

國際公部門永續風險稽核

公部門推動永續發展不可缺乏永續報導與監督（oversight）雙要素，公部門稽核人員逐步推動永續報導之稽核，既為有效監督機制的重要一環，更能為推動全球永續議程行動發揮公部門的領導角色。

周靜幸（審計部簡任審計）

壹、前言

國際內部稽核協會（The Institute of Internal Auditors, IIA）於 2023 年 3 月啟動「內部稽核：2035 年願景—共同創造我們的未來」專案，疏理影響內部稽核未來的三大領域—內部因素、外部趨勢及社群媒體洞察，針對內部因素的新興風險與複雜性指出環境、社會及治理（Environmental, Social, and Governance, ESG）、網路安全威脅、資料隱私挑戰等議題。另 IIA 與國際最高審計機關組織（The International

Organization of Supreme Audit Institutions, INTOSAI）於 2022 年 10 月共同發布《公部門應用三線模型》文件，強調內部稽核單位應採取風險導向方法進行持續性風險評估，並得按風險發生速度進行稽核及採用敏捷實務以使稽核人員維持攸關性。審酌聯合國永續發展目標（Sustainable Development Goals, SDGs）與 ESG 報導為公私部門的新興及持續性風險，尤以國際財務報導準則基金會（IFRS Foundation）轄下之國際永續準則委員會（International Sustainability

Standards Board, ISSB）已於 2023 年 6 月 26 日發布永續揭露準則第 S1 號「永續相關財務資訊揭露之一般規定（IFRS S1）」及第 S2 號「氣候相關揭露（IFRS S2）」，我國金融監督管理委員會並於 2023 年 8 月 17 日發布「我國接軌 IFRS 永續揭露準則藍圖」，要求上市上櫃公司應自 2026 年起適用按資本額規模分階段方式接軌 IFRS 永續揭露準則。另外，國際公部門會計準則委員會（International Public Sector Accounting Standards Board, IPSASB）於 2023 年 6 月宣布

啓動公部門第一個永續報導準則專案，決定以公部門氣候相關揭露準則作為解決公部門永續報導準則需求的關鍵第一步。爰本文將介紹 2023 年 6 月 IIA 公部門研討會【公部門稽核正面影響人民的生活？稽核 SDGs】重點，及內部稽核人員如何將 ESG 整合於既有稽核計畫的創新方法，希為公部門內部稽核人員現在或未來規劃及執行永續風險稽核提供即時國際新知，以為逐步推動預作準備的基礎。

貳、SDGs 與 ESG 概述

2015 年生效的聯合國 2030 年永續發展議程，計有 17 項 SDGs、169 項細項目標 (targets) 及 232 項指標，SDGs 聚焦在 5 個 P — 人類 (People，對應目標 1 至 5)、地球 (Planet，對應目標 6、12 至 15)、繁榮 (Prosperity，對應目標 7 至 11)、和平 (Peace，對應目標 16)、夥伴關係 (Partnership，對應目標 17)。

美國 COSO 委員會 Committee of Sponsoring Organizations of the

Treadway Commission (COSO) 於 2023 年 3 月 30 日發布「實現有效的永續報導內部控制」新指引，提及 ESG 係指永續經營資訊的類型，無論採用 SDGs、永續會計準則委員會 (Sustainability Accounting Standards Board, SASB)、氣候相關財務揭露 (Task Force on Climate-related Financial Disclosures, TCFD)、全球報告倡議組織 (Global Reporting Initiative, GRI)，或國際整合報導協會 (International Integrated Reporting Council,

IIRC) 報導架構，永續經營資訊通常都可以分為環境、社會 (人力資源) 及治理 (ESG 主題如表 1)。

IPSASB 於 2022 年 5 月針對公部門永續報導準則提出「優化公部門永續報導 (Advancing Public Sector Sustainability Reporting)」諮詢文件，指出公部門個體必須在政策與營運方面進行調適，以解決 SDGs 實踐中所涉及廣泛之 ESG 因素，並將 ESG 因素對應至 17 個 SDGs

