

生物多样性信息披露标准的国际实践与启示

齐飞 邱双 黄婷

摘要：生物多样性减少已成为全球挑战，生物多样性信息披露日益重要和迫切。本文全面分析了全球报告倡议组织、气候披露标准理事会以及欧盟的生物多样性信息披露标准的主要定位、成果及特点，提出我国可持续信息披露标准建设的建议，包括建立完善统一的生物多样性信息披露标准，充分借鉴国际经验，健全生物多样性信息鉴证机制等。

关键词：生物多样性信息披露；实践；启示

中图分类号：F233 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2024)19-0075-05

2022年12月，联合国《生物多样性公约》第十五次缔约方大会通过《昆明—蒙特利尔全球生物多样性框架》，呼吁各国政府、企业在应对全球生物多样性危机过程中切实履行自身责任，要求所有大型跨国公司和金融机构定期监测、评估和披露生物多样性信息。

我国在生物多样性保护及生态恢复方面还存在不足，生物多样性信息披露处于起步阶段，生物多样性信息披露标准建设较为滞后。本文以具有代表性的全球报告倡议组织（Global Reporting Initiative，以下简称GRI）、气候披露标准理事会（Climate Disclosure Standards Board，以下简称CDSB）及欧盟为例，分析它们生物多样性信息披露标准的定位、成果及特

点，并深入比较它们之间的异同，以期为我国可持续信息披露标准建设提供借鉴。

一、全球报告倡议组织的主要实践

（一）基本定位

GRI是全球可持续发展报告标准制定的先行者。作为全球接受度最高的可持续发展报告标准，GRI标准有清晰的定位，即坚持多元利益相关方的基本立场，服务广泛的利益相关者，考虑不同报告使用者的信息需求。

GRI认为，保护生物多样性对保护自然生态系统来说至关重要。在GRI标准体系中，生物多样性是一项重要的环境议题标准，旨在推动和指导组织履行生物多样性信息报告义

务。一方面，生物多样性标准遵循利益相关方包容性原则。在标准制定过程中，GRI综合考虑投资者、员工、客户、供应商和当地社区等众多利益相关方的信息需求，同时，借鉴联合国等权威政府间国际组织的相关文件与倡议，增强标准的全球适用性，支持各国实现国际设定的生物多样性目标，促进全球生物多样性保护和管理。另一方面，生物多样性标准强调和使用影响重要性原则，要求组织披露其生物多样性相关影响，同时还要披露组织如何管理这些影响，以便于外部利益相关者了解组织在生物多样性保护方面的表现和进展。

（二）主要工作及成果

1.《GRI 304：生物多样性 2016》。生物多样性是联合国《2030年可持续

作者简介：齐飞，中国注册会计师协会；
邱双、黄婷，中国财政科学研究院研究生院。

发展议程》的重要内容。有效应对全球生物多样性危机给人类环境带来的灾难性后果,客观上需要各类组织披露生物多样性相关信息并将其纳入生产经营的决策范畴。GRI 响应联合国倡议,聚焦生物多样性环境议题,积极推动和指导组织披露生物多样性信息,于2016年正式发布《GRI 304:生物多样性2016》(以下简称GRI 304)。概括地说,GRI 304要求组织披露的生物多样性信息共4项,包括:组织在位于或邻近保护区和保护区外的生物多样性丰富区域拥有、租赁、管理的运营点;活动、产品和服务对生物多样性的重大影响;受保护或经修复的栖息地;受运营影响的栖息地中已被列入世界自然保护联盟(IUCN)红色名录及国家保护名册的物种。以上4项披露项均包含要求、建议、指南等三项内容,其中,要求是对披露信息种类进行界定,建议是为指标选择等提供思路,指南则是对有关内容的拓展,旨在帮助报告编制者理解生物多样性并就有关披露项达成共识。GRI 304为全球组织报告生物多样性影响提供了一个自愿披露的清晰框架,自发布以来在全球范围内得到广泛应用。

2.《GRI 101:生物多样性2024》。为全面反映全球生物多样性管理最佳实践,与《生物多样性公约》等国际公约保持一致,支持各类组织应对生物多样性危机,更充分、更透明地披露生物多样性信息,GRI于2021年启动GRI 304修订,并于2024年1月发布修订后的生物多样性标准,即《GRI 101:生物多样性2024》(以下简称GRI 101),该标准于2026年1月1日起正式生效。

