



2025 年 4 月

征求意见稿

IFRS[®] 可持续披露准则

针对温室气体排放披露的修改

结论基础

关于修改《国际财务报告准则可持续披露准则第 2 号》的建议

反馈意见收集截至 2025 年 6 月 27 日

征求意见稿

针对温室气体排放披露的修改

结论基础

关于修改《国际财务报告准则可持续披露准则第 2 号》的建议

反馈意见收集截至 2025 年 6 月 27 日

Basis for Conclusions on Exposure Draft ISSB/ED/2025/1/BC is published by the International Sustainability Standards Board (ISSB) for comment only. Comments need to be received by **27 June 2025** and should be submitted by email to commentletters@ifrs.org or online at <https://www.ifrs.org/projects/open-for-comment/>.

All comments will be on the public record and posted on our website at www.ifrs.org unless the respondent requests confidentiality. Such requests will not normally be granted unless supported by a good reason, for example, commercial confidentiality. Please see our website for details on this policy and on how we use your personal data.

Disclaimer: To the extent permitted by applicable law, the ISSB and the 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.

© 2025 IFRS Foundation

All rights reserved. Reproduction and use rights are strictly limited. Please contact the Foundation for further details at permissions@ifrs.org.

Copies of ISSB publications may be ordered from the Foundation by emailing customerservices@ifrs.org or by visiting our shop at <https://shop.ifrs.org>.

The Simplified Chinese translation of the Exposure Draft contained in this publication has not been approved by a review committee appointed by the IFRS Foundation. The Simplified Chinese translation is copyright of the IFRS Foundation.



The IFRS Foundation has trade marks registered around the world including 'FSA®', the 'Hexagon Device' logo®, 'IAS®', 'IASB®', 'IFRIC®', 'IFRS®', the 'IFRS®' logo, 'IFRS for SMEs®', 'ISSB®', 'International Accounting Standards®', 'International Financial Reporting Standards®', 'International Financial Reporting Standards Foundation®', 'IFRS Foundation®', 'NIIF®', 'SASB®', 'SIC®', 'SICS®', and 'Sustainable Industry Classification System®'. Further details of the IFRS Foundation's trade marks are available from the IFRS 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.

征求意见稿

针对温室气体排放披露的修改

结论基础

关于修改《国际财务报告准则可持续披露准则第 2 号》的建议

反馈意见收集截至 2025 年 6 月 27 日

ISSB/ED/2025/1/BC《针对温室气体排放披露的修改结论基础—关于修改《国际财务报告准则可持续披露准则第 2 号》的建议》由国际可持续准则理事会（以下简称“ISSB”）发布，旨在收集反馈意见。反馈意见收集截至 **2025 年 6 月 27 日**，反馈意见可以通过发送电子邮件至 commentletters@ifrs.org 或在线提交至 <https://www.ifrs.org/projects/open-for-comment/>。

除非反馈意见者要求保密，否则所有反馈意见将会公开记录并公布于我们的网站 www.ifrs.org。除非有合理的理由，如商业秘密，否则我们通常不予支持保密要求。请登录我们的网站，查看更多这方面的细则并了解我们如何使用您的个人信息。

免责声明：在适用法律允许范围内，ISSB 和国际财务报告准则基金会（以下简称“基金会”）明确表示不对任何人就本出版物或其任何翻译版本（无论以合同、侵权还是其他形式）造成的直接性、间接性、偶然性或结果性损失、惩罚性损害、处罚或费用等任何性质的索赔或损失承担任何责任。

本出版物中的任何信息均不构成建议，不可替代由适当合格的专业人员所提供的服务。

© 2025 国际财务报告准则基金会

版权所有。出版物的复制与使用权受到严格限制。请联系基金会（permissions@ifrs.org）了解详细信息。

您可通过发送邮件至 customerservices@ifrs.org 或访问我们的商店 <https://shop.ifrs.org>，从基金会下单购买 ISSB 出版物的副本。

本出版物中所载的征求意见稿的简体中文译本尚未经国际财务报告准则基金会指定的审查委员会批准。简体中文译本的版权属于国际财务报告准则基金会。



基金会在世界范围内注册了多个商标，包括“FSA®”、the “Hexagon Device” logo®、“IAS®”、“IASB®”、“IFRIC®”、“IFRS®”、the “IFRS®” logo、“IFRS for SMEs®”、“ISSB®”、“International Accounting Standards®”、“International Financial Reporting Standards®”、“International Financial Reporting Standards Foundation®”、“IFRS Foundation®”、“NIIF®”、“SASB®”、“SIC®”、“SICS®”、和“Sustainable Industry Classification System®”。有关基金会商标的更多详情，请联系基金会获取。

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，在英格兰与威尔士以海外分公司运营（公司号码：FC023235），总部地址为 Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London, 邮编 E14 4HD。

目录

起始段落

征求意见稿结论基础——针对温室气体排放的修改

背景	BC1
范围 3 类别 15 温室气体排放的计量与披露	
建议修改	BC7
ISSB 为何提出该修改	BC9
该修改将如何发挥作用	BC14
在执行与融资排放相关的披露要求时使用全球行业分类标准（GICS）	
建议修改	BC25
ISSB 为何提出该修改	BC26
该修改将如何发挥作用	BC31
关于使用温室气体核算体系企业标准的司法管辖区豁免	
建议修改	BC39
ISSB 为何提出该修改	BC40
该修改将如何发挥作用	BC42
全球变暖潜力值（GWP）司法管辖区豁免的适用性	
建议修改	BC44
ISSB 为何提出该修改	BC45
该修改将如何发挥作用	BC48
生效日期	BC50
对 SASB 准则的从属性修改	BC52
影响分析	BC53

