



贸易和发展理事会
投资、企业和发展委员会
国际会计和报告准则政府间专家工作组
第四十届会议
2023年10月17日至19日，阿布扎比
临时议程项目3

审查可持续性报告要求的实际实施情况和最新发展

贸发会议秘书处的说明

概要

在过去几年中，一系列重大国际发展大力推动了可持续性报告从自愿报告转向强制报告。主要发展之一是组建了国际可持续发展准则理事会(ISSB)，该理事会负责为上市公司制定可持续性报告准则的全球基线，而国际证券委员会组织的目标是核准用于跨境目的的准则。因此，各国需要加强企业报告生态系统，以采用或调整这些要求，并促进上市公司和其他公司的可持续性报告。然而，许多报告基础设施薄弱的发展中国家需要技术援助，从而作出必要的改变，以便为编写高质量的可持续性报告做好准备。

为了应对这种情况，贸发会议应国际会计和报告准则政府间专家工作组的请求，一直在支持各国加强可持续性报告基础设施，包括在非洲和拉丁美洲建立区域伙伴关系以促进可持续性报告，开发一套与可持续性有关的工具，以及开展技术援助活动。

本说明回顾了可持续性报告领域的最新发展，指出了各国在加强可持续性报告基础设施时面临的主要挑战，并列举了不同国家和地区的实例。本说明还提出了有待进一步讨论的问题。



一. 导言

1. 要在还不到七年的时间里全面实现《2030年可持续发展议程》和17项可持续发展目标，需要将大量财政资源投入到与可持续发展相关的各个部门，特别是在发展中国家。要将资源用于目标相关领域，一项主要挑战是缺乏可比和可靠的可持续性报告和数据，难以确保投资者和企业能够做出对可持续发展有积极影响的知情决定。此外，企业的运营会对经济、环境和社会产生影响，可能促进或阻碍可持续发展目标的实现；企业可以通过衡量积极和消极影响，管理这些影响并改变行为，以促进可持续发展。

2. 最近的几项国际发展极大地改变了可持续性报告的现状，大力推动其向强制报告转变。其中一项发展就是2021年11月宣布组建了国际可持续发展准则理事会(以下简称ISSB)。ISSB将负责制定上市公司可持续性报告准则的全球基线，旨在确保高质量、全面的全球可持续性披露基线，重点关注投资者和金融市场的需求。通过ISSB整合了与可持续性有关的企业报告准则，包括气候披露准则理事会和价值报告基金会(负责制定综合报告框架和可持续性会计准则理事会的准则)的准则和框架，而且相关各方在气候相关财务披露工作组框架和世界经济论坛下作出了承诺，即为ISSB准则提供材料。2023年6月，ISSB发布了两项准则，一项涉及可持续性相关财务信息披露一般要求，另一项涉及气候相关披露。国际证券委员会组织将审查ISSB准则，以核可用于跨境目的的准则。因此，各国需要加强企业报告生态系统，以采用或调整这些要求，并促进上市公司和其他公司的可持续性报告。然而，许多报告基础设施薄弱的发展中国家需要技术援助，从而作出必要的改变，以便为编写高质量的可持续性报告做好准备。

3. 2022年11月，《联合国气候变化框架公约》缔约方会议第二十七届会议强调，全球向低碳经济转型预计每年至少需要4万亿至6万亿美元的投资。¹ 提供此等资金将需要金融体系的转型，企业的可持续性报告是关键要素之一，是可持续投资的依据。在同届会议上，ISSB启动了能力建设伙伴关系框架，该框架得到了世界各地公共和私营组织的支持，因为要实现真正的全球基线，就必须侧重于支持在所有经济环境中的实施工作，还需要考虑新兴经济体和发展中经济体以及较小实体的特殊情况，许多小型实体在全球价值链中运作。² 贸发会议加入了这一举措，并正在与ISSB合作，以建设可持续性报告方面的能力。

4. 贸发会议继续向成员国提供技术援助，并正在实施题为“建立综合性国家筹资框架”的发展账户项目，该项目旨在支持各国调动资金并使资金用途符合国家可持续发展优先事项，贸发会议与联合国若干实体合作实施该项目。贸发会议支持白俄罗斯、吉尔吉斯斯坦和赞比亚在可持续性报告方面的能力建设，并将协助印度尼西亚和巴基斯坦。

5. 贸发会议通过国际会计和报告准则政府间专家工作组，支持成员国努力实施会计和报告方面的国际准则和最佳做法，促进协调统一，并促进金融稳定、投资以及社会和经济进步。贸发会议一直在支持各国加强法规、机构和人员能力，以

¹ FCCC/CP/2022/10/Add.1.

² 见 <https://www.ifrs.org/news-and-events/news/2022/11/issb-cop27-progress-implementation-climate-related-disclosure-standards-in-2023>.

注：脚注中提及的所有网站均于2023年7月访问。

采用或调整国际可持续性报告准则，并在这方面收集了不同国家的实例和经验教训。贸发会议还确定了发展中国家的挑战和需求，并转达给 ISSB，以确保这些挑战和需求被纳入考虑范围。

6. 政府间专家工作组第三十九届会议议程上的一个实质性项目侧重于实际实施可持续性报告要求的良好做法和方针，在这方面，贸发会议通过在非洲和拉丁美洲的技术援助活动、案头研究和咨商小组提供的投入，收集了不同地区的国家的经验教训和良好做法。³ 这些良好做法和方针因会议期间收到的反馈得到了进一步强化，并用于编写《应对可持续性报告挑战：政策指南》，该指南补充了贸发会议与可持续性报告相关的工具，包括会计发展工具包；《关于可持续性核心指标和[可持续发展目标]影响报告的指导意见》和相关的电子学习课程；以及《用于实体报告的[可持续发展目标]核心指标：培训手册》。⁴

