



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4

整合实体的财务和可持续性业绩报告：利用数字化

贸发会议秘书处的说明

概要

本说明概述了财务和可持续性报告要求的发展和现状，以及与报告的整合和数字化相关的要素。本说明从实际实施的角度，特别是从发展中国家的角度，讨论了这些相互关联的要素。本说明探讨了数字报告在综合实施全球财务和可持续性报告准则方面所能带来的好处，并探讨了信息技术的发展潜力，例如可扩展商业报告语言(XBRL)及相关分类标准，以便为发展中经济体，特别是参与大型跨国企业供应链的中小企业提供必要的工具，加速向财务和可持续性报告的数字化时代过渡。最后，本说明提出了一系列问题，供第四十一届会议代表进一步审议。



一. 导言

1. 联合国早已认识到私营部门实体在实现经济和社会发展目标方面发挥了重要作用。多年来，政策制定者始终致力于制定有利于企业发展的监管框架。企业如果能够提供有意义、可靠且可比的业绩及财务状况报告，将更有机会吸引国内外投资。随着资本市场的持续一体化，世界各地的企业必须提供全球可比的财务和可持续性相关披露。

2. 40年前，联合国会员国设立了国际会计和报告准则政府间专家工作组，旨在促进企业提供可靠且可比的报告。多年来，政府间专家工作组为实现这一目标做出了重大贡献。工作组届会为各方提供了公开的平台，审议与协调企业财务和可持续性业绩披露要求有关的各种议题并达成共识。工作组从会员国的实际经验中总结了良好做法并广泛分享，以促进实施在全球层面制定的框架、准则和规范。

3. 自可持续发展目标通过以来，政府间专家工作组大力协助会员国落实可持续性报告要求，采取的措施包括：2019年发布贸发会议《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》，并于2022年进行修订；提供配套的培训手册和在线培训课程；2023年发布《应对可持续性报告挑战：政策指南》。贸发会议致力于实施一系列技术合作项目，旨在促进发展中国家企业提交高质量的可持续性报告，并推动在非洲、亚洲和拉丁美洲建立区域伙伴关系以促进实现这一目标，包括促进区域层面的经验交流。¹ 政府间专家工作组始终强调，全球可持续性报告准则对发展中国家中小企业具有溢出效应。最近在准则制定和信息技术方面取得的进展有望加速发展中国家实施全球准则。

4. 在政府间专家工作组第四十届会议的审议结束时，代表们提议将“整合实体的财务和可持续性业绩报告：利用数字化”作为第二个主要议程项目。因此，贸发会议秘书处编写了这份背景文件，以便利对该议程项目的审议。第二章详细介绍了全球准则制定方面的进展、财务和可持续性报告要求的现状、与报告整合和数字化相关的要素，以及实际实施过程中遇到的挑战。第三章探讨了数字化的优势、为实现数字化的标准化而开展的分类标准制定工作、实际实施挑战以及新出现的良好做法。第四章提出了一系列问题，供第四十一届会议代表进一步审议。

二. 准则制定方面的趋势和综合报告的应用

A. 准则制定方面的进展

5. 2000年，国际证券委员会组织核可了国际会计准则委员会发布的适用于证券国际上市的国际会计准则，从而改变了全球财务报告的格局。2001年，国际财务报告准则基金会成立，国际会计准则理事会取代了国际会计准则委员会。2002年，欧盟颁布了一项法规，要求上市公司在编制合并财务报表时，必须遵

¹ 区域伙伴关系由贸发会议发起，旨在促进同一区域的国家相互支持，努力制定国家战略和政策，以建立和/或加强国家基础设施，促使企业编制高质量的可持续性报告；增加企业编制的高质量可持续性报告的数量；衡量私营部门对实现可持续发展目标的贡献；促进企业的可持续发展。

注：提及任何企业或许可程序并不意味着联合国对其表示认可。

守国际会计准则理事会颁布并经欧盟认可的《国际财务报告准则》。国际财务报告准则基金会的数据显示，目前有 168 个法域要求或允许使用《国际财务报告准则》。2010 年，国际会计准则理事会发布了关于管理层评论的实务公告，为编制管理层评论(也称为管理层讨论与分析，或运营和财务审查，或战略报告等)提供了框架，作为对根据《国际财务报告准则》编制的财务报表的补充。该公告要求企业讨论主要风险和机遇以及对未来业绩的潜在影响。2024 年 6 月，国际会计准则理事会表示，正在完成实务公告的修订版。²

6. 自 2000 年以来，全球报告倡议组织致力于发布关于可持续性报告的指南和准则，各实体在自愿的基础上加以适用。在过去几年中，一些重大进展加快了可持续性报告框架和准则的协调进程。2021 年，国际财务报告准则基金会宣布成立国际可持续发展准则理事会。2023 年 6 月，理事会发布了两项可持续披露准则，即可持续相关财务信息披露一般要求和气候相关披露。2023 年 7 月，欧盟委员会通过了《欧洲可持续报告准则》，适用于所有受《企业可持续发展报告指令》约束的企业。2024 年 3 月，美国证券交易委员会颁布了一项规则，以加强并规范气候相关披露。

