

ISSB永續揭露系列準則： 永續、氣候資訊及股東會年報之變革

安永聯合會計師事務所

氣候變遷、永續發展與ESG諮詢服務

曾于哲 負責人暨執業會計師

2023年11月23日



曾于哲

氣候變遷、永續發展與ESG諮詢服務 負責人
暨 執業會計師

TEL : (02)2757-8888 # 88852

Email : Roger.Tseng@tw.ey.com

相關資歷

- ▶ 安永聯合會計師事務所氣候變遷、永續發展與ESG諮詢服務負責人
- ▶ 擁有豐富的企業永續和審計領域的工作經驗，主要負責業務包含氣候相關財務揭露(TCFD)、可持續發展債券、公司治理、永續策略、國際永續指數諮詢、綠色金融、責任投資、碳管理、永續供應鏈等永續服務
- ▶ 曾參與多項國際知名企業的可持續發展債券、綠色債券發行專案
- ▶ 具有豐富的上市上櫃公司董事、監察人持續進修課程講師經驗，授課題目涵蓋公司治理、永續發展及企業社會責任等，邀請單位如：會計研究發展基金會、財團法人保險事業發展中心、中華獨立董事協會等
- ▶ 代表安永參加多項外部永續相關領域的協會組織，包含：中華民國工商協進會永續發展委員會委員、Green Climate Fund (GCF)、Social Value International (SVI)、臺灣證交所非財務資訊揭露品質提升輔導小組及臺灣企業永續研訓中心
- ▶ 曾於美國安永巴爾的摩分所工作十八個月，期間擔任全球財星百大能源公司之主要查核團隊審計組長

學歷

- ▶ 臺北大學自然資源與環境管理研究所博士
- ▶ 東吳大學會計研究所碩士
- ▶ 輔仁大學會計系學士

專業資格及經歷

- ▶ 台北市會計師公會 永續發展委員會 執行長
- ▶ 工商協進會永續發展委員會
- ▶ 美國會計師考試及格
- ▶ GARP - SCR (Sustainability and Climate Risk) Certificate
- ▶ SVI 社會投資報酬率執業師 AP1
- ▶ GCF 聯合國綠色氣候基金民間觀察員
- ▶ 多項ISO環境系列標準LAC認證

