



贸易和发展理事会
投资、企业和发展委员会
国际会计和报告准则政府间专家工作组
第三十六届会议
2019年10月30日至11月1日，日内瓦
临时议程项目3

实际实施(包括衡量)用于实体报告为实现可持续发展目标 所作贡献的核心指标：审查案例研究*

贸发会议秘书处的说明

概要

国际会计和报告准则政府间专家工作组(会计准则专家组)在第三十五届会议结束审议时，请贸发会议秘书处对照可持续发展目标监测框架，完成用于实体报告为实现可持续发展目标所作贡献的核心指标指南方面的工作，并在国家一级对核心指标进行试点测试，以及通过该领域的能力建设举措为成员国提供支持。为此，贸发会议对代表若干国家和区域各行业部门的公司实施指南情况进行了部分案例研究。还对埃及若干公司实施指南情况进行了概述。案例研究的目的是审查共同核心指标的相关性和适用性，并核实建议的衡量方法和会计数据的可得性。

本说明回顾了在公司可持续性和可持续发展目标报告领域的近期动态和主要挑战，讨论了关于实际执行指南案例研究中确定的关键问题，以此促进公司可持续发展目标报告的协调性和可比性。

* 因贸发会议秘书处无法控制的情况，本文件于既定公布日期之后发布。



目录

	页次
一. 导言	3
二. 可持续性和可持续发展目标报告领域国际协调和实际执行的 近期动态和挑战.....	5
三. 关于实体报告为实现可持续发展目标所作贡献的核心指标指南	10
四. 关于执行核心指标指南的关键问题：审查案例研究.....	13
五. 结论和供进一步讨论的问题.....	16

一. 引言

1. 自 2015 年通过《2030 年可持续发展议程》以来，联合国会员国一直侧重于确定优先事项和制定发展计划，以实施该议程并监测这方面的进展情况。为了支持这一进程，可持续发展目标各项指标机构间专家组建立了一个全球指标框架（见 <https://unstats.un.org/sdgs/iaeg-sdgs/>；2019 年 8 月 16 日查阅）。17 个可持续发展目标之下有 169 个具体目标和 232 个指标。一个或多个管理机构负责就每个指标制定衡量方法和数据收集的元数据指南。

2. 关于可持续消费和生产的目标 12(具体目标 12.6)鼓励各公司、特别是大型和跨国公司采用可持续做法，并将可持续性信息纳入其报告周期。指标 12.6.1 要求提供关于发布可持续性报告的公司数量。贸发会议和联合国环境规划署是该指标的共同管理机构。

3. 除指标 12.6.1 外，许多其他可持续发展目标指标还涉及公司已经报告的数据，例如关于能源和水的使用、二氧化碳排放量、废物产生、性别平等和社区发展的指标。因此，通过为利益攸关方提供手段，评估经济、环境、社会和机构绩效以及私营部门对实现可持续发展目标的影响，公司报告有可能成为公司在实施可持续发展目标方面绩效的主要信息来源。¹

4. 关于公司对实现可持续发展目标的贡献的相关数据非常重要，可用于评估实现目标的进展情况、加强可持续发展目标导向的公司治理机制、投资者和其他主要利益攸关方及资本提供者决策；并促进企业层面的行为改变。这反过来又为在可持续发展目标监测框架及其宏观指标基础上协调统一企业可持续发展报告提供新的动力。但是，实现这一目标需要进一步努力实现企业数据的统一和可比性，使其有助于决策和评估实现成员国商定的具体目标和指标方面的进展。

5. 为应对这一挑战，贸发会议通过会计准则专家组确定，需要制定可持续发展目标指标公司基线，以便能够确定基准，使该领域企业报告能够统一和可比。自《2030 年议程》通过以来，贸发会议一直致力于开发实用工具，帮助各国以一致和可比的方式衡量私营部门对可持续发展的贡献，特别是在实现可持续发展目标方面。

6. 特别是，贸发会议修订了会计发展工具，以协助各国建立环境、社会和治理问题方面以及公司可持续发展目标报告方面的国家能力，并加强其国家会计和报告机制(见 <https://isar.unctad.org/accounting-development-tool/>；2019 年 8 月 16 日查阅)。修订的工具用于评估国家监管、机构和人力能力方面可持续性和可持续发展目标报告的情况，这是整个会计和报告基础设施的一个相互关联的组成部分。

¹ 可持续发展解决方案网络，2015 年，可持续发展目标的指标和监测框架：为可持续发展目标启动数据革命。

7. 此外，贸发会议在会计准则专家组第三十五届会议上制定并推出了关于实体报告为实现可持续发展目标所作贡献的核心指标指南。² 核心指标通过 2016 至 2018 年期间会计准则专家组数次会议一系列的阐述和与专家咨询小组的讨论选出。选择的依据是商定的关键报告原则、选择标准、现有主要报告框架和公司的报告做法；及其与适用于微观层面的具体可持续发展目标宏观指标的相关性。该指南旨在以可比较的方式帮助为实体提供关于可持续性问题基线数据，满足许多不同利益攸关方在可持续性和《2030 年议程》方面的共同需求(有关该指南的进一步详情，见本说明第三章)。指南提供了关于如何以一致方式衡量选定核心指标的实用信息，符合各国监测实现可持续发展目标情况的需要，以及为联合国可持续发展问题高级别政治论坛编写自愿国家报告的需要。³

