

國際財務報導準則
正體中文版草案

財務報表中有關不確定性之揭露

(國際財務報導準則第 7 號、國際財務報導準則第 18 號、國際會計準則第 1 號、國際會計準則第 8 號、國際會計準則第 36 號及國際會計準則第 37 號之釋例之修正)

徵 求 意 見 函

(有意見者請於 115 年 6 月 12 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
臺 灣 財 務 報 導 準 則 委 員 會

國際財務報導準則會計準則指引之修正

國際財務報導準則第 18 號「財務報表中之表達與揭露」於 2027 年 1 月 1 日以後開始之年度報導期間生效。本節包括國際財務報導準則會計準則指引之修正，適用於個體適用國際財務報導準則第 18 號之期間。附錄 A 包括國際財務報導準則會計準則指引之修正，適用於個體適用國際財務報導準則第 18 號前之期間。

國際財務報導準則第 18 號「財務報表中之表達與揭露」之釋例

簡介

.....

IE3 本釋例之結構分為四部分：

.....

(d) 第四部分—有關不確定性之影響之揭露。此部分之釋例例示個體如何適用國際財務報導準則第 18 號中之特定規定以於其財務報表中報導不確定性之影響。

.....

第四部分—有關不確定性之影響之揭露

釋例 IV-1—適用國際財務報導準則第 18 號第 20 段之重大性判斷

IE18 本釋例例示個體如何適用國際財務報導準則第 18 號第 20 段之規定，並就財務報表作重大性判斷*。本釋例例示兩種情境：第一種情境中，此等判斷導致超出國際財務報導準則會計準則明確規定者以外之額外揭露，而第二種情境中，該等判斷則未導致額外揭露。

情境 1—導致額外揭露之重大性判斷

背景

IE19 A 個體係於一資本密集行業營運之製造商。該個體暴露於重大之氣候相關轉型風險，並於已採用影響該個體之營運之氣候相關政策之司法管轄區中營運。該個體

*國際財務報導準則實務聲明書第 2 號「作重大性判斷」亦就依國際財務報導準則會計準則編製一般用途財務報表時作重大性判斷，提供非強制性之指引。

已發展氣候相關轉型計畫，以管理其氣候相關轉型風險。該計畫對該個體係策略上重要，且預期重大影響其未來營運。

- IE20 A 個體於隨附財務報表之一般用途財務報告中揭露有關其轉型計畫之資訊，包括有關其計畫如何於未來十年減少溫室氣體排放之詳細資訊。該個體說明其計畫藉由未來投資於更節能之技術，並改變其某些原料及製造方法，以減少此等排放。該個體於其一般用途財務報告中並未揭露有關其氣候相關轉型計畫之其他資訊。

應用

考量國際財務報導準則會計準則之特定規定

- IE21 A 個體於編製財務報表時，評估其氣候相關轉型計畫對其財務狀況及財務績效之影響。該個體判定，其轉型計畫對其於本報導期間之資產與負債及相關收益與費損之認列或衡量並無影響，因為例如：
- (a) 對受影響之製造設施，該轉型計畫並未影響其耐用年限。此等設施於其目前耐用年限屆滿前將不會被取代。
 - (b) 於該個體依轉型計畫改變其於製程中所使用之原料前，該個體現有之原料存貨將被完全耗用。該等原料之帳面金額係可回收。
 - (c) 受影響之現金產生單位 (CGUs) 之可回收金額，於依國際會計準則第36號「資產減損」之規定反映該轉型計畫之影響後，超過其帳面金額。
 - (d) 該轉型計畫並未影響為清償該個體之除役及場址復原義務所須支出之時點或金額。
- IE22 A 個體亦評估國際財務報導準則會計準則—諸如國際會計準則第 2 號「存貨」、國際會計準則第 16 號、國際會計準則第 36 號或國際會計準則第 37 號「負債準備、或有負債及或有資產」—之特定規定，是否規定該個體須揭露有關其轉型計畫對其財務狀況及財務績效之影響（或缺乏影響）之資訊。該個體判定，該等特定規定並未如此規定。

考量國際財務報導準則第 18 號第 20 段之規定

- IE23 國際財務報導準則第 18 號第 20 段規定，當遵循國際財務報導準則會計準則之特定規定不足以使財務報表使用者能了解交易及其他事項與情況對個體財務狀況及財務績效之影響時，個體應考量是否提供額外揭露。
- IE24 個體適用國際財務報導準則第 18 號第 20 段，例如，於檢視其財務報表草稿以判

定該等財務報表是否已提供所有重大資訊時。此檢視給予該個體「退一步」之機會，以較廣泛之觀點彙總考量其於財務報表中所提供之資訊。此檢視可能涉及考量若無額外揭露，財務報表中之資訊是否可能與隨附該等財務報表之一般用途財務報告中之資訊顯得不一致。

IE25 作為第 IE24 段評估之一部分，個體使用其對交易及其他事項與情況之知識與經驗，以辨認就其財務報表整體係屬重大之所有資訊是否均已於該等財務報表中提供。個體考量主要使用者之共同資訊需求—而非個別使用者之需求。

IE26 於適用國際財務報導準則第 18 號第 20 段時，A 個體運用判斷以判定使其財務報表使用者能了解其轉型計畫對其財務狀況及財務績效之影響（或缺乏影響）之額外揭露是否將提供重大資訊。亦即，該個體考量遺漏此資訊是否可被合理預期將影響其財務報表之主要使用者以該等財務報表為基礎所作之決策。

IE27 於對此等額外揭露是否將提供重大資訊作判斷時，A 個體考量量化及質性因素兩者。雖然該轉型計畫對該個體於本報導期間之財務狀況及財務績效並無影響，該個體考量之質性因素，包括：

(a) 個體特定質性因素—例如，A 個體考量：

(i) 其對氣候相關轉型風險之暴險之性質及程度。該個體對氣候相關轉型風險具有重大暴險，而其轉型計畫有助於降低該等風險。

(ii) 其轉型計畫對其營運之重大性。該個體之轉型計畫對其未來營運係策略上重要，且預期重大影響該個體之未來營運。

(b) 外部質性因素—例如，A 個體考量其營運所處之行業及司法管轄區（包括其市場、經濟、監管及法律環境）是否使該資訊更可能影響該個體之財務報表之主要使用者以該等財務報表為基礎所作之決策。該個體判定其營運所處之行業及司法管轄區確實如此，因氣候相關轉型風險對於同一行業內營運之個體之經營模式之重大性，以及該個體營運所處之司法管轄區所採用之氣候相關政策。

IE28 A 個體亦考量，若無額外揭露，其財務報表中之資訊是否可能與隨附該等財務報表之一般用途財務報告中有關其轉型計畫之資訊顯得不一致。例如，有關該個體計劃改變其製造方法並投資於更節能之技術之資訊，可能顯示其某些資產可能有減損。

IE29 於考量其特定事實與情況後（包括第 IE27 至 IE28 段所述者），A 個體判定，用以說明其轉型計畫對其於本報導期間之財務狀況及財務績效缺乏影響之額外揭露，

將就其財務報表整體提供重大資訊。例如，該個體可藉由揭露第 IE21 段所說明之原因，以說明為何其轉型計畫對其於本報導期間之財務狀況及財務績效並無影響。

情境 2—未導致額外揭露之重大性判斷

背景

- IE30 B 個體係一服務供應商，其係於具低溫室氣體排放且對氣候相關轉型風險之暴險有限之行業營運。該個體於隨附其財務報表之一般用途財務報告中揭露其係低溫室氣體排放，並說明其使用再生能源以及避免暴露於高排放之活動（如有可能）。該個體亦說明其計劃如何藉由維持其現行溫室氣體排放政策以保持低排放。
- IE31 B 個體之溫室氣體排放政策預期不會重大影響其未來營運。該個體於其一般用途財務報告中並未揭露有關其溫室氣體排放政策之其他資訊。

應用

考量國際財務報導準則會計準則之特定規定

- IE32 B 個體於編製其財務報表時，適用國際財務報導準則會計準則中認列及衡量之規定。適用該等規定，該個體判定，對其於本報導期間之資產與負債及相關收益與費損之認列及衡量，其溫室氣體排放政策並無影響。
- IE33 B 個體亦評估國際財務報導準則會計準則中之特定規定是否規定該個體揭露有關其溫室氣體排放政策對其財務狀況及財務績效之影響（或缺乏影響）之資訊。該個體判定，該等特定規定並未如此規定。

考量國際財務報導準則第 18 號第 20 段之規定

- IE34 於適用國際財務報導準則第 18 號第 20 段（見第 IE23 至 IE25 段）時，B 個體運用判斷以判定使其財務報表使用者能了解其溫室氣體排放政策對其財務狀況及財務績效之影響（或缺乏影響）之額外揭露是否將提供重大資訊。亦即，該個體考量遺漏此資訊是否可被合理預期將影響其財務報表之主要使用者以該等財務報表為基礎所作之決策。
- IE35 於作該判斷時，B 個體考量量化及質性因素兩者。該個體判定，並無跡象顯示有關其溫室氣體排放政策對其於本報導期間之財務狀況及財務績效缺乏影響之說明，就其財務報表整體可能係重大資訊。因為，例如：

- (a) 其溫室氣體排放政策預期不會重大影響其未來營運；及
- (b) 其係於具低溫室氣體排放且對氣候相關轉型風險之暴險有限之行業營運。

IE36 因此，B 個體判定，用以說明其溫室氣體排放政策對其於本報導期間之財務狀況及財務績效缺乏影響之額外揭露，將不會就其財務報表整體提供重大資訊。因此，該個體並未提供此等揭露。

釋例 IV-2—於附註中細分資訊之揭露

IE37 本釋例例示國際財務報導準則第 18 號第 41 至 42 段及第 B110 段之規定。具體而言，其例示若對提供重大資訊係屬必要，個體可能如何以非類似風險特性為基礎細分其於附註中所提供有關一不動產、廠房及設備類別之資訊。

背景

IE38 個體擁有耐用年限長且使用時會產生大量溫室氣體排放之不動產、廠房及設備。該個體已投資於具較低溫室氣體排放之同一類別之替代不動產、廠房及設備，惟其大部分之營運仍使用該等高排放之不動產、廠房及設備。該個體於對氣候相關轉型風險具高度暴險之行業營運。此兩種類型之不動產、廠房及設備構成該個體之資產總額之大部分。

IE39 該個體作出結論：此兩種類型之不動產、廠房及設備對氣候相關轉型風險之脆弱性顯著不同。例如，為減少溫室氣體排放之可能未來法規，或消費者需求變動，可能以顯著不同之方式影響此兩種類型之不動產、廠房及設備，包括：

- (a) 該個體將能使用此兩種類型之不動產、廠房及設備之期間長度；
- (b) 此兩種類型之不動產、廠房及設備之殘值將如何受影響；及
- (c) 該個體是否將能回收此兩種類型之不動產、廠房及設備之帳面金額。

