

國際財務報導準則永續揭露準則

正 體 中 文 版 草 案

「適用國際財務報導準則第 S2 號「氣候相關揭露」
之溫室氣體排放揭露規定」

教育文件

徵 求 意 見 函

(有意見者請於 114 年 12 月 26 日前，將意見以電子郵件方式
寄至 tifrs@ardf.org.tw)

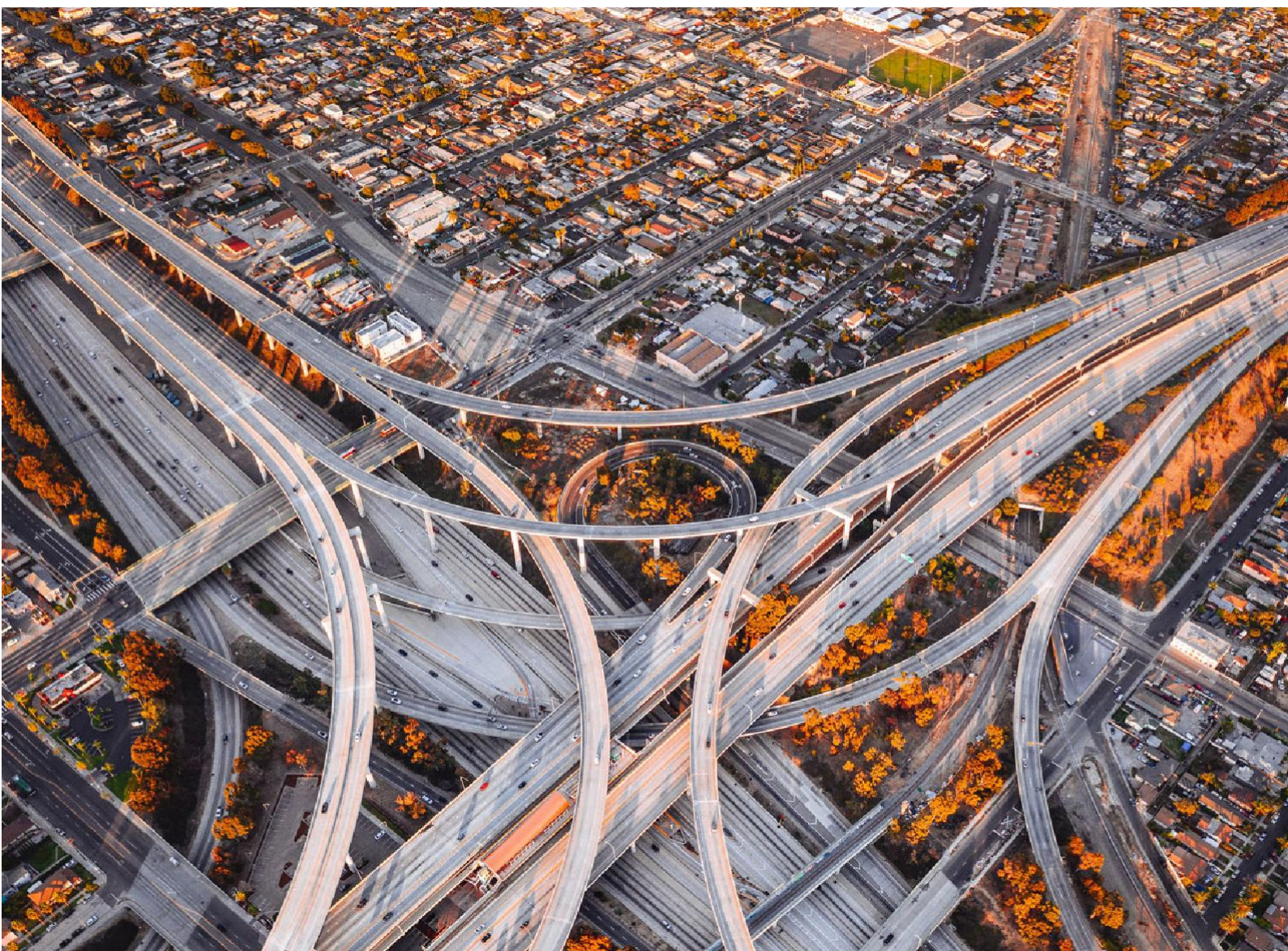
財 團 中 華 民 國 會 計 研 究 發 展 基 金 會
法 人
永 續 準 則 委 員 會



IFRS[®]
Sustainability

適用國際財務報導準則第 S2 號「氣候相關揭露」之 溫室氣體排放揭露規定

教育文件



本文件並非國際財務報導準則之一部分，且並未新增或以其他方式修改準則中之規定，而係為協助利害關係人對本基金會準則之了解而發展。本文件所表達之觀點並不必然反映國際會計準則理事會、國際永續準則理事會或國際財務報導準則基金會之觀點。本文件不應作為專業或投資建議之依據。

簡介

國際財務報導準則第 S2 號「氣候相關揭露」規定個體揭露可合理預期將於短期、中期或長期影響其現金流量、對籌資之可得性或資金成本之氣候相關風險與機會之資訊。此等揭露包括跨行業氣候相關指標諸如溫室氣體（GHG）排放。

本文件提供有關個體依國際財務報導準則第 S2 號揭露其溫室氣體排放之規定之資訊。本文件係以一系列之問答形式呈現，並包括與下列各項有關之問題：

- 溫室氣體排放相關規定之背景及理由；
- 「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）（2004年版）」及「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）」（統稱為溫室氣體盤查議定書準則）之使用；及
- 溫室氣體排放相關規定之特定層面。

國際財務報導準則第 S2 號中之溫室氣體排放相關規定可分為兩種不同類型，一種係與衡量有關，另一種則與揭露有關。本文件係以此方式編寫，因了解各項規定屬於哪一種類有助於了解所規定之內容。

本教育文件之目的

本教育文件之目的係協助讀者了解國際財務報導準則第 S2 號中溫室氣體排放之揭露規定，包括與下列各項有關者：

- 提供有關報導期間內所產生之溫室氣體絕對總排放量之資訊；及
- 揭露有關溫室氣體排放之資訊，諸如溫室氣體排放量目標。

目 錄	頁 次
背景	4
問題 1：為何國際財務報導準則第 S2 號納入揭露有關溫室氣體排放（包括範疇 3 溫室氣體排放）之資訊之規定？	4
問題 2：國際財務報導準則第 S2 號中哪些溫室氣體盤查議定書準則被提及，以及為何目的被提及？	5
揭露規定	7
問題 3：個體是否須以總量基礎揭露於報導期間所產生之溫室氣體排放？	7
問題 4：個體是否須將溫室氣體盤查議定書企業價值鏈準則中所有 15 個類別之排放納入其範疇 3 溫室氣體排放之衡量中？	7
問題 5：個體是否得基於溫室氣體盤查議定書企業價值鏈準則所提供之最小邊界，就每一攸關類別限縮其範疇 3 溫室氣體排放之衡量及揭露？	8
衡量規定	9
問題 6：國際財務報導準則第 S1 號中提供報導個體之資訊之規定與依溫室氣體盤查議定書企業準則決定之組織邊界間是否有衝突？	9
問題 7：國際財務報導準則第 S2 號中之範疇 3 衡量架構為何，以及該架構如何協助個體衡量其範疇 3 溫室氣體排放？	11
問題 8：比例原則機制之使用（「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」）如何影響與範疇 3 衡量架構有關之規定？	13
問題 9：若個體因其價值鏈中之個體具有不同之報導期間而無法輕易取得該等個體之溫室氣體排放資料，個體應作什麼？	14
問題 10：參與商業銀行活動之個體應如何就尚未動用之放款承諾衡量投融資排放之絕對總排放量？	14
其他溫室氣體排放揭露規定	15
問題 11：國際財務報導準則第 S2 號是否規定個體設定溫室氣體排放量目標？	15
問題 12：若個體具有溫室氣體淨排放量目標，其是否須揭露任何特定資訊？	16
問題 13：若報導個體之組成改變（例如因某一子公司之收購或處分），個體是否須調整其比較溫室氣體排放資訊之揭露？	16
附錄 A	18

