

適用國際財務報導準則
國際財務報導準則永續揭露準則

IFRS S1與IFRS S2 之簡介

2023年12月



目錄

概述	05
A部分—IFRS S1之簡介	09
1 IFRS S1之簡介	09
1.1 IFRS S1之目的	09
1.1.1 主要使用者	09
1.1.2 永續相關風險與機會之描述	10
1.1.2.A 永續之廣泛用語	10
1.1.2.B 價值之觀念	10
1.1.2.C IFRS S1永續描述中之價值觀念	11
1.1.2.D 依IFRS S1對永續之描述，辨認永續相關風險與機會之規定	11
1.2 辨認永續相關風險與機會	12
1.2.1 辨認流程	12
1.2.2 使用合理且可佐證之資訊	12
1.2.2.A 合理且可佐證之資訊之觀念	12
1.2.2.B IFRS S1中合理且可佐證之資訊之觀念應用	13
1.2.3 重新評估永續相關風險與機會之範圍	14
2 範圍	15
2.1 IFRS S1之範圍	15
2.2 對公部門或非屬營利導向個體之應用	15
3 觀念基礎	16
3.1 永續相關風險與機會之公允表達	16
3.1.1 永續相關財務資訊之品質特性	17
3.2 重大性	21
3.2.1 重大性之定義	21
3.2.2 辨認重大資訊	22
3.2.2.A 主要使用者之資訊需求	23
3.2.2.B 評估重大性時所適用之來源	24
3.2.2.C 具不確定結果之可能未來事件	24
3.2.3 個體所揭露之額外資訊	25
3.2.3.A ISSB準則之規定不足時所提供之額外資訊	25
3.2.3.B 不模糊重大資訊之規定	25
3.2.3.C 與法令規範之互動	26
3.2.4 重大資訊之其他特性	26
3.2.4.A 彙總與細分	26
3.2.4.B 商業敏感資訊	26
3.2.5 重大資訊之重新評估	27
3.2.6 互通性之考量	27
3.3 報導個體	28
3.3.1 報導個體之定義	28
3.3.2 報導之廣度	28
3.3.3 決定價值鏈之範圍	29
3.4 連結之資訊	30
3.4.1 資訊相關項目間之連結	30
3.4.2 一般用途財務報告所提供之揭露間之連結	31
3.4.2.A 個體之永續相關財務揭露內所提供之揭露間之連結	31
3.4.2.B 永續相關財務揭露所提供之揭露與個體發布之其他一般用途財務報告間之連結	31
3.4.3 連結之特性	32

目錄

4 核心內容	33
4.1 TCFD之概述	33
4.2 治理	34
4.2.1 監督角色之資訊	35
4.2.2 管理階層角色之資訊	35
4.3 策略	37
4.3.1 可合理預期將影響個體展望之永續相關風險與機會之揭露	38
4.3.2 永續相關風險與機會對個體經營模式及價值鏈之影響之揭露	38
4.3.3 永續相關風險與機會對個體策略及決策之影響之揭露	39
4.3.4 永續相關風險與機會之目前及預期財務影響之揭露	39
4.3.4.A 目前財務影響之揭露	40
4.3.4.B 預期財務影響之揭露——下一年度報導期間	40
4.3.4.C 預期財務影響之揭露——短期、中期及長期	40
4.3.4.D 目前及預期財務影響之衡量	41
4.3.4.E 編製預期財務影響之揭露	41
4.3.4.F 對於無須揭露目前及預期財務影響之量化資訊時之條件與揭露	42
4.3.5 個體策略及經營模式對永續相關風險之韌性之揭露	42
4.4 風險管理	43
4.4.1 永續相關風險之流程	44
4.4.2 永續相關機會之流程	44
4.4.3 整合揭露	44
4.5 指標與目標	45
4.5.1 ISSB準則規定之指標	45
4.5.2 個體訂定之指標	45
4.5.3 目標	46
5 一般規定	46
5.1 指引來源	46
5.1.1 辨認永續相關風險與機會時指引來源之使用	47
5.1.1.A 參考SASB準則以辨認永續相關風險與機會時之考量	47
5.1.1.B 參考其他指引來源以辨認永續相關風險與機會時之考量	49
5.1.2 辨認重大永續相關財務資訊時之指引來源	51
5.1.2.A 參考SASB準則以辨認永續相關風險與機會之重大資訊時之考量	52
5.1.2.B 參考其他指引來源以辨認永續相關風險與機會之重大資訊時之考量	55
5.1.3 與指引來源有關之資訊之揭露	58
5.2 揭露位置	58
5.2.1 揭露位置之彈性	58
5.2.2 藉由交互索引而納入之資訊	59
5.3 報導時間	59
5.3.1 永續相關財務揭露與財務報表之同時報導	59
5.3.2 永續相關財務揭露之報導期間	59
5.3.3 期中報導	60
5.4 比較資訊	60

目錄

6 判斷、不確定性及錯誤	60
6.1 判斷	60
6.2 衡量不確定性	61
6.2.1 估計數額導致之衡量不確定性	61
6.2.2 IFRS S1對衡量不確定性之規定	61
6.2.3 對估計指標之修正後比較資訊	62
6.2.3.A 對前一期所揭露之估計指標之新資訊	62
6.2.3.B 對重新定義、取代及新指標之修正後比較數額	63
6.3 錯誤	63
7 遵循聲明	63
8 生效日	64
9 對IFRS S1過渡規定之放寬	64
9.1 對同時報導之過渡規定之放寬	64
9.2 對比較資訊之過渡規定之放寬	65
9.3 「氣候優先」過渡規定之放寬	65
 B部分—IFRS S2之簡介	 67
1 IFRS S2之簡介	67
1.1 IFRS S2之目標及範圍	67
2 氣候相關風險與機會	68
3 辨認氣候相關風險與機會	69
4 核心內容	70
4.1 概述	70
4.1.1 與TCFD建議之比較	70
4.2 治理	71
4.3 策略	71
4.3.1 氣候相關風險與機會之揭露	71
4.3.1.A 分類氣候相關風險	71
4.3.1.B 使用行業基礎施行指引以辨認氣候相關風險與機會	71
4.3.1.C 使用合理且可佐證之資訊以辨認氣候相關風險與機會	72
4.3.2 氣候相關風險與機會對個體策略及決策之影響之揭露	72
4.3.2.A 氣候相關轉型計畫	74
4.3.3 個體策略及經營模式之韌性之揭露	76
4.3.3.A 韌性評估	76
4.3.3.B 情境分析	78
4.3.3.C 編製氣候相關情境分析之應用指引	79
4.4 風險管理	83
4.5 指標與目標	83
4.5.1 跨行業指標	84
4.5.1.A 溫室氣體排放之揭露	85
4.5.1.B 易受氣候相關風險影響或與氣候相關機會對應之資產或經營活動	87
4.5.1.C 資本配置	87
4.5.1.D 內部碳價格	88
4.5.1.E 高階主管薪酬	88

目錄

4.5.1.F 編製指引	89
4.5.2 行業基礎指標	89
4.5.3 氣候相關目標	89
4.5.3.A 個體之氣候相關目標之揭露	89
4.5.3.B 設定、複核及監控目標進展之作法	90
4.5.3.C 報導每一目標之績效	91
4.5.3.D 溫室氣體排放之目標	91
5 溫室氣體排放	93
5.1 溫室氣體排放之衡量	93
5.2 溫室氣體盤查議定書之概述	93
5.2.1 計算、衡量及報導溫室氣體排放	94
5.2.2 組織邊界	95
5.2.2.A 權益份額法	96
5.2.2.B 控制法	96
5.2.3 範疇2溫室氣體排放計算方法	97
5.2.3.A 地點基礎法	97
5.2.3.B 市場基礎法	97
5.3 溫室氣體排放之類別	98
5.3.1 衡量作法、輸入值及假設	98
5.3.1.A 溫室氣體盤查議定書衡量作法	98
5.3.1.B 其他方法及衡量作法	98
5.3.1.C 排放係數	99
5.3.2 將溫室氣體彙總為二氧化碳當量	99
5.3.3 使用與個體報導期間不同的期間之資訊	99
5.4 範疇1溫室氣體排放	100
5.5 範疇2溫室氣體排放	100
5.6 範疇3溫室氣體排放	100
5.6.1 範疇3衡量架構	101
5.6.1.A 以直接衡量為基礎之資料	101
5.6.1.B 來自個體價值鏈內特定活動之資料	102
5.6.1.C 及時性資料，該資料忠實表述其價值鏈活動及其溫室氣體排放之司法管轄區及所使用之技術	102
5.6.1.D 已驗證之資料	103
5.6.1.E 範疇3溫室氣體排放之輸入值之揭露	103
5.7 投融資排放	103
5.7.1 資產管理	104
5.7.2 商業銀行	105
5.7.3 保險	106
6 生效日	107
7 對IFRS S2過渡規定之放寬	107

概述

現狀

近年來永續報導已引發各利害關係人日益增長之興趣。對企業報導(關鍵組成部分包括永續報導、財務報導及確信)整體方法之需求已然顯現。為回應來自投資界對資訊之需求及公眾對企業在社會中角色之更廣泛期望，已發展出大量永續報導之架構、方法論及指標。

目前，有各種與永續相關之報導架構、準則及指標。某些著重於非財務資訊及永續相關事項，而另一些則特別關注於氣候相關揭露。該等架構、準則及指標之目標受眾各不相同，例如投資者及更廣泛之社會大眾。儘管這些資訊可能在某些方面重疊，但主題及受眾之差異導致對重大性之各種方法，即強調永續事項對個體之影響，或強調個體對外部環境之影響，抑或兩者兼具。目標及方法之多樣性表示，迫切需要一個全球架構，以提供更高之可比性並降低永續報導之複雜性。

背景

利害關係人鼓勵國際財務報導準則基金會參與建立一致及全面之公司報導制度之工作，並就永續相關報導制定趨同之全球架構。因此，國際財務報導準則基金會之董事會透過徵詢意見之程序，以全球層級評估對永續報導之需求並探討國際財務報導準則基金會於制定全球永續準則之角色。¹國際財務報導準則基金會自多方利害關係人徵詢意見中所收到之回饋意見(包括對於制定永續準則需發揮之功能及修改章程)給予明確之訊息：改善永續報導之全球一致性及可比性之需求日益增長，且迫切需要採取行動。

多年來負責制定全球會計準則之國際財務報導準則基金會，開始研議並計畫國際永續準則理事會(以下簡稱為ISSB)之成立。2021年4月，為回應全球資本市場對制定準則以提供全面的全球永續揭露基準之需求，國際財務報導準則基金會之董事會發布了修訂國際財務報導準則基金會之章程以納入ISSB之成立及運作的提案。國際財務報導準則基金會之董事會在COP26氣候變遷大會之氣候融資日2021年11月3日宣布成立ISSB。

為就新理事會奠定基礎，在ISSB成立之前，國際財務報導準則基金會成立技術準備工作小組(TRWG)，其目的係加速全球永續報導準則之趨同，並在國際財務報導準則基金會的治理下為ISSB進行技術準備。TRWG由來自氣候相關財務揭露工作小組(TCFD)、價值報導基金會(VRF)、氣候揭露準則理事會(CDSB)²、世界經濟論壇(WEF)及國際會計準則理事會(IASB)之代表組成，並由國際證券管理機構組織IOSCO及其證券管理機構技術專家小組所支持。2021年11月，TRWG在永續相關財務資訊揭露之一般規定及氣候相關揭露之工作產生分別名為「永續相關財務資訊揭露之一般規定之原型」(General Requirements for Disclosure of Sustainability-related Financial Information Prototype)及「氣候相關揭露之原型」(Climate-related Disclosures Prototype)之原型準則。該等原型準則不受國際財務報導準則基金會或任何TRWG成員之正式適當程序所限制。

¹ 永續報導之徵詢意見稿。

² VRF(其包含整合報導架構及SASB準則)及CDSB目前已整合至ISSB。

概述

2022年3月，ISSB發布IFRS S1「永續相關財務資訊揭露之一般規定」及IFRS S2「氣候相關揭露」的首兩份草案以徵詢公眾意見。該等草案係建立於TRWG之原型準則，以及準則制定機構與架構提供者之工作基礎上，這些工作已經過廣泛之公眾諮詢及再研議。兩份草案引起市場的極大興趣，ISSB收到超過700封意見函與調查回覆作為對每一草案的回饋意見，且回應者代表各種利害關係人群體及地區。

IFRS S1及IFRS S2之發布

2023年6月26日，在對收到兩份草案之回饋意見進行一年之研議後，ISSB發布首兩號國際財務報導準則永續揭露準則(IFSSB準則)。該等準則旨在使一般用途財務報告之使用者能評估個體在短期、中期及長期對永續相關風險與機會之暴露及管理，並為此等作成有關提供資源予個體之決策提供資訊。此外，永續相關財務資訊是對個體一般用途財務報表中資訊之增強及補充。在國際財務報導準則基金會的管理下，ISSB與IASB密切合作，以確保國際財務報導準則會計準則(IFRS會計準則)與ISSB準則之間的連結與相容性。

IFRS S1及IFRS S2係由其正文以及五個及三個附錄組成。該等附錄是IFRS S1及IFRS S2整體之一部分，與正文具有同等之權威性。IFRS S1及IFRS S2附有說明指引、釋例及結論基礎(BC)，惟這些皆非IFRS S1及IFRS S2之一部分，且亦非意圖提供解釋性指引。此外IFRS S2尚隨附「IFRS S2之行業基礎施行指引」，該指引並未意圖制定額外規定。IFRS S1及IFRS S2之說明指引與釋例及「IFRS S2之行業基礎施行指引」係隨附該等準則並說明闡釋準則之各層面，而結論基礎則彙總ISSB於制定該等準則時之考量。

互通性

ISSB準則可單獨使用，亦可整合至司法管轄區之規定中，以滿足更廣泛的利害關係人或其他公共政策之需求。ISSB由來自世界各國的14名理事所組成，致力於與制定永續報導規定之各個司法管轄區進行正式合作。在與其他司法管轄區的互通性方面，迄今已採取多項倡議，包括：

- ▶ 成立司法管轄區工作小組(JWG)以討論與IFRS S1及IFRS S2有關之重要策略事項，以及有關永續報導的司法管轄區之倡議
- ▶ 建立永續準則諮詢論壇(SSAF)作為ISSB之正式技術諮詢機構，並由司法管轄區及地區機構代表，為ISSB的準則制定工作提供技術投入及專業知識
- ▶ 與全球報告倡議組織準則(GRI準則)合作
- ▶ 與歐洲委員會及歐洲財務報導諮詢小組(EFRAG)密切合作以促進互通性
- ▶ 為各司法管轄區制定關於如何將ISSB準則納入各司法管轄區之指引

除ISSB為達成ISSB準則與其他司法管轄區規定間的互通性而正採取之行動外，IFRS S1中已包含支持此目標之規定。例如，依ISSB準則，永續相關財務資訊係：

- ▶ 旨在符合主要使用者(即現有及潛在之投資者、貸款人及其他債權人)之資訊需求
- ▶ 基於IFRS採用者與會計準則之應用一致之重大性評估
- ▶ 併同為符合其他規定(諸如特定之司法管轄區規定)所揭露之資訊予以列報，但不致因該等額外資訊而被模糊
- ▶ 連結至TCFD關於治理、策略、風險管理及指標與目標之建議
- ▶ 須以短期、中期及長期之時間區間，但未定義該等區間，因為此將屬特定個體或行業之判斷。

概述

IFRS S1在ISSB準則中之角色

IFRS S1列示整份永續相關財務揭露之一般規定，並規定個體應揭露所有永續相關風險與機會之資訊，該等資訊可合理預期將影響個體展望。對個體展望之影響是指於短期、中期或長期影響個體之現金流量、其對籌資之可得性或資本成本。

IFRS S1規定之資訊涉及個體營運方式之一般層面，特別是與永續相關風險與機會有關之治理、策略、風險管理及指標與目標。IFRS S1將此四層面稱為「核心內容」，意指相關資訊對於使用者了解個體如何辨認、評估、排序、監控及管理永續相關風險與機會至關重要。對核心內容著重係建立於廣泛接受之TCFD建議上。IFRS S1亦涉及某些一般事項，例如公允表達永續相關風險與機會之規定，以及提供比較資訊之規定。

在聲明遵循ISSB準則之前，個體須將IFRS S1與所有其他ISSB準則結合使用。其他ISSB準則旨在就其所處理之永續相關主題列示特定規定。IFRS S1之目的係對ISSB未來將制定之所有主題基礎之ISSB準則(包括第一個主題基礎之準則IFRS S2，其涵蓋氣候揭露規定)的適用建立基礎。就永續相關財務揭露而言，此目的與IASB之「觀念架構」、國際會計準則第1號「財務報表之表達」及國際會計準則第8號「會計政策、會計估計值變動及錯誤」之目的在某些層面類似，因該等準則適用於依IFRS會計準則編製之一般用途財務報表。

IFRS S1與IFRS S2間之關係

IFRS S2係ISSB發布之第一個主題基礎之準則，且將與IFRS S1併同適用。儘管在制定準則之第一階段時ISSB準則納入IFRS S2作為ISSB唯一主題基礎的準則，IFRS S1規定個體應揭露所有可合理預期將影響個體展望之永續相關風險與機會之重大永續相關財務資訊。此規定實質上涵蓋了氣候以外之永續相關主題(受限於「氣候優先」之過渡規定之放寬，此放寬允許個體在適用IFRS S1及IFRS S2的第一年僅提供與氣候相關之揭露)。IFRS S1亦提供其他指引來源之清單，以協助個體辨認攸關之永續相關風險與機會以及關於這些風險與機會之重大資訊，其中包括對其他準則制定機構所發布公報的引用。

本出版品之A部分「IFRS S1之簡介」說明IFRS S1之規定，B部分「IFRS S2之簡介」則說明IFRS S2之規定。

IFRS S1及IFRS S2之生效日

IFRS S1及IFRS S2均於2024年1月1日以後開始之年度報導期間適用。惟ISSB準則的強制適用取決於各司法管轄區的認可或監管程序，且與IFRS會計準則的適用無關。因此，對於就財務報導目的而適用IFRS會計準則之個體，並未強制規定其須適用ISSB準則，反之亦然。

概述

您需要知道的

- ▶ 國際財務報導準則基金會之董事會於2021年11月成立ISSB。
- ▶ ISSB於2023年6月發布首兩號準則，即IFRS S1及IFRS S2。
- ▶ ISSB準則可單獨使用，亦可整合至司法管轄區之規定。
- ▶ 於適用ISSB準則時，IFRS S1須與其他對特定永續相關主題予以規定的ISSB準則(例如，IFRS S2係針對氣候相關事項)一起適用。
- ▶ IFRS S1及IFRS S2於2024年1月1日以後開始之年度報導期間生效，惟ISSB準則的強制適用將取決於各司法管轄區的認可或監管程序。
- ▶ IFRS S1及IFRS S2之適用與IFRS會計準則之適用無關。因此，對於就財務報導目的而適用IFRS會計準則之個體，並未強制規定其須適用ISSB準則。
- ▶ 本出版品主要係介紹IFRS S1之規定(A部分)及IFRS S2之規定(B部分)。



A部分—IFRS S1之簡介

1. IFRS S1之簡介

1.1 IFRS S1之目的

IFRS S1列示個體需提供永續相關風險與機會資訊之內容及表達之一般規定。[IFRS S1.4]。提供該資訊之目的，係對於一般用途財務報告之使用者作成有關提供資源予編製該等報導個體之決策時有用。[IFRS S1.1]。即該資訊旨在使該等使用者評估該個體在短期、中期及長期面臨的永續相關風險與機會，並評估個體如何管理該等風險與機會，俾使他們就提供資源予該個體作決策時能提供資訊。

IFRS S1定義之一般用途財務報告係指提供有關報導個體之財務資訊之報告，該等資訊對主要使用者於作成有關提供資源予個體之決策時有用，包括但不限於個體之一般用途財務報表(或財務報表)及永續相關財務揭露。[IFRS S1附錄A]。個體永續相關風險與機會之資訊被納入揭露中，稱為永續相關財務揭露，其構成特別形式之一般用途財務報告，係對個體財務報表中所提供之資訊之增強及補充。

為了進一步闡明IFRS S1之目的，準則中嵌入某些組成部分，如下一節討論者：

- ▶ IFRS S1認為何者為一般用途財務報表之使用者(參閱下文第1.1.1節)
- ▶ IFRS S1如何描述ISSB準則所涉及之永續相關風險與機會(參閱下文第1.1.2節)

ISSB準則著重於主要使用者作成有關提供資源予個體之決策時之資訊需求，而非更廣泛之利害關係人群體。

1.1.1 主要使用者

IFRS S1將一般用途財務報告之主要使用者(主要使用者)定義為「現有及潛在之投資者、貸款人及其他債權人」。此定義建立於「觀念架構」第1.7段所述內容之基礎上：「一般用途財務報告並非為顯示報導個體之價值而設計；但其提供資訊以協助現有及潛在之投資者、貸款人及其他債權人估計報導個體之價值」。³

根據此定義，ISSB準則著重於主要使用者作成有關提供資源予個體之決策時之資訊需求，而非更廣泛之利害關係人群體之資訊需求。IFRS S1之結論基礎指出，「依國際財務報導準則永續揭露準則所作之揭露於觀念及實務上係對個體就人群、環境及經濟重大影響之報導之補充，而非取代」。此清楚區分依ISSB準則所提供的永續相關財務資訊，與其他永續相關架構所採用的更廣泛之多方利害關係人觀點(該等架構著重於個體如何對永續發展作出貢獻)。[IFRS S1.BC49]。對於其他永續架構所採用之更廣泛觀點，參閱下文第3.2.6節。

儘管關注於主要使用者之資訊需求已被市場廣泛接受，辨認及評估對主要使用者有用之資訊能並不簡單。主要使用者需要足夠及攸關之資訊，以對何時何地提供資源予編製一般用途財務報告之個體，以及提供何種類型之資訊作成決策。再者，主要使用者係多元化之群體，他們可能有不同目的及風險暴露之類型，對永續事項之興趣範圍相當廣泛，且因行業、地點以及經營模式及經營活動而異。有關辨認對主要使用者有用資訊之進一步討論，參閱下文第3.2.2節。

³ 於IFRS永續揭露準則中「一般用途財務報告之使用者」、「主要使用者」與「使用者」之用語係描述相同群體。[IFRS S1.用語定義]

A部分—IFRS S1之簡介

1.1.2 永續相關風險與機會之描述

1.1.2.A 永續之廣泛用語

永續一詞係廣泛的用語，廣泛適用於環境、社會及治理之事項，且涵蓋廣泛之概念。永續常與「永續發展」連結，如聯合國在1987年將其定義為：「在滿足當代需求而發展的同時，不損及後代子孫滿足其自身需求之能力」。⁴IFRS S1著重於規定揭露與個體治理、策略、風險管理及指標相關之永續相關財務資訊，以及與這些風險與機會相關的目標。因此，永續相關風險與機會與既定的永續及永續概念之間的關係，對於理解IFRS S1及ISSB準則的範圍至關重要。[IFRS S1.BC42及IFRS S1.BC43]。

1.1.2.B 價值之觀念

根據ISSB利用其他架構及準則制定機構之現有可得指引或文件之承諾，ISSB將永續相關風險與機會之描述建立在「整合性報導架構」⁵之觀念。整合性報導架構中之一項基本觀念為，個體隨時間經過為自身創造、保留及侵蝕價值之能力(且因此對投資者、貸款人及其他債權人產生報酬)與該個體為其他方創造、保留或侵蝕價值之能力密不可分[IFRS S1.BC46]。尤其是，整合性報告架構包含以下關鍵要點：

整合性報導架構之摘錄

- 2.2 整合性報告說明組織如何隨時間經過創造、保留或侵蝕價值。價值並非由組織或在組織中單獨創造、保留或侵蝕。其係：
 - ▶ 受外部環境影響
 - ▶ 透過與利害關係人之關係而創造
 - ▶ 依賴各種資源。
 ...
- 2.6 組織為自身創造價值之能力連結至其為其他方所創造之價值。

此觀念亦與IASB之「管理階層評論」草案⁶廣義而言一致。[IFRS S1.BC47]。

對價值之更廣泛觀念反映出主要使用者不僅對個體為自身創造之價值有興趣，亦對個體為其他方所創造之價值有興趣，因該價值最終可能影響個體產生之現金流量、其資金成本或對籌資之可得性。價值之觀念亦闡明較長之時間區間之重要性。此係因儘管價值之來源在短期內可能不會影響個體之財務績效，但可能影響其績效，並最終影響其價值，如同主要使用者隨時間經過所評估者。

⁴ [永續發展 | 聯合國。](#)

⁵ [整合性報導架構 | 整合性報導。](#)

⁶ [管理階層評論之草案。](#)

A部分—IFRS S1之簡介

1.1.2.C IFRS S1永續描述中之價值觀念

IFRS S1解釋個體創造、保留或侵蝕價值之能力如何受到其在相互依賴系統中之互動之影響。特別是，個體與其利害關係人、社會、經濟及自然環境在個體價值鏈中直接或間接互動。此等互動源自個體運作其經營模式以追求其策略性目的時之本身行動，亦源自個體營運所處外部環境之影響。在IFRS S1下，該等互動發生於相互依賴系統中，且具有雙重意義。即個體：

- a) 依賴其價值鏈中之資源與關係以產生現金流量；及
 - b) 透過其活動及產出影響該等資源與關係—此有助於該等資源與關係之保存、再生及發展，或導致其退化及折耗。
- [IFRS S1.2, IFRS S1.B2]。

IFRS S1例舉說明個體為其他方創造、保留或侵蝕之價值與個體自身取得成功及達成目標之能力間之緊密關聯：[IFRS S1.B3]。

IFRS S1之摘錄

B3 例如，若個體之經營模式係依賴一種自然資源 - 諸如水 - 該個體可能會影響該資源之品質、可得性及可負擔性，亦可能會受該資源之品質、可得性及可負擔性影響。具體而言，該資源之退化與折耗 - 包括個體自身活動及其他因素所導致 - 可能會對個體之營運造成中斷風險，並影響個體之經營模式或策略，最終可能對個體之財務績效及財務狀況有負面影響。反之，該資源之再生及保存 - 包括個體自身活動及其他因素所導致 - 可能會對個體產生正面影響。同樣地，若個體係於高度競爭之市場中營運且需高度專業化之勞動力以達成其策略性目的，該個體之未來成功可能取決於該個體吸引與保留該資源之能力。同時，該能力一部分將取決於該個體之僱傭實務 - 諸如該個體是否投資於員工培訓及福利 - 以及員工滿意度、參與度及留任率。此等釋例示該個體創造、保留或侵蝕其他方之價值與該個體自身取得成功及達成目標之能力間之緊密關聯。

1.1.2.D 依IFRS S1對永續之描述，辨認永續相關風險與機會之規定

IFRS S1規定個體須提供有關其因上文第1.1.2.C節所述互動而產生之永續相關風險與機會之資訊。即個體既依賴資源與關係，亦透過其活動及產出影響該等資源與關係。此種對資源與關係之影響與依賴可能產生永續相關風險與機會。

然而，個體預計提供之與永續相關風險與機會之資訊，僅限於「可合理預期將於短期、中期或長期影響影響個體之現金流量、其對籌資之可得性或資金成本」之風險與機會。就IFRS S1之目的而言，這些與永續風險與機會稱為「可合理預期將影響個體展望之永續相關風險與機會」。[IFRS S1.3]。IFRS S1對永續相關風險與機會所依據觀念進行強化描述，旨在協助個體辨認該等風險與機會。

個體預期提供之與永續相關風險與機會之資訊僅限於可合理預期將影響個體展望者。

A部分—IFRS S1之簡介

我們的觀察

IFRS S1描述永續相關風險與機會之基本觀念，而非永續之定義。此種廣泛之描述並未就永續相關財務揭露所涵蓋之主題設定明確界限以反映該等主題之演變性質。因此，個體對永續相關風險與機會之辨認可能隨時間經過而改變，且可能需要重新評估該辨認(參閱下文第1.2.3節重新評估永續相關風險與機會之範圍的相關討論)。

1.2 辨認永續相關風險與機會

1.2.1 辨認流程

為符合IFRS S1之目的，企業須辨認可合理預期將影響其展望之永續相關風險與機會，並進行重大性評估以辨認與揭露所辨認風險與機會之重大資訊。就辨認永續相關風險與機會之目的而言，重大性並非風險或機會之屬性，而係該風險及/或機會之資訊之屬性。⁷再者，IASB之「管理階層評論」草案亦提出使個體聚焦於關鍵事項並提供該等關鍵事項之重大資訊之規定。

IFRS S1並未明定採取以下兩個步驟：

- 辨認可合理預期將影響個體展望之永續相關風險與機會；
- 辨認該等風險與機會之重大資訊，並依序執行。實務上在此兩個步驟下執行之評估可能係反覆執行。

個體需要揭露之資訊，係有關其編製永續相關財務揭露所作之對揭露影響最大之判斷。例如，可能重大影響個體報導的資訊所作成之判斷，係於辨認可合理預期將影響個體展望之永續相關風險與機會時所作之判斷(參閱下文第6.1節中關於判斷之進一步討論)。[IFRS S1.74]。

再者，IFRS S1在「指引來源」一節中提供額外指引，以協助企業辨認永續相關風險與機會，包括涵蓋各項永續相關議題者及與特定行業有關者。更多資訊請參閱下文第5.1.1節。

1.2.2 使用合理且可佐證之資訊

1.2.2.A 合理且可佐證之資訊之觀念

在IFRS S1草案之徵求意見程序中，許多利害關係人與ISSB分享渠等對全球個體適用ISSB準則之能力與編製情況的擔憂。對某些個體而言，投資及執行編製ISSB準則規定之揭露所需系統與流程之成本，可能較其他個體相對更高。此外，在某些市場、行業及價值鏈之某些部分，高品質外部資料之可得性可能受到限制，且某些個體可能難以取得編製揭露所需之技能或專業知識。[IFRS S1.BC8]。例如，儘管IFRS S1提供指引以協助辨認可合理預期將影響個體展望之永續相關風險與機會(如上文第1.2.1節所述)，個體仍可能發現，進行此種評估並了解個體在其價值鏈中應執行多遠係具有挑戰性。

於辨認可合理預期將影響個體展望之永續相關風險與機會時，僅需使用個體於報導日可取得之合理且可佐證之資訊。個體無需就將產生「過度成本或投入」之資訊徹底搜尋。

⁷ IASB之「觀念架構」第2.21段指出：「應用基本品質特性最有效率且最有效果之程序通常如下...。第一，辨認一經濟現象，其資訊對報導個體財務資訊之使用者能有用。第二，辨認該現象之最攸關之資訊類型。第三，判定該資訊是否可得且其是否能提供該經濟現象之忠實表述。」

A部分—IFRS S1之簡介

這些擔憂促使ISSB就適用ISSB準則之均衡性作出決議，此係為了減輕揭露個體負擔並於適用過程中協助個體。其中一項決議係於IFRS S1中引入「個體於報導日無需過度成本或投入即可取得之所有合理且可佐證之資訊」之觀念。此觀念並非永續相關財務揭露所獨有。國際財務報導準則亦提及此觀念而對金額予以認列與衡量，但此使用僅限於特定情況，以指引個體適用涉及高度衡量不確定性之規定，而非作為一項廣泛之原則使用。[IFRS S1.BC9, IFRS S1.BC10, IFRS S1.BC11]。

同樣地，此觀念亦僅適用於IFRS S1中涉及判斷之特定規定。ISSB認為，在個體適用涉及高度判斷或不確定性之規定時，使用此觀念係有助益，因其就所考量之資訊類型及取得此類資訊所需之投入建立參數。[IFRS S1.BC15]。

1.2.2.B IFRS S1中合理且可佐證之資訊之觀念應用

IFRS S1規定，於辨認可合理預期將影響個體展望之永續相關風險與機會之流程，以及決定其價值鏈與每一該等永續相關風險與機會有關之範圍(包括其廣度及組成)時，應適用此觀念。[IFRS S1.B6, IFRS S1.B7]。關於決定價值鏈範圍之進一步討論，參閱下文第3.3.3節。ISSB之意圖係避免個體高估或低估其所報導之永續相關風險及/或機會之情況。[IFRS S1.BC51]。IFRS S1亦規定於編製有關永續相關風險或機會之預期財務影響之揭露時運用此觀念(參閱下文第4.3.4節之討論)。

IFRS S1持續判斷哪些資訊符合合理且可佐證之資訊，具體如下：[IFRS S1.B8, IFRS S1.B9, IFRS S1.B10]。

IFRS S1之摘錄

合理且可佐證之資訊

- B8 個體編製其永續相關財務揭露時所使用之合理且可佐證之資訊，應涵蓋個體特定因素，以及外部環境之一般狀況。在某些情況下 - 諸如於辨認可合理預期將影響個體展望之永續相關風險與機會時 - 合理且可佐證之資訊包括有關過去事件、現時狀況及對未來狀況之預測之資訊。其他國際財務報導準則永續揭露準則可能會就特定情況明定何謂合理且可佐證之資訊。
- B9 個體得使用各種內部及外部資料來源。可能之資料來源包括個體之風險管理流程、行業及同業經驗，以及外部之評等、報告及統計數據。個體於編製其財務報表、運作其經營模式、制定其策略及管理其風險與機會時使用之資訊，被認為係個體無需過度成本或投入即可取得。
- B10 個體無需徹底搜尋資訊以辨認可合理預期將影響個體展望之永續相關風險與機會。評估何者構成過度成本或投入，取決於個體之特定情況，且須對個體之成本及投入與所產生之資訊對主要使用者之效益作平衡考量。該評估可能隨時因情況之變動而變動。

此觀念本身並未引入額外之揭露規定，亦無意豁免個體無須提供揭露。相反地，其旨在強調必要之攸關且適切之資訊。此外，其意圖協助該等認為難以適用ISSB準則且將無法完全遵循該等規定之個體。個體僅需提供合理且可佐證之資訊，且使用於報導日可取得之所有資訊，而無需「過度成本或投入」之徹底搜尋。此係根據個體之情況決定(例如，若該個體取得特定資訊之成本較具有更多資源之其他個體更高，則允許對資訊進行較不徹底之搜尋)。此並非意味無需付出任何投入，特別是考量到此類資訊與可合理預期將影響個體展望之永續相關風險或機會有關之事實。

A部分—IFRS S1之簡介

我們的觀察

於辨認永續相關風險與機會中，個體在搜尋合理且可佐證之資訊而無需過度成本或投入時需考量其特定情況。惟我們預期搜尋此類資訊很少涉及過度成本或投入。儘管個體無需對資訊進行徹底搜尋，個體於此辨認流程中之投入需與為辨認其永續相關風險與機會而建立之流程相稱，如上文第1.2.1節所述。

1.2.3 重新評估永續相關風險與機會之範圍

個體之永續相關風險與機會及其影響與對該等影響之預期係隨時間經過而改變，且與個體營運之相互依賴系統有關。ISSB最初考量規定個體於每一報導日重新評估其價值鏈中每一永續相關風險與機會之範圍。惟ISSB決議，僅於發生重大事件或情況發生重大變化時，主要使用者通常始得自重新評估中受益，且因此於每一報導日進行重新評估並不必要。惟個體可選擇更常(例如每年)重新評估其價值鏈中任何永續相關風險或機會之範圍。[IFRS S1.B12，IFRS S1.BC45，IFRS S1.BC59，IFRS S1.BC60，IFRS S1.BC61，IFRS S1.BC62]。

依IFRS S1，「重大事件或情況之重大變動可能在個體並未參與該事件或情況變動之狀況下發生，亦可能因個體所評估對一般用途財務報告之使用者係屬重要之事項變動而發生。」[IFRS S1.B11]。一般而言，評估事件或情況之變動是否重大且須重新評估個體價值鏈中所有受影響之永續相關風險與機會之範圍，係屬判斷問題。[IFRS S1.75(d)]。關於判斷之進一步討論，參閱下文第6.1節。

IFRS S1列舉被視為重大之事件或情況變動之類型。其亦說明重大事件或情況之重大變動可能在個體並未參與該事件或情況變動之狀況下發生，或作為個體評估何者對主要使用者係屬重要有改變之結果。[IFRS S1.B11]。

IFRS S1之摘錄

B11 於發生重大事件或情況之重大變動時，個體應重新評估其價值鏈中所有受影響之永續相關風險與機會之範圍。重大事件或情況之重大變動可能在個體並未參與該事件或情況變動之狀況下發生，亦可能因個體所評估對一般用途財務報告之使用者係屬重要之事項變動而發生。例如，此種重大事件或情況之重大變動可能包括：

- a) 個體價值鏈中之重大變動(例如，個體價值鏈中之供應商作出重大改變其溫室氣體排放之變動)；
- b) 個體之經營模式、活動或公司結構之重大變動(例如，擴大個體價值鏈之合併或收購)；及
- c) 個體對永續相關風險與機會之暴險之重大變動(例如，個體價值鏈中之供應商受該個體未預期之新法規之引進所影響)。

A部分—IFRS S1之簡介

儘管於發生重大事件或情況之重大變動時，個體須重新評估其價值鏈中所有受影響之永續相關風險與機會之範圍，並非所有永續相關風險與機會必然受影響。IFRS S1結論基礎中所提供之例示進一步說明此點。[IFRS S1.BC61]。

例示1-1：重新評估與永續相關風險與機會的範圍

針對與員工旅行相關之溫室氣體排放引進一項法規，此係個體並未預料者。因此項法規，個體可能須重新評估在其範疇3溫室氣體排放衡量中應包括哪些類別。惟該法規並不影響個體在其價值鏈中之其他永續相關風險與機會(例如，該個體已辨認出水資源短缺之風險)。因此，該個體無須重新評估其他永續相關風險與機會之範圍。

無需改變個體之價值鏈以作出發生重大事件或情況之重大變動之結論。換言之，即使個體之價值鏈未改變，永續相關風險或機會之範圍亦可能改變。[IFRS S1.BC61]。

2 範圍

2.1 IFRS S1之範圍

無論個體在編製相關財務報表時採用何種一般公認會計原則或慣例(GAAP)，均可依ISSB準則提供永續相關財務揭露。

企業於依ISSB準則編製及報導永續相關財務揭露時適用IFRS S1。IFRS S1之範圍涵蓋可合理預期將影響個體展望之永續相關風險與機會(如上文第1.1.2節所述)。因此，任何無法合理預期將影響個體展望之永續相關風險與機會，不在IFRS S1之範圍內。[IFRS S1.5, IFRS S1.6]。

IFRS S1列示向主要使用者提供整份永續相關財務揭露之一般規定(如上文第1.1節所述)。此意味著IFRS S1著重於整體永續相關財務揭露，其他ISSB準則則明定個體須揭露有關特定永續相關風險與機會之資訊(如IFRS S2)。[IFRS S1.7]。為遵循ISSB其他準則中對與特定主題有關之永續相關風險與機會(其可合理預期將影響個體展望)之特定規定，考量IFRS S1之攸關規定係屬必要。

