**北京注册会计师协会专业技术委员会专家提示〔2020〕第8号——对联合国可持续发展目标收入贡献的有限保证鉴证**

2020-12-23 11:33:29

http://www.bicpa.org.cn/dtzj/zxgg/B16086943008772.html

   
2020年9月22日，国家主席习近平在第七十五届联合国大会一般性辩论上发表重要讲话，多次提及中国为落实《联合国2030年可持续发展议程》采取的工作。联合国可持续发展目标（Sustainable Development Goals, SDGs），也被称为联合国全球目标（UN Global Goals），由联合国193个成员国在2015年9月25日联合国纽约总部召开的可持续发展峰会上正式通过。SDGs旨在从2015年到2030年间以综合方式彻底解决社会、经济和环境三个维度的发展问题，转向可持续发展道路。一直以来，中国积极承担大国责任，关注全球可持续发展，积极推动国内外可持续发展进展。目前，越来越多全球企业开始关注可持续发展，主动管理环境、社会及管治等非财务相关风险，并承担企业社会责任，为实现SDGs做贡献。境内外会计师事务所也已普遍开始提供针对企业公开披露的可持续发展报告的独立鉴证服务。  
    本提示仅供会计师事务所及相关从业人员在执业时参考，不能替代相关法律法规、注册会计师执业准则以及注册会计师职业判断。提示中所涉及程序的时间、范围和程度等，事务所及相关从业人员在执业中需结合项目实际情况以及注册会计师的职业判断确定，不能直接照搬照抄。  
为帮助执业人员了解与可持续发展报告的独立鉴证相关业务，北京注协国际业务专业技术委员会以某可持续发展目标收入贡献的有限保证鉴证业务为例，对该鉴证工作中的鉴证业务三方关系、鉴证对象、鉴证对象编制标准、鉴证程序与证据、鉴证报告与结论等进行分析和分享。  
一、可持续发展现状  
    在联合国可持续发展问题高级别政治论坛上，中国成为首批提交自愿国别评估报告的22个国家之一。实际上，近年来，无论是企业、消费者还是监管机构、制度建设者，都日益关注可持续发展。根据《2019年联合国全球契约进展报告》显示，全球81%的公司表示他们正在为实现全球目标采取行动。根据联合国全球契约组织和埃森哲2019年发布的研究报告《The Decade to Deliver: A Call to Business Action》，99%的受访CEO表示，可持续性对其组织未来的成功至关重要，76%的CEO认为，公民信任将在未来5年对他们行业的商业竞争力至关重要。  
    根据2020年联合国开发计划署发布的《中国企业可持续发展目标实践调研报告》，在中国，89%的企业表示了解可持续发展目标，69%的企业表示已经在公开渠道提及企业可持续发展目标。香港交易所于2012年发布《环境、社会及管治（ESG）报告指引》，建议上市公司披露环境、社会及管治信息；2015年开始确认提升上市公司ESG“一般披露”及“关键绩效指标”信息披露责任至“不遵守就解释”；并在2019年正式刊发《检讨<环境、社会及管治（ESG）报告指引>及相关<上市规则>条文的咨询总结》并修订《上市规则》附录二十七ESG新指引，修改后指引于2020年7月1日或之后开始的财政年度正式实施，要求上市公司在财政年度结束后5个月内发布ESG报告，提高了ESG报告内容披露要求，同时明确鼓励公司对ESG报告进行第三方独立鉴证。  
    二、可持续发展相关鉴证业务作用  
    就企业自身而言，企业的可持续发展工作可以帮助企业管理在当前迅速发展的经济社会中的非财务风险，抓住可持续发展机遇，同时亦可以提升企业声誉，增加企业的行业竞争力；从全球而言，企业的参与是实现全球可持续发展目标的重要环节，全球可持续发展目标的实现可以帮助全球市场的稳定发展。  
    企业通常通过可持续发展报告等公开信息披露渠道披露其可持续发展工作表现，并通过相关数据向利益相关方展示其可持续发展表现及进程。引入具有公信力的会计师事务所开展独立第三方鉴证，可以促使此类数据更为透明、可信，提高公众及其他预期使用者对相关数据的信任度。同时，也可以帮助企业自身及其利益相关方更透明、准确地评估企业可持续发展表现，进一步促进其可持续发展工作的推动。  
    三、可持续发展目标收入贡献的有限保证鉴证业务案例分享  
    （一）案例背景  
    1.公司基本情况  
    K公司是一家总部位于欧洲的从事食品科学的集团性国际企业。创始于1874年，目前已经成为一家业务遍布30多个国家/地区的全球性生物科技公司。主营业务是为各种食品、糕点糖果、饮料、膳食补充剂、动物饲料与植物保护开发并生产菌种、酶、益生菌和天然色素。在2019年度内，K公司的收入占比如下：  
    （1）为食品工业开发和生产培养物、酶和益生菌的收入约占58%，为693.1百万欧元。  