相比GRI 304,GRI 101强调报告整个供应链的影响,聚焦对生物多样

性最重要的影响,强调提供针对具体地点的影响信息,增加披露生物多样性丧失直接驱动因素信息、生物多样性状况变化信息、组织影响生物多样性进而影响人类的信息以及生物多样性特定管理信息。GRI 101要求的披露项共8项,包括:制止和扭转生物多样性损失的政策、生物多样性影响管理、获取和惠益分享、生物多样性影响识别、生物多样性影响地点、生物多样性损失的直接驱动因素、生物多样性状况变化、生态服务系统。不难看出,GRI 101对议题披露项进行了明显拓展,通过引入“获取和惠益分享”“生态系统服务”等新概念,将披露重点从对物种保护的影响转移到生态系统和生态系统服务的影响上,帮助相关方更清晰地理解生物多样性的价值和影响,引导组织建立全局观念和系统思维,全面、深入推进生物多样性保护。

3.通用标准和行业标准的相关要求。GRI可持续发展报告标准是一个包括通用标准、行业标准和议题标准的统一整体,生物多样性标准是GRI标准的一部分。除制定专门的生物多样性议题标准外,GRI还在其通用标准和行业标准中提出生物多样性信息披露的相关要求。其中,通用标准明确披露可持续发展信息时必须遵守的一般原则与要求,以及议题的管理方法,生物多样性信息披露自然也要遵循这些要求;每项行业标准则都要求将生物多样性作为一项可能的实质性议题,阐释行业活动对生物多样性可能造成的影响,以及为限制和管理这些影响需要采取的措施与行动,同时,对组织将生物多样性确定为实质性议题后的生物多样性信息披露提出具体要求。

需要说明的是,在以上GRI所有的披露要求中,均未包括生物多样性

信息鉴证方面的相关内容。

(三) 主要特点

综上,GRI生物多样性标准实践具有以下特点:一是践行国际共识。积极落实联合国生物多样性相关倡议,支持各国实现国际设定的生物多样性目标。二是注重实际应用。明确组织需要披露的生物多样性信息,帮助组织系统收集、分析和报告生物多样性信息。三是强调自愿实施。组织自行决定是否采用、如何采用GRI生物多样性标准(可全部采用也可部分采用),以及以何种方式和何种形式来披露生物多样性信息。

二、气候披露标准理事会的主要实践

(一) 基本定位

CDSB可持续信息披露标准体系由框架、应用指南和其他辅助工具组成。其中,框架先后经历了四个发展阶段,从最初的气候变化信息报告框架,到现在的环境与社会信息报告框架,框架包括的内容和披露的范围不断扩大。应用指南是对框架的补充,CDSB先后发布《气候相关信息披露应用指南》(2020年7月)、《水相关信息披露应用指南》(2021年8月)、《生物多样性相关信息披露应用指南》(2021年11月)等3个应用指南。结合CDSB框架的报告原则和要求,每份应用指南均支持企业制定清晰、简明、一致和可比的披露内容,以提高向投资者提供的主流报告的决策有用性。CDSB开发制定的其他辅助工具包括《气候会计指南》(Accounting for Climate)和《生物多样性和水资源报告模板》等。

在构建可持续信息披露标准体系的整个过程中,CDSB始终聚焦投资者需求,坚持为投资者服务的基本立

场。无论是制定报告框架还是发布应用指南，都是从投资者的信息需求和决策需要出发来提出具体的披露建议和要求。

与多数可持续信息披露标准及框架涉及众多领域不同，多年来，CDSB主要深耕气候、水资源、生物多样性和土地等环境领域的可持续信息披露，近年才开始关注社会信息。CDSB参考联合国《生物多样性公约》，将生物多样性定义为物种多样性、遗传多样性和不同的生态系统，生物多样性丧失与污染、森林砍伐、气候变化等同属于环境影响。CDSB强调，生物多样性是自然和社会经济系统可持续发展的基础，具有无法替代的商业价值和社会价值。CDSB生物多样性披露标准主要满足投资者的信息需求，依据财务重要性原则识别生物多样性影响并在财务报告中报告有关信息，使以投资者为主的主流报告用户能够评估与生物多样性相关的重大财务信息，以支持其作出合理的经济决策。

（二）主要工作及成果

1.《生物多样性相关信息披露应用指南》。该指南发布于2021年11月，是CDSB框架的第三份补充应用指南，也是对之前两个指南（气候指南和水指南）的补充，旨在支持组织将CDSB框架应用于气候变化、水和生物多样性等自然资本要素，提高生物多样性重大事项相关信息的披露质量，使主流报告使用者能够获取和评估生物多样性相关重要财务信息。该指南包括指南概览、生物多样性与企业、指南内容、附录等四部分内容。

