



李宜樺

永續發展與氣候變遷諮詢服務

主持會計師

資誠聯合會計師事務所

eliza.li@pwc.com

永續報告書 ESG 資訊的 公信力

- 李宜樺 / 資誠聯合會計師事務所 永續發展與氣候變遷諮詢服務
主持會計師
- 趙永潔 / 資誠聯合會計師事務所 永續發展與氣候變遷諮詢服務
副總經理
- 羅唯瑄 / 資誠聯合會計師事務所 永續發展與氣候變遷諮詢服務
經理

ESG 時代來臨！

隨著全球投資人越來越重視企業 ESG 表現，並採納 ESG 作為評價投資標的考量之一，投資者對於企業揭露 ESG 資訊品質的關注也逐漸加大，以今年六月美國政府責任署（Government Accountability Office，GAO）發布有關上市公司 ESG 揭露狀況，作為美國證券交易所（Securities and Exchange Commission，SEC）管理 ESG 參考的報告為例，除了強調投資者對於 ESG 的重視，也

表達對於 ESG 資訊品質的憂心，像是資訊不完整且缺乏一致性與可比較性的問題。除了外部對於數據品質的關切，企業內部對於 ESG 資訊的使用逐漸跳脫單純的揭露目的，開始與策略規劃、追蹤管理、薪酬績效連結，如何取得可靠且及時的數據，成為企業有效管理並驅動長期價值創造的基礎。

有鑑於內外部對於 ESG 資訊品質的期待與需求，國內外透過第三方確信以增進 ESG 資訊品質與可靠性的實務案例持續增加中，資誠統計自公開資料觀測站，台灣上市櫃公司之企業社會責任報告書取得第三方確信的家數自

2014 年起成長將近七成¹，企業永續發展協會（World Business Council for Sustainable Development，WBCSD）每年針對其會員調查出版的最新 2020 年《Reporting Matters》顯示 84% 的會員報告書已經進行外部確信，且逐年成長（圖一）。我國金管會推出的公司治理 3.0 永續發展藍圖，也反映此一趨勢，指出 ESG 資訊需進一步加強，提高資訊透明度，具體推動措施包含擴大永續報告書第三方驗證範圍等。因此，企業管理階層有必要瞭解永續報告書的第三方確信準則與流程，因應國內外趨勢及法規提升 ESG 資訊品質的期待，也增進企業 ESG 資訊的決策有用性！



¹ 統計至 2020 年 10 月，2014 年得確信家數為 63 家，2019 年取得確信家數為 107 家。

ESG 資訊品質與財務資訊一樣重要

2015年會計研究發展基金會參考由國際審計與確信準則理事會 (International Auditing and Assurance Standards Board, 簡稱 IAASB) 制定的國際確信準則 3000 (ISAE 3000) , 訂定確信準則公報第 1 號「非屬歷史性財務資訊查核或核閱之確信案件」。《上市 (/櫃) 公司編製與申報企業社會責任報告書作業辦法》中要求食品工業及餐飲收入占其全部營業收入之比率達百分之五十以上的上市 (/櫃) 公司企業社會責任報告書取得會計師所出具確信報告，均須依此準則進行確信。

IAASB 與會計研究發展基金會分別為國際與國內審計準則的制定者，如果 ESG 資訊和財務資訊都是投資人企業投資決策及管理階層管

理決策之依據，就應該使用一致之國際審計及確信準則，由會計師來執行 ESG 資訊確信，讓 ESG 資訊品質與財務資訊更趨一致。確信程序中執業人員透過與資訊編制人員、覆核人員、管理層訪談，並瀏覽內部文件、實地訪談與操作資訊產生流程，瞭解資訊編制流程並鑑別可能的風險，進而執程序以取得支持確信結論的證據，例如：核對內外部證據、函證等。

依據該準則定義，確信案件依據確信程度不同分為有限確信與合理確信，前者確信程度低於後者。以財務資訊類比，有限確信類似季度財務報表的核閱，合理確信類似年度財務報表的查核。以下為從確信準則公報第 1 號摘錄的確信結論，我們也可以看出有限確信與合理確信的不同。

