



IFRS[®]

Sustainability

2023年6月

国际财务报告准则S2号

IFRS[®] 可持续披露准则

气候相关披露结论基础

国际可持续准则理事会



会计准则委员会

CHINA ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE

本结论基础与《国际财务报告准则S2号——气候相关披露》（2023年6月发布，见单独分册），由国际可持续准则理事会（ISSB）发布。

免责声明：在适用法律允许的范围内，ISSB和国际财务报告准则基金会（“基金会”）不对任何人因为本出版物或任何与之相关的翻译所导致的损失（无论是因合同、侵权或其他方式导致的任何性质的索赔或损失，包括直接、间接、附带或结果性损失、惩罚性赔偿、处罚或费用）承担任何责任。

本出版物中所含内容并非提供任何建议，不应以此取代具有专业资质人士的服务。

© IFRS Foundation 2023

本出版物的复制与使用权受到严格限制，仅限于个人非商业目的，例如企业披露。

在得到书面同意前，本出版物不允许用于其他用途，包括但不限于报告软件、投资分析、数据服务以及产品开发等。如需了解更多详情，请联系国际财务报告准则基金会（sustainability_licensing@ifrs.org）。

版权所有。

本出版物中包含的简体中文版《国际财务报告准则 S2 号——气候相关披露》及其随附文件已获国际财务报告准则基金会指定的审查委员会批准。该简体中文译本由中国会计准则委员会经国际财务报告准则基金会许可出版。该简体中文译本的版权归国际财务报告准则基金会所有。



国际财务报告准则基金会在全球拥有多个注册商标，包括“IAS®”、“IASB®”、IASB® 标识、“IFRIC®”、“IFRS®”、IFRS® 标识、“IFRS for SMEs®”、IFRS for SMEs® 标识、“International Accounting Standards®”、“International Financial Reporting Standards®”、“Hexagon Device”、“NIIF®”、“SIC®”和“SASB®”。关于商标的更多详情，可以向国际财务报告准则基金会申请提供。

国际财务报告准则基金会是按照美国特拉华州《普通公司法》成立的非营利性公司，总部设在英格兰与威尔士并在该地以海外分公司运营（公司号码：FC023235），办公地址：Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London, E14 4HD。

This Basis for Conclusions accompanies IFRS S2 *Climate-related Disclosures* (published June 2023; see separate booklet) and is issued by the International Sustainability Standards Board (ISSB).

Disclaimer: To the extent permitted by applicable law, the ISSB and the IFRS Foundation (Foundation) expressly disclaim all liability howsoever arising from this publication or any translation thereof whether in contract, tort or otherwise to any person in respect of any claims or losses of any nature including direct, indirect, incidental or consequential loss, punitive damages, penalties or costs.

Information contained in this publication does not constitute advice and should not be substituted for the services of an appropriately qualified professional.

© **IFRS Foundation 2023**

Reproduction and use rights are strictly limited to personal non-commercial use, such as corporate disclosure.

Any other use, such as – but not limited to – reporting software, investment analysis, data services and product development is not permitted without written consent. Please contact the Foundation for further details at sustainability_licensing@ifrs.org.

All rights reserved.

This Simplified Chinese translation of the IFRS S2 Climate-related disclosures has been approved by a Review Committee appointed by the IFRS Foundation. The Simplified Chinese translation is published by China Accounting Standards Committee with the permission of the IFRS Foundation. The Simplified Chinese translation is the copyright of the IFRS Foundation.



The Foundation has trade marks registered around the world (Marks) including 'IAS®', 'IASB®', the IASB® logo, 'IFRIC®', 'IFRS®', the IFRS® logo, 'IFRS for SMEs®', the IFRS for SMEs® logo, 'International Accounting Standards®', 'International Financial Reporting Standards®', the 'Hexagon Device', 'NIIF®', 'SIC®' and 'SASB®'. Further details of the Foundation's Marks are available from the Foundation on request.

The Foundation is a not-for-profit corporation under the General Corporation Law of the State of Delaware, USA and operates in England and Wales as an overseas company (Company number: FC023235) with its principal office in the Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London, E14 4HD.

国际财务报告准则 S2 号中文翻译审核专家组 名单

组 长：	舒惠好	财政部会计司司长
组 员：	王 东	财政部会计司副司长
	张 娟	财政部会计准则委员会副主任
	黄世忠	厦门国家会计学院原院长、教授
	王鹏程	北京工商大学教授
	金以文	普华永道中天会计师事务所合伙人
	孙 玫	安永华明会计师事务所合伙人

《国际财务报告准则 S2 号
——气候相关披露》结论基础

目 录

起始段落

《国际财务报告准则 S2 号——气候相关披露》结论基础

引言	BC1
概述	BC2
与其他国际财务报告可持续披露准则的关系	BC4
重要性	BC7
背景	BC9
相称性	BC14
互操作性	BC16
目标和范围	BC17
气候相关风险和机遇	BC17
影响和依赖	BC26
核心内容	BC30
治理	BC31
战略	BC33
风险管理	BC70
指标和目标	BC73
生效日期	BC157
过渡性规定	BC165
可比信息	BC165
温室气体排放计量方法	BC166
范围三温室气体排放	BC170
其他过渡性考虑	BC174

《国际财务报告准则 S2 号——气候相关披露》结论基础

本结论基础与《国际财务报告准则 S2 号——气候相关披露》一并发布，但不构成其组成部分。本结论基础总结了国际可持续准则理事会（ISSB）在制定《国际财务报告准则 S2 号》时的考虑因素，个别 ISSB 成员对某些因素比其他因素更为重视。ISSB 还发布了一份影响分析，描述《国际财务报告准则 S2 号》可能产生的成本和收益。

引言

BC1 ISSB 制定《国际财务报告准则 S2 号——气候相关披露》（“《国际财务报告准则 S2 号》”），以响应通用目的财务报告使用者（“使用者”）有关主体气候相关风险和机遇的更加一致、完整、可比和可验证信息的需求。为满足这一需求，《国际财务报告准则 S2 号》要求主体披露可合理预期会在短期、中期或长期对主体的现金流量、融资渠道或资本成本产生影响的有关气候相关风险和机遇的信息。就《国际财务报告准则 S2 号》而言，这些风险和机遇统称为“可合理预期会影响主体发展前景的气候相关风险和机遇”。

概述

BC2 气候变化可能给几乎所有主体和经济部门带来风险，也可能为主体创造机遇，包括那些致力于缓解气候变化和适应其影响的主体（参见 BC17 段至 BC25 段）。主体可能直接面临或通过供应商和客户等第三方间接面临这些风险和机遇。然而，主体受气候相关风险和机遇影响的程度和敞口类型可能会因主体的部门、行业、地点及其具体情况而异。不同的风险敞口反过来也会影响通用目的财务报告使用者对主体整体风险状况的评估。

BC3 《国际财务报告准则 S2 号》规定披露主体气候相关风险和机遇信息的

要求。特别是，《国际财务报告准则 S2 号》要求主体披露有助于通用目的财务报告使用者了解以下方面的信息：

(a) 主体用于监控、管理和监督气候相关风险和机遇的治理流程、控制和程序。

(b) 主体管理气候相关风险和机遇的战略，包括：

(i) 可合理预期会影响主体发展前景的气候相关风险和机遇；

(ii) 气候相关风险和机遇对主体业务模式和价值链的当前和预期影响；

(iii) 气候相关风险和机遇对主体战略和决策的影响，包括气候相关转型计划的信息；

(iv) 气候相关风险和机遇对主体报告期间的财务状况、财务业绩和现金流量的影响，以及在短期、中期和长期对主体的财务状况、财务业绩和现金流量的预期影响，披露预期影响时应考虑主体如何将这些气候相关风险和机遇反映在其财务规划中；以及

(v) 考虑到主体已识别的气候相关风险和机遇，主体的战略及其业务模式对气候相关物理风险和气候相关变化、发展和不确定性的气候韧性；

(c) 主体用于识别、评估、优先考虑和监控气候相关风险和机遇的流程，包括这些流程是否以及如何被整合至并影响主体的整体风险管理流程；以及

(d) 用于了解主体在气候相关风险和机遇方面业绩的指标和目标，包括：

(i) 主体用于计量、监督和管理气候相关风险和机遇的指标（即使这些指标并非《国际财务报告准则 S2 号》所要求的）；

(ii) 《国际财务报告准则 S2 号》要求的跨行业指标和行业指标（即使主体在其业务中未使用这些指标）；以及

(iii) 主体设定的任何气候相关目标，以及法律法规要求其实现的任何目标。

与其他国际财务报告可持续披露准则的关系

BC4 ISSB 在发布《国际财务报告准则 S1 号——可持续相关财务信息披露一般要求》（“《国际财务报告准则 S1 号》”）的同时，发布了《国际财务报告准则 S2 号》。《国际财务报告准则 S2 号》中的气候相关披露要求与《国际财务报告准则 S1 号》中的要求一致，并对其进行了补充。

BC5 《国际财务报告准则 S1 号》提供主体披露有关其可持续相关风险和机遇的信息的总体要求，这些信息有助于通用目的财务报告使用者做出与向主体提供资源相关的决策。《国际财务报告准则 S2 号》制定更具体地关于气候相关风险和机遇的补充要求。如果主体确定可合理预期一项气候相关

风险或机遇会影响其发展前景，则主体需要在编制该气候相关风险或机遇的披露时应用《国际财务报告准则 S2 号》。

BC6 主体应根据 ISSB 制定的《国际财务报告准则 S1 号》的概念基础、一般要求及与判断、不确定性和差错相关的要求应用《国际财务报告准则 S2 号》。ISSB 制定这些概念基础和要求以确保根据国际财务报告准则编制的披露之间的一致性。

重要性

BC7 《国际财务报告准则 S1 号》制定的基础概念之一是重要性概念。《国际财务报告准则 S1 号》规定：

如果结合周围环境，某一项目很可能使依赖该报告的理性人的判断因纳入或更正该项目而发生变化或受到影响，则财务报告中该项目的省略或错报是重要的。

BC8 有关主体可持续相关风险和机遇的重要信息使通用目的财务报告使用者能够做出与向主体提供资源相关的决策。根据国际财务报告可持续披露准则（包括《国际财务报告准则 S2 号》），主体应做出重要性判断，并披露有关其可持续相关风险和机遇的重要信息，包括可合理预期会影响主体发展前景的气候相关风险和机遇。只有对主体的整套通用目的财务报告具有重大影响时，才需要应用国际财务报告可持续披露准则（包括《国际财务报告准则 S2 号》）中的要求。换言之，如果信息不重要，则主体无须披露《国际财务报告准则 S2 号》要求披露的信息。

背景

BC9 《国际财务报告准则 S2 号》是 2022 年 3 月发布的《国际财务报告准则 S2 号——气候相关披露（征求意见稿）》（“征求意见稿”）中所载提案的结果。ISSB 收到了 690 份针对提案的意见函和调查反馈。反馈者代表了诸多利益相关方群体和地区，最多的回复来自编制者。通用目的财务报告使用者也提供了大量回复，其中包括投资者协会和个人使用者。在 2022 年 7 月意见征询期结束之前，ISSB 还举办了 328 次个人和群体活动。2022 年 8 月至 12 月，与利益相关方进一步举行了 143 次个人和群体会议。

BC10 大多数反馈者同意，提案要求的大部分披露有助于通用目的财务报告使用者评估气候相关风险和机遇对主体现金流量、融资渠道和资本成本的影响。几乎所有反馈者都同意关于治理、战略、风险管理、跨行业指标类别和目标的提案。但对与范围三温室气体排放、情景分析的使用和行业披

露有关的部分提案的意见不一。尽管许多反馈者，尤其是使用者，大体同意这些提案，但许多其他反馈者，尤其是编制者，对这些提案存在的操作挑战发表了意见。

BC11 除了就拟议目标和具体提案提供反馈意见外，反馈者还指出了气候相关财务信息披露的紧迫性，列举了气候变化给主体、国际资本市场和全球经济的金融稳定带来的重大风险。

BC12 ISSB 考虑了征求意见稿的反馈意见，以及关于《国际财务报告准则 S1 号——可持续相关财务信息披露一般要求（征求意见稿）》的反馈意见，以确定其重新审议的方法、时间安排和具体主题。ISSB 将其重新审议聚焦于反馈意见不统一的提案上，包括添加、删除或修改拟议要求的建议。ISSB 还考虑了利益相关方提供的新信息或是强调了不同于起草征求意见稿的提议时所依赖的信息。具体而言，ISSB 决定重新审议四项与《国际财务报告准则 S2 号》相关的提案：

- (a) 战略和决策，包括转型计划和气候相关目标；
- (b) 气候韧性；
- (c) 温室气体排放；以及
- (d) 行业要求。

BC13 ISSB 还决定重新审议与《国际财务报告准则 S1 号》和《国际财务报告准则 S2 号》均相关的一个主题和一项提案：

- (a) 提案的相称性；以及
- (b) 可持续相关和气候相关风险和机遇对主体财务业绩、财务状况和现金流量的当前和预期财务影响。

相称性

BC14 征求意见稿的大多数反馈者建议 ISSB 考虑全世界范围内的主体应用国际财务报告可持续披露准则的能力和准备程度。反馈者注意到某些主体可能不像其他主体一样能够遵守国际财务报告可持续披露准则，原因包括：

- (a) 资源限制——某些主体投资和运行生成披露所需系统和流程的成本相对其规模较高；
- (b) 数据可获得性——在某些市场、行业和部分价值链环节缺乏高质量的外部数据；以及
- (c) 专家可获得性——在某些主体和市场缺乏技能或专业知识。

BC15 ISSB 制定了应对这些“相称性”挑战的一系列机制，并做出多项决定，旨在支持大范围的主体应用《国际财务报告准则 S2 号》。相称性机制适用于《国际财务报告准则 S1 号》和《国际财务报告准则 S2 号》中的要求，包括风险和机遇的识别、价值链范围的确定、当前和预期财务影响的披露以及其他领域，例如报告时间和在采用准则的首年提供可比信息。此

外，相称性机制还适用于《国际财务报告准则 S2 号》的特定要求，包括气候相关情景分析、范围一、范围二和范围三温室气体排放计量，以及特定跨行业指标类别的指标计算。这些机制在表 1 中进行了汇总，并在本文件中有更详细的描述。

