



净零排放 承诺

何时确认负债以及如何作出相互关联的说明

kpmg.com/ifrs

2024年4月



净零排放承诺——何时确认负债以及如何作出相互关联的说明



热点问题概述

许多企业已**自愿**作出“净零排放”（net-zero）和类似的气候相关承诺。*

对于这类承诺将如何影响国际财务报告会计准则（IFRS® Accounting Standards）下的财务报告，尤其是该等承诺何时触发负债，引发了不少疑问。

根据国际财务报告会计准则，制定和公布净零目标本身并不会产生负债，即使该公开声明形成了**合理预期**并产生了**推定义务**。

企业需要考虑如何实现该目标，并分别评估每个计划行动对财务报告的影响。



主要影响

财务报表使用者、监管机构和公众日益关注企业的净零排放承诺。

利益相关方关注的是企业是否在不同的论坛和报告（包括财务报表）中，对净零排放情况作出相互关联的说明。

国际财务报告准则解释委员会（IFRS Interpretations Committee）已就一个特定情况讨论了以上部分问题，并发布了一项**议程决议**。



下一步

作出净零排放承诺的企业需要：

- 审视企业的净零排放行动计划；
- 了解净零排放承诺对财务报告的影响，这通常取决于配套行动计划的具体内容；
- 作出相互关联的说明，并说明哪些计划行动将在报告日产生负债、而哪些将不产生负债；和
- 关注准则制定的最新动态。

本指引将帮助企业进行分析并提供相互关联的说明。

敬请收听我们的**播客**（英文版）及观看**视频**（英文版），获取更多见解。

* 本刊物聚焦净零排放和类似的气候相关承诺，后文将统一称呼它们为“净零排放承诺”。

何时确认负债



何时确认负债

确认有关净零排放承诺的负债时，必需满足**两项测试**。



测试1——企业是否负有推定义务？

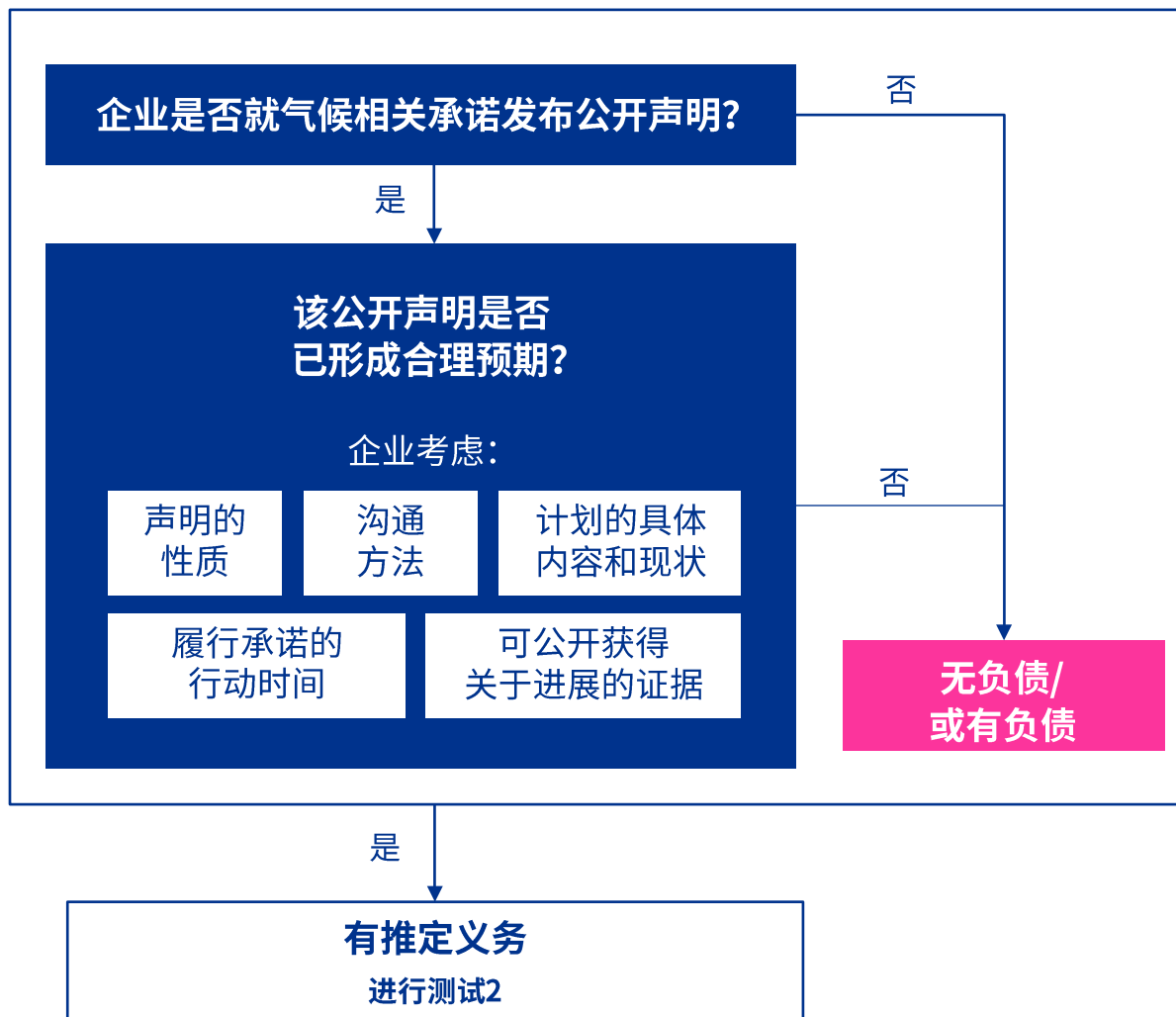
在每个报告日，企业考虑其关于净零排放承诺的公开声明是否足够具体，以致产生推定义务。