大綱

1 IFRS永續揭露系列準則沿革

IFRS S1/S2 永續揭露準則解析：

- 治理
 - 2 - 策略
 - 風險管理
 - 指標與目標
-

3 IFRS S2 氣候相關的額外揭露考量

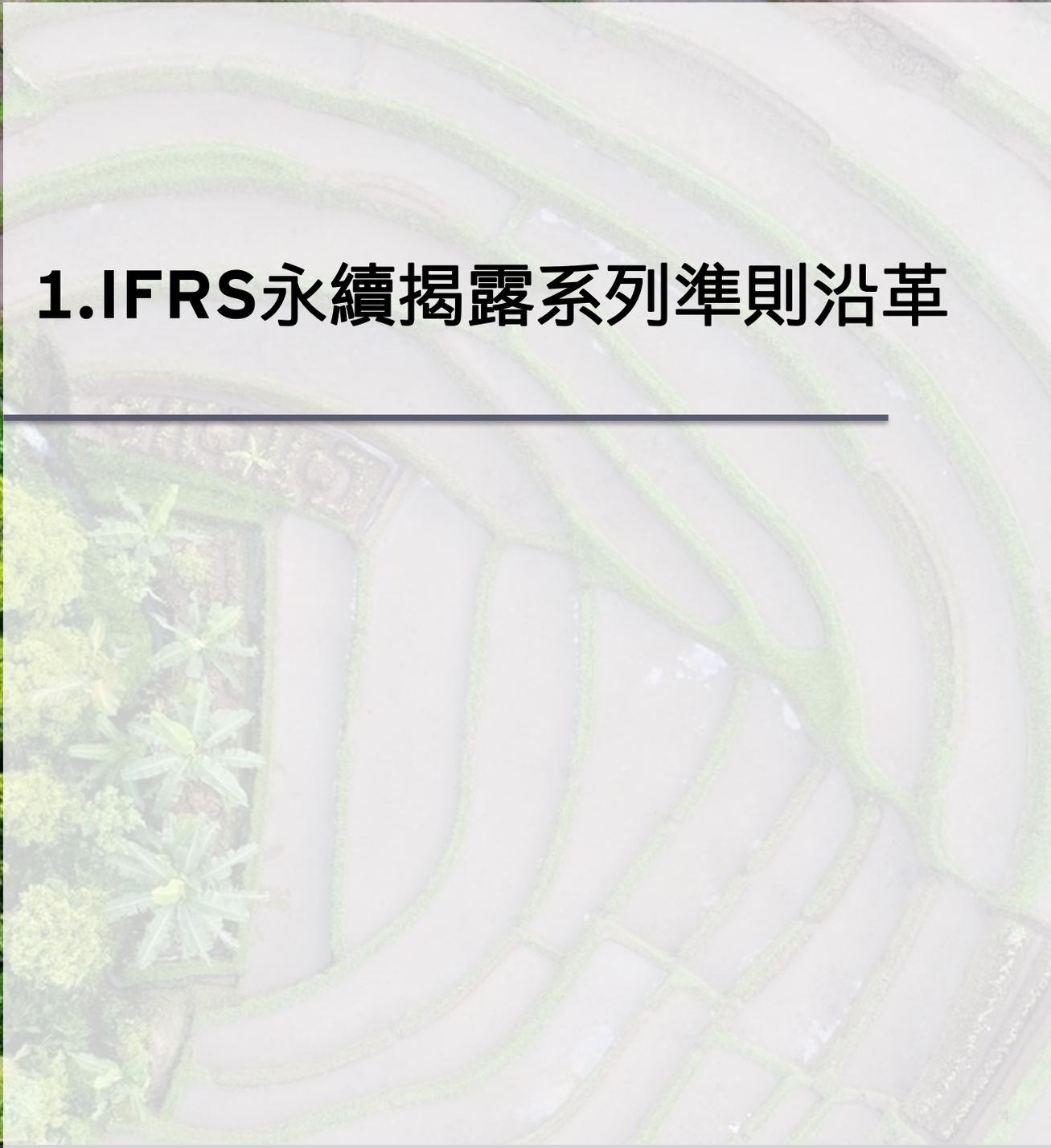
4 如何從GRI接軌IFRS永續揭露系列準則？

5 實務應用問答集

6 What's Next 生物多樣性

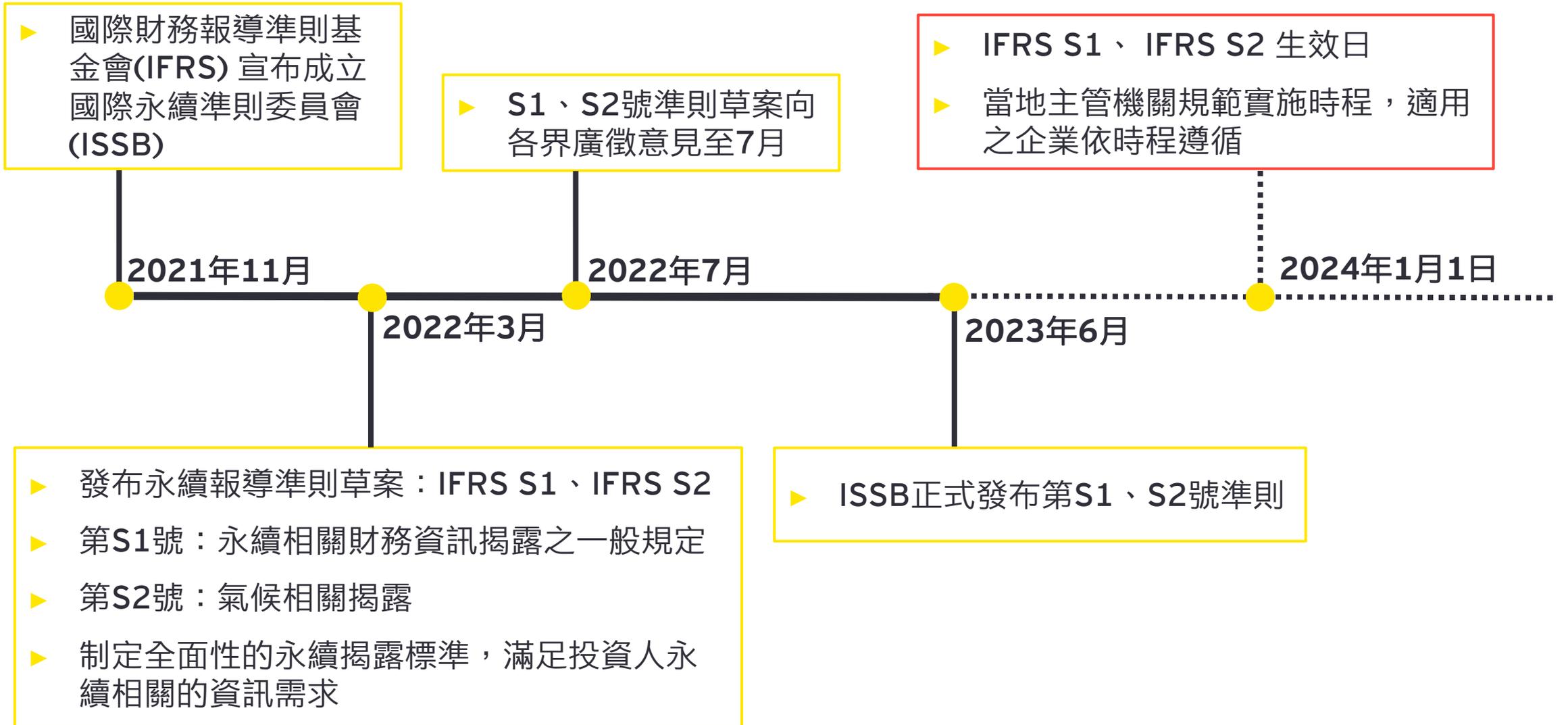


1. IFRS 永續揭露系列準則沿革



IFRS S1、S2永續揭露準則發展歷程

2024年1月1日生效，企業揭露永續相關資訊以利投資決策



臺灣將接軌國際與IFRS S1、S2永續揭露準則一致

上市櫃公司永續發展行動方案接軌國際準則並提供投資人可信賴之永續資訊

- ▶ 金管會於2023年8月宣布全面接軌IFRS永續揭露準則(IFRS S1、S2)，敲定2026年為永續元年。
- ▶ S1、S2兩號公報為全球訂定一致性的永續資訊揭露標準，臺灣將以直接採用該揭露方式，與國際永續準則接軌，不再有「臺版永續準則」。

重點一、揭露期程

幣別：新臺幣

年度	適用對象	2023年8月 家數統計
2026	資本額達100億元以上之上市櫃公司	119
2027	資本額達50億以上未達100億元之上市櫃公司	107
2028	其餘所有上市櫃公司	1,553

重點二、揭露位置及時點

- ▶ 金管會將規範上市櫃公司的年報上，需新增「永續資訊專章」，並提前與財務報告同步，均在每年3月公告。

重點三、過渡性規定/豁免項目

- ▶ 主要針對首次採用年度報告者：
 1. 公司無須揭露比較資訊(前一年的資料)
 2. 主管機關可另訂溫室氣體計算標準，或沿用原計算方式
 3. 公司得僅揭露與氣候相關的風險與機會之資訊
 4. 溫室氣體範疇三可延後一年揭露