8. 在第三十五届会议结束审议时，会计准则专家组请贸发会议秘书处对照可持续发展目标监测框架，完成用于实体报告对实现可持续发展目标所作贡献的核心指标指南工作，并在国家一级对核心指标进行试点测试，以及通过该领域的能力建设举措为成员国提供支持。为此，贸发会议就指南适用情况对代表不同地区和行业的六个国家的公司做了部分案例研究。此外，还对埃及若干公司实施指南情况进行了概述。⁴ 案例研究的目的是验证核心共同指标的适用性、并核实建议的衡量方法以及所需基础会计数据的可得性。

9. 本说明由贸发会议秘书处编写，以便利会计准则专家组第三十六届会议在临时议程项目 3 下的讨论：实际实施(包括衡量)用于实体报告为实现可持续发展目标所作贡献的核心指标；审查案例研究。说明概述了可持续性/可持续发展目标报告领域近期的关键动态。在此背景下，说明描述了公司在可持续发展目标报告方面面临的主要挑战，并就案例研究确定的指南应用的具体问题进行了讨论。

10. 本说明还借鉴了贸发会议通过持续执行题为“非洲和拉丁美洲企业可持续性和可持续发展目标报告的扶持性政策框架”的发展账户项目所获得的反馈。该项目旨在加强选定受益国政府的能力，以衡量和监测私营部门对《2030 年议程》的贡献，特别是对具体目标 12.6 和指标 12.6.1 的贡献。该项目设想相关国家利益攸关方协调努力制定和实施有关工具，使决策者能够建立可持续性/可持续发展目标报告框架。项目的另一个目标是，支持各国政府参照可持续发展目标全球指标框架，收集国家一级私营部门对实施可持续发展目标所作贡献的可比和可靠的信息。

² 贸发会议，2019 年，关于实体报告为实现可持续发展目标所作贡献的核心指标指南(联合国出版物，销售编号 E.19.II.D.11,日内瓦)。

³ 该论坛是联合国关于可持续发展问题的主要平台，在全球《2030 年议程》和可持续发展目标的后续行动和审查方面发挥着核心作用。论坛每年在经济及社会理事会的主持下举行会议。

⁴ 在这方面，贸发会议希望对下列国家自愿参加指南试点测试的各公司领导表示感谢：哥伦比亚(Promigas, 天然气部门)；危地马拉(Porta 酒店、旅游/酒店和洗衣业；Saúl E. Méndez, 餐饮、零售和制造业；Corporación Multi Inversiones, 能源)；肯尼亚(Safaricom, 电信)；俄罗斯联邦(Norilsk Nickel, 采矿和冶金)；和乌克兰(Naftogaz, 石油和天然气)。还感谢开罗美国大学商学院的两位学术专家，感谢他们关于埃及 15 家公司该指南应用情况的研究报告。

11. 反馈包括贸发会议与经济和社会事务部统计司 2019 年 7 月 15 日在可持续发展问题高级别政治论坛期间在美国纽约组织的会计准则专家组关于衡量私营部门对实现可持续发展目标的贡献的活动成果。⁵ 来自公共和私营部门、联合国机构以及可持续性报告领域主要国际组织——如联合国全球契约、全球报告倡议和可持续性会计准则理事会——的高级别发言人讨论了公司层面提交可持续发展目标数据和在国家层面以一致的方式收集此类数据的良好做法和关键挑战，以帮助利益攸关方了解私营部门对实施《2030 年议程》的贡献。他们还讨论了贸发会议的核心指标如何支持这种做法。

12. 最后，本说明基于会计准则专家组 2016 年、2017 年和 2018 年前几届会议上与企业可持续发展目标报告相关问题的讨论。因此，本说明应与为便利会计准则专家组这些会议的审议编写的文件一并考虑。⁶

二. 可持续性和可持续发展目标报告领域国际协调和实际执行的近期动态和挑战

13. 自 2018 年会计准则专家组第三十五届会议以来，若干事态发展有助于加强统一可持续性/可持续发展目标报告，便利其实际执行并促进主要参与者之间的协调。

14. 公司可持续发展目标报告是一个日益明显的趋势。因此，可持续发展数据的披露正变得越来越普遍，可持续发展目标正在推动对相关数据的需求。根据最近的一项调查，在国家百强和全球 250 强公司可持续性报告中，约有十分之四将公司企业责任活动与可持续发展目标相联系。建立这种联系的主要国家是哥伦比亚、芬兰、法国、意大利、墨西哥、荷兰、葡萄牙、西班牙、瑞典和大不列颠及北爱尔兰联合王国。⁷ 另一项研究表明，21 个国家和地区以及 6 个广泛行业的 729 家公司中有 72% 在其企业和可持续性报告中提到了可持续发展目标。⁸

15. 然而，人们日益认识到，仅仅按主题将企业责任活动与可持续发展目标联系起来还不够。关于目前的趋势，要求提供资料说明公司如何为实现可持续发展目标做出贡献以及这些贡献的实际影响的利益攸关方，并不仅仅是民间社会和非政府组织。越来越多的大型机构投资者正在考虑如何使其投资决策与可持续发展目标一致。此类投资战略将不可避免地需要企业的影响披露。⁹

⁵ 该活动是在危地马拉政府和丹麦统计局以及可持续发展世界商业理事会、乌克兰财政管理学院和诺和诺德的支持下举办的。

⁶ 见 TD/B/C.II/ISAR/75、TD/B/C.II/ISAR/78、TD/B/C.II/ISAR/81 和 2017 年 11 月 1 日的会议非文件(关于实体报告为实现可持续发展目标所作贡献的核心指标)。