7. 可持续性报告的准则制定者要求将依据各自准则编制的可持续性报告与财务报告进行整合，为用户提供全面的视角。例如，将国际可持续发展准则理事会发布的可持续报告准则与国际会计准则理事会的财务报告框架相关联。《国际财务报告准则第 1 号》要求同时发布可持续性报告与相应的通用财务报表。《欧洲可持续报告准则第 1 号》规定，一个实体的可持续性报告的报告期应与其财务报表的报告期一致。全球报告倡议组织的准则也有类似要求。2010 年，国际综合报告委员会成立，目标是建立全球认可的综合报告框架，以便企业报告长期价值创造情况。³ 委员会于 2013 年发布了这一框架，并于 2021 年发布了修订版。⁴ 在本说明中，综合报告的含义更为广泛，指的是整合财务报告和可持续性业绩报告，包括采用综合报告框架。

8. 财务和可持续性报告的准则制定机构已经认识到，数字化有利于促进用户获取和使用依据各机构制定的准则编写的报告。为了促进并规范这一进程，准则制定机构发布了与其准则配套的分类标准；例如，国际会计准则理事会于 2004 年发布了第一个国际财务报告准则分类标准，国际可持续发展准则理事会于 2024 年发布了同样的分类标准。2024 年 2 月，欧洲财务报告咨询组发布了与欧洲可持续报告准则配套的分类标准，并征求意见。⁵ 在本说明中，数字化不仅指以电子格式(例如可移植文件格式)编制报告，还包括依据各自的分类标准对每个财务和可持续披露项目(无论是数字还是文本形式)进行数字化标记，以便机器能够读取和检索这些信息。全球最常用的数字化商业信息交换框架是可扩展商业报告语言(XBRL)，这是由 XBRL 国际组织维护的免费授权的开放式数字标准。报告实体依据各准则制定机构提供的适用分类标准，使用 XBRL 对报告进行编码，借助符合 XBRL 标准的软件和服务生态系统对报告中的相关事实进行编码或标记，或在某些情况下使用监管机构、交易所或商业登记机构提供的模板或在线表格。目

² 见 <https://www.ifrs.org/projects/work-plan/management-commentary/>。

³ 见 <https://integratedreporting.ifrs.org/10-years/10-years-summary/>。

⁴ 见 <https://integratedreporting.ifrs.org/resource/international-ir-framework/>。

⁵ 见 <https://www.efrag.org/en/projects/esrs-xbrl-taxonomy/exposure-draft-consultation>。

前，全球有 200 多项此类数字任务，数百万企业向监管机构提交符合一项或多项 XBRL 规范的机器可读业务报告。⁶

B. 应用综合报告的经验

9. 在多个地区，整合财务报告和可持续性报告已成为普遍做法。综合报告框架的主要目的是向金融资本提供者说明一个组织如何随着时间的推移创造、保持或削减价值，其基本原理是“综合报告和综合思维能够实现更高效的资本配置，从而促进金融稳定和可持续发展”。⁷ 综合报告已在各行各业和各区域的企业中得到推广。70 多个国家的 2,500 多家企业采用了综合报告，40 多个证券交易所参考了综合报告准则。⁸ 一项研究显示，2017 年至 2020 年期间，全球最大的 250 家企业中，将年报标记为“综合”的企业比例从 14% 增至 22%，2020 年至 2022 年期间，采用综合报告框架的企业数量有所增加，具体情况如下：拉丁美洲从 16% 增至 28%；亚洲和太平洋从 25% 增至 30%；欧洲从 14% 增至 15%；中东和非洲从 43% 增至 55%。⁹

10. 2010 年，南非率先将综合报告作为企业治理的主要组成部分。在约翰内斯堡证券交易所上市的企业必须发布符合《金氏企业治理准则》的综合报告。¹⁰

11. 非洲国家越来越多地采用综合报告作为提高透明度、吸引投资、改善企业治理的手段。非洲综合报告委员会成立于 2017 年，各成员国均同意建立国家综合报告委员会。成员国包括博茨瓦纳、肯尼亚、毛里求斯、摩洛哥、纳米比亚、尼日利亚、南非和津巴布韦。泛非会计师联合会在实现非洲综合报告委员会的目标方面发挥着主导作用。¹¹

12. 2022 年的一项研究指出，在尼日利亚，收入排名前 100 的全球企业样本中，有 55% 在年报中纳入了与环境、社会和治理相关的可持续性信息；25% 寻求对披露信息进行鉴证；22% 承认生物多样性和/或自然资源的丧失对企业构成风险；30% 报告了碳减排目标。¹² 研究还强调，尼日利亚的综合报告水平较低，在收入排名前 100 的全球企业中，只有 4% 表示遵循了国际综合报告框架；对环境、社会和治理相关支柱的管理存在不足，很少有企业寻求鉴证；这三大支柱均需改进。尼日利亚鼓励上市公司自愿提交可持续性报告。尼日利亚财务报告理事会制

⁶ 见 <https://www.xbrl.org/the-standard/why/xbrl-project-directory/>。

⁷ 见 https://integratedreporting.ifrs.org/wp-content/uploads/2022/08/IntegratedReportingFramework_081922.pdf。

