

東海大學高階經營管理碩士在職專班(研究所)
碩士學位論文

台灣會計師事務所經營企業社會責任報告書確信服
務之策略研究 — 以A會計師事務所為例

Research on The Management Strategy of Corporate Social
Responsibility Report Assurance Services by Accountant Firm
in Taiwan — A Case Study of An Accountant Firm

指導教授：王凱立 博士

黃開義 博士

研究生：李伊彤 撰

中華民國 105 年 1 月

謝 辭

2015 年 8 月初秋的日子，找了首自己去年創作的詩詞，獻給大家，謝謝您們。

<秋天>

早晨的風 微微的吹拂

拂過臉龐

甜甜的笑靨 喜歡的妳

引領著心 與 輕輕的身

在天空的湛藍裡

享受著靈魂的甦醒

秋天詩篇

屬於在這浪漫地平線 繪畫著美麗的季節

人生的旅程中，謝謝我的家人，我的亦師亦友— 劉遠平先生，一直引領著我成長，同時也謝謝滋養生命中的人事物，因為我知道，與智慧人同行的，必得智慧；和愚昧人作伴的，必受虧損。〈箴言 13:20〉。謝謝我的指導教授凱立老師指引的大方向，讓心引領論文的完整呈現。而在這屬於浪漫的季節裡，字裡行間訴說著理性的思緒。這是豐盛的恩典與榮耀，祝福滿滿看著我的文字的你或妳還有我自己。

因凡祈求的，就得著；尋找的，就尋見；叩門的，就給他開門。〈路加福音 11:10〉。謝謝在東海的日子！在這美麗的校園裡，留下美麗的印記。

李伊彤 謹誌于

台灣·台中 東海大學

2015 年 08 月 29 日

中文摘要

論文名稱：台灣會計師事務所經營企業社會責任報告書確信服務之策略研究

-以 A 會計師事務所為例

校所名稱：東海大學高階經營管理碩士在職專班 (研究所)

畢業時間：2016 年 01 月

研 究 生：李伊彤

指導教授：王凱立教授

黃開義教授

論文摘要：

本研究旨在探討，在目前非財務性資訊揭露時代已經來臨的國際趨勢下，台灣企業履行企業社會責任之推動現況，以及台灣會計師事務所從事企業社會責任確信服務之內外部環境分析；而相較於會計師以往所熟悉的傳統財務報告審計及核閱工作之外，非財務性資訊之確信服務，是會計師業界新興的業務趨勢。

非歷史性財務資訊可依循之全面認證架構，第三方確信服務之查證準則，係由國際審計與認證準則理事會 (IAASB) 協助國際會計師聯合會 (IFAC) 提出 International Standard on Assurance Engagements 3000 (ISAE3000)；台灣亦由中華民國會計研究發展基金會參照 ISAE3000 架構，於 104 年 6 月 09 日發布了「確信準則公報第一號」，第三方認證確信服務，已然崛起。

因此在這樣的前提之下，本研究依循質性研究法與個案研究法，透過訪談和資料收集文獻彙整而成，此項研究探討台灣會計師業 A 會計師事務所，如何提供非傳統業務中，有關企業社會責任報告書之確信服務的經營模式與策略，而又如何掌握到關鍵趨勢，並投入資源和產出效益。

關鍵字：會計師事務所、公司治理、確信服務、企業社會責任、經營策略

Abstract

Title of Thesis : Research on The Management Strategy of Corporate Social Responsibility Report Assurance Services by Accountant Firm in Taiwan — A Case Study of An Accountant Firm

Name of Institute : Tunghai University

Executive Master of Business Administration Program

Graduation Time : (01 / 2016)

Student Name : Yi-Tong Lee

Advisor Name : Dr. Kai-Li Wang

Dr. Kai-I Huang

Abstract :

Under the current global trend to disclose the non-financial information, this study described the recent development of the companies in Taiwan to fulfill their corporate social responsibility (CSR) and analyzed the interior and external enterprise environments for the Certified Public Accountants (CPAs) in Taiwan to perform CSR report assurance services, which, as compared to the traditional financial report auditing and reviewing services that have been familiar with to the CPAs, are non-financial information assurance services that are an emerging business trend for the CPAs.

ISAE3000 (International Standard on Assurance Engagements 3000), which is a general framework for the assurance engagements other than historical financial information and a standard for the third-party assurance services, was issued by the International Federation of Accountants (IFAC) with the assistance of the International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). In Taiwan, "Standard on Assurance Engagements No. 1" was drafted referring to ISAE3000 and announced later on 2015/6/9 by the ROC Accounting Research and Development Foundation. This shows that the

third-party assurance services other than historical financial information are emerging in Taiwan.

Under such a background, this study was undertaken using the qualitative research method and the case study approach to gather data, conduct interviews and study literatures. A Taiwan CPA, “CPA A”, was also surveyed to show how to create the business models and strategies of such non-traditional assurance engagements for the CSR report, and how to grasp such a key trend of non-traditional assurance services to invest resources and generate profits.

Key words : Certified Public Accountant(CPA), corporate governance, assurance services, corporate social responsibility(CSR), business strategy

目 錄

第一章緒論	1
第一節 研究背景與動機	1
第二節 研究目的	3
第三節 研究架構與流程	4
第二章文獻探討	4
第一節 企業社會責任之相關文獻	5
第二節 確信服務之相關文獻	23
第三節 經營策略之相關文獻	31
第四節 會計師產業之相關文獻	33
第三章研究方法	40
第一節 研究方法的選擇	40
第二節 研究設計	41
第三節 資料蒐集方法	43
第四章個案研究	44
第一節 個案事務所介紹	44
第二節 內外部環境分析	47
第三節 個案訪談	53
第五章結論與建議	62
第一節 結論	62
第二節 研究建議	64
參考文獻	66
一、中文文獻	66
二、英文文獻	69
三、其他參考文獻	70
附錄	71
一、ISAE3000 與 AA1000 二者之間之差異	71
二、獨立有限確信報告	72

圖次

圖 1-1 研究架構圖.....	4
圖 2-1 Carroll's CSR 企業社會責任金字塔.....	5
圖 2-2 企業非財務績效報告書之發展期程與類別.....	9
圖 2-3 利害關係人與企業社會責任主要範疇.....	10
圖 2-4 企業社會責任的潛在效益.....	21
圖 2-5 會計師事務所家數-按組織型態分.....	36
圖 3-1 Poter 五力架構.....	41
圖 3-2 SWOT 架構.....	42
圖 4-1 個案組織圖.....	45
圖 4-2 組織文化與使命.....	46

表次

表 2-1 G3.1 版和 G4.0 版重大差異分析.....	11
表 2-2 企業永續報告之利害關係人類別與關注議題.....	20
表 2-3 確信與審計.....	29
表 2-4 合理確信與有限確信對了解標的資訊的差別.....	30
表 2-5 會計師事務所家數與執業場所數之變動.....	33
表 2-6 會計師事務所全年各項收入-按收入項目別分.....	34
表 2-7 會計師事務所平均經營規模-按組織型態分.....	37
表 2-8 會計師事務所經營規模-按從業人數分.....	38
表 2-9 會計師事務所經營規模-按執行業務收入分.....	39
表 4-1 個案會計師事務所專業服務項目.....	44
表 4-2 個案會計師事務所部門別與職掌表.....	45
表 4-3 會計師事務所經營 CSR 確信服務 SWOT 分析.....	50
表 4-4 訪談對象與職稱、訪談時間.....	54

第一章 緒論

第一節 研究背景與動機

我們世界正處於變動氛圍，當全球性危機和相關之議題不斷升高，例如：全球暖化、能源耗竭、人口老化問題、勞資問題、環保議題、金融舞弊、恐怖攻擊、難民等問題，在國際間企業社會責任已不是口號，而是重要趨勢，這是全球性議題，亦是企業很重要課題，當投資人選擇投資標的所關注的，已不全然是財務績效，而開始延伸到企業經營是否具有社會責任，讓環境是否永續下來，因此歐盟亦即將於 2017 年要求大型企業必須揭露非財務資訊，可見其揭露非財務資訊重要性。

然而在台灣也同樣面對環境危機：細懸浮微粒 PM2.5、食安風暴與工安事件，而當企業誠信和政府把關再度面臨社會極大考驗之下，這就促成了外部壓力與驅動力，使得企業永續經營和企業社會責任等趨勢議題受到利害關係人重視。如何提高企業非財務性資訊揭露的透明度與可信度，提供投資人具前瞻性資訊供其決策呢？當揭露企業經營資源與活動，強化企業的當責性外，如何將財務與非財務資訊為利害關係人所關注的重大議題予以揭露，已是企業的經營策略和公司治理重要的課題了。

2013 台灣政府推動公司治理藍圖五年推動計劃，其中五大計劃中之項目 4：亦要求揭露重要公司治理資訊，這包含了具體措施：整合違規及交易面異常資訊之揭露、提升非財務性資訊之揭露品質，這些足以證明政府對企業非財務資訊的揭露的重要性。因此企業必須透過符合規範的編製標準，編製永續性責任報告書，向攸關的利害關係人傳達其所關注議題之非財務資訊。

接下來，因應經濟全球化之趨勢，會計師產業也必須思考，如何在變動的經營環境中，除原本建立的市場定位外，更應思考如何提高專業服務品質與價值給客戶，中華民國會計研究發展基金會在 104 年 6 月 09 日發佈了參考國際確信準則公報 ISAE3000 架構下屬於台灣會計師運用之第一號確信準則報，規範著「非屬歷史性

財務資訊查核或核閱之確信案件」，這可見非財務性確信服務，第三方查證專業服務，已是會計師業界新興業務趨勢。

目前全球大型企業編製報告書時，多以全球報告倡議組織(GRI)所公布之「永續性報告指南」為依準或 ISO26000 為編製參考依據；而第三方驗證的標準，則常見的有「當責性標準」AA1000 和「國際確信服務準則」ISAE3000 為驗證之標準。自 2015 年起，台灣已正式邁入非財務性資訊揭露時代，主管機關強制規定了四大產業需編製企業責任報告書，並且有部份產業須經會計師為外部確信查證，面對如此業務變化的趨勢，相較於會計師以往所熟悉傳統的財務報告審計和核閱工作，新興業務確信查證工作執行，更是需要跨領域專業來結合。

因此在這樣的前提之下，本研究欲探討台灣會計師業 A 會計師事務所，如何提供非傳統業務中，有關企業社會責任報告書之確信服務的經營模式與策略。尤其當未來編撰整合性報告時，這將是 CSR 報告書的重要的變動趨勢，會計師產業之會計師將思考如何掌握到這關鍵趨勢，投入資源並產出效益，更顯得重要。

第二節 研究目的

當企業編製企業社會責任報告已是趨勢，而第三方驗證準則公報已公布，如何取得先行者的優勢是會計師事務所必需思考的問題，全球先進企業儘早公布年度財務報告已是國際潮流，台灣金管會亦將上市櫃公司之年度財務報告公布期限，由年度結束後 4 個月內，提前到 3 個月內，資訊時效性。

未來市場需求除確信服務外，亦有代理編製企業社會責任報告之需求，這可由財團法人中華民國會計研究發展基金會發佈之確信準則公報第一號前言之第二條規定，說明確信案件含概認證案件¹及直接案件²足以見之。

而會計師事務所的營運型態主要係以人之智慧資本為資源，提供給各個商業非商業組織的專業服務業，它係以智識與智能的呈現，以協助客戶解決問題，它是我們會計師事務所的重要資產，需要透過不斷學習與成長，以維持競爭優勢的基底。

若以目前國際企業永續報告之演變趨勢和台灣推動歷程及成果來看，非歷史性財務資訊³之查證其運作機制，有一部份是需要委由獨立第三方來為之，故會計師產業需提高對企業非財務資訊之揭露與經營能力之協助，相對專業服務的品質和學習成長面的智能，要能以宏觀的思維才能與時俱進，因此，會計師事務所必須要有專精差異化，才能取得市場優勢，故本研究目的如下：

- 一、 藉由本研究了解台灣企業社會責任推動現況。
- 二、 探討台灣會計師事務所從事企業社會責任報告書確信服務之內、外部環境分析。
- 三、 探討台灣會計師從事企業社會責任確信服務之經營策略。

¹所謂認證案件，係非由執業人員依基準衡量或評估標的。換言之，由客戶編製企業社會責任報告書，而由會計師為執行確信工作後，提出認證意見書。

²所謂直接案件，係由執業人員依基準衡量或評估標的，即由具 CSR 專業智能之會計師來編製企業社會責任報告書，而不能提供認證意見，因其獨立性問題。

³非歷史性財務資訊：係指除「企業社會責任報告書」之外，例如公司登記時會計師查核簽證資本額時，或者是企業盈餘轉增資時主管機關所要求填寫的檢查表，內部控制制度有效性查核等，均屬於 ISAE3000 非財務資訊驗證的範疇。

第三節 研究架構與流程

本研究藉由上述研究背景與動機及研究目的，參考國內外相關理論與文獻，分析探討 A 會計師事務所之非傳統業務下之經營策略，最後，並針對該個案提出結論與建議。綜上所述，將流程分為五大步驟，作為本研究之研究流程，以下圖所示：