征求意见稿结论基础《针对温室气体排放披露的修改》

本结论基础与《征求意见稿——针对温室气体排放披露的修改》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）在制定该征求意见稿过程中所考虑的因素。各位 ISSB 理事对不同因素的重视程度可能有所不同。

背景

BC1 2023 年 6 月，ISSB 发布了首批两项国际财务报告准则可持续披露准则——《国际财务报告准则可持续披露准则第 1 号——可持续相关财务信息披露的一般要求》（“IFRS S1”）和《国际财务报告准则可持续披露准则第 2 号——气候相关披露》（“IFRS S2”）。ISSB 制定 IFRS S2 是为响应通用目的财务报告使用者关于主体气候相关风险与机遇的更加一致、完整、可比及可验证信息的需求。IFRS S2 明确规定了主体应披露其气候相关风险与机遇信息的要求。

BC2 鉴于在 IFRS S2 实施过程中部分主体遇到的应用难题，ISSB 提出了靶向修改建议，旨在提供额外的豁免，并澄清部分温室气体排放披露要求的现行豁免。这些修改建议已包含在征求意见稿《针对温室气体排放披露的修改》中。本结论基础说明了 ISSB 提出这些修改建议的理由。

BC3 这些应用挑战是在利益相关方《IFRS S1 与 IFRS S2 号》过渡实施小组（TIG）提交问题过程中以及通过 ISSB 的其他参与活动中确认的，其中包括作为按照司法管辖区采用或以其他方式使用国际财务报告准则可持续披露准则的工作程序的一部分与司法管辖区开展的活动。这些事项提供了 ISSB 在发布 IFRS S2 之前尚未考虑的额外信息。

BC4 为支持主体应用 IFRS S2，尤其是在其实施过程中提供帮助，同时又不显著降低通用目的财务报告使用获取信息的有用性，ISSB 决定及时提出这些修改建议。这些建议修改预计将有助于降低 IFRS S2 中关于温室气体排放披露的具体要求所带来的复杂性、潜在的重复报告风险以及相关合规成本。应用温室气体排放计量和披露要求通常需要主体具备管理大量数据的系统和流程。ISSB 选择尽早提出这些修改建议，旨在在许多主体尚处于建立系统和搭建流程以落实相关要求的阶段，降低其在实施该准则过程中的不确定性。

BC5 ISSB 已设定相关标准，用于评估在 IFRS S1 和 IFRS S2 实施阶段提出的修改建议。ISSB 仅在下列条件全部满足时，才会提出对 IFRS S2 的修改：

(a) ISSB 在穷尽其他选项后，确认有必要应对实施过程中广泛存在的应用挑战，包括实践中出现的多样性问题；

(b) 相比主体依照 IFRS S1 和 IFRS S2 原有要求披露的信息，修改不会导致有用信息的显著损失；

(c) 修改不会对主体的实施流程或各司法管辖区采用或以其他方式使用 IFRS S1 与 IFRS S2 的流程造成不当干扰。ISSB 将权衡修改的必要性与其可能带来的干扰，避免造成以下影响：

(i) 削弱 IFRS 可持续披露准则与欧洲可持续报告准则（ESRS）或全球报告倡议（GRI）准则之间的互操作性。

(ii) 削弱 IFRS 可持续披露准则与 IFRS 财务会计准则之间的连接性。

(iii) 增加 IFRS S1 或 IFRS S2 的应用复杂性，削弱准则的相称性原则。

BC6 在提出本次修改建议之前，ISSB 也曾考虑其他替代方案，以应对这些应用挑战，但最终认为这些方案均不足以有效解决问题，因此决定推进对 IFRS S2 的修改。这些替代方案包括：

(a) *不采取行动*——即依赖 TIG 讨论摘要来支持主体应对挑战¹。ISSB 指出，TIG 讨论无法直接解决这些应用难题，且不具备修改或补充准则规定的权威性。

(b) *发布教育性材料*——教育性材料不能新增或修改 IFRS 可持续准则的要求，因此也无法实质性解决这些应用难题。

(c) *依赖准则中的相称性机制*——但该机制亦无法解决以下问题，因为：

(i) 使用所有合理且可获得的信息、且不造成不当的成本或努力的要求并不意味着主体可以免于计量和披露温室气体排放，而是如

¹ IFRS S1 与 IFRS S2 过渡实施小组（Transition Implementation Group, TIG）的会议均公开直播。所有会议录像、议程文件和会议摘要可在以下网址查阅：

 <https://www.ifrs.org/groups/tig-ifrs-s1-and-ifrs-s2/#meetings>

《IFRS S1:可持续相关财务信息披露的一般要求》结论基础 BC15 段至 BC17 段所述，规定了应考虑的信息类型以及获取该类信息所需付出的努力程度。

(ii) 应用 IFRS S2 中的范围三计量框架的要求并不能解决已识别的特定应用难题。该计量框架的作用仅在于帮助主体在计量此类温室气体排放时，对所采用的输入和假设进行优先排序的判断。

(iii) 因不切实可行而豁免披露范围三温室气体排放的情形预期极为罕见，如 IFRS S2B57 段所述。

范围三类别 15 温室气体排放的计量与披露

建议修改

BC7 ISSB 建议：

- (a) 允许主体将其范围三类别 15 温室气体排放的计量与披露范围限制为 IFRS S2 所定义的“融资排放”；并明确在此限制条件下，主体可排除与衍生工具相关的温室气体排放；
- (b) 要求若主体依据(a)项所述限制披露范围三类别 15 温室气体排放，则需披露其排除的衍生工具的金额、对所排除衍生工具的解释说明，以及其他被排除的金融活动的金额。

BC8 该修改建议的结果是允许主体在计量和披露范围三类别 15 温室气体排放时，排除以下相关排放：

- (a) 与衍生工具相关的排放；
- (b) 与其他金融活动相关的排放，包括：
 - (i) 投行业务相关排放（“便利排放”）；
 - (ii) 保险与再保险承保相关排放（“保险相关排放”）