背景

問題 1：為何國際財務報導準則第 S2 號納入揭露有關溫室氣體排放（包括範疇 3 溫室氣體排放）之資訊之規定？

國際財務報導準則第 S2 號之目的，係規定個體揭露其對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之氣候相關風險與機會之資訊。氣候相關風險與機會係：

- 源自氣候變遷對個體之潛在負面影響之風險，包括實體風險及轉型風險二者；及
- 源自氣候變遷對個體之潛在正面影響之機會。

氣候相關轉型風險係著力於轉型至低碳經濟所產生之風險。此等風險包括政策、法律、技術、市場及聲譽風險。有關個體源自溫室氣體排放之風險與機會（包括與範疇 3 溫室氣體排放有關者）之資訊可幫助主要使用者評估個體對與轉型至低碳經濟相關之特定氣候相關風險與機會之暴險。

氣候相關風險與機會（如同所有永續相關風險與機會）源自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之互動。有關溫室氣體排放之資訊對投資者了解個體價值鏈中之互動如何使個體暴露於與溫室氣體排放相關之轉型風險係屬攸關，包括：

- 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1）；及
- 間接溫室氣體排放，包括下列溫室氣體排放：
 - 個體所消耗之外購或取得之電力、蒸汽、加熱或冷卻於生產時所產生者（範疇 2）；及
 - 個體價值鏈產生者（不包括於範疇 2 溫室氣體排放中），包括上游及下游二者之溫室氣體排放（範疇 3）。

國際財務報導準則第 S2 號規定個體揭露溫室氣體排放之所有範疇—即範疇 1、範疇 2 及範疇 3。此等揭露規定適用重大性（與適用國際永續準則理事會（ISSB）準則時之所有揭露之情況相同）。規定溫室氣體排放之所有範疇之揭露能提供有關個體對轉型風險之暴險之攸關資訊，無論：

- 其組織架構—例如，兩個於相同行業營運之個體可能暴露於相同程度之轉型風險。然而，由於個體營運之架構不同，一個體產生溫室氣體排放之活動之最大部分可能屬於範疇1及範疇2溫室氣體排放，而另一個體則可能屬於範疇3溫室氣體排放。規定個體揭露溫室氣體排放之所有範疇始能確保主要使用者取得有關此二個體之轉型風險之可比資訊—儘管該等個體營運之架構不同。
- 其用以衡量其溫室氣體排放之作法—例如，若某一個體選擇溫室氣體盤查議定書企業準

則下之營運控制法，其溫室氣體排放在各範疇之分類將與其選擇財務控制法之分類不同。藉由納入溫室氣體排放之所有三個範疇，該等規定有助於個體無論其所選擇之衡量作法為何，均得以提供可比之資訊。

- 其營運所處之行業—例如，金融服務行業大類別中之商業銀行所暴露之轉型風險可能主要源自與其放款組合中溫室氣體排放（範疇3）有關之風險，而非來自其直接溫室氣體排放（範疇1）。然而，對於在另一行業營運之個體，轉型風險可能主要源自與分類為範疇1之溫室氣體排放有關之風險。藉由納入溫室氣體排放之所有三個範疇，該等規定確保主要使用者能取得與所有行業之轉型風險有關之必要資訊。

因此，揭露有關溫室氣體排放（包括範疇 3 溫室氣體排放）之重大資訊對個體而言係屬必要，俾提供投資者有關該個體之相關轉型風險之完整且可比之資訊。

問題 2：國際財務報導準則第 S2 號中哪些溫室氣體盤查議定書準則被提及，以及為何目的被提及？

國際財務報導準則第 S2 號提及兩項溫室氣體盤查議定書準則：

- 「溫室氣體盤查議定書：企業會計與報導準則（2004年版）」（以下簡稱溫室氣體盤查議定書企業準則）；及
- 「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）」（以下簡稱溫室氣體盤查議定書企業價值鏈準則）。

溫室氣體盤查議定書企業準則係於與揭露範疇 1、範疇 2 及範疇 3 之溫室氣體排放有關之規定中被提及。溫室氣體盤查議定書企業價值鏈準則係於與揭露範疇 3 溫室氣體排放有關之規定中被提及。

溫室氣體盤查議定書企業準則—衡量

溫室氣體盤查議定書企業準則於國際財務報導準則第 S2 號中被提及，以作為溫室氣體排放之衡量之參考，包括將溫室氣體排放之來源歸類為範疇 1、範疇 2 或範疇 3。使用單一參考來源提供不同個體對衡量之共同基礎。¹此有助於提供對投資者決策有用之資訊，因其提高個體揭露之可比性。

國際財務報導準則第 S2 號規定個體揭露其於報導期間所產生之溫室氣體絕對總排放量。個體須依溫室氣體盤查議定書企業準則衡量此等溫室氣體排放（國際財務報導準則第 S2 號第 29 段(a)(i)至(ii)）。為避免疑義，國際財務報導準則第 S2 號規定個體僅在不與國際財務報導

¹ 個體須依「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）（2004 年版）」（以下簡稱溫室氣體盤查議定書企業準則）衡量其溫室氣體排放，除非司法管轄區主管機關或個體上市之交易所規定使用不同基礎衡量溫室氣體排放（見國際財務報導準則第 S2 號第 29 段(a)(ii)，其提供此司法管轄區放寬）。

準則第 S2 號之規定衝突之範圍內適用溫室氣體盤查議定書企業準則之規定（國際財務報導準則第 S2 號第 B23 段）。此避免衝突之規定尤為重要，因國際財務報導準則第 S2 號包含某些與衡量溫室氣體排放有關之規定。

溫室氣體盤查議定書企業準則包含溫室氣體排放之衡量以外之規定及指引。然而，國際財務報導準則第 S2 號並未提及溫室氣體盤查議定書企業準則中衡量以外之規定。

例如，適用國際財務報導準則第 S2 號之個體無須將「自生化之固化碳所產生之直接二氧化碳排放（例如，來自燃燒生質/生質燃料之二氧化碳）之排放資料」與溫室氣體排放之範疇中分別揭露—即使此揭露係於溫室氣體盤查議定書企業準則中所規定。

