

## IFRS 永續揭露準則 – 指引、洞悉及如何著手

### 前言

國際永續準則理事會 (ISSB) 於 2023 年 6 月 26 日發布了首兩項永續報導準則，包含：

- 「永續相關財務資訊揭露之一般規定」(IFRS S1)，係揭露個體價值鏈中有關永續相關風險與機會之重大資訊的核心架構。
- 「氣候相關揭露」(IFRS S2)，係首個主題準則，並對企業揭露有關氣候相關風險及機會之資訊訂定規定。

IFRS 基金會(IFRS Foundation) 成立 ISSB 之目的係為解決自願性的永續相關準則及規定之資訊分散，而導致公司及投資者之成本、複雜性及風險增加之情形。ISSB™ 旨在發展及發布一套永續報導準則的廣泛性全球基準(IFRS 永續揭露準則)，提供一致、可比較及高品質之永續報導，以符合投資者的需求。

IFRS S1 要求個體揭露所有有關永續相關風險與機會之資訊。然而，有鑑於全球對氣候議題的重視，ISSB 推出其首個主題準則 (IFRS S2)，提供氣候相關揭露的特定規定。

國際財務報導準則(IFRS)永續揭露準則係以氣候相關財務揭露之四大支柱(TCFD framework)為基礎，分別為：治理、策略、風險管理及指標與目標[IFRS S1 第 BC3 段]。TCFD framework 已被要求或自願採用於許多國家。因此，IFRS 永續揭露準則的架構對於已採用或了解 TCFD framework 之永續報告編製者或使用者而言是較為熟悉的。

與採用 IFRS 的流程一致，IFRS 永續揭露準則要變成具有強制性需要經過當地證券交易所及其他主管機關採用；許多機構已宣布將採用該準則，且預計未來會有更多機構跟進。即使個體未適用 IFRS，仍可選擇自願適用 IFRS 永續揭露準則。

本 In depth 應併同 IFRS 永續揭露準則閱讀，且目的並非作為 IFRS S1 和 IFRS S2 揭露規定之綜合指南。有關 IFRS S1 和 IFRS S2 之摘要，請參閱 PwC 之出版品 [In brief](#)。

## 目錄

### 一、永續相關財務資訊揭露之一般規定(IFRS S1)

#### 1.1. 概要

#### 1.2. 永續相關風險與機會之辨認及揭露

##### 1.2.1 步驟一：辨認永續相關風險與機會

##### 1.2.1.1 合理且可佐證之資訊

##### 1.2.1.2 評估重大性

##### 1.2.2 步驟二：決定提供哪些與步驟一所辨認之永續相關風險與機會相關之揭露

#### 1.3 其他 IFRS S1 之重要觀念

##### 1.3.1 公允表達

##### 1.3.2 報導個體

##### 1.3.3 關聯之資訊

##### 1.3.4 核心內容

##### 1.3.4.1 治理

##### 1.3.4.2 策略

##### 1.3.4.3 風險管理

##### 1.3.4.4 指標與目標

##### 1.3.5 目前及預期影響

##### 1.3.6 揭露位置

##### 1.3.7 報導時間

##### 1.3.8 比較資訊

##### 1.3.9 遵循聲明

##### 1.3.10 判斷、不確定性及錯誤

##### 1.3.10.1 判斷

##### 1.3.10.2 衡量及結果不確定性

##### 1.3.10.3 錯誤

## 二、氣候相關揭露(IFRS S2)

### 2.1. 概要

### 2.2. 核心內容

#### 2.2.1 治理

#### 2.2.2 策略

##### 2.2.2.1 氣候相關情境分析

#### 2.2.3 風險管理

#### 2.2.4 指標與目標

##### 2.2.4.1 溫室氣體排放揭露

## 三、生效日

## 四、過渡規定

## 五、無明確適用特定指引之揭露

## 六、後續步驟

## 一、永續相關財務資訊揭露之一般規定(IFRS S1)

### 1.1. 概要

IFRS S1 規定個體揭露其永續相關風險與機會之資訊，該資訊於一般用途財務報告之主要使用者(以下簡稱「主要使用者」)作成有關提供資源予個體之決策時有用 [IFRS S1 第 1 段]。主要使用者係個體之現有及潛在之投資者、貸款人及其他債權人[IFRS S1 附錄 A]。

為有效辨認永續相關風險與機會，及達到 IFRS S1 之目的，個體需了解其所依賴的資源及與價值鏈的關係。IFRS S1 第 2 段解釋，個體與其價值鏈中的資源及關係共同形成個體營運的相互依賴系統。意即，個體及其利害關係人、社會、經濟及自然環境在個體價值鏈中的關係及互動，與個體在短期、中期及長期產生現金流量之能力密不可分。

個體對資源與關係之依賴與影響為個體帶來了永續相關風險與機會。這些風險與機會可能於短期、中期或長期影響個體之現金流量、其對籌資之可得性或資金成本[IFRS S1 第 3 段]。這些風險與機會統稱為「可合理預期將影響個體展望之永續相關風險與機會」[IFRS S1 第 3 段]。辨認永續相關風險與機會而執行之分析係報導個體於決定哪些資訊應納入其永續報導所採取的第一步。

應用指引說明，資源與關係是個體價值的來源。個體創造、保留或侵蝕自身價值之能力與個體創造、保留或侵蝕其他方之價值間緊密關聯[IFRS S1 附錄 B 第 B3 段]。因此，了解個體的資源與關係及個體產生之價值有助於辨別永續相關風險與機會。

**PwC 的觀察: 辨認價值**

應用指引說明，個體所依賴及影響之資源可能有所不同且具有各種形式。此等資源包括(但不限於)財務、製造、智慧、人力、關係及自然[IFRS S1 附錄 B 第 B4 段]。此與整合性報導架構(IRF)中之所述之資本相似。IFRS S1 第 BC41 段釐清，即使 IFRS S1 之目的係建立於 IRF 的基礎上，但 IFRS S1 並未採用相同之用語。