⁸ 见 <https://integratedreporting.ifrs.org/news/the-growing-momentum-for-integrated-reporting-part-1/>。

⁹ 见 <https://kpmg.com/xx/en/home/insights/2022/09/survey-of-sustainability-reporting-2022.html>。

¹⁰ 见 <https://www.iodsa.co.za/page/king-iv>。

¹¹ 见 <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/discussion/it-time-africa-accelerate-implementation-integrated-thinking-and-reporting>。

¹² 见 <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/ng/pdf/2022-survey-of-sustainability-reporting-in-nigeria.pdf>。

定了实施国际可持续发展准则理事会的两项可持续披露准则的路线图，这两项准则将于 2028 年全面强制实施。¹³

13. 在亚太地区，很大一部分综合报告来自日本的企业。自 2015 年《企业治理守则》出台以来，日本广泛采用了综合报告，该守则认可综合报告框架能够满足其要求。2020 年，一项针对日本市场综合报告的分析指出，日本的综合报告数量居全球首位，但仍存在改进空间，并建议日本企业超越法规要求的合规披露，说明其为所有利益攸关方和社会创造的价值。¹⁴ 此外，一项研究表明，到 2022 年，新加坡有 12% 的企业提交了综合报告。¹⁵

14. 在欧洲，综合报告的使用正在稳步增长，但仍有少数会员国很少使用综合报告。2013 年至 2017 年期间，各国综合报告的数量变化不大。一项研究显示，2013 年至 2017 年期间，综合报告的数量有所增加，其中法国的增幅最大(103 份报告)，其次是德国(53 份)、意大利(41 份)、瑞典(41 份)和丹麦(38 份)；奥地利、比利时、匈牙利、波兰和葡萄牙的报告数量有所减少。¹⁶

15. 在拉丁美洲，2019 年至 2022 年期间，阿根廷、巴西和墨西哥最大的企业发布的综合报告数量有所增加。¹⁷ 在巴西的抽样企业中，编制综合报告的比例从 36% 上升至 60%，部分原因是有一项决议规定，上市企业如果选择发布与财务报表关联的可持续性报告，必须以综合报告框架为基础，并进行有限鉴证。

C. 实际实施挑战

16. 综合报告的整体性可能会给报告实体带来一些实际挑战。可能难以确保各利益攸关方理解框架、复杂的概念和价值创造潜力。报告实体必须了解重要性、可持续性标准和监管预期，同时还需要考虑培训、教育和组织变革。董事会和高管可能需要接受培训。数据的可得性、质量和成本也是需要考虑的因素。

1. 复杂性

17. 综合报告框架涉及连通性、重要性和价值创造等复杂概念，各组织可能难以完全理解和应用这些概念。¹⁸ 许多企业可能还缺乏实现充分透明所需的文化，包括出于竞争方面的考虑。整合财务数据和可持续性数据也带来了技术和概念上的挑战。企业需要找到方法来量化可持续性举措对财务业绩的影响，反之亦然。为了完全实现综合报告的愿景，可能需要强大的数字整合工具，以自动化并简化来自多个部门、业务单位或子公司的数据合并、汇总和转换过程。多个报告框架

¹³ 见 <https://www.mondaq.com/nigeria/securities/1384500/esg-reporting-and-disclosure-obligations-legal-requirements-and-best-practices>。

¹⁴ 见 <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/jp/pdf/2021/jp-integrated-reporting2020.pdf>。

¹⁵ 见 <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/audit-assurance/publications/state-play-sustainability-disclosure-assurance-2019-2022-trends-analysis>。

¹⁶ 见 <https://www.businessperspectives.org/journals/problems-and-perspectives-in-management/issue-359/analysis-of-the-integrated-reporting-use-in-eu-countries>。

¹⁷ 见 <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/audit-assurance/publications/state-play-sustainability-disclosure-assurance-2019-2022-trends-analysis>。

¹⁸ 见 <https://integratedreporting.ifrs.org/resource/mazars-integrated-reporting-towards-a-global-adoption/>。

和准则也会给报告实体带来困扰。选择最适当的框架并使报告实践与不断变化的准则保持一致可能具有挑战性，特别是对于在多个法域开展业务的跨国组织而言。然而，各法域的报告预计将趋于一致，有助于解决这个问题。

2. 人员能力与组织变革

18. 实施综合报告可能需要进行文化和组织变革，通常还需要进行培训和教育。企业可能会面临来自内部利益攸关方的阻力，这些利益攸关方习惯于传统的报告和风险做法，或者对可持续性问题的重要性和监管预期缺乏认识。对于环境风险和机遇在报告中的地位，可能存在不同的看法，现有的基础设施和报告工具可能无法满足新的报告要求。为了确保所有负责人员都能理解并有效参与综合报告的编制，需要开展培训和教育，还需要领导层的大力支持和跨组织参与。

3. 数据的可用性和质量

19. 与财务报告相比，由于可持续性报告类别涵盖的报告要素种类繁多，收集准确可靠的可持续性数据可能面临挑战。确保可持续性数据在各报告期之间以及与行业基准之间的一致性和可比性也较为困难。此外，组织内部的数据往往是孤立的，难以进行整合并在综合报告中以连贯一致的方式呈现。

