



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
第四十一届会议
2024年11月6日至8日，日内瓦
临时议程项目3

审查可持续性报告、鉴证和职业道德考量因素统一和实际 实施的进展

贸发会议秘书处的说明

概要

本说明审查了可持续性报告要求、鉴证、道德操守以及相关专业发展和培训需求的实际实施情况。重点介绍了自国际会计和报告准则政府间专家工作组上届会议以来全球、区域和国家可持续性报告标准制定者所采取的主要举措；概述了全球不同地区实施可持续性报告要求的现状；讨论了各司法管辖区在实施可持续性报告要求方面所采取的不同方法，以及在实际实施标准过程中遇到的主要挑战。提出了一系列措施，供负责实施可持续性报告要求的政策制定者、监管者和主管部门考虑；并讨论了向中小企业提供与其需求相称的可持续性报告标准的必要性。最后，提出了一系列问题，政府间专家工作组第四十一届会议的代表们可以考虑进一步审议这些问题。



一. 导言

1. 四十多年来，联合国一直致力于推动全球范围内企业财务和可持续性相关绩效报告的全球可比性。国际会计和报告准则政府间专家工作组是审议财务和可持续性报告标准 and 要求的全球论坛，并应对实际实施过程中出现的挑战。《2030年可持续发展议程》通过后，政府间专家工作组在协调统一这些标准和要求方面发挥了先锋作用。自可持续发展目标通过以来，可持续性报告一直是政府间专家工作组各届会议的一个经常性主题，该工作组为包括政策制定者、监管者、标准制定者和专业会计组织和公司的代表以及学术界在内的主要行为体提供了一个全球平台，以审议如何统一分散的报告框架和标准。贸发会议和联合国环境规划署是可持续发展目标下指标 12.6.1(发布可持续性报告的公司数目)的共同管理机构。
2. 政府间专家工作组对协调统一工作的一项重要贡献是于 2019 年发布并于 2022 年修订的贸发会议《关于实体报告为实现可持续发展目标所作贡献的核心指标指南》。主要目标是为实体提供一套可靠的、通用的、量化的核心指标，并在衡量方法、实施和实际应用方面提供指导；协助各国政府制定政策和建立体制机制，以支持私营部门与可持续发展目标相关的报告；并作为更广泛的可持续性报告的基石和技术援助的基础。
3. 政府间专家工作组开展的工作以及诸如《核心指标指南》等成果都强调，标准制定方面需要进一步协调统一。2021 年，国际财务报告准则基金会提出成立国际可持续发展准则理事会的决定。2023 年 6 月，理事会发布了两项可持续性披露标准，即可持续性相关财务信息披露一般要求和气候相关披露。经过一系列磋商，国际公共部门会计准则委员会的目标是通过优先开展与气候有关的披露和与自然资源有关的非财务披露工作，推动公共部门实体的可持续性报告。此外，欧洲财务报告咨询组发布了自 2024 年起适用于欧盟境内公司编制可持续性报告的标准。
4. 在过去几年中，可持续性报告已成为世界各地包括中小企业在内的一系列实体的主流报告要素。成员国正在应对在实际实施标准和要求方面出现的挑战。根据政府间专家工作组的建议，并应成员国的请求，贸发会议一直支持区域伙伴关系以促进可持续性报告，这些伙伴关系为非洲、亚洲和拉丁美洲的实施工作提供了支持。非洲和拉丁美洲的伙伴关系已经运作了三年多，并为该区域的国家提供了实质性支持，包括就全球标准制定者发布的与可持续性有关的征求意见稿提供反馈意见。
5. 在政府间专家工作组第四十届会议结束审议时，代表们提议，将“审查可持续性报告、鉴证和职业道德考量因素统一和实际实施的进展”作为第一个主要议程项目。贸发会议秘书处为此编写了这份背景文件，以方便对该议程项目的审议。第二章回顾了可持续性报告标准和相关要求的最新发展，第三章详细介绍了成员国在实施可持续性报告要求方面正在开展的工作，第四章提出了一系列问题，第四十一届会议的代表们可以考虑进一步审议这些问题。

二. 可持续性报告标准 and 要求的最新发展

6. 自国际会计和报告准则政府间专家工作组第四十届会议以来，全球和区域标准制定者在支持实施关于鉴证、职业道德考量因素以及专业会计师教育和培训等相关专题的现有标准或发布新标准方面取得了进展。本章重点介绍主要发展情况。

A. 国际可持续发展准则理事会

7. 在 2023 年 6 月发布两项可持续性披露标准后，国际可持续发展准则理事会主要关注：确定议程优先事项，为 2024-2025 年工作计划提供信息；为实施两项可持续性披露标准提供支持，并与利益攸关方接触；制定和发布数字可持续性分类法；加强可持续性会计准则理事会标准的全球适用性；努力实现两项可持续性披露标准的要求与会计准则的要求之间的关联性；以及确保这两项标准与其他可持续性标准之间具有互操作性。¹ 理事会要求提供关于议程优先事项的信息，并在 2023 年 5 月开始与利益攸关方的磋商后，理事会考虑在议程中增加两个研究项目(这并不一定意味着将开展标准制定工作)，即生物多样性、生态系统和生态系统服务；以及人力资本。2024 年 6 月，理事会提交磋商结果及反馈声明。² 理事会继续侧重于支持各国和各公司采用和实施基于理事会示范标准的披露制度。2024 年 5 月，理事会发布了首份司法管辖区指南，旨在帮助司法管辖区与理事会标准保持一致，并协助监管机构考虑将理事会标准纳入监管框架的策略。³ 作为其能力建设方案的一部分，理事会继续侧重于采取措施帮助利益攸关方解读和采用理事会的标准，包括启动可持续性知识中心，并将实施指南翻译成多种语言。可持续性信息的数字化报告对包括监管机构和投资者在内的各种用户至关重要。⁴ 2024 年 4 月，理事会发布了两项可持续性披露标准的数字分类法，旨在促进以一致的方式根据标准编写数字报告；该分类法并没有提出新的要求，旨在促进与其他标准制定者发布的可持续性标准的互操作性。⁵

