的寶貴建議，使本文更臻完整。

參考文獻

一、中文部分

1. 王怡心、周靜幸(2010)，政府單位之治理機制－內部控制與稽核，主計月刊，650，12-20。
2. 王怡心、周靜幸(2011)，公部門治理與內部控制，內部稽核，75，4-12。
3. 王威智(2004)，內部稽核、內部控制與採購作業之關聯性研究－以我國公務機關為例，國防管理學院資源管理研究所未出版碩士論文。
4. 王淑霞(2004)，組織政治知覺、組織氣候、角色壓力、組織承諾與工作績效關聯性之研究－以嘉義縣稅捐稽徵處為例，南華大學管理科學研究所未出版碩士論文。
5. 方承志(2012)，內控對 SOP 程序的查核迷思，台灣法律網，Retrieved May 5, 2012，取自 http://www.lawtw.com/article.php?template=article_content&area=free_browse&parent_path=,1,660,&job_id=177604&article_category_id=283&article_id=101215。
6. 江秀慧(2006)，內部控制理論認知對執行績效之研究－以某公營事業機構為例，國立中山大學企業管理學系未出版碩士論文。
7. 辛甫福(2007)，內部控制機制與控制成果對組織績效之影響－以軍事單位為例，佛光大學經濟學系未出版碩士論文。
8. 林君勵(2007)，校長領導型態與學校主計人員溝通風格對其工作滿足、角色壓力與工作績效關係之研究－以桃竹苗地區為例，中華大學科技管理研究所未出版碩士論文。
9. 林慶隆(2010)，建構公部門內部控制架構：提升公共治理效能，內部稽核，72，4-13。
10. 宋怡珠(2008)，研究台北市政府會計人員內部控制執行與組織績效之認知，東吳大學會計學系未出版碩士論文。
11. 李奇勳、吳萬益、蔡東峻(2002)，員工角色壓力與工作滿意、工作焦慮及工作績效之相關性研究－Meta-Analysis 法之應用，聯合學報，19，303-326。

12. 吳思華、林志洪、湯明哲、羅理平(1988)，組織理論與管理，台北：桂冠書局。
13. 吳萬益(2011)，企業研究方法，台北：華泰書局。
14. 吳壽進、方文昌(2010)，虛擬品牌社群線上消費者對消費者互動與創意產生：社會資本之中介效果，臺大管理論叢，20(2)，19-48。
15. 祝道松、倪豐裕、盧正宗(2010)，預算控制制度對醫院組織效能影響之探討—以角色壓力作為中介變數，會計評論，50，57-87。
16. 侯世敏(2006)，稅務機關組織政治知覺、角色壓力、組織承諾與工作績效關聯性之研究—以臺東縣稅捐稽徵處為例，國立臺東大學區域政策與發展研究所公共事務管理在職專班未出版碩士論文。
17. 馬秀如譯(1998)，內部控制—整體架構，台北市：財團法人中華民國會計研究發展基金會。
18. 馬秀如(2002)，控制至治理之途，主計月刊，562，63-75。
19. 時蓉華(1986)，社會心理學辭典，臺北市：東華書局。
20. 梁絹(2004)，法務部所屬會計人員角色壓力與組織效能關係之探討，國立彰化師範教育大學商業教育學系未出版碩士論文。
21. 陳寬裕、王正華(2010)，論文統計分析實務：SPSS 與 AMOS 的運用，台北：五南書局。
22. 陳虹薰(2011)，經營績效與內控缺失之關聯性研究—以銀行業為例，國立臺北大學會計學系未出版碩士論文。
23. 陳慧玉(2007)，我國稅務人員工作壓力與工作滿意度之研究，國立政治大學行政管理碩士學程未出版碩士論文。
24. 陳志泰(2001)，不同利害關係人對組織績效指標重要性認知差異之研究—以營建機電工程業為例，中原大學企業管理學系未出版碩士論文。
25. 費鴻泰(2010)，公部門組織治理的強化，內部稽核，72，34-39。
26. 彭台光、高月慈、林鈺琴(2006)，管理研究中的共同方法變異：問題本質、影響、測試和補救，管理學報，23(1)，77-98。

27. 鄭得臣(1985), 領導型態、角色壓力、核心生活興趣與組織承諾的關係, 國立政治大學心理研究所未出版碩士論文。
28. 蔡篤村(2002), 以內部控制強化公司治理之探討, 國立台灣大學會計學系未出版碩士論文。
29. 審計部(2011), 2010 年度中央政府審核報告, 臺北市: 審計部。
30. 謝婉榆(2009), 稅務人員過勞之研究, 國立雲林科技大學會計系未出版碩士論文。
31. 蕭家旗(2010), 精進內審與政府財務內控, 內部稽核, 72, 22-26。
32. 蕭靜儀(2010), 我國公立就業服務機構派遣人員角色壓力、工作倦怠與憂鬱傾向相關研究, 國立中正大學勞工所未出版碩士論文。
33. 鄭桂蕙、余俊憲、王蘭芬(2012), 內部控制缺失與應計品質－獨立董監之調節效果, 東吳經濟商學學報, 79, 81-120。
34. 簡嘉賢(2006), 導入風險管理的內部控制與國軍績效之關聯性研究, 國防管理學院國防財務資源研究所未出版碩士論文。
35. 羅安民(2006), 軍事機關內部控制自我檢查機制與內部控制成果對組織績效的關聯性研究－內部審核之干擾效果, 國防管理學院資源管理研究所未出版碩士論文。

