

# 全球观点与视角

## 环境、社会与组织治理 (ESG) 风险版图

第一部分：了解 2022 年以及未来 ESG 的报告标准

第二部分：政策执行、报告和内部审计的职责

第三部分：评估 ESG 风险（安永会计师事务所贡献）



The Institute of  
**Internal Auditors**

## 目录

<b>第一部分</b> .....	<b>5</b>
<b>简介</b> .....	<b>7</b>
需求是推动 ESG 发展的必要因素.....	7
内部审计有能力应对 ESG 相关问题.....	7
<b>规划未来</b> .....	<b>9</b>
变革推进带来多重挑战.....	9
<b>了解监管环境的最新情况</b> .....	<b>11</b>
ESG 以外的变革推动因素.....	11
注重价值的资本市场.....	11
国家监管关切.....	12
欧盟金融领域的相关方案.....	12
<b>选择报告框架</b> .....	<b>14</b>
公司和资本市场或因框架选择而倍感焦虑.....	14
最新发展和动态.....	15
<b>结语</b> .....	<b>16</b>
内部审计面临风险和机遇.....	16
<b>第二部分</b> .....	<b>17</b>
<b>简介</b> .....	<b>19</b>
<b>执行 ESG 相关政策</b> .....	<b>20</b>
<b>保证完整性和准确性</b> .....	<b>21</b>
<b>与 ESG 报告相关的风险</b> .....	<b>22</b>
<b>内部审计的职责</b> .....	<b>24</b>
确认服务.....	24
咨询服务.....	25

## 顾问委员会

Nur Hayati Baharuddin, CIA,  
CCSA, CFSA, CGAP, CRMA  
马来西亚内部审计师协会

Lesedi Lesetedi, CIA, QIAL  
非洲内部审计师协会联合会

Hans Nieuwlands, CIA, CCSA, CGAP  
荷兰内部审计师协会

Karem Obeid, CIA, CCSA, CRMA  
阿联酋内部审计师协会

Carolyn Saint, CIA, CRMA, CPA  
国际内部审计师协会北美部

Ana Cristina Zambrano Preciado,  
CIA, CCSA, CRMA  
哥伦比亚内部审计师协会

## 前期报告

请访问以下链接，获取前期报告  
[www.theiia.org/GPI](http://www.theiia.org/GPI)

## 读者意见反馈

请将问题和建议发送至  
[globalperspectives@theiia.org](mailto:globalperspectives@theiia.org)





内部审计的技能组合 .....	26
<b>总结性观点和建议 .....</b>	<b>27</b>
Deon Annandale .....	27
Luis de la Fuente .....	27
Doug Hileman .....	27
Edward Olson .....	28
<b>第三部分 .....</b>	<b>29</b>
<b>简介 .....</b>	<b>31</b>
错综复杂的 ESG 网络 .....	31
对 ESG 已有认识但仍存在差距 .....	32
扩大有关 ESG 的对话 .....	33
了解行业的相关性 .....	33
价值链共同承担与 ESG 风险有关的职责 .....	35
<b>ESG 风险评价 .....</b>	<b>36</b>
重要性评估 .....	36
双重重要性评估 .....	36
对标 .....	37
气候风险和其他 ESG 评估 .....	37
<b>结语 .....</b>	<b>39</b>
一项不断发展的风险 .....	39



**亲爱的读者们：**

很高兴向大家推出第一期新版的《全球观点与视角》，《全球观点与视角》旨在聚焦关键的风险领域，并为内部审计人员提供相关的阐述和指导。新版《全球观点与视角》将针对每个独立的话题延伸出三个方面的全球知识简述，从而为读者提供更加全面的理解和分析。

如题所示，首期《全球观点与视角》的主题是“ESG 风险版图”，主要针对当前监管部门、投资方和利益相关方对环境、社会和组织治理问题的重视程度空前提升的情况。由以下三个系列板块组成：

了解 2022 年以及未来 ESG 的报告标准

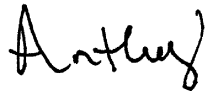
政策实施、汇报以及内部审计的职责

对 SG 相关风险进行评价

以上三个部分的内容将以 ESG 这项不断发展和变化的风险领域的最新情况为基础，进行进一步的探索研究。整体来说，这些内容有助于内部审计人员对未来的报告规定进行更好地预判，摆正内部审计的职能定位，为组织提供高质量的服务，引导组织更好地判断 ESG 相关风险。我们鼓励内部审计的领导者们将本期内容分享给所在组织的审计委员会和高管层，我相信这将成为一项富有价值的工具，帮助组织了解内部审计在组织应对 ESG 相关问题过程中发挥的重要作用。

继本期《全球观点与视角》之后，今年 IIA 还会推出后续几期内容，我们致力于为全球会员提供支持，为他们提供最新的指导和观点。相信这些努力定能帮助提升内部审计对于组织的影响力，并提升内部审计的独特价值。

此致，



 @AJPugliese1



# 第一部分

了解 2022 年以及未来 ESG 的报告标准

---



## 专家简介

### **Deon Annandale, CA**

Deon Annandale, Remgro 有限责任公司（一家多元投资控股公司）首席审计执行官（CAE）、风险管理和内部审计部总经理。除此以外，他还担任 Remgro 集团其他几家投资公司的 CAE 职务，承担这些公司董事会的独立业务和授权。在此之前，Annandale 曾担任 Dorbyl 有限责任公司内部审计总监，以及必和必拓（BHP Billiton）地区审计经理。

### **Luis de la Fuente, CIA, CRMA**

Luis de la Fuente, 西班牙对外银行（BBVA）持续发展能力和 ESG 风险相关内部审计领导，直接向 BBVA 集团首席审计执行官汇报。他拥有二十余年内部审计从业经验，曾担任 BBVA 西班牙和美国分部，以及企业和投资银行业务部门的内部审计领导。

### **Douglas Hileman, FSA, CRMA, CPEA, P.E.**

Douglas Hileman 拥有四十余年的合规、运营、审计和非财务汇报领域的从业经验，为全国各地的客户提供支持和服务。他曾服务于组织不同的治理条线，工作经历覆盖组织运营和合规、EHS 审计、内部审计和外部确认（支持财务审计，处理独立私有部门审计的冲突矿物），从 20 世纪 80 年代起一直参与 EHS 审计相关专业组织的各项事务。

### **Charlotta Löfstrand Hjelm, CIA, QIAL**

Charlotta Löfstrand Hjelm 拥有二十多年的内部审计从业经历，在公共部门和私营企业都担任过 CAE 职务。现任 Länsförsäkringar AB（一家瑞典保险和银行业公司）首席审计师。曾任 AFA 保险公司高级财务官（CFO）和部门总监。她同时还是瑞典审计研究院的理事会成员。

### **Edward Olson, CIA, CFE, CPA, CA**

Edward Olson, MNP 公司（一家加拿大财会、税务和咨询公司）环境、社会和组织治理业务领导。他还为私营领域和公共部门的客户提供风险管理、内部审计、公司治理和监管合规方面的服务。在加入 MNP 之前，他曾在另一家加拿大公共财物公司担任咨询服务部领导。他还曾在加拿大电力和燃气分配/零售公司首席审计执行官，领导公司内部审计和风险管理业务，担任过另一家能源企业的总经理，还曾作为一家公司的合伙人，为金融服务领域的客户提供外包 CAE 的服务。



# 简介

## 需求是推动 ESG 发展的必要因素

在利益相关方和治理机构的要求推动下，环境、社会和组织治理（ESG）已然成为各个公司重点关注的问题。上述各方对 ESG 的要求以及其他非财务领域的报告驱使组织制定战略措施、创造更高的财务价值、并提高非财务领域的工作绩效。

投资机构尤为关心 ESG 相关问题在短期、中期以及长期内对风险和收益的影响。各个资本市场希望能够获得相关度、准确度和可比性高的、有益于决策制定的信息，企业们越来越希望能够将 ESG 纳入公司正式业务程序。其他的利益相关方也希望能够获得可靠的数据和信息来满足自己的需要。这些需求将伴随着新的风险和机遇，需要为解决 ESG 问题创造一个适当的内部控制环境，并赋予内部审计关键的职责。

本文将重点讨论用于管理 ESG 风险的主要框架，以及相关的监管问题和汇报机制。旨在为从业人员提供有关 ESG 问题的观点和看法，并帮助指导内部审计人员在组织应对 ESG 问题过程中发挥重要的作用。

### 注：

可持续性是一个常见术语，反映了对环境和社会问题的普遍关注。本文使用环境、社会和组织治理（ESG）这一术语代指 ESG 概念范围内多种不同的问题。

## 内部审计有能力应对 ESG 相关问题

对于内部审计而言，为非财务报告提供确认并不是一个陌生的业务领域——像是信息技术、人才管理、反腐败，乃至于多样性，都属于非财务的业务范畴。针对这些领域的问题，内部审计已经具备经过测试且相当完善的处理程序，这将为今后解决 ESG 相关的问题提供模板和蓝图。

目前，可持续性、企业责任、企业社会责任等术语，以及非财务报告和 ESG 已经得到广泛使用和普遍认可。我们必须意识到，ESG 相关话题一直以来都在公司的风险和机遇中扮演重要的角色，并会影响公司的绩效和价值。

- **环境问题**，其中包括危险品使用、水务和垃圾管理、空气质量、生物多样性和生物栖息地等话题。
- **社会问题**，其中包括职业健康和安全、组织权、隐私权、多样性、公平公正、包容度、合理薪资以及其他可能与组织和所在社区关系有关的风险领域。
- **组织治理问题**，其中包括岗位、职责、义务、高管薪酬和申诉机制。除此以外还要意识到，为应对 ESG 相关问题，组织需要在一些领域内建立一套新的领导模式。

有一些问题涉及多个业务领域。例如，与环境公平问题一样，气候变化既是一项典型的环境问题，但也与社会和组织治理有关。新冠肺炎疫情就清楚地解释了一项健康和安全问题是如何影响组织的各个方面、供应链乃至整个经济发展的。



企业在制定组织战略时，可以通过参考[联合国 17 项可持续发展目标](https://sdgs.un.org/goals)<sup>1</sup>，全面了解不同种类的问题。联合国的可持续发展目标包含 ESG 相关领域的问题（如清洁饮水和气候行动），也包含可持续性相关的问题（如贫穷、饥饿和性别平等）。目前组织为支持 ESG 治理而采用的各种框架中的部分内容也反映了上述目标中的部分内容。

---

1. *The 17 Goals*, United Nations Department of Economic and Social Affairs, <https://sdgs.un.org/goals>.  
《17 项目标》，联合国经济与社会事务部，<https://sdgs.un.org/goals>





# 规划未来

## 企业希望将 ESG 纳入商业模式

### 变革推进带来多重挑战

当前，越来越多的企业将 ESG 相关问题纳入自身的商业战略、发展目标和业务项目之中，其中包括已经将实现净零（碳）排放作为未来发展目标的组织。巴克莱银行、西麦斯集团等公司表示支持《巴黎协定》设定的 2050 年实现净零（碳）排放的目标，百事可乐、塞斯伯里百货、VISA 等企业表示要在 2040 年实现净零（碳）排放，而苹果、汉堡王、雅各布工程、诺和诺德等企业甚至表示要在 2030 年达成这一目标。总而言之，企业应该本着对投资人和其他利益相关方负责的态度，为实现各项具体的目标制定相应的战略方案、业务项目和控制措施。