依ISSB準則規定所提供之永續相關財務揭露係個體一般用途財務報告之一部分(如上文第1.1節所述)。無論個體在編製相關財務報表時採用何種一般公認會計原則或慣例(GAAP)，均可適用此等之永續揭露。[IFRS S1.8]。IFRS S1使用之定義及規定(如適用時)與IASB之「觀念架構」、IAS1及IAS8一致。惟其理由係透過規定適用財務報導中某些既定實務作法，而非強制規定使用用於編製財務報表之IFRS會計準則，俾為永續相關財務資訊之決策有用性及可比報導建立基礎。[IFRS S1.BC5]。

2.2 對公部門或非屬營利導向個體之應用

ISSB準則使用之專用術語適用於營利導向之個體，包括公部門商業個體。惟ISSB發現公部門、非屬營利導向個體之個體及主管機關與其他監督金融市場穩定性之組織對ISSB準則亦有興趣。考量到此種關注，ISSB決議不排除從事非營利活動之私部門或公部門個體適用ISSB準則，但若適用ISSB準則，IFRS S1規定，他們可能需要修正用於特定資訊項目之描述。[IFRS S1.9, IFRS S1.BC4]。

A部分—IFRS S1之簡介

3 觀念基礎

3.1 永續相關風險與機會之公允表達

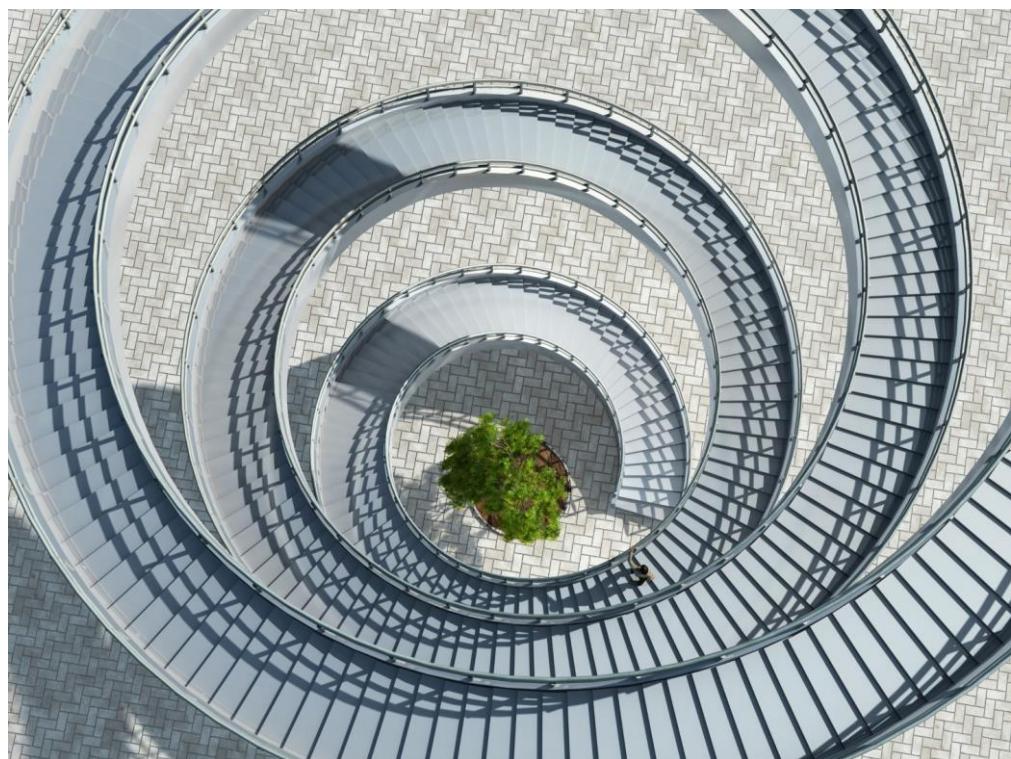
當提供予主要使用者之資訊符合IFRS S1所列示之基本品質特性時，即達成永續相關風險與機會之公允表達。列示於IFRS S1之額外品質特性亦強化永續相關財務資訊之有用性。

公允表達之觀念在IFRS會計準則(如IASB「觀念架構」與IAS1所述)及其他一般公認會計原則係被普遍了解。IFRS S1在永續相關財務揭露之情況下調整此觀念。

IFRS S1規定企業應提供公允表達所有可合理預期將影響企業展望之永續相關風險與機會之整份永續相關財務揭露。[IFRS S1.11]。此外，為達成IFRS S1之目的，永續相關財務揭露需包括對於主要使用者作成有關提供資源予個體之決策時有用之資訊(參閱上文第1.1節)。

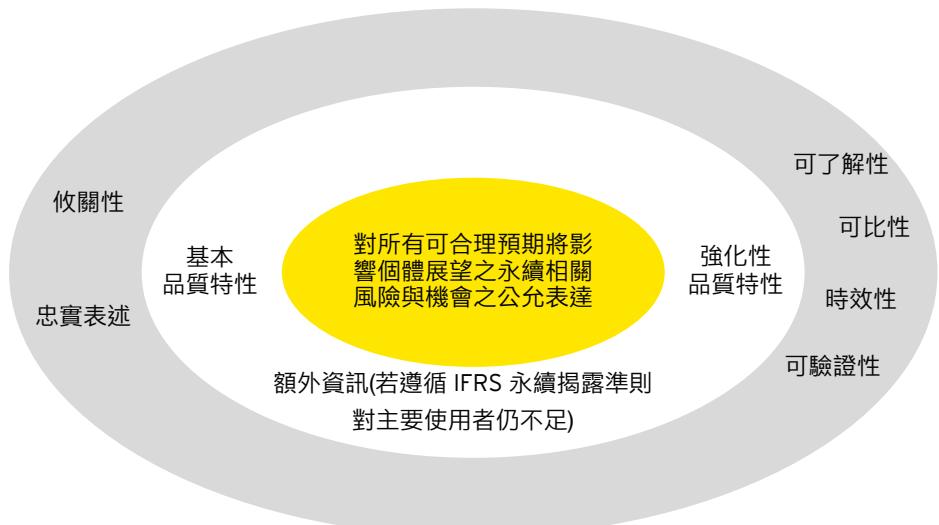
為達成永續相關風險與機會之公允表達，並確保其資訊係屬有用，永續相關財務資訊需符合攸關且忠實表述其所意圖表述者之基本品質特性(依IFRS S1中所列示之原則)。除基本品質特性外，IFRS S1亦納入為強化永續相關財務資訊之有用性之額外品質特性。該等強化性品質特性為：永續相關財務資訊之可比性、可驗證性、時效性及可了解性。[IFRS S1.10，IFRS S1.13]。品質特性將於下文第3.1.1節中進一步討論。

除符合上述品質特性外，為達成公允表達，IFRS S1亦規定，若遵循ISSB準則中明確可適用之規定，不足以使主要使用者了解永續相關風險與機會將於短期、中期及長期對個體之現金流量、其對籌資之可得性及資本成本之影響時，個體應揭露額外資訊。[IFRS S1.15，IFRS S1.BC63]。有關額外資訊之進一步討論，參閱下文第3.2.3.A節。



A部分—IFRS S1之簡介

圖表3-1：公允表達



3.1.1 永續相關財務資訊之品質特性

儘管為達成IFRS S1目的所需之某些資訊之性質，在某些方面與財務報表中所提供之資訊不同（參閱下文第3.2.1節之進一步討論），品質特性已自IASB之「觀念架構」予以改編。IASB之「觀念架構」說明一般用途財務報告之目的及所適用之觀念，其目的之一係協助IASB就編製財務報表，制定以一致之觀念為基礎之IFRS會計準則。因永續相關財務揭露係一般用途財務報告之一部分，因此，IASB「觀念架構」之品質特性亦適用於永續相關財務資訊。[IFRS S1.D1, IFRS S1.D2]。

因無直接適用於ISSB準則之單獨觀念架構，IFRS S1包含對永續相關財務資訊之品質特性（包括基本品質特性及強化性品質特性二者）之指引。該等品質特性旨在藉由解釋其對永續相關財務資訊之適用性（例如，以解釋或前瞻性報表形式之資訊仍可驗證之事實），以協助個體編製永續相關財務揭露。其亦旨在確保於一般用途財務報告中之資訊（包括於永續相關財務揭露及於財務報表）對該等報告之使用者係屬有用。[IFRS S1.BC64, IFRS S1.BC65]。

圖表3-2係基於IFRS S1附錄D，對永續相關財務資訊之每一品質特性予以描述。[IFRS S1附錄D]。

圖表3-2：永續相關財務資訊之品質特性

永續相關財務資訊之品質特性	
基本品質特性	
攸關性	忠實表述
攸關之永續相關財務資訊能讓主要使用者所作之決策有所不同。當資訊具有預測價值、確認價值或兩者兼具時，即發生此種情況。特別是：	永續相關財務資訊以文字及數字表述現象。資訊不僅須表述攸關之現象，亦須忠實表述其所意圖表述之現象之實質，方為有用。當描述係完整、中立及正確，則達成忠實表述。一般用途財務報告之目的，係儘可能極大化該等品質。特別是：

A部分—IFRS S1之簡介

- ▶ 永續相關財務資訊若能作為主要使用者預測未來結果所採用程序之輸入值，則該資訊具有預測價值。永續相關財務資訊無需為一項預測或預估，而是可讓主要使用者作出自身之預測。例如，有關水質之資訊，可包括與水污染有關之資訊，可能影響使用者對個體能否達到當地水質要求之預期。
- ▶ 永續相關財務資訊若能提供先前評估之回饋(確認或改變)，則具有確認價值。

該等價值(即預測價值及確認價值)相互關聯；具有預測價值之資訊常亦具有確認價值。例如，當年度溫室氣體排放資訊能作為預測未來年度溫室氣體排放之基礎，亦能與過去年度對當年度溫室氣體排放所作之預測比較，該等比較之結果，有助於使用者更正並改善用以作出該等先前預測之程序。

即使某些使用者選擇不利用資訊或已自其他來源知悉資訊，資訊亦能使所作之決策有所不同。

此外，重大性係攸關性之一個體特定層面。資訊之重大性係於個體之永續相關財務揭露中評估，且係以與該等資訊相關之項目之性質或大小(或兩者)為基礎。與重大性相關之更多資訊，參閱下文第3.2節。

[IFRS S1.D4，IFRS S1.D5，IFRS S1.D6，IFRS S1.D7，IFRS S1.D8]。

▶ 永續相關風險或機會之完整描述包括讓主要使用者了解該風險或機會之所有必要重大資訊。

▶ 中立描述係於資訊之選擇或揭露上無偏誤。若資訊不以偏頗、加權、強調、貶抑或其他操縱來使主要使用者較可能作有利或不利解讀，則該資訊係中立。中立資訊係屬攸關(依其定義係能讓主要使用者之決策有所不同)，而非無目的或對行為無影響。某些永續相關財務資訊(例如目標或計畫)係具有抱負。該等事項之中立討論，同時涵蓋抱負及可能妨礙個體實現此等抱負之因素。中立性係由審慎性之運用所支持。審慎性係指在具不確定之情況下作判斷時謹慎之運用(即不高估機會，亦不低估風險，反之亦然)。

▶ 永續相關財務資訊應正確。資訊無需於所有方面皆完全精確即可為正確。所需及可達成之精確度以及使資訊正確之因素，取決於資訊之性質及相關事項之性質。例如，正確性要求：

- ▶ 真實資訊免於重大錯誤；
- ▶ 描述精確；
- ▶ 估計值、近似值及預測值已清楚如實標示；
- ▶ 於選擇及適用一適當程序以發展估計值、近似值或預測值時並無重大錯誤；
- ▶ 聲明及用於發展估計值之輸入值係屬合理且以品質及數量足夠之資訊為基礎；
- ▶ 有關未來判斷之資訊忠實反映該等判斷及其所依據之資訊。

[IFRS S1.D9，IFRS S1.D10，IFRS S1.D11，IFRS S1.D12，IFRS S1.D13，IFRS S1.D14，IFRS S1.D15]。

ISSB指出，根據IASB之「觀念架構」，為完美忠實表述，描述應具三項特性，即完整、中立及免於錯誤。然而，考量到個體可能不熟悉就永續相關財務揭露而言之「免於錯誤」一詞，ISSB決議使用「正確」一詞，而非「免於錯誤」以描述個體永續相關財務資訊「完整描述」。

[IFRS S1.BC66]。

A部分—IFRS S1之簡介

強化性品質特性			
可比性	可驗證性	時效性	可了解性
<p>主要使用者所作之決策涉及於選項間作選擇(例如，賣出或持有—項投資，或投資於某一或另一報導個體)。</p> <p>可比性係讓主要使用者能辨認並了解項目間之相似處或相異處之特性。可比性與其他品質特性不同，其並非與單一項目有關，因比較至少須兩個項目。</p> <p>若資訊可與個體於以前期間提供之資訊；及其他個體(特別是，從事類似活動或於相同行業營運之個體)所提供之資訊比較，則其對使用者更為有用。</p> <p>可比性並非統一性。資訊若要可比，相似事物應看起來相似，而不同事物應看起來不同。可比性無法藉由使不同事物看起來相似而強化，亦無法藉由使相似事物看起來不同而強化。</p>	<p>可驗證性有助於提供主要使用者對資訊之完整、中立及正確(另參閱上文忠實表述之描述)之信心。若資訊本身或用以推導資訊之輸入值可被佐證，則該資訊為可驗證。</p> <p>可驗證性意指，已充分了解且獨立之多個觀察者能達成某一特定描述為忠實表述之共識(雖未必完全同意)。量化資訊無需為單一之點估計值即為可驗證。某一區間之可能數額及相關機率亦能被驗證。</p> <p>相較於無法驗證之資訊，可驗證之資訊對主要使用者更為有用，且該等資訊可藉由下列方式強化，例如：</p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ 納入可藉由與主要使用者可得有關個體業務、其他業務或個體營運之外部環境之其他資訊比較而被佐證之資訊； ▶ 提供有關用以產生估計值或近似值之輸入值及計算方法之資訊；及 ▶ 提供經個體董事會、董事會之委員會或類似單位複核且同意之資訊。 	<p>時效性意指使決策者可及時取得資訊俾能影響其決策。儘管資訊越舊其有用性可能越低，某些資訊可能與報導期間結束日甚久以後仍持續為及時(例如當主要使用者需要辨認並評估趨勢時)。</p> <p>[IFRS S1.D25]。</p>	<p>當資訊清楚且簡潔時，該資訊屬可了解。特別是：</p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ 揭露之明確性程度取決於資訊之性質。於某些情況下，除了敘述性之文字，個體可能需納入表格、圖表或圖解(或對於該等表格、圖表或圖解之額外文字或表格以避免模糊重大細節)。透過區分報導期間內發展之資訊，與從一期間至下一期間保持不變或幾乎未改變之「長久性」資訊，可能強化明確性(例如，單獨描述自前一財務報導期間以來已發生變動之個體之永續相關治理及風險管理流程之特性)。於某些情況下，某些永續相關之風險與機會之資訊可能係本質上複雜，且難以採用易於了解之方式列報。此資訊需儘可能清楚地列報，而非予以排除。將該資訊排除會使該等報告不完整及可能誤導。

A部分—IFRS S1之簡介

強化性品質特性			
可比性	可驗證性	時效性	可了解性
<p>IFRS S1附錄D對一致性與可比性予以區分，其指出儘管二者有關，但一致性係指報導個體或其他個體在各期間使用相同作法或方法，提供有關相同永續相關風險或機會之揭露。即一致性有助於達成可比性（可比性為目標）。</p> <p>[IFRS S1.D17，IFRS S1.D18，IFRS S1.D19，IFRS S1.D20]。</p>	<p>某些永續相關財務資訊會列報為說明或前瞻性資訊。該資訊可藉由例如忠實表述基於事實之策略、計畫及風險分析而被佐證。為協助主要使用者決定是否使用此種資訊，就產生該資訊所根據之假設及方法，以及提供該資訊反映個體所作實際計畫或決策之證據之其他因素之描述，係屬必要。</p> <p>[IFRS S1.D21，IFRS S1.D22，IFRS S1.D23，IFRS S1.D24]。</p>		<ul style="list-style-type: none"> ► 若揭露僅包含重大資訊，則該等揭露係屬簡潔。任何不重大之資訊應以不模糊重大資訊之方式提供(亦參閱下文第3.2.3.B節)。 <p>清楚且簡潔之資訊可達成當個體：</p> <ul style="list-style-type: none"> ► 避免非特定於個體之制式(即「樣板」)資訊； ► 避免與一般用途財務報告之資訊重複，包括與相關財務報表中提供之資訊有非必要之重複；及 ► 使用清楚之用語及結構明確之句型與段落。 <p>永續相關財務資訊之完整性、明確性及可比性，皆有賴於資訊以具整體一貫性之方式列報。就符合IFRS S1關於連結之資訊之規定而言，一貫性亦屬重要(參閱下文第3.4節之相關討論)。</p>

A部分—IFRS S1之簡介

強化性品質特性			
可比性	可驗證性	時效性	可了解性
			<p>為使資訊具一貫性，個體需：</p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ 以說明相關資訊項目間之背景與連結之方式列報。亦即，若位於個體一般用途財務報告某一部分之永續相關之風險與機會對揭露於其他部分之資訊具有影響，個體應納入必要之資訊讓主要使用者評估該等影響。 ▶ 能讓主要使用者將其永續相關風險與機會之資訊與個體財務報表中之資訊相關聯。 <p>[IFRS S1.D26-D33]。</p>

3.2 重大性

3.2.1 重大性之定義

為達成IFRS S1之目的，個體應揭露可合理預期將影響個體展望之永續相關風險與機會之資訊(參閱上文第1.2節)。[IFRS S1.17, IFRS S1.B13]。IFRS S1亦指出，此資訊對使用者作成有關提供資源予個體之決策時有用(參閱上文第1.1節)，且當所揭露之資訊係屬重大時，即屬此情況。

IFRS S1對重大性的定義如下：[IFRS S1.18]。

IFRS S1之摘錄

18 就永續相關財務揭露而言，若資訊之遺漏、誤述或模糊，可合理預期將影響一般用途財務報告之主要使用者以該等報告(其包括財務報表與永續相關財務揭露，以提供有關特定報導個體之資訊)為基礎所作之決策，則該資訊係屬重大。

重大性之定義係根據IASB之「觀念架構」中對「重大資訊」之定義，以及IAS 1中對「重大」之定義所制定。IAS 1使用此定義時明確提及財務報表。IASB「觀念架構」中之重大性評估則不侷限於財務報表之財務重大性，而是著重於辨認對主要使用者有用之資訊。此種主要使用者與依ISSB準則編製之永續相關財務揭露之主要使用者一致(參閱上文第1.1.1節)。此種一致性強調重大性評估之目的係確保主要使用者具有與其作成決策攸關之資訊，且使用者不會僅根據個體所發布之一種形式的一般用途財務報告作決策。[IFRS S1.BC68]。

A部分—IFRS S1之簡介

適用於永續相關財務資訊及財務報表資訊二者的重大性觀念及定義間之趨同，有助於二者間之連結(關於連結之資訊之進一步討論，參閱下文第3.4節)，且因IFRS會計準則之廣泛使用而可支持ISSB準則之適用。惟永續相關財務揭露之重大性判斷將不可避免地與適用於財務報表者不同，因此種判斷係針對特定目的，且提供有關個體之不同類型資訊。事實上，永續相關風險與機會之資訊旨在捕捉更廣泛之資訊，此種資訊既不受IFRS會計準則下資產、負債、權益、收益及費損之定義之限制，亦不受確認其認列條件所限制。相較於財務報表中所包含之資訊，永續相關財務資訊可能具有不同之衡量基礎，且考量較長時間之財務影響(包括個體價值鏈中之互動)。因此，可合理預期將影響個體展望之永續相關風險與機會之重大資訊旨在補充財務報表中所提供之有關個體資產、負債、權益、收益與費損之資訊。[IFRS S1.BC1, IFRS S1.BC69]。

於IFRS S1中納入明確之重大性定義(適用於所有ISSB準則)係ISSB深思熟慮之決定，因ISSB準則並非僅意圖適用於IFRS會計準則，而係適用於可能不具有相同之重大性定義之任何一般公認會計原則(參閱上文第2.1節)。此外，因重大性觀念就永續相關財務資訊而言，在不同司法管轄區如何解釋、適用及執行有所不同，IFRS S1中對重大性之定義屬關鍵決定，旨在向個體闡釋重大性觀念於ISSB準則下需如何適用與評估。[IFRS S1.BC71, IFRS S1.BC72]。

我們的觀察

於永續相關財務揭露中適用重大性之觀念相對較新，且預計將隨時間經過演變。儘管此適用可能受財務報表之重大性評估所影響，但因永續相關財務揭露本質上更為質性，個體可能需作更多判斷。因此，個體需建立適當流程以根據其具體情況作重大性判斷。

3.2.2 辨認重大資訊

如上文第3.2.1節所述，個體需揭露其永續相關風險與機會之重大資訊，俾使該資訊對主要使用者作成有關提供資源予該個體之決策時有用。惟辨認此種重大資訊需要判斷。IFRS S1規定個體揭露有關其於編製永續相關財務揭露中具最重大影響之判斷之資訊。作出此種判斷的例子是，當個體決定應納入永續相關財務揭露中之重大資訊時。對判斷之進一步討論，參閱下文第6.1節。[IFRS S1.74]。

因此，與辨認可合理預期將影響個體展望之永續相關風險與機會之流程(參閱上文第1.2節所述)類似，ISSB在IFRS S1中指出各種協助辨認該等風險與機會之重大資訊之方式。特別是，除上文第3.2.1節所述之重大性定義外，包括下列各節：

- ▶ 關於辨認及符合主要使用者資訊需求之指引(參閱下文第3.2.2.A節)
- ▶ 於辨認重大資訊時應適用之規定，包括考量：
 - ▶ 個體於此辨認流程中所使用之指引來源(參閱下文第3.2.2.B節)
 - ▶ 具不確定結果之可能未來事件(參閱下文第3.2.2.C節)
 - ▶ 重大資訊之其他特性(即個體所揭露之額外資訊、資訊之彙總與細分、與法令規範之互動、商業敏感資訊)(參閱下文第3.2.3及3.2.4節)

A部分—IFRS S1之簡介

根據主要使用者作成決策之類型及其決策所取決之預期而了解其資訊需求，有助於辨認重大之永續相關財務資訊。

3.2.2.A 主要使用者之資訊需求

於辨認須揭露之重大資訊時，除了解適用準則時之重大性定義(參閱上文第3.2.1節)外，個體亦需了解主要使用者所作決策之類型及個體可做什麼以符合資訊需求。IFRS S1概述主要使用者在提供資源予個體有關之決策中所涉及之內容為：[IFRS S1.B14]。

- ▶ 買入、賣出或持有權益及債務工具
- ▶ 提供或出售放款及其他形式之授信
- ▶ 對影響個體經濟資源之使用之個體管理階層行動，行使表決或以其他方式影響之權利

此種類型之決策取決於主要使用者對報酬(例如股利、本金與利息之支付或市價之上漲)之預期。該等預期取決於主要使用者對個體未來淨現金流入之金額、時點及不確定性之評估。此外，該等預期取決於主要使用者對個體管理階層及其治理單位或個人之個體經濟資源託管責任之評估。[IFRS S1.B15]。

於考量主要使用者作成決策之類型及其決策所取決之預期後，個體需要考量主要使用者之特性及個體自身之情況，俾決定何者可合理預期將影響使用者就特定個體所作成之決策。IFRS S1將主要使用者描述為「對商業與經濟活動具有合理了解且用心檢視及分析資訊之主要使用者而編製。有時，即使是具充分資訊依據且用心之使用者亦可能需尋求顧問之協助以了解永續相關財務資訊」。[IFRS S1.B16，IFRS S1.B17]。

主要使用者之資訊需求及期望可能有所不同甚或有所衝突，亦可能隨時間演變。惟永續相關財務揭露既不會亦無法提供主要使用者需要之所有資訊，例如僅對特定使用者特有之專業化資訊需求。永續相關財務揭露旨在符合個體之主要使用者之共同資訊需求。[IFRS S1.B18]。

IFRS S1之「施行指引」進一步說明個體為符合其主要使用者之共同資訊需求而採用之方法。具體而言，個體首先辨認三種類型之主要使用者之一—例如投資者(現有及潛在)之資訊需求，再辨認另外兩種類型之使用者—貸款人及其他債權人(現有及潛在)之資訊需求。此等資訊需求之結合即構成個體旨在符合之共同資訊需求之集合。所有類型之主要使用者可能有共享之資訊需求，或資訊需求可能僅特定於一或兩種類型之主要使用者。惟使用此方法，個體辨認主要使用者之共同資訊需求，而不必辨認出所有類型之主要使用者共享之資訊需求(即主要使用者共同之資訊需求)，因為此會排除僅符合某一類型主要使用者需求之潛在資訊。[IFRS S1.IG5，IFRS S1.IG6]。

除一般用途財務報告外，主要使用者亦考量其他來源以符合其資訊需求(例如，個體營運所處行業、個體之競爭者及經濟狀況、個體所發布之新聞稿及其他文件)。然而，主要使用者所需資訊係公開可得之事實，並不免除個體依ISSB準則須揭露可合理預期將影響個體展望之永續相關風險與機會之重大資訊之責任。[IFRS S1.IG7]。

我們的觀察

於某些情況下，決定何者符合主要使用者之資訊需求可能需作重大判斷，特別係因為此等需求可能隨時間演變。

A部分—IFRS S1之簡介

3.2.2.B 評估重大性時所適用之來源

重大性判斷係特定於個體的。因此，IFRS S1不明定重大性之任何門檻，亦不預先決定於特定情況下何者將屬重大。個體辨認永續相關風險或機會之重大資訊之起點，係適用ISSB準則中明確適用於該永續相關風險或機會之規定(例如，IFRS S2中氣候相關揭露之規定，如下文所述之B部分「IFRS S2之簡介」)。惟在缺乏此種ISSB準則之情況下，個體將適用IFRS S1中所明定對指引來源之規定，該規定將於下文第5.1.2節中進一步討論。於辨認此種資訊時(藉由適用特定ISSB準則中之規定抑或其他指引來源)，個體需評估該等資訊(不論個別或與其他資訊結合)就其永續相關財務揭露整體而言是否重大。該評估須考量量化與質性因素兩者(例如，永續相關風險或機會對個體之影響程度及影響之性質)。[IFRS S1.B19，IFRS S1.B20，IFRS S1.B21]。

3.2.2.C 具不確定結果之可能未來事件

對於具不確定結果之可能未來事件之資訊，須作重大性評估，IFRS S1包括對此評估之特定考量。具體而言，IFRS S1明定：[IFRS S1.B22]。

IFRS S1之摘錄

- B22 於某些情況下，國際財務報導準則永續揭露準則規定揭露具不確定結果之可能未來事件之資訊。判斷此種可能未來事件之資訊是否重大時，個體應考量：
- 該等事件對個體短期、中期及長期之未來現金流量之金額、時點及不確定性之潛在影響(稱為「可能結果」)；及
 - 各可能結果之範圍及該範圍內各可能結果之可能性。

若某可能未來事件之潛在影響係屬重大且該事件可能發生，有關該事件之資訊較可能屬重大。惟仍需考量可能性低且影響大之結果之資訊(不論個別或與其他可能性低且影響大之結果之資訊結合)是否可能重大。例如，個體係暴露於數項永續相關風險，該等風險單獨而言可對個體導致相同類型之中斷—例如供應鏈中斷。因某個別風險來源所造成之中斷係高度不太可能發生，該風險來源之資訊並不重大。惟彙總風險—即來自所有來源之供應鏈中斷之風險—之資訊可能係屬重大。[IFRS S1.B23]。

再者，若某一可能未來事件預期將影響個體之現金流量，但僅於未來數年後始發生，相較於與具類似影響但預期較早發生之可能未來事件有關之資訊，與前者有關之資訊通常較不可能被視為重大。惟於某些情況下，可合理預期某項資訊將影響主要使用者之決策，無論該未來事件之潛在影響之影響程度或該事件之時點為何(例如，若有關某一特定永續相關風險或機會之資訊受個體一般用途財務報告之主要使用者高度關注)。[IFRS S1.B24]。

A部分—IFRS S1之簡介

3.2.3 個體所揭露之額外資訊

3.2.3.A ISSB準則之規定不足時所提供之額外資訊

於某些情況下，當個體遵循某一ISSB準則明確可適用之規定，仍可能需提供除該等規定以外之額外資訊。特別是當遵循某一明確可適用至個體情況之ISSB準則之規定，不足以使主要使用者了解永續相關風險與機會於短期、中期及長期對個體之現金流量、其對籌資之可得性及資金成本之影響時，個體需揭露額外資訊。[IFRS S1.B26]。

我們的觀察

有時，僅遵循ISSB準則之明確規定並不足夠，因此，需有額外資訊以支持主要使用者作成提供資源予個體之決策。此類額外資訊將構成IFRS S1所規定之重大資訊（參閱上文第3.2.1節中關於重大性定義之討論）。

3.2.3.B 不模糊重大資訊之規定

一般而言，若某一資訊不重大，則無需揭露ISSB準則所規定之此類資訊，即使ISSB特定準則包含特定規定之清單或將其描述為最低要求。[IFRS S1.B25]。再者，ISSB準則所規定之永續相關財務資訊需被明確辨認，並與個體提供之其他非屬準則規定之額外資訊區分（另參閱下文第5.2節中資訊位置之相關討論）。惟於包含此類資訊時，個體需確保重大資訊不會被模糊。

因IFRS S1使用與IAS 1一致之重大資訊定義，ISSB亦決定在IFRS S1中納入基於IAS 1類似規定之模糊重大資訊觀念之相關指引；亦即若溝通資訊之方式對主要使用者將具有遺漏或誤述之影響，則該資訊被模糊。[IFRS S1.B27, IFRS S1.BC73]。IFRS S1列舉可能導致重大資訊被模糊之情況之例：[IFRS S1.B27]。

IFRS S1之摘錄

B27 個體應明確辨認其永續相關財務揭露，並將其與個體所提供之其他資訊區分（見第62段）。個體不應模糊重大資訊。若溝通資訊之方式對主要使用者將具有與遺漏或誤述該資訊類似之影響，則該資訊被模糊。可能導致重大資訊被模糊之情況之例包括：

- a) 重大資訊未與不重大之額外資訊清楚區分；
- b) 重大資訊於永續相關財務揭露中揭露，但所使用之用語係含糊或不明確；
- c) 有關某一永續相關風險或機會之重要資訊分散於永續相關財務揭露各處；
- d) 非類似之資訊項目被不適當地彙總；
- e) 類似之資訊項目被不適當地細分；及
- f) 重大資訊被不重大資訊隱蔽至使主要使用者無法判定哪些資訊係屬重大之程度，因而降低永續相關財務揭露之可了解性。

A部分—IFRS S1之簡介

ISSB準則所規定之重大資訊必須醒目地呈現，並可與不重大資訊(例如，為遵守法律、法規或因其他規定而提供)作區隔，以避免模糊不清。ISSB準則規定之資訊例舉如下:[IFRS S1.BC74]。

- ▶ 由主要使用者使用數位標記擷取
- ▶ 與不重大資訊在單一報告中併同列報，但藉由使用適當之格式(例如，使用方框或陰影來強調或明確區分)予以區隔
- ▶ 單獨列報，以便與不重大資訊明確區分(諸如將報告分成不同部分)
- ▶ 分為兩份資訊提供(一份係不加以區隔之整份資訊，即ISSB準則要求之資訊與非重大資訊，另一份僅提供ISSB準則要求資訊之隨附報告)。

3.2.3.C 與法令規範之互動

通常，個體可能需遵循其營運所在地司法管轄區有關永續相關財務揭露之法令規範。於此種情況下，即使該資訊在ISSB準則下並不被視為重大，個體亦被允許將其納入其永續相關財務揭露中。但是，如上文第3.2.3.B節所述，個體需確保此種資訊不得模糊重大資訊。[IFRS S1.B31]。

重大永續相關財務資訊應予揭露，即使法令允許企業不揭露此種資訊。然而，若法令規範禁止個體揭露該資訊，除非ISSB準則另有規定，否則個體無需揭露該資訊。個體若基於該理由而省略重大資訊，則應辨認未揭露之資訊類型並說明該限制之來源。[IFRS S.B32, IFRS S1.B33]。

3.2.4 重大資訊之其他特性

3.2.4.A 彙總與細分

基於IAS 1中之彙總與細分原則，IFRS S1規定個體應考量所有事實及情況，並決定如何於其永續相關財務揭露中彙總或細分資訊。[IFRS S1.B29]

ISSB認為IAS 1所包含的彙總之細分概念相較財務報表所提供之資訊，對於永續相關財務揭露同樣重要。這是為了確保向主要使用者提供適當彙總及細分之資訊。

為避免降低永續相關財務揭露之可了解性，個體需確保重大資訊不會被不重大資訊模糊，或將非類似之重大資訊項目彙總，而降低永續相關財務揭露之可了解性。[IFRS S1.B29]。一般而言，若彙總資訊會模糊重大之資訊，個體不得彙總資訊。被適當彙總之資訊項目具有共同特性，而非不具共同特性之資訊項目。例如當報導有關取用來自豐沛來源之水及來自水匱乏地區之水時，為確保重大資訊不被模糊，按地理位置或考量地緣政治環境區分資訊可能係屬必要。[IFRS S1.B30]。

3.2.4.B 商業敏感資訊

於制定IFRS S1時，利害關係人對揭露可能被視為商業敏感之資訊表示關切。此種關切涉及ISSB透過準則規定應揭露有關其策略及規劃行動之細節，從而對個體之競爭優勢產生潛在影響。關切點主要集中在揭露有關相關機會(而非風險)之商業敏感資訊，因為該等資訊可能影響個體在市場上之競爭力，或產生商業傷害[IFRS S1.BC76, IFRS S1.BC77]。

於永續相關財務揭露中省略商業敏感資訊之豁免規定係有意限縮，且並非旨在允許廣泛地不揭露資訊。

A部分—IFRS S1之簡介

考量到該等關切，ISSB於IFRS S1導入針對性豁免，於特定情況下，允許個體可於其永續相關財務揭露中省略關於永續相關機會之資訊。即使ISSB規定提供該資訊且該資訊係屬重大，亦允許省略此資訊。[IFRS S1.B34]。

該豁免是有意限縮範圍，且僅適用與永續相關機會之資訊揭露，而不允許適用於不揭露有關風險之資訊。再者，該豁免並非旨在允許廣泛不揭露有關永續相關機會之資訊。[IFRS S1.BC79，IFRS S1.B37]。反之，於且僅於下列情況時，個體始得豁免： [IFRS S1.B35，IFRS S1.BC80，IFRS S1.BC81，IFRS S1.BC83]

- a) 有關永續相關機會之資訊尚未公開可得。亦即，豁免不適用於已經公開可取得之資訊（例如，持續性揭露之報表、投資者演示、給分析師之簡報或其他公開可取得之文件），因為此類揭露不太可能損害個體在尋求機會方面之優勢。
- b) 揭露該資訊可合理預期將嚴重損害個體在追求該機會時原可實現之經濟利益。
- c) 個體已判定無法在不嚴重損害其於追求該機會時原可實現之經濟利益之前提下，以使個體能符合揭露規定目的之方式揭露該資訊。例如，個體於適用此豁免前，需先考量是否可能以充分之彙總層級揭露關於機會之資訊，以消除此等關切。惟若個體如此作，其需要確保彙總不會模糊重大資訊(如上文第3.2.4.A節所述)。

IFRS S1規定在適用此豁免時進行額外揭露。尤其是，如果個體選擇對省略的每項資訊使用豁免，則個體應：[IFRS S1.B36]。

- a) 揭露已使用該豁免之事實，讓使用者察知該資訊已因商業敏感性之原因而被排除；及
- b) 於每一報導日重新評估該資訊是否符合該豁免，且若個體不再符合該豁免之適用，則於報導日揭露該資訊。

3.2.5 重大資訊之重新評估

個體之個別情況及/或外部環境可能會發生變化，且因此，使用者在作出決策時所反映之永續相關風險與機會，亦可能隨時間經過而改變。所以，個體所揭露與永續相關的重大財務資訊，可能會因情況及假設不同，而從一個報導日到另一報導日發生變化，以反映主要使用者對於資訊不斷變化之需求(參閱上文第3.2.2.A節)。此意味個體以前期間之永續相關財務揭露中某些類型之資訊可能不再重大。相反地，先前未揭露之某些類型之資訊可能成為重大。[IFRS S1.B28]。此重大性判斷之動態性質導致ISSB決議規定個體應於每一報導日將改變之情況與假設納入考量，重新評估其重大性。

3.2.6 互通性之考量

總體而言，ISSB的意圖是建立一個全面性永續相關財務揭露全球標準，以符合主要使用者關於永續相關風險與機會之資訊需求。該全球標準旨在作為揭露規定之全面性基礎，各司法管轄區將能夠在此共同基準上增加任何必要的附加揭露規定。為了實現此點，與各司法管轄區所規定揭露之互通性勢在必行。ISSB準則與個體經營所在司法管轄區之法律規範(包括資訊揭露之文件、格式與架構的法律規範)之相容性越強，就越有可能實現具有可比性、成本效益及決策有用之永續相關財務揭露，以符合主要使用者的需求。 [IFRS S1.BC27，IFRS S1.BC28]。

A部分—IFRS S1之簡介

然而，並非所有與永續相關的框架都與ISSB準則中對重大性的定義相同(參閱上文第3.2.1節)。在永續議題的短期、中期及長期影響的背景下，在評估重大資訊時，所使用的用語有相似之處。然而，在實務中，確定何為「實質性」則取決於議題、背景、時間範圍及利害關係人。例如，在GRI準則、歐洲永續報導準則(ESRS)與ISSB準則之間的主要區別在於受眾(亦即ISSB準則著重於主要使用者，而GRI及ESRS則擁有更廣泛之資訊「使用者」群體)。

缺乏互通性可能會帶給個體高昂的代價，並有可能損傷向主要使用者提供清晰一致之資訊。此外，主要使用者需要能夠同時清楚地辨認與他們相關之資訊及與更廣泛的利害關係人相關之資訊，以便主要使用者的重大資訊不會被模糊。[IFRS S1.BC31]。為了支援ISSB準則與其他架構間之互通性，ISSB在IFRS S1中納入了對概念及用語的闡明(例如，如上文第1.1.2節所述對永續及其與個體價值之連結的廣泛描述)以及具體定義(例如，上文第3.2.1節所述的重大性)，以解釋ISSB準則相較於其他司法管轄區倡議及永續報告架構之使用方式。此外，包含一份指引來源清單作為在辨認可合理預期將影響個體展望之永續相關風險與機會之流程，以及確定有關這些風險與機會的重大資訊之一部分(如上文第3.2.2節所述)，藉以有助於與其他永續相關架構之互通性，且減輕已經使用或遵守其他構架之個體之負擔。ISSB還允許個體包含為滿足其他規定(例如，特定司法管轄區規定)而揭露之資訊，只要該資訊不模糊為遵循ISSB準則而提供之重大資訊(如上文第3.2.3.B節所述)。

