

早期會計師及律師的公司治理論述： 以《落實公司治理實務守策—治理機制與資訊揭露》為中心

鄭明德*

摘 要

本文探討台灣會計師及律師的公司治理論述，以《落實公司治理實務守策—治理機制與資訊揭露》為中心。本文指出，相對於出版社的美國公司治理經驗書、決策官員書與學者書，當年會計師及律師在「上市上櫃公司治理實務守則」發展脈絡下，也寫出自身的公司治理論述，具有代表性與重要性，值得關注。其論述集中於公司治理中的股東權益、董事與監察人、資訊揭露、關係企業的管控與內控稽核幾個主題，指出公司治理不僅僅是法令遵循，也可以有「自願性的積極作為」特色；特別是在企業價值報告部分，極具參考價值。

關鍵詞：公司治理、會計師、律師

壹、前言

21 世紀初，台灣各界開始重視公司治理的概念與制度。當年，以美國為主的公司治理經驗被移植入台灣，有其特殊的背景。首先，1990 年代中後期的東亞金融風暴，幾個亞洲地區及國家遭受嚴重的政治、社會及經濟衝擊，其原本企業的政商裙帶關係、不透明等問題被重視，公司治理因此被提上議程。1999 年，經濟合作暨發展組織 OECD 開始發布公司治理原則，該原則及後續修訂很快被視為良好的國際標準。此外，美國大企業安隆公司破產，連帶導致安達信會計師事務所倒閉，美國公司治理問題也被搬上檯面。在此整體態勢下，台灣政府、學術界及出版界重視公司治理議題，展開相關的介紹、研究與推動工作。

*臺北城市科技大學企業管理系教授。

本論文經兩位雙向匿名審查通過。收件：2025/5/11。同意刊登：2025/ 6/ 15。

對於較嶄新的公司治理觀念，當年台灣各界的引進做法，包括天下遠見出版社有出版《哈佛商業評論精選 20 公司治理》的中文翻譯本(薩門[salmon]等，2003)，內容主要探討以美國企業董事會為主的寶貴經驗。決策官員吳當傑(2004)有寫作《公司治理理論與實務》，除了介紹美國、英國、德國、法國、日本、香港、新加坡、韓國等國家及地區的公司治理制度，也探討我國企業特點、股市投資人的結構、董事會職能、監察人職能、會計師職能等；並分析當年我國公司治理的相關制度，包括主管機關的監理制度、企業內控制度、內部人持股制度、資訊公開制度、管理制度、自律機構運作與不法交易的查核。最特別的是，還提出強化公司治理的諸多制度建議，包括法制面與執行面，堪稱是非常完整的小型公司治理百科全書。特別是其決策官員的身分，提到我國公司長期的實務運作與法制安排細節，深具參考價值。學者劉連煜(1995)更早在1990年代中期就撰寫《公司治理與公司社會責任》，其中有部分章節探討公司治理的概念、模式與相關制度檢討。學者易明秋(2007)的《公司治理法制論》，堪稱是目前法制、理論面探討公司治理最完整的專著，涵蓋面也最周全。學者兼前司法院長賴英照(2007)在報紙發表較白話的評論性文章，後續集結成書《賴英照說法：從內線交易到企業社會責任》，其中談到其中公司治理部分，重點分析美國及我國的董事會及監察制度，也簡單介紹美國的獨立董事及審計委員會制度。以上文獻，是早期我國出版界、政府界及學術界曾就公司治理領域耕耘的成果。

事實上，當年台灣會計師、律師也有提出公司治理論述，非常值得重視。會計師、律師是現代商業社會的重要角色，協助公司的財務、法務等諸多事宜，除了協助避免相關風險，更有助於公司整體業務的運營。在協助公司運營的過程中，會計師、律師對公司治理也非常重視。