⁷ 毕马威国际合作组织，2017 年，“前进之路：毕马威公司责任报告调查，2017 年”。

⁸ 普华永道，2018 年，“从允诺到现实：企业是否真正关心可持续发展？将言辞变为行动需要些什么”。

⁹ 毕马威国际合作组织，2017 年。

16. 该领域的关键行为方最近发表了若干声明，以协助利益攸关方进一步实施可持续性报告议程。2019年6月，欧盟委员会发布了气候相关信息报告新准则，作为其可持续融资行动计划的一部分。¹⁰ 一项准则是关于欧盟分类法的技术报告，¹¹ 建立欧盟关于可持续经济活动的标准分类系统。另一份关于欧盟绿色债券标准的专家报告¹² 创建了一个新的基准类别，将有助于投资者比较其投资的碳足迹。委员会还欢迎关于欧盟气候基准以及环境、社会或治理披露基准的专家报告，报告旨在改善机构投资者如何将这些因素纳入其风险程序的披露要求。¹³ 这些准则将为6,000家欧盟上市公司提供实用建议，说明如何更好地报告其活动对气候的影响，以及气候变化对其业务的影响。有关准则是委员会现有的努力的一部分，旨在确保金融部门在向气候中性经济转型和按所需规模筹资方面发挥决定性作用。

17. 气候披露准则理事会和可持续性会计准则委员会发布了气候相关财务披露工作组编写的气候相关披露实施指南。¹⁴ 该指南遵循工作组2017年6月发布的报告，提出了有关此类披露的建议，为广大受众提供了此类披露的情景、背景和总体框架。¹⁵

18. 可持续发展世界商业理事会关于可持续性报告和披露的工作为各实体提供了参与实现可持续发展目标的机会。在欧盟可持续能源周期间，理事会发布了第一份准则，以帮助各公司实现可持续能源目标。这些准则使公司了解低碳能源采购和使用的商业案例，同时推动整个价值链的创新。¹⁶

19. 2018年11月，可持续性会计准则委员会制定并发布了一套完整的77项关于财务重大问题的行业特定可持续性会计准则。理事会为投资者提供参与指南，以便在与公司讨论此类问题时考虑，为公司提供实施指南，解释在实施其准则时需要考虑的问题和方法。¹⁷

20. 全球可持续性准则委员会是全球报告倡议组织的一个独立的可持续性标准制定机构，该机构任命了一个多利益攸关方技术专家委员会，负责制定首个关于向各国政府纳税和付款的全球披露标准。该标准草案通过综合税收战略管理方法披

¹⁰ 欧盟委员会，2019年，可持续融资：委员会发布了准则，以改善公司如何报告气候相关信息，并欢迎主导专家关于气候融资的三份新的重要报告，新闻稿，6月18日。

¹¹ 欧盟委员会，2019年，欧盟可持续活动分类法，6月18日。

¹² 欧盟委员会，2019年，欧盟绿色债券，6月18日。

¹³ 欧盟委员会(2019年)，欧盟气候基准以及环境、社会或治理披露基准，6月18日。

¹⁴ 气候披露准则理事会，2019年，气候披露准则理事会和可持续性会计准则理事会发布了气候相关财务披露工作队实施指南，新闻稿，5月1日。

¹⁵ 气候相关财务披露工作队，2017a，最后报告：气候相关财务披露工作队的建议。

¹⁶ 可持续发展世界商业理事会，2019年，可持续发展世界商业理事会发布了新的准则，以帮助实现其可持续能源目标，6月19日。

¹⁷ 全球新闻电讯，2018年，可持续性会计准则理事会编撰了首个行业特定可持续性会计准则：在伦敦证券交易所推出了财务重大问题报告准则，11月7日。

露推动提高税收透明度。该委员会于 2018 年 1 月开始制定草案，现已提供审查和征询公众意见。¹⁸

21. 若干活动旨在促进主要付款人之间的协调并协调其议程。企业报告对话是由国际综合报告委员会召集的一个平台，旨在加强对企业报告领域具有重大国际影响力的关键标准制定者和框架开发者之间的合作、协调和统一（见 <https://corporatereportingdialogue.com/about/>，2019 年 8 月 19 日查阅）。企业报告对话由以下组织构成：发展政策委员会(CDP)、气候披露准则理事会、财务会计准则委员会、全球报告倡议组织、国际会计准则理事会、国际综合报告委员会和可持续性会计准则委员会。“更好协调”项目是一个为期两年的项目，重点是促进企业报告的一致性，使公司更容易准备有效和一致的披露，以满足资本市场和社会的信息需求（参见 <https://corporatereportingdialogue.com/better-alignment-project/>；2019 年 7 月 9 日查阅）。该项目的初步调查结果将于 2019 年 9 月发布。

22. 可持续发展目标报告行动平台以全球报告倡议与联合国全球契约之间的持续合作为基础。该倡议旨在为公司提供报告其可持续发展目标相关业绩的框架和方法。作为该平台多利益攸关方咨询委员会的成员，贸发会议秘书处与该倡议和全球契约密切合作，以确保协调和一致性。2019 年 2 月，全球报告倡议组织和联合国全球契约宣布继续其伙伴关系，以制定关于可持续发展目标的公司报告最佳做法，使企业能够优先考虑可持续发展目标的各项具体目标，衡量进展情况并进行报告。¹⁹