（2）健康与营养相关业务，包括开发和生产用于人类健康的膳食补充剂和婴儿配方奶粉的益生菌解决方案，用于动物健康的饲料成分和用于植物健康的农作物保护，收入约占24%，为276.9百万欧元。  
（3）拟处置非核心战略业务板块的终止经营业务（Discontinued operation）收入约占18%。  
（二）公司可持续发展情况  
K公司基于在微生物和发酵技术方面的优势，通过改进食品质量、改善消费者健康以及提高生产力，共同提供可应对全球性挑战的创新天然解决方案。K公司建立了可持续发展管理组织架构以确保整个企业都可参与可持续发展目标的构建、承诺和执行过程。可持续发展委员会由总裁（兼首席执行官）担任主席，成员包括业务部门和相关内部职能部门的代表。  
作为全球性企业，K公司积极响应联合国可持续发展目标SDGs(请参见附录A)，并基于其业务特点，结合其公司战略目标，以优化耕种（Better farming）、良好健康状况（Good health）、减少浪费（Less waste）、气候与环境（Climate and environment）、职场责任（Workplace responsibility）及引领公正（Leading with integrity）6个方向作为其可持续发展工作的重点领域，重点支持SDG 2、3、8、12、13。其中，优化耕种、良好健康状况及减少浪费是业务方面的可持续发展重点领域，气候与环境、职场责任、引领公正为运营方面的可持续发展重点领域。  
围绕实现可持续的农业、更清洁的标签以及让全世界更多的人过上更健康的生活的工作方向，K公司将2025年公司战略目标确定为“以天然的方式让世界变得更美好”。从2016/2017年度开始，K公司每年披露集团对联合国全球目标的收入贡献（Group total revenue contribution to the UN Global Goals），即集团对其业务重点领域所支持的SDGs产生贡献/影响的产品组合的总收入百分比，并聘用一家有全球执业网络的会计师事务所对其进行有限保证的独立鉴证。  
（三）鉴证业务分析  
A会计师事务所受聘于K公司管理层，基于《国际鉴证业务准则第 3000 号(修订版)—除历史财务信息审核或复核之外的鉴证业务》，对K公司于2019/2020年度报告中披露的年度集团对联合国全球目标的收入贡献开展有限保证的独立鉴证，并向K公司的利益相关方出具独立第三方鉴证意见。  
1.鉴证业务三方关系  
在该次鉴证业务中，涉及的三方关系及各自责任如下：  
（1）注册会计师：  
•计划和执行相关工作以获得关于2019/2020年度报告第n页所述对可持续发展目标2、3或12有影响的已售出产品的总收入百分比是否不存在重大错报，并且在所有重大方面按照会计政策编制的有限保证；  
•根据进行的程序和获得的证据，得出独立的结论；  
•向K公司的利益相关者报告得出的结论。  
（2）管理层：  
•设计、执行和维护与准备对可持续发展目标2、3或12有影响的已售出产品的总收入百分比信息相关的内部控制，以确保该等信息和数据不存在由于欺诈或错误而造成的重大错报；  
•制订编制数据的客观会计原则；  
•根据会计政策汇总和报告总收入百分比。  
（3）鉴证报告预期使用者为K公司的利益相关方，包括现有股东、潜在股东、监管机构、债权人、重要供应商、战略联盟伙伴、重要业务客户等。  
2.鉴证对象  
鉴证对象为K公司对联合国全球目标的收入贡献，即K公司在年度内，对SDG第2、3或12号目标产生贡献/影响的产品的总收入百分比(the percentage of gross revenue that comes from products supporting UN Global Goals no. 2, 3 or 12)。其中，SDG 2为“零饥饿”，即消除饥饿，实现粮食安全、改善营养和促进可持续农业；SDG 3为“良好健康与福祉”，即确保健康的生活方式、促进各年龄段人群的福祉；SDG 12为“负责任消费和生产”，即确保可持续消费和生产模式。  
K公司对联合国全球目标的收入贡献涵盖了年度内所有的产品组合，即包括了持续经营业务，也包括了终止经营业务的产品收入。与合并、收购和资产剥离相关的产品，及总收入在12个月内或不迟于下一会计年度报告计入收入贡献范围。其中，对于资产剥离的情况，产品和总收入从经营控制权转移之日起不计入收入贡献。  
3.鉴证对象编制标准  
（1）K公司编制了《可持续发展会计原则》，并将其公布于官网，作为计算/准备每年集团对联合国全球目标的收入贡献数据的标准，即鉴证对象的编制标准。  
（2）根据《可持续发展会计原则》的要求，每年，K公司对其所有产品都根据其对联合国第2、3或12号全球目标的贡献/影响进行评估。如果评估结果可以证明产品从以下八个方面产生贡献/影响，则认定该产品所得收入属于对SDGs产生贡献的收入：  
