

可持续披露准则中的 报告主体及相关概念

王鹏程

摘要:报告主体决定了所披露的可持续相关风险和机遇信息的范围边界,在可持续信息披露中扮演重要角色,是可持续披露准则的关键概念。国际可持续披露准则理事会发布的国际财务报告可持续披露准则征求意见稿、欧洲财务报告咨询组发布的欧盟可持续发展报告准则草案以及美国证监会发布的《面向投资者的气候相关信息披露的提升和标准化》规则草案,在报告主体及相关概念界定上存在一定的差异。本文对此进行了梳理和分析,对未来我国可持续披露准则中如何厘清报告主体及其相关概念提出建议。

关键词: 可持续披露准则; 报告主体

中图分类号: F275 **文献标志码:** A **文章编号:** 1003-286X(2023)12-0004-06

2022年3月31日,国际可持续披露准则理事会(ISSB)发布了两项国际财务报告可持续披露准则(IFRS Sustainability Disclosure Standards, ISDS)《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》(以下简称《可持续相关财务信息披露一般要求》)和《国际财务报告可持续披露准则第2号——气候相关披露》(以下简称《气候相关披露》)的征求意见稿。欧洲财务报告咨询组(the European Financial Reporting Advisory Group, EFRAG)制定的第一批12项欧盟可持续发展报告准则(EU sustainability reporting standards, ESRS)也于2022年11月提交欧盟机构和成员国审批。与此同时,美国证监

会(The U.S. Securities and Exchange Commission, SEC)也计划于近期正式发布《面向投资者的气候相关信息披露的提升和标准化》(The Enhancement and Standardization of Climate-Related Disclosures for Investors)规则(以下简称SEC规则)。可持续披露准则的密集出台,标志着可持续信息的规范从报告框架向报告准则的重大转变。适应这一趋势,为推进经济社会的可持续发展,我国可持续披露准则的制定也有望提上议事日程。

研究制定我国可持续披露准则,需要明确准则服务于哪些可持续信息的使用者,考虑采用单一重要性抑或双重重要性的准则取向,也需要对报告主体(Reporting Entity)以及

与报告主体相关的概念进行厘清。分析ISDS、ESRS以及SEC规则,笔者注意到相关准则对报告主体概念的界定存在一定差异,在使用报告主体的同时,存在报告企业(Reporting Undertaking)、报告边界(Reporting Boundary)、组织边界(Organization Boundary)等不同概念,在确定组织边界时,相关准则所认可的方法亦存在差异。为制定我国可持续披露准则,有必要深入分析并厘清报告主体及相关概念。

一、财务报告概念框架中的报告主体

一直以来,主体假设和持续经营假设、会计分期假设、货币计量假设

基金项目:中国会计学会2022年度重点科研课题“具有中国特色的可持续披露准则体系制定与实施问题研究”(2022KJA08)

作者简介:王鹏程,北京工商大学教授,博士生导师。

作为四大会计假设，被会计理论界和实务界所广为接受。但直到2010年，报告主体才被正式纳入《财务报告概念框架》。其时，国际会计准则委员会(IASB)在和美国财务会计准则委员会(FASB)联合发布的征求意见稿中，对报告主体重要特征进行了描述，但在最终发布的2010年版《财务报告概念框架》中并未给出报告主体的定义，亦未描述如何确定报告主体的范围。在综合考虑2010年、2015年的征求意见稿及其反馈意见后，IASB于2018年版《财务报告概念框架》中阐述了报告主体重要地位，明确了报告主体及其特征。

如2018年版《财务报告概念框架》引言所述，通用目的财务报告的目标构成了概念框架的基础。由于通用目的财务报告的目标是提供关于报告主体的，有助于现有和潜在投资者、贷款人和其他债权人作出有关向主体提供资源的决策的财务信息，所以报告主体与通用目的财务报告目标紧密相联。没有报告主体，就没有财务信息的范围边界，可能会将报告主体与其他主体的财务信息混为一谈，无法满足通用财务报告主要使用者的信息需求。所以，报告主体是财务报告概念框架中的关键概念，决定了会计确认和终止确认以及计量、列报的范围边界。