本文研究早期會計師及律師的公司治理論，以《落實公司治理實務守策—治理機制與資訊揭露》一書為中心(賴春田、薛明玲、蔡朝安編著，2003)。本文的問題意識是：會計師及律師的公司治理論述及倡議有何特點，其主要目的又是為何，是否與出版社出版、官員及學者所寫的專著重點不同？必須先說明的是，該書是在2002年10月證券自律機構公告「上市上櫃公司治理實務守則」(以下簡稱「實務守則」)的脈絡下寫作，且書名特別寫「實務守策」，而不是一般所說的「實務手冊」，頗為特別。從字面理解，應該是幾位作者認為該書是提供公司治理的「實務策略」。因此，「實務策略」可以是理解該書性質的基本線索之一。其次，該「實務策略」是否可以與實際案例連結，本文也提出初步的思考。

貳、會計師及律師在公司治理中的角色

傳統會計師的角色，我們多認為就是協助企業做帳，協助報稅；其實不然，其廣泛意義較為複雜。先就會計意義而言，企業董事會編制財務報表，此

報表所顯示的會計資訊是狹義的會計。就會計資訊進行審議或查核，即審計，這是廣義的會計(馬秀如，2018，頁 256)。廣義的會計人員包括企業內部及外部的會計人員，前者指企業所雇用或委任處理商業會計的人員，包括主辦會計、經辦會計及以電子方式處理會計資料的人員。後者指不受企業負責人直接管理、只會或監督，純粹受企業委任處理會計事務的人員，例如記帳士與會計師。商業會計法所稱會計人員，以前者內部會計人員為主，不包括後者外部會計人員(戴銘昇，2013，頁 25-26)。企業若要委任會計師時，可由董事會、監察人及股東代表公司為之(馬秀如，2018，頁 269)。

依據會計師法第 39 條規定，會計師得執行下列業務：財務報告或其他財務資訊之簽證；會計之制度設計、管理或稅務諮詢、稽核、調查、整理、清算、鑑定、財務分析、資產估價或財產信託等事項；充任檢查人、清算人、破產管理人、仲裁人、遺囑執行人、重整人、重整監督人或其他受託人；稅務案件代理人或營利事業所得稅相關申報之簽證；充任工商登記或商標註冊及其有關事件之代理人；前述業務之訴願或依行政訴訟法規定擔任稅務行政訴訟之代理人；持續查核、系統可靠性認證、投資績效認證等認證業務；其他與會計、審計或稅務有關之事項。該規定的範圍頗為多元與複雜，其中財務、會計及稅業務，是會計師的主要執行業務。會計師為順利執行前述業務，被認為須具有會計專業能力與公正、客觀、超然的獨立性表達專業意見(馬秀如，2018，頁 269)。當前公司治理領域，依 OECD 的公司治理原則，學者指出，會計師從外部、超然獨立、客觀的角度查核公司財務報表的正確性。其次，公司的內控機制的審核與評估過程，會計師也可以扮演重要角色(黃銘傑，2021)。

傳統律師角色，我們多認為是幫人打官司，做法律顧問，其實不然。律師被視為民間法曹或在野法曹，早期是「保障人權，實現社會正義」的化身(邱聯恭，1998，頁 178-180)。現律師法第 1 條的規定，將前述律師的任務及角色予以擴張，指律師以保障人權、實現社會正義及促進民主法治為使命。其次，律師應基於前項使命，本於自律自治之精神，誠正信實執行職務，維護社會公義及改善法律制度。

前述會計師法有明定會計師可執行的業務，但律師法沒有明定律師可執行的業務，僅在第 34 條明定律師不得執行的業務，包括本人或同一律師事務所之律師曾受委任人之相對人之委任，或曾與商議而予以贊助者；任法官、檢察官、其他公務員或受託行使公權力時曾經處理之事件；依仲裁程序以仲裁人身分曾經處理之事件；依法以調解人身分曾經處理之事件；依法以家事事件程序監理人身分曾經處理之事件。最重要的是，當事人之請求如係違法或其他職務上所不應為之行為，律師應拒絕之。此規定若與會計師法的規定比較，律師可執行業務頗為廣泛，不得執行的業務較局限於該利益迴避、違法的業務。

當前公司治理領域，實務界人士依據其經驗，指法律人或律師可以協助建立法令遵循的制度、提供法律意見的諮詢與分析、法律風險的管理與應對、公共關係的管理與應對、法律策略的考量與建議等(金延華，2024)。