溫室氣體盤查議定書企業價值鏈準則一定義

溫室氣體盤查議定書企業價值鏈準則於國際財務報導準則第 S2 號中被提及：

- 以作為範疇3溫室氣體排放之定義之一部分；²及
- 作為對個體揭露納入其範疇3溫室氣體排放衡量中之範疇3類別之規定之一部分。

在衡量方面，國際財務報導準則第 S2 號並未如提及溫室氣體盤查議定書企業準則般，提及溫室氣體盤查議定書企業價值鏈準則。

於國際財務報導準則第 S2 號對範疇3之定義中納入溫室氣體盤查議定書企業價值鏈準則之類別，意謂個體於衡量及分類其範疇3溫室氣體排放時須考量所有 15 個類別。如此作時，個體判定哪些類別與其經營模式係屬攸關，且因而被納入其範疇3溫室氣體排放之揭露中（國際財務報導準則第 S2 號第 B32 段）（見問題 4 對判定攸關性之討論）。

個體亦須提供有關納入個體溫室氣體排放衡量中之類別之資訊（國際財務報導準則第 S2 號第 29 段(a)(vi)(1)及第 B32 段）。

與使用溫室氣體盤查議定書企業價值鏈準則有關之規定亦適用於使用當一司法管轄區主管機關或個體上市之交易所規定使用不同基礎衡量溫室氣體排放時可用之司法管轄區放寬（以下簡稱司法管轄區放寬）之個體。該司法管轄區放寬允許個體使用溫室氣體盤查議定書企業準則以外之方法，但並未免除個體如國際財務報導準則第 S2 號中所明定，使用溫室氣體盤查議定書企業價值鏈準則。

² 此包括於投融資排放之定義中提及溫室氣體排放盤查議定書企業價值鏈準則，其說明投融資排放構成類別 15—投資之一部分，且亦為範疇3類別之定義之一部分。

揭露規定

問題 3：個體是否須以總量基礎揭露於報導期間所產生之溫室氣體排放？

是，國際財務報導準則第 S2 號規定個體揭露其於報導期間所產生之溫室氣體絕對總排放量。使用「總」字意謂個體衡量其溫室氣體排放時，不考量任何移除之努力（例如，透過碳信用額之使用）。³「絕對」一詞意謂個體揭露溫室氣體排放之總量，而非（例如）溫室氣體排放強度。⁴

參考問題 12 就與溫室氣體排放量目標有關之揭露規定之資訊，包括以個體之溫室氣體排放量目標係溫室氣體總排放量目標或溫室氣體淨排放量目標為基礎而須揭露之資訊。

問題 4：個體是否須將溫室氣體盤查議定書企業價值鏈準則中所有 15 個類別之排放納入其範疇 3 溫室氣體排放之衡量中？

否，但個體須考量範疇 3 溫室氣體排放之所有 15 個類別（如溫室氣體盤查議定書企業價值鏈準則所述）並判定哪些類別係屬攸關。國際財務報導準則第 S2 號將範疇 3 溫室氣體排放定義為：

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[用斜體強調部分係附加]。

個體須將與每一攸關類別相關之溫室氣體排放納入其範疇 3 溫室氣體排放中，若此揭露將提供主要使用者重大資訊。因此，納入個體範疇 3 溫室氣體排放之衡量中之類別，以及某一類別內被納入衡量中之特定溫室氣體排放，均取決於個體之特定事實及情況。

溫室氣體盤查議定書企業價值鏈準則提供範疇 3 類別之清單並描述每一類別（此等類別亦列於國際財務報導準則第 S2 號之附錄 A 中）。為判定哪些類別係屬攸關，個體須考量其整體價值鏈（上游及下游二者）。雖然個體須考量所有 15 個類別之攸關性（包括透過考量有關該等類別中之溫室氣體排放及其衡量之資訊是否將提供有關個體對轉型風險之暴險之重大資訊），其可能發現並非所有類別均屬攸關。於此情況下，個體可能將某些類別排除於其範疇 3 溫室氣體排放之衡量。例如，類別 12—已銷售產品生命終結之處理將可能：

- 對銷售車輛予最終消費者之某一汽車製造公司攸關；且
- 對某一服務公司（諸如並未銷售任何產品之數位廣告公司）不攸關。

於考量有關該等類別之溫室氣體排放資訊是否重大時，個體評估與該類別有關之特定溫室

³ 國際財務報導準則第 S2 號將碳信用額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。

⁴ 「國際財務報導準則第 S2 號之結論基礎」第 BC83 段。

氣體排放之資訊之遺漏、誤述或模糊是否可被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為基礎所作之決策。

國際財務報導準則第 S2 號規定個體揭露納入其範疇 3 溫室氣體排放衡量中之類別（國際財務報導準則第 S2 號第 29 段(a)(vi)(1)）。⁵此揭露有助於主要使用者了解個體範疇 3 溫室氣體排放之來源，作為有關個體對轉型風險之暴險之資訊之一部分。

問題 5：個體是否得基於溫室氣體盤查議定書企業價值鏈準則所提供之最小邊界，就每一攸關類別限縮其範疇 3 溫室氣體排放之衡量及揭露？

否，國際財務報導準則第 S2 號規定個體於考量溫室氣體盤查議定書企業價值鏈準則所列之所有類別後，揭露有關其範疇 3 溫室氣體排放之重大資訊。國際永續準則理事會（ISSB）準則亦規定個體於提供可合理預期將影響其展望之永續相關風險與機會之資訊時，考量其整體價值鏈。⁶此意謂適用國際財務報導準則第 S2 號之個體不得基於溫室氣體盤查議定書企業價值鏈準則所列之最小邊界限縮其範疇 3 溫室氣體排放之衡量及揭露。

如問題 4 所說明，個體於衡量其範疇 3 溫室氣體排放時，須考量其整體價值鏈，並考量範疇 3 溫室氣體排放之所有 15 個類別（如溫室氣體盤查議定書企業價值鏈準則所述）。於考量各攸關類別時，個體參考類別之描述及每一描述中之活動。例如，溫室氣體盤查議定書企業價值鏈準則將類別 5—營運中產生之廢棄物描述為「報導年度內報導公司之營運所產生廢棄物之處置及處理（於非由報導公司所擁有或控制之場所中）」⁷。除此描述外，溫室氣體盤查議定書企業價值鏈準則敘明最小邊界係「廢棄物管理供應商於處置或處理過程中所發生之範疇 1 及範疇 2 排放」。⁸因國際永續準則理事會（ISSB）準則規定個體考量其整體價值鏈，個體不得基於溫室氣體盤查議定書企業價值鏈準則所列之最小邊界，將所考量之溫室氣體排放限縮於廢棄物管理供應商於處置或處理過程中所發生之範疇 1 及範疇 2 溫室氣體排放。反之，個體藉由下列方式決定將廢棄物管理供應商之哪些溫室氣體排放納入個體對類別 5 之衡量中：

- 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，決定其價值鏈之範圍（包括其廣度及組成）；⁹及

⁵ 注意此揭露係規定類別之揭露。個體無須按每一類別之數額細分溫室氣體排放。然而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」第 B29 至 B30 段說明細分資訊可能係屬必要，其可能導致需揭露一個或多個類別之資訊。

⁶ 國際財務報導準則第 S1 號規定個體揭露可合理預期將於短期、中期或長期影響其現金流量、其對籌資之可得性或資金成本之所有永續相關風險與機會之資訊。此等風險與機會統稱為「可合理預期將影響個體展望之永續相關風險與機會」。

⁷ 表[5.4]範疇 3 類別之描述及邊界，第二欄「類別描述」，溫室氣體盤查議定書企業價值鏈準則第 35 頁。

⁸ 表[5.4]範疇 3 類別之描述及邊界，第三欄「最小邊界」，溫室氣體盤查議定書企業價值鏈準則第 35 頁。

⁹ 國際財務報導準則第 S2 號第 B36 段敘明，依國際財務報導準則第 S1 號第 B6 段(b)之規定，於決定價值鏈之範圍（包括其廣度及組成）時，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。