8. 国际财务报告准则基金会下设国际会计准则理事会和国际可持续发展准则理事会，这两个机构分别颁布关于实体财务和可持续性绩效的标准。实现两者之间的关联性和一致性是可取的。2024 年，两个理事会举行了首次联合技术会议，主要讨论了对国际可持续发展准则理事会未来两年优先事项的反馈意见，并重点讨论整合财务报告和可持续性报告的潜在项目。

9. 在制定这两项可持续性披露标准时，国际可持续发展准则理事会鼓励编制者考虑可持续性会计准则理事会发布具体行业指南，这些指南最初是供美国的编制者使用的；2023 年 12 月，理事会发布了分类法修订版，以增强其国际适用性，

¹ 见 <https://www.ifrs.org/news-and-events/updates/issb/2024/issb-update-march-2024/>。

² 见 <https://www.ifrs.org/news-and-events/news/2024/06/issb-delivers-further-harmonisation-of-the-sustainability-disclosure-landscape-new-work-plan/>。

³ 见 <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/supporting-implementation/adoption-guide/inaugural-jurisdictional-guide.pdf>。

⁴ 见 TD/B/C. II/ISAR/110。

⁵ 见 <https://www.ifrs.org/news-and-events/news/2024/04/issb-publishes-its-digital-sustainability-taxonomy/>。

协助任何司法管辖区的编制者应用标准。⁶ 自 2022 年起，国际可持续发展准则理事会、欧盟委员会及欧洲财务报告咨询组一直致力于在各自的可持续性报告标准之间实现高度一致。2024 年 5 月，两个标准制定者发布了联合互操作性指南，其中“描述了披露要求的一致性，以及从每一套标准开始操作的实体需要了解的信息，以便能够遵守两套标准，确保它们之间的互操作性”。⁷

B. 全球报告倡议组织

10. 该倡议组织及其标准制定实体全球可持续发展准则理事会发布可持续性报告标准。研究表明，全球报告倡议组织的标准被公司广泛用作编制可持续性报告的基础。⁸ 自 2022 年以来，该倡议组织旨在实现其标准与国际可持续发展准则理事会的标准以及欧洲可持续性报告标准之间的互操作性。2024 年 5 月，国际可持续发展准则理事会及全球可持续发展准则理事会“承诺共同确定和调整共同披露内容，以满足各自标准不同范围和目的下的信息需求，用于专题标准和部门标准的制定”。⁹ 2023 年，该倡议组织发布了其标准与欧洲可持续性报告标准的互操作性指数草案，作为一种映射工具，帮助各实体了解这两套标准之间的共性。¹⁰ 2024 年 3 月，该倡议组织发布了关于双重重要性和企业可持续性报告指令的指南。¹¹

C. 自然相关财务披露工作组

11. 2023 年，经过两年的制定，工作组发布了最终建议和指南，供各组织报告和应对不断变化的自然相关依赖性、影响、风险和机遇。该工作组采用了与气候相关财务披露工作组框架下类似的办法，要求各实体在治理、战略、风险管理以及指标和目标这四大支柱下披露相关信息。2024 年，工作组开始每年跟踪建议的自愿采纳情况。¹² 在 2024 年 3 月发布的一份报告中，工作组指出，来自 46 个司法管辖区的近 320 家实体已承诺开始将与自然相关的披露作为企业年度报告的一部分，其中包括 100 多家金融机构，包括一些全球最大的资产所有者和管理者

⁶ 见 <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2023/december/issb/ap7-changes-to-proposed-ifrs-sustainability-disclosure-taxonomy.pdf>。

⁷ 见 <https://www.efrag.org/en/news-and-calendar/news/ifrs-foundation-and-efrag-publish-interoperability-guidance>。

⁸ 见 <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/audit-assurance/publications/state-play-sustainability-disclosure-assurance-2019-2022-trends-analysis>。

⁹ 见 <https://www.ifrs.org/news-and-events/news/2024/05/gri-and-ifrs-foundation-collaboration-to-deliver-full-interoperability/>。

¹⁰ 见 <https://www.globalreporting.org/news/news-center/efrag-and-gri-enhance-collaboration-with-deeper-ties/>。

¹¹ 见 <https://www.globalreporting.org/news/news-center/shaping-the-future-of-sustainability-policy/>。

¹² 见 <https://tnfd.global/publication/recommendations-of-the-taskforce-on-nature-related-financial-disclosures/>。

(资产管理总规模 14 万亿美元)，以及银行、保险公司和其他主要的市场中介机构，如证券交易所和会计师事务所。¹³

D. 国际公共部门会计准则委员会

12. 2023 年进行的磋商，包括国际公共部门会计准则委员会与贸发会议和特许公认会计师公会合作于 10 月举办的专题讨论会，都讨论了为公共部门实体制定可持续性报告标准的必要性。此外，在国际会计和报告准则政府间专家工作组第四十届会议上，代表们就制定公共部门可持续性报告标准的必要性交流了意见。国际公共部门会计准则委员会已就这一主题开展工作，优先制定与气候相关的披露标准，并设立了一个可持续性磋商小组，就公共部门可持续性报告标准的制定以及相关的新兴环境、社会和治理趋势和问题提供意见。委员会的目标是在 2024 年第三季度前批准一份征求公众意见的征求意见稿。¹⁴

E. 国际审计与鉴证准则理事会

13. 该理事会制定了全球适用的可持续性鉴证标准，即“可持续性鉴证国际标准 5000: 可持续性鉴证业务的一般要求”，并于 2023 年 8 月至 12 月公开征求意见。理事会正在审查收到的反馈意见，并计划在 2024 年底前发布最终标准。该标准涉及任何可持续性主题的有限鉴证和合理鉴证业务，旨在提供一致的可持续性鉴证业务质量，而不论从业人员的类型如何；建立在理事会现有标准的基础上；并适用于根据不同标准和框架编制的各种可持续性报告。¹⁵