如 IRF 中說明，了解「價值」之概念有助於聚焦於會導致價值保存、再生、發展或退化和折耗的營運範圍。例如，增加培訓會發展營運人才面的價值，但會折耗財務面，儘管程度未必相同。

### 創造、侵蝕或保留其他方之價值

IFRS S1 第 B3 段提及，企業創造自身價值之能力與其創造、保留或侵蝕其他方之價值間緊密相關。這可能會被編製者誤解為影響重大性<sup>1</sup>之依據。為了釐清個體創造、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相關，請參考下列釋例。

現今用於保護個體之農作物免於疾病侵害所使用之殺蟲劑，可能會影響臨近負責農作物授粉的蜜蜂的數量。個體透過銷售農作物產生未來現金流量之能力與蜂群之健康有著緊密關聯。如果使用的殺蟲劑無意間扼殺了蜂群，農作物就不會授粉，因此，個體現今使用的殺蟲劑可能會影響其未來銷售農作物的能力。因此，蜂群的健康狀況會影響個體為自身創造價值的能力。

## 1.2. 永續相關風險與機會之辨認及揭露

了解個體的展望(如上所定義)與其所暴露之永續相關風險與機會間之關聯相當重要。

IFRS S1 說明了一個由下列兩步驟組成的流程，用以辨認及揭露所有可合理預期將影響個體展望之重大永續相關風險及機會：

- 第一步驟:辨認可能於短期、中期及長期影響個體展望之永續相關風險與機會。
- 第二步驟:決定提供哪些與步驟一所辨認之永續相關風險與機會相關之揭露。

在進行評估時，個體不僅須考量其自身活動，還須考量在其價值鏈中之活動。

<sup>1</sup> 有關重大性影響請詳閱 [PwC 'Worldwide impact of CSRD – are you ready?'](#)

### 1.2.1 步驟一：辨認永續相關風險與機會

個體於辨認將影響個體展望之永續相關風險與機會時，應優先考量 IFRS 永續揭露準則，即 IFRS S1 及所有 ISSB 發布之主題準則[IFRS S1 第 54 段]。除 IFRS 永續揭露準則外，個體應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[IFRS S1 第 55 (a) 段]。SASB 準則係以行業為基礎(例如，石油和天然氣 – 探勘與開採及商業銀行)，並針對該行業明定適用之揭露主題(例如，水資源管理)以及各揭露主題中指標清單(例如，總取水量、總耗水量及於高或極高水資源壓力區域之取水量及耗水量所占百分比)。

然而，如於「1.1 概要」所述，IFRS S1 要求個體需考量其為自身創造價值及其創造、保留或侵蝕其他方之價值的能力，此與 SASB 準則的概念並不相同。因此，單就 SASB 準則而言，其未能處理所有可能與報導個體攸關之永續相關揭露主題。

#### PwC 之觀察: SASB 準則

根據 IFRS S1 第 55(a)段，個體在辨認永續相關風險與機會時，「應參考並考量」SASB 準則中之揭露主題。一般來說，「應」具有規定之意，也就是說個體別無選擇。IFRS S1 第 BC131 段釐清，個體應以有系統的方式考量 SASB 準則，但若該等揭露對一般用途財務報告之使用者的決策並不攸關，以及未能忠實表述永續相關風險或機會，則無須逐一採用每項規定。IFRS S1 第 55(a)段明確指出，個體可能作出 SASB 準則中之揭露主題於其情況下並不適用之結論。

既然個體不能完全忽略 SASB 準則，基於內部用途，於辨認永續相關風險或機會時，個體應詳細記錄其如何評估及考量 SASB 準則之適用性。

IFRS S1 指出，個體亦可參考下列指引來源以辨認於短期、中期及長期可能影響個體展望之其他永續相關風險與機會：

- 氣候揭露準則理事會(CDSB)架構對水及生物多樣性相關揭露之應用指引。
- 旨在符合主要使用者需求之其他準則制定機構最近發布之公報。
- 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 第 55(b)段]

個體應運用判斷以辨認短期、中期及長期可能影響個體展望之永續相關風險與機會。作為運用判斷的一部分，個體應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[IFRS S1 附錄 B 第 B6(a)段]。

### 1.2.1.1 合理且可佐證之資訊

個體無需徹底搜尋資訊以辨認可能將於短期、中期及長期影響個體展望之永續相關風險與機會[IFRS S1 附錄 B 第 B10 段]。於決定何為合理且可佐證之資訊時，應涵蓋個體特定因素，以及外部環境之一般狀況[IFRS S1 附錄 B 第 B8 段]。其包括內部及外部來源，例如：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。個體之相關投入應與所產生之資訊對主要使用者之效益相互比較。永續相關資訊對使用者越有用，個體則須投入更多心力以取得該資訊[IFRS S1 第 BC17 段]。

### 1.2.1.2 評估重大性

當辨認完所有可合理預期將影響個體展望之永續相關風險與機會後，個體接著需要考量哪些永續相關風險與機會係屬重大。IFRS S1 第 B25 段表明，僅有重大資訊需要被揭露。意即，如同所有 IFRS 報導準則，即使係 IFRS 永續揭露準則要求，個體亦無須揭露任何不重大之資訊。與 IFRS 報導對重大性之定義一致，若資訊之遺漏、誤述或模糊，可合理預期將影響主要使用者以該等報告為基礎所作之決策，則該資訊係屬重大 [IFRS S1 第 18 段]。

## 1.2.2 步驟二：決定提供哪些與步驟一所辨認之永續相關風險與機會相關之揭露

當決定哪些資訊可能係屬重大而須揭露時，個體應採用明確適用於該風險或機會之相關 IFRS 永續揭露準則[IFRS S1 第 56 段]。

若無明確適用於某一永續相關風險或機會之 IFRS 永續揭露準則，個體應運用判斷以辨認，忠實表述該永續相關風險或機會及與個體之主要使用者決策攸關之資訊[IFRS S1 第 57 段]。個體作判斷時：