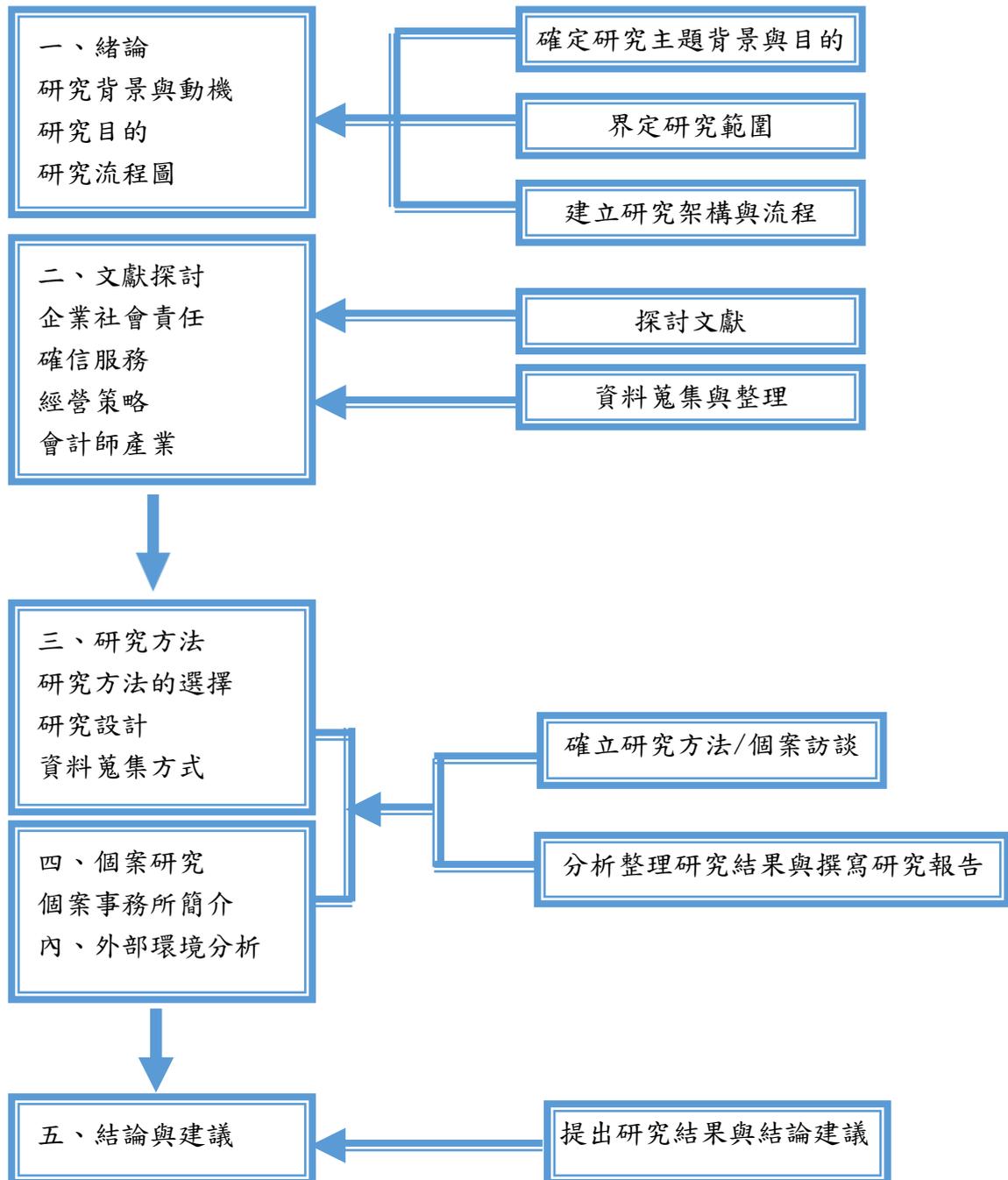


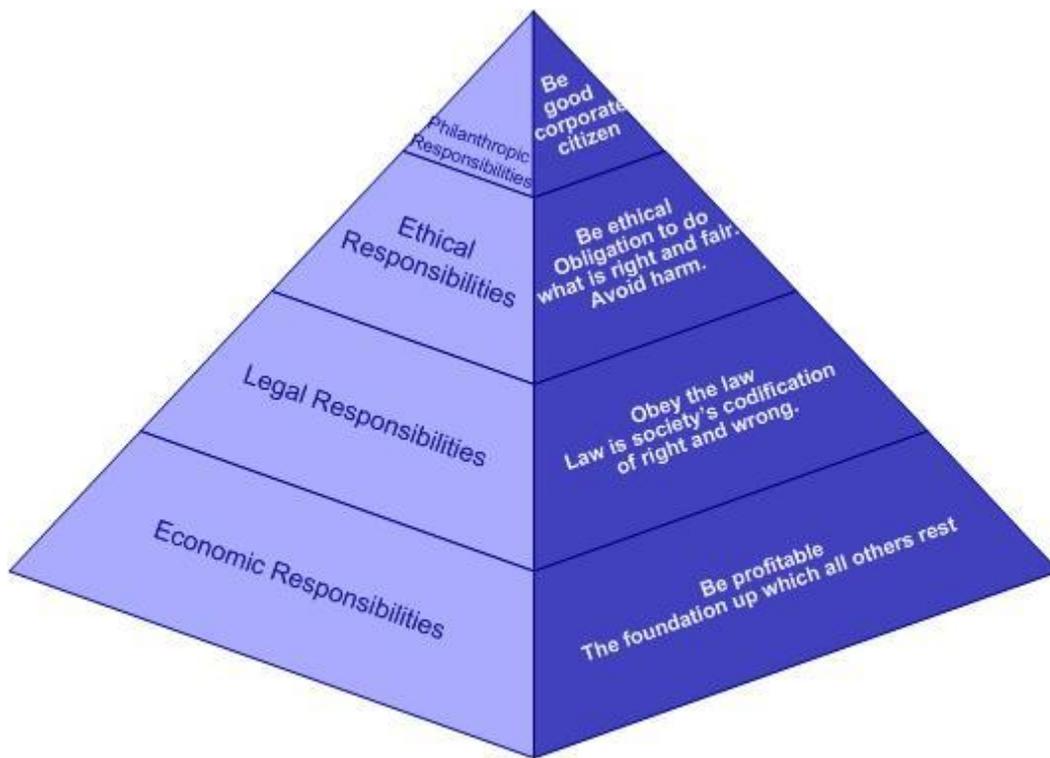
圖 1-1 研究流程圖

第二章 文獻探討

第一節 企業社會責任之相關文獻

一、起源與定義

最早起源於工業革命時期的西方，為有道德良知之企業界所接受，知名美國管理學者企業社會責任最早的學者之一阿奇卡羅爾 Archie B·Carroll(1979)認為，Corporate Social Responsibility(CSR)如圖一，係由經濟責任、法律責任、倫理責任、慈善責任所組成，將其優先順序和重要性排序，Carroll 學者將其按金字塔圖層呈現之，闡述其組成結構，而絕大的基礎比重是落在經濟責任上，其他責任相對是通過經濟責任、法律責任往上提升的。



Carroll's CSR Pyramid

圖 2-1 Carroll's CSR 企業社會責任金字塔

資料來源 <http://www.ukessays.com/essays/management/no-universally-agreed-definition-of-corporate-social-responsibility-management-essay.php>

(一)經濟責任 (Economic Responsibilities)

經濟責任卡羅爾 Carroll (1979) 認為，企業制度是社會基本經濟單位，有責任也就是經濟性質或種類。經濟責任是一個公司，反映了公司作為營利性的商業組織的本質的最根本的責任。剩餘的三個種社會責任是基於經濟責任。經濟責任意味著社會期望企業生產這些要求的產品和服務，並賺取利潤作為企業的效率 and 效益的激勵或獎勵。

(二)法律責任 (Legal Responsibilities)

法律責任的法律責任必然合法合規，並打出了“遊戲規則”的期望。從這個角度看，社會期望企業履行規定受到社會的法律制度（賈邁利 Jamali, 2008）框架內的經濟使命。Crane 和 Matten (2004) 還補充說，所有的公司都試圖承擔社會責任必須遵守法律。

(三)倫理責任 (Ethical Responsibility)

倫理責任根據施瓦茨 Schwartz (2011)，道德責任體現，反映的是消費者，員工，股東關心的標準，規範和期望與社會各界認為，這是公平，公正和符合利益相關者的道德尊重和保護權利。因此，社會期望公司以道德方式行事，它的利益相關者（Crane and Matten, 2004）。

(四)慈善責任 (Philanthropic Responsibility)

慈善的責任，這些責任代表金字塔的最小層，包括該公司願意通過慈善捐助和組織的支持，這是完全自願的，視為可取的社會，以提高他們的利益相關者的生活質量。慈善責任，有時在同一水平上的道德。然而，不同的是，它不被視為不道德的行為，如果企業沒有貢獻自己的錢人道主義方案（卡羅爾 Carroll, 1991）。

企業社會責任定義，換句話說，係指企業承諾持續遵守道德規範，為發展經濟做出貢獻，並且改善員工及其家庭、社區、社會生活品質。另外世界企業永續發展協會，簡稱 WBCSD，於 ISO 26000 (Social Responsibility, SR) 亦定義，其係藉由透明和道德行為，組織為其決策和活動給社會和環境帶來的影響承擔的責任，包含健康和社會福祉，考慮到利害關係人的期望，符合適用法律並與國際行為規範一致，

融入到整個組織並實踐於其各種關係之中。

企業社會責任，攸關的層面非常的廣泛，其結合了社會學、環境學、倫理學相關領域，發展成新興公司治理議題。企業社會責任報導的理論乃源自，突破了傳統會計的思考模式，評估社會活動績效，考慮的層面更加著重在報導企業內部與外部之攸關活動，將其攸關資訊傳達給利害關係人（Stakeholders），使其可以為決策（Gray, etal, 1996）。

1975 年在美國會計協會，對於社會會計定義為：「企業組織對社會與自然環境之影響的衡量與報導」。換句話說，其攸關範圍包括了企業對社會責任相關之財務性及非財務性之揭露品質與數據性資訊之揭露與衡量。其具有公共課責性（Public Accountability）CSR 報導，歸屬意涵為社會會計一環。

因此，企業承諾為企業社會責任，為可持續經濟發展作出貢獻，和利害關係人一起共同努力，彼此提高生活的品質 力行企業永續發展。

二、企業社會責任報告書的時代背景

驅動因子是什麼呢？我們必需要回顧到 1990 年代，當環境的爭議、資源上的耗竭、再加上能源與氣候變遷等壓力，企業財報和非財務醜聞在全球漫延，而在 1990 年代末期，反全球化的浪潮不斷襲捲而來，使得各界對於企業誠信、資訊透明度和績效資訊揭露的要求提升，這乃是源起於外部的壓力。

也愈來愈多的公司、股東與利害關係人認為，非財務上的議題是會衝擊到企業的財務績效與營運策略，因此倡議必須揭露與企業營運有關之非財務性資訊，以供公司治理、投資人、股東、債權人決策之用，這乃是內部的壓力。

因此有英國的顧問公司(Next Step Consulting) 指出，早在 1970 年代，德國出現諸如社會績效揭露的企業非財務報告書，而報告書的發展，源於美國 1980 年代末期。1987 年為了建立有毒物質排放盤查及落實「公眾有權知道」(right to know) 立法案 SARA(Superfund Amendments and Reauthorization Act)，即是要求與環境攸關之污染物排放資訊是企業必需揭露的。到後來有些企業為善盡社會責任、加強與利害關係人之溝通品質，並公開透明經營績效的成果，乃主動地的發行與環境和永續發展相關的 Report。在 1989 年首先發行環境報告書，此乃由挪威的 Norsk Hydro 發表(業務涵蓋油品與能源、輕質金屬、石化及農業產品)，是全球企業界的先鋒，1991 年美國的 Monsanto 亦發表了，形成一股推動的力量。

1987 年聯合國委請「布蘭特委員會」(The Brundtland Commission)針對環境間關聯性進行研究與發展，而布蘭特委員會創造了「永續發展」一詞，之後其概念對非財務報告書即產生一定的影響，使得原本小範疇的報告書，可以擴展到永續性的議題，這是企業社會責任報告書的時代背景起源。

回到上述 Archie B·Carroll (1979) 提到的四個責任，從經濟責任、法律責任、倫理責任、慈善責任，其推動成果於非財務績效報告書種類可概分為三類，其發展期程如圖二說明，其資訊揭露範疇與廣度也愈來愈提升。

(一)環境面向的報告:EGS 環境報告書或是 EHS 環境衛生安全報告書。

(二)環境與社會面向的報告:CSR 企業責任報告書、社會績效報告書。

(三)永續面向的報告:三重盈餘⁴報告書、永續性報告書、整合性報告書。

1980	1990	2000	2008
環境報告書	環境、工業安全 與衛生報告書	社會績效報告書	企業公民報告書
			企業永續發展報告書
			企業社會責任報告書

圖 2-2 企業非財務績效報告書之發展期程與類別 (本研究整理)

當企業以營利為目的是出自於生存爭競的自然生態，然而在營運的過程中，會與自然和社會資源有某種程度的連結，對於週遭的人、事、物會產生相對影響，也就是我們所謂的利害關係人⁵，他們所關心的議題，是否可以得到適當的回應與溝通，因此在企業創造利潤之餘，而最終的永續面向報告書，即是說明企業營運當中有關的財務績效、環境指標、社會環節之攸關和更完整的資訊揭露。這是企業永續發展的未來趨勢也是非常重要商業策略，而企業必須要思考的是，如何從核心價值發展出永續的企業社會責任策略及善用 CSR 管理哲學，創造企業價值，我們可以從圖三來思考企業社會責任報告書其應涵蓋之範疇和整體的思維，其主要呈現和利害關係人的重大性議題，包含了公司治理、環境永續、企業承諾、社區參與、企業聲譽還有風險管理六個向度。

⁴ 所謂三重盈餘(triple bottm line)是指要兼顧經濟進步、企業社會責任與環境保護，可以為企業創造競爭優勢。

⁵ 利害關係人:包含股東、員工、董事會、經營團隊、合作夥伴、供應商、通路、消費者、競爭者、債權人、政府、社區、監管機關、社會大眾、媒體、大自然環境。



圖 2-3 利害關係人與企業社會責任主要範疇

資料來源：企業永續 DNA CSR 創利 (2014)

另外對永續發展的另一定義是：「既滿足當代人的需求又不危及後代人滿足其需求的發展」，此乃 1987 年世界環境和發展委員會（WECD）發表《我們共同的未來》的報告中所提及的，彼此是相生相息。而依據世界企業永續發展委員會（WBCSD）的定義，企業永續報告應包含下列資訊：

- （一）彰顯經營策略中的環境與永續之核心價值與原則。
- （二）揭示在經濟、環境、社會層面的績效資訊及目標。
- （三）提出經營管理高層對於各種績效的持續改善承諾。
- （四）說明企業體對於環境保護與永續發展的具體貢獻。

因此企業永續報告(Corporate Sustainability Reports⁶，CSR)，通常是以出版報告書和網頁等數位化之資訊，呈現與展現企業善盡社會責任之承諾、績效及成果。

⁶ 一般非財務性報告書之英文通稱為”Report”。

三、國際企業永續報告之發展趨勢

目前國際間對於企業永續報告之推動，除各先進國家政府及企業組織之積極宣導與推動外，最具有國際影響力的國際組織應屬全球報告協會（Global Reporting Initiative, GRI），其自 1999 年 3 月出版了報告書綱領初稿，多次⁷增修「永續性報告指導綱要（Sustainability Reporting Guidelines）」，向全球產業揭示及推動整合經濟、環境及社會三類報告合為一的「公司永續性報告」。其為第一個全面性永續報告書的全球通用架構，報告架構主要包含了三大要素：永續報告書綱領、協定、產業補充說明，近期 2013 年 5 月公布第 4 版報告架構，取代了 GRI 第三代 3.1 版，且將於 2016 年全面適用。二者差異如表 2-1。

表 2-1 G 3.1 版 和 G 4.0 版 重大差異分析

	G 3.1 版	G 4.0 版
重大議題的形成	主要分三個等級，規範各個等級應揭露議題數量。	分為核心揭露與全面揭露。著重於企業與利害關係人溝通後，決定揭露重大議題數量。
供應鏈管理	要求企業對於供應鏈所面臨環境面、人權面、社會衝擊面議題進行揭露。	除 G3.1 版規定外，進一步要求企業須說明如何因應供應鏈管理上可能存在之漏洞。
第三方查證 確信項目索引		需在報告書後方索引表中，列出依照 G4 架構所條列重大議題，每一細項後方須註明是否經過確信，另須在報告中註明各項衡量、評估所採用標準。

來源：本研究整理

⁷ 1999 年 3 月 GRI 出版報告書申綱領初稿，2000 年 6 月出版第一代綱領 G1，2002 年 8 月出版第二代綱領 G2，2006 年 10 月發佈第三代綱領 G3，2011 年 3 月正式發布 G3.1；版改版重點著重在人權、性區、社區等議題，2013 年 5 月發佈 GRI 第四代 G4.0，2016 全面適用。

另外根據申永順、胡憲倫和簡又新先生在證券櫃檯買賣中心之主題報導提出，國際企業永續報告發展趨勢，全球企業發行永續報告（Corporate Sustainability Reporting，CSR）和環境報告（Corporate Environmental Reporting，CER）之歷史將近 20 年，因此在國際間政府、人民與產業之間引起相當多的正面迴響，而相關國際標準與活動亦推動許久，所以當先進國家推動企業永續報告書活動，亦會引導產業界落實環保與永續發展的方向與做法，而出版者範圍亦擴張為產業、公部門、大學院校等不同類別機構，並參與遴選企業責任報告等相關獎項，開始著重揭露非財務資訊和利害關係人關注之議題。

目前已有超過 400 家全球企業運用 GRI 綱領編撰報告書，歐洲國家，例如法國、英國、丹麥及挪威等都已制定相關法規，而大陸公司法規範也將 CSR 納入。而全球永續性報告協會（GRI）呼籲各國應重視在永續性報告架構下編製 CSR 報告書，因此其國際趨勢及重要性更顯企業是必須加以關注，若能透過政府強制並由第三方認證其具公信力，更能提升報告書統一性及品質，對企業經營有正向發展。

因此，當企業經營與投資人或利害關係人所關注的重點是企業永續發展資訊的時候，而取得與使用者範圍愈來愈大時，另外跨境營運已成為國際企業間的常態、全球面臨永續發展的挑戰時，企業經營一定要思考供應鏈永續管理，因為相同會面臨到利害關係人嚴格檢視的，而它也是實踐 CSR 的焦點領域。例如「電子業公民聯盟」電子產業行為準則(EICC)，規範了電子高科技產業供應鏈永續管理的議題，還有銷往歐洲市場之品牌，通路及供應商之「歐洲商界社會責任倡議」(BSCI)、法國商業與經銷聯盟成員之供應商的(ICS)「法國社會條款行動」和紡織製造業成衣製造業之國際社會責任認證(WARP)，還有聯合國推動整合 CSR 的金融業務，如銀行授信業務考量之因素，包含對環境與社會衝擊之「赤道原則」、資產管理公司的「責任投資原則」和保險業的「永續保險原則」等都是產業環境所面臨到的衝擊及管理重要資訊揭露議題。

在各個產業與產品國際供應鏈之中，台灣企業亦扮演著很重要的角色，在國際大品牌廠或者零售巨擘商，對於我們台灣企業揭露永續績效資訊一定是相當有所期待的。在這當代下去思考，如何與商業策略結合的 CSR，可以有效的創新管理，又可以符合利害關係人的期待，是企業更應正視公開資訊後所代表的意涵，包含了無形價值與相關影響，企業除透過有系統永續資訊的收集工作外，需進一步揭露與提升企業財務資訊與非財務資訊的透明度與信任度，以取得利害關係人的支持與認同。

全球報告倡議組織（GRI）最新一代 G4 永續報告書指南以及國際整合性報告書框架出版後，全球非財務資訊揭露的要求已從企業本身擴大至其價值鏈，因此歐盟及其他全球性規範的影響範圍可能遍及全球，企業永續發展策略及非財務資訊揭露將成為台灣企業的必要選項。

因此，呼應競爭力大師麥克波特所倡議的論述，企業應是以創造共享的價值，來追求整體價值鏈的價值分享。企業對社會的正面影響才是真正的企業社會責任。故企業未來競爭力的來源，將是社會責任與經營策略的結合，企業要積極找到適合自己企業業務與策略的領域，進而執行，才能為社會帶來有價值意義的影響力。所以我們一定也要跟上這著國際潮流，讓台灣企業可以在國際舞台發光、閃亮。接下來章節，一起探討著台灣的企業社會責任報告之發展現況。

四、台灣企業社會責任報告之發展趨勢與現況

(一)台灣企業非財務報告之發展趨勢及歷程

根據申永順、胡憲倫和簡又新先生在證券櫃檯買賣中心之主題報導指出，我國企業非財務報告書之推動與發展，相較於國外企業之推動環境資訊公開資訊之歷程，晚國際間十年以上。而相關發展歷程如下：

