

# 永續資訊之內部控制制度與實務

本文探討臺灣永續資訊的內部控制制度，強調其在公司治理的重要性。自 2013 年起，金管會推動的公司治理計畫，使永續報告成為重點，並於 2023 年整合相關法規，分為五大行動方案。然而，許多上市櫃公司在報告中常出現資訊不一致、理解錯誤及資料漏失等情形，且永續資訊的虛假或過度承諾可能帶來法律風險，因此須依據 COSO 指引建立完善的內部控制制度，確保報告品質，促進企業長期發展。

杜育任（青山永續聯合會計師事務所永續發展部主持會計師）

## 壹、臺灣企業永續發展相關法令演進

自從金融監督管理委員會（以下簡稱金管會）自 2013 年開始推行公司治理 1.0，緊接著 2018 年的公司治理 2.0，到 2021 年的公司治理 3.0，將永續報告書的公開揭露，視為公司治理的重點，並強調企業永續發展環境、社會及公司治理（Environmental, Social, and

Governance, ESG）的重要性。為因應 2022 年聯合國巴黎協定要求全球各國家自訂國家自主貢獻（Nationally Determined Contributions, NDCs），臺灣也公布自主的減碳計畫與減碳路徑圖，同時推行上市櫃公司永續報告書、永續治理及溫室氣體減量的計畫，並統一整合相關法規為「上市櫃公司永續發展行動方案（2023 年）」（下頁圖 1）。

上開方案將臺灣上市櫃公司的永續發展藍圖與未來的揭露分為五大面向，第一個面向是「引領企業淨零」，與溫室氣體減量有關；第二個面向為「深化企業永續治理文化」，是推動與改革上市櫃公司之治理架構；第三個面向「精進永續資訊揭露」，與本文主題密切相關，包含應提升永續資訊之品質、強化內部控制程序與擴大確信範圍；第四個面向

「強化利害關係人溝通」則是針對公開資訊上傳時程、推動投資人平臺及強化與機構投資人的連結。最後一個面向「推動 ESG 評鑑及數位化」是為未來 ESG 金融產品或指數奠下基礎。

## 貳、永續資訊常見錯誤及法律責任

精進永續資訊揭露品質是一個很重要的里程碑，上市櫃公司自 2013 年開始編製永續報

告書後，我們發現永續報告書因為編製準則的彈性與基準不一致，往往會有非常多的錯誤與疏漏，其根本原因在於企業沒有蒐集相關永續資料的制度與經驗。以下整理出 5 種常見錯誤類型：

### 一、與公開資訊不一致

永續資訊內容中有與其他公開資訊重複之資料，例如：員工人數、違反法規等，時常發生相同內容的資訊，卻在不

同的公開資訊上有不一致的情形。

### 二、理解或定義標準錯誤

針對永續報導準則的直接理解錯誤或者報導錯誤，例如：未對重大議題報導管理方針、未符合全球永續性報告協會（Global Reporting Initiative, GRI）的要求或理解錯誤。