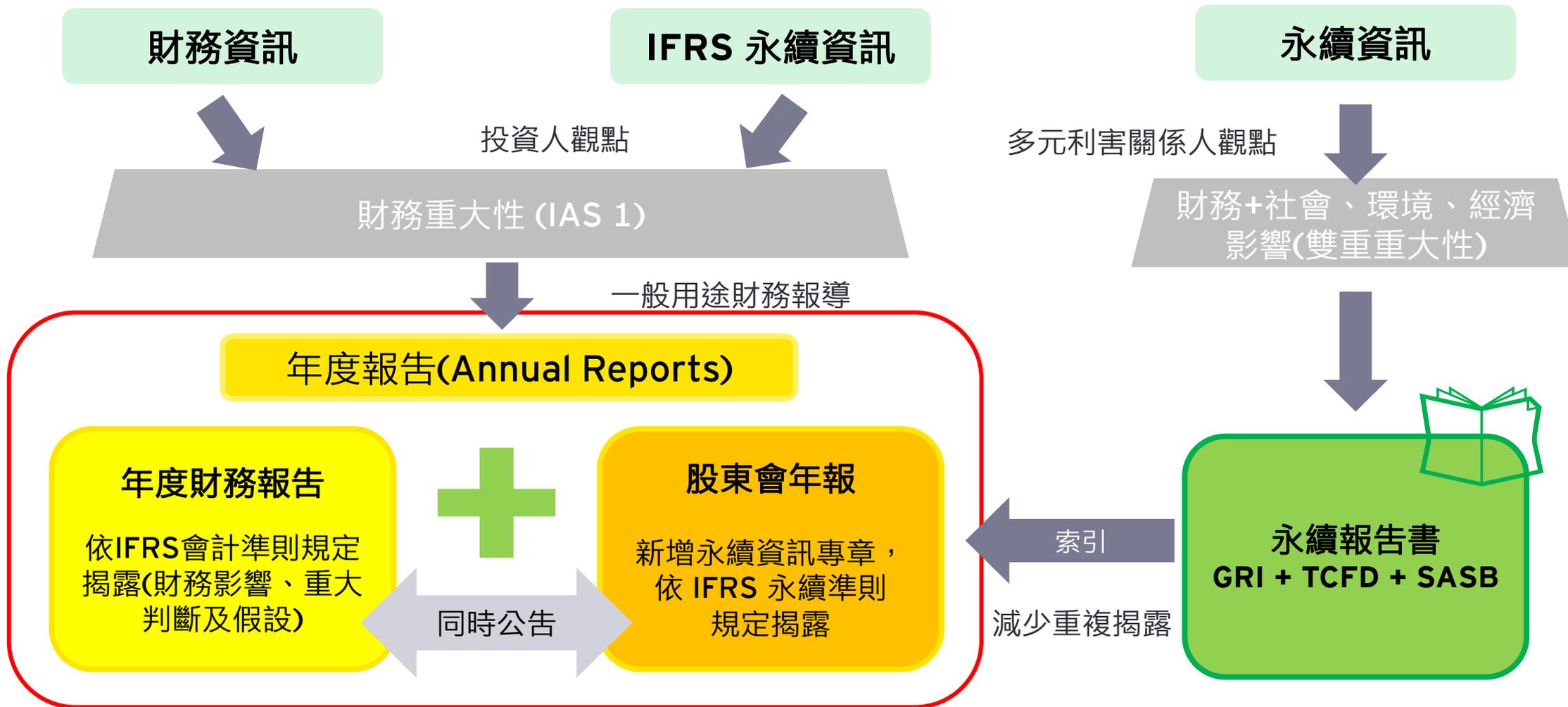
臺灣與 IFRS S2、SEC實務要求比較

	IFRS S2	SEC、臺灣
揭露要求	依產業	依照市值
時間點	無分階段實施	依照不同市值規劃各自的揭露時程

主管機關主要用意：針對量化難度較高與估計數據，可依現行合理資料估算，無須投入過度成本。

金管會 IFRS 永續揭露準則藍圖

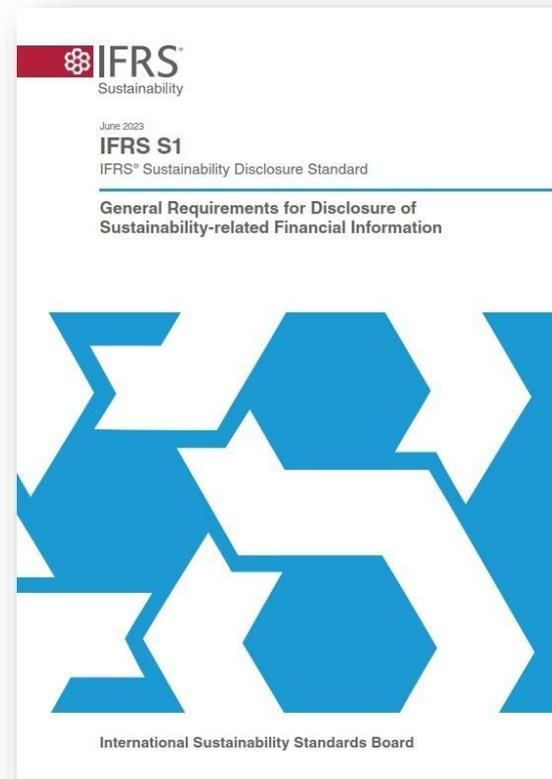
揭露位置及時點



資料來源：金管會證券期貨局

正體中文版之IFRS S1與S2 由會計研究發展基金會翻譯，並已完成兩次意見徵詢

- ▶ IFRS永續報導準則正體中文版翻譯由會計研究發展基金會主責
- ▶ IFRS第S1、S2號翻譯草案已完成，並於2023年11月中完成第一次與第二次對外意見徵詢
- ▶ 金管會預計自2026年起，上市櫃公司分階段採用IFRS永續報導準則，目前準則之翻譯草案已可供上市櫃公司及早參考