應用

IE40 國際財務報導準則第 18 號第 41 至 42 段包含於財務報表中彙總及細分資訊之原則。特別是，此等段落規定個體以非共同特性為基礎細分項目，每當所產生之資訊係屬重大時。國際財務報導準則第 18 號第 B110 段說明個體運用其判斷作此細分，並納入此等特性之例，其包括與某一項目相關之風險。

IE41 該個體於考量其特定事實及情況後，判定此兩種類型之不動產、廠房及設備具有足夠非類似之風險特性，致細分此等類型之不動產、廠房及設備之資訊將產生重大資訊。該個體於考量（但不僅限於）下列因素後達成此結論：

- (a) 不動產、廠房及設備帳面金額之大小—此兩種類型之不動產、廠房及設備構成該個體之資產總額之大部分；
- (b) 氣候相關轉型風險對個體營運之重大性—該個體於對氣候相關轉型風險具高度暴險之行業營運，且該等風險可能重大影響該個體將使用每一類型不動產、廠房及設備及回收其帳面金額之方式；及
- (c) 外部氣候相關質性因素—個體營運所處之行業及司法管轄區（包括該個體之市場、經濟、監管及法律環境），使該資訊更可能影響該個體之財務報表主要使用者以該等財務報表為基礎所作之決策。

IE42 適用國際財務報導準則第 18 號「財務報表中之表達與揭露」第 41 至 42 段及第 B110 段之規定，該個體將其於附註中所提供之不動產、廠房及設備之資訊於此兩種類型之不動產、廠房及設備間細分，每當所產生之細分資訊係屬重大時。例如，該個體判定將相關不動產、廠房及設備類別之帳面金額於此兩種類型之不動產、廠房及設備間細分，將提供重大資訊。

國際財務報導準則第 7 號「金融工具：揭露」之施行指引

金融工具所產生之風險之性質及程度（第 31 至 42 及 B6 至 B28 段）

...

信用風險（第 35A 至 36 及 B8A 至 B10 段）

...

與特定風險之影響相關之揭露

IG22A 本釋例例示國際財務報導準則第 7 號第 35A 至 36 段之規定。具體而言，其例示個體可如何揭露：

- (a) 有關特定風險對其信用風險暴險之影響及信用風險管理實務之資訊；及
- (b) 有關此等實務如何與預期信用損失之認列與衡量相關之資訊。

背景

個體係一提供各種商品予各類型客戶之金融機構。作為其信用風險管理實務之一部分，該個體考量多種風險（包括氣候相關風險）對其信用風險暴險之影響。該個體辨認出氣候相關風險對其信用風險暴險具重大影響之兩組放款組合，使其須監控並採取行動以降低因其客戶對氣候相關風險之暴險所產生之信用風險。該等組合係：

- (a) 對農業客戶之放款中，氣候相關事件（諸如乾旱）可能影響該借款人償還其借款之能力者；及
- (b) 對企業不動產客戶之放款中，以位於受洪水風險影響之低窪地區之不動產供作擔保者。

應用

國際財務報導準則第 7 號第 35A 至 36 段包括有關因金融工具產生之信用風險之揭露規定。該個體於考量此等規定時，判定有關氣候相關風險對其所辨認之兩組組合之信用風險暴險之影響之資訊係屬重大。該個體於考量（但不僅限於）下列因素後達成此結論：

- (a) 組合之規模—該兩組組合構成個體整體放款組合之大部分；
- (b) 氣候相關風險之影響之重大性—與影響個體信用風險暴險之其他因素相比，氣候相關風險對該暴險具重大影響。該等影響取決於諸如放款到期日，以及氣候相關風險之性質、可能性及影響程度等因素。
- (c) 外部氣候相關質性因素—個體營運所處之市場、經濟、監管及法律環境，以及氣候相關發展（例如，天氣相關事件之發生及嚴重性增加及氣候模式之長期轉變），使該資訊更可能影響個體之財務報表主要使用者以該等財務報表為基礎所作之決策。

適用國際財務報導準則第 7 號第 35A 至 36 段之規定，該個體考量提供有關氣候相關風險對該個體對所辨認之兩組組合之信用風險暴險之影響之哪些資訊。此資訊可能包括，例如：

- (a) 與氣候相關風險有關之個體信用風險管理實務及該等實務如何與預期信用損失之認列與衡量相關聯之說明；
- (b) 個體如何將氣候相關風險納入其適用國際財務報導準則第 9 號第 5.5 節中之規定時所使用之輸入值、假設及估計技術之說明。此說明可能包括，例如，有關個體如何將該等風險納入預期信用損失模式建構中之資訊或有關判斷基礎調整（亦稱為「模式後調整」或「管理階層覆蓋」）之使用之資訊。
- (c) 有關所持有作為擔保之擔保品及其他信用增強之資訊。此資訊可能包括，例如，有關所持有作為擔保品之受洪水風險影響之不動產及該風險是否已被保險之資訊。
- (d) 有關氣候相關風險集中情況之資訊，若該資訊自個體所作之其他揭露中無法明顯看出。此資訊可能包括，例如，所辨認之兩組組合之帳面金額。

國際會計準則第 8 號「財務報表之編製基礎」之施行 指引

釋例 6—有關假設之揭露

- 6.1 本釋例例示國際會計準則第 8 號第 31A 段及第 31E 段之規定。具體而言，其例示：
- (a) 個體可能須如何揭露有關其對未來所作之假設之資訊，即使其他國際財務報導準則會計準則之特定揭露規定並未規定此等揭露；
 - (b) 個體如何辨認其須就哪些假設揭露相關資訊；及
 - (c) 個體如何決定須揭露有關此等假設之哪些資訊。

背景

- 6.2 個體於一資本密集之行業營運。該個體暴露於氣候相關轉型風險，該等風險可能影響其回收某些非流動資產帳面金額之能力。該個體並無商譽或非確定耐用年限無形資產。
- 6.3 於本報導期間結束日，有跡象顯示該個體之某些非流動資產可能有減損。因該個體作出無法估計該等個別資產之可回收金額之結論，故對其所歸屬之現金產生單位（CGU）進行減損測試。該個體作出結論：該現金產生單位之可回收金額大於其帳面金額，因此未認列減損損失。於決定該現金產生單位之可回收金額時，該個體作出若干與其所暴露之氣候相關轉型風險有關之假設。此等假設包括有關未來：
- (a) 法律及監管發展之假設；
 - (b) 消費者需求之假設；
 - (c) 商品價格之假設；及
 - (d) 取得溫室氣體排放額度成本之假設。

應用

考量國際財務報導準則會計準則之特定規定

6.4 國際會計準則第 36 號「資產減損」並未規定個體揭露有關於決定現金產生單位之可回收金額時所使用之假設之資訊，若該現金產生單位並未包含商譽或非確定耐用年限無形資產，且該個體於本報導期間內對該現金產生單位並未認列減損損失。然而，該個體考量國際會計準則第 8 號第 31A 段是否規定其揭露有關此等假設之資訊。

考量國際會計準則第 8 號第 31A 段之規定

6.5 國際會計準則第 8 號第 31A 段規定個體揭露有關其於報導期間結束日對未來所作之假設及估計不確定性之其他主要來源之資訊，該等假設及不確定性具有導致資產及負債帳面金額於下個會計年度重大調整之重大風險。該段亦規定個體揭露該等資產及負債之性質及其於報導期間結束日之帳面金額之詳細資訊。

6.6 該個體作出結論：其於決定該現金產生單位可回收金額時所作之某些假設，具有導致該等非流動資產之帳面金額於下個會計年度重大調整之重大風險。此等假設包括與不確定性有關之假設，該等不確定性將不會於下個會計年度內解決，但具有若該個體於下個會計年度對該等假設作修正則將導致該等資產帳面金額重大調整之重大風險。該個體於考量下列各項後，達成此結論：

- (a) 現金產生單位帳面金額之大小—該現金產生單位構成該個體之資產總額之大部分。因此，對該現金產生單位帳面金額相對較小之調整，可能導致重大減損損失。
- (b) 管理階層於決定假設時所作判斷之主觀性或複雜性—該等判斷涉及高度主觀性與複雜性，因其反映有關將於中期及長期將發生之高度不確定之未來事件（諸如為限制氣候變遷之影響之政府行動以及此等行動之時點）之管理階層預期。此高度主觀性及複雜性增加可能因新資訊或新發展而改變假設之風險。
- (c) 於下個會計年度之新資訊或新發展可能導致假設變動之風險—氣候相關之市場、經濟、監管及法律之頻繁新發展，增加該個體可能須於下個會計年度內檢視其假設（包括有關中期及長期不確定性之假設）之風險。於下個會計年度之新資訊或新發展之可能性愈高，該個體可能須修正其假設之可能性愈高。
- (d) 現金產生單位帳面金額對假設變動之敏感度—該現金產生單位之帳面金額對假設係高度敏感。此等假設之相對較小之變動可能導致該現金產生單位可回收金額之減少及重大減損損失。

6.7 該個體對第 6.6 段中所辨認之假設，適用國際會計準則第 8 號第 31A 段，其揭露：

- (a) 有關此等假設之資訊；及
- (b) 該現金產生單位非流動資產之性質及於報導期間結束日之帳面金額之詳細資訊。

6.8 國際會計準則第 8 號第 31E 段規定個體提供此等揭露，須以有助於財務報表使用者了解管理階層對未來及估計不確定性之其他來源所作判斷之方式為之。個體所提供資訊之性質及範圍將隨假設及其他情況之性質而異。

6.9 因此，該個體就其所辨認之假設，決定其所提供資訊之性質及範圍，以符合國際會計準則第 8 號第 31E 段所述之目的。例如該個體揭露有關該等假設之質性及量化資訊—包括假設之性質、非流動資產之帳面金額對此等假設之敏感度及該敏感度之理由—若如此作對符合該目的係屬必要。

國際會計準則第 36 號「資產減損」之釋例

釋例 10 與不確定性有關之假設之揭露

本釋例例示國際會計準則第36號第134段(d)(i)至(ii)及第134段(f)之規定。具體而言，其例示一個體如何揭露有關其用以決定資產可回收金額之關鍵假設之資訊。

背景

- IE90 個體之營運產生大量溫室氣體排放。該個體受到其營運所處之某些司法管轄區之溫室氣體排放法規所規範。該等法規規定該個體須就其部分排放量取得排放額度而產生成本（排放額度成本）。*該個體預期此等法規未來將變得更普遍。
- IE91 該個體已將商譽之一重大金額分攤至其某一現金產生單位，且至少每年對該現金產生單位進行減損測試。該個體作出結論，該現金產生單位之可回收金額大於其帳面金額，因此於本報導期間不認列減損損失。該個體已判定其有關未來排放額度成本之假設係關鍵假設，亦即該等假設係現金產生單位之可回收金額對其最為敏感之假設之一。