这一评估需要根据具体的事实和情况来判断——公开声明不会自动形成合理预期。

我们认为，企业可以通过五个因素来确定其公开声明是否形成了合理预期（见右图）。

假如推定义务成立，则企业应根据《国际会计准则第37号——准备、或有负债和或有资产》（IAS 37 *Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets*）评估，是否达到了负债的确认标准——该评估为测试2。

假如不存在推定义务，则企业不确认负债。



推定义务的成立不代表财务报表中会自动出现负债。企业需要确定其是否因过去事项而形成现时义务，以及是否满足确认负债的其他标准。

合理预期——应考虑什么因素？

我们认为，企业可通过**五个因素**来确定其公开声明是否形成了合理预期。

声明的性质

该声明是阐明公司计划采取的行动，还是其“愿望”？

计划的具体内容和现状

该声明是否配有正式批准的具体行动计划？

沟通方法

这是一份经正式批准的、用于利益相关方沟通的文件，还是临时声明？

履行承诺的行动时间

计划是短期、中期还是长期行动？

可公开获得关于进展的证据

企业是否就实现里程碑的进展进行定期沟通？



这一评估需要根据具体的事实和情况来判断——公开声明不会自动产生合理预期。企业需要在每个报告日进行评估，因为情况可能会发生改变。

测试2——是否满足确认负债的标准？

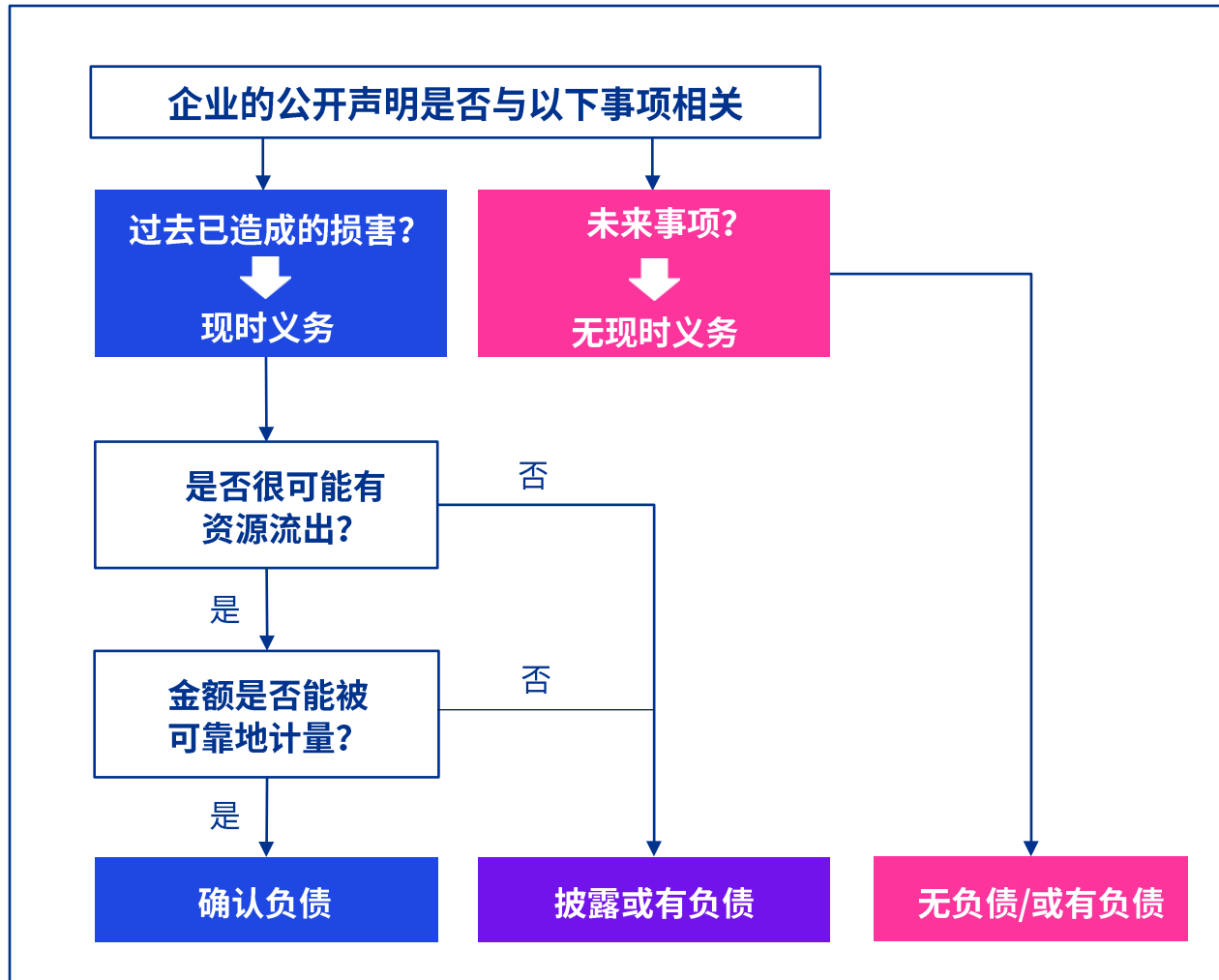
只有当满足以下所有标准时，具有推定义务的企业才确认一项负债。

- 企业因一个过去事项（即“已造成的损害”）而负有现时义务。
- 清偿该现时义务很可能涉及现金或其他资源的流出。
- 企业能够可靠地估计相关的金额。