- 考量個體將提供之與每一類別中之活動有關之溫室氣體排放之資訊之重大性。

衡量規定

問題 6：國際財務報導準則第 S1 號中提供報導個體之資訊之規定與依溫室氣體盤查議定書企業準則決定之組織邊界間是否有衝突？

否，報導個體之觀念與為衡量溫室氣體排放而辨認組織邊界，各具不同目的。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」將報導個體明定為須提供資訊之個體，且係適用國際永續準則理事會（ISSB）準則之一觀念基礎。此規定確保使用國際永續準則理事會（ISSB）準則報導之個體與反映於相關財務報表之個體間具有連結性。

組織邊界之決定（如溫室氣體盤查議定書企業準則所規定）係用於衡量報導個體之溫室氣體排放。組織邊界影響哪些營運之直接溫室氣體排放係納入於報導個體之範疇 1 溫室氣體排放之衡量中，以及報導個體之溫室氣體排放如何在各範疇間被分類。

報導個體

國際財務報導準則第 S1 號規定個體永續相關財務揭露之報導個體應與相關財務報表之報導個體相同（國際財務報導準則第 S1 號第 20 段）。例如，一母公司依國際財務報導準則會計準則編製合併財務報表，此導致報導個體之組成包括該母公司及其子公司。於此情況下，永續相關財務揭露及財務報表兩者均提供有關該母公司及其子公司作為一集團之資訊。因此，就適用國際永續準則理事會（ISSB）準則之目的，報導個體係藉由將攸關一般公認會計原則或實務（GAAP）（例如，國際財務報導準則會計準則或美國一般公認會計原則）適用於該個體之相關財務報表所決定之相同報導個體。

若個體編製隨附於合併財務報表之永續相關財務揭露，此意謂所提供氣候相關風險與機會之資訊須係關於可合理預期將影響該集團（即母公司及其子公司）展望之氣候相關風險與機會。反之，若為隨附於僅包含母公司之財務報表之永續相關財務揭露，所提供之資訊（包括溫室氣體排放之資訊）須係關於可合理預期將影響該母公司展望之氣候相關風險與機會。於此兩種情況下，該集團或該母公司分別考量於其價值鏈中產生之氣候相關風險與機會。

組織邊界

國際財務報導準則第 S2 號規定除有限情況外，個體使用溫室氣體盤查議定書企業準則衡量溫室氣體排放。¹⁰依溫室氣體盤查議定書企業準則衡量溫室氣體排放時，國際財務報導準則第 S2 號規定個體選擇權益份額法或控制法。溫室氣體盤查議定書企業準則將此等作法稱為

¹⁰ 國際財務報導準則第 S2 號第 29 段(a)(ii)敘明個體應依溫室氣體盤查議定書企業準則衡量其溫室氣體排放，除非受到司法管轄區主管機關或該個體上市之交易所規定使用不同方法衡量其溫室氣體排放。再者，國際財務報導準則第 S2 號第 C4 段(a)對個體適用國際財務報導準則第 S2 號之第一個年度報導期間納入一放寬。此放寬允許個體繼續使用其現有之衡量方法（於國際財務報導準則第 S2 號初次適用日之前一年度報導期間所使用之方法論）衡量其溫室氣體排放。

「彙整作法」，而國際財務報導準則第 S2 號將此等作法稱為「衡量作法」。¹¹

溫室氣體盤查議定書企業準則對「彙整 (consolidation)」用語之使用與一般公認會計原則不同：

- 於一般公認會計原則中，「合併 (consolidation)」係用以描述辨認報導個體之流程。
- 於溫室氣體盤查議定書企業準則中，「彙整 (consolidation)」係定義為「將構成一間公司或公司集團之一部分之個別營運之溫室氣體排放資料加以結合」。¹²

溫室氣體盤查議定書企業準則將組織邊界定義為「依採用之彙整方法（權益份額法或控制法），決定報導公司擁有或控制之營運之邊界」。¹³如先前所提及，個體使用其所選擇之衡量作法以決定組織邊界。實際上，此決定溫室氣體如何被衡量，包括決定溫室氣體排放中被視為與個體直接相關之範疇 1 溫室氣體排放，以及被視為與個體間接相關者。間接溫室氣體排放係被納入範疇 2 或範疇 3 中，取決於排放源。

揭露規定

個體對衡量作法之選擇可導致其溫室氣體排放之衡量及分類不同。因此，國際財務報導準則第 S2 號第 B27 段規定個體揭露其選擇之作法及其選擇衡量作法之理由（當適用溫室氣體盤查議定書企業準則時）。個體亦須揭露其作法之選擇如何與國際財務報導準則第 S2 號第 27 段中之揭露目的相關聯。

個體須揭露使主要使用者能了解個體間之差異之資訊。國際財務報導準則第 29 段(a)(iv)規定個體將其範疇 1 及範疇 2 溫室氣體排放細分為與下列各項有關者：

- 合併會計集團；及
- 未包含於合併會計集團之其他被投資者。

因國際財務報導準則第 S2 號允許個體於衡量其溫室氣體排放時選擇一衡量作法，此揭露規定有助於可比性。例如，對其他個體具相同投資之兩個體，可能僅因適用溫室氣體盤查議定書企業準則時所作之選擇，而報導與該等投資有關之不同溫室氣體排放量。此細分將有助於主要使用者了解該差異。

參考附錄 A 中例示報導個體於不同事實型態下所選擇之衡量作法如何影響其溫室氣體排放及相關揭露之釋例。

¹¹ 國際財務報導準則第 S2 號第 B27 段。此等問題使用「衡量作法」之用語，與國際財務報導準則第 S2 號一致。

¹² 溫室氣體盤查議定書企業準則，第97頁。

¹³ 溫室氣體盤查議定書企業準則，第100頁。

問題 7：國際財務報導準則第 S2 號中之範疇 3 衡量架構為何，以及該架構如何協助個體衡量其範疇 3 溫室氣體排放？

範疇 3 衡量架構係由國際永續準則理事會（ISSB）所制定。其被納入國際財務報導準則第 S2 號中，為衡量範疇 3 溫室氣體排放之個體提供額外之支持及明確性。此架構要求個體使用特定特性對輸入值與假設排序，使其能忠實表述其範疇 3 溫室氣體排放。該範疇 3 衡量架構係有助益，因個體之範疇 3 溫室氣體排放之衡量可能包括估計之使用而非僅以直接衡量為基礎。

所有適用國際財務報導準則第 S2 號之個體須使用範疇 3 衡量架構（如第 B40 段規定）。¹⁴其要求個體使用下列識別特性（非按特定順序排列）對輸入值與假設排序：

