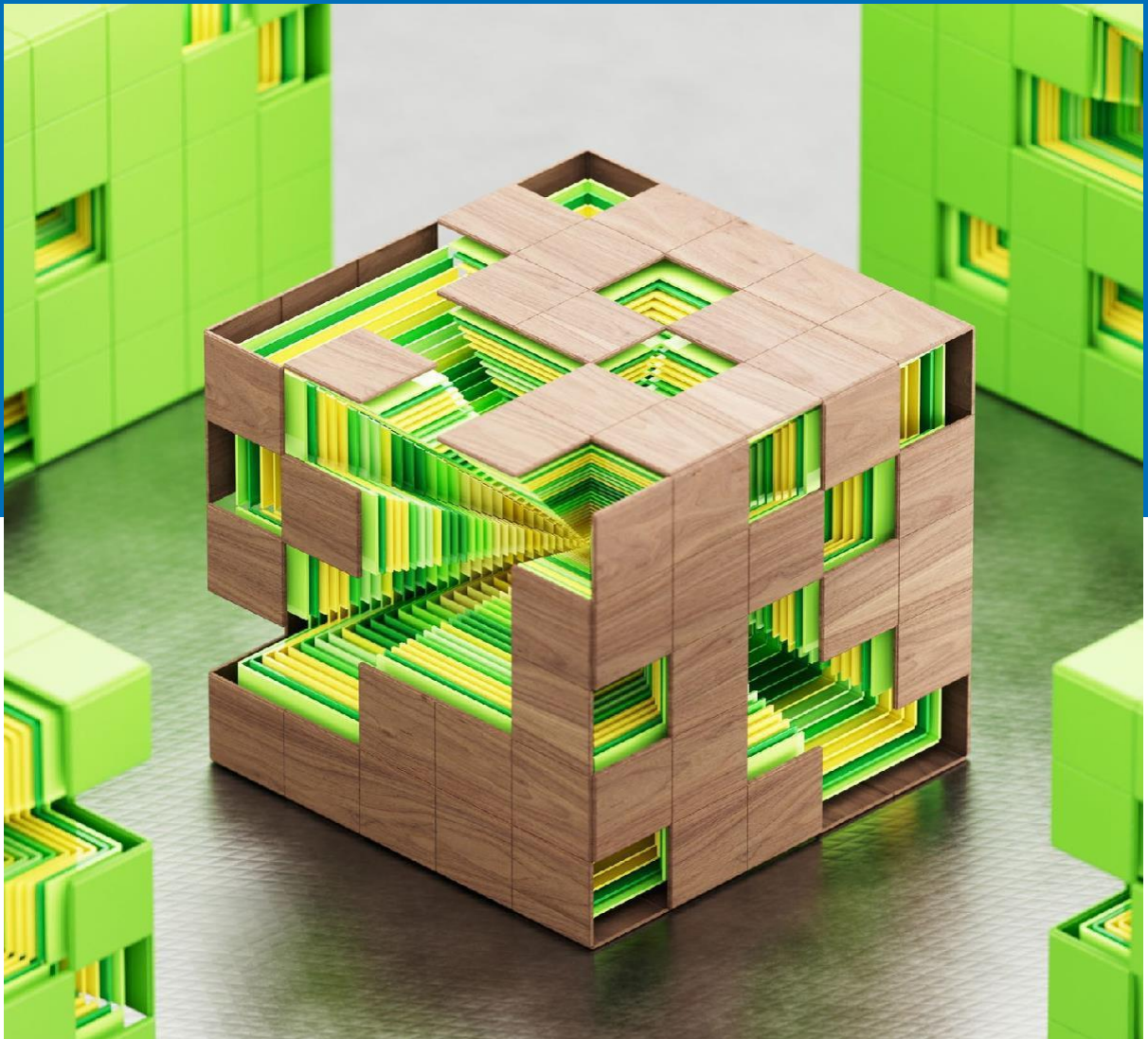


**COSO**

Committee of Sponsoring  
Organizations of the  
Treadway Commission



实现对可持续发展报告的有效内部控制（ICSR）：  
通过 **COSO** 《内部控制-整合框架》建立信任与信心

## 目录

非权威性、解释性出版物.....	4
前言（由两位前 COSO 主席撰写）：行动呼吁.....	5
执行摘要 .....	6
定义 .....	8
致谢 .....	9
建议：建立对可持续经营信息的信任与信心 .....	11
背景 .....	16
什么是 COSO?.....	17
ICIF-2013：基础知识.....	19
将 ICIF-2013 应用于非财务信息 .....	20
可持续经营信息：目标与用户 .....	21
监督 ESG 报告的监管机构与准则制定机构.....	24
ESG：可持续经营信息的类型.....	25
发布 ESG 报告.....	26
传统财务报告与可持续经营信息的差异 .....	28
将 ICIF-2013 原则应用于可持续发展报告：建立可持续发展报告（ICSR）的内部控制	32
要素：控制环境.....	34
1.展现对诚信与道德价值观的承诺.....	34
2.董事会行使监督责任 .....	38
3.确立架构、权力和责任.....	42
4.展现对优秀人才的承诺.....	45
5.实施问责制度.....	47
要素：风险评估.....	50
6.制定适当的目标 .....	50
7.识别并分析达成可持续商业目标的风险.....	56
8.评估舞弊风险.....	61
9.识别并分析重大变化和新兴趋势 .....	65
要素：控制活动.....	69
10.选择并开展控制活动 .....	69
11.选择并开展一般信息技术控制活动.....	72
12.通过政策和程序实施监督 .....	80

要素：信息与沟通 .....	84
13.使用相关信息.....	84
14.内部沟通.....	88
15.外部沟通.....	90
要素：监督活动.....	94
16.进行持续和/或独立评估.....	94
17.评估及沟通内控缺陷 .....	97
原则实践：示例.....	99
示例：一家受披露规定约束的上市公司考虑发布可持续发展报告.....	100
示例：一家私人走上可持续经营之路.....	102
示例：一家上市公司持续寻求获得合理鉴证.....	102
十大要点 .....	104
人物简介 .....	106
数据来源 .....	111



COSO（反虚假财务报告委员会下属发起人委员会）成立于 1985 年，是由五个私营部门共同发起的组织，致力于通过发展思想领导力来加强内部控制、风险管理、治理和防范舞弊，从而提升组织绩效。COSO 的发起组织包括美国会计协会（AAA）、美国注册会计师协会（AICPA）、国际财务执行官协会（FEI）、管理会计师协会（IMA）和内部审计师协会（IIA）。

## 非权威性、解释性出版物

本报告不具有权威性，仅表达作者对于 COSO《内部控制-整合框架》如何应用于可持续商业活动和信息的解释、意见和观点。

Copyright © 2023, Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO).

### COSO 董事会成员

**Lucia Wind**

COSO 现任主席

**Paul J. Sobel**

COSO 前主席(2018-2022)

**Douglas F. Prawitt**

美国会计协会

**Jennifer Burns**

美国注册会计师协会

**Daniel C. Murdock**

国际财务执行官协会

**Larry R. White**

管理会计师协会

**Jeffrey C. Thomson**

管理会计师协会（2018-2022）

**Michael Peppers**

内部审计师协会



欲了解更多信息，请访问 [www.coso.org](http://www.coso.org)。

## 前言（由两位前 COSO 主席撰写）：行动呼吁

当 COSO（反虚假财务报告委员会下属发起人委员会）首版《内部控制-整合框架》于 1992 年发布时，该框架专注于试图解决前所未有、出乎意料且令人尴尬的企业财务报告舞弊问题。受到这些事件的影响，COSO 发起组织联合起来试图修复其受损的声誉，减轻这些事件的影响，并制定一个解决方案，以确保企业财务报告舞弊问题永不再发生。在前美国证券交易委员会（SEC）委员詹姆斯·C·特雷德威（James C. Treadway Jr.）任命和领导下，这几家组织提出了内部控制的定义，并制定了一个框架和模型，供任何规模的组织使用，以制定和评估内部控制措施。内部控制是一个过去并未得到正式明确定义的关键术语，这是出人意料的。然而，遗憾的是，要求对内部控制进行评估和报告的规定虽经提出，但未获批准。

直到 2000 年，企业财务报告舞弊问题再次出现，并达到了前所未有的程度，伴随大量的财务重述和企业价值的破坏。然而，这一次，美国的国会和证券交易委员会（SEC）采取了更果断的行动。2002 年出台的《萨班斯-奥克斯法案》（SOX）和上市公司会计监督委员会（PCAOB）要求使用“适当的框架”对财务报告的内部控制（ICFR）进行评估，而 1992 年发布的 COSO 框架正符合这一要求。如今，该框架实际上已成为美国证券交易所上市公司以管理层声明形式报告 ICFR 有效性的唯一的适当框架，而大型公司则需要获得外部审计师对于 ICFR 有效性的额外鉴证。

从 2011 年到 2013 年，COSO 对 1992 年《内部控制-整合框架》进行了重大修订和更新，并在 2013 年发布了修订版《内部控制-整合架构》。2013 年版是应用最广泛的内部控制框架，以满足 SOX404 条款和 ICFR 报告要求；该版本已被翻译为大多数主要证券交易所国家使用的语言。

2013 年版的重要修改之一是从报告目标中删除了“财务”一词，以扩大该框架的范围和应用，适用于所有形式的报告，修订版将其定义为内部、外部、财务和非财务报告。进行此修改的原因之一，是 COSO 在 2013 年明确认识到已存在的其他企业报告形式，包括强化的监管报告、企业社会责任、企业公民身份、可持续发展，以及最近的环境、社会 and 治理（ESG）报告，这些报告反映了以资源保护、绩效和价值创造为视角的财务和非财务信息。

作为曾参与制定和倡议 2013 年修订版《内部控制 -- 整合框架》的 COSO 前主席，我们很高兴看到对该框架所做的修订适用于所有形式的报告，特别是可持续发展报告和 ESG 报告。我们深信，应用 2013 年版框架进行可持续发展报告和 ESG 报告，将大大提升底层流程和内部控制的整体效力、效率和准确性以及报告的准确性。可持续发展报告和 ESG 报告现在似乎已成为全球企业报告的一部分，以更好地满足多方利益相关者了解企业价值来源的需求。因此，企业应该对可持续发展报告和 ESG 报告进行有效的内部控制。



David L. Landsittel

COSO 主席，2008-2013



Robert B. Hirth Jr.

COSO 主席，2013-2018

## 执行摘要

### 有效的内部控制对企业有益。

这样说也许是引入本报告目的一种有趣方式；但身为作者，我们对此有着直接的认识。内部控制不仅在合规和外部财务报告方面具有价值。有效的内部控制可以帮助组织明确宗旨，设定目标和策略，并在各种信息保持信心和诚信的基础上，实现可持续增长。

**COSO《内部控制-整合架构》**，最初于 1992 年发布，并于 2013 年进行更新（ICIF-2013 或框架），旨在提供一个指南，以提高对各类数据和信息的信心。以下内容引自 2013 年 5 月版框架前言：

- 本框架有助于组织建立和维护内部控制系统，从而增强实现组织目标的可能性，并能有效和高效地适应业务和营运环境的变化。
- 本框架持续强调管理层判断在设计、实施和执行内部控制，以及评估内部控制系统有效性方面的重要性。
- 本框架扩展了财务报告目标范围，包括了其他重要的报告形式，如非财务报告和内部报告，从而增强了适用性。

我们认为，这种扩展涵盖**可持续经营信息**。这些信息通常被称为“非财务数据”、“平衡计分卡”、“绩效仪表盘”、“环境、社会和治理（ESG）”、“综合”或“影响”数据。随着组织寻求改善经营绩效以及与利益相关者（无论是本地还是全球的利益相关者）的关系，这些信息的重要性正与日增加。鉴于当今世界经营环境日益复杂和充满挑战，组织为了以合乎道德和负责任的方式创造长期可持续价值，正在改进其绩效管理系统，以获得可靠的决策数据。同时，全球范围内的投资者和评级机构越来越寻

求获得和依赖可持续绩效数据。因此，所有利益相关者群体都需要有效的控制和监督，以确保这些信息具有高质量并有助于在这个变化的世界中做出决策。

无论是 1992 年版还是 2013 年版，COSO《内部控制-整合框架》（总称 ICIF）都是综合性的。一个组织的整个综合系统可以为组织实现目标提供支持，有效的外部 ESG 报告取决于这些企业范围流程的整体性。此外，各个要素、原则和关注点的实质内容是重叠的，不存在明显区别。事实上，正如框架名称所示，其意在于整合。

### 走向 ICSR 之路

本文更新并完善了 2017 年发布的研究报告《**利用 COSO《内部控制-整合框架》提高可持续发展绩效数据的可信度》**可持续。该研究报告由 Robert H. Herz、Brad J. Monterio 和 Jeffrey C. Thomson 共同撰写，并获得了时任 COSO 主席 Robert Hirth 的宝贵意见和建议。该研究主张加强可持续发展和财务团队之间的整合，作为改善内部和外部可持续发展报告以及提升可持续经营管理数据质量的关键驱动力。虽然在 2017 年的研究中，有些受访者和公司接受这一主张，并已开始在这方面实施相关流程和内部控制措施；但是，我们的整体感觉是，大多数公司尚未开启这一旅程。

时间很快到了 2023 年。根据我们针对这份报告所做的访谈，我们感受到自 2017 年以来，态度的巨大转变。随着可持续发展报告和 ESG 报告成为首席执行官、高级管理层、董事会、投资者、监管组织、客户和其他利益相关者关注的重点领域，我们发现越来越多的公司正针对可持续发展信息的收集、审查和报告实施不同阶段的报告控制和

治理流程，包括建立跨职能团队，由包括公司的可持续发展、财务会计、风险管理、法律和内部审计部门的专业人士组成。因此，类似于财务报告内部控制（ICFR），我们现在看到了可持续发展报告内部控制（ICSR）的出现。虽然组织在这个过程中处于不同的阶段，但我们认为，将在可持续经营管理方面具有相关经验和专业知识的人员与具有 ICFR 经验的人员汇聚在一起，仍然是成功设计和实施 ICSR 以及管理可持续议题的一个重要因素。

## 定义

因为缺乏明确且普遍被认可的定义，许多人通常将"可持续发展"或"ESG"这些术语的不同变体互换使用。遵循这种惯例，且由于没有明确的定义，我们在本出版物中通常使用以下术语：

**可持续发展：**满足当前需求，而不损害未来世代满足其自身需求的能力。

**可持续经营：**组织进行的活动和交易，以实现长期存续，同时提供符合所有利益相关者期望的价值。这些利益相关者为组织实现目标贡献资源。基于此，可持续经营信息和可持续经营报告是指反映组织可持续经营活动和交易的数据或信息，而可持

续经营管理是指组织指导和监督其可持续经营活动和报告的方式。

**ESG：**环境、社会和治理的首字母缩写。通常，该术语被用作可持续发展或可持续经营的同义词或简写，以指代内部和外部信息价值链。在更狭义的范围内，该术语通常用于描述向投资者和其他利益相关者披露的可持续经营信息的类别。



## 致谢

COSO 董事会感谢本出版物的六位共同作者。没有他们的奉献、专业知识和贡献，本出版物将无法完成。

### 总编辑兼合著者

#### **Shari Helaine Littan**

企业报告研究与思想领导力，管理会计师学会

高级董事总经理，甫瀚咨询

#### **Douglas Hileman**

总裁，道格拉斯·海尔曼咨询有限公司

### 合著者

#### **Robert H. Herz**

前美国财务会计准则理事会主席；国际会计准则理事会创始成员；前美国可持续发展会计准则理事会基金会董事

#### **Brad Joseph Monterio**

会员能力与学习事务全球执行副总裁，内部审计协会

#### **Jeffrey C. Thomson**

总裁兼首席执行官，管理会计师协会

#### **Robert B. Hirth Jr.**

作者感谢所有对我们的研究和出版物做出贡献的人，包括：

#### **Charles Mario Abela**

高级策略顾问，价值平衡联盟

#### **Brigitte de Graaff**

阿姆斯特丹自由大学助理教授、研究员和 CMA 项目主任；IMA 企业可持续发展信息披露与管理全球工作组主席

#### **Sanjay Anand**

董事长兼首席执行官，Sarbanes Oxley Group LLC

#### **Jim DeLoach**

董事总经理，甫瀚咨询

#### **Liz Barzelatto**

副总裁兼首席审计师，IBM

#### **Michal P. Dusza**

合伙人，KPMG

#### **Jared Brandman**

高级副总裁、总法律顾问兼秘书，国家视力公司

#### **Aaron Gagnon**

合伙人兼首席审计官，麦肯锡

#### **Hank Boerner**

主席兼首席策略师，治理与责任研究所

#### **Manpreet Grewal**

企业副总裁、财务总监兼首席会计主管，美国钢铁公司

#### **Debbie Biddle-Castillo**

内部审计咨询服务总监，KPMG

#### **Janine Guillot**

前国际可持续准则理事会主席特别顾问；前美国可持续会计准则理事会和价值报告基金会首席执行官

#### **Kevin Dancey**

总裁，国际会计师公会

**Jeffrey Hales**

国际可持续发展准则理事会成员

**Maura Hodge**

影响力审计负责人, KPMG

**Patti Humble**

首席会计官, 联合包裹服务公司

**Loreal Jiles**

副总裁、研究与思想领导力和多样性、公平性和包容性全球主管, 管理会计师协会

**Paul Juras**

巴布森学院管理会计与营运绩效 Vander Wolk 教授

**Robert King**

企业副总裁兼首席审计执行官, 联邦快递公司

**Tjeerd Krumpelman**

荷兰国际银行报告、法规与利益相关者管理全球主管

**Mark LaMonte**

合伙人, Williams Marston LLC

**Michael Littenberg**

合伙人兼 ESG、CSR、商业与人权全球主管, Ropes & Gray LLP

**Gina Mastantuono**

首席财务官, ServiceNow

**Christopher McClure**

合作伙伴, ESG 服务负责人, Crowe LLP

**Tim Mohin**

波士顿咨询集团合伙人兼董事; 前全球报告倡议组织首席执行官

**Kevin O'Connell**

普华永道 ESG 信托解决方案实践及全球资产与财富管理 ESG 负责人

**Ivor O'Neill**

KPMG 风险服务董事总经理

**Edward Olson**

合伙人, 国别负责人, 环境、社会和公司治理, MNP LLP

**Kristin Proos**

全球财务策略与 ESG 报告总监, 惠而浦公司

**Marc Siegel**

鉴证业务合伙人、企业与 ESG 报告思想领导者, 安永有限责任合伙公司

**Kristen Sullivan**

合伙人, 德勤全球审计与保证业务可持续发展与气候服务负责人

**Marty Vanderploeg**

非执行董事会主席, Workiva

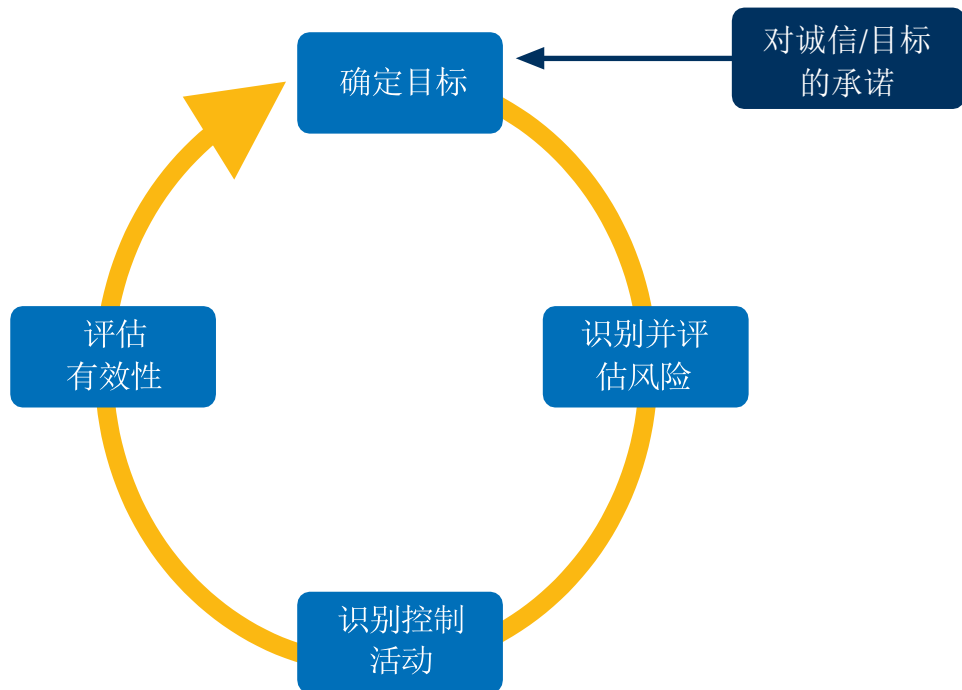
**Larry White**

执行董事, 资源消耗会计研究所

## 建议：建立对可持续经营信息的信任与信心

正如相关讨论、见解和示例明确展示的那样，将有效的内部控制应用于内部和外部可持续发展信息，引发了现有风险和控制概念应用的快速增加。目前尚未形成许多最佳实践。虽然一些较大的组织在环境、社会和治理（ESG）报告方面建立了控制措施，但许多组织围绕某些关键的可持续经营指标仅制定了临时的控制措施。许多组织还会实施内部验证和鉴证程序，以确保管理层对这些信息感到满意。然而，很少有组织似乎已经针对重要或有益于决策的可持续经营信息，建立了有效、整合的内部控制系统。政策制定者、投资者和其他利益相关者群体，期望一些组织能够对其与气候和其他 ESG 风险相关的外部披露提供合理保证，而不仅仅是有限保证。所有组织，特别是专业会计组织，在建立对可持续经营信息的信任和信心方面，都在学习和成长的过程中。COSO《内部控制—整合框架》中的流程和生态系统为实施**可持续发展报告内部控制（ICSR）**提供了一个好的起点。该框架最初于 1992 年发布，并于 2013 年进行了更新（称为 ICIF-2013 或框架）其中的一点关键补充就是增加了组织对诚信和目标的承诺概念，这是可持续发展的一个重要方面（参见图 R-1：内部控制框架流程）。

图 R-1：内部控制框架流程



资料来源：《利用  
COSO《内部控制 - 整合框架》提高可持续发展绩效数据的可信度》

## 本框架确立的五个行动点：

- 1. 通过陈述组织宗旨，展现对诚信的承诺：**开展可持续经营计划的关键要素之一，是阐明组织的宗旨和对诚信的承诺。在许多情况下，组织可以参考现有的使命宣言和价值观。然而，在其他情况下，从更广泛的视角来做考虑可能会有帮助：利益相关者将其宝贵资源贡献给组织的原因，及其期望得到的回报。
- 2. 确定目标：**组织组织建立、记录和传达内部和外部的可持续经营目标，并确定对具体可持续经营因素的计量和报告原则，这些原则应具有足够的细节，以便可以获得恰当的应用，并在准备可持续经营数据的过程中考虑潜在风险。
- 3. 组织识别和评估风险（并考虑机会）：**为了识别重大风险，组织评估相关的定性和定量风险因素，例如可能导致错误陈述的因素，这些因素有合理的可能危及其可持续经营目标的实现。这包括确定风险的程度和是否以及如何管理风险。此外，制定和实施可持续经营计划的一个关键好处，是强调将风险转化为战略机会的方法，如减少浪费、增强利益相关者的参与度以及改善资源配置。
- 4. 组织确定控制活动：**在了解实现可持续经营目标的风险以及支持数据的计量、管理和报告流程的基础上，组织确定具体的控制活动，以管理或减轻风险至可接受的水平。
- 5. 披露评估有效性：**在建立了可持续经营活动和 ESG 披露的内部控制之后，组织可以定期评估系统设计和运作情况，以确定框架的各个要素和原则（见背景）是否存在并运行正常。

正如本文中的一些例子所示，将 ICIF-2013 应用于建立对可持续经营活动和报告的有效内部控制体系，可以带来多种好处，包括：

- 组织的员工、合作伙伴和利益相关方与其对组织宗旨和明确目标的承诺保持一致。
- 提升数据质量、实用性、可比性和可靠性。
- 加强支持营运和实现合规目标的能力。
- 内部管理、外部投资者和其他利益相关方能够制定更明智的决策。
- 加强对风险的理解和减轻风险的能力。
- 提高市场整体效率。
- 拓宽资本获取渠道和降低成本。

这些好处最有可能发生在这样的组织：可持续经营目标与经营战略相一致，并专注于最有可能有助于推动绩效以及价值保护和创造的问题。

## 外部报告与内部效益保持一致

### 提供内部效益

与关键可持续性发展问题相关的评价标准可以为组织提供商业情报，以支持内部决策和对绩效和影响的管理。在评估其对关键可持续经营信息的内部报告目标的管理状况时，组织可能希望考虑与数据治理和管理实践相关的以下因素（这不是一份全面清单，而是试图强调评估时需考虑的某些关键方面）：

- 组织创建、收集、验证、存储、使用、存档和删除与可持续经营相关的数据资产是否遵循其数据治理政策或策略，以支持负责任的管理？组织
- 相关且可靠的可持续经营信息是否集成到现有的管理报告系统、流程和报告中？如果是，管理层是否积极利用这些信息来运营其业务？如果不是，原因是什么？管理层
- 在信息系统和供应链中，原始数据来源头是否得到维护？数据来源
- 组织数据来源数据来源，组织是否利用技术来建立和维护数据来源、访问信息和连接到源数据？如果没有，是否可以容易地做到这一点？
- 是否维护和保持可持续经营信息与其他类型信息之间的相关联和相依性？
- 收集关键可持续发展数据的频率如何？能否以及时且具有成本效益地方式收集和报告？
- 在支持管理决策的关键分析中，是否整合了有助于决策的可持续经营信息，例如资源分配、产品开发、并购、合规和风险管理等相关决策？
- 针对员工和供应链合作伙伴的激励措施是否与组织的可持续经营目标保持一致，比如与服务和产品开发相关的目标？产品设计是否符合分销链中客户对可持续经营的需求？
- 这些报告是否超越遵循财务报告准则的要求，并支持管理层在资源的配置和使用上做出决策，以使组织产出结果并实现其目标？

### 提供外部利益

与此同时，相同的信息可以为外部用户（例如投资者）提供有助于决策的披露。在审查与外部可持续经营报告目标相关的关键绩效指标（KPI）的数据管理实践时，组织可能希望考虑以下因素（这并非详尽的清单）：

- 关键的可持续经营相关信息是否已整合至现有的报告系统中？如果尚未整合，是否能容易地做到这一点？或者是否可以在现有或其他可靠的系统和平台周围建立有效的控制措施？
- 在整个组织中是否建立了一致的正式政策，以帮助确保可持续发展数据的可靠收集、验证、分析和报告/沟通？组织报告
- 组织是否明确建立并传达了对关键可持续发展信息的收集、验证和报告/沟通的所有权和责任，并实施了监管和修正的手段，以实现已确定的目标？

- 组织的可持续发展报告/沟通过程是否有充分的文件记录，包括用于防止或检测错误陈述的控制措施？它们是否与其他外部沟通渠道保持一致？
- 是否已经邀请内部审计、合规团队、CFO 团队以及相关的第三方，如外部鉴证提供者（如果需要或认为有益处），来审查关键可持续发展信息、支持流程和内部控制系统的质量？
- 对数据质量是否有信心？CEO 或 CFO 是否会有信心签署认证文件

## 要点：利益相关者在可持续发展方面的目标

当组织开始或继续建立和维护一个有效的内部控制系统，以管理财务和可持续经营信息时，有一些关键议题和要点。尽管 ICSR 在实践中尚未很好地建立起来，但可以其他领先组织的经验中获得关键的见解，包括：

- **培养一种负责任的文化：**为使可持续经营信息和绩效数据的内部控制能够有效运作，每位参与可持续发展信息收集、验证、管理和沟通的人员，都必须理解组织绩效在关键问题上的策略重要性，与有效控制的关键重要性，以确保决策者能够获得可靠的绩效信息。
- **重新审视目的与各种目标之间的相互关系：**组织运用可持续经营概念和实践的主要措施之一，是考虑和重新考虑其所述的使命或目的如何推动其目标。正如 ICIF-2013 所示的，组织的目标，无论是财务、非财务、合规、营运、内部还是可持续经营，都需要在组织内部实现平衡、协调和理解。有效的控制以目标的平衡为出发点。
- **建立跨职能团队：**组织跨职能团队并进行培训，是开始整合过程中有价值的早期步骤。这样的团队提供多元化的观点和专业知识，以评估与可持续发展相关的问题、指标和控制措施。组织可以从不同的部门中选择成员，包括财务和会计部门；可持续发展部门；环境、健康和安全管理（EH&S）部门；风险管理部门；内部审计部门；投资者关系部门；策略部门；营运部门；信息技术（IT）部门；合规部门；人力资源部门和法务部门。一些组织甚至可能考虑邀请关键价值链的合作伙伴参与。
- **充分利用现有专业知识：**请记住，ICSR 是对财务信息控制的新应用，CFO 团队已经在应用这些概念方面积累相当丰富的专业知识。该团队不仅在内部控制方面拥有丰富的经验和理解能力，在数据测量、管理、报告和分析方面也是如此，并且在推动可持续经营信息的内部控制设计、建立和维护方面具有独特的优势。此外，营运团队对组织实际生产的商品和服务有宝贵的见解。随着时间的演变，CFO 团队可以帮助教育和训练其他的组织职能部门，以确保其可持续发展数据达到与财务数据相同的质量和可信度，并且更轻易地融入可持续绩效管理 and 定期的外部报告周期。

- **善用现有控制措施：**对于某些可持续经营信息的内部控制可能需要建立新的流程和新的控制措施。然而，组织可以对已经存在的、作为财务报告内部控制的一部分的控制流程进行修改，用于可持续经营信息。例如，嵌入到 IT 平台的自动化控制、数据治理政策或已建立的监控技术可以在可持续数据控制系统的设计和开发中加以利用。
- **善用技术和平台：**技术可能带来风险，例如与系统故障相关的业务连续性风险，与基于云的数据存储相关的安全风险，以及与“撤除和更换”系统相关的整合风险。然而，组织应考虑如何适应现有或新兴技术，以建立和维护有效的内部控制系统，以管理可持续经营信息。可持续经营信息系统通常不成熟，并且依赖于缺乏正式控制的电子表格。通过将这些信息纳入具有完善控制的 IT 平台中，组织可以显著提高决策者对以前在正式财务控制环境之外进行测量、验证、管理和报告的数据的信心。
- **注重决策有用性：**组织可能因为多种因素，不愿建立对可持续经营信息的内部控制措施，其中最重要的因素之一就是可能涵盖的数据量之大，例如通常包含在可持续报告中的数十个（或在某些情况下，数百个）关键绩效指标（KPI）。这样的工作可能需要大量的时间、精力和成本。一般来说，根据“重要性”（请参见原则 6 进行讨论）的概念对信息进行优先排序。从决策实用性的角度看待可持续性，组织可以重点关注其长期成功所需的最重要的一小部分指标，从而降低风险并促进增长和创造价值。
- **提早开始：**设计和完善一个完全支持报告目标的控制系统可能需要一些时间，所以重要的是尽早开始进行讨论。

对已经整合可持续发展实践和经营策略的组织来说，这些经验可能更有价值。正如一个实体的控制环境为有效的内部控制过程提供基础一样，这也是设计、实施和维护有效的内部控制系统，以提供有利于决策的可持续经营信息的重要起点。

## 背景

可持续发展是一个涉及多学科的领域。将可持续发展引入组织需要具备不同背景和专业领域的专业人士。虽然有些人对内部控制系统非常熟悉，但对可持续发展可能不太熟悉。其他人可能在公共政策或企业社会责任方面具有专业知识，但在开发复杂的治理和报告系统方面缺乏经验。此外，可持续发展还涉及来自法律、人力资源、设施、营运和投资者关系等领域的参与者，他们可能都不了解 COSO 和报告系统。

本报告的目标是提供一种有价值的方式以促进跨学科合作。正如在整个报告中所指出的，《内部控制-整合框架》（ICIF）是一个整合性的框架。虽然该框架确实支持针对财务报告报告的内部控制措施的制定与和实施，但也阐释了如何在组织中实现可持续发展。

因此，许多读者会发现本报告的背景部分有助于提供来龙去脉和理解本框架。

几乎每家现代全球性企业都会发布某种形式的可持续经营外部报告。一些公司发布这些报告是为遵守新颁布的或拟议的法规和证券市场上市要求（见图 B-1：ESG 信息披露）。在没有强制要求的情况下，公司自愿发布可持续经营报告，以满足利益相关者的需求。

图 B-1：环境、社会和公司治理（ESG）信息的披露

### 报告和鉴证的范围

#### 报导：

大多数公司报告一些温室气体 (GHG)、其他环境、社会和治理 (ESG) 永续事项的信息。在本研究中，89% 的公司提供在这四种 ESG 类别中的所有信息。



数据来源：2019-2020 年可持续发展信息报告与鉴证现状

这些报告所提供的可持续经营信息，以及个性化的问卷和商业评级，都可以通过现代软件应用程序和平台，迅速传递给投资者、政策制定者和各种利益相关者。这些信息已成为资本竞争中数据的一部分，尤其是来自组织投资者，如资产管理公司、保险公司和长期贷款人。同时，通过明确企业宗旨和目标，公司正在将可持续经营信息与传统绩效指标相结合，以识别和应对风险，发现和实现机会，并为短期、中期和长期的价值保护和创造建立有效的策略。组织及其关键利益相关者认识到，做出有效的商业和投资决策，需要传统、历史、短期财务指标以外的信息。

然而，对于正在产生这些决策关键信息的新兴系统，仍存在重大担忧。这引出一个根本性问题：生态系统如何能够产生准确可靠的可持续经营信息，以满足不同利益相关者的动态需求？



## 什么是 COSO?

COSO 即美国反虚假财务报告委员会下属的发起人委员会，由五家全球化会计和审计组织构成，包括美国会计协会（AAA）；美国注册会计师协会（AICPA）；国际财务主管协会（FEI）；管理会计师协会（IMA）；以及内部审计师协会（IIA）（参见图表 B-2：发起组织）。COSO 成立于 1985 年，该组织的成立旨在应对有关财务报告质量的监管需求和市场担忧。如今，这五家组织继续作为 COSO 合作伙伴开展合作。

表 B-2：发起组织



在 COSO 早期，上述五个组织发起成立了美国反虚假财务报告委员会（委员会），该委员会是一个非政府组织，由来自企业、会计师事务所、投资公司和纽约证券交易所的代表组成。该委员会的首任主席詹姆斯·C·特雷德威(James C. Treadway Jr.)是 Paine Webber 的总法律顾问，尤为关注财务信息的质量和潜在改革的需求。1987 年，该委员会发布了一系列建议，强调需要建立一个可行的框架来解决内部控制问题，即治理、流程和监督系统。最终，COSO 于 1992 年（1994 年做了一些修订）发布了其首个框架，名为《内部控制-整合框架》。这一框架在两个方面取得了重大进展。首先，它提出了“内部控制”的定义。其次，它提供了一个用于评估和改进内部控制系统的共同框架。发布该框架的目的是为了支持各种从事财务报告的专业人士，以共同的语言和概念进行工作。