国际财务报告准则解释委员会（IFRS Interpretations Committee）讨论了气候相关承诺的会计处理——特别是，在特定事实情况下如何评估一家企业减少或抵消其温室气体排放的承诺是否会导致负债的产生。

国际会计准则理事会（International Accounting Standards Board）也正在审议其关于负债的指引，并可能会考虑增加新的示例，以说明如何将《国际会计准则第37号》应用于净零排放承诺。



如何作出相互 关联的说明



如何作出相互关联的说明

投资者和监管机构期望企业的财务报表、管理层讨论与分析（MD&A）以及可持续相关的披露能提供一个连贯、相互关联和整合的整体视角。为了实现这一目标，企业需要在其报告中优化关于净零排放承诺影响的披露。

- **财务报表中的具体披露：**一旦企业评估了净零排放计划中各个行动的财务报告影响，就需要考虑相关的国际财务报告会计准则所要求的披露内容。在某些情况下，即使不存在当期财务报表影响，也可能需要进行相关披露。
- **财务报表中的总体披露：**企业还需要考虑《国际会计准则第1号——财务报表的列报》（IAS 1 *Presentation of Financial Statements*）的要求。这包括披露投资者理解净零排放承诺对公司财务状况和业绩的影响所需的额外信息，以及可能影响其决策的信息。
- **财务报表之外的其他披露：**如果某项计划行动在报告日对企业的财务状况和业绩没有影响，并且不受具体或总体披露要求的约束（例如，承诺在2030年后通过购买碳抵消额度来抵消排放），那么企业可以在财务报表之外的净零排放披露中说明“没有财务报告影响”。某些可持续报告框架可能明确要求企业对“无影响”进行披露。