ISSB 为何提出该修改

BC9 “融资排放”属于范围三类别 15 温室气体排放的一部分。IFRS S2 第 29 段(a)(i)(3)要求主体披露其范围三温室气体排放的绝对总量，类别 15 排在具有重要性时应包括在内。此外，参与资产管理、商业银行或保险业务的

主体还需根据 IFRS S2 第 29 段(a)(vi)(2)和 B58 – B63 段的规定，披露其融资排放的额外信息²。

BC10 《IFRS S2:气候相关披露》结论基础 BC127 段和 BC129 段为 ISSB 关于范围三类别 15 温室气体排放的披露决策提供了背景说明。在对 IFRS S2 征求意见稿公开征求意见后，ISSB 决定不推进此前提出的关于披露与衍生工具和便利排放相关的温室气体排放的要求。此外，ISSB 还决定不要求主体披露与保险相关的温室气体排放。ISSB 在上述结论基础段落中解释称，作出这些决定的原因是当前缺乏针对该类排放的成熟计算方法。

BC11 确认的实施挑战与 IFRS S2 第 29 段(a)(i)(3)的要求存在潜在冲突有关。该段要求主体对范围三温室气体排放进行计量和披露，但并未明确限制主体在计量和披露其绝对总量的范围三类别 15 温室气体排放时需纳入的金融活动类型或资产类别；这与 IFRS S2 结论基础 BC127 段和 BC129 段所述的 ISSB 决策理由之间可能存在不一致。利益相关方指出，IFRS S2 结论基础中的上述段落可以被解读为 ISSB 作出的决定包括以下两种可能：

(a) 将某些特定类型的温室气体排放从 IFRS S2 第 B58 至 B63 段规定的附加披露要求中排除；或

(b) 不仅将某些特定类型的温室气体排放从第 B58 至 B63 段的附加披露要求中排除，还将其排除在第 29 段(a)(i)(3)所要求的绝对总量范围三温室气体排放的披露之外。

BC12 利益相关方关于 BC127 段和 BC129 段的不同解释的困惑，部分源于 ISSB 在结论基础中引用“缺乏成熟方法”作为豁免部分排放披露的理由。也就是说，一方面 ISSB 因缺乏方法而不要求额外信息披露，另一方面却仍要求披露该类排放的绝对总量，造成逻辑上的矛盾。

BC13 ISSB 认为，IFRS S2 第 29 段(a)(i)(3)与该准则结论基础中为 B58 段至 B63 段提供背景说明的内容之间存在不一致，可能导致对相关要求的执行出现不统一。建议修改将通过明确允许主体以与 IFRS S2 结论基础中讨论内容一致的方式应用第 29 段(a)(i)(3)，从而解决这一不一致问题。此外，由于在建议新增的第 29A 段中使用了“融资排放”来描述范围三类别 15 温室气体

² 与 IFRS 可持续披露准则要求的所有披露一样，范围三温室气体排放相关信息在具有重要性时必须披露。

排放的特定子集，ISSB 还建议对 IFRS S2 第 29 段(a)(vi)(2)和第 B59 段进行文字上的小幅修改。如果 IFRS S2 按建议修改，IFRS S2 的结论基础也将相应地进行澄清，以反映准则中的这些变动。

修改如何发挥作用

豁免的适用范围

BC14 IFRS S2 B32 段要求主体参考《温室气体核算体系：企业价值链（范围三）核算与报告标准》（2011 年版），考虑全部 15 类范围三温室气体排放，判断哪些类别与其价值链相关。若相关且具备重要性，主体应将该类排放纳入披露。根据《温室气体核算体系：企业价值链标准》的描述，范围三类别 15 排放可能来源于多种金融活动。因此，当主体评估类别 15 是否与其价值链相关时，应考虑所有可能导致该类温室气体排放的金融活动³。

BC15 IFRS S2 将“融资排放”定义为：“被投资方或交易对手方温室气体排放总量中归属于主体向被投资方或交易对手方提供的贷款或投资的部分”。ISSB 拟通过豁免，仅要求对 IFRS S2 所定义的融资排放范围内的类别 15 范围三温室气体排放进行计量与披露，以此为主体提供便利。ISSB 指出，融资排放是类别 15 范围三排放的一个子集，与“便利排放”和“保险相关排放”等其他类别 15 类排放类型不同。因此，尽管本次建议修改未直接提及“便利排放”和“保险相关排放”，但通过将类别 15 温室气体排放的强制披露范围限制为融资排放，其实际效果是排除了其他类型的类别 15 排放。然而，该修改不会阻止主体在自愿情况下选择披露这些其他类型的类别 15 范围三温室气体排放。

³ 在 IFRS S2 气候相关披露规定中，《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）》（GHG 企业价值链标准）并未被用于范围三温室气体排放的计量依据。IFRS S2 要求是否纳入范围三温室气体排放的判断应基于其与企业价值链的相关性以及信息的重要性

（materiality），这与 IFRS 可持续披露准则的整体要求一致。因此，GHG 企业价值链标准中的可选性条款——例如是否将特定金融投资和金融活动纳入类别 15 温室气体排放的选择权——并不适用于确定企业范围三排放计量中应包括的内容。详见 2024 年 9 月 TIG 会议的议程文件第 1 号文件第 8-9 页及第 4 号文件第 21 段，链接如下：

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2024/september/tig/ap1-questions-submitted.pdf> 以及

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2024/september/tig/ap4-scope-3-category-15-ghg-emissions-financial-activities-s2.pdf>.