除了设定净零（碳）排放的目标以外，企业们还承诺要提升边缘性群体在高管层和技术条线的参与度和权益。一些企业围绕 ESG 的个性化问题，如永续来源木材或绿色建筑，建立了完整的商业模型。2021 年 11 月第 26 届联合国气候变化大会在格拉斯哥召开，会议呼吁全世界关注最主要的 ESG 问题：气候变化。

任何一套单独的话题或指标都无法涵盖所有组织面对的所有 ESG 问题。进一步讲，ESG 处于不断变化之中。对于某个组织而言，利益相关方的期待、风险以及运营情况的变化可能会使组织提升对某些问题的重视程度。例如，由于工作方式可能存在某些程度上的差异，因此组织报告或披露的内容不一定会对投资者的决策提供有益的参考。

尤其是对资本市场的用户而言，2021 年几乎每个领域都出现了新的拓展活动、提案、指南和标准。甚至连组织报告和披露 ESG 的主要方式都发生了改变，出现了一系列新的缩略词和问题的不确定因素。

美国证券交易委员会（SEC）于 2021 年 3 月宣布要在执行部中设立气候和 ESG 工作组<sup>2</sup>。SEC 主席加里·盖斯勒在 2021 年 7 月对这项决定进行阐述时讲到，投资者们支持对气候变化问题进行强制性披露。例如，SEC 表示，新的气候风险规定要求企业必须提供应对气候变化具体情况和措施。

可持续会计准则委员会（SASB）<sup>3</sup>和国际综合报告委员会（IIRC）于 2021 年合并组成价值报告基金会（VRF）<sup>4</sup>，并联合创立了 ESG 报告框架。VRF 短暂存在了一段时间，2021 年 11 月，国际财务报告准则（IFRS）基金会宣布建立国际可持续发展准则理事会（ISSB）<sup>5</sup>，并计划将 VRF 和气候披露标准委员会（CDSB）<sup>6</sup>并入 ISSB。

作为国际会计准则理事会的姊妹机构，ISSB 旨在提高全球可持续发展报告的一致性、可比较性和可靠性。ISSB 已经发布了两项原始模型标准，其中包括一项披露有关气候变化相关风险的标准。ISSB 希望能够在 2022 年底前完成第一套标准的制定。标准中采用的原始模型由国际证监会组织（IOSCO）全面提供支持，计划于 2022 年底前完成对披露标准的评价和审批工作。加拿大一家会计、税务和咨询公司 MNP 的 ESG 领导 Edward Olson 表示，在欧盟努力改革披露相关规定的同时，IOSCO 支持将 ISSB 的原始模型视为标准，此举将推动强制性报告的发展。

2. SEC Announces Enforcement Task Force Focused on Climate and ESG Issues, U.S. Securities and Exchange Commission, <https://www.sec.gov/news/press-release/2021-42>.

3. SASB Standards, Value Reporting Foundation, <https://www.sasb.org/standards/>.

4. Resources Overview, Value Reporting Foundation, <https://www.valuereportingfoundation.org/resources/resources-overview/#integrated-reporting-framework>.

5. About the International Sustainability Standards Board, International Sustainability Standards Board, <https://www.ifrs.org/groups/international-sustainability-standards-board/>.

6. CDSB Framework, Climate Disclosure Standards Board, <https://www.cdsb.net/>.



与此同时，作为一家受众更加广泛的 ESG 报告框架，全球报告倡议组织 [\(GRI\)](https://www.globalreporting.org/standards/)<sup>7</sup>于 2021 年 10 月发布了修订版通用报告标准。GRI 通用标准包含一项有关确认的规定，自 2022 报告年度开始实施。

---

7. GRI Standards, Global Reporting Initiative, <https://www.globalreporting.org/standards/>.



# 了解监管环境的最新情况

## 资本市场的关切推动立法进程

### ESG 以外的变革推动因素

历史上曾发生过几件著名的案例，佐证了 ESG 相关要素的全球性和快速发展的特点。例如，联合国 1949 年发布《世界人权宣言》，其中包括几十条关于儿童、外来务工人员等问题，以及有关土著居民权利的人权条约。离现在更近一点的事例是，联合国大会 2007 年通过了《联合国土著人民权力宣言》。目前还有很多很多组织和机构，致力于反对全球人口贩卖、促进热带木材的可持续利用和保护等各方面的工作。在这些全球性的机构和条约的指引下，各个国家也会通过制定和执行监管规定，与国际主流观点保持一致。

在 ESG 相关问题领域，这种模式已经越来越普遍。例如，1989 年针对破坏臭氧层的物质而发布的《蒙特利尔议定书》。2015 年 12 月，195 个国家签署了《巴黎协定》，这是一项具有法律约束力的国际气候变化条约，于 2016 年 11 月正式生效。如前文所述，2021 年 11 月召开的第 26 届联合国气候变化大会将气候变化问题提升至前所未有的高度。

### 注重价值的资本市场

资本市场十分关注 ESG 相关风险（和机遇）对财务绩效领域在短期、中期和长期的影响，监管环境已经对此做出了回应。欧盟三家主要的监管机构在其监管范围内推动 ESG 报告和披露工作的进展。西班牙对外银行（BBVA）持续发展能力和 ESG 风险相关内部审计领导 Luis de la Fuente 对此进行了总结归纳：

1. 欧盟的《[企业可持续发展报告指令](#)》<sup>8</sup>：该指令将取代欧盟的《非财务报告指令》（NFR），NFR 设立了高标准要求，但缺乏有关具体实施的指引和期待。欧盟有望于 2022 年年中发布第一套标准。其中一项重要的改革是将非财务报告向“可持续发展报告”转变，后者涉及范围更广，需要提交更多的定量报告，而非定性报告。新政要求公司披露自身对环境和社区的影响（“向外影响 outbound”），以及环境对社区的影响（“向内影响”）。新的标准也将包含一项针对关于可持续发展报告的某些外部确认的规定。
2. 欧盟的《[分类法](#)》<sup>9</sup>：该方案为公司、投资方和政策制定者提供指南，帮助他们判断有助于环境可持续的经济活动。该方案共包含六项环境目标：气候变化减缓、气候变化适应、海洋与水资源可持续利用和保护、循环经济（以再利用为主）、污染防治、保护和重塑生物多样性和生态系统。
3. 欧盟的《[数据策略](#)》<sup>10</sup>：此举旨在建立一个独立的数据市场，允许数据在欧盟内部各个领域之间自由流动。

正如上文所述，美国 SEC 正在对组织如何向投资方报告气候和 ESG 相关的披露内容进行深入研究。该机构发布了有关 2010 年气候变化相关披露工作的指南，有望在 2022 年初发布更多经过严密计划的披露指南。SEC 通过了 S-K 条例修正案（于 2021 年 11 月 9 日正式生效），其中涵盖了有关人力资本披露的内容。

8. *Corporate sustainability reporting*, European Commission, [https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/company-reporting-and-auditing/company-reporting/corporate-sustainability-reporting\\_en](https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/company-reporting-and-auditing/company-reporting/corporate-sustainability-reporting_en).

9. *EU taxonomy for sustainable activities*, European Commission, [https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/banking-and-finance/sustainable-finance/eu-taxonomy-sustainable-activities\\_en](https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/banking-and-finance/sustainable-finance/eu-taxonomy-sustainable-activities_en).

10. *European data strategy*, European Commission, [https://ec.europa.eu/info/strategy/priorities-2019-2024/europe-fit-digital-age/european-data-strategy\\_en](https://ec.europa.eu/info/strategy/priorities-2019-2024/europe-fit-digital-age/european-data-strategy_en).



加拿大的监管环境不断发展变化，主要包含以下几项重要的举措。加拿大证券管理委员会（CSA）2019年8月发布了工作通告（Staff Notice 51-358），为公开发行机构，如上市企业，提供有关重大气候变化相关风险披露工作的指南。2021年，安大略资本市场现代化项目团队呼吁制定更加严格的气候相关的报告规定。自2022年开始，包括加拿大银行、加拿大邮政、PSP Investment（加拿大最大的养老金投资管理公司之一）、加拿大维亚铁路等公司在内的加拿大国有企业将引入气候相关财务披露工作小组（TCFD）<sup>11</sup>报告框架。市值超过10亿美元的（加拿大）企业将率先开始实施强制性报告制度，且这一制度将逐步扩展至规模较小的企业。

各监管机构正在监督企业对上述披露规定的应对情况。CSA对加拿大大型发行机构的气候相关披露进行检查，并标注了多份样板式和不完整的披露文件。Olson表示“CSA认为发行机构应该看到这些披露文件对自身的有益之处——这些文件有助于发行机构了解自身面临的资产损失风险，发现组织存在的低效行为。”

## 国家监管关切

国家、地区和当地的监管机构都在实施采取有关ESG相关问题的监管措施。

英国2015年通过了《现代奴隶法》，要求英国境内超过一定销售门槛的公司解决组织内部及其供应链中存在的现代奴隶问题，并发布相应的年度报告。欧盟和美国的冲突矿产规定也要求组织具备应有的审慎，并要求（美国的上市公司）进行报告。加拿大为了应对组织治理问题，直接推出《加拿大商法》修正案，阐释董事会的“信托责任”。2019年通过的“C-97法案”解释并规定组织部门负责人应充分考虑公司利益相关方以外的，其他利益相关方（债权人、政府部门以及环保部门）的权益。

除此以外，多样性和包容性目标、能源利用等左右ESG问题的各项要素也被纳入政府合约之中。美国政府要求与联邦机构签订超过850万美元金额合约的企业披露其是否就发布了有关“范围1”和“范围2”排放物的温室气体排放库存报告，并提供一项能够公开获取的网址链接。

## 欧盟金融领域的相关方案

de la Fuente称，除了上述这些首要的欧盟政策推动因素，还有其他五项适用于欧盟金融领域的行动方案，分别是：

1. 欧盟的《[可持续金融信息披露条例](#)》<sup>13</sup>：新规于2021年3月正式生效，为金融服务行业建立了一套透明、可持续的披露要求。为预防漂绿，新规要求相关机构披露公募基金、按揭和保险等产品的相关情况。
2. [欧洲银行管理局的倡议](#) <sup>14</sup>：其中包括一项关于可持续金融的行动计划，以及相关规定的路线图。权力部门提供了有关贷款发放和管理的指南，并一直致力于实现信贷机构的ESG风险融合。

11. TCFD Recommendations, Task Force on Climate-related Financial Disclosures (TCFD), <https://www.fsb-tcdf.org/>.

12. King IV Summary Guide, KPMG, <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/za/pdf/2016/11/King-IV-Summary-Guide.pdf#:~:text=King%20IV%E2%84%A2%20is%20structured%20as%20a%20Report%20that,and%20recommended%20practices%20aimed%20at%20achieving%20governance%20outcomes.>

13. Sustainability-related disclosure in the financial services sector, European Commission, [https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/banking-and-finance/sustainable-finance/sustainability-related-disclosure-financial-services-sector\\_en](https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/banking-and-finance/sustainable-finance/sustainability-related-disclosure-financial-services-sector_en).