指南概览概要介绍了生物多样性指南的结构、CDSB框架及生物多样性指南的制定背景、主流生物多样性报告。同气候指南、水指南一样，生物

多样性指南也是围绕CDSB框架的前6项报告要求（治理，管理层的环境政策、战略和目标，风险和机遇，环境影响源，绩效和对比分析，展望）而设计。生物多样性与企业部分则强调了生物多样性对企业和社会的重要意义，阐述了企业与生物多样性之间的主要互动，以及二者互动所具有的关键特征。指南内容部分主要明确了生物多样性相关信息披露的路线图和清单，以及生物多样性信息的具体披露内容。针对每项披露内容，指南都给出披露清单、详细的建议和指导，以及有用的外部资源和其他企业的实践范例，为企业完善生物多样性主流报告提供参考和借鉴。附录部分旨在帮助企业编制更高质量的生物多样性报告，包括支持评估和量化生物多样性影响的工具、模型和框架等内容。

2021年11月，国际可持续准则理事会（ISSB）完成了对CDSB的合并，CDSB的报告框架及指南成为国际财务报告可持续披露准则（ISDS）的一部分。在ISSB发布相应的可持续披露准则之前，CDSB制定的应用指南对企业依然适用。

2.《生物多样性和水资源报告模板》。该模板以咖啡生产、采矿和能源三个行业的信息披露为例，说明了企业如何满足CDSB披露的6项披露要求，在主流报告中以相互关联的方式向投资者、贷款人和其他债权人披露与生物多样性和水的可持续发展相关的风险和机遇，包括在主流报告中的可能位置。这主要是考虑到环境信息不能与更广泛的社会信息相分离，在报告可持续发展事项时，报告编制者必须采取整体的、相互关联的方法，以确保投资者全面了解与可持续发展相关的重要信息，从而作出合理的经济决策。

3.CDSB框架的相关要求。CDSB框架旨在提供一种方法，帮助组织在主流报告中呈现环境和社会信息。一方面，CDSB借鉴国际会计准则理事会（IASB）的国际财务报告概念框架，阐述了企业在确定、编制和披露所有环境和社会信息时需要运用和遵循的7项指导原则，包括相关性和重要性、如实反映、与其他信息直接关联、一致性和可比性、清晰且易于理解、可验证性以及前瞻性。另一方面，CDSB在框架中阐述了包括治理、环境和社会影响来源、鉴证等在内的12项报告要求。这些要求旨在鼓励组织对环境和社会信息进行标准化披露，以补充和完善主流报告中的其他信息。CDSB框架的上述指导原则和报告要求，适用于所有环境和社会信息披露，生物多样性信息披露标准也要遵循这些原则与要求。

（三）主要特点

综上，CDSB生物多样性标准实践具有以下特点：一是坚持主流报告披露。CDSB不寻求制定独立的可持续发展报告，注重生物多样性信息与主流报告其他信息（包括财务信息）之间的联系，强调应将生物多样性信息纳入现有的主流报告，以提高主流报告的披露价值。二是注重关联性。包括生物多样性与气候变化之间的关联性（比如森林砍伐和相关温室气体排放导致生物栖息地丧失），生物多样性与水之间的关联性（比如缺水、污染或较高的气温都会对生物多样性造成影响），以及生物多样性与企业之间的互动（主要体现在影响与依赖性、风险与机遇两个方面）。三是强调自愿采用。生物多样性指南提供的报告建议是自愿性的，组织自主决定是否采用以及如何采用。

三、欧盟的主要实践

(一) 基本定位

为解决2014年颁布的《非财务报告指令》(NFRD)存在的诸多问题,全面反映2014年之后联合国气候大会和《可持续金融信息披露条例》等欧盟新法规提出的新要求,欧盟委员会于2022年正式通过《企业可持续发展报告指令》(CSRD),并于2023年1月起实施。CSRD授权欧洲财务报告咨询组(EFRAG)负责起草和制定欧洲可持续发展报告准则(European Sustainability Reporting Standards,以下简称ESRS),要求欧盟符合条件的企业根据ESRS编制和披露可持续发展报告。2020年2月,EFRAG向欧盟委员会提交《关于制定相关和动态的欧盟可持续发展报告准则的建议》。该建议明确ESRS整体架构包括行业通用准则、行业特定准则和主体特定准则等三个层次,涉及战略、执行和业绩衡量等三大领域,涵盖环境、社会 and 治理等三类议题。同时指出,ESRS的制定应遵循广泛的利益相关者导向,要面向所有的利益相关者,尽量满足他们的信息需求。