- 應參考與 SASB 準則各產業別所包含揭露主題有關之指標並考量其適用性；及
- 在不與 IFRS 永續揭露準則衝突之範圍內，可參考：



- 氣候揭露準則理事會(CDSB)架構與水及生物多樣性相關之揭露的應用指引；
- 旨在符合主要使用者之資訊需求之其他準則制定機構最近發布之公報；
- 於相同行業或地區營運之個體所揭露之資訊(包括指標)；及
- 在有助於個體符合 IFRS S1 之目的範圍內，可參考歐洲永續報導準則(ESRS)及全球永續性報告協會(GRI)準則。

[IFRS S1 第 58 段]

### PwC 之觀察: 指引來源

參考特定架構之目的係為了實現不同永續報導架構間之互通性，並期望促進整合性。

ISSB 亦已發布包括釋例指引的 IFRS S1 附屬指引，此非用於提供解釋指引。釋例指引說明如何適用 SASB 準則及 CDSB 架構以符合 IFRS S1 之規定。雖然在釋例指引中承認，SASB 準則及 CDSB 架構可能無法涵蓋所有的指引來源，但卻未針對其他指引之採用多作說明。

此外，附屬指引包含兩個釋例。該等釋例特別聚焦於個體應如何適用 SASB 準則。例如，著重於航空業的 IFRS S1 釋例 1，並未包括個體之勞動力多樣性及性別間薪酬平等之相關揭露，因為 SASB 準則未處理該等議題。然而，若此資訊對該產業係屬重大，除了 SASB 準則外，編製者應考量其他指引來源，以確保所有重大之永續相關風險與機會均已辨認及揭露。

### 參考 ESRS 及 GRI

參考 ESRS 和 GRI 準則僅限於決定適用之揭露。在步驟 1 辨認重大永續相關風險與機會中，IFRS S1 並未讓個體參考 ESRS 或 GRI 準則。原因是除了主要使用者外，ESRS 和 GRI 準則之目的係為對更廣範圍的利害關係人提供相關資訊。

註：IFRS 永續揭露準則僅要求揭露重大之資訊[IFRS S1 附錄 B 第 B25 段]。本文剩餘部分於提及永續相關風險與機會時，係假設該等資訊係屬重大。

## 1.3 其他 IFRS S1 之重要觀念

### 1.3.1 公允表達

IFRS S1 要求永續相關風險與機會之公允表達。為達成公允表達，個體應對其永續相關風險與機會提供完整、中立與正確之描述[IFRS S1 第 13 段]。若 IFRS 永續揭露準則所規定之揭露不足以使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，則應揭露額外資訊[IFRS S1 第 15(b)段]。

### 1.3.2 報導個體

個體於提供永續相關財務揭露時應採用與用於財務報告目的相同之報導邊界。例如，假設個體係集團之母公司，且應依據 IFRS(該集團適用之會計架構)編製合併財務報告。合併財務報告係提供母公司及其子公司之資訊。個體應按相同基礎於其永續報導中提供其永續相關之財務揭露[IFRS S1 附錄 B 第 B38 段]。

個體另被要求提供在個體的價值鏈中針對永續相關風險與機會之永續相關資訊<sup>2</sup>。此規定並未改變報導邊界，但強調個體之展望會受個體價值鏈產生之永續相關風險與機會影響。個體價值鏈之定義為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。此包含個體創造其產品或服務(從構思至生命週期結束)所使用並依賴之互動、資源及關係[IFRS S1 附錄 A]。也就是說，與個體經營模式相關之上下游活動皆包含在價值鏈中。

#### PwC 之觀察: 價值鏈

個體之永續報告流程及控制可能不如個體之財務報告流程及控制完善。因此，個體在決定其價值鏈之範圍及自其價值鏈中之個體取得必要資訊時，很可能遭遇挑戰。

然而，IFRS S1 為個體於辨別其價值鏈之範圍及從價值鏈取得之資訊，提供部分放寬。IFRS S1 第 B6(b)段說明，個體應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以決定其價值鏈之範圍。更多有關合理且可佐證之資訊之解釋，請參閱「1.2.1.1 合理且可佐證之資訊」。

#### 上下游活動

<sup>2</sup> IFRS S1 第 B5 段中，將關聯企業及合資之投資納入企業之價值鏈。然而，這些僅是範例，個體可能持有，或可能未持有其價值鏈中企業之權益。

儘管 IFRS 永續揭露準則中未明確定義，但上游活動通常包括，除個體外之其他方於個體生產商品或服務之初始階段相關之活動(例如，原料採購、原料加工及供應商活動)。下游活動則包括，除個體外之其他方於個體投入後之所有流程相關之活動(例如，運輸及配送、已售產品的加工、已售產品的使用及已售產品生命週期結束的處理)。

### 1.3.3 關聯之資訊

IFRS S1 第 21 段要求個體提供資訊，以使主要使用者能了解可能影響個體展望之各種永續相關風險與機會間之連結。此包括不同永續相關風險與機會間之連結，以及永續相關財務資訊與個體之財務報告揭露間之連結。

在可能範圍內考量適用之財務報導原則下，個體用以編製永續報導目的之財務資料及假設應與用於財務報導目的之財務資料及假設相同[IFRS S1 第 23 段]。然而，可能會有用於財務及永續報導之假設未能一致的情況。

#### PwC 之觀察: 關聯之資訊

為說明使用於永續和財務報導之資料及假設的一致性，考量下列釋例：

##### 釋例 1 – 相同之財務資料及假設

某一製造商於編製其永續報告之情境分析時係使用預期生產之產品數量。當為了財務報導目的執行減損評估時，個體應使用相同之預期生產之產品數量。

##### 釋例 2 – 不同之財務資料及假設

某些財務報導框架下，在將資產增強及改良工程(及其預期產量增加)納入資產減損評估前須先滿足特定之條件。相較之下，個體永續報導之情境分析可能會將預計的改良工程納入預期將增加生產數量的資產效率中。因此，財務及永續報導所使用之假設可能會有所不同。