14. European Banking Authority, <https://www.eba.europa.eu/>.



3. **欧洲中央银行提出的两项倡议**<sup>15</sup>：其中一项倡议中包含有关如何管理气候风险的期待，对此，de la Fuente 表示，该倡议与美国**货币监理署**<sup>16</sup>近期发布的指南区别不大。第二项倡议中包含了一项针对干旱或洪水等不同情况的压力测试练习。

4. **《金融工具市场指令》(MiFID II)**<sup>17</sup>：该指令旨在加强对欧盟金融市场的监管，保护投资者的利益。监管范围涵盖股票、商品、债务工具、期货和期权、交易所交易基金、货币等各个领域。

5. **欧盟的《绿色债券标准》**<sup>18</sup>：这是一项 2021 年 7 月通过的自愿性标准，旨在帮助支持绿色债券市场的发展，提高廉洁透明程度，同时降低漂绿风险。

ESG 监管环境“一直在不断变化和发展之中”，de la Fuente 说。然而，这并未减缓监管机构前进的脚步。虽然目前还没有一套全球公认的标准，现用的各类框架也都大体相似。合规、运营、审计和非财报告领域的顾问 Doug Hileman 对此也表示认同，他提到，一个框架涉及的概念和条款往往也会在其他框架中出现。欧盟出台《非财务报告指令》(NFR)之初，可持续会计准则委员会(SASB)标准半数以上的下载量均来自于美国以外的用户。有些公司已经按照 SASB 标准的要求提供了气候变化相关风险的可靠披露，这些公司的办事人员和分析师对气候相关财务披露工作小组(TCFD)(报告框架)中的很多条款也都并不感到陌生。

De la Fuente 补充道，“这些不确定性、以及缺少最终的标准的情况可能会令公司和内部审计感到不安，也会成为公司和内部审计工作停滞的理由。但在最终规定出台之前拒绝采取行动只是一个借口。企业可以选择一个现有的框架，确定其中适用于自身情况的要素，从而获得先机。”

15. European Central Bank, <https://www.ecb.europa.eu/home/html/index.en.html>.

16. Climate, Office of the Comptroller of the Currency, <https://www.occ.gov/topics/supervision-and-examination/climate/index-climate.html>.

17. MiFID II and the integration of ESG factors, STRATECTA, <https://www.stratecta.exchange/mifid-ii-and-the-integration-of-esg-factors/>.

18. European green bond standard, European Commission, [https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/banking-and-finance/sustainable-finance/european-green-bond-standard\\_en](https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/banking-and-finance/sustainable-finance/european-green-bond-standard_en).





# 选择报告框架

## 针对不同领域的各个框架

### 公司和资本市场或因框架选择而倍感焦虑

在推进 ESG 报告的过程中，有很多不同的框架可供各个公司进行选择，其中有些框架是针对资本市场的期待而制定的，包括：

- **可持续会计准则委员会 (SASB)**<sup>19</sup>：规定重点关注与公司整体发展有关的少数几项特定的披露内容，主要面向投资方群体。SASB 分别为 77 个特定的行业提出了材料话题和披露内容的相关建议。
- **国际综合报告委员会 (IIRC)**<sup>20</sup> **综合性框架**：该框架支持推动组织综合性报告的发展，报告内容包括组织在外部环境下进行的战略、组织治理、绩效和前景预期，以及如何在短期、中期、长期内影响组织价值的创造、保护和削弱情况。（该机构于 2010 年成立，并于 2013 年发布了该框架。）
- **气候相关财务披露工作组 (TCFD)**<sup>21</sup>：TCFD 于 2017 年发布报告框架，这是一项只针对气候相关金融风险的报告框架。根据框架内容，披露工作的目标是使投资方、借贷方、保险机构和其他利益相关方的期待保持一致。
- **世界经济论坛 (WEF)**<sup>22</sup>：WEF 与四大会计师事务所（德勤、安永、毕马威和普华永道）合作，以现有框架中的先进做法为基础，推出 ESG 量化指标。WEF 此举旨在加速先进私有标准制定机构的相互融合，有望提升 ESG 披露报告的可比性和一致性。（WEF 标准于 2020 年发布。）

2021 年各项组织发展对部分上述框架进行了重塑。SASB 和 IIRC 于 2021 年 6 月合并组成价值报告基金会 (VRF)<sup>23</sup>，旨在提高标准和框架的一致性。VRF 成立 5 个月之后，国际财务报告准则 (IFRS) 基金会并计划将 VRF 与气候披露标准委员会 (CDSB) 进行整合，建立国际可持续发展准则理事会 (ISSB)<sup>24</sup>。

另外，IFRS 基金会成立“技术准备工作组” (TRWG)<sup>25</sup>，开始推动资本市场全球可持续性披露进程。如上文所述，2021 年 11 月 ISSB 成立之初便发布了两套原始模型标准（通用标准和针对气候变化的专用标准）。

其他报告框架包括：

- **全球报告倡议组织 (GRI)**<sup>26</sup>：GRI 是使用范围最广泛的标准，旨在面向利益相关方提供更多 ESG 相关问题和话题的披露内容；各公司以利益相关方全面的实质性分析为基础，挑选披露内容的主题。
- **气候披露项目 (CDP)**<sup>27</sup>：该组织重点关注气候报告、能源战略和气候变化领域的问题。CDP 也有面向城市和公共机构的倡议，推动这些组织报告水资源利用和供应链管理方面的情况。

19. SASB, Value Reporting Foundation <https://www.sasb.org/standards/>.

20. International Integrated Reporting Framework, Value Reporting Foundation, <https://www.integratedreporting.org/resource/international-ir-framework/>.

21. TCFD Recommendations, TCFD, <https://www.fsb-tcfid.org/>.

22. World Economic Forum, <https://www.weforum.org/>.

23. Resources, Value Reporting Foundation, <https://www.valuereportingfoundation.org/>.

24. About, International Sustainability Standards Board, <https://www.ifrs.org/groups/international-sustainability-standards-board/>.

25. Technical Readiness Working Group, IFRS, <https://www.ifrs.org/groups/technical-readiness-working-group/>.

26. GRI, Global Reporting Initiative, <https://www.globalreporting.org/standards/>.

27. CDP (Climate Disclosure Project), <https://www.cdp.net/en>.



- **温室气体核算 (GHG) 体系**<sup>28</sup>：该体系为碳核算和报告温室气体排放提供标准。

瑞典保险和银行业公司 Länsförsäkringar AB 首席内部审计师 Charlotta Löfstrand Hjelm 说，除上述框架和标准以外，还有各类工具，如用于可持续性规划的反推法，以及各类模型，如能够帮助公司制定组织战略的可持续商业模式画布。

## 最新发展和动态

Hileman 称他的客户会使用绝大多数得到认可的框架，如为公司范围内 ESG 问题提供各类主题报告的 GRI，针对向美国 SEC 报送财务报表中 ESG 主题 SASB，以及有关气候变化披露的 TCFD。客户们还会在 GHG 排放核算中使用 GHG 体系，并据此通过其他渠道报告这一指标。他们甚至还会使用规定中有关冲突矿产和现代奴隶的相关框架——部分客户接受这些领域的直接监管，还有部分是出于客户的需求。

Annandale 说，Remgro 公司的报告结构处于不断发展之中。公司在非财务披露方面使用 GRI 的要素和 IIRC 综合报告框架中的指南和原则。作为集团项目的组成部分，随着集团战略、愿景、目标和各项指标不断成熟，公司还在考虑 SASB 以及 CDSB 等组织的其他框架。这些问题的管理工作、投资理论以及外部的报告程序都会影响公司的决策。此外，公司还寻求外部咨询机构协助该项目的进展。

de la Fuente said 称，BBVA 利用 GRI 以及其他框架的标准，将财务报告和非财务报告整合在一起。公司将这项综合性的报告交给监管机构和利益相关方。BBVA 还在关于气候变化的一项单独报告中使用了 TCFD，这项报告无需提交至报告机构，但会在银行网站上公布。

---

28. Greenhouse Gas Protocol, <https://ghgprotocol.org/>.



# 结语

---

## 内部审计面临风险和机遇

显然，ESG 报告的情况十分复杂，而且，在近年全球报告标准不断发展的影响下，ESG 报告也在不断发展变化。作为组织的确认提供方，内部审计承担着持续监督多重风险的责任，其中包括舞弊、网络安全以及信息技术相关的风险、严格的财务报告标准、数据保密风险、人才管理等等。

ESG 风险版图跨度很宽，需要具备广泛的知识基础，此外，内部审计还具备驾驭各种报告标准（如《萨班斯法案》）的实务经验，因此审计职能在支持组织应对全球对 ESG 问题关注程度日益增加的情况方面具有天然的优势。

对于内部审计来说，这也是一次强化自身在组织战略规划中重要程度的机遇。相反，如果缺乏充足的准备和持续的学习，内部审计的职能缺失或工作失误可能会造成严重的后果——既会损害组织的利益，也会降低内部审计职能的可信度。

正如我们面临的其他风险那样，ESG 报告的发展之路也没有一个有限的终点。组织要努力提升业务成熟度，在 ESG 报告领域保持警惕和主动的态度。传统意义上来讲，风险本身没有“终点”，但可以通过制定灵活而全面的组织战略，跨越报告线路，并满足企业运行所处的社会环境对组织的期待，从而使风险在很大程度上得到缓解。为了使组织达到这种发展程度，首先要了解当下 ESG 相关风险版图的情况，并对未来发展趋势进行相应的预测。本系列的第二部分将会对不断发展的 ESG 风险版图中内部审计的职责进行详细的阐述，第三部分将对内部审计如何对组织 ESG 风险进行评价提供战略意见。



## 第二部分

---

政策执行、报告和内部审计的职责



## 专家简介

### **Deon Annandale, CA**

Deon Annandale, Remgro 有限责任公司（一家多元投资控股公司）首席审计执行官（CAE）、风险管理和内部审计部总经理。除此以外，他还担任 Remgro 集团其他几家投资公司的 CAE 职务，其中包括这些公司董事会的独立业务和授权。在此之前，Annandale 曾担任 Dorbyl 有限责任公司内部审计总监，以及必和必拓（BHP Billiton）地区审计经理。

### **Luis de la Fuente, CIA, CRMA**

Luis de la Fuente, 西班牙对外银行（BBVA）持续发展能力和 ESG 风险相关内部审计领导，直接向 BBVA 集团首席审计执行官汇报。他拥有二十余年内部审计从业经验，曾担任 BBVA 西班牙和美国分部，以及企业和投资银行业务部门的内部审计领导。