《落實公司治理實務守策－治理機制與資訊揭露》的三位作者，賴春田及薛明玲是會計師，蔡朝安是律師。在書中，有一章節提到會計師、律師專業人士在公司治理過程中的角色，主要依據「實務守則」談會計師及律師的諸多任務，包括會計師協助董事會建立適當的內部控制制度，協助審計委員會檢查會計、財務等。關於會計師的選任，三位作者很精準提出，為避免董事會干涉會計師執行業務，會計師應由獨立董事組成的審計委員會進行選任，以確保會計師的獨立性。至於律師，其任務主要是協助股東會、董事會及審計委員會的法律遵循，並建立企業合法的公司治理標準。三位作者並建議可聘僱律師擔任企業的常駐法律顧問(賴春田、薛明玲、蔡朝安編著，2003，頁 128-131)。

在現代企業運作中，會計師、律師的角色以非常重要，不僅在公司治理的領域。2018 年公司法修正，會計師及綠曾就就修法撰寫專書與論文集。例如國富浩華聯合會計師事務所(2018)的《最新公司法修正解析：會計師觀點》，主題包括 創業環境的改善、企業經營增加彈性、公司治理加強、洗錢防制、股東權益保障、有限公司等，性質是「引導企業內部做出良好的因應策略」「做好準備」(劉承愚，2018，頁 4-5)。萬國法律事務所(2019)的《近年台灣公司經營法制之發展》，主題則包括公司法的整體修正評估、股東會召集權等，性質是公司法相關的論文集。

參、《落實公司治理實務守策－治理機制與資訊揭露》書中的重點與倡議

《落實公司治理實務守策－治理機制與資訊揭露》這本書，是在「實務守則」的脈絡下寫作，這是該書的首要重點。換言之，該書是會計師、律師遵守「實務守則」下寫作他們認定的公司治理重點。這種寫作方法，就明顯跟前述出版社的美國公司治理經驗書；決策官員的我國公司治理環境、改革建議各國制度書；學者的公司治理理論、論文集書不同。整體而言，《落實公司治理實務守策－治理機制與資訊揭露》這本書，是法律遵循下寫「實務守則」的釋義書與建議書，加上相關法律條文、自律規範條文的彙整。其次，該書還提出依據「實務守則」應配合制定、修正的文件，包括公司章程、股東會議事規則、董事會議事規則、相關業務及職權行使的規章等。全書的涵蓋面廣，實用性強，有關照公司治理的方方面面的問題，但整體頁數僅有 175 頁。因為頁數較少，易於攜帶，需要處理公司治理的人士可以隨身攜帶該書，便於即時處置所面對的問題。筆者認為，當年兩位會計師、一位律師有注意到「實務守則」的出現與重要性，因此從實務的角度出發寫出這本書，一方面提供有需要的人士「法令遵循」，提供參考，另一方面也鼓勵企業「自願性的積極作為」(何美玥，2003，頁 7)，強化自身的公司治理工作。筆者認為，這是該書最重要的特色，因此其內容也與出版社的書、決策官員的書、學者的書明顯不同。

就內容重點而言，該書聚焦的公司治理議題，除了前述會計師及律師的角色、依據「實務守則」應配合制定修正的文件外，主要包括股東權益、董事與

監察人、資訊揭露、關係企業的管控與內控稽核。這幾個主題，必須注意的是，就涵蓋面而論，並與當前公司治理理論比較，比較屬於狹義面的公司治理探討。這是當年公司治理探討仍不夠完備之處，讀者閱讀時可以先留意這點。

三位作者寫股東權益、董事與監察人、資訊揭露、關係企業的管控與內控稽核這幾個主題時，有針對主題再細分小主題加以說明，每個小主題都是該大主題下的重要細目。大主題及小主題介紹後，有相關法規及自律規範的條文彙總，讓讀者在大、小主題與相關法規、自律規範間可以互相對照參考。這種寫作內容與體例，是編輯時刻意安排，讓讀者可以在一本書的內容內看到問題、解答與法律規定，對讀者的閱讀相當友善。

筆者認為，該書的重要內容可以先看當年「實務守則」在公司治理領域的新規定。其他內容，則是公司法、證券交易法、商業會計法、自律規範等在前述主題的規定。兩者內容都很重要，只是三位作者的寫作重點是依據「實務守則」，因此在當年，前者內容顯得更重要。後者內容也重要，是傳統商法規範的重點，因此可以隨時閱讀。