應用

合理且可佐證之假設

- IE92 該個體於對現金產生單位進行減損測試時衡量其使用價值。於適用國際會計準則第 36 號第 33 至 38 段衡量現金產生單位之使用價值時，個體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將存在之各種經濟情況所作之最佳估計。此等假設包括有關未來排放額度成本之假設。
- IE93 有關未來排放額度成本之假設，包括有關未來排放額度價格及未來排放法規之假設。惟此等假設並未反映已反映於折現率之風險。

揭露

* 本釋例僅例示該個體於進行資產減損測試時對排放額度成本之考量，以及其對相關關鍵假設之資訊之揭露。本釋例並未涵蓋，例如一個體於管理氣候相關風險時可能發生之其他成本。

關鍵假設及用以決定該等假設被賦予之數值之作法

IE94 適用國際會計準則第 36 號第 134 段(d)(i)至(ii)，該個體揭露：

- (a) 其關鍵假設，包括未來排放額度成本之假設，諸如未來溫室氣體排放額度價格及未來排放法規；及
- (b) 其決定此等關鍵假設被賦予之數值之作法，包括其有關未來溫室氣體排放額度價格及未來排放法規之假設是否與外部資訊來源一致；以及若不一致，其如何及為何異於此等資訊來源。

敏感度資訊

IE95 適用國際會計準則第 36 號第 134 段(f)，該個體亦考量關鍵假設之合理可能變動是否將使該現金產生單位之帳面金額超過其可回收金額，亦即，假設之此一變動是否將導致減損損失。例如，該個體考量其有關未來溫室氣體排放額度價格之假設之合理可能變動是否將導致減損損失。若然，該個體揭露：

- (a) 該現金產生單位可回收金額超過其帳面金額之金額；
- (b) 有關該未來溫室氣體排放額度價格之假設被賦予之數值；及
- (c) 為使該現金產生單位可回收金額等於其帳面金額，此等數值必須變動之數額（於納入該變動對用以衡量可回收金額之其他變數之任何連帶影響後）。

國際會計準則第 37 號「負債準備、或有負債及或有資產」之施行指引

D 釋例：揭露

...

以下釋例例示國際會計準則第 37 號第 85 段之規定。具體而言，其例示個體可能如何揭露有關廠房除役及場址復原義務之資訊，即使該等義務對個體之廠房除役及場址復原負債準備之帳面金額之影響係屬不重大。

釋例 2A 除役及場址復原義務

背景

個體係一製造商，並就其設施負有廠房除役及場址復原義務。該個體假設其將持續維護並營運其部分設施達極長期間。因此，為清償與此等設施有關之義務所需之成本將於極遙遠之未來發生，以致當折現至其現值時，其對該個體之廠房除役及場址復原負債準備之帳面金額之影響係屬不重大。然而，清償與此等設施有關之義務之成本將係高，且存在一項重大且日益增加之風險，即該個體可能須較其預期更早關閉該等設施。此風險源自於對轉型至低碳經濟所作之努力，其可能包括消費者對該個體之產品之需求轉變，以及於該個體營運所處之司法管轄區內為減少溫室氣體排放而可能採取之監管及政策行動。

應用

國際會計準則第 37 號第 85 段規定個體對每一類負債準備揭露資訊。該個體作出結論，雖然其部分廠房除役及場址復原義務對其廠房除役及場址復原負債準備之帳面金額之影響不重大（見背景段），有關此等義務之資訊係屬重大。該個體於考量（但不僅限於）下列因素後達成此結論：

- (a) 清償該等義務所需成本之大小—清償該等義務之成本係高；
- (b) 提前清償之風險—該個體可能須較預期更早清償該等義務之風險係重大且日益增加；
及

- (c) 外部氣候相關質性因素—該個體營運所處之行業及司法管轄區（包括該個體之市場、經濟、監管及法律環境），使有關該等義務之資訊更可能影響該個體之財務報表主要使用者以該等財務報表為基礎所作之決策。

於適用國際會計準則第 37 號第 85 段時，該個體揭露有關其廠房除役及場址復原負債準備之資訊。此資訊包含有關對該負債準備帳面金額之影響不重大之義務之資訊。該個體揭露之資訊包括：

- (a) 該等義務性質之簡要描述及清償該等義務所須之經濟效益流出之預期時點。
- (b) 有關該等流出之金額或時點不確定性之說明。於對提供適當資訊係屬必要時，該個體亦揭露對未來事項所作之各重大假設。此等假設可能包括有關該個體每一主要設施未來使用之假設—例如，該個體預期何時關閉該等設施。

理事會對 2025 年 11 月發布之「財務報表中有關不確定性之揭露」之核准

「財務報表中有關不確定性之揭露」由國際會計準則理事會全體 12 位理事贊成發布。

Andreas Barckow

主席

Linda Mezon-Hutter

副主席

Nick Anderson

Patrina Buchanan

Tadeu Cendon

Florian Esterer

Zach Gast

Hagit Keren

Bruce Mackenzie

Bertrand Perrin

Rika Suzuki

Robert Uhl



國際財務報導準則會計準則結論基礎之修正

本節訂定國際財務報導準則會計準則結論基礎之修正，適用於個體適用國際財務報導準則第 18 號之期間。附錄 B 訂定國際財務報導準則會計準則結論基礎之修正，適用於個體適用國際財務報導準則第 18 號前之期間。

國際財務報導準則第 18 號「財務報表中之表達與揭露」之結論基礎

財務報表中有關不確定性之揭露（2025年11月）

BC428 國際會計準則理事會（IASB）於 2025 年 11 月發布「財務報表中有關不確定性之揭露」，其於若干國際財務報導準則會計準則隨附之指引中新增釋例。該等釋例之目的係例示個體如何適用準則之規定，以於其財務報表中報導不確定性之影響。

背景

BC429 國際會計準則理事會（IASB）於 2021 年 3 月發布「第三次議程諮詢」之徵求資訊函。回覆該諮詢之利害關係人對下列事項之表達關切：財務報表中有關氣候相關風險之影響之資訊有時不足，或與個體於財務報表外提供之資訊（特別是於其他一般用途財務報告中所報導之資訊）顯得不一致。國際會計準則理事會（IASB）為回應該等關切，於其工作計畫中新增一計畫，以探討改善於財務報表中氣候相關風險之影響之報導之針對性行動。

BC430 於啟動該計畫後，國際會計準則理事會（IASB）決議改變計畫之目的，以涵蓋一般之不確定性。國際財務報導準則會計準則之原則基礎性質意謂，國際會計準則理事會（IASB）作為該計畫之一部分所採取之任何行動，將不僅適用於源自氣候相關風險之不確定性，亦適用於一般之不確定性。

BC431 國際會計準則理事會（IASB）研究利害關係人對財務報表中報導不確定性之影響之關切之性質及原因。研究顯示，就規定個體於財務報表中揭露有關不確定性之影響之資訊而言，國際財務報導準則會計準則通常係屬足夠。然而，個體於適用該等準則時面臨某些挑戰。

BC432 國際會計準則理事會（IASB）決議制定釋例以例示如何及於何種情況下，適用國際財務報導準則會計準則之規定可能導致個體於財務報表中揭露有關不確定性之影響之資訊。該等釋例例示國際財務報導準則第 18 號、國際財務報導準則第 7 號、國際會計準則第 8 號、國際會計準則第 36 號及國際會計準則第 37 號中之規定。

制定釋例時之整體考量

例示哪些規定？

BC433 國際會計準則理事會（IASB）注意到，不確定性之影響於財務報表間係屬廣泛，且個體於報導此等影響時，可能適用國際財務報導準則會計準則中之許多規定。利害關係人之關切大部分與準則中揭露規定之適用有關。因此，國際會計準則理事會（IASB）作出結論，若釋例聚焦於例示該等規定之適用，將最有助益。國際會計準則理事會（IASB）亦決議聚焦於對於財務報表中報導不確定性之影響最攸關且較可能回應利害關係人關切之揭露規定（見第 BC429 段）。

BC434 國際會計準則理事會（IASB）亦注意到，釋例依其性質無法例示：

- (a) 可能適用於某一特定事實型態之各國國際財務報導準則會計準則中之所有規定之應用；
- (b) 個體於作重大性之判斷時將考量之所有事實及情況；或
- (c) 個體於某一特定事實型態中須揭露之所有重大資訊。

例示何種類型之不確定性及事實型態？

BC435 國際會計準則理事會（IASB）注意到，利害關係人主要關切有關氣候相關不確定性之影響之報導。因此，國際會計準則理事會（IASB）作出結論，例示國際財務報導準則會計準則對氣候相關不確定性之適用之釋例，將最有助於回應此等關切。

BC436 許多對公開徵求意見之釋例草案之回應者建議國際會計準則理事會（IASB）制定更多釋例，以例示其他類型之不確定性。某些此等回應者擔心，強調氣候相關不確定性可能顯示揭露有關此等不確定性資訊之門檻相較於其他不確定性為低。然而，國際會計準則理事會（IASB）指出，使用氣候相關事實型態所例示之原則及規定同等適用於其他類型之不確定性。國際會計準則理事會（IASB）亦指出：

- (a) 個體評估有關氣候相關不確定性之影響之資訊是否重大之方式，與其評估有關任何其他不確定性之影響之資訊之方式相同；且
- (b) 僅於該個體基於其特定事實及情況作出該資訊係屬重大之結論時，該個體始提供此等資訊。

BC437 國際會計準則理事會（IASB）亦指出個體將就下列各項評估資訊是否重大：

- (a) 就財務報表之目的—財務報表之目的係提供有關一個體之資產、負債、權益、收益及費損之資訊，該等資訊對財務報表主要使用者評估未來淨現金流入至該個體之展望及評估管理階層對該個體經濟資源之託管責任係屬有用。個體僅於提供有關不確定性（包含氣候相關不確定性）之影響之資訊

對符合財務報表之目的係屬必要時，始須揭露該等資訊。就財務報表被判斷為重大之資訊，通常不同於就其他一般用途財務報告（諸如永續相關財務揭露）被判斷為重大之資訊，因此等報告與財務報表具有不同之目的，且依適用之報導規定提供有關報導個體不同類型之資訊。

- (b) 就財務報表之主要使用者之需求—財務報表之主要使用者係現有及潛在之投資者、貸款人及其他債權人。其他方亦可能認為財務報表有用，然而，財務報表並非主要針對此等其他方。

BC438 國際會計準則理事會（IASB）亦指出：

- (a) 不確定性以多種方式及不同程度影響許多行業。據此，國際會計準則理事會（IASB）決議以足夠概括之方式訂定事實型態，以使該等釋例可適用於多種行業營運之各種個體。
- (b) 該等釋例例示個體於特定事實型態中如何適用國際財務報導準則會計準則之規定。然而，於其他事實型態中該等規定之適用，可能導致個體揭露之資訊與釋例中所例示之資訊類似之資訊。