1、1999 年底出版之「環境績效說帖」，開啟我國企業非財務資訊揭露之門，此乃由中華民國企業永續發展協會 13 家會員公司出版之。

2、2000 年起，台灣政府為因應國際趨勢，由經濟部工業局委託各輔導機構執行各年度之示範持續改善輔導計畫，已協助數十家企業製作完成環境/永續報告書。

3、2005 年起國內遠見及天下雜誌先後舉辦企業社會責任與企業公民獎，獎項評選包含非財務/永續資訊的揭露，一直持續到現在。

4、2006 年 9 月經濟部與金管會在當年「國家永續發展會議」，作成推動國內大型企業出版環境報告書之決議，其主要是研議企業環境資訊揭露的工作，在當時並未有實質政策推動機制。

5、2008 年台灣證交所及櫃買中心等單位研訂「上市上櫃公司企業社會責任實務守則」，並於民國 2010 年 02 月 06 日正式公告，於第五章即揭示加強企業社會責任資訊之揭露，第 30 條鼓勵企業「宜編製企業社會責任報告書，揭露推動企業社會責任情形」。

6、櫃買中心於 2011 年 11 月 25 日函文表示，申請上櫃企業從 2012 年起，除須提供相關必要文件外，還必須提出 CSR 自評報告書，且根據其中 3 大指標提出事實內容，包括：

(1) 企業的利害關係人如投資人、客戶、員工、供應商、債權人、往來銀行是否具備溝通管道，並且維護其應有權益；

(2) 企業有否訂立責任政策，且相關責任規定是否經董事會通過；

(3) 編制 CSR 自評責任報告書。

另有重要 NGO 之推動組織台灣永續能源研究基金會，2008 年起每年舉辦台灣企業永續報告獎 (Taiwan CSR Awards)，推動並提供國內企業報告書資訊交流與觀摩平台，迄今已邁入第 8 年了。

未來獲獎企業 CSR 報告書除將彙整收錄該基金會出版之「台灣企業永續報告獎年度評鑑專刊」內，公開發行宣傳及典藏於全國主要圖書館，並置入該基金會網站「台灣 CSR 全紀錄」專區中外，獲獎企業之事蹟可獲該基金會推薦至 GRI 網頁報導與宣傳，可提高企業國際能見度及 CSR 績效聲譽，利於各國際企業做為評選供應商之資訊參考。

而該基金會於 2011 年 4 月與國際間推動 CSR 影響力最大且重要性最高的機構—全球報告協會 (GRI) 完成合作備忘錄 (MOU)，重要的里程碑就是，該合作內容包括在雙方的網頁中互置對方 Logo、並接受 GRI 官方核可之教育訓練資源，和分享彼此所收集之永續報告資訊及相互建立資訊聯繫窗口，引導國內企業 CSR 與國際接軌。是台灣非財務性報告躍上國際舞台的重要推手。

(二) 台灣企業非財務報告之發展現況：

當非財務性資料揭露已是國際趨勢，在台灣金融監理單位為加速我國上市上櫃公司的治理，金管會亦在 2013 年就發布以五年期之「強化我國公司治理藍圖」；2014 年針對上市櫃公司開始實施「第一屆公司治理評鑑」，設置「臺灣證券交易所公司治理中心」，建置「公司治理評鑑系統」，其評鑑架構主要分為五個構面，分別是「股東權益之維護」、「股東平等對待」、「董事會結構與運作」、「資訊透明化」及「企業社會責任」有關事項（例如食安、環境、節能減碳等），2015 年 4 月會首度對外公布評鑑結果，讓企業可以重視及提升公司治理的品質，一起協助資本市場的運作，另外預計 2016 年編製公司治理指數，此一指數可包裝成份股或與 ETF 商品連結，提供投資人投資，或給四大基金參考決策之用。在這之下非財務報告之資訊揭露與第三方確信服務更是顯得重要。我們可以從三個面向來探討：

1、從政府的角度：

企業食安、排放污水、勞工安全等問題，在政府高度重視之下，2013 年發佈「強化我國公司治理藍圖」，金管會、經濟部、環保署、法務部等各相關機關研議如何強化企業誠信經營，以減少違規或不法案件。鑑於此，台灣證券交易所在 2015 年 1 月即啟動上市、上櫃公司治理評鑑，強制大企業必須提供企業社會責任報告書，以提升直接面對消費者（B to C）之透明度，重拾消費者對供應鏈廠商對於此類上市櫃公司的信心。而上市上櫃公司實施公司治理制度之主要方向有：

(1)強化董事會職能：

董事會成員應本著忠誠、謹慎及高度注意的態度以公司利益為前提，對於評估公司經營策略、風險管理、年度預算、業務績效及監督主要資本支出、併購與投資處分等重大事項須善盡職責，同時應確保公司會計系統和財務報告之適正性，並避免有董事會成員損及公司之行為或與股東間發生利益衝突之情事。又董事會應審慎選任、監督經營階層，對公司事務進行客觀判斷，以及遴選適任之內部稽核主管，確保內部控制之有效性，俾防範弊端。公開發行公司得依章程規定或依主管機關之要求設置獨立董事，而獨立董事對於董事會決議事項如有反對意見或

保留意見，應於董事會議事錄載明。

(2)發揮監察人(審計委員會)功能：

公開發行公司應擇一設置審計委員會或監察人，但主管機關得視情形命令公司設置審計委員會替代監察人。監察人(審計委員會)應適時行使監察權，並本於公平、透明、權責分明之理念，促使監察人(審計委員會)制度之運作更為順暢；監察人(審計委員會)除確實監督公司之財務業務事項外，必要時得委託專業會計師、律師代表審核相關事務。另為公司於申請上市或上櫃時對於證交所或櫃檯買賣中心所出具之相關承諾事項，監察人(審計委員會)宜督促公司確實補正改善，以免日後損及股東權益。又監察人(審計委員會)應確實查閱內部稽核報告，追蹤公司內部控制與內部稽核之執行情形，公開發行公司設有獨立董事者，應一併交付內部稽核報告予獨立董事。遇有危害公司之狀況，監察人(審計委員會)倘能適時主動告知主管機關及證交所或櫃檯買賣中心，將有助先期防範或遏止弊端。

(3)重視股東及利害關係人之權利：

公司應公平對待大小股東，鼓勵其踴躍出席股東會，積極參與董監事之選舉或公司章程等之增修事宜，公司亦應給予股東適當、充分發問或提案之機會，俾達制衡之效，同時股東應有即時、經常取得公司資訊及分享利潤的權利。此外公司治理尤須重視利害關係人的權益，在創造財富、工作及維持財務健全上與之積極合作，如有利害關係人為公司挹注資金之情形，公司務必依法相對履行債務人之責任，以避免公司產生財務危機。

(4)資訊揭露透明化：

「上市上櫃公司治理實務守則」第二條明定提升資訊揭露透明度乃公司治理之原則之一，公司應建立發言人制度並妥善利用公開資訊系統，使股東及利害關係人能充分瞭解公司之財務業務狀況以及實施公司治理之情形。另證券交易法第三十六條及證券交易法施行細則第七條著重於財務資訊之揭露及對股東權益之影響，而財務資訊的傳遞往往可以顯現出公司治理的成果與效益。

(5)內部控制暨內部稽核制度之建立與落實：

為健全公司經營，協助董事會及管理階層確實履行其責任，公司應建立完備之內部控制制度，並確實有效執行。監察人(審計委員會)除應依相關規定查閱、追蹤內控與內稽之執行情形外，上市上櫃公司尚應確實辦理自行評估作業，董事會及管理階層亦應每年檢討各單位自行查核結果及稽核單位之稽核報告，作成內部控制聲明書按期陳報主管機關。

(6)慎選優良之會計師及律師：

專業且負責之會計師於定期對公司財務及內部控制之查核過程中，較能適時發現、揭露異常或缺失事項，並能提出具體改善或防弊意見，或將因此突破公司治理之盲點，藉以增進公司治理之興利與防弊功能。良好的律師則可以提供適當的法律諮詢服務，協助董事會及管理階層提昇其基本的法律素養，避免公司或相關人員觸犯法令，使公司治理在法律架構及法定程序下從容運作；一旦董事會、監察人與股東會有違法衝突情事，適當的法律措施亦能使公司治理得以靈活發揮效益。

在資本市場「公司治理評鑑指標」為公司體質審視的好依據，當然在過程中，一定會不斷的審視與修正，期以提出符合利害關係人為決策用之資訊。因此一家企業若有決心，想要有所變革，可運用公司治理評鑑作為基礎工具，假設發生落差時又可及時追蹤與改善，找出企業可以改善的參考策略。目前公司治理評鑑雖有納入企業社會責任部份，但比重最高的一部份是置放在傳統的公司治理項下，也許很多企業很早就開始從事社會公益活動，但在供應鏈管理或者是綠能減碳議題上，尚未提升到董事會決策層級，而在時代趨勢的潮流之下，是否可以快速接軌，成了企業的一大挑戰。

2、從企業的角度

台灣的公司治理其專業經理人發展制度，近些年來透過併購、跨國營運而不斷學習與成長，絕大多數企業仍延續傳統個人創業或者是家族企業甚且是傳承給下一代的觀念，無論其經營管理能力如何。然而，當企業外資持股愈來愈高或者是併購國外公司的情況也逐漸增加的情況之下，公司治理的議題勢必須走向國際化，然而新興市場國家的崛起，其當地企業也正積極發展此公司治理議題，因此已是市場上一股不可忽視的競爭優勢了。

台灣企業必須要面對是，跨國的大型企業均設有專責的部門，專責部門企業對於社會責任計畫之落實與推動，而它們主要訴求是希望能與國際接軌，當全球趨勢如此時，我們台灣亦由證券交易所與櫃買中心共同制定「上市上櫃公司企業社會責任實務守則」，即知政府扶持企業與國際接軌之用心和企業社會責任之重要性。因此對於 CSR 議題和報告書之編製，和當非財報績效再加上財報績效，趨勢演變成了「整合性報告」時，更是企業不可忽視的未來關鍵要素，應及早因應。

企業要如何因應呢？首先我們必需要了解 CSR 的商業意涵，可從三個面向來解讀，第一是責任(Responsibility)，換言之是回應外部期待的能力；第二是擔當(Accountability)是承擔與解決問題的能力；第三是永續(Sustainability)也就是企業持續成長的能力，當能力的提升已是企業維持商業優勢的來源，這個關鍵領域的議題，更代表著企業的無形資產，已有企業從消極回應性的 CSR 轉變為積極策略性的 CSR⁸。

管理大師麥可波特(Michael Porter)提到，當社會責任與經營策略的結合，將是企業未來新競爭的來源，可見將 CSR 納進企業的營運策略，是企業公民的重要議題，而一般常見企業典範中和利害關係人攸關的議題有公司治理、環境永續、企業承諾、社區參與、企業聲譽、還有風險管理這六個面向，它攸關著內部關係

⁸所謂的策略性 CSR，指的是企業除了遵守正確道德價值觀的營運、回應利害關係人的期待外，還能透過 CSR 的實踐，轉變為企業的核心能力，包含了產品和服務創新等功能，再加上對於風險管理和機會的洞燭機先，掌握優勢，進而提升企業的價值。

人與外部關係人所關注的議題。而利害關係人的重大議題是需要透過非財務性資訊與指標去回應與溝通揭露的。企業要去鑑別與實質性分析利害關係人關注的重大議題是什麼，如表 2-2，以作為編製報告書之前置準備作業。

表 2-2、企業永續報告之利害關係人類別與關注議題

利害關係人	關注議題
內部管理者	展現代當責與進步程度、監督符合性、評估進展、
員工	維護職場員工健康、安全、利益及權利等之保證，工作士氣
環保團體	澄清議題、監督績效及建立信任、改善溝通
社區與當地居民	公司與場址相關的雇用及資源使用及污染排放、廢棄物等
政府及執法機構	展現企業承諾與進展，助於減少未來法規之干涉
客戶	採取嚴格採購政策，以及增加永續性的期待
供應商	提供公司整體策略、政策及運作以維持競爭力要求之經常性檢視
融資/借款者	確認資產安全未受損失、確認符合永續融資/借款政策
股東與財務分析者	保證管理現況不致造成財務危機、確認永續投資準則與其他同業相對績效之知識

資料來源：證券櫃檯買賣中心主題報導

我們可以看到，企業社會責任帶來的潛在效益價值為何，如圖 2-4 所示，換言之，企業可透過永續報告書的過程中，為公司永續發展政策和實務運作為說明書之外，還可向內外部利害關係人，傳達公司營運對其經濟、環境、社會所造成的影響，發揮與突顯企業本身和其他競爭者相異和優勢之處，進而提升企業的無形價值，再由無形價值轉換為消費者行為後，產生有形的營運績效報告。



圖 2-4、企業社會責任的潛在效益

資料來源: EY 安永 公司治理藍圖及企業社會責任願景

因此，在企業永續發展策略上，需要以更宏觀的角度來思維，而中國大陸企業家馬雲曾經提到：「廿一世紀要想成功必須有四大特徵：開放的胸懷、分享的精神、承擔責任、全球化的眼光。」，即是在呼應企業社會責任實質的商業意涵，(1)責任 (Responsibility)，回應外部期待的能力，(2)擔當 (Accountability)，承擔問題的能力。(3)永續 (Sustainability) 持續成長的能力，是企業維持商業優勢和永續發展不可或缺的價值觀，亦是企業在管理上必需發展的軟實力。

3、從會計師業界的角度

站在會計師的角度及永續顧問公司的角度來看，報告編製者，要先鑑別出關注公司服務運作、產品、活動之各利害關係人，換言之找出預期資訊的使用者，之後透過專責有系統的收集適當資訊，然後選用(GRIG4)國際共識之撰寫規範，撰寫出符合 GRI 報告指南要求原則之報告書。

企業可委由獨立第三者查證機構，根據國際查證標準 ISAE3000 認證準則 或 AA 1000 保證標準(2008)進行確信工作，以取得查證後的查證聲明書或確信報告書，增加其正確可信度與客觀度，而之間的差異⁹如附錄一所示。或可自行或委託輔導管理顧問公司，其根據 GRI 所提供之檢核工具，來協助企業自我檢核，評定其所出版的報告之品質水準，再據以作為市場定位及持續改善的參考依據。

這裡有些前提和重點，是企業和會計師所必需要共同了解的，就是：

- (1)企業社會責任報告國際規範有哪些？
- (2)企業社會責任報告的架構和內容是什麼？
- (3)企業社會責任報告的撰寫原則為何？
- (4)企業社會責任報告第三方查證品質和差異為何？

當非財務性確信服務是架構在 ISAE3000 體制之下之第三方驗證準則，而中華民國會計研究發展基金會在 104 年 6 月 09 日已參考國際確信準則 3000 公報，此係規範歷史性財務資訊查核或核閱以外之確信案件，足以見非財務性確信服務第三方的外部驗證專業服務，已是會計師業界非傳統業務下新興的業務趨勢，會計師應思考如何建立市場定位及核心優勢，並創造效益。

⁹ ISAE3000 與 AA1000 二者之間差異，詳見附錄一。

第二節 確信服務之相關文獻

一、確信的定義

確信是指第三方單位對於企業永續報告可信度的檢驗，其旨在提升資訊的可信度與透明度，同時也能改善資訊蒐集的方式。透過確信，我們可以建立利害關係人的信任，並藉由肯定報告書中資訊的適當性與可靠度，進而提升企業的內部參與程度。

二、資訊揭露新變革-非財務資訊

企業揭露財務報告書，主要是讓投資者藉由財務報表的資訊了解企業的經營價值並進而吸引投資，取得企業發展所需資金。然而，財務面向之資訊反映節是過去歷史的經營績效，無法滿足投資者與利害關係人更高度的決策分析需求。近來上市櫃公司涉入食安、環保等問題層出不窮，在環保意識抬頭，企業社會責任及永續經營等趨勢議題受到高度關注，如何提高企業非財務性資訊揭露之透明度，提供投資人具前瞻性的資訊，揭露企業經濟資源與活動，強化企業的當責性，將財務與非財務資訊的整合，來彌補財務資訊的不足，已是企業經營的重要課題。

三、非財務資訊的揭露與認證

企業未來對外所出具的報告，將從「財務報告」擴展至「報告」，包含財務與非財務訊息。日前之氣爆、環境汙染、食安風暴等事件，人們已深刻了解到企業獲利的能力並非企業價值的唯一解，隨著財務報告已不能滿足利害關係人對企業經營品質「知」的渴望，非財務資訊的揭露將是利害關係人未來關注的重點。

(一)、上市資訊監理 強制揭露者為主

企業在上市上櫃後，資本源自社會大眾，除了追求財務表現之外，非財務的表現與內涵更是投資人所關心的。公司上市後，每年除了按時申報財務報告之外，證交所亦會審閱非財務資訊包含內控報告及年報等，年報中又包含了公司治理與企

業社會責任的揭露。在日常監理方面，鄭村提及，每日開盤前觀察上市公司是否發布影響股價的重大訊息，重大訊息多為非財務訊息為主；審查董事會議事錄，是否未註明對股價有重大影響之項目等，這些日常監理的項目多為強制必須揭露的非財務訊息，自願性揭露的非財務訊息尚未在監管的範圍。因此，臺灣證券交易所公司治理部經理鄭村表示，除了財務報告外，公司在申請上市時，非財務資訊的審查是主要重點，在「有價證券上市審查準則」第9條的12款中，多數為要求公司須符合非財務性門檻的規定，方能申請上市，包括董事會的結構與誠信、不得有不當影響證券價格、不得有汙染環境、發生危及營運的勞資糾紛等問題。