表 1 ISSB 关于协助相称性或应用《国际财务报告准则 S2 号》的决定汇总表

领域	应对相称性挑战的机制		过渡性豁免	协助应用的额外说明/机制	
	“无须付出过度成本或努力……的合理及可支持的信息” ⁽¹⁾ 的概念	技能、能力和资源的考虑		“无法这样做”的概念 ⁽²⁾	指南、教育材料和其他协助应用的努力
风险和机遇的识别	X				X
价值链范围的确定	X				X
当前财务影响				X	X
预期财务影响	X	X		X	X
气候相关情景分析	X	X			X
范围一和范围二温室气体排放计量			X		X
范围三温室气体排放计量	X		X		X
特定跨行业指标类别的指标计算	X				X
其他领域—例如，报告时间和在采用准则的第一个年度报告期间提供可比信息			X		X

(1) 有关使用“合理及可支持的信息”的更多信息，请参见《国际财务报告准则 S1 号》结论基础 BC10 段至 BC17 段。

(2) 尽管在征求意见稿中使用了“无法这样做”的术语，《国际财务报告准则 S2 号》中不再使用该表述；然而，这一概念通过当前或预期财务影响是否可以单独识别来体现，或者估计这些影响所涉及的计量不确定性水平是否太高，以至于产生的定量信息不可用。

互操作性

BC16 国际财务报告可持续披露准则旨在制定一套综合性的可持续相关财务信息披露的“全球基线”，以满足通用目的财务报告使用者的信息需求，进而满足国际资本市场的信息需求。ISSB 认为，主体和国家或地区可能会对该基线进行补充，旨在提供满足更广泛利益相关方群体需求的或特定国

家或地区需求的信息。如果主体除了披露国际财务报告可持续披露准则所要求的信息之外，还披露满足国家或地区监管要求和实现公共政策目标所需的信息，本准则要求主体确保这些额外的信息不会掩盖本准则所要求的信息。征求意见稿的反馈意见强烈建议寻求和提高与国家或地区要求的互操作性，因此，ISSB 在重新审议《国际财务报告准则 S2 号》时考虑了这种互操作性。

目标和范围

气候相关风险和机遇

- BC17** 《国际财务报告准则 S2 号》的目标是要求主体披露有关气候相关风险和机遇的信息，使通用目的财务报告使用者做出与向主体提供资源相关的决策。《国际财务报告准则 S2 号》中的要求旨在从主体获取有关可合理预期会影响主体发展前景的气候相关风险和机遇的决策有用信息。
- BC18** 适用《国际财务报告准则 S2 号》的气候相关风险包括气候变化引起的物理风险（“气候相关物理风险”）以及与向低碳经济转型有关的转型风险（“气候相关转型风险”）。这些气候相关风险类别与金融稳定理事会气候相关财务信息披露工作组（TCFD）建议中使用的类别一致。
- BC19** 气候相关物理风险可能包括：
- (a) 急性物理风险——由风暴、降水或气温等事件引起。例如，极端气温或严重风暴会影响主体的经营场所、运营、供应链、运输需求或员工安全，进而影响主体的现金流量、融资渠道或资本成本。
 - (b) 慢性物理风险——由平均气温升高、降水模式变化或海平面上升等长期因素引起。慢性风险也可能对主体产生长期的财务影响。例如，海平面上升可能会影响主体的经营场所或运营。
- BC20** 转型风险与抑制全球变暖和转向低碳经济转型所引发的政策、法律、技术和市场变化有关。这些变化可能包括为最大程度减少温室气体排放而制定的新法规，或市场偏好转向低碳产品和服务。例如，转向低碳经济可能包括弃用化石燃料能源和相关实物资产，努力降低成本，增加或加快速度部署更清洁、更节能的技术。根据所发生变化的性质、速度和重点，转型风险可能会对主体产生不同程度的影响。
- BC21** 主体可能采取一系列缓解和适应措施来管理与气候变化相关的物理风险和转型风险。缓解措施，如旨在减少温室气体排放的措施，主要与主体对转型风险的应对有关。例如，主体可以采用新技术或改变其业务模式，引入新产品和服务，以减少温室气体排放。适应措施主要与物理风险相关，涉及为气候变化的当前和预期影响做准备的主体。例如，主体可能投

投资于基础设施的更新，以提高其对物理风险的韧性。

BC22 主体还可以利用气候相关机遇，例如通过开发新产品和服务来满足不断变化的消费者需求或偏好，并提高主体的品牌声誉。与气候相关风险一样，气候相关机遇将因主体所处的地区、市场和行业而异。

BC23 气候相关风险和机遇各不相同，但并不总是互斥的。例如，消费者倾向于低碳产品的偏好变化，可能会对主体产品的需求构成风险，同时，也为主体提供了开发替代的低碳产品线或在主体已经拥有此类产品线的情况下获得市场份额的机遇。ISSB 在重新审议《国际财务报告准则 S2 号》中的一些要求（例如与风险管理和战略相关的要求）时，尤其是在转型计划和气候韧性领域，强调了气候相关风险和机遇之间关系的重要性。

BC24 气候变化的影响范围广泛，相互关联，并对主体产生不同的影响。因此，不可能准确定义影响主体的气候相关风险和机遇的全部范围。因此，《国际财务报告准则 S2 号》并未明确规定什么是“气候相关”。《国际财务报告准则 S2 号》中的要求与 TCFD 建议一致，并附有源自 SASB 标准中的行业要求制定的《〈国际财务报告准则 S2 号〉行业实施指南》（“《行业指南》”），以提供参数，帮助主体在应用《国际财务报告准则 S2 号》时识别风险和机遇。《行业指南》并非全面的或被解读为全面的标准。

BC25 尽管《国际财务报告准则 S2 号》中的要求没有明确提及一些气候相关事项，如淡水供应减少、生物多样性丧失、森林砍伐和气候相关社会影响，但如果主体确定这些信息对通用目的财务报告使用者来说是重要信息，则需要披露这些事项和其他此类事项。例如，如果饮料制造商确定其面临气候变化对水资源供应的短期、中期或长期影响，尤其是在水资源短缺的地区，该主体可能会确定有关水资源供应减少对其战略、运营、资本规划和资产价值的影响的信息是重要信息。因此，《国际财务报告准则 S2 号》要求披露这些信息。

影响和依赖

BC26 气候相关风险和机遇源于主体对自然资源的影响和依赖，以及它与利益相关方、社会、经济和自然环境保持的关系。

BC27 重要投入的可获得性、质量或成本稳定性的变化（有时称为“依赖”）可能导致气候相关风险。主体所面临的气候相关依赖性将因主体的业务模式和活动而显著不同。例如，饮料制造商可能依赖于当地水资源的可得性和质量，这可能会受到气候变化导致的干旱情况加剧的影响，而水资源的缺乏又会影响制造商的运营及其生产产品的能力（因此面临物理风险）。

BC28 主体的“影响”也会影响其短期、中期或长期的现金流量、融资渠道或资本成本。如果主体对气候变化的影响对其所依赖的资源和关系产生影响，则该主体对气候变化的影响就会产生气候相关风险和机遇。例如，如

果主体预计其经营所在的关键国家或地区将征收碳税，或者主体预计消费者偏好转向低碳替代品将导致对其产品需求的减少，则主体的温室气体排放可能会引发气候相关风险。因此，如果信息重要，《国际财务报告准则 S2 号》要求主体披露其影响。

BC29 《国际财务报告准则 S2 号》中的要求反映了这样一种观点，即根据主体的具体事实和情况，影响和依赖关系的信息对于通用目的财务报告使用者了解主体所面临的风险和机遇以及做出与向主体提供资源相关的决策是有用的。

核心内容

BC30 《国际财务报告准则 S2 号》中的要求遵循《国际财务报告准则 S1 号》中规定的结构，围绕治理、战略、风险管理以及指标和目标这些核心内容构建。此核心内容与被普遍认可的 TCFD 建议的结构一致，并反映了主体如何监督和管理可持续相关风险和机遇，包括气候变化相关风险和机遇。与治理、战略、风险管理以及指标和目标相关的要求旨在使主体披露一套完整的信息，使通用目的财务报告使用者了解主体面临的气候相关风险和机遇及其管理。为避免疑问，《国际财务报告准则 S2 号》并未规定主体应如何管理业务。相反，这些要求旨在确保主体对其现有的气候相关流程和政策保持透明，并提供满足使用者信息需求的披露。

治理

BC31 《国际财务报告准则 S2 号》第 5 段至第 7 段要求主体披露使通用目的财务报告使用者了解主体用于监控、管理和监督气候相关风险和机遇的治理流程、控制和程序的信息。为实现该目标，《国际财务报告准则 S2 号》要求，主体应披露负责监督气候相关风险和机遇的治理机构（例如董事会、委员会或其他同等治理机构）或个人的信息，并披露关于管理层在支持监督方面角色的信息。

BC32 《国际财务报告准则 S2 号》的治理要求被设计为与《国际财务报告准则 S1 号》的要求高度一致。为了确保披露的一致性和可比性，并帮助主体应用《国际财务报告准则 S2 号》，《国际财务报告准则 S1 号》和《国际财务报告准则 S2 号》均完整列出相关要求。利益相关方的反馈意见表明，许多主体的治理和管理结构将气候相关风险和机遇与其他可持续相关风险与机遇相结合。因此，《国际财务报告准则 S2 号》规定，如果主体对可持续相关风险和机遇的监控、管理和监督是在整合基础之上的，则主体应避免重复对每个可持续相关风险和机遇的治理进行披露。

战略

气候相关风险和机遇

- BC33** 《国际财务报告准则 S2 号》第 10 段要求主体披露可合理预期会影响主体短期、中期或长期的现金流量、融资渠道或资本成本的气候相关风险和机遇的信息。这意味着，如果这些风险和机遇可合理预期会在一个或多个时间范围内发生，主体就需要披露与之相关的信息。
- BC34** 《国际财务报告准则 S2 号》区分了两类气候相关风险——物理风险和转型风险（参见 BC17 段至 BC25 段）。这些类别与 TCFD 建议一致，并被广泛使用。
- BC35** 主体所面临的气候相关物理和转型风险可能会视主体特定情况而异，包括其业务模式、部门、运营区域、价值链的性质。因此，根据《国际财务报告准则 S2 号》第 10 段至第 12 段披露的特定信息也会因主体而异。尽管主体披露的具体细节可以根据其情况进行调整，但这些要求通过向通用目的财务报告使用者提供关于风险或机遇的共同要素以及主体如何应对每项风险和机遇的信息，实现可比性。
- BC36** 征求意见稿提出了行业要求，以进一步实现同行业主体之间的可比披露。虽然征求意见稿的大多数反馈者同意纳入行业披露要求，但对行业提议的某些方面（包括在国际上应用某些提议的能力和适用性）的反馈意见不一。ISSB 决定将行业披露主题和相关指标作为《国际财务报告准则 S2 号》的随附指南提供，要求主体参考该指南并考虑其适用性。
- BC37** ISSB 注意到，在《国际财务报告准则 S2 号》第 10 段至第 22 段要求的背景下，《行业指南》中确定和定义的披露主题可作为主体考虑其可能需要披露的风险和机遇的有用起点。这些披露主题源自 SASB 标准，列出了最有可能与特定业务模式、活动或表明主体参与某一行业的其他共同特征相关的气候相关风险和机遇。尽管主体应参考《行业指南》并考虑其适用性，但主体可能会确定该指南不适用。此外，《行业指南》中规定的披露主题和相关指标并非详尽无遗。因此，如果主体确定某些信息是重要的，应披露有关未包含在《行业指南》中的主题的信息。
- BC38** 在描述主体应编制和披露的风险和机遇的信息时，征求意见稿提及了气候相关的“重大”风险和机遇。征求意见稿的许多反馈者对“重大”一词的使用表示担忧，因为该词可能有不同的解释。此外，一些反馈者对“重大”（适用于风险和机遇）和“重要”（适用于有关这些风险和机遇的信息）概念之间的区别和关联感到困惑。ISSB 打算使用“重大”一词来表明，在编制披露时，主体无须考虑所有可能的气候相关风险和机遇的详尽清单，而只需要考虑那些可以合理预期会影响其发展前景的风险和机

遇。虽然这一意图没有改变，但为了清晰起见，ISSB 同意从《国际财务报告准则 S2 号》与气候相关风险和机遇的描述中删除“重大”一词。ISSB 还同意制定指南，作为《国际财务报告准则 S1 号》的一部分，以明确识别可合理预期会影响主体发展前景的可持续相关风险和机遇的过程与识别应提供的有关这些风险和机遇的重要信息之间的区别。

BC39 《国际财务报告准则 S2 号》第 10 段要求主体披露可合理预期会影响主体发展前景的气候相关风险和机遇的信息。在向 ISSB 提供反馈意见时，编制者描述了在识别风险和机遇方面的挑战，例如涵盖可能影响主体的所有气候相关风险和机遇所需的评估广度。作为回应，ISSB 引入了一个概念，即，主体在识别气候相关风险和机遇时，使用“主体在报告日无须付出过度成本或努力即可获得的所有合理及可支持的信息，包括有关过去事项、当前状况和未来状况预测的信息”。ISSB 表示，引入这一概念明确了：

- (a) 禁止主体根据无依据或不合理的信息高估或低估机遇（或风险）；
- (b) 主体须使用在报告日可获得的所有信息（包括有关过去事项、当前状况和未来状况预测的信息）；
- (c) 主体无须使用在报告日不可获得的信息；以及
- (d) 主体无须对信息进行全面详尽的搜索，以识别所有气候相关风险或机遇，因为这种全面详尽的搜索代表“过度成本或努力”。^①