3.3 報導個體

3.3.1 報導個體之定義

IFRS S1將報導個體定義為須編製或選擇編製一般用途財務報表之個體。[IFRS S1-附錄A]。須揭露永續相關財務資訊之個體，與編製相關財務報表之個體相同[IFRS S1.20]。例如，當個體適用IFRS會計準則時，合併財務報表將母公司及其子公司作為單一報導個體提供資訊。報導個體的永續相關財務揭露著重於永續相關風險與機會，以使主要使用者能夠評估該等風險與機會對個體展望之影響(亦即於合併財務報表提供資訊的情況下，對母公司及其子公司展望之影響)。[IFRS S1.B38]。

規定對財務報表及永續相關財務揭露二者採用同一報導個體，是ISSB為使財務報表中揭露之資訊與永續相關財務資訊相聯結而作出的決定之一(如下文第3.4節所述)。[IFRS S1.BC85]。

3.3.2 報導之廣度

報導個體必須揭露遍及其價值鏈中之永續相關風險與機會資訊(參閱上文第1.2節)。這意味著報導個體必須辨認可合理預期將影響其展望之永續相關風險與機會，並判定與該等永續相關風險與機會任一項目有關之價值鏈之範圍，包括其廣度及構成。

IFRS S1中關於策略支柱下之「核心內容」資訊亦提及價值鏈；個體須揭露可合理預期將影響其整個經營模式及價值鏈之展望之永續相關風險與機會目前及預期影響，並描述這些風險與機會的集中位置(參閱下文第4.3.4節)。IFRS S1對價值鏈之定義如下：[IFRS S1附錄A]。

儘管編製永續相關財務揭露與相關財務報表之報導個體相同，永續相關財務揭露並不侷限於財務報表中所認列者。

A部分—IFRS S1之簡介

IFRS S1之摘錄

附錄A

用語定義

價值鏈

與報導個體之經營模式及其營運所處外部環境有關之全部範圍之互動、資源及關係。

價值鏈包含個體創造其產品或服務(從構思至交付、耗用及生命週期結束)所使用並依賴之互動、資源及關係，包括與個體營運有關之互動、資源及關係(諸如人力資源)；與其供應、行銷及配銷通路有關者(諸如原料及服務之取得，以及產品及服務之銷售與交付)；以及個體營運所處之籌資、地理區域、地緣政治及監管之環境。

資源及關係可能因許多原因而各有不同，例如，可能採用不同形式(諸如自然、製造、智慧、人力、社會或財務)。其可能係屬內部(諸如個體之勞動力、技術或組織流程)，亦可能係屬外部(諸如個體需取得之原料及服務，或與供應商、配銷商及客戶間之關係)。資源及關係可能在個體之財務報表中認列為資產、亦或不認列為資產。

此外，資源及關係可以直接或延伸到整個個體的價值鏈(例如，個體的供應及配銷管道、個體產品的消費及處分的影響、個體的籌資來源及其投資，包括投資關聯企業及合資)。也就是說，若個體價值鏈中之商業夥伴面臨永續相關風險與機會，個體自身可能會暴露於相關結果。[IFRS S1.B4, IFRS S1.B5]。

因此，即使編製永續相關財務揭露的報導個體與編製相關財務報表的報導個體相同，但報導的廣度並不相同。亦即，永續相關財務揭露並不侷限於財務報表中已認列之內容，而係超越了財務報表，以獲取有關價值鏈之資訊。

3.3.3 確定價值鏈之範圍

由於價值鏈的可能範圍，以及獲取資訊以準備所需揭露的潛在複雜性，決定個體價值鏈的範圍可能具有挑戰性。這是因為獲取有關價值鏈之資訊可能需要報導個體從其無法控制或未持有相關權益的各方搜集資訊。例如，個體產品的最終消費者可能是該個體範疇3溫室氣體排放的最重要貢獻者。此外，即使個體供應鏈中之供應商與報導個體沒有直接關係，該供應商的僱傭行為也可能對個體的聲譽產生影響。[IFRS S1.BC56, IFRS S1.BC57]。投資關聯企業及合資不被視為編製合併財務報表的報導個體之一部分。但是，報導個體在其財務報表中認列這些投資項目，並報導其經營績效之一部分。同樣地，與這些投資有關之永續相關財務資訊，於其主要使用者評估永續相關風險與機會對個體展望之影響時係屬攸關。[IFRS S1.BC54]。

A部分—IFRS S1之簡介

儘管決定價值鏈的範圍可能具有挑戰性，但對於永續報導領域來說，此並非新的或獨特之領域。作為一般用途財務報告之一部分，個體經常發布管理階層評論，以提供深入了解影響個體財務績效及財務狀況的因素，以及可能影響其未來創造價值及產生現金流量能力之因素。這些因素亦捕捉價值鏈之各個層面，包括各種投資及依賴活動。因此，因企業亦就一般規劃及風險管理目的評估其價值鏈中之活動，IFRS S1之規定即有效地遵循於分析風險管理或策略經營模式時之作法。

ISSB指出，決定價值鏈及闡明報導之廣度對每一個體皆為獨一無二之過程，且難以透過原則或準則以明確規範，因其不太可能以相同方式適用於所有類型之個體。ISSB亦提及關於價值鏈及橫跨子公司之廣泛活動報導的現有市場指引及實務(例如，SASB準則包含揭露主題及指標，其展示了個體如何報導價值鏈活動，以及哪些活動可能與特定行業相關)。

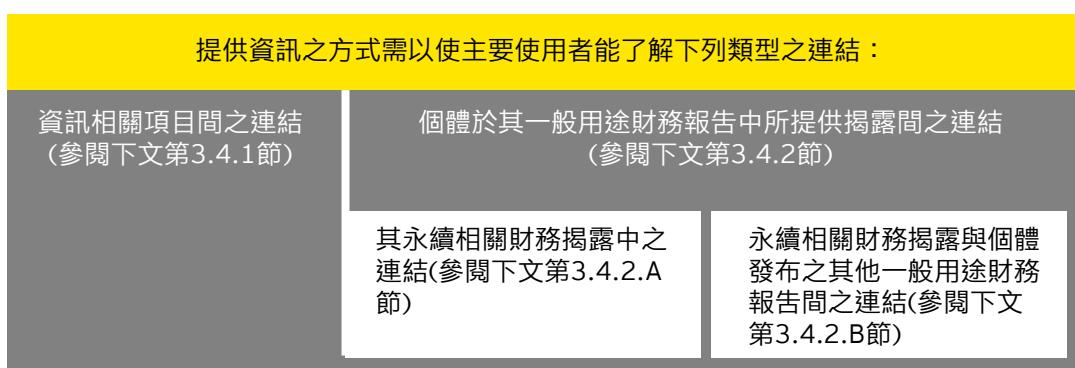
個體在決定價值鏈的範圍時，對被辨認為可合理預期將影響其展望之每一永續相關風險與機會，應考量「個體於報導日無需過度成本或投入即可取得之所有合理且可佐證之資訊」。此觀念藉由針對個體在編製有關價值鏈之揭露時所考量之資訊類型，以及取得此類資訊所需之投入，建立參數以協助個體。有關此觀念之進一步資訊，請參閱上文第1.2.2節。

3.4 連結之資訊

個體提供資訊之方式，應使主要使用者能了解一般用途財務報告中所提供之揭露間之連結，並洞察對資訊相關項目間之連結。[IFRS S1.B39]。

圖表3-3說明依據IFRS S1之規定須提供資訊之連結類型：[IFRS S1.21]。

圖表3-3：必要資訊之連接類型



3.4.1 資訊相關項目間之連結

IFRS S1提供與資訊相關項目間之連結的釋例：[IFRS S1.B40]。

- ▶ 若個體追求某一特定永續相關機會，並導致該個體之收入增加，連結之資訊將描述該個體之策略與其財務績效間之關係。
- ▶ 若個體辨認其所暴露於兩項永續相關風險間之權衡，並根據其對該權衡之評估採取行動，連結之資訊將描述該等風險與個體策略間之關係。
- ▶ 若個體承諾達成某一特定永續相關目標，但因尚未符合適用之認列條件致該承諾尚未影響該個體之財務狀況或財務績效，連結之資訊將描述該關係。

A部分—IFRS S1之簡介

3.4.2 一般用途財務報告所提供之揭露間之連結

IFRS S1對關於個體一般用途財務報告中各種揭露間的連結，區分了兩類：

- a) 個體之永續相關財務揭露中所提供之揭露間之連結；
- b) 個體之永續相關財務揭露中所提供之揭露與個體發布之其他一般用途財務報告間之連結。

3.4.2.A 個體之永續相關財務揭露內所提供之揭露間之連結

IFRS S1對個體在其永續相關財務揭露內所提供之揭露間之連結資訊性質作如下解釋：[IFRS S1.B41]。

- ▶ 有關某一特定永續相關風險或機會之各種資訊間之連結，諸如對治理面、策略面及風險管理面之揭露間之連結（即與下文第4節進一步討論的四個內容支柱有關）。
- ▶ 有關各種永續相關風險與機會之揭露間之連結。例如，若個體整合其對永續相關風險與機會之監督，該個體應整合對治理面之揭露，而非就每一永續相關風險與機會提供對治理面之單獨揭露。

3.4.2.B 永續相關財務揭露所提供之揭露與個體發布之其他一般用途財務報告間之連結

被連結之資訊亦需予提供，以解釋個體永續相關財務揭露與個體發布之其他一般用途財務報告間之連結。例如，一個體需要解釋其於永續相關財務揭露中提供之資訊，如何與其相關財務報表中提供之資訊相連結。但是，這種類型的連結不僅限於與相關財務報表間之連結，尚亦與構成一般用途財務報告的所有其他報告有關（諸如，管理階層評論）。

IFRS S1規定應提供永續相關風險與機會對個體財務狀況、財務績效及現金流量之目前及預期影響之資訊（參閱下文第4.3.4節關於策略支柱之核心內容資訊之討論）。這一規定代表了永續相關財務揭露與個體相關財務報表間之連結資訊的特定應用。

為了促進這種連結性，IFRS S1規定個體應：[IFRS S1.22，IFRS S1.23，IFRS S1.24]。

- ▶ 辨認與永續相關財務揭露有關之財務報表。
- ▶ 用以編製永續相關財務揭露之資料及假設，應與用以編製相關財務報表（在可能範圍內考量IFRS或其他適用之GAAP之規定）之相對應資料及假設一致。
- ▶ 當貨幣於永續相關財務揭露中被明定為衡量單位，個體應使用其相關財務報表之表達貨幣。

個體須考量IFRS準則（或其他GAAP）中之規定以儘可能調整資料及假設，而非強制令其完全一致。此係因，在個體的永續相關財務揭露與其財務報表之間，資料及假設間之差異可能存在正當理由（例如，財務報表可能反映IFRS會計準則或其他GAAP中包含的特定認列條件，而該等條件不可能反映於永續相關財務揭露中）。

下列釋例係基於IFRS S1 結論基礎之段落：

A部分—IFRS S1之簡介

例示 3-1：連結類型的範例

個體W係一製藥公司，曾被指控進行不道德之測試。因此，其可能需要解釋其策略性回應如何導致或不導致在其財務報表中認列負債準備及相關營業成本。

個體X係一電子製造商，已公開宣布其企業溫室氣體排放的淨零目標，這些溫室氣體排放主要在其製造過程中產生。個體X採用一項新策略，包括將其能源採購轉向可再生能源，並投資於更節能的機器。因此，個體X可能需要解釋實現此一目標之策略將如何導致資本支出增加，並可能導致非節能機械之減損複核，及因較低（及較少波動性）之能源價格，而使客戶對其需求增加進而增加其收入及銷售利率。

個體Y係一供應商，其發現其商品需求增加係因其對工人的待遇及尊重工人權利的記錄，特別是因為此部分的方法優於許多同業。個體Y可能需要解釋其在工人待遇方面的策略及績效如何使其處於有利地位並導致收入增加。

個體Z有一項淨零溫室氣體排放計畫，該計畫依賴於用電動汽車取代其柴油動力車。與柴油車相比，轉向電動汽車將需要更多的資本投資。過渡計畫是，每輛車在達到其使用壽命時將被更換。個體Z之結論為，該等車輛並未減損，財務報表中不需要反映折舊率或使用壽命估計的變動。個體Z可能需要解釋，過渡計畫將對其未來現金流量產生影響，且反映於財務報表之會計處理與其過渡計畫一致。

3.4.3 連結之特性

在辨認及解釋與資訊有關之項目與個體於其一般用途財務報告中所提供之揭露間之連結時，個體需避免不必要的重複。

建立揭露間之連結涉及(但不限於)提供必要之說明及交互索引，並使用一致之資料、假設及衡量單位。為此，IFRS S1規定：[IFRS S1.B42]。

- ▶ 以清楚且簡潔之方式說明揭露間之連結。
- ▶ 若ISSB準則規定揭露共同資訊項目，避免不必要的重複（參閱上文第3.1.1節中關於資訊可了解性之強化性品質特性之討論）。
- ▶ 揭露編製個體永續相關財務揭露所使用之資料及假設與編製相關財務報表所使用之資料及假設間之重大差異資訊（如上文第3.4.2.B節所述）。

於揭露永續相關財務資訊時，該等資訊可能會與一般用途財務報告中之資訊重複。此係因其他架構(如IFRS準則或其他GAAP)可能需要類似之資訊。因此，在辨認及解釋與資訊有關之項目與個體於其一般用途財務報告間所提供之揭露間之連結時(參閱上文第3.4.1節及第3.4.2節之討論)，個體需避免不必要的重複。為實現這一目的，個體可考量之一種方法為，在符合特定規定之情況下，就永續相關財務揭露與個體發布之其他一般用途財務報告使用交互索引。有關藉由交互索引而納入永續相關財務揭露之資訊之相關規定，係於第5.2.2節進一步討論。

下列釋例係包含於IFRS S1，用以描述可以解釋各種連結類型之揭露性質。例如，提供連結之資訊時，個體可能：[IFRS S1.B43，IFRS S1.B44]。

A部分—IFRS S1之簡介

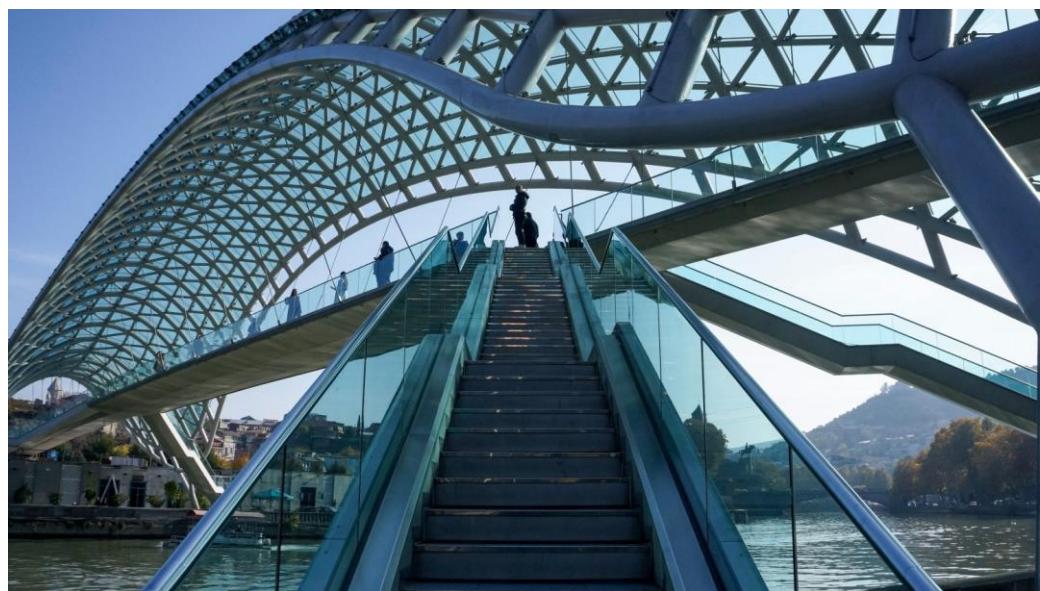
- ▶ 需要說明其策略對財務報表及財務規劃之影響或可能影響，或說明該策略如何與個體用以衡量目標進展之指標相關。
- ▶ 說明其對自然資源之使用或供應鏈內之變化如何放大或相反地減少其永續相關風險與機會。該個體可能需要將有關其對自然資源之使用或供應鏈內變化之資訊，連結至對個體製造成本、為降低該等風險之策略性回應及相關新資產投資之資訊之目前或預期之財務影響。再者，有關指標與目標之敘述性資訊可能需連結至相關財務報表中之資訊。
- ▶ 解釋永續相關風險與機會及其策略於短期、中期及長期對其財務狀況、財務績效及現金流量之綜合影響。例如，當一個體因消費者偏好低碳排之替代品而面臨其產品需求下降時，該個體可能需要說明其策略性回應(例如關閉一主要工廠)可能如何影響其員工及當地社區，以及此該回應對相關財務報表之影響(例如關閉一主要工廠對其資產之耐用年限及減損評估之影響)。
- ▶ 描述其於訂定策略以回應永續相關風險與機會時所評估之替代方案，包括個體所考量該等風險與機會間之權衡描述。例如，一個體可能需要解釋其決定重組營運(例如，開發新產品)以回應永續相關風險(例如，環境風險如何影響其聲譽或營運能力)，對個體未來員工之規模及組成、或個體之財務報表所報導財務績效之潛在影響。

4 核心內容

4.1 TCFD之概述

IFRS S1規定企業應揭露有關其永續相關風險與機會相關之治理、策略、風險管理及指標與目標之資訊。前述揭露規定代表著「核心內容」，即提供個體管理這些風險與機會之方式相關資訊。與此「核心內容」相關之揭露資訊於主要使用者評估永續相關風險與機會對個體短期、中期及長期之現金流量、其對籌資之可得性及資本成本之影響，係屬必要。

核心內容揭露之規定源自並基於TCFD建議之四個支柱，如圖表4-1所示。



A部分—IFRS S1之簡介

圖表4-1：核心內容建立在TCFD的四個支柱之上



個體可能擁有整體流程、控制及程序，基於一整合性之方式監控及管理各種永續相關風險與機會。IFRS S1不規定個體須就每類永續相關風險與機會的核心內容重複揭露。相反地，個體則揭露將其監控及管理一特定永續相關風險與機會之方法整合至其整體流程、控制及程序，且如有重大，則解釋對這些流程所做的任何調整，以因應該特定風險與機會的任何獨特特性。[IFRS S1.B41(b), IFRS S1.B42(b), IFRS S1.BC94]。

我們的觀察

IFRS S1中核心內容揭露規定之目的係規定個體說明其實際永續相關活動，而非規定其應如何治理、管理風險與機會，以及制定管理其業務之策略。例如，若一個體制定有限的治理流程或策略以監控及管理其永續相關風險與機會，如對主要使用者屬重大資訊，則個體必須揭露該事實。個體需要考量是否引入流程改進，以強化其管理及監督永續相關風險與機會的安排與流程。

IFRS S1中治理面之揭露之目的，係使主要使用者能了解個體用以監控、管理及監督永續相關風險與機會之治理流程、控制及程序。

4.2 治理

在定義「治理」時，TCFD引用對G20/OECD公司治理原則，其中指出「治理涉及組織管理階層、董事會、股東及其他利害關係人間的一系列關係。治理提供了結構及流程，透過這些結構及流程可以設定組織的目標、監控績效進度並評估結果。⁸

IFRS S1中治理揭露之目的係使主要使用者能了解個體用以監控、管理及監督永續相關風險與機會之治理流程、控制及程序。[IFRS S1.26]。

為了協助主要使用者評估治理單位是否及多大程度上關注永續相關風險與機會，IFRS S1規定揭露：[IFRS S1.27]。

⁸ TCFD，附錄5：詞彙與縮寫(Glossary and Abbreviations)，第62頁。

A部分—IFRS S1之簡介

- ▶ 監督個體永續相關風險與機會之治理單位或個人(參閱下文第4.2.1節)；
- ▶ 管理階層在用以監測、管理及監督永續相關風險與機會之治理流程、控制及程序之角色(參閱下文第4.2.2節)。

4.2.1 監督角色之資訊

可能負責監督永續相關風險與機會的「治理單位」包括董事會、委員會或負責治理之類似單位。IFRS S1承認知對於某些個體而言，監督永續相關風險與機會的責任可能係由個人而非治理單位承擔。由於個人的特定專業及經驗，他們可能負責全面監督永續相關風險與機會。[IFRS S1.BC96]。

IFRS S1規定個體揭露有關監督安排之資訊，如圖表4-2所示：[IFRS S1.27(a)]。

圖表4-2：關於監督角色之揭露

主題	揭露規定
責任	辨識負責監督永續相關風險與機會之治理單位或個人。此規定包含關於永續相關風險與機會之責任如何反映於該(各)治理單位或(各)個人所適用之職權範圍、授權、職責描述及其他相關政策之資訊 [IFRS S1.27.a.i]。
能力	敘明該(各)治理單位或(各)個人如何判定是否具有(或將需發展)適當之技能與專業能力，以監督回應永續相關風險與機會之策略 [IFRS S1.27.a.ii]。
通知	解釋該(各)治理單位或(各)個人如何(及多常)被告知永續相關風險與機會。[IFRS S1.27.a.iii]。
職位	解釋該(各)治理單位或(各)個人於監督策略與風險管理流程、及評估交易時，如何考量永續相關風險與機會，此揭露包括該(各)治理單位或(各)個人是否已考量與該等風險與機會有關之權衡 [IFRS S1.27.a.iv]。
監督	敘明該(各)治理單位或(各)個人對永續相關風險與機會有關之目標設定的監督，及對該等目標進展之監控，此揭露包括解釋相關績效指標是否及如何納入薪酬政策中。[IFRS S1.27.a.v]。

4.2.2 管理階層角色之資訊

治理揭露規定區分了治理單位或個人的監督與管理層職位或委員會的職責，使主要使用者能了解個體內部如何委派與永續相關事項之有關責任。為了說明這一點，個體的董事會可以對更廣泛的永續相關事項進行監督，而管理階層中的高階管理人員則於其中就如何評估及管理與永續相關(IFRS S1)的特定規定作成營運決策。

IFRS S1規定企業揭露有關管理階層在用於監測、管理及監督永續相關風險與機會的治理流程、控制及程序的角色。這些揭露彙總如圖表4-3：[IFRS S1.27(b)]。

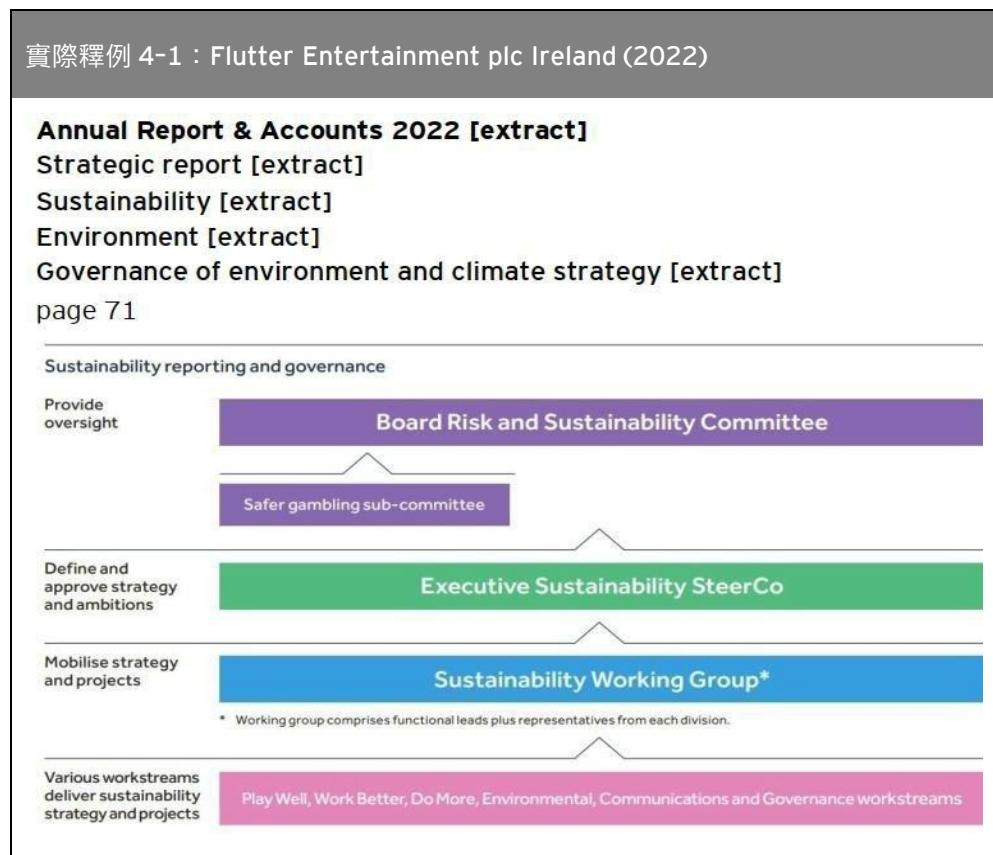
A部分—IFRS S1之簡介

圖表4-3：管理階層角色之揭露

主題	揭露規定
授權	是否將該角色委派予特定管理階層職位或委員會，以及如何對該職位或委員會進行監督之資訊。[IFRS S1.27(b)(i)]。
過程	管理階層是否使用控制及程序以支持對永續相關風險與機會之監督；以及若是，此等控制及程序如何與其他內部職能整合等資訊。[IFRS S1.27(b)(ii)]。

鑑於有關治理單位角色及管理階層角色之揭露規定性質，個體很可能會使用敘述性揭露來滿足這些規定。IFRS S1指出，如果除此之外永續相關財務資訊是可理解的，則該資訊的有用性就會提高(參閱上文第3.1.1節)。

根據資訊的性質，除了敘述性文本外，還可以通過使用表格、圖形或圖表來提升揭露的清晰度。下面的實際釋例4-1顯示Flutter Entertainment plc在應用TCFD指引時，如何辨認及描述其監督永續相關風險與機會之治理機構的作用及任務，以及管理階層在治理中被派予的角色。此實際釋例直觀地展示了每一單位的作用，這在Flutter Entertainment plc 2022年年度報告中包含的附錄揭露中有進一步解釋，該報告還詳細介紹了用於監控、管理及監督其永續相關風險與機會的流程、控制及程序。



A部分—IFRS S1之簡介

IFRS S1中策略面揭露之目的，係使一般用途財務報告之使用者能了解個體管理永續相關風險與機會之策略。

4.3 策略

TCFD將「策略」定義為「組織期望實現的未來狀態。組織的策略是監督與衡量達成期望狀態進度的基礎。策略的制定一般涉及組織活動的目的和範圍，與該業務性質同時考量到面臨的風險與機會，以及營運環境」。⁹

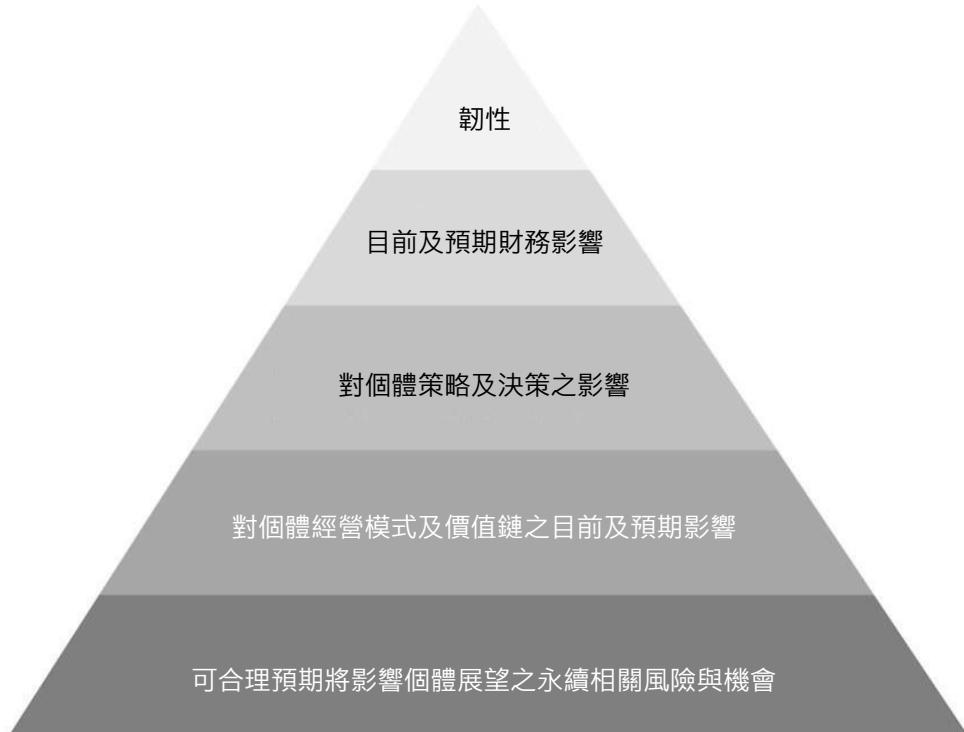
IFRS S1對策略揭露之目的，係使主要使用者能了解個體管理永續相關風險與機會之策略。[IFRS S1.28]。這些揭露可用以影響主要使用者對個體未來績效之預期。

策略揭露之基礎係可合理預期將影響個體展望之永續相關風險與機會之相關資訊(參閱下文第4.3.1節)。其他策略揭露則藉由提供下列資訊而建立於該原始揭露上：[IFRS S1.29]。

- ▶ 該等永續相關風險與機會對個體經營模式及價值鏈之目前及預期影響(參閱下文第4.3.2節)
- ▶ 該等永續相關風險與機會對個體策略及決策之影響 (參閱下文第4.3.3節)
- ▶ 該等永續相關風險與機會對個體之財務狀況、財務績效及現金流量之目前及預期影響 (參閱下文第4.3.4節)
- ▶ 個體策略及經營模式對該等永續相關風險之韌性。(參閱下文第4.3.5節)

前述策略揭露之次主題彙總於圖表4-4。

圖表4-4：策略揭露次主題



⁹ TCFD，附錄5：詞彙與縮寫(Glossary and Abbreviations)，第63至64頁。

A部分—IFRS S1之簡介

4.3.1 可合理預期將影響個體展望之永續相關風險與機會之揭露

如上文第1.2節所述，個體須辨識可合理預期將影響其展望之永續相關風險與機會。IFRS S1規定個體須揭露每一項永續相關風險與機會之描述。[IFRS S1.30]。

為了向主要使用者提供每一項永續相關風險與機會有關之進一步背景資訊，IFRS S1規定個體應明確指出每一永續相關風險與機會之影響可合理預期將發生之時間區間。IFRS S1將時間區間辨認為短期、中期或長期。[IFRS S1.30(b)]。

ISSB決議不規定代表「短期」、「中期」及「長期」之特定時間架構，因ISSB認為於特定個體之短期、中期及長期評估，係對個體永續相關風險與機會之攸關資訊作出最佳理解。因此原因，IFRS S1規定個體亦應揭露其如何定義「短期」、「中期」及「長期」時間區間之解釋，以及此等定義如何連結至個體在策略性決策中使用之規劃時程。[IFRS S1.30(c), IFRS S1.BC102]。

於界定該等時間區間時，個體需考量許多因素，該等因素可能因個體及其經營所處行業而異。再者，時間區間通常形成管理過程，例如滾動預測範圍、預算週期及策略規劃週期。IFRS S1將下列例子納入為特定個體或特定行業之因素：[IFRS S1.31, IFRS S1.BC102]。

- ▶ 現金流量、投資及營業週期
- ▶ 個體所處行業在策略性決策與資本配置計畫中通常使用之規劃時程
- ▶ 主要使用者對該行業中之個體進行評估之時間區間

4.3.2 永續相關風險與機會對個體經營模式及價值鏈之影響之揭露

IFRS S1規定個體須描述永續相關風險與機會對其經營模式及價值鏈的目前及預期影響，以及這些永續相關風險與機會集中於該經營模式及價值鏈中之何處。例如，永續相關風險與機會可能集中於地理區域、設施或資產類型。[IFRS S1.32]。

以下釋例係依照IFRS S1 BC段，並說明企業可能提供之資訊類型，以揭露其經營模式及價值鏈中永續相關風險與機會的集中處：[IFRS S1.BC52]。

例示 4-1：說明個體之經營模式及價值鏈中永續相關風險與機會之集中處之釋例

A個體在飲料業營運，並已確定其需要揭露與用水相關的風險，尤其是在水稀缺地區。A個體可以描述其用水如何影響可用供水以滿足其營運需求。A個體可以解釋其用水量如何影響依賴同一水源鄰近個體營運的社區。其亦可解釋於那些地方的過度用水可能導致聲譽受損與客戶流失之風險，或對資源的使用徵稅或加諸限制。其亦可描述如何在整個供應鏈中評估這些風險。

B個體係一服裝品牌，並已辨認其需要描述在其產品及包裝中改採用資源密集度較低之材料之相關機會。此潛在影響可能由B個體對永續商業實踐的承諾或消費者對更永續或可回收替代品之偏好所驅動。B個體還可能揭露其價值鏈及營運中可能受此機會影響最大的領域，以及評估及監控該機會的現有流程。

C個體係一電子產品製造商，並已辨認其需要描述其供應鏈中之人權議題風險，包括聲譽損害和供應鏈中斷。在此過程中，C個體可能會描述對其政策的影響、為評估及監控風險而採取的行動，以及其如何管理任何已辨認的濫用行為。

A部分—IFRS S1之簡介

4.3.3 永續相關風險與機會對個體策略及決策之影響之揭露

為使主要使用者能了解永續相關風險與機會對其策略及決策之影響，IFRS S1規定個體應揭露下列資訊：[IFRS S1.33]。

- ▶ 個體於其策略及決策中已如何回應(及計畫如何回應)永續相關風險與機會
- ▶ 個體於先前報導期間所揭露計畫之進展，包括量化與質性資訊
- ▶ 個體所考量永續相關風險與機會間之權衡

以下釋例說明有關永續相關風險與機會間之權衡揭露：

例示4-2：永續相關風險與機會間之權衡釋例

於本報導期間，A個體決定其新製造設備之設置處所，此將取代耐用年限即將屆滿的現有設備。A個體曾考量過其新製造工廠的兩個備選地點：

X地點與現有工廠位於同一地區。然而，由於該地點及其周邊地區的排水系統較差，該地點在大雨期間容易發生山洪暴發。

Y地點則位於不同之區域，不易發生洪水風險。搬遷到Y地點的話，A個體目前是X地點周圍地區的主要僱主。A個體若決定搬遷至Y地點，則會對其當地就業(X地點)產生不利影響，並間接影響整個地區的經濟前景。

A個體進行調查X地點的洪水風險程度及遷移到Y地點的社會風險之影響評估，並辨識減輕這些風險的替代方案。基於成本/收益之理由，A個體決定在X地點建造其新的製造設備，並安裝新的排水系統作為開發工程的一部分，以將洪水從該地點及社區引開。在作出這一決定時，A個體亦考量繼續取得當地受過培訓及在業之勞動力以營運該設施之益處。

目前及預期財務影響之揭露旨在補充或擴大相關財務報表中所提供之資訊。

4.3.4 永續相關風險與機會之目前及預期財務影響之揭露

IFRS S1規定個體應揭露有包括以下方面的量化及質性資訊：[IFRS S1.34]。

- ▶ 永續相關風險與機會對個體於報導期間之財務狀況、財務績效及現金流量之影響(此稱之為「目前財務影響」)；
- ▶ 在考量永續相關風險與機會如何納入個體之財務規劃後，永續相關風險與機會對個體短期、中期及長期之財務狀況、財務績效及現金流量之預期影響(此稱之為「預期財務影響」)。

圖表4-5說明「目前財務影響」及「預期財務影響」的含義所設想的時間序列。

圖表4-5：目前及預期財務影響之時程



A部分—IFRS S1之簡介

對目前及預期財務影響的揭露旨在補充或詳述相關財務報表提供之資訊。這包括辨認及解釋永續相關風險與機會及財務報表所報導資訊間之連結(參閱上文第3.4.2.B段對連結資訊之討論)。藉由使用交互索引，可以在不重複資訊的情況下解釋資訊項目間之連結。例如，交互索引財務報表附註揭露之資訊可能符合IFRS S1之規定，即揭露永續相關風險與機會如何影響個體目前及預期之財務狀況、財務績效與現金流量。交互索引之使用須符合IFRS S1之規定(參閱下文第5.2.2節中之進一步討論)。

4.3.4.A 目前財務影響之揭露

IFRS S1要求個體揭露永續相關風險與機會將如何影響其報導期間之財務狀況、財務業績及現金流量的量化及質性資訊。[IFRS S1.35(a)]。

在採用IFRS會計準則或其他GAAP時，個體還可能被要求在其財務報表附註揭露此等目前財務影響。如上文第4.3.4節所討論，個體應考量是否可以納入對這一資訊之交互索引，以避免不必要的重複揭露。

4.3.4.B 預期財務影響之揭露—下一年度報導期間

預期財務影響是指對下一年度報導期間之預期財務影響，及對短期、中期及長期之預期財務影響。

IFRS S1規定應揭露連結目前財務影響與下一年度報導期間之預期財務影響之資訊。依據IFRS S1之揭露規定，個體必須揭露同時具有以下兩個特徵的永續相關風險與機會的量化及質性資訊：[IFRS S1.35(b)]。

- ▶ 被辨認為具有目前財務影響之永續相關風險或機會(亦參閱上文第4.3.4.A節)
- ▶ 具有在下一年度報導期間對相關財務報表所報導資產及負債之帳面金額作重大調整之顯著風險者。

與目前財務影響之揭露類似，由於IAS 1要求估計不確定性來源之揭露，本揭露所要求之資訊也可能在個體財務報表附註中揭露。因此，個體可能需考量是否納入對此資訊的交互索引，以避免不必要的重複揭露。

4.3.4.C 預期財務影響之揭露—短期、中期及長期

IFRS S1規定個體就其管理永續相關風險與機會之策略，於考量下列兩項因素下，揭露關於其預期財務狀況在短期、中期及長期將如何變化之量化及質性資訊：[IFRS S1.35(c)]。

- ▶ 投資及處分計畫，包括該個體未在合約中承諾之計畫
- ▶ 所規劃執行其策略之資金來源

個體之投資及處分計畫可能包括資本支出、重大收購及撤資、合資、業務轉型、創新、新事業領域及資產報廢。

類似的，IFRS S1亦規定個體就其管理其永續相關風險與機會之策略，揭露關於個體預期財務績效及現金流量在短期、中期及長期將如何變化之量化及質性資訊。[IFRS S1.35(d)]。

A部分—IFRS S1之簡介

4.3.4.D 目前及預期財務影響之衡量

IFRS S1未就如何衡量目前及預期之財務影響提供指引，僅指明於提供量化資訊時，個體得揭露單一數額或區間。ISSB承認，某些情況下，可能的結果區間可能比單一估計更有用。[IFRS S1.36, IFRS S1.BC89]。

我們的觀察

鑑於在量化永續相關風險或機會之預期財務影響時可能需考量的各種因素，個體可能需要運用判斷來確定如何衡量這些影響。此種判斷與選擇個體預期最能反映其財務狀況、財務績效及現金流量影響之方法有關。在運用判斷選擇相關衡量方法來量化預期之財務影響時，個體可考量IFRS會計準則或其他GAAP中使用之衡量方法之適用性。