表 1 ESG 主題

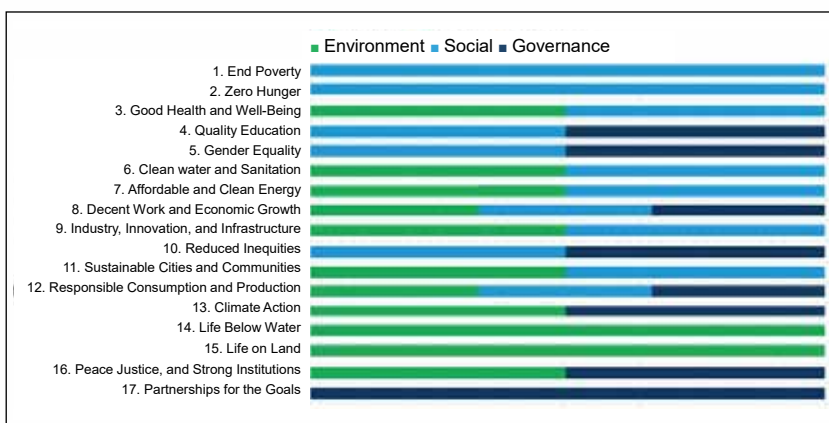
環境	社會	治理
生物多樣性	社區關係	反賄賂與反貪腐
氣候變遷	資料隱私	反舞弊
森林砍伐	多元化、平等性及包容性	公司董事會、組織結構
能源使用	教育與訓練	資料保護
極端氣候	員工薪資與福利	高階主管薪酬政策
溫室氣體排放	員工參與	監理遵循
垃圾掩埋場	健康與安全、產品使用	股東權利與參與
海洋	健康與安全、生產	透明度、揭露
回收	人權	檢舉政策
土壤健康	現代奴隸制	
交通	從事有意義工作的機會	
水資源管理	工會權利	

資料來源：作者自行整理美國 COSO 網站【實現有效的永續報導內部控制：透過 COSO 內部控制—整合架構建立信任及信賴】，27 頁。

論述》管理 · 資訊

(圖 1)。該圖顯示目標 1、2、3 因素相對應，其餘目標係與 14、15、17 等僅與一個 ESG 因素相對應，其餘目標係與一個以上的 ESG 因素相對應。

圖 1 ESG 因素與 SDGs 對應



資料來源：國際會計師聯盟網站之「優化公部門永續報導」諮詢文件。

圖 2 查核 SDGs 準備力 7 步驟模型



資料來源：IIA 會議簡報檔。

參、加拿大審計長辦公室的審計方法論

加拿大審計長辦公室 (Office of the Auditor General of Canada, OAG) 辦理 SDGs 審計的起源為 2016 年 INTOSAI 阿布達比宣言，所有會員國審計長承諾將 SDGs 列為審計優先事項，同年聯合國與國際最高審計機關組織發展機構 (INTOSAI Development Initiative, IDI) 啓動查核 SDGs 計畫，要求審計人員查核 SDGs 實踐及 SDGs 準備力、成為透明與課責的典範、評估與支持 SDG 16—支持 SDGs 細項目標 16.6 (在各層級建立有效、負責及透明的機構) 及 16.7 (確保各層級決策的回應性、包容性、參與性及代表性)。

一、查核 SDGs 準備力方面

以 2018 年查核為例，OAG 係根據加拿大國情調適 INTOSAI 的 7 步驟模型 (圖 2) 對 7 個聯邦組織進行審計，主要發現包括加拿大缺乏聯邦治理結構與實施 2030 年議程的計畫、主要聯邦組織未分析其政

策與計畫可促進實現 2030 年議程細項目標之貢獻程度、加拿大統計局訂定全球指標的資料架構但結果尚未公布。有關 OAG 查核 SDGs 準備力 7 步驟的個別步驟查核發現如表 2。

二、查核 SDGs 實踐方面

計有三個層級：層級 1 是全面性 SDGs 審計模型 (IDI's SDGs Audit Model, ISAM) 審計、層級 2 是 SDGs 作為審計標準 (criteria)、層級 3 是 SDGs 作為參考。OAG 從 2019