作为联合国《生物多样性公约》的重要缔约方,欧盟于2020年5月发布全新的“欧盟2030年生物多样性战略”,将生物多样性作为欧盟总体经济增长战略不可或缺的一部分。同时,将生物多样性作为环境方面的优先议题,制定相应的披露标准,既要求披露企业如何影响生物多样性和生态系统,又要求披露与生物多样性和生态系统相关的重要风险和机遇在短期、中期和长期内对企业财务所产生的影响,以便为更多的利益相关者提供企业信息,使其了解企业生物多样性相

关的重要影响、风险和机遇。

(二) 主要工作及成果

1.《ESRS E4:生物多样性和生态系统》。ESRS E4是欧盟委员会提交欧洲议会和欧洲理事会审查的第1批12项ESRS中的一项重要环境议题准则。该准则的主要目标是帮助利益相关者了解企业如何影响(包括重要的积极影响、消极影响以及实际影响和潜在影响)生物多样性和生态系统,以及企业对生物多样性和生态系统的影响与依赖所带来的重大风险和机遇,在短期、中期和长期内对企业财务的影响。

ESRS E4从战略、影响、风险和机遇管理,衡量标准和目标三个维度展开,共提出6项披露要求。具体来说,在战略方面有1项披露要求,即披露企业过渡计划及战略和业务模式对生物多样性和生态系统的考虑,帮助信息使用者了解企业战略和业务模式在生物多样性和生态系统方面的适应性,以及企业战略和业务模式与生物多样性公共政策目标的兼容性。在影响、风险和机遇管理方面有2项披露要求,即披露有关生物多样性和生态系统的政策、行动和资源,使信息使用者了解企业是否以及在多大程度上执行了相关政策,以识别、评估、管理和补救与生物多样性和生态系统相关的重大影响、依赖性、风险和机遇。在衡量标准和目标方面有3项披露要求,即披露与生物多样性和生态系统有关的目标,与生物多样性和生态系统变化有关的影响指标,以及生物多样性和生态系统相关风险和机遇的预期财务影响,使公众了解企业是否发生了具有实质性重大影响的变化,强调应以货币形式量化预期的财务影响,或在成本效益原则下提供定性信息。

2.行业通用准则的相关要求。行

业通用准则包括《ESRS 1:一般要求》和《ESRS 2:一般披露》。ESRS 1旨在让人们了解ESRS的整体架构和基本概念,以及编制和披露的可持续发展信息必须具有的质量特征(相关性、如实反映、可比性、可理解性、可验证性)等。ESRS 2则是对其他ESRS均涉及的治理、战略、风险管理、指标与目标等必须披露的内容做出一般规定。毋庸置疑,生物多样性信息披露标准也要遵循上述要求。

3.CSRD的有关规定与要求。为防止“漂绿”,确保可持续发展报告信息质量,CSRD以循序渐进的方式引入可持续发展报告独立鉴证机制,明确要求企业在2026年10月1日前对其发布的可持续发展报告提供有限保证(limited assurance)层次的外部鉴证,2029年10月1日前过渡到提供合理保证(reasonable assurance)层次的外部鉴证。生物多样性信息披露标准也要遵循上述要求。

(三) 主要特点

综上,欧盟生物多样性标准实践具有以下特点:一是立法先行。欧盟的可持续发展报告标准建设是自上而下展开,首先通过立法定下规矩,然后再制定包括生物多样性标准在内的具体准则。二是注重学习借鉴。充分吸收GRI、CDSB等国际主要生物多样性披露标准的有益经验与做法,确保与其他标准之间的互操作性,减少重复披露,提升可持续发展报告质量。三是分步实施。为减轻企业披露数据信息获取压力,降低企业披露成本,设置过渡期与缓释措施。

四、生物多样性信息披露标准之间的比较

(一) 相通与相似之处

1. 标准之间相互学习、借鉴。一方面, GRI 最早制定生物多样性标准, GRI 304 是 CDSB《生物多样性相关信息披露应用指南》和《ESRS E4: 生物多样性和生态系统》的重要参考。另一方面, 2024 年发布的最新 GRI 101, 也与最新的 CDSB 及欧盟的生物多样性标准保持一致。