BC40 《国际财务报告准则 S1 号》允许主体在信息具有商业敏感性且尚未公开的有限情况下，按照《国际财务报告准则 S1 号》规定的条件，不披露某项可持续相关机遇的信息。除非另有规定，《国际财务报告准则 S1 号》中的豁免适用于可持续相关机遇的信息，因此也适用于《国际财务报告准则 S2 号》中气候相关机遇的信息和未来的国际财务报告可持续披露准则。ISSB 同意将这些条件作为识别具有商业敏感性的可持续相关机遇信息的手段。如果主体使用豁免，包括对气候相关机遇使用豁免，则主体应采用与豁免相关的额外披露要求。ISSB 承认，如果主体使用豁免，可能造成风险信息的披露和机遇信息的披露之间不对等。然而，ISSB 注意到，尽管没有要求报告这些信息，许多主体已自愿报告了气候相关机遇。

时间范围

BC41 《国际财务报告准则 S2 号》要求主体披露气候相关风险和机遇可合理预期发生的时间范围的信息。征求意见稿的少数反馈者要求就适用的时间范围提供额外指南或明确定义。但是，ISSB 指出，时间范围（短期、中期和长期）因主体的具体情况而异。主体如何定义、评估和计划短期、中期

^① 有关使用“合理且有依据的信息”的更多信息，请参见《国际财务报告准则 S1 号》结论基础 BC10 段至 BC17 段。

和长期取决于许多因素，包括其所处行业以及相关的业务和投资周期。因此，ISSB 确认了征求意见稿中的方法，即《国际财务报告准则 S2 号》中不对时间范围进行定义。相反，《国际财务报告准则 S2 号》要求主体披露其如何定义“短期”“中期”和“长期”，以及这些定义如何与主体的战略规划相关联。ISSB 指出，这种方法与 TCFD 建议一致。

主体整个价值链中的气候相关风险和机遇

BC42 《国际财务报告准则 S2 号》第 13 段的要求旨在使通用目的财务报告使用者了解气候相关风险和机遇对主体业务模式和价值链的当前和预期影响。《国际财务报告准则 S1 号》将价值链定义为“与报告主体的业务模式和主体所处的外部环境相关的所有互动、资源和关系”。《国际财务报告准则 S1 号》进一步阐明，主体的价值链包括主体创造产品或服务从概念转化到交付、消费和报废阶段使用和依赖的活动、资源和关系。该定义有意设置的较为宽泛。然而，该定义的宽泛程度并不意味着主体必须披露影响或可能影响其价值链任何部分的每一个气候相关风险或机遇的信息。《国际财务报告准则 S2 号》要求提供的有关气候相关风险和机遇对主体价值链的影响的信息仅限于重要信息。例如，主体可能会发现物理风险集中在某一特定地理区域，从而影响对产品制造至关重要的特定资源的供应。

BC43 ISSB 认识到，鉴于主体价值链可能涉及的潜在复杂性和各种相互关联，披露主体价值链的信息存在潜在挑战。为了应对这些潜在挑战，ISSB 决定，在确定每项气候相关风险或机遇相关的价值链的范围（包括广度和构成）时，主体应使用在报告日无须付出过度成本或努力即可获得的所有合理且有依据的信息。ISSB 确定，该方法将有助于主体在编制有关价值链的披露时，为所考虑的信息建立标准，包括围绕获取此类信息所需付出的努力。《国际财务报告准则 S1 号》B6（b）段描述了这一要求。

气候相关风险和机遇对战略和决策的影响

BC44 《国际财务报告准则 S2 号》第 14 段要求主体披露气候相关风险和机遇对其战略和决策的影响。具体而言，主体应披露有关其在战略和决策中如何应对和计划如何应对气候相关风险和机遇的信息；有关计划实现其所设定的任何气候相关目标以及法律法规要求其实现的任何目标的信息；有关如何为这些活动提供资源或计划如何提供资源的信息；以及有关以前披露的计划进展的定量和定性信息。有关以前披露的计划进展信息与以前披露的且仍然相关的计划。有关进展的信息可能包括当期进展以及自报告最早期间开始或自达到最近一个阶段性目标以来的累计进展。

BC45 征求意见稿的许多反馈者表示，有关战略和决策的提案难以理解，应用存在困难。ISSB 同意澄清这些要求，即将与主体总体战略和决策有关的

要求和与主体管理向低碳经济转型的计划（气候相关转型计划）具体有关的要求区分开来。ISSB 还同意，将有关气候相关目标的要求移至《国际财务报告准则 S2 号》第 33 段至第 36 段，以进一步明确要求。

气候相关转型计划

- BC46** ISSB 决定，若主体有一项或一组特定计划以应对预期的低碳经济转型，披露该转型计划将有助于通用目的财务报告使用者评估气候相关风险和机遇对主体现金流量、融资渠道和资本成本的影响。
- BC47** 对于一些主体来说，气候相关转型计划是整体业务战略的一部分，因为它调整了其业务模式，以应对气候相关风险和机遇。对于其他主体，气候相关转型计划可能更狭义地适用于特定的产品线、业务单元或一组活动，并与主体的整体业务战略并行。《国际财务报告准则 S2 号》中的要求旨在使主体对气候相关转型计划的披露所包含的细节反映主体的个别情况（包括相关行业披露）。
- BC48** 尽管市场对何为主体披露的气候相关转型计划的最有用信息看法不一，但通用目的财务报告使用者表示，主体的气候相关转型计划不应仅仅呈现温室气体减排目标，还应提供有关其为实现这些目标而计划采取的具体行动，应对气候相关转型风险，预期向低碳经济转型的投入和从中的受益的信息。此类信息可能包括主体的业务模式和战略的当前或预期变化，以及其用于计量气候相关转型风险关键驱动因素的进展的业绩指标。
- BC49** ISSB 注意到，在披露有关气候相关转型计划的信息时，主体可能可以引用根据《国际财务报告准则 S2 号》的其他要求披露的信息。例如，主体可以强调其温室气体排放披露（《国际财务报告准则 S2 号》第 29（a）段）与其减少温室气体排放的目标（《国际财务报告准则 S2 号》第 36 段）之间的关联。如果评估已为其气候相关转型计划或相关披露提供了信息，主体也可引用其韧性评估（《国际财务报告准则 S2 号》第 22 段）。
- BC50** 征求意见稿的反馈者对气候相关转型计划相关的提案和有关气候相关目标的提案之间的重叠发表了意见。ISSB 确认了提供这些披露的要求，但决定进一步明确。《国际财务报告准则 S2 号》第 33 段要求主体披露与其气候相关目标（包括温室气体排放目标）特征相关的信息，而《国际财务报告准则 S2 号》第 36 段要求主体披露与其温室气体排放目标及其计划如何实现这些目标相关的额外信息。
- BC51** 《国际财务报告准则 S2 号》对气候相关目标和温室气体排放目标进行了区分。气候相关目标包括主体为应对气候相关风险和机遇而设定的目标。这些目标可能指《国际财务报告准则 S2 号》第 29 段中概述的跨行业指标类别，或行业指标，例如《行业指南》中包含的指标。温室气体排放

目标是气候相关目标的具体示例，特指主体设定或要求达到的温室气体排放目标。就主体的气候相关转型计划而言，温室气体排放目标提供了有关主体在预期低碳经济的情况下减少排放计划的时间和路径的信息。《国际财务报告准则 S2 号》要求主体提供有关其设定的温室气体排放目标以及法律法规要求达到的目标的信息。为避免疑问，《国际财务报告准则 S2 号》不要求主体设定温室气体排放目标（或其他气候相关目标）。相反，如果主体设定了（或被要求达到）温室气体排放目标，则要求主体披露有关其温室气体排放目标的信息；如果主体设定了温室气体净排放量目标，还要求主体同时披露温室气体排放总量目标。

BC52 征求意见稿的反馈者表示，《国际财务报告准则 S2 号》有必要提出进一步要求，以加强主体关于气候相关转型计划披露的可比性和一致性。针对这些意见，ISSB 决定引入一项要求，要求主体披露其在制定气候相关转型计划时所作的假设，以及实现该计划所凭借的依赖关系。假设是指主体预期会发生并因此将其引入气候相关转型计划的一种信念、期望、猜测或前提。因此，假设是不确定的。依赖关系是实现主体转型计划所需的关键因素和条件。假设的示例包括对监管要求或主体在其价值链内实施计划变更能力的预期。依赖关系的示例包括主体实现其温室气体排放目标所必需的排放去除技术，或主体实施其气候相关转型计划所需的最低可用资源水平。ISSB 得出结论，通用目的财务报告使用者需要了解支撑主体气候相关转型计划的这些假设和依赖关系，以便评估该计划的可信度，并能够在主体之间进行比较。

当前和预期财务影响

BC53 《国际财务报告准则 S2 号》要求主体披露其气候相关风险和机遇的“当前”和“预期”财务影响：

(a) *当前财务影响*——气候相关风险和机遇对主体报告期间的财务状况、财务业绩和现金流量的影响；以及

(b) *预期财务影响*——气候相关风险和机遇对主体短期、中期和长期的财务状况、财务业绩和现金流量的预期影响，并考虑主体如何将气候相关风险和机遇反映在其财务规划中。

BC54 《国际财务报告准则 S2 号》列出主体无须提供定量信息的情况。尽管《国际财务报告准则 S2 号》中未使用“无法这样做”这一表述，但《国际财务报告准则 S2 号》第 19 段至第 20 段规定的条件事实上对此进行了重新表述。

BC55 这些要求被设计为与《国际财务报告准则 S1 号》中要求主体披露其可持续相关风险和机遇的当前和预期财务影响的内容高度一致。为帮助主体应用《国际财务报告准则 S2 号》，并确保披露的一致性和可比性，《国

际财务报告准则 S1 号》和《国际财务报告准则 S2 号》均完整列出相关要求。

BC56 ISSB 决定，明确气候韧性信息披露要求与当前和预期财务影响信息披露要求之间的关系。ISSB 指出，这两类要求有所区别，旨在满足不同的信息需求。有关主体战略和业务模式的气候韧性的要求旨在使通用目的财务报告使用者了解主体在不同情况下应对和抵御气候相关风险和不确定性影响的能力。有关气候相关风险和机遇的当前和预期财务影响的要求旨在提供这些风险和机遇对主体财务业绩、财务状况和现金流量影响的信息。这些要求可以独立应用。然而，韧性评估可以为当前和预期的财务影响披露提供信息，反之亦然。

气候韧性

BC57 气候相关风险和机遇对主体造成影响的可能性、规模和时间通常复杂且不确定。因此，通用目的财务报告使用者需要获取信息以帮助其了解主体的战略以及业务模式对气候变化的韧性。因此，《国际财务报告准则 S2 号》第 22 段要求主体披露关于该评估的两个不同方面的信息，包括：

(a) 有关主体气候韧性的信息，有助于使用者了解关键的不确定性领域、对主体战略和业务模式的影响及其适应能力；以及

(b) 有关主体如何开展气候相关情景分析以协助其进行气候韧性评估的信息。

BC58 《国际财务报告准则 S2 号》第 22 段要求主体披露其战略和业务模式对气候相关变化、发展和不确定性有关的韧性信息。气候相关变化可能包括气候变化直接引起的事件或变化（例如，大面积山火）。气候相关发展可能包括不断变化的宏观经济因素，如监管应对措施和人口结构变化（例如，在特定化石燃料的使用方面施加的监管限制）。气候相关不确定性可能包括与气候相关变化和气候相关发展相关的不同的置信区间（例如，对山火的面积或监管严格性的假设）。

BC59 《国际财务报告准则 S2 号》中的要求对“韧性评估”和“情景分析”的概念进行了区分。韧性评估是指管理层对一系列可能但不确定的气候结果、对其业务模式和战略的影响以及其适应能力或应对能力的评估。情景分析是用来为评估提供资料的分析性工具。《国际财务报告准则 S2 号》第 22 (b) 段要求的披露涉及主体开展情景分析所采用的方法，而《国际财务报告准则 S2 号》第 22 (a) 段的要求具体涉及基于该情景分析的韧性评估的披露。在进行此区分时，ISSB 强调，主体无须披露其情景分析的结果，但需要披露其对这些结果的解读。

BC60 《国际财务报告准则 S2 号》第 22 (a) 段要求披露主体在评估气候韧性时所考虑的重大不确定性领域。例如，主体可以披露，其韧性评估受到

未来气候影响而进行的迁徙所带来的重大不确定性的影响，这可能影响其供应链的稳定性或其在特定地区的资产和经营的韧性。情景分析中考虑的时间范围越长，对其结果解读所需的判断程度越大。

BC61 《国际财务报告准则 S2 号》第 22 (b) (ii) 段列出了开展气候相关情景分析时，与主体所作出的关键假设相关的特定披露要求。虽然《国际财务报告准则 S2 号》要求提供这些具体披露，但 ISSB 注意到《国际财务报告准则 S2 号》第 22 (b) (ii) 段中列的假设并非详尽无遗，主体在进行气候相关情景分析时可能作出假设，如果这些假设重大则应予以披露。这反映在第 22 段披露的总体目标中。

BC62 征求意见稿提议，主体应采用气候相关情景分析来评估其气候韧性，除非“无法这样做”。这一提议要求将允许主体在无法使用气候相关情景分析的情况下，使用替代方法来评估其气候韧性。此提案旨在回应人们对气候相关情景分析可能挑战性过大的担忧，尤其对于缺乏开展此类分析的技能、能力和资源的主体。征求意见稿的反馈者对此提出了不同的反馈意见，包括针对“无法这样做”的措辞有效性的意见。一些反馈者担心，该措辞将允许主体选择不开展气候相关情景分析。其他反馈者不清楚在确定主体是否“能”或“不能”进行气候相关情景分析时应考虑哪些标准。反馈者还就可能或者不能被视为构成气候相关情景分析的各种方法表达了一系列观点。

BC63 ISSB 作出了多项相关决定，以消除困惑，提高清晰度，并为情况各不相同的主体保留适当程度的相称性。ISSB 决定从《国际财务报告准则 S2 号》关于气候韧性的要求中删除“无法这样做”的措辞，并确认主体必须使用气候相关情景分析来评估其气候韧性。ISSB 还决定明确，气候相关情景分析包括一系列方法，包括定性情景叙述和复杂的定量建模。ISSB 还决定，主体必须使用与其情况相匹配的气候相关情景分析方法。