•提高生产力和产量（SDG 2或12）  
•减少浪费（SDG 2或12）  
•替代人工原料（SDG 3或12）  
•提高食品安全（SDG 3或12）  
•提高动物福利（SDG 2）  
•促进健康和福祉（SDG 3）  
•减少盐、糖，脂肪和乳糖（SDG 3）  
•确保获得负担得起的可用营养（SDG 2或12）  
（3）在评估确定产品相关分类时，需要以下类别的文件之一作为支持:  
•来自科学试验或临床试验的结果  
•经审查的影响研究或文章  
•客户试验和反馈  
•研发内部测试(应尽可能由额外的文件和与相关内部利益相关者的面谈作为支持)  
4.执行的鉴证程序与证据  
（1）基于注册会计师关于鉴证业务（有限保证）的专业判断，事务所为K公司的服务项目组执行以下程序以判断是否有重大错报：  
•与准备产品数据相关的部门及人员开展访谈；  
•评估支持产品对SDGs影响的基础文件，包括根据科学试验、外部评审的影响研究、客户评价或内部研发测试结果；  
•评估产品销售金额的汇总情况，并核对每个产品的总收入总额与2019/2020年度报告中的经审计的净收入是否具有一致性；  
•与K公司负责销售、产品表格准备、计算和汇总的关键人员开展展示会议；  
•评估获取的证据。  
（2）在衡量产品是否应该纳入2019/2020年度集团对可持续发展目标第2、3或12号目标产生贡献/影响的产品的总收入百分比统计范围时，依据以下原则：  
•如果一种产品已经过临床试验，表明它是如何有益于健康、负责任的消费或节约能源的，则将其纳入其中；  
•K公司使用经审查的影响研究或文章、自己的科学研究或案例来证明产品益处的情况也会被纳入统计范围；  
•对于使用客户评价作为依据的情况，如果仅有个别客户认为其可以支持上述三个SDGs是不足的，占该产品销售额50%以上的客户都评价其符合支持上述三个可持续发展目标，则才可以将该产品纳入计算范围。  
此外，每个产品的营业额都具有可追溯性，即可以从财务审计中得知，因此可以通过核对每个产品的总收入总额是否与2019/2020年度报告中的经审计净收入具有一致性来核对其准确性。  
在K公司2017/2018年度聘用会计师事务所对其年度内对可持续发展目标第2、3或12号目标产生贡献/影响的产品的总收入百分比开展鉴证工作时，为了确保工作质量，受聘的会计师事务所组建了一个包括注册会计师、工程师和一名国际发展研究专业博士在内的多学科团队以开展相关工作。  
5.鉴证报告与结论  
注册会计师根据已执行的鉴证程序获取的充分、适当的鉴证证据形成有限保证的鉴证结论，并出具独立鉴证报告。以本案为例，注册会计师基于上述已实施的程序及获取的证据，最终得出以下结论：  
基于已实施的程序及获取的证据，对2019/2020年度报告第n页列示的，2019/2020年度内公司对可持续发展目标第2、3或12号目标产生贡献的，涵盖持续经营业务和终止经营业务的产品总收入百分比（鉴证对象），我们没有注意到任何事项使我们相信，K公司未能在所有重大方面按照本报告第n页所述的“可持续发展会计原则概要”中描述的标准和方法编制。(请参见附录B- 报告原文摘要)  
四、案例启示  
在执行此类鉴证服务过程中，各会计师事务所应基于我国现行执业准则体系，以便于会计师将委托方的要求纳入现行执业准则体系，结合项目实际制定相应的执行程序，以及报告内容和形式。根据实际情况，可考虑采用《国际鉴证业务准则第 3000 号(修订版)—除历史财务信息审核或复核之外的鉴证业务》《中国注册会计师其他鉴证业务准则第3101号——历史财务信息审计或审阅以外的鉴证业务》等相关准则，规范相关业务执行和报告。  
在执行过程中，亦应注意到此类项目的特殊要求，并进行专门的应对处理。例如，从人员配置角度，此类项目可能涉及到除传统财务鉴证知识储备外的其他知识储备，会计师事务所充分予以考虑，并加大多维度拓展人才储备和培养的力度，以满足此类非传统财务审计或鉴证服务要求下的人才需求。  
目前，由于此类可持续发展相关数据的编制和计算标准往往根据行业、企业不同有明显不同。同时，又因暂时缺乏用于估算和评估非财务数据的公认的既定实践体系，所以不同公司会根据实际情况采用不同的方法开展非财务数据的计算和编制，使得此类数据编报和计算的准确性相比具有相对统一标准的财务数据更易受到挑战。  
为了确保此类鉴证业务工作的质量，执行团队不仅需要具有鉴证、财务知识的专业人员，也需要有了解可持续发展相关数据计算及了解行业专业知识的团队成员。在特定情况下，还应引入外部专家支持。以温室气体数据的鉴证为例，鉴证团队成员应该具备基本的温室气体相关知识，掌握国际公认的温室气体定义与统计范围，并熟悉国际广泛使用的计算标准和理论，以评估鉴证对象的计算和编制标准是否合适。在当前市场与社会发展趋势下，会计师事务所应积极采取措施，立足于第三方独立鉴证服务提供者的角度，助力中国的可持续发展。  
   