BC16 ISSB 还指出，仅仅提及“融资排放”可能不足以清楚地传达该建议修改允许主体排除与衍生工具相关的排放。因此，为避免歧义，ISSB 拟明确允许主体在计量和披露其类别 15 类温室气体排放时排除与衍生工具相关的排放。

BC17 同样地，为了进一步澄清排除范围，并支持 IFRS S2 第 29 段与本准则第 B58-B63 段要求的一致性，建议修改明确规定：

(a) IFRS S2 中“融资排放”定义中使用的“贷款与投资”一词包括贷款、项目融资、债券、股权投资和未提用贷款承诺；以及

(b) 对于参与资产管理活动的主体，“融资排放”包括归属于其管理资产产生的温室气体排放。

BC18 ISSB 认为，以 IFRS S2 中“融资排放”的定义为基础，同时明确排除衍生工具，是对 IFRS S2 进行修订的一种清晰而简洁的方式——尤其是相较于其他可能的做法，例如需要对“便利排放”和“保险相关排放”进行定义的做法。这一决定也考虑到，尽管在温室气体排放计量方法中可以找到对“便利排放”和“保险相关排放”的定义，但这些方法学的适用范围仍在不断演进中。

BC19 本次征求意见稿未包含对“衍生工具”的定义。ISSB 并未认定现有温室气体排放计量方法中（如《温室气体核算体系：企业核算与报告标准（2004）》或《碳会计金融伙伴关系（PCAF）A 部分标准》）中的“衍生工具”定义。类似的，在 IFRS 可持续披露准则或 SASB 准则中也没有“衍生工具”的定义。尽管 IFRS 会计准则和其他公认会计原则（GAAP）中确实对衍生工具做出了定义，但 ISSB 认为将这些定义用于温室气体排放计量可能会引入非预期的复杂性。因为会计准则下被定义为衍生工具的金融工具，并不是为了可持续相关信息披露而定义的。因此，若在修订中采纳 GAAP 对衍生工具的定义，所得到的温室气体排放信息可能并非最有用的信息，难以满足通用财务报告使用者的需求。例如，一些在财务报表中被归类为衍生工具的金融工具，在温室气体排放计量方法中并不被视为衍生工具⁴。此外，不同 GAAP 对“衍生工具”的定义也不一致；因此，如果 ISSB 在 IFRS S2 中提供一个依据某一特定 GAAP 的“衍生工具”定义，可能会导致使用其他 GAAP 的主体的其财务报表与可持续信息披露之间出现不一致。最后，ISSB 还指出，业务运

⁴ 例如，IFRS 第 9 号金融工具要求某些贷款承诺应按衍生工具进行会计处理。

营中对“衍生工具”的定义可能与 GAAP 下的定义不同，这也将进一步增加复杂性。

BC20 ISSB 决定，鉴于 IFRS S2 未对“衍生工具”作出定义，主体可自行判断在披露其范围三类别 15 温室气体排放时将哪些金融工具视为衍生工具。ISSB 指出，若不同主体在应用拟议修订时对衍生工具的认定标准不一致，可能会影响融资排放信息的可比性。因此，ISSB 建议，使用该项豁免的主体必须说明其认定何种金融工具为衍生工具。对主体视为衍生工具的金融工具作出解释，有助于提高披露内容的可理解性，并支持其与其他主体披露信息的可比性。例如，适用 IFRS 会计准则的主体可说明其在使用该项豁免时，采用了 IFRS 第 9 号金融工具中对衍生工具的定义。ISSB 指出，在确定哪些金融工具应被视为衍生工具以适用该项豁免时，主体需运用判断。因此，主体应考虑 IFRS S1 第 74 段中关于披露对信息具有重要影响的判断要求的适用性。ISSB 进一步指出，这一做法有助于避免财务报表与可持续相关财务披露之间的联系被削弱。

豁免期限的规定

BC21 ISSB 曾考虑是否应将允许主体限制其对范围三类别 15 温室气体排放的计量范围的建议设定为有期限的过渡性豁免。然而，ISSB 未能找到确定过渡期限的合适依据。此外，ISSB 指出，在 IFRS S2 第 B58 段至 B63 段所规定的范围三类别 15 额外信息披露要求中，衍生工具、便利排放以及保险相关排放已被直接排除在外，且并未设定任何过渡期。因此，依据 IFRS S2 第 29 段 (a) (i) (3) 的要求，在温室气体排放的计量与披露中排除上述类型的排放，与 ISSB 此前采取的做法是一致的。

关于范围三类别 15 豁免的衍生工具和金融活动的披露信息

BC22 ISSB 考虑了是否需要对于披露范围三类别 15 温室气体排放所建议的限制披露额外的信息，以便通用目的财务报告使用者能够理解被排除的排放量可能达到的量级，以及由此带来的主体范围三类别 15 排放信息的完整性。为回应这一潜在需求，ISSB 建议：若主体适用该项豁免，应披露与其被排除的范围三类别 15 温室气体排放相关的衍生工具和金融活动的规模信息——具体而言，需披露被排除的衍生工具和其他金融活动的金额。例如，如果由于适用了该豁免，主体并未计入与投资银行活动或保险承保活动相关的排放，则

应披露与这些金融活动相关的排放所对应的衍生工具或金融活动的金额信息。

BC23 ISSB 决定在本次披露要求中不对“金额”一词作出定义。这一决定与 IFRS S2 现有规定保持一致。在该准则中，“金额”一词的使用并未被明确定义（例如，参见 IFRS S2 第 29 段(b)和 29 段(c)）。此做法旨在允许主体自主判断提供何种信息最为适当，以便能反映其特有情况，并对通用目的财务报告的使用者具有实用价值。特别是，这种方式可以帮助信息使用者理解被排除的衍生工具和金融活动可能具有的规模，从而了解主体范围三类别 15 温室气体排放信息的完整性。例如，主体可能决定披露其财务报表中与这些金融活动相关的收入金额，以此作为满足本项披露要求的主体特定信息，表明其在范围三类别 15 排放中所做的排除。