BC64 ISSB 认识到有必要提供额外指南，以回应对进行情景分析可能造成过度成本或努力的担忧，尤其是对技能、能力或资源不足的主体。因此，ISSB 同意为《国际财务报告准则 S2 号》提供随附的应用指南，该指南旨在为主体确定与其环境相符合的气候相关情景分析方法提供支持。应用指南（《国际财务报告准则 S2 号》B1 段至 B18 段）借鉴了 TCFD 发布的文件中概述的方法范围，包括《技术补充：情景分析在气候相关风险和机遇披露中的应用（2017 年）》和《非金融公司情景分析指南（2020 年）》。《国际财务报告准则 S2 号》应用指南要求，主体应确定气候相关情景分析的方法，使用在报告日无须付出过度成本或努力即可获得的所有合理且有依据的信息，同时对以下方面进行考虑：

- (a) 主体面临的气候相关风险和机遇；以及
- (b) 主体可用于气候相关情景分析的技能、能力和资源。

- BC65** 主体面临的气候相关风险和机遇越大，可用于开展气候相关情景分析的技能、能力和资源越多，则主体用于支持其韧性评估所需进行的分析形式就越复杂。资源相对不充足、风险敞口较低的主体可能会侧重于关键产品、业务单元或运营地点制定情景叙述。而风险敞口高、分析经验丰富的较大型主体可能会使用一系列情景进行复杂的定量建模，以捕捉自身业务和整个价值链中的多个风险传导渠道。如果主体目前不具备开展更复杂形式的气候相关情景分析的技能和能力，但又面临较高的气候相关风险，则该实体最初可采用一种较为简单的方法进行气候相关情景分析。ISSB 强调，如果主体的气候相关风险敞口需要更复杂的方法来进行情景分析，若主体具备获得或培养这些技能或能力的资源，则不应以技能或能力不足为由使用较不复杂的方法。ISSB 预计，该指南将有助于主体通过学习和迭代的过程，逐步培养其技能和能力，并加强披露。例如，随着主体能力发展，其对成本或努力方面“过度”定义的评估也会不断改变。
- BC66** ISSB 决定不具体规定主体在气候相关情景分析中需要使用的特定情景，因为相关情景将取决于主体自身的事实和情况，包括其经营的性质和地点，及其面临的物理风险和转型风险。相反，ISSB 确认，主体必须解释其使用了哪些气候相关情景，包括这些情景是否与转型风险或物理风险有关。《国际财务报告准则 S2 号》还要求披露分析中是否使用了多种气候相关情景，这意味着主体应披露所使用情景的数量以及这些情景是否涵盖了不同的结果或途径等信息。例如，如果主体同时考虑有序和无序的转型情景，则主体可以披露这一事实。
- BC67** ISSB 认为具体规定主体应使用哪个或哪些情景是不切实际的，可能很快就会过时，并可能导致披露的信息无法反映主体的具体情况或管理层对合理情况的看法。因此，ISSB 决定不要求使用与最新气候变化国际协议一致的情景或基于科学的特定情景。然而，ISSB 还认为，主体选择的情景必须与自身情况相关，以便向通用目的财务报告使用者提供有用的信息。ISSB 也同意考虑编制额外的教育材料，为主体根据《国际财务报告准则 S2 号》选择相关情景提供支持。
- BC68** ISSB 决定允许主体按照多年战略规划周期进行情景分析，而无须在每个报告日更新分析。然而，ISSB 确认，《国际财务报告准则 S2 号》第 22 段所要求的信息必须每年披露。主体应每年对气候韧性进行评估，以反映气候不确定性对其业务模式和战略影响的最新洞察。在这方面，《国际财务报告准则 S2 号》第 22 (a) 段所要求的信息将在每个报告期间进行更新，而如果未进行气候相关情景分析，《国际财务报告准则 S2 号》第 22 (b) 段所要求的信息可能在前后两个报告期间之间保持不变。
- BC69** ISSB 承认，气候相关情景分析可以为《国际财务报告准则 S2 号》要求的各种其他披露提供信息，包括风险和机遇的识别和评估、与这些风险

和机遇相关的预期财务影响，以及主体可能制定的低碳经济转型计划。然而，仅在主体进行韧性评估时才需要使用情景分析。

风险管理

BC70 应用《国际财务报告准则 S2 号》第 24 段至第 26 段而产生的信息旨在帮助通用目的财务报告使用者了解主体用于识别、评估、优先考虑和监控气候相关风险和机遇的流程。

BC71 《国际财务报告准则 S2 号》的风险管理要求被设计与《国际财务报告准则 S1 号》中的要求高度一致。为帮助主体应用《国际财务报告准则 S2 号》，并确保披露的一致性和可比性，《国际财务报告准则 S1 号》和《国际财务报告准则 S2 号》均完整列出相关要求。《国际财务报告准则 S2 号》要求主体在风险管理信息的披露中避免出现不必要的重复。例如，主体描述其对所有可持续相关风险和机遇进行风险管理的总体方法以及纳入针对气候相关风险和机遇所采取方法的具体增量细节，可能是适当的。

BC72 征求意见稿的部分反馈者建议，气候相关情景分析可以为识别和评估气候相关风险和机遇提供有用的输入值。ISSB 决定引入一项额外要求，要求主体说明其是否以及如何使用气候相关情景分析为《国际财务报告准则 S2 号》第 24 段至第 26 段所述流程提供信息。

指标和目标

BC73 ISSB 收到的反馈意见指出，征求意见稿中“指标和目标”部分起草的披露目标未充分反映关于指标和目标披露的意图。反馈意见表明，一些反馈者将披露目标解读为仅限于主体已使用的指标和目标。ISSB 认为，即使披露这些指标所提供的信息是重要的，这种解读可能导致主体将国际财务报告可持续披露准则所要求的且主体未使用的指标排除在外。ISSB 决定明确其目标是要求主体披露其在以下方面的业绩信息：

(a) 主体用于计量和监控气候相关风险和机遇的指标（即使这些指标并非《国际财务报告准则 S2 号》中所要求）；以及

(b) 《国际财务报告准则 S2 号》中明确要求的指标（即使主体不在其业务中使用这些指标）。

BC74 ISSB 进一步明确，该决定并非意在规定主体应如何管理其业务，而是明确指标和目标的披露要求。主体管理层无须使用《国际财务报告准则 S2 号》中规定的指标来管理其业务。相反，其目的是确保通用目的财务报告使用者掌握 ISSB 认为可能对评估主体短期、中期和长期的现金流量、融资渠道和资本成本有用的信息。

跨行业指标类别

BC75 为帮助通用目的财务报告使用者将主体气候相关风险和机遇有关的业绩与其他主体进行比较,《国际财务报告准则 S2 号》(第 29 段)要求所有主体对符合七个跨行业指标类别的信息进行披露,这些指标类别沿用了 TCFD 的《指标、目标和转型计划指南》(TCFD 指南):

- (a) 温室气体排放;
- (b) 气候相关转型风险;
- (c) 气候相关物理风险;
- (d) 气候相关机遇;
- (e) 资本配置;
- (f) 内部碳定价;以及
- (g) 薪酬。

这些跨行业指标类别旨在提供通用信息,从而允许通用目的财务报告使用者评估主体面临的气候相关风险和机遇及其所进行的管理。这些类别还旨在表明气候相关风险和机遇的关键方面和驱动因素,并提供关于气候变化对主体潜在影响方面的洞察。

BC76 征求意见稿的大多数反馈者普遍认同七个跨行业指标类别,尤其是其与 TCFD 指南的一致性。反馈者还发表意见称,这些跨行业指标类别提供了一套适用于大多数主体的通用气候相关披露,增强了不同行业以及业务模式之间披露的可比性。征求意见稿的许多反馈者还认为这七大类别提供了充分的跨行业指标,并强调了限制这些指标数量以减轻主体报告负担的重要性。

BC77 大多数情况下,《国际财务报告准则 S2 号》中对跨行业指标类别的描述有意设置的不太具体,以使主体能够识别适当的指标。ISSB 采用这种方法是考虑到计量方法以及基础数据的可得性和质量可能会随着时间的推移而变化。

BC78 为指导主体应用跨行业指标要求,《国际财务报告准则 S2 号》随附的《说明性指南》提供了可用于满足跨行业指标类别的信息示例。这些示例是基于 TCFD 指南提供的。

范围一、范围二和范围三温室气体排放

BC79 征求意见稿的大多数反馈者同意拟议的要求,即,主体应披露其在报告期间产生的范围一、范围二和范围三温室气体的绝对排放总量,并以二氧化碳当量(CO₂e)为单位。反馈者表示,这些信息将有助于通用目的财务报告使用者评估主体面临的特定气候相关风险和机遇,特别是那些与早期的低碳经济转型相关的风险和机遇。

BC80 《国际财务报告准则 S2 号》采用了《温室气体核算体系：企业核算与报告标准（2004 年）》（“《温室气体核算体系：企业标准》”）中的定义，从报告主体的角度出发对温室气体排放的三个范围进行了概述：

(a) **范围一温室气体排放**——由主体拥有或控制的来源所产生的直接温室气体排放（例如，在拥有或控制的锅炉、熔炉、车辆中燃烧产生的温室气体排放；或在拥有或控制的工艺设备中的化学生产产生的温室气体排放）；

(b) **范围二温室气体排放**——由主体所消耗的购买或取得的电力、蒸汽、供暖或制冷产生的间接温室气体排放（例如，来自能源供应商的温室气体排放）；以及

(c) **范围三温室气体排放**——范围二温室气体排放中没有涵盖的、发生在主体价值链中的间接温室气体排放，包括上游排放和下游排放。范围三温室气体排放被细分为 15 个类别，其中 8 个类别为报告主体的上游排放，剩余 7 个类别为主体的下游排放。范围三中的第 15 类是“投资”——报告主体向其提供融资的第三方排放的温室气体。投资类是对金融机构特别重要的报告类别，因为其通常是金融机构温室气体排放清单中最重要的部分（参见 BC122 段至 BC129 段）。

温室气体排放总量和排放强度

BC81 《国际财务报告准则 S2 号》要求主体披露其温室气体排放总量，即披露扣除碳消除（例如，主体计划使用的碳信用）之前的温室气体排放量。温室气体排放量披露有助于通用目的财务报告使用者确定主体是否正在减少其自身或其价值链中的温室气体排放，若是，其减少的程度。

BC82 征求意见稿还提议，要求主体分别披露其范围一、范围二和范围三排放强度。排放强度以单位物理或经济产出的二氧化碳当量吨数表示。ISSB 表示，排放强度指标对通用目的财务报告使用者有帮助，因为这些指标使主体的温室气体排放标准化，有助于使用者对不同主体的温室气体排放量进行比较。连同绝对温室气体排放量一起，排放强度指标能够提供随着时间推移，主体温室气体排放的完整情况。例如，如果主体扩大经营规模，其绝对温室气体排放量可能会增加，与此同时，排放强度可能会下降，因为主体的效率也有所改善。在该例中，仅披露主体的绝对温室气体排放量可能无法传递主体在其业务经营中实现的温室气体减排情况。

BC83 尽管排放强度指标是有用的，但只有当主体使用相同的分母来计算排放强度时，通用目的财务报告使用者才能够比较不同主体之间的披露。ISSB 指出，规定单一的标准方法来计算强度指标是不适当的，因为相关分母往往取决于多个因素，包括主体所在行业和业务模式以及使用者的偏好。因此，ISSB 决定，尽管排放强度信息是有用的，但《国际财务报告准

则 S2 号》不应明确要求主体披露排放强度。这一决定是根据使用者现行做法作出的，使用者要么自发计算主体的排放强度，要么从第三方供应商处获得计算结果。主体按照《国际财务报告准则 S2 号》披露的绝对温室气体排放量与其他信息（包括主体财务报表中已有的财务数据）相结合，将有助于使用者自行计算排放强度。

BC84 ISSB 还确认，如果认为排放强度指标对通用目的财务报告使用者是有用的，则应根据《国际财务报告准则 S1 号》第 15 (b) 段对这些指标进行披露，即：“若根据国际财务报告可持续披露准则中的具体适用要求不足以令通用目的财务报告使用者理解可持续相关风险和机遇对主体的现金流量、融资渠道和资本成本在短期、中期和长期的影响，主体应披露额外信息”。《国际财务报告准则 S2 号》还要求主体披露其治理机构或管理层用于衡量其目标实现进度的指标。因此，如果排放强度指标信息是重要的（根据《国际财务报告准则 S1 号》第 15 (b) 段），或主体的治理机构或管理层使用此指标来管理主体的气候相关风险和机遇（根据《国际财务报告准则 S2 号》第 28 (c) 段），或上述两条同时适用，则主体应披露排放强度指标。

BC85 ISSB 还指出，与《国际财务报告准则 S2 号》一并发布的《行业指南》包含了行业活动指标，这些指标可能有助于通用目的财务报告使用者计算排放强度。例如，从事邮轮行业的主体可能需要可用下铺位公里数（ALB - KM）或平均乘客旅行天数（APCD）的活动指标，如分册 65 - 邮轮所述。在确定适当的行业特定披露时，《国际财务报告准则 S2 号》要求主体参考该指南。

计量方法、输入值和假设

BC86 ISSB 决定，主体必须根据《温室气体核算体系：企业标准》计量其范围一、范围二和范围三的温室气体排放。征求意见稿的大多数反馈者认同要求使用《温室气体核算体系：企业标准》的提案。然而，一些反馈者表示，其他计量温室气体排放的方法在某些国家或地区更为常用（参见 BC88 段）。ISSB 决定在《国际财务报告准则 S2 号》中引用《温室气体核算体系：企业标准》，为计量提供共同的基础。ISSB 得出结论，尽管《温室气体核算体系：企业标准》中有多种可用的计量方法，引用这一单一标准将通过缩小允许的计量方法的范围来提高主体披露的可比性。ISSB 还了解到，《温室气体核算体系：企业标准》是全球各地和大多数国家或地区主体使用的主要方法，这也为此决定提供了依据。

BC87 《国际财务报告准则 S2 号》中对计量温室气体排放的要求主要基于《温室气体核算体系：企业标准》，因为使用这种方法计量温室气体排放提供了通用的方法和原则，这些方法和原则：

- (a) 便于主体编制如实反映其温室气体排放的温室气体排放清单；
- (b) 与编制温室气体排放清单的主要企业实践保持一致；并且
- (c) 促进各主体之间温室气体排放核算和披露的一致性和透明度。