   
附录：  
A--SDGs:   
表格1:K公司可持续发展重点领域及支持的SDGs  
  
  
  
  
  
业务重点领域  
  
  
优化耕种（Better farming）  
  
  
良好健康状况（Good health）  
  
  
减少浪费（Less waste）  
  
  
  
  
支持的SDGs  
  
  
SDG 2 零饥饿  
消除饥饿，实现粮食安全、改善营养和促进可持续农业。  
  
  
SDG 3 良好健康与福祉  
确保健康的生活方式、促进各年龄段人群的福祉。  
  
  
SDG 12负责任消费和生产  
确保可持续消费和生产模式。  
  
  
  
  
运营重点领域  
  
  
气候与环境（Climate and environment）  
  
  
职场责任（Workplace responsibility）  
  
  
引领公正（Leading with integrity）  
  
  
  
  
支持的SDGs  
  
  
SDG 13 气候行动  
采取紧急行动应对气候变化及其影响。  
  
  
SDG 8 体面工作和经济增长  
促进持久、包容、可持续的经济增长，实现充分和生产性就业，确保人人有体面工作。  
  
  
SDG 12 负责任消费和生产  
确保可持续消费和生产模式。  
  
  
  
  
  
B--鉴证报告原文摘要  
Based on the procedures we performed and the evidence we obtained, nothing came to our attention that causes us not to believe that the 2019/20 percentage of gross revenue from products contributing to the UN Sustainable Development Goals (SDGs no. 2, 3 and 12) for both the continuing and the discontinued businesses as stated on page 69 in the 2019/20 Annual Report have not been prepared, in all material respects, in accordance with the applied criteria and methodology as described in the “Resume of Sustainability Accounting Principles” on page 69 of the Annual Report.   
 