净零排放计划——包括具体的行动和时间表——可能会随着时间的推移而改进。因此，企业需要在每个报告日对财务报告的影响进行评估。



如何作出相互关联的说明——示例

背景情况

M企业是一家包装制造商。2024年3月14日，M企业在其年度股东大会和网站上公开发表声明，承诺：

- 到2030年，将其未来每年的范围1和范围2排放（根据《温室气体核算体系：企业核算与报告标准》确定）在2023年的水平上减少75%；和
- 购买碳抵消额度，用于抵消其2030年及以后产生的剩余排放。

作为公开声明的配套措施，M企业发布了一项转型计划，包括以下内容：

- 为实现范围1和范围2的排放目标，同时帮助减少范围3的排放而计划采取的措施（见右图）；
- 迄今为止为支持其计划而采取的行动；和
- 在其网站上报告年度进展的计划。



企业通过不同渠道（包括年报的前半部分或可持续报告）提供关于其净零排放和类似计划的信息。

本刊物中的示例披露主要集中在财务报告的影响和财务报表中的披露，但可持续报告中关于碳抵消额度的披露除外。

转型计划——示例行动*

01 在2026年前将叉车更换为电动叉车

02 使用可完全回收的包装

03 在2026年前更换包装机器以实现“合适尺寸”的包装

04 评估车队替代燃料，并通过安装太阳能电池板提高可再生能源的使用

05 购买碳抵消额度以抵消2030年及以后的剩余排放

*本示例所列举的行动仅供参考。

01 在2026年前将叉车更换为电动叉车

财务报告的考虑因素

- **现有叉车预期使用情况的改变：**考虑先前对叉车的预计使用寿命和残值的估计是否仍然恰当。若有变更，则应用未来适用法进行会计处理——即企业决定更换叉车之日，非发布公开声明之日。
- **现有叉车的处置：**在处置日对叉车进行资产终止确认，并在损益表中确认出售的利得/损失。
- **电动叉车的购置：**在资产负债表中确认资产。估计资产的使用寿命和残值，以确定该期间的折旧费用。披露购置不动产、厂场和设备的合同承诺。

本示例中，将叉车更换为电动型号的行动在2024年12月31日和在公开声明日均**不会触发负债**。



企业应考虑转型计划对减值测试的影响。《国际会计准则第36号——资产减值》（IAS 36 *Impairment of Assets*）对现金流量估计的来源有具体的要求——例如，使用价值是基于管理层最近批准的预算和预测来确定的，并不包括通过改进或增强资产性能而产生的现金流量。

2024年12月31日财务报表附注



不动产、厂场和设备

B. 估计变更

IAS 8.39,
16.76

2024年期间，本企业将其叉车车队的一半叉车更换为电动型号，并计划于2025年更换剩余部分。此前预计该车队将再使用5年：因此，车队的预计使用寿命缩短，残值增加。这导致2024年折旧增加12万欧元，2025年折旧增加5万欧元。电动型号叉车的使用寿命比以前的车队更长，而残值更低。

收入与费用

IAS 1.97

A. 其他收益

以千欧元计

附注

2024

2023

IAS 1.98(c)

出售不动产、厂场和设备的收益

X

承诺

IAS 16.74(c)

2024年期间，本企业签订了购买电动叉车的合同，以支持其减少温室气体排放的承诺。本企业承诺在2025年投入55万欧元的资本支出。

02 使用可完全回收的包装

财务报告的考虑因素

- 新包装材料：按成本计入存货，并考虑对可变现净值的影响。
- 现有包装材料：考虑新材料供应安排对可变现净值的影响。
- 产成品成本：考虑新材料供应安排对可变现净值的影响。

本示例中，计划使用完全可回收包装的行动在2024年12月31日和在公开声明日均**不会触发负债**。



《国际会计准则第2号——存货》（IAS 2 *Inventories*）要求披露存货减记的金额，但未提及触发减记的事件。

但是，触发减记的事件的信息可能有助于投资者了解净零排放承诺对公司财务状况和业绩的影响（参见示例）。

2024年12月31日财务报表附注



存货

以千欧元计	附注	2024	2023
IAS 1.78(c), 2.36(b)	原材料和消耗品	X	
IAS 1.78(c), 2.36(b)	产成品	X	
	存货	X	

IAS 2.36(e), 1.17(c) 2024年期间，本企业将其包装材料更改为可回收替代品，导致存货成本增加。因此，存货已按可变现净值减记了1万欧元（2023年：无）。这一减记额在2024年期间被确认为费用。减记额已计入“销售成本”。