### **Douglas Hileman, FSA, CRMA, CPEA, P.E.**

Douglas Hileman 拥有四十余年的合规、运营、审计和非财务汇报领域的从业经验，为全国各地的客户提供支持和服务。他曾服务于组织不同的治理条线，工作经历覆盖组织运营和合规、EHS 审计、内部审计和外部确认（支持财务审计，处理独立私有部门审计的冲突矿物），从 20 世纪 80 年代起一直参与 EHS 审计相关专业组织的各项事务。

### **Charlotta Löfstrand Hjelm, CIA, QIAL**

Charlotta Löfstrand Hjelm 拥有二十多年的内部审计从业经历，在公共部门和私营企业都担任过 CAE 职务。现任 Länsförsäkringar AB（一家瑞典保险和银行业公司）首席审计师。曾任 AFA 保险公司高级财务官（CFO）和部门总监。她同时还是瑞典审计研究院的理事会成员。

### **Edward Olson, CIA, CFE, CPA, CA**

Edward Olson, MNP 公司（一家加拿大财会、税务和咨询公司）环境、社会和组织治理业务领导。他还为私营领域和公共部门的客户提供风险管理、内部审计、公司治理和监管合规方面的服务。在加入 MNP 之前，他曾任另一家加拿大公共财物公司咨询服务部领导。他还曾在加拿大电力和燃气分配/零售公司首席审计执行官，领导公司内部审计和风险管理业务，担任过另一家能源企业的总经理，还曾作为一家公司的合伙人，为金融服务领域的客户提供外包 CAE 的服务。





# 简介

**毫无疑问**，环境、社会和组织治理（ESG）风险已经成为了现代风险词典固定的组成部分。不久的将来，对 ESG 相关程序和控制的<sup>29</sup>设计和效果进行独立的确认将成为内部审计工作的重中之重。随着风险的不断发展，内部审计的服务范畴已经从财务报告扩展至合规、运营和网络风险等领域，很快也将会覆盖 ESG 相关的风险。因此，内部审计人员必须做好准备，以自信而专业的态度支持组织 ESG 相关工作，尤其要在组织新涉猎的领域给予相应的支持。

许多从业人员面临的挑战在于如何为一项在多领域快速发展的风险提供高质量的确认和咨询服务，并增加价值，具体包括：

- 理解 ESG 风险的范围。
- 采用与控制 and 程序相关的模型和框架。
- 克服报告以及报告标准相关的不确定因素。
- 对组织面临的 ESG 风险进行全方位管理。

全方位加强对 ESG 风险（从数据治理到报告）的组织治理程度有助于推动内部审计在该领域的工作。为此，董事会、高管层和内部审计需要按照 IIA“[三线模型](#)”<sup>29</sup>的规定，对各项职能和职责进行整合。下文将总体阐述内部审计就有效的 ESG 实务、风险管理和报告提供客观确认、观点和建议的相关职责。《ESG 风险版图》第二部分将作为承上启下的内容，与第一部分和第三部分一起通过国际内部审计师协会对外发布。

29. *The Three Lines Model*, The Institute of Internal Auditors, <https://www.theiia.org/globalassets/documents/resources/the-iias-three-lines-model-an-update-of-the-three-lines-of-defense-july-2020/three-lines-model-updated.pdf>.



# 执行 ESG 相关政策

## 将评价现状作为起点

**目前有多项现成的**，有关 ESG 项目设计、实施和评估的模型。即便是在很简陋的网络搜索引擎中，也能搜索到知名审计公司、会计和专业服务公司、IT/软件供应商、专业和科研组织的各类模型。

每项模型都有不同的侧重点和工作方法，但内部审计从业人员及利益相关方对各种模型的底层原则和概念应该都不陌生。例如，COSO 的“全面风险管理框架”及其“内部控制”——综合性框架不区分主题，分别适用于风险管理和外部（ESG/可持续性）报告工作。ISO 管理系统标准以及其他的各项标准都遵循类似的模式，进行计划、实施、检查和行动的循环作业。

合规、运营、审计和非财务报告领域咨询师 Doug Hileman 说，作为项目实施的第一步，组织需要对现状进行全面分析。许多 ESG 相关话题内容已经相当完善，并接受全球各类机构的监管。例如，在美国，环境保护署、职业安全与健康管理局、劳工部、商务部以及其他机构已经建立了监管和报告机制。只不过为满足监管要求，这些领域的报告工作都已经基本完成了。

许多公司都利用 ISO 管理系统规范 ESG 热点问题（环境、安全和能源管理等）的处理程序。一些公司已将管理系统的覆盖范围扩展至 ESG 报告的相关内容。但组织可能依然不会像资本市场期待的那样，将这些管理系统升级成为“投资级别”的内部控制措施。

公司可能会发现 ESG 相关的各类要素在成熟度方面各有差别，风险源头也涉及组织的各个方面。Hileman 认为，对于组织的各个职能部门（如人力资源、投资者关系，以及运营部门）来讲，组建跨职能团队是一个非常好的方式，能够帮助各个部门统一对各类问题、风险、利益相关方的期待、各个系统以及控制措施的理解和认识。COSO 的内部控制框架与 ESG 报告具备相关性，Hileman 称，他说，2002 年美国《萨班斯奥克斯利法案》刚刚发布时，各个公司发现自身在一些领域具备强有力的管理程序，但在其他一些方面还有提升的空间。目前 ESG 报告也面临着同样的情况，但这一次可能比当时更加困难一些，主要原因如下：首先，目前 ESG 报告的发展程度并没有《萨班斯奥克斯利法案》发布时财务报告发展的那么成熟；其次，ESG 涉及多个领域，源于组织的各个部门，在此之前这些部门彼此之间并没有就各自专属领域的话题进行沟通和交流。此外，为了支持开展面向资本市场的外部报告，组织需要建立统一的内部系统和控制措施，这对于组织而言是一种新出现的情况。

### Remgro 公司和西班牙对外银行（BBVA）：开启 ESG 确认工作

Remgro 有限责任公司是一家南非多元投资控股公司，其首席审计执行官兼风险管理和内部审计部总经理 Deon Annandale 称，该公司以 COSO 的全面风险管理（EMR）框架为基础开展全面风险管理工作。其内部控制程序和环境以及相关评估工作也与 COSO 的“内部控制—综合框架”保持一致。Deon Annandale 还表示，Remgro 以这些框架为基础，建立了一套 ESG 风险管理和报告的工作方法。

Luis de la Fuente 是 BBVA 持续发展能力和 ESG 风险相关内部审计领导，他表示，作为一家金融服务公司，BBVA 面临很大的监管压力。BBVA 的内部审计职能部门没有将所有精力放在报告工作上，而是设定了一项战略目标，确保公司能够对风险进行妥善管理。BBVA 已经将可持续性视为公司战略的核心组成部分，他说。内部审计协助其他业务部门一起成长。此举同时也有利于协调业务条线和内部审计的共同利益，因为银行可以通过率先开展可持续性方面的工作，从而最大程度的降低 ESG 风险。



# 保证完整性和准确性

## 强有力的管理系统是重要的因素

在任何涉及公开报告的风险领域，内部审计都应该发挥关键作用，确保数据的完整性和准确性。欧盟《企业可持续发展报告指令》中包含的确认要求，以及最近刚刚成立的国际可持续发展准则理事会（ISSB）给出的类似信息，都在强调对 ESG 数据完整性和准确性的期待。尽管如此，在确保数据信息完整性和准确性方面依然存在挑战。Hileman 说，我们可以通过检查数据来源（人力资源、环境、采购、销售等部门），并了解各项系统和控制措施的独立开发情况来实现这一目标。

此外，还有一些由 ESG 相关话题参数衍生的挑战，这些挑战超越了组织的边界，并按照利益相关方的期待延伸影响至其他不同的领域。利益相关方越来越希望组织能够将多样性和包容性的要求拓展至合作方。还有另外一个案例，温室气体核算（GHG）体系的“范围 3”排放物中包括供应链、运输、生产使用和废物处理，这些领域通常是温室气体的最大贡献者，但其运营权限却在组织掌控范围之外。

与满足管理第三方 ESG 问题的公共期待相关的风险会很快达到公认的“可能性和影响力”标准。一家知名零售商会因为外界得知卖场的停车系统使用一款追踪客户浏览记录的应用软件而名誉受损。这家零售商解释称自己并没有此项应用程序的掌控权力，但这一解释却没有实际的效果。该领域界限模糊的问题与财务领域界限明晰的情况形成鲜明的对比，而且财务领域的界限已经建立多年，并具备相应的监督和核算机制。

MNP 公司（一家加拿大财会、税务和咨询公司）的 ESG 领导 Edward Olsen 说，此种情况下，公司需要重视确保——或是建立——强有力的管理系统，并营造强有力的控制环境，按照财务报告的标准制定严格的控制措施。他说，一些控制措施的标准已经相当成熟，如温室气体排放的“范围 1”和“范围 2”。内部审计具备相关的经验，能够在这些领域为公司提供相应的帮助。

Remgro 公司董事会通过审计和风险委员会建立了一个联合确认程序，旨在对所有相关的和可报告的非财务信息的完整性、准确性、可靠性和相关性进行评估，Annandale 说。例如，组织需要向气候披露项目（CDP）提交有关环境影响的材料，外部咨询公司将对材料中使用的数据进行复核。Remgro 及其子公司的工作程序都包括全面控制程序、技术和报告系统；对现有报告进行复核；由内部审计和顾问进行控制评估。独立公司层级单位向 Remgro 提交的报告将接受负责该项工作的高管层领导审查，他们将对报告中使用的控制措施、环境和各项程序进行签字确认。



# 与 ESG 报告相关的风险

## 缺乏强有力的控制措施可能导致各种问题

**ESG 报告相关的风险**反映了财务报告相关风险的情况，Hileman 说。报告的内容可能存在不完整、不准确、缺乏支撑或无法证实的情况。另外，报告内容可能会被非授权单位为获取某种利益，如降低绿色投资设备的资金成本，或是在政府合同方面赢得优势，而蓄意篡改。

Annandale 称 ESG 报告的主要风险是企业声誉。过度关注各类框架和条条框框的工作方法可能会忽略理事会的战略意图，甚至与之背道而驰，这种风险在组织中一直存在。ESG 报告旨在确保 Remgro 及其子公司能够制定负责任的投资决策，Annandale 说。他还补充说到，诚信和利益相关方的信任是整个程序的基石。

其他风险包括：

- 如在汇总和报告信息时使用了不恰当的指标和/或框架，则会损害报告程序的可信度和有用性。
- 设计不当的控制措施和系统产生的不实和误导性信息。
- 由于制定目标时设想过于乐观，导致可信度受损。
- 报告超出了最低标准，并将利益相关方的期待提升至难以实现的水平。

关于 ESG，Annandale 表示披露工作需要避免出现违规风险，至少要做到符合法律要求。约翰内斯堡证券交易所正在努力实现强制性披露，已经在 2021 年 12 月发布了 ESG 披露指南。