釋例之最佳格式為何？

BC439 國際會計準則理事會（IASB）考量究係將此等釋例作為教育文件發布、作為隨附於國際財務報導準則會計準則之釋例發布，抑或將其納入準則中。國際會計準則理事會（IASB）決議將該等釋例作為隨附於國際財務報導準則會計準則之釋例發布。雖然釋例並非準則整體之一部分，且因此於某些司法管轄區可能不會被翻譯或認可，國際會計準則理事會（IASB）作出結論：

- (a) 釋例係易於取得，因其被納入與隨附於準則之其他指引並列；
- (b) 釋例係編製者於適用準則時使用，且有助於查核人員及主管機關支持渠等之查核及監管執行活動；及
- (c) 釋例於內容及格式上，相較於將其納入準則時容許較大之彈性。

每一釋例之目的及理由

重大性判斷及額外資訊之揭露

BC440 國際會計準則理事會（IASB）制定「國際財務報導準則第 18 號之釋例」之釋例 IV-1，以回應利害關係人對於財務報表中所揭露有關氣候相關風險之影響之資訊與於財務報表外所提供之資訊間顯得不一致之關切。利害關係人表示，渠等觀察到於

財務報表外有關氣候相關事項之廣泛討論，但於財務報表中有關該等事項之影響之資訊卻極為少見。

- BC441 國際會計準則理事會（IASB）指出，若適用國際財務報導準則會計準則之個體於評估資訊之重大性時聚焦於量化因素，而非量化及質性因素兩者，即可能發生此情況。因此，國際會計準則理事會（IASB）決議例示個體於作重大性判斷時如何考量質性因素。情境 1 例示一情況：個體於運用判斷並考量其特定情況（包括於其他一般用途財務報告中所揭露之事項）後，適用國際財務報導準則第 18 號第 20 段而於財務報表中作額外揭露。為回應利害關係人對考量質性因素可能導致過度揭露之疑慮，國際會計準則理事會（IASB）亦制定情境 2，其例示個體判定額外揭露非屬必要之情況。
- BC442 當國際會計準則理事會（IASB）對釋例草案公開徵求意見時，許多回應者關切，情境 1 超出國際財務報導準則第 18 號第 20 段之規定。此等回應者表示，此情境暗示個體須辨認並揭露有關廣泛之不確定性之資訊，並須預期廣大財務報表使用者之資訊需求。此等回應者表示，儘管有情境 2 之例示，情境 1 仍將導致大量之樣板化揭露，該等揭露可能模糊重大資訊而非提供重大資訊。渠等亦關切，個體將須建立新流程及控制，其對個體及其查核人員將為一種負擔。
- BC443 為回應此等關切，國際會計準則理事會（IASB）於釋例 IV-1 中闡明，個體係就財務報表整體考量額外揭露是否將提供重大資訊。國際會計準則理事會（IASB）亦闡明，個體聚焦於主要使用者之共同資訊需求，且不預期個體須預期個別使用者之資訊需求。
- BC444 國際會計準則理事會（IASB）亦指出：
- (a) 個體僅於額外資訊係屬重大時，始藉由適用國際財務報導準則第 18 號第 20 段提供額外揭露。該等額外揭露應以不會模糊其他重大資訊之方式為之。
 - (b) 個體很有可能已辨認所暴露之不確定性作為其現有風險管理流程與控制之一部分。個體將以與其作其他重大性判斷相同之方式，判斷有關該等不確定性之影響之資訊是否重大。因此，國際會計準則理事會（IASB）不預期個體為辨認其所暴露之不確定性及考量有關該等不確定性之影響之資訊是否可能重大，而建立新流程及控制。

假設及估計不確定性之其他來源

- BC445 國際會計準則理事會（IASB）決議制定若干釋例以例示適用國際財務報導準則會計準則之規定，將如何導致個體揭露有關其對未來所作之假設及估計不確定性之其他來源之資訊。研究指出，為使財務報表使用者能了解不確定性如何影響資產

及負債之認列與衡量，有關假設之資訊通常係屬必要。此等釋例例示國際財務報導準則第 7 號、國際會計準則第 8 號、國際會計準則第 36 號及國際會計準則第 37 號中之揭露規定。*

細分

- BC446 國際會計準則理事會 (IASB) 制定「國際財務報導準則第 18 號之釋例」之釋例 IV-2，以例示適用彙總及細分之原則，可能如何導致個體以非類似風險特性為基礎細分於附註中所提供之某一不動產、廠房及設備類別之資訊。國際會計準則理事會 (IASB) 作出結論，細分資訊可能提供有關不確定性之影響 (諸如該釋例中所例示之事實型態) 之重大資訊。
- BC447 國際會計準則理事會 (IASB) 指出，該釋例例示不動產、廠房及設備之帳面金額之細分，作為細分某一項目之資訊將提供重大資訊之例。然而，國際財務報導準則第 18 號中之細分原則規定個體細分其於附註中所提供之其他資訊 (包括有關不動產、廠房及設備之其他資訊)，每當所產生之細分資訊係屬重大時。

影響分析

- BC448 國際會計準則理事會 (IASB) 作出釋例之效益將超過成本之結論，因其預期：
- (a) 釋例會產生對財務報表使用者而言有關不確定性之影響之改善資訊。
 - (b) 個體於了解釋例之意涵並改變其於財務報表中所揭露之資訊時，發生之成本有限。特別是，國際會計準則理事會 (IASB) 預期個體將無需為辨認揭露哪些資訊而建立新流程及控制 (見第 BC444 段 (b))，且任何新揭露所需之資訊，可能可由適用國際財務報導準則會計準則之認列及衡量之規定而取得。

生效日及過渡規定

- BC449 隨附於國際財務報導準則會計準則之文件 (包括釋例) 並非該等準則整體之一部分，因此並無生效日或過渡規定。
- BC450 國際會計準則理事會 (IASB) 預期釋例可能：

*見國際財務報導準則第 7 號「金融工具：揭露」之結論基礎第 BC56B 至 BC56D 段、國際會計準則第 8 號「財務報表之編製基礎」之結論基礎第 BC31AE 至 BC31AG 段、國際會計準則第 36 號「資產減損」之結論基礎第 BC209R 至 BC209S 段，以及國際會計準則第 37 號「負債準備、或有負債及或有資產」之結論基礎第 BC22 至 BC23 段。

- (a) 有助於個體作重大性判斷，並於財務報表中提供符合該等財務報表之使用者需求之資訊。個體於判定哪些資訊係屬重大，且因此須於其財務報表中揭露時，運用判斷。個體於每一報導日重新評估此等判斷。先前不重大之資訊可能隨著個體之情況或其外部環境改變而變成重大，反之亦然。
- (b) 對如何適用國際財務報導準則會計準則中之揭露規定提供額外之深入見解。此等額外深入見解可能改變個體對國際財務報導準則會計準則中之揭露規定之了解。因此，此等額外深入見解所構成之資訊可能於釋例發布前個體尚非可得。因為此等新深入見解，個體可能判定其需改變其所提供之揭露。

BC451 國際會計準則理事會（IASB）預期，個體將有權有足夠之時間以施行因釋例而對其財務報表所揭露之資訊所作之任何變動。決定多少時間係足夠係一判斷事項，並其取決於個體之特定事實及情況。儘管如此，個體將被預期及時施行任何變動。

國際財務報導準則第 7 號「金融工具：揭露」之結論 基礎

有關金融工具所產生之風險之性質及程度之揭露（第 31 至 42 及 B6 至 B28 段）

...

信用風險（第 36 至 38、B9 及 B10 段）

...

財務報表中有關不確定性之揭露（2025 年 11 月）

BC56B 國際會計準則理事會（IASB）於 2025 年 11 月發布「財務報表中有關不確定性之揭露」，其於「國際財務報導準則第 7 號之施行指引」第 IG22A 段中新增釋例。國際財務報導準則第 18 號「財務報表中之表達與揭露」之結論基礎第 BC429 至 BC451 段包含國際會計準則理事會（IASB）於制定此釋例時之整體考量。

BC56C 國際會計準則理事會（IASB）制定第 IG22A 段中之釋例，以例示有關特定風險對個體信用風險暴險之影響及信用風險管理實務之資訊之揭露，以及有關此等實務如何與預期信用損失之認列及衡量相關聯之資訊之揭露。國際會計準則理事會（IASB）指出個體之信用風險暴險受許多風險影響，但於某些情況下有關特定風險之影響之特定資訊可能係屬重大。為協助個體評估於其情況下資訊是否將係屬重大，國際會計準則理事會（IASB）決議例示個體於作此評估時可能考量之因素。

BC56D 針對公開徵求意見之釋例草案，某些回應者關切該釋例可能被解讀為規定個體單獨量化並揭露氣候相關風險對預期信用損失之衡量之影響。國際會計準則理事會（IASB）指出信用風險之評估係基於多因素且整體之分析。國際會計準則理事會（IASB）亦指出預期信用損失之認列與衡量係以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為基礎。因此，個體：

- (a) 無須提供有關任何個別因素之量化資訊，若此等資訊未被用於預期信用損失之認列與衡量；及
- (b) 以其與預期信用損失之認列與衡量有關之現行實務為基礎提供資訊。

國際會計準則第 8 號「財務報表之編製基礎」之結論 基礎

會計政策之選擇及適用之揭露(第 27A 至 27I 段及 31A 至 31I 段)

...

有關估計不確定性之主要來源之揭露

...