4.3.4.E 編製預期財務影響之揭露

利害關係人對某些個體在揭露有關預期財務影響之資訊可能面臨的困難表示關切。為了因應這些關切，特別是為編製永續相關風險或機會之預期財務影響揭露，IFRS S1允許個體：[IFRS S1.37, IFRS S1.BC106, IFRS S1.BC107]。

- ▶ 使用個體於報導日無需過度成本或投入即可取得之所有合理且可佐證之資訊（進一步資訊參閱上文第1.2.2節之討論）。ISSB在預期影響的背景下進一步闡明了這一規定，如圖表4-7所彙總。
- ▶ 使用與個體可取得用以編製該等揭露之技能、能力及資源之相稱作法。然而，ISSB闡明，即使個體不具備技能或能力如此進行，若個體可取得資源以獲得或發展該等技能或能力，個體仍不可避免就預期財務影響提供該量化資訊。

圖表4-7：就預期影響之揭露而言合理且可佐證之資訊之觀念

用語	意義
「使用所有合理且可佐證之資訊」	禁止個體以無法佐證或不合理之資訊為前提，誇大或低估機會或風險之預期財務影響。
「使用個體於報導日...可取得之...資訊」	個體： ▶ 僅允許使用個體於報導日可取得之資訊(包括有關過去事件、現時狀況及對未來狀況之預測之資訊) ▶ 無須使用於報導日後始可得知之資訊
「使用個體...無需過度成本或投入即可取得之...資訊」	個體無須徹底搜尋資訊以辨認或衡量風險與機會之預期財務影響。 取而代之的是，允許個體進行與取得該資訊所涉及之成本及投入相稱之資訊搜尋。

A部分—IFRS S1之簡介

4.3.4.F 對於無須揭露目前及預期財務影響之量化資訊時之條件與揭露

ISSB已制定個體無需提供有關永續相關風險或機會之目前或預期財務影響之量化資訊之條件。特別是：[IFRS S1.38, IFRS S1.39, IFRS S1.BC109]。

► 對於永續相關風險或機會之現時或預期財務影響，IFRS S1說明個體無須提供量化資訊，若：

- 這些目前或預期的財務影響無法單獨辨認。換言之，財務影響可能來自許多風險或機會，並影響財務報表中的許多項目。因此，可能很難將財務影響歸因於個別之永續相關風險或機會。

或

- 估計該等影響所涉及之衡量不確定性之程度過高，以致所產生之量化資訊不具有用性。有關衡量不確定性的進一步討論，參閱下文第6.2節。
- 特別是對於永續相關風險或機會的預期財務影響，IFRS S1不要求個體在缺乏技能、能力或資源的情況下提供這些預期財務影響之量化資訊。

對於特定永續相關風險或機會的目前或預期財務影響，ISSB闡明即使個體無法揭露量化資訊，仍需提供對主要使用者有用的其他量化及質性資訊。因此，如果個體判定其無法提供量化資訊，IFRS S1規定個體應：[IFRS S1.40]

- 說明其為何未提供量化資訊
- 提供有關該等財務影響之質性資訊，包括辨認相關財務報表中，可能受(或已受)該永續相關風險或機會影響之單行項目、總計及小計
- 提供有關該永續相關風險或機會與其他永續相關風險或機會及其他因素之綜合財務影響之量化資訊。然而，除非個體判定該資訊不具有用性，則無須揭露有關綜合財務影響之量化資訊。

4.3.5 個體策略及經營模式對永續相關風險之韌性之揭露

IFRS S1規定對個體策略及經營模式進行韌性評估。韌性評估之目的係告知主要使用者該個體在不同情況下應對及承受永續相關風險及相關不確定性之調整能力。

特別是IFRS S1規定個體應揭露其永續相關風險之策略及經營模式的韌性評估，包括有關如何執行評估及其時間區間之資訊。當提供量化資訊時，IFRS S1允許個體得揭露單一數額或區間。[IFRS S1.41]。

IFRS S1承認其他ISSB準則可能明定個體所須揭露其對特定永續相關風險之韌性之資訊類型，以及如何編製該等揭露，包括是否須作情境分析。[IFRS S1.42]。例如，IFRS S2包括對個體氣候相關風險之韌性評估的特定要求(參閱B部分「IFRS S2之簡介」第4.3節之進一步討論)。

揭露有關個體策略及經營模式之韌性資訊，以及揭露個體永續相關風險與機會的目前及預期財務影響之資訊的規定，旨在滿足不同之資訊需求。韌性評估的規定與個體適應永續相關風險產生的不確定性的能力有關，而對永續相關風險與機會的目前及預期財務影響之規定，則與風險與機會對個體財務績效、財務狀況及現金流量之影響有關。因此，這些規定可以獨立應用。然而，雖然企業無需進行韌性評估以確定永續相關風險與機會的預期財務影響，但ISSB亦承認企業可能會發現韌性評估在確定永續相關風險與機會之預期財務影響方面有用且攸關。

A部分—IFRS S1之簡介

風險管理流程係指個體用於辨認、評估、排序及監控永續相關風險與機會之流程。

4.4 風險管理

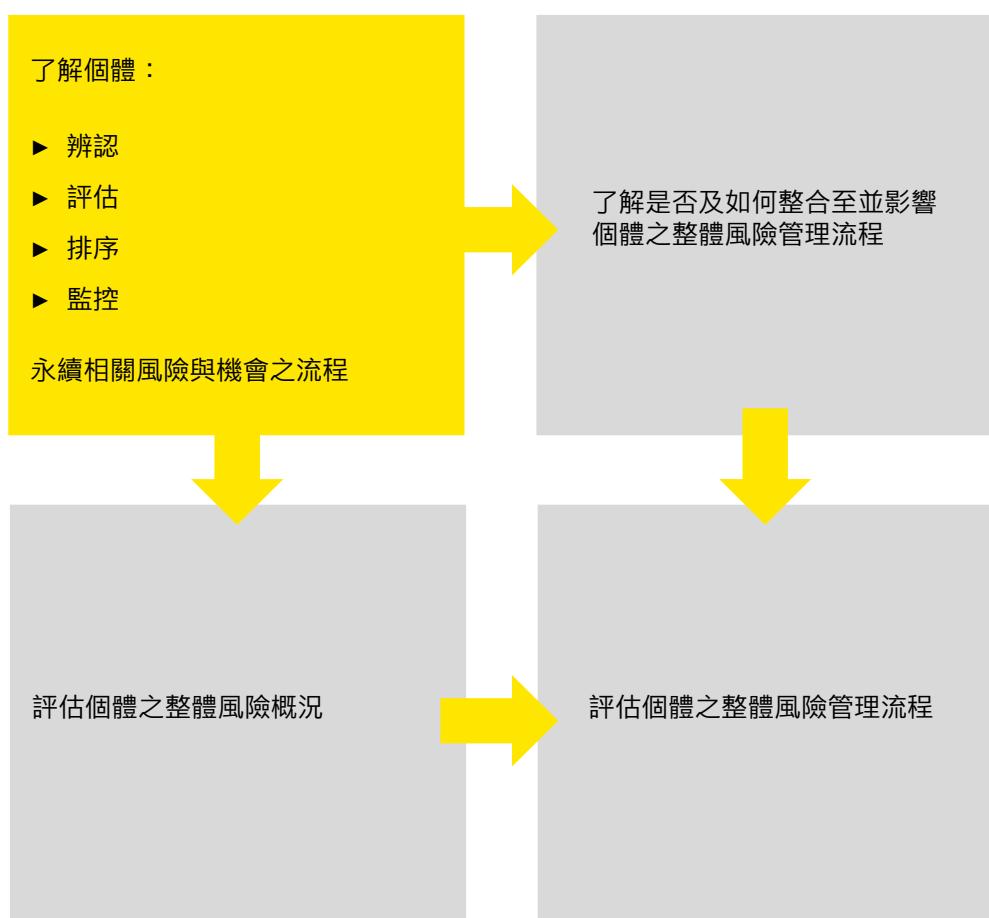
TCFD將「風險管理」定義為「由組織的董事會和管理階層執行的一系列流程，藉由處理其風險並管理該等風險的綜合潛在影響，以支援組織目標的實現」。¹⁰

IFRS S1中風險管理揭露之目的，係使主要使用者能：[IFRSS1.43]。

- ▶ 了解個體辨認、評估、排序及監控永續相關風險與機會之流程
- ▶ 了解是否及如何整合至並影響個體之整體風險管理流程
- ▶ 評估個體之整體風險概況
- ▶ 評估個體之整體風險管理流程

此目的彙總如圖表4-8所示：

圖表4-8：風險管理流程



¹⁰ TCFD，附錄 5：詞彙與縮寫(Glossary and Abbreviations)，第 63 頁。

A部分—IFRS S1之簡介

TCFD指出，在評估個體的財務與經營績效時，許多投資者希望深入了解達成此等結果之治理與風險管理背景¹¹。ISSB解釋，有關風險管理流程的揭露係與個體已建立的風險管理架構有關。相對地，有關策略之揭露係著重於提供個體管理永續相關風險與機會之策略資訊。[IFRS S1.BC116]。

4.4.1 永續相關風險之流程

與此揭露目標一致，IFRS S1規定個體揭露其用以辨認、評估、排序及監控永續相關風險之流程及相關政策資訊。應揭露之資訊包括下列相關資訊：[IFRS S1.44(a)]。

- ▶ 個體於辨認、評估、排序及監控永續相關風險時所使用之輸入值及參數(例如，有關資料來源與該等流程所涵蓋營運範圍之資訊)
- ▶ 個體是否及如何使用情境分析以影響其對永續相關風險之辨認
- ▶ 個體如何評估該等風險之性質、可能性及影響程度(例如，是否考量質性因素、量化門檻或其他條件)
- ▶ 個體是否及如何就永續相關風險相對於其他類型風險進行排序
- ▶ 個體如何監控永續相關風險
- ▶ 與前一報導期間相比，個體是否及如何改變其所使用之流程。

4.4.2 永續相關機會之流程

IFRS S1亦規定個體揭露用以辨認、評估、排序及監控永續相關機會的流程資訊。[IFRS S1.44(b)]。

與永續相關風險之風險管理流程的揭露不同，IFRS S1沒有詳細說明需要揭露有關個體適用於其機會的風險管理流程之特定資訊。ISSB解釋，由於風險管理流程相對成熟，且滿足主要使用者對企業辨認、評估、排序及監控風險流程資訊的需求，永續相關風險之揭露要規定機會之揭露規定更為詳細。[IFRS S1.BC119]。

我們的觀察

與風險管理相關之揭露亦可使主要使用者了解個體管理其永續相關機會之流程。因此，其中一些揭露亦可就與永續相關機會之相關揭露提供資訊。

4.4.3 整合揭露

IFRS S1規定個體永續相關風險與機會之辨認、評估、排序及監控流程，在何種程度上及如何整合至並影響個體之整體風險管理流程。[IFRS S1.44(c)]。這些資訊有助於主要使用者評估個體之整體風險概況及風險管理活動。

當一個體使用相同的風險管理流程來辨認、評估、排序或監控不同之永續相關風險與機會時，該個體需要整合這些揭露，而非針對每一個永續相關風險與機會提供單獨之風險管理揭露。為予說明，ISSB提供一例子：個體揭露已將氣候相關風險與機會納入其管理風險與機會之整體流程中，諸如一般策略或營運風險與機會。然而，其他永續相關風險與機會之辨認、評估、排序及監控係分開進行，此係因該等特定風險管理流程並非個體整體風險管理流程之一部分。

¹¹ 氣候相關財務揭露工作小組之「氣候相關財務揭露建議」結論報告(2017年6月)，第17頁。

A部分—IFRS S1之簡介

個體所揭露之指標需包括與參與某一行業所特有之特定經營模式、活動或與其他共同特性有關之指標。

4.5 指標與目標

指標與目標之揭露目的，係使主要使用者能了解與個體永續相關風險與機會有關之績效。[IFRS S1.45]。

就每一可合理預期將影響個體展望之永續相關風險與機會，IFRS S1規定個體應揭露：[IFRS S1.46]。

- ▶ ISSB準則所規定之指標(即使個體不使用該等指標)；及
- ▶ 個體用以衡量及監控下列各項之指標：
 - ▶ 該永續相關風險與機會(即使ISSB準則並未規定該等指標)；
 - ▶ 與該風險與機會有關之個體績效，包括個體對實現所設定之任何目標，以及法令規範所規定須達成之任何目標之進展。

個體所揭露之指標，需包括與參與某一行業所特有之特定經營模式、活動及其他共同特性有關之指標。[IFRS S1.48]。

4.5.1 ISSB準則規定之指標

對於適用於氣候相關風險與機會之指標，IFRS S1規定個體應適用IFRS S2之規定(參閱B部分「IFRS S2之簡介」第4.5節中之進一步討論)。然而，對於適用於氣候以外之永續相關風險與機會之指標與目標，ISSB尚未發布其他主題基礎且可能明確適用於該永續相關風險或機會之ISSB準則。據此，在無明確適用於永續相關風險或機會之ISSB準則之情況下，IFRS S1規定個體應適用指引來源之規定以辨認適用之指標。當指標係來自ISSB準則以外來源時，個體亦須辨認來源與指標。[IFRS S1.47, IFRS S1.49]。關於指引來源之進一步討論，參閱下文第5.1.2節。

4.5.2 個體訂定之指標

對於個體訂定之指標，IFRS S1規定個體應揭露下列資訊：[IFRS S1.50]。

圖表4-9：個體訂定之指標之揭露

主題	所規定之揭露
定義	如何定義該指標，包括： ▶ 該指標是否經由調整來自ISSB準則以外來源之指標所產生 ▶ 若是，該來源為何，以及個體所揭露指標與該來源所明定指標之差異為何
性質	該指標究係一絕對衡量數、相對於另一指標之衡量結果或一質性衡量。ISSB舉例為，藉由使用紅、黃、綠之「交通號誌」顏色以衡量狀態
驗證	指標是否係由第三方驗證，若是，該第三方為何
計算	用以計算該指標之方法及該計算之輸入值，包括： ▶ 所使用方法之限制 ▶ 所作之重大假設

A部分—IFRS S1之簡介

4.5.3 目標

個體之目標將包括其用以監控其對達成策略性目標之進展所設定之目標，以及法令規範所規定須達成之任何目標。[IFRS S1.51]

對每一目標，IFRS S1規定個體應揭露：[IFRS S1.51]。

- ▶ 用以設定該目標及監控達成該目標之進展之指標
- ▶ 個體所設定或須達成之特定量化或質性目標
- ▶ 該目標之適用期間
- ▶ 衡量進展之基期
- ▶ 任何里程碑及期中目標
- ▶ 每一目標之績效及對個體績效之趨勢或變動之分析
- ▶ 對該目標所作之任何修正與對該等修正之說明

個體須一致地定義與計算每一報導期間之指標，包括用以設定個體目標及監控達成該等目標之進展之指標。若指標在報導期間內被重新定義或取代，個體應：[IFRS S1.52, IFRS S1.B52]

- ▶ 揭露修正後比較數額，除非於實務上不可行
- ▶ 說明該等指標之變動
- ▶ 說明該等變動之理由，包括為何重新定義或替代之指標提供更有用資訊

個體所揭露之指標與目標應使用有意義、清楚且精確之名稱及描述予以標記及定義。
[IFRS S1.53]

5 一般規定

5.1 指引來源

於制定全部範圍之ISSB準則之期間，預計將使用其他指引來源，但在任何ISSB準則尚未明確規範特定事件、交易或其他條件之情況下，使用其他指引來源仍將持續攸關。

如上文第1.2節及第3.2.2節所述，IFRS S1規定個體須辨認可合理預期將影響個體展望之永續相關風險與機會，以及有關該等風險與機會之重大資訊。二者之辨認流程均受IFRS S1中所包含之指引來源影響。

於該等辨認流程中，個體須先適用明確適用於該永續相關風險或機會之ISSB準則。[IFRS S1.54, IFRS S1.56]。IFRS S1亦包括其他指引來源，其旨在為個體提供指引，特別是ISSB準則並無直接適用之規定之情況下。此種指引實質上提供個體適當使用其他準則及架構之路線圖，俾產生主要使用者作成決策時有用之永續相關風險與機會之揭露。IFRS S1所包含之指引來源，係將可能提供資訊俾使個體能符合IFRS S1目的之來源(如選擇採用時)。ISSB認為，此可有助於減少實務中之分歧，且增加同業個體所提供之資訊間之可比性。[IFRS S1.BC128]

截至本出版品之發布日，ISSB已就揭露與氣候相關之永續相關風險與機會之資訊發布特定規定(即IFRS S2)。於ISSB準則制定活動之早期階段，使用其他指引來源特別有幫助，直至更多氣候之外之ISSB準則已予制定及發布。ISSB認為，隨著其他ISSB準則之制定，個體對其他指引來源之依賴將逐漸減少。此係因未來ISSB準則之範圍將可協助辨認永續相關風險與機會，以及列出旨在符合主要使用者需求之揭露，因此，需填補之缺口將減少。
[IFRS S1.BC128]

A部分—IFRS S1之簡介

其他指引來源除於制定全部範圍之ISSB準則之期間具重要性(如上所述)，ISSB預期，即使於該期間後，此等其他來源對個體符合IFRS S1之目的仍將持續有用[IFRS S1.BC128]。IFRS S1對其他指引來源之規定背後的理由，與IFRS會計準則下IAS 8所規定者之理由相似。亦即當特定事項、交易或其他情況並未由任何ISSB準則明確規範，即屬此種情形。此外，永續主題之範圍及主要使用者之資訊需求持續演變，ISSB準則可能無法就所有可能情況提供特定指引。此外，ISSB認為，該指引對於先前未就著重於符合主要使用者需求之永續相關財務揭露予以報導之個體特別有用。

ISSB決議將指引來源之清單限制為個體應參考或可參考者，並考量其適用性，而非納入一長串來源清單(包括辨認永續相關風險與機會，以及辨認重大資訊以提供該等風險與機會之資訊)，以減輕適用規定之負擔。ISSB決議將指引之來源區分為個體應參考並考量其適用性者，以及允許但不要求參考並考量其適用性者。ISSB闡明，使用「可參考並考量其適用性」之指引來源，旨在要求或允許個體參考該指引來源並考量其是否適用。若是，個體須或被允許適用該指引來源。[IFRS S1.BC130, IFRS S1.BC131, IFRS S1.BC132]。

5.1.1 辨認永續相關風險與機會時指引來源之使用

如上文第5.1節所述，個體於辨認可合理預期將影響個體展望之永續相關風險與機會時，應適用ISSB準則。亦即，個體需要考量永續相關主題，以及ISSB準則中所包含與該主題有關之個別永續相關風險與機會。[IFRS S1.54]

除ISSB準則外，IFRS S1亦提供其他指引來源之清單以協助於此辨認流程中涉及之判斷。更具體而言，個體應參考永續會計準則理事會準則(SASB準則)並考量其適用性。[IFRS S1.55(a)]。ISSB認為，使用SASB準則可降低個體之適用成本，並為主要使用者提供有用且可比之揭露。此係因SASB準則之制定目的與IFRS S1相似，且其在揭露主題與相關指標之整體設計通常遵循IFRS S1之結構。事實上，SASB準則提供之行業基礎指引係對IFRS S1一般規定之補充，且包括揭露主題(該等主題係著重一行業於價值鏈中所產生之永續相關風險與機會)。[IFRS S1.BC130, IFRS S1.BC134]。

5.1.1.A 參考SASB準則以辨認永續相關風險與機會時之考量

每一SASB準則包含：[IFRS S1.IG12]

- ▶ 行業描述：旨在透過描述參與該行業所特有之經營模式、活動及其他共同特性，以協助個體辨認適用之行業指引
- ▶ 揭露主題：描述與特定行業中之個體所進行之活動相關之特定永續相關風險或機會
- ▶ 指標：搭配揭露主題，被設計單獨(或作為一組指標之一部分)提供與特定揭露主題之個體績效有關之有用資訊(參閱下文第5.1.2節)
- ▶ 技術協定：提供對相關指標之定義、範圍、施行及表達之指引(參閱下文第5.1.2節)
- ▶ 活動指標：量化個體特定活動或營運之規模，旨在與第IG12段(c)提及之指標結合使用以將資料標準化並便於比較(參閱下文第5.1.2節)

考量SASB準則之適用性時，個體首先需了解特定SASB準則所涵蓋之活動。行業描述概述每一SASB準則所涵蓋之業務，俾使個體了解所涉及之活動，並判定SASB準則是否可能適用於其經營模式及相關活動。行業名稱及描述可能並未精確地與個體自身認為所處之行業吻合，因行業可能依不同之慣例分類及定義。於執行該評估時，個體可能判定：[IFRS S1.IG14, IFRS S1.IG15, IFRS S1.IG16]

A部分—IFRS S1之簡介

- ▶ 其經營模式及活動係與單一SASB準則之描述緊密連結，若屬此情況，該個體可能僅須參考該特定適用之SASB準則
- ▶ 其經營模式及活動與超過一個SASB準則之描述緊密連結(例如，當該個體具混合或複雜經營模式者，其活動涵蓋之範圍較任何單一SASB準則所反映者更為廣泛時)，且因此需要參考該等SASB準則並考量其適用性
- ▶ 其行業並未精確地與個體自身認為所處之SASB準則行業名稱吻合，或其活動可能未在特定行業之SASB準則中明確規範。但其他SASB準則可能規範該等活動或類似活動。

SASB準則中之揭露主題於協助個體了解IFRS S1範圍內之永續相關風險與機會之範圍係屬有用，且對辨認永續相關風險與機會尤為重要。此外，SASB準則中揭露主題附帶之指標通常係針對特定行業中個體之活動訂定。[IFRS S1.BC134]。於辨認與個體活動密切連結之SASB準則後，個體接著需要判定該SASB準則中哪些揭露主題與其活動一致，俾能以其經營模式及活動為基礎辨認永續相關風險與機會。[IFRS S1.IG17]

請考量下列關於使用SASB準則之揭露主題之釋例(根據IFRS S1「施行指引」中所提供之例示)，俾使個體能以其經營模式及活動為基礎一致地辨認永續相關風險與機會： [IFRS S1.IG18, IFRS S1.IG19]

例示5-1：藉由參考SASB準則並考量其適用性以辨認永續相關風險與機會

B個體進行肉品、家禽與乳製品之營運，因此參考並考量肉類、家禽與乳製品之SASB準則之適用性。B個體作出結論，該SASB準則中適用於其情況之揭露主題包括食品安全及勞工健康與安全等之揭露主題。實際上，B個體辨認永續相關風險與機會之流程係受使用本SASB準則中之揭露主題影響。

於適用該等揭露主題，B個體可說明，未能維持其產品之品質及安全，可能會導致成本高昂之召回、損害其品牌之聲譽、產生罰款、降低收入並增加監管審查，包括實施貿易限制。

此外，B個體使用揭露主題以符合IFRS S1中有關其如何管理已辨認風險之規定。特別是，B個體提供有關其強化勞工安全實踐以避免聲譽受損、成本高昂之人員流動、員工士氣與生產力低迷、以及與潛在傷害責任、相關醫療保健及員工賠償成本有關之風險之資訊。

例示5-1中描述之作法可重複使用於個體每一適用之揭露主題。然而，SASB準則之揭露主題旨在影響某一給定行業內典型個體之永續相關風險與機會之辨認，而非該給定行業內之每一個體。亦即，SASB準則可能包含不會對某一給定行業內每一個體之主要使用者均產生有用資訊之揭露主題。例如，在給定行業營運之個體可能不會進行SASB準則中該行業揭露主題所涵蓋之活動。因此，源自該揭露主題之資訊對其主要使用者將非屬有用。此外，SASB準則中之揭露主題並非已臻詳盡，且因此並非旨在包含會產生有用資訊並適用於某一給定行業內所有個體之每一揭露主題。[IFRS S1.IG13, IFRS S1.IG20]。因此，當個體考量SASB準則揭露主題之適用性時，基於上述原因，個體之結論可能為，該等揭露主題不足以影響所有可合理預期將影響其展望之永續相關風險與機會之辨認。

IFRS S1「施行指引」中之下列例子說明如何藉由參考SASB準則並考量其適用性以辨認永續相關風險與機會：

[IFRS S1.釋例1, IFRS S1.IE3, IFRS S1.IE4, IFRS S1. 釋例2, IFRS S1.IE9, IFRS S1.IE10, IFRS S1.IE11]

A部分—IFRS S1之簡介

IFRS S1之摘錄

釋例1—單一業務線之個體

Y個體係一區域性客運航空公司。Y個體依國際財務報導準則第S1號第54段之規定，於辨認可合理預期將影響其展望之永續相關風險與機會時，須適用國際財務報導準則永續揭露準則。除適用國際財務報導準則永續揭露準則外，Y個體尚須參考永續會計準則理事會(SASB)準則中之揭露主題並考量其適用性。Y個體作出其經營模式及活動係與航空之永續會計準則理事會(SASB)準則最緊密連結之結論。

Y個體適用國際財務報導準則第S2號「氣候相關揭露」，並辨認可合理預期將影響其展望之氣候相關風險或機會。此外，Y個體依國際財務報導準則第S1號第55段(a)之規定參考航空之永續會計準則理事會(SASB)準則中之揭露主題並考量其適用性。Y個體作出航空之永續會計準則理事會(SASB)準則中所有四個揭露主題均適用於其活動之結論，並使用該等揭露主題以影響其對可合理預期將影響其展望之永續相關風險與機會之辨認。

...

釋例2—具有多角化活動之大型集團

A個體係一具有多角化活動之大型集團。A個體生產用於各種行業之電子及工業設備。除國際財務報導準則永續揭露準則外，A個體於辨認其永續相關風險與機會時須參考永續會計準則理事會(SASB)準則中之揭露主題並考量其適用性。由於其活動之性質廣泛，A個體藉由考量永續會計準則理事會(SASB)準則所歸屬之不同產業別，開始考量各永續會計準則理事會(SASB)準則之適用性。A個體從事醫療保健、資源轉化及公共建設產業中行業之活動，且於某些情況下擁有其生產流程之特定部分，而非依賴供應商。其亦有運輸及消費品產業之某些活動。

A個體參考永續會計準則理事會(SASB)準則中之揭露主題並考量其適用性。A個體作出有八個永續會計準則理事會(SASB)準則適用於其經營模式及活動之結論。A個體考量此八個準則中之揭露主題。雖然 A 個體觀察到其從事之活動與所有該等揭露主題有關，A 個體作出某些該等揭露主題並不適用於該個體情況之結論。例如，A 個體作出某一特定揭露主題所特有之永續相關風險或機會可能無法合理預期將於短期、中期或長期影響其展望之結論，因該揭露主題係與對個體不重大之活動有關。

A個體作出其所考量之永續會計準則理事會(SASB)準則中大部分之揭露主題均適用於其重大活動之結論。於某些較不重大之活動之情況下，其發現該等相關行業中僅有特定揭露主題適用。例如，A 個體因運輸及零售業務之規模相對較小，作出對此等業務所考量之大部分揭露主題並不適用之結論。惟 A 個體作出此等業務中與安全及勞動實務有關之事件雖然不太可能於短期內對其現金流量有大的影響，但可能於中期及長期對其聲譽有重要影響之結論。此聲譽風險可能影響其較大型業務於中期及長期之時間區間之績效(包括其吸引與保留人才之能力)，而可合理預期將影響其中期及長期之現金流量、其對籌資之可得性及資金成本。因此，A 個體於辨認可合理預期將影響其展望之永續相關風險與機會時，考量此等主題。

5.1.1.B 參考其他指引來源以辨認永續相關風險與機會時之考量

該個體亦可能需要考量IFRS S1明定之額外指引來源，以辨認其永續相關風險或機會。[IFRS S1.IG13, IFRS S1.IG20]。特別是，個體可參考氣候揭露準則理事會(CDSB)架構對水相關揭露之應用指引及氣候揭露準則理事會(CDSB)架構對生物多樣性相關揭露之應用指引(統稱為「氣候揭露準則理事會(CDSB)架構應用指引」)並考量其適用性。此外，允許個體參考並考量旨在符合主要使用者之需求之其他準則制定機構最近發布公報之適用性，以及於相同行業或地區營運之個體所辨認之永續相關風險與機會。[IFRS S1.55(b)]。

A部分—IFRS S1之簡介

例如，CDSB架構應用指引可支持個體辨認生物多樣性相關之風險(例如，土壤肥沃度降低、作物生產之授粉減少，以及可取得之魚類資源減少)或水相關之機會(例如，透過利害關係人之參與及與其合作提高用水效率、開發新產品與服務，以及生態系統之保育與恢復)。然而，此並未排除個體依SASB準則或其他指引來源判斷水或生物多樣性相關之風險與機會。[IFRS S1.IG26，IFRS S1.IG27]。

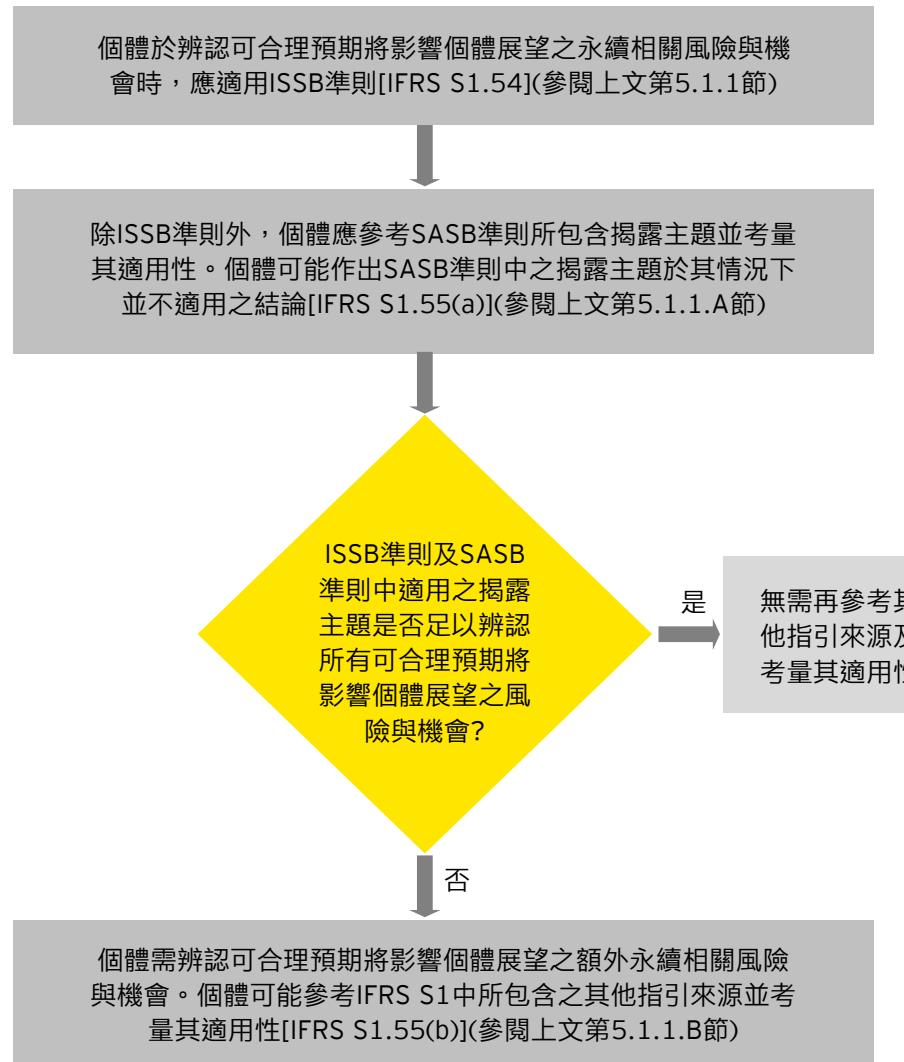
此外，CDSB架構應用指引說明水與生物多樣性相關之風險如何連結至其他可合理預期將影響個體展望之永續相關風險與機會(例如水相關風險，諸如更頻繁之洪水，本質上常連結至氣候相關風險)。如上文第3.4節所述，該資訊對於個體符合IFRS S1中連結之資訊之規定係屬必要。

ISSB決議允許而非規定個體須考量該等來源之主要原因為：(a)避免個體不得不考量詳盡之開放式指引來源而導致個體負擔增加；(b)藉由讓個體使用其可能已熟悉之來源俾利於轉換至ISSB準則。該等指引來源之適用旨在支持ISSB準則之適用，且因此，個體仍須遵循ISSB準則中之所有規定以聲明符合該等準則。[IFRS S1.BC135]。



A部分—IFRS S1之簡介

圖表5-1：使用指引來源以辨認永續相關風險與機會



我們的觀察

個體以適用ISSB準則作為起點，參考SASB準則並考量其適用性以辨認其永續相關風險與機會。然而，個體需使用判斷以決定此兩項來源是否足以辨認所有可合理預期將影響其展望之永續相關風險與機會。若無，個體需要參考本節中所討論之其他指引來源並考量其適用性。

預期將運用判斷以確保當藉由使用其他指引來源以辨認資訊時達成永續相關風險與機會之公允表達。

5.1.2 辨認重大永續相關財務資訊時之指引來源

如上文第5.1節所述，在判定可合理預期將影響個體展望之永續相關風險與機會之資訊是否重大時，個體需要適用明確適用於該永續相關風險或機會之ISSB準則中之規定。[IFRS S1.56]。例如，若個體辨認出可合理預期將影響其展望之氣候相關風險與機會，IFRS S2之規定(如B部分「IFRS S2之簡介」中討論)係該個體需要適用之規定，因IFRS S2係明確適用於氣候相關風險與機會之ISSB準則。

A部分—IFRS S1之簡介

惟如上文第5.1節所述，截至目前為止，ISSB僅就揭露氣候有關之永續相關風險與機會資訊發布明確規定(即IFRS S2)。此外，主要使用者對資訊之需求仍持續演變，ISSB準則可能無法就所有情況提供明確指引。因此，在缺乏明確適用於永續相關風險或機會之ISSB準則之情況下，個體需將規定適用於IFRS S1明定之指引來源。該等規定著重於當辨認資訊以確保永續相關風險與機會於個體之揭露中係公允表達(另參閱上文第3.1.1節關於公允表達之討論)時預期運用之判斷。亦即，若無ISSB準則之情況下作揭露時，個體須自指引來源辨認下列資訊：[IFRS S1.57, IFRS S1.C1]。

- ▶ 與主要使用者決策需求攸關者
- ▶ 忠實表述與特定永續相關風險或機會有關之個體風險或機會

IFRS S1所包含之指引來源清單旨在藉由納入可能與特定行業或特定情況下攸關之特定永續相關風險或機會之指標，俾協助運用判斷。

5.1.2.A 參考SASB準則以辨認永續相關風險與機會之重大資訊時之考量

如上文第5.1.2節所述，在缺乏明確適用於永續相關風險或機會之ISSB準則之情況下，個體需運用判斷以辨認屬攸關且忠實表述該永續相關風險或機會之資訊。於作成此判斷時，IFRS S1規定個體應參考SASB準則所包含揭露主題有關之指標並考量其適用性。[IFRS S1.58(a)]。如上文第5.1.1節所述，該等指標搭配揭露主題，被設計(無論係單獨或作為一組指標之一部分)提供與特定揭露主題之個體績效有關之有用資訊。每一此等指標係由技術協定所支持，此等協定對定義、範圍、施行及表達提供指引。技術協定亦可作為驗證所揭露資訊之標準(此係上文第3.1.1節提到所提供之資訊之強化性品質特性之一)。結合這些指標，尚有可量化個體特定活動或營運之規模並用以將資料標準化並便於比較之活動指標。[IFRS S1.IG12, IFRS S1.IG23]

我們的觀察

IFRS S1規定個體須提供能公允表達可合理預期將影響個體展望之永續相關風險與機會(參閱上文第3.1節)之資訊。因此，當個體需要參考並考量其他指引來源之適用性以辨認重大資訊時，其需確保所作之揭露與主要使用者之決策攸關，且忠實表述該個體之永續相關風險與機會。我們認為，此係所選擇之指引來源需達到之基本門檻，俾確保永續相關財務揭露中所包含重大資訊之適當性。

考量下列基於IFRS S1「施行指引」中所提供之例示，其係上文第5.1.1節中例示5-1所提供之延續。該釋例涉及IFRS S1應參考與SASB準則中所包含揭露主題相關指標之規定並考量其適用性：

[IFRS S1.IG18, IFRS S1.IG22, IFRS S1.IG23, IFRS S1.IG24]

A部分—IFRS S1之簡介

例示5-2：藉由參考SASB準則並考量其適用性，以辨認永續相關風險與機會之重大資訊

B個體進行肉品、家禽與乳製品之營運，因此參考肉類、家禽與乳製品之SASB準則並考量其適用性。B個體作出結論，該SASB準則中適用於其情況之揭露主題包括食品安全及勞工健康與安全等之揭露主題。於辨認永續相關風險與機會(B個體業已根據該等揭露主題辨認)之重大資訊時，B個體參考下列納入於肉類、家禽與乳製品之SASB準則之指標並考量其適用性：

a) 食品安全：

- (i) FB-MP-250a.1—全球食品安全倡議(GFSI)查核，就(a)重大不合格及(b)輕微不合格之(1)不合格比率及(2)相關改正行動比率；
- (ii) FB-MP-250a.2—經全球食品安全倡議(GFSI)食品安全認證計畫認證之供應商場所之百分比；
- (iii) FB-MP-250a.3—(1)公布召回之次數及(2)召回之產品之總重量；及
- (iv) FB-MP-250a.4—對禁止進口個體產品之市場之討論；及

b) 勞工健康與安全：

- (i) FB-MP-320a.1—(1)可記錄事故比率(TRIR)及(2)死亡率；及
- (ii) FB-MP-320a.2—為評估、監控及緩解急性與慢性呼吸道健康狀況之作為之描述。

適用SASB準則隨附之技術協定時，B個體揭露與其所有員工之勞工健康與安全有關之資訊，無論其地點及僱傭類型(例如全職、兼職、直接、合約、行政職、勞動、固定薪資、時薪或季節性)。B個體以隨附之技術協定作為指引，以適當之背景資訊補充其指標(例如，討論值得注意之召回，包括與該召回有關之原因、數量、補救成本、性質(自願或非自願)、相關改正行動，以及其他重大結果(諸如法律訴訟或消費者疾病)之資訊。

提供特定行業揭露予主要使用者之重要性，亦明示於IFRS S1中與指標揭露之核心內容相關之部分(參閱上文第4.5節之討論)，該部分規定個體應揭露與其永續相關風險與機會相關之行業指標(亦即與參與該行業所特有之經營模式、活動或其他共同特性相關之指標)。相關指標可能適用於評估永續相關風險與機會在短期、中期及長期對個體現金流量、其對籌資之可得性或資金成本之影響。特定於該個體之判斷係屬必要，俾使由永續相關風險與機會之資訊中所選擇之指標屬重大。[IFRS S1.BC125, IFRS S1.BC133]

下列釋例係上文第5.1.1節摘錄中所提供之IFRS S1「施行指引」中釋例1及釋例2之延續，且藉由參考SASB準則並考量其適用性，連結至辨認可合理預期將影響個體展望之永續相關風險與機會之資訊：[IFRS S1.IE釋例1, IFRS S1.IE 釋例2, IFRS S1.IE5-9, IFRS S1.IE12-15]

A部分—IFRS S1之簡介

IFRS S1之摘錄

釋例1—單一業務線之個體

Y個體係一區域性客運航空公司。Y個體依國際財務報導準則第S1號第54段之規定，於辨認可合理預期將影響其展望之永續相關風險與機會時，須適用國際財務報導準則永續揭露準則。除適用國際財務報導準則永續揭露準則外，Y個體尚須參考永續會計準則理事會(SASB)準則中之揭露主題並考量其適用性。Y個體作出其經營模式及活動係與航空之永續會計準則理事會(SASB)準則最緊密連結之結論。

...