23. 此外，人们日益关注其报告中评估企业为解决可持续性问题 and 可持续发展目标而正在做出的努力。世界基准联盟倡议旨在通过在被认为具有重大影响的关键领域制定基准，增加私营部门对可持续发展目标的影响。通过对七个关键领域最大公司进行排名，该联盟预计到 2023 年涵盖所有基准，并开始追踪其进展情况。所有信息都是开源和免费的。²⁰ 该联盟被选为 10 个获奖项目之一，旨在找出解决办法，应对作为巴黎和平论坛的一部分展示的当今跨界挑战。²¹ 此外，联盟还建立了联盟学习平台，作为一种合作手段。²²

24. 企业透明度联盟是一个为期三年的研究项目，根据欧洲议会和欧洲联盟理事会 2014 年 10 月 22 日第 2014/95/EU 号指令要求，分析欧洲公司如何披露所需信息，以了解其对社会和环境的影响。第 2014/95/EU 号指令修订了关于某些大型企业和集团非财务和多元化信息披露的第 2013/34/EU 号指令。在对 100 多家公

¹⁸ 全球报告倡议，2018 年。全球报告倡议关于向各国政府纳税和付款的新标准草案现已开放供公共评论，12 月 13 日。

¹⁹ 联合国全球契约，2019 年，全球报告倡议组织和联合国全球契约宣布继续合作，以推进企业可持续发展目标报告，2 月 21 日。

²⁰ 世界基准联盟圆桌会议的概要文件，可查阅 www.worldbenchmarkingalliance.org/consultation (2019 年 7 月 9 日查阅)。

²¹ 世界基准联盟，2019 年，世界基准联盟在巴黎和平论坛上被宣布为十个获奖者之一：祝贺盟友！

²² 世界基准联盟，2019 年，基准联盟：共同确定前进之路。

司进行评估，对实际执行该指令进行早期反思之后，该联盟于 2019 年发布了 2018 年关于该指令之下公司可持续性披露状况研究报告。²³

25. 联合国经济和社会事务部统计司正在设立一个机构，在商业和贸易统计方面提供指导。最近讨论了贸发会议与经济和社会事务部之间通过专门的工作组开展合作的机会，以便将使用于企业核算和财务报告的数据收集方法标准化。

26. 然而，在促进统一和提高企业可持续性报告质量方面，包括在《2030 年议程》框架内，仍有许多挑战需要应对。

27. 公司可持续性绩效披露普遍是自愿性质的，在这方面也存在挑战，会影响信息的质量和可比性。尽管可持续性报告方面趋势积极，但只有在政府授权的情况下，披露才能够广泛、一致和可比。²⁴

28. 与国际财务报告准则一致是另一项挑战。一个重要领域是确定报告实体的界限；另一个是支持财务报告、并应用于可持续性/可持续发展目标报告的假设和方法。在某些司法管辖区，仅在编制汇总报告时需要这些标准，而法律实体财务报表则不需要。在汇编非财务数据时，这可能会构成困难，因为公司可能会在其法定财务数据报告和集团层面的汇总报告中使用不同的会计规则。无论如何，在也报告属于一个组织主流报告界限之外实体、设施或活动的信息时，应明确区分此类信息与财务界限内实体和活动的信息。

29. 在会计准则专家组闭会期间，两个重要问题仍然是关于可持续性和可持续发展目标报告议程辩论的中心问题：报告数据的重要性和可靠性。

重要性

30. 在可持续发展目标报告的背景下，除了《财务报告的概念框架》中确定的定义外，重要性还有一个新的方面（“如果信息的省略或误报会影响使用者基于特定报告实体的财务信息做出的决策，则信息就具有重要性”）。

31. 通过可持续发展目标需要多方利益攸关方协商，各方都同意，经济、环境和社会活动的某些方面对它们来说很重要。此外，气候相关财务披露工作队 2017 年就实体如何能够对可持续性信息披露进行重要性评估提出了建议。²⁵ 工作队在最终报告中“认识到财务文件中包含的大多数信息需要接受重要性的评估。但是，由于气候相关风险是一项不可分散的风险，影响着几乎所有行业，许多投资者认为对它需要特别关注”。²⁶ 在这方面，报告建议，当这些信息被认为不具有重要性，没有被纳入财务文件时，年收入超过 10 亿美元的某些组织应该考虑在其他报告中(亦即不在年度财务文件中)披露此类信息。报告还说，“组织应该考虑在相关和适用时，纳入与水、能源、土地利用以及废物管理有关的气候相关

²³ 企业透明度联盟，2019 年，“2018 年研究报告：关于欧洲联盟非财务报告指令之下公司可持续性披露状况”。

²⁴ 毕马威国际合作组织，2017 年。

²⁵ 气候相关财务披露工作队，2017b，气候相关财务披露工作队建议执行情况。

²⁶ 气候相关财务披露工作队，2017a。

风险的衡量标准”，²⁷ 以便进行趋势分析。工作队告诫说，由于某些气候相关风险具有长期性，不宜过早得出结论，认定气候相关风险和机遇不重要。

32. 就欧洲联盟而言，欧盟委员会提到双重重要性观点，其中包括两个方面：财务重要性、环境和社会重要性。²⁸ 前者考虑到公司的发展、业绩和地位，将投资者视为主要受众。后者考虑到公司活动的影响，将消费者、民间社会、雇员和越来越多的投资者视为主要受众。在这方面，可持续发展目标核心指标的选择取决于可持续发展目标的各项具体目标和宏观指标的观点是否被纳入公司现有重要性评估框架，从而指导建议的共同披露基准。