### 1.3.4 核心內容

IFRS 永續揭露準則係以 TCFD 框架所使用之四大支柱為基礎，分別為：治理、策略、風險管理及指標與目標[IFRS S1 第 BC3 段]。該等支柱於 IFRS S1 第 25 段中稱為「核心內容」。該段落要求個體揭露與各項四大支柱相關之重大資訊。

### 1.3.4.1 治理

治理面相關揭露要求係有助主要使用者，能了解個體用以監控及管理永續相關風險與機會之治理流程、控制及程序[IFRS S1 第 26 段]。為達成此目標，個體應揭露之資訊包括但不限於：

- 負責監督永續相關風險與機會之治理單位或個人；及
- 於治理流程中之角色。

### 1.3.4.2 策略

個體應揭露與其策略面有關之資訊，及其如何因應已辨認永續相關風險與機會。

相關揭露包含：

- 可能影響個體展望之永續相關風險與機會及每一該等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 - 短期、中期或長期；
- 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財務影響之質性及量化資訊(請詳「1.3.5 目前及預期影響」)；
- 永續相關風險與機會對個體策略及決策之影響；及
- 該等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，以及在考量永續相關風險與機會如何納入個體之財務規劃中之後，對個體短期、中期及長期之預期影響。

[IFRS S1 第 29 段]

個體亦應揭露使主要使用者能了解個體之策略與經營模式對已辨認之永續相關風險之韌性[IFRS S1 第 41 段]。

#### **PwC 之觀察: 永續相關風險與機會之目前及預期財務影響**

個體應揭露永續相關風險與機會之目前及預期財務影響[IFRS S1 第 34 段]。個體亦應另外揭露其韌性評估[IFRS S1 第 41 段]。

由於此為 IFRS S1 中兩項獨立之規定，雖然個體可能會發現韌性評估有助於決定永續相關風險與機會之預期財務影響，但 IFRS S1 並未要求個體使用其韌性評估以決定永續相關風險與機會之預期財務影響[IFRS S1 第 BC113 段]。

### 1.3.4.3 風險管理

IFRS S1 中所要求的風險管理揭露包括個體用以辨認、評估、排序及監控已辨認之永續相關風險與機會之流程。亦應揭露該等流程在何種程度上及如何整合至個體之整體風險管理流程 [IFRS S1 第 43 段]。

特別是關於個體用以辨認、評估、排序及監控永續相關風險之流程，相關揭露包含：

- 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辨認永續相關風險；
- 如何評估永續相關風險之性質、可能性及影響程度；
- 是否及如何就永續相關風險相對於其他類型風險排序；
- 個體如何監控永續相關風險；及
- 與前一年度相比，該流程是否有改變及如何改變。

[IFRS S1 第 44(a)段]

### 1.3.4.4 指標與目標

一旦永續相關風險經辨認及評估為重大，IFRS S1 要求個體揭露可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資訊，包括行業別指標，及個體所設定之任何目標或法令規範所規定須達成之任何目標之進展。針對每一目標，個體應揭露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 [IFRS S1 第 51 段]。

### 1.3.5 目前及預期影響

個體應揭露使主要使用者，能了解永續相關風險與機會對其經營模式及價值鏈之目前及預期影響之資訊 [IFRS S1 第 32 段]。其中包括要求個體描述該等永續相關風險與機會集中於價值鏈之何處。

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，以決定永續相關風險或機會之預期財務影響 [IFRS S1 第 37(a)段]。若目前及預期影響不可單獨辨認，或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，則無需提供目前及預期影響之量化資訊[IFRS S1 第 38 段]。此外，若個體不具備技能、能力或資源以提供有關永續相關風險或機會之預期影響之量化資訊，個體無需提供該量化資訊[IFRS S1 第 39 段]。在這兩種情況下，個體應提供額外之質性資訊，包括未提供量化資訊之理由。

有關合理且可佐證之資訊之說明，請詳閱「1.2.1.1」。

### 1.3.6 揭露位置

個體須提供永續相關揭露作為其一般用途財務報告之一部分[IFRS S1 第 60 段]。(臺灣上市櫃公司預計揭露 IFRS S1 及 S2 於年報中)

永續相關財務揭露可能涵蓋許多不同主題，例如，氣候、人力資本及/或生物多樣性。該資訊可能不會僅在個體一般用途財務報告中某一位置揭露。依個體所適用之當地法規或規定，IFRS S1 允許於不同位置揭露永續相關財務資訊[IFRS S1 第 61 段]。

無論該資訊揭露在何處，個體在符合特定規定下，可藉由交互索引至個體發布之另一報告之方式，以將資訊納入永續相關財務揭露中[IFRS S1 附錄 B 第 B45 段] [IFRS S1 附錄 B 第 B46 段] [IFRS S1 附錄 B 第 B47 段]。

### 1.3.7 報導時間

為求報導一致，IFRS S1 要求個體於同一時間發布其永續相關財務揭露及年度財務報表。此外，個體永續相關財務揭露涵蓋之報導期間應與財務報表所涵蓋之報導期間相同[IFRS S1 第 64 段]，此有助於達成為主要使用者提供可比較之財務及永續性資訊之目標。

IFRS S1 未要求個體揭露期中永續相關財務揭露。若個體有揭露期中永續相關財務揭露，IFRS S1 並未明定，該資訊須於期中期間結束後多久報導[IFRS S1 第 69 段]。然而，當地證券交易所或其他主管機關可能要求個體揭露期中永續相關財務揭露。若個體經要求或選擇報導期中永續相關財務揭露，可於期中報告日提供較少之資訊揭露[IFRS S1 附錄 B 第 B48 段]。

### PwC 之觀察：報導時間

個體永續報告之報導流程及內部控制可能不如財務報導流程及內部控制完善。因此，同時發布個體之永續相關財務揭露及其財務報表對編製者可能具有挑戰性。

IFRS S1 訂有過渡規定之放寬，其允許個體於採用準則之第一年有較多時間發布其永續相關財務揭露。說明請詳「4. 過渡規定」。

### 1.3.8 比較資訊

如同財務報導之規定，IFRS S1 要求個體應對報導期間揭露之所有數據，就前一報導期間揭露比較資訊。此外，準則說明，若詳細敘述與重點描述之永續相關財務資訊有助於了解報導期間之永續相關財務揭露，個體亦應就該等資訊揭露比較資訊[IFRS S1 第 70 段]。準則對於第一年採用者提供過渡規定，說明請詳「4. 過渡規定」。