Y個體於揭露其永續相關風險與機會之資訊時，適用明確適用於其所辨認永續相關風險與機會之國際財務報導準則永續揭露準則。例如，Y個體適用國際財務報導準則第S2號以揭露其溫室氣體排放之資訊。若無明確適用於Y個體所辨認永續相關風險與機會之國際財務報導準則永續揭露準則，Y個體參考與航空之永續會計準則理事會(SASB)準則中適用之揭露主題有關之指標並考量其適用性。Y個體作出適用此等指標將提供與一般用途財務報告使用者決策攸關且忠實表述其所辨認永續相關風險與機會之資訊之結論。例如，與「事故及安全管理」揭露主題有關之指標包括：

- a) TR-AL-540a.1-對安全管理體系之施行及結果之描述；
- b) TR-AL-540a.2-航空事故之次數；及
- c) TR-AL-540a.3-政府就航空安全法規而採取執法行動之次數。

Y個體於辨認擬提供之資訊時，考量隨附於指標之技術協定之適用性。例如，Y個體於揭露對安全管理體系之施行及結果之描述時，可能會描述為降低其所辨認之安全風險及危險情況所施行之任何行動或措施。此等行動或措施包括(例如)控制、營運、管理、流程、產品、商業夥伴、訓練或技術等之特定變動。

Y個體須適用與國際財務報導準則第S1號中之「核心內容」有關之規定。Y個體於提供國際財務報導準則第S1號規定之資訊時(包括與策略及指標與目標有關之資訊)，考量航空之永續會計準則理事會(SASB)準則中之揭露主題、指標及相關技術協定。

Y個體依國際財務報導準則第S1號第49及59段之規定揭露其於編製永續相關財務揭露時，適用航空之永續會計準則理事會(SASB)準則中之揭露主題及指標。

釋例2—具有多角化活動之大型集團

A個體係一具有多角化活動之大型集團。A個體生產用於各種行業之電子及工業設備。除國際財務報導準則永續揭露準則外，A個體於辨認其永續相關風險與機會時須參考永續會計準則理事會(SASB)準則中之揭露主題並考量其適用性。由於其活動之性質廣泛，A個體藉由考量永續會計準則理事會(SASB)準則所歸屬之不同產業別，開始考量各永續會計準則理事會(SASB)準則之適用性。A個體從事醫療保健、資源轉化及公共建設產業中行業之活動，且於某些情況下擁有其生產流程之特定部分，而非依賴供應商。其亦有運輸及消費品產業之某些活動。

...

若無明確適用於A個體所辨認永續相關風險與機會之國際財務報導準則永續揭露準則，A個體參考與適用之揭露主題有關之指標並考量其適用性。A個體於辨認適用之指標時，考量該指標是否將提供與一般用途財務報告使用者決策攸關且忠實表述所辨認永續相關風險與機會之資訊。

A個體於編製其永續相關財務揭露時，作出應彙總某些資訊以避免不重大資訊模糊重大資訊之結論。例如，其作出應彙總有關為其各種活動所生產器械取得關鍵原料之策略之資訊之結論，因個體集中管理該等關鍵原料之供應商關係。

A部分—IFRS S1之簡介

IFRS S1之摘錄

反之，對其他類型之資訊，A 個體作出彙總將導致模糊重大資訊之結論。例如，其作出不應將與醫療保健產業中之設備有關之召回數量之資訊與消費品產業中之設備有關之召回數量之資訊彙總之結論，因每一產業之技術、生產流程及市場不同。因此，於此等產業中產品召回之發生亦有各種原因。

A 個體依國際財務報導準則第S1號第49及59段之規定，揭露其於編製其永續相關財務揭露時所適用之永續會計準則理事會(SASB)準則之資訊，包括辨認其所適用之特定永續會計準則理事會(SASB)準則、揭露主題及指標。A個體亦依國際財務報導準則第S1號第74段之規定，提供使一般用途財務報告之使用者，能了解個體於編製其永續相關財務揭露之流程中所作之判斷，以及對包含於該等揭露中之資訊具最重大影響之判斷之資訊。

ISSB預期(如上文第5.1.1節中討論的揭露主題)SASB準則中之相關指標通常適用於具有特定經營模式及相關活動之個體。此外，這些指標並非詳盡無遺。若個體作出之結論為，SASB準則中明定之指標不適用於其情況，或不足以辨認能公允表達可合理預期將影響其展望之所有永續相關風險與機會之資訊(如上文第5.1.2節所述)，則個體於此辨認過程中，需依IFRS S1運用判斷以參考及考量其他指引來源。

[IFRS S1.57, IFRS S1.C1, IFRS S1.IG13, IFRS S1.BC133]

5.1.2.B 參考其他指引來源以辨認永續相關風險與機會之重大資訊時之考量

在不與ISSB準則衝突之範圍內，個體可參考下列來源並考量其適用性：(a)CDSB架構應用指引；(b)旨在符合主要使用者之需求之其他準則制定機構最新發布之公報；(c)於相同行業或地區營運之個體所揭露之資訊(包括指標)。[IFRS S1.58(b)]

例如，個體於辨認有關可合理預期將影響個體展望之水或生物多樣性相關風險或機會之資訊(包括指標)時，可參考CDSB架構應用指引並考量其適用性。個體在採用上文第4節中所討論之核心內容規定時，可考量CDSB架構應用指引。下列釋例係基於IFRS S1「施行指引」：[IFRS S1.IG27]

例示5-3：藉由參考CDSB架構應用指引並考量其適用性，辨認重大資訊以揭露永續相關風險與機會

- a) 治理 - 提供與水相關風險與機會有關之治理面之揭露時，CDSB架構對水相關揭露之應用指引建議個體可提供有關如何將水政策、策略及資訊委派予管理階層之資訊。關於為達成有效水管理而與利害關係人之合作，該指引亦建議個體可提供有關在受重大水損失影響之地區是否有特定單位、個人或機制(其職能係確保對水相關法規之遵循及利害關係人之參與)之資訊。
- b) 策略 - 提供與生物多樣性相關風險與機會有關之策略面之揭露時，CDSB架構對生物多樣性相關揭露之應用指引建議個體可提供，例如，有關生物多樣性相關風險與機會之地理專屬性，以及該等風險與機會於短期、中期及長期內可能如何改變之資訊。該指引亦建議個體可考量提供之量化與質性資訊(依國際財務報導準則第S1號第34至40段之規定)之類型，例如有關生物多樣性管理之營運費用、成本節省及收入，諸如有關在意外(如污染洩漏)情況下之補救費用或負債準備、員工訓練成本，以及來自生物多樣性效率產品及服務之收入之資訊。

A部分—IFRS S1之簡介

例示5-3：藉由參考CDSB架構應用指引並考量其適用性，辨認重大資訊以揭露永續相關風險與機會

- c) 指標與目標—CDSB架構對生物多樣性相關揭露之應用指引提供常見生物多樣性指標之釋例，諸如廢水中關鍵污染物之濃度、所收成之木材及非木材森林產品之數量，以及由於都市化而轉換之森林、草原或濕地之面積。由於生物多樣性隨時間變動，該指引建議個體提供有關其對目標所設定時程之資訊。該指引亦討論因生物多樣性優先事項之地理差異及不同法令規範之規定，而對特定位置訂定之目標。

此外，企業可參考IFRS S1附錄C所明定之來源並考量其適用性，即GRI準則及歐洲永續報導準則(ESRS)。[IFRS S1.58(c), IFRS S1.C2]。與SASB準則及CDSB架構應用指引，GRI準則及ESRS旨在滿足與主要使用者不同的受眾之資訊需求。因此，IFRS S1敘明，若個體參考GRI準則及ESRS並考量其適用性，僅於該等來源可協助個體達成IFRS S1之目的(參閱上文第1.1節)且不與ISSB準則衝突之範圍內，始得如此作。允許個體於辨認有關永續相關風險或機會之重大資訊時(而非於辨認永續相關風險或機會本身時)參考該等來源並考量其適用性，旨在確保個體所揭露之任何資訊與已被辨認為主要使用者感興趣之主題有關。

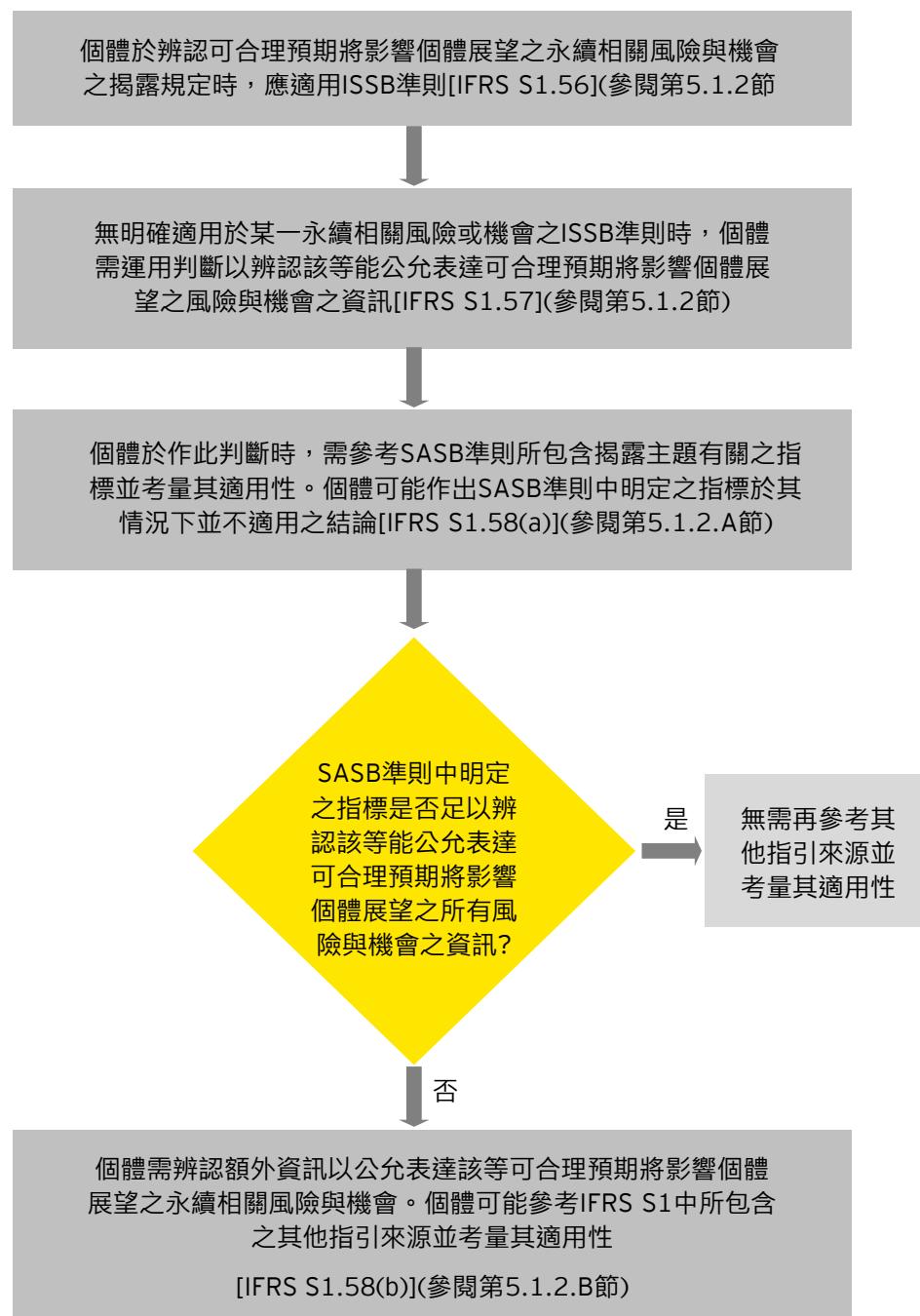
[IFRS S1.58(c), IFRS S1.C2, IFRS S1.BC137, IFRS S1.BC138]。

儘管依GRI準則或ESRS所提供之一部分揭露可產生對主要使用者有用之資訊，個體仍需考量ISSB準則中之規定，而非僅重新利用依該等準則編製之報告，即自動將此視為符合ISSB準則之規定。此外，個體需遵循IFRS S1中不模糊ISSB準則所規定之重大資訊之規定(參閱上文第3.2.3.B節)。否則，若個體適用該等準則而非適用ISSB準則之規定，個體將無法就遵循ISSB準則作明確且無保留之遵循聲明(參閱下文第7節中關於遵循之討論)。

[IFRS S1.58(c), IFRS S1.C3, IFRS S1.BC138, IFRS S1.BC139]。

A部分—IFRS S1之簡介

圖表5-2：使用指引來源以辨認有關永續相關風險與機會之重大資訊



A部分—IFRS S1之簡介

5.1.3 與指引來源有關之資訊之揭露

為使主要使用者能了解永續相關財務揭露係如何予以編製，個體須辨認與揭露：

- ▶ 於編製其永續相關財務揭露時，個體所適用之特定準則、公報、行業實務及其他指引來源，包括(如適用時)辨認永續會計準則理事會(SASB)準則中之揭露主題。[IFRS S1.59(a)]。
- ▶ ISSB準則中明定之行業、個體編製其永續相關財務揭露(包括辨認適用之指標)時所適用之SASB準則或與特定行業有關之其他指引來源中所明定之行業。此旨在協助主要使用者了解個體於適用行業基礎揭露規定時所作之重大性判斷(例如，SASB準則是否用以編製揭露)。藉由依上述規定揭露行業，主要使用者將能了解適用於該行業個體之指標是否有所遺漏。[IFRS S1.59(b), IFRS S1.BC140]。
- ▶ 於編製永續相關財務揭露之流程中個體所作判斷之資訊，該等判斷對包含於該等揭露中之資訊具最重大影響(參閱下文第6.1節)，包括所適用之指引來源。作為本揭露之一部分，個體可能尚須揭露其曾考量但未適用之其他指引來源。

[IFRS S1.74, IFRS S1.75, IFRS S1.BC141]。

5.2 揭露位置

ISSB準則所規定之揭露需為個體一般用途財務報告之一部分。如上文第1.1節所述，一般用途財務報告係提供有關報導個體之財務資訊之報告，該等資訊對主要使用者於作成有關提供資源予個體之決策時有用。因此，要求將永續相關財務揭露成為個體一般用途財務報告之一部分，旨在確保提供該等報告之主要使用者全面且連結之一組報告。[IFRS S1.60, IFRS S1.BC142]。

5.2.1 揭露位置之彈性

除要求將永續相關財務揭露成為企業一般用途財務報告之一部分外，IFRS S1並未規定該等揭露於一般用途財務報告中之確切位置。永續相關財務資訊於報告中有許多可能之揭露位置，惟此可能受限於個體經營所在之司法管轄區所適用之法規或其他規定。亦即，法規或其他規定可能明定個體須提供其永續相關財務揭露之確切位置有所規定。例如，於某些司法管轄區，個體編製管理階層評論(亦稱為「管理階層報告」、「管理階層之討論與分析」、「營運與財務評述」、「整合性報告」或「策略性報告」)或類似報告。當此類報告構成個體一般用途財務報告之一部分時，可視為永續相關財務揭露之可能位置。[IFRS S1.61, IFRS S1.BC143]。

此外，ISSB準則所規定之資訊之位置，可能與與為符合其他規定所揭露之資訊(例如主管機關要求之資訊，如上文第3.2.3.C節所述)之位置相同。惟於此種情況下，個體需確保永續相關財務揭露係明確可辨認，且不致因就符合該等其他規定所提供之額外資訊而模糊。[IFRS S1.62]。亦可參閱上文第3.2.3.B節有關不模糊重大資訊之規定。

A部分—IFRS S1之簡介

IFRS S1允許交互索引以避免在須揭露共同資訊項目時產生不必要之重複。交互索引之資訊成為整份永續相關財務揭露之一部分。

永續相關財務揭露需與個體發布其相關財務報表同時提供。

5.2.2 藉由交互索引而納入之資訊

於某些情況下，ISSB準則所規定之資訊可能會在個體發布之另一報告中提供。例如，可在相關財務報表中揭露規定的資訊。如上文第3.4.3節所述，IFRS S1明定，當ISSB準則規定揭露共同資訊項目時，個體須避免不必要之重複。於此種情形下，IFRS S1允許個體於報告中納入交互索引以提供永續相關財務揭露。[IFRS S1.63, IFRS S1.B45]。

儘管藉由交互索引納入資訊具有成本效益，IFRS S1包括允許交互索引之特定條件。特別是，若藉由交互索引將重大資訊納入於個體之永續相關財務揭露(交互索引之資訊)，只要可取得個體之永續相關財務揭露之情況，則該資訊亦須為可取得。亦即，交互索引之資訊需基於與所有其他永續相關財務揭露相同條件及同一時間係可取得。[IFRS S1.B45, IFRS S1.BC144]。

若交互索引之資訊與個體永續相關財務揭露不在同一報告中時，個體需說明，主要使用者如何可取得該資訊。於如此作時，個體需於其永續相關財務揭露中明確辨認該交互索引之資訊所在之報告，並說明如何取得該報告。此外，交互索引需索引至該報告之特定精確部分。[IFRS S1.B47, IFRS S1.BC144]。

交互索引之資訊實際上係整份永續相關財務揭露之一部分，因此，其需遵循ISSB準則之規定(例如，其需符合上文第3.1.1節中所述之品質特性)。個體需確保整份永續相關財務揭露不會因藉由交互索引納入資訊而較不具可了解性。此外，通過發布一般用途財務報告之單位或個人，對於藉由交互索引而納入之資訊與對直接納入之資訊承擔相同責任。[IFRS S1.B45, IFRS S1.B46]。

5.3 報導時間

5.3.1 永續相關財務揭露與財務報表之同時報導

IFRS S1規定個體應於發布相關財務報表之同時提供永續相關財務揭露。此亦為IFRS S1之規定(即透過交互索引而納入個體永續相關財務揭露之資訊，需基於與所有其他永續相關財務揭露相同條件及同一時間係可取得)之自然結果。此同時發布旨在提供主要使用者對個體財務狀況及績效之一致、整體及連結之全貌，並提供使用者全面之永續相關財務揭露，俾使其能作出更具資訊依據之決策。[IFRS S1.64, IFRS S1.BC142, IFRS S1.BC145]。

5.3.2 永續相關財務揭露之報導期間

個體通常就12個月之期間編製永續相關財務揭露(除非基於實務之理由，個體偏好就52週之期間，IFRS S1並未排除此種實務)。無論其決定為何，個體永續相關財務揭露涵蓋之報導期間需與相關財務報表所涵蓋之報導期間相同。[IFRS S1.64, IFRS S1.65]。

IFRS S1規定個體於改變其報導結束期間日，且就長於或短於12個月之期間提供永續相關財務揭露時，應提供特定之揭露。特別是，其需揭露永續相關財務揭露所涵蓋之期間，採用較長或較短期間之理由，以及永續相關財務揭露中所揭露之數額不完全可比之事實。[IFRS S1.64, IFRS S1.66]。

個體有時會在報導期間結束日後收到有關存在於報導期間結束日情況之資訊。若個體在通過發布永續相關財務揭露日之前收到此類資訊，該個體需根據新資訊更新與這些情況有關之揭露。[IFRS S1.67]

A部分—IFRS S1之簡介

此外，可能有發生於報導期間結束日之後但於通過發布永續相關財務揭露日之前之交易、其他事件及狀況。於此種情況下，若不予以揭露該等資訊可合理預期將影響主要使用者以該報告為基礎所作之決策時，個體需揭露有關該等交易、其他事件及狀況之資訊。[IFRS S1.68]

5.3.3 期中報導

IFRS S1並不強制規定哪些個體須提供期中永續相關財務揭露，亦未規定提供之頻率或於期中期間結束日後多久提供。惟當個體之債務或權益證券係公開發行之情況，政府、證券主管機關、證券交易所及會計團體可能要求該等個體須發布期中一般用途財務報告。

與IFRS會計準則不同，ISSB準則未包括專門針對期中報導之準則。而是在IFRS S1中包含與期中報導相關之規定。特別是，必須或選擇發布期中永續相關財務揭露之個體，可能必須或選擇提供較年度永續相關財務揭露少之資訊。此係基於時效性與成本之考量，並避免先前報導資訊之重複。一般而言，期中永續相關財務揭露旨在提供最近期整份年度揭露資訊之更新，且因此，在不重複先前已報導資訊之情況下，著重於新資訊、事件及情況。惟儘管所提供之永續相關財務揭露較為簡明，IFRS S1並未禁止或不鼓勵個體發布整份永續相關財務揭露(依IFRS S1之規定)，以作為其期中一般用途財務報告之一部分。[IFRS S1.69, IFRS S1.B48]

5.4 比較資訊

除非另一ISSB準則允許或另有規定，須對報導期間揭露之所有數額，就前一期揭露比較資訊。

IFRS S1規定個體應對報導期間揭露之所有數額，就前一期揭露比較資訊，除非另一ISSB準則允許或另有規定。此外，IFRS S1規定個體應揭露詳細敘述與重點描述之永續相關財務資訊，若該等資訊對主要使用者了解報導期間之揭露係屬有用。[IFRS S1.70, IFRS S1.B49]

IASB決議不將此規定限制於指標上，而是擴大至「所有數額」，因這對主要使用者將更為有用。永續相關財務揭露中所報導之數額可能與永續相關風險與機會之目前及預期財務影響有關，也可能與指標及目標有關。[IFRS S1.71, IFRS S1.BC147]。

當屬估計值之數額發生變動時，對比較資訊之特定揭露規定，參閱下文第6.2.3節中之討論。

6 判斷、不確定性及錯誤

6.1 判斷

於編製及列報永續相關財務揭露時，個體需運用各種判斷。IFRS S1規定個體應揭露其於編製永續相關財務揭露之流程中所作判斷(除下文第6.2節所討論之涉及數額估計者外)之資訊。該規定明確連結至對包含於永續相關財務揭露之資訊具最重大影響之判斷。提供此類資訊予主要使用者能使其了解永續相關財務揭露係如何編製。[IFRS S1.74, IFRS S1.BC158]。

IFRS S1提供說明個體於編製永續相關財務揭露時須作判斷之例。當個體：[IFRS S1.75]

- ▶ 辨認可合理預期將影響個體展望之永續相關風險與機會(參閱上文第1.2節)
- ▶ 決定適用之指引來源為何(參閱上文第5節)
- ▶ 辨認納入永續相關財務揭露中之重大資訊(參閱上文第3.2.2節)
- ▶ 評估某一事件或情況之變動是否重大且須重新評估個體價值鏈中所有受影響之永續相關風險與機會之範圍(參閱上文第1.2.3節)

A部分—IFRS S1之簡介

此規定係建立於IAS1之原則，即有關個體適用其會計政策時所作對個體財務報表認列金額具有最重大影響之判斷。在其他ISSB準則缺乏明確適用之揭露規定之情況下，ISSB決議納入此一就個體所作判斷之整體性規定。其他ISSB準則可能規定對判斷及估計值之揭露。於此種情況下，IFRS S1中之規定將可補充其他ISSB準則之更明確規定。惟其他ISSB準則亦可能規定個體須揭露某些依IFRS S1之整體性規定而應揭露之資訊。[IFRS S1.76, IFRS S1.BC159, IFRS S1.BC160]

6.2 衡量不確定性

6.2.1 估計數額導致之衡量不確定性

當永續相關財務揭露中所包含之數額無法直接衡量而僅能估計時，即產生衡量不確定性。此種衡量不確定性不僅在估計指標時發生，於其他情況下亦會發生，例如在提供有關永續相關風險與機會對個體於報導期間之財務狀況、財務績效及現金流量之影響，以及短期、中期及長期之預期財務影響之資訊時(參閱上文第4.3.4節中之進一步討論)。[IFRS S1.BC163]

以下釋例係基於IFRS S1之結論基礎：[IFRS S1.BC163]。

例示6-1：衡量不確定性之釋例

N個體之資產受到氣候相關之森林火災事件之風險日益增加。此風險被視為該等資產之減損分析及衡量之一部分。火災之頻率及嚴重程度屬高度不確定。因此，主要使用者需要關於此不確定性之資訊，包括於下一個年度報導期間對該等資產之帳面金額可能須作重大調整之顯著風險之事實。

6.2.2 IFRS S1對衡量不確定性之規定

IFRS S1規定個體應揭露使主要使用者能了解影響永續相關財務揭露所報導數額之最重大不確定性之資訊。於如此作時，個體辨認其已揭露受高度衡量不確定性影響之數額，且對每一數額皆須揭露：(i)衡量不確定性之來源(例如，該數額對未來事件之結果、衡量技術或來自個體價值鏈之資料之可得性及品質之依賴)，以及(ii)個體衡量該數額時所作之假設、概估及判斷。[IFRS S1.78, IFRS S1.82, IFRS S1.BC163]。

該等揭露規定與編製永續相關財務揭露時使用之估計值有關，且係與個體作成最困難、主觀或複雜判斷之估計有關。於某些情況下，估計值涉及對具不確定結果之可能未來事件之假設。當變數及假設增加之數量越多，該等判斷將更為主觀及複雜。因此，影響永續相關財務揭露所報導數額之不確定性亦隨之增加。[IFRS S1.79, IFRS S1.80]。

於編製永續相關財務揭露時，使用合理之估計值至關重要。然而，估計值需被正確描述並說明，以避免損及包括該等估計值之資訊之有用性。IFRS S1明確指出，即使存有高度之衡量不確定性，並不必然使該估計值無法提供有用資訊。[IFRS S1.79]。

個體可能需要揭露之資訊類型及範圍，將隨永續相關財務揭露中所報導數額之性質而異，即不確定性之來源及導致不確定性之因素，以及其他情況。

IFRS S1舉例說明個體可能需要揭露之資訊類型：[IFRS S1.81]

A部分—IFRS S1之簡介

IFRS S1之摘錄

- 81 個體可能需要揭露之資訊之類型及範圍隨永續相關財務揭露所報導數額之性質而異-不確定性之來源及導致不確定性之因素，以及其他情況。個體可能需要揭露之資訊之類型舉例如下：
- 假設或衡量不確定性之其他來源之性質；
 - 所揭露數額對其計算所根據之方法、假設及估計之敏感性，包括敏感性之理由；
 - 不確定性之預期結果，以及揭露數額之合理可能結果之範圍；及
 - 若不確定性仍未解決，對揭露數額先前假設所作變動之說明。

6.2.3 對估計指標之修正後比較資訊

6.2.3.A 對前一期所揭露之估計指標之新資訊

可能辨認出與前一期揭露之估計指標有關之新資訊，且該新資訊可提供前一期即已存在之情況之證據。於此種情況下，需揭露修正後比較數額。

如上文第5.4.1節所述，個體須對報導期間揭露之所有數額，提供前一期之比較資訊(除非另一ISSB準則允許或另有規定)。有時，就指標揭露之數額係估計值(如上文第6.2.1節所述)，且於某些情況下，個體可能就前一期揭露之估計指標辨認出有關之新資訊。若此新資訊提供前一期即已存在之情況之證據，IFRS S1規定個體須：[IFRS S1.B50]

- ▶ 揭露反映該新資訊之修正後比較數額
- ▶ 揭露前一期所揭露之數額與修正後比較數額間之差額
- ▶ 說明修正該比較數額之理由

儘管ISSB所收到之回饋意見對於提供比較資訊原則係廣泛接受，但仍有回應者擔憂其是否能明確適用於估計數額之比較資訊。其中一項主要擔憂為，修訂後比較資訊之規定與依IFRS會計準則所編製財務報表中之估計值變動之作法，二者有所不同之事實。亦即，依IFRS會計準則之規定，估計值之變動係認列於受變動影響之當期及未來期間，且因此，不會改變比較資訊。估計值之變動會反映於發生變動之報導期間之損益及權益中，因為此係複式記帳模式之一部分。然而，在永續相關財務揭露中，估計值無法影響權益(例如，範疇3溫室氣體排放之估計值變動僅影響估計值本身)。因此，反映更新後估計值之修正後比較數額對主要使用者了解趨勢而言係屬有用資訊。因此，ISSB決議，若個體修正比較數額以反映與前一期相關之估計值變動，而非改變報導期間之資訊，將提供更有用之資訊。[IFRS S1.BC149, IFRS S1.BC150, IFRS S1.BC151]

IFRS S1認知到，有時修正比較數額以達成與報導期間之可比性可能於實務上不可行(例如，資料在前一期可能未以允許追溯適用指標之新定義之方式蒐集，此可能使重新產生該資料於實務上不可行。)。因此，若實務上不可行，則無需揭露前一期之修正後比較數額，惟個體需要揭露該事實。[IFRS S1.B51, IFRS S1.B54]

惟指標若係屬前瞻性，且與可能未來交易、事件及其他狀況有關，個體得(但非必須)修正該前瞻性指標之比較數額(例如，當揭露未來一年新設備之預期支出且該設備之價格隨後上漲時)。若個體選擇就前瞻性指標提供比較資訊，需要確保此未涉及後見之明。[IFRS S1.B51]

A部分—IFRS S1之簡介

我們的觀察

隨著可支持永續相關指標(其係基於估計值)之更可靠資訊於當期報導成為可取得時，修正先前已報導之估計值俾就提供予主要使用者之資訊增加可比性，可能係屬適當。例如於評估實現淨零目標之進展情況時，更為改善或更精細之溫室氣體排放資料可能於未來期間成為可取得。因此，個體需建立適當之流程及控制以蒐集必要之資料，以追溯提供修正後估計值，並揭露與前期相較之變動。

6.2.3.B 對重新定義、取代及新指標之修正後比較數額

若個體於報導期間重新定義、取代或引進新指標，其需揭露該指標之修正後比較數額，除非於實務上不可行。IFRS S1在附錄A中對「實務上不可行」一詞予以定義，闡明「當個體已盡所有合理之努力卻仍無法適用某項規定時，則適用該規定為實務上不可行」。該定義係以IAS 1為基礎，俾與IFRS會計準則維持一致。因此，IFRS S1亦就個體如何判定符合規定是否為於實務上不可行設定較高之門檻，該門檻高於成本效益之門檻。此外，個體需說明指標之變動及該等變動之理由，包括為何重新定義或替換之指標較先前指標提供更有用之資訊。[IFRS S1.B52, IFRS S1.B53, IFRS S1.BC152, IFRS S1.BC155]

6.3 錯誤

IFRS S1將前期錯誤描述為，個體以前之一期或多期永續相關財務揭露之遺漏與誤述。錯誤可能係計算錯誤、指標或目標之定義適用錯誤、忽略或誤解事實與舞弊之影響。該等錯誤源自未使用或誤用於通過發布該期間永續相關財務揭露時可取得之可靠資訊。此外，當未使用或誤用可合理預期於編製該等揭露時已取得且已考量之可靠資訊時，亦產生錯誤。[IFRS S1.84, IFRS S1.B56]

若潛在報導期間錯誤於與永續相關財務揭露有關之當期即發現，應於永續相關財務揭露通過發布前更正。惟重大錯誤有時於後續期間始發現。若個體辨認出前期永續相關財務揭露之重大錯誤，需重編以前期間所揭露之比較數額以更正，除非如此作於實務上不可行。[IFRS S1.83, IFRS S1.86, IFRS S1.B57]。

此外，若個體辨認出以前期間永續相關財務揭露之重大錯誤，其需揭露該前期錯誤之性質，以及對所揭露之每一以前期間之更正(於實務上可行之範圍內)。此外，若更正該錯誤於實務上不可行，則個體需揭露導致實務上不可行存在之情況，並描述如何及自何時開始更正該錯誤。若無法決定某項錯誤對表達之所有前期之影響，自實務上最早可行之日起重編比較資訊，以更正該錯誤。[IFRS S1.B58, IFRS S1.B59]

錯誤更正與估計變動有所區別。此係因估計係個體因得知額外資訊而可能需加以修正之概估(另參閱上文第6.2節中的討論)，而非遺漏或誤述。因此，IFRS S1區分出上文第6.2.3節所述對個體修正比較數額之規定(例如，更新指標之估計值或重新定義指標)，以及導因於錯誤而重編數額之規定。[IFRS S1.85, IFRS S1.BC165]。

7 遵循聲明

僅於個體之永續相關財務揭露符合ISSB準則之所有規定時，始得納入明確且無保留之遵循聲明。

僅於個體之永續相關財務揭露符合ISSB準則之所有規定時，始得納入明確且無保留之遵循聲明。遵循ISSB準則之保留聲明係予以禁止。納入遵循聲明係向主要使用者傳達有關個體已適用ISSB準則之所有規定之重要資訊，而非其報導永續相關資訊之方法具選擇性。[IFRS S1.72, IFRS S1.BC156]

惟於某些情況下，IFRS S1免除個體揭露ISSB準則明確規定之資訊，而不妨礙個體聲明已遵循ISSB準則。該等情況包括：[IFRS S1.73]

A部分—IFRS S1之簡介

- ▶ 法令規範可能禁止個體揭露ISSB準則明確規定之資訊(參閱上文第3.2.3.C節關於與法令規範之互動之討論)
- ▶ 有關某一永續相關機會之資訊係商業敏感(參閱上文第3.2.4.B節關於商業敏感資訊之討論)

為聲明遵循ISSB準則，個體不必然需執行策略性目標。例如，個體不需遵循特定之低碳經濟轉型計畫，惟需揭露有關其已設定或法令規範須設定之目標之資訊。換言之，若個體並未管理其某些永續相關風險與機會，或未就此建立其本身之指標與目標，仍可透過揭露此事實而聲明其遵循ISSB準則，因這通常對主要使用者係屬需了解之重大資訊。同樣地，個體可能未建立適當之治理流程、控制或程序以監控及管理特定之永續相關風險與機會，但此事實本身對主要使用者係屬需藉由揭露以了解之重大資訊。[IFRS S1.BC157]

8 生效日

有些利害關係人強調，因建立永續相關財務揭露之全球基準之急迫性，IFRS S1及IFRS S2之生效日不應超過其發布後12個月之事實。ISSB決議，就2024年1月1日以後開始之年度報導期間設定一生效日，與其為滿足主要使用者對永續相關及氣候相關財務揭露之迫切需求之目前進展一致。[IFRS S1.BC167, IFRS S1.BC171]

具體而言，個體須對2024年1月1日以後開始之年度報導期間適用IFRS S1，並得提前適用。惟若提前適用，個體需揭露該事實並同時適用IFRS S2。[IFRS S1.E1]。個體之實際生效日將取決於ISSB準則何時於其所在之司法管轄區成為強制性規定，除非該等個體於其司法管轄區規定為強制性準則前自願適用ISSB準則。

9 對IFRS S1過渡規定之放寬

IFRS S1包含個體於適用ISSB準則之第一個年度報導期間時可採用之過渡規定之放寬。

個體對適用ISSB準則之準備程度將取決於各種因素，諸如個體目前對永續相關風險與機會之報導方法、其規模及營運所在之司法管轄區。考量到準備程度，ISSB認知到，個體可能需要時間建立或調整內部系統、流程及控制以編製ISSB準則所要求之揭露。因此，ISSB決議引入過渡規定之放寬。[IFRS S1.BC170]

IFRS S1包含個體於適用IFRS S1之第一個年度報導期間時可採用之過渡規定之放寬，如第9.1節、第9.2節及第9.3節所述。[IFRS S1.E3]。

9.1 對同時報導之過渡規定之放寬

ISSB考量自利害關係人所收到之回饋意見，其表達為符合同時報導永續相關財務揭露及財務報表之規定，對資料可取得性及編製者準備情況之許多疑慮，特別是於適用ISSB準則之第一年。例如，由於潛在報導負擔及較高成本而產生之挑戰，由於尚未發展之系統使蒐集及彙總資料需花費大量時間，由於財務報表較晚定稿而造成指標計算延遲。

為回應此等疑慮，ISSB決議提供過渡規定之放寬以給予個體更多時間編製並整合永續相關財務揭露與財務報表之報導。於個體適用IFRS S1之第一個年度報導期間，個體得適用過渡規定之放寬，其允許個體於發布相關財務報表時，無須同時報導其永續相關財務揭露。[IFRS S1.BC145, IFRS S1.BC146, IFRS S1.BC172]。特別是，附錄E指出：[IFRS S1.E4]

A部分—IFRS S1之簡介

IFRS S1之摘錄

- E4 於個體適用本準則之第一個年度報導期間，個體得於發布其相關財務報表後報導其永續相關財務揭露。適用此過渡規定之放寬時，個體應於下列時點報導其永續相關財務揭露：
- 若個體須提供第二季或半年度期中一般用途財務報告，於次年度提供該等期中報告之同時；
 - 若個體自願提供第二季或半年度期中一般用途財務報告，於次年度提供此等期中報告之同時，惟在個體第一次適用本準則之年度報導期間結束日後九個月內；或
 - 若個體無須且未自願提供期中一般用途財務報告，在個體第一次適用本準則之年度報導期間結束日後九個月內。

如上所述，該放寬允許將年度永續相關財務揭露與隨後之第二季或半年度期中一般用途財務報告同時提供。ISSB決議明定延後之時間俾使主要使用者知道何時提供資訊。惟此種放寬並不代表個體須提供季報或半年報(另參閱上文第5.3.4節關於期中報告之討論)。[IFRS S1.BC172, IFRS S1.BC173]

9.2 對比較資訊之過渡規定之放寬

考量到若個體於適用IFRS S1之第一個年度報導期間無需提供比較資訊，個體可能可以更快地適用IFRS S1之規定，因此ISSB決議就揭露比較資訊之規定提供放寬。此種放寬允許個體僅就第一個年度報導期間加以報導，而無須就初次適用日前之任何期間提供IFRS S1明定之揭露。換言之，個體無須於其適用IFRS S1之第一個年度報導期間揭露比較資訊。[IFRS S1.E3, IFRS S1.BC174]。

使用「氣候優先」之過渡放寬時，個體將僅於涉及揭露氣候相關風險與機會資訊之範圍內，適用IFRS S1之規定。

9.3 「氣候優先」過渡規定之放寬

於適用IFRS S1之第一個年度報導期間，將個體之揭露限制於僅與氣候相關風險有關之資訊，此係ISSB決議提供予個體之另一項放寬。因此，該個體將僅於涉及揭露氣候相關風險與機會資訊之範圍內，適用IFRS S1之規定。[IFRS S1.E5, IFRS S1.BC175]

特別是，若個體使用此放寬：[IFRS S1.E5, IFRS S1.E6, IFRS S1.BC176]