BC24 部分 ISSB 理事对要求披露被排除的衍生工具和金融活动的金额表达了担忧。这些担忧包括：提供此类信息的潜在成本是否合理，是否能够带来足够的信息价值以服务于通用财务报告的使用者。另有部分 ISSB 理事认为，在许多主体正在实施 IFRS S2 的过程中，不应引入新的披露要求；此类要求可能导致主体额外承担原本未预期的工作量，从而干扰标准的实施进程。然而，其他 ISSB 理事指出，除了考虑 IFRS S2 的应用成本与复杂性外，还必须确保所提供信息的有效性不会显著降低。因此，ISSB 建议：主体应当披露相关信息，以帮助通用目的财务报告的使用者理解其范围三类别 15 温室气体排放披露中被排除金融活动的量级。此外，与强制计量和披露此类温室气体排放的义务相比，该披露金额的建议并不被认为会带来过度的负担。IFRS S2 中已有类似的要求，例如：从事商业银行业务的主体应根据本准则第 B62 段(c)，披露其总敞口中纳入融资排放计算的比例，以反映融资排放披露的完整性。

在执行与融资排放相关的披露要求时使用全球行业分类标准（Global Industry Classification Standard, 简称 GICS）

建议修改

BC25 IFRS S2 要求从事商业银行或保险业务的主体，就其按照本准则第 29 段 (a) (i) (3) 规定所披露的融资排放信息提供补充披露内容。其中包括要求按行业对其融资排放绝对总额进行分解披露。ISSB 建议：

(a) 修改该行业分解披露的要求，使主体在特定情形下，可以使用《全球行业分类标准》（GICS）以外的行业分类系统，以满足 IFRS S2 的相关要求；并且

(b) 增加一项要求，即主体应披露其用于融资排放行业分解的行业分类系统，若主体未使用 GICS，还应说明其所选行业分类系统的依据。

ISSB 为何提出该修改

BC26 参与金融活动的主体面临与其活动相关的温室气体排放带来的风险与机遇。排放量较高的交易对手方、借款人或被投资主体，可能更易受到技术变革、供需变化和政策变动等风险的影响。这反过来也可能影响向这些主体提供金融服务的金融机构。融资排放信息的披露，可以作为主体面临的气候相关风险与机遇的指标，并反映主体未来可能需要如何调整其金融活动（参见 IFRS S2 第 B58 段）。

BC27 IFRS S2 要求从事商业银行或保险业务的主体，在按行业披露其分解后的融资排放信息时，使用《全球行业分类标准》（GICS）对其交易对手方进行分类（参见 IFRS S2 号第 B62 段 - B63 段）。在对 IFRS S2 征求意见稿进行重新审议期间，ISSB 指出，GICS 是为全球资本市场使用而设计，并因其已被广泛整合进各种资本市场所用的系统、工具和资源中，从而被投资行业广泛使用。ISSB 最终决定要求使用一个统一且广泛应用的行业分类系统——GICS，以满足通用财务报表使用者的信息需求，因为这有助于在融资排放信息披露中促进一致性和可比性。

BC28 利益相关方反馈显示，在某些情况下，使用 GICS 的要求存在应用难度，包括可能带来的法律和成本问题。尚未使用 GICS 的主体必须签订许可协议才能使用该分类标准。如果主体还需遵守其他报告要求（例如审慎监管要

求），而这些要求使用的是非 GICS 的行业分类系统，则强制使用 GICS 可能会导致重复报告的情况。

BC29 在重新审议 IFRS S2 征求意见稿的过程中，ISSB 决定要求使用 GICS 来分解融资排放相关信息，以增强信息的可比性，同时也因为 GICS 在全球范围被广泛使用。当时，ISSB 已意识到，在某些特定情况下，应用该项 IFRS S2 要求的主体可能会面临重复报告的负担⁵。然而，ISSB 随后了解到，一些审慎监管机构在进行监管所需的行业信息分解时，并不使用 GICS，而是采用其他分类系统。这些监管要求尤为相关，因为 IFRS S2 中基于 GICS 的分解要求适用于从事商业银行或保险业务的主体，因此许多应用 IFRS S2 的主体预计将同时受到这类审慎监管要求的约束。

BC30 ISSB 理解到这些挑战既严峻又广泛，尤其是在中小型主体以及发展中和新兴经济体中，这些挑战可能更为普遍，因为这些主体本就较少使用 GICS。一些司法辖区正在考虑不强制本辖区内的主体使用 GICS 来对融资排放信息进行行业分类，以便利这些主体在本地实施 IFRS 可持续披露准则。然而，这类修改可能带来一定风险：一方面会造成 IFRS S2 应用的碎片化，另一方面也可能削弱通用目的财务报告使用者获取可比信息的能力。因为除了对 IFRS S2 标准本身引入差异外，各个司法辖区还可能以多种方式对这一要求进行修改，从而加剧不一致性。

该建议修改将如何发挥作用

BC31 建议修改旨在：

(a) 在可行的情况下保留对 GICS 的使用，以维护披露的一致性与可比性——即要求在报告日已经在主体任何部分使用 GICS 对其贷款或投资活动进行分类的主体，也应当在按行业分解其融资排放信息以满足 IFRS S2 要求时使用 GICS；

⁵ 在对《IFRS S2》征求意见稿进行重新审议期间，ISSB 考虑到在欧盟监管框架下进行报告的企业被要求使用 NACE 行业分类系统（即《欧共体经济活动统计分类》）。然而，由于目前已公开提供将 NACE 与 GICS 对应映射的资源，ISSB 并未认为这会构成企业在执行履行 IFRS S2 中融资排放行业分解要求时使用 GICS 的障碍。可参阅 2022 年 12 月 ISSB 会议的议程文件 4D 第 44 - 45 段了解更多详情：

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2022/december/issb/ap4d-climate-related-disclosures-financed-and-facilitated-emissions.pdf>.

