

2023年7月重新发布

教育材料

气候相关事项对财务报表的影响

2023年6月，国际可持续准则理事会发布了《国际财务报告可持续披露准则第1号——可持续相关财务信息披露一般要求》(IFRS S1)和《国际财务报告可持续披露准则第2号——气候相关披露》(IFRS S2)。鉴于这些新的国际财务报告可持续发展披露准则，国际财务报告准则基金会在此重新发布此份教育材料，以提醒利益相关者国际财务报告会计准则的长期要求，在财务报表中报告属重要影响的气候相关事项。考虑国际可持续发展准则理事会准则可能有助于公司更好地识别影响财务报表的问题（包括气候变化问题），并帮助公司应用国际财务报告会计准则。

本教育材料于2020年11月首次发布，旨在支持国际财务报告会计准则中要求的一致应用。此处重新发布的教育材料已更新，以反映国际财务报告准则解释委员会于2022年7月发布的议程决定和微小的编辑修改。

气候变化对公司的商业模式、现金流、财务状况和财务业绩均有潜在影响，成为投资者和IFRS其他利益相关者越来越感兴趣的话题。大多数行业已经或可能受到气候变化的影响并已经或可能开始管理这方面的影响。然而，一些公司、行业和活动受到的影响将比其他公司更大。

国际财务报告会计准则并未明确提及与气候相关的事项。但是，当气候相关事项对整个财务报表的影响属重大时，公司在应用国际财务报告会计准则时必须考虑这些事项。如果遗漏、错报或模糊某信息可合理预期将影响财务报表的主要使用者（以下简称投资者），基于提供特定公司财务信息的财务报表所做出的决策的，则该信息属重要信息。例如，关于管理层在编制公司财务报表时是如何考虑气候相关事项的信息，可能与管理层所做出的最为重大的判断和估计有关，因此该信息可能是重要的信息。

下表举例说明了国际财务报告会计准则何时可能要求企业在应用若干准则中的原则时考虑气候相关事项的影响。该列表并未穷尽所有情况或要求——在应用国际财务报告会计准则时，可能还有其他与气候相关的事项，例如关于设定受益义务计量的事项。相关信息可在国际会计准则理事会理事Nick Anderson的[文章](#)中找到。本教育材料可作为该文章的补充，例如增加了国际财务报告会计准则相关规定的具体段落索引，以帮助应用国际财务报告会计准则的人员。为了便于说明，表中的描述并不总是全面地解释相关要求；因此，在编制财务报表时必须参考准则中的要求。本文件不涉及管理层评论。

1 公司可以参考 [《IFRS实务公告第2号——就重要性作出判断》](#)，以帮助评估气候相关事项的影响是否属重要。Nick Anderson的[文章](#)包括关于就重要性作出判断的进一步信息。

除了下表中列出的具体要求外，《国际会计准则第1号：财务报告列报》(IAS 1)还包含了一些在考虑与气候相关的事项时可能相关的总体要求。例如，根据《国际会计准则第1号》第112段的要求，企业应当披露那些在国际财务报告会计准则中未做明确要求、在财务报表其他地方没有披露、但对于理解财务报表是相关的信息。此段以及《国际会计准则第1号》第31段，要求公司考虑其财务报表中是否缺少任何重要信息，即公司认为在符合国际财务报告会计准则的具体要求不足以使投资者

了解特定交易、其他事件和条件对公司财务状况和财务业绩的影响时，需要考虑是否提供额外的披露。因此，当遵守国际财务报告会计准则的具体要求不足以使投资者了解气候相关事项对公司财务状况和财务业绩的影响时，公司将需要考虑是否提供额外的披露。

《国际会计准则第1号》中的这些总体要求可能与财务状况或财务业绩特别受气候相关事项影响的公司特别相关。

国际财务报告会计准则 ²	气候相关事项对财务报表的影响
<p>国际会计准则第1号：财务报告列报</p> <p>第25-26段、第122-124段、第12-133段</p>	<p>估计的不确定性和重大判断的来源</p> <p>如果公司对未来做出的假设存在重大风险，可能导致下一财务年度内资产和负债的账面价值发生重大调整，则《国际会计准则第1号》要求披露有关这些假设以及这些资产和负债的性质和账面价值的信息。这意味着可能需要披露有关气候相关事项的假设，例如，当这些事项产生不确定性，影响用于制定估计的假设时，例如在测试资产减值时对未来现金流的估计，或清偿退役义务所需支出的最佳估计。公司必须以一种帮助投资者理解管理层对未来的判断的方式来呈现这种披露。尽管所提供信息的性质和范围可能有所不同，但它可能包括假设的性质或账面价值对其计算所依据的方法、假设和估计的敏感性，包括敏感性的原因。</p> <p>《国际会计准则第1号》还要求披露管理层对财务报表中确认的金额产生影响最大的判断（涉及估计的判断除外）。例如，在特别受气候相关事项影响的行业经营的公司可能会根据《国际会计准则第36号：资产减值》(IAS 36)对资产进行减值测试，但不确认减值损失。该公司将被要求披露管理层已做出的判断，例如，在确定资产的现金产出单元时做出的判断，如果它们是对公司财务报表中确认的金额存在最显著影响的判断。</p>
	<p>持续经营</p> <p>《国际会计准则第1号》要求管理层在编制财务报表时评估公司持续经营的能力。在评估财务报表编制的持续经营基础是否合适时，管理层考虑了关于未来的所有可用信息，即至少但不限于报告期结束后的12个月。如果气候相关事项造成与事件或条件相关的重大不确定性，对公司持续经营的能力产生重大怀疑，《国际会计准则第1号》要求披露这些不确定性。当管理层得出结论，不存在与需要披露的持续经营假设有关的重要不确定性，但得出该结论涉及重大判断的（例如，关于已计划的缓解持续经营措施的可行性和有效性有关的判断），《国际会计准则第1号》要求披露该判断。³</p>