33. 另一方面，非重要信息的披露也使得非财务报表较不易理解，因为它会掩盖重要信息。应当避免非重要的通用或样板信息。²⁹ 公司有时会提到可持续发展目标，而不一定为可持续性报告增加价值。在这方面，列入适当的背景会使对重要信息的理解更加容易。例如，可以包括在提出公司业绩时提及有关战略和更广泛的目标，描述非财务问题如何与其长期战略、主要风险和政策相关。³⁰ 此种叙述性信息使各实体能够应用重要性视角，从而亦使其能够借鉴可持续性报告准则、行业标准、国家条例或其他现有机制进行更多披露。

可靠性和鉴证

34. 通过促进报告的相关性和可靠性，将加强非财务报告鉴证的可信度。可用信息的准确性取决于信息来源和报告实体此后鉴证此信息的能力。因此，实体使用内部和外部鉴证的恰当组合来确保已发布数据的可靠性非常重要。例如，欧盟委员会最近建议，实体可以通过以下机制使非财务信息更公平、更准确：³¹

(a) 适当的公司治理安排(例如，某些独立董事会成员或董事会中负责可持续性和/或透明度事宜的委员会)；

(b) 健全可靠的证据、内部控制和报告制度；

(c) 有效的利益攸关方参与；

(d) 独立的外部鉴证。

35. 毕马威国际合作组织 2017 年表明，100 家最大的公司越来越倾向于使用外部鉴证。与财务报告相反，在大多数国家，第三方对可持续性报告的鉴证仍然是

²⁷ 气候相关财务披露工作队，2017a。

²⁸ 关于无约束力非财务报告准则更新的咨询文件，可查阅 https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/business_economy_euro/banking_and_finance/documents/2019-non-financial-reporting-guidelines-consultation-document_en.pdf (2019 年 8 月 20 日查阅)。

²⁹ 欧盟委员会，2017 年，委员会来函：非财务报告准则(报告非财务信息的方法)，《欧洲联盟官方公报》，2017/C 215/01，7 月 5 日。

³⁰ 同上。

³¹ 欧盟委员会，2019 年，委员会来函：非财务报告准则——关于报告气候相关信息的补充准则，《欧洲联盟官方公报》，2019/C 209/01，6 月 20 日。

自愿的。然而，例如，欧洲会计师³² 和全球报告倡议鼓励独立鉴证，以提高可持续性报告的质量。此外，据贸发会议最近一份研究出版物说，³³ 非财务数据的质量必须可以核实，必须与财务数据质量相同。该出版物还建议，核心指标数据的审计应根据国际鉴证业务准则 3000，而不是审计或审查历史财务信息的审查框架进行，该框架不妨碍实体使用 Account Ability AA1000 鉴证标准。³⁴

36. 两个最常用的国际标准是国际鉴证业务准则 3000 和 Account Ability AA1000 鉴证标准。两者都表示与不同的报告框架一致，如全球报告倡议和综合报告框架。³⁵ 实体可以选择合理鉴证或有限鉴证。在合理鉴证业务中，从业者收集充足的适当证据，以降低鉴证业务风险，并能够认定某个主题在所有重大方面符合确定的适当标准，并以“积极保证”的形式出具报告(例如，“财务报表的编制符合有关适用法律和会计准则”)。

37. 在有限鉴证业务中，从业者收集的证据比合理鉴证业务少；但是，这些证据适当并足以认定某个主题在特定情况下合情合理，并以“消极保证”的形式出具报告(例如“我们没有注意到任何情况使得我们相信，财务报表未根据适用标准编制”(例如有关法律和/或会计准则)。在有限鉴证业务中，从业者开展的测试也不同于或少于合理鉴证所需的测试，测试所使用的样本规模也更小。国际综合报告委员会还考虑了混杂或混合鉴证级别的可能性，视具体的披露情况采用不同的鉴证(某些披露采用合理鉴证，而另一些则采用有限鉴证)。对于目前面临技术挑战，难以提供审计和鉴证服务的信息类型，如人权领域的信息，这可能尤其重要。³⁶

三. 关于实体报告为实现可持续发展目标所作贡献的核心指标指南

38. 自会计准则专家组第三十五届会议以来，贸发会议完成并发布了“关于实体报告为实现可持续发展目标所作贡献的核心指标指南”。如前所述，制定指南的理由是基于对基线指标的需求，以便以可比和一致的方式促进企业报告与可持续发展目标相关的绩效。为实现这一目标，指南为每个选定的核心指标提供了一种衡量方法，并建议了数据收集的会计来源。为了确保衡量方法的一致性和数据的可比性，指标的设计可以跨实体、时间和地域进行比较，因此，需要关于范围、数据质量、使用的方法和局限性等问题的具有透明度和可追溯性的文件。报告信息应当完整，并与报告机构宣布的其财务报表的时期一致，这尤其意味着财务和非财务数据必须涉及同一报告期。