后来，ICIF 成为了实施 2002 年《萨班斯-奥克斯法案》（SOX）的首要工具。该法案赋予了美国证券交易委员会（SEC）和上市公司会计监督委员会（PCAOB）为 SOX 法案（其中许多条款是新条款）的实施发布解释性规定的责任<sup>1</sup>。PCAOB 指明了 SOX 法案的权威性，即“确立了注册会计师事务所为上市公司、其他发行人和经纪商编制审计报告时应遵循的审计和相关专业实践标准。”就年报申报而言，上市公司面临的 SEC 新要求包括：

- 一份由管理层出具的报告，以评估内部控制运作情况，通常称为 SOX 第 404(a) 条款。
- 一份审计师出具的报告，对管理层出具的报告进行验证，通常称为 SOX 第 404(b) 条款。

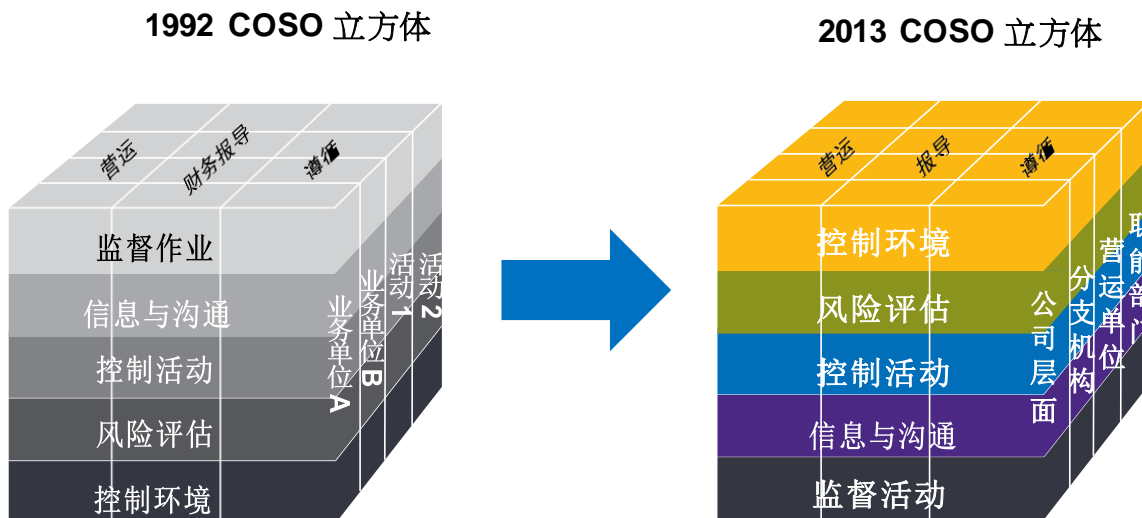
正式来说，SEC 并未强制要求使用 COSO《内部控制-整合框架》（ICIF），而是要求使用一个符合四项适用标准的适当框架来实施 SOX 的法案的评估标准。<sup>2</sup>负责 SOX 合规的专业人士可以参考 ICIF 提供的指引。因此，虽然 SEC 没有强制规定使用

<sup>1</sup> 本出版物不提供法律建议。本出版物中对法律和监管事项的任何参考仅供教育和描述之用。

<sup>2</sup> 最终规则：管理层关于内部控制的报告和证券交易法案定期报告中的披露规定，适当的框架必须具备以下特点：（1）不受偏见影响；（2）允许合理一致的定性和定量评价；（3）足够完整，以免遗漏可能改变对公司内部控制有效性结论的相关因素；（4）与对财务报告的内部控制之评估相关。

ICIF，但 ICIF 可以被视为一个“普遍接受的”框架。

图 B-3: ICIF 的演变



数据来源：COSO 资料

2013 年，COSO 发布了一个取代之前版本的正式更新版架构（ICIF-2013），（参见图 B-3: ICIF 的演变）。更新版框架采用了基于风险的方法来设计、评估和报告内部控制。此外，更新还反映了审计程序和评估方法的演变，因为最初版本有时对于现实世界的编制者和解决审计方面的挑战来说是不够的。ICIF-2013 经受住了考验，是关于内部控制、监督和信息治理的黄金准则框架，不仅适用于外部报告，也用于可持续经营管理。

虽然 ICIF-2013 源于美国，但也在国际上使用，例如在日本、加拿大和中国等国家，这些国家对于内部控制评估和报告有类似于 SOX 法案的要求。那些需要向 SEC 申报报告的跨国公司通常会参考 ICIF-2013，并将该框架中获得广泛接受的概念和原则应用于其全球运营单位。

## ICIF-2013：基础知识

ICIF-2013 对内部控制的定义如下：

内部控制是一个流程，由组织的董事会、管理层及其他成员共同执行，旨在提供关于实现与运营、报告和合规相关目标的合理保证。报告 ICIF-2013 由五个要素组成：

- 控制环境
- 风险评估
- 控制活动
- 信息与沟通
- 监督活动

根据内部控制的定义，该模型提出了三种目标类型：营运目标、报告目标和合规目标。目标和要素之间的交互作用，形成了 ICIF-2013 的立方体图示（如图 B-3 所示）。该立方体进一步根据实体通常的组织方式进行细分，包括组织层级、部门、营运单位和职能部门。

ICIF-2013 的五个要素中，每个要素包含三到五个原则，共计 17 个原则。这些原则构成了该框架的核心，描述了如何将有效的内部控制付诸实践。当所有这些原则都存在并正常运行时，组织就实现了一个有效的内部控制系统。如图 B-4 所示：要素、原则和关注点，每一个原则进一步细分为关注点，解释原则在实践中的运作方式。通常，关注点有助于用户解释和应用框架原则到组织层面。

**图 B-4：组成要素、原则和关注点**

要素			原则	关注点数目
控制环境			1. 对诚信和道德价值观的承诺	4
			2. 独立的董事会监督	4
			3. 架构、报告路径报告、权限、责任	3
			4. 吸引、培育和留住优秀人才	4
			5. 各级人员担负其内部控制责任	5
风险评估			6. 制定清晰目标	15
			7. 识别达成目标的风险	5
			8. 考虑舞弊的潜在可能性	4
控制作业			9. 识别并评估内部控制的重大变化	3
			10. 选择和开展控制作业	6
信息与沟通			11. 选择和开展一般信息技术控制	4
			12. 透过政策和程序部署控制措施	6
			13. 获取、生成和使用高质量信息	5
监督作业			14. 内部控制信息的内部沟通	4
			15. 内部控制信息的外部沟通	5
			16. 进行持续且(或)单独的内部控制评估	7
			17. 内部控制缺失的评估与沟通	3

数据来源：普瀚咨询

透过其要素、原则和关注点，ICIF-2013 提供一个全面的指南，用于处理可持续经营活动和信息。

## 应用 ICIF-2013 于非财务信息

企业报告团队、监管组织和标准制定组织、投资者、政策制定者和其他利益相关者一直在响应对于可持续经营信息的强烈需求。最初，这些信息被称为“非财务信息”，这有多个原因。首先，这些信息是用于报告年度报告和财务报表附注之外的信息，因为“非财务”一词可以将其与需要经过审计的年度报告中的信息区分开来。此外，该术语反映了可持续经营信息的某些度量标准、指标和定性描述未被以货币形式量化。例如，企业对温室气体（GHG）排放的报告通常遵循 GHG 协议，该协议通常要求使用二氧化碳当量，而不是货币形式。同样，企业对多样性、平等和包容性（ESG 中的“S”关注社会包容性和人力资源价值）的报告基于特定人口群体的代表比例，如董事会中女性的比例。这些信息都是非货币化或非财务性的。

为了响应各方利益相关者对可持续经营信息的关注日益增加，COSO 发布了明确支持 ICIF-2013 的资料。COSO 将术语“非财务”一词直接纳入了 2013 年的更新版框架中。此外，在应用其《企业风险管理---与战略和业绩的整合》（ERM Framework）时，COSO 提供了两份出版物：

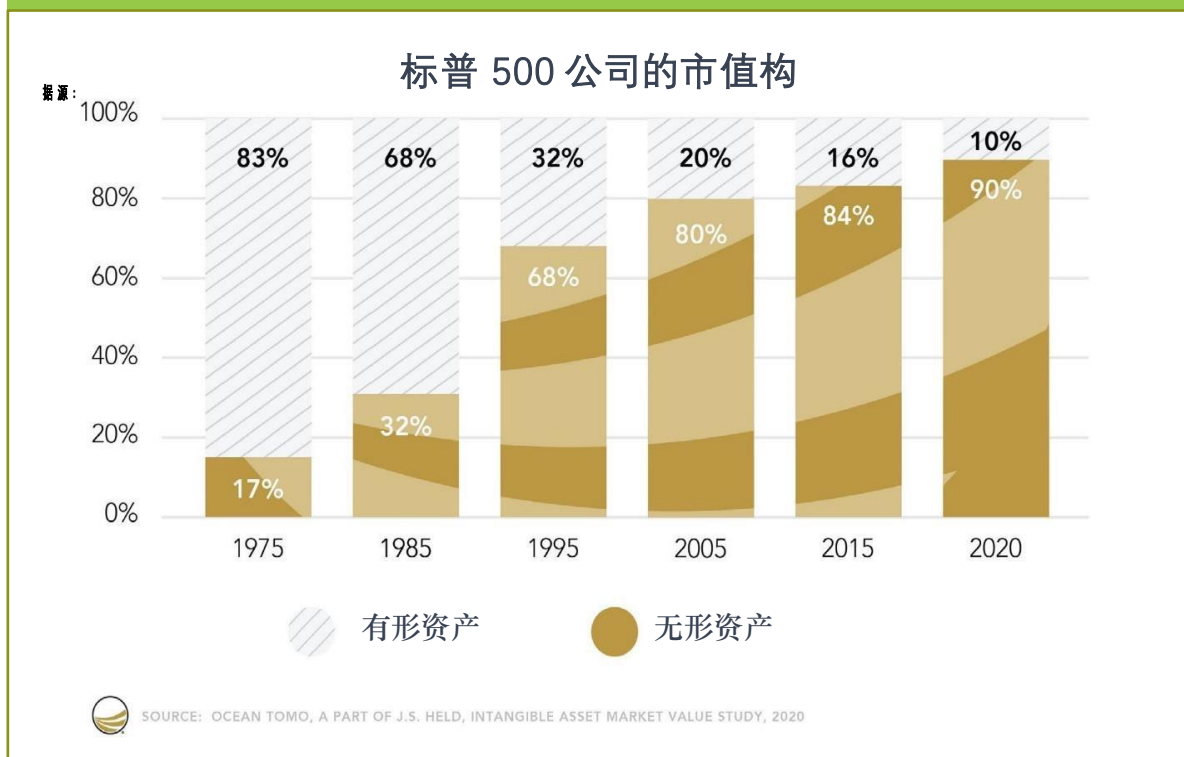
- 《揭秘可持续发展风险：将三重底线整合到企业风险管理计划中》  
《企业风险管理——将企业风险管理应用于环境、社会和治理相关风险》
- 《企业风险管理 -- 将企业风险管理应用于环境、社会和治理相关风险》

这些出版物旨在说明其企业如何解释和应用企业风险管理框架，以支持组织通过其内部控制系统（[原则 7](#)）实施可持续经营策略。

## 可持续经营信息：目标和用户

受全球可持续发展趋势的推动，世界各地的组织正在重新考虑其活动并生成新的信息。

图 B-5：OCEAN TOMO 无形资产市场价值研究



数据来源：Ocean Tomo, Intangible Asset Market Value Study

一个重要目标是提供比传统财务会计和报告更广泛的资源和资源贡献者的信息。根据一般公认会计原则（GAAP），组织内部产生的无形价值不会在财务报表中报告；然而，到 2020 年，无形资产已占到市场价值的 90% 以上（参见图 B-5：Ocean Tomo 无形资产市值研究）。从管理层到投资者，各种利益相关者都看到市值和账面价值之间的差异，并意识到这些价值的来源需要加以确认和管理，这不仅仅是为避免损耗，还为了将其用于未来创造附加价值。否则，在实体实现附加价值之前，就可能轻易地发生浪费。管理层需要工具来了解这价值是如何产生的，以及其与各种资源贡献者（如忠实客户、员工、供货商、长期投资者和期望从与实体的关系中获益的社区）之间的关系。

投资者以外的群体正依赖企业信息了解报告实体的交易、运营和活动对外部利益相关者的影响，例如为社区（无论是本地还是全球社区）发声的政策制定者及其所代表的人民和自然资源。

与任何类型的企业报告一样，明确报告“使用者”是有帮助的，这是指使用信息的专业人士和组织。到 2022 年，在美国受 ESG 因素影响的资产管理规模达到 8.4 万亿美元（12.6%）（参见 [2022 年美国可持续影响投资趋势报告](#)）。与主流财务报告一样，许多的 ESG 信息被提供给了资本市场。

在 ESG 领域中，人们已经认识到了使用者之间的区别。事实上，有些短期交易者和投资者（甚至是程序化投资者）旨在追求短期价差，并维持市场的正常运转。还有许多短期和中期投资者，他们的目标是在一到两年的时间内持有特定类型的证券，以根据条件的变化进行交易。然而，在过去 30 年中，随着投资者开始依赖 401(k) 等类似的退休计划，许多资产管理都以长线眼光来看待投资活动。他们的资产所有者——未来的养老金受益人和退休人士——通常会持有基础投资达数十年。此外，指数基金和交易所交易基金（即 ETF）使得长期资产管理人难以脱手那些表现不佳、决策迟缓或缺乏创新的公司。

这些长期资产管理人，如 State Street、Vanguard、BlackRock 以及从加州到纽约和整个欧洲的养老金基金，一直在推动企业信息的披露需求，包括气候风险和其他可持续经营问题。

随着长期承诺的投资者在做出决策时，寻求 ESG 信息，信息价值链上的其他用户对 ESG 信息的需求也增加了。例如，根据可持续发展证券交易所倡议，约翰内斯堡、阿姆斯特丹、新加坡和香港等不同地理区域的证券交易所都发布关于[上市公司 ESG 报告的指南](#)。这份清单并不仅限于设在发达经济体中的交易所，如纳斯达克。发展中国家的交易所，也将 ESG 要求视为确保全球投资者对其对风险关切的重视的手段。

评等组织、数据汇总组织、数据平台和类似的投资者服务提供商在 ESG 领域日益重要。部分原因是由于缺乏普遍接受的报告准则和法规，这些公司的经营模式依赖于提供上市公司的评等、排名和评估。许多公司已经开发自己的专有模型来创建这些评等。鉴于企业个体在自愿指南下的报告缺乏统一性，这些数据提供商和金融服务公司通常会透透过向个别公司发送调查或问卷的方式来补充他们的数据建模。这些调查的例子包括 MSCI、S&P 道琼斯和 Morningstar Sustainalytics。非商业组织 CDP 也是收集与温室气体排放、气候策略和水资源管理相关的企业数据的主要组织。CDP 还有一套广泛使用的评等制度。虽然是自愿的，但许多公司将提交这些调查视为重中之重，因为他们的资料和评等将出现在许多投资者的仪表板上。

对可持续经营信息的兴趣，然而，并不仅限于资本市场，其反映对组织以符合各种绩效预期的方式，利用有价值资源感兴趣的利益相关者之范围（见图 B-6：可持续经营信息的使用者？）。

政策制定者也要求在可持续相关议题上进行新型的企业报告。多年来，许多环境、健康与安全以及职业数据已向监管组织报告；但现在，可持续经营和财务报告与过去相比更加密切相关。这导致新的和提议中的可持续经营报告相关法规和准则的发布。

越来越多的客户-一类利益相关者-正在寻找可持续经营的经营信息。大型商业买家正在向供应商寻求内部信息，以便这些买家能够告诉消费者和他们的商业买家所采购的商品和服务是可持续的。这些买家在响应他们自己的利益相关者时，承诺全面减少温室气体排放和废弃物，并避免人权问题，如现代奴隶制或童工。

图 B-6： 可持续经营信息的使用者？



数据来源：作者/IMA

许多员工似乎对于公司在重大环境和社会议题上的政策和实践，越来越感兴趣。有些人拒绝为他们认为政策或实务会让人担心的公司工作。

一个组织的管理层和董事会是可持续经营信息的重要用户，用于内部决策目的。如前所述，获取内部使用的高质量信息，对于决策至关重要。此外，了解有形和无资源以及为组织作出贡献的利益相关者的信息，对于整个组织的可持续经营至关重要。

## 负责监督 ESG 报告的监管机构和准则制定机构

ESG 报告正从自愿性转向强制性。换句话说，证券监管机关、政府和准则制定组织正越来越多地提出报告规定和准则。在美国，SEC 负责监督上市公司提供所需的信息。就上市公司的财务报表而言，SEC 已指定[财务会计准则理事会（FASB）](#)发布实质性的、普遍接受的指南，但 SEC 可以指示或推翻 FASB 的工作。到目前为止，FASB 认为在很大程度上，当今大部分 ESG 信息与财务报表（10-K 表）中的财务报表和附注之外的部分有关；因此，设定披露要求是 SEC 的职责。然而，随着 ESG 项目在会计处理方面的发展，更多项目很可能与基本财务报表有关。这可能包括与环境信用和抵消相关的会计处理、由于物理和过渡性气候相关风险而导致的有形和无形资产减值，以及与 ESG 指标相关的金融工具。

此外，SEC 对 PCAOB（监督审查上市公司财务报表的会计师事务所）负有监督权。只要 SEC 采纳了新的 ESG 报告要求，即使这些信息包含在未经审计的部分，上市公司在其 10-K 中报告的信息也必须与财务报表中提供的信息一致。

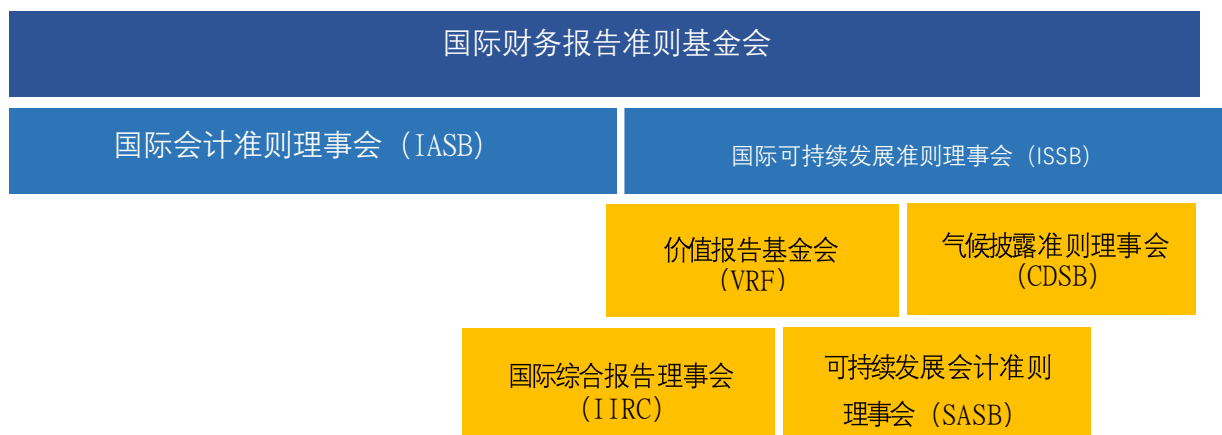
在美国以外的地区，超过 140 个司法管辖区已经采用国际财务报告准则（IFRS；参见国际财务报告准则的使用者？）尽管 IFRS 是针对全球使用者发布的，但实际准则是以司法管辖区为基础采用的。例如，加拿大、日本和荷兰已经分别采用 IFRS 来报告其管辖范围内的实体

在 2021 年到 2022 年，负责国际财务报告准则（IFRS）的国际财务报告准则基金会成立了国际可持续性标准委员会（ISSB）来处理可持续经营报告事宜（见图 B-7：ISSB 的组织架构）。作为其初始工作，ISSB 发布了两项拟议标准，即 IFRS S1 [《有关可持续发展相关财务信息披露的一般要求》](#)和 IFRS S2 [《与气候相关的披露》](#)。这些提案融合了现有的自愿性标准，如 GHG Protocol、可持续发展会计准则委员会（SASB）标准和与气候相关的[财务信息披露特别工作组（TCFD）](#)的建议。这些指南在自愿性的外部报告中已经被很多组织部分采纳。重要的是，尽管这项标准的制定将可持续经营与财务报告之间的关联性作为首要任务，但初始提案中的许多关联性都是模糊或没有解释清楚的。预计国际会计准则委员会（IASB）和 ISSB 将在考虑相关影响基础上，合作发布标准。

自愿报告标准的第一批标是在 1990 年代由全球报告倡议组织（GRI）制定并发布的。一般来说，GRI 表示其标准采用“多利益相关方”方法。近年来，GRI 已澄清，这一概念意味着采用一种影响会计方法，将实体对外部利益相关者的影响作为其主要目标。GRI 的方法与联合国可持续发展目标（SDGs）高度契合，这些目标旨在实现各国对可持续发展的承诺并为个体组织对发展的贡献。



图 B-7：国际财务报告准则基金会、国际会计准则理事会 (IASB) 和国际可持续发展准则理事会 (ISSB) 的组织架构



数据来源：IMA

备注：SASB 于 2021 年与 IIRC 合并，成为 VRF。2022 年，国际财务报告准则基金会整合并收购 VRF 和 CDSB，成立了新的 ISSB。

欧洲委员会在 2014 年通过了《非财务报告指令》(NFRD)。NFRD 要求成员国在 2016 年之前将与 ESG 相关的新披露要求转化为国内法律。在此基础上，欧洲委员会于 2019 年颁布了[欧洲绿色协议](#)。这一全面的倡议提供了一套相互关联的气候、能源、交通和税收政策，以减少温室气体排放，并增强欧洲经济。<sup>3</sup>在这些倡议的基础上，欧洲委员会计划更新 NFRD，推出更全面的《企业可持续性报告指令》(CSRD)，并指定其欧洲财务报告咨询小组 (EFRAG) 发布执行该提议的相关标准。<sup>4</sup>这些欧洲组织正在寻求根据 CSRD，采用“影响会计”方法。

在 2021 年 12 月的一份报告中，[G7 影响力任务小组](#)向 G7 领导人提出建议，投入更多资金来解决气候变化和其他全球环境和社会问题，包括增强 ESG 信息的透明度和完整性。该小组全力支持 ISSB 的使命，即创建全球可持续发展信息报告的共同全球基准，并进一步敦促快速制定影响评估的标准方法，以便以货币形式衡量报告的影响。为此，国际价值影响基金会 (IFVI) 于 2022 年 7 月成立，旨在与将[哈佛影响加权项目计划](#)和[价值平衡联盟](#)等现有影响估值倡议结合起来，并与资本联盟等领域的其他工作协调一致。

## ESG：可持续经营信息的类型

在 1990 年间，被一些人视为现代可持续经营报告之父的约翰·埃尔金斯顿提出了“三重底线”这个术语，也被称为“三 P”：人、地球和利润。他的隐喻暗示财务、环境和社会问题之间的相互关系。

同样，不论采用何种特定框架，可持续经营信息通常都可以分为三个类型：环境、社会（人力资源）和治理（参见表 B-1：ESG 主题）。

<sup>3</sup> 欧洲绿色协议的一部分，欧洲委员会通过了欧盟分类法规（分类法），该法规提供了将活动和投资标记为“可持续”的分类规则。相关的是，在可持续金融披露法规（SFDR）下，某些组织（主要是金融组织）必须披露与分类法一致的操作和投资组合的相关信息。

<sup>4</sup> 在 2001 年，当国际财务报告准则基金会和国际会计准则委员会成立时，欧洲联盟与商业界合作，成立 EFRAG 以提供其在会计和报告事项上的技

- **环境**信息包括温室气体排放、水资源利用、废弃物排放以及其他自然资源（如森林）的利用。它不仅关注能源和资源的使用，还关注经济和价值链的转型。经济主体从依赖化石燃料的资产、营运和投资转向低排放或零排放的资产，对现有价值产生风险（和机会）。例如，生产柴油卡车（及其零部件）的公司需要考虑其资产和预期价值（包括有形和无形的，即使未被确认）可能面临的减值风险，因为他们的客户和竞争对手转向了电动车。
- **社会**是指通过与人类建立关系所贡献的资源或价值。有许多与人力资源（或同义词“人力资本”或“人力资本资源”）相关的 ESG 数据点、指标和披露信息，包括员工流动率、多样性和培训等信息。它还可以包括组织所收集的个人资料的保护。2020 年，SEC 颁布了新规定，要求披露与对理解申请人业务重要的人力资本资源（参见发布编号 33-10825，S-K 条款 101、103 和 105 条的现代化改革）。例如，医疗保健、金融服务和技术实体高度依赖具有专业知识的专业人士。对于某些行业，如制药业，它还包括与产品安全相关的、与人员有关的结果和风险。“S”类别还包括组织在人权等领域的角色和影响力。
- **治理**是指组织如何执行交易和管理业务。这包括商业道德，如反贿赂和反腐败。有些人还将符合数据安全和隐私保护的合规性视为治理一部分。此外，组织完善的内部和外部审计流程表明了其对良好治理和监督的承诺，以确保各项业务活动得到负责任地执行。

当然，这些并不是明确的分类。某些可持续发展议题可以归入多个类别。例如，反贿赂和反贪污可以被视为一个「社会」议题，是促进资源和机会平等的手段；同时，它也可以被视为一个「治理」问题，需要董事会和审计委员会监督。

## 提供 ESG 报告

如前所述，公司正以多种形式、通过多个渠道向多方发布可持续经营信息。

某些信息可能会在年度报告中公开，例如 10-K 报表或 20-F 报表（供非美国申报人使用）。实际上，许多可归类为可持续经营信息的披露与与目前的披露要求存在重叠。例如，《[关于气候变化相关披露的委员会指南](#)》规定，与气候变化影响相关的信息 10-K 报表中披露。

许多报告实体选择根据联合国可持续发展目标（SDGs）、SASB、TCFD、GRI 以及国际综合报告理事会（IIRC）的综合报告框架，将可持续经营信息与其监管报告和年度财务报告分开发布。公司会在其网站上以电子方式发布可持续经营报告。许多公司还会提交给 CDP。数据汇总和评级机构会从这些报告中提取信息，并通过复杂的投资者平台（如彭博社或 Refinitiv）提供信息。然而，由不同报告实体发布的信息因为多种原因无法直接比较，包括缺乏统一的标准、数据定义和度量方法。与此同时，当今公司正在利用独特优势和地位来构建自己的商业模式，竞争也不同于产品和服务商品化的时代。

表 B-1：ESG 主题

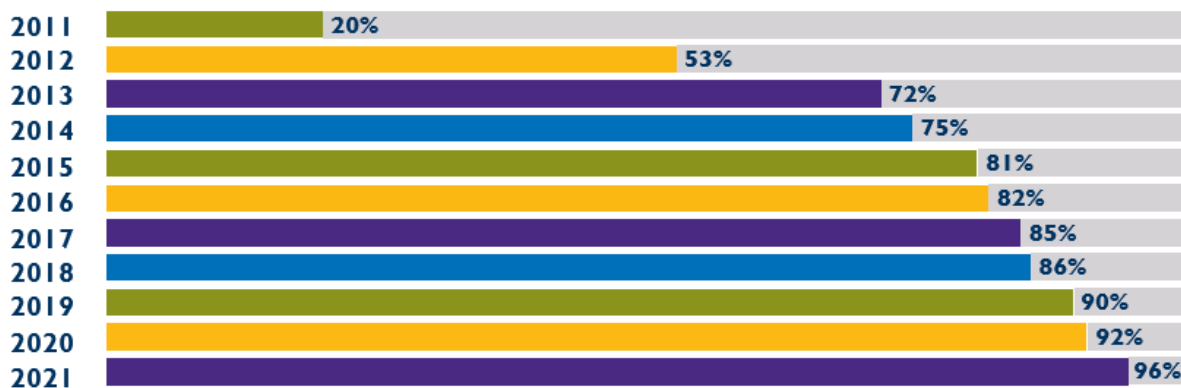
环境	社会	治理
生物多样性	小区关系	反贿赂和反贪污
气候变迁	资料隐私	反诈骗
森林砍伐	多样性、公平性和包容性	公司董事会、架构
能源使用	教育和培训	数据保护
极端天气	员工薪酬与福利	高层主管薪酬政策
温室气体排放	员工参与	合规
垃圾掩埋场	健康与安全、产品使用	股东权益和参与
海洋	健康与安全、生产	透明度、披露
回收	人权	举报政策
土壤健康	现代奴隶制	
交通	有意义工作的机会	
水资源管理	工会权利	

然而，数据的搜集和聚合（有时称为“抓取”）不仅仅来自年度报告和公司网站。ESG 信息可以通过各种渠道出现在投资者的仪表板上，如其他监管文件、环境报告、法律数据库、员工评级网站和非政府组织（NGO）的报告。

重要的是，美国的上市公司对其发布的所有信息都受到反诈骗证券法规的规范，即使该信息是为其他目的而发布的。例如，一家医疗保健公司如果对某种药物或医疗器械的已知危险进行虚报，即使该虚报属于其他监管报告或产品发布的一部分，也可能对投资者造成损失，并因此对给投资者造成的损失承担责任（《证券交易法》1934 年；[SEC 第 10b-5 条](#)）。在考虑进行可持续经营报告和内部控制时，这一点很重要。

到 2020 年，几乎每家全球性公司都对外发布了某种形式的[可持续发展报告](#)。监测大型上市公司 ESG 报告普及情况的 Governance & Accountability Institute 称，到 2021 年，96% 的标准普尔（S&P）500 公司和 81% 的罗素（Russell）1000 公司发布了可持续发展报告（参见图 B-8：对发布可持续发展报告的 S&P 500 公司 11 年的追踪记录）。

图 B-8：对发布可持续发展报告的 S&P 500 公司 11 年的追踪记录



数据来源：2022 年聚焦可持续发展报告：S&P 500®+ Russell 1000®公司 2021 年趋势分析

## 传统财务报告与可持续经营信息的差异

尽管对可持续经营信息的市场需求持续增长，但内部利益相关者（管理层、员工和董事会成员）以及外部利益相关者（资产管理者、资产拥有者和政策制定者），对现有信息的可靠性、实用性和质量的信心，往往不如对传统财务数据的信心。

其中一些担忧，源于可持续经营信息和报告的一些不同特点。如图 B-9 所示：对于 ESG 报告与财务报告的不同之处，Douglas Hileman 将其归纳为三类：控制 vs. 影响；定量 vs. 定性；历史 vs. 前瞻。更具体地说：

- **控制与影响：**在财务报告和可持续发展报告架构之间，对于组织边界的设定存在未解决的差异。财务会计原则定义了“合并实体”，并详细说明如何核算少数股权投资者。然而，由于框架或准则的不同，可持续发展报告可能基于不同的“控制”或“影响”概念（[原则 3](#) 和 [原则 12](#)）。随着规则和准则的演变，两者的概念可能会趋向一致。
- **定量与定性：**由于目标是为了估计和评估资源的持续可用性以及利益相关者提供这些资源的意愿，可持续发展信息在本质上比传统财务报告更加能够定性。其目标是提供信息，以便使用者能够评估短期、中期和长期未来绩效以及与最终企业价值（或可持续经营价值）相关的预期。
- **历史与前瞻：**可持续发展信息可以比财务信息更具前瞻性和长期性，因为组织会设定宏观目标和具体目标。传统上，财务会计是基于对过去交易和事件的总结。然而，随着时间的推移，报告逐渐反映了对未来经济状况的预期和估计。可持续发展的本质在于长期明智地使用和保护资源。长期可持续发展目标塑造了业务目标。此外，传达长期目标为未来报告目标的达成情况奠定了基础。估计的过程是相同的，但时间跨度更长。

图 B-9：ESG 报告与财务报告不同的三个属性



由道格拉斯 - 希尔曼咨询有限责任公司提供

除这些固有差异外，可持续经营信息相关的驱动因素还带来了额外的挑战：

- **自愿报告生态系统：**即使发布报告的公司通常也没有遵循统一的统一标准。相反，它们一直在选择不同的指南，如 SASB、TCFD、GRI 和 SDGs。这种标准的不统一使得信息和报告系统的开发具有挑战性。
- **监管加速落地：**已颁布和拟议的法律、法规和上市要求正成为重要议题。此外，监管机关（如 SEC）正在加强现有法规下申报文件的监督。这一动向带来了更加结构化的方法，并采纳了法律顾问和合规专业人士的意见。
- **创新数据流：**许多公司需要为 ESG 报告和可持续发展信息管理而收集的信息，以前从未被收集、整理和分析。相关的例子有很多。许多公司以前没有收集温室气体排放、用水量、员工流失率、多样性、废弃物管理和能源采购与使用等信息。或者，如果他们收集了这些信息，那只是出于遵守当地法律或法规的狭隘目的，而不是为了在证券申报文件中披露相关信息。
- **人才供应和能力：**地方营运单位可能没有资源或能力来支持新型数据的收集。或者，他们可能对新的绩效监督指标感到担忧。如果远程办公团队成员不理解这些新信息需求目的；或者，如果这些要求似乎不被管理层支持，他们可能会强烈抵制。
- **不成熟的系统和非结构化数据：**在很大程度上，财务报告的 IT 解决方案已经非常成熟。它们包括信息技术通用控制（ITGC），遵循明确定义和一致的流程，旨在支持独立审计。大部分数据是结构化的。它们来自能够从源头识别信息的系统，经过处理最终生成关于销售、收款、采购、付款、库存和固定资产的详细报告。就可持续经营信息而言，许多公司通常还没有建立全面的系统，数据来自各种来源，包括电子表格和电子邮件。它并不来自具有内置数据控制的技术解决方案。人们非常希望这些系统能为 ESG 报告提供有用信息；同样重要的是，能为内部决策支持提供有用信息。
- **报告平台和软件服务的激增：**随着新的报告需求的出现，商业供应商纷纷进入这个领域，提供报告平台和工具。然而，一些报告编制人员发现，这些标准化方法不适