其他风险包括：

- 一般失调风险，即 ESG 报告与其他财务披露或企业沟通工作失调情况。
- ESG 被视为一项“勾选框”式的工作。这是一项战略性风险，由于 ESG 政策的潜在目的是要推动组织向可持续发展转型。想要实现这一目标，组织需要进行业务创新，可能还需要对核心的活动、战略、甚至是商业模型进行改革。
- ESG 被视为公司的边缘性而非核心业务活动。

De la Fuente 说失误是最主要的风险，不管是有意还是无意的。他提到在 ESG 报告和非财务报告中，控制措施都不如财务报告的控制措施强大，发展历史也比较短，普遍尚未接受外部机构的审查。内部审计可以通过检查控制措施来提供价值。

尽管如此，de la Fuente said 称各个银行以及其他行业的组织如果不能准确理解和管理 ESG 相关问题，都将面临许多风险，其中包括：

- 对商业模式的影响。投资方可能会敦促上市企业采取可持续性实践。忽视 ESG 问题的公司可能会失去竞争优势。
- 资金来源受限，或资本代价提高。
- 监管风险。
- 员工和客户对企业责任的要求。
- 未能满足客户和员工对将 ESG 要素纳入公司业务活动的期望，导致公司对客户和员工的吸引力降低。



- 社交和地缘政治影响，如局部的社会或内部混乱。





# 内部审计的职责

## 以独特的视角引入系统的工作方法

**提供 ESG 问题的确认和咨询服务是内部审计的一项明确的职责**，而且内部审计凭借自身的经验以及在组织结构中的地位，能够为组织在更多的职能方面提供价值。内部审计在组织内的独特地位使其能够帮助协助组织建立一套应对 ESG 问题的系统性工作方法，充分了解即将发生的变革，并将可持续性发展的目标和理论知识付诸实践。

### 确认服务

De la Fuente said 称 BBVA 的内部审计部门试图为组织提供确认和咨询服务，尤其是针对组织治理方面的服务。公司考虑的因素包括如何制定战略、如何在商业模式中考虑可持续性、是否有明确的职责和职能划分、以及是否已经建立了良好的面向董事会的报告制度。

De la Fuente said 表示如今内部审计正在逐步关注这些领域的问题，随着成熟度的提高，内部审计最终将有能力为产品和程序提供确认。他表示组织治理、环境问题和报告披露是当下银行工作的重中之重，也反映了欧洲对这些问题的重视。

虽然 ESG 的各项系统和控制措施尚未做好应对各领域确认工作的准备，但来自资本市场的外部确认需求不容忽视。内部审计应该抢占先机，承担起面向资本市场开展 ESG 报告工作的职责，正如《萨班斯奥克斯利法案》刚刚发布时，内部审计协助内部控制完善财务报告工作一样。反之，公司将会在发展不成熟、缺失内部审计提前检查的情况下接受外部审计对 ESG 系统和控制措施的审查。

De la Fuente 列举了一些内部审计部门如何为 ESG 相关工作刚刚起步的公司提供咨询服务的观点和看法。首先，先不要对已经出台了监管规定或早已具备相关政策和 workflows 的领域进行审查，因为组织已经具备了充分的遵循标准来执行这些领域的确认工作。相反，要主动发起有关管理确定性较低或尚未做好接受确认准备的领域的讨论，例如涉及监管机构指南和期待的领域，他说。非财务报告、义务性框架以及监管指南（规定类除外）都是通过咨询业务帮助提升组织治理和风险管理的重要契机。de la Fuente 说：“我们对这项话题进行了调查研究。我们十分关注正在发生的情况。”尽管如此，所有业务都需要经过管理层的许可。

Annandale 称在 ESG 和非财务报告程序领域，内部审计具备得天独厚的优势，有能力成为组织最主要的确认提供方。内部审计具备深厚的企业知识，并负责对组织文化、职业道德、组织治理框架和程序、内部报告、联合确认、内部控制、控制环境以及合规进行评估。此外，内部审计还具备舞弊及其相关风险的知识。

内部审计的领导和从业人员应该意识到自己需要在 ESG 相关确认业务中发挥作用，Hileman 说。一旦外部确认被纳入法律、法规或标准范畴，董事会会期待内部审计部门在外部审计人员到来之前为其提供确认服务。他说：“这也是内部审计应该与董事会和管理层就这一问题进行讨论，并制定确认途径的原因。”



## 咨询服务

ESG 风险版图涉及向资本市场报告、竞争优势和劣势、合规（广泛意义）、运营效率和效果和组织声誉相关风险，因此内部审计应对其提供咨询服务。de la Fuente 称随着各种情况的不断发展，内部审计的咨询服务也在不断进步。从问题判定、与管理层和董事会讨论交流、制定计划、了解组织的准备情况以及存在的发展机遇，一直到通过提供观点，帮助组织降低风险、把握发展机遇，内部审计都发挥了重要的作用。这也直接关系到公司 ESG 战略的核心及其成败。

内部审计可以通过提供咨询服务帮助组织了解风险、调整工作重心、为将来发展铺桥搭路。内部审计应充分利用熟练掌握的各项规划技能，确定咨询主题，就相关内容与管理层和董事会展开充分交流，为后续咨询业务积累共识。只有做好这些准备工作，才能保证审计流程顺利进行。

此外，内部审计还可以为其他情况提供咨询服务，其中包括对标工作、战略和风险偏好考量、框架遴选、KPI 制定、资源需求评估、报告考量因素、以及对各项 ESG 实践工作的总体收益展开评估。

内部审计还能通过提供其他服务，在不影响独立性或客观性的前提下为组织的 ESG 工作增加价值。

- **提出倡议：**传统意义上，ESG 相关问题广泛分散在组织的各个领域，外部的 ESG 报告和披露内容之间可能没有任何联系。即便确定了问题来源，相关职能部门也可能由于缺乏授权、资源或技能，因而无法完成此项重要的业务活动。内部审计可以向公司提出倡议，推动公司认真对待，共同推进 ESG 相关问题的解决。内部审计还应该向公司倡议强调自身在确认工作中的重要作用。
- **担任召集职责：**如果内部审计此前没有与董事会就 ESG 问题展开过讨论，那内部审计应主动采取行动。内部审计应该充分参与所有相关的讨论。内部审计可以为跨职能团队提供建议，并对其进行评价，将组织内与 ESG 战略、报告、披露以及与业务战略和目标一致的风险管理相关的部门召集起来。
- **能力建设：**内部审计应不断提升自身的能力。可以是组织内部的，与其他部门合力提升，或是利用外部资源——包括 ESG 领域专业人士。内部审计可以确定组织在管理 ESG 风险和机遇中存在的能力不足的情况，内部审计可以利用这些情况，倡议组织对组织治理第一条线和第二条线的能力进行调整和完善。

de la Fuente 称推动 ESG 报告咨询服务的唯一办法就是收集信息、分析数据、主动与管理层交流讨论。他表示管理层“想要完成很多事情，但他们没有时间，也不知道从何入手，”这正是内部审计发挥关键作用之处。



# 内部审计的技能组合

## 将财务审计知识转化为 ESG 领域知识

**de la Fuente** 认为拥有财务审计背景的审计人员具备执行非财务审计工作的技能，虽然他们可能也需要接受一些特定领域的培训，如适用于特定国家的监管规定，以及有关 ESG 分析的知识。拥有财务报告背景的审计人员可以将特许金融分析师（CFA）协会在 ESG 投资方面的资格认证，以及欧洲金融分析师协会联合会（EFFAS）提供的 ESG 分析师资格认证作为接触 ESG 审计工作的切入点。他表示这些资格认证为他们提供了一个财务领域的机会，为规模较小的审计职能部门，尤其是那些无法负担聘请工程师或业务咨询师费用的审计部门，增加 ESG 知识和技能。

**Hileman** 称内部审计人员可以培养在其他领域适用的各项技能，如求知欲、专业的质疑能力、勇敢、持之以恒、组织相关知识、了解主要内容（或为了解主要内容的人提供帮助）、以及沟通技能。适当了解 ESG 报告的历史和快速发展情况——相关的期待、风险和机遇——也会对内部审计人员提供助益。他指出，内部审计要逐步适应咨询业务相关工作。虽然这些业务工作的前端环节——确定主题、展开讨论、达成共识、制定规划——看起来不太相同，但业务本身还是应该按照内部审计人员熟悉的方式进行。

**Annandale** 认为除了对专业内部审计人员要求的技能以外，还应该将以下因素纳入考虑范围：

- 有效的、有影响力的、有感染力的沟通。
- 组织治理最佳实践。
- 在非财务数据中技术驱动的确证程序。
- 值得信赖的顾问属性。

**de la Fuente** 认为内部审计人员拥有接受可持续性等领域的培训，并对此类问题进行思考的时间。另外，内部审计能够帮助管理层增强发展战略的一致性和有效性。例如，如果 BBVA 在制定可持续性发展战略以及帮助其客户提高可持续性方面十分成功，反过来也会帮助公司更有效地降低 ESG 风险程度。

除此以外，ESG 技术专家也能够为内部审计和组织增加价值。**Annandale** 认为这些技能是对审计人员固有技能的补充，而 **de la Fuente** 认为对于可能难以负担全职专家的小型审计团队而言，技术专家的作用将会尤为显著。**Hileman** 补充道：“ESG 不是一个孤立的问题。气候变化、劳工权益、供应链中存在的强迫劳动、栖息地保护以及隐私问题各不相同。在确定一些高级别的工作重点和项目方面，专家的协助可能会发挥重要的作用。”



# 总结性观点和建议

## Deon Annandale

在 Remgro 公司，ESG 的治理权限归董事会所有。再由董事会建立一个战略性的 ESG 委员会，连同 ESG 运营委员会一起向董事会报告。董事会的薪酬委员会将各项 ESG 程序的 KPI 与各项绩效指标的完成情况挂钩。

综合性思维（综合考虑财务领域和非财务领域因素）有助于提升风险管理和价值创造的有效性。Remgro 利用 COSO 的全面风险管理（ERM）模型应对 ESG 相关风险。因此 Remgro 能够将 ESG 的各项原则和实践纳入公司更广泛的 ERM 框架。除此以外，Remgro 还利用 [PESTLE](#)<sup>30</sup>（政治、经济、社会、技术、法律和环境）分析框架来评估不断涌现的风险和机遇。

## Luis de la Fuente

内部审计的首要任务是帮助组织了解 ESG 与组织之间的关系，并不仅限于合规和风险管理。审计职能参与 ESG 项目的第一步就是向组织报告。

de la Fuente 强调了数据的重要性，以及主动出击的必要性。从审计工作的角度出发，当应对社会相关问题时，“我觉得掌握充足的数据并能够与管理层坐下来讨论十分重要。”要利用数据来支持内部审计的观点，而非空口无凭的泛泛而谈。“内部审计要对数据进行计算和分析，并为管理层提供自己的观点和看法。”