### 三、資料漏失

常見永續資訊所需資料有遺漏或缺失，例如：供應商來廠工作的總時數。

### 四、資訊不完整

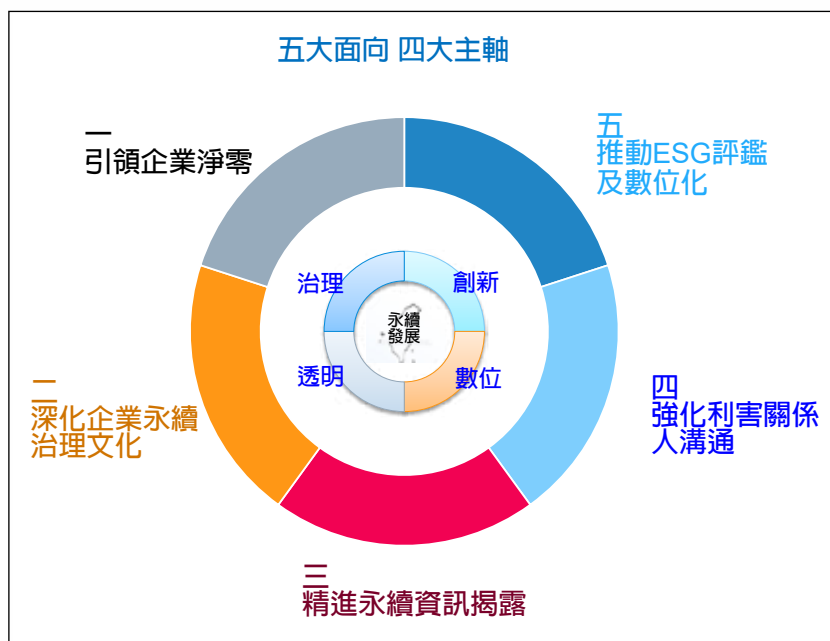
永續資訊最常產生資訊品質的問題就是欠缺完整性，例如：針對報導個體資訊不夠完整，或者沒有書面資料就忽視進而未報導等。

### 五、計算與文字錯誤

常見的有水電費沒有依報導期間計算出正確的截止點（cut-off）金額，或者明細與最終數字不符。

以上常見錯誤態樣，在臺

圖 1 臺灣「上市櫃公司永續發展行動方案（2023 年）」之五大面向



資料來源：金管會「上市櫃公司永續發展行動方案（2023 年）」簡報。

## 論述》專論 · 評述

灣上市櫃公司的永續報告書中屢見不鮮，主要原因為永續報告書並未如財務報告，有嚴謹的內部控制層層把關以及內部稽核的查核，故往往造成永續報告書品質不佳。此外，企業主可能認為永續報告書僅是一個文宣公關出版品，從而輕忽其可能帶來的法律風險。

前大法官賴英照先生曾投書指出，永續報告書似可能有證券交易法第 171 條與第 174 條，或為主管機關規定應申報公告的業務文件範圍，而有刑事責任之虞。且亦有律師指出，永續報告書如果具備過度承諾（Overpromising）、隱匿（Hidden）及誤導（Misleading）三大關鍵情形，即有可能構成漂綠或漂氣候的問題產生。為減少漂綠、漂氣候等情形，國際間也慢慢形成追究公司在永續報告書撰寫的法律責任，這也成為永續報告書所存在的法律風險。

國際間之具體案例，例如：福斯汽車執行長因為排氣造假而被美國環保局以共謀詐騙、電匯欺詐、違反清潔空氣法 3

項罪名通緝；德意志銀行因其投資組合有漂綠的嫌疑遭檢察官搜索；美國證券交易監督委員會（United States Securities and Exchange Commission, SEC）甚至組成證券詐欺 ESG 小組來防範及偵測 ESG 詐欺問題。

由臺灣許多民事判決中看到法官引用永續報告書的內容做為裁判心證的來源。例如：臺灣高雄地方法院 103 年度矚訴字第 3 號判決指出，在高雄氣爆案中，因李長榮化工公司永續報告書記載該公司廠內成立直屬廠長之長途管線管理室，並訂有相關長途管線安全強化與維護措施，包括緊密電位和滿電流檢測、管線巡檢、管線開挖、管線耐壓測試、陰極防蝕檢測、管線電流測繪等，被法官印證為其對於地下管線有實質的維護保養責任，後續判決也都採此見解。又臺灣士林地方法院 105 年度訴字第 1692 號民事判決指出，因臺灣大車隊公司永續報告書記載該公司 3G 衛星定位派遣 +24 小時行車監控，安全無虞；精

選舒適寬敞的車輛，每位司機隊員皆定期接受服務禮儀訓練課程；設立顧客投訴管道，並建立消費賠償申請程序，包括訂有「客戶抱怨處理辦法」，明載客戶投訴管道及處理程序等，被法院認定為其對於司機有選任、管理與指揮監督之責，而有民事上僱用人之連帶賠償責任。因此，由於這些永續報告書皆為公開資訊，易成為法律上的呈堂證供，實非當前大家認為的僅僅是公關宣傳文件而已。