(b) 缓解在报告日尚未使用 GICS 的主体在应用本准则时面临的挑战，通过允许这些主体在按行业分解其融资排放信息时使用替代的行业分类系统。

BC32 ISSB 提出的修改建议旨在通过限制 GICS 在融资排放分解中的使用要求，从而减少额外的法律和成本影响。仅在报告日主体的任何部分使用 GICS 对贷款或投资活动进行分类的主体，才需要在适用 IFRS S2 时使用 GICS。为了避免歧义，拟议修订明确指出：如果某主体在报告日前曾使用 GICS 进行分类，但在报告日已不再用于该目的，则不适用使用 GICS 的要求。此举旨在确保只有在当前实际使用 GICS 的情况下才强制要求继续使用，以维护融资排放披露的一致性和可比性。

BC33 ISSB 提议提供豁免措施：若某主体在其任何部分于报告日均未使用 GICS 对贷款或投资活动进行分类，则可使用其他行业分类系统来分解其融资排放信息。具体而言，若该主体未使用 GICS 分类，且根据所在司法辖区权威部门或其上市交易所的要求，需采用某一行业分类系统来披露气候相关财务信息或其他财务报告信息（包括审慎监管），ISSB 建议该主体在应用 IFRS S2 时应使用上述监管要求指定的分类系统。在分类系统的选择上，ISSB 进一步建议：若主体受到上述气候相关报告要求的约束，应优先使用该监管或交易所要求的行业分类系统。此举意在尽可能贴近 IFRS S2 的目标——为通用目的财务报告用户提供相关行业分解信息，同时避免主体承担过度的成本或负担。该修改也旨在降低因 IFRS S2 带来的重复报告风险。例如，某些情况下，若主体未原本使用 GICS 分类其贷款或投资活动，建议修改将允许其使用审慎监管机构要求的分类系统，而非强制其改用 GICS。

BC34 若主体未使用 GICS 对其贷款或投资活动进行分类，且也不受任何司法辖区或交易所要求必须使用特定行业分类系统以披露气候相关财务信息或其他财务报告信息的约束，ISSB 建议该主体可自行选择一个行业分类系统。ISSB 建议：在作出该选择时，主体应选择能够以对通用目的财务报告使用者有用的方式提供信息的行业分类系统。此项建议修改将确保在提供有用信息的同时为部分主体提供便利，使其能够使用已有的系统和流程来满足 IFRS S2 的相关要求。

BC35 ISSB 承认，从统一要求所有主体采用同一个行业分类系统，转为允许使用不同系统的做法，将会对融资排放信息的可比性产生影响。但 ISSB 也指

出，正如 IFRS S1 第 D20 段所述，“可比性并不等同于统一性”。因此，在该项修订背景下，“可比性”并不完全取决于是否使用统一的行业分类系统。即使主体使用的分类系统与其被比较对象不同，其所披露的融资排放信息仍然可能为通用目的财务报告的用户提供关于主体面临的气候相关风险（包括转型风险）的有用信息。

BC36 建议的关于使用 GICS 对融资排放进行分解的要求，将适用于实体的任何部分在报告日用于分类贷款或投资活动时已采用 GICS 的情形。这意味着，在适用 IFRS S2 时，主体可能需要在原本未使用 GICS 的部分适用 GICS 来分解融资排放信息，即便原先并未将 GICS 用于该目的，也必须使用 GICS 来进行排放分解。ISSB 认为，这一做法在尽可能促进信息可比性与避免在特定情形下强制使用 GICS 所带来的额外成本之间取得了平衡。ISSB 进一步指出，若仅在主体整体使用 GICS 时才要求使用该系统，实际上可能只有极少数主体需适用 GICS 来分解披露信息，这将不利于融资排放信息的可比性。

BC37 部分 ISSB 理事表达了担忧，认为建议修改可能无法充分回应实践中面临的应用挑战。他们担心，在仅部分业务使用 GICS 的情况下强制使用该系统，或在主体原本出于其他目的使用 GICS 的基础上增加对 GICS 的使用要求，可能带来法律和成本上的影响。

BC38 鉴于已确认的应用挑战，ISSB 曾考虑是否应取消将 GICS 作为所有主体在按行业拆分融资排放信息时的强制分类依据。然而，ISSB 最初决定要求使用 GICS，正是出于对通用目的财务报告使用者所需信息可比性的重要性的考虑。此次建议的目的，是在缓解主体在实施过程中面临的挑战与顾虑的同时，确保不会对用户获取的重要信息造成重大损失。

关于使用温室气体核算体系企业标准的司法管辖区豁免

建议修改

BC39 ISSB 建议对《IFRS S2：气候相关披露》进行修订，以澄清当主体被所属司法管辖区的监管机构或其上市交易所要求采用不同于《温室气体核算体系：企业核算与报告标准》的温室气体排放计量方法时，可适用的司法管辖区豁免范围。此次建议修改将明确：当该等监管机构或交易所的要求（简称

“司法管辖区或交易所要求”）适用于主体的全部或部分时，该豁免即可适用。

ISSB 为何提出该修改

BC40 如果没有本次建议修改，IFRS S2 第 29 段(a)(ii)中关于司法管辖区豁免的规定仅提到了“主体”，并未明确说明：当司法管辖区或交易所要求主体使用不同于《温室气体核算体系：企业核算与报告标准》的方法来计量温室气体排放时，该豁免是否可以适用于主体的一部分，还是必须适用于整个主体。这一问题对全球运营、可能受到多个司法辖区温室气体排放计量要求约束的主体而言，尤为重要⁶。