BBVA 的内部审计人员有一项简单的惯例，有效改善了内部利益相关方的业务工作：内部审计没有在咨询业务中纳入评分制度，而是提出建议，及时跟进，待至少 12 个月以后再考虑进行“审计评分”。因为内部审计知道，对于新出现的情况，组织很可能会缺失风险管理和内部控制的很多要素，如果按照传统的评分审计方法，这些情况就会被视为缺陷或失误，从而被划定为“不合格”。De la Fuente 认为这种情况反过来会影响经理们的薪酬、声誉以及升职的机会，造成被审计方不愿意提供完整、真实的信息。因此，内部审计可以通过非评分的咨询业务为组织提供建议和帮助。

de la Fuente 还提到了 ESG 项目和报告未来迅猛发展的愿景。内部审计将在价值创造中发挥重要作用。由于银行业在经济运行中发挥核心作用，内部审计创造的价值——财务或是其他领域——都会跨越银行业，延伸至各社区，以至于整个经济环境之中，从而推动世界的可持续发展。

## Doug Hileman

Hileman 称“漂绿”术语使用十分普遍，还认为内部审计人员应该拓展业务，将 ESG 舞弊这种与常规的挪用资产并不相同的情况纳入考虑范畴。传统意义上讲，数据分析方法（本福特定律等）可能作用并不大，但未来数据分析将不断发展进化。在任何一类 ESG 工作中都要坚持开展有关舞弊的头脑风暴——制定规划、提供咨询和确认服务，或是提出倡议，带头预防和发现 ESG 舞弊行为。

Hileman 还提到，许多组织的第二线审计职能部门，如信息技术、环境、质量或员工安全和系统信息平台都能够适应现在对 ESG 信息的需求。然而，许多上述第二线职能部门依然深陷于最开始的工作目标。一般来讲，这些部门都没有开展质量确认检查工作，还有一些部门只关注监管合规问题，忽视其他风险（包括向资本市场提供外部的 ESG 报告）。内部审

30. What is a PESTEL Analysis? Oxford College of Marketing, Oxford College of Marketing, <https://blog.oxfordcollegeofmarketing.com/2016/06/30/pestel-analysis/>.



计应该主动作为，改善并充分利用这些资源，按照国际内部审计师协会（IIA）的三线模型要求<sup>31</sup>，谨慎分辨第二线和第三线职能之间的界限。

最后，Hileman 表示 ISO 管理系统标准最开始的时候关注“培训工作”，但经过近期修订，已经改为关注“能力”——这一项微小的改变具有十分重要的意义。ESG 获得较高关注度的同时也吸引了大批 ESG 专业人士的涌入，他们的关注范围与 ESG 同样广泛，从绿色建筑到可再生能源，或是可持续纺织品。这其中有很多 ESG 专业人士都很有能力，但还有一些人单有一腔热血，却无法为组织在降低风险和创造价值中提供足够的价值。在资源配置决策中谨慎挑选，投入精力开展各项会议、有用的资格认证、继续教育和培训，确保员工能够为 ESG 审计和项目的成功贡献力量。

## Edward Olson

Olson 强调了为每个组织按实际情况量定 ESG 实施方案的必要性。风险、机遇和要求会受到行业、地缘、监管环境、政策环境等一系列因素的影响和推动。其他公司的项目安排可以为组织提供借鉴，供应商也能够提供“解决方案”，但归根结底还是要符合组织的具体情况。

Olson 还提到了一项与众不同的职责。ESG 披露包括各项目标，报告框架要求涵盖上一年度各项指标的绩效情况。分析人士和资本市场将根据这些内容向管理层和董事会问责。如果未能完成相应的目标，或是单纯按照样板披露格式，对公司如何实现目标的情况进行披露，这将对金融机构、客户和其他利益相关方产生连带影响。

最后，Olson 从另外一个角度对风险管理进行阐释。有一种应对风险的办法是保持“不作为”，接受现有风险。对 ESG 的关注程度、变革的速度以及 ESG 报告和披露的公共属性都指向同一个方向：必须有所作为。

---

31. *The Three Lines Model*, The Institute of Internal Auditors.





## 第三部分



---

### 对 ESG 风险进行评估



## 专家简介

### **Michelle Uwasomba**

Michelle Uwasomba 是安永会计师事务所美国分公司企业风险咨询事务部的负责人，拥有 17 年的领导重要战略、风险、ESG 和全球抵御能力项目转型的工作经验。Uwasomba 通过对企业和项目文件进行战略性风险管理，帮助安永的客户掌控价值，她还曾在一家跨国专业服务公司做过能源风险管理工作，并作为一名企业和项目风险经历，审查一项价值 22.5 亿美元的投资组合。

### **Shannon Roberts**

Shannon Robert 是安永会计师事务所美国分公司气候变化和可持续性服务事务部的负责人。她是一名充满热情的环境、健康和安全管理（EHS）领域的专家，化学工程学士，拥有 15 年成熟的跨领域技术经验。Shannon 目前在安永领导专业团队，为用户完成在环境影响方面的 ESG 目标提供支持，其中包括气候风险，脱碳，循环经济和供应链管理【包括健康和安全管理、多样性、平等和包容性（DEI）】，以及组织治理（包括运营模型和风险管理）。她为大型企业提供战略、文化转型、风险管理、卓越运营、供应链、审计、数字化和报告服务方面的 ESG 服务。



# 简介

---

## 错综复杂的 ESG 网络

如上文所述，ESG 风险版图十分庞大，涵盖了许多项主题，组织必须将这些主题纳入其商业战略的管理范畴，从而更好地满足当下利益相关方的期待。与 ESG 一个或多个要素相关的既定主题包括：

- 气候变化、温室气体（GHGs）、废物管理和生物多样性（“环境”）。
- 多样性、平等和包容性，以及员工健康和安全性（“社会”）。
- 组织角色、职责和问责措施（“组织治理”）。

此外，随着每项主题相关的 ESG 市场和监管期待逐渐成熟，人们对 ESG 问题的复杂程度也逐渐有了更加清晰的认识。例如，气候变化如今已经成为全球监管报告的重点关注领域，具备超越环境范畴的社会意义。的确，各个组织在管理气候风险和脱碳过程中必须考虑相关的社会和组织治理问题。因此，关键的利益相关方，如投资方（以及相关的 ESG 评级机构）、客户和组织员工的期待也一直在不断提高；全球行业标准也在不断涌现，逐渐成熟；全球监管也在启动之中。每一项都对公司管理和报告此项风险的方式方法产生影响。因此，组织内部的风险评价和确认提供方必须采取全面的、不断进化的战略方法。否则，组织将难以按照市场和监管机构的期待实现目标和运行绩效。

鉴于上述情况，“ESG 风险版图”系列报告第三部分，也是最后一部分内容将针对内部审计如何更好地确定和评价组织内部的 ESG 风险展开讨论，并提供一些该领域内部审计职能部门实际应用战略方法。为了协助完成此项目，安永会计师事务所美国分公司企业风险咨询事务部的负责人 Michelle Uwasomba 以及气候变化和可持续性服务事务部的负责人 Shannon Roberts 同意分享各自在支持企业制定和执行与 ESG 风险确定、评估和应对有关的管理项目中的经验（既有成功的经验，也有反面教材）。



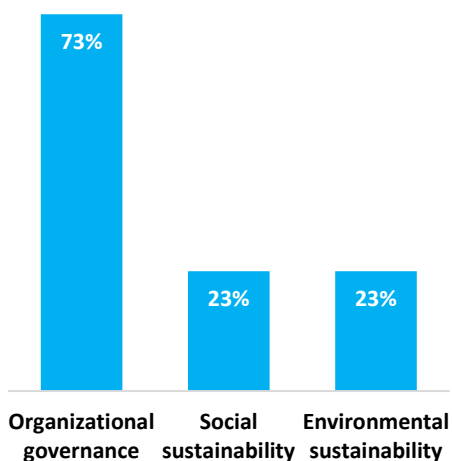
# 2022 年对 ESG 的认知

在某些领域已有进展，但在另一些领域还有待提高

## 对 ESG 已有认识但仍存在差距

尽管对 ESG 重大意义的认知在全球范围内都已经达到了一定的水平，但是组织并没有对所有 ESG 要素都给予同等关注。当然这是可以预见的，因为并不是所有 ESG 要素对各个组织都具有同等重要的相关性，但是对于 ESG 各个方面的知识和理解显然存在着重大差异。IIA 发布的《聚焦风险 2022：用于理解、对照和优化风险的指南》显示，对 ESG 风险的认知存在一定的复杂性。

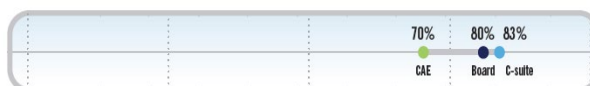
附表 1：CAE 在 ESG 方面的知识



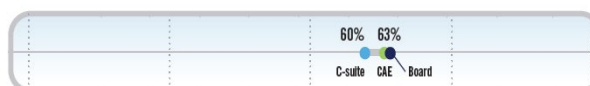
注：《聚焦风险 2022》调查问卷问题：您在以下各个方面的知识水平如何？按 1-7 从低到高打分，选择 6 或 7 的比例。n = 30。

附表 2：风险相关性

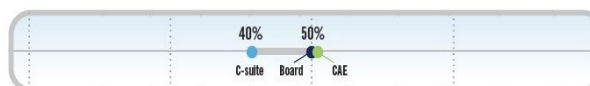
### 组织治理



### 社会可持续性



### 环境可持续性



注：《聚焦风险 2022》调查问卷问题：对您目前所在的组织来说，以下各项风险的相关性如何？按 1-7 从低到高打分，选择 6 或 7 的比例。n = 90（高级管理层、董事会成员和 CAE 各 30 人）。

举例来说，73% 的 CAE 在 7 点量表的评价体系（以 1 分为最低，即完全不具备相关知识；7 分为最高，即具备极其丰富的相关知识）下，为自己在组织治理方面的知识打了 6 分或者 7 分。这与他们在自我评估时对自己在社会可持续性和环境可持续性方面的打分形成了鲜明的对比，在后两个方面为自己打出 6 分或 7 分的都只占到全部受访者的 23%（详情见附表 1）。报告提出了一些可能的解释，例如 COVID-19 疫情为组织治理带来了挑战和新的关注点，而内部审计在这方面具有丰富的知识和经验。但是其他 ESG 相关的领域，其在技术方面的要求超出了内部审计的能力范围——至少短期内存在这样的情况。此外，一些内部审计人员从一开始就无法准确地判断哪些 ESG 风险对所在的组织具有较强的相关性，这也会导致开展对 ESG 风险的评估变得更加复杂。在有关风险和重要性评估的部分，我们会进一步阐述这些问题。

尽管投资者对组织采取更有效的 ESG 措施——例如内容更加广泛的 ESG 报告等——的呼声越来越高，但 ESG 的两大领域——社会可持续性和环境可持续性，在调查结果中仍然处于垫底的位置。在被问到与组织的相关性时，63% 的 CAE 为社