虽然《国际财务报告准则 S2 号》将《温室气体核算体系：企业标准》作为计量温室气体排放的基础，但《国际财务报告准则 S2 号》也规定了额外的要求，例如主体计量范围三温室气体排放的类别，以及计量这些温室气体排放所需使用的输入值。ISSB 指出，如果与《温室气体核算体系：企业标准》不一致，必须采用《国际财务报告准则 S2 号》中的具体要求。

BC88

虽然《温室气体核算体系：企业标准》是全球计量温室气体排放最常用的标准，并在许多国家或地区（包括巴西、印度、墨西哥、菲律宾和英国）直接引用，但一些国家或地区要求主体根据国家计量体系报告其排放量，包括澳大利亚、中国、法国、日本、韩国和中国台湾。这些国家或地区和其他国家或地区要求主体使用其他方法来计量温室气体排放，可能会在满足《国际财务报告准则 S2 号》的要求时产生额外成本。为此，ISSB 确认，如果主体被各国家或地区当局或主体上市的交易所要求使用不同于《温室气体核算体系：企业标准》的温室气体排放计量方法，主体可以使用此方法。ISSB 同意这一豁免，以避免重复报告，但仅适用于主体因应用《国际财务报告准则 S2 号》而被要求同时使用《温室气体核算体系：企业标准》和其他方法来计量其温室气体排放的情况。

BC89

一些主体选择使用其他方法计量温室气体排放。征求意见稿的一些反馈者对这些主体如果被要求改变目前使用的方法，改为使用《温室气体核算体系：企业标准》的相关成本表示担忧。这些反馈者认为，应允许主体自行选择方法来计量温室气体排放。如 BC86 段所述，ISSB 得出结论，参照计量温室气体排放的共同框架将提高各主体披露之间的可比性。然而，为了减少这些反馈者的担忧，ISSB 提供了在有限时间内的豁免，允许在首次应用《国际财务报告准则 S2 号》之日前的年度报告期间使用其他方法的主体在应用《国际财务报告准则 S2 号》的首年继续使用该方法（参见 BC166 段至 BC169 段）。

BC90

征求意见稿的一些反馈者对《国际财务报告准则 S2 号》要求主体使用第三方方法表示担忧，他们认为该方法的任何变更都不在 ISSB 的控制范围，不符合国际财务报告准则基金会的应循程序。《温室气体核算体系：企业标准》于 2001 年首次发布，预计将定期更新，以明确温室气体排放的计量方法。ISSB 考虑了这些反馈者的担忧，并确认《国际财务报告准则 S2 号》参考的是 2004 年版的《温室气体核算体系：企业标准》，这是征求意见稿发布时（2022 年 3 月 31 日）可用的最新版本。如果《温室气体核算体系：企业标准》进行更新，ISSB 将会在对《国际财务报告准则 S2 号》进行修订以反映这些更新之前，评估这些更新可能产生的影响。ISSB 只有

在根据国际财务报告准则基金会的应循程序进行评估并就拟议修订公开征询意见后，才会更新《国际财务报告准则 S2 号》，以参考《温室气体核算体系：企业标准》修订版。

BC91 征求意见稿没有具体规定主体在计算温室气体排放时需要使用的输入值。征求意见稿的少数反馈者表示，尽管《温室气体核算体系：企业标准》是计量温室气体排放的共同基础，但它允许主体在计算温室气体排放时选择特定的输入值并作出特定的假设。这些变量包括全球变暖潜力值（GWP）和排放因子。主体对全球变暖潜力值和排放因子的使用变化可能会损害主体披露的可比性。

BC92 全球变暖潜力值是应用于七种温室气体成分（列于 BC98 段）的乘数，将其转换为标准化指标（二氧化碳当量），使主体能够将各种温室气体转换并汇总为绝对温室气体排放数据。联合国政府间气候变化专门委员会（IPCC）定义了最常用的全球变暖潜力值，并在其定期出版的评估报告中加以修正。截至 2023 年 6 月，IPCC 第六次评估报告中定义了最新的全球变暖潜力值。^① ISSB 决定在《国际财务报告准则 S2 号》中要求主体在将温室气体成分转换为二氧化碳当量时，使用基于 IPCC 最新评估报告的全 球变暖潜力值。这一要求旨在提高主体温室气体排放披露的可比性，并确保温室气体排放数据反映最新的科学知识。这种方法与《温室气体核算体系：企业标准》一致，后者也建议使用最新的全球变暖潜力值。

BC93 尽管 ISSB 要求主体使用最近更新的全球变暖潜力值将温室气体转化为二氧化碳当量，但 ISSB 也认识到，在某些情况下，主体使用的全球变暖潜力值可能会有所不同，这取决于主体运营的国家或地区和主体用于计量温室气体排放的数据来源。例如，主体用来将活动数据转换为温室气体排放信息的排放因子通常已经使用全球变暖潜力值将信息转换为二氧化碳当量，而全球变暖潜力值可能与 IPCC 最新的全球变暖潜力值一致，也可能不一致。如果主体已经确定了最能代表其活动的排放因子，并且这些系数仅可使用二氧化碳当量，而不是基于最新的全球变暖潜力值，则主体应使用这些排放因子。此外，主体需要披露信息，以便通用目的财务报告使用者了解主体用于计量温室气体排放的计量方法、输入值和假设，以及为什么这些计量方法、输入值和假设与其温室气体排放相关（参见 BC95 段）。根据该披露要求，主体应解释其使用的全球变暖潜力值，以及在必要时，解释为什么未使用 IPCC 最新报告中更新的全球变暖潜力值。

BC94 排放因子是一种便于主体将定量活动数据转换为这些活动产生的温室气体排放量的计量值的系数。例如，如果主体正在评估其配送车队的范围

^① 联合国政府间气候变化专门委员会，2022 年联合国政府间气候变化专门委员会第六次评估报告第二工作组的贡献《气候变化 2022：影响、适应和脆弱性》。

一温室气体排放，则可以选择将燃料消耗量或车队行驶的距离作为活动数据。然后使用排放因子将这些数据转换为温室气体排放数据。可以从几个已公布的来源估计排放因子，例如，国际能源机构或强制披露温室气体排放的国家或地区的国家来源。主体用于计量温室气体排放的排放因子因自身情况而异。因此，ISSB 决定，《国际财务报告准则 S2 号》不会规定或试图规范排放因子。相反，《国际财务报告准则 S2 号》要求主体选择和使用最能具体代表产生温室气体排放的活动的最适当的排放因子。为了帮助主体选择用于计量范围三温室气体排放的适当的排放因子，《国际财务报告准则 S2 号》提供了一个计量框架。该框架要求主体优先考虑具有特定特征的输入值和假设，以进一步如实反映主体的温室气体排放计量（《国际财务报告准则 S2 号》B38 段至 B54 段）。

BC95 征求意见稿的反馈者表示，为了最大限度地减少差异，ISSB 可以要求主体使用标准化的计量方法、输入值和假设。或者，反馈者建议 ISSB 可以要求主体披露其在计量温室气体排放时使用的计量方法、输入值和假设。ISSB 决定在《国际财务报告准则 S2 号》中引入一项要求，以确保主体向通用目的财务报告使用者披露用于计算温室气体排放的输入值和假设，特别是在《国际财务报告准则 S2 号》中未规定这些输入值的情况下。主体应披露信息，以便使用者了解其用于计量温室气体排放的计量方法、输入值和假设。主体还应披露其选择用于计量温室气体排放的计量方法、输入值和假设的理由。为了便于使用者了解排放因子和活动数据，以及与这些输入值相关的计量不确定性，主体应披露这些信息。对于活动数据，该披露包括数据是否基于经济或物理产出以及数据代表的内容等信息（例如，对于范围三类别 1 的温室气体排放，数据可能代表主体的外购商品或服务的数量）。对于排放因子，该披露包括数据来源（例如，直接计量、供应商特定数据或行业平均数据）或数据层面（例如，设施层面或公司层面）等信息。

BC96 要求主体披露其用于计量温室气体排放的计量方法、输入值和假设可能会产生非常详细的信息，其中一些信息可能无关紧要，因此有可能掩盖重要信息。然而，ISSB 注意到，这一披露要求受《国际财务报告准则 S1 号》第 29 段至第 30 段的约束，该段规定了信息汇总和分解的要求。主体无须披露每一项输入值的信息，而应披露足够详细和汇总的信息，以披露重要信息。例如，主体在计量范围三温室气体排放时，可能会使用不同的排放因子和活动数据输入值来获取价值链不同环节的温室气体排放。在这种情况下，只要求主体披露有助于通用目的财务报告使用者了解其如何计量温室气体排放的输入值信息。

BC97 主体可能会随着时间的推移修改其假设和输入值。ISSB 决定，要求主体披露其在报告期间对其用于计量温室气体排放的计量方法、输入值或假

设所做的变更和变更原因的信息。这一要求对于范围三温室气体排放披露尤为重要，因为计量技术正在迅速发展，主体使用的方法可能会随着时间的推移而变化。

温室气体排放的汇总和分解

BC98 《国际财务报告准则 S2 号》要求主体披露范围一、范围二和范围三温室气体排放。在披露温室气体排放时，主体应包括《联合国气候变化框架公约》（UNFCCC）中确定的、并作为《京都议定书》一部分商定的所有七种温室气体：二氧化碳（CO₂）、甲烷（CH₄）、一氧化二氮（N₂O）、氢氟碳化合物（HFCs）、全氟化碳（PFCs），六氟化硫（SF₆）和三氟化氮（NF₃）。每种气体以不同的方式影响气候变化，其寿命也不同。在提供这些气体的数据时，通常将每种气体的数据转换为一个标准化的度量单位，即二氧化碳当量（CO₂e），以便进行比较，并确定这些气体对全球变暖的单独和总体贡献。主体使用全球变暖潜力值进行这些转换，然后将所有这些气体汇总为单个温室气体数据点（参见 BC92 段）。

BC99 征求意见稿的一些反馈者建议，按七种温室气体对温室气体排放进行分解可以提供有用信息，特别是当主体的非二氧化碳排放（例如甲烷排放）的信息能够帮助了解特定气候相关风险或机遇时。ISSB 观察到，尽管在某些特定情况下气体成分的分解可能很重要，但这并不适用于所有情况。因此，ISSB 确认，《国际财务报告准则 S2 号》未明确要求主体按气体成分分解温室气体排放披露。ISSB 指出，《国际财务报告准则 S1 号》B30 段包含了关于分解的要求，如果分解提供的重要信息在汇总后会被掩盖，则应要按照气体成分进行披露。《国际财务报告准则 S2 号》随附的示例中提供了一些例子，说明在确定是否有必要对温室气体排放披露进行分解时的一些考虑因素。

BC100 ISSB 观察到，与《国际财务报告准则 S2 号》一并发布的《行业指南》有助于主体确定温室气体排放是否应按气体成分分解。例如，对于从事石油和天然气勘探与生产行业的主体，《行业指南》规定了有关甲烷排放的信息（分册 11 - 石油和天然气——勘探与生产），并指出“……随着页岩资源的天然气生产规模扩大，甲烷（一种高效力的温室气体）的排放管理……已经成为主体主要的业务、声誉和监管风险”。在此情况下，强调甲烷排放的分解可能提供重要信息。

BC101 征求意见稿提议，要求主体将范围一和范围二温室气体排放分解为合并集团相关的排放量和合并集团中未包含的其他被投资方相关的排放量。征求意见稿中建议进行此项披露是为了促进可比性，因为《温室气体核算体系：企业标准》允许主体采用不同的计量方法来确定哪些排放应包括在范围一、范围二和范围三的温室气体排放的计算中。例如，主体可以使用

股权比例法或控制法涵盖未合并被投资方的排放。这些不同的方法意味着，主体的财务报表中提供的关于主体对其他主体投资的信息的方式可能与其温室气体排放的计算方式不一致。这也意味着，在其他主体中拥有相同投资的两个主体，由于在应用《温室气体核算体系：企业标准》时所做的选择不同，报告的与这些投资相关的温室气体排放并不相同。

BC102 征求意见稿的大多数反馈者同意这一提案。然而，一些反馈者质疑这一拟议要求是否会推翻主体根据《温室气体核算体系：企业标准》被允许作出的选择。ISSB 明确了要求的措辞，以确认要求主体披露按照《温室气体核算体系：企业标准》计量的温室气体排放，但不要求主体使用特定的方法来计量温室气体排放（即《国际财务报告准则 S2 号》不指定主体使用股权比例法或控制法）。相反，《国际财务报告准则 S2 号》只要求主体使用其选择的方法对其计量的金额进行分解。ISSB 确认，要求主体将范围一和范围二的温室气体排放总量分解为合并集团相关的排放量和合并集团中未包含的其他被投资方相关的排放量。ISSB 还确认，主体应披露其用于计量温室气体排放的方法。

BC103 ISSB 考虑了对主体应用国际财务报告会计准则分类的合营安排将如何应用这一要求。根据《国际财务报告准则第 11 号——合营安排》，主体将合营安排分类为合营企业或共同经营。根据《国际会计准则第 28 号——对联营和合营企业的投资》，主体通常使用权益法对合营企业的投资进行核算。ISSB 指出，根据国际财务报告会计准则，使用权益法的被投资方不属于合并集团。因此，就合营企业而言，《国际财务报告准则 S2 号》第 29 (a) (iv) (2) 段适用于范围一或范围二的温室气体排放。相反，在共同经营中，主体对与该安排相关的资产享有权利，对负债负有义务。根据《国际财务报告准则第 11 号》，就其在共同经营中的权益而言，主体根据适用的国际财务报告会计准则确认其在这些资产、负债、收入和费用中的份额，并对每个项目进行会计核算。换言之，与共同经营中权益相关的资产、负债、收入和费用作为合并集团的一部分进行核算，因此 ISSB 指出，对于共同经营而言，《国际财务报告准则 S2 号》第 29 (a) (iv) (1) 段适用于范围一或范围二的温室气体排放。

BC104 此外，ISSB 指出，根据其他公认会计原则（GAAP），允许主体采用按比例合并的方式对被投资方进行核算。就此类被投资方而言，《国际财务报告准则 S2 号》第 29 (a) (iv) (1) 段适用于范围一或范围二的温室气体排放。