03 在2026年前更换包装机器

财务报告的考虑因素

- **现有的包装机器：**考虑先前对包装机器的预计使用寿命和残值的估计是否仍然恰当。若有变更，则应用未来适用法从变更发生的日期进行会计处理——即企业决定更换机器之日，非发布公开声明之日。
- **新的包装机器：**披露购置不动产、厂场和设备的合同承诺。

本示例中，计划更换包装机器的行动在2024年12月31日和在公开声明日均**不会触发负债**。



企业应考虑转型计划对减值测试的影响。《国际会计准则第36号》对现金流量估计的来源有具体要求——例如，使用价值是基于管理层最近批准的预算和预测来确定的，并不包括通过改进或增强资产性能而产生的现金流量。

2024年12月31日财务报表附注



不动产、厂场和设备

B. 估计变动

IAS 8.39,
16.76

2024年期间，本企业签订了一份合同，计划于2025年中期购买新的包装机器以替代原有的机器。现有的包装机器原先预计将继续使用2年，而现在预计只能再使用6个月。因此，预计使用寿命缩短，残值增加。这导致2024年折旧增加5万欧元，2025年折旧增加3万欧元。

承诺

IAS 16.74(c)

2024年期间，本企业签订了一份购买包装机器的合同。这些机器使用更少的包装材料，从而支持其减少温室气体排放的承诺。本企业承诺在2025年投入125万欧元的资本支出。

04 评估替代燃料，使用可再生能源

财务报告的考虑因素

- **车队的替代燃料：**截止2024年12月31日，车队替代燃料未对财务报表造成影响。当企业决定为其车队更换燃料时，这一信息可能对投资者具有相关性。
- **新太阳能电池板：**
 - 在资产负债表中确认资产。估计资产的使用寿命和残值，以确定该期间的折旧费用。
 - 考虑使用新太阳能电池板对租赁场地的复原义务预计负债的影响。将预计负债的增加资本化计入相应的使用权资产。

本示例中，计划评估替代燃料和使用可再生能源的行动在2024年12月31日和在公开声明日均**不会触发负债**。



考虑太阳能电池板在制造设施租赁期满后是否仍将继续使用。如果太阳能电池板仅在设施租赁期间使用，那么它们的使用寿命通常仅限于相关设施的租赁期限。

2024年12月31日财务报表附注



不动产、厂场和设备

A. 账面金额的调节

以千欧元计	附注	土地和 建筑物	厂场和 设备	固定装置和 附加设备	在建工程	合计
成本						
<i>IAS 16.73(d)</i> 2024年1月31日余额		X	X	X	X	X
<i>IAS 16.73(e)(i)</i> 增加额		X	X	X	X	X
<i>IAS 16.73(d)</i> 2024年12月31日余额		X	X	X	X	

预计负债

C. 场地恢复

i. 包装设施

IAS 37.85(a) 2024年期间，本企业针对租赁的包装设施中当年安装的太阳能电池板的必要拆除工作计提了1万5千欧元的预计负债。此外，本企业还确认了与复原义务相关的折现转回5千欧元。

05 购买碳抵消额度以抵消2030年及以后的排放

财务报告的考虑因素

基于企业目前的业绩和最新的预测，预计将达到其减排目标，且无法进一步减少剩余排放。因此，企业计划从2030年开始购买碳抵消额度以抵消其范围1和范围2的排放。

在企业于2030年及之后产出范围1和范围2的排放前，企业无购买和作废碳抵消额度的现时义务。

企业在2024年无现时义务，也无须确认负债。

在减值测试的现金流量估计中，企业同样考虑了从2030年起购买碳抵消额度的计划。



假如产生推定义务，其不会自动在财务报表中产生一项负债。企业需要确定其是否因过去事项而形成现时义务，以及是否满足确认负债的其他标准。

2024年度可持续报告*



碳减排承诺和过渡计划

作为我们对环境管理和可持续商业实践承诺的一部分，我们正积极采取措施减少碳排放。我们的目标是以2023年为基准年，到2030年将范围1（直接）和范围2（间接）的温室气体排放量减少75%。此外，我们承诺从2030年开始购买高质量的碳抵消额度，以抵消无法避免或减少的任何剩余范围1和范围2的排放量（预计为2023年基准量的25%）。

.....