永續資訊現已成為公司治理及公司資訊的重要公開文件，像臺灣有非常多的指數股票型基金（Exchange Traded Fund, ETF）與永續相關，至於這些 ETF 判斷標準，往往源自於公司的永續資訊，永續資訊之於投資人的重要程度已不亞於財務報告書。因此，永續資訊的揭露有虛偽不實、隱匿或過度承諾都將伴隨存在法律風險。

除了法律上的風險，永續報告書常被許多人拿來做為檢視公司是否漂綠之標準。歐洲議會與理事會 2023 年 9 月針對

「消費者賦權綠色轉型指令」(Empowering Consumers for the Green Transition Directive) 達成協議，規範在沒有公信力的環境數據證明下，不得使用模糊空泛的聲明，例如：環境友善 (Environmentally Friendly)、天然 (Natural)、氣候中和 (Climate-Neutral)、生物可分解 (Biodegradable)、生態友善 (Eco-Friendly) 等，甚至禁止利用碳抵換計畫獲得的減碳額度，宣稱其產品碳中和或低碳。

綜上，永續資訊不但對公司管理階層有法律風險，若過度渲染公司的承諾與作為，將容易讓公司陷入被歸類為漂綠之形象與道德風險。而是否在短短兩三個小時的董事會中就能夠清楚了解永續資訊的內涵與資訊正確性，其實不無疑問。因此，透過永續資訊的組織權責及工作的適當劃分，建立全面的控管制度應是當務之急。

### 參、永續資訊之內部控制制度

在上述背景下，臺灣證券

交易所「上市公司編製與申報永續報告書作業辦法」第 5 條及財團法人中華民國證券櫃檯買賣中心「上櫃公司編製與申報永續報告書作業辦法」第 5 條，規範上市櫃公司應建立永續報告書編製及確信之作業程序，並納入內部控制制度。另「公開發行公司建立內部控制制度處理準則」第 8 條第 4 項與第 13 條第 5 項規定，股票已上市或在證券商營業處所上櫃買賣之公司，其內部控制制度及每年年度稽核計畫應包括永續資訊之管理，並自 114 年 1 月 1 日正式施行。若前述公司要趕在該期限前先行適用，則 113 年第 4 季董事會必須先通

過永續資訊作業管理辦法。但永續資訊之本質與過往的財務資訊內部控制制度有非常大差異，必須先釐清這本質上的差異，才能掌握永續資訊的控制與管理重點。

茲就全美反舞弊財務報告委員會發起組織 (The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, COSO) 2023 年發布之「實現對永續報導之有效內部控制」(Achieving effective Internal Control over Sustainability Reporting, ICSR)，說明永續資訊與財務資訊的 3 項差異 (圖 2)：

第 1 項差異在於永續資

圖 2 永續資訊與財務資訊之差異



資料來源：2023 年 COSO 發布 ICSR。

# 論述》專論 · 評述

訊是以「影響」作為劃分，而非財務控制，這往往會讓財務人員搞混，而誤以財務資訊作為永續資訊作業管理辦法之範疇。第 2 項差異在於永續資訊有許多質性描述，其查驗方式與傳統的財務數據有非常大的不同。第 3 項差異在於永續資訊往往有對未來的目標與承諾，其合理的估計基礎與方法

論就亦顯重要。

上述差異造成永續資訊的內部控制制度將不同於財務上之內部控制制度；因此，管理階層與內部稽核人員必須投入更多的努力加以建置。在 ICSR 指引中指出 5 大構成要素與 17 項原則，做為建置永續資訊內部控制制度的框架（附表）。