表 2 OAG 查核 SDGs 準備力個別步驟查核發現

1. 承諾與責任	<ul style="list-style-type: none"> 聯邦政府承諾 永續發展的狹義解釋
2. 治理	<ul style="list-style-type: none"> 缺乏明確規定角色及責任的聯邦治理結構
3. 參與及諮詢	<ul style="list-style-type: none"> 缺乏聯邦溝通計畫且無參與策略 就具體政策及計畫向各部門進行諮詢
4. 規劃	<ul style="list-style-type: none"> 無國家實施計畫且國家目標很少 未分析個別政策及計畫可為實現 2030 年議程細項目標及目標做出貢獻的程度
5. 衡量制度	<ul style="list-style-type: none"> 已發展資料架構作為衡量加拿大結果與全球的指標 資料編譯正在進行中 缺乏衡量國家細項目標結果的制度
6. 監測制度	<ul style="list-style-type: none"> 缺乏監測國家細項目標進展的制度
7. 報導制度	<ul style="list-style-type: none"> 缺乏報導國家細項目標進展的制度

資料來源：作者整理自 IIA 會議簡報檔。

表 3 OAG 查核個別 SDG 細項目標示例

年度	報告名稱	對應 SDG	查核發現
2019	化石燃料稅收補貼	SDG 細項目標 12.c	--
2019	庇護申請的處理	SDG 10	--
2020	危險貨物運輸	SDG 細項目標 3.9	--
2021	實踐聯合國 SDGs	--	在評估及報導國家實現 SDGs 進展方面存在差距
2021	實踐 SDGs 的進展—健康海岸與海洋、湖泊、河流及永續糧食	--	--
2021	區域救濟與恢復基金	--	錯過可以促進 SDGs 及性別導向 (Gender-Based Analysis Plus, GBA Plus) 分析的各種機會
2021	保護加拿大的糧食系統	SDG 2、5	緊急計畫對永續發展以及性別與多元化成果的貢獻之衡量不夠完整
2021	投資加拿大計畫	SDG 9	儘管政府做出承諾且計畫有可能為 SDGs 做出貢獻，但個體的計畫與報導架構並未提及 SDGs
2022	融資氣候就緒型 (Climate-Ready) 基礎設施	SDG 9、13	未確定細項目標及指標以評估計畫對聯合國 SDGs 的貢獻
2022	轉型為低碳經濟	SDG 8、10、12	--

資料來源：作者整理自 IIA 會議簡報檔。

論述》管理 · 資訊

至 2022 年已查核個別 SDG 細項目標的示例及相關查核發現臚列如上頁表 3。

OAG 查核 SDGs 實踐的方法論，係奠基於既有的內部稽核 / 績效稽核上，再加上 SDGs 的 4 項重點，簡稱「內部稽核 / 績效稽核 + + + +」，依序為政府在實踐國家細項目標一致性及整合性所做努力之審計、有助於實現國家細項目標一系列政策之審計、政府多方利害關係人參與所做努力之審計、政府為確保不遺漏任何人所做努力之審計（圖 3），簡述如下：

（一）查核政府政策與計畫一致性及整合性

因整合觀點兼含垂直整合（聯邦、省 / 州、市 / 直轄市 / 地方、公民團體 / 其他利害關係人）與橫向整合（跨公私部門、跨不同部會、管

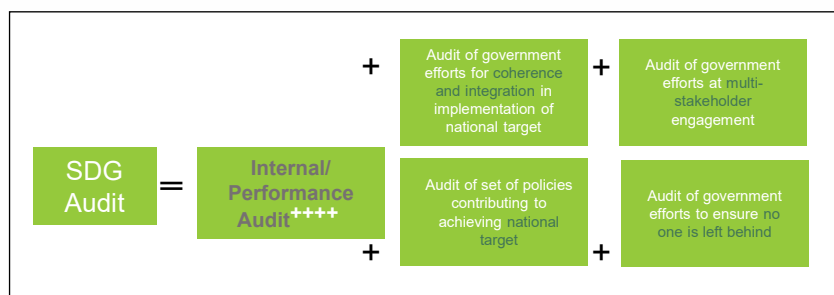
理取捨與衝突、政策優先順序），審計焦點在辨識整個政策與計畫鏈中服務、政策及風險的分散、重疊、重複，例如 SDGs 與國家細項目標是否納入其國家組織結構、職掌、政策策略及計畫中；是否同時考量環境、經濟及社會這三個維度。而在評估個別目標綜效上，則使用國際科學委員會（International Science Council）的 7 等級量表（下頁表 4）。