(二)、完整表達非財務資訊

我國金融監督管理委員會鑑於先前的環境汙染、氣爆、食安風暴等危機，引起社會大眾不安，導因於企業未遵守法規與善盡企業責任，因此規劃「公司治理藍圖」，透過五年的計畫逐步形塑我國公司治理文化，推動企業社會責任報告書的編製，並每年進行上市上櫃公司之公司治理評鑑，2015年將首度發布評鑑結果。

目前財務報告的內容仍以數字為主，以及數字的輔助資訊，幾乎沒有非財務資訊的揭露，而非財務資訊的來源，主要來自企業網站及年報中。除了企業每年必須依法令規定出具年報，依主管機關要求的項目揭露非財務資訊之外，更多的非財務資訊可見於企業網站，例如公司治理、企業社會責任報告、永續經營報告等。同樣的，由於須經會計師審計的財務報告，是以數字資訊為主，因此審計的重點也在於數字的部分，非財務資訊的審計份量極少。

然而非財務資訊既多且雜，如何有系統且完整的表達？利害關係人也許想要了解組織概況與經營策略，可能關心企業營運的環境與風險、治理的品質，且隨著產業不同，利害關係人所關注的重點也有所不同，例如化工產業、能源產業與環境議題，製造業、食品業與供應鏈議題、勞資議題等。為了能夠完整且重點表達利害關係人所關心的議題，全球多數大型企業透過所編製的永續性報告書或企業社會責任報告書，向利害關係人傳達非財務訊息。

編製社會責任報告書的過程，可說是相當耗時與複雜，前置階段蒐集資料約需六個月的時間，而這些資料的產出需要內部控制的把關，編製社會責任報告書的企業，首件重要工作是須先落實完整的內控制度。

隨著 2013 年 COSO 委員會修正發布「內部控制—整體架構」之後，我國金融監督管理委員會亦跟進修正「公開發行公司建立內部控制制度處理準則」，將內部控制的範圍，同樣由財務報告延伸至所有報告，因此維繫非財務資訊揭露品質的法令已具足。

(三)、提升可信度建立認證準則

不少企業在完成社會責任報告書之編製後，會尋求第三方的驗證，提高報告書的可信度。相對於財務報告的編製與審計有依循的準則，張明輝提及，過去台灣亦無一致的認證標準。目前全球大型企業編製報告書時，多以全球報告倡議組織(Global Reporting Initiative ; GRI)所公布的「永續性報告指南」為依準；而第三方驗證的標準，則常見以「當責性標準」AA1000 及「國際確信服務準則」ISAE3000 為驗證標準。

AA1000 由英國標準協會所發布，主要的目的在促使企業與利害關係人合作，找出影響組織績效的永續性議題，並以此訂定營運策略與績效目標。AA1000 分為 Type1 與 Type2 兩階段認證，Type1 著重確信報告的揭露的項目符合包容性、重大性、回應性，但並未驗證內容與數字的正確性；Type2 才有對所揭露的數字進行驗證。

ISAE3000 則為國際審計準則委員會所發布，國際審計準則委員會除了發布國際審計準則，作為對財務報告審計的依據之外，亦發布 ISAE3000，作為驗證「非歷史性財務資訊」的依據。所謂「非歷史性財務資訊」除了企業社會責任報告書之外，例如盈餘轉增資時主管機關要求填寫的檢查表，或公司登記時會計師查核簽證資本額等，均屬於 ISAE3000 非財務資訊驗證的範疇。而 ISAE3000 的認證亦有兩

階段:有限確信(Limited Assurance)與合理確信(Reasonable Assurance) ,前者屬於「核閱」,後者類似「審計」,根據查核的完整程度出具意見。

目前我國企業社會責任報告書,以及其他非財務資訊的驗證,多選擇以AA1000為主,且許多僅止於Type1的階段。張明輝認為,我國迫切需要可供依憑的準則,以使認證具有品質且可被信賴,雖早已有公司編製社會責任報告書,然而因缺乏一致的編製準則與認證標準,因此報告書的品質良莠不齊。因此應由會計研究發展基金會審計準則委員會,比照國際會計準則委員會制定ISAE3000,制定屬於台灣的非歷史性財務資訊的認證準則。

(四)、認證工作由會計師把關

另一關鍵的議題,則是由誰進行認證的工作?雖然ISAE3000是由國際審計準則委員會所發布,但不同於審計則是由會計師執行,ISAE3000的驗證不僅限會計師可執行。不過,以目前歐洲前二十大企業出具社會責任報告書中,有19本經過驗證,而其中16本是由會計師所認證;且根據全球報告倡議組織(GRI)的統計,各企業於2013年所發布的2012年版社會責任報告,已有64%是由會計師所認證。因此張明輝認為,會計師對社會責任報告書的認證是責無旁貸,會計師的主要業務即是查核財務報告並提出意見,對公司的營運狀況、內部控制、公司治理等環境已知之甚詳,因此由會計師從事非財務資訊的認證業務較為適宜。

四、台灣 CSR 報告書將需第三方認證

目前台灣企業編製的 CSR 報告書數量，以產業來看，以電子業和金融業最多，而食品工業只有 3 家，化學工業只有 6 家。因主管機關已規定依循 G4 指南，對於還沒編製過 CSR 報告書的特定產業，必須要在今年底前一步到位；已編製過但尚未依循 G4 編製的特定產業，六月底以前要快速轉換為 G4。

以報告書的編製準則來看，已編製的 151 CSR 報告書中，根據 CSRone 2014 台灣永續報告現況與趨勢資料分析，有 34% 依循 G4 指南，仍有 57% 採用 G3·1 或 G3，沒有說明依循準則的有 9%。

目前有超過 50% 通過第三方認證之 CSR 報告書，其中依循 G4 指南的報告書且通過第三方認證比率達 75%，主要因為 G4 指南明確要求各績效指標所對應之內容索引表，必須詳細揭露是否經過外部認證，認證單位的最終意見或結論、報告編製者與確信者的責任，以及執行查核的工作內容與方法。

目前主管機關對食品工業及餐飲佔一半營收的企業規範較其他產業嚴格，要求 CSR 報告書應取得會計師出具之意見書，而其餘公司得自願取得第三方之確認、確信或保證。初期主管機關希望先由食品及餐飲業落實 CSR、編製經得起查證的 CSR 報告書，必須經過會計師的確信查證，讓財務資訊與非財務資訊都以同樣的標準加以檢視，取得公信力，藉此挽回消費者的信心。

五、國際間 CSR 報告書認證以 ISAE3000 為主流

目前國際認可的 CSR 報告認證準則有二種：AA1000 和 ISAE3000。對於報告書的第三方認證，目前國際間多採用 ISAE3000 的準則，是由會計師出具確信意見書¹⁰，與國內企業目前多採 AA1000 Type I 認證，只針對報告流程中的文字內容是否具備所謂的包容性、重大性、回應性做認證，目前未對資訊可靠性加以確認。與 AA1000 最大的不同在於，ISAE 3000 要求認證方與報告方在一開始先同意確

¹⁰ 詳見附錄二。

信作業的主題事項，並且考量預先被決定範疇的重大性水準，不只針對流程，且會針對數據、內控及認證項目逐項查核，對被選定的確信內容出具有限確信或合理確信之第三方確信意見書。資料來源：PWC

六、CSR 報告書之確信為重要發展趨勢

未來投資機構、投資人勢必將企業 CSR 報告書當成績效預測的重要參考，而報告書確信比例將會大增。台北市會計師公會理事長陳富煒認為透過 ISAE 3000 標準的報告書確信是國際主流，他建議，國內企業應考量透過 ISAE 3000 的確信來提升報告書的可信度。陳富煒表示，GRI 公布的 G4(第 4 代新版永續報告指引)，ISAE 3000 標準的報告書確信是必走的方向，而 ISAE 事實上是配合會計師查核的模式，它的邏輯思維與現在財務報表查核是一模一樣的，對於風險判定控制點、數據來源、收集流程到報告產出的每一個階段都有嚴謹的步驟、規範，資料的有效性與可靠性相對比較高，是比較具有公信力的確信準則。根據 KPMG「2013 年企業責任報告書全球調查結果」，在全球 250 大企業中的 CR 報告書的確信比例從 2011 年的 46% 上升到今年的 59%，其中，在每一國家 100 大企業中，獲確信的報告書中，有 67% 是由會計師事務所進行確信作業。陳富煒希望未來國內企業也能夠跟國外企業一樣由會計師主要擔任 CR 報告書的確信工作，不過，他提醒會計師同業，ISAE 不是單純審計經驗的人即可以做的，而是要搭配具有環工等經驗專家配套執行，才能夠讓確信可信度提升，所以，企業在尋找確信會計師事務所時也要考量到事務所在這方面的專業能力。資料來源：KPMG

七、確信準則公報第一號重點規定

由於ISAE3000與審計準則係出自同門，雖然查核的標的不同，但對於執業人員的道德、品質與獨立性的要求，及查核的程序、報告的架構、企業與會計師各應有何種責任，均有相當清楚且類似的規定，如表2-3。

表 2-3 確信與審計

非歷史性財務報告之確信	歷史性財務報告之查核
有限確信與合理確信	核閱與審計
<p>非修正式結論</p> <p>合理確信案件:「在所有重大方面係依適用基準編製」</p> <p>有限確信案件:「執業人員依據其所執行的程序及所獲取的證據，未發現標的資訊在所有重大方面未依適用基準編製之情事。」</p>	<p>無保留意見、修正式無保留意見、保留意見、否定意見、無法表示意見</p>
<p>修正式結論</p> <p>(包含:保留結論、無法表示結論、否定結論)</p>	

資料來源:會計研究月刊 353期 莊蕎安 2015

確信準則公報的主要目的對於報告書是否存在重大不實表達，提供合理確信或有限確信，並作成書面報告，說明作成結論的基礎，為規範執業人員在執行確信案件時之參考依據。會計師在進行確信的過程中，其方法也是採取與審計相似的方式，包括檢查、觀察、函證、驗算、重新執行、分析性程序與查詢等程序。確信程度的不同，分為「合理確信」及「有限確信」，整理表如表2-4。審計準則委員會主任委員張銘政解釋，兩者的差異，主要在於會計師所執行程序的性質與時間、範圍不同。合理確信為會計師對整份報告書的內容進行確信並出具結論，而且確信的範圍包含與報告書內容相關之內部控制制度的建置、執行的有效性；有限確信的範圍

較小，執行較少的程序，未涵蓋所有的報告書項目，並且僅確認確信範圍內的資訊產出流程是否有適當的控管，另在非財務報告的確信工作中，會計師並不須要對期後事項進行確信。

表 2-4 合理確信與有限確信對了解標的資訊之差別

合理確信	有限確信
<p>辨認及評估報告書之重大不實表達風險；設計及執行程序以因應所評估之風險，並取得足夠佐證以支持會計師之結論：</p> <p>對相關內部控制之執行有效性取得足夠且適切的證據。</p>	<p>辨認報告書可能產生重大不實風險之證據；設計及執行程序以因應該領域之風險，並取得足夠佐證以支持會計師之結論。</p>

資料來源：會計研究月刊 353期 莊蕎安 2015

第三節 經營策略之相關文獻

一、經營策略定義

根據 MBA 智庫百科相關文獻提及，經營策略是企業在競爭的環境中，考量本身的優劣，據以形成優勢和創造生存與發展空間所採取的反應。企業必須隨著內部與外部環境變動而隨時修正。另外管理上也必須根據企業體質，因人因事因地而有不同的管理模式。

所謂經營策略，乃是企業經營過程中，為實現經營目標，在市場區隔環境條件下，所有可能實現經營目標採取的行動方針與執行力的，其採行的方案和競爭方式，可稱為經營策略。

哈佛大學策略大師 Michael Porter 給策略所下的定義是策略，就是「做選擇(取捨—Trade off—選擇與放棄)、設定限制(何者可為，何者不可為)、選擇要跑的比賽，並且根據自己在所屬產業的位置量身訂做出一整套活動」。而競爭策略(Competitive Strategy)就是創造別人無可取代的地位。

二、Michael Porter 經營策略

Poter(1980)在競爭策略中指出，企業有三種基本的策略選擇，分別是「成本領導策略」「差異化策略」「目標集中策略」。他認為，企業要獲得相對的競爭優勢，就必須做出策略選擇；企業若未能明確地選定一種策略，則會處於左右為難的窘境，並表示任何策略都有風險，而選定策略時，除要看到相應的策略能帶來什麼效益，也要思考其會造成什麼風險。因此在一定意義上，對風險的認識要比對效益的掌握更重要。三種競爭策略分別是：

(一)成本領導策略：「根據在業界所累積的最大經驗值，控制成本低於對手的策略」。而要獲致成本領導地位，具體的做法通常是靠規模化經營來實現。至於規模化的表現形式，首要的追求不是品質高，而是價格低。所以，在激烈的市場競爭中，處於低成本地位的公司，將可獲得高於所處產業平均水準的收益。波特

也提醒，成本領導策略不能僅著重於擴大規模，必須連同降低單位產品的成本才有意義，否則所謂的規模，就無異於埃及法老造金字塔、秦始皇築長城，不具備經濟學上的分析意

(二)差異化策略：利用價格以外的因素，讓顧客感覺有所不同。走差異化路線的企業將做出差異所需的成本轉嫁到售價上，而售價變貴，但多數顧客都願意為該項「差異」支付比對手企業高的代價。差異化的表現形式就是與眾不同。凡是走差異化策略的企業，都是把成本和價格放在第二位考慮，首要考量則是能否設法做到，獨特的設計和品牌形象，或是技術上的獨家創新，或者是客戶高度依賴的售後服務，獨具一格的產品包裝。波特提醒，追求產品及服務的獨特性，通常意味著和市場占有率相衝突，二者不可兼顧。換言之，隨著市場占有率的擴大，產品的特殊性一般而言將隨之下降。

(三)目標集中策略(重點策略)：將資源集中在特定買家、市場或產品種類；就是「市場定位」。如果把競爭策略放在針對特定的顧客群、某個產品鏈的一個特定區段或某個地區市場上，專門滿足特定對象或特定細分市場的需要，就是目標集中。目標集中與上述兩種基本策略不同，它的表現形式是顧客導向，為特定客戶提供更有效和更滿意的服務。所以，實施目標集中策略的企業，或許在整個市場上並不占優勢，但卻能在某一較為狹窄的範圍內獨占鰲頭。所採取的做法，可能是在為特定客戶服務時，實現了低成本的成效；或是針對顧客的需求做到了差異化；也有可能是在此一特定客戶範圍內，同時做到了低成本和差異化。在某種程度上，目標集中策略類似於差異化，採用目標集中策略的公司，因為把自己的資源放在特定的目標市場，所以在整體市場占有率上，會有先天上的限制。

因此，綜合上述學者對策略的定義，可以了解策略對企業而言是屬策略性領導，而策略性領導關注的是如何管理策略制定程序，以提升公司的績效，並藉此增加企業所有者、股東的價值和利害關係人所重視攸關議題之思維。

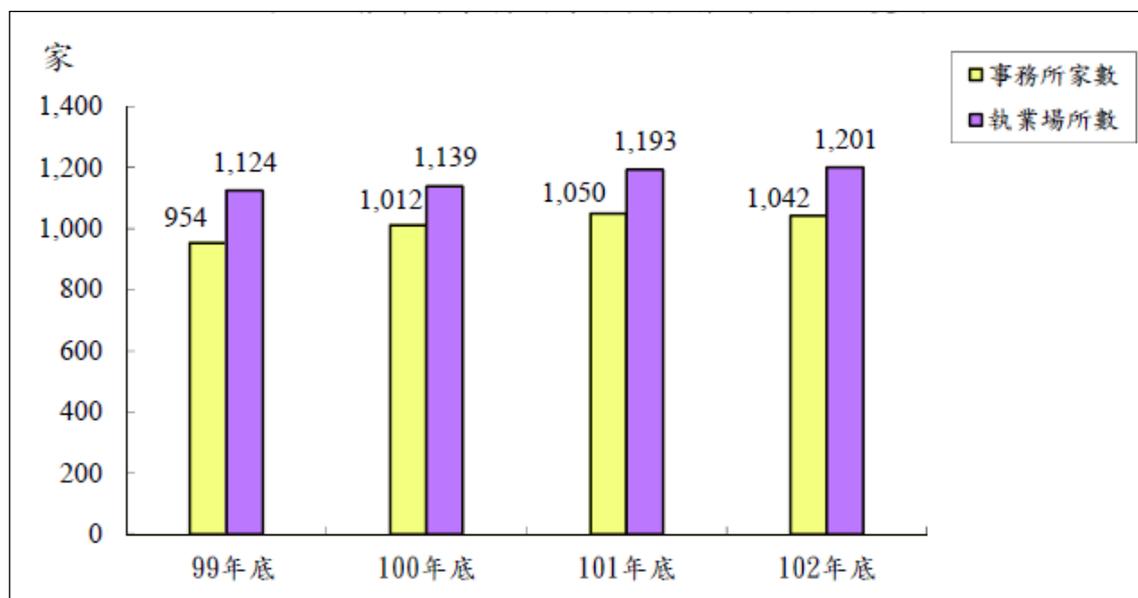
第四節 會計師產業之相關文獻

一、會計師產業介紹

會計師事務所的營運型態主要係以人之智慧資本為主要根基，是提供給各項組織(工、商、非營利組織等)專業服務的服務業，根據 Galbraith, J·K·(1969) 最早描述的智慧資本(Intellectual Capital)的觀念，認為智慧資本是智識與智能的形成，更是一種運用知識來創造價值的腦力行為，因此它是會計師事務所的重要資產，而不斷學習與成長是我們產業所必需的，也是我們維持競爭優勢的基底。