三. 利用数字化促进综合报告

20. 数字业务报告的使用正在不断增加。欧洲证券与市场管理局制定的欧洲单一电子格式报告框架已实施两年，要求企业提交数字报告，欧洲目前约有 5,000 家企业根据其指导方针编写年报。该格式实际上要求所有符合《国际财务报告准则》的合并财务报表都应机器可读，以便主要利益攸关方能够分析关键信息。使用 XBRL 进行数据标记，并将这些标记嵌入超文本标记语言文档中，可以带来显著优势。数据可以在任何浏览器中读取，同时避免了手动分析大量企业财务信息的麻烦。数字标记还有助于准确理解内容和数据，并支持开发交互式信息图表。

21. 例如，在印度，报告实体充分利用了数字化。证券交易委员会的企业责任和可持续性报告条例规定，该国市值排名前 1,000 的上市公司必须披露可持续性数据。企业必须同时提交 XBRL 格式和 PDF 格式的报告，以便用户使用现有的软件工具进行分析。每份披露包含约 1,600 个数据点，由企业直接提供并验证，这些数据对许多利益攸关方而言是宝贵的数据来源，其格式也符合全球报告准则。¹⁹ 对这些数据的分析可能会为关键利益攸关方的重大决策提供见解。

A. 数字报告的优势

22. 数字报告可以实时或准实时地获取数据，使报告实体能够及时编制报告并迅速应对不断变化的情况。通过消除纸质流程和持续的人工干预，数字报告可以降低与报告印刷、分发和存储相关的成本。在创建、分析和披露财务和可持续性信息的过程中，XBRL 的使用对编制者和使用者都大有裨益，可以节约成本，提高效率，并增强传达给利益攸关方的信息的准确性和可靠性。可将财务报表中的

¹⁹ 见 https://public.tableau.com/app/profile/revathy6435/viz/BRSR_analytics_published/BRSRReportOverview。

XBRL 标记视为财务报告的条形码(见第 8 段)。数字报告为政府、监管机构、报告实体、投资者和其他用户带来了显著的好处。软件和数据供应商系统能够利用内嵌式 XBRL 技术, 提供完整的数据出处或可追溯性, 这对投资者尤为重要, 因为用户可以直接浏览原始报告中的图表或叙述性文字的出处。

1. 报告实体

23. 除了 XBRL 之外, 还有各种数字工具可用于编制可持续性报告。数字优先的可持续性相关数据工具、平台和产品的发展使企业更容易报告环境影响。这些工具可以帮助企业追踪碳足迹并管理与气候相关的影响。例如, 碳信托公司提供计算工具和服务, 帮助企业测量和管理碳排放, 并计算运营、供应链和产品生命周期中的碳足迹。此外, 《温室气体核算体系》为企业测量和报告温室气体排放提供了标准和指南, 并提供了在线工具, 帮助企业根据国际公认的核算标准计算和报告排放量。

24. 中小企业可以通过使用现有的会计记录来估算排放量, 从而取得进展。例如, 企业可以使用与能源消耗、运输和生产过程有关的财务记录来估算碳足迹。这种方法可能不如更全面的数据收集方法准确, 但可以跟踪环境影响并找到改进的机会。各供应商提供的碳核算软件可以协助企业测量、管理和减少碳排放, 并转向更可持续的生产活动。数字报告平台和相应的分类标准可以方便大型跨国企业供应链上的发展中国家中小企业进行报告。实施数字报告还可以节约成本并带来其他效益, 包括减少人工流程和合并报告所花的时间。随着各实体越来越熟悉数字报告, 出错的情况也可能会减少。不过, 可能需要几年时间才能获得相关效益。

2. 政府和监管机构

25. 数字化可以在多个方面为政府和监管机构带来益处。简化的数字化报告流程可以提高透明度、加强问责制并确保遵守《巴黎协定》等国际协定, 并可用于跟踪可持续发展目标的资金使用情况。此外, 数字报告系统可以生成标准化报告, 使政府更容易分析趋势、设定目标和制定政策, 从而有效减缓气候变化。这方面的一些重要考虑包括, 需要确保报告实体提供的数据得到保护, 并制定数据恢复计划, 以防数据意外丢失。政策制定者面临的一个挑战是如何更好地利用数字报告为企业报告领域带来的好处, 并将其应用到公共部门, 提高各市、省和国有企业的财务和可持续性披露的可比性和实用性, 从而加强问责制并吸引投资, 例如通过市政绿色债券吸引投资。数字报告和标记有助于采用和实施标准化报告框架和格式, 提高所报告信息的一致性和可比性, 并推进数据收集和合规监测的自动化, 进而支持监管和执法。各国还可以使用此类数据报告可持续发展目标的进展情况。例如, 可以从此类数字报告平台获得关于指标 12.6.1(发布可持续性报告的企业数量)的信息。数字化可以更准确、更及时地反映受监管实体的活动和业绩信息。鉴于上述好处, 监管机构的职责可以转向更复杂的监测, 包括确定报告数据的趋势、模式和异常情况。