（二）查核國家細項目標

國家 SDG 細項目標與聯合國 SDG 細項目標是有所區別的，因為調適國情對國家自主權至關重要，且國家細項目標可連結至 SDG 主題或 SDG 16.6（強化機構）。在查核國家細項目標時，首先，應了解細項目標一包含

與其他細項目標的連結；有助於實現該目標的法律、個體、政策、計畫、方案及活動；主要利害關係人在實現國家議定細項目標方面的角色；衡量實現目標進展情況的安排。其次，聚焦於特定細項目標—讓查核範圍保持可控制，並可對受查主題進行深入查核。接下來，審計人員應決定要查核哪些國家細項目標？要查核幾個國家細項目標？何時對每個國家細項目標進行查核？以 SDG 15 陸地生物為例，細項目標 15.5 為「採取緊急且重大行動以減少自然棲息地的退化、遏止生物多樣性的喪失、且到 2020 年，保護與預防瀕危物種的滅絕。」而全球指標 15.5.1 “紅色名單指數”為衡量各物種群滅絕風險總體變化的多元目的指標，係根據世界自然保護聯盟（International Union for Conservation of Nature, IUCN）瀕危物種紅色名單中個別滅絕風險類別的物種數量，該指標係以 0 到 1 之間的指數加以表示。而加拿大

圖 3 查核 SDGs 實踐的方法論



資料來源：IIA 會議簡報檔。

的 15.5.1 替代指標為“加拿大物種指數”。

(三) 查核多方利害關係人參與
聯合國《2030 年議程》提出「政府整體方法 (whole-of-government approach)」的永續發展方針，該方法著重於解決特定跨部門挑戰所需的政府行動，而非單一政府部門或機關的運作。由於永續發展挑戰的複雜性及相互影響，政府整體方法對查

核 SDG 規劃、實踐及結果的整合、協調與能量至關重要。讓多方利害關係人參與是與更廣泛社會合作而解決永續發展問題的關鍵做法，《2030 年議程》也呼籲採取更廣泛的「社會整體方」。這包括在永續發展方面與人民、民間社會組織、學術界及私部門等利害關係人保持一致性。查核時應注意考量：法定職掌範圍；檢視政府讓

攸關利害關係人參與的作為；適合的條件；互動的適當性－暢通的管道及簡明易懂的內容；參與程度－口頭承諾或適當的機制與運作平臺；與私部門的任何夥伴關係。

(四) 查核政府不遺漏任何人作為

查核主要重點包括：如何辨識弱勢族群？哪些人已被遺漏及其原因？哪些分類資料來源可供使用及資料差

表 4 評估個別目標綜效 7 等級量表

-3	消除 (CANCELLING)	<ul style="list-style-type: none"> 最負面的相互影響是一個目標進展導致另一個目標無法實現，並可能導致第二個目標的狀態惡化。必須在兩者之間做出選擇。 發展基礎設施 (9.1) 可能會抵消陸地生態系統自然棲地退化的減少 (15.1)。
-2	抵消 (COUNTERACTING)	<ul style="list-style-type: none"> 追求一個目標會抵消另一個目標。 確保獲得安全、營養及充足糧食會抵消永續的取水 (6.4) 及化學品排放的減少 (12.4)。
-1	限制 (CONSTRAINING)	<ul style="list-style-type: none"> 當追求一個目標而對另一個目標的實現設定條件或限制時，存在一種溫和的負面相互影響形式。 保護沿海地區 (14.5) 與發展安全可負擔住房及基本服務 (11.1) 可能相互限制。
0	一致的 (CONSISTENT)	<ul style="list-style-type: none"> 一種中立關係，其中一個目標與另一個目標沒有顯著相互影響，或相互影響被認為既不是正面的也不是負面的。 到 2025 年，預防與大幅減少各種海洋污染，特別是來自陸上活動所造成的污染，包括海洋廢棄物與營養物污染 (14.1)，與目標 3.5—強化藥物濫用的預防與治療，包括麻醉藥品濫用及有害使用酒精—是相一致的。
+1	有利的 (ENABLING)	<ul style="list-style-type: none"> 追求一個目標有利於另一個目標的實現。 發展交通基礎設施 (9.1) 有利於婦女參與勞動力及政治生活 (5.5)。
+2	強化 (REINFORCING)	<ul style="list-style-type: none"> 一個目標直接地創造各種條件，進而導致另一個目標的實現。 透過永續海洋資源利用而增加經濟效益 (14.7) 可強化合宜就業 (decent jobs) 與諸如旅遊業等小型企業的創造 (8.5 與 8.9)。
+3	密不可分的 (INDIVISIBLE)	<ul style="list-style-type: none"> 最強的正向相互影響的形式，即一個目標與另一個目標的實現是密不可分的。 空氣污染的減少 (12.4) 與改善健康及減少非傳染性疾病 (3.4) 是密不可分的。