財務報表中有關不確定性之揭露 (2025 年 11 月)

BC31AE 國際會計準則理事會 (IASB) 於 2025 年 11 月發布「財務報表中有關不確定性之揭露」,其於「國際會計準則第 8 號之施行指引」中新增釋例 6。國際財務報導準則第 18 號「財務報表中之表達與揭露」之結論基礎第 BC429 至 BC451 段包含理事會於制定此釋例時之整體考量。

BC31AF 國際會計準則理事會 (IASB) 制定釋例 6 以例示國際會計準則第 8 號第 31A 及 31E 段中,揭露有關個體對未來所作之假設及估計不確定性之其他主要來源之資訊之規定。具體而言,此釋例:

- (a) 例示將第 31A 段適用於有關僅於下個會計年度結束後始解決之不確定性之假設。國際會計準則理事會 (IASB) 作出結論,此釋例將有助於個體判定是否揭露與可能於中期或長期發生之事件或情況相關之假設之資訊;
- (b) 例示於適用第 31E 段時,個體如何決定揭露有關該等假設之哪些資訊。國際會計準則理事會 (IASB) 作出結論,此釋例將有助於說明個體須揭露符合該段目的之資訊,且揭露量化資訊對符合該目的可能係屬必要。

BC31AG 公開徵求意見之釋例草案之某些回應者表示:

- (a) 對第 31A 段是否適用於有關僅於下個會計年度結束後始解決之不確定性之假設存有不同觀點 (見第 BC31AF 段(a))。此等回應者建議修正該段之規定以闡明其適用。國際會計準則理事會 (IASB) 作出結論,修正此等規定非屬必要,且該釋例適當例示此等規定於有關長期不確定性之假設之適用。此釋例可能對此等規定之適用提供額外深入見解之事實,並不意謂進行準

則制定係屬必要。

- (b) 該釋例例示一情況，即國際會計準則第36號「資產減損」之特定規定並未規定個體揭露有關假設之資訊。就此等回應者之觀點，此情況顯示國際會計準則第36號存有缺失，國際會計準則理事會（IASB）應透過準則制定予以修正，而非依賴國際會計準則第8號第31A段之規定。國際會計準則理事會（IASB）作出結論，第31A段之規定可能於國際會計準則第36號之特定揭露規定不適用時適用之事實，並不表示國際會計準則第36號之揭露規定存有缺失。

國際會計準則第 36 號「資產減損」之結論基礎

本準則因「財務報表中有關不確定性之揭露」（2025 年 11 月）所作之變動

BC209R 國際會計準則理事會（IASB）於 2025 年 11 月發布「財務報表中有關不確定性之揭露」，其於「國際會計準則第 36 號之釋例」中新增釋例 10。國際財務報導準則第 18 號「財務報表中之表達與揭露」之結論基礎第 BC429 至 BC451 段包含國際會計準則理事會（IASB）於制定此釋例時之整體考量。

BC209S 國際會計準則理事會（IASB）制定釋例 10 以例示於衡量資產可回收金額所使用之假設之揭露。因為於各種行業營運之個體均受到溫室氣體排放法規所規範，且有關於估計相關成本時所使用之假設之資訊可能係屬重大，國際會計準則理事會（IASB）決議例示有關溫室氣體排放之未來排放額度成本之假設之揭露。此等假設係個體於估計未來現金流量以衡量資產（或現金產生單位）之可回收金額時可能須作出之其中若干假設。雖然該釋例例示有關取得溫室氣體排放額度之成本之假設之揭露，該釋例中所例示之原則及規定，同等適用於與其他不確定性有關之假設。

國際會計準則第 37 號「負債準備、或有負債及或有資產」之結論基礎

財務報表中有關不確定性之揭露（2025 年 11 月）

- BC22 國際會計準則理事會（IASB）於 2025 年 11 月發布「財務報表中有關不確定性之揭露」，其於「國際會計準則第 37 號『負債準備、或有負債及或有資產』之施行指引」第 D 節中新增釋例 2A。國際財務報導準則第 18 號「財務報表中之表達與揭露」之結論基礎第 BC429 至 BC451 段包含理事會於制定此釋例時之整體考量。
- BC23 國際會計準則理事會（IASB）制定釋例 2A 以例示有關與清償廠房除役及場址復原義務所須流出之金額或時點相關之不確定性之揭露。具體而言，國際會計準則理事會（IASB）決議例示一情況，於該情況中有關某些義務之資訊係屬重大，即使該等義務對個體之廠房除役及場址復原負債準備之帳面金額之影響係屬不重大。

附錄 A—國際財務報導準則會計準則指引之修正，適用於個體適用國際財務報導準則第 18 號前之期間

國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」之施行指引

IG2 本指引分為三部分。第 IG3 至 IG6 段提供財務報表表達之釋例。第 IG7 至 IG9 段已刪除。第 IG10 及 IG11 段提供資本揭露之釋例。第 IG12 至 IG39 段提供釋例例示個體如何適用國際會計準則第 1 號中之特定規定以於其財務報表中報導不確定性之影響。

.....

第四部分：有關不確定性之影響之揭露

釋例 IV-1—適用國際會計準則第 1 號第 31 段之重大性判斷

IG12 本釋例例示個體如何適用國際會計準則第 1 號第 31 段之規定，並就財務報表作重大性判斷*。本釋例例示兩種情境：第一種情境中，此等判斷導致超出國際財務報導準則會計準則明確規定者以外之額外揭露，而第二種情境中，該等判斷則未導致額外揭露。

情境 1—導致額外揭露之重大性判斷

背景

IG13 A 個體係於一資本密集行業營運之製造商。該個體暴露於重大之氣候相關轉型風險，並於已採用影響該個體之營運之氣候相關政策之司法管轄區中營運。該個體已發展氣候相關轉型計畫，以管理其氣候相關轉型風險。該計畫對該個體係策略上重要，且預期重大影響其未來營運。

IG14 A 個體於隨附財務報表之一般用途財務報告中揭露有關其轉型計畫之資訊，包括有關其計畫如何於未來十年減少溫室氣體排放之詳細資訊。該個體說明其計畫藉

*國際財務報導準則實務聲明書第 2 號「作重大性判斷」亦就依國際財務報導準則會計準則編製一般用途財務報表時作重大性判斷，提供非強制性之指引。

由未來投資於更節能之技術，並改變其某些原料及製造方法，以減少此等排放。該個體於其一般用途財務報告中並未揭露有關其氣候相關轉型計畫之其他資訊。

應用

考量國際財務報導準則會計準則之特定規定

- IG15 A 個體於編製財務報表時，評估其氣候相關轉型計畫對其財務狀況及財務績效之影響。該個體判定，其轉型計畫對其於本報導期間之資產與負債及相關收益與費損之認列或衡量並無影響，因為例如：
- (a) 對受影響之製造設施，該轉型計畫並未影響其耐用年限。此等設施於其目前耐用年限屆滿前將不會被取代。
 - (b) 於該個體依轉型計畫改變其於製程中所使用之原料前，該個體現有之原料存貨將被完全耗用。該等原料之帳面金額係可回收。
 - (c) 受影響之現金產生單位 (CGUs) 之可回收金額，於依國際會計準則第36號「資產減損」之規定反映該轉型計畫之影響後，超過其帳面金額。
 - (d) 該轉型計畫並未影響為清償該個體之除役及場址復原義務所須支出之時點或金額。
- IG16 A 個體亦評估國際財務報導準則會計準則—諸如國際會計準則第 2 號「存貨」、國際會計準則第 16 號「不動產、廠房及設備」、國際會計準則第 36 號或國際會計準則第 37 號「負債準備、或有負債及或有資產」—之特定規定，是否規定該個體須揭露有關其轉型計畫對其財務狀況及財務績效之影響（或缺乏影響）之資訊。該個體判定，該等特定規定並未如此規定。

考量國際會計準則第 1 號第 31 段之規定

- IG17 國際會計準則第 1 號第 31 段規定，當遵循國際財務報導準則會計準則之特定規定不足以使財務報表使用者能了解交易及其他事項與情況對個體財務狀況及財務績效之影響時，個體應考量是否提供額外揭露。
- IG18 個體適用國際會計準則第 1 號第 31 段，例如，於檢視其財務報表草稿以判定該等財務報表是否已提供所有重大資訊時。此檢視給予該個體「退一步」之機會，以較廣泛之觀點彙總考量其於財務報表中所提供之資訊。此檢視可能涉及考量若無額外揭露，財務報表中之資訊是否可能與隨附該等財務報表之一般用途財務報告中之資訊顯得不一致。

- IG19 作為第 IG18 段評估之一部分，個體使用其對交易及其他事項與情況之知識與經驗，以辨認就其財務報表整體係屬重大之所有資訊是否均已於該等財務報表中提供。個體考量主要使用者之共同資訊需求—而非個別使用者之需求。
- IG20 於適用國際會計準則第 1 號第 31 段時，A 個體運用判斷以判定使其財務報表使用者能了解其轉型計畫對其財務狀況及財務績效之影響（或缺乏影響）之額外揭露是否將提供重大資訊。亦即，該個體考量遺漏此資訊是否可被合理預期將影響其財務報表之主要使用者以該等財務報表為基礎所作之決策。
- IG21 於對此等額外揭露是否將提供重大資訊作判斷時，A 個體考量量化及質性因素兩者。雖然該轉型計畫對該個體於本報導期間之財務狀況及財務績效並無影響，該個體考量之質性因素，包括：
- (a) 個體特定質性因素—例如，A 個體考量：
- (i) 其對氣候相關轉型風險之暴險之性質及程度。該個體對氣候相關轉型風險具有重大暴險，而其轉型計畫有助於降低該等風險。
- (ii) 其轉型計畫對其營運之重大性。該個體之轉型計畫對其未來營運係策略上重要，且預期重大影響該個體之未來營運。
- (b) 外部質性因素—例如，A 個體考量其營運所處之行業及司法管轄區（包括其市場、經濟、監管及法律環境）是否使該資訊更可能影響該個體之財務報表之主要使用者以該等財務報表為基礎所作之決策。該個體判定其營運所處之行業及司法管轄區確實如此，因氣候相關轉型風險對於同一行業內營運之個體之經營模式之重大性，以及該個體營運所處之司法管轄區所採用之氣候相關政策。
- IG22 A 個體亦考量，若無額外揭露，其財務報表中之資訊是否可能與隨附該等財務報表之一般用途財務報告中有關其轉型計畫之資訊顯得不一致。例如，有關該個體計劃改變其製造方法並投資於更節能之技術之資訊，可能顯示其某些資產可能有減損。
- IG23 於考量其特定事實與情況後（包括第 IG21 至 IG22 段所述者），A 個體判定，用以說明其轉型計畫對其於本報導期間之財務狀況及財務績效缺乏影響之額外揭露，將就其財務報表整體提供重大資訊。例如，該個體可藉由揭露第 IG15 段所說明之原因，以說明為何其轉型計畫對其於本報導期間之財務狀況及財務績效並無影響。

情境 2—未導致額外揭露之重大性判斷

背景

- IG24 B 個體係一服務供應商，其係於具低溫室氣體排放且對氣候相關轉型風險之暴險有限之行業營運。該個體於隨附其財務報表之一般用途財務報告中揭露其係低溫室氣體排放，並說明其使用再生能源以及避免暴露於高排放之活動（如有可能）。該個體亦說明其計劃如何藉由維持其現行溫室氣體排放政策以保持低排放。
- IG25 B 個體之溫室氣體排放政策預期不會重大影響其未來營運。該個體於其一般用途財務報告中並未揭露有關其溫室氣體排放政策之其他資訊。

應用

考量國際財務報導準則會計準則之特定規定

- IG26 B 個體於編製其財務報表時，適用國際財務報導準則會計準則中認列及衡量之規定。適用該等規定，該個體判定，對於其於本報導期間之資產與負債及相關收益與費損之認列及衡量，其溫室氣體排放政策並無影響。
- IG27 B 個體亦評估國際財務報導準則會計準則中之特定規定是否規定該個體揭露有關其溫室氣體排放政策對其財務狀況及財務績效之影響（或缺乏影響）之資訊。該個體判定，該等特定規定並未如此規定。

