

教育文件

氣候相關事項對財務報表之影響

國際永續準則理事會（ISSB）於 2023 年 6 月發布國際財務報導準則第 S1 號「永續相關財務資訊揭露之一般規定」及國際財務報導準則第 S2 號「氣候相關揭露」。

基於此等新國際財務報導準則永續揭露準則，國際財務報導準則基金會重新發布本教育文件以提醒利害關係人國際財務報導準則會計準則中長久以來之規定：須於財務報表中報導氣候相關事項對財務報表之影響，當該等影響係屬重大時。

對國際永續準則理事會（ISSB）之準則之考量可能有助於企業更好地辨認影響財務報表之事項（包括氣候變遷）以及有助於企業適用國際財務報導準則會計準則。

本教育文件首次發布於 2020 年 11 月，其意圖支持國際財務報導準則會計準則之規定之一致適用。本教育文件已更新以反映國際財務報導準則解釋委員會於 2022 年 7 月發布之議事決議及小幅度編輯變動。

氣候變遷係投資者及其他國際財務報導準則利害關係人日益關注之主題，因其對企業經營模式、現金流量、財務狀況及財務績效之潛在影響。大部分行業已受（或將可能受）氣候變遷以及管理其衝擊之投入之影響。然而某些企業、行業及活動將受到更大之影響。

國際財務報導準則會計準則並未明確提及氣候相關事項。然而，當氣候相關事項就財務報表整體係屬重大時，企業於適用國際財務報導準則會計準則時必須考量該等事項。若資訊之遺漏、誤述或模糊可被合理預期將影響財務報表之主要使用者（以下稱為「投資者」）以該等財務報表（其提供特定企業之財務資訊）為基礎所作之決策，則該等資訊係屬重大¹。例如，有關管理階層於編製企業財務報表時已如何考量氣候相關事項之資訊，對於管理階層所作最重大之判斷及估計可能係屬重大。

下表之釋例中例示於適用多號國際財務報導準則會計準則中之原則時，國際財務報導準則會計準則何時可能使企業須考量氣候相關事項之影響。該列表並未全部涵括一當適用國際財務報導準則會計準則時，可能尚有氣候相關事項係屬攸關之其他情況，例如確定福利義務之衡量之情況。相關資訊可見國際會計準則理事會（IASB）理事 Nick Anderson 之專文。本教育文件係補充該專文，新增（例如）參照國際財務報導準則之規定之特定段落，以協助適用國際財務報導準則會計準則者。就釋例之目的而言，表中之描述並不全然完全地說明攸關之規定；因此，於編製財務報表時參照準則中之規定係屬重要。本文件不涉及管理階層評論。

¹企業可能會發現國際財務報導準則實務聲明書第 2 號「作重大性判斷」對評估氣候相關事項之影響是否重大係屬有用。Nick Anderson 之專文包括作重大性判斷之進一步資訊。

除下表所述之特定規定外，國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」包含於考量氣候相關事項時可能係屬攸關之某些整體性規定。例如，國際會計準則第 1 號第 112 段規定國際財務報導準則會計準則未明確規定且未於財務報表中其他地方列報但對了解任一財務報表係屬攸關之資訊之揭露。此段連同國際會計準則第 1 號第 31 段，規定企業考量其財務報表是否短缺任何重大資訊，即當遵循國際財務報導準則會計準則之特定規定，仍不足以讓投資者了解特定交易、其他事項及情況對企業財務狀況及財務績效之影響時，企業須考量是否應提供額外揭露。因此，當遵循國際財務報導準則會計準則之特定規定，仍不足以讓投資者了解氣候相關事項對企業財務狀況及財務績效之影響時，企業將需考量是否提供額外揭露。國際會計準則第 1 號中之此等整體性規定對財務狀況或財務績效特別受氣候相關事項影響之企業可能特別攸關。