26. 例如, 在哥伦比亚, 环境部与联合国贸发会议合作, 于 2023 年启动了数字平台的开发工作, 该平台使企业能够每年报告碳排放并获得必要的认证, 从而支持国家实现《巴黎协定》的目标。该平台将于 2024 年底推出, 集成了对用户友好的排放计算器, 并且符合政府间气候变化专门委员会制定的标准, 以确保该平

台既全面又便于需要报告排放量的企业使用，其目的是帮助哥伦比亚为即将实施的全球碳定价和税收措施做好准备，包括欧盟的碳边境调节机制。未来可能增加的功能包括：环境影响评估证书在线服务；绿色企业证书数字登记册，使企业能够根据区域标准评估环境做法，并获得绿色企业资质；链接到企业会计工具，按支出项目计算排放量。²⁰

27. 在综合报告中纳入生物多样性和自然相关指标的趋势日益明显，反映了一种不局限于环境因素的更广泛的可持续性方法。自然相关财务披露工作组就在财务报告中披露与自然相关的风险和机遇提出了建议。工作组的目标是促进人们更好地了解企业对生物多样性和自然的依赖和影响，鼓励各组织将此类信息纳入报告。数字化改变了数据的收集、处理和报告方式，采纳工作组的建议可以显著提高与自然相关的财务披露的有效性和实施效果。例如，可使用遥感和卫星图像监测生态系统，提供关于生物多样性、森林砍伐和土地使用变化情况的实时数据，可使用物联网传感器监测空气和水质、土壤健康和野生动物活动等环境参数，为评估与自然相关的风险提供详细数据。

28. 可持续性报告和数字技术的发展能够影响企业内部编制、汇总和分析可持续性数据的流程，并改变企业向外部受众传达可持续性战略的方式，从而有助于支持对可持续性报告的鉴证并提高其可信度。在欧盟，《企业可持续报告指令》要求对企业报告的可持续性信息进行鉴证，并赋予审计委员会重要的强制性职责，即对编制可靠的可持续性信息的内部流程进行监督，并对鉴证流程进行监测。

3. 投资者

29. 先进的分析工具使投资者能够快速有效地分析大量可持续投资数据，更有效地识别投资机会和风险。可以将此类数字可持续性信息整合到可持续投资战略中，为研究、筛选和其他分析提供见解和信息。此外，还可将此类数据集和分析工具用于为绿色债券和其他可持续金融工具的发行提供信息。²¹ 为了促进投资流向本国，监管机构可以考虑设计数字报告平台，供潜在投资者使用。一项研究指出，可持续性披露监管可以改善信息环境，并对资本市场产生有益的影响。²² 随着投资级数字可持续性数据的增加，投资决策将变得更加明智，信息不对称现象得以减少。这有助于维护市场诚信，并整合与环境、社会 and 气候相关的风险和机遇。

4. 其他利益攸关方

30. 数字化可以帮助非政府组织、民间社会和学术界等其他可持续性利益攸关方更好地获取信息，使其能够监测和评估企业对社会和环境的影响。例如，一项研究使用了印度 1,000 多家上市公司的可持续性数据，为投资者、评级机构、政策制定者、监管机构、企业和行业机构提供了宝贵的见解。²³ 透明和负责的报

²⁰ 见 <https://unctad.org/news/un-digital-government-awards-celebrate-excellence-online-public-services>。

²¹ 见 <https://developers.lseg.com/en/article-catalog/article/how-integrate-esg-data-investment-decisions>。

²² Krueger P, Sautner Z, Tang DY and Zhong R, 2024, The effects of mandatory [environmental, social and governance-related] disclosure around the world, *Journal of Accounting Research*.

²³ XBRL 国际组织，2024 年，白皮书，可查阅 <https://www.xbrl.org/unlocking-the-potential-of-esg-disclosures-in-india-a-must-read-analysis/>。

告做法可以促进利益攸关方之间的信任和问责制，使他们有能力要求企业和监管机构对自身的行动和业绩负责。数字技术可通过建立反馈回路和提高透明度来促进包容性和可持续增长。此外，综合报告促使各组织与广泛的利益攸关方接触，包括当地社区、民间社会组织和政府机构。数字工具使沟通和协商进程更具包容性和参与性，使利益攸关方有能力参与决策，并使各组织对社会和环境影响负责。最后，数字报告有助于整合微观经济数据，用于宏观经济层面的报告和分析。