當個體永續報導之比較資訊發生任何變動時，請詳「1.3.10 判斷、不確定性與錯誤」之說明。

### 1.3.9 遵循聲明

遵循 IFRS 永續揭露準則之所有規定編製永續相關財務揭露之個體，應作明確且無保留之遵循聲明[IFRS S1 第 72 段]。此與現行作法不同，許多公司通常僅對其報導所依據之相關永續報導框架的一部分編製永續相關財務揭露。

個體出於互通性或可比較性之原因(包括當地法令規範)而欲提供 IFRS 永續揭露準則未要求或被認定不必要之額外揭露，該額外揭露應被清楚標示並不應模糊依 IFRS 永續揭露準則所應提供之資訊。

若當地法律規範禁止個體揭露 IFRS 永續揭露準則所規定之資訊，個體可免於揭露該資訊[IFRS S1 第 73 段]。然而，個體應揭露未揭露之資訊之類型並說明該限制之來源[IFRS S1 附錄 B 第 B33 段]。個體適用此等豁免規定不妨礙個體聲明已遵循 IFRS 永續揭露準則。

IFRS S1 亦允許個體於有限情況下，省略 IFRS 永續揭露準則所規定有關永續相關機會之資訊，若該資訊係屬商業敏感 [IFRS S1 第 73 段]。在採用該規定前，個體應考量下列三項要求：

- (a) 有關永續相關機會之資訊尚未公開可得；
- (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；及
- (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(例如，按彙總層級)揭露該資訊。

[IFRS S1 附錄 B 第 B35 段]

個體應揭露其何時採用該豁免，及於每一報導日重新評估省略資訊是否符合該豁免條件[IFRS S1 附錄 B 第 B36 段]。重要的是了解此規定並不適用於永續相關風險。

### **1.3.10 判斷、不確定性與錯誤**

#### **1.3.10.1 判斷**

個體應揭露個體於編製其永續相關財務揭露之流程中，對其永續報導具最大影響所作之判斷(除涉及數額估計(見「1.3.10.2 衡量及結果不確定性」)者外)[IFRS S1 第 74 段]。其中包含辨認永續相關風險與機會及相關揭露所作之判斷。

#### **1.3.10.2 衡量及結果不確定性**

於編製永續相關財務揭露之過程中，有時揭露之數額無法直接衡量且僅能估計。估計值涉及對具不確定結果之可能未來事件之假設。如同財務報導，使用合理之估計值係評估及揭露永續相關財務資訊之必要部分，若能正確地描述並說明該等估計值，則不損及該等資訊之有用性[IFRS S1 第 79 段]。

若個體就前期估計數額辨認出有關之新資訊，且該新資訊提供存在於該前期之情況之證據，IFRS S1 第 B50 段要求個體，追溯修正當年度揭露之比較數額。此外，個體應說明估計數額變更之理由。



個體無須對前瞻性指標之變更重編比較數額，但若未涉及使用後見之明，個體得重編該指標。前瞻性指標與可能未來交易、事件及其他狀況有關[IFRS S1 附錄 B 第 B51 段]。

例如，假設在 2022 年，個體揭露未來五年內(2023-2027 年)永續相關機會產生之潛在收入之估計數額為每年 CU200,000。於 2023 年，該個體變更估計該潛在年度收入所使用之假設。若使用新假設，2024-2027 年修正後潛在收入估計數額為每年 CU350,000。採用 IFRS S1 第 B51 段，個體得(但非要求)重編其比較揭露，並將更新其 2023 年之揭露以反映最新估計方式。

### 1.3.10.3 錯誤

IFRS S1 對錯誤的定義與 IAS 8「會計政策、會計估計變動及錯誤」相似，亦即：

“係指個體以前之一期或多期永續相關財務揭露之遺漏與誤述。該等錯誤源自未使用或誤用於通過發布前述期間永續相關財務揭露時可取得之可靠資訊，及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。”

[IAS 8 第 5 段]

與 IAS 8 類似，所有前期錯誤皆應追溯更正。個體應區別錯誤更正與估計變動[IFRS S1 第 85 段]。

錯誤係因蓄意或意外誤用，或忽視現有或可取得之資訊。該定義區別了錯誤與估計變動，估計變動係屬為反映現況及考量最新資訊，而對先天具有衡量不確定性之數額進行更新。

## 二、氣候相關揭露(IFRS S2)

### 2.1.概要

IFRS S2 以 IFRS S1 的整體原則為基礎並著重於與氣候相關揭露[IFRS S2 第 BC5 段]。個體須辨認短期、中期及長期可能影響個體展望之氣候相關風險與機會[IFRS S2 第 2 段]。於辨認氣候相關風險與機會時，個體須參照並考量「國際財務報導準則第 S2 號

之行業基礎指引」行業基礎之「揭露主題」之適用性(此規定源自永續會計準則理事會(SASB)準則中之氣候相關揭露)[IFRS S2 第 12 段]。

此外，IFRS S2 第 11 段規定個體於辨認氣候相關風險與機會時無需使用過度成本或投入即可取得之所有合理且可佐證之資訊(詳細資訊請見「1.2.1.1 合理且可佐證之資訊」)。

IFRS S2 將氣候相關風險分為兩類：實體風險及轉型風險。IFRS S2 附錄 A 將氣候相關實體風險定義為：

“可能係事件驅動(立即性實體風險)或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與天氣相關事件，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、降低水資源可得性、喪失生物多樣性與土壤生產力之變化。

該等風險可能對個體產生財務影響，諸如對資產之直接損害及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；以及受到影響個體場所、營運、供應鏈、運輸需求及員工安全之極端溫度變動之影響。”