7. 政府间专家工作组第三十九届会议呼吁贸发会议继续确定在加强国家可持续性报告基础设施方面的经验教训和最佳做法，以期就这一专题向成员国提供实用指导，并指出区域伙伴关系可在这一进程中发挥重要作用；赞扬秘书处在闭会期间开展了广泛工作，以支持非洲和拉丁美洲的区域努力并建立伙伴关系，这种伙伴关系旨在促进可持续性报告的共同办法，在这方面，欢迎秘书处提出为建立这种伙伴关系并最大限度地发挥其效益而制定一份简要指南，并鼓励其他地区建立这种伙伴关系；呼吁秘书处向 ISSB 转达政府间专家工作组成员的意见，并探索与 ISSB 合作的方式，以支持发展中国家的能力建设并加强可持续性报告基础设施；并呼吁秘书处及时了解国际公共部门会计准则委员会关于为公共部门实体制定可持续性报告准则的审议情况。⁵

8. 为了最大限度地扩大发展中国家的进展和对发展中国家的支持，贸发会议在非洲(来自 26 个国家的 50 名成员)和拉丁美洲(来自 14 个国家的 29 名成员)建立了促进可持续性报告的区域伙伴关系，并努力启动另外两个伙伴关系，一个在亚洲，一个在海湾地区。闭会期间，贸发会议继续支持加强区域伙伴关系。一份关于建立伙伴关系和最大限度扩大惠益的文件总结了在建立伙伴关系和早期巩固过程中吸取的经验教训，并提供了关于进一步建立伙伴关系的蓝图和关于最大限度扩大惠益的指导。⁶

9. 本说明回顾了公共和私营部门可持续性报告领域的最新发展，指出了各国在加强可持续性报告基础设施时面临的主要挑战，并列出了不同国家和地区的实例。

³ TD/B/C.II/ISAR/101.

⁴ 贸发会议，2023 年，《应对可持续性报告挑战：政策指南》(联合国出版物，日内瓦)，可查阅 <https://unctad.org/publication/tackling-sustainability-reporting-challenge-policy-guide>。见 <https://unctad.org/publication/guidance-core-indicators-sustainability-and-sdg-impact-reporting>，<https://unctad.org/publication/core-sdg-indicators-entity-reporting-training-manual> and <https://isar.unctad.org/e-learning-courses/>。

⁵ TD/B/C.II/ISAR/103.

⁶ 见 <https://unctad.org/meeting/unctad-isar-workshop-regional-partnerships-blueprint-maximising-impact-strengthening>。

二. 可持续性和可持续发展目标相关报告要求方面的最新发展

A. 国际可持续发展准则理事会

10. 国际可持续发展准则理事会继续巩固其治理结构并促进接触。已最终确定了以下两项准则：可持续性相关财务信息披露一般要求；以及气候相关披露。⁷ 已提出一项两年期工作计划提案。

11. 可持续准则咨询论坛允许 ISSB 与不同的国家和地区接触，并接收关于技术标准制定问题的反馈，以确保 ISSB 准则考虑到不同国家和地区的挑战和需求。2022 年 12 月宣布的论坛成员包括来自巴西、加拿大、中国、印度、日本、墨西哥、大韩民国、沙特阿拉伯、瑞士和大不列颠及北爱尔兰联合王国的代表，以及代表欧盟、非洲和拉丁美洲的机构，还有代表美国证券交易委员会、欧盟委员会和国际证券委员会组织的观察员，全球报告倡议组织的一名代表应邀作为观察员参加特定会议。⁸ 该论坛于 2023 年 4 月在德国举行了首次会议。

12. 2023 年 5 月，ISSB 发布了一份议程优先事项资料征集草案，该草案将开放征求意见，截止日期为 9 月 1 日。⁹ 收到的反馈意见将为两年期工作计划提供参考，该工作计划包括研究或标准制定项目，这些项目将基于前两个已发布的准则，并将在 ISSB 批准后于 2024 年生效。资料征集涵盖四个潜在项目：生物多样性、生态系统和生态系统服务；人力资本；人权；以及报告整合。此外，ISSB 还发布了征求意见稿，截止日期为 8 月 9 日，征求意见的内容涉及增强可持续性会计准则理事会准则之国际适用性的方法以及准则的分类更新。¹⁰

13. 2023 年 6 月，ISSB 发布了前两项准则，并附有以下文件：包含结论依据的文件，解释了准则背后的理由；两项准则的随附指导；关于气候相关披露准则的行业指导；两项准则的影响分析；以及两项准则中的要求概述。这两项准则将对 2024 年 1 月 1 日或之后开始的年度报告期生效，如果同时适用两项准则并披露这一事实，则可提早适用。

14. ISSB 决定修订第一项准则，允许各实体考虑其他标准制定机构的最新公告，这些公告的要求旨在满足通用目的财务报告使用者在确定可持续性相关风险和机遇方面以及确定与此类风险和机遇相关的披露方面的需求，但仅限于在《国际财务报告准则》下没有相关可持续性准则的情况。ISSB 还决定，在实体适用前两项准则的第一个年度报告期，可以免于在发布相关财务报表的同时发布与可持续性有关的财务披露；如果实体在首次适用第二项准则之前的年度报告期内使

⁷ 见 <https://www.ifrs.org/projects/completed-projects/2023/general-sustainability-related-disclosures/#published-documents> and <https://www.ifrs.org/projects/completed-projects/2023/climate-related-disclosures/#published-documents>.

⁸ 见 <https://www.ifrs.org/groups/ifrs-sustainability-standards-advisory-forum/#about> and <https://www.ifrs.org/news-and-events/news/2022/12/inaugural-membership-of-sustainability-standards-advisory-forum-announced/>.

⁹ 见 <https://www.ifrs.org/news-and-events/news/2023/05/issb-seeks-feedback-on-its-priorities-for-the-next-two-years/>.

¹⁰ 见 <https://www.ifrs.org/projects/work-plan/international-applicability-of-the-sasb-standards/> and <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/project/international-applicability-sasb-standards/ed-issb-2023-1-international-applicability-sasb-standards.pdf>.