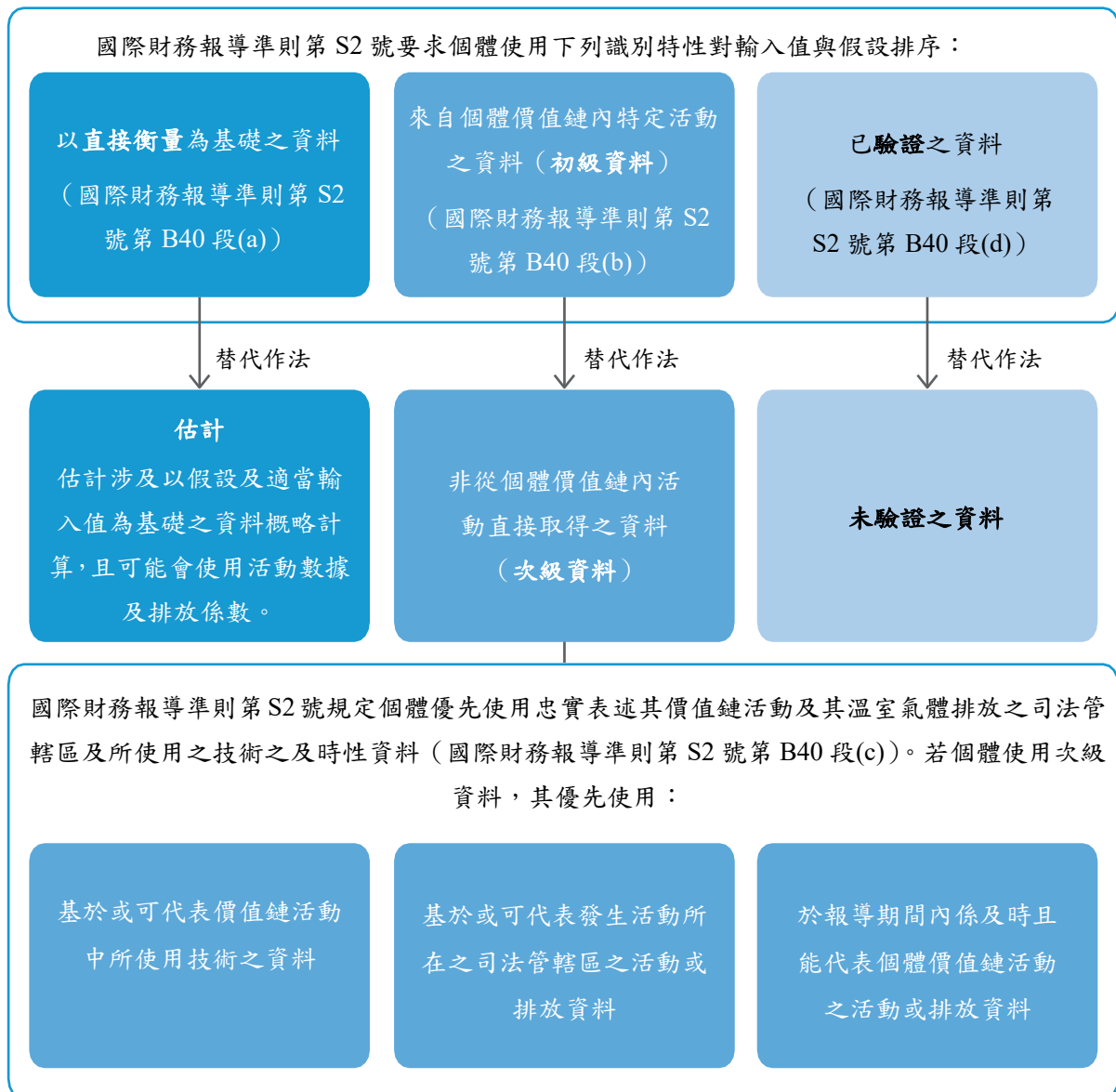
- 以直接衡量為基礎之資料；
- 來自個體價值鏈內特定活動之資料；
- 及時性資料，該資料忠實表述其價值鏈活動及其溫室氣體排放之司法管轄區及所使用之技術；及
- 已驗證之資料。

圖 1 例示此優先順序：

- 最上一列列示須優先使用之三項識別特性。
- 中間列反映若個體無法優先使用最上一列中所列之識別特性，個體考量哪些因素。例如，若個體無法直接衡量範疇 3 溫室氣體排放，則預期使用估計。
- 最後一列列示若個體無法使用初級資料且因而使用次級資料時，個體須優先使用之識別特性。

¹⁴ 此意謂範疇 3 衡量架構亦適用於使用司法管轄區放寬並採用溫室氣體盤查議定書企業準則以外之衡量方法衡量溫室氣體排放之個體。

圖 1—範疇 3 衡量架構識別特性之優先順序



個體對衡量作法、輸入值及假設之排序，以及其基於此等特性對相關權衡之考量，需要管理階層運用判斷。例如，個體可能需考量：

- 及時性資料與更能代表其價值鏈活動及其溫室氣體排放之司法管轄區及所使用技術之資料間之權衡。較近期之資料可能對特定活動提供較少之細節，包含價值鏈中所使用之技術及該活動之地點。另一方面，發布頻率較低之舊資料可能被認為更能代表特定活動及其溫室氣體排放。
- 未驗證之初級資料與已驗證之次級資料間之權衡。例如，當考量個體可取得用以衡量所購買商品（類別1）之範疇3溫室氣體排放之合理且可佐證之排放係數範圍時，該個體考量兩個資料點：

- **初級資料**—商品之供應商計算並提供針對該特定所購買之商品之產品層級搖籃到大門之排放係數。該排放係數係以供應鏈中之特定活動為基礎，並使用來自該商品生產年份之資料。然而，該供應商未對該排放係數取得確信。
- **已驗證之資料**—該個體取得來自經獨立確信提供者驗證之某一行業公會之行業平均排放係數。然而，該搖籃到大門之排放係數並非針對個體之供應商且係以國家資料而非地區或當地資料為基礎。

揭露規定

作為揭露個體用以衡量其溫室氣體排放作法之規定之一部分，國際財務報導準則第 S2 號規定個體提供如何依範疇 3 衡量架構對資料排序之特定資訊。具體而言，第 B55 至 B57 段規定個體揭露使一般用途財務報告之使用者能了解下列事項之資訊：

- 衡量個體之範疇 3 溫室氣體排放中使用來自個體價值鏈內特定活動之輸入值之範圍；及
- 衡量個體之範疇 3 溫室氣體排放中使用已驗證之輸入值之範圍。

此揭露之目的係提供一般用途財務報告之使用者有關個體如何優先使用可取得最高品質資料之資訊，該資料忠實表述價值鏈活動及其範疇 3 溫室氣體排放。

問題 8：比例原則機制之使用（「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」）如何影響與範疇 3 衡量架構有關之規定？

國際財務報導準則第 S1 號規定個體於選擇衡量其範疇 3 溫室氣體排放所使用之作法、輸入值及假設時，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（國際財務報導準則第 S2 號第 B39 段）。個體於選擇衡量作法、輸入值及假設時，其使用範疇 3 衡量架構。

當以範疇 3 衡量架構為基礎對輸入值及假設排序時，個體考量之一項因素為資料之可得性（即合理、可佐證且無需過度成本或投入即可取得）。編製者衡量範疇 3 溫室氣體排放時可能面臨有關資料之可得性、品質及資料蒐集相關成本之挑戰。因此，該比例原則機制提供指引以協助編製者決定其須蒐集之資料。此機制有助於個體，因其訂定辨認合理可得之資訊類型及編製該等揭露所需之投入之範圍。範疇 3 衡量架構同時提供對輸入值排序（以其特性為基礎）之指引。