IFRS S2 附錄 A 將氣候相關轉型風險定義為：

“轉型風險係指個體為轉型至低碳經濟而面臨之風險。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。”

## 2.2. 核心內容

個體須揭露與已辨認之氣候相關風險與機會相關之資訊(見「1.2.1.2 評估重大性」)。與 IFRS S1 一致，個體須揭露與其氣候相關風險與機會相關之治理、策略、風險管理，以及指標與目標之重大資訊。

### PwC 之觀察：避免重複

IFRS S1 和 IFRS S2 均包含幫助個體避免重複揭露資訊的指引。例如，若對永續相關風險與機會之監督係以整合基礎管理時，個體將提供整合之治理揭露，而非對每一永續相關風險與機會提供單獨揭露[IFRS S2 第 6 段]。

即使國際財務報導準則永續揭露準則中沒有具體說明，此原則可以廣泛應用於個體之永續相關財務揭露以避免不必要之資訊重複[IFRS S1 附錄 B 第 B42(b)段]。

## 2.2.1 治理

IFRS S2 之治理面相關揭露要求與 IFRS S1 中所載之要求一致。惟，IFRS S2 特別聚焦於氣候。詳細資訊請見「1.3.4.1 治理」。

## 2.2.2 策略

個體須揭露與其管理已辨認之氣候相關風險與機會之策略相關之資訊[IFRS S2 第 8 段]。規定包括：

- 有關氣候相關風險或機會之目前及預期財務影響之質性與量化資訊；
- 個體計劃如何達成任何氣候相關目標之資訊；及
- 發展氣候相關轉型計畫所使用之關鍵假設。

[IFRS S2 第 14 段]

個體也須揭露使主要使用者能了解其策略與經營模式對於氣候相關變化、發展或不確定性之韌性[IFRS S2 第 9 段] [IFRS S2 第 22 段]。

在揭露氣候相關風險與機會之預期財務影響時，與 IFRS S1 類似(見「1.3.5 目前及預期影響」)，若已符合特定的條件，在某些情況下可能可以透過質性資訊而非量化資訊來滿足揭露規定[IFRS S2 第 19 段] [IFRS S2 第 20 段]。

在揭露個體計劃如何達成其所設定或需達成之任何與氣候相關之目標時，需要揭露：

- 任何目前及預期之直接減緩與調適活動(例如，設施之遷移)；
- 任何目前及預期之間接減緩與適應活動(例如，與客戶及供應鏈之合作)；及
- 個體如何對此等減緩與適應活動提供資源，或如何計劃提供資源。

[IFRS S2 第 14 段]

考量投資者和其他主要使用者越來越關注個體如何減緩與適應氣候相關風險，這些揭露可能會受到審查。

### 2.2.2.1 氣候相關情境分析

氣候相關情境分析透過查看在一特定組合之假設和限制下之各種情境來評估氣候相關風險與機會之各種假設結果。氣候相關情境分析之目的並非預測未來可能發生之情況，而是提供有關「假設」情境之資訊。對於使用 TCFD 框架編製報告的個體來說，情境分析可能並不陌生。作為策略相關揭露的一部分，個體須使用氣候相關情境分析來評估其氣候韌性，並採用與個體於報導日之情況相符的方法[IFRS S2 第 22 段]。

評估何種方法與個體情況相當包括考量個體對氣候相關風險與機會之暴險，以及個體可取得之技能、能力及資源。應用指引(IFRS S2 第 B1-B18 段)借鑒了 TCFD 發布之與情境分析使用相關之技術性補充指南。例如，IFRS S2 第 B4 段指出，個體對氣候相關風險或機會之暴險愈大，該個體就愈有可能判定需要進行量化或更加技術複雜之氣候相關情境分析。若個體對氣候相關風險之暴險需要採用更複雜的情境分析方法且擁有可用於獲得或發展這些技能之資源，則個體不能以缺乏技能為由使用較不複雜之方法[IFRS S2 第 BC65 段]。

換言之，個體須使用使其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之氣候相關情境分析作法[IFRS S2 附錄 B 第 B1 段]。更多有關合理且可佐證之資訊之說明，請參閱「1.2.1.1 合理且可佐證之資訊」。

IFRS S2 不要求個體使用特定之情境，因評估為基於個體特定的事實和情況(例如，個體營運之性質與地點以及個體對實體及轉型風險之暴險)。個體須說明其使用了哪些氣候相關情境以及是否使用了多樣化之氣候相關情境[IFRS S2 第 22(b)(i)段]。此外，個體不須於各報導日進行情境分析但至少須依據其策略規劃週期更新其氣候相關情境分析[IFRS S2 附錄 B 第 B18 段] [IFRS S2 第 BC68 段]。惟，對個體韌性之評估每年皆須執行。

### PwC 之觀察：氣候相關情境分析

從 IFRS S2 第 22(b)(i) 段之規定可清楚看出，個體如何執行其氣候相關情境分析之揭露對於主要使用者了解結果至關重要。因此，情境流程之揭露和其結果之揭露同等重要。

#### 2.2.3 風險管理

IFRS S2 之風險管理相關揭露要求與 IFRS S1 中所載之要求一致。惟，IFRS S2 特別聚焦於氣候。詳細資訊請見「1.3.4.3 風險管理」。

#### 2.2.4 指標與目標

IFRS S2 要求個體向主要使用者揭露個體如何使用指標與目標來衡量、監控和管理已辨認之氣候相關風險與機會之資訊。其中包含跨行業類別指標、行業基礎指標(個體須參照並考量 IFRS S2 B 部分之適用性：「國際財務報導準則第 S2 號之行業基礎指引」、個體所設定之指標與目標，以及法令規範所規定須達成之任何目標[IFRS S2 第 28 段])。