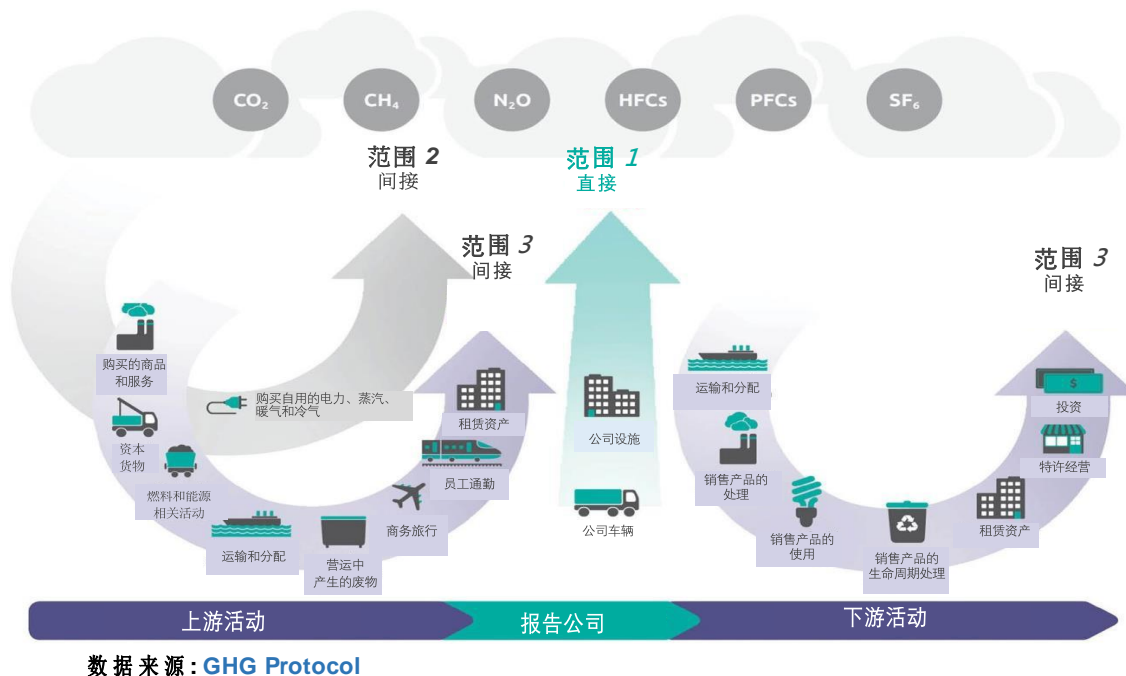
用于所在组织独特的数据和信息流。随着财务、内部审计、治理、风险和合规等职能的专业人士越来越多地成为可持续报告团队的一部分（即可持续经营信息价值链），数据质量和内部控制引起了人们的关注。然而，许多专业人士对某些平台的效果感到失望。还有专业人士发现，一些平台包含与其财务和监管报告系统相同的功能，因此可以通过依赖系统跟踪数据的能力来建立良好的控制和监督系统，包括文档编制和审核。然而，如果使用不当，这些平台可能会带来更多的挑战。

- **可持续发展报告依赖第三方数据：**可持续发展会计在很大程度上依赖于从第三方收集、评估和报告的信息。例如，温室气体协议会计要求根据排放源进行范围 1、范围 2 和范围 3 温室气体排放的会计处理。（参见图 B-10：温室气体协议范围和价值链排放情况概述）。<sup>5</sup>某些可持续发展倡导者青睐的影响会计方法也依赖于来自外部来源（包括政府和非政府组织统计数据）的信息。这引起报告组织的编制人员、合规专业人士和审计师对报告组织依赖的外部数据的质量和可靠性的担忧。
- **对外部鉴证的需求：**可持续发展信息的使用者希望能够获得第三方独立鉴证报告所提供的安心感，如同财务报告一样。他们希望能够得到类似的保证，即公司对外发布的信息经过了严格的内部和独立监督系统的审核。如今，某些被视为 ESG 范畴的信息，例如环境数据，在提交给相关组织之前已经过审计。然而，随着越来越多的可持续发展信息通过一般公司报告（如 10-K 表）发布，对独立鉴证的需求越来越高，并从有限鉴证转向合理保证（这也提供了有关流程效益的反馈机会；请参阅（[原则 15](#)、[原则 16](#) 和 [原则 17](#)））。这一需求已经在提出的规则和法规中得到了体现。例如，[SEC 关于气候相关信息披露的拟议规则](#)要求提交了加速备案申请的大型公司在采纳规则后的一年内获得有限鉴证，以用于范围 1 和范围 2 的排放信息披露，然后再在两年里获得合理保证。

所有这些因素都使有关 ICIF-2013 的解释和应用，对可持续经营信息价值链中的部分专业人士构成了实际挑战。这些专业人士包括管理层、运营团队、财务报告团队（编制人员）、内部审计、合规团队和独立审计师。然而，采取措施来实现这一目标有助于提供相关、可靠、完整和公正的信息，以便管理层、投资者、业务顾问和其他利益相关者可以就宝贵资源的使用做出明智决策。

<sup>5</sup> GHG Protocol：参见《可持续商业策略中管理会计师的角色：减少碳足迹指南》

图 B-10：温室气体协议范围和价值链排放情况概述



尽管新的企业 ESG 指标可能看似新颖，但从许多方面来看，这些指标属于其他类型的企业信息传统信息流。如前所述，主流财务报告和可持续经营信息之间的这些关键差异，凸显了组织需要考虑数据战略和数据治理的必要性。在《内部控制-整合框架》(ICIF-2013)中，特别是[控制环境要素](#)和[信息与沟通要素](#)，支持解决这些问题的方法（请参见[建议](#)）。这是一个挑战，但也是个机会。

## 将 ICIF-2013 原则应用于可持续发展：建立可持续发展报告的内部控制（ICSR）

本章节将对 ICIF-2013 包含的 17 个原则分别加以解释，以便将其应用于可持续发展报告。所遵循的格式如下：

- 每一个原则均直接引自 ICIF-2013，并围绕如何应用于可持续发展报告加以解释和说明。
- 每一个关注点均引自 ICIF-2013，并围绕其如何应用于可持续发展报告加以解释和说明。
- 见解提供了有关如何考虑和实施原则的信息，无论是通过新的或拟议的法规，不断发展的专业标准，还是组织实践，无论是直接还是间接。

这些见解回顾了权威的思想领导力方面的研究，以及作者与具有各种相关背景的专业人士的广泛访谈。这些观点还引用了一些公开可获得的 ESG 报告。总而言之，这些信息见解反映了各方利益相关者的观点，

这些利益相关者通过考虑其流程来影响组织如何应对可持续发展报告的推动因素。

如图 P1-1 所示：ICSR 的要素、原则和关注点相互关联。因此，相关的某些解释和见解可能存在重叠。这种整合是 ICIF-2013 的特点。

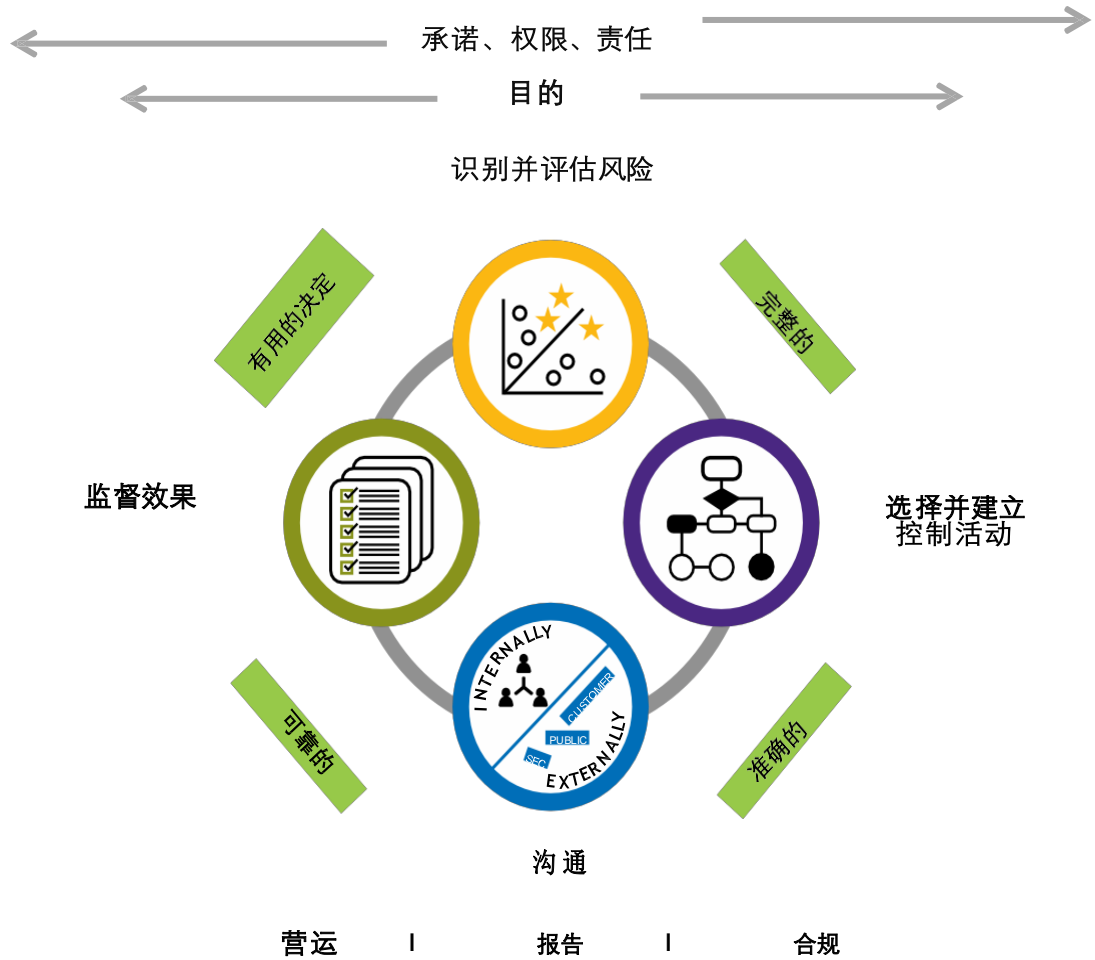
承诺、权威和责任是建立可持续发展报告的内部控制的基础。组织考虑其目标是什么，并持续进行重新评估。在此基础上，组织会考虑实现目标的风险，以及如何通过受到监控的系统和流程来应对这些风险。这有助于实现组织的基本目标，即为所有利益相关者提供完整、准确、可靠和有助于决策的信息。

可持续发展信息和传统财务数据一道，越来越多地融入到投资者的决策中。这意味着可持续发展信息必须可靠，并且信息的准备需要经过内部控制流程、董事会治理与监督，类似于财务数据的准备过程。

- Janine Guillot, 前国际可持续准则理事会主席特别顾问，前可持续发展会计准则委员会和价值报告基金会首席执行官。



图 P1-1：创新的 ICSR



## 要素：控制环境

### 1.展示对诚信和道德价值观的承诺

#### 组织展现对诚信与道德价值观的承诺。(ICIF-2013-1)

组织通过向其利益相关者展示其值得信赖并以公众利益行事，从而推进目标。组织展示了其致力于可持续经营的承诺。

#### 关注点

##### ▶ 设定高层基调

组织成员会关注高级领导层的行为、言谈、行动和指导他人的方式。<sup>6</sup> 高级领导层可以将建立可持续业务置于优先位置，并以榜样的角色来影响员工的行为和绩效。

##### ▶ 设立行为准则

组织为其所有成员设立行为准则。通常，组织会在其最高层级，通过价值观声明，明确其使命或宗旨。这些价值观则进一步通过可持续经营计划和政策来付诸实施，并在整个组织中进行传达。

##### ▶ 评估遵守行为准则

组织建立一套系统或流程，以评估其成员是否遵守既定的价值观和政策，包括用于支持组织可持续发展努力的价值观和政策。这意味着开发监督流程，包括内部审计审查（如果适用）。

##### ▶ 及时处理偏差

在可持续经营管理和报告方面，当某个组织成员（或群体）偏离其政策时，组织会进行跟进。这是通过沟通和跟进来实现的，旨在纠正偏差，支持改进和发展。

#### 见解

**企业宗旨：**如今，管理和经营战略领域的思想领导者正在讨论企业宗旨的概念。在 2019 年，商业圆桌会议通过 181 位首席执行官的承诺，重新定义了**企业宗旨**，即为了所有利益相关者的利益（包括客户、员工、供应商、社区和股东）。这是多利益相关者概念的一个例子，该概念旨在维护和优化短期、中期和长期的价值，以造福所有为企业贡献资源的利益相关者。

这一概念挑战了一个人们非常熟悉的观念，即企业宗旨是为了股东利益的最大化。然而，**特拉华前首席大法官 Leo E. Strine Jr.**认为，有关受托责任最大化解释并不准确，我们可以“更好地将我们的企业治理体系与确保我们在创造财富的过程中，不会破坏地球、伤害客户或带来更多伤害而不是益处的人类利益保持一致”。总之，作为建立信任的基础，坚持道德和原则的文化是建立一个有效的控制系统的第一步（**原则 1**），表达企业宗旨有助于组织设定具体目标（**原则 6**）。

<sup>6</sup> 本出版物中所使用的「成员」一词，指的是组织的所有人员，包括子公司、联属公司和分支组织的人员。它还包括兼职工、独立承包商和代表组织工作的外部聘请顾问。在可持续经营的情况下，它还包括组织可能负责的价值链中的人员，例如供应商和买家。「行为者」既可以指个人，也可以指实体。

可持续商业领域的思想领导者认为，将股东与利益相关者对立起来的概念是错误的。组织不考虑其他利益相关者群体，例如客户、员工、供应商和社区，就无法实现其财务目标（如优化利润）。因此，组织创造的文化旨在发现、优先考虑和整合可持续商业议题。

**促进真正改变资源和流程管理：**由于该架构在 SOX 遵循方面被广泛应用，因此有一种倾向将其视为仅关注外部报告的狭隘关注点。然而，实现任何形式的报告，无论是内部还是外部，都需要有效的全企业组织要素来管理资源和流程。该架构指导组织设计和实施有效的控制和监督系统，以实现与其目的相一致的所有目标（原则 6）。

**联合国全球契约（UNGC）：**组织通过成为联合国全球契约的成员，展示了建设更加可持续世界的承诺。到 2022 年，超过 15,000 家公司和 3,800 个非营利组织已成为联合国全球契约的成员。加入全球契约的要求之一是，组织（1）承诺将联合国全球契约的原则融入其组织文化和决策过程中，（2）由首席执行官和董事会发表承诺声明，并（3）同意在联合国可持续发展目标上取得进展，并定期报告该进展。这些行动与 原则 1 相一致，该原则提到了由高层树立榜样的重要性。

**建立对可持续经营信息的信任：**所有参与者在落实组织对道德行为和利益相关者共同目标的承诺方面，都起着重要作用。然而，专业会计师（包括内部和外部会计师）在其中扮演着关键角色（请参阅 IMA 企业可持续发展信息披露与管理公告）。信任、问责和透明是专业会计的基石。全球社区正在寻求重新思考所有组织如何使用有限和宝贵的地球资源，以及企业如何以与传统利润指标相同的严谨性、思虑性和活力来实现可持续发展。同时，有助于决策的与可持续性问题的信息必须具有高质量、可靠性，并透过建立信任的过程来产生。

**共益企业和 B 型企业（B Corps）：**一些公司将可持续发展作为组织宗旨的一部分，并做出承诺。成为共益企业或 B 型企业的要求是不同的，但也有重叠之处。

现在，许多司法辖区允许公司采用股东治理制度设立。例如，在美国，一家公司可以通过在其章程中声明对股东的传统责任，以及与其业务模式相关的公益目标（例如教育或医疗相关的利益）来设立共益企业。

一家公司还可以选择成为认证的 B 型企业，这意味着它已自愿承诺实现由共益实验室（B Lab）推动的与可持续性相关的目标。

**关于信任的研究：**艾德曼信任晴雨表发布了有关对组织信任的持续研究，包括商业信任。其 2022 年全球研究报告显示，81% 的员工认为首席执行官应当亲自参与和外部利益相关者的公共政策讨论或公司为造福社会所做的工作。这项研究还反映了利益相关者的意识：

- 客户：58% 的客户基于信念和价值观购买或支持品牌。
- 员工：60% 的员工基于信念和价值观选择工作场所。
- 投资者：64% 的投资者基于信念和价值观进行投资。

组织对于诚信的承诺是内部控制的基础。承诺旨在向所有利益相关者表明，其

对组织的资源贡献会得到有目的的利用。

**ICIF 和声誉风险：**如今，跟进对可持续发展的承诺对于一个组织的声誉和生存都可能至关重要。近年来有关公司及其未能履行可持续发展承诺的新闻总是登上头条。这些问题包括例如，棕榈油采购、原油和管道事故、供应链中的奴隶制、出售成瘾性鸦片药物以及对歧视行为的纵容。如果一个组织公开声明致力于可持续发展问题，这些曝光将会对利益相关者产生特别有害的影响；它很容易被指责为“漂绿”行为，这个术语用来形容不可靠或不值得信赖的可持续性声明。此外，如果员工认为组织关于可持续发展和企业社会责任的价值观是虚伪的，他们可能就不会投入其中，这与有效的控制背道而驰。依据 ICIF 建立治理、政策和监督可以帮助组织避免不利和代价高昂的意外情况。

**商界的批评：**反映怀疑和不信任，有些声音批评企业在可持续方面的努力不足。例如，《[纽约时报](#)》最近的一篇评论指出：

表面上看，环境、社会和治理（ESG）投资可能具有变革性，这就是为什么它是投资界最热门的趋势之一。毕竟，将更多的资金分配给做好事的公司有助于它们更快地增长并降低资本成本，从而为所有公司提供激励，使它们更具社会和环保意识。

但现实的情况没有那么令人振奋。华尔街目前的环境、社会和治理（ESG）投资体系几乎完全是为了股东回报最大化，错误地让许多投资者相信他们的投资组合有益于世界。

要实现 ESG 投资的潜力，华尔街的参与者将不得不改变他们的体系。

事实上，这与近年来的民意调查相吻合，这些调查发现年轻一代对资本主义持有负面看法（例如，参见[“吃富人！为什么千禧一代和 Z 一代背弃了资本主义”](#)和[“民意调查显示，大多数千禧一代现在拒绝资本主义”](#)）。ICIF-2013，特别从[原则 1](#)开始的部分，为组织提供了权力和工具，以通过其业务活动和所做声明，促进信任、透明度和可信度。

## 首席执行官的信

在设定企业高层基调和可持续经营优先事项方面，一种普遍的做法是由首席执行官撰写信函。例如，在 [2021 年可持续发展报告](#) 中，美国钢铁公司的总裁兼首席执行官 David B. Burritt 表示：

钢铁为制造业的健康发展提供了至关重要的基础，像我们这样的公司有责任采取必要的措施，来维持经济发展动力，以最佳方式来支持员工、服务客户、促进社区发展，以及给予股东最好回报。我们相信，实现所有这些目标的关键，是将可持续发展作为公司身份和业务的核心...我们对可持续发展的全面最佳方法...使我们能够更快地迈向未来-一个在创新、盈利和可持续的钢铁解决方案开发方面引领行业的未来，造福人类和地球。

为将这一信息付诸实践，Burritt 和公司的董事会任命一位新的首席策略和可持续发展主管，加入高级管理团队。这传达了一个讯息，即可持续发展是公司实现其长期策略以进一步实现其使命的核心。

## 首席执行官的信：B 型公司

2022 年 3 月，[Vita Coco 公司](#) 宣布成为经认证的 B 型企业。在公告中，创始人兼联席首席执行官 Mike Kirban 表示：

我们始终致力于以负责任的方式，让大家更公平地获取我们天然的、更适合您的产品。加入一个志同道合的组织网络，将产生共同影响，以普及健康与福祉。我们很荣幸获得这一殊荣，成为 B 型公司（B Corp）社区的一员。

这确实是一项控制活动，因为它向所有利益相关者表明了公司对其使命的承诺。从中，公司将吸引所有利益相关者共同投入资源，以实现其目标，包括对菲律宾、斯里兰卡和厄瓜多尔的农业社区产生积极影响。

可持续业务管理对于组织来说变得更加重要，增加了组织决策对于可靠的 ESG 信息的迫切需求。COSO ICF 模型使组织能够整合其 ESG 策略、目标和风险，并最终报告有关此主题的信息。这有助于组织实现其可持续发展目标。

- Brigitte de Graaff, Vrije Universiteit Amsterdam 助理教授、研究员和 CMA 项目主任; IMA 企业可持续发展信息披露与管理全球工作组主席

## 2. 董事会履行监督责任

董事会独立于管理层，并对内部控制的建立和有效性进行监督。(ICIF-2013-2)

独立董事会的监督是审查管理层是否依照组织组织可持续经营目标行事的手段。

### 关注点

#### ▶ 建立监督责任

董事会通过监督体系来履行其对可持续经营管理的责任，以促进组织满足法规和预期。通常，组织董事会建立组织，例如指定的委员会或次委员会，来监督组织的可持续经营活动和报告。这可能需要修改现有的组织文件，如公司章程、内部规程或章程。

#### ▶ 运用相关专业知识

董事会确认其成员所需的技能和专业领域。因此，这确保了负责监督可持续经营的董事会成员具备足够的知识和技能，以发挥有效作用。

#### ▶ 独立运作

董事会在可持续经营的监督和决策责任方面独立于管理层。这一关注点在处理可持续业务活动时与处理所有其他组织活动时是一样的。

#### ▶ 对内部控制系统提供监督

董事会对组织在可持续经营活动和报告方面的控制、系统与流程的设计、实施和绩效进行监督。通常，这是对管理层的监督，以及对组织如何利用其资源和流程来实现可持续经营活动（例如能源、废物、温室气体排放、供应链、网络安全和多样性、公平和包容等项目）的监督。

### 见解

Allison Herren Lee 的评论：2021年，前 [SEC 委员 Lee 在公司治理学会全国会议上发表主题演讲](#)。她的讲话重点关注 SEC 的政策制定过程，特别是对气候变化和其他 ESG 信息披露的关注。她指出，董事会在确认、评估、管理和披露气候和其他 ESG 风险方面的监督义务日益增加。她进一步表示，这些责任“源于联邦证券法和根植于州法的受托人职责”，并且对公司、市场和经济的成功至关重要。然而，她认为，在董事会层面仍有“更多工作要做”，需要更具体的指令和管理层的参与。在她的讲话中，她鼓励董事会透过增强董事会多样性、提高董事会专业知识与激励管理层的成来降低 ESG 风险（[原则 7](#)）。

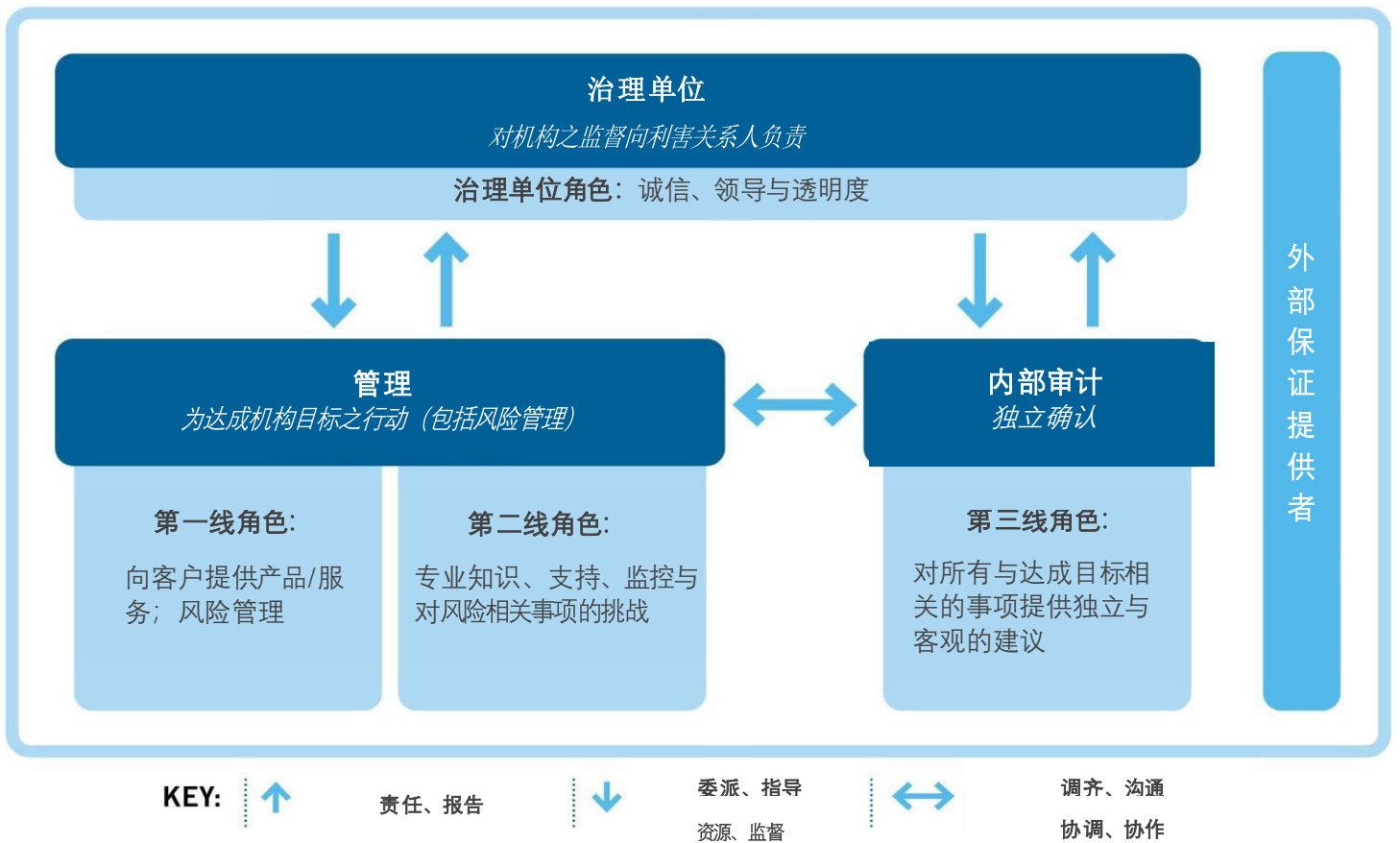
**审计委员会活动：**通常，董事会有设立不同的委员会，来监督不同方面的可持续经营活动。一个组织可能会有一个审计委员会和一个独立的委员会来监督可持续经营活动。随着组织向市场和其他外部利益相关者发布额外的可持续经营信息，无论是为满足监管要求还是响应市场需求，它可能会寻求加强审计委员会的监督。这些情况导致以下行动：

- 修改章程以包括对可持续发展信息的外部报告监督。
- 修改章程以包括对组织内部控制与报告有效性的监督。
- 举行关于可持续经营最新动向的教育会议。
- 监督内部审计职能并审查可持续经营信息。
- 制定流程以实施对外部报告的监督，例如确定：
  - 外部 ESG 报告所需遵循的架构、准则和指南。
  - 向外部提供 ESG 信息的方式。
  - ESG 报告审查和交付的预期时间表。
  - 流程的负责人员。
  - 披露信息前将使用的审查流程。
- 评估设计的报告流程的有效性。
- 在发布外部 ESG 报告之前进行审查。
- 确定 ESG 信息是否受到独立鉴证或验证的程度。
- 组织确定执行独立鉴证或验证的外部公司。在某些情况下，组织可能会考虑选择负责财务报表审计的同一家会计师事务所；在其他情况下，可能寻求更适合的其他专业公司。

**内部审计对可持续经营活动和报告的控制：**如图 P2-1“IIA 三线模型”所示：IIA（内部审计师协会）开发的三线模型，是组织实施责任分离的一种方式，以确保包括监督主体（通常是董事会或审计委员会，提供监督）、执行管理（第一线）、风险管理团队（第二线）和内部审计职能（第三线）等关键团体发挥制衡作用，引导组织实现其目标（原则 3和原则 6）。根据这一模型，内部审计职能承担着提供独立于管理层的客观鉴证的关键角色，以评估可持续业务风险管理、报告和相关法规合规性的有效性。作为应对风险的手段，内部审计职能可以从全公司的视角，强调可持续经营活动对政策和程序（原则 12）以及相关文件的合规程度。

实现对可持续发展报告的有效内部控制（ICSR）：  
通过 COSO 《内部控制-整合框架》 建立信任与信心

图 P2-1： 内部审计师协会三线模型



Copyright © 2020 by The Institute of Internal Auditors, Inc. All rights reserved.

数据来源：国际内部审计协会之三线模型



## 案例：董事会委员会对可持续业务的监督

一家受 SEC 法规监管的上市公司宣布，承诺实现多项可持续业务目标，包括到 2030 年实现净零温室气体排放。由于这些承诺和目标，其董事会将监督责任划分为不同方面，并分配给多个委员会：

- 可持续业务委员会：监督组织对气候变化相关过渡风险的评估。
- 审计委员会：监督组织关于达到排放目标和财务效果的外部可持续性报告、内部审计职能以及与独立审计师的互动。
- 提名委员会：招聘和任命掌握可持续业务相关知识的成员。
- 薪酬委员会：监督与实现某些可持续发展目标相关的新指标，纳入公司 CEO 和高级管理层薪酬计划。

公司根据 SEC 规则的要求（参见 1934 年证券交易法第 240 部分，一般规则和法规，第 14A 条）将这些董事会活动反映在其年度代理声明中。

## 不同董事会委员会对可持续经营活动的监督

作为其公司治理公开信息的一部分，Travelers 公司对其各级董事会委员会的角色进行说明：

就 ESG 相关风险和机会的监督而言，每个委员会都负有监督与其章程责任最相关的事项的责任。我们认为将责任分配给具有相关知识和经验的委员会，可以提高董事会的监督效力。例如，如上所示，审计委员会监督与法规和合规事宜相关的风险；薪酬委员会监督与绩效挂钩的工资政策和旨在确保整个组织薪酬公平的做法；提名和治理委员会监督我们的员工多样性和包容性工作、公共政策倡议和社区关系；风险委员会监督与灾难暴露、气候变化情况以及信息技术，包括网络安全相关的管理策略。

聚焦于持续提升董事会成员提供监督的能力，由提名与治理委员会监督董事会成员，就与公司、经营策略与风险概况相关的事项参加培训会议。例如，这些会议的主题聚焦于企业文化和董事会，在其他公司的董事们监督公司治理失误中所扮演的角色。

此外，我们的首席可持续发展官和 ESG 管理委员会（一个由公司高管组成的跨学科委员会，至少每季度举办一次会议）推动可持续发展问题的优先级和管理，以及相关报告。我们还定期与我们的投资者、客户、员工、代理商和经纪商、监管组织、评级机构和其他利益相关者就业务问题以及对他们感兴趣的 ESG 主题进行互动。

### 3. 确立架构、权限和责任

管理层在董事会监督下，确立结构、报告体系、适当权限和责任，以实现目标。

#### (ICIF-2013-3)

在努力实现其可持续经营目标的过程中，组织的管理层组织管理层在董事会监督下，确立内部架构，明确其权限和责任。

#### 关注点

##### ► 考虑组织结构

董事会和管理层考虑支持可持续业务活动和信息系统的组织结构，其中包括营运单位、关联企业、子公司、部门、地理区域和第三方供应商的建立与互动。

##### ► 建立报告条线

管理层设计对组织各个结构要素进行监督的手段，包括指定各个要素

的责任，以促进可持续业务活动相关信息的流通。管理层。

##### ► 确定、指派和限制权限与责任

董事会和管理层授权和委派可持续业务活动和信息的相关职责。这种授权和委派包括设立流程（包括技术使用）。管理层和董事会一起确定所有参与者之间的责任和预期互动。管理层

#### 见解

在建立组织架构时考虑附属公司和被投资公司：原则 3 强调建立组织结构，一个监督系统，将有助于组织实现其目标，包括可持续业务目标（原则 6）。实施这一指南意味着考虑股权投资、子公司、合资企业和与组织有关系的其他第三方。适用的 ESG 报告法规和标准可能需要重新考虑适用范围。管理层在考虑其可持续业务目标时，也可能在股权投资者之外，考虑其他可以控制或影响的各方。这是传统财务报告和可持续业务管理之间的一个关键区别。

例如，美国一般公认会计原则（U.S.GAAP）或国际财务报告准则（IFRS）可能不要求特许人对特许经营人进行会计处理。然而，特许人可能对特许经营人的可持续经营实践具有重大影响，例如其人力资源政策、库存采购和设施使用。基于这种影响力的信息可能被纳入可持续经营管理和报告准则。例如，在温室气体协议（参见背景）下的温室气体排放会计中，组织报告的不仅是自身活动所导致的排放（范围 1），还包括来自业务之外的能源间

在 ESG 报告治理方面，没有一种“一刀切”的方法，通常需要跨职能团队合作，建立和管理相关流程，以监督报告质量、一致性和广度的改善情况。

—Marc Siegel, 安永有限责任合伙人、企业和 ESG 报告思想领袖

排放（范围 2）以及价值链中组织活动所导致的排放。根据公司采用的方法，范围 3 排放要求获取与 15 个活动类别相关的信息，这些活动来自于组织不拥有或不控制的资产。

然而，这个问题不仅仅关乎一个组织对另一个组织（如特许经营人）的控制或影响力，还涉及特许人的行为，对特许经营人的声誉与关系所产生的实际后果。与一个组织有从属关系或受其控制的个人和实体的活动，可能对名誉和无形价值的相似组成要素构成风险。

界定范围分析对于理解和潜在地实施目前的强制性可持续经营报告至关重要。例如，SEC 和 ISSB 的提案指出，可持续经营报告的报告实体与目前财务报告是一样的。然而，这些提案还试图采用其他指南（如 GHG Protocol），这些指南可能要求或允许采用不同于财务报告的界定范围。

因此，一个组织需要谨慎确保其能够与其他实体进行互动和监督，尤其是那些与其在可持续经营信息方面可能有一定责任关系的实体。正如原则 3 所示，无论用于外部报告的信息界定范围如何，管理层了解其可以控制或影响的附属组织、子公司和其他组织以及投资对象，以帮助实现其可持续经营目标，具有战略意义。从财务报告角度来看，一家被投资公司可能是不重要的，但从可持续经营风险、运营和目标的决策角度来看，却可能非常重要。

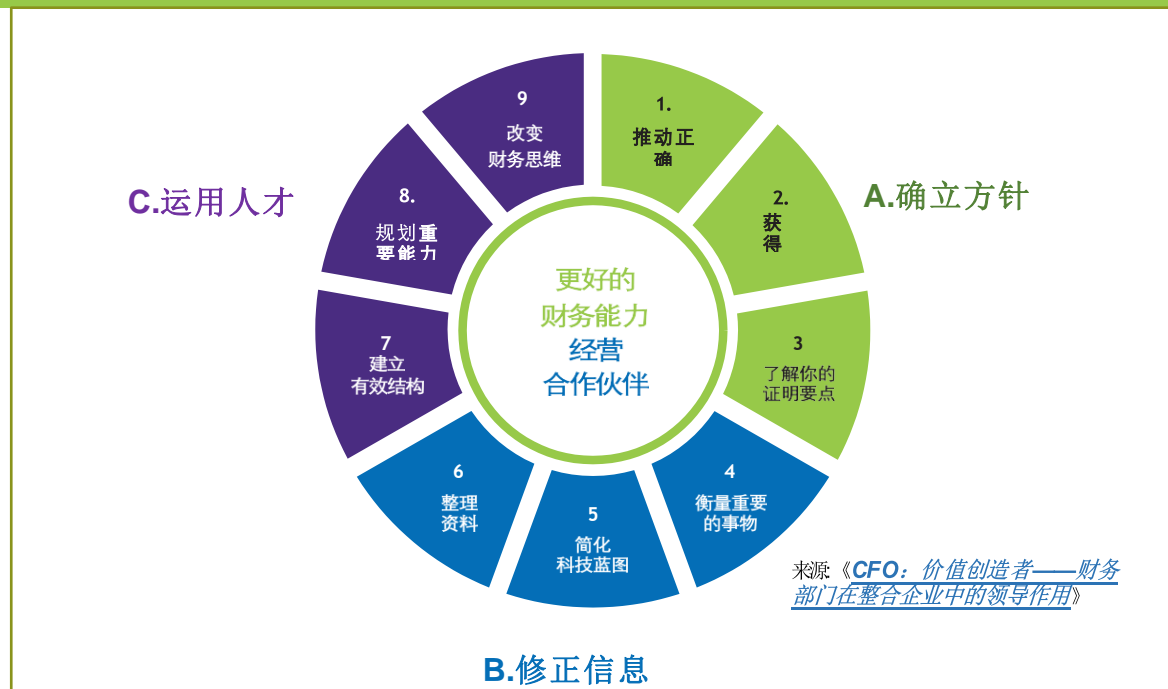
**跨职能的可持续经营管理方法：**在许多公司中，走上可持续经营活动是从建立管理委员会或工作组开始的。该委员会或工作组被指派的任务主要是监督组织的各种活动，例如设定目标（[原则 6](#)）、监督流程和审查报告。刚开始，该委员会或工作组在某种程度上是临时运作的，但之后可能会通过书面章程、责任分配（[原则 3](#)）和明确政策（[原则 12](#)）正式开展工作。