BC41 缺乏明确性可能会导致利益相关方产生混淆——特别是报告编制者、鉴证方和监管机构——不清楚主体是否可以仅对部分业务适用司法管辖区的豁免。这种混淆可能会造成实际应用中的差异化。此外，若误解该豁免仅在主体都受相关规定约束的情形下才能适用，则可能导致重复报告的发生。例如，如果主体仅部分业务受到特定监管要求，却误以为不能适用豁免，那么该主体将不得不对部分排放进行重复计量，增加其负担。

该建议修改将如何发挥作用

BC42 ISSB 指出，在 IFRS 可持续披露准则中，“主体”一词的使用方式与 IFRS 会计准则一致，即指的是报告主体。此次澄清并未改变 IFRS 准则中“主体”一词的使用方式。ISSB 拟澄清：如果一个主体（无论整体还是部分）受到某一司法管辖机构或其上市交易所的要求，必须使用《温室气体核算体系：企业核算与报告标准》以外的方法来计量温室气体排放，该主体可以适用相关豁免。此外，ISSB 还拟澄清：若仅主体的一部分受到此等司法或交易所要求，则使用非温室气体协议方法进行温室气体排放计量的豁免，仅适用于该部分，主体仍需对其余部分使用温室气体协议标准计量温室气体排放。

⁶ 例如，考虑某报告主体提供的可持续性相关财务披露，该主体拥有一个子公司，而该子公司所处的司法辖区要求其使用《温室气体核算体系：企业核算与报告标准（2004 年）》以外的方法来计量温室气体排放。该方法仅适用于该子公司，母公司及其他子公司并不受该司法辖区要求的约束。在这种情况下，该报告主体可能会质疑其是否有资格适用该司法辖区豁免。

BC43 ISSB 指出，若该豁免仅适用于主体的一部分，则该主体将使用不止一种方法来计量其温室气体排放。也就是说，主体一部分排放将依据温室气体协议标准计量，而另一部分排放则依据一个或多个司法管辖区或交易所要求的其他方法进行计量。鉴于可能存在多个司法管辖区或交易所要求，IFRS S2 第 B28 段（要求主体在适用司法管辖区豁免时披露所使用的温室气体计量方法及计量方法）已被修订，以更清晰地反映这一点。ISSB 还指出，应进一步考虑 IFRS S1 第 B29 段至 B30 段关于信息分解披露要求的适用性。

全球变暖潜力值（GWP）司法管辖区豁免的适用性

建议修改

BC44 ISSB 建议修改 IFRS S2 气候相关披露中的相关条款，扩大准则第 29 段 (a) (ii) 和第 B24 段所规定的司法管辖区的豁免范围，使主体在特定情形下可以使用与准则中原本要求不同的全球变暖潜力值（GWP）。如果主体（整体或部分）被其所属司法辖区权威部门或其上市交易所要求，必须使用非基于报告日可获得的政府间气候变化专门委员会（IPCC）最新评估百年 GWP 值（即“IPCC 最新评估 GWP 值”）来将七种温室气体成分转换为二氧化碳当量，则该主体在相关部分可使用该监管机构或交易所要求的 GWP 值，而非 IFRS S2 中规定的 IPCC 最新 GWP 值。在该监管要求持续适用于该主体相关部分的期间内，该豁免适用。

ISSB 为何提出该修改

BC45 IFRS S2 第 B21 段 - B22 段要求主体在将七种温室气体成分转换为二氧化碳当量（CO₂e）时，应使用政府间气候变化专门委员会（IPCC）最新评估报告中的全球变暖潜力值（GWP）。然而，利益相关方反馈称，一些司法辖区要求使用非 IPCC 最新评估中的 GWP 值。因此，处于这些司法辖区的主体将被要求一方面依照 IFRS S2 使用 IPCC 最新 GWP 值，另一方面又需另行采用本地监管机构或交易所规定的其他 GWP 值，从而导致主体需对部分温室气体排放进行重复计算，增加了合规成本。

BC46 IFRS S2 第 29 段 (a) (ii) 中已规定了司法管辖区豁免，即当主体被所在司法辖区的监管机构或上市交易所要求使用不同于《温室气体核算体系：企业核算与报告标准》的测量方法时，允许其使用该其他方法。关于这一条款是否也适用于 GWP 值的问题，已提交至过渡实施小组（TIG）进行讨论。TIG 确认，现有的司法管辖区豁免并不包括允许主体使用不同于 IFRS S2 所要求的

GWP 值。因此，ISSB 此次提出的修改旨在参照第 29 段(a)(ii)段的豁免方式，为 GWP 值的使用增加一项新的司法管辖区豁免条款，允许主体采用其所属监管机构或交易所要求的 GWP 值，替代 IFRS S2 所规定的 IPCC 最新评估值。

BC47 为与 IFRS S2 第 29 段(a)(ii)中关于司法豁免条款的澄清保持一致，ISSB 建议：当主体（无论整体或部分）受到其所属司法辖区权威部门或上市交易所的相关规定时，可适用该 GWP 值豁免条款。此外，ISSB 进一步提出，若主体适用该项豁免，其适用范围仅限于受到该司法管辖区权威部门或交易所要求的主体部分；而对于主体中未受到该要求的其他部分，仍须使用 IPCC 最新评估报告中的 GWP 值。

该修改如何发挥作用

BC48 ISSB 指出，IFRS S2 已提供司法管辖区豁免条款，允许主体在其所属司法辖区权威部门或上市交易所要求使用不同于《温室气体核算体系：企业核算与报告标准》的温室气体排放计量方法时，使用该不同的计量方法。此次建议修改将该豁免进一步扩展，允许主体使用由司法管辖区权威部门或交易所规定的全球变暖潜力值（GWP 值）。GWP 值是主体计量温室气体排放的一项输入要素。与允许不同计量方法的司法管辖区豁免条款保持一致，该修订旨在降低主体在执行 IFRS S2 过程中所面临的合规成本，同时又不会显著削弱通用目的财务报告使用者对温室气体排放信息的可用性。在考虑对可比性的影响时，ISSB 认为此次建议修改对可比性的影响不大，因为其本质上是对现有 IFRS S2 司法管辖区豁免条款的扩展。