根据2018年版《财务报告概念框架》，报告主体是被要求或主动选择编制财务报表的主体，其特征可以概括为：

1. 报告主体可以是单个主体或单个主体的一部分，也可以由一个以上主体所构成，并不必然是一个法律主体。

2. 合并财务报表的报告主体由基

于控制和被控制关系而形成的母公司及其子公司构成；未合并财务报表提供的是母公司作为单独报告主体的财务信息；汇总财务报表的报告主体由两个或两个以上主体所构成，这些主体间不都是基于控制所形成的母子公司。

3. 如果报告主体不是法律主体，且不是仅由具有母子公司关系的法律主体组成，则在确定其边界(Boundary)时应该考虑财务报表使用者的信息需求，使用者需要的是具有相关性并且如实反映其意在反映内容的信息，因此，纳入边界的不能是随意划分的一组经济活动或不完整的经济活动，应确保纳入这些经济活动能够带来中立的信息。

4. 为帮助使用者了解财务报表中包含的内容，财务报表必须描述报告主体边界的确定方法和报告主体的组成。

可以看出，财务报告中的报告主体并非是统一的，而是多样化的。具体如何构成取决于财务报告使用者的信息需求，既可以是合并主体，也可以汇总主体，还可以仅仅是母公司或某一主体的某一部分。

二、ISDS 中的报告主体及相关概念

在ISDS中，报告主体的概念同样重要。ISDS将可持续相关信息定位为财务报告的组成部分，并将其披露目标确定为披露报告主体面临的所有可持续相关重大风险和机遇的重要信息(ISDS已于2022年10月会议上决定删除“重大”的表述)。根据这一披露目标，报告主体决定了所披露的可持续相关风险和机遇信息的范围边界，在可持续信息披露中扮演重要角色，是

ISDS系列准则的关键概念。

鉴于ISDS将可持续相关信息定位为财务报告的组成部分，ISSB并未在其发布的《可持续相关财务信息披露一般要求》征求意见稿中对报告主体进行重新定义，而仅仅明确“可持续相关财务信息披露应与相关通用目的财务报表的报告主体相同”，同时要求主体披露“关于其面临的所有可持续相关重大风险和机遇的重要信息。这些风险和机遇与活动、互动和关系以及主体价值链周围的资源使用相关”。分析ISDS的制定背景以及《可持续相关财务信息披露一般要求》征求意见稿及《气候相关披露》征求意见稿，ISSB在可持续相关财务信息披露中的报告主体上，所持立场如下：

1. 2018年版《财务报告概念框架》有关报告主体定义及其特征的描述适用于ISDS中的报告主体。

2. 可持续相关财务信息的报告主体应当与其相关联的财务报表的报告主体保持一致。

3. 报告主体可持续相关财务信息的披露需要延展至价值链，因为主体面临的可持续相关风险和机遇与其价值链上的活动、互动和关系以及资源使用有关，根据征求意见稿第40条，具体包括：主体及其供应商的雇佣行为、与其销售的产品包装相关的浪费，或可能破坏其供应链的事件；主体控制的资产；主体控制的投资，包括对联营企业和合营企业的投资；资金来源等。

4. 以上报告主体特征的描述适用于包括《气候相关披露》在内的其他ISDS，《可持续相关财务信息披露一般要求》之外的其他准则将明确主体需要如何披露或计量其价值链相关的可持续风险和机遇。

针对以上第四点,《气候相关披露》征求意见稿明确了主体需要如何披露价值链温室气体排放。根据该征求意见稿,主体需要分别披露合并会计集团(母公司及其子公司),以及联营企业、合营企业、未合并子公司或附属公司披露范围1和范围2排放。对于后者,主体需要披露排放纳入主体排放所用的方法,如《温室气体核算体系——企业核算与报告标准》(以下简称《企业标准》)中的股权比例法或运营控制权法。即温室气体排放的披露,除纳入合并范围的母公司及其子公司的范围1和范围2排放外,还需要按股权比例法或运营控制权法披露联营企业、合营企业、未合并子公司或附属公司的范围1和范围2排放。