这些跨职能小组不仅包括财务与会计、内部审计和可持续经营团队的成员，通常还包括法律和政策、财务、公关、人力资源、投资者关系、设施和营运等部门的员工。正如[原则 3](#)所示，如果考虑好了架构并明确了角色和责任，这种合作将发挥效力。

IMA 发布的报告《[CFO：价值创造者——财务部门在整合企业中的领导作用](#)》运用了一个包含九个步骤的框架，该框架由 IMA 和特许公认会计师协会（ACCA）共同开发（见图 P3-1：财务合作框架），用于描述在财务职能部门的领导下，建立内部跨职能可持续经营团队的考虑因素。无论组织架构如何，组织有能力向内部（[原则 14](#)）和外部使用者（[原则 15](#)）说明其监督系统是有好处的。

**ESG 控制主管：**有些组织正在设立一个新的职能角色，即“可持续发展首席财务官”或“ESG 控制主管”，以监督可持续经营信息流程，管理可持续经营活动，并编制外部 ESG 报告。在某些组织中，可持续发展的某个方面可能比其他方面更为相关，因此任命一位负责该领域的控制主管可能会带来效益。例如，一家关注温室气体排放的重型制造公司可能会设立一个名为“温室气体控制主管”的专门职位。该职位可能被指派负责的工作，包括评估和沟通当前风险（[原则 6](#)），跟踪趋势（[原则 7](#)），提出和管理政策（[原则 12](#)）以及协调数据管理（[原则 10](#)）。

图 P3-1：财务合作框架



## 有关管理层监督结构的信息披露

惠而浦公司发布了全面的 ESG 信息，包括一份按照 TCFD 的建议编制的报告。作为报告的一部分，该公司详细介绍了其管理团队如何设定和实现可持续经营目标。例如，公司 2021 年度 TCFD 报告中提到：

### 管理层

在管理层面上，我们的 ESG 工作由执行委员会领导，并由各 ESG 委员会指导，其中包括环境可持续发展委员会，以及社会和治理议题委员会。我们的 ESG 委员会由区域业务负责人和主要营运与职能部门的高级高级管理层组成。ESG 委员会根据 ESG 事项重要性评估的结果和 ESG 工作组的意见，评估相关 ESG 议题的战略重点。ESG 工作组是一个跨职能团队，包括来自核心经营职能部门的员工和领导者。

为了进一步加强我们的 ESG 治理结构并将其整合到我们的业务中，我们任命了一位高级副总裁，负责公关、公共事务和可持续发展。该高管将加入高级管理团队并直接向董事长兼首席执行官报告。惠而浦公司的企业控制主管兼首席会计官负责向执行委员会和董事会报告 ESG 事务，包括与气候变化相关的议题和财务影响。

## 4. 展现对优秀人才的承诺

组织展现其对于吸引、培养及留住符合其目标要求的优秀人才的承诺。（ICIF-2013-4）

为实现其可持续经营目标，组织依赖其人力资源。

### 关注点

#### ▶ 建立政策和实践

组织制定并实施政策和实践，以传达对其成员在可持续经营信息管理和披露能力方面的期望。例如，组织以文件形式正式规定其可持续经营活动的职位描述和工作职责，并定期进行更新。

#### ▶ 评估能力并弥补不足

董事会与管理层共同合作，评估相关人员和服務提供商在可持续经营管理和信息披露方面的能力。这包括根据政策和实践来进行能力评估，亦即基准预期。此外，他们会努力

解决团队在可持续发展方面知识不足的问题。

#### ▶ 吸引、培养和留住人才

组织开展各种活动来吸引具有可持续业务能力的人才，包括提供相关辅导和培训，以达成其目标。此外，组织通过活动来留住可持续发展方面的优秀人才和服务提供商。

#### ▶ 准备并做好继任计划

组织通过其董事会及管理层，针对内部及外部服务提供商，制定继任计划，这些人员是其可持续经营活动和信息控制与监督系统的一部分。

### 见解

**为实现可持续经营目标而招聘的人才：**组织可能会发现其可持续经营团队的人手严重不足。这会造成组织无法实现其可持续经营目标的风险（[原则 6](#)）。这也会导致职责分离不完善。职责分离是组织内部的一种制衡手段（[原则 10](#)）。从战略角度来看，人手不足的可持续经营团队可能会阻碍协同创新，使组织无法把握机会并实施可持续经营战略。

可持续经营活动和报告通常需要财务、法务、投资者关系、健康与安全、营运、设施、人力资源和采购团队之间的跨部门合作（[原则 3](#)）。这些专业人士需要理解不同的观点和术语，以达到组织的可持续经营目标。因此，在招聘和增加人员时，对于一个组织来说，考虑一个人的**特定技能组合及其适应能力、创新能力和长期与短期考虑能力**同样重要。

此外，组织发现很难找到充分了解可持续经营和财务报告的人才，以满足报告目标。由于这是一门全新学科，大多数中高层商业专业人士在学习或职业生涯早期阶段从未接受过可持续经营概念和实务的培训或接受过这些概念和实务。只有最近走出校门的专业人士才有这种直接的接触。因此，在实务上，财务专业人士正在围绕监管要求、信息质量、内部控制、治理体系和鉴证过程方面的知识为可持续经营团队提供培训。同时，可持续经营团队在投资者关系团队的帮助下，正在向财务专业人士传授有关市场、评级机构、非政府组织和其他利益相关者所要求的各种信息

类型。

企业财务职能专业人士（包括在营运方面具有专业知识的管理会计师），以及内部和外部审计人员，已经具备思考可

持续经营目标、风险、结构、政策和流程的基本技能。主要是将现有人才重新聚焦于可持续经营新领域。包括财务职能成员在内的交叉培训，有助于促进良好的数据收集实践、控制和报告基础设施。同样地，可持续团队可以帮助培训财务团队，以便他们深入了解可持续经营管理和 ESG 报告的各个方面的详细主题。

未来几年，由财务团队和会计人员负责，将气候和财务信息以及相关支持流程与系统更紧密地整合，应该会带来更好的报告。

—Kevin Dancey, 国际会计师公会联合会首席执行官

## 案例：可持续经营人才

Gary Industries 是一家（虚构）的私营公司，专门生产定制包装和纸板箱。许多 Gary 的客户将产品出售给大型零售商和电子商务公司，这些公司是公开上市的公司，关注竞争和声誉。其中几家客户已经公开承诺实施可持续发展，而 Gary 认为自己能够提供有关自身可持续发展的信息，这对于与这些客户合作来说，是一项重要策略优势。然而，Gary 的营运、设施、人力资源以及财务和会计团队都认为他们对于进一步推动公司可持续经营目标理解程度有限。根据原则 4，公司采取一系列措施来提升人才能力以实现这些目标。这些措施包括：

- 确定其对于了解各种可持续主题的需求。
- 为管理层、全职和兼职员工、顾问和独立承包商进行培训。
- 将具备可持续发展知识的人才需求纳入招聘计划，包括运营、财务、会计和内部审计职能。
- 将公司的可持续业务目标信息整合到新员工入职培训材料中。
- 支持组织中的所有成员获得培训和认证。
- 招聘新的、有经验的员工，或在某些情况下，招聘顾问来指导团队设计和实施新的可持续业务倡议的流程。
- 与客户一起进行联合培训或会议，了解他们在可持续性方面的需求。

7

<sup>7</sup> 详见《可持续经营策略中的管理会计师角色：减少碳足迹指南》。

## 5. 实施问责制

### 组织要求个人对其内部控制职责负责，以达成其内部控制目标。(ICIF-2013-5)

为达成可持续经营目标，组织需要建立并采取有意义的方式来支持其人力资源，同时监控绩效。

#### 关注点

##### ▶ 通过结构、职权和责任来强化问责制

组织的董事会和管理层共同建立方法，以指导员工和其他相关方在维护关于可持续业务活动和信息的既定标准和流程方面的行为，并对其进行问责。为此，组织可以将其可持续业务活动的相关方面适当地纳入工作描述和绩效评估。

##### ▶ 建立绩效衡量、激励措施和奖励

组织董事会和管理层建立有意义的方式来衡量可持续经营的进展。这包括设定绩效目标，以及达成这些目标的激励措施和奖励。组织可能建立与达成短期目标和长期可持续发展相关指标挂钩的薪酬制度。

##### ▶ 评估绩效指标、激励措施和奖励，以确保持续的相关性

董事会和管理层设定了绩效目标和奖励制度后，他们会定期对其重新评估以确保其保持相关性（参见关于持续评估的原则 16）。

##### ▶ 考虑过大压力带来的影响

在制定目标时，董事会和管理层考虑可能导致绩效无效、与实现目标相悖或对组织不利的条件，是有帮助的。

在建立可持续经营绩效指标和调整激励与奖励方面，管理层和董事会考虑如何避免对公司相关方施加不当压力（详见原则 8关于舞弊）。

##### ▶ 评估绩效及奖惩个人

董事会与管理层共同合作，评估个人在可持续经营活动方面履行职责的表现。这意味着相关方是否遵守组织所建立的流程，以达成既定目标。在不遵守规定情况下，将建立并执行适当的措施以改善绩效。

#### 见解

**把组织承诺放在首位：**在启动新的系统以收集和报告可持续经营活动时，组织现有的管理人员和员工可能会反对，认为所需的可持续经营信息是「无法取得」或「不必要」的。对于组织来说，教育这些员工（原则 4）了解数据对于实现其可持续经营目标和其他目标的重要性，可能很重要。

## 案例：与 ESG 挂钩的薪酬

在根据 SEC 的规定提交和公开的代理人声明中，一家重工制造公司披露了三位重要高管的新激励薪酬计划的详细内容。根据该计划，这些高管 10% 的薪酬将基于健康和安全评分；10% 的薪酬将基于气候行动指标；还有 10% 的薪酬将基于多样性与包容性指标。也就是说，只有公司在等待期内实现特定目标时，高管才能获得大部分的弹性薪酬(30%)。

作为一项额外的挑战，一些人员可能与企业总部相距甚远，且处于不同的时区，而可持续经营目标并未被优先考虑。原则 5 强调通过建立「结构、职权和责任」来强调组织需求的重要性。

重要的是，这意味着要合理编制预算，以提供这些结构有效且不浪费地运作所需的资源。这些控制和监督活动有助于确保组织实现其可持续经营目标。

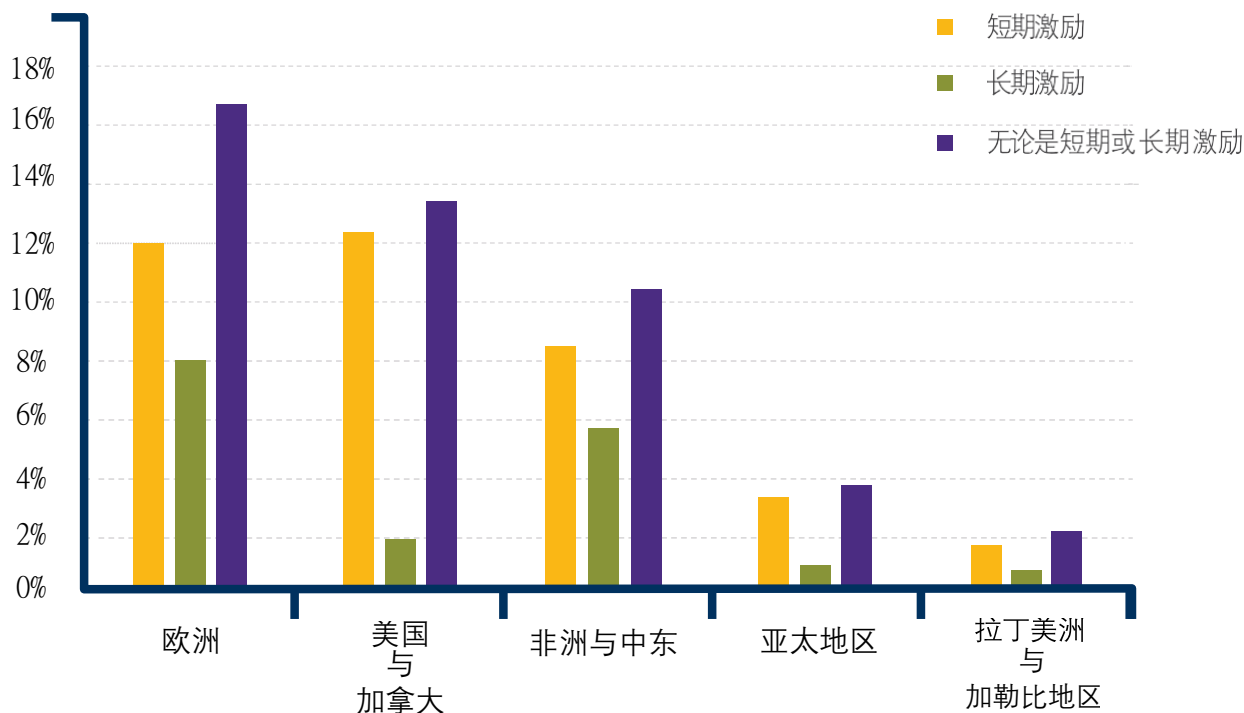
**考虑过大压力带来的影响：**在各个层面上，，都可能感受到来自董事会、高级管理人员、员工、投资者、竞争对手、客户和其他利益相关者的压力，去建立雄心勃勃的可持续经营目标。然而，实现目标需要组织、结构、资源承诺和控制措施来监控进展。过分强调目标可能会增加达成其他经营目标的风险（原则 6），因为这会分散资源。它还可能产生不当的压力，通过报告不完整或不准确的数据以满足期望，从而产生漂绿或舞弊的风险（原则 8）。

ESG 报告是一个复杂的过程，需要从许多不同来源收集、捕获、管理和报告财务和非财务数据。随着公司朝着投资者级的 ESG 报告迈进，建立健全内部控制以确保可信的可持续发展报告变得越来越重要。这份补充的 COSO 指南为组织提供一个熟悉且成熟的框架，以提供可信的披露。

—K Marty  
Vanderploeg, 非执行  
董事主席, Workiva



图 P5-1：短期和长期 ESG 激励（按地区细分）



数据来源：真正的 ESG 课责：将公司的 ESG 绩效与领导阶层薪酬连结起来

**与可持续经营目标挂钩的激励薪酬：** 研究显示，与可持续经营绩效挂钩的激励薪酬仍相当有限，但关注度逐渐增加。重要的是，研究还显示，这种激励薪酬**主要与短期指标相关，而非长期指标**（见图 P5-1：短期和长期 ESG 激励（按地区细分））。

PwC 治理洞察中心负责人 [Maria Castañón Moats](#) 指出：“高管薪酬计划的目标和评价指标是极具价值的资产，而新增指标的空间有限。”

PwC 的治理洞察中心领导 [Maria Castañón Moats](#) 发表的见解：“高管薪酬计划中的目标和度量标准是极其重要的地资产，而新的度量标准的空间有限。薪酬委员会明智地避免用太多不同的目标，使得薪酬计划难以实施。这样可以让组织关注其主要优先事项在最前沿，并使期望变得明确。”

遵循原则 5 有助于在考虑可持续经营激励的组织中实现有意义的平衡。该原则引导组织透过将激励报酬与可持续经营和其他经营目标（[原则 6](#)）保持一致，而找到适当的方法。

## 要素：风险评估

### 6.明确适当的目标

组织具体指明适当的目标，以识别及评估与目标相关的风险。(ICIF-2013-6)

组织以明确方式表达其可持续经营目标。这些目标是将组织的宗旨或使命、价值观和企业社会责任目标与策略相结合的手段。组织的可持续经营目标源于其对诚信和道德价值的承诺，并与其营运目标、外部财务报告目标、外部非财务报告目标、内部报告目标和遵循目标密切相关。

明确表达这些目标是考虑风险的前提，即事件发生可能对组织满足目标的能力造成不利影响的可能性。

#### 关注点

##### 营运目标

###### ▶ 反映管理层的选择

组织的管理层指导其可持续经营活动，这些活动可能受到行业类别或行业的驱动。在这一过程中，管理层考虑公司经营模式和业务营运中固有的风险。

###### ▶ 考虑风险容忍度

管理层决定，在实现其可持续经营目标中，有多少风险是可接受的。

###### ▶ 纳入营运和财务绩效目标

管理层就可对公司营运和财务绩效的潜在影响，考虑可持续经营风险。

###### ▶ 作为资源承诺的基础

在考虑企业的经营行业类别和行业、风险容忍度、营运和绩效目标之后，管理层分配必要的资源以实现其可持续经营目标。

##### 外部财务报告目标

###### ▶ 遵循适用的会计准则

组织应适用表达其活动和交易的财务会计和报告准则。这包括考虑财务和可持续经营信息之间的联系，即可持续经营活动如何影响根据一般公认会计和报告准则所定义的财务绩效、财务状况和现金流量。

###### ▶ 考虑重要性

「重要性」已由规定和法律先例所定义。传统上，它指的是报告信息对贷款人和股权投资者的决策有用性。在设定外部财务报告目标时，组织考虑可持续经营项目对财务报表、财务报表附注和法规要求披露的重要性。

###### ▶ 反映个体活动

财务报告原则之一是公允陈述，这意味着财务报告反映组织的活动和交易。有些可持续经营活动会影响其财务报告。

## 外部非财务报告目标

### ▶ 遵循外部已建立的准则与架构

高级管理层在确定组织将如何向外部使用者提供可持续经营信息方面，具有监督角色。这包括适用的准则、完成的调查以及发布方式。

### ▶ 考虑所要求的精确度

并非所有报告的信息都能达到 100% 的精确度，因为它是基于假设、估计和判断。管理层使用判断并确定向外部使用者报告信息的精确程度。

### ▶ 反映个体活动

为确保可持续经营信息的有用性，它必须忠实地呈现其所声称的内容。

## 内部报告目标

### ▶ 反映管理层的选择

管理层决定内部所需的信息，以进行决策及管理业务。这包括数据来源、分析、仪表盘、报告和简报。

### ▶ 考虑所要求的精确度

即使信息基于假设、估计和判断，信息对于管理决策仍然有用。管理层使用判断力来确定组织决策所需的信息精确度。

### ▶ 反映个体活动

为确保可持续经营信息有助于管理层的内部决策，它必须忠实地呈现基本的交易、事件和预期。

## 遵循目标

### ▶ 反映外部法律和规定

实体的目标在于以符合适用法律、规定及法院确定判例的方式进行其活动。这包括不仅是根据证券法规的强制性披露，还包括在能源、废弃物、健康与安全、公平机会、反腐败和反奴隶制等一系列 ESG 领域的合规。

### ▶ 考虑风险容忍度

在建立内部流程时，组织的管理层决定其在多大程度上，监督可能偏离法律和规定的情况。

## 见解

**ICIF-2013 原则 6 目标的关联性：**ICIF-2013 提供五个目标类别：营运、外部财务报告、外部非财务报告、内部报告和合规。尽管分别描述，但在实践中，这些目标共同作用，以使组织对达成其最终目的（[原则 1](#)）负责，包括其可持续经营目标。也就是说，在设定可持续经营目标时，组织会确保所有目标无论类别保持一致。如果目标之间缺乏一致性，采用孤立的方法会增加不必要的风险，并导致人力和其他资源的浪费，因为这些资源可能朝着不一致的目标努力。

就外部报告而言，由不同团队根据不同目标发布财务报和独立的可持续信息，会带来不一致的披露特定风险。再者，与受法律规范的财务报告不同，自愿报告的内容通常包括多个框架和指南的子要素和披露要点，例如 GHG Protocol、TCFD、GRI、SASB 和 SDGs（请参阅背景资料）。ICIF-2013原则 6告诉我们，当组织的报告目标能与组织其他目标(包括内部和营运目标)被一并考虑时，组织的监督系统运作良好。这有助于建立一个有效的系统和企业全员参与。

**重要性**与**影响会计**之**辩论**：原则 6讨论在设定和执行目标时如何考虑「重要性」。

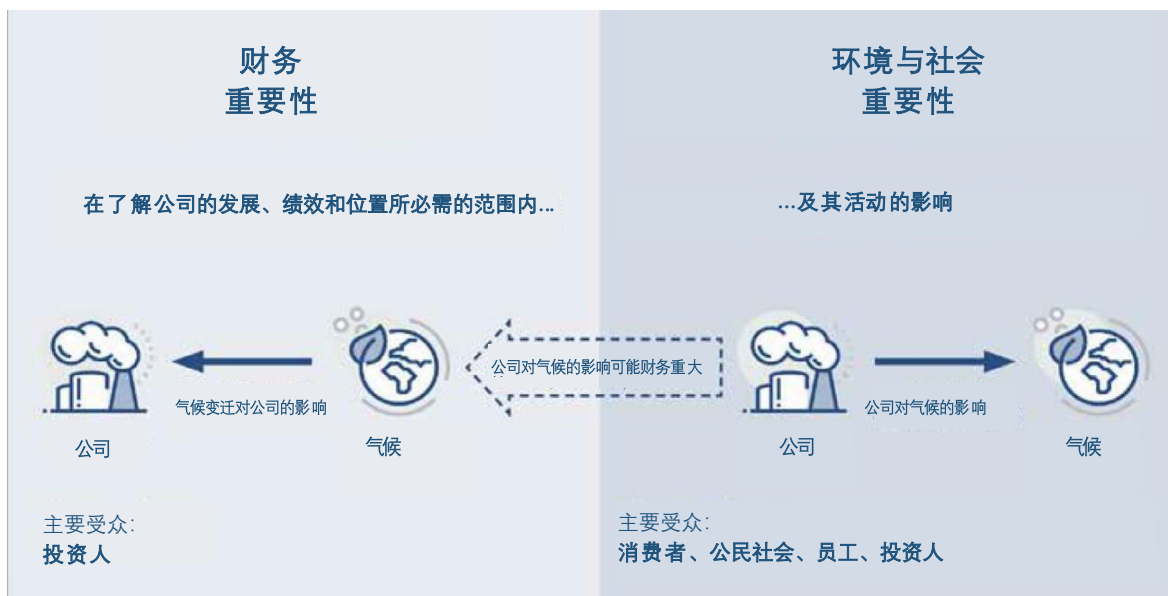
在许多司法管辖区中，「重要性」一词具有法律上的定义。例如，在美国，「重要性」已被美国最高法院所定义，并且 SEC 在其监管体系中采纳了这一定义。<sup>8</sup>重要性确立法律责任和潜在责任。一般而言，ESG 信息可以被认为是重大的，根据其法律定义，对于传统的资本市场投资者以及其他利益相关者来说是有决策价值的，因为组织旨在报告有助于评估企业价值的要素。

然而，在可持续领域中，有些人将“重要性”一词解释为倡议“双面重要性”方法，有些人称之为“影响会计”（见图 P6-1：影响会计模型）。在这种思维方式中，一个组织不仅提供反映其经营方式的 ESG 信息，还提供其经营活动对外部单位的影响。例如，可持续发展目标（SDGs）和全球报告倡议（GRI）旨在要求组织提供有关其经营活动对共同资源（如水资源）、温室气体排放、废弃物处理、人类健康和小区福祉等的外部影响的信息。

全球努力协调各种可持续报告可持续发展报告构架，结果形成一个名为「动态重要性」的概念。图 P6-2：动态重要性使用一种构建块方法（a building block approach），来展示这些不同重要性观点可如何统一地被考虑。

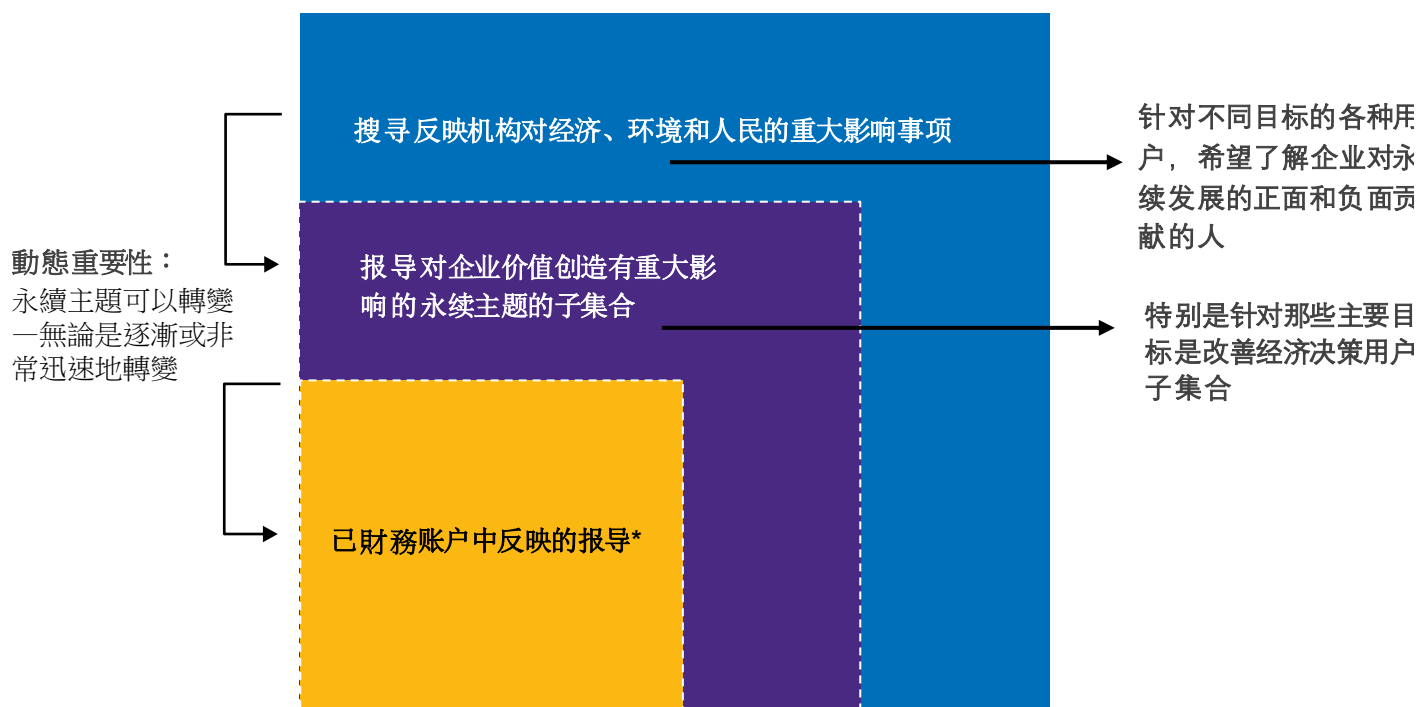
<sup>8</sup> 详见 Basic, Inc. v. Levinson, 485 U.S. 224 (1988); TSC Industries, Inc. v. Northway, Inc., 426 U.S. 438 (1976)。

图 P6-1：影响会计模型



数据来源: [关于报告气候相关信息之指南](#)

图 P6-2：动态重要性



数据来源: [企业全面报导之合作意向声明](#)

**基于行业的重要性：**SASB 准则（现已成为 ISSB 的一部分）的目标是根据组织所在行业，确定最有可能具有重要性的披露要点。值得注意的是，这 77 个行业基础准则的初步开发旨在根据法律对重要性的定义，以增强现有的 10-K 表格披露的可持续相关信息。很多编制者开始进行可持续经营报告时，应参考 SASB 准则，以了解可能披露的初始范畴。所建议的关键绩效指标和相关披露，可以作为一个组织目标并实现决策有用的可持续经营目标。

**对于如实反映的定义：**国际可持续准则理事会（ISSB）在其 S1 草案《可持续相关财务信息披露一般要求》（见背景）中，针对可持续经营信息（C9-C10）的如实反映进行定义。国际可持续准则理事会（ISSB）指出，可持续相关财务信息以文字和数字的形式呈现实际的、真实的现象。因此，为确保信息的有用性，信息必须如实反映「所声称代表的现象的实质」。国际可持续准则理事会（ISSB）进一步指出，为使信息做到如实反映，它应该是「完整的、中立的且无误的」。这符合第 6 原则。组织设定目标，确保其用于决策的信息能够反映基本情况、交易和期望。

## 基于影响会计的披露

有些组织正在发布一种基于影响会计或多元资本会计概念的新形式的财务报表。例如，跨国美容公司 **Natura & Co** 已经采取措施，推出其称为 IP&L 的综合损益表来计量和报告其业务在“社会、环境和人类方面产生的影响”。该公司将 IP&L 描述为一种综合管理工具，可以对公司在环境、社会和人类维度以及财务结果的绩效影响进行会计处理。根据这一模型，该公司得出结论，对于每一美元的收入，Natura 为社会创造了 1.50 美元的净回报。

## 设定目标：减少温室气体排放的承诺

一些公司正在公开承诺减少其温室气体排放，并设定了截止日期（参见科学基准目标）。这是对可持续发展行动的承诺（[原则 1](#)）。例如，在其 **2021 年的 10-K 表格** 中，惠而浦既描述了其承诺，也提到了未能实现其表达的目标可能面临的风险（[原则 7](#)）：

我们已为温室气体减排和相关的可持续发展目标设定了严格的科学目标，包括在 2021 年宣布的工厂和营运业务的“零排放”目标。未能实现可持续发展目标或减少对环境的影响，任何科学或政府衡量成功指标的变化，或者对我们在应对气候变化方面负责的看法，都可能导致负面宣传，并对我们的经营和声誉产生不利影响。

金融机构在应对气候和其他可持续业务风险方面面临额外的挑战。它们不仅需要为自身的运营，也要为投资组合设定目标。它们的借款人、被保险人和投资者承担风险，而这些风险可能不够透明。

**SEC 公司融资部（CorpFin）对披露的一致性：**SEC 企业融资部（CorpFin）关于披露的一致性：2021 年，SEC 表示将审查企业的申报文件，以确保其遵守**气候变化相关披露指南**。SEC 企业融资部发布了一份**样本意见函**，预计将发给涉及气候变化披露的公司。企业融资部在审查申报文件时将考虑的事项之一，是公司的企业社会责任（或类似）报告和其 SEC 提交文件（10-K 表格）中提供的信息之间的差异。这符合 ICIF-2013 中的概念，即设定的目标必须在整个组织中保持一致和连贯，可持续发展事项是全面监督体系不可或缺的一部分。

**利用基准设定目标的益处与风险：**即使从财务报告的角度来看，某项事项可能并不重要，但由于分析师用此项目作为决定公司 ESG 评级的标准，所以它可能是有用的。因此，许多公司会查询商业数据和评级来设定可持续经营目标。参考相似行业或具有相似经营模式的组织可能具有启发性。

然而，在考虑基准数据来设定可持续经营目标时需要谨慎。公司的财务部门和投资者关系团队发现，它们可以从详细了解公司的评级来设定可持续经营报告议程中受益。就 ESG 而言，商业数据和评级可能缺乏可比性或一致性。事实上，一些组织发现聘任顾问或直接与数据整合商和评级机构联系，以了解其评级方法是有益的。

**按照目标建立控制系统：**在 SOX 方案出台不久，许多公司感到有义务为所有事项制定控制措施，并将许多控制措施视为「关键控制措施」。这导致（内部和外部）鉴证工作量的急剧上升。随后，各方意识到并非所有控制措施都是关键控制措施。他们通过惨痛的经验教训明白了这一点。正如 KPMG 咨询服务部内部审计服务董事总经理 Debbie Biddle-Castillo 所说，随着公司着手正式建立 ESG 报告的内部控制，他们可以借鉴这些教训，把 ESG 报告的控制措施作为首要工作。

## 案例：了解评级

一家总部位于欧盟的农业公司经营植物种植农田。该公司之前没有监测或报告动物保护或森林砍伐，因为这不是其业务的一部分。在得知被领先的 ESG 分析师打了低分后，公司开始进行讨论，以了解原因并提高评分。至少有一家公司已将该公司分配到其分类体系中的一个行业类别，而该类别包括公司没有报告的参数指标。公司可以选择说服分析师将公司考虑在更适当的行业分类中，或者提供有关缺失参数的数据。

## 7. 识别并分析实现可持续经营目标的风险

### 组织识别内部影响其目标实现的风险，并进行分析以确定如何管理风险。（ICIF-2013-7）

在设定其可持续经营目标后，组织应识别可能发生的各种情况，这些情况可能会部分或完全影响其达成目标的能力。评估目的是为制定并实施应对这些风险的措施。

#### 关注点

##### ▶ 包括实体、子公司、部门、营运单位和职能部门

实施稳健且有效的风险分析需要考虑组织的所有子单位，包括子公司、部门和营运单位。

##### ▶ 分析内外部因素

实施稳健且有效的风险评估意味着对外部和内部因素进行分析。在评估可持续经营风险时，组织要考虑可能导致有形（已确认的）资产和无形（未确认的）资产价值减损或损失的情境，这样的风险可能源自利益相关者的预期。

##### ▶ 适当的管理层参与

组织的相关人员拥有必要的信息和

视角，可协助识别和评估可持续经营风险。因此，在识别和评估可持续经营风险时，组织依赖不同管理层级和部门之间的沟通。

##### ▶ 估计已识别风险的重要性

在识别和评估风险时，组织会估计各种情境对其可持续经营目标的潜在影响。这一过程包括风险的定性和定量评估，将风险的潜在影响以货币形式进行反映。

##### ▶ 决定如何应对风险

在识别并评估实现可持续经营目标面临的风险后，管理层确定适当的应对措施，包括接受风险、避免风险、降低风险或分摊风险。

#### 见解

**不成熟的信息处理流程带来的风险：**正如在文中所提到的，特别是在[原则 11](#)中，在组织实施 ICSR 的过程中，不成熟的流程和系统可能会增加风险，因为它们提供的信息可能是不可靠或错误的，但这些信息对于决策是必要的。控制措施可以帮助组织应对这些信息风险。

**「风险」和「机会」：**在其有关气候变化的拟议规定（请参阅背景资料）中，SEC 要求必须强制披露「风险」，但可选择性披露「机会」。其他拟议规定，如国际可持续准则理事会（ISSB）发布的准则，要求同时披露「风险与机会」。



## 揭露风险与机会

在其 [2021 年发布的 TCFD 报告](#) 中，Travelers 解释了帮助其投保客户减轻气候风险的流程。虽然这是公司产品服务的一部分，但 Travelers 还建立了一个流程，使其能够识别、评估和减轻其投资组合中的气候风险，如原则 7 所述。此外，公司通过识别机会，将这一流程视为实现其整体目标（[原则 1](#)）和目标（[原则 6](#)）的手段。