提供的商業服務包括了工商登記、審計、稅務、法律、管理顧問、代編服務、認證確信服務、還有企業併購和企業評價、輔導上市上櫃、內部控制、鑑識會計等專案規劃服務，在台灣根據金管會民國 102 年「會計師事務所服務業調查報告」顯示，執業的家數有 1042 家，如表 2-5。

表 2-5 會計師事務所家數與執業場所數之變動



資料來源:102年會計師事務所服務業調查報告

(一)會計師業務內容

隨著全球化趨勢與國內產業政策的演進，除了審計業務之外，會計師事務所也開始提供財務顧問諮詢、併購評價與稅務法律服務等業務，會計師亦隨著客戶需求同步成長，提升至更高階及全面性的服務層級。當企業在全球佈局的過程中，需要會計師協助整合全球資源與專業意見，其業務範疇亦包括提供台商於兩岸三地、美日歐洲等地的投資與籌資，協助企業有效解決與管理跨國的投資、稅務、等相關議題，包括公司治理、內部控制、法規遵循、風險管理及內部稽核制度等議題。因此服務的內涵，除了傳統遵循業務財務報表簽證外，其管理顧問和其他執行業務收入等也占有一定的比率。如表 2-6。而未來的趨勢也會因新興業務的產生而有不同的分配比。

表 2-6 會計師事務所全年各項收入-按收入項目別分¹¹

項 目 別	102年		101年		100年	
	金額 (千元)	分配比 (%)	金額 (千元)	分配比 (%)	金額 (千元)	分配比 (%)
總 計	27,557,826	100.0	27,083,680	100.0	26,117,772	100.0
執行業務收入	27,408,275	99.5	26,807,563	99.0	26,025,285	99.6
公開發行簽證收入	5,583,543	20.3	4,865,871	18.0	4,371,184	16.7
融資簽證收入	2,185,614	7.9	4,204,118	15.5	4,131,962	15.8
其他財務簽證收入	5,328,035	19.3	4,877,790	18.0	4,640,991	17.8
所得稅簽證申報收入	5,598,600	20.3	4,932,862	18.2	5,059,687	19.4
稅務規劃收入	715,933	2.6	658,658	2.4	633,016	2.4
稅務行政救濟收入	185,196	0.7	240,439	0.9	231,561	0.9
其他稅務業務收入	2,952,295	10.7	2,460,093	9.1	2,026,359	7.8
管理顧問收入	1,266,692	4.6	1,026,390	3.8	1,248,863	4.8
工商登記收入	909,651	3.3	933,486	3.5	981,733	3.7
其他執行業務收入	2,682,716	9.8	2,607,855	9.6	2,699,928	10.3
非執行業務收入	149,550	0.5	276,117	1.0	92,487	0.4
利息收入	13,293	0.0	13,141	0.0	6,805	0.0
租金收入	22,730	0.1	25,414	0.1	19,018	0.1
其他非執行業務收入	113,528	0.4	237,561	0.9	66,664	0.3

註：其他執行業務泛指帳務處理、個人在國內及國外所得稅申報、稽核、清算、鑑定及資產重估等。

資料來源:102年會計師事務所服務業調查報告

¹¹ 會計師產業的業務分類範疇，執行業務收入與非執行業務收入，後再細分之。

(二)會計師業發展趨勢

會計師業務必須配合企業全球化，隨著企業成長的過程中，因應經濟全球化之趨勢，近年來國際企業併購或者是國與國的爭競，各國紛以成立主權基金¹²來協助區域資本市場和產業的競爭優勢。在此急劇變動的經營環境中，目前全世界大型會計師事務所主要為四大國際性事務所，包含了 DELOITTE 台灣勤業眾信、KPMG 台灣安侯建業、PWC 台灣資誠、E&Y 台灣安永，其主要服務的客戶多為上市、上櫃企業的相關業務，而有些業務是與其他非四大事務所為策略聯盟，而本研究稱為中小型會計師事務所，因此非四大會計師業應深思如何提高專業服務價值與品質，及如何建立市場定位及創造自己的核心優勢。

面對未來會計師業務發展，台灣會計師業必須跟上國際的潮流，除了四大會計師事務所外，當企業編製企業社會責任報告已是趨勢，而第三方驗證準則亦在今年 6 月份公布，代表市場需求的存在，而如何取得先行者的優勢是非四大會計事務所必需思考的問題，另外再加上全球先進企業儘早公布年度財務報告已是國際潮流，我國金管會亦已將上市櫃公司之年度財務報告公布期限，由年度結束後 4 個月內，提前到 3 個月內，另外在條件能力許可之下，有可能推升到年度結束後 2 個月內就公布財報。

財團法人中華民國會計研究發展基金會發佈之確信準則公報第一號，說明確信案件包括認證案件及直接案件，說明編製企業社會責任報告的業務或者是第三方查證確信服務其所屬為會計師業務服務範疇，會計師可協助企業推動揭露社會責任報告書之方式，區分對其揭露報告進行諮詢及認證；推動及資助企業社會責任之研究等相關業務時，會計師事務所扮演的角色，更是企業在資本市場與產業競爭優勢和經營管理的智慧資本的來源。

¹²財團法人國家政策研究基金會 2014 年 09 月 23 日國政評論:為走出財政困境，財政部擬定「財政健全方案」，其中一項措施是「全面推動資產活化」。我們認為成立主權基金（SWF，Sovereign Wealth Fund）是一可行的作為，政府應努力尋求跨部會共識，儘速成立國家級理財機構，把國家的資產統籌起來，追求中長期資本投資收益成為國庫新財源，對內可成為經濟發展新動力，對外則可提升國家對全球金融與經濟之影響力（林建甫和彭思遠）。

二、台灣會計師事務所現況

台灣會計師事務所產業現況，目前係由金融監督管理委員會在每年 12 月份出版上一年度抽樣調查資料，刊名為中華民國·台灣地區「會計師事務所服務業調查報告」，其依循往例在每年 7 月調查問項，9 月完成調查作業，調查範圍以在台灣地區從事會計師事務所業務並經核准登錄者為限，後進行審核檢誤和彙總分析，綜合整理成 25 種統計表，並撰寫調查提要分析，供各界分析參考。本次調查係採網路調查方式辦理，以 102 年底前登記設立之會計師事務所為調查對象，調查家數計 1,238 家，扣除 102 年因各種因素暫停執業的，以正常有效樣本計 1,042 家進行分析，以了解台灣會計師事務所執業的現況。

(一)組織型態

民國 102 年底會計師事務所就組織型態觀察，由會計師單獨執業(即個人執業)者 785 家，占 75.3%，而由二位以上開業會計師聯合開業(即合夥執業)者 257 家，占 24.7%。如圖 2-5 所示。102 年底單獨執業家數約為聯合開業家數的 3.1 倍。這代表著台灣產業經濟規模，仍以中小型企業為多，然而在企業整併風之下，未來事務所的發展是值得觀察的。

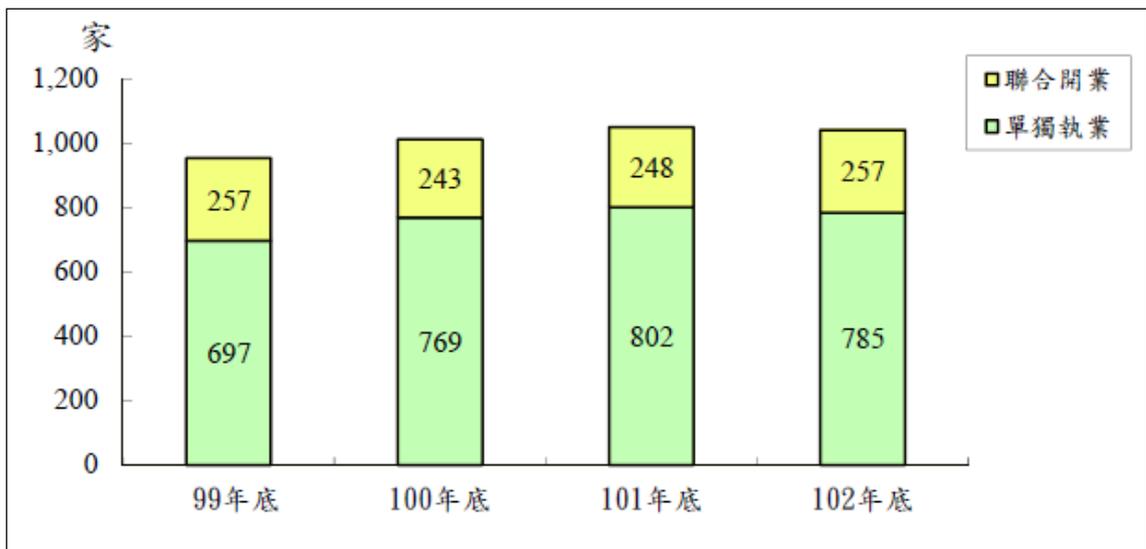


圖 2-5 會計師事務所家數-按組織型態分

資料來源:102 年會計師事務所服務業調查報告

(二)經營規模

依據 102 年底會計師事務所調查資料，按事務所平均經營規模、從業人數規模及執行業務收入規模觀察分析如下：

1.平均經營規模：

民國 102 年底平均每一會計師事務所從業人數為 19 人、營業場所面積為 427 平方公尺(約 129 坪)，平均每一員工年薪為 62.1 萬元、全年各項收入為 2,644.7 萬元、全年各項支出為 2,147.2 萬元。如表 2-7 所示。表中值得注意的是 102 年底全年各項收入為 2,644.7 萬元，較民國 100 年底 2,580.8 萬元，增加 2.5%；102 年底全年各項支出為 2,147.2 萬元，較民國 100 年底 2,142.4 萬元，增加 0.2%，由於收入增加幅度較支出增加幅度為大，使得 102 年底會計師事務所平均經營利潤率較民國 100 年底提高 1.8 個百分點。由此，可以合理推估其非傳統業務中之管理顧問和其他執行業務收入有一定的貢獻度，是值得會計師業界發展的空間。

表 2-7 會計師事務所平均經營規模-按組織型態分

項 目 別	102年			101年			100年		
	總平均	單獨執業	聯合開業	總平均	單獨執業	聯合開業	總平均	單獨執業	聯合開業
年底從業人數(人)	19	6	59	19	6	63	20	9	53
營業場所面積(平方公尺)(註1)	427	102	1,421	443	101	1,547	415	130	1,315
每一員工年薪(千元)(註2)	621	389	689	623	366	692	601	489	657
全年各項收入(千元)	26,447	4,743	92,741	25,794	4,049	96,116	25,808	9,276	78,126
全年各項支出(千元)	21,472	3,893	75,165	21,580	3,300	80,695	21,424	7,338	66,003
全年盈虧(收入-支出)(千元)	4,975	850	17,576	4,214	749	15,421	4,384	1,938	12,123
事務所經營利潤率(%) (盈虧/全年各項收入)	18.8	17.9	19.0	16.3	18.5	16.0	17.0	20.9	15.5

註：1. 係直接填權狀面積。
2. 每一員工年薪不包括合夥會計師薪資在內。

資料來源:102 年會計師事務所服務業調查報告

2.從業人員規模:

民國 102 年底會計師事務所中從業人數未滿 20 人之小型事務所 930 家為最多，占 89.2%；20 人至 49 人之中型事務所 76 家，占 7.3%；50 人至 99 人之大型事務所 20 家占 1.9%；而 100 人以上之超大型事務所 16 家占 1.6%，顯示會計師事務所以中小型者(從業人數未滿 50 人)居多(約 96.5%)，如表 2-8 所示，其前 4 大會計師事務所吸納了 42.9%之從業人員，也顯示了台灣地區仍以中小型會計師事務所為主，採服務一定的客戶數量為主要的經濟規模，因此會計師事務所服務的品質與效率及附加價值即是市場取勝關鍵。

表 2-8 會計師事務所經營規模-按從業人數分

從業人數	102年底		101年底		100年底	
	家數 (家)	分配比 (%)	家數 (家)	分配比 (%)	家數 (家)	分配比 (%)
總計	1,042	100.0	1,050	100.0	1,012	100.0
未滿 5 人	417	40.0	420	40.0	383	37.8
5人— 9人	313	30.0	317	30.2	307	30.3
10人— 19人	200	19.2	198	18.9	204	20.2
20人— 29人	42	4.0	42	4.0	48	4.7
30人— 39人	21	2.0	20	1.9	18	1.8
40人— 49人	13	1.3	20	1.9	16	1.6
50人— 99人	20	1.9	14	1.3	19	1.9
100人—199人	10	1.0	14	1.3	12	1.2
200人—299人	—	—	—	—	—	—
300 人以上	6	0.6	5	0.5	5	0.5

資料來源:102 年會計師事務所服務業調查報告

3.執行業務收入規模

民國 102 年底會計師事務所全年執行業務收入分析，如表 2-9 所示，未滿 500 萬元之家數有 613 家，占 58.8%，從業人員占 12.0%，所創造之執行業務收入占整體會計師事務所之 4.8%；而 500 萬元至未滿 1,000 萬元者 206 家，占 19.8%，從業人員占 9.5%，所創造之執行業務收入占 5.4%；全年執行業務收入在 1,000 萬以上至 1 億元者有 206 家，占 19.8%，從業人員有 24.8%，創造之執行業務收入占 17.3%，全年執行業務收入在 1 億元以上者有 17 家，占 1.6%，從業人數占 53.7%，所創造之執行業務收入占 72.5%，可見 17 家會計師事務所在協助整個產業國際化、資本化有一定的貢獻度，相對在執行業務收入要有一家的水平，才能支應與協助產業及政府推動經濟政策的重要支柱。

表 2-9 會計師事務所經營規模-按執行業務收入分

民國102年						
執行業務 收入規模	年底家數		年底從業人數		全年執行 業務收入	
	家數 (家)	分配比 (%)	人數 (人)	分配比 (%)	金額 (千元)	分配比 (%)
總 計	1,042	100.0	20,054	100.0	27,408,275	100.0
未滿50萬元	99	9.5	198	1.0	18,120	0.1
50萬元~	77	7.4	173	0.9	56,253	0.2
100萬元~	201	19.3	688	3.4	344,349	1.3
250萬元~	236	22.6	1,353	6.7	872,595	3.2
500萬元~	206	19.8	1,897	9.5	1,479,147	5.4
1,000萬元~	152	14.6	2,479	12.4	2,214,480	8.1
2,500萬元~	35	3.4	1,381	6.9	1,266,081	4.6
5,000萬元~	19	1.8	1,108	5.5	1,272,879	4.6
1億元以上	17	1.6	10,777	53.7	19,884,371	72.5

資料來源:102 年會計師事務所服務業調查報告

第三章 研究方法

第一節 研究方法的選擇

個案研究法係一種質性取向的研究方法，因此必須遵循嚴謹的研究步驟與方法，有三個依據條件，包含了提出著重在當時的現象而非歷史的現象、研究者在實際行為的事件上擁有的操縱程度、研究問題的類型，因此在蒐集資料、組織資料和分析資料的策略上，以產出其結論，是具有敘述性、它具有敘述性、探索性與解釋性等效益。同時可以包含多種個案與不同層次的分析與探討，通常也合併多種資料收集方法，像是訪談、檔案資料的匯集或實地觀察等。所以個案研究方法可以分為追朔性與現時性、多重幾個不同性質或單一類型的研究方法。針對某既定會計師事務所做廣和詳細審視的敘述，沒有使用實驗設計與控制(Van Horn, 1973)，而希望能捕捉到重要的複雜性問題。研究方法可以分成下列三大階段：

一、定義與研究設計階段：其步驟包括發展理論、決定分析單位、決定單一或多重個案、選擇研究對象與研究設計。內容組成：

- (一)研究問題：最常使用在「為什麼」(Why) 和「如何」(How)的問題上；
- (二)待回答問題：明確且清楚的指出研究方向與研究目的；
- (三)能夠確切的界定分析單位；
- (四)有邏輯性的將資料與帶回答的問題作連接；
- (五)研究發現的詮釋標準。

二、準備、蒐集與分析階段：如資料的蒐集方法與準備，以及資料分析策略與方式。且蒐集資料的來源有訪談、文獻、檔案紀錄、直接觀察檔、外在人為物件。根據理論命題，進一步發展個案描述性的架構，有助於企業個案研究，並且澄清所要分析的因果關係。

三、分析與結論階段：如資料分析與解釋、整合報告。

第二節 研究設計

本研究係為探討台灣會計師事務所企業社會責任報告書確信服務之以A會計師事務所為例之經營策略與經營模式，屬定性之描述性的個案研究，以Potter(1980)的五力分析、競爭模型分析和SWOT營運分析為主要分析架構，分析由非四大會計師事務所在資源上如何整合與運用，研究其面臨到的挑戰和機會，並進而探討台灣會計師事務所在傳統業務之外如何提供企業社會責任報告確信服務具品質的經營策略和經營模式，而運用的方法為廣泛的蒐集資料，包含了產業資料，並依據個案事務所經營策略的實務經驗和深度訪談，以Michael E.Porter 的競爭策略之分析架構，為系統性的產業競爭分析狀況。

一、五力分析模式:

為麥可·波特在 1979 年提出的產業結構分析架構，其用途是定義出一個市場吸引力高低程度。其提到任何力量的遷動都是可能吸引企業進入或退出市場，而這五種力量是由彼此關係密切影響到公司服務客戶和獲利的層面所構成的，非一般的總體經濟學，其提到影響是市場吸引力的五種力量的個體經濟學面。分別是消費者的議價能力、供應商的議價能力、潛在進入者的威脅和替代品的威脅-另外一項是來自現有競爭者的威脅。



圖 3-1 Porter 五力架構

資料來源: "Porters five forces" 由 The original uploader was 英文 Wikipedia 的 Grahams Child Later versions were uploaded by Theone3 at en . wikipedia .