確信類型	確信報告結論
有限確信 (負面表達)	依據所執行之程序及所獲取之證據，本執業人員未發現甲公司確信標的資訊在所有重大方面有未依適用基準評估而須要修正之情事。
合理確信 (正面表達)	依本執業人員之意見，甲公司標的資訊在所有重大方面依照適用基準編製。

關於確信，企業應知道的重點

1. 選定標的

在確信實務上，我們最常被問的問題是「確信是跟財務報表查核或核閱一樣，對整本報告書進行確信嗎？」核閱與查核財務報表係

對財務報表整體執程序，確信主要係企業與執業人員約定確信項目或範圍執程序，實務上只有極少數的確信項目為整本永續報告書。舉例而言，針對下列標的進行確信。

A. 未來財務績效或狀況，例如：預測性財務狀況、財務績效或現金流量，所產出的標

的資訊可能係於財務預測中所作之認列、衡量、表達及揭露。

- B. 非財務績效或狀況**，例如：某企業環境保護（例如：產品節電量、廢棄物回收百分比），所產出之標的資訊可能與效率及效果有關的關鍵指標。
- C. 實體特性**，例如：某設備的產能，產出的標的資訊可能是與設備規格有關的文件。
- D. 系統及流程**，例如：某企業的內部控制或資訊系統，產出的標的資訊可能是對其有效性所做的聲明。
- E. 企業的行為**，例如：公司治理、法令遵循、人力資源實務（例如：董事會董事出席率、違反法規裁罰金額、員工薪資中位數），所產出的標的資訊可能係對其遵循的情形或有效性所做的聲明。

除了目前台灣常見針對上開第 B 項非財務績效或狀況進行確信，國際上亦可見針對企業的行為進行確信，以聯合利華 2018 年的永續報告書為例，聯合利華選擇就其依《聯合國企業與人權指導原則》（UN Guiding Principles on Business and Human Rights）所執行的活動進行確信，像是檢視人權相關政策與各地區法規要求、內部教育訓練、人權風險評估、改善與減緩行動等。

如同前言分析，投資人越來越仰賴企業揭露的 ESG 作為決策判斷依據，消費者、政府、客戶等利害關係人也對意圖以 ESG 資訊漂綠等

事件更加敏感，確信標的的選擇是否具有攸關性與重大性也被放大檢視，因此企業在選定確信標的時，應考量以下面向，以使確信資訊對內、對外都能更有效益。

A. 產業特性

標的應該反映公司所屬的產業特性，例如：服務業主要活動並無涉及製造生產，相較於能資源的使用或是汙染排放，勞工實務相關指標可能是更適宜的標的。

B. 企業重點績效

標的應該也是內部積極管理指標，代表相關的績效對於公司營運有重大影響，包含質化與量化，特別是具有重大財務衝擊影響的指標，例如：永續會計準則（Sustainability Accounting Standards Board Standards）辨別各行業有重大財務影響的指標，以零售業為例，包含剩食、製冷排放、能源管理等。

C. 主管機關與利害關係人關注焦點

標的的選擇需要滿足預期使用者的需求，因此也建議透過關注主管機關加強揭露事項或利害關係人議合過程所辨識的重大議題作為標的選擇考量面向。

2. 適當的標的

除了標的選擇需要具備攸關性與重大性，標的應可辨認且可依適用的基準一致衡量或評估，如果無法進行客觀的量測或不同量測的人出現不同量測結果，即無法認定為適當的標的。

舉例而言，「XX 公司重視員工包容性與多樣性」、「YY 學校的學風開放自由」等形容，因為沒有標準可以作出一致的衡量，因此無法成為確信標的。

3. 報導基準明確

所謂基準是用以衡量或評估標的的標準，確信的一項特點是要求報導基準需要明確且可以提供報告預期使用者取得。資誠建議公司判斷基準是否適當，可以由基準的攸關性、完整性、可靠性、中立性、可瞭解性作為評斷依據，例如：確信綠建築年節電量，基準明確說明計算公式、納入計算的建築物、能源使用密集度數據來源（依據建築物所在地所採用當地研究報告或政府資料以及實際量測）。