「Travelers 风险控制部门」拥有一支由安全和预防损失专业人员组成的网络，为我们的客户和我们的国内和国际商业保险业务，提供评估和咨询服务。我们的专业人员网络拥有 500 多名风险控制顾问和我们为商业保险客户提供的自助式网站，提供了一个全面的框架和众多的规划资源，包括个性化规划，以帮助各类企业为自然灾害做计划，并专注于安全和保护业务营运。

气候趋势会随着时间的推移显现出来，这为 Travelers 风险控制部门提供了长期机会，以提供和开发服务，帮助现有和潜在客户减轻与气候变化相关的风险。例如，为帮助减轻因天气事件引起的财产损失，Travelers 风险控制部门已经开发一个全面的技术规划资源框架，以协助客户进行业务影响分析，优先考虑和实施风险管理行动计划并做出改进。

**COSO 企业风险管理框架：**2017 年，COSO 发布最新版《[企业风险管理—与战略和绩效的整合](#)（ERM Framework）》，该框架倡导一种战略性的风险管理方法，包括治理、监督以及鉴别、评估和管理组织内各种风险的流程。一个特定的挑战是，是否将可持续经营风险（例如与天气事件相关的实体风险）作为独立因素考虑，还是将其与其他可持续经营项目（例如多样性、公平性和包容性）整合在一起。这个问题也与建立特定可持续经营项目的结构和责任（[原则 3](#)）相对应。由于它是综

COSO 企业风险管理框架是一个综合性的框架，提供了有益的指导方针和建议，以将可持续经营战略、绩效和风险与组织的总体战略保持一致。该框架可以指导组织建立识别和应对风险的最佳结构。与 ICIF-2013 一样，COSO 企业风险管理框架可以很容易地应用于可持续商业事项（请参阅背景资料）。

**与估计、预期和预测未来相关的风险：**对于可持续经营信息，一个主要挑战是此类信息通常基于估计和预期。可持续经营指标是通过考虑所评价事项与其有效决策能力之间的关系来设定的。决策涉及短期、中期和长期内有价资源的使用。请考虑以下内容：

- 可能会用到估计，因为直接计量的活动的主要数据无法获得或成本过高。组织可以使用基于假设和估计的次级数据。例如，特定部门的能源使用可能基于共享设施的比例运用假设。随着技术的进步，可能会出现新的测量方法。例如，对于环境信息，新技术将基于地面数据和地理空间（卫星）数据生成与特定资产（如工厂和炼油厂）的使用和状况相关的数据。

## 目标与风险：ICIF 与 ERM 框架互补产生的效益

COSO ICIF 和 COSO ERM Framework 关注目标与风险。虽然这两个框架的关注点不同，但两者相协调（参见 ICIF-2013，附录 G，与 COSO 企业风险管理-整合框架的比较）。

作为一个一般性概念，ERM 框架帮助组织深入评估各种风险并设定目标。在可持续发展领域，该框架可以扩展到新的领域，例如对道德和目标的承诺。如所述，ERM 框架帮助实体“开发和执行企业风险管理活动”，例如评估风险偏好和容忍度。企业风险管理比内部控制更广泛，更直接地关注风险。ICIF 是整个组织执行目标的手段，是企业风险管理的一个组成部分，但范围较窄。

- 在设定对未来的预期时，可能会用到估计。可持续经营相关信息需要对未来进行假设，例如基于与气候变化相关的实体风险和转型（经济）风险，对现有设施和设备的使用寿命进行估计。

根据组织的可持续经营目标提供信息所需的技术和流程，与满足其他目标所使用的技术和流程并无区别（[原则 6](#)）。财务部门的专业人士，特别是财务规划和分析（FP&A）领域的人员，擅长[根据对未来的假设进行财务估计](#)，以评估风险，并着眼于短期、中期和长期的绩效优化。这是[管理会计师能力](#)的一个重要组成部分。

将[原则 7](#) 视为 ICIF 框架的一部分，识别风险有助于组织应对这些风险，促进组织做出全面的估计和前瞻性的预期。在控制和监督措施中，最重要和有帮助的手段之一，是将数据来源和理据记录在案。这样做不仅可以追踪信息和假设，还可以确认估计过程合理性，以提高估计质量，以便在某一时刻接受审计（[原则 16](#)）。

**尽职调查，涉及第三方信息的风险：**可持续发展报告与财务报告之间的一个关键区别是报告的边界范围（[原则 3](#)）。一般而言，可持续发展报告使用基于「控制」或「影响」的概念来确定边界，并从包括组织、供应商和客户在内的完整价值链中收集信息。例如，温室气体（GHG）协议对于范围 2 排放的报告需要来自能源公司的数据，而范围 3 排放的报告则根据组织的经营模式，需要来自供应商和客户的数据。因此，可持续经营管理和报告取决于第三方信息的可用性和质量。

对于商业人士来说，对第三方数据的依赖是一个关键问题，因为获取和信赖来自外部方的数据会增加风险。遵循 ICIF-2013 有助于组织建立关键思维模式，以解决其关切的问题。为了应对这些风险，组织需要实施监督和控制活动（[原则 10](#)），这需要受过专业培训的专业人士（[原则 4](#)）。这些专业人士要求实施尽职调查程序，以评估和验证信息的准确性和完整性，以及是否做到了如实反映（[原则 6](#)）。

在美国于 2010 年颁布《多德-弗兰克华尔街改革和消费者保护法》以及 SEC 发布**冲突矿产**规定时，也出现了类似的担忧。<sup>9</sup>在最终规则中，SEC 指出下游企业可以采用国内或国际公认的准则，并将《**经济合作与发展组织于来自受冲突影响和高风险区域的矿石的负责任供应链尽职调查指南**》视为广泛接受的准则。

同样地，某些行业的 SASB 准则包括与人权相关的披露主题。其中一个会

计指标是“在 RBA（负责任商业联盟）验证审核流程（VAP）或同等流程中，针对所有设施和高风险设施进行的一级供应商设施审计百分比。”<sup>10</sup>新的人权法律规定的普及，例如**美国《防止强迫维吾尔人劳动法》**和**英国《现代奴役法》**，要求报告组织在供应链的各个环节解决与人权相关的风险。

总之，关于采购方面的广泛接受的现有标准可以成为应对风险的控制活动（**原则 10**）。此外，向外部利益相关者报告这些活动可以提供有用的信息，从而建立信任（**原则 1**）。

**向客户提供信息相关的风险**：与从供应商获取可持续数据的风险类似，向客户发布可持续信息也存有风险。随着越来越多的组织遵循温室气体协议（或具有类似架构的法规）并开始报告范围 3 的排放量，它们可能要求供应商提供相关信息，或者奖励提供相关信息的供应商。除温室气体会计之外，其他类型的可持续经营信息也存在类似的风险。如果没有有效的监督系统，组织可能向客户提供不可靠的信息。此外，由于具有完成交易的压力，相关方可能会故意提供不完整或不准确的信息（**原则 8**）。原则 7 以及完整的架构可以指导组织开发和实施监督活动以应对这些风险（**原则 10**）。

组织上的一个问题，是风险在一个地方，而 ESG 在另一个地方。风险管理和策略之间存在相互关系，不能将它们分开。

—Edward Olson, 合伙人, 国家领导者, 环境、社会和企业治理, MNP LLP

<sup>9</sup> 「**冲突矿物**」指的是从特定地理区域采购某些元素，该地区曾经遭受危险冲突。基本上，其基本目的是为了揭示可能资助军阀的透明度。

<sup>10</sup> 参见，例如，**可持续会计准则理事会（SASB）科技与通讯行业类别、硬件行业之准则**

## 供应链采购信息的披露

应用原则 7 可能会增加可持续经营信息有关声明准确性和有效性的风险。为了应对这些风险，公司可以制定政策与程序，以应对与供应商的关系并确保信息的可靠性。例如，[GUESS 2020-2021 年度可持续发展报告](#) 详细描述其产品生产所需的可持续材料的采购风险，如下所示：

我们的产品采用各种天然和人造材料。GUESS 服装和配饰中使用最多的三种原料分别是：

1. 棉花，用于牛仔布和标志性 T 恤占 60.2%
2. 合成纤维，如聚酯纤维、尼龙和弹性纤维占 28.3%
3. 人造纤维素，如粘胶/人造丝、莫代尔和莱赛尔占 9.8%。

可持续和可靠地获取这些原料的能力可能会受到某些外部因素的影响。棉花生产依赖水资源，而气候变化可能对水资源产生不利影响。农场方面的人权问题，也可能影响棉花的供应。由于聚酯纤维是依赖石油，我们可能面临实现范围 3 科学排放目标的挑战，或者公众对于塑料和微纤维相关的负面看法。我们增加对再生聚酯的使用，可能有助于减轻这些风险。为应对与人造纤维相关的潜在风险，我们一直与 GUESS 供应链中的纸浆厂合作，以确定树木纸浆的来源，并增加从 Lenzing 和 Birla 等经过验证的公司的采购量，并与 Canopy 合作，避免使用来自古老和濒危森林的原料，以及以任何可能对当地原住民社区有害的方式采购材料。有关风险的详细信息请参阅 GUESS 10-K 表。

本披露及可持续发展报告的其余部分提供的额外细节，展现了识别风险的过程。这些风险可能阻碍公司实现可持续业务目标。依据原则 7，明确这些风险是建立监督机制的重要手段，有助于促进公司朝目标迈进。

## 8. 评估舞弊风险

组织在评估达成目标的风险时，会考虑发生舞弊的可能性。（ICIF-2013-8）

在识别和评估实现可持续经营目标的风险并制定有效应对措施时，组织应考虑到相关方可能从事舞弊活动，例如故意虚报或侵占有价资源。

### 关注点

#### ▶ 考虑各种舞弊类型

作为风险评估活动的一部分，组织应识别在满足其可持续经营目标时，相关方可能有意损害组织利益的方式，包括利用技术有意误报信息或挪用资源的风险。作为风险评估过程的一部分，组织应召开头脑风暴会议，考虑可能导致舞弊活动的情境。

#### ▶ 评估激励和压力

作为其可持续经营管理活动的一部分，组织应评估自己成为非法活动、舞弊和其他不法行为目标的风险。组织应考虑管理层、员工和其他相关方为达成某些可持续相关目

标或实现某些结果所面临的压力。

#### ▶ 评估机会

在风险评估中，组织应考虑非法活动、舞弊行为以及其他与其可持续经营管理相关的不当行为可能发生的方式，包括更改记录、对市场进行误报或遗漏信息，以及挪用原本供组织使用的资源。

#### ▶ 评估态度与借口

组织的风险评估过程包括了解相关方可能对该组织的可持续经营活动实施非法、舞弊或不当行为的态度和借口。

### 见解

**舞弊的压力和机会：**在可持续经营绩效和 ESG 报告方面，员工常常面临颇具挑战的截止日期，还可能有对满足目标和向社区传达积极信息的高期望。在满足目标方面未被识别的风险和有限的资源会加剧这些压力。满足期望的动力可能会鼓励不法行为，包括向资本市场提供不完整或不准确的报告，特别是具有 ESG 相关标准的投资者，如筛选基金和 ESG 贷款工具。通过改善治理、风险评估以及控制和监督活动，可以减少这些风险。

**员工态度：**员工可能认为可持续发展与组织实现目标并无关联，而视之为微不足道的事情（[原则 6](#)）。这将导致组织政策和监督体系无效，因为员工缺乏履行与可持续发展相关责任的动机。更糟糕的是，这些情况可能激励员工采取故意的行动，与组织对诚信和目标的承诺相矛盾。考虑到 ICIF-2013 的 17 个原则，包括领导层的基调（[原则 1](#)）和问责制（[原则 5](#)），可以采取控制活动来应对、管理和减轻这些风险。

同样，在某些情况下，负责企业责任或可持续经营的员工，以及参与该过程的其他部门同事，可能对控制和监督系统不熟悉。这可能使他们对舞弊活动和报告的潜在风险意识较低。

**反舞弊规则和潜在诉讼：**在美国，所有受 SEC 监管的上市公司都受到 1934 年证券交易法及相关法规（第 10(b)条：SEC 第 10b-5 条）中反舞弊规定的约束。许多州也有

企业正进入绿色债券市场。许多发行的债券已被超额认购，显示出巨大需求。这些债券的发行人越来越需要对 ESG 相关数据和披露进行某种形式的保证或证明，作为发行和维持绿色债券的条件。

—Kristen Sullivan, 合伙人, 全球审计与保证可持续发展及气候服务领导者, Deloitte

与证券和其他商业交易相关的类似反舞弊规定。根据这些法律，无论信息是否包含在监管申报文件中或以其他方式向市场传播，公司或其董事和管理人员都可能因故意重大虚假陈述（或重大信息的遗漏）而承担法律责任。因此，即使可持续经营信息不是监管申报文件的一部分，但出现在公司的网站、新闻稿、产品信息或其他材料中，如果存在舞弊行为，也可能导致法律责任。

## 案例：基于产品信息的证券舞弊指控

2021 年，投资者对 Rayna Scientific（虚构）提起了一则集体诉讼。该公司专门从事替代塑料品的生物基塑料的研发，例如吸管、包装和购物袋。该公司的产品信息用于与大型零售商、便利店和咖啡馆签订合同，宣称其产品具有生物降解、可再生和可持续的特性。一家主要金融新闻服务提供商所做的调查声称，Rayna 的产品并非如其所称的具有生物降解性。在该报道发布后，Rayna 的股价下跌 35%。因此，该公司及其三名高级主管被提起了涉嫌证券舞弊的诉讼。

**绿色贷款和误报动机：**金融机构根据环境、社会和治理（ESG）指标提供各种类型的贷款安排。这些安排通常被称为「绿色债券」、「ESG 相关债券」或「减排债券」，在美国以外地区越来越流行。尽管有不同的名称或术语，但这些贷款安排要求借款人确认或提供 ESG 信息以获得利益保障。例如，一项安排可能规定借款资金用于特定的可持续经营项目，或者该安排可能具有利率条款，如果借款人达到指定的 ESG 目标或减排目标，则利率会下调。这些安排可能会促使借款人谎报借款资金的用途或实现了借贷协议中规定的目标。这些是公司控制和监督系统所要减轻的风险。内部审计或外部审计是确认合规性的手段（[原则 16](#) 和 [原则 17](#)）。

**应对与可持续经营活动相关的舞弊风险：**所有内外部组织的相关方都可能从事舞弊活动，包括管理层、全职和兼职员工、自由职业者和顾问、供应商、承包商和类似的第三方。在可持续经营领域中，特别重要的一点，是关注第三方的陈述和信息可靠性。例如，公司如今正在采取一系列措施，包括：

- 寻求外部解决方案，协助可持续经营信息的数据收集、分析和报告。
- 依赖外部认证，例如产品合规性。
- 聘请顾问或专家来实施或领导特定的可持续经营活动。

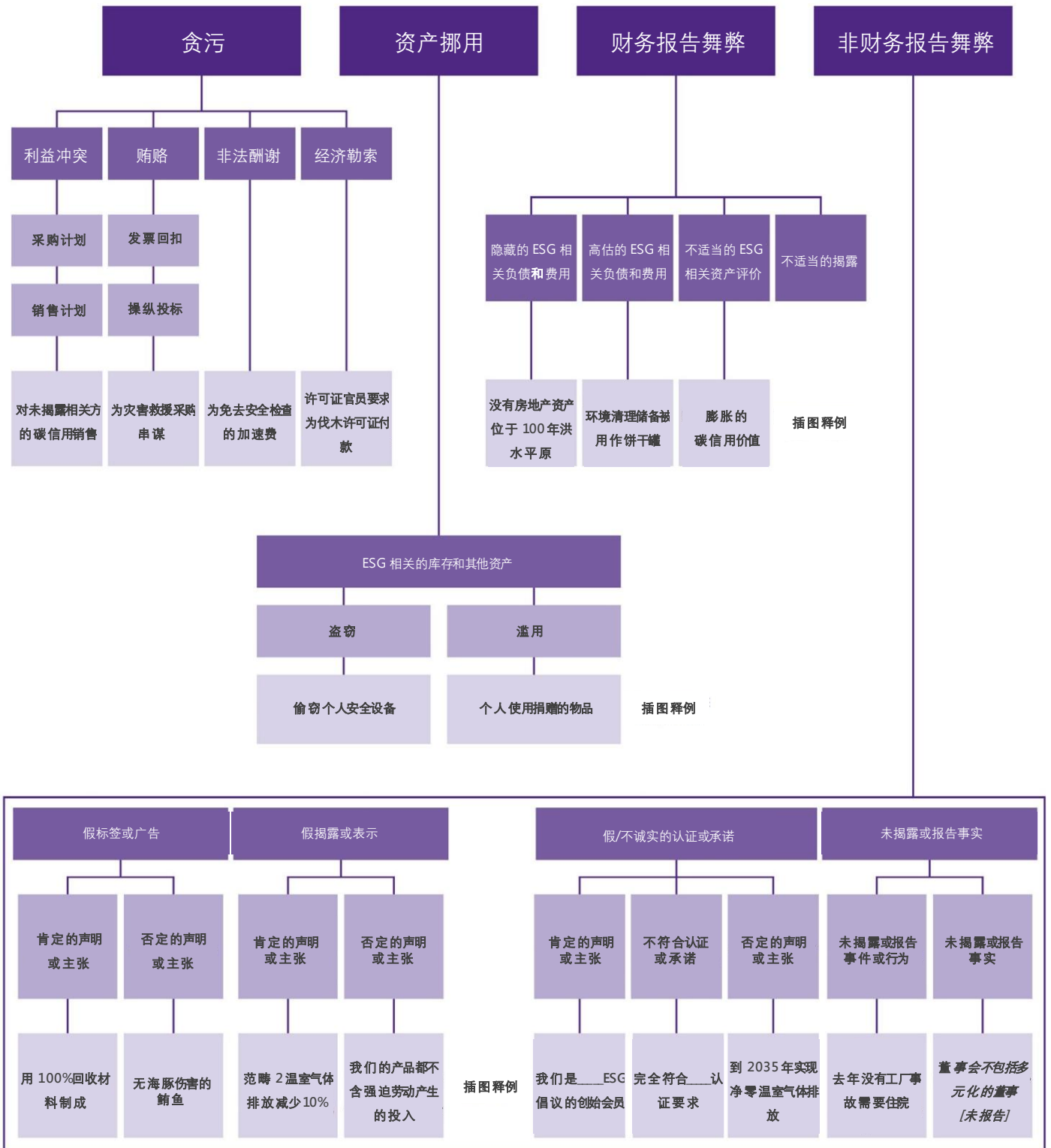
将其他专业人士和组织纳入可持续经营流程可以带来价值。然而，这也可能引发有关舞弊风险的担忧。如 ICIF-2013 所解释的，质量监督系统（请参阅[要素：控制活动](#)）可以帮助组织实现其可持续经营目标并减轻舞弊风险。

**针对舞弊的内部审计程序：**内部审计权威指南指出，内部审计师必须在制定审计目标时考虑重大错误和发生舞弊的可能性（请参阅[IIA《国际专业实践框架》，第 2210.A2 节](#)）。这项工作包括考虑、预防和侦测舞弊的程序，不仅涉及财务报告，还涉及满足可持续经营目标。

**外部审计师对于舞弊和可持续经营报告的责任：**一般而言，财务报表的审计师必须考虑舞弊风险，并采取适当的审计程序进行检测。一些外部 ESG 信息反映在财务报表中，包括经审计的附注部分。因此，审计师的工作将扩展到可持续经营信息。然而，许多 ESG 披露是在基本财务报表和附注之外提供的；因此，审计师对于这些信息的责任遵循其他规定（详见[原则 15](#) 讨论）。

**注册舞弊审查师协会（ACFE）/ Grant Thornton 关于 ESG 和舞弊风险的报告：**ACFE 和 Grant Thornton 合作发布的《[在不断演变的 ESG 环境中管理舞弊风险](#)》，报告，基于 ACFE 发布的资料对 ESG 舞弊行为进行了分类。该报告说明了如何将现有概念和模型应用于可持续经营活动，并提供了与舞弊相关的可持续经营风险案例，包括腐败、资产侵占和误导性披露（见图 P8-1：Grant Thornton 的 ESG 舞弊行为分类法）。

图 P8-1: Grant Thornton 的 ESG 舞弊分类法



数据源: 在不断演变的 ESG 环境中管理舞弊风险



## 9. 识别并分析重大变化和新兴趋势

### 组织会识别和评估可能显著影响内部控制体系的变化。(ICIF-2013-9)

在识别和评估达成其可持续经营目标的风险时，组织应考虑到新兴趋势。可持续经营相关风险会受到持续或定期评估，以应对监管趋势和经济因素。

#### 关注点

##### ▶ 评估外部环境的变化

在进行风险评估时，组织应考虑可能影响其可持续经营活动的外部因素。这些因素包括监管提案、经济走势和实质风险。

##### ▶ 评估业务模式的变化

组织对可持续经营管理和报告趋势

进行持续评估，以便能够应对可能影响其业务模式、战略以及监督流程的变化和趋势。

##### ▶ 评估领导层变动

为了应对可持续发展的变化和趋势，组织应重新考虑其相关方的结构、权限和责任，以确保能够应对新的风险。

#### 见解

**评估运营状况以发现可持续发展机会：**有效管理（包括控制和监督系统的管理）的关键原则之一是持续改进（[原则 16](#) 和 [原则 17](#)）。对于一个组织来说，评估其可持续经营状况并将其与最佳或领先实践进行评估是有效的做法，因为这些实践会不断演进和成熟。一些管理会计专业人士认为这体现了“最好的防守就是进攻”这句谚语。这涉及寻找机会并评估错过机会的风险（[原则 7](#)）。

**重新评估重要性和决策有用性：**随着情况的变化，对于什么信息是重要的（根据监管机构的定义）或者对于管理层和其他利益相关者是有用的，相关的评估或衡量指标将发生变化。组织在设定指标时，应考虑所有因素（包括内部和外部因素），这一点至关重要。

**跟上监管动态和法规要求：**监管机构正加速发布可持续经营信息的相关要求。许多组织依赖其法律和政策专业人士及时提供有关这些变化的信息。确保法律顾问和政策团队能够识别并传达新的和即将颁布的法规是一项控制活动（[原则 3](#)）。然而，对于其他相关方来说，跟上全球各地司法管辖区法规的快速变化也是有帮助的。其中一些信息可能可以通过专门的法律数据库和商业平台获取。此外，一些检测法规文件的网站也可能有所帮助。

**跟踪新的报告法规：**可持续商业生态系统中的各方，如编制者、会计师事务所和顾问，正在预测 SEC、ISSB、欧盟委员会/欧洲金融报告监管组织（EFRAG）和其他机构（如证券交易所）可能出台的新规定和准则。即使在这些规定和准则强制执行之前，公司也在考虑其治理和风险管理结构、信息系统和人才能力，以满足这些预期需求。组织在这些新的监管要求出台或最终确定之前作出响应，可能表明其内

部控制职能的有效性。此外，组织的竞争对手在监管规定获得采纳之前向市场披露相关信息通常是组织采取行动的强有力推动力。

总之，等待法规最终被采纳可能不是满足组织相互关联的目标（[原则 6](#)）的有效手段。

## 有关前瞻性信息的披露

如[原则 6](#)所述，可持续经营信息在很大程度上是前瞻性的，基于预期、假设和估计。本质上，此类前瞻性评估所依赖的基础数据会发生变化。在美国，证券法规为前瞻性声明提供了安全港，一些公司已开始就该安全港对 ESG 信息披露的适用性提供信息。这些与安全港相关的披露可能很广泛。以 [Salesforce 截至 2021 年 1 月的 10-K 表](#) 为例，该公司解释了实现其 ESG 目标的风险：

**我们对 ESG 事项的期望和披露使我们面临风险，可能对我们的声誉和业绩产生不利影响。**

我们已经确定并公开宣布了 ESG 目标，包括我们致力于推进种族平等和正义以及减少温室气体排放。这些声明反映了我们的承诺，但并不保证我们能实现这些目标。如果我们未能按时或根本未能实现或准确跟踪和报告这些目标，可能会对我们的声誉、财务绩效和增长产生不利影响，并使我们面临来自投资界以及执法机构的更加严格的审查。

我们实现任何 ESG 目标的能力受到众多风险的影响，其中许多风险超出我们的控制范围。此类风险的例子包括：

- 低碳或非碳能源的可用性和成本；
- 影响 ESG 标准或披露的不断演变的监管要求；
- 能否找到符合我们的可持续发展、多样性和其他 ESG 标准的供应商；
- 我们在劳动市场上招聘、培养和留住多元化人才的能力；
- 我们实现有机增长和企业或业务收购或出售的成功与否。

如果我们的 ESG 实践未能满足不断演变的投资者或其他利益相关者的期望和标准，则我们的声誉、吸引和留住员工的能力，以及作为投资、商业合作伙伴、收购方或服务提供商的吸引力可能会受到负面影响。此外，我们未能或被认为未能追求或实现我们的目标和目的，或未能按时或完全满足各种报告标准，可能会产生类似的负面影响，或使我们面临政府执法行动和私人诉讼的风险。

**监控可持续发展议题的进展：**随着时间的推移，现在归类为可持续发展范畴的议题得到了越来越多的认识。曾经，这些议题被视为非主流或局部性问题，但随着情势的发展，这些议题出现在了非政府组织或其他利益相关者团体的议程上。对于此类议题的意识也日益增加。这些议题的例子包括温室气体排放、与气候相关的风险、冲突矿产和工作场所安全等。随着这些议题的进展，可能会出现对报告透明度的新需求，进而导致自愿报告或强制性披露规则的出台。然而，并非所有的可持续发展议题都会遵循这个轨迹。组织可以通过追踪公开申报文件、学术研究和报告、非政府组织活动以及社交媒体趋势来识别中长期议题。通过跟踪这些议题的进展，组织可以为这些变化可能带来的风险做好准备，或者创新自己的策略以抓住新兴议题带来的机遇。

了解客户及其 ESG 目标至关重要。即使是较小的或私有公司，由于客户群体较为集中，也可能面临更多的风险。当客户发送问卷调查时，他们期望能够及时获得准确的回应。即使您明年无需向 SEC 报告气候数据，您可能仍需要收集和报告数据以保护您的收入和声誉。

—Christopher McClure, 合伙人, ESG 服务负责人,  
Crowe LLP

**竞争对手的经营模式和产品：**竞争对手作为竞争对手的行动可以促使组织行动，不仅仅是在报告方面，更广泛地涉及其经营模式。例如，考虑生产办公室和商业物业地板、燃油泵设备要素或零售商家具的公司。随着不断变化的市场推动更多竞争对手制造符合可持续性准则的产品，未能创新的组织可能面临重大风险。根据 ICIF-2013 原则，竞争可以促使组织重新考虑其目的（[原则 1](#)）和目标（[原则 6](#)），并接受可以创造有价值的机会和竞争优势的变化。

**内部动态的变化：**通常，推动企业开展可持续经营活动的驱动力来自组织内部。如今，员工成为创新和变革的关键利益相关者。这不仅仅涉及环境问题，同样重要的是涉及人力资源（或人力资本）问题，即 ESG 中的“S”，例如多样性、薪酬平等、招聘和晋升准则、对卓越成就的认可，以及对为组织和全球社区做出贡献的满足感（[原则 4](#)）。

组织事件也可能引发变革。销售或业务发展团队可能会执行一项重大合约。产品线或整个部门可能会逐渐停止运作。组织可能会面临合并、出售或分拆。这些变化可能会影响员工对其承诺和投入的感受。正如[原则 9](#)所示，所有这些事件都会改变风险和计划的应对和管理方式。它们可能会促使组织制定和修改控制措施，以确保组织继续实现其可持续的业务目标。

CFO 的角色已经出现变化，因为 21 世纪的公司所处的世界，不再支持各部门孤立地低效运营。相反，业务问题是跨部门进行管理的。如今，CFO 处于一个独特的位置，可以俯瞰整个企业，并把企业的各个方面联系起来，建立可信赖的关系，实现业务目标，推动各个方面的联系，满足利益相关者的需求。这就是为什么具有俯瞰企业的视角对于保持敏捷性至关重要，无论是拥抱新趋势还是为了满足新的法规，例如有关 SEC 气候信息揭露的进展。

当我与其他首席财务官交谈时，许多人都接受了这种新常态，并实施了 ESG 战略。在 2020 年，ESG 成为了我们组织文化和业务目标的有机组成部分。ESG 战略是一项跨职能的战略，涉及供应链、社会、治理等等多个方面。因此，全面的视角对业务的成功至关重要。

良好的治理和数据收集在平衡目的和利润方面起着关键作用。正如人们所说，如果你不能测量，你就无法管理。我们的一手经验表明，将来自整合系统的数据放在一个地方可以实现追踪和报告。跨部门合作比以往任何时候都更重要，以便接受审计和追溯，并且随着新的法规不断涌现，跟上变化是必须的。

—Gina Mastantuono, ServiceNow 首席财务官

## 要素：控制活动

### 10.选择并建立控制活动

组织选择并建立控制活动，以将与实现目标相关的风险降至可接受水平。(ICIF-2013-10)

一旦组织确定并评估了达成其可持续经营目标的风险，就会设计、制定和实施措施来部分或完全地应对这些风险。这有助于确保监督活动对可持续业务目标以及相关风险做出响应。

#### 关注点

##### ▶ 与风险评估相整合

对于组织的可持续经营活动，监督活动的选择与制定基于其风险评估流程。

##### ▶ 考虑实体特定因素

对于组织的可持续经营活动，并没有一种“一刀切”的方法来制定和实施监督活动，这些活动应对已确定和评估的风险做出响应，这些风险可能反映了组织的专业或独特的经营模式和策略。

##### ▶ 确定相关业务流程

组织考虑其可持续业务活动的结构、政策、程序以及分配的权限和责任，以应对已确定和评估的风险，并实现其可持续经营目标。

##### ▶ 评估多种控制活动类型

为了应对达成可持续经营目标的风险，组织会仔细考虑风险的性质以及单独行动或行动组合的类型，以有效应对这些风险。

##### ▶ 考虑控制活动的层级

有效应对风险以实现组织可持续经营目标，需要在组织内部的不同层级实施控制活动。

##### ▶ 实施职责分离

「职责分离」的概念意味着设计职责分离程序，作为组织内部制衡手段，以确保可持续经营信息的真实性、准确性和完整性。这意味着需要评估影响组织实现可持续经营目标的交易是如何被发起、批准、处理、报告的，以及如何与其他财务和可持续经营信息保持一致。

#### 见解

**执行准备度评估：**在考虑风险和评估系统有效性（有时被称为准备度评估）方面，作为顾问的内部审计部门和外部专业服务公司具有丰富经验。通过准备度评估，组织可以了解可能采取的步骤，通过采用与主流财务报告类似的技术改进其系统。**审计质量中心**认为，对可持续经营活动进行准备度评估，可以为组织提供独立的观点，涉及选择报告框架、评估报告流程、设计和实施内部控制、确定可用信息以及推荐治理结构等各种相互关联的活动。此外，准备度评估可以为期望获得的鉴证水平提供依据（[原则 16](#)）。

**第三方认证作为控制活动：**与可持续经营信息相关的一个关键风险是对第三方的依赖（[原则 7](#)）。组织可以考虑获得认证（而非独立审计师对财务报表的报告），以此作为一项控制活动。这包括对供应商运营和陈述的第三方验证。然而，组织在这样做时，需要考虑并确保信息提供者的确认机制是可靠的。组织将受益于了解认证的基本方法和标准，及其是否与自身政策和目标保持一致。

**平衡集中与分散的数据流：**如今，有意义的可持续经营信息来自于集中和分散的数据流。例如，人力资源部门可能通过商业平台，拥有关于全职、兼职员工和独立承包商的集中数据。另一方面，如果组织在多个地点营运，其设施管理可能是分散的。然而，分散化并不一定是管理不善的表现，对于可持续商业活动和报告，了解、记录和沟通现有系统的使用情况，以及实现可持续商业目标所必需的新系统是有帮助的。这些数据还需要进行准确性、相关性和可靠性方面的审查。

在设计控制和监督活动时，根据[原则 10](#)所建议的，实现集中与分散信息流的平衡，提供了建立有效且整合的监督计划时需要考虑的重要方面，从而降低了实现组织目标（[原则 6](#)）所面临的风险（[原则 7](#)）。

**设计和实施控制措施以优先处理可持续经营活动的需求：**需要优先考虑设计和实施监督系统和控制措施，以应对可持续经营活动和相关信息。不可避免地，对于组织来说，新兴领域（如可持续经营）可能会对组织应对新兴和不断变化的风险，构成切实的挑战（[原则 7](#)和[原则 9](#)）。然而，随着可持续发展的重要性不断增加，组织正在通过明确宗旨（[原则 1](#)）和目标（[原则 6](#)），并建立相应的结构（[原则 3](#)）和程序来做出回应。总体目标是提供有助于制定战略、实现绩效目标以及维护和创造价值的决策有用信息。

例如，专业人士认识到，当前围绕可持续经营活动和信息流的控制活动可能需要改进，并对已确定的风险做出回应，方法如下：

就 ESG 而言，通常尚未建立严谨的控制环境。在许多情况下，组织可能尚未将合规和内部审计纳入 ESG 报告中。

与 ESG 相关的活动很多，但这些活动并未在与财务报告相同类型的控制环境中获得充分利用。现有的（通常是非正式的）程序需要受到审查且可能需要重新设计。公司通常已经应用了财务报告、供货商管理和其他内嵌控制活动平台。这些平台有可能被用于 ESG。

—Christopher McClure, 合伙人, ESG 服务负责人, Crowe LLP

- 分配具体责任（[原则 3](#)）。
- 以明确且充分的背景信息向员工（以及外部人员）传达职责（[原则 4](#)和[原则 14](#)）。
- 提供非正式的知识分享机会或正式的培训，使员工（和其他相关人员）熟悉可持续经营的概念（[原则 4](#)）。
- 建立旨在实现指定目标的角色和内部组织结构（[原则 6](#)）。
- 使用内部控制技术（如询问、走访、文件检查、重新计算和对帐）评估信息来源的可靠性（[原则 10](#)）。
- 管理来自外部方的数据，例如供应商（[原则 7](#)和[原则 12](#)）。
- 运用现有技术([原则 11](#))。
- 投资于现代化创新科技解决方案（[原则 11](#)）。
- 正式化现有的临时流程（[原则 12](#)）。
- 文件化和简化众多流程（[原则 12](#)和[原则 13](#)）。
- 加强部门间跨领域沟通（[原则 3](#)和[原则 14](#)）。
- 与内部审计部门合作重新评估和应对风险（[原则 7](#)和[原则 14](#)）。
- 利用外部会计师提出的见解（[原则 15](#)）。
- 考虑外部利益相关者对于组织以负责任的方式实现其目标的有效性所提出的见解（[原则 15](#)）。

在治理、能力、政策、数据、沟通和舞弊等多个领域，存在与内部控制相关的控制措施。

企业需要在所有这些领域建立与可持续发展相关的内部控制，特别是涉及向资本市场披露的可持续发展信息方面。

在许多情况下，流程和数据目前只是获得了表面上的接受。

这些流程应该像财务报告一样进行设计、实施和测试。此外，高级领导层的成员越来越多地被要求对可持续发展数据进行验证，无论这些数据是用于公开申报还是金融机构、保险公司或其他商业合作伙伴。

