

国际可持续发展报告准则的建设进展与应对建议

钟玮 ■

一、国际可持续发展报告准则的建设进展

可持续导向是企业资本流动和价值变化的关键考量因素。但目前各类可持续报告信息散乱、标准不一，迫切需要加快可持续发展报告准则建设，为高质量报告生成提供制度保障。2020年9月，碳信息披露项目(CDP)、气候披露标准委员会(CDSB)、全球可持续发展报告协会(GRI)、国际综合报告委员会(IIRC)、可持续发展会计准则理事会(SASB)五大可持续发展报告机构就致力于整合企业可持续发展信息披露框架达成一致。2021年11月，《联合国气候变化框架公约》第26次缔约方会议(COP26)发布《碳定价原则：有效建立碳定价机制》报告提出，创建一个清晰和健全的透明框架，在现有框架的基础上将气候相关财务披露机制、全球报告倡议及欧盟提出的国际财务报告标准等进行进一步协调和整合。COP26会议期间，国际财务报告准则基金会宣布正式设立与国际会计准则理事会(IASB)平级的机构——可持续发展准则理事会(ISSB)，以形成更高质量的企业可持续发展报告，帮助投资者和全球资本市场其他参与者理解公司的可持续发展业绩，并与其他公司比较，确定该公司业绩与价值创造的相关性。2021年5月，国际会计准则理事会在发布的《管理层评论(征求意见稿)》中特别强调了披露

企业长期发展前景、ESG(环境、社会和治理)相关信息的重要性，同年9月IASB就金融工具分类和计量需进一步研讨的实施问题向全球利益相关方征求意见，提出需要分析“可持续发展倡议、指数或目标”等相关条款对金融工具合同现金流的影响及合同现金流(SPPI)测试的适用性问题。按照《国际会计准则第1号——财务报表的列报》(IAS1)的要求，气候因素可能是财务报表需要提供额外披露的信息。2022年3月，ISSB发布《国际财务报告可持续披露准则第1号——可持续相关财务信息披露一般要求(征求意见稿)》和《国际财务报告可持续披露准则第2号——气候相关披露(征求意见稿)》并公开征求意见。此外，英国已率先发布指引，强制要求所有需要编制非财务信息报告的英国公司自2022年4月起将与气候相关的内容对外披露。

二、国际可持续发展报告准则的特征

(一) 关于报告目标

多数国际组织认为可持续发展报告的目标也应当涵盖决策有用的目标观并适当拓展：ISSB认为可借鉴国际会计准则确立以投资者为导向的重要性，“任何其他方法都会增加复杂性并推迟标准的采用”；欧盟发布的《企业可持续性报告指令》(CSRD)坚持双重重要性，即可持续发展问题中对价值创造产生影响的财务重要性和对

环境和人类产生重要影响的主体影响重要性。SASB提出财务重要性、决策有用性和成本效益性三重并行的基本目标。

(二) 关于信息质量

ISSB发布的《可持续发展相关财务信息披露一般要求》的信息质量目标是要求实体提供有关面临可持续发展相关风险和机遇的重大信息，这些信息有助于通用财务报告的使用者作出投资决策。并要求加强主体通用财务报告内部的关联性，包括主体财务报表和可持续发展相关财务信息之间的连通性。为此，ISSB提出四项信息质量要求：完整、中立，并能准确描述重大可持续发展的相关风险和机遇；与财务报告概念框架一致的重要性；采用一致的方法；提供可比和相关信息。SASB在《财务报告概念框架(征求意见稿)》(2020)中列出11项信息特征，包括经济影响性、决策有用性、普遍性、可操作性、忠实陈述、完整性、可比性、中立性、可验证性、一致性、可理解性。目前反馈的意见特别强调可持续发展报告与财务报告质量特征的两项区别：一是可选择。标准框架内应包含多种执行选择，尤其是允许发展水平较低的地区可以根据当地情况设定较低的报告水平。二是可计量性。与财务报告货币计量属性不同，气候效益、生物多样性资源和淡水福祉等可持续发展关注项目尚未完全纳入金融视野和现金流，站在投资者视角，需尽快核算(如气候可按

每吨当量二氧化碳排放量定价)。

(三) 关于报告内容

ISSB认为可持续发展报告内容应涵盖四个方面：一是治理，即报告主体用于监控可持续性相关风险和机遇的管理流程、控制和程序。二是战略，即可以在短期、中期和长期内影响主体的业务模式，与可持续发展相关的风险和机遇。三是风险管理，即如何识别、评估、管理和减轻与可持续性相关的风险。四是指标和目标，即用于管理和监控实体在一段时间内与风险和机遇相关的绩效信息。在此基础上ISSB将各维度分解成可以理解的、可采取行动的指标。