范围二温室气体排放

BC105 征求意见稿的反馈者要求 ISSB 明确主体是否应采用基于市场的方法、基于位置的方法或同时使用两种方法披露范围二温室气体排放。这些反馈

者赞成主体使用两种方法披露其范围二温室气体排放。

BC106 基于市场的方法涉及主体使用特定来源或供应商的排放因子来计量外购电力的排放。电力供应商和合同工具产生的温室气体排放因所使用的能源或技术而不同。使用基于位置方法的主体计量发生能源消耗的电网的平均排放强度（最常见的是使用电网平均排放因子数据）。

BC107 ISSB 同意，每种方法都有其有用之处。基于位置的方法便于通用目的财务报告使用者了解与当地电网资源和温室气体排放相关的风险和机遇。基于市场的方法便于使用者了解合同关系和主体采购所带来的风险和机遇。在某些情况下，这两种方法提供的信息会有很大差异，例如，如果主体签订了购买可再生能源生产的电力的合同。

BC108 ISSB 同意，允许主体选择使用哪一种方法将降低可比性，并可能导致披露偏向更积极的数据，而这些数据可能不能如实反映主体的温室气体排放。可以通过要求所有主体同时披露基于市场和基于位置的方法来解决这一问题。然而，ISSB 指出，对于一些主体和国家或地区来说，这一要求将对现行做法产生重大变化，而且可能并不总是需要同时提供两种信息。ISSB 决定，主体应使用基于位置的方法披露范围二温室气体排放，并提供帮助通用目的财务报告使用者了解其签订的合同工具的披露。

BC109 ISSB 指出，有关主体合同工具的更详细信息可以帮助通用目的财务报告使用者更好地了解主体为减少范围二温室气体排放所作的努力。然而，ISSB 决定，不要求应用基于市场的方法来计量范围二温室气体排放，因为主体可以使用的机制存在显著差异，这取决于其运营和所在市场的成熟度。为了反映与基于市场的方法相关的挑战，ISSB 决定，主体应披露有助于使用者了解其有关能源买卖合同工具的信息。ISSB 指出，为满足该要求，主体可能需要披露其基于市场的范围二温室气体排放信息。

范围三温室气体排放

BC110 ISSB 确认，《国际财务报告准则 S2 号》要求所有主体披露范围三温室气体排放的信息。披露包括关于《温室气体核算体系：企业价值链（范围三）核算与报告标准（2011 年）》（“《温室气体核算体系：价值链标准》”）中定义的 15 个类别中的哪些类别被纳入主体的排放计量的信息。《温室气体核算体系：价值链标准》是对《温室气体核算体系：企业标准》的补充。ISSB 指出，主体的范围三计量所包括的类别将取决于主体的事实和情况。主体应考虑所有 15 个类别的相关性，但可能确定并非所有类别都适用于该主体，因此无须将其包括在范围三温室气体排放的计量中。ISSB 还同意，对于从事与某些行业相关的金融活动的主体，有关融资排放的信息很重要。ISSB 列举了与范围三温室气体排放的计量和披露相关的特殊考虑因素，并决定在《国际财务报告准则 S2 号》中提供相关应用指南（参

见 BC122 段至 BC129 段)。

BC111 征求意见稿的反馈者对主体披露范围三温室气体排放的拟议要求持不同意见。大多数对征求意见稿给出反馈的通用目的财务报告使用者同意，应要求主体披露范围三温室气体排放的绝对总量。这些使用者认为，主体面临着与温室气体排放相关的转型风险，包括价值链中的温室气体排放。例如，碳定价上调或更严格的温室气体排放法规的出台会导致主体价值链中的成本上升或资源可获得性下降。使用者还表示，范围三温室气体排放披露为其提供了关于主体温室气体排放的更完整和可比的信息。例如，这些披露将便于使用者了解，主体的范围一和范围二温室气体排放是否因主体的经营结构变化或温室气体排放外包而减少，从而导致范围三温室气体排放增加。

BC112 许多对征求意见稿给出反馈的编制者同意要求披露范围三温室气体绝对排放总量的提案。然而，这些编制者也对要求的特定方面表示担忧，包括与数据的可获得性、估计的使用、计算方法和其他不确定性来源相关的挑战。尽管《温室气体核算体系：企业标准》对范围三温室气体排放在内的温室气体排放有明确定义，但范围三温室气体排放的计算过程存在数据和方法挑战，仍在完善中。范围三温室气体排放包括不由主体直接所有或控制的活动产生的温室气体排放，因此主体可能面临与数据可获得性和质量以及相关数据收集成本有关的挑战。这些挑战导致范围三温室气体排放计量的不确定性。一些反馈者认为由于这些挑战，《国际财务报告准则 S2 号》不应要求披露范围三温室气体排放。

BC113 ISSB 作出多项决定，旨在应对反馈者提出的范围三温室气体排放方面的挑战。这些决定包括：

(a) 引入过渡性豁免，以应对与实施和首次应用相关的即时但暂时的挑战 (BC170 段至 BC173 段)；

(b) 引入豁免，以应对价值链中使用不同于主体报告期间的主体的数据所带来的挑战，但须受一些限制 (参见 BC114 段)；以及

(c) 引入计量框架，便于主体能够编制如实反映的范围三温室气体排放信息，并进行相关披露，以帮助通用目的财务报告使用者了解主体在计量这些温室气体排放时优先考虑的信息的特征 (参见 BC116 段至 BC121 段)。

BC114 ISSB 承认，若报告主体的报告期间与其价值链中的主体不同，可能难以收集与主体报告时间一致的温室气体排放信息。为了在这种情况下提供豁免，ISSB 同意，符合以下条件时，主体可以使用报告期间与主体不同的其价值链中的主体的温室气体排放信息：

(a) 主体使用其价值链中主体提供的无须付出过度成本或努力即可获得最新数据来计量和披露其温室气体排放；

(b) 报告期间长度相同；以及

(c) 主体披露其价值链中主体的报告日与主体通用目的财务报告报告日之间发生的重大事件和情况变化（与温室气体排放有关）所带来的影响。

BC115 ISSB 最初同意，允许主体使用与其报告期间不一致的报告期间的温室气体排放信息的豁免可用于计量范围三温室气体排放。然而，ISSB 最终决定该豁免同样可用于范围一和范围二温室气体排放的计量。ISSB 指出，该豁免可能也适用于温室气体排放披露以外的其他情况，ISSB 将监控是否有必要扩大该豁免范围。ISSB 观察到，与主体被投资方有关的温室气体排放信息可能被归类为范围一、范围二或范围三温室气体排放，这取决于主体应用《温室气体核算体系：企业标准》所使用的计量方法。

BC116 ISSB 认同反馈者对范围三温室气体排放计量提出的担忧（参见 BC112 段），并确认这些计量预计并不完善，且依赖于估计。然而，ISSB 观察到，要求主体优先使用具有特定特征的计量方法、输入值和假设，将使主体能够如实反映范围三温室气体排放。因此，ISSB 引入了范围三计量框架，对用于计量范围三温室气体排放的输入值进行分类和优先排序（《国际财务报告准则 S2 号》B38 段至 B54 段）。此框架是《国际财务报告准则 S2 号》随附应用指南的一部分，旨在帮助主体计量范围三温室气体排放。该指南还旨在提高范围三温室气体排放披露的一致性和可比性，并减少范围三温室气体排放估计中的计量不确定性。

BC117 在《温室气体核算体系：价值链标准》的基础上，计量框架要求主体优先考虑用于计量范围三温室气体排放的特定类型的数据，即：

(a) 基于直接计量获取的数据；

(b) 主体价值链内特定活动的数据；

(c) 如实反映价值链活动及主体温室气体排放所在国家或地区和所使用的技术的及时数据；以及

(d) 经验证的数据。

除了计量框架外，ISSB 决定，主体应使用“主体在报告日无须付出过度成本或努力即可获得的所有合理且有依据的信息”来计量范围三温室气体排放（参见《国际财务报告准则 S2 号》B39 段）。ISSB 指出，针对该计量框架，合理且有依据的信息可能需要包括有关过去事项、当前状况和未来状况预测的信息，取决于范围三温室气体排放的来源。

BC118 ISSB 确认，BC117 段中的特征并非按优先顺序列出。相反，当主体确定哪种计量方法、输入值和假设的组合最适合如实反映其价值链活动和温室气体排放时，需要考虑所有这些特征。ISSB 决定，如果主体估计温室气体排放而不是使用直接计量信息，需要优先考虑尽可能具体且与价值链活动一致的信息。例如，主体应优先考虑如实反映价值链活动所用技术及其

相关排放的信息。ISSB 指出，主体在考虑计量框架中规定的特征时，需要考虑所述特征之间的权衡，以确定计量主体范围三温室气体排放的最佳方法。例如，主体在估计截至 2023 年的温室气体排放时，使用的排放系数可能虽不及时（例如，排放系数可能来自 2017 年的某个研究项目），但却最能代表截至报告日与主体价值链中所用技术相关的温室气体排放。

BC119 根据范围三计量框架，主体应优先考虑经验证的范围三温室气体排放数据。ISSB 认识到，对范围三温室气体排放数据进行验证可能具有挑战性，但却可能通过多种方式进行验证（例如，内部或外部）。因此，《国际财务报告准则 S2 号》未规定信息的验证方式，但要求主体披露使用经验证的输入值计量主体范围三温室气体排放的程度（参见《国际财务报告准则 S2 号》B53 段至 B54 段）。

BC120 除采用计量框架的要求外，主体还应提供《国际财务报告准则 S2 号》B56 段规定的附带披露。这些披露旨在帮助通用目的财务报告使用者了解主体在计算范围三温室气体排放时优先考虑的数据的特征，从而了解主体使用的数据的质量和主体计量这些排放的基础。这些披露还有助于主体向使用者传达其如何使用各种数据源来估计范围三温室气体排放。对征求意见稿给出反馈的使用者表示，依赖于估计的计量好过完全不提供范围三温室气体排放的信息。这些使用者表示只要主体对所使用的输入值和与披露金额相关的计量不确定性保持透明，即使这些信息存在相当大的计量不确定性，他们也更偏好估计。

BC121 如果主体确定估计和披露范围三温室气体排放不切实可行，则《国际财务报告准则 S2 号》B57 段要求主体披露信息，以便通用目的财务报告使用者了解其对范围三的温室气体排放的管理方式。《国际财务报告准则 S2 号》使用了与《国际会计准则第 8 号——会计政策、会计估计变更和差错》相同的“不切实可行”的定义，为主体确定满足披露要求是否“不切实可行”设定了一个很高的阈值。如《国际财务报告准则 S2 号》B57 段所述，只有当主体在尽一切合理努力后无法应用该要求时，该要求才是不切实可行的。为避免疑问，这一阈值高于成本效益阈值。^③ ISSB 注意到中小企业准则实施小组在 2012 年 4 月发布的关于“不切实可行”的非强制性指南^④，其中明确了“不切实可行”指的是努力，而不是成本。在同意纳入基于不切实可行的豁免时，ISSB 指出，预计在实务中将很少用到该豁免，因为范围三温室气体排放的计量框架旨在鼓励具有不同资源和情况的主体采用。该框架还允许使用基于第三方信息（例如行业平均信息）的

^③ 作为《国际会计准则第 8 号——会计政策、会计估计变更和差错》修订的一部分，国际会计准则理事会（IASB）曾考虑“将不切实可行的阈值降低到成本效益阈值”。

^④ 中小企业准则实施小组协助国际会计准则理事会支持实施中小企业国际财务报告会计准则。

估计。

融资排放（金融部门）

- BC122** 金融机构（包括商业银行、资产管理公司和保险公司）越来越多地被要求披露与可持续相关风险和机遇有关的投资和贷款活动的程度。就气候相关风险和机遇而言，此类披露涉及主体披露与其金融活动相关的温室气体排放。术语“融资排放”通常指银行和投资者通过贷款和投资提供融资产生的绝对温室气体排放。《国际财务报告准则 S2 号》要求从事此类活动的主体披露有关融资排放的信息，作为《国际财务报告准则 S2 号》第 29 (a) (vi) 段关于主体披露范围三温室气体排放（包括类别 15（投资））要求的延伸。
- BC123** 《国际财务报告准则 S2 号》B58 段至 B63 段中的应用指南规定了从事与资产管理、商业银行和保险业相关金融活动的主体披露融资排放的要求。该指南基于征求意见稿附录二中所列的关于融资排放的提案。
- BC124** 尽管 ISSB 决定提供其他行业材料作为《国际财务报告准则 S2 号》的随附指南（参见 BC134 段至 BC138 段），但 ISSB 确定，要求从事资产管理、商业银行和保险活动的主体披露有关融资排放的额外信息是适当的。
- BC125** 该应用指南旨在允许创新的同时，加强融资排放信息一致和可比的披露。它还旨在使市场能够在不同资产类别出现并获得认可时，对计量方法进行趋同，例如碳核算金融联盟制定的方法。尽管这些要求支持使用不同的计量方法，但也为通用目的财务报告使用者提供了必要的信息，以了解主体的风险敞口以及主体用于计量融资排放的方法。
- BC126** ISSB 决定对融资排放的拟议要求进行有针对性的修改，以提高其清晰度。特别是，ISSB 同意移除有关在商业银行和保险领域开展活动的主体披露其面临的碳相关行业敞口信息的拟议要求。拟议要求旨在帮助通用目的财务报告使用者了解气候相关转型风险可能集中在主体投资组合中的位置。尽管征求意见稿的反馈者普遍同意这种方法，但他们的反馈意见表明，判断是否属于与碳相关的行业具有高度的主观性。ISSB 同意并得出结论，要求披露更广泛的关于主体所面临的行业敞口信息，以便使用者能够对“碳相关行业”作出自己的判断。
- BC127** ISSB 决定，确认并明确针对从事与商业银行或保险相关的金融活动的主体披露其未提用的贷款承诺信息的拟议要求。即，主体将被要求单独披露其与未提用的贷款承诺相关的财务风险和排放。ISSB 还决定确认并明确拟议的要求，即，从事与商业银行相关的金融活动的主体提供总额披露。也就是说，该主体将被要求在不考虑风险缓释的情况下提供这些披露，ISSB 指出，风险缓释措施不会影响与贷款有关的温室气体排放。此外，对于所有金融活动，ISSB 决定取消主体在计算其融资排放量时包括衍生品的