领导者询问数据负责人能否签署认证文件，而他们得到的答案通常并不令人放心，因为在许多情况下，数据的准确性尚未得到评估。

—Michael Littenberg , ESG 、  
CSR、商业与人权全球负责人, Ropes  
& Gray LLP

## 11. 选择并建立技术一般控制活动

组织选择并建立技术一般控制活动，以支持目标的达成。（ICIF-2013-11）

组织设计其控制活动，以应对达成其可持续经营目标的风险。在此过程中，组织应考虑其对技术的依赖程度，包括运用现有的信息技术系统来收集、处理、报告和保护可持续经营信息，例如温室气体排放、能源使用、水资源利用、废弃物管理、供应链管理和多样性等。

### 关注点

#### ▶ 确定在业务流程中使用技术与技术一般控制的依赖性

在设计用于评估和管理已确定可持续经营风险的监督系统时，组织会确定其在多大程度上依赖技术解决方案

#### ▶ 建立针对安全管理流程的相关控制活动

在利用技术作为管理风险响应措施的过程中，组织确定必要的控制活动的性质，以确保可持续经营信息从源头到最终使用者的可靠性和完

#### ▶ 建立针对技术基础设施的相关控制活动

管理层监督技术的设计与开发，以实施控制活动。这些针对技术基础设施的控制活动有助于确保必要的可持续经营信息的完整性和准确性。完整性。

#### ▶ 建立针对技术采购、开发和维护流程的相关控制活动

为了有效利用技术来监督可持续经营信息，组织建立并维护监督活动，包括收购、报废和维护等活动。

### 见解

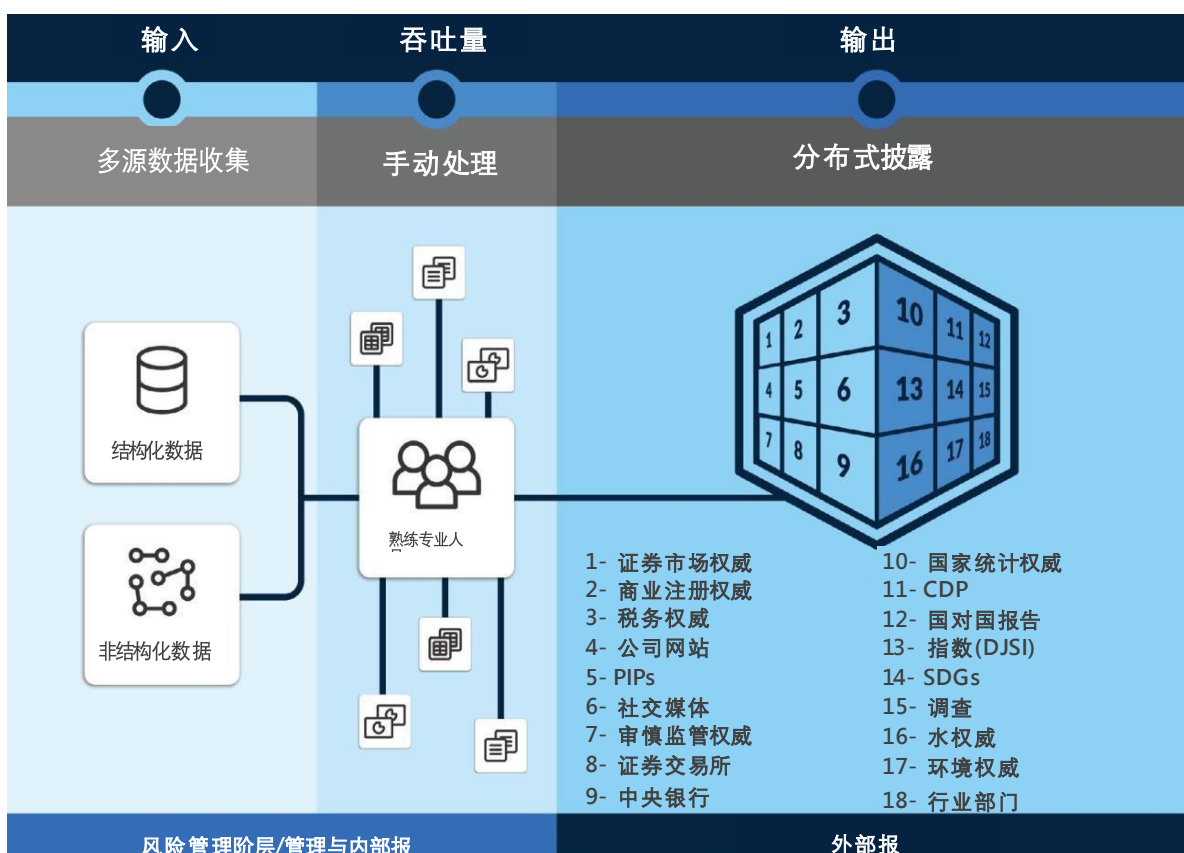
**定义信息技术一般控制（ITGC）：** ICIF-2013 对于 IT 控制活动提供了的额外见解。该框架将 ITGC 描述为对基础设施、安全管理、采购、开发和维护的控制，并指出指南适用于组织的所有技术，包括主机、桌面、便携式和移动设备，以及手动和自动化活动。此外，基于各种因素的不同，如底层流程的复杂性和风险，ITGC 在不同组织之间会有所不同。

**结构化/非结构化数据；过度依赖电子表格、外部控制和监督系统：** 在典型的数据处理中，一个系统的输出是另一个系统的输入。成熟的财务报告系统对各个系统之间的输入、处理和输出之间的流程和接口进行了统一。这种系统对系统的数据流需要结构化数据，即能够允许系统进行通信的格式（见图 P11-1：监管报告和合规-一个分散的生态系统）



如果系统之间不协调，就需要熟练专业人士进行手动介入，以确保一个系统的输出以必要的格式经过重新处理，以提交给下一个系统。例如，为了满足监管申报的文件和数据格式，需要整理和重新打包来自企业资源规划（ERP）软件中的数据。

图 P11-1: 监管报告与合规——一个分散的生态系统



数据来源:第四次工业革命下的数字转型简报:企业报告

对于可持续经营信息的监督流程而言，最重要的问题之一是，相较于主流财务报告可用的基础设施，缺乏先进技术系统。在许多公司中，团队一直依赖电子表格和电子邮件来收集信息，这种方式无法捕捉数据来源和信息轨迹。控制活动，如原则 11 所述，包括适当运用技术来维护和确保信息的完整性，从原始来源，经过分类、排序和分析，直到最终使用者。

**专用于生成和提供可持续经营信息的商业平台：**可持续商业报告，无论是供内部还是外部使用者使用，通常依赖于来自多个内部系统的信息，包括人力资源系统、设施、营运和采购（原则 10）。随着可持续商业活动的成熟，组织可以通过企业资源计划（ERP）和财务报告系统，**实现信息收集过程的规范化。**这不仅有助于信息的处理，还可以让组织自动检查并保存信息，从而增强完整性。

顾问和商业软件供应商提供平台解决方案，通过仪表盘收集、分类、排序、分析和报告可持续经营信息，用以制定内部决策和提供外部报告。这些系统可以结构化来自组织内部各种来源的信息，进而成为组织设计可持续经营信息流程控制活动的高效且重要的一环，因为其中包含内置审计轨迹，可以捕捉信息处理的步骤。审计轨迹有助于确保信息的完整性和准确性。此外，这些信息可以为系统改进提供基础（[原则 16](#)）。简而言之，这项技术将非结构化数据转换为结构化数据，以便进行整合和追踪，最终用于管理仪表盘、年度报告和监管申报。

认识到 ESG 策略重要性的公司，将这些议题融入其长期绩效目标，尤其是在技术方面。虽然技术在持续进步，但组织应该审视现有系统，了解如何利用它们收集分析所需的相关信息。

同样，若一家公司正在进行数字化转型，ESG 应该成为该对话的一部分，以确保新的技术系统准备好融入 ESG。一个持久的 ESG 方法应该吸引与其他核心业务工作流程相同的投资，包括自动化、区块链、AI 和数据分析。

—Maura Hodge, IMPACT 审计负责人, KPMG

数据来源: The ESG Reporting Journey Take the first steps ... before it's too late

然而，与此同时，一些组织发现，现有 ESG 报告平台对其个体需求过于死板。这些组织经过几年的发展，已经形成了个性化的报告议程并选定了关键绩效指标（KPIs），电子表格非常适合它们的需求。此外，一些报告编制人员称，他们过去曾尝试过无法满足其需求的会计解决方案。例如，当美国通用会计准则（U.S.GAAP）和国际财务报告准则（IFRS）调整了租赁会计处理时，商业解决方案已经出现，编制者发现其中许多并不完善。因此，他们可能不愿考虑将商业化 IT 用于新的可持续经营信息和报告需求。

**使用标签技术实现互操作性报告：**《[数字转型简报：第四次工业革命下的商业报告](#)》以合规成本为研究对象。报告显示，为多个内部和外部使用者以及多个司法管辖区编制多份报告的费用非常惊人且浪费巨大。即使在一些全球最大的公司中，目前的报告剪切和粘贴方法已成为财务报告的挑战，即使没有可持续经营信息和报告的额外需求。在从数据来源到最终用户的信息生态系统中，技术可以作为改善企业报告的关键手段。仔细观察信息的流动，有两个时刻至关重要：数据创建和数据（或数据摘要）使用。

政府组织和监管机构通常都会试图降低企业合规成本。围绕上述两个关键时刻的技术流程被称为“RegTech”（合规科技）和“SupTech”（监管科技）（参见图 P11-2：监管数据-从来源到用户）。更具体地说，RegTech 是指通过技术增强监管报告和合规流程的管理。根据这个定义，术语“RegData”是指实体提交给监管组织以遵守披露要求的各个数据点。许多受监管的实体必须具备独特的能力，以满足多种监管格式和机构的义务。SupTech 是指监管机构通过技术实现监督、检查和数据分析。监管机构需要承担发布、管理、监测和执行监管的成本。与此同时，受监管的实体需要承担合规和信息义务的成本，或者在监管检查员要求时随时提供信息以

供检查。这种分散和不一致的监管生态系统是现有合规和法定报告成本和风险的核心问题。

图 11-2： 监管数据—从来源到用户



数据来源:第四次工业革命下的数字化转型简报：企业报告

这一数字化转型过程正在改变报告的方式，从提供定期报告转变为提供数据集。

然而，尽管财务报告存在分类标准，但它们只是可持续经营信息的开始阶段。全球大部分资本市场的监管机构都在强制要求使用 XBRL（可扩展商业报告语言）或类似的标记技术，而 FASB、IASB 和 SASB（现已成为国际可持续准则理事会（ISSB）的一部分）等标准制定机构正在努力提供精心设计的分类，以便根据相应准则发布的报告可以方便地以机器可读的形式传递。此外，通过国际证券委员会组织（IOSCO）等监管机构的共同支持，标准制定机构正在努力制定共同的分类标准和可互操作的标准。

使用标记技术确实可以提升报告效率。此外，根据**原则 11**所示，标记技术可以作为所生成信息的有效控制手段，因为这些系统依赖于元数据，并能捕捉信息在处理过程中的流动情况，直至汇入报告。

**确保对外包第三方服务提供商的监督：**由于可持续业务活动和信息流程是一个全新的领域，许多组织都寻求外部顾问和服务提供商的帮助。在某些情况下，这些服务提供商只提供技术，而系统的实施和持续使用仍由组织负责。在其他情况下，组织将外部服务提供商视为顾问或作为收集和  
处理信息的主要方式。

在我们的工作中，我们确实参考了 COSO 的框架。例如，当我们考虑购买电力所产生的二氧化碳排放时，我们需要考虑如何监控子服务提供商。某些服务提供商，如 ADP，可以提供薪资的 SOC1 报告。如果是无法提供此报告的第三方提供者，我们希望更详细地查看监控程序。

—Kevin O’Come II, ESG 信托解决方案实务和全球资产与财富管理 ESG 负责人,  
PwC

无论供应商的规模、专业程度、创新性或声誉如何外包不会免除组织的责任。组织仍然对控制措施以及数据的完整性、准确性和可靠性负有责任。依赖外部方的信息可能会引发风险，也可能会损害组织的目标（**原则 6** 和 **原则 7**）。然而，经过精心设计和实施，包括制定和传达政策和程序（**原则 12**），外包可以有助于进一步加强组织对可持续经营信息的控制和监督。

美国注册会计师协会（AICPA）已经建立一系列名为「**系统与组织控制（SOC）**」的服务，供注册会计师为所在组织的系统层级控制或其他组织的实体层级控制提供信息。这些服务将生成关于主体组织控制系统的报告，旨在传达系统管理、效力和风险情况。这一系列服务包括三个类别：面向服务组织的 SOC，面向网络安全的 SOC 以及面向供应链的 SOC。根据目的和适用审计准则来区分，面向服务组织的 SOC 可进一步细分为“SOC 1”、“SOC 2”和“SOC 3”，（参见表 P11-1：AICPA 信托服务原则摘要）<sup>11</sup>。

基于 SOC 系统的底层概念，组织可以确保第三方供应商的可持续经营信息和流程得到适当的控制，以应对已确定的风险（**原则 7**）。就第三方供应商的可持续经营信息流程而言，相关措施包括：

- 选择具备内部控制能力的服务提供商。
- 根据控制政策和程序评估服务提供商，并跟进偏差情况（**原则 16**）。
- 监控组织内部数据的来源。
- 有选择地进行信息测试，如通过重新计算或对账。
- 取得并评估 SOC 或类似报告。
- 对于明显的缺陷采取任何适当的后续行动（**原则 17**）。

<sup>11</sup> 此外，美国上市公司的审计师必须遵守 PCAOB 审计准则（AS）2601，考虑个体使用服务组织的情况，该准则通常与 AICPA 指南保持一致。

图 P11-1：AICPA 信托服务原则—摘要

	SOC 1 报告	SOC 2 报告	SOC 3 报告
专业准则与解释出版物	AT-C 第 320 节，报告对服务组织的控制的审查，该控制与用户实体的财务报告的内部控制相关  AICPA 指南报告对服务组织的控制的审查，该控制与用户实体的财务报告的内部控制相关（SOC 1®）。	AT-C 第 205 节，基于声明的审查任务。  AICPA 指南 SOC2® 报告对服务组织的审查，该审查与安全性、可用性、处理完整性、保密性或隐私相关。	AT-C 第 205 节，基于声明的审查任务。
该任务的主题是什么？	服务组织的控制与用户实体的财务报告的内部控制相关。	服务组织的控制与安全性、可用性、处理完整性、保密性或隐私相关。	服务组织的控制与安全性、可用性、处理完整性、保密性或隐私相关。
报告的目的是什么？	向服务组织的管理层、用户实体以及用户实体财务报表的独立审计师提供信息和服务审计师的意见，此类信息和意见涉及用户实体的内部财务控制（ICFR）。 SOC1 报告使使用者/审计师能够进行风险评估程序，并且，如果提供了类型 2 报告，则可以使用报告作为服务组织的控制有效运作的审计证据。	向服务组织的管理层、用户实体以及其他特定方提供信息和服务审计师的意见，此类信息和意见涉及服务组织控制措施的安全性、可用性、处理完整性、保密性或隐私。	向感兴趣的各方提供服务审计师的意见，涉及服务组织的控制措施的安全性、可用性、处理完整性、保密性或隐私。

数据来源：美国注册会计师公会信托服务原则与准则

## 12. 通过政策和程序实施监督活动

组织通过旨在明确组织期望的政策以及将政策付诸实践的程序，来实施控制活动。  
(ICIF-2013-12)

组织使用各种监督手段来引导其可持续业务目标，主要手段是建立政策和程序。这些政策和程序有助于组织进一步明确了解如何实现其可持续业务目标。

### 关注点

#### ▶ 建立政策和程序，以支持管理层指令的实施

为了实现可持续的业务目标，组织应制定政策，以促进管理层围绕如何利用控制环境应对风险做出决策。这不仅包括建立关于可持续经营活动的新政策和程序，还包括修改和调整现有政策以实现这些目标。

#### ▶ 采取纠正措施

实施可持续经营活动可能会增加无效规划、计算错误和出现差错的风险。然而，在一个运作良好且有效的监督系统中，这种情况是可以预期的，并且通过流程设计，组织相关人员可以在管理层的领导下做出响应并重新调整方向。此外，这意味着组织可能会重新审视其现有政策以改善效果。

#### ▶ 明确执行政策和程序的责任并建立问责制度

组织建立结构并制定政策和程序，

以便相关人员能够应对已识别和评估的风险，并实现其可持续业务目标。

#### ▶ 及时执行

执行控制程序有助于组织按时达成其目标，前提是组织及时执行控制程序。在问题出现之前，组织可以考虑其可持续业务团队成员的目标和需求，并从中获益。

#### ▶ 系统实施需要胜任人员

对于有效的控制和监督系统而言，组织需要安排具备可持续业务知识和熟悉最佳运作流程的胜任人员，包括重新进行胜任力评估，以确定是否需要提供额外的培训。

#### ▶ 重新评估政策和程序

对于可持续经营活动，组织应重新评估其通过政策和程序实施的监督，以响应不断变化的情况、目标和风险。

### 见解

在设定政策和程序时考虑监督和报告范围：如[原则 3](#)所述，用于可持续管理和 ESG 报告的范围可能不同于财务报告的范围。因此，组织在制定有关可持续经营活动的政策和程序时，应考虑附属公司、投资公司和其他受控或影响的组织。

重要的是，一些组织应用的标准适用于自愿性报告，如 GHG 协议和类似标准，缺乏明确的范围界定和衡量指标，这导致了实际应用中的差异。报告标准随着时间的推移可能会通过澄清或实施指南获得强化，但是在今天，对于标准的解释可能会因为

缺乏正式的内部文件和明确的外部要求而产生不一致。在许多组织中，这仍然是一个挑战。

此外，在自愿性报告下，对于数据的可用性或透明度的持续改进被认为是可接受的，且可能没有严格遵循 ESG 报告标准。随着我们转向需要获得鉴证的监管报告环境，内部政策和程序需要被加强、规范、实施和记录。

**报告时间表：**时间表对于财务报告和可持续经营报告的政策和程序是至关重要的。许多公司都有一套既定时间表，用于准备、审核、审计和发布财务报告。受其他需求驱动，可持续经营报告团队可能有自己的时间表，例如人员可用性、数据可用性和评级机构的要求，通常这些可持续经营报告的发布时间会晚于提交 10-K 表格或 20-F 表格（在美国）或非美国司法管辖区的类似法定报告。时间表的协调一致对许多公司来说是一个切实的挑战。然而，随着组织目标的重迭，并且披露代表可持续经营和财务信息的关联性（[原则 6](#)），建立和传达有意义且协同的时间表成为了一个重要的监督和控制机制。

## 组织可持续发展政策

[原则 1](#)、[原则 6](#) 和 [原则 12](#) 要求组织建立政策和程序，以传达和实施其关于业务可持续发展的目标和监督系统。许多组织已开始在其可持续发展报告或类似资料中披露这些政策（[原则 15](#)）。例如，[美国银行公司环境和社会风险政策（ESRP）框架](#) 提供了详细的内部和外部沟通信息，这一点与 ICIF-2013 一致，具体如下：

作为一家金融机构，我们所有的业务活动都存在固有风险。在美国银行，健全风险管理的原则体现在我们的价值观、营运原则和行为准则中，所有员工都应该遵守。我们的风险框架描述了我们的风险管理方法，并明确规定了整个公司对风险的管理具有明确的责任。这一理念的关键是，所有员工都有责任识别、提报和讨论公司面临的风险。

我们制定环境与社会风险政策（ESRP）架构，以提供更清晰透明的方式，阐述我们如何处理几乎涉及业务各个方面的环境与社会风险。与所有风险一样，环境与社会风险需要协同的治理、明确的角色与责任，以及完善的流程，以确保它们被适当地且及时地识别、衡量、监控和控制。

## 「控制和监督供应链采购」

应用**原则 7**可能会增加与可持续原材料采购声明的准确性和有效性相关的风险。为了应对这些风险，公司可以制定

政策和程序，以应对与供货商的打交道和信息可靠性的问题。正如惠而浦公司在其**2021年可持续发展报告**中所述，该公司已经制定了一个详细的、包含三个类别的道德合规方法，其中包括供货商行为准则、第三方尽职调查和遵循美国冲突矿产规则。该公司对其负责任采购计划的描述如下：

我们的负责任采购计划帮助我们在采购商品时，考虑成本、质量和交货等传统因素以外的因素。这意味着我们在采购产品和服务时，都会考虑道德、劳工权益以及社会和环境问题。我们的目标是将负面影响降到最低，并通过合乎道德的采购实践对我们支持的企业、人民和社区做出积极贡献。

本计划由全球采购专业团队负责管理，并与我们的 ESG 工作小组、法务、道德与合规、可持续发展、全球产品组织以及多元包容团队合作进行。

惠而浦还详细介绍了其政策，包括供应商行为准则相关的 12 项原则，其中包括儿童劳工、强迫劳工、健康与安全、妇女权益以及不歧视原则。此外，公司还详细说明了其供应商审计和纠正措施。这些活动是根据原则 12 进行的，展示了组织如何应用监督来控制供应商的可持续发展风险。

**管理层支持的审计，组建联盟：**作为管理控制的手段，组织可以对价值链上的实体实施审计。这些审计可以作为建立组织信心的机制，例如，供应商是否符合特定要求，包括与组织的行为准则或采购政策相一致的标准。同时，供应商可能会面临多个客户的审计要求，而这些审计可能只有细微的差异。作为响应，同一行业的组织可能会组成联盟，以建立一致的审计方法和监督手段。这种方法也涉及获取和使用相关数据（**原则 13**），并已应用于危险废物处理和处置场所以及冲突矿物采购领域。这些措施都是有价值的控制活动。

**内部审计在供应商审计中的作用：**在某些情况下，由于标准不明或数据不足，无法实施全面的、由内部审计团队主导的供应商评估。然而，正如麦肯锡合伙人兼首席审计官 Aaron Gagnon（亚伦·加尼昂）所说，内部审计团队在面对这种情况时提供顾问或咨询服务是有益的。他表示，这样一来，参与供应商责任活动的职能部门可以了解控制措施，并采取措施来规范和完善其计划。



## 多样性、公平性和包容性政策

出于对多样性、公平性和包容性价值的重视，组织正在重新审视现有政策并制定新的内部指南。这些举措属于可持续经营活动的范畴，通常被归类为 ESG 中的“社会”（S）。例如，[Fifth Third 的 2021 年 ESG 报告](#)涵盖了公司在人力资本方面的各种政策，包括更完善的军事服役带薪休假、详细的残疾人适应政策、多元文化招聘政策和供货商多样性计划。这些计划以及其他相关指标都在公司的报告中有详细说明。明确期望和目标，并制定实现这些目标的程序，的确是有效的内部控制系统的一部分。

## 要素：信息与沟通

### 13. 使用相关信息

组织获取或产生并使用相关的高质量信息，以支持内部控制的运行。（ICIF-2013-13）

组织需要高质量的数据，以了解其流程是否有助于实现其可持续经营目标。

#### 关注点

##### ► 确定信息需求

内部控制系统的其中一个重要目的是提供可靠、有助于决策的可持续经营信息。这不仅包括实质性数据，同样重要的是关于系统本身运行情况的信息。

##### ► 获取内部和外部数据来源

组织可持续经营活动的有效监督系统依赖于从内部和外部来源获取所需的数据。

##### ► 将相关数据转化为信息

有效的控制和监督系统会收集重

要的可持续经营信息，然后运用工具将数据进行汇总和分析，转化为有助于决策的信息。

##### ► 在信息处理过程中保持信息质量

有效的控制系统在信息从来源流向决策者的过程中，会维护信息的可靠性和完整性。

##### ► 考虑成本与效益

在设计监督和控制系统时，组织需要考虑到基于不完善或可能不可靠的信息做出决策的风险，以及降低风险至可接受水平所需的资源。

#### 见解

**利用现有的财务、信息技术和内部审计能力：**可持续经营信息和 ESG 报告相关治理有赖于财务、信息技术和内部审计职能部门专业人士的能力（[原则 4](#)）。这些职能部门的专业人士具备训练有素的思维方式和特定技能，可以确保组织决策基于有效、可靠和相关的信息。从遵守外部报告标准的角度来看，CFO 的角色有时被称为“单一事实来源”的管理者。这不仅适用于财务数据，也适用于可持续经营数据。

此外，重要的是，财务报告比运营或工程系统的数据更具回溯性。尽管财务报告考虑了基于估计和预期的数据，但其通常是对一段时间内已经发生的情况的高水平总结。相反，工程和营运系统数据支持实时介入来解决问题。因此，营运数据是决策支持数据的关键来源，有助于可持续经营活动和推进各项举措。

## 区块链及类似技术用于可持续发展数据

与可持续经营信息相关的一个重要风险是对第三方的依赖，特别是与供货商相关的要素（[原则 7](#)）。如今，强大的数字技术（例如区块链）的使用可以帮助公司追踪库存从源头到全球市场的移动过程，同时保留了货物在实际移动时的数据，从而创造了可追踪的审计轨迹。例如，SAP 正在使用其 [GreenToken](#) 区块链技术为联合利华提供一个追踪棕榈油来源的系统。这项技术是实施控制措施的有效方式，以支持组织的可持续经营活动。

此外，有效的内部审计职能可以在独立于管理层的情况下，提供对可持续经营信息和 ESG 报告的内部鉴证。内部审计职能服务于组织内部，但直接向董事会独立审计委员会汇报（[原则 2](#)），可以确保信息的完整性。

在设定目标之前，请对可用的数据（包括您的责任制度）进行尽职调查。

—Tim Mohin, 波士顿咨询集团合伙人兼董事, 前全球报告倡议组织执行长。

**平衡可持续经营决策相关的财务和营运信息：**一些专业人士普遍认为，与财务数据相比，可持续经营收据在决策中的可靠性较低。然而，重要的是要记住，当组织考虑和建立可持续经营信息流程时，财务信息的系统和流程也会从组织的改进中受益，特别是在决策有用性方面（[原则 16](#) 和 [原则 17](#)）。事实上，围绕可持续经营数据来构建信息系统可以重新引起组织对现有系统的关注，以确定其输出是否具有决策价值。

**建立可追踪的审计轨迹：**有效监督和控制的基本原则之一是保留与过程有关的信息和文件。这意味着组织需要保留数据，以便能够追踪可持续经营活动和信息的审查和批准过程。这一点说明，具备足够知识和培训的专业人士参与了该过程（[原则 4](#)）。监督和控制过程记录了专业人士所采取的步骤，可能包括对信息进行全面、部分或选择性验证，或对样本的重新计算。监督和控制还有助于确保信息以有意义的方式呈现，并反映组织真实的基础活动。在某种程度上，规划和实施适当的技术有助于文档记录和审查过程（[原则 11](#)）。软件解决方案可以保留信息从源头到用户的可追溯性。

**建立现代化的内部审计程序以涵盖可持续经营流程：**在确定风险范围（[原则 7](#)）后，组织可以审视现有的内部审计程序，以考虑其可持续经营目标（[原则 6](#)）。这可以促使组织重新审视并建立现代化的流程和程序，如技术、安全、采购、隐私、人才和环境。总之，关注现有的审计程序可以加快组织实现其目标的步伐。这些审计程序可以反映企业总体的人力资源水平，即了解组织、业务、营运、政策和流程的员工。然后，内部审计可以评估员工能力和差距，从而重新配置资源用于可持续经营活动和信息。

## 网络安全内部控制评估

网络安全与客户信息的隐私是良好可持续经营管理的重要方面。这关乎组织对客户数据的责任。评估组织的安全与隐私政策是否完善有效，可以了解组织是否达成了其系统目标。例如，在 [2022 年 ESG 报告](#) 中，联邦快递（FedEx）描述了对网络安全和客户信息政策的监督过程，包括内部审计的作用：

我们认识到保护客户、供应商和团队隐私的重要性，并通过积极确保安全的网络环境来履行这一承诺。随着网络威胁的日益猖獗和复杂，我们必须确保做到持续改进以保护我们的业务和客户。

联邦快递董事会下设网络和技术监督委员会负责审查网络和技术相关风险的管理和缓解措施，并与领导层讨论有关计划。我们的全球隐私办公室定期审查我们的实践和政策，以确保我们的所有运营公司遵循所有相关法规。我们的内部审计团队还定期对我们的隐私遵循计划进行审计，以确保我们的控制措施有效运作。

联邦快递的描述体现了 ICIF-2013 的多个方面，包括董事会监督（[原则 2](#)）、风险【包括技术风险（[原则 7](#) 和 [原则 9](#)）】、既定政策和程序（[原则 12](#)）以及由内部审计部门主导的信息收集，以确定系统本身的有效性。

**数据可视化和可持续经营信息：** 可持续经营信息通常需要从多个来源进行收集，然后汇总到一个单一的储存库中进行分析，并以有意义的方式报告给内部和外部使用者，以便其制定业务决策。有鉴于目前可持续经营信息在很大程度上非结构化特性，数字技术的使用对于组织成功实施可行方案，以应对与信息相关的初始挑战至关重要。

具体而言，Tableau 或 Power BI 等数据可视化工具可以通过追踪和呈现关键绩效指标(KPIs)以及监控 ESG

可视化工具能够透过关键绩效指标和指标来突显最重要的数据组合。这种将数据背后的故事呈现出来的方法，使得永续经营信息以一种用户友好的方式变得易于访问和分析。

—Loreal Jiles, 研究与思想领导副总裁 兼全球多元化、平等与包容主管, 管理会计师协会

相关绩效指标，以了解可持续经营目标的进展情况，进而提升可持续经营管理工作。这些工具通过自动数据输入，并利用仪表盘呈现易于理解的信息，有助于整合和分析可持续经营信息，最终支持战略决策和报告。

从本质上讲，数据可视化工具的输出通常具有高度的可定制性。换句话说，最终用户通常能修改仪表盘中的配置、计算和呈现效果。相较于传统财务应用程序，可视化应用程序通常包含强大的内置访问限制功能，提供的控制权较少。然而，随着全球各地的财务规划与分析团队开始应用可视化工具来监控和并向关键利益相关者呈现财务绩效，承担可持续经营管理职责的团队也可以从数据可视化工具中获益。

在应用这些工具时，建议团队在控制措施和最终用户计算方面持谨慎态度，以确认数据转换是否适当，并且符合既定的数据完整性、度量和报告原则。

**在设定目标时考虑数据的可用性：**设定可持续经营目标（[原则6](#)）通常需要建立新的活动和信息流。然而，考虑现有系统的数据可用性可以指导组织如何设定初步的可持续经营目标。也就是说，组织需要设定可以利用现有信息和系统达成的目标。这形成了一个学习曲线，用以了解如何设定目标并做出改进。随着组织的成熟，可以利用收集到的信息进行更复杂的数据建模和分析。缺乏经验并不意味着组织不要开启可持续经营之旅（[原则1](#)）。

## 14. 内部沟通

组织内部进行信息沟通，包括内部控制的目标与责任，以支持内部控制的运作。  
(ICIF-2013-14)

一旦组织建立了监督架构，并提出了相关政策和程序，就可以将架构和政策在整个组织中进行沟通。沟通有助于所有相关人员了解其在实现组织可持续经营目标方面的责任。

### 关注点

#### ► 沟通内部控制信息

有效的控制系统向负责实施组织可持续经营活动的人员传达有关流程的期望。换句话说，组织不仅需要传达有关交易、事件和预期的实质性信息，还要传达有关系统运作本身的信息。

#### ► 与董事会沟通

组织的系统向其董事会提供有利于决策的信息，以便董事会履行其对组织可持续经营活动的监督责任。

#### ► 提供独立的沟通渠道

替代性的沟通渠道（即常规报告范围之外的渠道）可直接向决策者和负责人传达有关系统功能的信

与高层领导者的非正式沟通通常比正式审计更有效。这建立了信任，改变了行为，并强调了控制的重要性。

—Aaron Gagnon, 麦肯锡公司合伙人兼首席审计官

息，避免信息被稀释或受到干扰。

#### ► 选择相关的沟通方法

组织有多种方式来沟通其对于可持续经营活动的监督系统之有效性。不同的沟通方式有助于促进负责任且有意义的回应。例如，有些公司使用内部网络平台，而其他公司则可能透过镇厅会议公告目标和进展情况。

### 见解

**内部沟通在可持续绩效方面的价值：**对于一个组织而言，拥有沟通可持续目标、目标和绩效的方式是有价值的。这对于组织能够透过管理和员工在营运、设施、采购和客户信息等领域的行动来控制的因素尤其具有影响力。

**员工观点作为资源：**组织中不同领域的人员可能对于与组织可持续经营目标相关的驱动因素、方向和变革速度具有独特且重要的观点。开放的内部沟通管道为组织提供了一种机制，以了解外部环境和可能出现的变化。团队对于新信息的开放和灵活反应是有益的（[原则 4](#)和[原则 5](#)）。

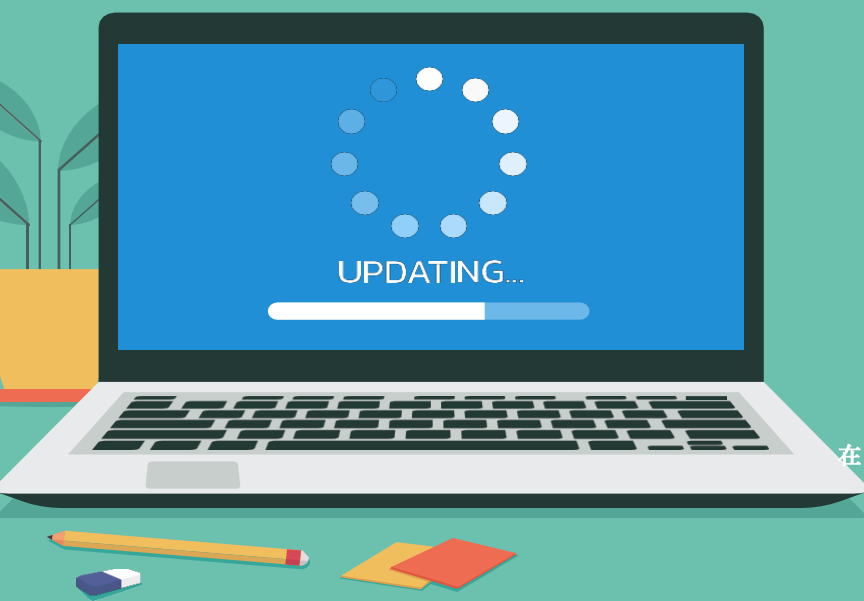
**道德与诚信计划：**许多组织都有全公司范围的道德与诚信计划，促使员工和其他关键利益相关者（承包商）拥抱发声文化。这些计划已从公司餐厅的建议箱时代演变而来。如今，机制可以包括与管理层的一对一会议、专用电子邮件地址和专用热线。根据法规或集体谈判协议，可能需要设立申诉程序。这些内部沟通控制在实现可持续的业务目标方面可以是有效且高效的，包括评估职场骚扰、多元与包容以及全额支付工资。