國際財務報導準則會計準則 ²	氣候相關事項對財務報表之影響
<p>國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」</p> <p>第 25 至 26 段、第 122 至 124 段、第 125 至 133 段</p>	<p>估計不確定性之來源及重大判斷</p> <p>若企業對有關未來所作之假設具有導致資產及負債帳面金額於下個財務年度重大調整之顯著風險，國際會計準則第 1 號規定揭露有關該等假設及該等資產與負債之性質與帳面金額之資訊。此意指可能須揭露有關氣候相關事項之假設，例如當該等事項產生不確定性，且該不確定性影響用於發展估計值（諸如進行資產減損測試時對未來現金流量之估計值或對清償除役義務所須支出之最佳估計值）之假設。企業須以有助於投資者了解管理階層對未來所作判斷之方式列報該揭露。雖然所提供資訊之性質及範圍可有所不同，可能包括（例如）假設之性質或帳面金額對其計算所根據之方法、假設及估計值之敏感性，包括該敏感性之理由。</p> <p>國際會計準則第 1 號亦規定揭露管理階層所作對財務報表認列金額具有最重大影響之判斷（除涉及估計之判斷之揭露外）。例如，營運於特別受到氣候相關事項影響之行業中之企業可能適用國際會計準則第 36 號「資產減損」進行資產減損測試，但不認列減損損失。該企業將須揭露（例如，於辨認資產現金產生單位時）管理階層所作之判斷，若此等判斷屬於對企業之財務報表認列金額具有最重大影響之判斷。</p>

²此欄位列舉支持本表所提供之說明之段落。於適用國際財務報導準則會計準則中之其他段落時，氣候相關事項可能亦屬攸關。

<p>國際財務報導準則會計準則²</p>	<p>氣候相關事項對財務報表之影響</p>
	<p>繼續經營個體</p> <p>國際會計準則第 1 號規定管理階層於編製財務報表時評估企業持續作為繼續經營個體之能力。管理階層於評估採用繼續經營編製基礎是否適當時，考量有關未來（至少但不限於報導期間結束日後十二個月）之所有可得資訊。若氣候相關事項產生重大不確定性，且該不確定性與使公司持續作為繼續經營個體之能力產生重大疑慮之事項或情況相關，國際會計準則第 1 號規定揭露該等不確定性。當管理階層已作出未存有須揭露之與繼續經營假設相關之重大不確定性之結論，惟達成該結論涉及重大判斷時（例如，關於任何所規劃之減緩之可行性及有效性），國際會計準則第 1 號規定揭露該判斷³。</p>
<p>國際會計準則第 2 號「存貨」 第 28 至 33 段</p>	<p>氣候相關事項可能會導致企業之存貨過時、售價下跌或完工成本增加。因此，若存貨成本無法回收，國際會計準則第 2 號規定企業沖減該等存貨至其淨變現價值。淨變現價值之估計值係以估計時可得之存貨預期變現金額之最可靠證據為基礎。</p>
<p>國際會計準則第 12 號「所得稅」 第 24 段、第 27 至 31 段、第 34 段、第 56 段</p>	<p>國際會計準則第 12 號通常規定，企業在很有可能未來課稅所得以供可減除暫時性差異及未使用課稅損失與所得稅抵減扣除使用之範圍內，認列遞延所得稅資產。氣候相關事項可能影響企業對未來課稅所得之估計，並可能導致企業無法認列遞延所得稅資產或須除列先前認列之遞延所得稅資產。</p>
<p>國際會計準則第 16 號「不動產、廠房及設備」及國際會計準則第 38 號「無形資產」 國際會計準則第 16 號第 7 段、第 51 段、第 73 段、</p>	<p>氣候相關事項可能導致改變或調適經營活動及營運之支出，包括研究及發展。國際會計準則第 16 號及國際會計準則第 38 號明定將某些成本認列為資產（作為一項不動產、廠房及設備項目或一無形資產）之規定。國際會計準則第 38 號亦規定揭露報導期間內研究及發展支出認列為費用之金額。</p> <p>國際會計準則第 16 號及國際會計準則第 38 號規定企業至少每年檢視資產之殘值及耐用年限，並將其變動（諸如可能由氣候相關事項所產生之變動）反映於當期及後續期間所認列之折舊或攤銷金額中。氣候相關事項可能影響資產之估計殘值及預期耐用年限，例如，</p>