待续...

² . 本栏引用了帮助理解表格中相关解释的段落。与气候相关的事项也可能与适用国际财务报告会计准则中的其他段落有关。

国际财务报告会计准则 ²	气候相关事项对财务报表的影响
国际会计准则第2号：存货 第28-33段	与气候相关的问题可能会导致公司的库存过时、售价下降或完工成本增加。因此，如果存货成本无法收回，国际会计准则第2号要求公司将这些存货减记为其可变现净值。可变现净值的估计是基于在估计时关于存货预期变现金额的最可靠的证据。
国际会计准则第12号：所得税 第24、27-31、34、56段	《国际会计准则第12号》通常要求公司确认可抵扣暂时性差异和未使用的税收损失和抵免的递延所得税资产，前提是未来可获得的应税利润很可能能够弥补这些金额。气候相关事项可能会影响公司对未来应税利润的估计，并可能导致公司无法确认递延所得税资产或被要求终止确认先前已确认的递延所得税财产。
国际会计准则第16号：不动产、厂房和设备以及 国际会计准则第38号：无形资产 国际会计准则第16号第7、51、73、76段 国际会计准则第38号第9-64、102、104、118、121、126段	与气候有关的事项可能会促使增加支出，以改变或调整商业活动和运营，包括研发。《国际会计准则第16号》和《国际会计准则第38号》规定了将成本确认为资产（作为不动产、厂房和设备项目或无形资产）的要求。《国际会计准则第38号》还要求披露报告期内确认为费用的研发支出金额。 《国际会计准则第16号》和《国际会计准则第38号》要求公司至少每年审查一次资产的估计残值和预期使用寿命，并反映当前和后续期间确认的折旧或摊销金额的变化，例如可能由气候相关事项引起的变化。气候相关事项可能会影响资产的估计残值和预期使用寿命，例如，因为资产过时、法律限制或无法获得。公司还需要披露每类资产的预期使用寿命，以及估计残值或预期使用寿命的任何变化的性质和金额。

待续...

3 请参阅议程决定：《国际会计准则第1号：财务报告列报-可持续相关财务信息披露一般要求》（2014年7月）。

国际财务报告会计准则 ²	气候相关事项对财务报表的影响
<p>国际会计准则第36号：资产减值</p> <p>第9-14、30、33、44、130、132、134-135段</p>	<p>《国际会计准则第36号》规定了公司何时需要估计可收回金额以评估商誉减值和不动产、厂房和设备、使用权资产和无形资产等资产减值的要求。公司需要在每个报告期结束时评估是否存在任何减值迹象。气候相关事项可能会导致一项资产（或一组资产）发生减值。例如，对排放温室气体的产品的需求下降可能表明制造厂也许会发生减值，需要对资产进行减值测试。《国际会计准则第36号》还指出，外部信息，如公司经营环境的重大变化（包括法规的变化）对公司产生不利影响，是减值的迹象。</p> <p>如果利用使用价值来估计可收回金额，《国际会计准则第36号》要求公司反映对其预计从资产中获得的未来现金流的估计，以及对这些未来现金流金额或时间可能变化的预期。公司需要将现金流预测建立在合理和可支持的假设基础上，这些假设代表了管理层对未来经济状况范围的最佳估计。这就要求公司考虑与气候相关的事项是否会影响这些合理和可支持的假设。《国际会计准则第36号》要求对资产在当前状况下的未来现金流进行估计，因此不包括预计因未来重组或提高资产业绩而产生的任何估计现金流。</p> <p>《国际会计准则第36号》要求披露导致确认减值损失的事件和情况，例如，出台的减排立法增加了制造成本。在特定情况下，还需要披露用于估计资产可收回金额的关键假设，以及与这些假设中合理情况下可能发生的变化有关的信息。</p>
<p>国际会计准则第37号：准备金、或有负债和或有资产以及国际财务报告解释公告第21号：征税</p> <p>国际会计准则第37号第14-83、85-86段</p> <p>国际财务报告解释公告第21号第8-14段</p>	<p>气候相关事项可能影响财务报表中适用《国际会计准则第37号》的负债的确认、计量和披露，例如涉及到：</p> <ul style="list-style-type: none"> • 政府因未能达到气候相关目标，或鼓励/不鼓励特定活动而征收的税款； • 补救环境损害的监管要求； • 合同可能变成亏损合同（例如，由于与气候相关的立法变化可能导致收入损失或成本增加）；或 • 公司重组，以重新设计产品或服务，以实现与气候相关的目标。⁴ <p>《国际会计准则第37号》要求披露准备或或有负债的性质，并说明任何相关经济利益流出的金额或时间的不确定性。如有必要提供充分的信息，《国际会计准则第37号》还要求披露在准备数额中所反映的对未来事件所作的主要假设。⁵</p>