用不同的衡量依据，可以免于按照温室气体核算体系衡量范围一、范围二和范围三温室气体排放量；以及免于披露范围三排放量。此外，ISSB 还决定包含过渡性豁免，允许企业在报告的第一年仅披露与气候相关的风险和机遇，其他风险和机遇的披露可以延至适用准则的第二年。¹¹

15. 2023 年 3 月在日本举行的可持续性披露问题国际会议上，ISSB 主席指出，ISSB 已经在提及风险和机遇的短语中删除了“重大”一词，以避免人们对 ISSB 准则涉及全球价值链的程度产生困惑，目前使用探索价值链的概念，参照《国际财务报告准则》中使用的表述，即“合理的信息，无需付出不适当的成本或努力”。¹²

B. 《联合国全球契约》

16. 《全球契约》的加强版进展情况通报平台于 2023 年 6 月生效，包括一份公开表达对《全球契约》十项原则的持续承诺的首席执行官声明，以及一份侧重于五个披露领域(治理、人权、劳工、环境和反腐败)的标准化问卷，旨在帮助参与企业监测十项原则的落实情况。¹³ 为了保持在《全球契约》中的参与状态，企业必须在每年 3 月至 6 月的普遍提交期内提交进展情况通报。

C. 全球报告倡议组织

17. 2022 年 11 月，该倡议组织的全球可持续发展准则理事会发布了 2023-2025 年工作计划草案，征求公众对该倡议组织应优先考虑的主题和行业的意见。¹⁴ 咨询期于 2023 年 2 月 17 日结束。

18. 2022 年 12 月，该倡议组织公布了修订后的生物多样性标准以征求意见。¹⁵ 主要变化包括整个供应链的报告、与生物多样性丧失的驱动因素有关的新披露以及对生物多样性相关人权影响的新要求。修订过程参考了其他生物多样性框架和倡议，以确保一致性。咨询期于 2023 年 2 月 28 日结束；预计该标准将于 2023 年下半年发布。

19. 2023 年 2 月，该倡议组织公布了采矿标准以征求意见；咨询期已于 4 月 30 日结束，预计该标准将于 2023 年第四季度发布。¹⁶ 该标准考虑了 25 个主题，涵盖采矿实体在环境、社会和经济领域的影响范围。此外，全球可持续发展准则理

¹¹ 见注脚 7。

¹² 见 <https://www.ifrs.org/news-and-events/events/2023/march/japan-fsa-international-conference-on-sustainability-disclosure/>。

¹³ 见 <https://unglobalcompact.org/participation/report/cop>。

¹⁴ 见 https://www.globalreporting.org/media/3p3mc1am/public_consultation_draft_gssb_work_program_2023-2025.pdf。

¹⁵ 见 <https://www.globalreporting.org/news/news-center/global-standard-for-biodiversity-impacts-one-step-closer/>。

¹⁶ 见 <https://www.globalreporting.org/news/news-center/unearthing-the-truth-about-mining-impacts/>。

事会呼吁申请人加入纺织品和服装工作组，负责制定新的行业标准。¹⁷ 最后，该倡议组织发布了石油和天然气、煤炭、农业和渔业的部门标准，最终目标是涵盖 40 个部门。¹⁸

D. 自然相关财务披露工作组

20. 该工作组的目标是制定一个风险管理和披露框架，便于各实体报告不断变化的自然相关风险并采取行动，以促进全球资金流转向有利于自然的项目成果。2023 年 3 月，该工作组发布了测试版框架第四版，以征求公众意见，该框架是评估和披露自然相关风险和机遇的原型框架。预计第一个完整框架将于 2023 年 9 月发布实施。¹⁹

E. 国际公共部门会计准则委员会

21. 该委员会关于报告气候变化和可持续发展目标项目的现有指导，载于关于报告服务业绩信息的建议做法指导中，可与关于报告实体财务长期可持续性的建议做法指导一并适用。²⁰ 2022 年 11 月，该委员会发布了关于报告可持续性方案信息的第 83 版征求意见稿，其中说明了如何在可持续性报告中落实建议做法指导。²¹

22. 2022 年 5 月，该委员会发布了一份关于推进公共部门可持续性报告的咨询文件，其中提议该委员会可作为全球公共部门可持续性指导的标准制定者，并应在私营部门准则的基础上，制定侧重于可持续性相关财务信息披露一般要求和气候相关披露的初步指导，初步指导将于 2023 年底发布。2022 年 12 月，针对收到的反馈，委员会确认了其在推进公共部门可持续性报告方面的作用，并决定设立一个可持续性工作组，负责领导第一阶段的研究和范围界定，重点关注三个专题，即可持续性相关财务信息披露一般要求、气候相关披露和自然资源相关非财务披露。2023 年 3 月，委员会讨论了 2023 年第一季度开展的研究和范围界定活动的结果，讨论认为，根据可用资源，委员会一开始将侧重于气候相关披露项目，因为反馈意见显示，这一问题最为紧迫，委员会还将继续寻求额外资金支持可持续性报告标准制定活动。²²

23. 特许公认会计师公会组织了圆桌讨论会，以支持国际公共部门会计准则委员会制定可持续性报告准则。继 2023 年 2 月举行圆桌会议后，该公会发布了一份

¹⁷ 见 <https://www.globalreporting.org/news/news-center/the-need-to-understand-impacts-of-textiles-and-apparel/>.

¹⁸ 见 <https://www.globalreporting.org/news/news-center/priorities-for-gri-standards-development/>.

¹⁹ 见 <https://tnfd.global/about/> and <https://framework.tnfd.global/>.

²⁰ 见 <https://www.ipsasb.org/focus-areas/sustainability-reporting>.

²¹ 见 <https://www.ipsasb.org/publications/exposure-draft-ed-83-reporting-sustainability-program-information>.

²² 见 https://www.ipsasb.org/_flysystem/azure-private/publications/files/Sustainability-Reporting-CP-At-a-Glance.pdf, <https://www.ipsasb.org/news-events/2022-12/ipsasb-confirms-its-role-advancing-public-sector-sustainability-reporting> and https://www.ipsasb.org/news-events/2023-03/ipsasb-enews-march-2023#reporting_sustainability_program_information.