³見議事決議：國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」—與繼續經營之評估有關之揭露規定（2014 年 7 月）。

國際財務報導準則會計準則 ²	氣候相關事項對財務報表之影響
<p>第 76 段</p> <p>國際會計準則第 38 號第 9 至 64 段、第 102 段、第 104 段、第 118 段、第 121 段、第 126 段</p>	<p>因資產過時、法定限制或無法取用。企業亦須對資產之每一類別揭露預期耐用年限，以及估計殘值或預期耐用年限之任何變動之性質及金額。</p>
<p>國際會計準則第 36 號「資產減損」</p> <p>第 9 至 14 段、第 30 段、第 33 段、第 44 段、第 130 段、第 132 段、第 134 至 135 段</p>	<p>國際會計準則第 36 號訂定企業何時需估計可回收金額以評估商譽減損及資產（諸如不動產、廠房及設備、使用權資產及無形資產）減損之規定。企業須於每一報導期間結束日評估是否有任何減損跡象。氣候相關事項可能導致一資產（或一組資產）減損之跡象。例如，對會排放溫室氣體之產品之需求降低，可能顯示廠房可能有減損，致使須對該資產進行減損測試。國際會計準則第 36 號亦指出外部資訊，諸如對企業具不利影響之企業營運環境之重大變動（包括例如法規之變動）係屬減損之跡象。</p> <p>若將用使用價值估計可回收金額，國際會計準則第 36 號規定企業之作法應反映對其預期由資產產生之未來現金流量估計及對該等未來現金流量之金額或時點可能變動之預期。企業須以合理且可佐證之假設，作為現金流量推估之基礎，該等假設代表管理階層對於未來經濟情況區間所作之最佳估計。此使企業須考量氣候相關事項是否會影響該等合理且可佐證之假設。國際會計準則第 36 號規定未來現金流量須就資產之現時狀況予以估計，因此排除預期因未來重組或提升資產之績效所產生之任何估計現金流量。</p> <p>國際會計準則第 36 號規定揭露導致減損損失認列之事項及情況，例如，引進增加製造成本之排放減量法律。於特定情況下亦須揭露用於估計資產可回收金額之關鍵假設，以及與該等假設之合理可能變動有關之資訊。</p>
<p>國際會計準則第 37 號「負債準備、或有負債及或有資產」及國際財務</p>	<p>氣候相關事項可能影響適用國際會計準則第 37 號之財務報表中負債之認列、衡量與揭露，例如，與下列項目有關之事項：</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 政府對因未能符合氣候相關目標或為抑制或鼓勵特定活動所課