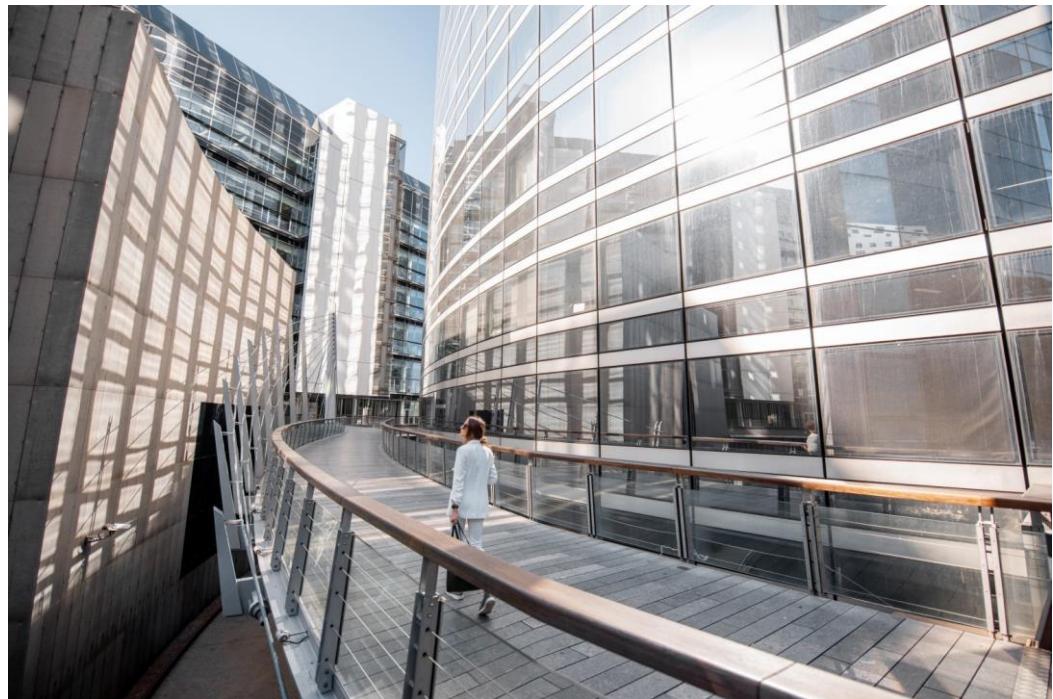
- ▶ 其適用IFRS S2(於B部分「IFRS S2之簡介」討論)以辨認氣候相關風險與機會並揭露相關資訊。
- ▶ 須揭露該事實。
- ▶ 對於豁免提供比較資訊之規定將可延長。具體而言，於適用IFRS S1之第一個年度報導期間，該個體無須揭露與氣候相關風險與機會有關之比較資訊。此外，於適用IFRS S1之第二個年度報導期間，除其氣候相關風險與機會外，該個體無需揭露與其他永續相關風險與機會有關之比較資訊。因此，於第二個年度報導期間仍須揭露與氣候相關風險與機會有關之比較資訊。

某些決定於適用IFRS S1之第一年使用此放寬之個體，可能亦希望揭露永續相關風險與機會之資訊，而非僅氣候相關風險與機會之資訊。ISSB闡明，此放寬並非旨在限制個體提供額外資訊予主要使用者，而是對於除氣候相關風險與機會資訊外亦希望提供永續相關風險與機會資訊之個體而言，在此額外資訊並未反映所有可合理預期將影響個體展望之永續相關風險與機會之資訊之範圍內，仍可使用該放寬。因此，ISSB強調，在使用放寬之情況下，確保氣候相關風險與機會之資訊(依IFRS S1及IFRS S2之規定提供)不會因額外資訊而被模糊之重要性。[IFRS S1.BC177]。

A部分—IFRS S1之簡介

我們的觀察

個體對於除氣候外之永續相關主題之資訊，可能已於其一般用途財務報告中揭露。於個體適用ISSB準則之第一個年度報導期間，可能持續於其永續相關財務揭露中提供其他永續相關主題之資訊，以維持與前一年度報導之一致性及可比性。惟該等個體需明確指出適用「氣候優先」之過渡規定之放寬，以及倘若未適用「氣候優先」之放寬，則就遵循ISSB準則所有規定之目的而言並未提供額外資訊。該等個體亦需確保依ISSB準則所提供之重大資訊，不會被此額外資訊所模糊。



B部分—IFRS S2之簡介

1 IFRS S2之簡介

1.1 IFRS S2之目標及範圍

IFRS S2規定個體「個體揭露其氣候相關風險與機會之資訊，該資訊對於一般用途財務報告之主要使用者作成有關提供資源予個體之決策時有用」[IFRS S2.1]。為達成此目的，個體須揭露有關可合理預期將影響個體展望之氣候相關風險與機會之資訊。根據IFRS S1之規定，可合理預期將影響個體展望之風險與機會係指可合理預期將於短期、中期及長期影響個體之現金流量、其對籌資之可得性或資金成本之風險與機會[IFRS S2.2]。

無法合理預期將影響個體展望之氣候相關風險與機會，不在IFRS S2之範圍內[IFRS S2.4]。

個體之氣候相關風險與機會係其永續相關風險與機會(須依IFRS S1揭露)之一部分。有關辨認永續相關風險與機會之更多資訊，參閱A部分「IFRS S1之簡介」第1.2節。

於制定IFRS S2時，ISSB認知到氣候變遷可能為幾乎所有個體及經濟部門帶來風險。ISSB亦認知到，氣候變遷之機會對個體可能屬可取得，諸如個體為減緩氣候變遷或調適氣候變遷影響而採取行動所帶來之機會。[IFRS S2.BC2]。

個體對氣候相關風險與機會之暴險可能係直接(即對個體自身資源之影響)，或可能透過由其價值鏈及與例如供應商與客戶之關係而屬間接[IFRS S2.BC2]。「價值鏈」之概念係於A部分「IFRS S1之簡介」第3.3.2節予以說明。此外，個體對氣候相關風險與機會之暴險程度將取決於個體經營所在之產業、行業、地點(地理區域及地緣政治)以及其他特定情況(包括其經營模式)等因素。個體對氣候相關風險與機會之暴險之性質及程度將影響一般用途財務報告之使用者如何評估個體之整體風險概況，且因此影響使用者關於其是否提供資源予該個體之決策。

當個體編製IFRS S2所規定之氣候相關財務揭露時(例如，關於易受氣候相關轉型風險及實體風險影響之資產或經營活動之數額及百分比的跨行業指標揭露—參閱下文第4.5.1節)，個體需要考量其氣候相關財務揭露中所揭露數額與其相應財務報表中認列及揭露金額之連結。該等揭露間之連結可藉由交互索引至個體財務報表中已反映之資訊而說明[IFRS S2.BC133]。為協助個體評估及揭露氣候變遷對其依IFRS會計準則編製之財務報表之影響程度，參閱Applying IFRS: Accounting for Climate Change(2023年8月更新)¹²。

¹² [Applying IFRS Accounting for Climate Change August 2023](#)。

B部分—IFRS S2之簡介

2 氣候相關風險與機會

IFRS S2並未就氣候相關風險與機會定義「氣候相關」一詞之範圍。

IFRS S2適用於個體所暴露於氣候相關之風險及個體可取得之氣候相關機會。[IFRS S2.3]。根據TCFD建議，IFRS S2所適用之氣候相關風險為：[IFRS S2.BC18]。

- ▶ 來自氣候變遷之實體風險(「氣候相關實體風險」)或
- ▶ 轉型至低碳經濟相關之轉型風險(「氣候相關轉型風險」)

IFRS S2對「氣候相關實體風險」及「氣候相關轉型風險」之定義如下：[IFRS S2附錄A]。

IFRS S2之摘錄

附錄A

用語定義

氣候相關 實體風險

事件驅動(立即性實體風險)或來自氣候模式之長期轉變(長期性實體風險)之氣候變遷所導致之風險。立即性實體風險源自天氣相關事件，例如暴風雨、洪水、旱災或熱浪，其嚴重性及頻率日趨增加。長期性實體風險源自氣候模式之長期轉變，包括降水量、氣溫之轉變，可能導致海平面上升、水資源可得性降低、生物多樣性喪失與土壤生產力之變化。

此等風險可能對個體產生財務影響，諸如直接損害資產之成本或供應鏈中斷之間接影響。個體之財務績效亦可能受到水資源可得性、來源及品質之變動之影響；以及受到影響個體之場所、營運、供應鏈、運輸需求及員工健康與安全之極端溫度變化之影響。

氣候相關 轉型風險

著力於轉型至低碳經濟所產生之風險。轉型風險包括政策、法律、技術、市場及聲譽風險。此等風險可能對個體產生財務影響，例如由於新增或修正與氣候相關之法規而增加之營運成本或資產減損。個體財務績效亦可能受到消費者需求轉變及新技術發展與應用之影響。

IFRS S2並未定義「氣候相關」一詞之範圍。ISSB解釋此係因氣候變遷之影響係廣泛且相互關聯，且其對個體之影響將因個體營運所在之地區、市場及行業而異，此意味不可能準確定義可能影響個體之氣候相關風險與機會之全部範圍。[IFRS S2.BC24]。

IFRS S2結論基礎之摘錄

BC25

儘管IFRS S2之規定未明確提及某些氣候相關事項，諸如淡水供應減少、生物多樣性喪失、森林砍伐及氣候相關社會影響，若個體判定該等資訊對一般用途財務報告之使用者係屬重大，須揭露該等事項及其他此類事項。例如，若飲料製造商判定其暴露於氣候變遷對水資源供應之短期、中期或長期影響—特別是於水資源緊張之地區—該個體可能判定有關水資源供應減少對其策略、營運、資本規劃及資產價值之影響之資訊係屬重大。因此，IFRS S2規定將須提供此等資訊。

個體可能藉由制定減緩及調適回應以尋求管理與氣候變遷有關之實體及轉型風險：[IFRS S2.BC21]。

- ▶ 減緩努力主要與個體對轉型風險之回應有關(例如，採用新技術或改變經營模式以降低溫室氣體(GHG)排放)。
- ▶ 調適回應主要涉及個體就實體風險之目前及預期影響二者作準備(例如，為改善對實體風險之韌性之基礎建設投資)。

ISSB說明，個體之氣候相關風險與機會不必然互相排斥。此係因，例如，客戶對低碳產品之偏好可能同時代表對個體現有產品線需求之風險，以及個體生產替代低碳產品或獲得市場份額之機會。[IFRS S2.BC23]。

B部分—IFRS S2之簡介

3 辨認氣候相關風險與機會

與永續相關風險與機會(如A部分「IFRS S1之簡介」第1.2節所述)類似，氣候相關風險與機會源自個體對自然資源之影響及依賴、其與利害相關人、社會及經濟之關係及其與自然環境之互動。[IFRS S2.BC26]。

了解影響及依賴在辨認氣候相關風險與機會中之角色之重要性，係於圖表3-1進一步說明。

圖表3-1：影響及依賴

主題	說明	釋例
依賴	氣候相關風險可能源自個體所依賴之重要投入之可得性、品質或成本穩定性之變動。	運動飲料公司依賴水之可得性及品質以製造其產品。於乾旱時期，淡水供應變成受限制，進而可能導致供水中斷及水費上升。這可能會影響生產量及成本，且因此影響運動飲料公司可預期自其營運中所產生之未來現金流量之金額。[IFRS S2.BC27]。
影響	若個體對氣候變遷之影響會影響到個體所依賴之資源與關係，則可能產生氣候相關風險或機會。	一製造公司預期在其具有高度排放營運之關鍵司法管轄區將引進碳稅。碳稅之引進將增加公司之生產成本，並藉由較高之產品價格轉嫁予使用者。較高之價格將影響對公司產品之需求，且因此影響其未來現金流量及其生產廠房之耐用年限。[IFRS S2.BC28]。

TCFD提供氣候相關風險與機會之類別，此可能有助於個體辨認其於IFRS S2下之氣候相關風險與機會。圖表3-2提供此等類別之清單。此外，ISSB指出，「IFRS S2之行業基礎施行指引」(該指引係基於SASB準則，但並非旨在提供或被解釋為全面性指引)提供辨認氣候相關風險與機會之某些參數。此將於第4.3.1.B節進一步討論。[IFRS S2.BC24]。

圖表3-2：氣候相關風險與機會之類別

實體風險	轉型風險	機會
<ul style="list-style-type: none"> ▶ 立即性風險 ▶ 長期性風險 	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 政策和法規風險 ▶ 市場風險 ▶ 技術風險 ▶ 名譽風險 	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 資源效率 ▶ 能源來源 ▶ 產品和服務 ▶ 市場 ▶ 韌性

B部分—IFRS S2之簡介

4 核心內容

4.1 概述

IFRS S2之核心內容揭露係以四項主題領域為架構，該等領域涉及個體如何監督及管理其氣候相關風險與機會。核心內容領域要求個體揭露有關其治理、策略、風險管理以及指標與目標之資訊。此揭露旨在提供整份資訊予一般用途財務報告之使用者，俾使其能了解個體對其氣候相關風險與機會之暴露及管理[IFRS S2.BC30]。

IFRS S2中此等對氣候相關風險與機會之揭露規定之架構，與IFRS S1中對一般永續相關風險與機會之核心內容揭露規定相同。核心內容揭露之目的以及避免重複揭露之指引係於A部分「IFRS S1之簡介」第4.1節討論。

4.1.1 與TCFD建議之比較

ISSB於2023年7月發布之「IFRS S2氣候相關揭露與TCFD建議之比較」指出，IFRS S2之規定整合TCFD中之11項建議揭露，且兩者係屬一致。¹³ 於分析IFRS S2中核心內容之規定及TCFD中之相關核心建議、建議揭露與指引時，ISSB將IFRS S2及TCFD建議間之差異分為三種類型，如圖表4-1所示：

圖表4-1：TCFD建議與IFRS S2之比較

差異類型	IFRS S2之規定
用語不同	於某些情況下，IFRS S2使用不同用語以捕捉與TCFD建議相同之資訊。於該等情況下，IFRS S2之規定被視為與TCFD建議廣義而言一致。
更為詳細之資訊	於某些情況下，IFRS S2規定揭露更詳細之資訊，須注意IFRS S2之揭露規定與相應之TCFD建議仍一致。
不同指引	於某些情況下，IFRS S2之規定與TCFD建議不同，但主要係因提供額外規定與指引。惟IFRS S2與TCFD之整體建議間並無預期差異。

以下各小節將就每一核心內容領域辨認並說明IFRS S2之規定與TCFD建議間之具體差異。

我們的觀察

目前正依TCFD建議編製氣候相關揭露之個體並不能認定其現有揭露將足以遵循ISSB準則。如上表所述，IFRS S2包括額外規定及指引。IFRS S1亦明定額外揭露之考量。為提供依ISSB準則之整份永續相關財務揭露，需符合所有此等規定。

¹³ ISSB就TCFD而提供之進一步指引，參閱 [IFRS - Making the transition from TCFD to ISSB](#)。

B部分—IFRS S2之簡介

4.2 治理

IFRS S2中對氣候相關風險與機會之治理揭露規定與IFRS S1中對永續相關風險與機會之治理揭露規定相應。因此，A部分「IFRS S1之簡介」第4.2節就IFRS S1中治理揭露規定之評論，亦適用於編製與氣候相關風險與機會有關之治理揭露。

若個體對永續相關風險與機會之監督係以整合之方式管理時，其無需對每一永續相關風險與機會提供單獨之治理揭露。於此種情況下，個體需藉由提供整合之治理揭露(需符合IFRS S2及IFRS S1二者所列示之規定)，以避免不必要之重複。[IFRS S2.7]。

TCFD比較

ISSB指出，IFRS S2對個體氣候相關風險與機會治理之揭露規定與TCFD之建議揭露在廣義上一致。

然而，ISSB在其TCFD比較文件中指出，IFRS S2規定就董事會對氣候相關風險與機會治理之描述，需有更詳細資訊之揭露。例如，氣候相關風險與機會之責任如何反映於治理該等風險與機會之治理單位或個人所適用之職權範圍、授權、職責描述及其他相關政策。

4.3 策略

IFRS S2中對氣候相關風險與機會之策略規定，與IFRS S1中對永續相關風險與機會之策略揭露規定相應，但IFRS S2在下列項目有額外規定，並提供額外指引：

- ▶ 辨認及分類可合理預期將影響個體展望之氣候相關風險與機會
- ▶ 氣候相關風險與機會對個體策略及決策之影響，包括其氣候相關轉型計畫之資訊(如有時)
- ▶ 個體之策略及經營模式對氣候相關變遷、發展與不確定性之氣候韌性

以下各節將逐一討論該等額外規定及指引。

對於IFRS S2中策略揭露規定之其餘部分，A部分「IFRS S1之簡介」第4.3節就IFRS S1中策略揭露規定之評論，亦適用於編製與氣候相關風險與機會有關之策略揭露。

4.3.1 氣候相關風險與機會之揭露

4.3.1.A 分類氣候相關風險

IFRS S2規定，個體須就所辨認之每一氣候相關風險分類為氣候相關實體風險或氣候轉型風險。

IFRS S2規定，個體須就已辨認之每一氣候相關風險，分類為氣候相關實體風險或氣候轉型風險[IFRS S2.10(b), IFRS S2.B5]。上文第2節及第3節討論實體風險與轉型風險間之差異。

4.3.1.B 使用行業基礎施行指引以辨認氣候相關風險與機會

於辨認可合理預期將影響個體展望之氣候相關風險與機會時，IFRS S2規定個體應參考「國際財務報導準則第S2號之行業基礎施行指引」所定義之行業基礎之「揭露主題」並考量其適用性[IFRS S2.12]。

B部分—IFRS S2之簡介

於IFRS S2之草案中，ISSB提議源自SASB準則之行業基礎規定(並就某些規定之國際適用性予以強化)，俾使同業公司間有具可比性之揭露。對於所提議之行業基礎規定，回饋意見有不同看法，部分係因SASB準則主要係就美國市場所制定，因此對於將某些提議適用於各國之能力及攸關性之疑慮。針對該回饋意見，ISSB決議保留行業基礎指引，但將其作為非官方指引發布，該指引「建議適用國際財務報導準則第 S2 號之某些揭露規定時可能之方式，並未新增額外之規定」¹⁴。

行業基礎指引所辨認及定義之揭露主題列出與參與某一行業所特有之特定經營模式、活動或其他共同特性有關之氣候相關風險與機會。例如，於房地產行業，行業基礎指引辨認出能源管理、水資源管理、租戶永續影響之管理及氣候變遷調適作為揭露主題[IFRS S2.BC135, IFRS S2.BC136]。

行業基礎指引亦指出衡量及揭露有關氣候相關風險與機會資訊之可能方式。下文第4.5節將進一步討論指標與目標。

IFRS S2規定個體應參考「國際財務報導準則第S2號之行業基礎施行指引」所定義之揭露主題並考量其適用性[IFRS S2.12]。IFRS S1亦有相同規定。如A部分「IFRS S1之簡介」第5.1節所述，該規定意指，於參考行業基礎指引後，若個體認為該指引不適用，則無須適用該指引。

ISSB納入此規定以提及行業基礎指引，係因ISSB認為該指引係辨認氣候相關風險與機會之有助益起點(個體可能需就該等風險與機會編製相關揭露)。ISSB亦指出，指引中所列示之揭露主題及相關指標並非詳盡無遺。因此，若該等主題與可合理預期將影響個體展望之氣候相關風險與機會有關，個體尚需就未納入於行業基礎指引中之主題，揭露氣候相關財務資訊[IFRS S2.BC137]。

4.3.1.C 使用合理且可佐證之資訊以辨認氣候相關風險與機會

於辨認可合理預期將影響個體展望之氣候相關風險與機會時，IFRS S2規定個體應使用其於報導日無需過度成本或投入即可取得之所有合理且可佐證之資訊。該等資訊包括有關過去事件、現時狀況及對未來狀況之預測之資訊[IFRS S2.11]。

個體「使用於報導日無需過度成本或投入即可取得之所有合理且可佐證之資訊」之規定，係IFRS S1及IFRS S2均採用之觀念，俾使ISSB可闡明其對遵循特定揭露規定所需投入程度之期望。

有關「使用於報導日無需過度成本或投入即可取得之所有合理且可佐證之資訊」觀念之更多資訊，參閱A部分「IFRS S1之簡介」第1.2.2.B節。

4.3.2 氣候相關風險與機會對個體策略及決策之影響之揭露

與IFRS S1一致，IFRS S2規定個體應揭露使一般用途財務報告之使用者能了解氣候相關風險與機會之影響之資訊，包括其在策略及決策中已如何回應，以及計畫如何回應氣候相關風險與機會。然而，IFRS S2更具規範性，其亦規定須揭露：[IFRS S2.14(a)]

- ▶ 個體計畫如何達成其所設定任何與氣候相關之目標，及
- ▶ 法令規範所規定須達成之任何目標

¹⁴ 氣候相關揭露之行業基礎施行指引(Industry-based Guidance on implementing Climate-related Disclosures)，國際財務報導準則基金會，2023年，第4頁。

B部分—IFRS S2之簡介

圖表4-2列出IFRS S2規定個體應提供之特定揭露(就有關其對氣候相關風險與機會之回應或規劃之回應)。

圖表4-2：個體對氣候相關風險與機會之回應

所規定之揭露	說明
為因應氣候相關風險與機會，個體經營模式(包括資源分配)之目前及預期變動之資訊[IFRS S2.14(a)(i)]。	<p>釋例包括：</p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ 管理或除役高碳排、高耗能或高耗水營運之計畫 ▶ 因需求或供應鏈變動所導致之資源分配 ▶ 因透過對資本支出或額外研發支出之業務發展，所引發之資源分配 ▶ 收購或撤資
目前及預期之直接減緩與調適努力之資訊 [IFRS S2.14(a)(ii)]。	<p>釋例包括：</p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ 生產流程之改變 ▶ 設備之改變 ▶ 設施之遷移 ▶ 勞動力調整 ▶ 產品規格之改變
目前及預期之間接減緩與調適努力之資訊 [IFRS S2.14(a)(iii)]	<p>釋例包括：</p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ 與客戶合作 ▶ 與供應鏈合作
個體所具有與氣候相關之任何轉型計畫之資訊(如有時)。[IFRS S2.14(a)(iv)]。	<p>個體轉型計畫之資訊包括：</p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ 發展其轉型計畫中所使用的關鍵假設 ▶ 轉型計畫所依賴之關鍵要素及條件
個體計畫如何達成任何氣候相關目標(包括任何溫室氣體排放量目標)之資訊[IFRS S2.14(a)(v)]。	此包括個體已設定的目標，以及法令規範個體須達成之目標。下文第4.5節將進一步討論該等目標。

關於個體之計畫，IFRS S2亦規定個體須揭露：

- ▶ 有關個體如何對該等計畫提供資源，以及計畫如何提供資源之資訊[IFRS S2.14(b)]。
- ▶ 與先前報導期間相比，該等計畫進展之資訊(量化及質性二者)[IFRS S2.14(c)]。

B部分—IFRS S2之簡介

4.3.2.A 氣候相關轉型計畫

IFRS S2對「氣候相關轉型計畫」之定義如下：[IFRS S2 附錄A]

IFRS S2之摘錄	
附錄A	用語定義
氣候相關轉型計畫	個體整體策略之一層面，其訂定個體轉型至低碳經濟之目標、行動或資源，包括諸如減少個體溫室氣體排放之行動。

ISSB認為，揭露個體之轉型計畫或一套計畫以回應預期之低碳經濟轉型(如個體有此種計畫)，將有助於一般用途財務報告之使用者評估氣候相關風險與機會對個體現金流量、其對籌資之可得性及資金成本之影響。[IFRS S2.BC46]。

IFRS S2並未明定轉型計畫應包括哪些內容。ISSB指出，轉型計畫將反映個體之個別情況，因此，其重點係強化有關轉型計畫揭露之可比性及一致性[IFRS S2.BC52]。轉型計畫可能會有所不同；對於某些個體而言，轉型計畫構成其整體經營策略之一部分，因該計畫係用來調整個體之經營模式以回應其氣候相關風險與機會。而對於其他某些個體，該計畫並不構成整體經營策略之一部分，而是僅適用於特定產品線、業務單位或一組活動[IFRS S2.BC47]。

為評估個體轉型計畫之可信度，且能夠在不同個體之轉型計畫間作比較，一般用途財務報告之使用者需了解個體轉型計畫之假設及依賴。因此，IFRS S2規定個體應揭露：

- ▶ 於發展其氣候相關轉型計畫時所作之假設
- ▶ 轉型計畫所依賴之關鍵要素及條件

ISSB說明轉型計畫之假設及依賴間之差異，如圖表4.3所示 [IFRS S2.BC52]。

圖4-3：轉型計畫中假設及依賴間之差異

	意義	釋例
假設	個體預期將發生之信念、預期、假說(hypothesis)或前提，且因此納入其氣候相關轉型計畫。 假設(assumptions)係具不確定性。	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 對法令規範之預期 ▶ 對個體於其價值鏈中執行所規劃變動之能力的預期
依賴	實現個體轉型計畫所需之關鍵要素及條件。	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 個體為實現其溫室氣體排放量目標而將依賴之排放移除技術 ▶ 個體執行其轉型計畫所需最低限度的資源可取得性

於編製氣候相關財務揭露時，個體需考量如何將轉型計畫中所揭露資訊與其他資訊之揭露(例如其溫室氣體排放、排放量目標及氣候韌性等)間建立連結[IFRS S2.BC49]。

我們的觀察

IFRS S2並未規定個體應發展轉型計畫。該準則僅規定若個體有此類計畫之情況下揭露有關轉型計畫之特定資訊。我們認為，有鑑於一般用途財務報告之使用者對個體轉型計畫資訊之重視，無轉型計畫之個體需要考量揭露此事實。

B部分—IFRS S2之簡介

ISSB以外之某些組織亦致力於編製轉型計畫之指引。其中一倡議是英國政府所發起的轉型計畫工作小組(Transition Plan Taskforce，TPT)，旨在就穩健及可信之轉型計畫的揭露建立良好實務，以作為個體對未來經營策略之年度報導的一部分。TPT於2023年10月發布其揭露架構，其列出良好實務轉型計畫之五項關鍵要素，並透過19項個子要素及對每一子要素之一系列建議揭露。

TPT之良好實務轉型計畫之五項關鍵要素，彙總於圖表4.4。

圖表4-4：轉型計畫的關鍵要素

關鍵要素	細節
基礎	個體應揭露其計畫之策略性目標。此應包括個體回應及促進轉型至溫室氣體低排放及氣候韌性經濟之目標及優先事項，並列示個體是否及如何藉由捕捉機會、避免對利害關係人及社會之不利影響，以及保護自然環境之方式，以達成該等目標及優先事項。於此要素下，個體亦應揭露此轉型計畫將對其經營模式及價值鏈產生的高層次影響，以及該計畫所依賴之關鍵假設與外部因素。
執行策略	個體應揭露在其業務營運、產品與服務、政策與條件下為達成其策略性目標所採取之行動，以及對其財務狀況、財務績效及現金流量所產生之影響。
議合策略	個體應揭露如何與其價值鏈、同業之個體、政府、公部門、社區及大眾社會議合，以達成其策略性目標。
指標與目標	個體應揭露其用以推動及監控其策略性目標進展之指標與目標。
治理	個體應揭露其如何將轉型計畫嵌入其治理架構及組織安排，以達成其轉型計畫之策略性目標。

ISSB副主席Sue Lloyd在TPT揭露架構之前言中表示，TPT揭露架構「為(ISSB)準則提供實務且有用的補充。其將成為公司發展轉型計畫及對IFRS S2之揭露規定提供資訊之有用工具」。¹⁵

我們的觀察

諸如TPT揭露架構之外部倡議可能提供見解及指引之有用來源，個體依IFRS S2編製轉型計畫揭露時可能選擇予以參考。我們認為，這些倡議可能有助於增進良好之揭露實務，因此，個體可能希望考量該等倡議與其本身揭露之攸關性。然而，個體需注意，ISSB準則並未規定個體遵循TPT揭露架構或其他外部倡議中之指引或建議，同樣地，遵循TPT揭露架構或其他外部倡議並不必然意指該個體之揭露符合ISSB準則。

為依ISSB準則提供整份永續相關財務揭露，IFRS S1及IFRS S2之所有規定須予遵循。

¹⁵ TPT「揭露架構」(Disclosure Framework)，2023年10月，第3頁。

B部分—IFRS S2之簡介

個體無須揭露其情境分析之特定結果。而是須揭露有關個體對該等結果之解讀之資訊。

4.3.3 個體策略及經營模式之韌性之揭露

由於影響個體之氣候相關風險與機會之可能性、影響程度及時間係屬不確定且通常為複雜，一般用途財務報告之使用者表示，需了解個體策略及經營模式對氣候變遷之韌性 [IFRS S2.BC57]。

IFRS S2將「氣候韌性」定義如下：[IFRS S2 附錄A]

IFRS S2之摘錄

附錄A

用語定義

氣候韌性	個體就氣候相關變遷、發展或不確定性作調整之能力。氣候韌性涉及管理氣候相關風險並自氣候相關機會獲益之能力，包括回應及調適氣候相關轉型風險與氣候相關實體風險之能力。個體之氣候韌性包括其對氣候相關變遷、發展與不確定性之策略韌性及營運韌性。
------	--

相較於IFRS S1，IFRS S2之氣候韌性揭露規定更廣且更具規範性，且須完成情境分析。於提供量化資訊時，IFRS S2允許個體以單一數額或區間揭露[IFRS S2.22]。

IFRS S2規定揭露：

- ▶ 個體對其於報導日之氣候韌性之評估[IFRS S2.22(a)]。
- ▶ 個體如何以及何時執行氣候相關情境分析(此係用以就韌性評估提供資訊)[IFRS S2.22(b)]。

圖表4.5說明韌性評估與情境分析間之關係。

圖表4-5：韌性評估與情境分析間之差異

主題	說明
韌性評估	使用可能但不確定之氣候結果之範圍(即情境)，管理階層評估對個體經營模式及策略之影響及其調適或回應之能力 [IFRS S2.BC59]。 有關個體對其氣候韌性之評估資訊須於每一報導日揭露[IFRS S2.BC68]。
情境分析	用以對韌性評估提供資訊之分析性運用。 個體無須揭露其情境分析之特定結果。而是須揭露有關個體對該等結果之解讀之資訊[IFRS S2.BC59]。 無需每年執行情境分析[IFRS S2.BC68]。

4.3.3.A 韌性評估

就個體已辨認之氣候相關風險與機會而言，第22段(a)規定須揭露有關個體策略及經營模式對圖表4.6所述因素之韌性之資訊[IFRS S2.BC58]。

B部分—IFRS S2之簡介

圖表4-6：評估韌性

因素	說明	釋例
氣候相關變遷	諸如氣候變遷導致之事件或變化	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 汚濫之野火 ▶ 上升之海平面
氣候相關發展	諸如不斷演變之總體經濟因素，例如監管回應及人口結構變化	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 對特定化石燃料使用之監管限制
氣候相關不確定性	諸如與氣候相關變遷、氣候相關發展有關之不同信賴區間	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 對於野火汙濫之假設 ▶ 對於監管嚴格程度之假設

韌性評估涉及解讀情境分析之結果[IFRS S2.BC59]。具體而言，IFRS S2規定個體須揭露其於報導日之氣候韌性評估，以使一般用途財務報告之使用者能了解：[IFRS S2.22(a)]

- ▶ 就個體策略及經營模式所作評估之影響(若有時)，包括個體將需如何回應氣候相關情境分析所辨認之影響
- ▶ 個體在評估其氣候韌性時所考量之不確定性之重大領域
- ▶ 個體於短期、中期及長期就氣候變遷調整或調適其策略及經營模式之能力，包括：
 - ▶ 個體現有財務資源之可得性及彈性，以回應氣候相關情境分析所辨認之影響，包括因應氣候相關風險及利用氣候相關機會
 - ▶ 個體重新配置、重新利用、升級或除役現有資產之能力
 - ▶ 個體目前及計畫中對氣候相關減緩、調適及氣候韌性機會的投資之影響

下列例示係基於IFRS S2之結論基礎之釋例，用以說明個體資訊類型(該等資訊係個體可能揭露之有關在評估其氣候韌性時所考量之不確定性之重大領域)：[IFRS S2.BC60]

例示4-1：揭露不確定性之重大領域之釋例

A個體及其主要供應商之某些資產及營運位於X地區附近，而X地區未來可能因海平面上升而變得不適合居住。A個體於執行情境分析時發現，長期而言，未來因氣候而驅動之遷移可能會對上述A個體及其主要供應商位於X地區附近之資產及營運產生影響。依據受影響之當地社區遷移之地點，A個體及其供應商持續以最高作業能力營運之能力可能會受到負面影響。目前尚不清楚當地社區是否及何時搬遷、搬遷至何處，亦不確定對A個體之營運及其供應鏈之連帶影響。

依IFRS S2第22段(a)(ii)，A個體揭露其韌性評估受到未來因氣候驅動而造成的X區域遷移之重大不確定性之影響，此又將對A個體供應鏈之穩定性以及其位於X區域附近之自有資產及營運之韌性產生影響。鑑於長期適用於此風險之時間區間，A個體亦揭露下列事項：解釋此情境分析結果所需之判斷程度增加。

B部分—IFRS S2之簡介

4.3.3.B 情境分析

如上所述，IFRS S2不規定個體應揭露其情境分析之結果，而是規定應揭露有關個體用於執行情境分析之作法之資訊。關於情境分析之執行方式，IFRS S2規定應揭露：[IFRS S2.22(b)]

- ▶ 分析中所使用輸入值之資訊
- ▶ 分析中所作之主要假設

圖表4.7討論關於分析中所使用輸入值及假設之揭露(惟此列表並非詳盡無遺)。

圖表4-7：情境分析輸入值及假設

關於輸入值之揭露	關於假設之揭露
<ul style="list-style-type: none"> ▶ 於分析中使用哪些氣候相關情境及該等情境之來源 ▶ 分析是否包括廣泛之各種氣候相關情境 ▶ 所使用之情境是否與氣候相關轉型風險或與氣候相關實體風險有關 ▶ 是否使用符合「最新之氣候變遷國際協定」之氣候相關情境 ▶ 為何該個體決定其所選定之各氣候相關情境係與評估其對氣候相關變遷、發展或不確定性之韌性攸關 ▶ 分析中使用之時間區間 ▶ 分析中使用哪些營運範圍(例如，營運地點及業務單位) 	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 個體營運所在之司法管轄區之氣候相關政策 ▶ 總體經濟趨勢 ▶ 國家或地區層級變數(例如，當地氣候模式、人口統計、土地使用、基礎建設及自然資源之可得性) ▶ 能源使用與組合 ▶ 科技發展

IFRS S2將「最新之氣候變遷國際協定」定義為「聯合國氣候變化綱要公約之成員國間就對抗氣候變遷達成之協定。該等協定就溫室氣體減量設定規範及目標。」[IFRS S2 附錄A]。

ISSB發佈IFRS S2時，2016年4月之「巴黎協定」係最新之氣候變遷國際協定。「巴黎協定」各締約方同意：[IFRS S2.BC145]

- ▶ 將全球平均氣溫上升限制在較工業化前水準高出攝氏2度以內
- ▶ 努力將氣溫上升限制在較工業化前水準高出攝氏1.5度以內

惟ISSB決議不規定應使用符合最新之氣候變遷國際協定的情境或特定之科學基礎情境，其原因如下：[IFRS S2.BC67]

- ▶ 明定個體必須使用哪些情境係屬實務上不可行。
- ▶ 各準則所明定之任何情況皆可能很快變成過時，且可能導致個體揭露之資訊無法反映其情況或管理階層對可能結果之看法。

B部分—IFRS S2之簡介

IFRS S2規定應揭露執行氣候相關情境分析之報導期間。此係因ISSB決議，就IFRS S2之目的而言，個體可以進行情境分析作為其多年期策略規劃週期(例如，每3-5年)之一部分，而非要求於每一報導日更新其情境分析。儘管個體無須於每一報導日更新其情境分析，IFRS S2規定個體須：[IFRS S2.B18, IFRS S2.BC68]

- ▶ 至少依其策略規劃週期更新其氣候相關情境分析
- ▶ 每年評估其氣候韌性，以反映其就氣候不確定性對個體經營模式之影響所更新的見解
- ▶ 於每一報導日揭露有關第4.3.3節中要求之資訊，包括關於如何及何時進行情境分析之資訊，即使於報導期間並未更新情境分析。

IFRS S2僅規定於評估個體之氣候韌性時須使用情境分析。惟個體可能選擇使用情境分析以提供IFRS S2所規定之各種其他揭露，包括：[IFRS S2.BC69]

- ▶ 辨認及評估氣候相關風險與機會(參閱上文第3節)
- ▶ 評估與該等風險與機會相關之預期財務影響(參閱下文第4.3.3.C節)
- ▶ 發展轉型計畫(參閱上文第4.3.2.A節)

4.3.3.C 編製氣候相關情境分析之應用指引

於制定IFRS S2之過程中，ISSB收到之回饋意見顯示，情境分析可能具有挑戰性，尤其是對於缺乏進行該分析之技能、能力及資源之個體而言。根據此一回饋意見，ISSB：[IFRS S2.BC62, IFRS S2.BC63]

- ▶ 在IFRS S2中納入用於編製氣候相關情境分析之應用指引，並指出情境分析包含各種實務，自質性情境敘述至複雜之量化模式建構皆有。
- ▶ 闡明個體用於情境分析之作法需要「與個體情況相稱」。

IFRS S2中之應用指引係為了支援個體選擇與其情況相稱之情境分析之作法而制定。該應用指引係基於TCFD發布之文件中概述之各種作法，包括「技術補充：氣候相關風險與機會之揭露中使用情境分析」(2017年版)¹⁶及「非金融公司情境分析指引」(2020年版)¹⁷[IFRS S2.BC64]。

本應用指引規定個體情境分析所使用之作法，須能使其考量個體於報導日無需過度成本或投入即可取得之所有合理且可佐證之資訊。在對情境分析作法之選擇作出判斷時，該應用指引規定：[IFRS S2.B1]

- ▶ 個體於評估其情況時應考量之因素(參閱本節第(i)項)
- ▶ 個體決定氣候相關情境分析之適當作法時應考量之因素(參閱本節第(ii)項)
- ▶ 個體隨時間經過決定其氣候相關情境分析之作法時應考量之額外因素(參閱本節第(iii)項)

(i)評估個體之情況

評估個體之情況需要須考量：[IFRS S2.B2]

- ▶ 個體對氣候相關風險與機會之暴露
- ▶ 個體可取得用於氣候相關情境分析之技能、能力及資源

¹⁶ [TCFD之Technical Supplement](#)。

¹⁷ [TCFD Guidance on Scenario Analysis for Non-Financial Companies](#)。

B部分—IFRS S2之簡介

於進行氣候相關情境分析時，個體之氣候相關情境分析之作法需與個體的情況相稱。例如，對氣候風險之暴險相對較低且資源有限之個體，可能會發展出著重於關鍵產品、業務單位或營運地點之情境敘述。相較之下，高度暴露於氣候風險且具有強大分析專業知識之大型個體可能執行複雜之量化模式建構，該量化模式建構係使用各種情境以捕捉橫跨個體自身營運及價值鏈中之多種風險傳遞管道[IFRS S2.BC65]。