政策简报，其中包括以下六项建议：公共部门需要一个量身定制的可持续性报告框架；公共部门的可持续性信息应包括广泛使用者的需求；此类信息应包含内部和外部视角；气候报告要求应是第一优先事项；设定的要求应兼顾相关性和可比性；公共部门在可持续性报告方面应具有雄心。2023年4月举行了第二次圆桌会议，讨论了锚定框架、准则类型以及便利和促进全球实施的方式；有人建议，在制定公共部门准则时，应考虑可持续发展目标以及 ISSB 准则、气候相关财务披露工作组的方针和全球报告倡议组织的准则。²³

F. 国际审计与鉴证准则理事会

24. 为确保可持续性报告的可靠性，该理事会正在制定一套适用于所有可持续性专题及报告框架的可持续性报告鉴证总体标准，可由所有鉴证从业人员实施，该标准将涉及有限鉴证及合理鉴证、整体鉴证服务的开展以及已确定优先挑战的可持续性鉴证服务领域。该标准将以理事会现有准则和广泛处理这一问题的指导为基础，包括《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》；《国际鉴证业务准则第 3410 号——温室气体排放声明鉴证业务》；以及关于采用《国际鉴证业务准则第 3000 号》(修订版)的非权威指南。²⁴ 该理事会认为有必要制定一套可持续性报告鉴证准则，该准则应不受框架限制，并以原则为基础，以适用于所有可持续性报告框架。²⁵

G. 国际会计师联合会

25. ISSB 成立后，国际会计师联合会指出，会计行业应在可持续性报告和此类信息的鉴证方面发挥主导作用，并强调以下四项行动：倡导明智的可持续性相关政策制定和监管；采用综合思维；积极主动地进行气候报告；以及展示与可持续性有关的技能和能力，将专业会计师定位为最适合满足报告实体可持续性相关需求的一方。²⁶ 2022年8月，该联合会与负责任投资原则组织和世界可持续发展工商理事会一起编写了一份联合声明，有 65 家企业、投资者和专业会计公司签署，该声明指出，可持续性报告领域的主要参与方，包括美国证券交易委员会、欧洲财务报告咨询组和 ISSB，应继续合作，以确保标准制定工作的一致性。²⁷ 联合会在《可持续性披露和鉴证现状——2019-2020 年趋势和分析》中指出，《国际鉴证业务准则第 3000 号》(修订版)仍然是使用最多的鉴证准则，并指出专业会

²³ 见 <https://www.accaglobal.com/gb/en/technical-activities/technical-resources-search/2023/april/sustainability-reporting-public-sector.html>.

²⁴ 见 <https://www.iaasb.org/consultations-projects/sustainability-assurance>.

²⁵ 见 <https://www.linkedin.com/pulse/balancing-urgency-effectiveness-international-tom-seidenstein/>.

²⁶ 见 <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/contributing-global-economy/publications/time-action-sustainability-next-steps-accountancy-profession>.

²⁷ 见 <https://www.ifac.org/news-events/2022-08/companies-investors-and-professional-accountants-add-their-voices-call-global-alignment-between>.

计师最适合从事将可持续性鉴证与财务报表审计联系起来的业务，因为他们遵循严格的且一般公认的职业准则、质量管理和道德准则。²⁸

H. 国际会计师职业道德准则理事会

26. 2022年6月，该理事会宣布将制定全球适用的可持续性报告和鉴证职业道德和独立性准则，并于2022年12月批准了两个新的标准制定项目，一个是可持续性项目，旨在制定供所有可持续性鉴证从业者使用的与专业无关的独立性准则，以及可持续性报告和鉴证的职业道德条款；另一个是专家项目，旨在解决各组织在可持续性鉴证方面使用专家的问题。2023年，该理事会举行了四次圆桌会议，以收集意见和建议，从而有助于确定这些准则的范围以及制定过程。²⁹

I. 欧盟

27. 2023年1月5日，《企业可持续性报告指令》在欧盟生效。³⁰ 该指令要求约5万家企业，包括大型企业和上市中小企业，提交可持续性报告；第一批企业将在2024财年开始应用新的可持续性报告准则，并于2025年进行报告。此外，还要求企业审计可持续性信息。欧洲财务报告咨询组正在制定准则；准则草案于2022年11月发布以征求公众意见，2023年6月，欧盟委员会就第一套企业可持续性报告准则启动了为期四周的咨询期。³¹ 欧洲财务报告咨询组对准则进行了修订，以解决咨询期提出的关切，包括大幅减少披露要求的数量，并在三年时间内逐步引入具有挑战性的披露要求，如价值链数据。欧盟委员会还作了额外修订，以确保相称性并促进准则的正确适用，包括对所有准则和披露要求进行重要性评估，但一般披露准则下的要求除外；额外的分阶段实施要求，例如雇员少于750人的企业可以不披露范围三温室气体排放量；并规定某些披露属于自愿性质。修订时考虑了与ISSB和全球报告倡议组织的互操作性，以避免不必要的重复报告。根据《企业可持续性报告指令》，上市中小企业应根据与其活动复杂程度及其能力和资源相称的准则进行报告，并要求它们从2026年开始报告；在准则生效后的两年过渡期内，允许这些企业选择退出报告要求，但它们需在管理报告中解释为何不提供可持续性信息。³² 非上市中小企业可自愿选择使用相称准则。

28. 本章介绍的发展有助于突出说明全球可持续性报告领域正在发生的动态和实质性变化，以提高这类信息的统一性、可比性和可靠性；并强调各国需要加强企业报告生态系统，以便能够采用或调整这些新要求。

²⁸ 见 https://ifacweb.blob.core.windows.net/publicfiles/2023-02/IFAC-State-of-Play-Sustainability-Assurance-Disclosures_0.pdf.

²⁹ 见 <https://www.ethicsboard.org/focus-areas/sustainability-reporting-and-assurance> and <https://www.ethicsboard.org/publications/briefing-note-global-sustainability-roundtables>.