二、SWOT分析:

主要在分析產業或企業面對外來競爭時，檢視其本身的優劣勢並仔細慎思外部的威脅與機會，並依據此分析適時作出因應策略。1960年SWOT分析被提出討論。Andrews (1971) 將企業擁有的資源或內部的獨特能力的優劣勢並和外部環境威脅與機會的存在視為基石，尤其在策略的運行中。SWOT矩陣圖為Wehrich 於1982 年提出，做為擬訂產業分析時因應策略的思考。SWOT 運用在外部分析，從國內環境、產業環境、總體或社經環境，可確認策略性機會與威脅；SWOT 運用在內部分析，可尋找組織的核心能力與優劣勢，當然競爭優勢的來源來自較佳的效率、顧客回應、創新、品質等。



圖3-2 SWOT 架構

資料來源:<http://www.discoveryresearchgroup.com/swot>

波特提醒：「切勿在不同策略之間舉棋不定，避免夾在中間的困境。」，而策略選擇是否合宜，是可在競爭環境中為組織建立起不同的防禦系統，會導引可觀效益。至於如何選定策略？則根據 3 種基本策略所需要的條件與基礎下，再運用 Poter 五力分析(產業結構分析)來決定，之後為本個案 A 會計師事務所 SWOT 之分析與研究，藉由 SWOT 分析，可尋找能夠使 A 會計師事務所之資源與潛質能夠發揮所能以及和所處環境相配合之優勢。

第三節 資料蒐集方法

一份好的個案研究報告，有著不同的資料來源，有著多方的見解和深度，其具有高度的互補性，將儘量使用不同來源的資料加以佐證，其代表著整合出完整的事實或現象。而資料可分為「次級資料蒐集」與「初級資料蒐集」兩種方式並行。換言之，即以次級資料的蒐集，並透過個案訪談等方式，期望能將這些多重資料來源予以收斂歸納分析，以追求正確的推論。

一、次級資料

先進行次級資料蒐集，資料來源包括經濟部投資業務處、中華民國證券交易所公司治理中心、中華民國企業永續發展協會BCSD-Taiwan、中華民國會計師公會、行政院金融監督管理委員會、會計研究發展基金會及全國碩博士論文檢索資料公佈之資料、期刊、書籍、報章雜誌與論文等蒐集取得。並利用各項公開資訊取得，包括網際網路檢索搜尋等工具。閱讀上述資料後，配合本研究之需要，加以系統性的整理與分析。

二、初級資料

閱讀上述資料後，配合本研究之觀念架構，再進行個案會計師事務所為深度訪談。本研究選擇焦點式訪談，是一種在短時間內訪談一位回答者的方法，訪談者以談話方式進行，並遵循一組完整特定問題來進行之訪談。

本研究主題為策略性問題，故受訪者必需為負責會計師事務所業務之高階管理階層，具備產業之專業能力，並對選擇業務種類有決定權。在此情況下，本研究受訪者皆為個案公司負責主要業務之關鍵人物，並了解公司策略擬定之內涵。

第四章 個案研究

第一節 個案事務所介紹

一、組織背景與價值創造

本研究之個案會計師事務所成立於西元 2008 年，至今營運滿 6 年，目前為有一家會計師事務所和策略聯盟之記帳士事務所和一家顧問有限公司，2014 年營收約 500 萬元。員工人數：10 人。而其提供專業服務項目整理如下：

表 4-1 個案會計師事務所專業服務項目

業務分類	服務內容
登記服務：	工商登記/繼承/贈與
簽證服務：	資本簽證/財務簽證/稅務簽證/查證確信
申報服務：	企業稅與個人稅
帳務服務：	帳務處理/會計帳務輔導
顧問服務：	稅務諮詢/管理顧問/營運計劃書
評價服務：	資產評價/企業併購評價意見書
代編服務：	集團合併報表/特殊目的報告/企業社會責任報告書
專案服務：	內部制度建立/ISAE3000/上市上櫃輔導

資料來源：本研究整理

二、組織與功能別介紹

(一) 個案會計師事務所為「功能別」之組織，包括：專案服務部門、策略合作經營部門、品牌行銷部門。如圖示 4-1 所示。

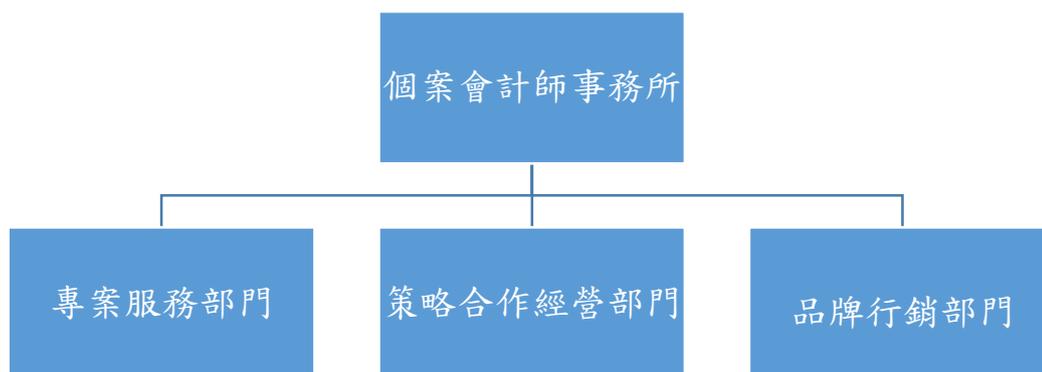


圖4-1 個案組織圖

資料來源：本研究整理

(二) 各部門與簡介

表 4-2 個案會計師事務所部門別與職掌表

部門別	主要職掌
所長 / 策略聯盟會議	負責有關全所策略發展之擬定及審定規章制度、風險管理及品質、資訊管理等事宜。
專案服務部門	評價服務、代編服務、專案服務、簽證業務。
策略合作經營部門	登記服務、申報服務、帳務服務。
品牌行銷部門	顧問服務、APP、Facebook、Line、客戶關係管理。

資料來源：本研究整理

三、個案會計師事務所組織文化與使命

與本研究個案會計師事務所所長深度匯談了解其組織文化特徵為四點，如圖 4-2 所示，分別是正面積極、不斷學習、團隊合作、開放環境，其代表著內涵為：

(一)正面積極: 正向思考的能量，使組織氛圍相處融洽，更能有效率完成客戶交付之專業委任案。

(二)不斷學習: 因應資本市場的變遷，隨時補充專業知識，協助和及時解決客戶之營運和稅務等問題。

(三)團隊合作: 給予充分授權，使工作夥伴可以互相支援，培養團隊領袖帶領氣氛，給員工舞台及成就感之來源。

(四)開放環境: 正向思考的環境，可以解決具挑戰的案子，開放的思維，營造分享資訊的環境，使組織呈現一個良善成長與學習的循環。

個案會計師事務所為因應企業社會責任報告業務之興起，亦已投入資源以專業能力，希藉由和自身專業不同的專家進行策略聯盟，以全方位之思維與態度擁抱變化，對經濟環境之穩定和企業永續發展發揮正向的影響力，善盡社會責任。

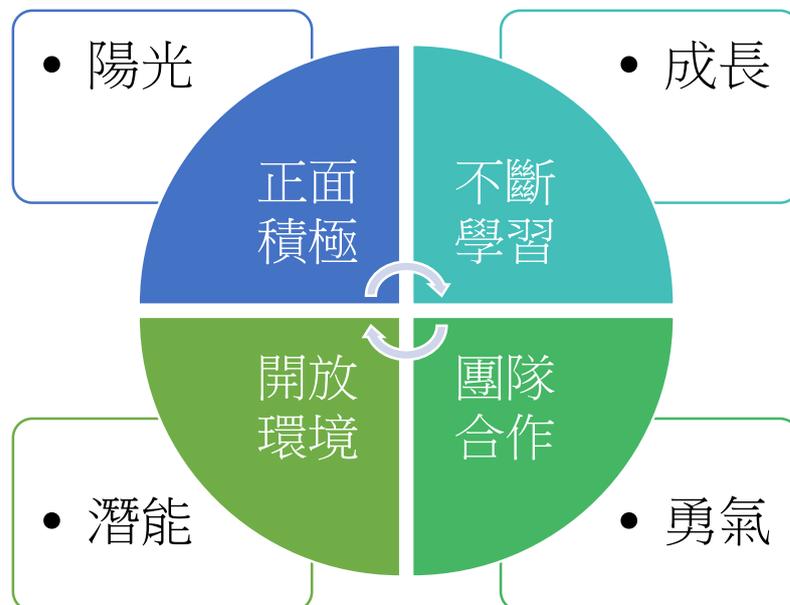


圖 4-2 組織文化與使命

資料來源:本研究整理

第二節 內外部環境分析

本研究目的為分析會計師事務所面對新興業務 -「企業社會責任報告確信服務」之產業結構與經營策略，探討會計師事務所其經營策略及內部有哪些資源及核心競爭力，可帶來競爭優勢，並進而取得市場。

一、外部環境分析

本研究係採行麥克·波特的五力分析模式架構，辨識外部的機會與威脅外，再加上「互補者的力量」，尤其在當下經營環境是非常重要的，進行分析會計師產業內競爭的力量分別是：

(一)潛在競爭者的進入：按構成會計師產業進入障礙¹³的分析，可從台灣前四大會計事務所的主要服務客為絕大多數為公開發行公司的簽證業務和輔導其在資本市場符合相關規範，而地區型的會計師事務所，依據其核心能力發展出屬於其自己的競爭優勢，服務屬於事務所文化的客戶。而品牌的忠誠度和政顧客的轉換成本是潛在進入者的障礙，當公開發行以上公司的財務簽證需要有二位會計師簽證，而資本市場的經營四大會計師事務所的投入和協助政府政策推動，有著很重要的貢獻在。因此新加入者對其需有一定的熱誠和公民意識在，而不單純只是以獲利為考量，企業社會責任，是會計師業界必須一起投入的。另外就資源優勢分析而言，對已執業的會計師事務所，在於人力資源、智慧資本、關係網絡和專業技術上的優勢，不斷的墊高無形資本的核心能力和進入障礙。政府政策相對在 2013 年開始推動五年公司治理計劃和鼓勵非財務性資訊揭露等，將伴隨著企業成長布局，經營策略或法律的諮詢需求提高，會計師彼此間可透過跨事務所合作，提供代編或查證確信服務或是企業營運建議，成為彼此夥伴的關係亦是會計師服務市場的競合對手。

¹³進入障礙包含了品牌忠誠度、規模經濟、顧客的轉換成本、絕對成本優勢以及政府管制等。

(二)現有競爭對手的競爭強度: 台灣會計師事務所之間的競爭據了解是紅海市場，其主要原因是相同的業務太多重疊，另外是人事費和行政支出成本的壓力等，讓原本產品服務就少了差異化之下，而台灣的購買者絕大多數選擇會計師事務所會是以價格為考量，較不在乎品質，等到稅務風險真的發生的時候，其補稅的金額可能就超逾許多，而什麼樣屬性的客戶即會尋找什麼樣的會計師事務所。若以成本領導策略的會計師事務所，就會量多價低為取向，但走產品差異化也就是目標集中市場策略的會計師事務所，係重質不重量，其服務品質與價格維持在一定的水準之上，客戶的屬性，相對品質也有一定的水平。溝通起來可以節省許多時間，當時間成本節省，即產生了時間資源，可以再增加智慧資本的底蘊，即又再度增加潛在進入者及現有競爭對手的障礙。

(三)客戶的議價能力: 就目前服務市場總體評估，購買者從會計師行業中有較高的決策權力，因為其購買的服務絕大多數為標準化，在於傳統業務，購買者選擇專業服務之供應商，並使會計師同業間互相競爭，假若供應者的市場策略以成本領導為主，因此在購買者的轉換代價不高之下，會造成會計師事務所彼此之間的價格圈套裡，本著專業服務就是有價的，要教育消費者，讓客戶了解品質的重要性和價值之所在。

(四)供應商的議價能力: 現行電腦輔助查帳技術發展已協助審計的工作效率，因此相對也降低了查核人力，而傳統帳務處理部份係由記帳士協助處理，因其無法取代會計師的專業服務價值和提供簽證的服務。主要是因會計師具有專業性和寡佔性，而會計師的品牌及溝通能力和服務品質攸關著議價能力的高低；高者，相對會取得較高優勢。會計師事務所係屬提供智慧知識密行業，會計師是主要的供應商，其品質與品牌和定價能力是有一定的優勢所在。

(五)替代品的威脅: 在傳統審計業務，其專業服務具有不可取代性，而在非審計業務也就是傳統業務之管理顧問、稅務服務、資產評估、會計事務諮詢等領域上，例如記帳士、法律事務所、鑑價機構、信用評估和管理顧問公司等皆可以提供替代性服務，即便現行的企業社會責任報告的業務亦同，代編服務或者是第三方查證確信服務，亦有其他不同的服務端進入，因此會計師事務所發展的非簽證業務，係存在與攸關行業有一定的競爭程度在。

(六)互補者的力量: 當互補者的數量增加，且生產出具吸引力的互補產品時，產業的需求與獲利會提升，反之。換言之，若策略聯盟形成一互補者的力量時，可以提供的客戶的價值，有一定的品質水準以上，甚且在其企業經營過程中會遇到的問題，可以透過互補者的力量相互支應，相對會取得市場較有利之立足點，取捨決策是學問，互補者力量的整合也是學問。

總體評估，目前台灣會計師事務所最具有關鍵作用的是潛在競爭者的進入、現有競爭對手的競爭強度、替代品的威脅彼此抗衡的三種力量。而互補者的力量及策略，在所屬非四大會計師事務所甚其重要，可從擬定關鍵策略開始，一直到落實執行及合作關係的維護及信任，在提升團隊成員的競爭優勢上，扮演著非常重要的角色。

二、內部環境分析

本研究係針對會計師事務所經營 CSR 之確信服務，運用 SWOT 分析來進行，分析其內部優勢和劣勢，是相對於同產業間的差異分析，而其項目資源為有形的資金、專業技術、資訊系統、員工學能、專業品質還有管理智能等。而外部的機會：整體環境對事務所正向發展的因子，舉凡國際趨勢、政府政策推動、NGO 組織的推動。外部的威脅針對的是大環境中對事務所負向的因子，例如產業因景氣關係成長緩慢、客戶支付能力下滑、加入 WTO 後引進新的競爭對手等。如表 4-3 所示。

表 4-3 會計師事務所經營 CSR 確信服務 SWOT 分析

S / Strength：優勢	W / Weakness：劣勢
<ul style="list-style-type: none"> ■非常重視智慧資本的發展。 ■專業 CSR 領域具有專業技能。 ■會計師具核心能力，解決客戶問題能力強，具品牌價值。 ■具有整合整體服務，提供全方位的服務與策略。 ■會計師事務所可彼此合作，互補整合專業。 ■會計師事務所逐步進行水平與垂直整合。 	<ul style="list-style-type: none"> ■員工專業能力需要持續的培養和加強。 ■資訊系統未與時俱進，相對成本會較高，投入人力工時會較多。 ■會計師事務所面對轉型階段，進行變革與投入資源相對多，產出效益在未來性，需要支應資源相對要多。 ■會計師事務所之間差異性不大，未與時俱進情況下，會錯失機會。 ■中小型會計師事務所，缺乏國際經驗人才和組織的支援。

(接下頁)

(續前頁)