³² 以前称为欧洲会计师联合会，欧洲会计师汇集了来自 37 个国家的 51 个专业组织。

³³ JT Jagd 和 T Krylova, 可持续发展目标报告：报告指标调查，第 1 号研究论文，贸发会议。

³⁴ 鉴证实践最新技术评论，见 www.cpajournal.com/2017/07/26/current-state-assurance-sustainability-reports/(2019 年 7 月 9 日查阅)。

³⁵ 国际综合报告委员会，2014 年，“综合报告鉴证：问题探讨”。

³⁶ 英格兰和威尔士特许会计师协会，2018 年，有限鉴证与合理鉴证，1 月 31 日。

39. 目前版本指南所载核心指标如下：

经济方面	收入
	增加值
	净增加值
	税费和向政府支付的其他款项
	绿色投资
	社区投资
	研发总支出
	当地采购百分比
体制方面	董事会会议次数和出席率
	女性董事人数和百分比
	按年龄段划分的董事
	审计委员会会议次数和出席率
	薪酬：每位董事(执行董事和非执行董事)的总薪酬
	由于和解而产生的已付或应付罚款金额
	每年每名雇员反腐败问题培训平均时数
社会方面	妇女在管理岗位任职的比例
	每年每名雇员平均培训时数
	每年每名雇员的员工培训支出
	雇员工资和福利，占收入的比例，按雇员类别和性别分类
	雇员健康和安​​全支出，占收入的比例
	工伤频率/发生率
	集体劳资协议所涵盖的雇员百分比
环境方面	水的循环利用和再利用
	用水效率
	用水紧张程度
	减少废物的产生
	废物的再利用、再制造和循环利用
	有害废物
	温室气体排放(范围 1)
	温室气体排放(范围 2)
	臭氧消耗物质和化学品
	可再生能源
	能效

40. 指南并非旨在制定新的报告准则。相反，其目标是根据实体目前报告实践和主要报告框架(全球契约、全球报告倡议、国际会计准则理事会、国际综合报告理事会、可持续性会计准则委员会等)选择共同的可持续性/可持续发展目标指标。核心指标还为实体提供了一个商业案例，作为监测自然资源利用的成本和提高其效率的手段。但是，核心指标并不试图阻止公司以定性或定量的形式提供更多信息。在不同的运营环境中，单个企业仍需要披露更多信息，以反映其特定的可持续发展目标相关实践，并满足用户的特定需求，特别是代表投资者和其他资本提供者的用户。虽然承认定性、叙述性披露以及在特定背景下理解这些指标的重要性，但指南并未讨论叙述性披露，而是侧重于与可持续发展目标宏观指标一致的量化可比指标。

41. 为每个报告指标(微观层面)确定了最相关的可持续发展目标指标(宏观层面)及其元数据指南，以促进微观和宏观指标之间的一致性。在有些情况下，宏观指标用于多个报告指标。在其他情况下，报告指标与所提及的宏观指标之间没有直接关系，但它却代表在宏观层面最可能与可持续发展目标一致，将通过试点测试进一步探讨报告指标的有用性(可以设想根据实际应用建议核心指标的反馈，在这方面进一步加以完善)。

42. 微观和宏观指标之间的一致性基于欧洲委员会、国际货币基金组织、经济合作与发展组织、联合国和世界银行在《国民账户体系》中制定的统计框架方法。³⁷ 该出版物指出，微观数据库与相应的部门或整体经济宏观经济账户完全兼容将具有相当大的分析优势，并且由于信息技术的改进，从行政和业务记录中获取数据变得越来越容易。虽然它承认，由于各种原因，即使不是不可能的，也很难在实践中使微观数据库和宏观经济账户实现完全相互兼容，但作为一项一般目标，经济核算中使用的概念、定义和分类应尽可能在微观和宏观层面都相同，以便两种数据一致。

43. 需要更新经济统计系统，以支持《2030 年议程》及其实施。公司的微观数据应该可以查阅并纳入国民账户和宏观指标。在这方面，统计企业登记册可以作为数据整合的基础，从而形成一套核心综合统计数据 and 可持续发展目标指标。这种方法的一个例子是基于公司年度报告中所披露收入的国内生产总值数据。

44. 努力建立有效的国家数据收集体制机制，包括数据输入的质量控制，将在各实体实现可持续性报告目标方面发挥重要作用，并将提高报告数据对主要利益攸关方的有用性，包括对负责监测国家层面可持续发展目标落实情况的国家机构的有用性。还需要建设体制能力，分析许多报告，以确保报告数据达到质量和可比性要求。虽然已存在一些数据库，但它们往往涉及不同的报告框架，数据可比性较为有限。

³⁷ 欧洲委员会、国际货币基金组织、经济合作与发展组织、联合国和世界银行，2009 年，《国民账户体系》(联合国出版物，出售品编号 E.08.XVII.29, 纽约)。

45. 指南有助于将公司报告的微观指标与宏观层面最相关的可持续发展目标指标联系起来，进而有助于关于指标 12.6.1 的元数据指南的工作。³⁸ 指南与关于指标 12.6.1 的元数据指南相互关联，因为指南可以实际方式支持元数据指南的实施。在这方面，指南有助于促进成员国在国家一级可持续发展目标报告领域的能力建设。

四. 关于执行核心指标指南的关键问题：审查案例研究

46. 根据会计准则专家组第三十五届会议的要求，贸发会议开展了部分案例研究，以测试指南作为共同指标的相关性、基本数据的可得性和一致衡量的可能性。案例研究涵盖不同的地理区域、经济发展水平不同的国家、广泛的行业 and 不同规模的公司。参与案例研究的公司代表了以下行业：电信、石油和天然气、采矿、医疗保健、制造业、零售业、酒店业和能源行业。代表的国家是哥伦比亚、丹麦、危地马拉、肯尼亚、俄罗斯联邦和乌克兰。对埃及几家公司实施指南的情况进行了概述。