³⁰ 见 https://finance.ec.europa.eu/capital-markets-union-and-financial-markets/company-reporting-and-auditing/company-reporting/corporate-sustainability-reporting_en.

³¹ 见 https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/13765-European-sustainability-reporting-standards-first-set_en.

³² 见 <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32022L2464>.

三. 各国面临的实际实施挑战和良好做法实例

29. 发展中国家的监管机构可以选择自行制定可持续性报告准则或采用或调整 ISSB 准则，以确保编写可持续性报告。然而，在可持续性报告伊始，各国需要准备国家可持续性报告基础设施，并创建一个动态报告生态系统，使之能够跟上快速和不断演变的全球可持续性报告环境，各国在这两方面可能遇到困难。主要挑战包括缺乏健全的财务报告基础设施作为根基；主要机构之间协调不力；缺乏负责可持续性报告的实体；除了 ISSB 准则之外，在主要市场出现了各种国家可持续性报告法规和政策措​​施；可持续性报告价值链中的主要参与方人力不足；两项新的 ISSB 准则带来深刻变化；缺乏国家基础设施，无法产生可公开获得的可靠的可持续性数据，特别是关于气候变化的数据；缺乏关于环境、社会和治理相关问题的平衡、可靠和可比的信息，这可能会影响与可持续发展目标相关的投资；需要提高认识、建设能力以及推广相称的中小企业准则；企业缺乏可持续性方面的领导职位。本章将讨论这些挑战。

30. 强大的财务报告基础设施有助于建立可持续性报告架构；因此，财务报告基础设施薄弱的国家可能会发现，添加可持续性报告内容比从头开始更加困难。³³ 例如，监管机构的责任可以拓展至包括可持续性报告；可通过与大学的现有关系和专业会计组织现有的持续专业发展体系，开展可持续性报告方面的能力建设；审计和鉴证要求可以从财务披露扩展到可持续性披露等内容。如果没有这些要素，就需要加以发展。

31. 鉴于可持续性报告的多层面性质，从一开始就要让公共和私营部门的主要机构以及民间社会参与并促进它们的合作，这一点至关重要。各国应决定是否计划仅要求上市公司提交可持续性报告，还是也为非上市公司(包括中小企业)和公共部门实体制定要求或建议。可以选择分阶段或过渡性的办法，特别是在目前还没有对所列类别以外的实体提出国际要求的情况下。但是，必须尽早开始强化可持续性报告基础设施。

32. 可持续性报告架构中需要的主要元素之一是一个负责可持续性报告的机构。各国可以为此设立一个新的标准制定机构，或扩大现有机构的任务范围，以包含可持续性问​​题。应该为这样的机构配备适当人员，提供充足资金。

33. 随着国家可持续性报告法规和政策措​​施的数量激增，国家可持续性报告要求缺乏互操作性和一致性仍然是一项挑战。例如，美国证券交易委员会和欧盟正在制定可持续性报告要求，并与 ISSB 合作以实现互操作性(见表)。因此，ISSB 准则可能与某些司法管辖区的要求协调一致，但并不完全相同，企业需要准备信息以遵守其上市市场的法规。在这方面，各国可以决定发布可持续性准则，可以选择使用积木式构件法，将 ISSB 的要求作为基线(模块 1)，同时实施满足当地需要的其他国家要求，或者可以使用 ISSB 准则，并使用现有公认准则作为模块 2，例如全球报告倡议组织制定的准则，以向更广泛的利益攸关方提供信息。³⁴

³³ 贸发会议，2023 年。

³⁴ 见 <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/project/climate-related-disclosures/supporting-materials/issb-webinar-presentation-april-2022.pdf>。

可持续性报告要求：概述

	ISSB	欧盟	美国
准则类型	全球基线；国家可以增加要求以满足其他利益攸关方的需求	范围更广的一套全面可持续性报告准则	仅关注气候相关披露
目标使用者	关注投资者和债权人的需求	考虑更广泛的使用者，包括投资者和债权人，以及其他利益攸关方(政府、商业伙伴、工会、雇员、客户、供应商等)	专注于投资者
适用范围	适用于上市公司	适用于欧盟的大型企业及上市中小企业(具体的相称准则待制定)	适用于国内外注册者；适用于上市公司，分为四类，根据所述类别确定开始报告的时间，并提供过渡期或豁免
生效日期	2024 年	从 2024 年起适用于第一批(大型企业，2025 年发布报告)	没有明确的日期，但规则可能在 2023 年生效(2024 年提交)，或在 2024 年对首批企业生效
重要性方针	财务重要性	双重重要性	财务重要性
涵盖的领域	准则涵盖可持续性披露一般要求和气候相关财务披露；将制定更多准则	即将推出 12 项准则，涵盖一般要求、气候、其他环境问题以及社会和治理相关问题	即将推出的准则要求披露气候相关风险和重大影响；气候相关风险的公司治理；温室气体排放；气候指标；关于具体目标和目标的信息；以及过渡计划
内容和依据	基于气候相关财务披露工作组和可持续性会计准则理事会；还基于气候披露准则理事会、价值报告基金会和世界经济论坛的框架和准则	由欧洲财务报告咨询组制定；包括与行业无关的披露、特定行业的披露和特定实体的披露	与气候相关财务披露工作组和温室气体核算体系的披露类似
连接性	ISSB 和国际会计准则理事会合作，通过兼容的概念以及避免两套准则之间的差距或重叠，确保实现全面和一致的通用财务报告	欧洲财务报告咨询组认识到必须加强年度报告中财务信息和可持续性信息之间的一致性和连贯性，并建议开展一个研究项目，以加强财务要求和报告做法与可持续性要求和报告做法之间的联系	美国证券交易委员会的提案要求披露影响财务报表的重大气候相关风险的信息，这些信息应包含在相应的表格和经审计的财务报表中

	ISSB	欧盟	美国
鉴证	可验证性是信息的特征之一，但准则没有直接提到鉴证	从有限鉴证逐步走向合理鉴证	从有限鉴证到合理鉴证的逐步实施阶段

资料来源：贸发会议。见 <https://www.ifrs.org/groups/international-sustainability-standards-board/>, <https://www.ifrs.org/news-and-events/news/2023/03/connectivity-what-is-it-and-what-does-it-deliver/>, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32022L2464>, <https://www.efrag.org/lab6>, <https://finance.ec.europa.eu/capital-markets-union-and-financial-markets/company-reporting-and-auditing/company-reporting/corporate-sustainability-reporting>, <https://efrag.org/Meetings/2208221445318810/EFrag-FRB--FR-TEG-Joint-Meeting-08-February-2023> (paper No. 09-01), <https://www.sec.gov/files/33-11042-fact-sheet.pdf> and <https://frv.kpmg.us/reference-library/2022/talkbook-sec-climate-disclosures.html>.