《气候相关披露》征求意见稿中对价值链温室气体核算的要求来自于《企业标准》中有关组织边界的界定。在界定组织边界时,《企业标准》给出了股权比例法、控制权法两类温室气体排放量合并方法。在采用股权比例法的情况下,企业根据其拥有的股权比例核算温室气体排放量;在采用控制权法的情况下,企业对其控制的业务范围内的全部温室气体排放量进行核算,对其享有权益但不持有控制权的业务产生的温室气体排放量不核算。所谓控制与否,可以从财务或运营的角度界定,因而派生出财务控制权法和运营控制权法。财务控制权,即从编制财务报表所遵循的会计准则来界定控制与否,如果一家企业能够直接影响财务和运营政策,并从相关活动中获取经济利益,则表明具有控制权(此为《企业标准》对控制的定义,与《国际财务报告准则第10号——合并财务报表》中关于控制的定义和判断并不一致)。而对于运营

控制权,《企业标准》认为,如果一家企业有提出和执行一项业务的运营政策的完全权力,这家企业便对这项业务享有运营控制权。《企业标准》下,企业对相关主体温室企业排放的核算可以采用上述三种方法。而按照ISSB发布的《气候相关披露》征求意见稿,企业对按照会计准则的规定纳入合并财务报表范围的子公司,其全部温室气体范围1和范围2的排放纳入披露范围,不可以按股权比例来进行核算和披露;对于联营企业、合营企业、未合并子公司或附属公司,包括投资性主体或类似机构采用公允价值核算的子公司、联营企业、合营企业,则需要按照股权比例法或运营控制权法核算和披露范围1和范围2排放。

对以上有关ISDS两份征求意见稿中报告主体及相关概念的描述,在征求意见过程中,仅有少数机构对此提出修改意见。在ISSB自2022年10月至2023年4月的历次会议上,也未讨论这一话题。鉴于ISSB已经完成两份征求意见稿的审议,理事会已经进入准则起草和投票程序中,预计正式出台的两份准则对于有关报告主体及相关概念的描述不会进行较大的修改。

考虑到ISSB的成立背景,以及ISDS企业价值导向和财务影响重要性的定位,ISDS中的报告主体遵循《财务报告概念框架》有关报告主体定义及其特征的描述,要求可持续相关财务信息的报告主体应当与其相关联的财务报表的报告主体保持一致有其合理性。笔者认为,尽管可持续相关财务信息的披露必须与通用目的财务报表相关联,但毕竟信息的内涵存在差异,过于强调一致性可能影响准则之间的逻辑一致性,亦有可能对实际执行带来诸多困扰。

第一,一方面强调报告主体应当与其相关联的财务报表的报告主体保持一致,另一方面强调将可持续相关财务信息的披露需要延展至价值链,两者自相矛盾。实际上,价值链相关的可持续风险和机遇的信息是通用目的财务报告使用者的需求,既然需要按信息的质量特征要求进行披露,其信息披露必然符合完整性和中立性特征,只要说明描述报告主体边界的确定方法和报告主体的组成,价值链上游和下游相关主体符合《财务报告概念框架》有关报告主体特征的描述。

第二,《可持续相关财务信息披露一般要求》征求意见稿第40条提及“主体控制的投资,包括对联营企业和合营企业的投资”,这里的“控制”不符合《国际财务报告准则第10号——合并财务报表》有关控制的定义和判断标准,可能考虑了《企业标准》中所提及的运营控制。如果涵盖运营控制,则基于同时考虑财务控制和运营控制概念延展报告主体,进一步突破了通用财务报表的报告主体。

第三,《可持续相关财务信息披露一般要求》征求意见稿中有关报告主体的描述适用于可持续相关财务信息披露的所有主题,即除遵守与财务报表相同的报告主体外,还需要将可持续相关财务信息的披露需要延展至价值链,只不过各主题领域主体如何披露或计量其价值链相关的可持续风险和机遇,由《可持续相关财务信息披露一般要求》之外的其他准则明确规定。基于这一描述,各主题领域将可持续相关财务信息的披露需要延展至价值链的具体方法可能存在差异。