47. 案例研究反映出，在可持续性和可持续发展目标报告方面，经历和专门知识不同；因此，以下讨论的问题并不完全适用于所有案例研究。以下讨论旨在帮助确定可持续发展目标报告能力建设的主要领域；预计它们将提供进一步的证据，以便就指南中建议的方法达成共识，涉及公司一级报告可持续发展目标和国家一级收集数据的基线指标。

48. 对案例研究的审查为以下意见提供了证据：

- (a) 大多数公司能够就大多数核心指标提供数据；
- (b) 环境和社会指标比经济和体制指标更难报告；
- (c) 国家一级机构协调仍然是一项挑战；
- (d) 规章促进一致性，但也影响多样性；
- (e) 需要加强技术能力；
- (f) 需要解决衡量不一致问题。

大多数公司能够就大多数核心指标提供数据

49. 核心指标旨在对所有实体都是共同的，无论其规模、行业或国家如何。总的来说，案例研究反映出，指南中各项指标高度适用，如下表所示：

	案例 1	案例 2	案例 3	案例 4	案例 5	案例 6	案例 7	案例 8
已报告	26	29	27	30	25	13	22	30
难以报告	3	1	5	2	6	12	5	2
不可能报告	4	2	1	1	2	8	6	1

³⁸ 贸发会议和联合国环境规划署，指标 12.6.1 的共同管理机构，在专家磋商的基础上完善了该指标的拟议元数据指南，并在 2018 年 10 月向会计准则专家组第三十五届会议提交。因此，目前正在测试修订的方法。共同管理机构将向可持续发展目标机构间专家组提交拟议方法，以便考虑在 2019 年底之前将指标升至二级。

50. 案例研究表明，在许多情况下，可持续性/可持续发展目标报告对公司而言仍然是一个新领域，它们着重提到各种挑战。有些核心指标简单明了，易于理解，因此，准确提供信息的比率也很高。在另一些情况下，要么是有信息无指标；要么是有指标无信息。业已使用现有可持续性报告框架的公司在提出核心指标方面面临的挑战较少；但是，并不总是很清楚使用了哪些信息来源来收集基础会计数据。

51. 一家公司报告说，通过更好地了解指南中建议的方法，该公司能够在研究期间提高其有关贸发会议核心指标的数据收集能力，从而证明了报告核心指标所需信息可在现有会计记录中找到，即使不能立即获得。

52. 公司在可持续性报告中披露的贸发会议核心指标数量如下表所示：

披露程度	2017 年	2018 年
全部	7	25
部分	20	7
没有	6	1

环境和社会指标比经济和体制指标更难报告

53. 案例研究表明，在大多数情况下，环境和社会指标比经济和体制指标更难报告。例如，以下两个指标被单独列举出来，被认为在许多情况下无法报告：
B.1.1. 水的循环利用和再利用，以及 C.2.2. 每年每名雇员的员工培训支出。

54. 但是，在报告其他核心指标方面，各公司的问题没有系统的一致性。例如，以下指标被强调为在特定情况下无法报告或难以报告，但在大多数其他情况下又提供了有关信息：

- (a) B.1.3. 用水紧张程度；
- (b) B.3.2. 温室气体排放(范围 2)；
- (c) B.5.1. 可再生能源；
- (d) C.3.1. 雇员健康和安​​全支出，占收入的比例；
- (e) C.4.1. 集体劳资协议所涵盖的雇员百分比。

55. 这也许表明，贸发会议核心指标会计数据的可得性是一个技术问题，可以通过调整会计制度来加以改进。其中一项研究提出了这一点，该研究建议引入一套新的账户/记录，可用于反映与核心指标有关的交易。

56. 据报告，与核心指标有关的数据收集方面的其他困难包括：

(a) 由于供应商数量众多，需要进一步努力在供应链中建立透明度，以计算当地采购的百分比；

(b) 仅披露了员工总费用，包括工资、薪金、养恤金、社会保障缴款和其他员工费用，无法进一步细分；

(c) 相对于反腐败问题培训时数，跟踪完成商业道德培训的员工百分比是一个更好的衡量尺度。

57. 各公司称，不披露某些指标的主要原因是法律没有要求，以及缺乏关于数据收集和衡量的技术指导 and 专门知识。在有些情况下，保密是不披露的另一原因；尽管数据可得，尽管公司向环境和社会主管部门提供了某些信息，但它们并未在报告中披露此类信息。

国家一级机构协调仍然是一项挑战

58. 若干案例研究提出的问题涉及：缺乏要求环境、社会和治理/可持续发展目标报告的规章；负责此类报告的不同主管部门之间缺乏协调，包括环境、社会和治理以及可持续发展目标报告领域会计准则和要求之间缺乏协调；以及存在若干负责不同类型公司的实体。

规章促进一致性，但也影响多样性

59. 案例研究还表明，规章传统上要求的指标披露的比率和质量更高。一个国家的案例研究表明，由于该国的税法 and 会计法要求提供此类信息，许多指标的披露程度很高。这些指标是：税费和向政府支付的其他款项、增加值、净增加值和收入(经济领域)；董事会会议次数和出席率、董事会成员薪酬、女性董事的人数和百分比、审计委员会会议次数和出席率(机构领域)；雇员工资和福利、妇女在管理岗位任职的比例以及雇员健康和福利(社会领域)的支出。