提案，理由是缺乏既定的资产类别方法。

BC128 对于从事与资产管理相关的金融活动的主体，ISSB 决定要求在总资产管理规模（AUM）层面进行披露。ISSB 之所以做出这一决定，是因为这些主体的收入和声誉将受到所有客户投资组合的收费和业绩的影响，也因为融资排放是可能影响投资业绩和费用的气候相关风险敞口的指标。ISSB 认同，在许多情况下，对披露进行更详细的分解，如按战略或产品分类，可能会为通用目的财务报告使用者提供更多有利于决策的信息。ISSB 指出，在此情况下，《国际财务报告准则 S1 号》B30 段要求，“如果汇总信息会掩盖重要的信息，则主体不应汇总信息。”因此，ISSB 强调，如果主体确定按战略、资产类别或任何其他特征进行分解才能确保重要信息不被掩盖，就必须进行分解。ISSB 强调，在此情况下，如果分解所揭示的信息对报告主体重要，而非对底层投资或投资组合重要，则应加以分解。最后，ISSB 决定，要求披露范围一、范围二和范围三温室气体排放的资产管理规模，因为有些主体可能无法获得每项投资的所有三个范围的温室气体排放信息。

BC129 ISSB 确认，《国际财务报告准则 S2 号》仅要求与保险公司资产相关的保险相关金融活动披露融资排放。换言之，《国际财务报告准则 S2 号》不要求披露保险和再保险行业承保组合的“相关排放”。同样，ISSB 决定不继续执行关于从事与投资银行业务有关的金融活动的主体披露其“协助融资排放”信息的拟议要求，理由是缺乏与此类排放相关的既定方法。

内部碳定价

BC130 《国际财务报告准则 S2 号》第 29 (f) (ii) 段要求主体披露其用于评估温室气体排放成本的每吨温室气体排放的价格（如有）。《国际财务报告准则 S2 号》未具体说明每吨的价格是当前价格、影子价格还是其他价格。ISSB 注意到，主体将提供这一信息（例如，如果主体使用影子价格），作为对决策中如何定价的必要解释的一部分。此外，如果主体不使用内部碳定价，ISSB 注意到主体将披露这一事实。

气候相关转型风险、气候相关物理风险及气候相关机遇

BC131 《国际财务报告准则 S2 号》第 29 (b) 段至第 29 (d) 段要求主体披露下列资产或业务活动的金额和百分比：

- (a) 易受气候相关转型风险影响的；
- (b) 易受气候相关物理风险影响的；以及
- (c) 与气候相关机遇相关的。

BC132 反馈者表示，主体在计算这些指标类别时可能面临挑战，主要是由于所需的判断和所涉及的计量不确定性。对此，ISSB 明确，主体应使用其在

报告日无须付出过度成本或努力即可获得的所有合理且有依据的信息来满足这些要求。ISSB 表示，引入这一概念明确：

(a) 无须为获取信息或编制披露而付出过度成本或努力；

(b) 禁止主体根据无依据或不合理的信息高估或低估与气候相关机遇有关的资产或业务活动（或相反，易受气候相关转型风险或气候相关物理风险影响的资产或业务活动），因为主体应拥有合理的信息基础来支持披露；并且

(c) 在确定要考虑的适当信息时，主体应包括在报告日可获得的历史信息、当前信息和前瞻性信息。例如，可以将过去发生的事件（如极端天气事件）及其对资产的影响作为所考虑的信息的一部分，只要这些信息在报告日无须付出过度成本或努力即可获得。

BC133 主体在编制《国际财务报告准则 S2 号》第 29 (b) 段至第 29 (d) 段要求的披露时，应考虑披露金额与相关财务报表中确认和披露的金额之间的关联。ISSB 指出，无须重复即可说明各项信息之间的关联。例如，主体可以考虑在气候相关财务信息披露中通过交叉引用已包括在其相关财务报表的信息来提供信息。

行业指标

BC134 《国际财务报告准则 S2 号》要求主体披露行业指标，以便通用目的财务报告使用者了解主体对与特定业务模式、活动或表明主体参与某一行业的其他共同特征相关的气候相关风险和机遇的敞口和管理。

BC135 征求意见稿提议要求主体披露行业指标。这些行业指标来自 SASB 标准并经过有针对性的修订，包括建议引入针对从事特定金融活动的主体的融资和协助融资排放的披露要求。拟议修订还包括增强 SASB 标准中部分要求的国际适用性。ISSB 决定确认并明确关于融资排放的提案，同时决定放弃关于协助融资排放的拟议要求（参见 BC122 段至 BC129 段）。

BC136 尽管征求意见稿的反馈者普遍同意使用行业指标，但 ISSB 收到了反馈者对一些行业提案的不同意见。对征求意见稿给出反馈的通用目的财务报告使用者表示，行业披露能够更好地帮助主体之间的行业比较。一些对征求意见稿给出反馈的编制者表示，根据 SASB 标准编制的行业披露满足成本效益原则。但一些编制者和一些监管机构质疑拟议披露主题和指标的完整性，以及其中一些提案是否相关或具有国际适用性。

BC137 因此，ISSB 决定，不将征求意见稿中提出的行业具体披露主题和相关指标作为强制的披露要求（融资排放要求除外，见 BC122 段至 BC129 段），而是将这些材料作为《国际财务报告准则 S2 号》随附的《行业指南》提供。因此，《国际财务报告准则 S2 号》要求主体披露行业指标，但主体无须应用该指南中包含的特定指标。然而，主体应参考这些行业材料

并考虑其适用性。这种方法符合《国际财务报告准则 S1 号》及其要求，即主体在识别可持续相关风险和机遇时参考 SASB 标准并考虑其适用性。这种考虑适用于可合理预计会影响主体发展前景的可持续相关风险和机遇，以及有关这些风险和机遇的信息的披露，包括指标。

BC138 ISSB 还表示打算在未来按照国际财务报告准则基金会的应循程序，经必要修订并公开征询意见后，要求根据《行业指南》进行披露。

气候相关目标

BC139 《国际财务报告准则 S2 号》第 33 段要求主体披露其设定的气候相关定量或定性目标，或法律法规要求其实现的目标，包括有关目标特征的信息、主体如何设定和复核目标、如何监控目标以及主体实现每个目标的情况。《国际财务报告准则 S2 号》第 33 段要求主体披露这些目标的特征，包括这些目标是适用于整个主体还是仅适用于主体的一部分。例如，主体可能披露仅与其在某些国家或地区的运营或价值链合作伙伴有关的目标，或者披露仅与特定产品或产品类别有关的目标。

BC140 如 BC51 段所述，《国际财务报告准则 S2 号》区分了气候相关目标和温室气体排放目标。气候相关目标可以是主体为应对气候相关风险和机遇而设定的任何目标。温室气体排放目标是气候相关目标的具体示例。《国际财务报告准则 S2 号》第 33 段至第 35 段概述了与所有气候相关目标有关的要求，而《国际财务报告准则 S2 号》第 36 段侧重于与温室气体排放目标具体相关的要求。

BC141 《国际财务报告准则 S2 号》要求主体披露有关其设定的或法律法规要求其实现的气候相关目标的信息。为避免疑问，《国际财务报告准则 S2 号》不要求主体制定气候相关目标（包括温室气体排放目标）。然而，当主体设定气候相关目标时，《国际财务报告准则 S2 号》要求主体披露有关这些目标的信息。《国际财务报告准则 S2 号》还要求，如果主体披露了温室气体净排放目标，则该主体必须单独披露其相关的温室气体排放总量目标。特别是，如果主体设定了温室气体净排放目标，则主体的披露应明确解释使用碳信用实现其温室气体净排放目标的程度和方式。如果该信息是重要的，这种方法反映了 ISSB 在确保气候相关目标（包括温室气体排放目标）的透明度方面的作用。

最新气候变化国际协议

BC142 《国际财务报告准则 S2 号》第 33 (h) 段要求主体解释最新气候变化国际协议，包括该协议产生的国家或地区承诺，如何帮助设定任何气候相关目标。这一要求旨在帮助通用目的财务报告使用者了解主体如何考虑其面临的与最新气候变化国际协议相关的风险和机遇，包括与该协议产生的

国家或地区承诺相关的风险与机遇。此外，该要求旨在帮助使用者了解主体的计划活动是否符合最新的科学共识。例如，主体可能会设定目标，在特定日期之前将范围一、范围二和范围三温室气体排放量减半，因为根据最新的气候科学知识，这是实现《巴黎协定》的目标的必要条件，主体必须满足这些目标，以遵守其所在国家或地区制定的当地法律法规。在本示例中，最新气候变化国际协议，包括该协议产生的国家或地区承诺，明确了主体应减少的温室气体排放量、温室气体排放目标中包含的温室气体排放范围以及目标适用的时间范围。

BC143 征求意见稿要求主体披露其气候相关目标如何与最新气候变化国际协议进行比较。“比较”一词旨在避免简单的非此即彼的答复，即，目标符合或不符合最新气候变化国际协议。然而，征求意见稿的一些反馈者表示，事实上，许多主体可能会做出非此即彼的答复。反馈者不清楚在确定目标与最新气候变化国际协议进行“比较”时需要披露哪些信息。此外，通用目的财务报告使用者质疑非此即彼的答复是否会产生关于气候相关目标与最新气候变化国际协议进行比较的有用信息。因此，ISSB 同意修改该要求的措辞，要求主体描述最新气候变化国际协议，包括该协议产生的国家或地区承诺，如何帮助设定气候相关目标。

BC144 《国际财务报告准则 S2 号》不要求主体确保其气候相关目标与最新气候变化国际协议相一致，包括该协议产生的国家或地区承诺。相反，《国际财务报告准则 S2 号》要求主体披露有关最新气候变化国际协议如何帮助设定目标，包括该协议产生的国家或地区承诺。该信息有助于通用目的财务报告使用者了解主体的气候相关目标是否偏离国际共识以及偏离原因。例如，特定行业的主体可能无法确保其气候相关目标与最新国际协议相一致。在本示例中，该信息将有助于使用者了解气候相关目标偏离最新气候变化国际协议的原因。相反，如果主体已制定符合最新气候变化国际协议的目标（例如，由于适用于主体经营的法规），则所披露的信息将反映这种一致性。

BC145 “最新气候变化国际协议”的定义是《联合国气候变化框架公约》成员国之间达成的最新协议，该协议规定了温室气体减排的规范与目标。在发布《国际财务报告准则 S2 号》时，最新气候变化国际协议是《巴黎协定》（2016 年 4 月），根据该协议，其签署国同意将全球平均气温升幅控制在工业化前水平以上低于 2℃ 之内，并努力将气温升幅控制在工业化前水平以上 1.5℃ 之内。

BC146 ISSB 确认，主体在披露最新气候变化国际协议如何帮助其设定气候相关目标时，还需要包括对该协议产生的国家或地区承诺的考虑。例如，主体将考虑作为《巴黎协定》核心要素的国家自主贡献（NDC）。国家自主贡献代表每个国家为减少本国温室气体排放和适应气候变化影响所做的

努力。

BC147 在《巴黎协定》被取代之前，主体在披露最新气候变化国际协议（包括该协议产生的国家或地区承诺）如何帮助其设定目标时，需要参考《巴黎协定》中规定的目标。然而，如果《巴黎协定》被取代，主体将需要披露信息，说明新的国际协定如何帮助其设定目标。

BC148 解释最新气候变化国际协议如何帮助主体设定气候相关目标的要求适用于所有相关的气候相关目标，而不仅仅是温室气体排放目标。尽管最新气候变化国际协议（即《巴黎协定》）主要关注温室气体减排，但也包括支持温室气体减排目标的与气候变化有关的其他目标。例如，该协议包括与适应气候变化的不利影响和增加资金流动有关的目标，符合减少温室气体排放的发展路线。主体可根据气候变化国际协议的不同方面设定气候相关目标，并应在其披露中予以说明。例如，农业领域的主体可能有特定的气候相关目标（如间歇曝气），这些目标是根据主体所在国家或地区内适用于农业领域的国家自主贡献措施而设定。

经验证目标

BC149 《国际财务报告准则 S2 号》第 34（a）段要求主体说明第三方是否已验证其设定的或法律法规要求其实现的气候相关目标，以及设定目标的方法。ISSB 指出，“验证”是披露气候相关目标时的常用词，尤其在提及气候相关目标是否为“科学的”目标的情况下，其中，“科学的”是指气候相关目标符合最新气候科学知识所认为的实现《巴黎协定》目标的必要条件。例如，科学碳目标倡议（SBTi）为主体提供“目标验证服务”，验证其温室气体减排目标，如其《近期目标的目标验证协议》（3.0 版本，2021 年）中所述。然而，ISSB 认为，“验证”在某些行业是一个专业术语，具有多种不同含义。例如，在银行业，验证与模型和特定程序或应用程序有关，通常由第三方执行。为避免疑问，ISSB 确认，《国际财务报告准则 S2 号》中使用的“验证”一词仅指第三方是否以及如何根据最新气候科学知识对气候相关目标进行测试和确认。此外，《国际财务报告准则 S2 号》并不要求主体为其气候相关目标获得第三方验证，而是要求主体披露其气候相关目标是否经第三方验证。

行业脱碳方法

BC150 《国际财务报告准则 S2 号》第 36（d）段要求主体披露其是否采用行业脱碳方法设定气候相关目标。科学碳目标倡议等倡议所采用的行业脱碳方法认为，不同行业的主体在向低碳经济转型时将面临特定挑战（例如，温室气体排放集中在价值链的情况因行业而异）。因此，用于设定温室气体排放目标的行业脱碳方法需要采取逐个行业的方法，即，将在国际层面制定的温室气体排放目标（例如，通过最新气候变化国际协