F. 国际会计师职业道德准则理事会

14. 2024 年 1 月，该理事会发布了两份新标准的征求意见稿，分别涉及可持续性披露中的道德考量因素以及鉴证，提供了一个预期行为和职业道德规定框架，供所有可持续性鉴证从业人员使用，无论其专业背景如何；并提出一个职业道德框架，用于评估参与提供可持续性鉴证的外部专家。关于这两项标准的磋商进程已经结束，预计理事会将于 2024 年 12 月批准新版《国际会计师职业道德守则》。¹⁶此外，理事会和国际认证论坛建立了“战略伙伴关系，以推动使用高标准职业道德行为共同框架，巩固对可持续性信息鉴证的信任”。¹⁷

¹³ 见 <https://www.moodyanalytics.com/regulatory-news/mar-18-24-nearly-25-g-sibs-commit-to-adopting-tbfd-nature-related-disclosures>。

¹⁴ 见国际公共部门会计准则委员会，2024 年，2024 年 3 月的介绍，可查阅 <https://www.ipsasb.org/consultations-projects/sustainability-climate-related-disclosures>。

¹⁵ 见 <https://www.iaasb.org/focus-areas/understanding-international-standard-sustainability-assurance-5000>。

¹⁶ 见 <https://www.ethicsboard.org/news-events/2024-01/iesba-launches-public-consultation-new-ethical-benchmark-sustainability-reporting-and-assurance>。

¹⁷ 见 <https://www.ethicsboard.org/news-events/2024-02/iaf-and-iesba-join-forces-support-growth-market-high-quality-sustainability-information>。

G. 国际会计师联合会

15. 2024年4月，联合会发布了对国际教育标准的修改建议，将可持续性嵌入专业会计师的培训中，包括分析、报告和鉴证。这些建议包括更加重视与专家和多学科小组合作；引入重要的可持续性报告概念；参考相关的可持续性报告和鉴证标准；以及创建新的鉴证能力领域和学习成果。公众意见征询期于2024年7月结束。

16. 2023年，联合会发布了一份小型企业可持续性清单，以帮助中小企业将可持续性纳入战略和业务运营中，从而最大限度地获益。该清单是一个诊断工具，每个企业可根据自身情况(包括行业部门、生命周期以及所提供的产品和服务)进行定制，并列出了一系列在环境、社会和治理相关因素方面需要考虑的举措和行动；并非所有行动都与每个企业相关，但清单旨在帮助所有企业迈出第一步。¹⁸

H. 欧洲联盟

17. 欧洲联盟成员国正在启动转换程序，制定必要的法律、法规和行政规定，以遵守企业可持续性报告指令，该指令制定了《欧洲可持续性报告标准》。捷克、法国、芬兰、匈牙利和罗马尼亚已经完成了这一进程。比利时、德国、意大利、荷兰王国和西班牙正在审查法律草案，或正在进行公共协商，或最近已完成公共协商。该流程允许各国在执行该指令时存在差异。根据欧洲联盟法律，成员国必须在2024年7月6日之前完成转换措施。¹⁹ 目前受非财务报告指令(2014年通过)约束的欧盟大型企业在2025年披露2024财年报告时应遵守企业可持续性报告指令，大型企业定义为拥有500名或以上员工的欧盟上市公司和拥有500名或以上员工的指定的欧盟公共利益实体，如银行和保险公司。²⁰ 2024年，欧盟理事会和欧洲议会商定将针对特定部门和第三国的欧洲可持续性报告标准的通过时间推迟两年，这一决定支持了欧盟委员会2023年10月提出的推迟时间表的目标；该临时商定意见需要得到理事会和议会的正式批准。²¹

18. 欧洲财务报告咨询组在2023年宣布优先为中小企业制定可持续性报告指南，于2024年1月发布了两份征求意见稿，旨在提供适用于此类企业的《欧洲可持续性报告标准》的相应概念。第一份标准草案适用于上市企业，将于2026年1月1日起生效，第二份标准草案适用于非上市企业，为自愿性标准。两份征求意见稿的咨询期已于2024年5月结束。2024年2月，咨询组结束了为期四周的磋商，内容涉及多项欧洲可持续性报告标准及企业可持续性报告指令的实施指南，即评估重要性的指南草案、诠释指令下“价值链”定义的指南草案以及《欧洲可持续性报告标准》数据点的电子表格工具草案。2024年，欧洲可持续性报

¹⁸ 见 <https://www.ifac.org/news-events/2023-11/ifac-releases-sustainability-checklist-small-businesses>。

¹⁹ 见 <https://enterprise.gov.ie/en/publications/proposed-policy-response-to-the-public-consultation-on-the-corporate-sustainability-reporting-directive.html>。

²⁰ 见 <https://fticommunications.com/the-csr-d-will-have-far-reaching-sustainability-reporting-requirements-for-companies-in-europe-beyond/>。

²¹ 见 <https://www.consilium.europa.eu/en/press/press-releases/2024/02/07/council-and-parliament-agree-to-delay-sustainability-reporting-for-certain-sectors-and-third-country-companies-by-two-years/>。

告理事会批准并发布了欧洲可持续性报告标准可扩展商业报告语言[XBRL]分类法草案，公众意见征询期于 2024 年 4 月结束。数字分类法能够以机器可读的格式对可持续性报告进行标记。一旦最后确定，该分类法将成为对使用《欧洲可持续性报告标准》的可持续性报告进行标记的监管技术标准草案的基础，该草案将由欧洲证券与市场管理局制定。这些技术标准必须由欧盟委员会通过。²²

19. 在欧盟，企业可持续性尽职调查指令于 2024 年 7 月生效，适用于员工超过 1000 人、营业额超过 4.5 亿欧元的公司。²³ 这项新法规概述了企业在全局活动和运营链中实施尽职调查措施的要求，以防止、减轻和补救对人权和环境的不利影响。该指令将于 2024 年第三季度发布后的第 20 天生效，成员国将有两年时间将其转化为国家法律。