第四,根据《气候相关披露》征求

意见稿,对按照会计准则的规定纳入合并财务报表范围的子公司,其全部温室气体范围1和范围2的排放纳入披露范围的要求,可能带来实际操作的困扰。这一规定与《企业标准》不一致,很多企业可能已经按照股权比例法或运营控制权法对温室气体进行盘查,确定基准年度的排放量,制定了减排目标,各年温室气体排放亦按一致的方法进行核算,此时调整为按财务控制权法进行核算和披露,存在较大的难度和较高的成本。

三、ESRS 中的报告主体及其相关概念

EFRAG根据《企业可持续发展报告指令》(CSRD)的授权,以双重重要性原则和利益相关者导向制定ESRS。CSRD将可持续发展报告披露的信息定位为独立于财务报告的信息,将可持续发展报告披露的信息统称为“可持续相关信息”(Sustainability-related Information)。CSRD第19a 3条规定,在适用的情况下,可持续发展报告“应包含有关企业自身运营及其价值链的信息,包括其产品和服务、其业务关系和供应链”;第19a 2(f) (ii)条要求企业报告“与企业自身运营及其价值链相关的主要实际或潜在不利影响,包括其产品和服务、业务关系和供应链……”;第29a条指出,合并可持续发展报告的内容是指“集团”,即母公司及其所有子公司。可以看出,CSRD已经就类似报告主体的相关要求进行了清晰的描述。

ESRS中并未出现报告主体概念。在EFRAG2022年4月发布的《欧盟可持续发展报告准则第1号一般要求》(以下简称《ESRS 1一般要求》)征求意见稿中,类似于报告主体的概念

是“报告边界(Reporting Boundary)”。然而,在2022年11月提交欧盟委员会和成员国审批的《ESRS 1一般要求》草案中,以“报告企业(Reporting Undertaking)”取代了报告边界。

根据2022年4月发布的《ESRS 1一般要求》征求意见稿,企业可持续发展报告的报告边界是其财务报表所保持的边界,该边界扩展到企业上下游价值链,根据权益法核算的联营企业和合营企业被视为上游或下游价值链的一部分,按比例合并法核算的主体被视为合并报告边界的一部分。将报告边界扩展至价值链,有助于可持续发展报告的使用者了解企业的重大影响,以及企业重大可持续相关风险和机遇如何影响企业的发展和业绩。征求意见稿指出:(1)当特定主体或特定行业的ESRS要求采用特定的报告边界披露特定信息时,应以特定ESRS的要求为准;(2)企业应定期重新评估其报告边界,当企业边界发生变化时,如其法律或运营架构或产品和服务、业务关系和供应链发生变化,报告边界的定义应相应调整,报告边界调整时,企业应在尽一切合理努力后重述比较信息。

根据2022年11月发布的《ESRS 1一般要求》草案,可持续发展报告的报告企业应为相关财务报表的报告企业。如果报告企业是一个集团,且母公司需要编制合并财务报表,则合并财务报表和可持续发展报告将针对母公司及其子公司所编制。可持续发展报告中提供的关于报告企业的信息应扩展到企业价值链上游和下游重大影响、风险和机遇的信息。根据草案,将信息披露扩展到价值链并不要求提供价值链中每个主体的信息,而是包括重要的价值链信息。《ESRS 1

一般要求》草案的结论基础对扩展至价值链的要求进行了解释:第一,现有的可持续发展报告框架,包括气候变化相关财务信息披露指南(TCFD)也反映出,报告的信息并不局限于报告企业控制范围内的事项,而是延伸到其价值链(如与范围2和范围3间接温室气体排放有关);第二,根据负责任商业国际标准,特别是《联合国工商企业与人权指导原则》和《经合组织跨国企业准则》,企业对人和环境影响的责任不是基于其对财务报告所定义的活动的“控制”程度,而是因为存在(实际或潜在)不利的人权或环境影响,这种影响通过其活动或商业关系(包括上下游价值链)与其运营、产品或服务有关,这一解释充分揭示了ESRS所坚持的双重重要性原则。

将报告边界修改为报告企业,体现了EFRAG为保持与ISDS协调的努力,但二者并不存在实质差异,实际上都是对可持续相关信息范围边界的界定,都是财务报表边界及企业上下游价值链。