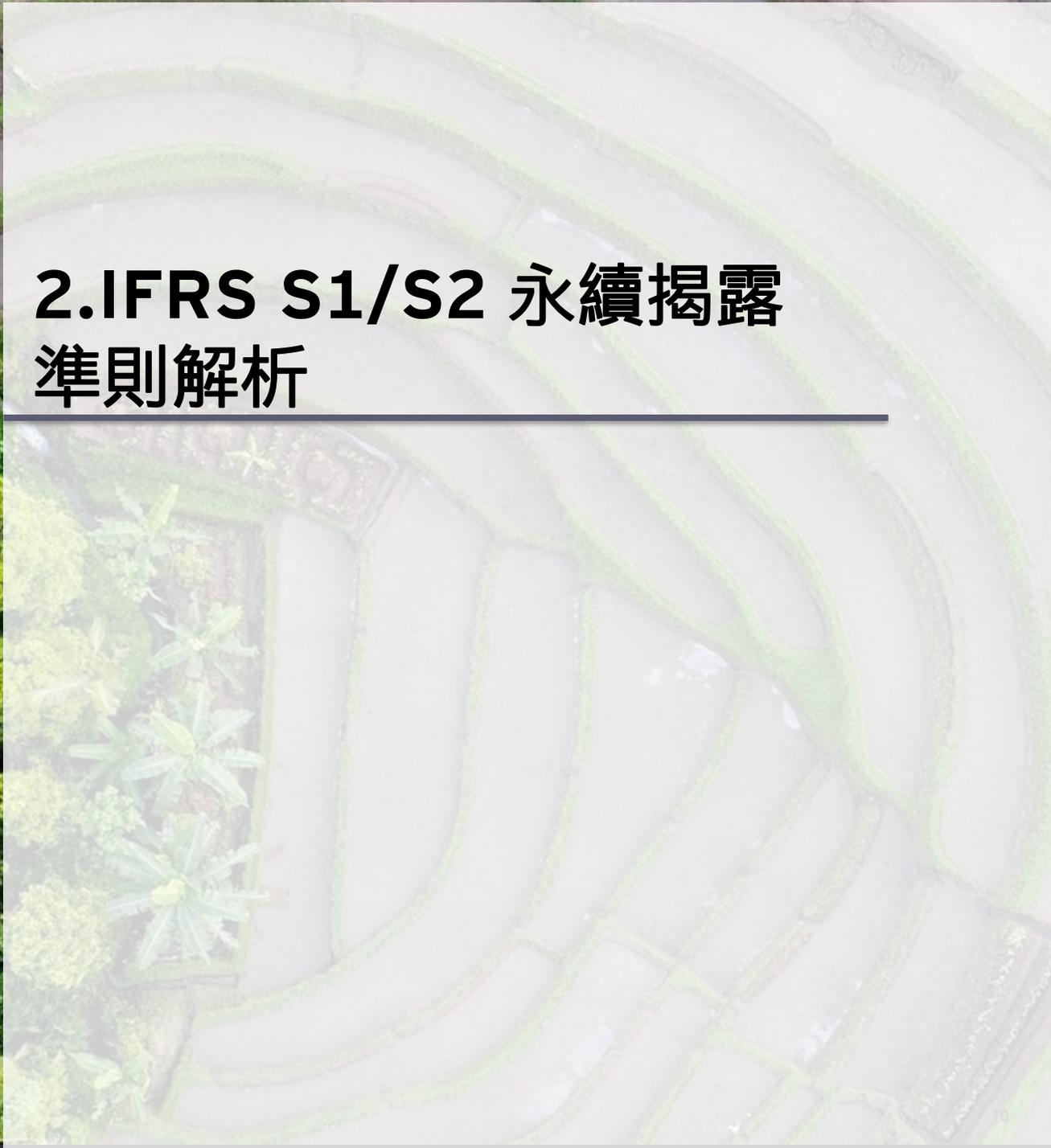
IFRS基金會觀點

ESG資訊與財務報導和永續報導的關聯性

- ▶ 永續報告書以利害關係人觀點，評估永續性衝擊；財務報導以股東觀點，報導企業財務價值
- ▶ 永續性相關的財務資訊則是 **Investor Focus**：反映企業風險、成長、現金流量或價值評估等



資料來源：IFRS Foundation, <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/project/climate-related-disclosures/supporting-materials/issb-webinar-presentation-april-2022.pdf>