I. 美国证券交易委员会

20. 2024 年 3 月，该委员会投票通过了关于披露气候相关风险的最终规则，该规则要求上市公司报告影响其业务的重大气候相关风险，对于一些大型企业，还要求报告温室气体排放(如具有重要性)。该规则要求上市公司在提交的文件中披露与气候相关的重大风险信息，以便为投资者提供可比较的、对决策有用的信息；披露气候相关风险对公司战略、商业模式和前景的影响的信息(如具有重要性)；报告气候相关风险的治理、风险管理以及气候具体目标和目标；以及披露公司面临的气候相关风险的财务信息，包括与恶劣天气事件相关的成本、支出和损失。要求部分大公司披露范围 1 和范围 2 温室气体排放(如具有重要性)。该规则不包括对范围 3 排放的披露要求。所要求的披露将随着时间的推移分阶段实施，首先是大型加速申报者将在 2026 年对 2025 财年大部分非排放相关信息进行披露。该规则的执行目前处于暂停状态。²⁴

三. 可持续性报告要求的采用现状和实际实施中出现的挑战

21. 承诺实施可持续性报告标准的管辖区数量在增加(见附件一)。2024 年 5 月，国际财务报告准则基金会表示，超过 20 个司法管辖区已决定在法律或监管框架中使用或正在采取措施引入国际可持续发展准则理事会的基础标准。²⁵ 如前所述，美国证券交易委员会发布了一项关于披露气候相关风险的规则。《欧洲可持续性报告标准》是欧盟成员国上市实体和其他公共利益实体编制可持续性报告的基础。最后，20 多年来，许多公司一直在自愿采用全球报告倡议组织的标准。

22. 如本章所述，对不同司法管辖区实施可持续性报告标准的方法进行的审查表明，大多数司法管辖区都选择设立理事会或委员会来解决实施问题，如巴西、加拿大、印度、日本、马来西亚、大韩民国和新加坡。几乎所有接受审查的司法管

²² 见 <https://www.efrag.org/News/Public-486/Public-consultation-on-the-Draft-XBRL-Taxonomy-for-ESRS-Set-1>。

²³ 见 https://commission.europa.eu/business-economy-euro/doing-business-eu/sustainability-due-diligence-responsible-business/corporate-sustainability-due-diligence_en。

²⁴ 见 <https://esgnews.com/us-sec-pauses-climate-disclosure-rule-pending-court-challenge/>。

²⁵ 见 <https://www.ifrs.org/news-and-events/news/2024/05/jurisdictions-representing-over-half-the-global-economy-by-gdp-take-steps-towards-issb-standards/>。

辖区都选择发布自己版本的两项可持续性披露标准；有些司法管辖区选择这一做法以便为实体的不同部门的实施时间表提供灵活性。一个共同的要素是采取分阶段实施办法，从上市实体和大型实体开始。早些年开展的一些实施工作可能是为了响应气候相关财务披露工作组的建议。改编而不是直接采用国际可持续发展准则理事会标准，会使根据不同国家版本的标准编写的报告之间存在差异，妨碍用户(包括想要比较全球各地区投资选择的投资者)进行直接比较。这种做法可能会大幅降低拥有一套通用标准的好处。

1. 司法管辖区实例

23. 在澳大利亚，财政部于 2024 年 1 月发布了有关企业气候相关财务披露的立法草案。征求意见稿是在 2022 年和 2023 年进行磋商后发布的，并列出了相关措施，例如范围、时间安排和法律规定的鉴证要求，以强制要求澳大利亚企业披露气候相关信息。²⁶

24. 在巴林，根据对透明度、强有力的公司治理以及追求社会和气候相关目标的承诺，中央银行于 2023 年发布了环境、社会和治理相关要求模块，针对所有上市公司、银行、融资公司、保险公司以及第一类和第二类投资公司，并提供了报告要求指南。²⁷

25. 孟加拉国为银行和金融公司推出了关于可持续性和气候相关财务披露的准则。²⁸

26. 2024 年 3 月，多民族玻利维亚国通过了一项决议，规定自 2027 年 1 月 1 日起，在没有针对具体事项的国家技术公告或地方法规的情况下，在该国开展经济活动的实体将全面采用国际可持续发展准则理事会的两项可持续性披露标准，并允许提前采用。此外，国家审计师和会计师技术委员会正在监测拟议的可持续性鉴证国际标准 5000 的进展情况，以供多民族玻利维亚国最终采用。²⁹

27. 在巴西，财政部和证券交易委员会表示，将把国际可持续发展准则理事会的两项可持续性披露标准纳入监管框架，制定从 2024 年开始自愿使用到 2026 年 1 月 1 日强制使用的路线图，并要求从 2026 年开始在可持续性报告中提供合理鉴证。这两个公共当局表示，国际可持续发展准则理事会的标准可以提高可持续性相关风险和机会的透明度，并促进公司吸引资本和全球投资，从而有助于加强巴西的资本市场。自 2010 年以来，巴西一直要求使用《国际财务报告准则》会计准则。³⁰ 中央银行就一项提案启动了公共协商，该提案旨在扩大金融机构在年度社会、环境和气候相关风险和机遇报告中要求的披露范围，以纳入与环境、社会和治理相关风险和机遇有关的新的量化要求，并建议与国际可持续发展准则理

²⁶ 见 <https://treasury.gov.au/consultation/c2024-466491>。

²⁷ 见 <https://www.cbb.gov.bh/media-center/central-bank-of-bahrain-issues-new-environmental-social-and-governance-reporting-framework/>。

²⁸ 编制该准则是作为瑞士国家经济事务秘书处支助的国际金融公司项目的一部分。见 <https://www.ifcbeyondthebalancesheet.org/news/bangladesh-achieves-milestone-sustainable-finance-pioneering-guidelines>。