二、英文部分

1. Abernethy, M. A., & Stoelwinder, J. U. (1991). Budget use, task uncertainty, system goal orientation and subunit performance: A test of the fit hypothesis in not-for-profit hospitals. Accounting, Organizations and Society, 16(2), 105-120.
2. Bagozzi, R. P., & Yi. Y. (1988). On the evaluation of structural equation models. Journal of the Academy of Marketing Science, 16(1), 74-94.
3. Bagozzi, R. P., Yi, Y., & Phillips, L. W. (1991). Assessing construct validity in organizational research. Administrative Science Quarterly, 36(3), 421-458.
4. Baron, R. M., & Kenny, D. A. (1986). The moderator-mediator variable distinction in social psychological research: Conceptual, strategic, and statistical considerations. Journal of Personality and Social Psychology, 51(6), 1173-1182.

5. Bovey, W. H., & Hede, A. (2001). Resistance to organizational change: the role of cognitive and affective process. Leadership & Organization Development Journal, 22(8), 372-382.
6. Buchanan, D. A. (2003). Demands, instabilities, manipulations, careers: The lived experience of driving change. Human Relations, 56(6), 663-684.
7. Cameron, K. S. (1984). The effectiveness of ineffectiveness. Research in Organizational Behavior, 6, 235-285.
8. Doyle, J. T., Ge, W., & McVay, S. (2007). Accruals quality and internal control over financial Reporting. The Accounting Review, 82(5), 1141-1170.
9. De Ruyter, K., Wetzels, M., & Feinberg, R. (2001). Role stress in call centers: Its effects on employee performance and satisfaction. Journal of Interactive Marketing, 15(2), 23-35.
10. Edward, R. L. (1986). Using Multidimensional Scaling to Test the Validity of Behaviorally Anchored Rating Scales : An Organizational Example Involving the Competing Values Framework, State University of New York at Albany, unpublished doctoral dissertation.
11. Govindarajan, V. (1984). Appropriateness of accounting data in performance evaluations: An empirical examination of environmental uncertainty as an intervening variable, Accounting. Organizations and Society, 9(2), 125-135.
12. Gregson, T., Wendell, J., & Aono, J. (1994). Role ambiguity, role conflict, and perceived environmental uncertainty: Are the scales measuring separate constructs for accountants? Behavioral Research in Accounting, 6, 144-159.
13. Hair, J. F. Jr., Anderson, R. E., Tatham, R. L., & Black, W. C. (1995). Multivariate Data Analysis with Readings (4th Ed.). New Jersey, NJ: Prentice-Hall.
14. Hammersley, J. S., Myers, L. A., & Shakespeare, C. (2008). Market reactions to the disclosure of internal control weaknesses and to the characteristics of those weaknesses under Section 302 of the Sarbanes Oxley Act of 2002. Review of Accounting Studies, 13(1), 141-165.

15. Hardy, M. E., & Conway, M. E. (1978). Role Theory: Perspectives for Health Professional. New York: Appleton Century Crofts.
16. Hartline, M. D., III Maxham, J. G., & McKee, D. O. (2000). Corridors of influence in the dissemination of customer-oriented strategy to customer contact service employees. Journal of Marketing, 54(2), 35-50.
17. Hirst, M. K. (1983). Reliance on accounting performance measures, task uncertainty, and dysfunctional behavior: Some extensions. Journal of Accounting Research, 21(2), 596-605.
18. House, R. J., & Rizzo, J. R. (1972). Role conflict and ambiguity as critical variables in a model of organizational behavior. Organizational Behavior and Human Performance, 7467-7505.
19. Hoy, W. K., & Miskel, C. G. (1987). Educational Administration: Theory, Research, and Practice (3rd Ed.). NY: Random House.
20. Hsieh, Y. M., & Hsieh, A. T. (2003). Does job standardization increase job burnout? International Journal of Manpower, 24(5), 590-614.
21. Ivancerich, J. M., & Matteson, M. T. (1980). Stress and Work: A Managerial Perspective. Dallas, TX: Scott, Foresman and Company.
22. Hu, L., & Bentler, P. M. (1999). Cutoff criterion for fit indexes in covariance structure analysis: Conventional criteria versus new alternatives. Structural Equation Modeling, 6(1), 1-55.
23. Jang, Y., & Lee, J. (1998). Factors influencing the success of management consulting projects. International Journal of Project Management, 16(2), 67-72.
24. Jex, S. M. (1998). Stress and Job Performance, Theory, Research, and Implications for Managerial Practice. London: SAGE Inc.
25. Kahn, R. L., Wolfe, D. M., Quinn, R. P., Snoek, J. D., & Rosenthal, R. A. (1964). Organizational Stress: Stress in Role Conflict and Role Ambiguity. New York: John Wiley.
26. Kasier, H. F. (1974). An index of factorial simplicity. Psychometrika, 39, 31-36.
27. Keely, M. (1984). Impartiality and participant interest theories of organizational