IFRS S2 第 29 段納入了如下七項跨行業指標類別，其中包含個體須揭露之重大量化與質性部分：

- 溫室氣體(GHG)排放(以絕對值) - 除非個體受到司法管轄區監管機構要求使用不同方法衡量，按溫室氣體盤查議定書衡量並以公噸二氧化碳當量表達。
- 氣候相關轉型風險 - 以絕對值及百分比揭露易受影響之資產或經營活動(例如，個體煤炭開採收入之數額及百分比)。
- 氣候相關實體風險 - 以絕對值及百分比揭露易受影響之資產或經營活動(例如，個體受洪水影響地區之財產組合之數額及百分比)。
- 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之揭露(例如，個體自支持低碳經濟轉型之服務之收益流)。
- 資本配置 - 個體使用於氣候相關風險與機會之金額之揭露(例如，個體投資於低碳產品研發的金額佔年收入的百分比)。
- 內部碳價格 - 用以計算排放成本之每公噸碳價格，包括個體如何應用該碳價格以制定決策。
- 薪酬 - 本期高階管理階層之薪酬連結至氣候相關考量之百分比；及薪酬如何影響氣候相關考量之質性考量。

### PwC 之觀察：永續報導政策

IFRS S2 第 28(a)段要求個體揭露與跨行業類別指標攸關之資訊以達成使一般用途財務報導之使用者能了解一個體與氣候相關風險與機會有關之績效之目標。該規定包括明確揭露個體之永續報導政策(例如，個體如何計算指標及設定適用之目標)且類似於提供穩健會計政策之財務報導要求。

個體須揭露其用以監控其對達成策略性目標之進展所設定之量化與質性氣候相關目標，以及法令規範所規定須達成之任何目標之資訊。對每一目標，個體應揭露：

- 用以設定及複核目標之指標及作法；
- 該目標之目的；
- 目標是否適用於個體的全部或僅適用於個體的一部分，例如特定業務單位或特定地理區域；
- 該目標之適用期間；
- 衡量實現目標進展之基期；
- 其究係絕對目標或強度目標；及
- 最新之氣候變遷國際協定(包含司法管轄區承諾)如何為該目標提供資訊。

[IFRS S2 第 33 段] [IFRS S2 第 34 段]

#### 2.2.4.1 溫室氣體排放揭露

IFRS S2 要求個體按溫室氣體盤查議定書企業標準及特定過渡減免措施(見「四、過度規定」)衡量和揭露其範疇 1、範疇 2 和範疇 3 溫室氣體排放：

- 範疇 1 - 由個體擁有或控制之來源產生之直接溫室氣體排放(例如，個體工廠中之熔爐燃燒產生之溫室氣體排放)。
- 範疇 2 - 個體外購之消耗電力、熱能或蒸汽所產生之間接溫室氣體排放(即，發生於發電場所之溫室氣體排放)。IFRS S2 僅要求位置基礎範疇 2 溫室氣體排放之資訊，如適用時，亦應揭露個體已簽訂合約工具對使用者了解範疇 2 溫室氣體排放之必要資訊。
- 範疇 3 - 個體價值鏈產生之範疇 2 以外之上游及下游間接溫室氣體排放(例如，員工通勤上班產生之溫室氣體排放)。

[IFRS S2 附錄 A]

IFRS S2 第 29(a)(iv)段要求個體分開報導其與合併會計集團相關之範疇 1 及範疇 2 溫室氣體排放(即，母公司及其子公司)及與「其他投資者」相關之排放。其他投資者包含關聯企業、合資及未納入合併報表之子公司。

在衡量溫室氣體排放時，該標準允許使用溫室氣體盤查議定書中之權益份額法或控制法來設定報告邊界。其中有規定須明確揭露所選擇之衡量方法以及選擇該方法的原因 [IFRS S2 附錄 B 第 B27 段]。

- 權益份額法 - 個體依照對各事業體所持有的股權比例來揭露溫室氣體排放。例如，若個體持有某項投資 70%之股權，則該個體將揭露該投資產生之 70%之溫室氣體排放。此與個體將 100%被納入之財務報導不同。
- 控制法 - 個體對所控制之投資的溫室氣體排放是採 100%認列的方式來處理。若個體對投資無控制權則不認列此投資的溫室氣體排放。在控制法中，溫室氣體盤查議定書允許個體在兩種模型：財務控制(與財務報導中「控制」之定義一致)及營運控制(當個體有權力去主導並執行投資的營運政策)之間擇一使用之。例如，個體可能對一事業體持有低於 50%之表決權但會做出關鍵的營運決策，因此其享有溫室氣體盤查議定書中定義之營運控制。

### **PwC 之觀察：溫室氣體排放**

#### **溫室氣體排放分類**

IFRS S1 第 B30 段禁止匯總資訊，若是這樣做會將重要資訊掩蓋。此項要求適用於所有與永續相關的揭露，尤其是在 IFRS S2 的準則下，可能會導致個體揭露超出在 IFRS S2 中第 29 段(a)(iv)要求的分類範圍外的其他溫室氣體排放分類。

溫室氣體盤查議定書企業價值鏈(範疇 3)會計與報告標準中細分為 15 個溫室氣體排放類別，在 IFRS S2 中沒有要求按照類別來細分範疇 3 的溫室氣體排放，但在釋例中指出，考量到 IFRS S1 第 B30 段中的原則，個體有時確實會需要按照類別來細分其範疇 3 的溫室氣體排放。

同樣，雖然在 IFRS S2 沒有明確要求，但考量到 IFRS S1 第 B30 段與附在 IFRS S2 的行業指標，在某些特定的情形下，按照組成氣體來分類可能是非常重要的 [IFRS S2 第

BC100 段]。然而，按照組成氣體分類顯然並非在所有情形下皆適用[IFRS S2 第 BC99 段]。

這些並不是排放唯一的分類，在決定哪些與排放相關的資訊應分類時，需要考量到個體自身的事實與情況。

### 聯合營運與「非合併結構個體」

ISSB 認知不同方法的使用納入對其他個體投資的溫室氣體排放，可能會與個體財務報表中提供關於這些投資的資訊不一致[IFRS S2 第 BC101 段]。

IFRS S2 第 29(a)(iv)段要求個體需要分別向合併會計集團與「其他投資者」報導其範疇 1 與範疇 2 的溫室氣體排放。IFRS S2 第 BC103 段明確指出，與聯合營運相關的任何範疇 1 與範疇 2 溫室氣體排放都必須納入合併會計集團，而不是作為「其他投資者」的一部分。