資料來源：作者整理自 IIA 會議簡報檔。

論述》管理 · 資訊

距有哪些？已採取哪些行動以確定弱勢族群的需求（圖 4）？以不遺漏任何人一性別平等為例，目標 5：實現性別平等並賦予所有婦女與女孩權力，計有 6 個細項目標及 3 種實踐手段，它是一個跨領域特徵的優先事項；其他 11 個目標（貧窮、飢餓、健康、教育、水與衛生設施、就業、安全城市及和平與保障）皆有性別敏感的細項目標，並已融入各種規範架構中，諸如「消除對婦女一切形式歧

視公約（Convention on the Elimination of All Forms of Discrimination against Women, CEDAW）」及「北京宣言暨行動綱領（Beijing Platform for Action, BPFA）」等。

肆、整合 ESG 於內部稽核計畫

內部稽核為公部門監督機制中客觀的第三線，其應確保在外部 ESG 審計之前準備好審計資料，即應帶頭將 ESG 納入其稽核計畫中，包括年度與持

續性風險評估、稽核計畫到稽核執行等。美國 AuditBoard 科技公司於 2024 年 1 月 24 日發布「2024 年永續與 ESG 指引（2024 Sustainability & ESG Guide）」提出將 ESG 風險與報導整合到內部稽核計畫的方法如下：

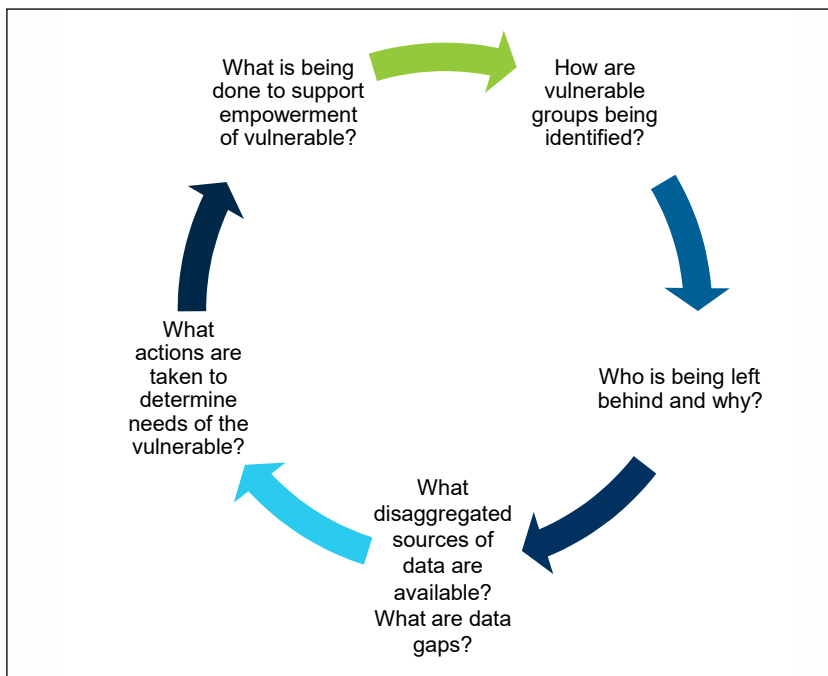
一、整合式稽核方法（Integrated Audit Approach）

當 ESG 計畫要素未臻成熟而無法進行單獨式查核時，組織應考量採用整合性稽核方法，將與 ESG 相關的考量因素納入現有稽核，以確保對 ESG 活動獲得適當的辨識與記錄。透過以 ESG 為重點的問題整合到規劃文件或清單中，內部稽核人員可以初步瞭解整個組織的潛在風險與機會。