待续...

4 2022年7月，国际财务报告准则解释委员会发布了一项关于[低排放汽车税收抵免的议程决定——IAS 37](#)。

5 《国际会计准则第37号》要求披露这些信息，除非在极少数情况下，披露信息可能会严重损害公司在与其他各方的纠纷中的地位。在这种情况下，需要披露争议的一般性质，以及尚未披露该资料的事实和原因（第92段）。

国际财务报告会计准则 ²	气候相关事项对财务报表的影响
国际财务报告准则第7号：金融工具：披露 第31-42段、B8	<p>《国际财务报告准则第7号》要求披露有关公司金融工具的信息，包括有关金融工具风险的性质和程度以及公司如何管理这些风险的信息。与气候相关的事项可能使公司面临与金融工具相关的风险。例如，对于贷款人来说，可能有必要提供有关气候相关事项对衡量预期信用损失或信用风险集中度的影响的信息。对于股权投资持有人，在披露市场风险集中度时，可能有必要按行业或部门提供投资信息，确定面临气候相关风险的部门。</p>
国际财务报告准则第9号：金融工具 第4.1.1(b)、4.1.2A(b)和4.3.1、5.5.1-5.5.20、B4.1.7段	<p>与气候有关的事项可能以多种方式影响金融工具的会计核算。例如，贷款合同可能包括将合同现金流与公司实现气候相关目标联系起来的条款。这些目标可能会影响贷款的分类和计量方式（即贷款人在评估金融资产的合同条款是否会产生仅为本金和未偿本金的利息支付的现金流时，需要考虑这些条款）。对于借款人来说，这些目标可能会影响是否存在需要与主合同分离的嵌入式衍生品。</p> <p>与气候相关的事项也可能影响贷款人的信用损失敞口。例如，野火、洪水或政策和监管变化可能会对借款人履行对贷款人债务的能力产生负面影响。此外，资产可能变得无法获得或无法投保，从而影响贷款人抵押品的价值。在确认和计量预期信用损失时，《国际财务报告准则第9号》要求使用所有合理且可支持的信息，而无需付出过度的成本或努力。因此，与气候相关的问题可能具有相关性，例如，它们可能影响未来潜在经济情景的范围、贷款人对信贷风险显著增加的评估、金融资产是否存在信贷减值和/或预期信用损失的衡量。</p>
国际财务报告准则第13号：公允价值计量 第22、73-75、87、93段	<p>气候相关事项可能影响财务报表中资产和负债的公允价值计量。例如，市场参与者对潜在气候相关立法的看法可能会影响资产或负债的公允价值。</p> <p>气候相关事项也可能影响公允价值计量的披露。具体而言，公允价值层级第3级的公允价值计量使用了对其计量具有重要意义的不可观测的输入信息。《国际财务报告准则第13号》要求不可观测的输入信息反映市场参与者在定价时使用的假设，包括可能包括气候相关风险的风险假设。《国际财务报告准则第13号》要求披露这些公允价值计量中使用的输入信息，对于复发性公允价值计量，如果这些输入信息的变化可能导致公允价值计量大幅上升或下降，则需要对公允价值计量对不可观测输入信息变化的敏感性进行叙述性描述。</p>
国际财务报告准则第17号：保险合同 第33、40、117和121-128段，附录A	<p>与气候有关的事项可能会增加保险事件的频率或规模，或可能加快其发生的时间。可能受到气候相关事项影响的保险事件示例包括业务中断、财产损失、疾病和死亡。因此，与气候相关的事项可能会影响到适用《国际财务报告准则第17号》来衡量保险合同负债的假设。与气候相关的事项也可能影响所需披露的信息：(a)在应用《国际财务报告准则第17号》时做出的重大判断和判断变化，以及(b)公司的风险敞口、风险集中度、风险管理方式以及显示风险变量变化影响的敏感性分析。</p>