B. 数字报告的标准化

31. 为数字财务报告和可持续性报告制定分类标准(即“数字字典”)，对于提高各法域的一致性、可比性和透明度至关重要。国际会计准则理事会的分类标准是其准则的数字化呈现，使企业能够在报告中使用 XBRL 对财务数据进行标记，从而促进数据的自动化交换和分析。美国证券交易委员会规定，在美国上市的企业必须在财务报告中使用 XBRL，以便投资者和监管机构更有效地获取和分析财务数据，而会计分类标准由财务会计准则委员会负责制定和维护。国际可持续发展准则理事会已完成首个数字报告分类标准，并附有一份解释性文件，旨在与欧洲财务报告咨询组、XBRL 国际组织和净零公共数据库等实体合作促进数字报告。根据国际可持续发展准则理事会的准则，数字分类标准并非强制要求，是否采用数字报告由国家证券监管机构决定，但采用数字报告可以让投资者、编制者和监管机构等利益攸关方从中获益。例如，澳大利亚德勤会计师事务所预计，如果大型企业采用数字财务报告，可以节省大量经济成本。²⁴ 能力建设要求必须得到满足，特别是在提供关于相称性、重要性、温室气体排放核算和鉴证的指导方面。国际财务报告准则基金会能力建设小组正在汇集资源以满足这些需求，并在非洲、亚洲和拉丁美洲开展了区域提高认识和信息收集活动。²⁵ 全球报告倡议组织发布了其准则的最新版本；制定了针对具体行业的报告指南，以应对不同行业独特的可持续性挑战；并实施了旨在制定数字分类标准的项目，以结构化和标准化的格式报告可持续性信息，并促进与财务报告的整合。最后，自然相关财务披露工作组知识中心为气候相关披露的分类标准制定提供了指导。

C. 实际实施挑战和良好做法

32. 各法域在制定关于实施可持续性报告要求的政策时，必须考虑初始条件，包括适用的企业报告平台是否已准备就绪。采用国际可持续发展准则理事会的准则及相应数字分类标准的速度可能因各种因素而异。在某些情况下，一个法域可能已具备明确的监管和政策框架，并拥有明确的治理和法定安排。市场参与者可能在可持续性报告方面积累了足够的经验，使其能够以简单的方式采用这些准则。在许多情况下，各国尚未制定适用的法规、设立支助机构、配备必要的人力。报告的数字化可能是许多新兴市场和发展中经济体需要考虑的一个新因素，还需要考虑可持续性披露对于竞争力、供应链保留和新兴贸易法规的重要性。综合报告

²⁴ 见 <https://www.deloitte.com/au/en/services/audit-assurance/perspectives/embracing-the-power-of-digital-corporate-reporting.html>。

²⁵ 见 <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2022/october/ac/ap08-capacity-building.pdf>。

的问责制和透明度可协助各国根据可持续发展目标调整政策和活动，并跟踪这些目标的进展情况。获得资本对于可持续发展至关重要，特别是在发展中国家。借助数字工具，综合报告可以帮助各组织以一致和可比的方式向投资者传达可持续性工作和长期价值创造潜力。这可以增强吸引投资的能力，确保增长和发展项目能够获得融资。然而，在数字报告的发展过程中，报告实体和监管机构都面临一些实际挑战。尽管数字报告能为经济体带来整体效益，但政策制定者和企业面临多项重大挑战，包括：对报告实体而言，软件、员工培训和维护成本；对监管机构而言，数字报告平台的建立和管理。此外，还存在跨领域的数据整合挑战，包括财务数据和可持续性数据的整合、数据标准化、技术复杂性、数据安全和隐私以及变更管理。监管机构和政策制定者在考虑现代化发展路径时需要应对这些挑战。

1. 报告实体

33. 根据报告实体的规模和需求复杂性，前期软件成本可能较高，包括许可费、订阅费和定制费用。然而，可以使用各种经济实惠的方案解决这一问题。有迹象表明，XBRL 软件或模板市场规模庞大，竞争激烈。例如，可以使用电子表格和相关排放公式系数计算初始排放估算值。此外，开源或基于云的平台提供了具有成本效益的解决方案，许多大型软件供应商正在推出新的模块，以满足不断变化的监管需求。向数字化转型需要培训员工使用新的软件工具、报告准则和数据管理协议。由于员工缺乏专业知识和对变革的抵触，实施并有效利用数字报告系统可能会遇到挑战。开展培训提高员工的数字素养、让他们熟练使用报告软件有助于推进向数字化转型。让员工参与转型计划的初始阶段也有助于变革管理过程。初步实施阶段过后，成本可能会大幅降低。此外，跨国公司的努力可能会惠及供应商。例如，范围 3 温室气体的排放量(约占企业碳足迹的 80%)可能很难测量，因为涉及价值链中的企业活动；专业技术公司可以提供解决方案，帮助企业计算范围 3 的排放量，并通过提高跨国供应链的透明度，使此类供应链中的全球供应商从脱碳计划中获益。²⁶

2. 监管机构

34. 建立数字基础设施和报告平台给监管机构带来了挑战，需要投入大量时间、资源和技术专长。开发用户友好型界面、实施数据验证检查以及与现有监管系统无缝集成是监管机构必须完成的复杂任务。在开发数字报告平台时，监管机构可考虑与技术和数据合作伙伴合作，或聘请外部顾问帮助设计和开发平台。在部署之前，进行彻底的测试并收集用户反馈对于完善平台功能和可用性至关重要。此外，监管机构需要确保员工接受充分培训，掌握平台使用方法、理解报告准则、能够解读数字数据。内部能力有限和优先事项冲突可能会阻碍员工培训计划的实施。为克服这一障碍，监管机构可考虑为不同用户角色量身定制综合培训方案。此外，通过提供手册、服务台和同行学习机会等方式向员工持续提供支持和资源，可以帮助员工更好地掌握数字报告流程。维护数据的保密性和安全性是数字报告平台的一个重要方面。因此，监管机构可能需要考虑制定强有力的数据保护、加密协议和访问控制措施，以公平公正的方式防止未经授权的访问和数据泄