34. 缺乏人力是发展中国家面临的一项重大挑战。可持续性报告需要额外的专业知识和能力。可持续性报告的编制涉及许多行为体，包括编制者、监管者、审计师、学者和培训师，他们都需要长期学习，以应对一套不断发展的准则，包括不同领域和不同实体的国际可持续性准则，例如：国际审计与鉴证准则理事会可持续性报告鉴证准则；《国际职业会计师道德守则》可持续性报告和鉴证的职业道德和独立性准则；国际公共部门会计准则委员会的公共部门可持续性报告准则；以及 ISSB 准则。各国需要迅速建设能力以应对变化，在这方面，专业会计组织与大学之间的合作很有必要，以便提供可持续性报告课程和涵盖最新发展的课程。

35. 另一项重大挑战是新的国际要求所引起的深刻变化。有些企业一直采用气候相关财务披露工作组的建议进行报告，它们可能会发现，实施 ISSB 气候相关披露准则更容易。但是，该准则要求报告额外的更详细的信息，例如关于风险管理和战略披露，还要求披露基于可持续性会计准则理事会准则的行业指标。在这方面，ISSB 正在推出豁免措施，以减轻企业的负担。

36. 许多国家缺乏必要的基础设施，无法发布可公开获得的可靠的可持续性数据，特别是关于实体开展活动所在区域的气候变化信息。没有这些信息，企业提供的关于气候相关风险和机遇的披露就不会是高质量的。

37. 缺乏关于环境、社会和治理相关问题的可靠和可比信息可能会阻碍调动资金以投资于可持续发展目标相关领域。可持续性披露当前重点关注气候变化，这导致关于其他环境、社会和治理相关问题的信息较少。一项关于可持续性报告的调查显示，2022 年，在最大型企业中，不到一半的企业报告了社会和治理相关风险，但欧洲除外，欧洲的披露要求包括社会和治理相关问题。³⁵ 因此，随着 ISSB 准则的制定，企业需要补充可持续性报告，以涵盖与环境、社会和治理有关的问题，例如与生物多样性、废物、用水、劳工权利、人权、企业治理和反腐败活动有关的问题。

38. 各国需要提高认识，建设能力，推广适合中小企业的相称准则，以确保这些企业保持竞争力，继续融入全球价值链。这类企业在发展中国家占大多数，虽然 ISSB 准则针对的是上市公司，但许多中小企业作为跨国企业的供应商，将受到

³⁵ 见 <https://kpmg.com/xx/en/home/insights/2022/09/survey-of-sustainability-reporting-2022.html>.

溢出效应的影响。这意味着这些企业也需要开始提供一些可持续性信息，特别是关于温室气体排放的信息。

39. 在企业层面，另一个困难是负责可持续性报告的领导职位尚未占据主导地位。如可持续性调查所示，在最大型企业中，只有不到一半企业设有可持续性领导职位。³⁶ 预计随着企业可持续发展战略和实践日趋成熟，纳入此类领导职位将成为常态。

40. 最终，国际证券委员会组织将审查 ISSB 准则，以核可用于跨境目的的准则。该组织董事会主席强调了对全球框架十分重要的四个因素，即相称性；能力建设的必要性；互操作性，为国家要求留出足够的空间；以及对某些披露要求的暂时免除。³⁷ 在这方面，促进可持续性报告的区域伙伴关系是一个关键机制，可用来支持发展中国家加强监管和机构建设，并建设必要的技术能力以开展可持续性报告。这些伙伴关系有助于交流在实施可持续性报告准则方面的良好做法和经验教训，帮助确定技术援助需求，并在与国际标准制定者的互动中提供区域意见。

应对可持续性报告挑战：国家和区域的实例

41. 巴西于 2022 年成立了可持续发展公告委员会。该委员会负责为巴西的企业发布可持续性准则、解释和指南，其成员来自以下各方：巴西证券交易所、联邦会计委员会、财务和会计研究所基金会、独立审计师协会、上市公司协会以及全国资本市场投资专业人士和分析师协会。³⁸

42. 加拿大于 2022 年 6 月成立了可持续发展准则理事会。³⁹ 该理事会将与 ISSB 合作，制定和支持采用国际财务报告准则下的可持续性披露准则，以确保加拿大的观点反映在国际决策过程中，并促进 ISSB 准则与该理事会发布的任何准则之间的互操作性，同时注意到该理事会与加拿大其他标准制定者之间需要进行合作和协调。在公共部门方面，各城市正在编制可持续性报告和信息。例如，多伦多市正开始采纳气候相关财务披露工作组的建议，并根据建议编制气候相关财务披露；在线提供关于气候变化行动的详细信息；多伦多市是加拿大第一个向所有利益攸关方发布环境、社会和治理相关问题年度报告的市政府，报告内容基于不同的准则和框架，取决于在多伦多市的适用性，例如全球报告倡议组织、国际综合报告委员会、摩根士丹利资本国际(与环境、社会和治理相关的政府评级方法)和可持续性会计准则理事会的准则和框架以及可持续发展目标。⁴⁰ 自 2018 年以

³⁶ 同上。

³⁷ 见 <https://www.ifrs.org/news-and-events/events/2023/march/japan-fsa-international-conference-on-sustainability-disclosure/>.