会可持续性打了 6 分或 7 分，只有 50% 为环境可持续性打了高分。如果把视线投向内部审计职能以外，我们看到的情况更加令人担忧：在属于高管层的受访者中，只有 60% 为社会可持续性风险的相关性打了 6 分或 7 分，为环境可持续性打高分的比例只有 40%（详见附表 2）。这些数据说明，至少在应对某些 ESG 风险的时候，还存在令人担忧的地方，尽管内部审计确实应当关注也有能力关注这些领域的风险。正如某位高管层的受访者反馈的那样：“大多数组织都希望建立良好的环境可持续性政策、程序和项目，但在应对其他风险时，有关环境可持续性的考虑并不能总是被置于优先或中心位置。”<sup>32</sup>

## 扩大有关 ESG 的对话

一方面领导者们在 ESG 方面的知识和管理水平还有待提高，另一方面全球市场环境对整合 ESG 风险管理方式的要求却在迅速提升。根据世界经济论坛（WEF）发布的《2022 年全球危机报告》，未来 10 年中最严峻的 10 项风险中有 8 项属于环境和社会范畴，其中气候治理失灵、极端天气和生物多样性丧失占据了前三位。此外，WEF 的报告还指出，自 COVID-19 疫情爆发以来，多项有关 ESG 的风险急剧恶化，特别是社会凝聚力侵蚀、民生危机、气候治理失灵、心理健康状况恶化、极端天气这几项的得分远远高于排在它们后面的债务危机。<sup>33</sup>

对于风险管理职能来说，未来几年的挑战不仅在于在组织内部及其战略风险规划中进一步提升对 ESG 的认知——尽管这也是一项需要持续推进的关键工作——还在于对组织面对的不断变化的 ESG 风险进行监控。随着时间的推移，风险职能在履行其职责的时候，需要通过将 ESG 整合到 ERM 中去，开展相关的内部审计业务，从而将长期的关注转化为短期的实际行动。

## 了解行业的相关性

要把认识转化为行动，我们需要把对 ESG 的宽泛认知聚焦到与行业相关的方面。一些 ESG 风险，特别是有关治理的风险，适用范围非常广泛；但有关社会和环境的风险在具体的行业或组织背景下往往会呈现出某些特点。

“作为企业风险管理的从业者，我看到行业中的许多组织已经将 ESG 纳入了需要考虑的前 10 项风险，有些企业甚至将其作为最关键的三项风险之一，正如安永 2022 年 CEO 展望问卷调查的结果显示的那样。”Uwasomba 表示<sup>34</sup>，“这一现象背后存在许多因素的推动。其中包括了投资者的关注，投资者和分析师们开始将与 ESG 相关的要素纳入评估价值的考虑。另一个因素是有关 ESG 风险的监管要求不断提高，也变得更加严格。”

加强监管的趋势非常明显，美国证监会发布了有关气候信息披露的指引就是一个例子。在美国以外，欧盟在这方面的监管力度也在不断提升，欧盟发出了《公司可持续性报告指令》（CSRD）包含了有关重要性分线、报告要求、对可持续性风险和风险因素（全面 ESG，不仅局限于气候风险）进行确认的一系列新要求。除了投资者和监管之外，企业也在公司战略和价值主张方面投入了更多精力，以期平衡 ESG 带来的机遇和威胁，因为 ESG 对不同行业的影响存在极大差异。例如，ESG 对能源行业在许多领域的影响都非常明显，但对另一些行业则未必如此。

“在能源行业，我们看到了气候变化为基础设施带来了实质性影响，”Uwasomba 指出，“比如，在电力和公共设施领域，我们看到了对企业恢复能力的强调——特别是在服务可靠性、资产完整性、维护情况这些方面。基础设施建设和运营团队会对各种场景进行分析，计划如何调试现有的资产，使之能够应对强度远超以往的冲击，特别是颠覆性的变化。类似的，在油气行业，我们对环境因素已经有了比较深刻的认识，包括主要领导对减排降碳的关注。除了对气候相关风险的关注外，我们还看到了战略和运营层面更多因素的考虑，比如行业的社会价值主张等。这不但包括了员工和大众对整个行业的观感，还

<sup>32</sup> OnRisk 2022, A Guide to Understanding, Aligning, and Optimizing Risk, The IIA, 2022, <http://theiia.mkt5790.com/OnRisk2022/?webSyncID=a36abe78-0176-13d4-2e22-e271c4e47a0b&sessionGUID=3d51a40c-22aa-c2ba-c0ae-06d82424d6a4>.

<sup>33</sup> Global Risks Report 2022, The World Economic Forum, January 11, 2022, <https://www.weforum.org/reports/global-risks-report-2022>.

<sup>34</sup> Will Bold Strategies Fuel Market Leading Growth? EY 2022 CEO Outlook Survey, EY, January, 10, 2020, [https://www.ey.com/en\\_gl/ceo/will-bold-strategies-fuel-market-leading-growth](https://www.ey.com/en_gl/ceo/will-bold-strategies-fuel-market-leading-growth).



关系到了吸引人才和竞争稀缺人力资源的能力，以及吸引投资、推动创新抓住机遇的能力。这些都与社会视角有关，与 ESG 存在密切的内在联系。”

其他行业也能够感受到大众对 ESG 问题的看法带来的影响。即便是零售行业也不例外，Uwasomba 表示，有无数案例可以证明 ESG 已经成为了能够长期影响价值和观感的因素。“人们更加在意自己作出的选择，”她说，“现在已经有了完整的时尚产品产业链和品牌建立在这些因素上。ESG 话题往往反映的是负面情况，但其实其中也有着积极的一面，不一定会为企业造成损失，反而有可能是获益的机遇。抓住机遇的方式包括为顾客提供新的产品和新的选择，从而实现更高的营收和成本的降低。”

“公司需要就运营、价值链、产品、公司价值等各个领域中的 ESG 问题做好管理和报告。”Roberts 说，“首先，他们必须建立 ESG 战略、治理和报告机制，以支持利益相关者理解他们如何提供长期价值。必须充分理解利益相关者包括哪些个人和机构，以及你能否回答他们提出的有关 ESG 的尖锐问题。而随着能源转型的加速和企业提升其社会影响（例如多样性、包容性、健康和安​​全等）需求的扩大，ESG 变革在这些变化的推动下也已经成形，组织必须充分认识其产品和服务在这场变革中是否占据了有利的战略位置。你的公司在有关 ESG 的未来图景中是否能够占据一席之地？比如，医疗行业目前正高度关注产品和服务的转型，以确保医疗的平等性和可获得性。汽车和制造业企业也在考虑如何融入低碳经济。”

金融行业在这方面起到了很好的表率作用。“我们看到金融机构在评价和报告投资的 ESG 效果方面实现了巨大的进步，”Roberts 说，“他们现在更加关注投资是否是在环境和社会方面负责任的企业和产品。比如，许多银行开始衡量对环境的影响，例如投资对温室气体排放是否会带来积极或消极的后果。他们也在考虑投资带来的社会效率以及如何推动实现社会平等。”





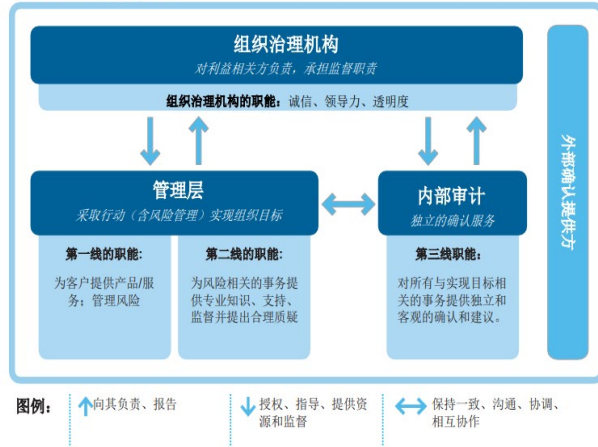
## 价值链共同承担与 ESG 风险有关的职责

ESG 风险评估职责不应由组织内部某个部门单独承担。实际上，不论组织规模和结构如何，这都应当是一项共同承担的职责，只有这样才能促进实现组织第一线的业务部门、合规部门等第二线职能以及第三线独立客观的内部审计职能之间的透明、有效沟通和相互一致。不论面对何种风险，这其中的价值都不会发生变化，也共同构成了 IIA 《三线模型》的基石。

此外，内部审计在履行第三线职责的过程中还应当开展咨询业务。“内部审计不只是事后的确认，”Uwasomba 说，“我们认为哪怕内部审计还处在尝试理解组织面对哪些重大 ESG 风险的阶段，他们也应当参与组织内部的有关工作。哪怕内部审计还没有完全具备评价某项具体 ESG 风险的专业能力（有些技能可能能在第一或第二线职能中找到），他们可以帮助厘清诸如风险评估的原则之类的事项。内部审计还具有覆盖全业务条线的广阔视角，这是其他职能所不具备的，而这一点恰恰能够成为在组织层面对 ESG 进行评价的有利条件。从最基础的层面上讲，投资者追寻的是信任，而内部审计的咨询可以在建立信任的过程中发挥巨大的作用。”

Roberts 也表达了类似的意见：“令领导团队夜不能寐的是他们就 ESG 沟通的方式不符合监管方的需求。有那么多有关 ESG 沟通和战略的信息会被报送或披露出去，很难为此建立一种战略性的方式和基于 KPI 的一以贯之的市场口径。自发的可持续性信息披露已经成为了常见的做法，但大家突然发现，投资者开始有志一同地要求组织必须对其披露的信息负责。即便内部审计自身并不具备评价 ESG 报告准确性的能力，它仍然能够对确保报告反映真是信息的程序和控制进行监控。内部审计是为支持组织强化其为推动 ESG 相关工作建立的治理、程序和控制提供战略性咨询建议的最佳人选。”

### IIA 三线模型



# ESG 风险评价

## 充分的工具可供内部审计选用

### 重要性评估

存在一系列方法和工具可供内部审计用于为组织更好地理解 ESG 风险增加价值。比如，可持续性从业人员经常用来识别重大 ESG 问题的工具被称为重要性评估。

“重要性评估是将 ESG 问题作为组织战略、报告和风险管理的一部分，并为其进行排序的一种标准化方法” Roberts 指出，“基于 ESG 问题对业务和利益相关者的重要程度，采用定量和定性的方法针对相关性进行衡量，从而支持组织识别哪些 ESG 要素应当在其战略、目标和风险管理中得到考虑。”

尽管存在一些相似之处，开展重要性评估的程序和传统的风险评估之间仍然有一些关键的差异。比如，从重要性评估的本质来看，其中包含的内容超出了风险对组织造成的影响。目前认可程度最高的 ESG 重要性评估模型来自于世界企业可持续发展委员会（WBCSD），将评估程序分为了以下七个步骤：

- 定义重要性评估的目的。
- 确认理想状态下的重要性周期。
- 明确组织在重要性方面的看法（商业案例视角和/或社会影响视角）。
- 识别具体问题。
- 确认利益相关者在评估中的参与方式和程度。
- 建立计算重要性得分的原则。
- 根据重要性得分选取被纳入最终评估的问题。<sup>35</sup>

重要性评估还可以被用于支持将 ESG 风险嵌入到组织在企业风险管理（ERM）和内部审计的风险管理程序中去。有关如何将 ESG 整合到 ERM 中去，可以参考 COSO 和 WBCSD 共同发布的指南《企业风险管理：将环境、社会 and 治理相关风险纳入企业风险管理》。<sup>36</sup>

“只有少部分成熟度较高的企业已经将 ESG 整合到了 ERM 中，但我们预计短期内在这方面将会有重大发展，ESG 风险必须被纳入组织的风险中得到通盘考虑。”Roberts 说，“重大 ESG 问题还应被纳入内部审计计划。”

### 双重重要性评估

另外值得一提的是，重要性评估本身也在发展。尽管细节还未全部得到完善，欧盟已经发布了相关组织需要开展“双重重要性”评估的要求。对 ESG 而言，与风险对组织和投资者（以及如何遵循未来的监管要求）的影响同样重要的是，组织对

<sup>35</sup> *The Reality of Materiality: Insights From Real-world Applications of ESG Materiality Assessments*, World Business Council for Sustainable Development, June 20, 2021, <https://www.wbcd.org/Programs/Redefining-Value/Redesigning-capital-market-engagement/Resources/The-reality-of-materiality-insights-from-real-world-applications-of-ESG-materiality-assessments>.