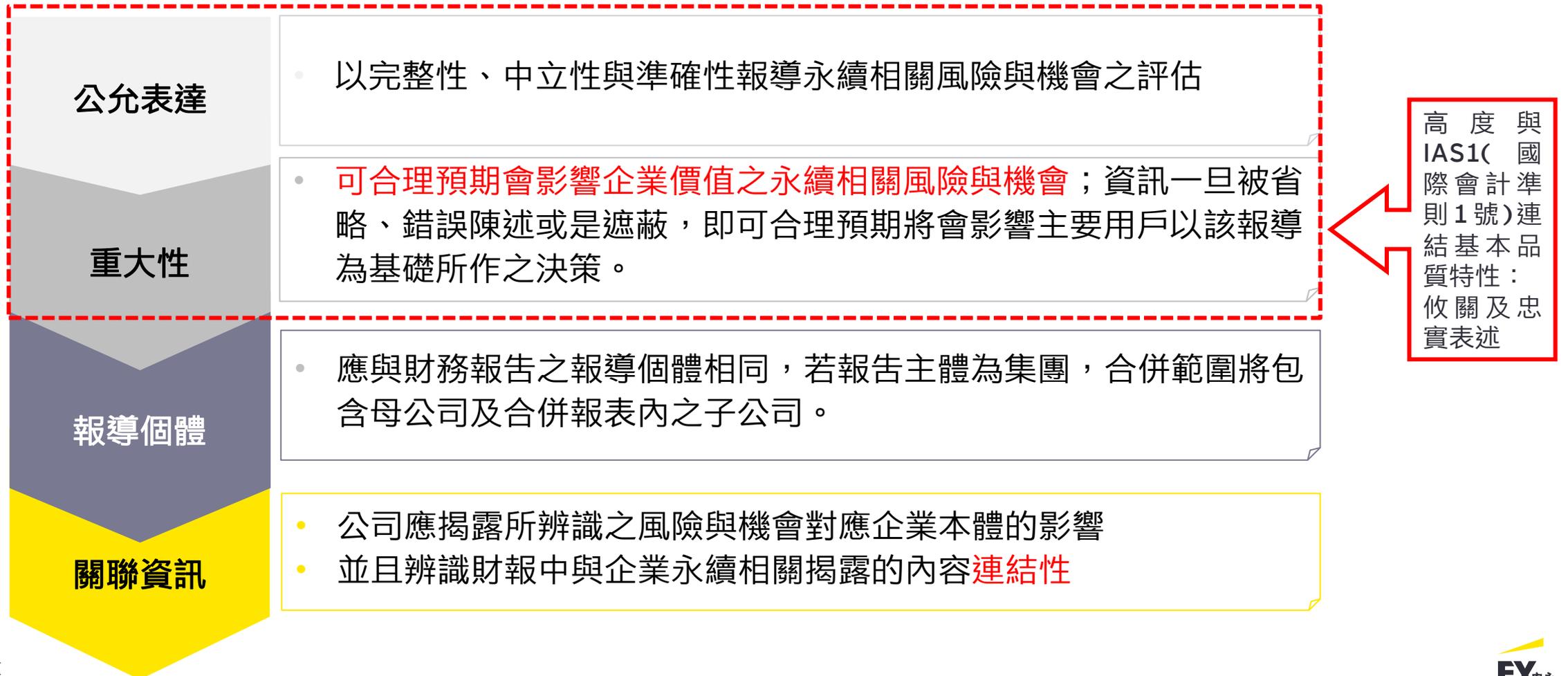


2. IFRS S1/S2 永續揭露 準則解析

IFRS S1 一般永續性揭露基礎概念

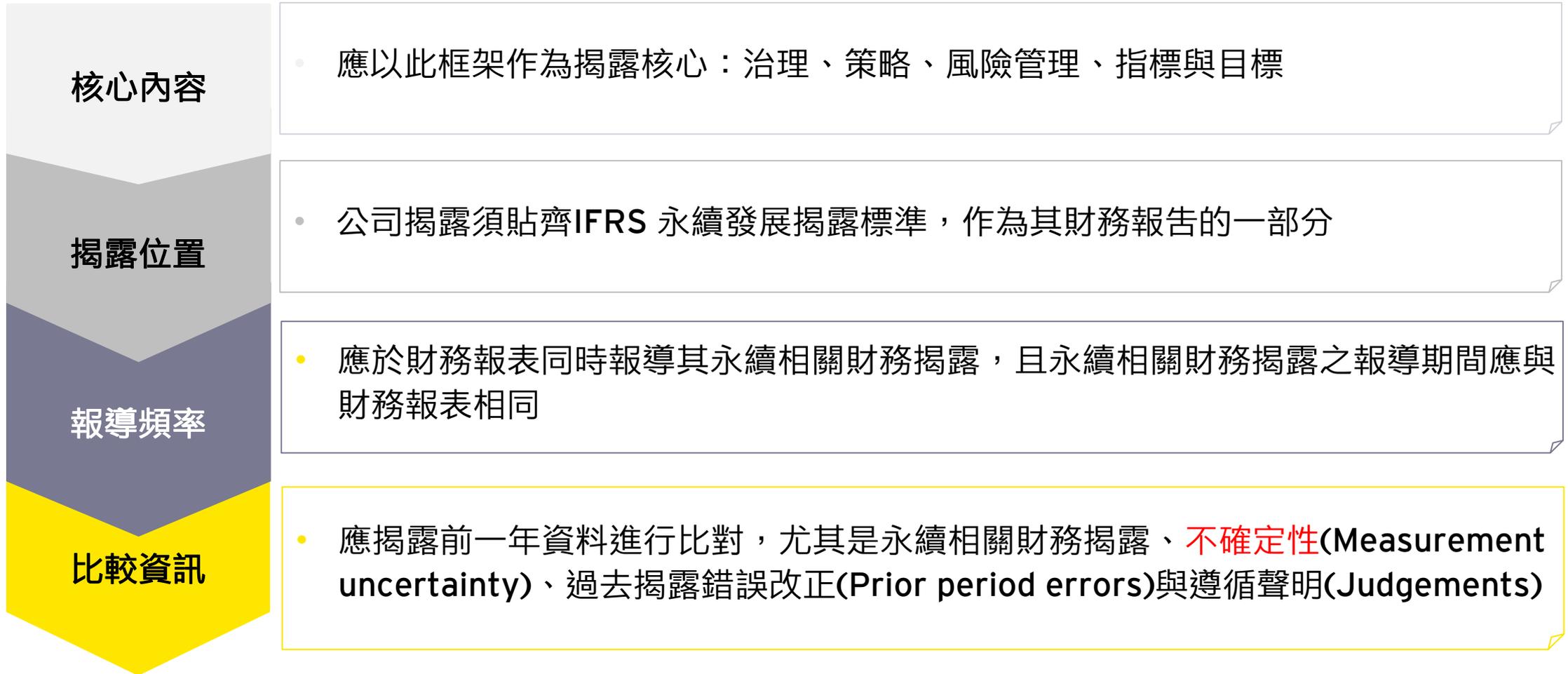
全面性的永續揭露標準，以滿足投資者永續相關的資訊需求

- ▶ 針對重大永續相關風險及機會提供揭露指引，並要求明確揭露公司永續及財務資訊間的關聯，諸如可比較的資訊(應揭露前一年資料進行比對，尤其是永續相關財務揭露有可能與指標與目標相關)等，並強化可比性、可驗證性、即時性、易於了解等四大特性，以提供投資人評估公司價值之永續相關財務資訊。



IFRS S1 一般永續性揭露基礎概念

全面性的永續揭露標準，以滿足投資者永續相關的資訊需求



IFRS S1 一般永續性揭露基礎概念與目標

關鍵面向：辨識財報中與企業永續相關揭露的內容連結性

案例



一家電子製造商已公開宣布公司的溫室氣體排放量須達成淨零目標，這些氣體的產生主要源自於製造過程。該組織採取一項新策略，包含將能源採購轉向再生能源，並投資在更節能的設備。

揭露