³⁸ 见 http://static.cpc.aatb.com.br/Arquivos/173_CL_IFRSS2.pdf.

³⁹ 见 <https://www.frascanada.ca/en/cssb> and <https://www.newswire.ca/news-releases/accounting-audit-and-assurance-standards-oversight-councils-announce-canadian-sustainability-standards-board-826484041.html>.

⁴⁰ 见 <https://www.toronto.ca/wp-content/uploads/2022/08/8f03-City-of-Toronto-YE-2021-AFR-08-15-2022.pdf>, <https://www.toronto.ca/services-payments/water-environment/environmentally-friendly-city-initiatives/transformto/> and <https://www.toronto.ca/legdocs/mmis/2021/ex/bgrd/backgroundfile-159901.pdf>.

来，温哥华市已将气候相关财务披露纳入其年度报告，该报告根据气候相关财务披露工作组的建议编制，鉴于该工作组的建议是针对私营部门提出的，所以温哥华自行制定或调整了某些指标或建议；温哥华市有必要进一步发展工作组建议中的四个核心要素。⁴¹

43. 中国生态环境部于 2021 年 12 月发布了《企业环境信息依法披露管理办法》。⁴² 该《办法》旨在规范和规定企业的环境、社会和治理相关报告，于 2022 年 2 月开始施行，适用于从事对环境有重大影响的生产活动的实体以及为此类项目提供资金的实体。该《办法》要求年度报告披露环境信息，包括关于温室气体排放、污染控制设施、环境违法行为和其他事项的信息。

44. 哥伦比亚金融监管局于 2021 年通过第 31 号通告发布了可持续性报告要求，通告将于 2024 年 1 月生效。该通告采用了均衡渐进的编制方法，考虑到不同类型上市公司的需求，要求使用财务重要性原则，并以可持续性会计准则理事会的准则和气候相关财务披露工作组的建议为基础，从而考虑到与国际准则协调一致。最初对披露信息的鉴证将是自愿的。⁴³

45. 在印度，证券交易委员会于 2021 年在企业责任和可持续性报告中引入了关于环境、社会和治理相关问题的新报告要求，对 1,000 家主要上市公司而言，2021-2022 财政年度可自愿提交，2022-2023 财政年度需强制提交。可持续性报告准则理事会已根据《国际鉴证业务准则第 3000 号》(修订版)发布了可持续性鉴证业务准则，该准则将强制要求提供截至 2024 年 3 月 31 日或之后期间的鉴证报告，对前一年度可自愿适用。证券交易委员会授权可持续性报告准则理事会制定社会审计准则，设立一个社会审计监督机构，并制定对违规的社会审计员采取纪律行动的程序。16 项社会审计准则汇编于 2023 年 2 月开始施行。为确保审计师有足够的实施社会审计准则，可持续性报告准则理事会举办了一次培训班，并与特许会计师协会一道，在线提供了企业责任和可持续性报告证书课程。⁴⁴

46. 在日本，《公司治理守则》要求证券交易所主要市场板块的企业根据气候相关财务披露工作组的建议披露可持续性信息。2023 年 1 月，日本推出了年度证券报告模板，其中有一个可持续发展信息专栏，包含关于气候变化和人力资本的信息，该模板将对截至 2023 年 3 月的年度报告生效。但是，目前还没有这些信息的披露准则，在这方面，可持续发展准则理事会将发布与 ISSB 一致的准则，预计将于 2025 年发布。⁴⁵

⁴¹ 见 <https://vancouver.ca/files/cov/2022-financial-statements.pdf>.

⁴² 见 <https://www.china-briefing.com/news/china-esg-reporting-disclosing-enterprise-environmental-information/>.

⁴³ Escobar M, 2022 年，在国际会计和报告准则政府间专家工作组第三十九届会议上发表的演讲，日内瓦，11 月 2 日，可查阅 <https://unctad.org/meeting/intergovernmental-working-group-experts-international-standards-accounting-and-reporting-24>.

⁴⁴ 见 https://www.sebi.gov.in/legal/circulars/may-2021/business-responsibility-and-sustainability-reporting-by-listed-entities_50096.html, <https://resource.cdn.icai.org/74134srsb60035.pdf>, <https://resource.cdn.icai.org/72628aasb58538.pdf>, https://www.icai.org/new_event.html?event=6863 and https://www.icai.org/new_event.html?event=6792.

⁴⁵ 见 https://www.asb.or.jp/en/fasf-asbj/list-ssbj_2.html.

47. 在墨西哥，财务报告准则理事会于 2022 年修改了其章程，扩大了任务范围，以便发布非上市公司(包括中小企业)可持续性披露准则。理事会正在制定可持续性披露准则，将由 ISSB 提供指导，理事会还将基于《关于可持续性核心指标和[可持续发展目标]影响报告的指导意见》，考虑制定中小企业简化框架。

48. 在尼日利亚，财务报告理事会将在 ISSB 准则发布后采用这些准则，并正在与联邦财政部、其他监管机构和专业会计组织合作，制定在尼日利亚实施的路线图，并已成立了一个技术准备工作组。⁴⁶

49. 俄罗斯联邦于 2021 年 7 月颁布了限制温室气体排放的法律，以履行《联合国气候变化框架公约》下《巴黎协定》规定的义务。自 2023 年起，受监管组织必须提交温室气体排放年度报告。⁴⁷

50. 在英国，财政部于 2021 年 11 月发布了适用于 2021 年至 2022 年报告期的可持续性报告指导意见，其中载有适用于绿色政府承诺范围内所有中央政府机构的可持续性报告原则及准则，并表明那些愿意超越最低强制性报告要求的实体可以提交自愿报告和最佳实践报告。⁴⁸ 最低要求包括评估和披露在各种环境问题上的表现；政府实体需要核算范围一、范围二和范围三的温室气体排放量，并报告可持续采购和建设情况。