<sup>36</sup> *Enterprise Risk Management: Applying Enterprise Risk Management to Environmental, Social, and Governance-related Risks*, COSO and World Business Council for Sustainable Development, October 2018, <https://www.coso.org/Documents/COSO-WBCSD-ESGERM-Guidance-Full.pdf>.



其所处的社会会产生哪些环境和社会方面的影响。双重重要性评估强调了对上述两个方面同等重要，尽管相关的信息并不总是有利于组织的形象。举例来说，一家公司不但需要报告气候变化为其自身带来的风险，还需要披露公司的温室气体排放会对环境造成什么影响，哪怕这会揭示还存在许多需要改进的地方。组织不但是受到风险影响的对象，其行为也塑造了其面对的风险。如果不能对这两方面都进行评估，组织就无法对财务和声誉方面的后果进行全面的分析。

Roberts 表示：“企业目前正在探索开展双重重重要性评估，以支持越来越复杂的 ESG 风险评价。”Uwasomba 则指出：“但是对双重重重要性评估方法的使用，在欧盟新要求发布之后，将会迎来新的变化。”她还补充道，内部审计和其他风险职能应当关注和理解风险、相关关联的风险驱动因素以及它们之间的关系，并由此帮助组织探索开展这样的评估。我们鼓励内部审计在有必要的环境下，将其纳入审计计划，以便获得更多的相关知识，对于在欧盟地区开展业务的企业来说尤其是这样。

## 对标

对于有志于引导其所在组织提成熟度的内部审计人员来说，了解和学习其他人已取得的进步是一种很有效的方式。“在某些组织相对其他组织实现了更高的成熟度的环境下，内部审计处于绝佳的位置，可以通过进行成熟度评估来开展组织层面的对标。”Uwasomba 说，“内部审计通过提出和回答恰当的问题，例如‘这个行业或其他行业中其他公司做得怎么样’，来为组织提供洞见，帮助识别在 ESG 方面存在哪些差距，从而创造巨大的价值。”

内部审计人员在开展对标的过程中，可利用的资源包括了其他公司对外披露的信息，越来越多的公司被投资者和其他利益相关者要求提供有关信息。有关气候的风险披露已经成为一项得到大量关注的议题，但其他的 ESG 风险，例如多样性、人权也受到了许多关注。尽管已经存在一些框架可被作为发布高质量 ESG 报告的基础，例如**温室气体核算体系和气候相关财务披露工作小组 (TCFD)** 等，但目前尚无得到全球公认的报告标准，因此根据一家同业公司披露信息的质量，来评价本公司的情况，提供确认并就必要的整改提出建议，不失为对抗报告风险（例如有意或无意的“漂绿”等）的有效做法。这样的分析也可被纳入内部审计计划中。

## 气候风险和其他 ESG 评估

在确定哪些风险与组织具备最高的相关性和评估目前已经建立了哪些框架之后，推动组织在 ESG 风险评估战略方面提高成熟度的下一个步骤就是开展具体的风险评估。这既包括了对气候风险的评估，也包括了开展对社会和治理相关风险的评估。尽管其中一些风险评估对技术性分析的要求较高，相关技术还在发展的过程中（例如 TCFD 气候场景分析，用以提供气候相关机遇和风险信息，往往需要外部专家的参与），邀请内部审计参与相关项目，会为帮助组织了解评估项目是否得到妥善完成非常有益，此外，内部审计还可以为根据行业、利益相关者的需求和可用资源进行优先级排序提供支持。

“气候风险评估和类似类型的评估可以被看作是公司重要性评估对 ESG 风险进行全面分析的其中一个领域。”Uwasomba 表示，“比如说，气候风险评估可以专注气候变化可能为组织带来的风险，并获得更加深入的理解。这也许不会被作为最高优先级的公司，但是一旦在前期的 ESG 战略执行中了解了存在哪些重大风险之后，气候风险评估就应当被提上日程。”

鉴于当前的实际情况，IIA 发现对这一观点存在很多不同想法。比如说，COVID-19 疫情爆发以来，大量内部审计机构的预算被削减。根据《2022 年北美内部审计职业脉搏调查》的结果，在参与调查的内部审计机构中，18%表示与 2020 年相比，他们的预算水平在 2021 年度有所降低。而 2020 年度这一数据达到了 36%，2020 年也成为了有史以来预算被削减内部审计机构占比最高的一年。<sup>37</sup> 尽管 2021 年的数据已经几乎恢复到了疫情前的情况，但这并不意味着内部审计机构的预算开始增长。调查显示，2020 和 2021 年度，报告预算增长的内部审计机构占比为 2008 年以来的最低值（两年分别为 20% 和 24%）。报告指出：“内部审计预算的缓慢增长可能反映了在从疫情中逐渐恢复的过程中，组织在面对不确定性时的谨慎态度，另外出差的频率与疫情前相比也发生了大幅下降。”如果这样的情况继续，在某些情况下，内部审计可能不得不将有限的资源投入部分特定的 ESG 领域（如组织治理），而不是其他需要更长期和关注的领域（如社会可持续性）。

<sup>37</sup> 2022 North American Pulse of Internal Audit, The IIA, March 2022, <https://www.theiia.org/en/resources/research-and-reports/pulse>.



Roberts 还补充道，尽管我们应当将完成这些评估作为目标去努力，但是要遵循包括 TCFD 场景分析等框架包含的行业标准，往往需要极高水平的技术和知识。举例来说，气候风险评估就包含了对多个数据集的整合，要求持续不懈的监控和确认，才能确保透明度、准确性和一致性。在大多数情况下，这已经超出了内部审计的知识和能力范围。内部审计不应专注于自主完成这些评估，而是应当以顾问的角色参与评估，与在该领域具备专业能力的外部职能保持协作。通过确保气候风险评估与组织的其他风险评价活动采用相同的方式（例如采用同样的影响力-可能性指标）也可以提升评估的价值。

但这并不意味着内部审计不需要提升有关 ESG 的知识。恰恰与之相反，Uwasomba 指出：“CAE 和内部审计职能需要不断学习，这是一个激动人心的领域，也是内部审计团队更加深入认识风险、提升在组织内部影响力的机会。对于希望通过咨询服务，帮助组织应对这些风险和机遇的内部审计职能来说，应当在这方面建立属于自己的理解和认识。”



# 结语

---

## 一项不断发展的风险

**ESG 相关风险涉及各个领域**——近年来，其中一些风险领域越来越突出。即使内部审计人员对 ESG 相关问题的理解不断发展和成熟，但由于风险的本质属性影响，还是有一些风险在继续发展壮大。从很多方面来看，ESG 的发展在 2022 年都达到了最高点，组织也承担着前所未有的责任，需要积极、主动、真诚地参与 ESG 讨论。即便如此，随着全球对 ESG 的认识不断提升，各国政府、组织、组织的利益相关方，乃至个人用户都越来越关注 ESG 的相关讨论，组织必须做好应对以上各方关切和需求的准备。

如同飞机缺少导航系统，或是丛林徒步缺少指南针一样，如果缺乏正确的引导，组织满足在 ESG 评价中采取更多举措的需求同时，要等待正式监管指南的出台，做到这一点是十分困难的——也要付出巨大的代价。然而，即便是在当下的风险环境中，内部审计具备提供具体组织价值的工具——为组织提供有关 ESG 控制措施的客观确认，提供有关 ESG 风险评价的咨询服务，以及对 ESG 风险认识 and 教育的推广宣传。从很多方面来讲，内部审计在质量沟通、提升透明度、提升三条治理线路和利益相关方的一致性方面发挥着巨大的作用。内部审计的价值是不可估量的，组织 CAE 应该积极鼓励和推动此项业务的发展。



## 关于国际内部审计师协会（IIA）

国际内部审计师协会（IIA）是在内部审计行业得到最广泛认可的国际组织，是内部审计的倡导者，并提供教育服务、内部审计标准、实务指南和资格证书。国际内部审计师协会成立于 1941 年，如今会员人数超过 190,000，遍布 170 多个国家和地区。协会全球总部设在美国佛罗里达州的玛丽湖。更多信息，请浏览 [theiia.org](http://theiia.org)。

## 关于安永会计师事务所

安永会计师事务所致力于构建良好的工作环境，为客户、人类和社会协助创造长期价值。并在资本市场建立信任。通过数据和技术手段，遍布 150 多个国家的各个安永团队通过确认服务提供信任，为客户的成长、转型和运营提供帮助。安永团队业务涉及确认、咨询、法律、战略、税务和交易领域，通过提出更好地问题，为企业当下面对的复杂问题提供新的解决方案。

安永是一家跨国企业，下属很多成员公司和团队，均为独立的法人机构。安永全球有限责任公司是一家英国的担保有限责任公司，不直接为客户提供服务。[ey.com/privacy](http://ey.com/privacy) 中提供了安永收集和使用个人数据的相关信息以及在数据保护法规下个人权利的描述。安永成员企业运营遵守企业所在地的法律法规。更多信息参见 [ey.com](http://ey.com)。

安永担保有限责任公司是安永全球有限责任公司的客户服务成员企业，位于美国。

## 免责声明

IIA 发布此项报告仅为信息分享和教育目的。本文不为特定个体情况提供固定解决方案，仅作为行为指南使用。对于任何个体特殊情况，IIA 建议咨询独立专家建议。对由于单纯依赖本文观点的行为，IIA 不承担任何责任。

本文所述观点均来自文章作者，并不能反映全球安永组织或安永有限合伙公司其他成员所有成员的观点。

## 版权说明

国际内部审计师协会（IIA）版权© 2022 受到全面保护，版权归 IIA 所有。如需转发使用，请联系 [copyright@theiia.org](mailto:copyright@theiia.org)

2022 年 4 月



The Institute of  
Internal Auditors

### Global Headquarters

The Institute of Internal Auditors  
1035 Greenwood Blvd., Suite 401  
Lake Mary, FL 32746, USA  
Phone: +1-407-937-1111  
Fax: +1-407-937-1101