當年「實務守則」在公司治理領域的新規定，三位作者指出，主要有股東會應有完整的議事規則、股東會決議符合法令及章程規定、設置專責人員處理股東等事務、對法人股東的限制與要求、對董事及監察人責任認定的強化、公開資訊的網路申報作業、設置公司發言人及代理發言人、公司治理資訊的揭露、上市企業與關係企業的諸多業務的管理權責明確化，並辦理風險評估與控管，禁止非常規及利益輸送等違法交易。

這些新規定，可能因時間已過去多年，社會各界多已遺忘或忽略。但筆者認為，這些規定迄今仍有重要的參考價值，畢竟目前台灣企業仍時常出現類似問題，對於實際案例也具有提醒、要求的作用。整體而言，台灣公司治理規範日益更新，目前已有 3.0 及 4.0 版本。現藉由本文重溫當年的「實務守則」，回顧當年的重要規定，也非常有學術及實務參考的價值。

就書的倡議而言，有提到企業可以加強透明度，提出企業價值報告。這是當年公司治理理論的重大創新、非常值得重視。書中提到：公司治理不僅是概念式的準則規範，也可以是諸多內部管理系統的即時性資訊。企業價值報告不是一般的紙本報告，而是指企業所有對外溝通的資訊，包括網站、年報、法人說明會等眾多資訊，結構較為完整、一致與明確。該報告的提出，被視為對企業具有加強透明度、加強資訊可靠性、強化管理行為、降低營運成本、課責營業責任、企業整體價值最大化等效益，投資人對於提供企業價值報的企業，也有較高的投資意願(賴春田、薛明玲、蔡朝安編著，2003，頁 87-89)。

其次，前述何美玥(2003：7)提到，公司治理的面向，除了法令遵循，也可以有「自願性的積極作為」這一個特色，這非常也值得重視。前述企業提出企業價值報告，就是這類「自願性的積極作為」。日本學者神田秀樹(2016，頁 23、頁 222)指出，公司治理的討論有消極及積極兩個面向，也可以視為「防守型」、「進攻型」兩個面向，前者指企業重視法令及避免弊端的討論，後者指為

了更加成長，企業該採取何種治理模式的討論。當年，台灣會計師、律師就有前述進步性、積極性的觀點，非常值得重視。

整體而言，公司治理規範，就法律性質而言，並不是正式的法令，頂多僅是行政程序法第 165 條所指的行政指導，即行政機關在其職權或所掌事務範圍內，為實現一定之行政目的，以輔導、協助、勸告、建議或其他不具法律上強制力之方法，促請特定人為一定作為或不作為之行為。但戰後，我國有特殊的「行政強權」背景(黃書芃，2011，頁 72)，行政權不僅強過於立法權與司法權，也對企業有高度的管制能力，因此必須高度關注公司治理作為行政指導的規範能力。現 ESG 浪潮席捲全球中，金管會證券期貨局官員認為，三者之中 Governance 公司治理最重要(呂淑美，2024)，公司治理仍是主管機關重視的管制焦點。

肆、結語

本文探討台灣會計師及律師的公司治理論述，以《落實公司治理實務守策－治理機制與資訊揭露》為中心。當年，兩位會計師、一位律師從實務出發，就「實務守則」中的公司治理進行分析、解說與建議，是當年會計師、律師公司治理論的代表著作。相對於其他出版社書、決策官員書與學者書，會計師、律師寫出自己的公司治理論述，也極具重要性。特別的是，該書版權頁標誌「非賣品」，由財團資成教育基金會出版，意謂著該書是公益寫作，非為營利。兩位會計師、一位律師進行公益寫作，就是善盡企業社會責任(corporate social responsibility)。