BC49 ISSB 决定不对适用该项新增司法管辖区豁免的主体提出额外披露要求。ISSB 指出，按照 IFRS S2 第 29 段(a)(iii)(1)的规定，主体已经被要求披露其用于计量温室气体排放的计量方法、输入信息及相关假设。因此，主体应考虑其所使用的 GWP 值信息是否属于相关披露内容，例如：

- (a) 对所使用的 GWP 值的描述；或
- (b) 说明为何未采用 IPCC 最新评估报告中的 GWP 值。

生效日期

BC50 ISSB 建议尽早设定本次修订的生效日期，使修订内容尽快生效，并允许主体提前采用，以便主体能够及早应用这些修改。提出这一建议的原因包括：

(a) 修改的性质——此次修改范围较窄、具有针对性，旨在对利益相关方提出的挑战做出直接回应，通过新增或明确原有的豁免条款为主体提供支持；

(b) 修改的紧迫性——许多主体和司法辖区已在实施、采用或以其他方式使用 IFRS S2 的过程中，相关利益相关方可能希望在实施和采用 IFRS S2 的同时，一并采用本次修改内容。

BC51 ISSB 将在征求意见反馈后，再决定最终的生效日期，届时修改发布的时间安排也将更加明确。

对 SASB 准则的从属性修改

BC52 在发布 IFRS S2 时，为使 SASB 准则中的融资排放指标与 IFRS S2 保持一致，ISSB 对 SASB 气候相关准则进行了相应修改。由于本次 IFRS S2 中的修改涉及融资排放，ISSB 提议对相关 SASB 准则做出相应调整，以维持两者的一致性。

影响分析

BC53 ISSB 评估了建议修改对适用 IFRS S2 的主体以及通用目的财务报告主要使用者可能带来的影响。ISSB 得出的结论是：如果实施这些修改，其带来的收益可能大于成本。详见表 1：

表 1 — IFRS S2 建议修改可能带来的影响

修改内容	对可持续性相关财务信息披露的影响	成本—效益分析
允许对范围三类别 15 温室气体排放作出特定豁免	主体不再需要将部分范围三类别 15 温室气体排放计入其范围三排放披露中。 该豁免预计将对那些报告范围三类别 15 排放、且衍生品、投行业务或保险/再保险承保业务占比大的主体尤为有利。	主体：预计将降低应用 IFRS S2 的复杂性，使主体更明确地了解哪些内容应包括在披露中，提升 IFRS S2 应用的一致性，减少实践差异。该修改不太可能给主体带来重大成本，因为其本质为可选豁免。主体仍可自愿披露被豁免部分的排放。 主要信息使用者：可能会丢失部分关于类别 15 排放的信息，但预计丢失信息在总体信息中占比不大。同时，ISSB 建议要求披露被豁免部分的量级，以维持披露的完整性。
在特定情况下允许使用除 GICS 外的行业分类标准以分解融资排放信息	预计将被那些在报告期末未使用 GICS 对其贷款或投资活动进行分类的主体采用。这些主体将需使用其他行业分类系统来细分融资排放信息，以满足 IFRS S2 第 B62 段 - B63 段中的披露要求。	主体：预计将降低报告负担和合规成本，尤其对未使用 GICS 的主体影响显著。 主要信息使用者：虽然可能会略微降低行业分类的一致性，但本次修改意在尽可能维持一致性的同时提供灵活性。ISSB 认为，这一修改不会对可比性造成显著不利影响。

针对温室气体排放披露的修改

修改内容	对可持续性相关财务信息披露的影响	成本—效益分析
澄清 IFRS S2 中的司法管辖区豁免适用于整个或部分主体	预计将被处于需使用非 GHG 企业标准进行排放计量的司法管辖区内的主体采用。若其使用的方法不同于 GHG 企业标准，主体还需依据 IFRS S1 第 B29 与 B30 段提供分解信息（若具重要性）。	主体：预计将降低适用 IFRS S2 的复杂性及报告负担。考虑到一些司法辖区确实要求使用非 GHG 企业标准的方法，且许多主体可能面临多个司法管辖区/交易所监管，该修改将为主体带来便利。澄清要求有助于实现一致应用。 主要信息使用者：可能会对国际可比性产生一定影响，但对于每个司法辖区内，如披露是分解的（如《国际财务报告准则 S1 号》第 B29 与 B30 段所述的分解信息），可比性仍可维持。此外，该澄清本身对原有政策没有实质性改变，因此其额外影响有限。
扩大 IFRS S2 的司法管辖区豁免，允许使用非 IPCC 最新版的 GWP 值	在司法管辖区或交易所要求下，主体将可使用不同于最新 IPCC 评估的 GWP 值换算 CO ₂ 当量排放量，无需额外重新计算。预计会降低信息可比性。	主体：如司法管辖区规定了不同 GWP 值，该修订预计将降低应用 IFRS S2 的复杂度、报告负担及相关成本。由于是可选豁免，不太可能影响当前已开始的实施工作。 主要信息使用者：可能对国际可比性带来一定影响，但司法管辖区内的信息可比性预计可维持。此外，IFRS S2 本身已允许在司法管辖区要求下采用非 GHG 企业标准的计量方法，因此该扩展预计不会显著增加可比性风险。



IFRS[®]

Foundation

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

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

Email **customerservices@ifrs.org**

ifrs.org

The IFRS Foundation has trade marks registered around the world, including 'FSA[®]', 'IASB[®]', 'IFRS[®]', 'International Financial Reporting Standards[®]', 'ISSB[®]', and 'SASB[®]'. For a full list of our registered trade marks, visit www.ifrs.org.