51. 在美国，证券交易委员会于 2022 年就气候相关披露进行了咨询，收到了 16,000 份回复。该委员会尚未确定新规则的发布日期，新规则将使发行人准备的信息更具一致性，委员会正在考虑是否规定触发披露的阈值或是否使用重要性原则。

52. 在津巴布韦，公共会计师和审计师委员会已决定尽早采用 ISSB 准则，因为这样有可能吸引投资并促进该国私营部门发展，该委员会已要求 ISSB 提供咨询和能力建设支助。⁴⁹

53. 欧盟委员会预计将在 2023 年采用 12 项可持续性报告准则：2 项关于跨领域问题，5 项关于环境问题，4 项关于社会问题，1 项关于治理相关问题。欧洲财务报告咨询组正在制定下一套准则草案。欧洲的企业多年来一直在进行可持续性报告；但是，新的《企业可持续性报告指令》和新的可持续性报告准则意味着报告工作发生重大变化，需要提供的信息增加了，例如，除了提供更详细的社会和治理相关专题信息外，还将从气候相关披露转向更广泛的环境问题披露，并考虑到全球价值链。对全球 200 家企业为实施《企业可持续性报告指令》所作准备的情况进行了评估，评估发现，在大多数情况下，企业在一些领域没有准备好遵守新

⁴⁶ 见 <https://www.ifrs.org/news-and-events/news/2022/11/issb-at-cop27-frc-of-nigeria-to-adopt-ifrs-sustainability-disclosure-standards/> and <https://frcnigeria.gov.ng/2022/11/09/financial-reporting-council-of-nigeria-announces-its-intention-to-early-adopt-sustainability-reporting-standards-ifrs-s1-s2-by-international-sustainability-standards-board-2/>.

⁴⁷ 见 <https://cms-lawnow.com/en/ealerts/2021/07/russia-publishes-law-on-limitation-of-greenhouse-gas-emissions>.

⁴⁸ 见 https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/1030665/Sustainability_Reporting_Guidance_2021-22.pdf.

⁴⁹ 见 <https://zimetro.co.zw/zimbabwe-to-adopt-international-financial-reporting-standards/>.

的要求。⁵⁰ 为解决这一问题，欧盟委员会和欧洲财务报告咨询组对准则提出了一系列修改，并提出了在某些情况下的免除措施，以避免给企业造成过度负担。欧洲财务报告咨询组正在与 ISSB 合作，以寻求协调一致。

54. 《应对可持续性报告挑战：政策指南》载有各国在加强国家法规、机构和人员能力方面的更多实例和政策选择。⁵¹ 贸发会议与联合国环境规划署金融倡议和责任投资原则组织合作，监测了 35 个经济体和国家集团在可持续金融政策和法规方面的最新发展情况。⁵² 该汇编文件可通过联合国全球可持续金融观察站查阅，该观察站让投资价值链上的所有利益攸关方参与进来，促进将可持续发展全面有效地纳入全球金融生态系统。⁵³

四. 结论和有待进一步讨论的问题

55. 全球可持续性报告架构继续经历快速而持续的变化，预计在中长期内仍将不断变化。作为上市公司的第一步，目前正转向强制可持续性报告的做法，但变化正迅速渗透到对公共部门的要求中，并可能在未来几年拓展至中小型企业。因此，各国应尽快强化可持续性报告基础设施，为采用或调整国际可持续性报告准则做好准备。这种基础设施必须具有灵活性，纳入不断更新的情况，也包含针对企业以及参与编写、修订和监督可持续性报告的所有关键行为体的要求。这不仅包括 ISSB 准则(模块 1)和任何其他附加要求(模块 2)，还包括对公共部门和其他部门的职业道德、鉴证、可持续性报告等方面的国际要求和准则。

56. 在这方面，贸发会议将继续协助各国加强法规、机构和人员能力，以采用或调整 ISSB 准则和其他国际要求，并将继续收集最佳做法和经验教训，与政府间专家工作组网络分享。贸发会议还将继续确定发展中国家面临的挑战和存有的关切，并将这些问题转达给 ISSB。为了扩大影响和加快变革，贸发会议将与区域伙伴合作，促进可持续性报告。最后，贸发会议将继续与 ISSB 以及可持续性报告领域的其他主要国际组织和机构密切合作，促进能力建设，推动编写高质量的可持续性报告，以促进负责任的投资，支持实现可持续发展目标。

57. 除本说明中提到的问题外，出席国际会计和报告准则政府间专家工作组第四十届会议的代表不妨审议以下问题：

- (a) 为遵循 ISSB 准则以及酌情采用或调整 ISSB 准则，各国需要做哪些重要准备？
- (b) 为促进国家、区域和全球各层面可持续性报告要求(例如美国证券交易委员会、欧洲联盟和 ISSB 发布的要求)之间的互操作性，最好的方法是什么？
- (c) 各国如何确保可持续性报告可以促进负责任的投资？

⁵⁰ 见 <https://kpmg.com/xx/en/home/insights/2023/04/ifrs-blog-sustainability-reporting-challenges-corporate-leaders.html>.

⁵¹ 贸发会议，2023 年。

⁵² 包括欧盟和受邀国瑞士在内的 20 国集团成员国以及东南亚国家联盟和以下 13 个发展中经济体：孟加拉国、智利、哥伦比亚、埃及、肯尼亚、马来西亚、尼日利亚、菲律宾、新加坡、泰国、阿拉伯联合酋长国、越南和中国香港。

⁵³ 见 <https://gsfo.org/sustainable-finance-regulations-platform>.

(d) 应该为中小企业制定什么样的相称要求？

(e) 各国要帮助中小企业做好发布可持续性报告的准备，贸发会议如何最好地提供支持？

(f) 私营部门的经验中有哪些建议可以支持和加快公共部门实施可持续性报告？

(g) 要使公共部门(特别是发展中国家公共部门)更快速地采用可持续性报告，贸发会议可以做些什么？

(h) 为了最大限度地分享经验，确定和传播最佳做法，以加强上市公司、非上市公司和公共部门实体的可持续性报告生态系统，那些旨在促进可持续性报告的区域伙伴关系应该做些什么？