除了上述 5 大要素與 17

項原則外，公司亦應參考主管機關所訂定之內部控制有效性判斷參考項目及範例中關於永續資訊部分，做為檢驗公司永續資訊作業管理辦法是否符合原則架構與主管機關規範。

## 肆、結論

公司永續資訊作業管理辦法有下列重要關鍵點須注意：

附表 ICSR5 大要素與 17 項原則

### 一、控制環境

原 則	關注點
1. 展示對誠信和道德價值觀的承諾	設定高層基調；設立行為準則；評估遵守行為準則；及時處理偏差。
2. 董事會履行監督責任	建立監督責任；運用相關專業知識；獨立於管理階層運作；對內部控制系統提供監督。
3. 確立架構、權限和責任	考慮組織架構；建立報告條線；確定、指派和限制權限與責任。
4. 展現對優秀人才的承諾	建立政策和實踐；評估能力並彌補不足；吸引、培養和留住人才；準備並做好繼任計畫。
5. 實施問責制	透過結構、職權和責任來強化問責制；建立績效衡量、激勵措施和獎勵；考慮過大壓力帶來的影響；評估績效及獎懲個人；評估績效指標、激勵措施和獎勵，以確保永續的相關性。

### 二、風險評估

原 則	關注點
6. 明確適當的目標	營運目標：反映管理階層的選擇；考慮風險容忍度；納入營運和財務績效目標；作為資源承諾的基礎。
	外部財務報告目標：遵循適用的會計準則；考慮重要性；反映個體活動。
	外部非財務報告目標：遵循外部已建立的準則與架構；考慮所要求的精確度；反映個體活動。
	遵循目標：反映外部法律和規定；考慮風險容忍度。
	內部報告目標：反映管理階層的選擇；考慮所要求的精確度；反映個體活動。

附表 ICSR5 大要素與 17 項原則 (續完)

原 則	關 注 點
7. 識別並分析實現永續經營目標的風險	包括個體、子公司、部門、營運單位和職能部門；分析內外部因素；適當的管理階層參與；估計已識別風險的重要性；決定如何應對風險。
8. 評估舞弊風險	考慮各種舞弊類型；評估激勵和壓力；評估機會；評估態度與藉口。
9. 識別並分析重大變化和新興趨勢	評估外部環境的變化；評估業務模式的變化；評估領導層變動。

## 三、控制活動

原 則	關 注 點
10. 選擇並建立控制活動	與風險評估整合；考慮個體特定因素；確定相關業務流程；評估多種控制活動類型；考慮控制活動的層級；實施職能分工。
11. 選擇並建立科技一般控制活動	確定在業務流程中使用科技與科技一般控制的依賴性；建立針對安全管理流程的相關控制活動；建立針對科技基礎設施的相關控制活動；建立針對科技採購、開發和維護流程的相關控制活動。
12. 透過政策和程序實施監督活動	建立政策和程序，以支持管理層指示的實施；採取糾正措施；及時執行；系統實施需要勝任人員；明確執行政策和程序的責任並建立問責制度；重新評估政策和程序。

## 四、資訊與溝通

原 則	關 注 點
13. 使用相關資訊	確定資訊需求；取得內部和外部資料來源；將相關資料轉化為資訊；在資訊處理過程中保持資訊品質；考慮成本與效益。
14. 內部溝通	溝通內部控制資訊；與董事會溝通；提供獨立的溝通管道；選擇相關的溝通方法。
15. 外部溝通	向外部人士溝通；使溝通成為可能；與董事會溝通；提供獨立的溝通管道；選擇相關的溝通方法。

## 五、監督

原 則	關 注 點
16. 持續和（或）個別評估	考慮持續評估與個別評估的結合；考慮變化出現的速度；瞭解基本情況；使用具有必要知識的人員；與業務流程整合；調整範圍和頻率；客觀評估。
17. 內部控制缺失的評估與溝通	評估結果；溝通缺失；監督改正措施。