《落實公司治理實務守策－治理機制與資訊揭露》這本書，在「實務守則」的發展脈絡下的寫作，其公司治理論與學者、政府官員的學理及制度分析不同，也與出版社的美國公司治理書：美國經驗也不同，因此寫作及觀點值得重視，對於實際案例也有啟發作用。其中，論述除了提到公司治理是讓企業可以法令遵循，企業也可以有「自願性的積極作為」，進一步強化自身的資訊揭露與內部控制，是論述上的創新。就性質上，《落實公司治理實務守策－治理機制與資訊揭露》一書與前述國富浩華聯合會計師事務所的《最新公司法修正解析：會計師觀點》較接近，是實務上的解說及建議書。

本文對早期台灣會計師及律師的公司治理論進行分析，希望拋磚引玉，建議個會各界多重視其論述。公司治理規範雖然不是法令，但重要性十足，與公司法、證券交易法同等具重要意義，現更是政府機關、自律機構、企業界、學術界重視的議題。對於公司治理規範，各界人士有必要多學習與多遵守。

參考文獻

呂淑美 (2024)。尚光琪：ESG 核心理念是 G。工商時報，4 月 29 日。

<https://www.ctee.com.tw/news/20240429700443-439901>。

- 吳當傑 (2004)。公司**治理理論與實務**。財團法人孫運璿學術基金會。
- 何美玥 (2003)。經濟建設委員會副主任委員何美玥推薦序。載於賴春田、薛明玲、蔡朝安。**落實公司治理實務守策－治理機制與資訊揭露**(6-7 頁)。財團法人資誠教育基金會，。
- 金延華 (2024)。法律人於公司治理中所參與之角色。**當代法律**，25，5-10。
- 邱聯恭 (1998)。司法之現代化與程序法。林雅英。
- 易明秋 (2007)。公司**治理法制論**。五南。
- 神田秀樹。朱大明譯 (2016)。公司**法的精神**。法律。
- 馬秀如 (2018)。會計及審計。方嘉麟(主編)。**變動中的公司法制：十七堂案例學會《公司法》**(251-274 頁)，元照。
- 黃舒芃 (2011)。行政命令。三民。
- 黃銘傑 (2021)。簽證會計師於公司治理中之地位及其法律責任－以會計師之獨立性及忠實義務為中心。**檢察新論**，30，57-73。
- 國富浩華聯合會計師事務所 (2018)。**最新公司法修正解析：會計師觀點**。翰蘆。
- 萬國法律事務所 (2019)。**近年台灣公司經營法制之發展**。五南。
- 劉承愚 (2018)。推薦序@浪潮上的推進者。載於國富浩華聯合會計師事務所。**最新公司法修正解析：會計師觀點** (4-5)。翰蘆，
- 劉連煜 (1995)。公司**監控與公司社會責任**。五南。
- 賴英照 (2007)。**賴英照說法：從內線交易到企業社會責任**。聯經。
- 賴春田、薛明玲、蔡朝安 (2003)。**落實公司治理實務守策－治理機制與資訊揭露**。財團法人資誠教育基金會。
- 戴銘昇 (2013)。**商業會計法**。新學林。
- Salmon, W. J.等. 林宜賢、蔡慧菁譯(2003)。**哈佛商業評論精選 公司治理**。天下遠見。

Corporate Governance Theory for Accountants and Lawyers: Centered on "Compliance Guide for Corporate Governance - Governance Mechanisms and Information Disclosure"

Ming-te Cheng*

Abstract

This article explores the corporate governance discussions of accountants and lawyers in Taiwan, with the aim of implementing "Compliance Guide for Corporate Governance"- Governance Mechanism and Information Disclosure" as the center. This article points out that, compared to the publishers' books on American corporate governance experience, books for policymakers and scholars, accountants and lawyers at that time also wrote their own corporate governance theories in the context of the development of the "Code of Practice for the Governance of Listed Overseas Companies", which was representative. Sex and importance. Its discussion focuses on several topics in corporate governance: shareholders' rights, directors and supervisors, information disclosure, management and control of related companies, and internal control and auditing. It points out that corporate governance is not just legal compliance, but can also be characterized by "voluntary positive actions." , especially in the corporate value report section, it is of great reference value.

Keywords: Accountant, Lawyer, Corporate Governance

*Professor, Department of Business Administration, Taipei City University of Science and Technology

The paper was published under two double-blind reviews.

Received: May 11, 2025. Accepted: June 15, 2025.