²⁹ 见 <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/discussion/bolivia-s-adoption-international-sustainability-standards-how-accounting-profession-leading-way>。

³⁰ 见 <https://www.ifrs.org/news-and-events/news/2023/10/brazil-adopts-issb-global-baseline/>。

事会的标准更加一致。此外，证券交易委员会在 2023 年 10 月表示，将从 2026 年开始对上市公司、证券化公司和投资基金采用理事会标准。

28. 在加拿大，可持续发展准则理事会专注于在加拿大建立业务并推动采用可持续性披露标准，该理事会正在制定第一套加拿大可持续性披露标准，于 2024 年 3 月发布以征求公众意见，并与国际可持续发展准则理事会的两项可持续性披露标准密切保持一致。自愿性标准将于 2025 年 1 月 1 日或之后开始的年度报告期生效。加拿大标准最终确定后，加拿大证券管理局将决定是否以及如何将其纳入加拿大上市公司的最终强制性规则中。³¹

29. 在中国，北京证券交易所、上海证券交易所和深圳证券交易所三大证券交易所已最终确定上市公司可持续性披露要求。最终要求包括对之前发布的草案的更新，明确了只有财务重要性问题才需要按照四大支柱披露框架(治理、战略、风险管理以及指标和目标)进行披露。对于仅具有影响重要性的事项适用较宽松的标准，可根据相关的一般披露要求予以披露。新的披露要求自 2024 年 5 月 1 日起生效，公司必须在 2026 年发布 2025 财年的第一份报告。³²

30. 在中国香港，一个新的工作组向绿色和可持续金融跨机构督导小组报告了在制定关于采用国际可持续发展准则理事会两项可持续性披露标准的路线图方面取得的进展，该路线图将包括可持续性报告、鉴证、数据和技术以及能力建设四个关键领域。工作组将开始与利益攸关方接触，以确定在实施国际报告标准时应考虑的国内情况。³³

31. 印度设有一个可持续发展准则理事会，一直在执行标准和要求。2024 年，储备银行发布了气候相关金融风险披露要求草案，该草案将适用于该国的某些商业银行和大型金融机构。新框架包括四类披露，即治理、战略、风险管理和指标。要求在 2024 年 4 月底之前对新要求提供反馈意见。³⁴ 此外，中央消费者保护局还发布了关于防止和监管“漂绿”行为的拟议强制性准则，适用于所有公司，并对就可持续性事项作出声明的公司规定了各种披露要求。³⁵

32. 在日本，可持续发展准则理事会于 2024 年 4 月发布了三份征求意见稿，提出了国家可持续性披露标准，并纳入了国际可持续发展准则理事会两项可持续性披露标准的所有要求，并在必要时增加了特定司法管辖区选项，供各实体选择适用。与理事会的做法不同，日本将可持续性相关财务信息披露一般要求的内容分为两个标准，具体如下：核心内容部分以外的要求被纳入一项拟议的可持续性披露标准应用中；核心内容部分的要求被纳入一项拟议的一般披露标准中。³⁶

33. 在马来西亚，证券委员会打算采用国际可持续发展准则理事会的两项可持续性披露标准，并将考虑调整这些标准以符合当地要求。委员会提出了由市场参与

³¹ 见 <https://www.frascanada.ca/en/sustainability>。

³² 见 <https://www.iasplus.com/en/news/2024/02/china-sustainability>。

³³ 见 <https://www.hkma.gov.hk/eng/news-and-media/press-releases/2024/01/20240108-5/>。

³⁴ 见 <https://www.thehindubusinessline.com/money-and-banking/rbi-unveils-draft-guidelines-on-climate-related-financial-disclosures/article67946469.ece>。

³⁵ 见 <https://pib.gov.in/PressReleasePage.aspx?PRID=2007403>。

³⁶ 见 <https://www.iasplus.com/en/news/2024/04/ssbj-eds>。

者群体分阶段采用这些标准，在 2025-2028 年提供过渡性措施，然后在 2027-2029 年采用全面标准。³⁷ 2023 年 12 月，马来西亚证券交易所推出了一个环境、社会和治理相关报告平台，供上市发行人根据交易所增强型可持续性报告要求提交披露信息。³⁸

34. 在新西兰，金融市场管理局发布了最终指南，要求相关实体保存适当的记录，确认与气候相关的声明符合国家披露标准。³⁹

35. 在尼日利亚，2024 年 4 月，财务报告理事会发布了在该国采用可持续性报告标准的路线图，该路线图设想了四个实施阶段，具体如下：早期采用者，2024 年 1 月 1 日或之后；自愿采用者，2027 年 12 月 31 日或之前；强制采用，2028 年 1 月 1 日或之后；以及各国政府和政府组织的采用，日期待国际公共部门会计准则委员会的标准发布后确定。⁴⁰

36. 在菲律宾，证券交易委员会于 2023 年 10 月发布了上市公司可持续性报告准则修订草案，以征求公众意见，旨在更新此类报告的规则。一项更新涉及通过一个在线平台提交可持续性报告表，以便能够获取和分析数据，其中包括三个主要部分，即可持续性和气候相关的机会和风险敞口；跨行业标准指标；以及行业特定指标。该草案考虑了可持续性报告框架的最新全球进展，特别是国际可持续发展准则理事会的两项可持续性披露标准的进展。2024 年 3 月，证券交易委员会在全国范围内开展了“中小企业和大型企业拥抱可持续性路演”，以推广可持续性报告和实践。⁴¹

37. 在大韩民国，金融服务委员会旨在强制执行与环境、社会和治理相关的披露。这一要求将分阶段实施，从 2025 年开始，适用于综合股价指数中资产规模超过 2 万亿韩元的公司，到 2030 年，这将适用于指数中的其余公司。2023 年 10 月，委员会表示，将把强制披露推迟到 2026 年之后，以与全球监管时间表保持一致，而要求披露的范围尚未公布。⁴²