例如，個體可能無法在無需過度成本或投入之情況下，取得來自當期之溫室氣體排放之資料。該個體可能使用來自前一報導期間之資料作為估計當期數額之基礎，若此代表個體於報導日無需過度成本或投入即可取得之合理且可佐證之資訊之使用。

問題 9：若個體因其價值鏈中之個體具有不同之報導期間而無法輕易取得該等個體之溫室氣體排放資料，個體應作什麼？

若個體與其價值鏈中之個體具有不同之報導期間，該個體可能發現其難以蒐集與其報導時點一致之溫室氣體排放之資訊。例如，個體 A 具有一曆年制之報導期間，而個體 B（個體 A 價值鏈中之一個體，其正在蒐集個體 B 溫室氣體排放之資訊）具有截至 9 月 30 日之報導期間。問題在於，當個體 A 適用國際財務報導準則第 S2 號提供其年度永續相關財務揭露時，個體 A 是否可使用個體 B 截至 9 月 30 日之溫室氣體排放之資訊。於此種情況下，國際財務報導準則第 S2 號第 B19 段允許個體使用與其自身報導期間不同之報導期間之資訊衡量其溫室氣體排放，若：

- 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個體之溫室氣體排放；
- 報導期間之長度相同；且
- 個體揭露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。

於此事實型態中，個體 A 可於其截至 12 月 31 日之報導中使用來自個體 B 截至 9 月 30 日之溫室氣體排放之資訊，若：

- 該資料係在無需過度成本或投入之情況下，可自個體 B 取得之最新資料；及
- 其揭露與個體 B 於 10 月 1 日及 12 月 31 日間之溫室氣體排放攸關之任何重大事件及變動之影響（若重大時）。

問題 10：參與商業銀行活動之個體應如何就尚未動用之放款承諾衡量投融資排放之絕對總排放量？

國際財務報導準則第 S2 號並未規定個體於計算範疇 3 類別 15 之投融資排放（包括與尚未動用之放款有關者）時使用任何特定方法論。國際財務報導準則第 S2 號規定衡量溫室氣體排放之個體：

- 依溫室氣體盤查議定書企業準則衡量其溫室氣體排放，除非受到司法管轄區主管機關或該個體上市之交易所規定使用不同方法衡量其溫室氣體排放（國際財務報導準則第 S2 號第 29 段(a)(ii)）；
- 於衡量個體範疇 3 溫室氣體排放時考量溫室氣體盤查議定書企業價值鏈準則中之類別描述；及
- 使用範疇 3 衡量架構（國際財務報導準則第 S2 號第 B38 至 B57 段）。

揭露規定

雖然國際財務報導準則第 S2 號並未規定個體使用任何特定衡量方法論來衡量個體之投融資排放，國際財務報導準則第 S2 號第 B58 至 B63 段規定個體揭露其投融資排放之額外資訊，包括所使用之方法論。國際財務報導準則第 S2 號亦規定所採用之衡量作法應能提供個體範疇 3 溫室氣體排放之忠實表述。

個體同時適用此等揭露規定及揭露有關投融資排放之其他資訊之規定，包括：

- 揭露依溫室氣體盤查議定書企業價值鏈準則中所述之範疇3類別，納入個體範疇3溫室氣體排放衡量中之類別（第29段(a)(vi)(1)）；
- 若個體之活動包含資產管理、商業銀行或保險，則揭露個體投融資排放之額外資訊（第29段(a)(vi)(2)及第B58至B63段）；及
- 揭露個體用以衡量其溫室氣體排放之衡量作法、輸入值及假設（第29段(a)(iii)(1)）。

該等揭露規定（包括個體揭露其衡量作法之規定）係意圖協助主要使用者之了解並強化所揭露投融資排放之資訊之一致性及可比性，同時允許創新。該等規定亦意圖使市場能隨著方法論不斷更新迭代並獲得接受，在不同資產類別之衡量方法論上逐步達成一致。該等規定支持不同衡量作法之使用，同時亦提供一般用途財務報告之使用者了解個體之暴險及個體已用以衡量其投融資排放之作法之必要資訊。

其他溫室氣體排放揭露規定

問題 11：國際財務報導準則第 S2 號是否規定個體設定溫室氣體排放量目標？

否，國際財務報導準則第 S2 號並未規定個體設定溫室氣體排放量目標。然而，國際財務報導準則第 S2 號規定個體揭露個體已設定之任何溫室氣體排放量目標之資訊。

若一個體具有溫室氣體排放量目標，或任何其他氣候相關目標，國際財務報導準則第 S2 號（第 33 至 37 段）規定個體揭露有關該等目標之資訊，包括：

- 其已設定之量化或質性氣候相關目標，以及法令規範所規定個體須達成之任何目標之資訊（就每一目標須提供特定資訊）；
- 個體設定及複核目標之作法，以及其如何監控每一目標之進展；
- 個體就每一氣候相關目標之績效及對該績效之趨勢或變動之分析；
- 每一溫室氣體排放量目標涵蓋哪些溫室氣體；該目標是否涵蓋範疇1、範疇2或範疇3溫室氣體排放；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；及該目標是否係使用行業去碳法推導而得；及

- 為抵換溫室氣體排放，任何所規劃使用之碳信用額。

問題 12：若個體具有溫室氣體淨排放量目標，其是否須揭露任何特定資訊？

國際財務報導準則第 S2 號規定具有溫室氣體排放量目標之個體揭露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。若個體具有一溫室氣體淨排放量目標，個體亦須單獨揭露其相關溫室氣體總排放量目標（國際財務報導準則第 S2 號第 36 段(c)^{譯者註 1}）。溫室氣體淨排放量目標係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）。¹⁵規定個體於具有溫室氣體淨排放量目標時單獨提供相關溫室氣體總排放量目標，使一般用途財務報告之主要使用者能了解個體為減少其溫室氣體總排放量及溫室氣體淨排放量所作之努力。¹⁶

若個體設定溫室氣體淨排放量目標並規劃使用碳信用額以達成該目標，該個體須揭露有關碳信用額之使用之額外資訊。此資訊旨在提供個體規劃使用碳信用額之透明度及該等碳信用額之資訊。具體而言，國際財務報導準則第 S2 號第 36 段(e)之規定旨在使主要使用者能了解個體減少其溫室氣體排放之計畫、個體是否及如何規劃使用碳信用額及該等信用額之品質。此規定之揭露包含下列資訊：

- 個體溫室氣體排放量目標對碳信用額之依賴。
- 個體取得該等信用額之方案。此資訊對主要使用者有用，因為有關某些方案之適當性、技術之可行性及碳信用額之未來價格之不確定性產生額外之氣候相關風險與機會。
- 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。與該碳信用額相關之方法之資訊對主要使用者有用，因不同之風險與機會與不同類型之碳信用額相關。此資訊協助主要使用者了解個體之風險概況。

國際財務報導準則第 S2 號亦規定個體揭露對使主要使用者了解個體規劃使用之碳信用額之可信度及誠信係屬必要之任何其他因素，包括，例如，關於該等碳抵換之永久性之假設之資訊。此揭露規定被納入係為回應利害關係人已將「永久性」及「外加性」辨認為評估碳抵換方案之品質之兩項必要特性。「永久性」係指溫室氣體排放將被安全地自大氣中移除多久。「外加性」係指某特定投資是否帶來無論如何本不會發生之任何新氣候效益。雖然此等指標可能有用，但評估永久性及外加性係屬複雜。因此，國際財務報導準則第 S2 號並未規定個體揭露其對永久性及外加性之評估，反之，個體須揭露對使一般用途財務報告之使用者了解個體所規劃使用之碳信用額之可信度及誠信係屬必要之任何其他因素之資訊。此規定被納入以提供讓使用者能評估外加性及永久性之資訊。