2. 披露要求具有相似性。GRI 101、CDSB《生物多样性相关信息披露应用指南》和《ESRS E4: 生物多样性和生态系统》对生物多样性的理解, 均参照了联合国《生物多样性公约》, 且共同强调了生物多样性影响来源和生物多样性管理活动等披露内容。

3. 最终目标具有相似性。三项标准均通过不同的途径激励企业乃至整个社会实施绿色转型, 从而平衡经济社会发展与生物多样性保护之间的矛盾, 帮助利益相关者识别和评估企业的生物多样性绩效, 促使企业在生物多样性保护方面采取自觉有效的措施与行动。

(二) 主要差异

1. 定位不同。GRI 和欧盟的生物多样性信息披露标准将广泛利益相关者利益纳入考虑范畴, 为利益相关者提供企业在生物多样性管理方面的细节, 以评价企业生物多样性绩效。而 CDSB 坚持投资者导向, 主要关注投资者的使用需求, 促进企业在主流报告中披露生物多样性相关信息, 为投资者的投资决策提供参考。

2. 秉持的重要性方法不同。GRI 和 CDSB 采用单一重要性方法来确定需要披露的生物多样性信息, 其中, CDSB 主要关注“财务重要性”, GRI 重点关注“影响重要性”。而欧盟则坚持双重重要性原则, 兼顾“财务重要性”和“影响重要性”。

3. 报告方式不同。GRI 允许组织自行决定以何种方式(单独的可持续发展报告、网页、年度报告等)和何种形式(如电子版、纸质版)来披露生物多样性信息。CDSB 强调将生物多样性相关信息纳入主流财务报告中。欧盟强调单独披露包括生物多样性信息等可持续发展信息在内的可持续发展报告。

4. 约束力不同。GRI 和 CDSB 的生物多样性标准均属于自愿披露标准, 报告编制者自行决定是否采用以及如何采用。欧盟的生物多样性标准遵守 CSRD 和 ESRS 的规定与要求, 在欧盟范围内具有法律约束力, 符合条件的企业必须采用。

5. 鉴证要求不同。GRI 生物多样性标准没有提出生物多样性信息鉴证方面的要求。CDSB 支持报告主体对生物多样性等可持续发展信息实施第三方鉴证, 但尚无强制性鉴证要求。欧盟则明确要求企业必须聘请第三方独立机构, 对其披露的生物多样性等可持续信息进行鉴证, 以提高信息可信度。

五、启示与建议

一是建立完善统一的生物多样性信息披露标准。当前, 我国已进入高质量发展阶段。推动企业加强生物多样性信息披露, 进一步提升生物多样性保护成效, 对推进国家生态文明建设和实现中国式现代化具有重要意义。有关部门应加快步伐, 在已有制度建设成果的基础上, 建立统一完善的生物多样性信息披露标准, 以满足不同地区、不同行业、不同规模企业的生物多样性信息披露需要, 推动我国生物多样性保护及生态恢复工作取得更大成绩。

二是充分借鉴生物多样性标准制定的国际经验。GRI、CDSB 和欧盟已走在全球生物多样性信息披露标准制定的前列, 具有很强的示范效应。一方面, 我们应当认真研究其生物多样性披露标准的成功经验, 吸收借鉴其先进定位和有效方法, 在标准建设中不走弯路。另一方面, 应当围绕强国建设、民族复兴伟业, 立足国内发展实际和发展要求, 在吸收借鉴国际有益经验的基础上开拓创新, 构建与中国式现代化建设相适应、与国家高质量发展要求相匹配的生物多样性标准体系, 实现生物多样性保护与经济社会发展同频共振。

三是构建健全有效的生物多样性信息鉴证机制。报告主体披露了哪些生物多样性信息、披露的生物多样性信息质量如何是使用者最为关注的两个问题。实践表明, 可持续信息鉴证是确保可持续信息披露标准有效实施的关键举措, 同时也是提升可持续信息披露质量的关键制度安排。当前, 国际审计与鉴证准则理事会(IAASB)正在制定可持续信息鉴证准则, 鉴于此, 建议在制定我国可持续信息鉴证准则时, 考虑加强国内的生物多样性信息鉴证, 为推进国家生态文明建设创造有利条件。

责任编辑 姜雪

主要参考文献

- [1] 黄世忠. 生物多样性和生态系统保护的伦理之争——环境伦理学主要流派综述[J]. 财会月刊, 2024, 45(5): 3-10.