## 案例：传达员工期望

一家国际运输和航运公司的首席执行官意识到向所有员工传达公司对可持续经营的承诺的重要性。根据第 14 原则，她确定所有员工都是实现这些目标的一部分，并以促进积极参与的方式参与其中。她指示公司的内部传播团队开展一项全公司范围的宣传活动，最终包括以下内容：

- 由可持续团队赞助的面对面和虚拟学习活动，以特定主题作为书籍俱乐部的形式进行；
- 在主要公司办公室周围设置监视器，轮流显示可持续事实、公司的目标和价值观；
- 邀请员工提交关于如何改善公司的可持续发展努力的想法；
- 公司内部网络常常显示新的事实和数据；
- 提供给领导者分享可持续性新闻的 LinkedIn 上的风格化内容；
- 当公司发布可持续报告时，透过镇厅会议或邮件群发提醒；
- 在共享区域悬挂海报，解释员工可以采取的行动来实现目标；
- 公司定期在公司信息系统中上传关于公司使命和价值观的信息；
- 鼓励员工提出改善公司功能以实现可持续发展的想法；
- 一款游戏应用程序，作为公司企业内部网络上知识分享的奖励，并在午餐室和公司范围的计算机系统（如屏幕保护程序）上进行宣传。

尽管这些行动并非惩罚性的，而是积极的，但它们是重要的控制特点，因为它们强调了公司可持续经营目标的重要性，以及所有员工实现这些目标的责任。



## 可持续知识分享

启动：废弃物观察者

直播 | 3月1日，美东时间上午11点

分享您对于 Gary Industries

如何在您的帮助下

超越三重底线期望的知识

**人,地球,利润**

在 GaryNet 上回答每日问题。

在三个月期间的赢家将获得有价值的礼品卡和与 CEO Nathaniel Alan 的午餐会议



## 15. 外部沟通

### 组织就影响内部控制运作的事项与外部方进行沟通。(ICIF-2013-15)

一旦组织建立监督架构并制定政策和程序，便将这些架构和流程传达给外部方，例如债务和股权投资者，以及依赖这些流程提供可靠可持续经营信息的其他利益相关者。

#### 关注点

##### ▶ 向外部人士沟通

一个组织向其外部监管组织、投资者和其他利益相关者通报其对可持续经营活动的监督系统，以及这些系统的有效性。

##### ▶ 使沟通成为可能

一个有效的监督系统包括来自对组织的可持续经营管理和 ESG 报告感兴趣的外部方的沟通管道。

##### ▶ 与董事会沟通

组织向其董事会提供信息，以使董事会能有效履行对外部人士提供可持续经营信息之责任。

##### ▶ 提供独立的沟通管道

一个组织建立了沟通管道，以便能够对坦诚的反馈进行处理。它还要求考虑来自与组织互动并形成观点的外部参与者的信息，这些观点会构建（或削弱）声誉和价值。

##### ▶ 选择相关的沟通方法

组织有多种方式来传达其可信度以及支持反映其可信度的监督系统。董事会成员、高级管理层以及特定职能部门，如投资者关系和公共关系，在向外部传递信息以及在某些情况下根据法律向外部用户传递信息方面具有特定的角色和责任。

#### 见解

**报告控制有效性：**在美国，根据 SOX 法案及相关 SEC 规定，上市公司 CEO 及 CFO 必须发布一份关于组织财务报告控制系统有效性的报告。此报告包括财务报表及定期向 SEC 报告的附注中披露的财务信息（详见 SOX404 条款的背景）。此外，一家注册、独立的会计事务所必须对管理层发布的报告发表意见。因此，任何与财务报告要求重迭的 ESG 披露流程，例如年度报告，均受到 SOX 第 404 条款约束。

美国以外的司法管辖区通常不需要按照类似 SOX 第 404 条的要求，披露内部控制评估的有效性。然而，其他报告机制支持披露可持续商业控制和监督系统。了解这些控制系统的一种重要方式是 TCFD 的建议，世界各地的几个司法管辖区似乎正在以某种形式采用这些建议。TCFD 的建议提出了 11 个披露点，涵盖了治理、风险、策略和评价。在设计和实施支持这些披露系统时，特别是在治理和风险方面，组织可以从应用 ICIF-2013 中受益。该框架允许组织考虑、洞察和评估其系统能否提供有关气候和其他 ESG 风险的财务相关披露。

这些要求体现了原则 15 的核心内容，即针对组织内部控制系统的报告。为了满足这些要求，几乎所有申请人都会参考 ICIF-2013。

**外部审计或鉴证服务提供者的责任：**确定审计师对 ESG 披露所应承担的责任可能很复杂。责任的性质取决于：

- 某个司法管辖区适用哪些规则。
- 是否聘请审计师就特定的 ESG 相关披露提供鉴证。
- ESG 信息如何传递给用户（即通过监管文件、年报或其他方式，如网站）。

在美国，上市公司财务报表的审计遵循 PCAOB 颁布的规则和指南。私营组织的审计师则遵循 AICPA 颁布的公认审计指南。在许多美国以外的司法管辖区，审计师遵循国际审计与鉴证准则委员会（IAASB）发布的准则。

如果信息超出了基本财务报表的范围，审计师的责任取决于公司是否对特定披露项目提供了具体鉴证。为了提供这种鉴证，需要遵循特定准则。IAASB 已就进行可持续经营信息鉴证业务发布了一系列解释性公告。此外，该委员会正在考虑修订《国际鉴证业务准则》（ISAE）3000（修订版），**审计或审查历史财务信息以外的鉴证业务**，以及相关准则，以应对在如何明确对可持续经营信息提供鉴证业务方面日益增加的要求。更进一步，IAASB 的准则制定议程还包括考虑为**可持续发展制定独立的鉴证准则**。国际上常用于为可持续发展信息提供鉴证的其他准则包括 **AA1000 鉴证准则**（由 AccountAbility 发行）和 ISO14064-3:2019 温室气体-第 3 部分：**温室气体声明审定与核查规范和指南**。

在美国，PCAOB 正重新审视其现有的**审计准则**，自 2003 年 PCAOB 从 AICPA 手中接管了监管职责以来，这些准则都被视为“临时”准则，并且基本上没有进行过修订。PCAOB 注意到，资本市场的发展和审计领域的变化正在推动对这一准则进行重新评估。据推测，这可能包括注册会计师事务所如何执行对 ESG 披露和控制评估的审计工作。然而，有人认为 PCAOB 无权制定关于超出财务报表范围的信息的审计规则。

对于不受特定鉴证程序约束且不属于基本财务报表范围的 ESG 披露，需要仔细考虑和解释现有规则。有时，这些信息会随年报一起披露，如管理层评论部分或在 10-K 表中的管理层讨论和分析部分。在这种情况下，审计师将参考现有规则，以考虑 ESG 信息的相关责任范围（参见表 P15-1：与审计财务报表相关信息的准则）。

图 P15-1：与审计财务报表相关信息的准则

PCAOB,AS2710,包含审计财务报表中的其他信息	AICPA AU-C 第 720 节, 审计师对年报中包含的其他信息的责任	IAASB,ISA720 (修订), 审计师对其他信息的责任
-----------------------------	---------------------------------------	--------------------------------

**反欺诈规则：**无论 ESG 信息以何种方式传递给市场，发行人都必须遵守禁止虚假陈述或欺诈性披露的法律，如 SEC 第 10b-5 条（[原则 8](#)），包括在财务报表、年报其他部分、网站和新闻稿中提供的信息。

**ESG 信息鉴证现状：**无论所在司法管辖区，经认证或具有特许资格的会计师会对基础信息发布报告，提供「合理保证」或「有限保证」。合理保证业务被描述为提供「审计级」保证。这意味着从业者可以就主题报告或信息是否符合特定法规或准则发表结论。另一方面，有限保证通常被描述为「审查级」保证。这意味着从业者所收集的证据比合理保证业务所收集和审查的证据要少，并且可以对是否有任何事项引起从业者注意到主题信息存在重大错误发表结论。

根据这一需求，2022 年一份题为《[可持续发展信息报告和鉴证服务现状：2019-2020 年数据与分析更新](#)》的报告提供了一项有关外部可持续披露鉴证服务普及程度的全球性研究。总结来说，该研究发现：

- 在该研究中，约 58% 的公司发布了至少部分信息得到保证的可持续性信息；
- 在获得保证的公司中，略少于三分之二（61%）的公司聘用了审计或审计相关公司；
- 不同司法管辖区中，获得保证的普及程度有所不同。

此外，该报告表明，82% 涉及可持续经营报告的鉴证业务都出具了有限保证报告，而不是合理保证报告。总之，研究表明，可持续经营信息获得合理保证可能是利益相关者的目标，但尚未成为现实。然而，有限保证的优势地位在未来可能会发生变化（[原则 9](#)）。新的可持续发展报告法规和准则的征求意见稿提到了合理保证，并将其视为与财务报告同等重要的目标（参见[背景](#)）。例如，SEC 提出的拟议气候披露法规明确要求分阶段实施；如果获得采纳，最初的目标是获得有限保证，并且随着监督体系的成熟，计划在两年内逐步过渡到合理保证。同时，ISSB 提出的 S1 和 S2 拟议要求正在就如何解决鉴证问题征求反馈意见，而欧洲金融报告监管组织（EFRAG）则负责制订标准，以落实《企业可持续发展战略》，这需要获得保证。编制者和审计机构的利益相关者普遍表示，监管机构和标准制定者确实考虑了内部系统的状况，并采取分阶段（而不是一次性）的办法来处理新的 ESG 披露事宜。

### 选择性披露环境、社会与公司治理（ESG）信息：

为响应披露可持续发展信息的要求，受 SEC 管辖的上市公司需要关注《公平披露规则》（Regulation Fair Disclosure，简称 Reg FD）。这些规则旨在确保投资者可以平等获取公司信息。

这意味着上市公司不能偏袒某些金融组织和个人投资者，向其提供可能导致交易优势的信息。随着越来越多的可持续经营信息与财务报告结合或关联起来，组织必须谨慎确保合规性。ICIF-2013，特别是原则 15 以及组织如何对外界传达其系统有效性的信息，可以进一步实现这一目标。

逐步引入这些要求是明智的政策，但重要的是利益相关者要了解所提供的保证类型，包括他们对每种类型的依赖程度。

—Marie-Laure Delanue，安永全球副主席，鉴证服务部

数据来源：[新兴可持续发展信息生态系统](#)

**ESG 举报人：**SEC 有一个举报人计划，可对上市公司的活动秘密进行举报，以揭发欺诈行为（[原则 8](#)）。随着 SEC 和其他监管组织要求可持续经营信息作为对外证券申报的一部分，SEC 可能会扩大该计划范围，以囊括可持续经营信息的举报人。2021 年，SEC 宣布成立一个专责处理气候和 ESG 问题的执法工作组，并且正在执行与 ESG 披露有关的行动。因此，对于一个组织来说，对其相关人员保持透明并与他们合作，帮助建立组织的可持续发展议程尤为重要。

**考虑影响力投资者的影响：**「影响力投资」一词对不同的人来说有不同的含义，但通常可以被定义为「将资本投向产生社会或环境效益的企业」，例经济适用房、可持续的森林和发展中国家的互联网接入。换句话说，影响力投资者的目标是将资本引导到对特定可持续发展主题做出承诺和绩效的组织。影响力投资者通常不仅是收集公开可用信息，还要与投资对象进行持续互动。适当的控制可以帮助组织优先处理来自影响力投资者的请求，并评估它们是否拥有准确、可靠、真实和负责任的数据。

## 要素：监督活动

### 16.持续和/或独立评估

组织选择、建立及执行持续的和/或独立的评估，以确定内部控制各要素是否存在并发挥作用。（ICIF-2013-16）

在实施评估以后，组织将重新审视其监督结构与流程，以确保其在促进可持续经营目标方面的有效性。重新评估可能是有计划的和正在进行的，也可能根据特定需求执行。

#### 关注点

##### ▶ 考虑持续评估与独立评估的结合

组织对其可持续经营活动的监督系统进行评估，以评估其运作情况。这些评估可以定期进行和持续进行，或者在情况发生变化时进行。

##### ▶ 考虑变化出现的速度

在监督其可持续经营活动的监督系统时，组织需要考虑需求和变化驱动因素出现的速度，并据此重新评估现有流程的有效性。

##### ▶ 了解基本情况

组织在推动实现改进和应对新的风险和机遇之前，需要了解其对于可持续经营活动现有的监控方法。

##### ▶ 使用具有必要知识的人员

对于组织可持续经营监督系统进行持续的或临时的评估，为确保其效力和效用，

用，进行评估的人员需要具备必要的知识，以了解目标、流程和控制特点。

##### ▶ 与业务流程整合

对于组织可持续经营活动实施的持续或临时的评估，为确保其效力和效用，评估必须考虑组织的实际业务、交易、营运、流程和期望。

##### ▶ 调整范围和频率

随着时间的推移和情况的变化，组织需要重新评估其对可持续经营活动进行评估的时机以及流程的审查。

##### ▶ 客观评估

为了提高组织可持续经营活动监督体系的有效性，定期或临时进行的监督评估应当客观，并避免不必要的偏见。这也展示了组织对透明度和责任的承诺。

## 见解

**有效评估流程对决策的有用性：**组织使用有能力的专业人士评估其可持续绩效流程和结果并从中获益。这有助于确保其活动和流程准确提供反映其营运情况和组织如何使用可用资源的信息。这可以改进流程和结果。此外，无论组织是否使用其内部审计部门或将

其所做的任何披露提交给外部审计师或接受保证检验或审查，评估流程都是有很大好处的。最终，管理层在理解可持续经营目标、设计和实施流程和程序以确保实施方面发挥着重要作用。

**内部审计职能在评估中的角色：**内部审计职能的一项重要职责是评估和监控组织控制措施的执行情况。这一监督职能适用于内部控制与财务报告的内部控制（ICFR），并涵盖可能影响组织实现可持续经营目标的任何风险。

在规划和实施财务报表审计时，外部审计师可以了解组织的内部审计职能（例如，参见 PCAOB AS2605：[有关内部审计职能的考虑因素](#)）。有效的内部审计职能可以提供独立于管理层的保证，并且在具备适当能力的情况下，可以提供与可持续经营信息控制相关的保证。内部审计职能还可以协助外部审计师开展工作。提供顾问或咨询服务，协助管理层设计、实施和改善与可持续经营目标相关的、更广泛的控制措施也属于有效内部审计职能的范围。

**针对高风险领域的二线审计：**管理层可能会支持实施进一步审计，作为对高风险领域（例如劳工健康与安全、产品安全或网络安全）有效的监控控制手段。在这些特定审计程序中，许多是为了特定目的而实施的，例如降低监管执法风险。随着可持续发展问题变得更加突出，相关风险变得更加严重或发生了变化（[原则 9](#)），但在许多情况下，审计程序可能没有跟上。然而，内部审计专业人士拥有必需的经验 and 技能，可以通过与业务团队（第二线职能部门）合作来考虑这些不断演变的风险，并改进控制措施。

**独立审计师发现的重大缺陷：**就财务报告而言，审计师需要对内部控制系统的有效性发表报告（[原则 15](#)）。他们的工作是识别监督系统中重大缺陷的有力手段。作为流程的一部分，审计师以书面形式向管理层和审计委员会传达在审计过程中发现的重大缺陷。他们对已发现的缺陷提供的意见可以指导组织作出改进，这对于识别和应对可持续经营活动和信息方面的新风险非常有帮助。虽然审计师根据审计准则执行 ESG 报告的相关职责尚未明确，但识别控制缺陷的概念和过程可以由管理层用于改进其对可持续经营信息的监督系统。

**内部审计师发现的重大缺陷：**识别和解释重大缺陷的价值不仅属于外部审计师，内部审计师同样重要。他们的工作可能促使组织重新评估结构（[原则 3](#)）、风险（[原则 7](#)、[原则 8](#) 和 [原则 9](#)）并制定新的流程和政策（[原则 12](#)），以支持人才资源（[原则 4](#)）的发展。事实上，组织内部为建立有关可持续经营活动和信息的高效控制系统所做的工

我们需要建立控制措施来支持审计。

—Mark Lalonde, 合伙人,

WilliamsMarston LLC

作，是实施有效审计的前提。

**非会计师事务所提供的验证：**财务报告专业人士及内部审计部门熟悉评估和报告内部控制措施的相关标准。

然而，由于可持续经营的某些方面具有的专业性，组织可能会寻求其他外部供应商对可持续经营活动和信息的控制措施进行外部评估。这些非会计师事务所可能在温室气体排放、能源使用、用水量、人力资源政策和指南以及信息技术等相关领域具有重要的专业知识。他们的工作可以为组织的可持续发展实践和信息提供有价值的见解，并制定取得进展的路线图。

然而，使用除注册会计师和特许会计师

之外的其他鉴证提供也不乏批评者。批评者指出，这样做缺乏独立性，并普遍对质量控制提出了担忧。他们还提出，一般公认审计准则中有关有限保证和合理保证之间的明确区别，非会计专业人士可能无法理解，并且可能对数据和信息链理解不足，甚至导致混乱。

董事会与管理层评估所需保证的程度、相对能力以及市场和监管组织的期望，以决定如何最大程度上达成[原则 15](#)和[原则 16](#)。

**COSO 框架**是一个理想的框架，完全适用于欧洲公司，作为控制可持续发展信息的基础。

需要持续加强的一个重要方面是文化和综合思维的重要性。这强调了控制框架的好坏取决于人们对于可靠信息对于决策的重要性的理解。只有当我们拥有一个控制系统和数字化数据时，保证才能发挥作用并被组织承受；否则，它将很快退化为仅仅基于价格的打勾活动。

—Charles Mario Abele, 价值平衡联盟  
高级策略顾问

## 17. 缺陷的评估和沟通

组织应及时评估并向负责采取纠正措施的各方，（必要时）包括高级管理层和董事会，沟通内部控制缺陷。[\(ICIF-2013-17\)](#)组织重新评估其有关可持续经营活动的结构、政策和程序，可以向相关方传达评估结果，以便相关方更好地根据组织可持续经营目标调整其活动。

### 关注点

#### ▶ 评估结果

为了促进组织可持续经营活动监督系统的有效性，组织需对其定期或临时实施的评估的结果进行评估，以确定做出改进和取得进展的方法。

#### ▶ 沟通缺陷

为了促进组织可持续经营活动监督系统的有效性，管理层向相关人员传达定期或临时实施的评估的结果，以促进组织做出改进和取得进展。

#### ▶ 监督改正措施

一旦制定并执行措施来改进其可持续经营活动监督系统，组织将跟进确定升级及改进工作是否按预期进行，并在增强其满足可持续经营目标的能力。

可持续发展是一个过程，而非一个结果。我们正在寻找新技术、新流程和新解决方案，以继续减少温室气体排放。而我们的首席财务官团队则成为了各个职能部门之间的连接。会计团队提供见解、分析和报告专业知识，所有这些都建立在一套道德准则之上。我们致力于建立可靠的流程，提供经过内部控制和严格审查的高质量数据。设定角色和责任并确定差距是必要的。我们正处于从概念到行动的一个令人兴奋的时刻。

—Patti Humble, UPS 首席会计师

### 见解

**重新评估的价值：**一个有效的监控系统可能会促使组织对其战略进行重新评估，并对履行其宗旨（[原则 1](#)）和目标（[原则 6](#)）的承诺进行反思。从建立愿景和目标开始，组织可以制定有效的风险评估（[原则 7](#) 和 [原则 8](#)）措施，以应对未来的风险（[原则 9](#)）。

虽然 ICIF-2013 包含的各项要素相互关联，但正如要素三所述，**控制活动**是有可能独立运作的。在这方面，关键的一点是做好文件记录，因为关注点不仅局限于可持续经营活动和报告，同样重要的是关注有助于组织实现目标的流程。因此，重新评估不仅仅是一种监督手段，还提高了组织评估、变革和持续壮大的能力。

在许多方面，可持续经营报告仍然在不断演进和创新中。因此，这将是一个持续改进的过程。



## ESG 披露与控制流程

[荷兰喜力控股有限公司的年报](#)中包含大量与可持续发展相关的信息，并由德勤会计师事务所出具鉴证报告。这份针对喜力年度股东大会及其他利益相关者的报告结论如下：

我们已审查了 Heineken N.V（以下简称“公司”）2021 年度所附年报中第 125-165 页所述的可持续经营数据（以下简称“可持续经营数据”），审查旨在获得有限保证。

基于我们所执行的程序，没有引起我们怀疑的事项，我们就此认为所审查的可持续经营数据在所有重要方面均按照报告准则编制。该报告准则包含在“非财务指标的报告依据和治理”部分。

德勤会计师事务所的审查范围是对 Heineken 报告题为「2030 年酿造更美好的世界承诺和 2021 年相关进展」部分提供有限鉴证，包括减少温室气体排放、加大可再生能源使用力度、使用可持续的大麦和啤酒花、垃圾填埋、领导团队中女性和区域代表的比重、公平薪资和工作场所安全等特定指标和承诺。

这些指标和承诺反映了该公司所宣称的宗旨，即酿造“团结”以激励一个更美好的世界，以及其所宣扬的价值观：热情服务消费者和客户；勇于梦想和开拓；关心人们和地球；享受生活乐趣。

喜力的报告也反映了 ICIF-2013 原则。从其宗旨和价值出发，该公司设定了目标和指标（[原则 6](#)），涉及设定公司政策（[原则 12](#)）以及在营运和流程层面上实施控制（[原则 10](#)）。具体而言，关于原则 17，报告指出：“公司定期评估对公司政策的合规情况。既定标准如有偏差，将被纳入全球监控和跟进流程，以支持管理层解决这些偏差。管理层负责制定和及时实行动计划，以纠正这些评估中确定的任何缺陷。相关结果将传达给董事会。”报告披露的信息（[原则 15](#)）描述了公司的内部结构和沟通活动（[原则 3](#)和[原则 14](#)）以及公司董事会的监督活动。



## 示例：一家受披露规定约束的上市公司考虑发布可持续发展报告

Sorrolti Industries（虚构）是一家工业公司。凭借长达 80 年的内生增长和收购，成为了在其所处的竞争激烈的行业中排名前十的品牌。该公司在全球许多国家和地区开展业务。这些国家和地区对可持续经营绩效、报告和风险有着不同的要求和期望。Sorrolti 在欧盟拥有重要的业务和机会。Sorrolti 的股票在全球各地市场交易，包括北美、欧洲、南非和亚洲股票市场。

Sorrolti 的可持续经营项目在过去十年中被多个非政府组织排在前 25%。这提升了公司声誉，高层认为这有助于提高客户和员工忠诚度和增长（[原则 1](#)）。然而，Sorrolti 需要遵守多个司法管辖区颁布的新的和拟议的披露要求。为此，公司管理层必须检测外部要求和期望的变化，重要的是，必须继续改进其监督和控制系统。

首先，公司需要考虑[发布可持续发展报告](#)。公司已经参考了几个全球准则和框架，作为其可持续发展计划和目标以及公司整体目标的依据（[原则 6](#)）。联合国全球契约是所有准则和框架的重要战略基础。公司已利用该契约指导高层策略、负责态度和领导风格（[原则 1](#)）。公司已按照全球报告倡议（GRI）的要求报告信息，并已在监控由可持续发展会计准则理事会（SASB）发布的行业准则，并开始报告适用的参数。强大的内部控制为适应过去五年中出现的更多变化奠定了良好基础（[原则 9](#)）。公司已在使用并拓展其控制系统，以准备根据气候相关财务信息披露工作组（TCFD）的要求进行披露。公司已经进行了准备度评估，明确了差距，并在修改其系统控制，以应对更广泛的监管要求，特别是欧洲企业报告准则（CSRD）和欧洲金融报告咨询小组（EFRAG）提出的准则。

Sorrolti 开发了一个 IT 系统来管理可持续发展数据，最初的数据范围是对外报告的信息。（[原则 11](#)）。在过去的十年中，该公司通过有效地将该系统与其他存储数据系统相连接，不断完善该系统。这使得内部管理和报告可持续发展主题，包括健康与安全、环境和人力资源成为可能。该公司还将其系统与用于财务管理和报告的系统相连接。内部系统具有避免重复输入和减少错误风险的控制措施（[原则 11](#)）。Sorrolti 的管理层和 IT 部门领导层已经考虑使用商业软件供应商的新产品。内部团队得出结论，所有这些产品都需要相当大的适应力和重复付出努力，因为公司有自己的内部系统。

Sorrolti 的核心内部团队收集了现成的数据和信息（[原则 4](#)）。随着员工和商业合作伙伴认识到可持续经营报告的意图和成效，越来越多人表示愿意付出努力，公司建立了正式的结构和流程（[原则 10](#)）。合规职能部门承担了验证数据的初始责任。公司聘请了外部会计师根据 [IAASB 发布的指导准则对数据进行验证](#)。

Sorrolti 持续改善控制措施，以确保完整、准确和可靠的数据和信息（[原则 13](#)），并限制相关方的访问（[原则 8](#)）。现在，控制网络与财务报告所遵循的控制措

施基本相当。外部报告中包含的 ESG 数据的最终验证工作由首席执行官负责。该公司实施了一套强大的内部控制措施，类似于财务报告的控制措施，这使首席执行官对数据非常放心。

公司有专门的运营程序—靠近工厂和管理层—详细说明了这些子业务单位的角色、责任、定义和程序，以确保非财务数据和信息的充分管理和报告（[原则 12](#)）。Sorrolti 公司主要关注业务目标和公开声明的可持续发展目标，并基于此开发了内部控制措施，以提供对非财务信息的多层保证，以确保其收集和汇总的准确性。该公司有一个第三方验证流程，称之为“圈定活动”。这体现了职责分离的概念（[原则 10](#)）。根据该流程，不参与准备相关信息的各方对信息进行审查。参与者包括来自不同职能部门的员工和外部顾问。验证程序包括过程审查、数据测试或两者兼有。负责非财务信息的职能部门和营运部门领导者必须签署内部认证声明，这一点类似于财务报告。这些文件将提交给首席执行官和首席财务官进行审查。他们可以在向上提交信息的过程中对文件进行审查或提出问题，然后再提交给审计委员会和董事会（[原则 2](#)）以确保其与宗旨相一致（[原则 1](#)）。

## 示例：一家私人供应商走上其可持续经营之路<sup>12</sup>

Fran Fabricators, Inc.（虚构）是一家私人公司，专门设计和制造用于噪音、振动、声学管理、水气密封以及类似应用的多材料泡沫、橡胶和塑料零件。该公司的 730 名员工分布在其位于北卡罗来纳州夏洛特的主要行政办公室，以及位于康科德、谢尔比和坎纳波利斯的工程和生产设施。

产品质量从未成为该公司的问题，且公司采用与互联的工业 4.0 概念，获得了卓越的营运和物流能力。<sup>13</sup>采用与 ICIF 相一致的强有力的内部控制措施，公司得以实现了内部、营运和财务目标（[原则 6](#)）。该公司拥有悠久的内生增长历史，去年的收入接近 1 亿美元，利润率与行业平均水平相符。该公司致力于内生增长，并依赖贷款市场提供资金支持（[原则 6](#)）。

该公司的客户不仅限于美国，因为其产品可用于全球商业和政府建筑和设施的建造和翻新，并为家电、热水器和暖通空调（HVAC）设备市场提供服务。

产品销售直接面向家电、热水器和暖通空调公司的原始设备制造商（OEM）。公司管理层认识到，众多现有和潜在客户通常不依赖于任何一个对其业务至关重要的原材料或要素来源。然而，管理层认为，持续的内生增长是未来的道路。然而，公司必须不断应对客户需求的变化（[原则 9](#)）。

在这方面，几家客户表示对供应商提供碳足迹信息越来越感兴趣，因为这些客户从公开金融市场获得资金，并对有关范围 1、2、3 温室气体排放报告的拟议法规越来越关注。由于范围 3 排放包括公司价值链中发生的所有其他间接排放，管理层认为这是一个与竞争对手区别开来的机会（[原则 1](#)和[原则 6](#)）。公司希望保持和增进与现有和目标 OEM 的关系，特别是那些响应新兴企业责任文化并寻求通过供应链获得可持续发展信息和可靠数据的 OEM。

作为一家私人公司，Fran Fabricators 并不需要直接向公开资本市场提供强制性的财务披露，管理层也不将可持续发展视为一项合规活动。相反，管理层将注意力转向了越来越多的执行行为准则的供应商（[原则 7](#)和[原则 12](#)）。这使得公司有机会直接与客户互动，了解他们的风险和关切。通过可靠且透明的流程，向客户提供排放信息，这种互动为公司带来了与客户直接合作的机会。这样做让公司对客户负责，然后与内部团队合作来交付信息（[原则 3](#)和[原则 4](#)）。

通过向大型商业客户提供排放信息，公司管理层发现了更多追踪和提供可持续经营信息的机会，包括其用水情况、废弃物处理以及就业和安全实践。管理层还发现，通过新的 ESG 相关贷款安排，公司获得了潜在好处。这些安排中的契约条款可以通过公司达成 ESG 指标来降低利率。

然而，管理层在确定哪些可持续发展因素对其经营模式和独特的营运环境最为重要时面临着挑战（[原则 6](#)和[原则 7](#)）。尽管管理层有很大的选择自由度，但他们希望采取一种结构化的方法，而不是一种完全主观的方法。管理层和董事会希望通过其可能获得的 B 型企业地位来展示其高水平的社会和环境绩效，并开始研究一系列可以改善用于确定初始 [B 型企业影响评估分数](#)的指标。作为这一过程的一部分，

<sup>12</sup> 由 Paul Juras, Babson College 共同撰写。

<sup>13</sup> 简而言之，Industry 4.0 意味着将自动化和数据交换应用连接到制造技术上

团队开始通过与员工和客户等各方利益相关者进行接触，以评估对其业务最为相关的因素。

然而，管理层了解到，通过这一过程实现价值的前提是，需要获得利益相关者对其所提供的 **ESG** 信息的可靠性的信任。很明显，公司已经采用的与治理、能力、政策、数据和沟通相关的内部控制类型，以满足其财务目标要求，同样适用于建立可持续业务活动的流程和监督活动，包括设定目标和交付价值的的能力。

在利用现有系统的基础上，管理层寻求通过 **ICIF** 以具有成本效益的方式实现公司的可持续经营目标。

## 示例：一家上市公司持续寻求获得合理保证

Palimpia Inc.（虚构）在近 50 年前便涉及到许多 ESG 方面的主题。2008 年，公司首次发布 ESG 报告。此后，其 ESG 报告方法不断演进。最近，公司聘请外部会计师对温室气体排放、多样性和包容性、员工健康与安全实践以及产品安全的某些指标提供有限保证。

Palimpia 将这项工作的主要责任交给了全球财务策略和 ESG 总监。这位总监领导着一个内部跨部门的 ESG 工作小组，以支持和指导公司在员工安全和福祉、产品和营运的环境效率、支持所在社区以及报告和披露流程方面所做的选择和投资（[原则 3](#)）。

Palimpia 发布了一份超过 120 页的 ESG 报告，面向广泛的受众。虽然该公司已经努力确保数据的可信度和可靠性，但向投资者提供报告需要更严格的方法。该公司认识到由于 ESG 准则和框架的数量，以及报告主题的复杂性和多样性，面临着更多的复杂性（[原则 15](#)）。

Palimpia 采纳了多个流程来关注公司的重要事项。公司每年与投资者进行互动，以收集有关 ESG 事项（包括重要和新兴议题）的意见。这是重要性评估的一部分，可以指导公司如何安排优先事项和资源，建立指标并收集报告所需的数据和信息（[原则 6](#)）。

「我们最近的变化源于我们的投资者，」该总监表示。投资者最初专注于了解 ESG 相关术语、框架和准则，这些是他们所接触的。他们还试图了解「公司如何获取信息、从哪里获取信息以及对其 ESG 信息的信心水平」（[原则 7](#)和[原则 9](#)）。

内部审计职能部门向 ESG 团队提供策略建议，帮助他们了解如何将 ICIF 应用于员工安全和温室气体排放等主题。ICIF 还为有关其他 ESG 指标的差距评估提供了依据。差距评估显示了关注 ESG 数据完整性的必要性，从而帮助公司确保 ESG 措施的完整性和可靠性。此外，评估发现，ESG 数据有时来源于没有控制思维的内部团队。该研究确定了 ESG 信息涉及估计的领域，以及如何使用 ICIF 来定义和记录适合报告和鉴证的合理估计（[原则 10](#)）。

同样，这项工作显示出，在 ESG 管理和报告目的上对完整性的理解存在不一致。其中一些挑战源于报告准则和框架，特别是现有和拟议气候披露准则。虽然这可能导致公司内部和利益相关者对披露的信息感到困惑，但 ICIF 和类似财务报告经验为公司提供了文件记录的模板和改进的方向（[原则 10](#)）。

公司认为在 ESG 报告和披露方面寻求获得保证是有价值的。鉴于涉及的主题众多，该公司从一些指标开始做起。这一努力从温室气体排放开始。2020 年，四个指标获得了有限保证。得益于这一经验，该公司在 2021 年将有限保证的范围扩大到了 105 项数据，这些数据来自范围 1、2 和 3 排放。该公司利用内部审计来审查内部控制，确定差距并监测进展情况，以期获得外部保证。这一努力还包括流程负责人、内部审计、全球财务策略和 ESG 主管、执行委员会、高级领导团队和董事会之间的一系列沟通（[原则 16](#)）。

公司已认识到内部控制与信息披露框架（ICIF）的应用能够在多个方面创造价值。公司的最初目的是提高投资者对报告和信息披露的信心。此外，针对更广泛受

众的报告的质量和一致性也有提升。此外，更强大的内部控制使领导者能够更有效和高效地管理其责任。**Palimpia** 目前正在使用三线模型改善内部控制，并持续朝着获得合理保证的目标迈进。这将涉及解决先前评估中发现的差距，建立更强大的数据系统，测试事务数据，确认对叙述性陈述的支持，并将内部审计纳入与对财务报告的内部控制（[原则 16](#)和[原则 17](#)）



## 十大要点

1.努力确保您的组织在可持续发展相关事项上具有有效的内部控制措施，包括营运、合规和各种类型的报告（外部、内部、非财务和合规）。运用您的专业知识创造适当的控制环境。

2.终极目标是对关键可持续发展活动和报告实施有效的内部控制，尽管其范围边界可能有所不同。落实 17 个原则便能实现有效的内部控制。每个组织的具体情况中会因成熟度、行业、资源和要求而有所不同。根据组织情况进行定制和调整非常关键。

- 现在就开始应用 COSO ICIF-2013。无需等待新的法规出台。
- 17 项原则中的大多数（如果不是全部的话）都适用于可持续发展信息报告，方式上与传统财务会计和报告相似。
- 您可以利用财务交易和报告相关的控制活动和文件。
- 风险评估和确定重要性是专注于重要事项的关键活动。
- 可持续发展报告需要与财务报告和财务交易具有同等的内部控制。
- 不要忘记实施 IT 一般控股措施（ITGC），也不要忘记关注业务和合规目标，所产生的风险，以及在在这些领域实现有效内部控制所需的的活动。
- ICIF-2013 旨在应用于几乎任何领域、职能、地点或活动，例如薪资、安全和采购。不仅仅用于财务报告和可持续发展报告。