议制定的目标) 转化为行业基准, 以便同单个主体的业绩进行比较。

碳信用

- BC151** 利益相关方对主体的转型计划和温室气体排放目标的关注度与日俱增。许多主体设定温室气体净排放目标, 并使用碳信用来履行承诺。《国际财务报告准则 S2 号》并非旨在对于主体在设定其温室气体排放目标或作为其转型计划的一部分时使用碳信用是否适当发表意见。《国际财务报告准则 S2 号》的要求旨在实现主体计划使用碳信用及碳信用相关信息的透明披露。
- BC152** 征求意见稿使用的术语“碳抵销”已修订为“碳信用”。ISSB 决定在《国际财务报告准则 S2 号》中使用“碳信用”一词代指抵销温室气体排放。碳信用是主体为抵销其温室气体净排放而产生或购买的工具。ISSB 指出, 该术语也与包括国家或地区准则在内的其他准则所使用的措辞更加一致, 因此认为修订该术语将提高互操作性。
- BC153** 征求意见稿的许多反馈者一致认为, 应要求主体披露其碳信用的预期使用情况, 但前提是披露不会掩盖关于主体温室气体减排计划措施的信息。因此, 许多反馈者要求, 作为实现温室气体净排放目标的一部分, 主体对碳信用的使用计划应与实现主体温室气体排放总目标的措施明确区分开来。《国际财务报告准则 S2 号》第 36 (e) 段中的要求反映了使用者需要深入了解主体的温室气体减排方法以及碳信用在主体温室气体净排放目标中的作用。
- BC154** 通用目的财务报告使用者表示, 他们需要有关主体对碳信用的依赖程度、产生碳信用的方法以及主体获得碳信用所依据方案的可靠性和诚信度的信息。这些信息对使用者来说很重要, 因为一些方案的适用性、可用技术和碳信用未来价格的不确定性会带来额外的气候相关风险和机遇。例如, 碳捕集和封存技术可能是无效的, 或者法规可能改变, 以阻止或禁止主体使用特定的碳信用方案来应对相关的粮食短缺问题、政策变更或气候激进主义行为。因此, 《国际财务报告准则 S2 号》包含一些要求, 可使使用者了解主体的温室气体减排计划、主体是否以及如何计划使用碳信用以及此类碳信用的质量。
- BC155** 如果主体披露有关其碳信用使用计划的信息, 《国际财务报告准则 S2 号》要求主体提供有关碳信用类型的信息, 包括碳信用是依靠自然抵销还是基于科技手段的碳消除。披露碳信用相关的减碳方法有助于通用目的财务报告使用者了解主体的风险状况。例如, 许多技术解决方案目前从实现商业规模方面来看并不经济, 需要大量投资才能在未来实现。相比之下, 基于自然的方法可增强自然碳汇, 例如通过植树造林、土壤碳封存和利用其他生物质封存。与技术解决方案相比, 虽然基于自然的方法通常更具成

本效益，但可能会引起人们对“持久性”和“额外性”（这些术语的释义见 BC156 段）的担忧，以及对粮食生产等其他社会和环境问题的次生影响的担忧。

BC156 利益相关方的反馈意见指出，“持久性”和“额外性”是评估碳抵消方案质量的两个基本特征。“持久性”是指将温室气体排放安全地从大气中消除的时间长度，而“额外性”是指某项本不会发生的特定投资是否带来新的气候收益。虽然这些指标很有用，但持久性和额外性的评估较为复杂。因此，《国际财务报告准则 S2 号》未要求主体披露其对持久性和额外性的评估，而是要求主体披露有助于通用目的财务报告使用者了解主体计划使用的碳信用的可信度和诚信度所需的其他因素的信息。包括这一要求是为了引出信息，使使用者能够评估额外性和持久性。

生效日期

BC157 在确定《国际财务报告准则 S2 号》的生效日期时，ISSB 考虑了对征求意见稿的反馈意见。大多数反馈者对生效日期提出了建议：

(a) 一些反馈者建议，《国际财务报告准则 S2 号》应尽快生效或在发布后一年内生效；

(b) 许多反馈者建议，将生效日期设为发布后两年或两年以上；以及

(c) 一些反馈者建议，将生效日期设为发布后三年或三年以上。

BC158 一些通用目的财务报告使用者要求，将《国际财务报告准则 S1 号》和《国际财务报告准则 S2 号》的生效日期设为不超过发布后 12 个月，因为拟议的要求建立在完善的准则和框架之上。许多反馈者就建立可持续相关财务信息披露全球基线的紧迫性，以及与欧洲财务报告咨询组（EFRAG）和美国证券交易委员会（US SEC）制定的类似提案互操作的必要性发表了意见。

BC159 征求意见稿的反馈者还就《国际财务报告准则 S1 号》的生效日期相对于《国际财务报告准则 S2 号》的生效日期发表了意见。许多反馈者表示，《国际财务报告准则 S2 号》的生效日期应与《国际财务报告准则 S1 号》的生效日期一致。大多数反馈者强调，要应用《国际财务报告准则 S2 号》中的要求，就必须同时应用《国际财务报告准则 S1 号》中的要求。

BC160 国际会计准则理事会（IASB）通常允许新准则发布至生效日期之间间隔 12 个月至 18 个月。ISSB 观察到，在 IASB 的早期准则制定工作中，新国际财务报告会计准则发布至生效日期之间的时间间隔为 6 个月至 12 个月。IASB 的最新国际财务报告会计准则的发布至生效日期至多间隔

3 年。

BC161 但 ISSB 的情况和 IASB 有所不同。如果 IASB 为新国际财务报告会计准则设定了生效日期，该日期与那些已经采用国际财务报告会计准则的主体密切相关。因为若要继续声明其遵守国际财务报告会计准则，主体必须按照 IASB 制定的生效日期应用准则。通常情况下，采用国际财务报告会计准则的国家或地区会使用与 IASB 设定的生效日期相同的生效日期。但由于 ISSB 正在发布首套准则，因此将涉及一系列日期，这些日期关系到各国或地区首次采用国际财务报告可持续披露准则以及监管机构随后要求主体采用准则的时间。

BC162 ISSB 指出，在设定《国际财务报告准则 S1 号》和《国际财务报告准则 S2 号》的生效日期时，须考虑主体的准备情况。这些是新的要求，主体将需要时间来创建或调整内部系统、流程和控制，以编制国际财务报告可持续披露准则所要求的披露。间隔时间的长短取决于多项因素，包括主体目前采用的可持续相关及气候相关风险和机遇披露方法以及报告方法，以及主体的具体情况，例如其规模和适用的要求或法规。ISSB 作出许多决定，特别是决定提供过渡性豁免（参见《国际财务报告准则 S2 号》C3 段至 C5 段），帮助编制者尽早应用相关要求并遵守《国际财务报告准则 S2 号》。此外，《国际财务报告准则 S2 号》建立在许多主体熟悉并已采用的完善的准则和框架之上。

BC163 ISSB 决定，设定生效日期为自 2024 年 1 月 1 日或之后开始的年度报告期间符合 ISSB 满足使用者对可持续相关和气候相关财务信息披露的迫切需要的时间要求。ISSB 还决定允许提前采用《国际财务报告准则 S2 号》，但澄清仅允许主体同时提前应用《国际财务报告准则 S1 号》和《国际财务报告准则 S2 号》。ISSB 决定，如果主体提前采用准则，则应披露这一事实。

BC164 ISSB 预计，首次采用《国际财务报告准则 S2 号》的许多主体将经历学习曲线。ISSB 同意，总的来说，因为对气候相关财务信息披露的迫切需要，在采用准则的开始数年，信息披露的质量可能较低的潜在风险不应阻止主体进行此类披露。ISSB 指出，为了保证合规，主体必须遵守国际财务报告可持续披露准则的所有要求。如果主体仅应用国际财务报告可持续披露准则的某些方面，则禁止其发表遵守国际财务报告可持续披露准则的合规声明。要求主体遵守国际财务报告可持续披露准则的所有要求，反映了向通用目的财务报告使用者传达主体在报告可持续相关财务信息方面是否有选择性或主体是否已应用了所有要求的重要性。然而，ISSB 指出，只要不发表合规声明，主体可以开始应用《国际财务报告准则 S2 号》的某些方面来提供有限披露。

过渡性规定

可比信息

- BC165** ISSB 决定，在应用《国际财务报告准则 S2 号》的第一个年度报告期间主体可豁免披露可比信息。允许主体仅报告当前期间的情况，将有助于其更早地向通用目的财务报告使用者提供他们希望获得的信息。因此，与要求提供可比信息相比，这一豁免将使这些要求更早生效。

温室气体排放计量方法

- BC166** 征求意见稿提议主体披露其在报告期内产生的按《温室气体核算体系：企业标准》计量的温室气体绝对排放总量。在就征求意见稿提出反馈意见时，大多数反馈者均同意这一提议要求。一些反馈者对要求按照《温室气体核算体系：企业标准》计量温室气体排放表示担忧，因为一些主体已使用其他方法计量温室气体排放。征求意见稿的反馈者表示，在这些情况下，如果应用征求意见稿中提案的主体已使用了不同于《温室气体核算体系：企业标准》的方法，则可能会产生成本负担。

- BC167** 因此，若主体在《国际财务报告准则 S2 号》首次执行日之前的年度报告期间使用不同于《温室气体核算体系：企业标准》的温室气体排放计量方法，ISSB 决定对其提供豁免。在这种情况下，主体在采用《国际财务报告准则 S2 号》的第一个年度报告期间无须使用《温室气体核算体系：企业标准》。该豁免适用于使用《温室气体核算体系：企业标准》以外的方法的主体，即使国家或地区管辖当局不要求主体使用该方法。为避免疑问，该豁免为暂时性豁免，仅适用于主体采用《国际财务报告准则 S2 号》的第一个年度报告期间。换言之，如果主体在《国际财务报告准则 S2 号》首次执行日之前的年度报告期间使用不同于《温室气体核算体系：企业标准》的方法来计量其温室气体排放量，则允许在主体采用《国际财务报告准则 S2 号》的第一个年度报告期间内沿用现有方法。

- BC168** 如果主体采用该豁免，则允许主体在列报下一年度报告期间的可比信息时沿用该豁免。例如，如果主体的首次执行日为 2024 年 1 月 1 日，且使用《温室气体核算体系：企业标准》以外的方法计量其温室气体排放，则允许主体在截至 2024 年 12 月 31 日止的年度报告期间使用该方法。在截至 2025 年 12 月 31 日止的年度期间（下一年度）：

(a) 主体应使用《温室气体核算体系：企业标准》以外的方法披露其截至 2024 年 12 月 31 日止的期间的温室气体排放计量结果（即，主体无须

使用《温室气体核算体系：企业标准》重新计量 2024 年的温室气体排放)；

(b) 为避免疑问，主体应使用《温室气体核算体系：企业标准》披露截至 2025 年 12 月 31 日止的期间的温室气体排放计量结果；以及

(c) 根据《国际财务报告准则 S2 号》第 29 (a) (iii) 段的要求，主体应披露其用于计量温室气体排放的方法（注明 2024 年和 2025 年使用的不同方法）。

BC169 为避免疑问，BC166 段至 BC168 段中所述的豁免应与向国家或地区管辖当局要求使用不同于《温室气体核算体系：企业标准》的方法的主体提供的豁免（参见 BC88 段）区分开来。

范围三温室气体排放

BC170 在对征求意见稿的反馈中，大多数通用目的财务报告使用者和多边组织的反馈者同意要求所有主体披露范围三温室气体绝对排放总量的提案。许多编制者也广泛同意这一提案，但这些编制者和其他反馈者对拟议要求的特定方面表示了几点担忧。反馈意见表明：

(a) 数据可获得性挑战，包括反馈者提出的担忧，例如，主体可能无法收集数据，因为其无法控制其价值链中的主体，故无法获得所需的温室气体排放数据；以及

(b) 数据质量挑战，包括反馈者提出的担忧，例如，主体可能无法报告足够高质量的温室气体排放数据，从而为使用者提供决策有用的信息，因为主体使用的计量方法仍在不断完善中，这意味着各个主体之间所披露的数据可能不准确或不一致。

BC171 尽管 ISSB 决定继续要求披露范围三温室气体排放，但决定向主体提供暂时性豁免。在此过程中，ISSB 决定，主体在采用《国际财务报告准则 S2 号》的第一个年度报告期间，无须在可持续相关财务信息披露中披露范围三温室气体排放。该暂时性豁免是为了应对反馈者在公开意见征询中强调的数据可获得性挑战。ISSB 指出，通过要求在披露范围三温室气体排放量之前披露范围一和范围二温室气体排放，数据可获得性的暂时性挑战将在很大程度上得到解决。ISSB 指出，一方面是因为报告主体供应链中的一些主体将遵守拟议要求，披露其范围一和范围二温室气体排放量；另一方面是因为该豁免将给报告主体更多的时间与价值链中的主体一起估计其范围三温室气体排放。

BC172 对于此信息采用较晚生效日期与美国证券交易委员会气候提案中关于气候相关信息披露的拟议规则（建议在该规则要求报告范围三温室气体排放之前再延迟一年）相一致。该较晚的生效日期也与拟议的新西兰气候准则（规定主体在第一个报告期间无须披露范围三温室气体排放，但鼓励在中

期进行披露) 相一致。

- BC173** 如果主体采用范围三温室气体排放豁免，则允许主体在列报下一年度报告期间的可比信息时沿用该豁免。例如，如果主体的首次执行日为 2024 年 1 月 1 日，且主体在截至 2024 年 12 月 31 日止的年度报告期间未披露范围三温室气体排放，则主体无须在截至 2025 年 12 月 31 日止的年度报告期间披露该信息作为可比信息。

其他过渡性考虑

- BC174** 允许主体使用豁免，但并非要求。换言之，在主体采用《国际财务报告准则 S2 号》的第一个年度报告期间，主体可以：
- (a) 披露可比信息；
 - (b) 根据《温室气体核算体系：企业标准》计量温室气体排放，即使主体在《国际财务报告准则 S2 号》发布之前未使用《温室气体核算体系：企业标准》作为温室气体排放的计量方法；以及
 - (c) 披露其范围三温室气体排放。



IFRS[®]

Foundation

Columbus Building
7 Westferry Circus
Canary Wharf
London E14 4HD, UK

Tel **+44 (0) 20 7246 6410**

Email **sustainability_licensing@ifrs.org**

ifrs.org