- effectiveness. Administrative Science Quarterly, 29(1), 1-25.
28. Korunka, C., Carayon, P., Sainfort, F., Scharitzer, D., & Hoonakker, P. (2003). Quality in the public sector from an employee's perspective: Results from a transnational comparison. Total Quality Management & Business Excellence, 14(5), 541-552.
29. Mikkelsen, A., Ogaard, T., & Lovrich, N. P. (1997). Impact of an integrative performance appraisal experience of perceptions of management quality and working environment. Review of Public Personnel Administration, 17(3), 82-98.
30. Newell, R. J., & Van-Ryzin, M. J. (2007). Growing hope as a determinant of school effectiveness. Phi Delta Kappan, 88(6), 465-471.
31. Rainey, H. G. (1997). Understanding and Managing Public Organizations. San Francisco: Jossey-Bass Publishers.
32. Rhoads, G. K., Singh, J., & Goodell, P. W. (1994). The multiple dimensions of role ambiguity and their impact upon psychological and behavioral outcomes of industrial salespeople. Journal of Personal Selling & Sales Management, 14(3), 1-24.
33. Rizzo, J. R., House, R. J., & Lirtzman, S. I. (1970). Role conflict and ambiguity in complex organizations. Administrative Science Quarterly, 15(2), 150-163.
34. Podsakoff, P. M., & Organ, D. W. (1986). Self-reports in organizational research: Problems and prospects. Journal of Management, 12(4), 531-544.
35. Singh, J. (1993). Boundary role ambiguity: Facets, determinants, and impacts. Journal of Marketing, 57(4), 11-31.
36. Spector, P. E. (1997). Job Satisfaction: Application, Assessment, Cause and Consequences. Thousand Oaks, CA: SAGE Inc.
37. Urgan, M. C. (2006). Standardization through process documentation. Business Process Management Journal, 12(2), 135-148.
38. Van Sell, M., Brief, A. P., & Schuler, R. S. (1981). Role conflict and role ambiguity: Integration of the literature and direction for research. Human Relations, 34(January), 43-71.

39. Venkatraman, N., & Ramanujam, V. (1986). Measurement of business performance in strategy research: A comparison of approaches. Academy of Management Review, 11(4), 801-814.

102 年 04 月 08 日收稿

102 年 04 月 22 日初審

102 年 09 月 10 日複審

102 年 09 月 26 日接受

作者介紹

Author's Introduction

姓名 侯啟婷
Name Chi-Ping Hou
服務單位 中國科技大學會計系副教授
Department Associate Professor, Department of Accounting,
China University of Technology
聯絡地址 台北市文山區興隆路三段 56 號
Address No.56, Sec. 3, Singlong Rd., Wunshan Dist., Taipei City 11695, Taiwan.
E-mail chipingh@cute.edu.tw
專長 公司治理，管理會計，審計，財務會計
Specialty Corporate Governance, Managerial Accounting, Auditing,
Financial Accounting

姓名 張力
Name Li Chang
服務單位 世新大學企業管理學系副教授
Department Associate Professor, Department of Business Administration,
Shih Hsin University
聯絡地址 台北市文山區 116 木柵路一段 111 號 5 樓 M530
Address Rm. M530, 5F., No.111, Sec. 1, Mujha Rd., Wunshan Dist., Taipei City
11645, Taiwan.
E-mail scottlic@cc.shu.edu.tw
專長 醫務管理，公司治理，股價反應，績效衡量
Specialty Health Care Management, Corporate Governance, Stock Price
Reaction, Performance Measurement

姓名 林翠蓉
Name Tsui-Jung Lin
服務單位 文化大學財務金融學系副教授
Department Associate Professor, Department of Financial and Banking,
Chinese Culture University
聯絡地址 台北市陽明山華岡路 55 號大恩館 802
Address Rm. 802, No.55, Huagang Rd., Shihlin Dist., Taipei City 11114, Taiwan.
E-mail lcr5@faculty.pccu.edu.tw
專長 公司治理，財務決策，公司理財
Specialty Corporate Governance, Financial Decision Making, Corporate Finance

姓名 陳美娟
Name Mei-Chuan Chen
服務單位 財政部會計處綜計科科長
Department Section Chief, Department of Accounting, Ministry of Finance, R.O.C.
聯絡地址 台北市中正區愛國西路 2 號
Address No.2, Aiguo W. Rd., Jhongjheng Dist., Taipei City 10066, Taiwan.
E-mail mcc@mail.mof.gov.tw
專長 政府會計，政府預算籌編
Specialty Governmental Accounting, Preparing Government General Budget