二、單獨式查核（Standalone Reviews）

內部稽核可對其 ESG 計畫的成熟方面進行獨立查核，以提供對特定時間點政策、控制及責任的洞察。這包括評估高階管理者之支持、資源分配、專案計畫，及 ESG 揭露來源資

圖 4 查核政府不遺漏任何人重點



資料來源：IIA 會議簡報檔。

料的完整性、準確性及可用性。

三、焦點式查核 (Focused Reviews)

針對利害關係人高度關注或風險胃納較低的 ESG 領域，內部稽核可能會像傳統稽核一樣進行更為焦點式查核。這些焦點式查核越來越受到監管機構的強制要求，涉及對 ESG 計畫中的政策、流程及個別要素的全面性評估。內部稽核團隊可能會納入定期檢查點，以確保行動計畫的有效實施，但在某些情況下，因缺乏後續監督，管理階層可能會自行決定是否針對查核所發現問題進行補救。

伍、結語

湯森路透社 (Thomson Reuters) 在 2024 年 1 月發布「2024 年 ESG 的六大預測」指出 ESG 在 2024 年發揮影響力的六種最重要的方式：

- 一、ESG 變得更出色，永續性、財務及業務策略的融合。
- 二、ESG 私有化，因為溫室氣體聲明範疇 3 規則，永續報導將擴大到包括私人公司。
- 三、ESG 政治化環境繼續存

在，可以採用多種潛在解方與支持及反對 ESG 觀點的官員進行接觸。

四、生物多樣性將成為 ESG 主流話題，自然相關財務揭露工作小組 (Task Force on Nature-related Financial Disclosures, TNFD) 於 2023 年 9 月最終確定其揭露建議。

五、供應鏈處於「E」與「S」的中心，整合 E 與 S 集中在公司供應鏈如何影響水與自然，因為 TNFD 納入與自然相關的報導包括上游與下游供應鏈。

六、提高漂綠聲明的複雜性，針對企業揭露不足或誤導，法律上將予以更明確的規範並給予更重的懲罰。

永續已經是影響內部稽核未來甚鉅的一個熱門主題，公部門稽核人員不但無法置身事外，甚至更應積極翻轉思維並策進稽核方法論，例如：持續厚植永續相關專業能力；更新策略與方法論以納入永續的觀點；將永續考量作為稽核範圍的正式步驟－整合到各種既有工具中；規劃運用全面性

SDGs 審計模型或將 SDGs 作為稽核標準；追蹤並報導部會或機關在實踐永續建議方面的進展；追蹤永續的新發展，諸如 IFRS 永續相關揭露準則、氣候相關財務揭露等要求，始能以更明智及面向未來的觀點預作準備並掌握內部稽核在永續議程上的角色，進而發揮內部稽核洞察與前瞻的回應力及影響力。

參考文獻

1. 周靜幸 (2023.12)，參加 2023 年亞洲區內部稽核協會聯盟 (ACIIA) 年會【視訊報告】，30 頁圖 22，112。
2. 國際內部稽核協會網站，網址 https://www.theiia.org/globalassets/site/content/articles/applying_the_three_lines_model_in_the_public_sector.pdf，2024 年 1 月 14 日瀏覽。
3. 美國 AuditBoard 科技公司，網址：<https://www.auditboard.com/resources/ebook/the-2024-sustainability-and-esg-guide/>，2024 年 02 月 14 日瀏覽。
4. 美國 COSO 網站，網址：https://www.coso.org/_files/ugd/3059fc_a3a66be7a48c47e1a285cef0b1f64c92.pdf，2023 年 10 月 31 日瀏覽。❖