4. 可支持結論的證據

在確信過程中，我們最常觀察到的問題是證據的完整性、正確性與存在性，導致執業人員無法取得足夠或適切的證據以支持確信結論。實務上常遇到的挑戰如下：

- A. 完整性：**例如確信當年度供應商接受稽核家數百分比時，發現公司提供的供應商名單數量少於當年度實際交易的供應商數量，造成計算百分比時候分母不完整的疑慮；或是，確信公司整年度能源使用量時，發現盤查的範疇少算當年度持續運作的廠區，因此能源使用有低報的風險。
- B. 正確性：**例如人工輸入錯誤，導致紙本憑證跟系統的報表結果不一致；公司內部的

資訊與外部法規申報不吻合等，均造成資訊正確性的風險。

- C. 存在性：**此風險在於無法佐證該事件發生的事實，例如：有時候公司資料保存的系統，因資料持續寫入，某一段區間以前的資料即被覆蓋，因此無法取得前一年的資料，因無法出具顯示該資料的證明，具有存在性風險。

因此，建議企業可以從確信資訊的資料重現與回溯可行性、佐證資料的保存方式、人工覆核控制點思考是否有足夠且適切的證據執行確信。

第三方確信提升 ESG 資訊決策有用性

資誠觀察國內外趨勢、彙整客戶服務經驗，歸納永續報告書未來確信發展走向：

1. ESG 資訊決策有用性有賴於層層把關

如本文一開始所述，ESG 發展至今重要性及必要性已經明顯可見於利害關係人的回饋與行動上，而 ESG 發展根基建立在揭露的資訊品質，因此強化、提升非財務資訊品質是所有企業的課題與任務。我們建議企業必須要有完善的資訊蒐集流程，其次為有效的內部控制，最後才是透過第三方確信。因報導績效資訊為管理階層之責任，因此建置相關流程、資訊系統及內部控制以防範其績效資訊未有重大不實表達之責任，亦應由企業管理階層承擔。

2. 發揮確信更大的應用性，以 ISAE 3410 進行溫室氣體排放確信

在法規強制規定食品業與餐飲收入占營業收入比率達百分之五十以上的上市（/櫃）公司確信項目之外，目前國內確信主要應用於特定指標，例如：員工訓練時數、社會公益捐贈等，我們除了強調確信標的選擇需要具備攸關性與重大性，也觀察到企業開始尋求第三方針對永續會計準則（SASB）等資訊進行確信，或是採用 ISAE 3410「溫室氣體盤查聲明確信準則」進行溫室氣體排放確信，以近兩年英國 FTSE 100 公司的溫室氣體排放聲明為例，使用 ISAE 3410 進行第三方確信相當普遍。可以預期確信的應用性將擴大，增進報告在各個重大面向的

公信力，以回應各方利害關係人對於 ESG 資訊更全面的決策參考需求。

3. 高品質 ESG 資訊促進永續金融發展

我們亦觀察到國際上越來越多企業或組織將 ESG 資訊納入年報作為關鍵績效指標揭露，顯現非財務資訊正在加深與資本市場的連結。透過第三方確信確保資訊品質，有助於 ESG 資訊在資本市場平台上的銜接與溝通，可靠且有公信力的資訊，提供投資者可比較的衡量基礎，進一步促進永續金融體系發展，為企業、城市、國家向低碳、永續轉型注入資金，加速我們實現聯合國永續發展目標的腳步，也更能因應氣候變遷的挑戰，達成低碳轉型！（原文刊載於《會計研究月刊》第 422 期 2021 年 1 月號）

© 2021 PricewaterhouseCoopers, Taiwan. All rights reserved. PwC refers to the Taiwan member firm, and may sometimes refer to the PwC network. Each member firm is a separate legal entity. Please see www.pwc.com/structure for further details. This content is for general information purposes only, and should not be used as a substitute for consultation with professional advisors.