對於何處應納入與非合併結構個體(定義在 IFRS 12-對其他個體之權益之揭露)相關的排放，沒有任何提供相關的指引，在這種情形下，個體可以應用 IFRS S2 第 29(a)(iv)段將相關的溫室氣體排放納入「其他投資者」中。這將會進一步使永續與財務報告揭露一致。

### 合併會計集團與「其他投資者」的細分

IFRS S2 釋例中的例一明確指出，在 IFRS S2 第 29(a)(iv)段要求的合併會計集團與“其他投資者”之間的細分是基於被投資者的角度[IFRS S2 第 IE5 段 表格 1] [IFRS S2 第 BC102 段]。也就是說，其他投資者的範疇一溫室氣體排放是指由其他投資者擁有或是控制的排放源(而不是由會計合併集團擁有或是控制的排放源)所直接產生的溫室氣體排放。

針對每一個被揭露的溫室氣體排放目標，個體都須揭露：

- 目標是否涵蓋範疇 1、範疇 2 或範疇 3 的溫室氣體排放(包含那類溫室氣體)；
- 是否目標為總溫室氣體排放量目標或淨溫室氣體排放量目標(如果個體只有淨溫室氣體排放量目標，則需要揭露相關的總溫室氣體排放量目標)；
- 目標是否是基於特定部門的去碳化方法；及



- 計劃使用碳信用額度來抵銷溫室氣體排放，以達到任何淨溫室氣體排放目標，包含：
  - 無論是基於自然基礎或是技術性碳移除；
  - 哪些第三方將進行驗證碳信用額度；及
  - 任何其他因素有助於使用者理解碳信用的可信度與完整性。

[IFRS S2 第 36 段]

若個體從事資產管理、商業銀行或是保險業務，則需要額外揭露範疇 3 的融資排放。

### 三、生效日

IFRS S1 及 IFRS S2 於 2024 年 1 月 1 日或以後開始之年度報導期間生效，並允許提前適用。然而，個體於適用第一年，得僅報導 IFRS S1 中與氣候相關資訊有關之揭露規定 [IFRS S1 附錄 E 第 E5 段]。IFRS S2 之適用則不受影響。

### 四、過渡規定

ISSB 提供許多過渡規定以協助個體適用 IFRS 永續揭露準則：

- 報導時間 – 個體得於年度報導期間結束日後九個月內發布其首份永續相關報告。適用 IFRS 永續揭露準則後之第二年，個體將應遵循「1.3.7 報導時間」之規定 [IFRS S1 附錄 E 第 E4 段]。
- 比較資訊 - 個體無須於其適用 IFRS 永續揭露準則之第一個年度報導期間揭露比較資訊 [IFRS S1 附錄 E 第 E3 段] [IFRS S2 附錄 C 第 C3 段]。
- 溫室氣體排放衡量 – 若個體已使用與溫室氣體盤查議定書不同之溫室氣體排放衡量方法，個體得於適用 IFRS 永續揭露準則之第一年繼續使用該衡量方法 [IFRS S2 附錄 C 第 C4(a)段]。
- 範疇 3 溫室氣體排放 - 個體於適用 IFRS 永續揭露準則之第一年無須揭露範疇 3 溫室氣體排放 [IFRS S2 附錄 C 第 C4(b)段]。

#### PwC 之觀察: 期後事項

過渡性報導時程對期後事項之影響

IFRS S1 第 67 段要求個體提供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，可能影響個體短期、中期或長期展望，與永續相關風險與機會有關之資訊。若不予揭露可合理預期將影響主要使用者所作之決策時，才須提供該等揭露。

個體可選擇於報導期間結束日後九個月內發布其首份永續報告。這是一段相當長之期間，個體須將該期間之期後事項納入考量。選擇部份或全部採用額外九個月過渡規定之個體，將須持續追蹤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所發生之事件。

## 五、無明確適用特定指引之揭露

### PwC 之觀察

顧名思義，IFRS S1 為永續相關財務資訊揭露提供一般之規定，然而，IFRS 永續揭露準則未明確規定許多常見表達與衡量問題(例如，如何反映收購與撤資)。

有時可能會出現，IFRS 永續揭露準則針對某一特定情況，僅有有限之指引或完全無指引之情形。從財務報告之觀點而言，IAS 8 針對無某一 IFRS 準則提供官方指引之交易、其他事項及情況，提供相關處理指引。雖然 IFRS 永續揭露準則中無類似的指引，但在 IAS 8 之指引中列出替代來源之參考順序，提供合理之處理辦法。

在無明確指引之情況下，IAS 8 優先考慮 IFRS 中類似交易或事件的會計原則，其次考慮 US GAAP。於永續報告採用相同之處理辦法可為永續報告之使用者提供有用之資訊。因此，在 IFRS 永續揭露準則無官方指引下，若財務報告和永續報告間存在自然對稱性，個體可考量將其自身之財務報告框架之原則應用於永續報告。此外，依照 IAS 8 之處理辦法，個體可參考其他使用類似觀念架構之永續報告框架，以建立與 IFRS 永續揭露準則不衝突之處理辦法。

例如，利用易於理解的財務報告方法對報告範圍或集團結構變化做出假設，可能會為編製者和使用者降低編製上及理解上之複雜性。以交易日作為報導收購或撤資之財務報導原則，對永續揭露也同樣是合理之處理辦法。

## 六、後續步驟



理事會目前正在考慮以 IFRS S1 為基礎訂定下一個主題性準則。在發布 IFRS S1 和 IFRS S2 之前，ISSB 發布了關於議程優先事項的諮詢，徵求有關下一個主題性準則及其與其他項目相比之相對優先順序的意見。旨於協助其制定未來兩年之工作計畫。關於議程優先事項之徵求意見於 2023 年 9 月 1 日截止。