²⁶ 见 <https://www.esgtoday.com/cbre-signs-deal-to-collect-emissions-data-from-supply-chain/>。

露。最后，必须实施符合行业标准的网络安全协议，如加密、防火墙和入侵检测系统，以确保敏感信息的安全。

3. 信息集成商、分销商和其他行为体

35. 市场需要投资级财务数据和可持续性数据，以支持投资和资本配置。在信息分销商生态系统中，分销商负责整理企业财务和可持续性信息，并通过付费服务对这些信息进行精简、规范和发布。分销商包括交易所和市场数据提供商，如彭博社和伦敦证券交易所集团。除了数据采集外，企业还利用人力资源对信息进行审核和标准化。在数据质量和整合方面可能面临重大挑战，在提供有关新兴市场和前沿市场企业的基本数据方面，通常存在信息缺口和延迟。

4. 数据质量和整合

36. 整合各种来源的财务数据和可持续性数据可能面临挑战，特别是在涉及不同格式、系统和数据质量时。如果报告实体不采用专为数字和/或综合报告制定的标准化数据定义、分类标准和报告框架，可能无法确保报告的一致性和可比性。外部报告功能本身就很简单，还需要进行前期映射这一额外步骤，但使用标准化的报告框架和分类标准可以提升综合信息报告的一致性和可比性。由于原始数据的可靠性和一致性可能持续存在问题，因此数字报告可能仍然需要监管执法、质量保证和独立审查或审计。采用基于云的报告解决方案提供了可扩展性、灵活性和成本效益，使企业无需进行大量前期基础设施投资即可使用高级报告功能。建立健全的数据治理和安全协议，包括加密、访问控制和定期审计，有助于减轻数据安全风险，并确保遵守隐私法规。从传统报告方式过渡到数字化流程可能还需要进行文化和组织变革，包括培训、利益攸关方参与以及获得内外部利益攸关方的支持。随着数据管理的作用日益增强，可能需要考虑对人才进行调整。与行业伙伴和技术提供商合作有助于企业应对数字化的复杂性，并了解最佳实践和新兴解决方案。

37. 通过应对这些实际实施挑战，报告实体和监管机构可以克服采用数字报告系统的障碍，并从高效、透明、数据驱动的决策中获益。数字披露有助于提高报告实体的可见度，最终促进投资流向那些寻求资本的公司，使这些公司得以发展壮大并应对转型风险。

D. 实施经验和政策制定方面的考虑

38. 全球许多法域，包括发展中经济体，已经或正在为资本市场和审慎监管目的实施数字报告系统。²⁷ 例如，一项研究表明，在发展中经济体中，巴西、智利、中国、哥伦比亚、印度、印度尼西亚、科威特、毛里求斯、墨西哥、秘鲁、卡塔尔、俄罗斯联邦、沙特阿拉伯、土耳其、阿拉伯联合酋长国和乌拉圭已经实施了基于 XBRL 的报告。在已实施数字报告的经济体中，定期监测、评估和反馈机制对于发现和解决实施挑战至关重要。分阶段实施和逐步过渡也很重要，以确保报告实体和监管机构适应新的数字报告要求。本节提供了一些实例。

²⁷ Borgi H and Tawiah V, 2022, Determinants of extensible business reporting language adoption: An institutional perspective, *International Journal of Accounting and Information Management*, 30(3):352–371.

39. 在马来西亚，企业委员会开发了一套符合 XBRL 标准的自动化在线商业报告和提交系统，目的是简化年度报告和财务报表的编制和提交，从手工操作过渡到自动化系统。早期采用者(尤其是中小企业)面临的问题包括会计工具和软件有限、资源能力有限、企业准备不足以及 XBRL 数据的质量保证问题。要推动这一进程，就需要将会计软件与 XBRL 分类标准相结合；提供激励措施，鼓励企业通过该系统提交报告；为企业提供全面培训；更加注重 XBRL 数据的质量保证。²⁸

40. 在毛里求斯，企业和商业注册部自 2016 年起开始使用 XBRL 收集注册企业的年度财务报表。企业和商业注册部与毛里求斯网络服务处合作，后者负责管理一个基于模板的实例文档生成器，供申报者使用。数据通过验证后，系统会生成一个可上传至该部的文件。数据在提交给该部时还会经过进一步验证，因此企业可以自行生成 XBRL 文件用于提交。该部一直与利益攸关方保持合作；经验表明，这对于成功实施至关重要。这是毛里求斯的第二项 XBRL 举措；2014 年，中央银行开始将数据收集、管理和处理系统自动化。²⁹

41. 包括哥伦比亚、智利、墨西哥、巴拿马和秘鲁在内的拉丁美洲国家利用 XBRL 推进《国际财务报告准则》在其法域内的实施。例如，秘鲁证券市场监管局自 2012 年起要求受监管实体使用 XBRL 提交报告，2016 年，监管机构共收到 1,000 多份 XBRL 文件。³⁰