38. 在新加坡，金融管理局于 2023 年 12 月发布了环境、社会和治理相关评级及数据产品提供商的行为守则，旨在就评级方法及数据来源、治理及利益冲突管理建立行业透明度基准标准。2024 年 2 月，新加坡表示将要求强制披露气候相关信息。会计与企业管理局表示，新的报告要求与国际可持续发展准则理事会的标准保持一致。上市发行人和大型非上市公司将需要进行年度披露，2025 财年从上市发行人开始。为了上市发行人的利益，预计新加坡交易所监管公司将发布有关两项可持续性披露标准中特定规定的说明，正是基于这些规定来实现以气候优先的方式采用理事会标准。⁴³

³⁷ 见 <https://www.iasplus.com/en/news/2024/02/malaysia>。

³⁸ 见 https://www.bursamalaysia.com/bm/about_bursa/media_centre/bursa-malaysia-to-launch-platform-for-mandatory-esg-reporting。

³⁹ 见 <https://www.buddlefindlay.com/insights/mandatory-climate-related-disclosures-in-new-zealand/>。

⁴⁰ 见 <https://frcnigeria.gov.ng/2024/04/22/frc-releases-roadmap-report-for-adoption-of-ifrs-sustainability-disclosure-standards-in-nigeria/>。

⁴¹ 见 <https://www.sec.gov.ph/newsecletter-2024/issue-no-4/#gsc.tab=0>。

⁴² 见 <https://insights.issgovernance.com/posts/esg-regulation-in-south-korea-disclosure-guidance/>。

⁴³ 见 <https://www.iasplus.com/en/news/2024/02/singapore>。

39. 在瑞士，联邦委员会发布了修订公司可持续性报告义务的主要指导原则，包括打算使标准与欧盟公司可持续性报告指令下的标准保持一致。关于拟议修订内容的草案已于 2024 年 6 月底发布。⁴⁴

40. 土耳其将从 2024 年开始采用国际可持续发展准则理事会标准，从 2025 年开始要求根据标准进行报告，并从 2026 年开始要求对可持续性报告进行强制性鉴证。⁴⁵ 国家公共监督机构发布了土耳其可持续性报告标准征求意见稿，该标准以两项可持续性披露标准为基础。⁴⁶

41. 在大不列颠及北爱尔兰联合王国，继 2023 年 1 月结束磋商后，金融行为监管局于 2024 年 1 月发布了关于可持续性披露要求和投资标签的最终政策声明。该政策声明提出了一套与环境、社会和治理有关的措施，旨在防止漂绿行为，提高透明度和可比性，并促进消费者在可持续性投资市场上作出知情选择。⁴⁷

2. 挑战

42. 在当前全球可持续性报告要求的背景下，实际实施中出现了各种挑战，包括主要标准之间的差异对标准的互操作性和报告的可比性产生了不利影响(见附件二)；体制和治理差距；缺乏企业榜样；技术技能方面的差距；缺乏能力意识，也没有认识到为中小企业制定标准的必要性；以及缺乏全面可靠的可持续性相关数据。

43. 20 多个国家已承诺采用国际可持续发展准则理事会标准，但期望全球所有可持续性报告制度完全一致是不现实的。将这些标准作为基准，司法管辖区的报告要求需要根据当地需求进行调整。对报告实体而言，遵守报告义务的要求可能因司法管辖区而异。这些标准可以增强同一行业中实体披露的可比性，特别是通过特定行业的披露。每个实体都有责任考虑所面临的各种气候相关风险和机遇，并确定具有重要性的行业指标，但一个实体的业务模式或情况可能有其独特的方面，会产生特定的风险或机遇，因此，只有全部披露主题和指标的子集才可能适用于任何实体。

44. 由于缺乏可靠和可核查的温室气体排放数据，在国际可持续发展准则理事会标准下披露范围 3 排放量的要求被视为一项重大挑战，尤其是对金融机构而言。未来的监管干预措施可能旨在解决用于生成和报告范围 3 排放的方法方面的不确定性。国际影响力估值基金会发布了一份关于温室气体排放主题方法的征求意见稿；提交意见的截止日期为 2024 年 4 月 30 日。⁴⁸

⁴⁴ 见 <https://www.newsd.admin.ch/newsd/message/attachments/88435.pdf> 和 <https://www.newsd.admin.ch/newsd/message/attachments/88437.pdf>。

⁴⁵ 见 https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Diger/duyuru-05_12_2023%20-%20202.pdf and <https://www.iasplus.com/en/news/2023/12/turkey-issb>。

⁴⁶ 见 https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Surdurulebilirlik/Duyuru/Turkiye_Surdurulebilirlik_Raporlama_Standartlari_ve_TSRSlarin_Uygulama_Kapsami_Resmi_Gazetede_Yayimlanmistir.pdf。

⁴⁷ 见 <https://www.reedsmith.com/en/perspectives/2024/01/fca-publishes-uk-sustainability-disclosure-requirements-investment-labels>。

⁴⁸ 见 <https://ifvi.org/research/methodology-development/greenhouse-gas-ghg-emissions-topic-methodology/>。

45. 国际可持续发展准则理事会旨在满足投资者的需求，因此采取单一重要性的视角，要求实体披露可持续性如何影响实体（“由外向内”）。但是，各司法管辖区可能以不同的方式处理重要性问题。例如，《欧洲可持续性报告标准》采用双重重要性视角，即要求实体除了由外向内的披露外，还披露对人和环境的影响（“由内向外”）。区分这两类影响具有挑战性，因为它们通常是相互关联的。自然相关财务披露工作组已经认识到了这种相互关联性，该工作组建议，无论对重要性采用何种方法，报告实体都应识别和评估实体对自然的依赖性和影响以及实体的自然相关风险和机遇，并详细说明它们之间的联系。⁴⁹