問題 13：若報導個體之組成改變（例如因某一子公司之收購或處分），個體是否須調整其比較溫室氣體排放資訊之揭露？

¹⁵ 溫室氣體總排放量目標反映個體價值鏈中所規劃溫室氣體排放之總變動。

¹⁶ 若個體揭露溫室氣體淨排放量目標，此目標不得模糊有關個體溫室氣體總排放量目標之資訊。

否，國際財務報導準則第 S2 號並未規定個體就報導個體之組成之變動（諸如某一子公司之收購或處分）調整比較溫室氣體排放資訊。

國際財務報導準則第 S1 號規定個體對報導期間揭露之所有數額，就前期揭露比較資訊（國際財務報導準則第 S1 號第 70 段）。永續相關財務揭露提供報導個體之永續相關風險與機會之資訊。報導個體之定義界定該等揭露規定適用於「什麼」，以及什麼資訊須被提供。國際財務報導準則第 S1 號規定永續相關財務揭露之報導個體應與相關財務報表之報導個體相同（國際財務報導準則第 S1 號第 20 段）。因此，與比較資訊有關之規定受到於比較期間相關財務報表中之報導個體之組成所限制。

若報導個體之組成已改變（諸如收購或處分），所提供之比較溫室氣體排放資訊將係有關該報導個體以相關財務報表中之報導個體之組成為基礎之溫室氣體排放資訊。例如：

- 於當期報導期間新收購之子公司之溫室氣體排放將不會被納入比較資訊中之溫室氣體排放資訊，因該子公司於該比較期間並非相關財務報表中之報導個體之一部分。¹⁷
- 於當期報導期間處分之子公司之溫室氣體排放將被納入比較資訊中之溫室氣體排放資訊，因該子公司於該比較期間係相關財務報表中之報導個體之一部分。

如問題 2 所概述，溫室氣體盤查議定書企業準則係用以衡量由國際永續準則理事會（ISSB）準則所規定揭露者。因此，國際永續準則理事會（ISSB）準則（而非溫室氣體盤查議定書準則）中，有關報導個體及比較資訊之規定，決定與報導個體之組成之變動有關之哪些資訊須被揭露。

雖然個體無須因報導個體之組成之變動（諸如某一子公司之收購或處分）而調整比較溫室氣體排放資訊，個體可能需提供有關某一子公司之收購或處分之影響之額外資訊。依國際財務報導準則第 S1 號第 B26 段之規定，若個體認為遵循國際永續準則理事會（ISSB）準則中明確可適用之規定，不足以使主要使用者能了解氣候相關風險與機會對個體展望之影響，且該額外資訊係屬重大，即可能屬此情況。

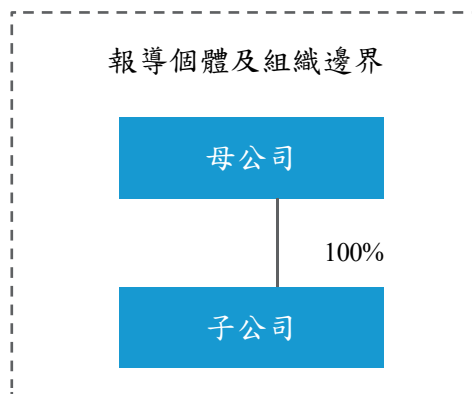
¹⁷ 此釋例假設新收購之子公司於前期非屬價值鏈之一部分。在子公司於前期係屬價值鏈之一部分之情況（例如因該子公司與報導個體具商業關係）下，反映源自該商業關係之永續相關風險與機會之攸關資訊將被納入比較資訊中，包括適用國際財務報導準則第 S2 號之規定之攸關溫室氣體排放。

附錄 A

本附錄所提供之釋例係例示問題 6 中所述之觀念。該等釋例描述在不同事實型態下報導個體之組成及組織邊界，並例示相關揭露。

釋例 1 描述在母公司持有子公司 100% 之權益且母公司或子公司均未持有其他個體之任何所有權權益之情境下報導個體之組成。釋例 2A 及 2B 描述母公司持有子公司 100% 之權益並持有關聯企業 20% 之權益之報導個體之組成。

釋例 1—母公司持有子公司 100% 之權益且無其他被投資者



報導個體係集團。依適用之一般公認會計原則，該集團包括母公司及子公司。

依溫室氣體盤查議定書企業準則報導個體決定使用營運控制法並判定母公司對子公司具有營運控制。

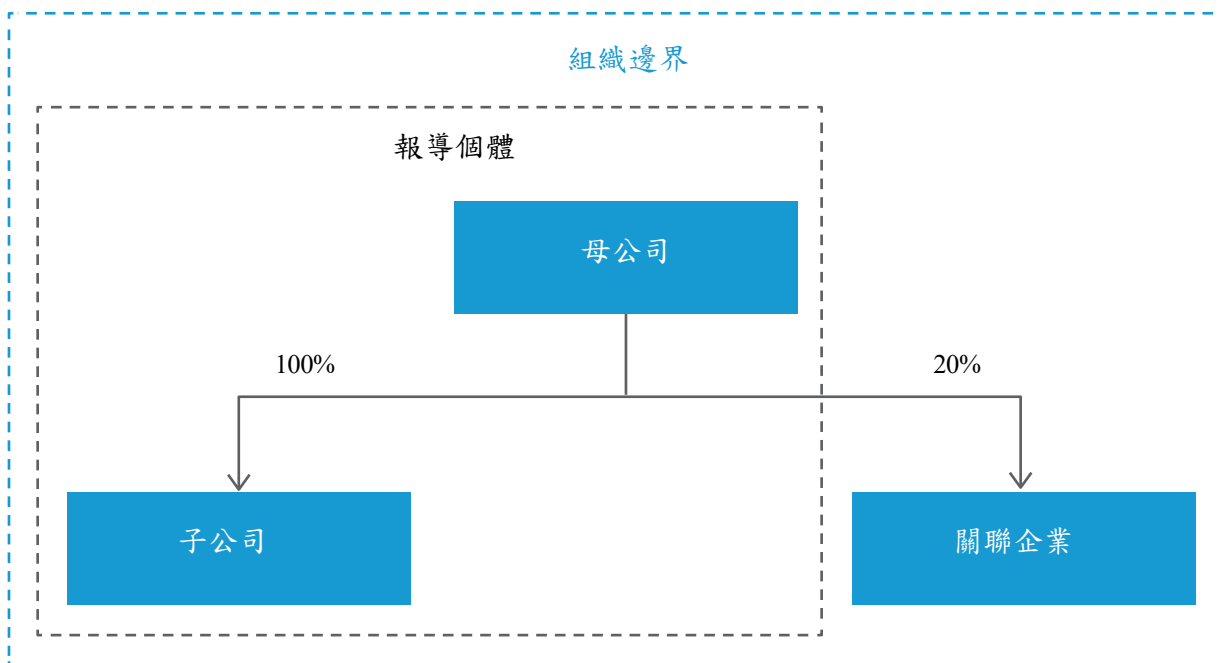
永續相關財務揭露

報導個體之永續相關財務揭露包括有關影響個體展望之永續相關風險與機會（包括源自個體價值鏈之風險與機會）之資訊。因報導個體係集團，所考量之展望係母公司及子公司（作為單一報導個體）之展望。因營運控制法之採用，報導個體將母公司及子公司之 100% 直接（範疇 1）溫室氣體排放納入報導個體之範疇 1 溫室氣體排放中。報導個體將母公司及子公司之範疇 2 及範疇 3 溫室氣體排放相應地納入其範疇 2 及範疇 3 溫室氣體排放之揭露中。