資料來源：作者自行整理自 ICSR。

# 論述》專論 · 評述

## 一、權責機構的劃分

永續資訊應有適當的權責劃分，而不是將所有的責任都壓在董事會上。試問，董事會焉能查知公司因辦公室管理費合併水費，而誤漏記水費。董事會之權責應在於建立一個體制，俾將永續資訊誤述之風險降到最低，而非概括承受所有問責。經參考 ICSR 指引及臺灣上市櫃公司治理結構，繪製權責劃分範例（圖 3）供參。

## 二、永續資訊作業管理法之架構

考量永續領域之準則與基

礎一直在變化，若在作業管理辦法中規定過於細瑣，恐致頻繁檢修並須報經董事會議事程序，爰建議於永續資訊作業管理辦法僅規定主要事項，細項部分則另於作業細則規範。可能有的作業細則如下：

- （一）治理與企業道德作業細則（倡議、誠信、法規、風險）。
- （二）溫室氣體與環境作業細則。
- （三）人權與社會作業細則。
- （四）供應商管理作業細則。

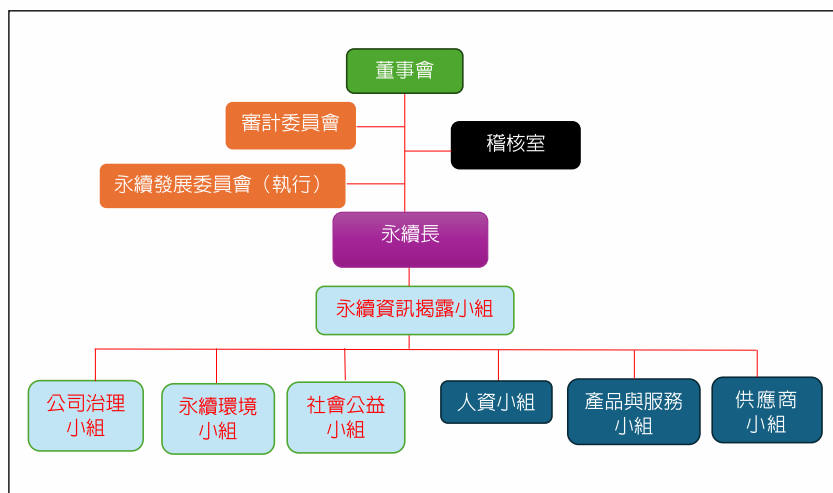
綜上，永續資訊之作業管理與內部控制制度，牽涉許多複雜之專業，又與公司法律

及形象息息相關，公司管理階層應予以重視並投入適當之資源，以期企業永續發展。

## 參考文獻

1. 金管會（2023），上市櫃公司永續發展行動方案（2023 年），網址：[https://www.fsc.gov.tw/ch/home.jsp?id=96&parentpath=0,2&mcustomize=news\\_view.jsp&dataserio=202303280001&dtable=News](https://www.fsc.gov.tw/ch/home.jsp?id=96&parentpath=0,2&mcustomize=news_view.jsp&dataserio=202303280001&dtable=News)
2. 簡凱倫（2023），永續報告書的環境合規與法律風險控制，「企業永續發展的法律新視野—以永續報告書的法律風險為中心」研討會議程。
3. 賴英照（2021），永續報告書的罪與罰，聯合報，2021-07-14，財經要聞版。
4. COSO (2023), ICSR, [https://www.coso.org/\\_files/ugd/3059fc\\_a3a66be7a48c47e1a285cef0b1f64c92.pdf](https://www.coso.org/_files/ugd/3059fc_a3a66be7a48c47e1a285cef0b1f64c92.pdf)
5. SEC (2021), SEC Announces Enforcement Task Force Focused on Climate and ESG Issues, [https://www.sec.gov/news/press-release/2021-42?utm\\_medium=email&utm\\_source=govdelivery](https://www.sec.gov/news/press-release/2021-42?utm_medium=email&utm_source=govdelivery)

圖 3 臺灣上市櫃公司永續治理結構之權責劃分範例



資料來源：作者自行繪製。