國際財務報導準則會計準則 ²	氣候相關事項對財務報表之影響
<p>報導解釋第 21 號「公課」</p> <p>國際會計準則第 37 號第 14 至 83 段、第 85 至 86 段</p> <p>國際財務報導解釋第 21 號第 8 至 14 段</p>	<p>徵之公課；</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 整治環境損害之法令規定； ● 可能成為虧損性（例如，因與氣候相關之法律規定變動導致收入之潛在損失或潛在增加成本）之合約；或 ● 為重新設計產品或服務以達成氣候相關目標⁴之重組。 <p>國際會計準則第 37 號規定揭露負債準備或或有負債之性質，以及與任何經濟效益之相關流出金額或時點有關之不確定性跡象。為提供充分資訊之所需，國際會計準則第 37 號亦規定揭露就反映於負債準備金額中⁵之未來事項所作之重大假設。</p>
<p>國際財務報導準則第 7 號「金融工具：揭露」</p> <p>第 31 段至 42 段、第 B8 段</p>	<p>國際財務報導準則第 7 號規定揭露有關企業金融工具之資訊，包括因金融工具產生之風險之性質及程度以及企業如何管理該等風險之資訊。氣候相關事項可能使企業暴露於與金融工具有關之風險。例如，對債權人而言，可能有必要提供氣候相關事項對預期信用損失之衡量或信用風險集中之影響之資訊。對權益投資之持有人而言，於揭露市場風險集中時，辨認暴露於氣候相關風險之行業大類別而可能有必要按行業別或行業大類別提供投資之資訊。</p>
<p>國際財務報導準則第 9 號「金融工具」</p> <p>第 4.1.1 段(b)、第 4.1.2A 段(b)、第 4.3.1 段、第 5.5.1 至 5.5.20 段、第 B4.1.7 段</p>	<p>氣候相關事項可能於諸多面向影響金融工具之會計處理。例如，放款合約可能包括將合約現金流量連結至企業達成氣候相關目標之條款。該等目標可能影響該貸款如何分類及衡量（即貸款人於評估該金融資產之合約條款是否產生完全為支付本金及流通在外本金金額之利息之現金流量時，將需考量該等條款）。對借款人而言，該等目標可能影響是否存有須與主合約分離之嵌入式衍生工具。</p> <p>氣候相關事項可能亦影響貸款人之信用損失暴險。例如，野火、洪水或政策與規章改變可能會對借款人履行對貸款人之債務義務之能力產生負面影響。再者，資產可能變得無法取用或無法投保，從而影響擔保品對貸款人之價值。於認列及衡量預期信用損失時，國際</p>

⁴國際財務報導準則解釋委員會於 2022 年 7 月發布一議事決議：「負低排放車輛額度—國際會計準則第 37 號」。

⁵國際會計準則第 37 號要求此等揭露，除非（於極罕見之情況下）企業與其他個體有所爭議時，揭露之資訊，預期將嚴重損害該企業之地位。於此情況下，應揭露該爭議之一般性質，連同該資訊未揭露之事實及理由。（第 92 段）

國際財務報導準則會計準則 ²	氣候相關事項對財務報表之影響
	<p>財務報導準則第 9 號規定使用所有合理且可佐證之資訊（無需過度成本或投入即可取得者）。因此，氣候相關事項可能係屬攸關—例如，該等事項可能影響潛在未來經濟情境之範圍、貸款人對信用風險顯著增加之評估、金融資產是否已信用減損及/或預期信用損失之衡量。</p>
<p>國際財務報導準則第 13 號「公允價值衡量」</p> <p>第 22 段、第 73 至 75 段、第 87 段、第 93 段</p>	<p>氣候相關事項可能影響財務報表中資產及負債之公允價值衡量。例如，市場參與者對潛在氣候相關法律之觀點可能影響資產或負債之公允價值。</p> <p>氣候相關事項可能亦影響公允價值衡量之揭露。具體而言，被歸類於公允價值層級之第 3 等級之公允價值衡量使用對其衡量具重要性之不可觀察輸入值。國際財務報導準則第 13 號規定不可觀察輸入值反映市場參與者於訂價時會使用之假設，包括有關風險之假設，其可能包括氣候相關風險。國際財務報導準則第 13 號規定揭露該等公允價值衡量所使用之輸入值。對重複性公允價值衡量，若不可觀察輸入值之變動可能導致顯著較高或較低之公允價值衡量，就公允價值衡量對該等輸入值變動之敏感度作敘述性描述。</p>
<p>國際財務報導準則第 17 號「保險合約」</p> <p>第 33 段、第 40 段、第 117 段、第 121 至 128 段、附錄 A</p>	<p>氣候相關事項可能增加保險事件之頻率或幅度，或可能加速其發生之時點。可能受氣候相關事項影響之保險事件之例包括業務中斷、財產損失、疾病及死亡。因此，氣候相關事項可能影響適用國際財務報導準則第 17 號衡量保險合約負債所使用之假設。氣候相關事項可能亦影響所規定之下列揭露：(a)適用國際財務報導準則第 17 號時所作之重大判斷，以及該等判斷之變動，及(b)企業之暴險、風險集中、其如何管理風險，以及列示風險變數之變動之影響之敏感度分析。</p>