因個體之所有範疇 1 及範疇 2 溫室氣體排放均來自由母公司及子公司組成之合併會計集團，且並無來自未包含於合併會計集團之被投資者之範疇 1 或範疇 2 溫室氣體排放，該個體將揭露所有範疇 1 及範疇 2 溫室氣體排放係歸屬於合併會計集團（第 29 段(a)(iv)）。

釋例 2—母公司持有子公司 100% 之權益並持有關聯企業 20% 之權益

釋例 2A—個體對子公司及關聯企業具有營運控制



報導個體係集團。依適用之一般公認會計原則，該集團包括母公司及子公司。

依溫室氣體盤查議定書企業準則報導個體決定使用營運控制法。母公司判定其對子公司及關聯企業均具有營運控制。

永續相關財務揭露

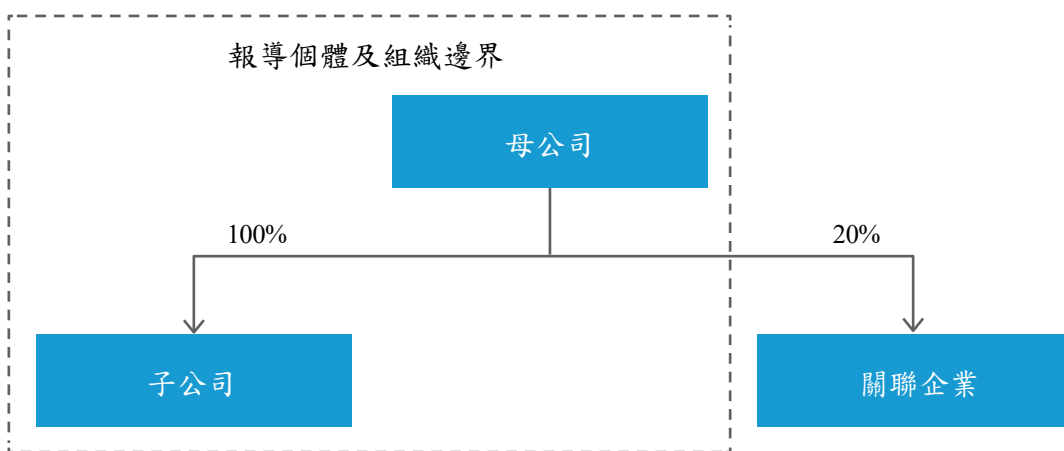
報導個體之永續相關財務揭露包括有關影響個體展望之永續相關風險與機會（包括源自個體價值鏈之相關風險與機會）之資訊。因報導個體係集團，所考量之展望係母公司及子公司作為單一報導個體（受到價值鏈（包括關聯企業）影響）之展望。

雖然關聯企業並非報導個體（集團）之一部分（依適用之一般公認會計原則），報導個體將母公司、子公司及關聯企業納入其組織邊界中，因其判定其對子公司及關聯企業具有營運控制。此意謂母公司、子公司及關聯企業之範疇 1 及範疇 2 溫室氣體排放係相應地納入該報導個體之範疇 1 及範疇 2 溫室氣體排放中。報導個體將母公司、子公司及關聯企業之範疇 3 溫室氣體排放納入其範疇 3 之衡量中。

依國際財務報導準則第 S2 號第 29 段(a)(iv)適用細分之規定，報導個體揭露其範疇 1 及範疇 2 溫室氣體排放，細分為：

- 合併會計集團—此揭露包含母公司及（合併）子公司之範疇1及範疇2溫室氣體排放；及
- 未包含於合併會計集團之其他被投資者—此揭露包含關聯企業之範疇1及範疇2溫室氣體排放。

釋例 2B—個體對關聯企業不具有營運控制



報導個體係集團。依適用之一般公認會計原則，該集團包括母公司及子公司。

依溫室氣體盤查議定書企業準則報導個體決定使用營運控制法。母公司判定其對子公司具有營運控制而對關聯企業不具有營運控制。

永續相關財務揭露

報導個體之永續相關財務揭露包括有關影響個體展望之永續相關風險與機會（包括源自個體價值鏈者）之資訊。因報導個體係集團，所考量之展望係母公司及子公司作為單一報導個體（受到價值鏈（包括關聯企業）影響）之展望。

依適用之一般公認會計原則，關聯企業並非報導個體（集團）之一部分，依溫室氣體盤查議定書之營運控制法，亦非屬組織邊界內。

因報導個體對子公司具有營運控制，報導個體將母公司及子公司之範疇 1 及範疇 2 溫室氣體排放相應地納入其範疇 1 及範疇 2 溫室氣體排放之衡量中。報導個體將母公司及子公司之範疇 3 溫室氣體排放納入其範疇 3 之衡量中，並考量關聯企業之攸關溫室氣體排放以納入其範疇 3 溫室氣體排放之衡量中。此等排放將包含（例如）與該報導個體投資關聯企業有關之投融資排放。

因個體之所有範疇 1 及範疇 2 溫室氣體排放係來自由母公司及子公司組成之合併會計集團，且並無來自未包含於合併會計集團之被投資者之範疇 1 或範疇 2 溫室氣體排放，該個體將揭露所有範疇 1 及範疇 2 溫室氣體排放係歸屬於合併會計集團（第 29 段(a)(iv)）。

譯者註

	段落	內容
譯者註 1	問題 12 第一段	此處原文為「paragraph 36(a) of IFRS S2」，惟經查此處索引之條文應為第 36 段(c)。

本文件並非國際財務報導準則之一部分，且並未新增或以其他方式修改準則中之規定，而係為協助利害關係人對本基金會準則之了解而發展。本文件所表達之觀點並不必然反映國際會計準則理事會、國際永續準則理事會或國際財務報導準則基金會之觀點。本文件不應作為專業或投資建議之依據。

Copyright © 2025 IFRS Foundation

All rights reserved. Reproduction and use rights are strictly limited. No part of this publication may be translated, reprinted, reproduced or used in any form either in whole or in part or by any electronic, mechanical or other means, now known or hereafter invented, including photocopying and recording, or in any information storage and retrieval system, without prior permission in writing from the IFRS Foundation.

The Foundation has trade marks registered around the world including 'IAS[®],' 'IASB[®],' the IASB[®] logo, 'IFRIC[®],' 'IFRS[®],' the IFRS[®] logo, 'IFRS for SMEs[®],' the IFRS for SMEs[®] logo, the 'Hexagon Device,' 'International Accounting Standards[®],' 'International Financial Reporting Standards[®],' 'NIIF[®],' 'SIC[®],' 'ISSB[™]' and SASB[®]. Further details of the Foundation's trade marks are available from the Foundation on request.

The IFRS Foundation is a not-for-profit corporation under the General Corporation Law of the State of Delaware, USA and operates in England and Wales as an overseas company (Company number: FC023235) with its principal office in London.