O / Opportunity：機會	T / Threat：威脅
<ul style="list-style-type: none">■ 公司法、證券交易法、稅法等政府法律增修增加會計師事務所服務項目與機會。■ IFRS 與國際接軌增加會計師事務所服務項目與機會。■ 增加趨勢性服務項目：企業社會責任報告書確信服務。(認證案件)■ 增加趨勢性服務項目：企業社會責任報告書代編服務。(直接案件)■ 會計師業與異業合作擴長服務範疇，提供客戶全方位商業服務。■ 具有專業知識能符合客戶成長中所需要的財稅和管理的需求。■ 善用資訊技術，降低成本，提高效率。	<ul style="list-style-type: none">■ 電子資訊與網路公開透明，使得客戶依賴專業程度需求降低。■ 客戶外移台灣，減緩投資，相對會計師服務產業亦會受些許影響。■ 通常高成長客戶若有上市上櫃的需求，會由四大會計師接手與協助，相關 CSR 業務可能隨之轉移。■ 財務會計、審計等專業知識發展與國際接軌，需投入的資源相對多成本上升。■ CSR 確信專案服務需要主持會計師親絕大部份需自從頭至尾完成。其個人人力資源無法適度抽離。■ 會計師產業因具公眾性責任、專業性，獨立性，因此其職業道德非常重要，相關法律責任與風險相對提升。

資料來源：本研究整理

由以上整理，反應著企業對於傳統會計服務以外的其他需求不斷上升，瞭解台灣會計師界在協助一般企業經營的國際化與管理活動的挑戰度，因此因應非傳統服務之需求，會計師業亦開始投入發展非審計服務的服務範疇。

我們必須了解到，台灣對企業社會責任資訊之揭露確實是相對比國際間晚的，企業應如何揭露 CSR 報告書，而會計師係依據何種標準，來對 CSR 報告書作查證確信工作，我們首先要關心的是，而這將依賴高度的專業判斷與獨立性。

國際對於如何報告 CSR 其研究成果相當成熟，台灣已經有實務之成果出現了，其相關認證服務標準 ISAE3000 架構之下的「確信準則公報」第一號，會計師業界亦需積極參與企業社會責任報告揭露與推動和協助企業導向嚴謹公司治理制度，然再透過企業社會責任報告的平衡報導與真實呈現，以供利害關係人決策之用。

未來對於各項攸關法令或著經營策略顧問諮詢將會相對提升，因此彼此攸關供應鏈間，可以透過跨事務所的合作和策略聯盟，提供給客戶攸關的營運策略建議及相關專業上的商業服務。因此，會計師事務所是資本市場獨立與客觀之第三方，亦肩負著與政府、企業一同引領國際趨勢的重要角色。

第三節 個案訪談

台灣對企業社會責任資訊之揭露相對於國際上較緩，企業應如何揭露社會責任報告書，對企業而言會是一大挑戰，然而對會計師而言，應根據的準則或標準對企業社會責任報告執行確信服務呢，則依賴著高度專業判斷及智慧資本的不斷累積。會計師業界當協助政府和產業界一起推動的 CSR，在國際環境、區域環境、或者在所屬的區域，盡到企業當責的力量，發揮正面的影響力，使之可以邁向幸福、企業永續之路。然非屬四大的會計師事務所如何在這新興的業務中取得一席之地，是需要深思與策略佈局，個案會透過訪談的方式，了解其事務所優勢之價值。

本個案訪談的事務所背景，其所長於 2013 年即投入中華民國會計師公會全國聯合會鑑識會計委員會的永續發展小組，一起推動企業永續發展相關議題。個案所長亦陸續取得相關企業永續報告進階撰寫實務研習證書，CSR 企業永續報告書建置訓練課程及格，Corporate Social Responsibility Training Course 客戶社會責任稽核因應實務訓練及格證書。2014 年其永續發展小組併入其會計師公會聯合會之會計審計委員會，其委員會協同中華民國會計研究發展基金會研討訂制，如何在國際 ISAE3000 之架構下，訂定專屬於台灣的确信準則標準，此确信準則公報第一號在產官學界人士的大力推動之下，在 2015 年 06 月 09 日發布，因此已為台灣的 CSR 報告奠定了「非屬歷史性財務資訊查核或核閱之确信案件」的基礎，是非常重要的里程碑。

一、個案訪談設計對象選擇及時間

本研究訪談對象為主要會計師事務所業務的主要人物，並為事業層級及功能層級的策略長 A、會計師 B、專案經理 C。表 4-4 為訪談對象、提綱與內容。主要會分三個部份，包含在產業結構、內外部環境 SWOT 分析和經營策略問題與回饋。

表 4-4 訪談對象與職稱、訪談時間

代號	服務機構	職稱	訪談時間
A	A 會計師事務所	策略長 A	2015 年 08 月 25 日
B	A 會計師事務所	會計師/所長 B	2015 年 09 月 10 日
C	A 會計師事務所	專案經理 C	2015 年 09 月 18 日

資料來源:本研究整理

二、區分為產業結構分析、內外部環境分析、經營策略分析三個部份。

(一)產業結構分析

問題 1：請問策略長 A，貴事務所認為目前企業社會責任報告確信服務主要的競爭對手為哪些?為什麼?

回饋重點:四大會計師事務所及外部非會計師的驗證單位。因為金融監督管理委員會於 2014 年 9 月宣布，將強制部分產業編製企業責任報告書後，另因為食品安全攸關著人民的健康，證券交易所及櫃檯買賣中心亦發布上市櫃公司編製企業社會責任報告書作業辦法，規定食品工業、化學工業及金融保險業、最近一年度餐飲收入占全部營業收入比率達 50%以上者，以及股本達 100 億元以上者，每年須編製與申報社會責任報告書。因此非財務性資訊已從過去自願性揭露為主，進入以強制性揭露為趨勢的時代，讓編製企業社會責任報告書，永續發展議題已受到注目，目前四大為主的會計師事務所及外部的驗證單位皆因掌握國際趨勢和政府脈動，因此其為主要的競爭對手。

問題 2：請問策略長 A，貴事務所認為目前企業社會責任報告潛在的競爭對手有哪些?

回饋重點:未來的新進入者，也就是有持續關注這領域相關議題的事務所或外部驗證單位，例如顧問公司。

問題 3：請問策略長 A，貴事務所認為目前企業社會責任報告確信服務是否可能被取代或因無法達成投入與產出效益而終止?

回饋重點:不會，因為會計師事務所產業結構是獨佔競爭市場，在獨佔競爭市場結構下，各家會計師事務所，為考量組織的資源有限，與那些業務範圍較廣的對手相比，相對會去思考如何達成自己的策略目標，能以更高的效能或效率的方式達成。因此事務所產業，為因應競爭，在營運過程中會不斷求新求變，除增加自己的附加價值外，亦會推出差異化的服務，採取差異化集中策略，增加自己事務所團隊的競爭優勢。

問題 4：請問策略長 A，貴事務所認為對目前合作或將來可能合作釋放予企業社會責任報告協同作業公司的議價能力如何？

回饋重點:彼此協同作業，是個團隊概念，在於議價能力，在雙方會取得一定的共識下，一起服務企業，協助企業永續發展，因此議價能力有一定的空間，合作關係是信任與包容彼此的優缺點，有些是價值的事而不是價格的問題。

問題 5：請問策略長 A，貴事務所認為提供企業社會責任報告確信服務的議價能力如何?是否考慮增加其他專業服務提高其價值或以降低公費來達成委任案之締結呢？

回饋重點:以 A 會計師事務所為例，因所處產業之產業結構是「獨佔競爭」市場，存在許多專業服務的供應商，目前而言，獨佔性競爭的專業供應商，可利用市場力量來保持公費價格以獲取比較好的利潤。但長時間而言，如果競爭者也採行專業服務區隔化，會有不斷進入的進入者，使得差異化的價值，會因為競爭而相對減低，專業商業服務供應商對於經濟利益的獲取會有挑戰。因此須有因應對策，提高自己企業的核心能力及附加價值，以價值來取勝。

問題 6：請問策略長 A，貴事務所認為市場互補者的力量，在企業社會責任報告確信服務可以發揮成效嗎？為什麼？

回饋重點：是可以發揮成效的，為什麼？因為一份具 GRI4.0 報告指南應用等級的品質報告，(1)平衡性(Balance)是需要反映組織正、負兩方面的績效，使各界得以對組織的整體績效作合理評估。(2)清晰性(Clarify)是需要呈現資訊的方式，應當讓使用報告的利害關係人易於理解，並且方便取用。(3)準確性(Accuracy)報告資訊應充分準確及詳盡，以供利害關係人評估組織績效。(4)可比較性(Comparability)報告中各議題及資訊應經過篩選、整理，報告形式應前後一致。資訊呈現的方式，應可讓利害關係人分析該組織長期以來的績效，並可供與其他組織進行比較分析。五、時效性(Timeliness)應定期進行報告，提供及時資訊，供利害關係人作出決策。六、可信度(Reliability)報告中使用的資訊及流程，應當可供檢驗，並建立資訊品質及重大性。因此需要市場互補者的力量，協同完成質化或者是量化數據的查證和正確性，故可以發揮成效的。

(二)小結：

根據上述有關產業結構分析訪談得到的結論是，會計師事務所面對新興業務的興起，除了考量外在的主要的競爭對手之外，對於潛在的競爭對手之加入和成本效益投入產出之考量，攸關著會計師事務所的經營績效和服務品質，除提升團隊的價值外，教育客戶不以價格來取決專業服務，這是著重未來永續發展的企業所必須了解的，因重質不重量，品質攸關利害關係人信任企業一個很重要的關鍵因素，穩紮穩打，使專業服務差異化，市場互補者的投入是一項很重要的夥伴關係及供應鏈思維。

(三)內外部環境分析

問題 1：請問專案經理 C，貴事務所認為主管機關於會計師非審計服務的法令對目前社會責任報告確信服務的影響為何？有何因應措施？

回饋重點：為正向發展，與國際趨勢潮流接軌，2014 年亦針對上市櫃企業為公司治理評鑑，其評鑑指標包括股東權益、企業社會責任有關事項（例如環保、節能減碳、食安等），2015 年首度對外公布評鑑結果，使企業負更大社會責任。金融監督管理委員會於 2014 年 9 月宣布，將強制部分產業編製企業責任報告書後，因著食品安全攸關著人民的健康，證券交易所及櫃檯買賣中心亦發布上市櫃公司編製企業社會責任報告書作業辦法，規定食品工業、化學工業及金融保險業、最近一年度餐飲收入占全部營業收入比率達 50% 以上者，以及股本達 100 億元以上者，每年須編製與申報社會責任報告書。因此非財務性資訊已從過去自願性揭露為主，進入以強制性揭露為趨勢的時代。

問題 2：請問專案經理 C，貴事務所認為目前國際趨勢及政府大力推動之下對於社會責任報告確信服務有何影響？貴事務所目前對此業務之發展方向為何？

回饋重點：當非財務性資訊已從過去自願性揭露為主，進入以強制性揭露為趨勢的時代時，在國際趨勢和政府大力推動之下，已成為利害關係人所關注的議題，在此前提下，事務所對於此業務之發展方向亦布局中，希取得先趨者的優勢，亦已尋求合作夥伴。

問題 3：請問專案經理 C，貴事務所認為目前客戶編製企業社會責任報告書的能力為何？是否會影響到第三方確信服務之工作的挑戰度？有無因應之道？

回饋重點整理：因為新趨勢，其利害關係人攸關的議題範疇非常廣泛，目前客戶編製企業社會責任報告書的能力是有待加強的，會不會影響第三方確信服務工作的挑戰度，是會的，因此永續發展的顧問輔導是非常重要的，需協助企業導入 CSR 作業，亦可以以 ISO26000 為基礎架構。

問題 4：請問專案經理 C，貴事務所經營企業社會責任報告確信服務之優勢為何？有何機會？

回饋重點：市場隨時都有進入者及替代者會進入，唯有不斷學習及成長給予客戶安定的品質及正確的財稅和環環相扣觀念，協助企業永續發展，另導向預防重於治療的概念，使稅務風險及財務風險及營運風險可以預防降至最低，其為 A 個案會計師事務所提供給客戶之價值所在。

(四)小結：

根據上述有關內外部環境分析訪談得到的結論是，會計師事務所要能掌握趨勢，面對外部趨勢的變化，進而因應自己內部資源的調整與善用和配置，思考與佈局，增強內部核心優勢，提供給客戶具效率和品質之專業服務，而價值是最重要的，要能成為客戶一起成長的協力夥伴。

(五)經營策略分析

此經營策略部份，主要以四個面向來分析：產業面、市場面、組織面、行銷面。

問題 1:請問策略長 A，貴事務所認為現在目前企業社會責任報告確信服務的發展趨勢，您的看法為何?

回饋重點:因著食安及環境議題不斷升高情形下，其已是台灣企業必須重視的議題，而擔任第三方的驗證單位，確信服務發展是呈正向成長的趨勢，而產業界目前投入的關注，目前仍是少數，是一大利基。

問題 2:請問會計師/所長 B，貴事務所針對企業社會責任確信服務是否考慮與其他會計師事務所合作?

回饋重點:有。團隊合作的概念。會計師要有分享經濟與團隊合作的概念，各司其職發揮自其專業能力。

問題 3:請問會計師/所長 B，貴事務所如何選擇合作之提供企業社會責任報告之協同作業公司?其選擇的標準為?

回饋重點:以企業社會責任報告需要的主要考量，先瞭解價值觀和理念，看彼此是否能相互協同作業，其選擇標準係以價值觀和理念為主要考量。

問題 4:請問會計師/所長 B，貴事務所是否曾經與管理顧問公司策略聯盟?其優勢及劣勢為何?

回饋重點:是，其優勢可以提供客戶多元的需求，前提是這家管理顧問公司的服務品質是需要篩選的，才可以提供客戶優質的服務，達到客戶的需求，劣勢倒是還好，策略聯盟的信任關係建立及維護是非常重要的。

問題 5：請問會計師/所長 B，貴事務所是否有針對財會專業承接業務和培養企業社會責任報告編製及其確信服務培養專業人才呢？原因為何？

回饋重點：有的，其所長亦陸續取得相關企業永續報告進階撰寫實務研習證書，CSR 企業永續報告書建置訓練課程及格，Corporate Social Responsibility Training Course 客戶社會責任稽核因應實務訓練及格證書，和持續的布局與協同夥伴之間的默契與專業訓練加強，以因應市場需求，提供完善的專業服務。

問題 6：請問會計師/所長 B，貴事務所認為應如何提高企業社會責任報告之效率及品質呢？

回饋重點：我們內部資源，這些可為事務所帶來競爭優勢，包含：

- (1)效率品質能力：隨時向客戶回報進度，使之安心及放心。
- (2)專案服務能力：建構標準流程學習曲線的效果，隨時補充更新最新資訊。
- (3)附加價值能力：提供財稅資訊及演講資訊及輔導服務給客戶及潛在客戶。

問題 7：請問專案經理 C，貴事務所經營一般傳統業務和企業社會責任報告編製確信服務如何進行時間上的規劃？

回饋重點：一般傳統業務其忙碌季節為每年的五、六月，因此前置準備作業因學習曲線熟稔度已達到一定的水平，相對節省的時間，可以進行企業社會責任報告編製或者確信服務，透過適當的人力資源專材，以有效率及具品質之情況下，完成客戶的專業委任案。

問題 8：請問策略長 A，貴事務所有一部門品牌行銷部門，為何會有其安排呢？其主要扮演的的工作為何？

回饋重點：

- (1)相關多角化：品牌具有價值，企業價值的呈現除有形資產外，亦包含無形資產，策略合作一品牌行銷 APP 商，結合客戶端設計之需求，協助客戶成長，事務所亦

拓展事業領域。在價值主張裡，添了有力的附加價值工具。

(2)垂直整合：結合記帳士事務所為客戶提供傳統帳務、審計工作，為一互補者的概念，互相合作聯盟，擴大市場佔有率。

(六)小結:

根據上述有關經營策略分析訪談得到的結論是，會計師要隨時掌握市場的脈動，客戶成長的過程中，會計師事務所必清楚其核心優勢及定位，鎖定目標市場與市場區隔，提供差異化及專業服務，針對客戶之不同專案委任需求，可與專精其領域之會計師為合作夥伴，成為全方位服務之會計師事務所型態，一起協同作業與分享經濟的概念，形成重要的夥伴關係及供應鏈思維，創造出優於其他同業之差異化的價值與效益和資源。

第五章 結論與建議

第一節 結論

我們已經邁入揭露非財務資訊的時代，除適切回應利害關係人關注的焦點外，亦增加台灣企業非財務資訊揭露的國際能見度。因此本研究透過文獻的蒐集、整理、歸納、分析，本研究得到以下結論：

一、企業社會責任報告書確信比例會大增

企業 CSR 報告書將成為未來投資機構、投資人作為績效預測的重要決策依據，因此報告書之委由第三方查證之確信服務會因應市場需求而增加，另確信服務係以 ISAE 3000 標準為國際主流。

二、以 ISAE3000 標準的報告書確信服務為趨勢

係以會計師查核的模式進行查證確信服務，其思維邏輯與財務報表查核相近，從報告產出前的每一個所屬階段，包含對於風險判定控制點、數據來源、收集流程皆有嚴謹的步驟、規範等，資料的可靠性與有效性力度，是較具有公信力的確信準則，為協助企業從財務報告延伸至策略報告之思維與執行力之依據。

三、會計師產業需與時俱進和企業一同成長

會計師事務所要能掌握趨勢，面對外部趨勢的變化，進而因應自己內部資源的調整與善用和配置，思考與佈局，增強內部核心優勢，提供給客戶具效率和品質之專業服務，而價值是最重要的，要能成為客戶一起成長的協力夥伴。