為了實踐此淨零目標，公司應解釋此一策略如何使資本支出增加、可能須對耗能設備進行減損測試的情形、較低價且穩定的能源、因應客戶需求漸增而增加收入，以及可能增加的銷貨毛利。

IFRS S1 一般永續性揭露基礎概念與目標

關鍵面向：衡量的不確定性(1/4)



估計指標揭露金額的比較資訊

可能存在重大的不確定性，影響在永續相關的財務揭露中報導的金額。

- ▶ 當金額無法直接衡量而只能估計時，就會出現衡量的不確定性。
- ▶ 估計(Estimates)涉及假設潛在發生事件的不確定結果。

在準備永續相關指標時，使用合理的估計至關重要。即使衡量的不確定性很高，只要準確地描述和解釋，使用估計也不會損害資訊的效用。

IFRS S1 一般永續性揭露基礎概念與目標

關鍵面向：衡量的不確定性(2/4)



揭露受衡量不確定性所影響的金額

組織須辨識已揭露的衡量不確定性較高的金額。因此，組織須揭露每筆金額的以下資訊：

- ▶ 衡量不確定性的來源（例如，金額對未來事件的結果、衡量技術或組織價值鏈資料可取得性和品質的依賴）。
- ▶ 在衡量金額時所做的假設、粗略估計 (Approximations) 和判斷。