考量國際會計準則第 1 號第 31 段之規定

- IG28 於適用國際會計準則第 1 號第 31 段（見第 IG17 至 IG19 段）時，B 個體運用判斷以判定使其財務報表使用者能了解其溫室氣體排放政策對其財務狀況及財務績效之影響（或缺乏影響）之額外揭露是否將提供重大資訊。亦即，該個體考量遺漏此資訊是否可被合理預期將影響其財務報表之主要使用者以該等財務報表為基礎所作之決策。
- IG29 於作該判斷時，B 個體考量量化及質性因素兩者。該個體判定，並無跡象顯示有關其溫室氣體排放政策對其於本報導期間之財務狀況及財務績效缺乏影響之說明，就其財務報表整體可能係重大資訊。因為，例如：
- (a) 其溫室氣體排放政策預期不會重大影響其未來營運；及
 - (b) 其係於具低溫室氣體排放且對氣候相關轉型風險之暴險有限之行業營運。
- IG30 因此，B 個體判定，用以說明其溫室氣體排放政策對其於本報導期間之財務狀況及財務績效缺乏影響之額外揭露，將不會就其財務報表整體提供重大資訊。因此，

該個體並未提供此等揭露。

釋例 IV-2—有關假設之揭露

IG31 本釋例例示國際會計準則第 1 號第 125 及 129 段之規定。具體而言，其例示：

- (a) 個體可能須如何揭露有關其對未來所作之假設之資訊，即使其他國際財務報導準則會計準則之特定揭露規定並未規定此等揭露；
- (b) 個體如何辨認其須就哪些假設揭露相關資訊；及
- (c) 個體如何決定須揭露有關此等假設之哪些資訊。

背景

IG32 個體於一資本密集之行業營運。該個體暴露於氣候相關轉型風險，該等風險可能影響其回收某些非流動資產帳面金額之能力。該個體並無商譽或非確定耐用年限無形資產。

IG33 於本報導期間結束日，有跡象顯示該個體之某些非流動資產可能有減損。因該個體作出無法估計該等個別資產之可回收金額之結論，故對其所歸屬之現金產生單位（CGU）進行減損測試。該個體作出結論：該現金產生單位之可回收金額大於其帳面金額，因此未認列減損損失。於決定該現金產生單位之可回收金額時，該個體作出若干與其所暴露之氣候相關轉型風險有關之假設。此等假設包括有關未來：

- (a) 法律及監管發展之假設；
- (b) 消費者需求之假設；
- (c) 商品價格之假設；及
- (d) 取得溫室氣體排放額度成本之假設。

應用

考量國際財務報導準則會計準則之特定規定

IG34 國際會計準則第 36 號並未規定個體揭露有關於決定現金產生單位之可回收金額時所使用之假設之資訊，若該現金產生單位並未包含商譽或非確定耐用年限無形資產，且該個體於本報導期間內對該現金產生單位並未認列減損損失。然而，該個

體考量國際會計準則第 1 號第 125 段是否規定其揭露有關此等假設之資訊。

考量國際會計準則第 1 號第 125 段之規定

- IG35 國際會計準則第 1 號第 125 段規定個體揭露有關其於報導期間結束日對未來所作之假設及估計不確定性之其他主要來源之資訊，該等假設及不確定性具有導致資產及負債帳面金額於下個會計年度重大調整之重大風險。該段亦規定個體揭露該等資產及負債之性質及其於報導期間結束日之帳面金額之詳細資訊。
- IG36 該個體作出結論：其於決定該現金產生單位可回收金額時所作之某些假設，具有導致該等非流動資產之帳面金額於下個會計年度重大調整之重大風險。此等假設包括與不確定性有關之假設，該等不確定性將不會於下個會計年度內解決，但具有若該個體於下個會計年度對該等假設作修正則將導致該等資產帳面金額重大調整之重大風險。該個體於考量下列各項後，達成此結論：
- (a) 現金產生單位帳面金額之大小—該現金產生單位構成該個體之資產總額之大部分。因此，對該現金產生單位帳面金額相對較小之調整，可能導致重大減損損失。
 - (b) 管理階層於決定假設時所作判斷之主觀性或複雜性—該等判斷涉及高度主觀性與複雜性，因其反映有關將於中期及長期將發生之高度不確定之未來事件（諸如為限制氣候變遷之影響之政府行動以及此等行動之時點）之管理階層預期。此高度主觀性及複雜性增加可能因新資訊或新發展而改變假設之風險。
 - (c) 於下個會計年度之新資訊或新發展可能導致假設變動之風險—氣候相關之市場、經濟、監管及法律之頻繁新發展，增加該個體可能須於下個會計年度內檢視其假設（包括有關中期及長期不確定性之假設）之風險。於下個會計年度之新資訊或新發展之可能性愈高，該個體可能須修正其假設之可能性愈高。
 - (d) 現金產生單位帳面金額對假設變動之敏感度—該現金產生單位之帳面金額對假設係高度敏感。此等假設之相對較小之變動可能導致該現金產生單位可回收金額之減少及重大減損損失。
- IG37 該個體對第 IG36 段中所辨認之假設，適用國際會計準則第 1 號第 125 段，其揭露：
- (a) 有關此等假設之資訊；及
 - (b) 該現金產生單位非流動資產之性質及於報導期間結束日之帳面金額之詳細資訊。

- IG38 國際會計準則第 1 號第 129 段規定個體提供此等揭露，須以有助於財務報表使用者了解管理階層對未來及估計不確定性之其他來源所作判斷之方式為之。個體所提供資訊之性質及範圍將隨假設及其他情況之性質而異。
- IG39 因此，該個體就其所辨認之假設，決定其所提供資訊之性質及範圍，以符合國際會計準則第 1 號第 129 段所述之目的。例如該個體揭露有關該等假設之質性及量化資訊—包括假設之性質、非流動資產之帳面金額對此等假設之敏感度及該敏感度之理由—若如此作對符合該目的係屬必要。

國際財務報導準則第 7 號「金融工具：揭露」之施行 指引

金融工具所產生之風險之性質及程度（第 31 至 42 及 B6 至 B28 段）

...

信用風險（第 35A 至 36 及 B8A 至 B10 段）

...

與特定風險之影響相關之揭露

IG22A 本釋例例示國際財務報導準則第 7 號第 35A 至 36 段之規定。具體而言，其例示個體可如何揭露：

- (a) 有關特定風險對其信用風險暴險之影響及信用風險管理實務之資訊；及
- (b) 有關此等實務如何與預期信用損失之認列與衡量相關之資訊。

背景

個體係一提供各種商品予各類型客戶之金融機構。作為其信用風險管理實務之一部分，該個體考量多種風險（包括氣候相關風險）對其信用風險暴險之影響。該個體辨認出氣候相關風險對其信用風險暴險具重大影響之兩組放款組合，使其須監控並採取行動以降低因其客戶對氣候相關風險之暴險所產生之信用風險。該等組合係：

- (a) 對農業客戶之放款中，氣候相關事件（諸如乾旱）可能影響該借款人償還其借款之能力者；及
- (b) 對企業不動產客戶之放款中，以位於受洪水風險影響之低窪地區之不動產供作擔保者。

應用

國際財務報導準則第 7 號第 35A 至 36 段包括有關因金融工具產生之信用風險之揭露規定。該個體於考量此等規定時，判定有關氣候相關風險對其所辨認之兩組組合之信用風險暴險之影響之資訊係屬重大。該個體於考量（但不僅限於）下列因素後達成此結論：

- (a) 組合之規模—該兩組組合構成個體整體放款組合之大部分；
- (b) 氣候相關風險之影響之重大性—與影響個體信用風險暴險之其他因素相比，氣候相關風險對該暴險具重大影響。該等影響取決於諸如放款到期日，以及氣候相關風險之性質、可能性及影響程度等因素。
- (c) 外部氣候相關質性因素—個體營運所處之市場、經濟、監管及法律環境，以及氣候相關發展（例如，天氣相關事件之發生及嚴重性增加及氣候模式之長期轉變），使該資訊更可能影響個體之財務報表主要使用者以該等財務報表為基礎所作之決策。

適用國際財務報導準則第 7 號第 35A 至 36 段之規定，該個體考量提供有關氣候相關風險對該個體對所辨認之兩組組合之信用風險暴險之影響之哪些資訊。此資訊可能包括，例如：

- (a) 與氣候相關風險有關之個體信用風險管理實務及該等實務如何與預期信用損失之認列與衡量相關聯之說明；
- (b) 個體如何將氣候相關風險納入其適用國際財務報導準則第 9 號第 5.5 節中之規定時所使用之輸入值、假設及估計技術之說明。此說明可能包括，例如，有關個體如何將該等風險納入預期信用損失模式建構中之資訊或有關判斷基礎調整（亦稱為「模式後調整」或「管理階層覆蓋」）之使用之資訊。
- (c) 有關所持有作為擔保之擔保品及其他信用增強之資訊。此資訊可能包括，例如，有關所持有作為擔保品之受洪水風險影響之不動產及該風險是否已被保險之資訊。
- (d) 有關氣候相關風險集中情況之資訊，若該資訊自個體所作之其他揭露中無法明顯看出。此資訊可能包括，例如，所辨認之兩組組合之帳面金額。

國際會計準則第 36 號「資產減損」之釋例

釋例 10 與不確定性有關之假設之揭露

本釋例例示國際會計準則第36號第134段(d)(i)至(ii)及第134段(f)之規定。具體而言，其例示一個體如何揭露有關其用以決定資產可回收金額之關鍵假設之資訊。

背景

- IE90 個體之營運產生大量溫室氣體排放。該個體受到其營運所處之某些司法管轄區之溫室氣體排放法規所規範。該等法規規定該個體須就其部分排放量取得排放額度而產生成本（排放額度成本）。*該個體預期此等法規未來將變得更普遍。
- IE91 該個體已將商譽之一重大金額分攤至其某一現金產生單位，且至少每年對該現金產生單位進行減損測試。該個體作出結論，該現金產生單位之可回收金額大於其帳面金額，因此於本報導期間不認列減損損失。該個體已判定其有關未來排放額度成本之假設係關鍵假設，亦即該等假設係現金產生單位之可回收金額對其最為敏感之假設之一。

應用

合理且可佐證之假設

- IE92 該個體於對現金產生單位進行減損測試時衡量其使用價值。於適用國際會計準則第 36 號第 33 至 38 段衡量現金產生單位之使用價值時，個體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將存在之各種經濟情況所作之最佳估計。此等假設包括有關未來排放額度成本之假設。
- IE93 有關未來排放額度成本之假設，包括有關未來排放額度價格及未來排放法規之假設。惟此等假設並未反映已反映於折現率之風險。