SASB将涉及可持续发展的资源和能力分为人力资源、环境、社会、领导与治理、商业模式及创新五个方面。相应地将报告企业分为消费品、采掘和矿产加工等11类产业，并进一步细分为77个具体行业。按照各类行业风险机会的共性制定准则，以重要性地图(Materiality Map)的形式呈现，形成了包括统筹考虑原则、综合报告框架和准则在内的体系架构。目前，每个行业准则平均包括6项重点主题和13项具体指标。对于每项指标，SASB给出定义、适用范围、操作指导、所需的证明材料、披露形式等以帮助企业精准定位和披露。

三、面临的主要问题

(一) 财务信息与可持续信息功能定位不同

国际上普遍认可并采用以财务报告为基础衍生报告可持续信息的做法，但财务报告的决策有用观主导下无形中提高了投资者对财务重要性的关注。以碳排放信息为例，报告可能仅反映主体碳定价的结果而未将碳减排潜力纳入表内核算，这不利于通过报告合理反映并引导主体在可持续发

展方面积极作为。

(二) 报告范围和评价标准不统一

目前，对碳排放、气候影响、信息安全等风险的识别和计量规范尚未成熟，不同可持续发展报告标准制定机构对于可持续发展报告信息标准很难在短期内实现一致、可比：可持续发展报告对报告选题不做强制要求，报告范围是会计、法律主体还是风险主体也不明确，相关评价指标也并未在国际社会达成一致，使得报告信息碎片化、可比性较弱。

四、应对建议

(一) 准则制定机构层面

可持续报告准则的相关主张和行动将影响国际财务报告相关准则的发展与走向，需要我国会计准则制定机构及时跟进，准确把握未来国际财务报告及可持续报告准则的目标、方向，通过加强理论研究和理念传播，积极推动国际组织、社会团体、企业参与可持续报告准则相关建设工作，充分发挥我国作为重要发展中国家和新兴经济体在可持续战略合技术等方面的关键作用。可在财政部会计准则委员会下新增可持续报告准则工作组，吸纳监管机构、理论界、市场机构以及企业等专业人士，对社会责任(CSR)报告、可持续发展报告、ESG报告等统筹整合，抓紧研究可持续报告准则的关键性条款及要素，尽快制定可持续发展报告准则的实验性方案。

一是构建可持续发展的要素框架及评估模型，对企业内部生产经营决策和外部环境、突发事件等进行模拟、评价和风险预警，为科学评估企业可持续发展提供决策依据。二是清晰界定碳排放权等可持续性关键资产，如在碳权利定价中将水电、风电和太阳能发电等对于“双碳”的作用及开发潜力纳入核算和披露范围，并引导鼓

励企业通过植树造林、消费清洁能源而非购买欧盟等国的资源储备形成报表资产。三是聚焦于主要使用者的共同信息需要，建立分层次的报告信息框架体系。四是及时收集和宣传国内外可持续报告准则前沿技术成果和动态，立足我国实际，组织开展可持续发展报告准则前沿课题研究，针对资产确认、价值计量、风险及可持续评估、报告鉴证等实务难点问题补充论证相关内容，形成具有全局性、引领性的创新成果，发布高水平的研究报告，拓展可持续信息的应用，提升国际话语权和影响力。

(二) 企业层面

一是构建服务投资决策者的可持续发展报告编制分析体系。对于处于可持续发展的关键领域的企业应逐步强化可持续发展理念的战略协同与整合作用，围绕对CSR报告、可持续发展报告、ESG报告等的最新要求，梳理并整合优化信息管理流程，研究准则的价值导向、关键性条款及要素，深度分析企业可持续发展报告的目标实现程度并有针对性地加以改进，为投资者科学评估企业可持续发展提供决策依据。

二是系统梳理可持续发展业绩指标及数据，构建报告信息质量闭环管控体系。可持续发展报告内容涵盖企业各个方面，不同行业企业的不同发展阶段，企业应按照可持续发展报告相关标准开展业务指标及对应基础数据的梳理工作，明确目前存在的各类数据质量问题及原因。在此基础上构建涵盖可持续发展分析主题及指标树的数据质量管控体系框架，形成由规则制定、数据剖析、质量报告、质量改进、效果评估、持续监控等组成的可持续发展报告信息质量管控闭环。

(作者单位：中国财政科学研究院)

责任编辑 樊柯馨