根据《ESRS 1一般要求》草案中有关报告企业的描述,EFRAG于《欧盟可持续发展报告准则E1气候变化》(以下简称《ESRS E1气候变化》)草案中明确规定,在披露温室气体排放信息时,应遵循《ESRS 1一般要求》中有关报告企业及其价值链的相关要求。同时,《ESRS E1气候变化》草案对联营企业、合资企业、未合并子公司(投资主体)等的温室气体排放核算和披露提出了如下具体要求:

1.如果企业对联营企业、合营企业(权益法核算或在合并财务报表中按比例合并)和未合并子公司(投资主体)具有运营控制权,即企业有能

力控制这些主体的运营活动和关系，则应将其全部范围1和范围2温室气体排放量包括在其报告中，而不得按股权比例核算其温室气体排放。如果企业是非金融公司，则作为范围1和范围2排放披露；如果企业是金融机构，则主要作为金融投资类别下的范围3温室气体排放披露。

2. 如果企业对非通过实体构建的联合安排中的合同安排具有运营控制权（即共同控制的运营和资产），则企业应将其全部范围1和范围2温室气体排放量纳入其报告中。

3. 企业报告的范围1和范围2温室气体排放中，不应包括来自不具有运营控制权的主体（包括联营企业、合营企业和未合并子公司）和合同安排的任何范围1和范围2的温室气体排放。当这些主体和合同安排是企业价值链的一部分时，其范围1、2和3的温室气体排放应作为企业范围3温室气体排放的一部分进行披露。

以上温室气体排放核算要求与ISDS中的要求存在差异。对于联营企业、合营企业和未合并子公司，ISDS下既可以按运营控制权法将其全部温室气体范围1和范围2的排放纳入披露范围，也可以按照股权比例法将其温室气体排放纳入报告。相比之下，ESRS只允许采用运营控制权法。

四、SEC 规则中的报告主体及相关概念

SEC规则草案仅规范气候变化信息的披露，未提及报告主体概念，在具体规定上引入《企业标准》中的组织边界（Organization Boundary）这一类似于报告主体的概念。草案要求注册人使用与合并财务报表中包含的实体、运营、资产等相同的范围，并基

于适用于合并财务报表的同一套会计原则，为温室气体排放披露设定组织边界，即财务数据和温室气体排放数据的合并和报告范围必须保持一致。在SEC看来，与合并财务报表合并和报告范围保持一致，有助于避免投资者对温室气体排放量的合并和报告范围与合并财务报表产生混淆，也有助于降低注册人的合规成本（因为注册人使用了熟悉的范围来合并和披露温室气体排放数据）。同时，这一做法还有助于增强注册人温室气体排放数据的可比性。

根据草案中的要求，注册人的温室气体排放数据需要包括合并主体的所有排放，而对于权益法核算的投资或按比例合并的运营主体，则需要按注册人所持有的股权将其温室气体排放数据纳入注册人报告中。草案强调，用于记录被投资的单位收益或损失份额的股权比例须与核算其温室气体排放份额的百分比保持一致。

对于纳入合并范围的主体而言，SEC规则草案中的要求与ISDS及ESRS并无不同；而对于联营企业、合营企业而言则存在实质差异。ISDS下可以选择采用股权比例法或运营控制权法，ESRS下仅能采用运营控制权法，SEC规则草案下仅能采用股权比例法。当然，SEC规则草案并未提及对未合并子公司（如投资性主体按公允价值核算对子公司的投资）的温室气体排放。根据规则草案上下文理解，此种情况下，不需要按运营控制权法或股权比例法，而仅是将其温室气体排放纳入范围3。

对于SEC草案中的以上要求，许多机构在反馈意见中表达了不同看法。这些机构认为：

1. 既然该规则以TCFD自愿披露框架和《企业标准》为基础，就应该允许注册人按《企业标准》所认可的三种方法合并和报告温室气体排放。

2. 许多公司已经按照《企业标准》设定的组织边界核算温室气体排放量，重新调整边界以符合美国公认会计准则的要求，将需要财务团队和可持续披露团队投入巨大成本；同时许多注册人需要永久保存两组记录，以符合国内和国际监管要求。

鉴于SEC规则将投资者作为主要的信息使用者，遵循财务重要性原则而制定，强调财务数据和温室气体排放数据的合并和报告范围必须保持一致有其背后逻辑和理由，但许多机构表达出的担忧也是客观存在。