揭露

* 本釋例僅例示該個體於進行資產減損測試時對排放額度成本之考量，以及其對相關關鍵假設之資訊之揭露。本釋例並未涵蓋，例如一個體於管理氣候相關風險時可能發生之其他成本。

關鍵假設及用以決定該等假設被賦予之數值之作法

IE94 適用國際會計準則第 36 號第 134 段(d)(i)至(ii)，該個體揭露：

- (a) 其關鍵假設，包括未來排放額度成本之假設，諸如未來溫室氣體排放額度價格及未來排放法規；及
- (b) 其決定此等關鍵假設被賦予之數值之作法，包括其有關未來溫室氣體排放額度價格及未來排放法規之假設是否與外部資訊來源一致；以及若不一致，其如何及為何異於此等資訊來源。

敏感度資訊

IE95 適用國際會計準則第 36 號第 134 段(f)，該個體亦考量關鍵假設之合理可能變動是否將使該現金產生單位之帳面金額超過其可回收金額，亦即，假設之此一變動是否將導致減損損失。例如，該個體考量其有關未來溫室氣體排放額度價格之假設之合理可能變動是否將導致減損損失。若然，該個體揭露：

- (a) 該現金產生單位可回收金額超過其帳面金額之金額；
- (b) 有關該未來溫室氣體排放額度價格之假設被賦予之數值；及
- (c) 為使該現金產生單位可回收金額等於其帳面金額，此等數值必須變動之數額（於納入該變動對用以衡量可回收金額之其他變數之任何連帶影響後）。

國際會計準則第 37 號「負債準備、或有負債及或有資產」之施行指引

D 釋例：揭露

...

以下釋例例示國際會計準則第 37 號第 85 段之規定。具體而言，其例示個體可能如何揭露有關廠房除役及場址復原義務之資訊，即使該等義務對個體之廠房除役及場址復原負債準備之帳面金額之影響係屬不重大。

釋例 2A 除役及場址復原義務

背景

個體係一製造商，並就其設施負有廠房除役及場址復原義務。該個體假設其將持續維護並營運其部分設施達極長期間。因此，為清償與此等設施有關之義務所需之成本將於極遙遠之未來發生，以致當折現至其現值時，其對該個體之廠房除役及場址復原負債準備之帳面金額之影響係屬不重大。然而，清償與此等設施有關之義務所需之成本將係高，且存在一項重大且日益增加之風險，即該個體可能須較其預期更早關閉該等設施。此風險源自於對轉型至低碳經濟所作之努力，其可能包括消費者對該個體之產品之需求轉變，以及於該個體營運所處之司法管轄區內為減少溫室氣體排放而可能採取之監管及政策行動。

應用

國際會計準則第 37 號第 85 段規定個體對每一類負債準備揭露資訊。該個體作出結論，雖然其部分廠房除役及場址復原義務對其廠房除役及場址復原負債準備之帳面金額之影響不重大（見背景段），有關此等義務之資訊係屬重大。該個體於考量（但不僅限於）下列因素後達成此結論：

- (a) 清償該等義務所需成本之大小—清償該等義務之成本係高；
- (b) 提前清償之風險—該個體可能須較預期更早清償該等義務之風險係重大且日益增加；
及

- (c) 外部氣候相關質性因素—該個體營運所處之行業及司法管轄區（包括該個體之市場、經濟、監管及法律環境），使有關該等義務之資訊更可能影響該個體之財務報表主要使用者以該等財務報表為基礎所作之決策。

於適用國際會計準則第 37 號第 85 段時，該個體揭露有關其廠房除役及場址復原負債準備之資訊。此資訊包含有關對該負債準備帳面金額之影響不重大之義務之資訊。該個體揭露之資訊包括：

- (a) 該等義務性質之簡要描述及清償該等義務所須之經濟效益流出之預期時點。
- (b) 有關該等流出之金額或時點不確定性之說明。於對提供適當資訊係屬必要時，該個體亦揭露對未來事項所作之各重大假設。此等假設可能包括有關該個體每一主要設施未來使用之假設—例如，該個體預期何時關閉該等設施。

附錄 B—國際財務報導準則會計準則結論基礎之修正，適用於個體適用國際財務報導準則第 18 號前之期間

國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」之結論基礎 財務報表中有關不確定性之揭露（2025年11月）

BC107 國際會計準則理事會（IASB）於 2025 年 11 月發布「財務報表中有關不確定性之揭露」，其於若干國際財務報導準則會計準則隨附之指引中新增釋例。該等釋例之目的係例示個體如何適用準則之規定，以於其財務報表中報導不確定性之影響。

背景

BC108 國際會計準則理事會（IASB）於 2021 年 3 月發布「第三次議程諮詢」之徵求資訊函。回覆該諮詢之利害關係人對下列事項之表達關切：財務報表中有關氣候相關風險之影響之資訊有時不足，或與個體於財務報表外提供之資訊（特別是於其他一般用途財務報告中所報導之資訊）顯得不一致。國際會計準則理事會（IASB）為回應該等關切，於其工作計畫中新增一計畫，以探討改善於財務報表中氣候相關風險之影響之報導之針對性行動。

BC109 於啟動該計畫後，國際會計準則理事會（IASB）決議改變計畫之目的，以涵蓋一般之不確定性。國際財務報導準則會計準則之原則基礎性質意謂，國際會計準則理事會（IASB）作為該計畫之一部分所採取之任何行動，將不僅適用於源自氣候相關風險之不確定性，亦適用於一般之不確定性。

BC110 國際會計準則理事會（IASB）研究利害關係人對財務報表中報導不確定性之影響之關切之性質及原因。研究顯示，就規定個體於財務報表中揭露有關不確定性之影響之資訊而言，國際財務報導準則會計準則通常係屬足夠。然而，個體於適用該等準則時面臨某些挑戰。

BC111 國際會計準則理事會（IASB）決議制定釋例以例示如何及於何種情況下，適用國際財務報導準則會計準則之規定可能導致個體於財務報表中揭露有關不確定性之影響之資訊。該等釋例例示國際財務報導準則第 18 號、國際財務報導準則第 7 號、

國際會計準則第 8 號、國際會計準則第 36 號及國際會計準則第 37 號中之規定。

制定釋例時之整體考量

例示哪些規定？

BC112 國際會計準則理事會 (IASB) 注意到，不確定性之影響於財務報表間係屬廣泛，且個體於報導此等影響時，可能適用國際財務報導準則會計準則中之許多規定。利害關係人之關切大部分與準則中揭露規定之適用有關。因此，國際會計準則理事會 (IASB) 作出結論，若釋例聚焦於例示該等規定之適用，將最有助益。國際會計準則理事會 (IASB) 亦決議聚焦於對於財務報表中報導不確定性之影響最攸關且較可能回應利害關係人關切之揭露規定 (見第 BC108 段)。

BC113 國際會計準則理事會 (IASB) 亦注意到，釋例依其性質無法例示：

- (a) 可能適用於某一特定事實型態之各國際財務報導準則會計準則中之所有規定之應用；
- (b) 個體於作重大性之判斷時將考量之所有事實及情況；或
- (c) 個體於某一特定事實型態中須揭露之所有重大資訊。

例示何種類型之不確定性及事實型態？

BC114 國際會計準則理事會 (IASB) 注意到，利害關係人主要關切有關氣候相關不確定性之影響之報導。因此，國際會計準則理事會 (IASB) 作出結論，例示國際財務報導準則會計準則對氣候相關不確定性之適用之釋例，將最有助於回應此等關切。

BC115 許多對公開徵求意見之釋例草案之回應者建議國際會計準則理事會 (IASB) 制定更多釋例，以例示其他類型之不確定性。某些此等回應者擔心，強調氣候相關不確定性可能顯示揭露有關此等不確定性資訊之門檻相較於其他不確定性為低。然而，國際會計準則理事會 (IASB) 指出，使用氣候相關事實型態所例示之原則及規定同等適用於其他類型之不確定性。國際會計準則理事會 (IASB) 亦指出：

- (a) 個體評估有關氣候相關不確定性之影響之資訊是否重大之方式，與其評估有關任何其他不確定性之影響之資訊之方式相同；且
- (b) 僅於該個體基於其特定事實及情況作出該資訊係屬重大之結論時，該個體始提供此等資訊。

BC116 國際會計準則理事會 (IASB) 亦指出個體將就下列各項評估資訊是否重大：

- (a) 就財務報表之目的—財務報表之目的係提供有關一個體之資產、負債、權益、收益及費損之資訊，該等資訊對財務報表主要使用者評估未來淨現金流入至該個體之展望及評估管理階層對該個體經濟資源之託管責任係屬有用。個體僅於提供有關不確定性（包含氣候相關不確定性）之影響之資訊對符合財務報表之目的係屬必要時，始須揭露該等資訊。就財務報表被判斷為重大之資訊，通常不同於就其他一般用途財務報告（諸如永續相關財務揭露）被判斷為重大之資訊，因此等報告與財務報表具有不同之目的，且依適用之報導規定提供有關報導個體不同類型之資訊。
- (b) 就財務報表之主要使用者之需求—財務報表之主要使用者係現有及潛在之投資者、貸款人及其他債權人。其他方亦可能認為財務報表有用，然而，財務報表並非主要針對此等其他方。

BC117 國際會計準則理事會（IASB）亦指出：

- (a) 不確定性以多種方式及不同程度影響許多行業。據此，國際會計準則理事會（IASB）決議以足夠概括之方式訂定事實型態，以使該等釋例可適用於多種行業營運之各種個體。
- (b) 該等釋例例示個體於特定事實型態中如何適用國際財務報導準則會計準則之規定。然而，於其他事實型態中該等規定之適用，可能導致個體揭露之資訊與釋例中所例示之資訊類似之資訊。

釋例之最佳格式為何？

BC118 國際會計準則理事會（IASB）考量究係將此等釋例作為教育文件發布、作為隨附於國際財務報導準則會計準則之釋例發布，抑或將其納入準則中。國際會計準則理事會（IASB）決議將該等釋例作為隨附於國際財務報導準則會計準則之釋例發布。雖然釋例並非準則整體之一部分，且因此於某些司法管轄區可能不會被翻譯或認可，國際會計準則理事會（IASB）作出結論：

- (a) 釋例係易於取得，因其被納入與隨附於準則之其他指引並列；
- (b) 釋例係編製者於適用準則時使用，且有助於查核人員及主管機關支持渠等之查核及監管執行活動；及
- (c) 釋例於內容及格式上，相較於將其納入準則時容許較大之彈性。