42. 发展中国家的能力建设对于提高各组织、监管机构和专业人员的能力和熟练度尤为重要，并提供了学习最佳实践、工具和技术的机会。在这方面，在贸发会议的支持下，非洲、亚洲和拉丁美洲建立了区域伙伴关系，以促进识别和分享数字可持续性报告方面的良好做法。例如，可以成立工作组来确定通用的良好做法和特定部门的良好做法。决策者可以考虑的行动方针包括，提供培训方案、技术支持和教育资源，以促进采用并整合最佳实践。

43. 各国政府在建立基础设施，包括宽带连接、数据中心以及信息通信技术设施等数字基础设施方面发挥着关键作用。获得可靠、负担得起的数字基础设施对于有效利用数字工具进行报告和决策至关重要。此外，政府可以促进多利益攸关方的对话与合作，以推进综合报告和数字化工作。这需要与企业、民间社会组织、发展伙伴和其他利益攸关方合作，以提高认识、交流知识并培养有利于可持续发展的伙伴关系。

44. 发展伙伴可以向在发展中国家运营的组织提供资金援助，以协助其采用数字工具并整合报告实践。这种支持可包括专门用于能力建设、技术投资和项目实施的资金。可以考虑提供技术支持和专门知识，以支持发展中国家的组织推进综合报告和数字化转型。此类援助可包括提供咨询服务、顾问援助以及传播最佳实践、标准和数字平台方面的知识。此外，发展伙伴可以促进知识共享、提供交流机会，让发展中国家的组织获得全球积累的见解和经验。这些举措可能包括组织专门针对综合报告和数字化的讲习班、会议和同行学习平台。

²⁸ 见 <https://www.at-mia.my/2021/08/23/xbrl-adoption-in-malaysia-a-way-forward-for-smfs/>。

²⁹ 见 <https://www.xbrl.org/news/mauritius-launches-xbrl-data-collection/>。

³⁰ 见 <https://www.xbrl.org/news/south-american-xbrl-update/>。

四. 结论和有待进一步讨论的问题

45. 国际社会正致力于制定全球可持续性报告准则和分类标准，以提高与可持续性相关的财务披露的一致性和可比性，并促进更好地评估与气候相关的经济影响。数字化是推进综合报告的下一个关键步骤。数字化使报告实体和监管机构能够更有效地识别、评估和管理风险和机遇，从而提高监管合规性和运营韧性。

46. 在采用可持续性报告准则(如国际可持续发展准则理事会的准则)的同时，使用相应的数字分类标准，有助于显著提升资本市场的透明度和问责制。资本能够得到更有效的分配，以支持实现可持续发展目标并向净零经济过渡。数字平台具有实时数据收集、分析和传播等显著优势，还能帮助政策制定者做出明智的决策，因为可以将不同部门和地区的数据进行比较。这种方法有助于制定长期政策，以应对可持续性方面的挑战和机遇。

47. 对投资者、金融机构和供应链而言，企业可持续性业绩披露正变得越来越重要。整合数字化可持续性报告有助于发展中国家的大型企业和中小企业向综合报告过渡，并引导投资资金流向那些从事可持续生产的企业。

48. 全球许多法域正在或计划采用全球可持续性报告要求，这将要求或鼓励更严格的气候相关披露，并推动不同地区和部门的报告标准化。尽管取得了一些进展，但在数字报告方面仍然面临实际挑战，例如数字工具的成本、员工的培训需求以及报告实体和监管机构适应新系统的需要。要应对这些挑战，就必须推进分阶段实施、利益攸关方参与和能力建设，以确保成功整合并利用数字标记和数字报告平台。

49. 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四十一届会议的代表不妨审议以下问题：

(a) 监管考虑：

- 可以对哪些现行法规或框架进行调整，以纳入数字可持续性报告？
- 是否应修订现行企业报告法规，以促进采用数字可持续性报告要求？
- 需要制定哪些新战略和法规或政策来支持采用数字可持续性报告？
- 强制发展中国家的企业进行数字可持续性报告的潜在成本和收益是什么？
- 需要哪些法律框架来强制企业遵守数字可持续性报告要求？
- 如何将数字可持续性报告纳入更广泛的区域和国家可持续性和发展战略？
- 数字报告平台或机制如何促进衡量可持续发展目标的进展，并报告相关指标，如指标 12.6.1(编写可持续性报告的企业数量)？

(b) 支持数字报告：

- 政府如何在数字化进程中支持企业，特别是中小企业？

- 如何提高企业和公众对数字可持续性报告的重要性和好处的认识？
 - 可以提供哪些支持机制来帮助企业向数字可持续性报告过渡？
 - 向数字报告过渡的路线图包括哪些内容？
 - 发展伙伴如何支持发展中国家制定过渡战略，包括优先事项、顺序、伙伴关系和资源？
 - 如何促进南南经验交流，以促进向数字可持续性报告过渡？
 - 如何利用公私伙伴关系促进实施数字可持续性报告系统？
 - 支持数字可持续性报告需要怎样的技术基础设施水平？
-