五、对未来我国制定可持续披露准则中报告主体及相关概念的建议

基于以上的分析，可以看到，ISDS、ESRS及SEC规则在报告主体及相关概念上存在一定差异，表现在：

1. ISSB作为同属于IFRS基金会的准则制定机构，基于可持续相关财务信息与财务报表的关联性，于ISDS中使用IASB在《财务报告概念框架》中给出的报告主体概念；ESRS则使用的是报告企业概念；SEC规则则直接引入《企业标准》中的组织边界概念。

2. ISDS要求报告主体与其相关联的财务报表的报告主体保持一致，但同时强调可持续相关财务信息的披露需要延展至价值链；ESRS中的报告企业涵盖了财务报表边界及企业上下游价值链；SEC规则引入的《企业标准》中的组织边界，强调与合并财务报表合并和报告范围保持一致。



图 / 中铁大桥局

3. 对于联营企业、合营企业温室气体的核算, ISDS 下可以选择采用股权比例法或运营控制权法, ESRS 下仅能采用运营控制权法, SEC 规则草案下仅能采用股权比例法; 对于未合并的子公司, ISDS 和 ESRS 遵循联营企业、合营企业相同的核算方法, 而 SEC 规则则直接将其温室气体排放纳入范围 3。

当然, 三大准则在报告主体及相关概念的描述上亦存在相同之处。一方面, 尽管三大准则表述方法各异、使用不同的概念, 但都强调需要披露价值链上下游可持续风险和机遇的重要信息; 另一方面, ISDS 和 ESRS 均强调报告主体和报告企业的概念将运用于可持续信息披露各主题领域, 而各主题领域则可能对如何就该领域如何披露价值链上下游可持续风险和机遇提出特定要求。

未来制定我国可持续披露准则时, 亦需要在相关准则中对报告主体及相关概念进行界定。其核心问题有二: 一是可持续信息披露中的报告主体与财务报告概念框架中的报告主体是否一致并具备相同的特征; 二是可持续信息披露中的报告

主体是否必须与其相关联的财务报告的报告主体保持一致。对于前者, 财务报告概念框架有关报告主体定义及其特征的描述适用于可持续信息披露中的报告主体, 并无差异, 但我国没有出台财务报告概念框架, 在《企业会计准则——基本准则》中也尚未对报告主体进行定义, 未来需要考虑修订《企业会计准则——基本准则》时, 对报告主体进行定义并对其特征进行描述。对于后者, 笔者认为, 可持续信息披露需要披露价值链上下游可持续风险和机遇的重要信息, 报告主体必然不同于与其相关联的财务报告的报告主体, 报告主体的差异无需回避, 只需要在可持续信息披露中说明二者差异即可。具体来说, 对未来我国可持续披露准则中如何厘清报告主体及其相关概念, 笔者有以下建议:

1. 明确报告主体在可持续信息披露中的重要作用, 即报告主体决定了所披露的可持续相关风险和机遇信息的范围边界。

2. 明确可持续信息披露中的报告主体不同于与其相关联的财务报告的报告主体, 涵盖了财务报表边界及企

业上下游价值链。主体在披露可持续信息时, 需要说明其报告主体的确定方式、具体组成以及与财务报表报告主体的差异。

3. 对于相关主体可持续信息是否需要纳入合并可持续信息, 必须遵照合并财务报表相同的“控制”定义进行判断确定, 合并主体内部交易产生的相关可持续数据是否需要抵消, 需要由相关主题准则进行规范。

4. 对于联营企业、合营企业及未合并子公司, 其可持续信息如何于合并可持续信息中反映, 由相关主题准则进行规范。

5. 对于联营企业、合营企业及未合并子公司, 其温室气体排放如何于合并温室气体排放中反映, 可给予一定灵活性, 主体可以参照《企业标准》进行核算和披露。

6. 在特定主题领域, 价值链可持续风险和机遇信息的披露应该在不同披露内容间保持一致。如温室气体排放的核算和披露范围应该一致地运用于气候目标、气候适应性分析、气候重大风险和机遇财务影响等信息的披露。□

责任编辑 林荣森