四、新的商業經營策略是協同作業、分享經濟之策略

客戶成長的過程中，會計師事務所必清楚其核心優勢及定位，鎖定目標市場與市場區隔，提供差異化及專業服務，提供客戶不同之專案委任服務，亦可專業不同之會計師合作，成為全方位服務之會計師事務所型態，一起協同作

業與分享經濟的概念，形成重要的夥伴關係及供應鏈思維。

五、新的商業經營策略是結合 CSR 發展之策略

清楚自己會計師事務所的定位與優勢之所在，策略的思考上要發展出創新管理的模式，增加會計師事務所價值創造系統的底蘊，其包含了策略性具體行動化，使智慧資本、顧客資本、流程創新資本和人力資本，在投入 CSR 之過程中，也同時不斷的累積，持續性的加強事務所之競爭價值底蘊。

第二節 研究建議

一、對企業之建議：

企業除了思考如何善盡企業社會責任外，然依循 CSR 報告書編製之過程中，根據本研究，其必需要思考的層面有下列方向，並進而形為企業之商業策略之改善之依據。

- (一) 企業永續報告書的商業意義是什麼？
- (二) 製作企業永續報告書的目的想要傳達什麼？
- (三) 閱讀的對象也就是利害關係人是誰呢？
- (四) 企業需要瞭解，為什麼需要報告永續發展層面的執行績效？
- (五) 在報告永續發展的資訊有哪些？如何定義和收集永續發展的攸關資訊呢？
- (六) 依據何種原則來報告永續發展的資訊和數據？也就是質化和量化的呈現說明。
- (七) 而依據的報告原則是什麼？第三方查證的準則是什麼？提升可信度與透明度。
- (八) 要如何展現 CSR 報告書的品質？依據 GRI 報告指南相關原則要求為例，以作為報告提升品質的參考依據。

二、對會計師實務界之建議：

當企業已經不全然以獲利為最高目標時，相繼而來的是在營運的過程中，思考如何善盡企業社會責任才是最重要議題時，所以會從其延伸至「企業永續」範疇，以前只侷限於傳統企業倫理和環保策略，相對的企業會更進一步思考，如何在社會、文化與經濟環境裡制訂整體的策略運作，期能以更透明和正當的發展方式，讓其永續發展和傳承下去，這必須要由會計師和企業界一起動起來，才能協助企業在國際市場中取得較佳的供應商優勢，發揮實力，如果當香港、中國、日本、韓國的企業也都全面啟動了公司治理機制和報告書的發行和管理機制，則對台灣的企業是會

有衝擊的，因此，需要產官學研一起為台灣經濟注入能量和發揮效益與人類價值。

三、對後續學者之建議：

(一)當全球報告倡議組織(GRI)最新一代 G4 永續報告書指南以及國際整合性報告書框架出版後，全球非財務資訊揭露的要求已從企業本身擴大至其價值鏈，因此歐盟及其他全球性規範的影響範圍可能遍及全球，因此企業永續發展策略及非財務資訊揭露將成為台灣企業的必要選項。

(二)2009 年美國興起了「B 型企業」(Benefit Corporation) 風潮。提及未來企業必須兼顧獲利、維持社會公平與達到社會公益，三方並重，才是真正重要的管理顯學。因此 B 型企業的崛起，B 型企業的未來發展是值得關注的，因為它將會成為翻轉世界的力量。

(三)另外值得省思的是，當台灣發生了許多公部門和私人企業間之一些問題，我們需要面對與抵制和省思，讓這些遊走在黑暗勢力下的力量得以瓦解，而回歸到企業良善的正向循環。

(四)未來綠色會計(Green Accounting)也就是環境會計(Environmental Accounting)會在這個議題有所貢獻，在永續性的觀念中建置了綠色會計，而現在學術界已有「氣候變遷與永續發展」之國際碩士、博士學位學程在悄悄發酵了，這是趨勢也是全球性的議題，是身為資本市場或學術者界習習相關的我們，所需要關注且持續學習成長的。

參考文獻

一、中文文獻

1. 王金來(2014)，《公司治理藍圖及企業社會責任願景》，台北：安永聯合會計師事務所。
2. 申永順、胡憲倫、簡又新(2012)，〈國際企業永續報告之發展趨勢及我國推動現況〉，《證券櫃檯雙月刊》，160期，2012年8月號，29-37。
3. 申永順、胡憲倫、簡又新(2012)，〈企業永續性揭露之國內現況與國際發展趨勢介紹〉，《永續產業發展季刊》，61期，2012年6月號，9-20。
4. 李宜樺(2014)，〈社會責任報告新趨勢：G4時代的來臨〉，《資誠通訊》，280期，2014年7月，3-9。
5. 李宜樺(2014)，〈如何提升企業社會責任報告的公信力〉，《資誠通訊》，280期，2014年7月，10-14。
6. 李伊彤(2014)，〈企業永續發展主流趨勢之我見〉，《會計師季刊》，258期，2014年3月，40-44。
7. 林煥呈，2009年3月，3種基本策略：選擇最適策略，提供獨特價值，《經理人月刊》。
8. 林慧琦(2011)，《會計師與企業社會責任 Corporate Social Responsibility (CSR)》，台北：中華民國會計師公會全國聯合會。
9. 林建志和張家淵(2014)，《客戶社會責任稽核因應實務課程》，台北：經濟部中小企業處。
10. 金融監督管理委員會，「中華民國台灣地區會計師事務所服務業調查報告」，資料，年度 2014 年度。
11. 馬可·愛普斯坦著，李芳齡譯(2009)，《企業永續發展指南》，台北：天下雜誌股份

有限公司。

12. 陳富煒(2015)，確信準則公報第一號「非屬歷史性財務資訊查核或核閱之確信案件」實務應用，台北：社團法人中華民國會計師公會全國聯合會。
13. 陳紫雲(2015)，〈非財務資訊揭露之國際現狀與趨勢〉，《會計研究月刊》，350期，2015年1月，74-84。
14. 張明輝、吳德豐(2014)，企業永續DNA-CSR創利，台北：資誠聯合會計師事務所。
15. 莫冬立(1997)，〈企業永續報告的製作與管理〉，《證券櫃檯雙月刊》，130期，1997年8月號，79-89。
16. 莫冬立、袁圓、許家偉和張凱評(2015)，GRI教育訓練課程，台北：中華民國企業永續發展協會。
17. 張銘政、俞洪昭、盧聯生(2015)，確信準則公報第一號-非屬歷史性財務資訊查核台核閱之確信案件，台北：財團法人中華民國會計研究發展基金會。
18. 莊蕎安(2015)，〈非財務資訊的揭露與認證〉，《會計研究月刊》，350期，2015年1月，60-64。
19. 莊蕎安(2015)，〈如何解讀確信報告〉，《會計研究月刊》，353期，2015年4月，68-77。
20. 莊蕎安(2015)，〈確信準則第1號重點規定〉，《會計研究月刊》，353期，2015年4月，78-80。
21. 黃雪娟(2012)，〈企業社會責任報告書之查證與品質分析〉，《證券櫃檯雙月刊》，160期，2012年8月號，67-76。
22. 黃雪娟(2014)，企業永續報告書建置訓練課程，台北：BSI英國標準協會。
23. 黃正忠(1997)，〈全球企業永續性報告現況〉，《證券櫃檯雙月刊》，130期，1997年8月號，69-78。
24. 黃正忠(2015)，〈亞洲永續投資的現況分析〉，《會計研究月刊》，350期，2015年1月，85-91。

25. 黃正忠(2015), <供應鏈管理在全球 CSR 發展中的角色>,《會計研究月刊》, 351 期, 2015 年 2 月, 47-54。
26. 鄭淑菁, 2013, 探討會計師事務所非審計業務之經營策略-委外服務為例, 東吳大學會計學系碩士在職專班碩士論文。
27. 鄭志凱, 2013 年 8 月, 反省資本主義的三個思潮, 天下雜誌 獨立評論@天下。
28. 鄭村(2015), <公司治理評鑑制度及其未來效益>,《會計研究月刊》, 350 期, 2015 年 1 月, 68-73。
29. 盧繼剛, 2008, 平衡計分卡在組織之整合與綜效研究-某會計師事務所為例, 政治大學經營管理碩士論文。
30. 蘇慈玲(2013), <永續發展的呼聲 會計師聽到什麼>,《會計師季刊》, 255 期, 2013 年 6 月, 35-39。

二、英文文獻

1. “ Assurance Standards Briefing:AA1000 Assurance Standard & ISAE3000”, AccountAbility and KPMG Sustainability, April 2005.
2. Brandenburger, A.M.and Nalebuff, B.J. (1995), “The Right Game: Use Game Theory to Shape Strategy”, Harvard Business Review, Jul-Aug, pp.57-71.
3. Coyne, K.P. and Subramaniam, S. (1996), “Bringing discipline to strategy”, The McKinsey Quarterly, No.4.
4. Gray, etal, (1996), “Corporate Social Responsibility Reporting, CSR” 1996
5. Global Reporting Initiative, GRI Second G4 Public Comment Period Overview, 2012.
6. Hunger,J.David & Wheelen , Thomas L.“Essentials of Strategic Management”. New Jersey: Pearson Education Inc.2003
7. International Integrated Reporting Committee,International Integrated Reporting Framework Draft Outline , 2012.
8. McGahan,A. (2004) “How Industries Evolve-Principles for Achieving and Sustaining Superior Performance”.Harvard Business School Press, Boston, 2004.
9. Porter, M. (1979) ”How competitive forces shape strategy”, Harvard Business Review, March/April 1979.
10. Porter, M.(1980) “Competitive Strategy”, The Free Press, New York, 1980.
11. “Reporting in Context 2006- Global Corporate Responsibility reporting trends”, Context, 2007.
12. S&P, “Risk & Opportunity -Best Practice in NonFinancial Reporting, The Global Reporters 2004 Survey of Corporate Sustainability Reporting”, SustainAbility, and UNEP, 2004.
13. “Sustainability Reporting Guidelines”, Version 3.0, Global Reporting Initiative, October 2006.

14. “TRANSPARENCY:A Path to Public Trust”, Global Environmental Management Initiative, September 2004.
15. Verdantix, Verdantix Green Quadrant: Sustainability Assurance (Global), June 2011.
16. WBCSD, WBCSD Brundtland Commission Report, 1993.
17. WBCSD, “The guidance tool on sustainable development reporting”, WBCSD, February 2002.
18. WBCSD, “Sustainable development reporting - Striking the balance”, WBCSD, January 2003.
19. WBCSD, “Beyond Reporting: Creating business value and accountability”, WBCSD, June 2005.

三、其他參考文獻

1. 全球報告協會 <http://www.globalreporting.org>(2012).
2. 中華民國企業永續發展協會 <http://www.bcsd.org.tw>(2009).
3. 台灣永續能源研究基金會 <http://www.taise.org.tw>(2012).
4. CorporateRegister CR Reporting Awards, <http://www.CorporateRegister.com>(2011).
5. 台灣證券交易所公司治理中心 <http://cgc.twse.com.tw/front/aboutCorpGov>(2015).
6. <http://www.witszen.com/how-companies-should-use-social-media-for-better-corporate-social-responsibility>(2015).
7. MBA 智庫百科 <http://www.wiki.mbalib.com/zh-tw/經營策略>(2015).

附錄、一

ISAE3000 與 AA1000 二者之間之差異

	ISAE3000	AA10000
認證準則和標準之發展	由 IAASB 所發佈，該機構制定審計及認證準則，發展歷史悠久全球一致適用 ISAE3000，主要運用於所有歷史財務資訊審計或審閱以外之認證業務，主要提供認證機構為全球性所認可之專業會計師事務所，該準則已被全球商界及各國政府廣泛接受。	由英國 AccountAbility 組織所發布，為近期所發展之認證標準，特定為提供企業社會責任報告之認證準則，以利害關係人角度出發，配合認證方自行認定的標準及程序，提供意見聲明。該標準準則提供非數據性及數據性的認證方法和平台。
應用範圍	非歷史財務資訊的查核或核閱之確信	CSR 報告書保證
使用單位或對象	具會計專業背景人士(如會計師、國際會計師協會會員)	專業的認證機構或諮詢顧問所使用。
查證類型	針對標的資訊是否存有重大不實表達之可信度予以評估。	對於標的資訊報告主題之議定，有不同的查證類型。
完整性與回應性	於報告期間內，對於雙方約定的認證範圍所包含相關數據之完整性及正確性或其他法令遵循結果給予具體之認證意見。	規範認證方對於利害關係人重視之議題所制定之相關政策或管理，以及未來可持續發展之重要方向表達意見，並檢視組織回應之程度。
保證等級	合理確信與有限確信	高度保證與中度保證
認證第三方獨立性規定	要求認證第三方必須依據執業會計師道德標準 (IESBAcode)中 A 部分 (Parts A)及 B 部分 (Parts B)或其他專業法令及規範，執行認證工作。	保證標準則僅要求認證方需提出聲明，表示與組織間之關係獨立且公正，未有其他特殊關係將影響認證方執行認證工作，且認證方需遵守能夠確保獨立機制與職業道德規範之規定

附錄、二

獨立有限確信報告

致○○股份有限公司

本會計師接受○○股份有限公司(以下簡稱「○○」)的委託，對○○2014年度(2014年1月1日至2014年12月31日)企業社會責任報告書(以下簡稱「本報告書」)進行有限確信。

公司的責任

○○負責本報告書涵蓋之資訊及聲明的編製與表達，並負責設定○○社會責任績效和報導的目標，包括辨識利害關係人及重大性議題，及負責建立和維護適當的社會責任績效管理系統和用於產出本報告書中揭露之績效訊息的內部控制系統。

○○採用全球永續性報告倡議組織(Global Reporting Initiative，以下簡稱「GRI」)發佈之全球永續性報告指南第4版(G4)之核心依循選項，編製本報告書(已於本報告書之「關於本報告書」章節述明)。

本會計師的責任

本會計師係依照由國際審計與確信準則委員會(International Auditing and Assurance Standards Board)所發佈之國際確信業務準則第3000號-歷史性財務資訊之查核或核閱以外之確信業務(International Standard on Assurance Engagements (ISAE)3000: Assurance Engagements other than Audits or Reviews of Historical Financial Information)規劃並執行工作，同時遵守該準則要求之職業道德規範及獨立性要求，以對○○本報告書是否存在重大不實表達出具獨立有限確信報告。

除下段所述者外，本會計師係基於此確信報告所述之準則執行有限確信工作，以對依照GRI G4編製之本報告書是否存在重大不實表達出具獨立有限確信報告。

本報告書之「溫室氣體盤查」章節中，與溫室氣體排放(範疇一、範疇二及範疇三)及相關之能源耗用與電力耗用等資訊之揭露事項，及「溫室氣體減量與策略」章節內，所提及之中國北京辦公區節能措施與節約電力數值等資訊，係由其他第三方查驗單位負責驗證(或作必要之修正)。因此，本獨立有限確信報告之確信範圍不包括對溫室氣體排放(範疇一、範疇二及範疇三)之相關能源耗用、電力耗用與中國北京辦公區節能措施與績效等資訊及揭露事項表達意見。

執行的工作

企業社會責任報告書有限確信工作的內容包括對主要負責企業社會責任報告書資訊準備及編製的人員進行詢問，並執行分析及其他證據蒐集等確信程序。本會計師執行的工作包括：

- 詢問○○管理階層以瞭解○○決定關鍵利害關係人所關注之重大性議題的過程；
- 訪談○○管理階層及攸關之員工，以瞭解與重大性議題有關之永續策略與政策及其執行情形；
- 訪談○○負責提供本報告書資訊之攸關員工；
- 對用以蒐集及產出報導資訊的主要機制及方法之設計及執行進行詢問，包括將資料彙總成可於本報告書揭露之資訊；
- 在考量定量和定性風險分析的基礎上，對○○○○○○執行實地訪視；
- 對本報告書表達之資訊與攸關之資訊來源於抽樣基礎下進行比對，以確認本報告書是否已確實涵蓋有關資訊來源內之攸關資訊；
- 閱讀本報告書上表達的資訊，確認其是否與本會計師對○○的整體瞭解與社會責任績效一致。

有限確信案件的範圍係明顯低於依照國際確信業務準則(International Standards on Assurance Engagements) 執行合理確信或依照國際審計準則(International Standards on Auditing)執行查核的範圍。因此，有限確信案件所執行的證據蒐集程度的範圍係低於合理確信案件，所提供的確信程度亦將低於合理確信，故無法使本會計師辨識於執行審計案件或合理確信案件時將被注意到的所有重大事項。

結論

依據所執行之程序及所獲取之證據，於 GRI G4 之核心依循選項之下，本會計師未發現○○2014 年度企業社會責任報告書在所有重大方面有未允當表達之情事。

此獨立有限確信報告係依照○○與本會計師之合約條款而出具。本會計師的工作僅限於就約定事項在獨立有限確信報告中向○○進行報告，而非其他目的。本會計師無須就所執行的工作、出具的獨立有限確信報告或作出的結論對除○○以外的任何第三方承擔任何責任。

○○會計師事務所

會計師：

二零一五年六月十一日

台灣·台北