60. 另一方面，一个辖区存在关于机构指标 D.1.5 薪酬：每位董事的总薪酬报告的问题。由于所有董事会成员也都是股东，按照法律要求，没有授权证，这一信息不能披露。另一辖区的一家公司出于隐私保护的原因未提供此类信息。

需要加强技术能力

61. 虽然拟议指标被证明是产生可比数据的良好开端，但需要开展能力建设 work，以收集会计数据并报告大多数建议的核心指标。许多案例研究强调，迫切需要教育和培训，包括解释所需关于可持续发展目标披露的重要性和益处。有人提到收集环境指标数据方面的特殊挑战，例如衡量废物、水的循环利用、臭氧消耗物质或化学品以及可再生能源。还有人强调，缺乏有关信息来源的知识，以计算温室气体排放量或用水紧张程度。在这方面，贸发会议提供的进一步指导有助于收集计算核心指标的数据。它有助于解释如何通过公司会计系统收集计算核心指标所需的基础会计数据；以及如何衡量和提出核心指标。然而，在有些情况下，没有这方面的信息，因为在以前的报告期内未予记录。特别强调中小企业在这方面的需求。

62. 有些案例提出了可持续性/可持续发展目标报告方面的教育和培训问题，将其作为对专业会计师以及负责监督这一领域报告的监管者和公职人员要求的一部分。

63. 能力限制也对国家统计局产生影响。在国家一级报告可持续发展目标是一项复杂的工作，需要在收集相关数据方面建立伙伴关系，包括与私营部门合作。数字报告、大型数据库的开发和其他创新方法的采用有助于提高能力和来源的可追溯性。然而，数字报告基于拥有充分质量控制系统的高质量的数据库，这需要大量资源，这对许多政府和国家统计局来说可能是一个挑战。

需要解决衡量不一致的问题

64. 虽然《2030 年议程》要求反映公司关于成员国所商定具体目标和指标业绩的数据具有可比性和可靠性，但由于对指标衡量框架的错误解释和理解，一些核心指标——尤其是环境指标-比其他指标更以难比较。

65. 例如，要求衡量水的指标(如 B 1.1 和 B 1.3)或有关温室气体排放量的指标(如 B 3.2)，每个公司以不同的衡量尺度记录，需要将其转换为指南要求的单位。在无法转换的情况下，指标以现有各种单位报告，从而限制了可比性。

66. 其中一个案例研究讨论了侧重于可持续发展目标指标的变化率，而不是可持续发展目标指标的绝对水平是否更为合适的问题。

五. 结论和供进一步讨论的问题

67. 本说明概述了会计准则专家组闭会期间讨论的主要问题，并确定了在编写部分公司案例研究时面临的一些挑战，这些案例研究涉及应用关于实体报告为实现可持续发展目标所作贡献的核心指标指南中概述的核心指标方法。

68. 案例研究显示，大多数核心指标都可以报告。然而，所报告指标的一致衡量和可比性仍然是一个挑战。还确定了一些其他挑战：公共和私营部门主要利益攸关方需要在国家一级进一步协调与合作；进一步努力建立关于可持续发展目标报告的国家体制和监管机制，以确保其质量、可比性、可靠性以及与会计和财务报告的一致性；和开展各级能力建设，以推动取得进展。建议今后再次开展这项研究，以衡量实体报告随时间演变在实现可持续发展目标方面的进展情况。

69. 此外，案例研究表明，在提供了进一步的技术指导时，公司一级核心指标的数据可得性有所改善。因此，建设技术能力和提供指导，可以是进一步执行公司可持续发展目标报告基线核心指标的重要手段。

70. 除本说明中介绍的问题外，会计准则专家组第三十六届会议的代表不妨审议下列问题：

(a) 关于实体报告对实现可持续发展目标的贡献的核心指标指南在帮助公司报告其对可持续发展目标的贡献方面有多大用处？

(b) 贸发会议核心指标方法如何补充和区分其他现有可持续性报告框架和标准或与之互动？

(c) 哪些核心指标需要根据案例研究的结果进行审查和调整？

(d) 指南在使各国能够收集私营部门对实现可持续发展目标的贡献的数据和报告目标 12.6 及其指标 12.6.1 方面有多大用处？

(e) 指南在国家一级为自愿国家报告进程提供信息方面有多大用处？

(f) 决策者应采取哪些措施来促进国民账户和统计方法与实体可持续发展目标报告相一致？

(g) 在使各国能够收集国家一级关于公司对实现可持续发展目标的贡献的有用和可比数据方面，最紧迫的能力建设需求是什么？

(h) 解决这些能力建设需求的最有效方法是什么？

(i) 会计准则专家组等全球论坛如何进一步促进加强实体报告在监测可持续发展目标执行进展方面的作用？



贸易和发展理事会
投资、企业和发展委员会
国际会计和报告准则政府间专家工作组
第三十六届会议
2019年10月30日至11月1日，日内瓦
临时议程项目3

实际实施(包括衡量)用于实体报告为实现可持续发展目标
所作贡献的核心指标：审查案例研究

更正

第21段，第1行

“付款人”改为“行为体”。

脚注31

脚注改为：同上。