46. 可持续性报告架构的一个重要组成部分是建立一个负责监督可持续性报告的权威机构。司法管辖区可以选择建立一个新的标准制定实体专门负责这项任务，或扩大现有组织的管辖范围，以涵盖可持续性事项。这样一个实体需要得到足够的人员和财政资源，以有效履行其职责。许多司法管辖区都设立了专门负责实施可持续性报告要求的理事会或委员会。成员国在填补体制差距时也许可以考虑这些办法。在实施可持续性报告要求的现阶段，缺乏早期采用者或倡导者。在专门负责可持续性报告的实体中，领导角色并没有那么普遍，这构成了一个挑战。监管机构可考虑提供可持续性报告范本，并鼓励将负责编制可持续性报告的官员的地位和职能提升至领导层。

47. 目前的标准制定工作主要侧重于上市公司或大型公司。政策制定者和监管者需要提高认识，发展能力，倡导适合中小企业需求的标准。这对于确保这些企业的竞争力及其持续进入全球价值链至关重要。中小企业占发展中国家企业的大多数，因此必须指出，虽然国际可持续发展准则理事会的标准主要针对上市公司，但作为跨国企业供应商的中小企业也会受到溢出效应的影响。因此，这些企业也需要主动提供可持续性数据，特别是有关温室气体排放的数据。最近的监管发展，如欧盟碳边境调节机制，要求向欧盟出口某些商品的中小企业提供产品排放信息，从而可能会对这些企业产生影响。

48. 政策制定者可考虑采取以下措施应对这些挑战：整合，即将中小企业可持续性披露纳入可持续金融的整体办法，并作为国家发展战略的一部分；相称性，即界定中小企业相对于跨国企业的实施范围并确定其先后顺序，同时考虑到国家的具体情况；参与，即让供应和投资链上的所有利益攸关方参与，以创建一个有利的生态系统；以及趋同，即旨在制定适用于所有国家和实体的可行的全球可持续性披露基准。⁵⁰

49. 例如，在墨西哥，2024年5月，财务和可持续性报告准则理事会发布了针对非上市公司和中小企业的简化版可持续性报告标准。该标准以《核心指标指南》为基础，并与理事会的两项可持续性披露标准一致。

50. 成功实施可持续性报告要求所需的关键要素之一是在可持续性报告领域具备足够的专业技能和专门知识。主要差距之一在于衡量环境绩效指标，特别是范围3排放。对鉴证和职业道德准则和守则进行了修订，使其更适合可持续性报告目

⁴⁹ 见 <https://www.aoshearman.com/en/insights/issb-sustainability-disclosure-standards-challenges-in-global-regulatory-implementation-and-market>。

⁵⁰ 见 <https://unctad.org/publication/tackling-sustainability-reporting-challenge-policy-guide>。

的，这些事态发展表明，需要迅速提高参与可持续性报告和鉴证的工作人员和领导层的能力，以使他们成功履行职责。

51. 全面数据的可靠性和可用性是任何报告举措的重要基础。政策制定者和监管机构需要考虑如何将数据纳入现有的数据治理模型。需要确定数据来源，为监督气候相关风险以及衡量恶劣天气事件和范围 1、2 和 3 温室气体排放的财务影响提供信息。鉴于有可能会制定生物多样性、生态系统和生态系统服务标准，各国政府还需要建立自然资产清单，并衡量自然资产状况，就像对实物基础设施所做的那样。严谨、全面的数据对于完整地制定和报告政府指标和目标至关重要。全面的数据集以及根据数据进行计划和预测的能力也是可持续性报告标准所要求的情景分析的关键促成因素。

52. 鉴于利益攸关方范围广泛，需要有强有力的治理，以支持利益攸关方目标的一致性以及这些目标与可持续性报告的联系。高级治理机构和中央政府机构需要对可持续性报告进行充分投资。向企业董事会提供宣传教育、将可持续性报告列为此类董事会和审计委员会议程的优先事项以及制定综合政策是重要的起步措施。

四. 结论和有待进一步讨论的问题

53. 提供关于实体可持续性绩效的有意义、可靠和全球可比的报告，对于吸引国内外投资者以及持续进入全球价值链至关重要。过去几年，在制定可持续性报告和相关要求方面取得了进展。然而，正如本说明所强调的，挑战依然存在。国际可持续性报告标准可对发展中国家的公司产生重大的溢出效应，将发展和实施技术援助能力建设作为优先事项，使各实体能够遵守新的要求。有必要避免对金融市场可持续投资战略以及更广泛而言对可持续性和披露要求的日益增长的阻力。因此，政策制定者必须在提高透明度和避免给企业带来不必要负担之间找到平衡。本说明着重介绍了可持续性报告和相关要求(如鉴证、职业道德以及教育和培训需求)方面的最新发展，并详细介绍了各司法管辖区为实施要求而采取的不同方法以及在此过程中出现的实际实施挑战。