每一釋例之目的及理由

重大性判斷及額外資訊之揭露

- BC119 國際會計準則理事會（IASB）制定「國際會計準則第1號之釋例」之釋例 IV-1，以回應利害關係人對於財務報表中所揭露有關氣候相關風險之影響之資訊與於財務報表外所提供之資訊間顯得不一致之關切。利害關係人表示，渠等觀察到於財務報表外有關氣候相關事項之廣泛討論，但於財務報表中有關該等事項之影響之資訊卻極為少見。
- BC120 國際會計準則理事會（IASB）指出，若適用國際財務報導準則會計準則之個體於評估資訊之重大性時聚焦於量化因素，而非量化及質性因素兩者，即可能發生此情況。因此，國際會計準則理事會（IASB）決議例示個體於作重大性判斷時如何考量質性因素。情境 1 例示一情況：個體於運用判斷並考量其特定情況（包括於其他一般用途財務報告中所揭露之事項）後，適用國際會計準則第1號第31段而於財務報表中作額外揭露。為回應利害關係人對考量質性因素可能導致過度揭露之疑慮，國際會計準則理事會（IASB）亦制定情境 2，其例示個體判定額外揭露非屬必要之情況。
- BC121 當國際會計準則理事會（IASB）對釋例草案公開徵求意見時，許多回應者關切，情境 1 超出國際會計準則第1號第31段之規定。此等回應者表示，此情境暗示個體須辨認並揭露有關廣泛之不確定性之資訊，並須預期廣大財務報表使用者之資訊需求。此等回應者表示，儘管有情境 2 之例示，情境 1 仍將導致大量之樣板化揭露，該等揭露可能模糊重大資訊而非提供重大資訊。渠等亦關切，個體將須建立新流程及控制，其對個體及其查核人員將為一種負擔。
- BC122 為回應此等關切，國際會計準則理事會（IASB）於釋例 IV-1 中闡明，個體係就財務報表整體考量額外揭露是否將提供重大資訊。國際會計準則理事會（IASB）亦闡明，個體聚焦於主要使用者之共同資訊需求，且不預期個體須預期個別使用者之資訊需求。
- BC123 國際會計準則理事會（IASB）亦指出：
- (a) 個體僅於額外資訊係屬重大時，始藉由適用國際會計準則第1號第31段提供額外揭露。該等額外揭露應以不會模糊其他重大資訊之方式為之。
 - (b) 個體很有可能已辨認所暴露之不確定性作為其現有風險管理流程與控制之一部分。個體將以與其作其他重大性判斷相同之方式，判斷有關該等不確定性之影響之資訊是否重大。因此，國際會計準則理事會（IASB）不預期個體為辨認其所暴露之不確定性及考量有關該等不確定性之影響之資訊是否可能重大，而建立新流程及控制。

假設及估計不確定性之其他來源

BC124 國際會計準則理事會（IASB）決議制定若干釋例以例示適用國際財務報導準則會計準則之規定，將如何導致個體揭露有關其對未來所作之假設及估計不確定性之其他來源之資訊。研究指出，為使財務報表使用者能了解不確定性如何影響資產及負債之認列與衡量，有關假設之資訊通常係屬必要。此等釋例例示國際會計準則第1號（見第BC125至BC126段）、國際財務報導準則第7號、國際會計準則第36號及國際會計準則第37號中之揭露規定。*

BC125 國際會計準則理事會（IASB）制定「國際會計準則第1號之釋例」之釋例IV-2以例示國際會計準則第1號第125及129段中，揭露有關個體對未來所作之假設及估計不確定性之其他主要來源之資訊之規定。具體而言，此釋例：

- (a) 例示將第125段適用於有關僅於下個會計年度結束後始解決之不確定性之假設。國際會計準則理事會（IASB）作出結論，此釋例將有助於個體判定是否揭露與可能於中期或長期發生之事件或情況相關之假設之資訊；
- (b) 例示於適用第129段時，個體如何決定揭露有關該等假設之哪些資訊。國際會計準則理事會（IASB）作出結論，此釋例將有助於說明個體須揭露符合該段目的之資訊，且揭露量化資訊對符合該目的可能係屬必要。

BC126 公開徵求意見之釋例草案之某些回應者表示：

- (a) 對第125段是否適用於有關僅於下個會計年度結束後始解決之不確定性之假設存有不同觀點（見第BC125段(a)）。此等回應者建議修正該段之規定以闡明其適用。國際會計準則理事會（IASB）作出結論，修正此等規定非屬必要，且該釋例適當例示此等規定於有關長期不確定性之假設之適用。此釋例可能對此等規定之適用提供額外深入見解之事實，並不意謂進行準則制定係屬必要。
- (b) 該釋例例示一情況，即國際會計準則第36號之特定規定並未規定個體揭露有關假設之資訊。就此等回應者之觀點，此情況顯示國際會計準則第36號存有缺失，國際會計準則理事會（IASB）應透過準則制定予以修正，而非依賴國際會計準則第1號第125段之規定。國際會計準則理事會（IASB）作出結論，第125段之規定可能於國際會計準則第36號之特定揭露規定不適用時適用之事實，並不表示國際會計準則第36號之揭露規定存有缺失。

*見國際財務報導準則第7號「金融工具：揭露」之結論基礎第BC56B至BC56D段、國際會計準則第36號「資產減損」之結論基礎第BC209R至BC209S段，以及國際會計準則第37號「負債準備、或有負債及或有資產」之結論基礎第BC22至BC23段。

影響分析

BC127 國際會計準則理事會（IASB）作出釋例之效益將超過成本之結論，因其預期：

- (a) 釋例會產生對財務報表使用者而言有關不確定性之影響之改善資訊。
- (b) 個體於了解釋例之意涵並改變其於財務報表中所揭露之資訊時，發生之成本有限。特別是，國際會計準則理事會（IASB）預期個體將無需為辨認揭露哪些資訊而建立新流程及控制（見第BC444段(b)），且任何新揭露所需之資訊，可能可由適用國際財務報導準則會計準則之認列及衡量之規定而取得。

生效日及過渡規定

BC128 隨附於國際財務報導準則會計準則之文件（包括釋例）並非該等準則整體之一部分，因此並無生效日或過渡規定。

BC129 國際會計準則理事會（IASB）預期釋例可能：

- (a) 有助於個體作重大性判斷，並於財務報表中提供符合該等財務報表之使用者需求之資訊。個體於判定哪些資訊係屬重大，且因此須於其財務報表中揭露時，運用判斷。個體於每一報導日重新評估此等判斷。先前不重大之資訊可能隨著個體之情況或其外部環境改變而變成重大，反之亦然。
- (b) 對如何適用國際財務報導準則會計準則中之揭露規定提供額外之深入見解。此等額外深入見解可能改變個體對國際財務報導準則會計準則中之揭露規定之了解。因此，此等額外深入見解所構成之資訊可能於釋例發布前個體尚非可得。因為此等新深入見解，個體可能判定其需改變其所提供之揭露。

BC130 國際會計準則理事會（IASB）預期，個體將有權有足夠之時間以施行因釋例而對其財務報表所揭露之資訊所作之任何變動。決定多少時間係足夠係一判斷事項，並其取決於個體之特定事實及情況。儘管如此，個體將被預期及時施行任何變動。

國際財務報導準則第 7 號「金融工具：揭露」之結論 基礎

有關金融工具所產生之風險之性質及程度之揭露（第 31 至 42 及 B6 至 B28 段）

...

信用風險（第 36 至 38、B9 及 B10 段）

...

財務報表中有關不確定性之揭露（2025 年 11 月）

BC56B 國際會計準則理事會（IASB）於 2025 年 11 月發布「財務報表中有關不確定性之揭露」，其於「國際財務報導準則第 7 號之施行指引」第 IG22A 段中新增釋例。國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」之結論基礎第 BC108 至 BC130 段包含國際會計準則理事會（IASB）於制定此釋例時之整體考量。

BC56C 國際會計準則理事會（IASB）制定第 IG22A 段中之釋例，以例示有關特定風險對個體信用風險暴險之影響及信用風險管理實務之資訊之揭露，以及有關此等實務如何與預期信用損失之認列及衡量相關聯之資訊之揭露。國際會計準則理事會（IASB）指出個體之信用風險暴險受許多風險影響，但於某些情況下有關特定風險之影響之特定資訊可能係屬重大。為協助個體評估於其情況下資訊是否將係屬重大，國際會計準則理事會（IASB）決議例示個體於作此評估時可能考量之因素。

BC56D 針對公開徵求意見之釋例草案，某些回應者關切該釋例可能被解讀為規定個體單獨量化並揭露氣候相關風險對預期信用損失之衡量之影響。國際會計準則理事會（IASB）指出信用風險之評估係基於多因素且整體之分析。國際會計準則理事會（IASB）亦指出預期信用損失之認列與衡量係以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為基礎。因此，個體：

- (a) 無須提供有關任何個別因素之量化資訊，若此等資訊未被用於預期信用損失之認列與衡量；及
- (b) 以其與預期信用損失之認列與衡量有關之現行實務為基礎提供資訊。

國際會計準則第 36 號「資產減損」之結論基礎

本準則因「財務報表中有關不確定性之揭露」（2025 年 11 月）所作之變動

BC209R 國際會計準則理事會（IASB）於 2025 年 11 月發布「財務報表中有關不確定性之揭露」，於國際會計準則第 36 號之釋例中新增釋例 10。國際會計準則第 1 號之結論基礎第 BC108 至 BC130 段包含國際會計準則理事會（IASB）於制定此釋例時之整體考量。

BC209S 國際會計準則理事會（IASB）制定釋例 10 以例示於衡量資產可回收金額所使用之假設之揭露。因為於各種行業營運之個體均受到溫室氣體排放法規所規範，且有關於估計相關成本時所使用之假設之資訊可能係屬重大，國際會計準則理事會（IASB）決議例示有關溫室氣體排放之未來排放額度成本之假設之揭露。此等假設係個體於估計未來現金流量以衡量資產（或現金產生單位）之可回收金額時可能須作出之其中若干假設。雖然該釋例例示有關取得溫室氣體排放額度之成本之假設之揭露，該釋例中所例示之原則及規定，同等適用於與其他不確定性有關之假設。

國際會計準則第 37 號「負債準備、或有負債及或有資產」之結論基礎

財務報表中有關不確定性之揭露（2025 年 11 月）

- BC22 國際會計準則理事會（IASB）於 2025 年 11 月發布「財務報表中有關不確定性之揭露」，其於「國際會計準則第 37 號『負債準備、或有負債及或有資產』之施行指引」第 D 節中新增釋例 2A。國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」之結論基礎第 BC108 至 BC130 段包含理事會於制定此釋例時之整體考量。
- BC23 國際會計準則理事會（IASB）制定釋例 2A 以例示有關與清償廠房除役及場址復原義務所須流出之金額或時點相關之不確定性之揭露。具體而言，國際會計準則理事會（IASB）決議例示一情況，於該情況中有關某些義務之資訊係屬重大，即使該等義務對個體之廠房除役及場址復原負債準備之帳面金額之影響係屬不重大。