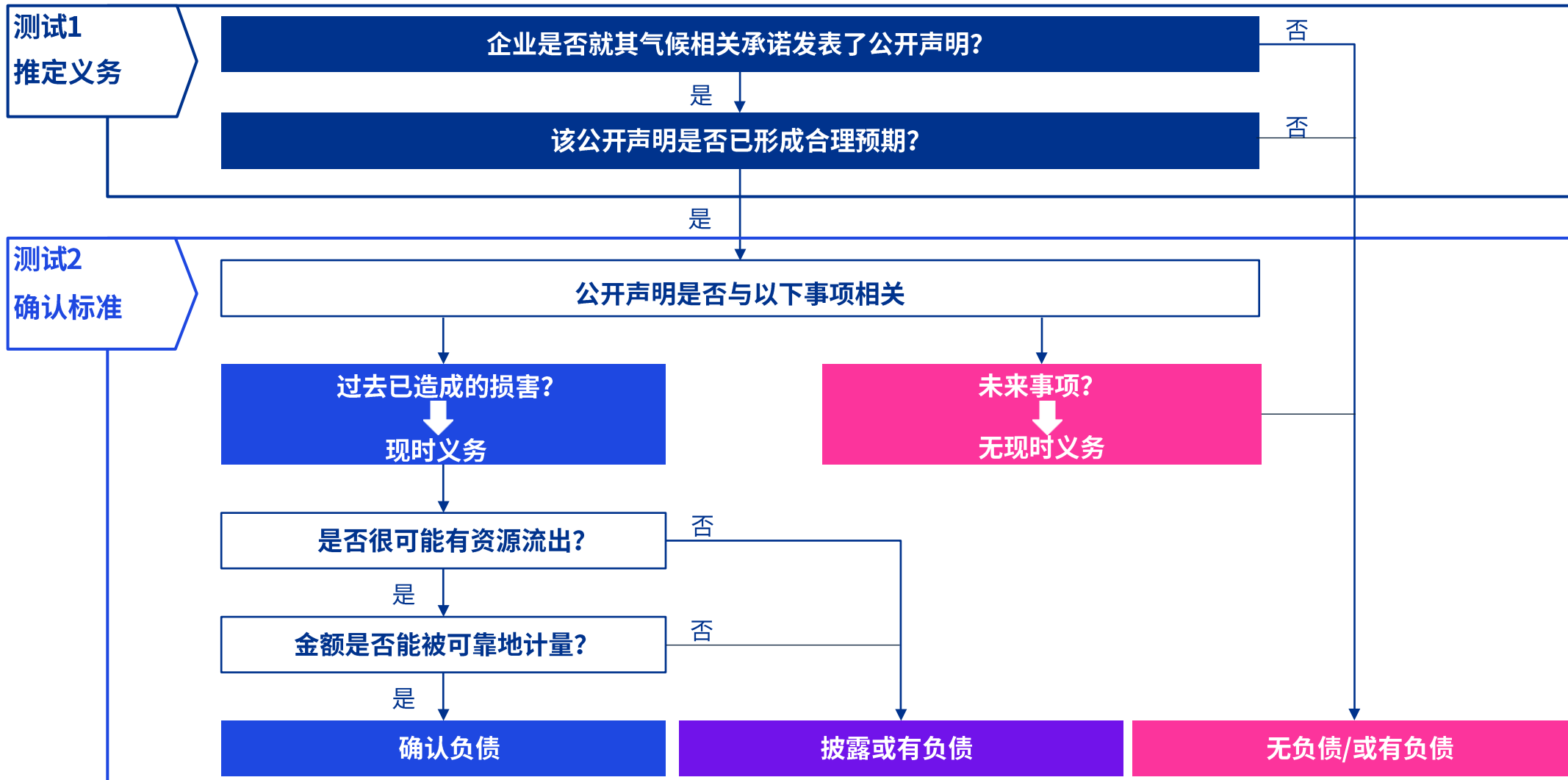
我们从2030年起购买和作废碳抵消额度的承诺，可能会在未来产生排放时，根据《国际会计准则第37号》产生潜在负债。在我们的财务报表中，并未对这些碳抵消额度确认负债，因为在2024年12月31日我们并未承担任何现时义务。

.....