54. 除本说明中提到的问题外，国际会计和报告准则政府间专家工作组第四十一届会议的代表们不妨考虑以下问题：

(a) 尽管不同的标准制定者努力实现各自标准之间的互操作性，但差异仍然存在。政策制定者和监管当局需要做些什么才能实现等同性？

(b) 如何促进成员国之间确定和分享在实施可持续性报告方面的良好做法？

(c) 政策制定者和监管机构可以采取哪些方法来提高监管和执法机构在可持续性报告事项方面的知识和技能？

(d) 政策制定者需要考虑哪些因素，来鼓励中小企业编制有意义的可持续性绩效报告？

(e) 政策制定者和监管机构如何促进实施国际审计与鉴证准则理事会和国际会计师职业道德准则理事会正在最后确定的新的鉴证和职业道德准则及守则？

(f) 标准制定者如何为中小企业制定可持续性报告标准？

(g) 需要采取什么措施来帮助公共部门实体做好准备，以便实施国际公共部门会计准则委员会正在制定的可持续性报告要求？

(h) 政府间专家工作组和促进可持续性报告的区域伙伴关系等全球论坛可以采取什么措施来进一步促进可持续性报告要求的全球统一和实际实施？

附件一

截至 2024 年 6 月国际可持续发展准则理事会两项可持续发展披露标准的采用情况

司法管辖区	状态	实施日期
澳大利亚	关于标准的磋商截止至 2024 年 3 月(目前仅采用气候相关披露标准)	自 2025 年 1 月起分阶段实施
孟加拉国	对银行和金融公司提出强制性要求	2024 年 1 月
多民族玻利维亚国	已通过决议, 全面适用于在该国开展经济活动的实体	2027 年 1 月
巴西	充分采用, 以及合理鉴证	2026 年 1 月; 鼓励在 2024 年和 2025 年自愿提前采用
加拿大	2024 年 3-6 月就标准草案进行磋商	2025 年 1 月
中国	就标准草案进行磋商	不适用
中国香港	制定采用路线图	不适用
哥斯达黎加	2024 年全面采用	上市公司(2025 年 1 月)和纳税大户企业(2026 年 1 月)分阶段强制采用
印度	储备银行关于商业银行和其他受监管金融机构气候相关金融风险披露框架的征求意见稿	2025-2026 年, 治理、战略和风险管理 2027-2028 年, 指标和目标 商业责任和可持续性报告自 2022-2023 年起适用
日本	就标准进行磋商	2025 年 3 月
肯尼亚	制定路线图	不适用
马来西亚	已就标准进行了磋商	上市和非上市公司分阶段强制采用(2025 年 12 月至 2027 年 12 月)
摩洛哥	审查披露和目标设定要求	2025 年初(目前仅限银行)
尼日利亚	已就采用路线图进行了磋商	上市公司和中小企业分阶段强制采用(2027-2030 年)
巴基斯坦	就采用两种标准进行磋商	分阶段强制报告(2025 年 1 月至 2027 年 1 月)
菲律宾	修订现行上市公司可持续性报告准则, 考虑采纳两项标准	2025 年 1 月
大韩民国	4 月完成标准初稿; 在 2024 年 6 月之前最终确定标准	2026 年 1 月或以后

司法管辖区	状态	实施日期
新加坡	正式引入与气候相关的强制性披露(目前仅采用可持续性相关财务信息披露一般要求,用于气候报告)	上市公司(2025年1月);资产超过10亿美元的非上市公司(2027年1月)
土耳其	全面采用	2024年1月
大不列颠及北爱尔兰联合王国	关于标准的磋商截止至2024年7月	不适用

资料来源: 贸发会议。见 <https://www.ifrs.org/ifrs-sustainability-disclosure-standards-around-the-world/jurisdiction-consultations-on-sustainability-related-disclosures/>, 以及贸发会议, 2024年, 《2024年世界投资报告: 投资便利化和数字政府》(联合国出版物, 出售品编号: E.24.II.D.11, 日内瓦)。

附件二

可持续性报告要求：一般气候披露标准和规则的比较

基准	国际可持续发展准则理事会	欧洲联盟委员会	美国证券交易委员会
适用范围	由采用标准的司法管辖区内的主管当局自行决定	所有在欧盟监管市场上的实体、大型企业、保险实体和信贷机构，无论其法律形式如何	注册人，包括外国私人发行人、较小型申报公司、新兴成长型公司和首次通过首次公开募股进入美国资本市场的公司
披露类型	一项标准涵盖所有可持续性主题的一般要求，另一项标准涵盖气候相关披露要求	包括气候相关及其他环境、社会和治理相关事项的披露	仅包括气候相关事项的披露
披露阈值和重要性	重要性的定义与《国际财务报告准则》一致，并考虑到通用财务报告的主要用户；适用于标准下的所有披露要求	采用“双重重要性”概念，即如果信息从“影响”角度、财务角度或两者结合的角度来看具有重要性，则需要披露；重要性是所有披露要求的门槛，但《欧洲可持续性报告准则第2号》规定的披露要求除外。	根据最高法院对重要性的定义确定的披露阈值
范围1和范围2温室气体排放披露阈值	如果信息对通用财务报告的主要用户具有重要性，则需要披露	如果达到一般重要性阈值限制，则需要披露	仅对大型加速申报者和加速申报者要求披露，但须符合一般重要性阈值
范围3温室气体排放披露阈值	如果信息对通用财务报告的主要用户具有重要性，则需要披露	如果达到一般重要性阈值限制，则需要披露每个重要的范围3类别下的范围3排放	无需披露范围3排放
情景分析	要求各实体使用气候相关情景分析来评估气候抗御能力，采用与其情况相称的方法，同时考虑与气候相关的风险和机遇敞口以及现有的技能、资源和能力	要求实体使用气候相关情景分析，至少有一种情景符合《巴黎协定》，以评估企业战略的复原力	注册人无需使用情景分析来评估气候相关风险的影响
披露地点	要求将实体披露作为通用财务报告的一部分，或与实体发布的另一份报告中符合要求的披露信息进行交叉引用	要求欧盟实体在管理报告中提供所要求的可持续性信息	要求在年度报告和注册声明中进行披露

基准	国际可持续发展准则理事会	欧洲联盟委员会	美国证券交易委员会
行业特定要求	不要求特定行业的披露，但要求实体参考并考虑可持续性会计准则理事会以往发布的标准中基于行业的披露主题的适用性	《欧洲可持续性报告准则第 2 号》将包括对具体部门的要求(尚未提出)	不包括行业特定要求
生效日期	标准对 2024 年 1 月 1 日或之后开始的年度报告期有效；选择适用这些标准的司法管辖区可自行设定生效日期	对于目前受非财务报告指令约束的实体和达到非财务报告指令阈值的其他上市实体，2024 财年生效；其他实体的采用时间为 2025 至 2028 财年之间	大型加速申报者需要在 2025 年开始的财年首次按要求进行披露；加速申报者(较小型报告公司和新兴成长型公司除外)需要在 2026 年开始的财年首次按要求进行披露。

资料来源：贸发会议。