圖表4-8：評估個體之情況

考量之因素	說明
對氣候相關風險與機會之暴險	<p>個體對氣候相關風險與機會之暴險將為個體就下列項目之評估提供資訊：</p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ 其情況 ▶ 用於氣候相關情境分析之作法 <p>一般而言，個體對氣候相關風險或機會之暴險愈大，個體愈可能判定須進行技術較複雜之氣候相關情境分析形式。[IFRS S2.B4]。</p>
可取得之技能、能力及資源	<p>個體判定用於其氣候相關情境分析之適當作法時，會考量內部及外部之技能、能力及資源。</p> <p>於評估個體之技能與能力時，需考量背景資訊，ISSB預期個體透過學習及反覆之過程，隨時間經過會發展出技能及能力並強化其揭露。例如，剛開始探索情境分析以評估其氣候韌性之個體，或處於所參與之行業不常使用情境分析之個體，可能需要更多時間以發展其技能及能力。因此，該等個體可能無法在不花費過度成本或投入之情況下使用量化或技術複雜之作法進行情境分析。反之，處於情境分析係已確立實務之行業(如開採與礦產加工)中之個體，將被預期已具有發展其技能及能力之經驗。</p> <p>惟若個體對氣候相關風險之暴險使複雜之情境分析作法成為必要時，IFRS S2指出，若個體有足夠之資源投入以取得或發展必要之技能與能力，則不得使用技能或能力不足來使用較為簡單之作法[IFRS S2.B6, IFRS S2.B7, IFRS S2.BC65]。</p>

個體每次進行情境分析時，皆須評估其情況。下列例示係基於IFRS S2中用於說明個體何時重新評估其情況之釋例：[IFRS S2.B3]

例示4-2：重新評估個體的情況

A個體為與其策略性規劃週期一致而每三年進行一次氣候相關情境分析。依IFRS S2第B3段，A個體於進行情境分析時，須每三年評估一次其情況。A個體每次評估其情況時，須重新考量其對氣候相關風險與機會之暴險，以及當時可取得之技能、能力及資源。

(ii) 決定氣候相關情境分析之適當作法

決定氣候相關情境分析之作法時應考量個體於報導日無需過度成本或投入即可取得之所有合理且可佐證之資訊，並涉及：[IFRS S2.B8]

- ▶ 選擇氣候相關情境分析之輸入值
- ▶ 對如何進行氣候相關情境分析作分析性選擇

B部分—IFRS S2之簡介

根據IFRS S2，合理且可佐證之資訊包括從外部來源取得或內部所擁有或開發之資訊，並涉及：[IFRS S2.B9]

- ▶ 過去事件
- ▶ 現時狀況
- ▶ 未來狀況預測
- ▶ 量化或質性資訊：需要運用判斷以決定輸入值及分析性選擇之組合，以使個體能考量於報導日無需過度成本或投入即可取得之所有合理且可佐證之資訊。所需判斷之程度取決於詳細資訊之可得性及時間區間(亦即，所需判斷之程度將隨著時間區間的擴大而增加，以及隨著詳細資訊可得性之減少而增加)。[IFRS S2.B10]。

選擇輸入值

個體於選擇用於其氣候相關情境分析之情境、變數及其他輸入值時，亦應考量其於報導日無需過度成本或投入即可取得之所有合理且可佐證之資訊。[IFRS S2.B11]。

ISSB闡明，來自權威性來源描述未來趨勢及可能結果之路徑範圍之公開可得氣候相關情境，即被視為個體無需過度成本或投入即可取得之資訊[IFRS S2.B11]。

對於選擇一特定情境或一組情境應具合理且可佐證之基礎，意謂個體氣候相關情境分析之輸入值應與個體情況攸關。因此，個體於選擇一種情境或一組情境時，會考量下列因素：[IFRS S2.B12, IFRS S2.B13, IFRS S2.BC66]

- ▶ 個體所從事活動之類型及性質
- ▶ 該等活動之地理位置
- ▶ 個體之實體風險與轉型風險

IFRS S2並未明定個體須使用之各種情境，因ISSB決議此係屬實務上不可行，所明定之情境可能變成過時，且可能導致揭露之資訊無法反映個體之特定情況及管理階層對可能結果之看法[IFRS S2.BC67]。

下列例示係基於IFRS S2中所使用之釋例：[IFRS S2.B12]

例示4-3：選擇相關情境

A個體之資產及營運集中於X司法管轄區，該區域之排放可能在不久後之將來受管制。為進行情境分析，A個體選擇一個與X司法管轄區對最新之氣候變遷國際協定的承諾一致之情境。

IFRS S2亦規定個體應揭露諸如所使用情境之數量，以及該等情境是否包含廣泛之各種結果或路徑(例如有序及無序之轉型情境)之資訊。此構成應揭露分析是否包括各種情境之規定之一部分。[IFRS S2.22(b)(i)(2), IFRS S2.BC66]。

作分析性選擇

分析性選擇包括個體進行氣候相關情境分析時究係使用質性分析抑或量化模式建構。IFRS S2規定個體應優先採行將使個體能考量於報導日無需過度成本或投入即可取得之所有合理且可佐證資訊之分析性選擇。例如，若個體能納入與某一給定結果(例如，攝氏 1.5 度結果)有關之多種碳價路徑而無需過度成本或投入，假設該作法符合個體之暴險，則此分析可能強化該個體之韌性評估。[IFRS S2.B14]。

B部分—IFRS S2之簡介

於作該等分析性選擇時，ISSB指出：[IFRS S2.B15]

- ▶ 使用量化資訊通常能對個體之氣候韌性進行更穩健之評估。
- ▶ 使用質性資訊(包括情境敘述)，該等資訊可能與量化資料結合，抑或不與量化資料結合，皆可為個體之韌性評估提供合理且可佐證之基礎。

(iii) 個體隨時間經過決定其氣候相關情境分析作法時之額外考量

IFRS S2指出，個體某一報導期間或策略規劃週期之氣候相關情境分析之作法，與下一個期間或週期無需相同。[IFRS S2.B16]。此係因：

- ▶ 氣候相關情境分析係一演進中之實務。
- ▶ 個體使用之情境分析作法應基於其特定情況(即個體對氣候相關風險與機會之暴露，以及個體可取得之技能、能力及資源)。因此，該等情況可能隨時間經過而改變，個體之氣候相關情境分析之作法亦將改變。

例如，對氣候相關風險具高度暴露之個體，可能先使用質性情境敘述進行情境分析，因其目前不具有進行量化氣候相關情境分析之技能、能力或資源。然而，當個體隨時間經過通過經驗建立能力，個體將開始使用更進階之氣候相關情境分析之量化作法。相較之下，對氣候相關風險與機會具高度暴露且可取得必要之技能、能力或資源之個體，則須適用更進階之氣候相關情境分析之量化作法[IFRS S2.B17]。

TCFD比較

ISSB指出，IFRS S2對個體就管理氣候相關風險與機會之策略之揭露規定，與TCFD之建議揭露在廣義上一致。然而，ISSB在其TCFD比較文件中指出，兩者仍存在某些差異，包括下列概述之差異。

對於與個體氣候相關風險與機會有關之揭露，IFRS S2：

- ▶ 包括一項額外規定，即個體於辨認氣候相關風險與機會時應參考「IFRS S2行業基礎施行指引」中行業基礎之揭露主題並考量其適用性
- ▶ 對於氣候相關風險與機會集中於個體經營模式及價值鏈之何處，規定須揭露更詳細之資訊

對於個體氣候相關風險與機會對其營運策略及財務規劃之影響之揭露，IFRS S2：

- ▶ 規定個體對已辨認風險與機會之回應須有更詳細資訊，包括個體之任何轉型計畫以及個體計畫如何實現其氣候相關目標
- ▶ 對於在揭露風險與機會對個體財務狀況、財務績效及現金流量之目前與預期影響時，何時須有量化及質性資訊，建立相關條件
- ▶ 規定用於揭露預期財務影響之資訊及作法之參數(即，考量於報導日無需過度成本或投入即可取得之所有合理且可佐證之資訊，並使用與個體情況相稱之作法)

對於與個體策略之韌性有關之揭露，IFRS S2：

- ▶ 未明定個體在其氣候相關情境分析中須使用之各種特定情境
- ▶ 須揭露有關韌性評估之更詳細資訊，包括於評估中之不確定性之重大領域、個體調整及調適其策略及經營模式之能力，以及如何及何時執行情境分析
- ▶ 規定用於氣候相關情境分析之資訊及作法之參數(即，考量於報導日無需過度成本或投入即可取得之所有合理且可佐證之資訊，並使用與個體情況相稱之作法)

B部分—IFRS S2之簡介

4.4 風險管理

IFRS S2中對氣候相關風險與機會之風險管理規定，與IFRS S1中對永續相關風險與機會之風險管理揭露規定相應，但IFRS S2規定個體應提供有關在其風險管理流程中使用氣候相關情境分析之資訊。

具體而言，IFRS S2規定個體在揭露其用以辨認、評估、排序及監控氣候相關機會之流程資訊時，應說明其是否及如何使用氣候相關情境分析以影響其對氣候相關機會之辨認之資訊[IFRS S2.25(b)]。

關於IFRS S2中風險管理揭露規定之其餘部分，A部分「IFRS S1之簡介」第4.4節就風險管理之揭露規定之評論，亦適用於編製與氣候相關風險與機會有關之風險管理揭露。

若個體之永續相關風險與機會之監督係以整合之方式管理時，無需為每一永續相關風險與機會提供單獨揭露。於此等種情況下，個體須藉由提供符合IFRS S2及IFRS S1中規定之整合之風險管理揭露，以避免不必要的重複[IFRS S2.26]。

TCFD比較

ISSB指出，IFRS S2對氣候相關風險與機會之風險管理之揭露規定，與TCFD之建議揭露在廣義上一致，後者較著重於風險。

對於描述個體辨認、評估及管理氣候相關風險流程的揭露，ISSB在其與TCFD比較的文件中指出，IFRS S2：

- ▶ 規定須對下列項目有更詳細資訊：個體用以辨認風險的之輸入值參數；個體是否及如何使用情境分析以辨認風險；以及與前一報導期間相比，個體辨認、評估、排序及監控風險之流程是否有改變
- ▶ 包括對個體辨認、評估、排序及監控機會之流程之額外揭露

對於與描述個體辨認、評估及管理氣候相關風險之流程如何整合至其整體風險管理有關之揭露，ISSB指出，IFRS S2包括對下列事項之額外揭露：用以評估、排序及監控機會之流程以何種程度及方式整合至以及影響個體之整體風險管理流程。

4.5 指標與目標

相較於IFRS S1中對指標與目標之一般揭露規定，IFRS S2中對指標與目標之揭露規定詳細許多，因IFRS S2特別針對與氣候相關風險與機會有關之指標與目標。為使一般用途財務報告之使用者，能了解個體在氣候相關風險與機會有關之績效，包括個體所設定之任何氣候相關目標，以及法令規範所規定須達成之任何目標之進展，IFRS S2規定個體應揭露：

- ▶ 與七個跨行業指標類別(即不涉及行業別之指標)攸關之資訊(參閱下文第4.5.1節)
- ▶ 與個體之經營模式、經濟活動有關之行業基礎指標(即與個體所參與之行業相關之指標)(參閱下文第4.5.2節)
- ▶ 個體為降低或調適氣候相關風險或利用氣候相關機會所設定之目標，以及法令規範所規定須達成之目標，包括治理單位或管理階層用以衡量該等目標進展之指標(參閱下文第4.5.3節)[IFRS S2.27，IFRS S2.28]。

即使個體沒有處理氣候相關風險與機會之治理安排、策略或風險管理流程，IFRS S2規定個體應揭露指標之資訊。ISSB闡明，指標揭露之目的係要求個體揭露下列績效資訊：[IFRS S2.BC73]

- ▶ 用於衡量及監控氣候相關風險與機會之指標(可能包括IFRS S2未明定之指標)
- ▶ IFRS S2明定之指標(即使個體不使用該等指標以衡量及監控其氣候相關風險與機會)

B部分—IFRS S2之簡介

4.5.1 跨行業指標

IFRS S2規定個體應揭露ISSB根據2021年10月發布之TCFD「指標、目標及轉型計畫之指引」¹⁸中的七個跨行業指標類別的資訊。

圖表4.9彙總七個跨行業指標類別[IFRS S2.29]。

圖表4-9：跨行業指標

#	類別	須揭露之資訊
1	溫室氣體排放	於報導期間所產生之溫室氣體絕對總排放量(以公噸二氧化碳當量表達)，分類為： <ul style="list-style-type: none"> ▶ 範疇1溫室氣體排放 ▶ 範疇2溫室氣體排放 ▶ 範疇3溫室氣體排放 本揭露及其他與溫室氣體相關揭露將於下文第4.5.1.A節及第5節中進一步討論。
2	氣候相關轉型風險	易受氣候相關轉型風險影響之資產或經營活動之數額及百分比(參閱下文第4.5.1.B節)
3	氣候相關實體風險	易受氣候相關實體風險影響之資產或經營活動之數額及百分比(參閱下文第4.5.1.B節)。
4	氣候相關機會	與氣候相關機會對應之資產或經營活動之數額及百分比(參閱下文第4.5.1.B節)
5	資本配置	為氣候相關風險與機會配置之資本支出、籌資或投資之金額(參閱下文第4.5.1.C節)
6	內部碳定價	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 個體是否及如何應用碳價格來制定決策之說明 ▶ 個體用以評估其溫室氣體排放成本之每公噸溫室氣體排放價格 參閱下文第4.5.1.D節。
7	薪酬	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 是否及如何將與氣候相關考量計入高階主管薪酬之描述 ▶ 本報導期間所認列之高階管理階層之薪酬連結至氣候相關考量之百分比 參閱下文第4.5.1.E節。

藉由規定個體提供共同資訊予一般用途財務報告之使用者(無論個體所屬行業為何)，跨行業指標旨在允許使用者：[IFRS S2.BC75]

- ▶ 評估個體對其氣候相關風險與機會之暴露及管理
- ▶ 了解氣候相關風險與機會之主要層面及驅動因素
- ▶ 了解氣候變遷對個體之潛在影響

¹⁸ [TCFD Guidance on Metrics, Targets and Transition Plans](#)。

B部分—IFRS S2之簡介

IFRS S2規定應使用溫室氣體盤查議定書(GHG Protocol)以衡量個體之溫室氣體排放量，除非司法管轄區或交易所規定應使用不同方法。

4.5.1.A 溫室氣體排放之揭露

個體須揭露其於報導期間所產生之溫室氣體絕對總排放量。個體之溫室氣體總排放量分為：[IFRS S2.29(a)(i)]

- ▶ 範疇1溫室氣體排放
- ▶ 範疇2溫室氣體排放
- ▶ 範疇3溫室氣體排放

個體揭露之溫室氣體排放以公噸二氧化碳當量表達。此意指個體需將七種溫室氣體成分彙總為二氧化碳當量值。參閱下文第5.3.2節之進一步討論。

IFRS S2規定使用「溫室氣體盤查議定書：企業會計與報導準則(2004年版)」衡量個體之溫室氣體排放，除非受到司法管轄區主管機關或該企業上市之證券交易所要求使用不同方法衡量其溫室氣體排放。[IFRS S2.29(a)(ii)]。「溫室氣體盤查議定書：企業會計與報導準則(2004年版)」係合稱為「溫室氣體盤查議定書」的各種出版品之一。有關溫室氣體盤查議定書及其他方法之使用的更多詳細資訊，參閱第5節。

個體須揭露其用以衡量其溫室氣體排放之作法，包括：[IFRS S2.29(a)(iii)]

- ▶ 用於衡量其溫室氣體排放之衡量作法、輸入值及假設
- ▶ 個體選擇該等用以衡量其溫室氣體排放之衡量作法、輸入值及假設之理由
- ▶ 個體於報導期間內對衡量作法、輸入值及假設所作之任何變動，以及該等變動之理由(參閱下文第5.3.1節之進一步討論)

與個體範疇1、範疇2及範疇3溫室氣體絕對總排放量相關之其他揭露規定，見圖表4.10 [IFRS S2.29(a)(iv)]。

圖表4-10：溫室氣體排放揭露

溫室氣體排放	特定揭露
範疇1及範疇2	<p>個體須將範疇1及範疇2溫室氣體排放細分為：</p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ 合併會計集團(例如，母公司及其合併子公司)；及 ▶ 未包含於合併會計集團之其他被投資者(例如，被投資者包括關聯企業、合資及未納入合併報表之子公司) <p>下文例示4-4提供此種細分之說明。</p>
範疇2	<p>對範疇2溫室氣體排放，個體應揭露：</p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ 其地點基礎之範疇2溫室氣體排放 ▶ 提供影響使用者了解個體範疇2溫室氣體排放之任何合約工具之必要資訊(亦即IFRS S2並未規定個體亦應揭露其市場基礎之範疇2溫室氣體排放) <p>下文第5.2.3節將進一步討論「地點基礎」及「市場基礎」之範疇2溫室氣體排放之含義。</p>

B部分—IFRS S2之簡介

溫室氣體排放	特定揭露
範疇3	<p>對範疇3溫室氣體排放，個體須依「溫室氣體盤查議定書企業價值鏈(範疇3)會計與報導準則(Greenhouse Gas Protocol Corporate Value Chain (Scope 3) Accounting and Reporting Standard)(2011年版)」中所述之範疇3類別，揭露納入個體範疇3溫室氣體排放衡量中之類別。該等類別為：</p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ 類別1.購買之商品及勞務 ▶ 類別2.資本財 ▶ 類別3.燃料及能源相關活動(未納入範疇1溫室氣體排放或範疇2溫室氣體排放者) ▶ 類別4.上游運輸及配送 ▶ 類別5.營運中產生之廢棄物 ▶ 類別6.商務旅行 ▶ 類別7.員工通勤 ▶ 類別8.上游租賃資產 ▶ 類別9.下游運輸及配送 ▶ 類別10.已銷售產品之加工 ▶ 類別11.已銷售產品之使用 ▶ 類別12.已銷售產品生命週期結束之處理 ▶ 類別13.下游租賃資產 ▶ 類別14.加盟 ▶ 類別15.投資 <p>若個體參與資產管理、商業銀行及保險活動，下文第5.7節將進一步討論投融資排放。</p>

下列例示係基於「氣候相關揭露之隨附指引」(Accompanying Guidance on Climate-related Disclosures)中之釋例1：[IFRS S2.IE3-IE5]

例示4-4：細分範疇1及範疇2溫室氣體排放

A個體擁有子公司SubCo 80%的股權，以及合資企業JVCe之40%股權。A個體與合資企業之其他各方共同控制JVCe。A個體已被任命為JVCe之經營者，此意指A個體負責管理及執行經各合資者核准之活動及營運。

A個體依IFRS會計準則編製財務報表。依IFRS會計準則，A個體編製之合併財務報表將A個體及其控制之個體之資產、負債、權益、收益、費損及現金流量以如同屬單一經濟個體者表達。A個體判定其控制SubCo。因此，A個體合併財務報表之報導個體由A個體及SubCo組成。因A個體未控制JVCe，JVCe之資產、負債、權益、收益、費損及現金流量未納入A個體之合併財務報表中。A個體將其對JVCe之投資認列為採用權益法之投資。

A個體之合併集團亦為編製A個體永續相關財務揭露(包括其溫室氣體排放之揭露)之報導個體。A個體選擇營運控制法¹⁹以衡量其溫室氣體排放。由於A個體對JVCe擁有營運控制權，JVCe所有溫室氣體排放係包含於A個體之溫室氣體排放(作為報導個體)。

¹⁹ 營運控制法於第5.2.2.B節(ii)討論。

B部分—IFRS S2之簡介

例示4-4：細分範疇1及範疇2溫室氣體排放

每一個別個體之範疇1及範疇2溫室氣體排放為：

	溫室氣體排放(公噸二氧化碳當量)		
	範疇1	範疇2	合計
A個體(母公司)	1,000	350	1,350
SubCo	3,000	800	3,800
JVCo	6,000	1,400	7,400

A個體依營運控制將報導個體之範疇1及範疇2溫室氣體排放衡量如下(需注意A個體藉由營運控制而將100%之溫室氣體排放納入其溫室氣體排放之衡量中)：

	溫室氣體排放(公噸二氧化碳當量)		
	範疇1	範疇2	合計
A個體(母公司)	1,000	350	1,350
SubCo	3,000	800	3,800
JVCo	6,000	1,400	7,400
合計	10,000	2,550	12,550

依IFRS S2第29段(a)(iv)，A個體揭露合併集團與其他被投資者間之範疇1及範疇2溫室氣體排放之細分如下：

	溫室氣體排放(公噸二氧化碳當量)		
	範疇1	範疇2	合計
A個體合併集團	4,000	1,150	5,150
對JVCo之投資	6,000	1,400	7,400
範疇1及範疇2溫室氣體總排放量(基於營運控制)	10,000	2,550	12,550

4.5.1.B 易受氣候相關風險影響或與氣候相關機會對應之資產或經營活動

個體須揭露下列資產或經營活動之數額及百分比：

- ▶ 易受氣候相關轉型風險影響之資產或經營活動
- ▶ 易受氣候相關實體風險影響之資產或經營活動
- ▶ 與氣候相關機會對應之資產或經營活動

該等揭露須分別就轉型風險、實體風險與機會予以揭露。

於編製該等揭露時，IFRS S2明定，個體應使用其在報告日無需過度成本或投入即可取得之所有合理且可佐證之資訊[IFRS S2.30]。A部分「IFRS S1之簡介」第4.3.1.C節及第1.2.2.B節進一步討論此規定之適用。

4.5.1.C 資本配置

個體應揭露為氣候相關風險與機會配置之資本支出、籌資或投資之金額[IFRS S2.29(e)]。

B部分—IFRS S2之簡介

IFRS S2未就此揭露規定提供特定應用指引，但提供某些一般性指引，參閱下文第4.5.1.F節。

4.5.1.D 內部碳價格

個體應揭露：[IFRS S2.29(f), IFRS S2.BC130]

- ▶ 說明個體是否及如何應用碳價格來制定決策(例如，投資決策、移轉定價及情境分析)——此通常稱為「內部碳價格」。
- ▶ 個體用以評估其溫室氣體排放成本之每公噸溫室氣體排放價格

IFRS S2之摘錄

附錄A

用語定義

內部碳價格 個體於評估投資、生產及消耗型態之變動，以及潛在科技進展與未來排放減量成本等之財務影響時所使用之價格。個體可將內部碳價格用於一系列業務應用。兩種個體通常使用之內部碳價格係：

- a) 影子價格，此係一理論成本或名目金額，個體不收取該金額，但可使用該金額以就諸如風險影響、新投資、計畫之淨現值與各種倡議之成本效益等事項，了解其經濟影響或進行權衡；及
- b) 內部稅費，即以溫室氣體排放為基礎，向經營活動、產品線或其他業務單位所收取之碳價格(此等內部稅費，類似於公司內部移轉定價)。

說明如何於制定決策應用內部碳價格時，個體應說明其是否使用目前價格、影子價格或其他價格以代表每公噸碳價格。惟若該個體無內部碳價格時，該個體需要考量揭露此事實。[IFRS S2.BC130]。

4.5.1.E 高階主管薪酬

個體應揭露：[IFRS S2.29(g)]

- ▶ 是否及如何將氣候相關考量計入高階主管薪酬之描述
- ▶ 本期所認列高階管理階層之薪酬連結至氣候相關考量之百分比

我們的觀察

IFRS S2未定義「高階主管」。因此，個體將需運用判斷以判定哪些管理階層角色代表「高階主管」，且因此屬本揭露規定之範圍。

我們認為，此揭露將使一般用途財務報告之使用者能了解，有權及負責管理該個體之活動之個體管理者，是否以及在何種程度上透過其因管理該個體之氣候相關風險與機會績效之報酬而具有誘因。於此背景下，為辨認代表「高階主管」之管理階層角色，個體可以考量IAS 24「關係人揭露」中對「主要管理人員」之定義「主要管理人員係指直接或間接擁有規劃、指揮及控制該個體活動之權力及責任者，包括該個體之任一董事(不論是否執行業務)」。

IFRS S2亦未對「薪酬」予以定義。我們認為，「薪酬」之一般含義足以適用本揭露規定。在判定何者構成「薪酬」時，個體亦可考量參考IAS 24中「薪酬」之定義，包括短期員工福利(如薪資)、退職後福利(如退休金)、其他長期員工福利(如長期服務休假)、離職福利及股份基礎給付。

B部分—IFRS S2之簡介

4.5.1.F 編製指引

IFRS S2指出，於編製上述溫室氣體排放以外之跨行業指標之揭露時，個體應考量：[IFRS S2.B65]

- ▶ 氣候相關風險與機會之影響可合理預期將發生之時間區間(參閱A部分「IFRS S1之簡介」第4.3.1節)
- ▶ 考量氣候相關風險與機會集中於個體經營模式及價值鏈之何處(例如，地理區域、設施或資產類型)(參閱A部分「IFRS S1之簡介」第4.3.2節)
- ▶ 與氣候相關風險與機會對個體於報導期間內之財務狀況、財務績效及現金流量之影響有關之揭露資訊(參閱A部分「IFRS S1之簡介」第4.3.4節)
- ▶ 考量行業基礎指標是否可部分或全部提供跨行業指標揭露所規定之資訊
- ▶ 跨行業指標揭露與相關財務報表中認列及揭露之金額之連結。連結性亦包括於揭露及編製財務報表時(儘可能)所使用之資料及假設之一致性

4.5.2 行業基礎指標

除跨行業指標外，IFRS S2規定個體應揭露與參與一個或多個特定經營模式、活動或其他共同特性有關之行業基礎指標。

IFRS S2規定個體應參考「IFRS S2之行業基礎施行指引」中攸關行業所辨認之揭露主題相應之行業基礎指標，並考量其適用性[IFRS S2.32]。

4.5.3 氣候相關目標

IFRS S2規定個體應揭露：

- ▶ 其氣候相關目標(參閱下文第4.5.3.A節)
- ▶ 有關其設定、複核及監控每一目標進展之作法之資訊(參閱下文第4.5.3.B節)
- ▶ 有關其對每一目標之績效之資訊(參閱下文第4.5.3.C節)
- ▶ 有關該個體之每一溫室氣體排放量目標之特定資訊(如有時)(參閱下文第4.5.3.D節)

4.5.3.A 個體之氣候相關目標之揭露

IFRS S2規定個體應揭露其氣候相關目標之量化及質性目標，該等目標這些為：[IFRS S2.33]

- ▶ 個體為監測其對達成策略性目標(strategic goals)之進展所設定之目標(targets)，或
- ▶ 法令規範所規定個體須達成之目標(如有時)

該等目標包括任何溫室氣體排放量目標。

對於每一目標，IFRS S2規定個體應揭露下列內容：

B部分—IFRS S2之簡介

圖表4-11：氣候相關目標揭露

應揭露之資訊	進一步之考量
用以設定目標之指標 [IFRS S2.33(a)]	IFRS S2亦規定個體於辨認及揭露用以設定氣候相關目標及衡量進展之指標時，應考量跨行業指標及行業基礎指標 [IFRS S2.B67]。 對於個體為衡量達成目標之進展所設定之指標，IFRS S1明定個體應作額外揭露(參閱A部分「IFRS S1之簡介」第4.5.2節)。
該目標之目的 [IFRS S2.33(b)]	個體可能提及例如減緩、調適或符合科學基礎之倡議。
適用該目標之個體部分 [IFRS S2.33(c)]	個體可能提及例如，目標是否係適用於個體之整體或僅個體之一部分(例如，特定營業單位或特定地區)。
目標衡量之考量	具體而言，個體應揭露： <ul style="list-style-type: none"> ▶ 目標之適用期間[IFRS S2.33(d)] ▶ 衡量進展之基期[IFRS S2.33(e)] ▶ 任何里程碑及期中目標[IFRS S2.33(f)]。
若該目標係量化目標，其究係絕對目標或強度目標[IFRS S2.33(g)]	IFRS S2描述： <ul style="list-style-type: none"> ▶ 絕對目標為「衡量之總額或衡量之總額之變動」 ▶ 強度目標為「某一衡量相對於某一企業指標之比率，或某一衡量相對於某一企業指標之比率之變動」[IFRS S2.B66]
最新之氣候變遷國際協定如何影響該目標 [IFRS S2.33(h)]	此揭露包含最新之國際協定所產生之任何司法管轄權承諾。

4.5.3.B 設定、複核及監控目標進展之作法

個體應揭露有關其作法之資訊：[IFRS S2.34]

- ▶ 設定及複核每一目標
- ▶ 監控每一目標之進展

應揭露之資訊包括：[IFRS S2.34]

- ▶ 該目標及設定該目標之方法論是否已由第三方驗證
- ▶ 個體複核該目標之流程
- ▶ 用以監控達成該目標進展之指標
- ▶ 對該目標所作之任何修正及對該等修正之說明

B部分—IFRS S2之簡介

4.5.3.C 報導每一目標之績效

個體應揭露有關每一氣候相關目標之績效及對個體績效之趨勢或變動之分析之資訊。[IFRS S2.35]。

IFRS S2規定於辨認及揭露用以設定及監控達成目標之進度之指標時，個體應參考跨行業指標及行業基礎指標，包括適用之ISSB準則所述者或符合IFRS S1之規定之指標，並考量該等指標之適用性。[IFRS S2.37]。

4.5.3.D 溫室氣體排放之目標

除上述規定外，IFRS S2亦規定應揭露與個體所設定(或法令規範所規定須達成)之任何溫室氣體排放量目標有關之資訊，如圖表4-12所彙總：[IFRS S2.36]

圖表4-12：溫室氣體排放量目標揭露

應揭露之資訊	進一步之考量
溫室氣體排放量目標之範圍	<p>具體而言，個體應揭露：</p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ 該目標涵蓋哪些溫室氣體(於下文第5.2節中描述各種溫室氣體成分)[IFRS S2.36(a)] ▶ 該目標是否涵蓋範疇1、範疇2或範疇3溫室氣體排放[IFRS S2.36(b)]
該目標係溫室氣體總排放量目標或溫室氣體淨排放量目標 [IFRS S2.36(c)]。	<p>IFRS S2描述：</p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ 溫室氣體總排放量目標為「反映個體價值鏈中所規劃溫室氣體排放之總變動」。 ▶ 溫室氣體淨排放量目標為「個體溫室氣體總排放量目標減除任何所規劃之抵換投入(例如，個體規劃使用碳信用額以抵換其溫室氣體排放)」。 <p>對於溫室氣體淨排放量目標，該個體亦須分別揭露其相關之溫室氣體排放總目標。IFRS S2亦闡明，揭露溫室氣體淨排放量目標不得模糊有關個體溫室氣體總排放量目標之資訊。[IFRS S2.B68, IFRS S2.B69]。</p>
該目標是否係使用產業去碳法推導而得 [IFRS S2.36(d)]。	<p>ISSB於IFRS S2之結論基礎中說明，產業去碳法係按產業逐一設定溫室氣體排放量目標，該法藉由將國際層級所制定之溫室氣體排放量目標(例如，透過最新之氣候變遷國際協定所制定者)轉換為產業基礎基準，俾使個別個體之績效可予以比較。</p> <p>產業去碳法認知到，於不同行業營運之個體在轉型至低碳經濟時將面臨特定挑戰(因例如，溫室氣體排放集中在個體價值鏈中之位置將因行業而異)。</p> <p>科學基礎減量目標倡議(SBTi)採用產業去碳法 [IFRS S2.BC150]。</p>
該個體規劃使用碳信用額(carbon credit)以抵換溫室氣體排放，以達成任何溫室氣體淨排放量目標 [IFRS S2.36(e)]。	<p>IFRS S2將碳信用額(carbon credit)定義為「碳信用額計畫所發行之排放單位，其表述溫室氣體之排放減量或移除。碳信用額係透過電子登錄方式進行獨特之序號化、發行、追蹤及消除」。[IFRS S2—附錄A]。</p>

B部分—IFRS S2之簡介

應揭露之資訊	進一步之考量
	<p>應揭露有關個體規劃使用之碳信用額之資訊包括：[IFRS S2.36(e)]</p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ 個體使用碳信用額達成其溫室氣體淨排放量目標之程度(如有時) ▶ 將驗證或認證該等碳信用額之第三方機構 ▶ 碳信用額之類型—包括該標的抵換究係自然基礎或係基於技術性碳移除(參閱下方進一步討論) ▶ 一般用途財務報告之使用者為了解該個體規劃使用碳信用額之可信度及誠信所需之其他因素(例如，有關碳抵換之永久性之假設) <p>個體亦可能揭露有關其已購買之碳信用額之資訊，以及該個體正在規劃使用以達成其溫室氣體排放量目標之碳信用額之資訊 [IFRS S2.B71]。</p>

碳信用額類型之揭露有助於一般用途財務報告之使用者評估個體之風險概況。

碳信用額 (carbon credit，實務上亦可能稱為碳權、碳額度或碳信用)

碳信用額可能係自然基礎(亦即旨在增加自然碳匯，諸如透過植樹造林、土壤碳封存及利用其他生物質儲存)或基於技術性碳移除。ISSB指出，揭露碳信用額類型有助於一般用途財務報告之使用者評估個體之風險概況。例如，如果個體規劃使用技術性碳移除之碳信用額，使用者將希望了解該技術性解決方案目前在商業規模上是否達經濟性，或其是否將可能須有大量投資始能於未來達經濟上可行。相較之下，自然基礎之方法通常較技術性解決方案更具成本效益。然而，自然基礎之方法可能受限於下列考量：

- ▶ 碳抵換機制之品質係基於「永久性」(即溫室氣體排放將自大氣中安全移除多久時間)及「額外性」(即某項特定投資是否帶來原不會產生之新的氣候效益)；及
- ▶ 其對其他社會及環境問題之次要影響，諸如糧食生產。

因此，有關個體對碳信用額之依賴、如何產生額度，以及該個體取得碳信用額之機制之可信度及誠信之揭露，能提供使用者重要之資訊，因某些機制之合適性、碳信用額之可得技術及未來價格之不確定性可能會產生額外氣候相關風險與機會。ISSB指出，此情況可能因下列原因而發生：[IFRS S2.BC154, IFRS S2.BC155, IFRS S2.BC156]

- ▶ 碳捕捉及封存之技術性解決方案可能被證明為無效，或
- ▶ 由於氣候行動之投入、政策變動或對因決策而可能產生之糧食短缺議題之擔憂，可能會引進或修訂法規以阻止或禁止使用特定之碳信用額機制。

TCFD比較

ISSB指出，IFRS S2對氣候相關風險與機會有關之指標與目標之某些揭露規定，與TCFD之建議揭露在廣義上一致。

對於與個體用以管理及評估其氣候相關風險之指標有關之揭露，ISSB於其TCFD比較檔中指出，IFRS S2規定除揭露TCFD指引所包含之跨行業指標類別外，亦應揭露行業基礎指標。

B部分—IFRS S2之簡介

TCFD比較

對於與溫室氣體排放相關之揭露，ISSB指出，IFRS S2包括下列額外規定：

- ▶ 分別揭露合併集團及非屬合併集團之被投資者之範疇1及範疇2溫室氣體排放(例如，關聯企業及合資)
- ▶ 依地點基礎法揭露範疇2溫室氣體排放，並揭露與範疇2溫室氣體排放相關之任何合約工具之資訊
- ▶ 若個體之活動包含資產管理、商業銀行或保險，則揭露「投融資排放」。
- ▶ 揭露用以衡量範疇3溫室氣體排放之衡量作法、輸入值及假設。

IFRS S2亦明定編製範疇3溫室氣體排放揭露之衡量架構。IFRS S1中之一般「細分」原則亦規定，若按溫室氣體成分細分其溫室氣體排放揭露可提供重要資訊予個體之一般用途財務報告之使用者時，則個體應作此細分。

對於個體用以管理其氣候相關風險與機會之目標及其對該等目標績效之揭露，ISSB指出，IFRS S2：

- ▶ 與TCFD建議不同之處為，規定個體應揭露最新之氣候變遷國際協定如何影響其目標，以及該目標是否已由第三方驗證
- ▶ 規定應揭露有關個體溫室氣體排放量目標之更詳細資訊，以及有關規劃使用碳信用額以達成個體溫室氣體淨排放量目標之額外規定
- ▶ 包括揭露有關個體設定及複核目標之作法之資訊，監控該等目標之進展，包括於設定目標時是否使用產業去碳法之額外規定

5 溫室氣體排放

5.1 溫室氣體排放之衡量

IFRS S2規定，個體揭露之溫室氣體排放量應依「溫室氣體盤查議定書：企業會計與報導準則(2004年版)」衡量。ISSB闡明，僅於溫室氣體盤查議定書之規定不與IFRS S2衝突之範圍內，個體始能適用該等規定。因此，例如個體被要求揭露其範疇3排放，因為此係IFRS S2之規定，即使溫室氣體盤查議定書並未規定揭露其範疇3溫室氣體排放[IFRS S2.29(a)(ii)，IFRS S2.B23]。

IFRS S2中關於使用溫室氣體盤查議定書衡量溫室氣體排放之一般規定的例外情況為，若個體被司法管轄區或其上市之證券交易所規定使用不同方法以衡量其溫室氣體排放量，則適用此例外。只要司法管轄區或證券交易所使用不同方法之規定適用於該個體，此例外情況就適用。再者，於某些情況下，司法管轄區或證券交易所之特定規定可能僅適用於報導個體之一部分(例如，其於特定司法管轄區之營運)或僅適用於某些類別之溫室氣體排放(例如，範疇1及範疇2之溫室氣體排放)。於此情況下，IFRS S2允許之例外情況並未豁免個體須揭露其整體之範疇1、範疇2及範疇3之溫室氣體排放。[IFRS S2.B24，IFRS S2.B25]。

5.2 溫室氣體盤查議定書之概述

溫室氣體盤查議定書為聯合國氣候變化綱要公約(UNFCCC)辨認之下列七種溫室氣體排放之計算、衡量及報導提供標準及指引：

B部分—IFRS S2之簡介

- ▶ 二氧化碳(CO_2)
- ▶ 甲烷(CH_4)
- ▶ 氧化亞氮(N_2O)
- ▶ 氢氟碳化物(HFCs)
- ▶ 全氟碳化物(PFCs)
- ▶ 六氟化硫(SF_6)
- ▶ 三氟化氮(NF_3)