3.与其他方合作确定最佳的组织架构、角色和责任，以达成预期结果、取得适当的内、外部效率，以及实现有效

的内部控制。这涉及董事会和董事会委员会、管理层、营运、合规和内部审计职能。在界定相关责任方面，“三线模型”尤其有帮助。

4.学习新的主题，如可持续发展，至关重要。充分利用研讨会、新的出版物和证书课程。与内部可持续发展专业人士和外部顾问相互合作和学习。

5.充分利用其他相关 COSO 资料，例如 ERM 和 ESG、云运算等（可通过 [www.coso.org](http://www.coso.org) 阅览）。

6.在寻求外部保证之前，内部保证以及对可持续发展报告的信心不可或缺。内部审计团队可以提供独立保证和其他意见。

7.无论是内部还是外部 ESG 报告并非一项“每年手工完成”的活动。要使其自动化、高效且持续进行。

8.可持续发展是一个快速发展的领域，未来几年肯定会出现很多变化。因此，监督活动对于评估进展、了解何时进行修正和改进至关重要。

9.COSO 不仅适用于大型私营上市公司，所有组织，包括私有、非营利的和公共部门实体，都需要有效的内部控制来实现其目标、管理风险并在业务和活动的各个领域取得进展和成功。

10.组成一支跨职能团队，由可持续经营专家（如企业社会责任、综合报告、法律、公共关系和人力资源）以及内部控制和报告（财务和会计）的专家组成。请记住，良好的内部控制不仅有利于业务，并且适用于合规和强制性外部披露之外的领域。

## 人物简介

### Robert H. Herz

Robert H. Herz, CPA、FCA, 2002年至2010年间担任FASB主席, IASB创始成员之一。此前担任普华永道(PwC)合伙人, 包括担任多家大客户的审计合伙人, PwC企业金融咨询服务负责人, PwC技术会计、审计、SEC、实务质量和专业事务, 并在其美国和全球董事会任职。

目前在Fannie Mae和Morgan Stanley董事会中担任审计委员会主席, 并在Workiva董事会和审计委员会任职。多年来担任SASB和VRF董事会成员, 目前在过渡咨询工作组中任职, 该工作中就将VRF和CDSB整合到IFRS想, 为IFRS基金会受托人和ISSB提供建议; 国际影响力估值基金会董事会成员, 并在2021年担任G7影响力工作组专家顾问和成员, 该工作组向G7领导人建议如何加快动员资本, 以应对气候变化和其他全球挑战; 国际会计师联合会跨国审计师委员会首任主席, 曾任AICPA下设SEC规章委员会主席。多年来一直是哥伦比亚商学院常驻高管。

### Robert B. Hirth Jr.

Robert B. Hirth Jr. 现任Protiviti的高级董事总经理。该公司是一家业务遍布超过25个国家的全球商业咨询公司。此前, 曾任该公司全球内部审计部门执行副总裁, 并在该公司发展的最初10年担任六人执行管理团队成员。

Bob于2017年SASB成立时被任命为标准制定委员会成员, 并担任该委员会联席副主席, 直至2022年8月SASB被国际财务报告准则基金会收购。他是2021年NACD Directorship 100 Governance Professional荣誉得主, 还是PCAOB标准和新兴问题咨

询小组(Standards and Emerging Issues Advisory Group)以及AICPA下设ASEC可持续发展鉴证和咨询工作小组成员。

2013年6月至2018年2月, Bob担任COSO主席, 期间牵头了COSO企业风险管理整合框架修订项目。该框架于2017年9月发布; 发布COSO舞弊风险管理指南, 并在全球通过媒体积极推广COSO 2013年内部控制-整合框架。Bob发起了COSO关于ERM/ESG整合的指引, 该指引于2018年发布。

### Douglas Hileman

Douglas Hileman, FSA、CRMA、CPEA、PE, 现任道格拉斯·海尔曼咨询有限责任公司的总裁, 被公认为可持续发展/ESG领域的领导者, 为众多行业和领域的客户提供了切实的帮助。他在运营和企业合规、环境和可持续发展审计、内部审计和外部保证等方面拥有超过四十年的经验, 即四道“防线”。他为各种ESG主题和相关业务提供翻译, 以提高ESG合规和风险管理的控制、效率和可靠性。他曾针对特定主题, 为专业团体和行业部门组织ESG研讨会。Douglas开发了一个包含七个不同渠道的ESG报告模型, 以帮助企业实现适当的风险评估、控制和成果。他曾担任大众汽车监察团队的高级环境管理和审计专家。他审核并评价了许多拟议规则和准则, 倡导为编制者和使用者提供清晰、合理和易于实施的规则和准则。他对于SEC披露要求发表的评论被广泛引用和发表, 包括SEC拟议气候披露规则。Douglas一直以来通过在董事会任职和担任志愿领导者角色, 为所在行业做出贡献。他曾担任节目主席、主题演讲嘉宾、演讲者、小组讨论成员、主持人, 并提供专业指导。

### Shari Helaine Littan

Shari Helaine Littan, J.D.、CPA, 现任IMA企业报告研究和思想领导力总监, 并

担任 IMA 财务报告委员会和 IMA 可持续经营管理委员会的员工联络人。她主要专注于财务报告 and 可持续经营信息和管理领域的思想领导力研究，并侧重财务和会计职能的角色。她牵头了 IMA 在可持续经营、企业报告和会计专业人才多元化方面几份报告和文章的撰写工作以及网络研讨会的组织工作。

2015 年，她以优异的成绩完成了剑桥大学可持续发展领导研究所的可持续商业研究生证书课程。Shari 拥有波士顿大学法学院的法学博士学位，以及 Binghamton 大学管理学院的优等学士学位。在职业生涯早期，她曾是一名职业律师，专注于处理公司治理和财务报告相关事项。她的职业生涯始于两家国际会计事务所。

### Jeffrey C. Thomson

Jeffrey C. Thomson, CMA、CSCA、CAE, IMA 总裁兼首席执行官。IMA 是全球最大且最具影响力的会计协会之一，旗下 CMA®（注册管理会计师）认证实现了强劲增长。IMA 在全球 150 个国家拥有约 14 万名成员和 350 个专业和学生分会。过去 14 年间，Jeff 多次入选《Accounting Today》会计行业最具影响力人物百强名单，并获得了 Trust Across America 颁发的终身成就奖。他是 COSO（风险管理和内部控制领域的先驱组织）的首席董事，支持 COSO 通过制定全面的框架和指南来提供思想领导力，以改善组织绩效和治理水平，并防范欺诈行为。Jeff 还代表 IMA 在国际会计师联合会享有投票权。Jeff 在美国电话电报公司（AT&T）工作超过二十年，从最初的数据科学家，最终晋升为一个价

值 180 亿美元的业务部门的首席财务官。他拥有蒙特克莱尔州立大学的数学统计学学士和硕士学位。

### Brad Joseph Monterio

Brad Joseph Monterio 是内部审计师协会（IIA）全球执行副总裁，负责成员能力和学习。担任该职位之前，他曾任加利福尼亚州会计师协会（包括 CalCPA 和 CalCPA Education Foundation）的首席学习官。加州注册会计师协会是美国最大的州级注册会计师协会，拥有超过 45,000 名成员。

Brad 曾担任 Colcomgroup, Inc. 董事总经理。该公司是一家总部位于纽约的战略、市场营销和咨询服务公司，为会计、审计和金融领域提供服务。他还曾是商业银行家、投资银行家和私人银行家。Brad 在全球可持续发展领域拥有超过 14 年的工作经验。他代表内部审计协会（IIA）在综合报告与连接理事会中享有投票权。该理事会现已成为国际财务报告准则基金会的一部分。此前，他曾代表 IMA 在国际财务报告准则委员会前身综合报告与连接理事会享有投票权。

Brad 在 IMA 董事会担任了 12 年的董事，并在财产保险精算师协会（Casualty Actuarial Society Board of Directors）董事会担任了 6 年的董事。他目前是 IMA 企业可持续发展信息披露与管理工作组成员，也是英国特许公认会计师协会技术全球论坛成员，以及汤森路透基金会公平性、多样性和包容性咨询委员会成员。他曾是全球报告倡议的组织成员，曾是碳披露项目 XBRL 分类准则工作小组成员。Brad 还是加州大学洛杉矶分校内部审计咨询委员会成员。他于 1988 年获得达特茅斯学院的学士学位。

## 数据来源

ABN AMRO, *Value-creating topics 2020*,  
[assets.ctfassets.net/1u811bvgvthc/11jyely3PJZnaOWfCNWbe/49eecd33f033947b0b35a612c7318179/ABN AMRO Value-creating topics 2020.pdf](https://assets.ctfassets.net/1u811bvgvthc/11jyely3PJZnaOWfCNWbe/49eecd33f033947b0b35a612c7318179/ABN_AMRO_Value-creating_topics_2020.pdf).

AccountAbility, AA1000 Assurance Standard, [www.accountability.org/standards/aa-1000-assurance-standard](http://www.accountability.org/standards/aa-1000-assurance-standard).

ACFE and Grant Thornton, *Managing Fraud Risks in an Evolving ESG Environment*, 2022, [www.acfe.com/fraud-resources/esg-report-gt-2022](http://www.acfe.com/fraud-resources/esg-report-gt-2022).

AICPA, System and Organization Controls: SOC Suite of Services, [us.aicpa.org/interestareas/frca/ssuranceadvisorservices/sorhome.html](https://us.aicpa.org/interestareas/frca/ssuranceadvisorservices/sorhome.html).

B Lab, [www.bcorporation.net](http://www.bcorporation.net).

B Lab, B Impact Assessment, [www.bcorporation.net/en-us/programs-and-tools/b-impact-assessment](http://www.bcorporation.net/en-us/programs-and-tools/b-impact-assessment).

Bank of America, *Bank of America Corporation Environmental and Social Risk Policy (ESRP) Framework*, June 2022, [about.bankofamerica.com/en/our-company/environmental-social-risk-policy-framework](https://about.bankofamerica.com/en/our-company/environmental-social-risk-policy-framework).

David A. Bell and Ron C. Llewellyn, "Best Practices for Establishing ESG Disclosure Controls and Oversight," Harvard Law School Forum on Corporate Governance, February 3, 2022, [corpgov.law.harvard.edu/2022/02/03/best-practices-for-establishing-esg-disclosure-controls-and-oversight](https://corpgov.law.harvard.edu/2022/02/03/best-practices-for-establishing-esg-disclosure-controls-and-oversight).

Antony J. Blinken, "Implementation of the Uyghur Forced Labor Prevention Act," U.S. Department of State, June 21, 2022, [www.state.gov/implementation-of-the-uyghur-forced-labor-prevention-act](https://www.state.gov/implementation-of-the-uyghur-forced-labor-prevention-act).

Kristine M. Brands and Shari Helaine Littan, *CFO as Value Creator: Finance Function Partnering for the Integration of Sustainability in Business*, IMA, June 2020, [www.imanet.org/insights-and-trends/the-future-of-management-accounting/cfo-as-value-creator](http://www.imanet.org/insights-and-trends/the-future-of-management-accounting/cfo-as-value-creator).

Kristine M. Brands, Shari Helaine Littan, Brad J. Monterio, and Cornelis T. van der Lugt, *CFO as Value Creator: Finance Function Leadership in the Integrated Enterprise*, June 2020, IMA, [www.imanet.org/insights-and-trends/the-future-of-management-accounting/cfo-as-value-creator](http://www.imanet.org/insights-and-trends/the-future-of-management-accounting/cfo-as-value-creator).

J. Robert Brown Jr., "It's Not What You Look at that Matters: It's What You See, Revealing ESG in Critical Audit Matters," PCAOB, [pcaobus.org/news-events/speeches/speech-detail/its-not-what-you-look-at-that-matters-its-what-you-see-revealing-esg-in-critical-audit-matters](https://pcaobus.org/news-events/speeches/speech-detail/its-not-what-you-look-at-that-matters-its-what-you-see-revealing-esg-in-critical-audit-matters).

Business Roundtable, *Statement on the Purpose of a Corporation*, [s3.amazonaws.com/brot.org/2022.08.31-BRTStatementonthePurposeofaCorporationwithSignatures-compressed.pdf](https://s3.amazonaws.com/brot.org/2022.08.31-BRTStatementonthePurposeofaCorporationwithSignatures-compressed.pdf).

Capitals Coalition, [capitalscoalition.org](http://capitalscoalition.org).

Center for Audit Quality, *The Role of Auditors in Company-Prepared ESG Information: A Deeper Dive on Assurance*, [www.thecaq.org/wp-content/uploads/2021/03/caq\\_rota-esg-a-deeper-dive-on-assurance\\_2021-03.pdf](http://www.thecaq.org/wp-content/uploads/2021/03/caq_rota-esg-a-deeper-dive-on-assurance_2021-03.pdf).

Maria Castañón Moats, Leah Malone, and Christopher Hamilton, “The Evolving Role of ESG Metrics in Executive Compensation Plans,” Harvard Law School Forum on Corporate Governance, March 19, 2022, [corpgov.law.harvard.edu/2022/03/19/the-evolving-role-of-esg-metrics-in-executive-compensation-plans](https://corpgov.law.harvard.edu/2022/03/19/the-evolving-role-of-esg-metrics-in-executive-compensation-plans).

COSO, [www.coso.org](http://www.coso.org).

COSO, *Enterprise Risk Management—Integrating with Strategy and Performance*, [www.coso.org/SitePages/Guidance-on-Enterprise-Risk-Management.aspx?web=1](http://www.coso.org/SitePages/Guidance-on-Enterprise-Risk-Management.aspx?web=1).

COSO, *Internal Control—Integrated Framework*, [www.coso.org/sitepages/internal-control.aspx?web=1.org](http://www.coso.org/sitepages/internal-control.aspx?web=1.org).

COSO and World Business Council for Sustainable Development, *Enterprise Risk Management: Applying enterprise risk management to environmental, social and governance-related risks*, October 2018, [www.wbcsd.org/Programs/Re-defining-Value/Making-stakeholder-capitalism-actionable/Enterprise-Risk-Management/Resources/Applying-Enterprise-Risk-Management-to-Environmental-Social-and-Governance-related-Risks](http://www.wbcsd.org/Programs/Re-defining-Value/Making-stakeholder-capitalism-actionable/Enterprise-Risk-Management/Resources/Applying-Enterprise-Risk-Management-to-Environmental-Social-and-Governance-related-Risks).

Douglas Hileman Consulting, LLC, *3 Attributes of ESG Reporting That Differ from Financial Reporting*, March 2021, [www.douglashileman.com/wp-content/uploads/2022/03/3-Attributes-of-ESG-Reporting-March-2022-FIN.pdf](http://www.douglashileman.com/wp-content/uploads/2022/03/3-Attributes-of-ESG-Reporting-March-2022-FIN.pdf).

Edelman, 2022 Edelman Trust Barometer, [www.edelman.com/trust/2022-trust-barometer](http://www.edelman.com/trust/2022-trust-barometer).

Max Ehrenfreund, “A majority of millennials now reject capitalism, poll shows,” *The Washington Post*, April 26, 2016, [www.washingtonpost.com/news/wonk/wp/2016/04/26/a-majority-of-millennials-now-reject-capitalism-poll-shows](http://www.washingtonpost.com/news/wonk/wp/2016/04/26/a-majority-of-millennials-now-reject-capitalism-poll-shows).

European Commission, *A European Green Deal*, [commission.europa.eu/strategy-and-policy/priorities-2019-2024/european-green-deal\\_en](http://commission.europa.eu/strategy-and-policy/priorities-2019-2024/european-green-deal_en).

European Commission, *Guidelines on reporting climate-related information*, 2019, [ec.europa.eu/finance/docs/policy/190618-climate-related-information-reporting-guidelines\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/finance/docs/policy/190618-climate-related-information-reporting-guidelines_en.pdf).

EY, *The emerging sustainability information ecosystem*, July 2022, [assets.ey.com/content/dam/ey-site/ey-com/en-gb/topics/public-policy/ey-global-sustainability-thought-leadership.pdf](https://assets.ey.com/content/dam/ey-site/ey-com/en-gb/topics/public-policy/ey-global-sustainability-thought-leadership.pdf).

Craig Faris, Brian Gilbert, Brendan LeBlanc, Brian Ballou, and Dan L. Heitger, *Demystifying Sustainability Risk: Integrating the triple bottom line into an enterprise risk management program*, COSO, May 2013, [www.coso.org/Shared%20Documents/COSO-ERM-Demystifying-Sustainability-Risk.pdf](http://www.coso.org/Shared%20Documents/COSO-ERM-Demystifying-Sustainability-Risk.pdf).

FASB, *FASB Staff Education Paper: Intersection of Environmental, Social, and Governance Matters with Financial Accounting Standards*, March 19, 2021, [www.fasb.org/Page/ShowPdf?path=FASBStaffESGEducationalPaperFINAL.pdf&title=FASB%20Staff%20Educational%20Paper-](http://www.fasb.org/Page/ShowPdf?path=FASBStaffESGEducationalPaperFINAL.pdf&title=FASB%20Staff%20Educational%20Paper-)

## [Intersection%20of%20Environmental.](#)

FedEx, 2022 ESG Report, [www.fedex.com/content/dam/fedex/us-united-states/sustainability/gcrs/FedEx\\_2022\\_ESG\\_Report.pdf](http://www.fedex.com/content/dam/fedex/us-united-states/sustainability/gcrs/FedEx_2022_ESG_Report.pdf).

Fifth Third Bancorp, *Environmental, Social and Governance Report 2021, 2022*, [s23.q4cdn.com/252949160/files/doc\\_downloads/ESG/2022/09/2021-ESG-Report.pdf](https://s23.q4cdn.com/252949160/files/doc_downloads/ESG/2022/09/2021-ESG-Report.pdf).

Gary E. Frank, "Vita Coco Makes a Compelling Case for Becoming a B Corp," Triple Pundit, March 30, 2022, [www.triplepundit.com/story/2022/vita-coco-b-corp/739991](http://www.triplepundit.com/story/2022/vita-coco-b-corp/739991).

Governance & Accountability Institute, *2022 Sustainability Reporting in Focus: Examining 2021 trends of companies on the S&P 500<sup>®</sup> + Russell 1000<sup>®</sup>*, 2022, [www.ga-institute.com/research/ga-research-director-y/sustainability-reporting-trends/2022-sustainability-reporting-in-focus.html](http://www.ga-institute.com/research/ga-research-director-y/sustainability-reporting-trends/2022-sustainability-reporting-in-focus.html).

Gov.uk, Modern slavery, May 20, 2022, [www.gov.uk/government/collections/modern-slavery](http://www.gov.uk/government/collections/modern-slavery). Greenhouse Gas Protocol, [ghgprotocol.org](http://ghgprotocol.org). GreenToken, [www.green-token.io](http://www.green-token.io).

Guess? Inc., *Vision: Guess Sustainability Report Fiscal Years, 2020-2021*, 2021, [sustainability.guess.com/reports-and-resources](http://sustainability.guess.com/reports-and-resources).

Harvard Business School, Impact-Weighted Accounts, [www.hbs.edu/impact-weighted-accounts/Pages/default.aspx](http://www.hbs.edu/impact-weighted-accounts/Pages/default.aspx).

Heineken N.V., *Annual Report 2021, 2022*, [www.theheinekencompany.com/sites/theheinekencompany/files/Downloads/PDF/AR-2021/heineken-nv-annual-report-2021-25-02-2022.pdf](http://www.theheinekencompany.com/sites/theheinekencompany/files/Downloads/PDF/AR-2021/heineken-nv-annual-report-2021-25-02-2022.pdf).

Robert H. Herz, Brad J. Monterio, and Jeffrey C. Thomson, *Leveraging the COSO Internal Control—Integrated Framework to Improve Confidence in Sustainability Performance Data*, September, 2017, [www.imanet.org/insights-and-trends/external-reporting-and-disclosure-management/coso-framework-and-sustainability](http://www.imanet.org/insights-and-trends/external-reporting-and-disclosure-management/coso-framework-and-sustainability).

Maura Hodge, "The ESG Reporting Journey: Take the first steps ... before it's too late," *CPA Journal*, November 2021, [www.cpajournal.com/2021/11/05/the-esg-reporting-journey](http://www.cpajournal.com/2021/11/05/the-esg-reporting-journey).

IAASB, ISAE 3000 (Revised), *Assurance Engagements Other than Audits or Reviews of Historical Financial Information*, December 2013, [www.iaasb.org/publications/non-authoritative-guidance-applying-isa-3000-revised-extended-external-reporting-assurance](http://www.iaasb.org/publications/non-authoritative-guidance-applying-isa-3000-revised-extended-external-reporting-assurance).

IAASB, Sustainability Assurance, [www.iaasb.org/focus-areas/sustainability-assurance](http://www.iaasb.org/focus-areas/sustainability-assurance).

IFRS, Who uses IFRS Accounting Standards? [www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction](http://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction).

IIA, *Internal Audit's Role in ESG Reporting: Independent assurance is critical to effective sustainability reporting*, May 2021, [www.theiia.org/global-issues/documents/comunications/2021/june/whi-te-pap-er-internal-audits-role-in-esg-reporting.pdf](http://www.theiia.org/global-issues/documents/comunications/2021/june/whi-te-pap-er-internal-audits-role-in-esg-reporting.pdf).

IIA, Performance Standards, [www.theiia.org/en/standards/what-are-the-standards-and-a-tory-guidance-standards-performance-standards/#:~:text=2210.%2C%20risk%20management%2C%20and%20controls](http://www.theiia.org/en/standards/what-are-the-standards-and-a-tory-guidance-standards-performance-standards/#:~:text=2210.%2C%20risk%20management%2C%20and%20controls).

IIA, *The IIA's Three Lines Model*, July 2020, [www.theiia.org/globalassets/site/about-us/advocacy/three-line-model-updated.pdf](http://www.theiia.org/globalassets/site/about-us/advocacy/three-line-model-updated.pdf).

IMA, Management Accounting Competencies, [www.imanet.org/career-resources/management-accounting-competencies](http://www.imanet.org/career-resources/management-accounting-competencies).

IMA, Statement of Position on Sustainable Business Information and Management, [www.imanet.org/-/media/9354121b3db4442ea24abf805c167177.ashx?la=en](http://www.imanet.org/-/media/9354121b3db4442ea24abf805c167177.ashx?la=en).

Impact Management Project, Statement of intent to work together towards comprehensive corporate reporting, [www.sasb.org/wp-content/uploads/2023/01/Statement-of-Intent-to-Work-Together-Towards-Comprehensive-Corporate-Reporting.pdf](http://www.sasb.org/wp-content/uploads/2023/01/Statement-of-Intent-to-Work-Together-Towards-Comprehensive-Corporate-Reporting.pdf).

Impact Taskforce, [www.impact-taskforce.com](http://www.impact-taskforce.com).

International Federation of Accountants and AICPA, *The State of Play in Reporting and Assurance of Sustainability Information: 2019-2020 Data & Analysis*, July 28, 2022, [www.ifac.org/knowledge-gateway/contributing-global-economy/publications/state-play-reporting-and-assurance-sustainability-information-update-2019-2020-data-analysis](http://www.ifac.org/knowledge-gateway/contributing-global-economy/publications/state-play-reporting-and-assurance-sustainability-information-update-2019-2020-data-analysis).

International Foundation for Valuing Impacts, [ifvi.org](http://ifvi.org).

International Organization for Standardization, ISO 14064-3:2019, *Greenhouse gases—Part 3: Specification with guidance for the verification and validation of greenhouse gas statements*, 2019, [www.iso.org/standard/66455.html](http://www.iso.org/standard/66455.html).

ISSB, Exposure Draft IFRS S1, *General Requirements for Disclosure of Sustainability-related Financial Information*, March 2022, [www.ifrs.org/projects/work-plan/general-sustainability-related-disclosures/exposure-draft-and-comment-letters](http://www.ifrs.org/projects/work-plan/general-sustainability-related-disclosures/exposure-draft-and-comment-letters).

ISSB, Exposure Draft IFRS S2, *Climate-related Disclosures*, March 2022, [www.ifrs.org/projects/work-plan/climate-related-disclosures/exposure-draft-and-comment-letters](http://www.ifrs.org/projects/work-plan/climate-related-disclosures/exposure-draft-and-comment-letters).

Owen Jones, "Eat the rich! Why millennials and generation Z have turned their backs on capitalism," *The Guardian*, September 20, 2021, [www.theguardian.com/politics/2021/sep/20/eat-the-rich-why-millennial-and-generation-z-have-turned-their-backs-on-capitalism](http://www.theguardian.com/politics/2021/sep/20/eat-the-rich-why-millennial-and-generation-z-have-turned-their-backs-on-capitalism).

Kip Krumwiede, Lawrence Serven, and Robert Liou, *Overcoming FP&A's Biggest Challenge: Predicting the Future*, IMA, August 2021, [www.imanet.org/insights-and-trends/planning-and-analysis/overcoming-fpanda-biggest-challenge-predicting-future](http://www.imanet.org/insights-and-trends/planning-and-analysis/overcoming-fpanda-biggest-challenge-predicting-future).

Allison Herren Lee, "Climate, ESG, and the Board of Directors: 'You Cannot Direct the Wind, But You Can Adjust Your Sails,'" SEC, [www.sec.gov/news/speech/lee-climate-esg-board-of-directors](http://www.sec.gov/news/speech/lee-climate-esg-board-of-directors).

Shari Helaine Littan, Arnaud Brohé, Kevin Fertig, Christine Khong, and Jaxie Friedman, *Management Accountants' Role in Sustainable Business Strategy: A Guide to Reducing a Carbon Footprint*, IMA, February 2022, [www.imanet.org/en/Research-Publications/Statements-on-Management-Accounting/Management-Accountants-Role-in-Sustainable-Business-Strategy-A-Guide-to-Reducing-a-Carbon-Footprint](http://www.imanet.org/en/Research-Publications/Statements-on-Management-Accounting/Management-Accountants-Role-in-Sustainable-Business-Strategy-A-Guide-to-Reducing-a-Carbon-Footprint).

Morningstar Sustainability, *Real ESG Accountability: Tying Your Company's ESG Performance to Leadership Compensation*, 2022, [www.sustainalytics.com/esg-research/resource/corporate-esg-blog/mapping-pay-performance-esg-linked-executive-compensation-around-world](http://www.sustainalytics.com/esg-research/resource/corporate-esg-blog/mapping-pay-performance-esg-linked-executive-compensation-around-world).

Natura & Co., *Management by Impact - IP&L (Integrated Profit and Loss), integrated management tool*, May 2022, [ri.naturaeco.com/en/gestao-por-impacto-ipl](http://ri.naturaeco.com/en/gestao-por-impacto-ipl).

Ocean Tomo, *Intangible Asset Market Value Study*, 2020, [www.ocean-tomo.com/intangible-asset-market-value-study](http://www.ocean-tomo.com/intangible-asset-market-value-study).

Organisation for Economic Co-operation and Development, *OECD Due Diligence Guidance for Responsible Supply Chains of Minerals from Conflict-Affected and High-Risk Areas*, [www.oecd.org/corporate/mne/mining.htm](http://www.oecd.org/corporate/mne/mining.htm).

Vivek Pandit and Toshan Tamhane, "A closer look at impact investing," *McKinsey Quarterly*, February 28, 2018, [www.mckinsey.com/industry/private-equity-and-principal-investors/our-insights/a-closer-look-at-impact-investing](http://www.mckinsey.com/industry/private-equity-and-principal-investors/our-insights/a-closer-look-at-impact-investing).

Part 240, General Rules and Regulations, Securities Exchange Act of 1934, [www.ecfr.gov/current/title-17/chapter-II/part-240#240.14a-1](http://www.ecfr.gov/current/title-17/chapter-II/part-240#240.14a-1).

PCAOB, AS 2601: *Consideration of an Entity's Use of a Service Organization*, [pcaobus.org/oversight/standards/auditing-standards/details/AS2601](http://pcaobus.org/oversight/standards/auditing-standards/details/AS2601).

PCAOB, AS 2605: *Consideration of the Internal Audit Function*, [pcaobus.org/oversight/standards/auditing-standards/details/as-2605-consideration-of-the-internal-audit-function-1528](http://pcaobus.org/oversight/standards/auditing-standards/details/as-2605-consideration-of-the-internal-audit-function-1528).

PCAOB, Attestation Standards, [pcaobus.org/oversight/standards/attestation-standards](http://pcaobus.org/oversight/standards/attestation-standards).  
PCAOB, Standards, [pcaobus.org/oversight/standards](http://pcaobus.org/oversight/standards).

Protiviti, Protiviti Insights, [www.protiviti.com/us-en/insights](http://www.protiviti.com/us-en/insights).

Salesforce, *FY22 Annual Report: The Power of Together*, 2022, [www.annualreports.com/HostedData/AnnualReports/PDF/NYSE\\_CRM\\_2022.pdf](http://www.annualreports.com/HostedData/AnnualReports/PDF/NYSE_CRM_2022.pdf).

SASB, Standards Overview, [www.sasb.org/standards](http://www.sasb.org/standards). Science Based Targets, [sciencebasedtargets.org](http://sciencebasedtargets.org).

SEC, "Disclosing the Use of Conflict Minerals," March 14, 2017, [www.sec.gov/opa/Article/2012-2012-163htm--related-materials.html](http://www.sec.gov/opa/Article/2012-2012-163htm--related-materials.html).

SEC, Release No. 33-7881, *Final Rule: Selective Disclosure and Insider Trading*, 17 CFR 243.100-243.103, 2000, [www.sec.gov/rules/final/33-7881.htm](http://www.sec.gov/rules/final/33-7881.htm).

SEC, Release No. 33-8238, *Final Rule: Management's Report on Internal Control Over Financial Reporting and Certification of Disclosure in Exchange Act Periodic Reports*, [www.sec.gov/rules/final/33-8238.htm](http://www.sec.gov/rules/final/33-8238.htm).

SEC, Release No. 33-9106, *Commission Guidance Regarding Disclosure Related to Climate Change*, 2010, [www.sec.gov/rules/interp/2010/33-9106.pdf](http://www.sec.gov/rules/interp/2010/33-9106.pdf).



SEC, Release No. 33-10825, *Modernization of Regulation S-K Items 101, 103, and 105*, [www.sec.gov/rules/final/2020/33-10825.pdf](http://www.sec.gov/rules/final/2020/33-10825.pdf).

SEC, "Sample Letter to Companies Regarding Climate Change Disclosures," September 22, 2021, [www.sec.gov/corpfin/sample-letter-climate-change-disclosures](http://www.sec.gov/corpfin/sample-letter-climate-change-disclosures).

SEC, "SEC Announces Enforcement Task Force Focused on Climate and ESG Issues," March 4, 2021, [www.sec.gov/news/press-release/2021-42](http://www.sec.gov/news/press-release/2021-42).

SEC, "SEC Proposes Rules to Enhance and Standardize Climate-Related Disclosures for Investors," March 21, 2022, [www.sec.gov/news/press-release/2022-46](http://www.sec.gov/news/press-release/2022-46).

SEC, "Spotlight on Enforcement Task Force Focused on Climate and ESG Issues," November 29, 2022, [www.sec.gov/spotlight/enforcement-task-force-focused-climate-esg-issues](http://www.sec.gov/spotlight/enforcement-task-force-focused-climate-esg-issues).

Leo E. Strine Jr., "Restoration: The Role Stakeholder Governance Must Play in Recreating a Fair and Sustainable American Economy: A Reply to Professor Rock," December 15, 2020, [papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=3749654](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3749654).

Sustainable Stock Exchanges Initiative, ESG Disclosure Guidance Database, [sseinitiative.org/esg-guidance-database](http://sseinitiative.org/esg-guidance-database).

Hans Taparia, "One of the Hottest Trends in the World of Investing is a Sham," *The New York Times*, September 29, 2022, [www.nytimes.com/2022/09/29/opinion/esg-investing-responsibility.html](http://www.nytimes.com/2022/09/29/opinion/esg-investing-responsibility.html).

TCFD, *Recommendations of the Task Force on Climate-related Financial Disclosures*, June 2017, [www.fsb-tcf.org/recommendations](http://www.fsb-tcf.org/recommendations).

Travelers Indemnity Company, Governance Practices, [sustainability.travelers.com/governance/governance-practices](http://sustainability.travelers.com/governance/governance-practices). Travelers Indemnity Company, *Travelers Task Force on Climate-related Financial Disclosures Report 2021*, 2022, [sustainability.travelers.com/iw-documents/sustainability/Travelers\\_TCFDReport2021.pdf](http://sustainability.travelers.com/iw-documents/sustainability/Travelers_TCFDReport2021.pdf).

Tom Seidenstein, "Balancing Urgency and Effectiveness in International Sustainability Assurance Standards," IAASB, June 8, 2022, [www.iaasb.org/news-events/2022-06/balancing-urgency-and-effectiveness-international-sustainability-assurance-standards](http://www.iaasb.org/news-events/2022-06/balancing-urgency-and-effectiveness-international-sustainability-assurance-standards).

UNGC, Be a part of something better, [unglobalcompact.org/participation/join](http://unglobalcompact.org/participation/join).

United States Steel, *2021 Sustainability Report*, [www.ussteel.com/documents/40705/43725/US\\_SCSR21\\_Full\\_Report.pdf/b990344d-2d81-f112-2a8f-b1c584989345?t=1658343821405](http://www.ussteel.com/documents/40705/43725/US_SCSR21_Full_Report.pdf/b990344d-2d81-f112-2a8f-b1c584989345?t=1658343821405).

US SIF: The Forum for Sustainable and Responsible Investment, *2022 Report on US Sustainable Impact Investing Trends*, 2022, [www.ussif.org/trends](http://www.ussif.org/trends).

Value Balancing Alliance, [www.value-balancing.com](http://www.value-balancing.com).

Liv A. Watson, Tanuj Agarwal, Deborah Leipziger, Urmish Mehta, Dermot Murray, and David Wray, *A Digital Transformation Brief: Business Reporting in the Fourth Industrial Revolution*, IMA, May 2020, [www.imanet.org/research-publications/white-paper/a-digital-transformation-brief-business-reporting-in-the-fourth-industrial-revolution](http://www.imanet.org/research-publications/white-paper/a-digital-transformation-brief-business-reporting-in-the-fourth-industrial-revolution).

实现对可持续发展报告的有效内部控制（ICSR）：  
通过 COSO《内部控制-整合框架》建立信任与信心

---

Whirlpool Corporation, 2021 Form 10-K, [investors.whirlpoolcorp.com/financial-information/annual-reports-and-proxy-statements/default.aspx](https://investors.whirlpoolcorp.com/financial-information/annual-reports-and-proxy-statements/default.aspx).

Whirlpool Corporation, 2021 Sustainability Report, 2022, [whirlpoolcorp.com/2021SustainabilityReport/governance/responsible-sourcing.php](https://whirlpoolcorp.com/2021SustainabilityReport/governance/responsible-sourcing.php) and [whirlpoolcorp.com/2021SustainabilityReport/appendix/tcf.php](https://whirlpoolcorp.com/2021SustainabilityReport/appendix/tcf.php).

World Resources Institute and World Business Council for Sustainable Development, Greenhouse Gas Protocol, [www.wri.org/initiatives/greenhouse-gas-protocol](http://www.wri.org/initiatives/greenhouse-gas-protocol).