我们的转型计划对财务报表产生了若干其他影响，具体情况请参见2024年度财务报表中的附注X、XX和XX。

*本披露不旨在说明如何应用任何特定的可持续报告框架的要求。

附录——“两项测试”方法概览



其他前沿资讯及资料



Kim Heng
全球收入与准备专题小组主席
毕马威澳大利亚合伙人
kheng@kpmg.com.au



Allison McManus
全球收入与准备专题小组副主席
毕马威加拿大合伙人
amcmanus@kpmg.ca



Irina Ipatova
全球收入与准备专题小组
毕马威国际准则小组助理合伙人
Irina.Ipatova@kpmgifrg.com

衷心感谢对本刊物做出贡献的以下人员

Rachel Aistrop Hayley Pang Avi Victor

在[LinkedIn](#)上关注“KPMG IFRS”，或访问kpmg.com/ifrs，了解最新资讯。

不论您是刚接触还是正在使用现行国际财务报告会计准则，您都能找到有关国际财务报告会计准则最新发展的简明概要、复杂要求的详细指引，以及披露范本与披露资料一览表等实用工具。

IFRS Today
(国际财务报告会计准则热点探析)
博客、博客和视频



News (国际财务报告会计准则动态)
查看毕马威发布的有关国际财务报告会计准则及国际财务报告可持续披露准则的所有资讯



国际财务报告
可持续披露准则



KPMG IFRS领英
在LinkedIn上关注“KPMG IFRS”，与您的职业联系人分享毕马威的见解。



气候变化 | 财务
报告资源中心



应对不确定性 |
财务报告资源
中心



Insights into IFRS®
(剖析国际财务报告会计准则) 及
Guides to financial
statements (财务报表指南)



温室气体排放报告
应用手册





kpmg.com/ifrs

刊物名称：《净零排放承诺：何时确认负债以及如何作出相互关联的说明》

刊物编号：137867

发布日期：2024年4月

© 2024 KPMG IFRG Limited是一家英国担保有限公司。版权所有，不得转载。

© 2024 本刊物为KPMG IFRG Limited发布的英文原文“Net-zero commitments”（“原文刊物”）的中文译本。如本中文译本的字词含义与其原文刊物不一致，应以原文刊物为准。原文刊物的版权及所有相关权利均归KPMG IFRG Limited所有，原文刊物的所有译本/改编本的所有相关权利亦归KPMG IFRG Limited所有。

毕马威的名称和标识均为毕马威全球组织中的独立成员所经许可后使用的商标。

毕马威国际准则小组（KPMG International Standards Group）是KPMG IFRG Limited的一部分。

毕马威是指毕马威国际有限公司内的全球组织或一个或多个成员所，它们都是独立的法人实体。毕马威国际有限公司（“毕马威国际”）是一家英国私营担保有限公司，并不对客户提供服务。有关毕马威架构的更多详情，请访问<https://home.kpmg/governance>。

所载资料仅供一般参考用，并非针对任何个人或团体的个别情况而提供。虽然本所已致力提供准确和及时的资料，但本所不能保证这些资料在阁下收取时或日后仍然准确。任何人士不应在没有详细考虑相关的情况及获取适当的专业意见下依据所载资料行事。

本刊物包含国际财务报告准则基金会（IFRS® Foundation）的版权©资料。版权所有，不得转载。KPMG IFRG Limited经国际财务报告准则基金会许可，转载相关资料，转载和使用权受到严格限制。更多有关国际财务报告准则基金会及其资料使用权的信息，请访问www.ifrs.org。

免责声明：在适用法律允许的范围内，国际会计准则理事会、国际可持续准则理事会和国际财务报告准则基金会概不对任何人士因本刊物或本刊物任何译本而产生的索赔或任何性质的损失（包括直接的、间接的、附带损失或间接损失、惩罚性损害赔偿、罚款或成本）承担任何责任，无论是在合同纠纷、侵权还是其他方面（包括但不限于任何疏忽行为或不作为责任）。

本刊物所载资料不构成任何建议，亦不应替代具有适当资质的专业人员所提供的服务。

“ISSB™”为IFRS Foundation的商标，“IFRS®”、“IASB®”、“IFRIC®”、“IFRS for SMEs®”、“IAS®”和“SIC®”为IFRS Foundation的注册商标。KPMG IFRG Limited根据许可证包含的条款和条件予以使用。如需了解IFRS Foundation的商标正在哪些国家/地区予以使用和/或已经注册，请联系IFRS Foundation。