該等氣體被歸類為溫室氣體，因其會於大氣中捕獲熱量。

以下出版品統稱為溫室氣體盤查議定書：

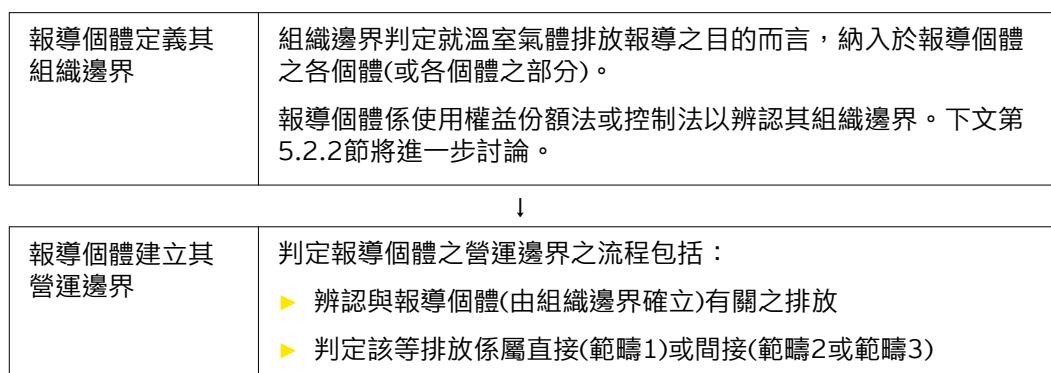
- ▶ 「企業會計與報導準則」(Greenhouse Gas Protocol: A Corporate Accounting and Reporting Standard) (Corporate Standard)²⁰
- ▶ 範疇2指引 (Scope 2 Guidance)²¹
- ▶ 企業價值鏈(範疇3)會計與報導準則(Corporate Value Chain (Scope 3) Accounting and Reporting Standard)(範疇3準則)²²
- ▶ 計算範疇3排放之技術指引 (Technical Guidance for Calculating Scope 3 Emissions)(範疇3指引)²³

下列各節對溫室氣體盤查議定書中可能與衡量個體溫室氣體排放相關之某些關鍵觀念，提供簡要介紹。有關溫室氣體盤查議定書之應用的詳細指引，請參閱安永出版品「永續報導發展—綜合指引—溫室氣體盤查議定書解釋性指引」(Sustainability reporting developments - A comprehensive guide - Greenhouse Gas Protocol Interpretative guidance)。²⁴

5.2.1 計算、衡量及報導溫室氣體排放

根據溫室氣體盤查議定書計算、衡量及報導溫室氣體排放係基於下列流程：

圖表5-1：溫室氣體盤查議定書下之流程



²⁰ 參考 [Corporate Standard | GHG Protocol](#)。

²¹ 參考 [Scope 2 Guidance | GHG Protocol](#)。

²² 參考 [Corporate Value Chain \(Scope 3\) Standard | GHG Protocol](#)。

²³ 參考 [Scope 3 Calculation Guidance | GHG Protocol](#)。

²⁴ [Sustainability reporting developments: Greenhouse Gas Protocol](#)。

B部分—IFRS S2之簡介

	<p>► 判定間接排放之計算與報導範圍(即哪些範疇3排放(如有時)被納入溫室氣體盤查及予以報導)。依IFRS S2，報導個體將須納入範疇3排放於其溫室氣體盤查</p>
↓	<p>報導個體計算溫室氣體排放量</p> <p>一旦設定好邊界，報導個體即就每一報導範圍(即範疇1、範疇2及範疇3)計算溫室氣體排放量。</p> <p>該等排放量通常以個別溫室氣體之公噸及公噸二氧化碳當量(CO_2e)單位來衡量，此係用以比較溫室氣體對環境影響之標準指標。</p>

溫室氣體盤查議定書旨在使報導個體能夠隨時間跟蹤及報告一致且可比較的溫室氣體排放資料。因此，其規定報導個體應建立一個基準年(特定年份或多年平均值)，以便與後續排放量進行比較。溫室氣體盤查議定書規定在某些情況下追溯性地重新計算基準年排放量，以保持長期之可比性。

5.2.2 組織邊界

報導個體之法律及組織結構可能有許多不同的個體，其中可能包括完全持有之子公司、部分持股之子公司及採用權益法之投資。溫室氣體盤查議定書就報導個體在衡量其溫室氣體排放量時是否必須包括該等不同個體之排放量提供指引。溫室氣體盤查議定書提及辨認哪些個體應納入「設定組織邊界」之流程。

溫室氣體盤查議定書允許報導個體選擇兩種設置組織邊界之方法之一：

- 權益份額法
- 控制法

溫室氣體盤查議定書稱該等方法為合併作法。對於完全持有及控制其所有營運之個體，任一作法皆將導致相同之組織邊界。然而，對於持有部分營運之個體(或僅在營運中有經濟利益而不受控制之個體)，所辨認之組織邊界以及其盤查中包含之溫室氣體排放量可能會有所不同，具體取決於所使用之合併作法。

由於可從營運或財務角度定義控制，因此溫室氣體盤查議定書進一步將控制法分為營運控制法及財務控制法。下列決策樹顯示報導個體可用以判定其組織邊界之作法：

圖表5-2：判定組織邊界



B部分—IFRS S2之簡介

5.2.2.A 權益份額法

在權益份額法下，報導個體根據其在持有或部分持有的個體之權益份額以設定其組織邊界(即，報導個體納入與該個體權益份額相同比例之被持有個體之排放份額)。報導個體使用之股權百分比應反映報導個體對所屬個體產生之風險與報酬所持有之權利範圍。該百分比通常與所持有個體之法定所有權份額相同，但可能並非在所有情況下皆為如此。例如，當所有權份額不能忠實表述所持有之個體經濟利益時，權益份額與所有權份額將有所不同。

5.2.2.B 控制法

在控制法下，報導個體將其具有控制之營運之100%排放量納入其組織邊界內，無論報導個體所持有之權益份額或法定所有權份額。例如，擁有65%股權並控制子公司的報導個體將使用控制法計算並報告子公司100%的排放量。相反，如果報導個體在其未受控制個體中擁有35%之權益份額，則未受控制個體之排放將不包括在報導個體的溫室氣體盤查中。

溫室氣體盤查議定書提供兩種判定控制之方法：

- ▶ 財務控制(參閱本節第(i)項)
- ▶ 營運控制(參閱本節第(ii)項)

所選擇之控制作法應於整個組織內及一段時間內一致使用。

1) 財務控制

若報導個體能夠控制另一個體並從該個體的活動中獲得經濟利益，則該報導個體對另一個體具有財務控制權。若報導個體有權取得該營運之大部分經濟利益，則通常可以獲得財務控制權。與上述權益份額之觀念類似，財務控制權之判定取決於關係之經濟實質，而非法定所有權。亦即，財務控制並非由法定所有權決定，而係由報導個體是否擁有營運之大部分經濟利益之權利(例如，對個體資產所有權之風險及報酬)決定。例如，一報導個體可能對另一變動權益個體(Variable Interest Entities)擁有財務控制權，即使其擁有另一個體小於50%之股份。

當財務控制由兩方或多方共享時(例如，根據IFRS 11「聯合協議」成立之合資企業)，即使財務控制法適用於報導個體之其餘部分，亦應採用權益份額法計算排放。

我們的觀察

我們認為，財務控制之判斷通常與IFRS會計準則就財務報導之目的對控制之判斷一致(即，若個體就財務報導之目的應合併，則該個體可能會被納入財務控制法之組織邊界)。然而，自企業會計與準則報導首次發佈以來，關於IFRS會計準則下控制評估之財務會計指引已有改變。因此，溫室氣體盤查議定書之財務控制法下之合併結論，可能與財務會計之結論存有差異。

2) 營運控制

溫室氣體盤查議定書明定，採用營運控制法之報導個體需要將其擁有營運控制權之任何設施納入組織邊界，即使個體非為該設施之所有者。此對於租賃資產與根據合約營運之其他資產尤為重要。判定該等資產及合約協議之組織邊界不在本出版品之討論範圍。

B部分—IFRS S2之簡介

選擇使用營運控制法之報導個體根據其是否有權在營運或設施中引入及執行營運政策以判定控制。營運控制並不意指報導個體可作出有關營運或設施之所有決定。例如，營運控制可能包括關於如何執行日常職能之決策，但可能不包括與財務控制結論相關之某些其他重大決策(例如，融資決策、購買/出售重大資產)。

某些設施或營運可能受到共同控制(例如，合資企業)。於營運控制法下，報導個體需判斷其是否可以為每一設施或營運引入及執行營運政策，以判定共同控制下之設施或營運是否包括在其報導邊界內。對某項營運擁有營運控制權之報導個體將於其報導邊界內包括該營運100%排放量，即使其僅持有被投資者50%。

5.2.3 範疇2溫室氣體排放計算方法

範疇2溫室氣體排放衡量作法包括：

- ▶ 地點基礎法(參閱下文第5.2.3.A節)
- ▶ 市場基礎法(參閱下文第5.2.3.B節)

5.2.3.A 地點基礎法

地點基礎法反映報導個體所消耗電力的電網之平均排放係數。所有報導個體皆應使用地點基礎法。報導個體之電力採購決策(例如，購買可再生能源發電之決策)不計入地點基礎之範疇2排放計算方法。因此，此方法可適用於所有地點，並提供有關電網中使用之發電來源整體組合之排放資訊。地點基礎法導致報導個體於各地區活動產生之範疇2排放與同一地區其他個體活動之範疇2排放一致。此為個體之活動地點提供更好之可比性。

在地點基礎法下，報導個體使用一排放係數以代表在特定時間(通常為12個月)、特定地理區域(例如，地方、州、省或國家層面)內能源生產之平均排放量(即電網平均排放係數)。在此方法下，不應使用特定於供應商之排放係數。此外，該等排放係數並不反映合約工具之影響。

5.2.3.B 市場基礎法

市場基礎法代表與報導個體購買電力時作出之選擇有關之排放。市場基礎法下之範疇2排放係數來自報導個體之合約關係或工具。例如，若報導個體選擇特定之能源發電供應商或簽訂區域風電廠電力供應協定，在市場基礎法下該個體將於範疇2排放計算中使用源自該等合約之排放係數。與地點基礎法不同，市場基礎法提供有關報導個體為減少其電力消耗之排放所作決策之資訊。

合約工具包括與供應商簽訂之直接合約(例如，購電協議、虛擬購電協議)及憑證(例如，可再生能源證書、能源屬性證書、原產地保證、供應商特定的排放率)。

溫室氣體盤查議定書要求揭露地點基礎法及市場基礎法之範疇2溫室氣體排放，而IFRS S2僅規定揭露地點基礎法。除此之外，個體亦須提供有關任何合約工具之必要資訊，以協助使用者了解個體之範疇2溫室氣體排放[IFRS S2.29(a)(v)]。儘管任何合約工具之資訊似乎與市場基礎法具有可比性，但IFRS S2並未提及市場基礎法本身。

B部分—IFRS S2之簡介

5.3 溫室氣體排放之類別

IFRS S2附錄A包括下列之定義：

- ▶ 直接溫室氣體排放，即範疇1溫室氣體排放
- ▶ 間接溫室氣體排放，即範疇2及範疇3溫室氣體排放

IFRS S2之定義如下：

IFRS S2之摘錄	
附錄A	
用語定義	
間接溫室氣體排放	個體之活動所導致之排放，惟該排放係自其他個體所擁有或控制之來源產生。
範疇1溫室氣體排放	由個體所擁有或控制之來源產生之直接溫室氣體排放。
範疇2溫室氣體排放	個體因消耗外購或取得之電力、蒸汽、加熱或冷卻所產生之間接溫室氣體排放。
	外購或取得之電力係以購買或其他方式帶入個體邊界之電力。範疇2溫室氣體排放實體上係發生於發電場所。
範疇3溫室氣體排放	個體價值鏈產生之間接溫室氣體排放(不包括於範疇2溫室氣體排放中)，包括上游及下游二者之排放。範疇3溫室氣體排放包括「溫室氣體盤查議定書企業價值鏈(範疇3)會計與報導準則(2011年版)」之範疇3類別。

5.3.1 衡量作法、輸入值及假設

如上文第4.5.1.A節所述，IFRS S2規定個體應揭露用以衡量其溫室氣體排放之衡量作法、輸入值及假設。此揭露規定包括下列資訊：[IFRS S2.B26]

- ▶ 個體根據「溫室氣體盤查議定書」所使用之衡量作法(參閱下文第5.3.1.A節)
- ▶ 個體未使用「溫室氣體盤查議定書」時所適用之方法及個體所使用之衡量作法(參閱下文第5.3.1.B節)
- ▶ 個體使用之排放係數(參閱下文第5.3.1.C節)

5.3.1.A 溫室氣體盤查議定書衡量作法

因「溫室氣體盤查議定書」包括不同之溫室氣體排放衡量作法，因此IFRS S2規定個體應揭露：[IFRS S2.B27]

- ▶ 用於決定其溫室氣體排放之作法(例如，權益份額法或控制法)
- ▶ 個體選擇衡量作法之理由，以及該作法如何使個體一般用途財務報告之使用者了解該個體之氣候相關風險與機會之績效，包括達成其氣候相關目標(如有時)之進展

5.3.1.B 其他方法及衡量作法

若個體揭露其依另一方法(如第5.1節所述)衡量之溫室氣體排放，IFRS S2規定該個體應揭露：[IFRS S2.B28]

- ▶ 用於決定其溫室氣體排放之適用方法及衡量作法
- ▶ 個體選擇方法及衡量作法之理由，以及該作法如何使個體一般用途財務報告之使用者了解該個體之氣候相關風險與機會之績效，包括達成其氣候相關目標(如有時)

B部分—IFRS S2之簡介

5.3.1.C 排放係數

若個體使用活動數據及排放係數作為衡量其溫室氣體排放量之基礎以衡量溫室氣體排放，IFRS S2規定個體應使用最能代表其活動之排放係數。IFRS S2未明定個體須使用之排放係數[IFRS S2.B29]。該等估計需要：

- ▶ 活動數據：係指特定活動發生次數，對於該等活動排放係數為可取得且可適用。就範疇1排放，活動數據通常以消耗燃料(例如，公升汽油、立方英呎天然氣)或生產之產品單位計算。
- ▶ 排放係數：係指代表特定活動單位所排放之特定溫室氣體之數量(或二氧化碳當量)的值。例如，按特定車輛燃料類型劃分之二氧化碳當量排放係數用於計算範疇1移動排放之常見排放係數。

因此，IFRS S2要求個體應揭露資訊，使一般用途財務報告之使用者能了解該個體於衡量其溫室氣體排放時之排放係數[IFRS S2.B29]。

5.3.2 將溫室氣體彙總為二氧化碳當量

儘管溫室氣體成分有七種，但IFRS S2規定個體應揭露其於報導期間所產生之溫室氣體絕對總排放量，以公噸二氧化碳當量(CO_2e)表達。[IFRS S2.29(a)(i)]

若個體透過衡量溫室氣體之濃度以及營運及流程的排放率，使用直接衡量(亦稱為「直接監控」)以衡量其溫室氣體排放量，此意指該個體將直接且單獨地衡量所排放之特定溫室氣體成分(例如，所排放的甲烷(CH_4)單位)。為了將溫室氣體成分轉換為二氧化碳當量值，IFRS S2規定個體應使用以100年時間區間為基礎之全球暖化潛勢(GWP)值，該等數值係來自報導日聯合國政府間氣候變化專門委員會(Intergovernmental Panel on Climate Change, IPCC)最新評估報告。[IFRS S2.B21]。

七種溫室氣體成分中之每一種有不同之GWP。給定溫室氣體之GWP顯示，通常在100年內，與一單位二氧化碳相比，一單位溫室氣體吸收多少能量(即該氣體在大氣中捕獲熱量之能力)。在指明之時間區間內，GWP愈大，則該溫室氣體相較於二氧化碳對地球之暖化程度愈高。例如，PFCs及HFCs吸收能量通常較二氧化碳多達數千倍。每種溫室氣體之GWP係用於將非屬二氧化碳之溫室氣體轉換為二氧化碳當量(CO_2e)單位。因此， CO_2e 衡量單位係用於以通用基礎評估不同溫室氣體之釋放(或避免釋放)[IFRS S2附錄A]。

若個體使用排放係數已將溫室氣體成分轉換為 CO_2e 值，則IFRS S2不要求該個體須使用於報導日IPCC最新評估報告中以100年時間區間為基礎之GWP值，以重新計算排放係數。惟若排放係數未轉換為 CO_2e 值，則該個體應使用報導日可取得之IPCC最新評估報告中以100年時間區間為基礎之GWP值。[IFRS S2.B22]

5.3.3 使用與個體報導期間不同的期間之資訊

個體之報導期間可能與其價值鏈中之某些或所有個體具有不同之報導期間。報導期間不同的後果為，與個體價值鏈相關之溫室氣體排放資訊可能無法輕易供個體在為報導期間編製揭露時使用。ISSB認知到，不同之報導期間可能會在編製依賴價值鏈資訊的揭露時帶來挑戰。因此，若個體之報導期間與其價值鏈中個體之報導期間不同，則IFRS S2允許個體使用與其報導期間不同的報導期間資訊來衡量其溫室氣體排放量，前提是滿足下列所有條件：[IFRS S2.B19]

- ▶ 該個體在無需過度成本或投入之情況下，使用可自其價值鏈中該等個體取得之最新資料衡量及揭露其溫室氣體排放。
- ▶ 報導期間之長度相同。
- ▶ 個體其價值鏈中該等個體各報導日與個體一般用途財務報告日間所發生之重大事件與情況變動(與其溫室氣體排放攸關)之影響。

B部分—IFRS S2之簡介

5.4 範疇1溫室氣體排放

範疇1排放係指報導個體所擁有或控制之來源產生之直接排放，例如，報導個體所擁有或控制之設備、車輛或生產過程之排放，被視為範疇1排放。該等排放包括個體之盤查邊界內之所有直接排放。組織邊界及營運邊界之組合構成報導個體之盤查邊界，亦稱為報導邊界。

兩個或兩個以上之報導個體永不會將相同排放作為其範疇1排放。例如，出售予其他個體之熱能、電力或蒸汽產生之排放不會從範疇1排放量中減除，而是由購買相關能源的個體報告為範疇2排放量。理論上，若世界各地之每一個體及個人都使用相同的組織邊界(例如，股權法、財務控制法或營運控制法)報告其溫室氣體排放量，則所有範疇1排放總量將等於全球溫室氣體排放總量。

5.5 範疇2溫室氣體排放

根據溫室氣體盤查議定書，需要使用地點基礎法或市場基礎法以衡量個體的範疇2溫室氣體排放。上文關於溫室氣體盤查議定書之第5.2.3節對此有進一步說明。

如上文第5.2.3節所述，IFRS S2規定個體應：[IFRS S2.29(a)(v)，IFRS S2.B30]

- ▶ 揭露其地點基礎之範疇2溫室氣體排放
- ▶ 若個體已簽訂任何合約工具，則提供有關該等工具之資訊，且有關該等工具之資訊將有助於使用者了解該個體之範疇2溫室氣體排放

IFRS S2解釋「合約工具」的含義：[IFRS S2.B31]

IFRS S2之摘錄

B31	合約工具係個體與另一方間有關能源銷售及購買之任何類型合約，該等合約包括能源與能源生產屬性之搭售或不搭售之能源屬性權利(不搭售之能源屬性之權利與下列合約有關：與溫室氣體屬性合約工具分離且可區分之能源銷售及購買)之銷售及購買合約。不同市場有多種類型之合約工具且個體可能揭露有關其市場基礎之範疇2溫室氣體排放之資訊作為其揭露之一部分。
-----	--

5.6 範疇3溫室氣體排放

IFRS S2規定個體應根據「溫室氣體盤查議定書」中描述範疇3之類別15的溫室氣體排放揭露其溫室氣體排放資訊。本揭露之目的係使一般用途財務報告的使用者了解該個體範疇3排放之來源[IFRS S2.29(a)(vi)，IFRS S2.B32]。

因此，當個體編製範疇3溫室氣體排放揭露時，IFRS S2規定該個體應：[IFRS S2.B32，IFRS S2.B34]

- ▶ 考量整體價值鏈(上游及下游)
- ▶ 若發生重大事件或情況之重大變動，重新評估其價值鏈中哪些範疇3類別及個體將納入其範疇3溫室氣體排放之衡量中。此次重新評估符合IFRS S1中關於重新評估永續相關風險與機會範圍之規定(參閱A部分「IFRS S1之簡介」第1.2.3節的相關討論)

B部分—IFRS S2之簡介

5.6.1 範疇3衡量架構

範疇3溫室氣體排放可以透過直接衡量(即直接監控溫室氣體排放)或估計(涉及假設及適當輸入值為基礎之資料概略計算)以量化。ISSB認為，理論上直接衡量係個體範疇3溫室氣體排放之最正確證據。然而，ISSB亦認知到，由於直接衡量範疇3溫室氣體排放之相關挑戰，個體對範疇3溫室氣體排放量之衡量可能包括使用估計[IFRS S2.B38, IFRS S2.B43, IFRS S2.B44, IFRS S2.B45]。

IFRS S2規定個體應使用衡量作法、輸入值及假設，以忠實表述其對範疇3溫室氣體排放的衡量。儘管IFRS S2並未明定個體於衡量其範疇3溫室氣體排放時應使用之輸入值，但該準則確實規定個體應藉由使用下列辨認特性而對輸入值及假設予以排序：

- ▶ 以直接衡量為基礎之資料(參閱下文第5.6.1.A節)
- ▶ 來自個體價值鏈內特定活動之資料(參閱下文第5.6.1.B節)
- ▶ 及時性資料，該資料忠實表述其價值鏈活動及其溫室氣體排放之司法管轄區及所使用之技術(參閱下文第5.6.1.C節)
- ▶ 已驗證之資料(參閱下文第5.6.1.D節)

下列各節將進一步解釋該等特性，注意該等特性並未依特定順序列出，因此，個體對衡量作法、輸入值及假設之排序可能需要管理階層運用判斷在資料間作權衡[IFRS S2.B40, IFRS S2.B42]。

管理階層可能需作權衡之例子為資料及時性與特定性間之權衡。較近期之資料可能對特定價值鏈活動提供較少之細節(例如所使用之技術、活動之地點與司法管轄區)，而發布頻率較低之舊資料可能更能代表價值鏈活動及其溫室氣體排放[IFRS S2.B42]。

當個體於選擇衡量作法、輸入值及假設以衡量其範疇3溫室氣體排放時，IFRS S2規定，該個體應使用其在報導日無需過度成本或投入即可取得之所有合理且可佐證之資訊。[IFRS S2.B39]。IFRS S2指出，個體應採用範疇3衡量架構以判定輸入值及假設排序[IFRS S2.B41]，即使：

- ▶ 司法管轄區或其上市之交易所要求該個體使用「溫室氣體盤查議定書」以外之方法衡量其溫室氣體之排放
- ▶ 該個體已選擇使用過渡規定之放寬措施，允許該個體在其適用IFRS S2之第一個年度報導期間使用「溫室氣體盤查議定書」以外之方法衡量其溫室氣體排放

5.6.1.A 以直接衡量為基礎之資料

IFRS S2規定個體應優先直接衡量範疇3溫室氣體排放，但承認其預期範疇3溫室氣體排放資料將包括估計[IFRS S2.B43, IFRS S2.B44]。IFRS S2指出，對範疇3溫室氣體排放量之估計可能使用兩種類型之輸入值：[IFRS S2.B45]

- ▶ 代表導致溫室氣體排放之個體活動之資料(活動數據)。例如，個體可能使用行駛距離作為活動數據代表其價值鏈內商品之運輸。
- ▶ 將活動數據轉換為溫室氣體排放之排放係數。例如，個體使用排放係數將行駛距離(活動數據)轉換為溫室氣體排放資料。

B部分—IFRS S2之簡介

5.6.1.B 來自個體價值鏈內特定活動之資料

個體對範疇3溫室氣體排放之衡量將基於：[IFRS S2.B46]

- ▶ 初級資料—從個體價值鏈內之特定活動直接取得之資料(例如，供應商提供的資料)
- ▶ 次級資料—非從個體價值鏈內活動直接取得之資料(例如，來自第三方資料供應商的資料及行業平均資料)
- ▶ 初級資料及次級資料之結合

IFRS S2規定個體於估計其範疇3溫室氣體排放時優先考量初級資料。此係因ISSB認為，來自個體價值鏈內特定活動之資料對個體特定價值鏈活動可提供更正確之表述，因此，初級資料為衡量個體範疇3溫室氣體排放提供較佳之基礎。惟若個體使用次級資料衡量其範疇3溫室氣體排放，IFRS S2規定個體應考量次級資料忠實表述該個體活動之程度。[IFRS S2.B47，IFRS S2. B48，IFRS S2. B49]。

圖表5-3提供初級及次級資料之例子：

圖表5-3：初級資料及次級資料

資料類型	例子
初級資料	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 資料來源包括抄表、水電瓦斯帳單或其他代表個體價值鏈內特定活動之方法。 ▶ 資料來源可能來自內部來源(諸如來自個體自身之紀錄)，或可能來自外部來源(諸如來自供應商及其他價值鏈夥伴，例如，供應商針對所購買商品或勞務之排放係數)。[IFRS S2.B48]。
次級資料	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 資料來源包括第三方資料提供者及行業平均資料(例如，來自公開資料庫、政府統計、文獻研究與行業公會)。 ▶ 次級資料包括：[IFRS S2.B49] <ul style="list-style-type: none"> ▶ 用於概估活動或排放係數之資料 ▶ 來自特定活動之初級資料(代理資料)，其用於估計另一活動之溫室氣體排放

5.6.1.C 及時性資料，該資料忠實表述其價值鏈活動及其溫室氣體排放之司法管轄區及所使用之技術

若個體使用次級資料衡量其範疇3溫室氣體排放，IFRS S2規定個體應優先使用具有下列性質之活動或排放資料：[IFRS S2.B50，IFRS S2.B51，IFRS S2.B52]

- ▶ 基於或可代表資料意圖表述之價值鏈活動中所使用技術之活動或排放資料(見例示圖表5-1)
- ▶ 基於或可代表活動發生所在之司法管轄區(例如，個體營運地或活動發生地)之活動或排放資料
- ▶ 於報導期間內係及時且能代表個體價值鏈活動之活動或排放資料(例如，考量次級資料來源究係依賴於與個體報導期間相同之報導期間所蒐集之資訊，抑或不同之報導期間所蒐集之資訊)

下列例示係基於IFRS S2中所使用之釋例：[IFRS S2.B50]

B部分—IFRS S2之簡介

例示5-1：次級資料之使用

A個體在衡量其商務旅行之範疇3溫室氣體排放量時，自其商務旅行活動中取得初級資料，包括下列資料：

- ▶ 每次飛行所使用之特定飛機型號
- ▶ 每次飛行之旅行距離
- ▶ 出差員工所使用之旅行艙等

A個體估計其商務旅行之溫室氣體排放之方式，係應用此初級資料及與每項活動相關之溫室氣體排放之次級資料。

5.6.1.D 已驗證之資料

IFRS S2規定個體應優先使用經過驗證之範疇3溫室氣體排放資料。資料可能需要進行內部或外部驗證，並可能涉及實地檢查、複核計算或將資料與其他來源進行交叉檢查[IFRS S2.B53, IFRS S2.B54]。

ISSB認知到，若個體無法在不花費過度成本或投入之情況下驗證其範疇3溫室氣體排放，則可能需要使用未驗證資料[IFRS S2.B54]。

5.6.1.E 範疇3溫室氣體排放之輸入值之揭露

作為個體揭露其依IFRS S2用以衡量其範疇3溫室氣體排放之衡量作法、輸入值及假設之資訊之一部分(如上文第5.3.1節所述)，個體應揭露下列資訊：[IFRS S2.B55, IFRS S2.B56]

- ▶ 關於範疇3衡量架構之第5.6.1節中所提及用以衡量其範疇3溫室氣體排放之資料輸入值之特性之資訊
- ▶ 個體如何優先使用可取得最高品質資料之資訊，以忠實表述價值鏈活動及其範疇3溫室氣體排放
- ▶ 個體之範疇3溫室氣體排放之衡量範圍為：
 - ▶ 來自個體價值鏈內特定活動之輸入值
 - ▶ 使用已驗證之輸入值

IFRS S2包括一個明確之前提假設，即範疇3溫室氣體排放量可使用次級資料及行業平均進行可靠估計。惟若個體判定估計其範疇3溫室氣體排放於實務上不可行(即，該個體已盡所有合理之努力卻仍無法適用某項規定時)之罕見情況下，IFRS S2規定該個體應揭露其如何管理其範疇3溫室氣體排放。ISSB預計，衡量範疇3溫室氣體排放屬實務上不可行之情況將屬罕見。[IFRS S2.B57]。

5.7 投融資排放

IFRS S2規定參與金融活動之個體(包括商業及投資銀行、資產管理人及保險個體)應就其範疇3溫室氣體排放類別15或與其投資相關之排放(亦稱為「投融資排放」)提供額外及特定之揭露：[IFRS S2.B59]

- ▶ 資產管理(參閱下文第5.7.1節)
- ▶ 商業銀行(參閱下文第5.7.2節)
- ▶ 保險(參閱下文第5.7.3節)

B部分—IFRS S2之簡介

IFRS S2之摘錄

附錄A

用語定義

投融資排放 被投資者或交易對方之溫室氣體總排放量中，歸屬於個體對該被投資者或交易對方所進行之放款及投資之部分。此等排放係屬「溫室氣體盤查議定書企業價值鏈(範疇3)會計與報導準則(2011年版)」定義之範疇3類別15(投資)之部分。

參與金融活動的個體的投融資排放是一般用途財務報告之使用者重點關注之領域，因此係個體面臨氣候相關風險與機會之指標，以及該個體可能需如何隨時間經過調適其財務活動。此係因：[IFRS S2.B58]

- ▶ 具較高溫室氣體排放之交易對方、借款人或被投資者可能易受與科技變動、供需轉變及政策變動之相關風險影響。
- ▶ 因此，該等風險可能會增加向交易對方、借款人及被投資者提供投融資服務之個體面臨信用風險、市場風險、聲譽風險及其他財務與營運風險(例如與受碳稅影響之融資客戶相關之信用風險或為化石燃料專案融資之聲譽風險)。

IFRS S2中之應用指引支援使用不同衡量方法以計算個體之投融資排放。於制定本應用指引時，ISSB之意圖是允許不同資產類別之衡量方法出現並被市場接受，例如碳核算金融合作夥伴關係(PCAF)制定之衡量方法。[IFRS S2.BC125]。

5.7.1 資產管理

IFRS S2規定參與資產管理活動之個體應揭露如圖表5-4所示之資訊：

圖表5-4：資產管理揭露

應揭露之資訊	進一步之考量	
個體之投融資絕對總排放量，按範疇1、範疇2及範疇3之溫室氣體排放細分[IFRS S2.B61(a)]	-	
就範疇1、範疇2及範疇3之溫室氣體排放揭露，包含於投融資排放揭露中之資產管理總額(AUM)，以個體財務報表表達貨幣表達[IFRS S2.B61(b)]	-	
投融資排放計算中之個體資產管理規模總額之百分比[IFRS S2.B61(c)]	就排除項目	若個體包含於投融資排放計算中之個體資產管理規模總額之百分比低於100%，則說明該排除之資訊，包括資產類型及相關資產管理規模金額。
個體用以計算其投融資排放之方法論[IFRS S2.B61(d)]	描述該個體用以歸屬與總暴險規模有關之排放份額之分攤方法。	

B部分—IFRS S2之簡介

5.7.2 商業銀行

IFRS S2規定參與商業銀行業務之個體應揭露如圖表5-5所示之資訊：

圖表5-5：商業銀行揭露

應揭露之資訊	進一步之考量	
該個體之投融資絕對總排放量，依資產類別，就每一行業按範疇1、範疇2及範疇3之溫室氣體排放細分。[IFRS S2.B62(a)]	按行業細分	應使用全球行業分類標準(GICS)六位數行業層級代碼以分類交易對方(使用報導日可用之最新版本分類系統)。
	按資產類別細分	<p>資產類別包括：</p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ 放款 ▶ 專案融資 ▶ 債券 ▶ 權益投資 ▶ 尚未動用之放款承諾 <p>若計算及揭露其他資產類別之投融資排放，則該個體應解釋為何納入該等額外之資產類別能提供一般用途財務報告之使用者攸關資訊。</p>
按資產類別計算之各行業之總暴險，以個體之財務報表表達貨幣表達[IFRS S2.B62(b)]。	就投融資金額	無論係依IFRS會計準則或其他一般公認會計原則編製，總暴險應以融資帳面金額計算(於減除任何備抵損失前)。
	就尚未動用之放款承諾	應分別揭露承諾之所有金額與已動用之放款承諾。
包含於投融資排放計算中之個體總暴險之百分比[IFRS S2.B62(c)]。	就排除項目	若個體包含於投融資排放計算中之總暴險百分比低於100%，則揭露說明該排除之資訊(包括排除之資產類型)。
	就投融資金額	應自總暴險中排除所有風險抵減工具之影響(如適用時)。
	就尚未動用之放款承諾	單獨揭露包含於投融資排放計算中之個體尚未動用之放款承諾百分比。
個體用以計算其投融資排放之方法論[IFRS S2.B61(d)]	描述個體用以歸屬與總暴險有關之排放份額之分攤方法。	

B部分—IFRS S2之簡介

5.7.3 保險

IFRS S2規定參與保險活動的個體應揭露如圖表5-6所示的資訊：

圖表5-6：保險揭露

應揭露之資訊	進一步之考量	
個體之投融資絕對總排放量，依資產類別，就每一行業按範疇1、範疇2及範疇3之溫室氣體排放細分[IFRS S2.B63(a)]。	按行業細分	應使用全球行業分類標準(GICS)六位數行業層級代碼以分類交易對方(使用報導日可用之最新版本分類系統)。
	按資產類別細分	資產類別包括： <ul style="list-style-type: none"> ▶ 放款 ▶ 債券 ▶ 權益投資 ▶ 尚未動用之放款承諾。若計算及揭露其他資產類別之投融資排放，則該個體應解釋為何納入該等額外之資產類別能提供一般用途財務報告之使用者攸關資訊。
按資產類別計算之各行業之總暴險，以個體財務報表的表達貨幣表達[IFRS S2.B63(b)]。	就投融資金額	無論係依IFRS會計準則或其他一般公認會計原則編製，總暴險應以投融資帳面金額計算(於減除任何備抵損失前)。
	就尚未動用之放款承諾	應分別揭露承諾之所有金額與已動用之放款承諾。
包含於投融資排放計算中之個體總暴險之百分比[IFRS S2.B63(c)]。	就排除項目	若個體包含於投融資排放計算中之總暴險百分比低於100%，則揭露說明該排除之資訊(包括排除之資產類型)。
	就尚未動用之放款承諾	單獨揭露包含於投融資排放計算中之個體尚未動用之放款承諾百分比。
個體用以計算其投融資排放之方法論[IFRS S2.B63(d)]	描述個體用以歸屬與總暴險有關之排放份額之分攤方法。	

B部分—IFRS S2之簡介

6 生效日

IFRS S2於2024年1月1日以後開始之年度報導期間生效。個體可於2024年1月1日前適用IFRS S2，惟個體應揭露該事實並同時適用IFRS S1。[IFRS S2.C1]

個體之實際生效日將取決於ISSB準則何時於其營運所在之司法管轄區成為強制性規定，除非該等個體於其司法管轄區規定為強制性準則前自願適用該等準則。另參閱A部分—「IFRS S1之簡介」第8節之相關討論。

7 對IFRS S2過渡規定之放寬

於制定IFRS S2時，ISSB決議提供某些放寬以簡化個體於適用該等規定之第一年過渡至新規定。

圖表7-1所列出之過渡規定可供個體於適用IFRS S2之第一個年度報導期間使用。該個體可選擇於其第一個年度報導期間內使用全部、部分或不使用該等規定[IFRS S2.C4，IFRS S2. BC174]。

圖表7-1：IFRS S2之過渡放寬

應揭露之資訊	個體適用IFRS S2之第一個年度報導期間之放寬之性質
比較資訊	個體無須揭露比較資訊。[IFRS S2.C3]
溫室氣體盤查議定書	若個體於IFRS S2初次適用日之前一年度報導期間，使用非屬「溫室氣體盤查議定書」之方法衡量其溫室氣體排放，允許個體繼續使用該方法[IFRS S2.C4(a)]。初次適用日係指個體第一次適用IFRS S2之報導期間開始日。
範疇3溫室氣體排放	個體無須揭露其範疇3溫室氣體排放，包括有關其投融資排放之額外資訊(如適用時)。[IFRS S2.C4(b)]

若個體使用上述任何一種與溫室氣體盤查議定書或範疇3溫室氣體排放有關之放寬，IFRS S2允許該個體繼續使用該放寬，無須於後續報導期間列報該資訊為比較資訊[IFRS S2.C5]。

例示7-1就此進一步說明：

例示7-1：比較資訊過渡規定

A個體於截至2024年12月31日之年度報導期間內首次適用ISSB準則。

於A個體首份永續相關財務揭露中，A個體選擇依IFRS S2中所提供之過渡規定，不揭露其範疇3溫室氣體排放。

於A個體截至2025年12月31日之年度報導期間之第二份永續相關財務揭露中，A個體應揭露其2025年報導期間之範疇3溫室氣體排放。惟依IFRS S2中之過渡規定，A個體選擇不揭露其2024年比較期間之範疇3溫室氣體排放。

於A個體截至2026年12月31日之年度報導期間之第三份永續相關財務揭露中，A個體應揭露其2026年報導期間之範疇3溫室氣體排放及2025年比較期間之範疇3溫室氣體排放。此係因對範疇3溫室氣體排放之過渡規定，僅適用於與首次適用年度報導期間相關之範疇3溫室氣體排放。

安永的宗旨是致力建設更美好的商業世界。我們以創造客戶、利害關係人及社會各界的永續性成長為目標，並協助全球各地資本市場和經濟體建立信任和信心。

以數據及科技為核心技術，安永全球的優質團隊涵蓋150多個國家的業務，透過審計服務建立客戶的信任，支持企業成長、轉型並達到營運目標。

透過專業領域的服務 - 審計、諮詢、法律、稅務和策略與交易諮詢，安永的專業團隊提出更具啟發性的問題，為當前最迫切的挑戰，提出質疑，並推出嶄新的解決方案。

安永是指 Ernst & Young Global Limited 的全球組織，加盟該全球組織的各成員機構都是獨立的法律實體，各成員機構可單獨簡稱為「安永」。Ernst & Young Global Limited 是註冊於英國的一家保證(責任)有限公司，不對外提供任何服務，不擁有其成員機構的任何股權或控制權，亦不作為任何成員機構的總部。請登錄 ey.com/privacy，了解安永如何收集及使用個人資料，以及個人資料法律保護下個人所擁有權利的描述。安永成員機構不從事當地法律禁止的法律業務。如欲進一步了解安永，請瀏覽 ey.com。

安永台灣是指按中華民國法律登記成立的機構，包括：安永聯合會計師事務所、安永管理顧問股份有限公司、安永諮詢服務股份有限公司、安永企業管理諮詢服務股份有限公司、安永財務管理諮詢服務股份有限公司、安永圓方國際法律事務所及財團法人台北市安永文教基金會。如要進一步了解，請參考安永台灣網站 ey.com/zh_tw。

© 2024 安永聯合會計師事務所。
版權所有。

APAC NO.14007890
ED None

本材料是為提供一般信息的用途編製，並非旨在成為可依賴的會計、稅務、法律或其他專業意見。
請向您的顧問獲取具體意見。

ey.com/zh_tw

加入安永LINE@好友
掃描二維碼，獲取最新資訊。