組織可能須揭露的資訊類型和範圍，根據報導金額的特性、不確定性的來源和影響因素以及其他情況而有所不同。

揭露的例子

- ▶ 假設的特性或其他衡量不確定性的來源
- ▶ 金額計算所依據的方法、假設和估計的敏感性 (Sensitivity)，包括敏感性的原因。
- ▶ 不確定性的預期解決方案以及揭露金額合理的、潛在的結果範圍。
- ▶ 若未能解決不確定性，請解釋對過往揭露金額的假設所做的變更。

IFRS S1 一般永續性揭露基礎概念與目標

關鍵面向：衡量的不確定性(3/4)



估計的比較資訊

若發現有關上一期間所揭露估計金額的新資訊，並且新資訊提供該期間情況的證據，則組織要揭露：

- ▶ 調整後的比較金額反映新資訊
- ▶ 比較上期揭露金額與調整後金額的差異
- ▶ 調整比較金額的原因

此外，除非這樣做不切實際，若組織在報導期間內重新定義或更換指標，則須揭露調整後的比較金額。

若符合以下揭露調整後比較性的數據條件，則無需揭露：

- ▶ 若揭露後將不切實際，但在此情況下，組織須揭露這一事實。
- ▶ 該指標具有前瞻性。若組織選擇揭露前瞻性(Forward-looking)指標的比較金額，則須在沒有事後偏見(Hindsight)的情況下才能這樣做。

舉例

若無法蒐集上一期間的資料，可能導致新定義的指標或目標無法追溯適用，或追溯重編，以糾正上一期間的錯誤，且重新建立資料可能不切實際。

IFRS S1 一般永續性揭露基礎概念與目標

關鍵面向：衡量的不確定性(4/4)



潛在未來事件及不確定的結果

若IFRS永續發展揭露標準要求的揭露資訊，譬如在解釋具有不確定結果的潛在未來事件，則組織透過考慮以下因素來確定此類資訊是否具有重大性：

- ▶ 事件對組織未來短、中、長期現金流的金額、時間和不確定性的潛在影響（稱之為「可能的結果」）
- ▶ 可能的結果範圍，以及在此範圍內的可能性

在考慮可能的結果時，組織需要考慮所有相關事實和情況，並考慮有關低機率高和高衝擊結果的資訊，當單獨或結合其他低機率高和高衝擊結果的資訊，是否具有重大性。

可能的結果

譬如：考慮一個面臨多種永續發展相關風險的組織，每種風險都可能導致相同類型的干擾(Disruption)（例如供應鏈中斷）。若單一風險源干擾的發生可能性極低，那麼該風險源的資訊可能不具有重大性。然而，有關整體風險（像是所有導致供應鏈中斷的風險）的資訊可能具有重大性。

IFRS S1一般性永續相關揭露 核心架構

- ▶ 參酌現有永續相關框架制定，包含治理、策略、風險管理及指標與目標等四大構面
- ▶ 使觀看財報的投資人、機構等利害關係人能夠了解個體的永續相關揭露對於企業本身的影響

治理

- 關於**負責監督**永續相關機會和風險的**治理機構**(例如：董事會、委員會或其他類似治理組織)的資訊，以及其職責範圍與角色定位、如何監督應對風險與機會之對策、溝通頻率等監管流程揭露。

策略

- 要求報導個體評估其預期受到永續相關風險與機會，並在制定公司業務策略時，需同時評估為**公司財務帶來的影響**，並將其影響納入到公司的業務發展策略當中。(如：情境分析、壓力測試等)

風險管理

- 評估整理風險狀況與**風險管理的流程**
- 報導個體如何辨識、評估、排序永續相關風險與機會的流程，並揭露如何納入個體內部風險管理流程。

指標與目標

- 應根據經營模式及特定之永續相關風險或機會，辨認適用於其活動之指標。
- **報導其與永續發展相關績效實現**，包含個體設定與法規要求等。

單一公司可能涵蓋多項活動，因此可能需採用超過一個行業之指標。

IFRS S1一般性永續相關揭露

如何報告所有風險和機會

一般要求(標準)

公司將被要求揭露有關其所暴露之所有重大永續相關風險與機會之重大資訊



氣候(標準)

公司將應用相關的永續發展揭露標準來識別風險/機會



如果沒有具體的 IFRS 永續揭露要求，公司必須考慮：

SASB	CDSB架構	其他準則	其他資源
基於行業的揭露要求	ISSB 的非強制性指引—— 例如:社會、水和生物多樣性	滿足投資者的資訊需求	同產業公司資訊

治理

IFRS S1

公司應揭露事項以符合條文規定：以治理為例

- ▶ 治理之永續相關財務揭露之目的：係使一般用途財務報告之使用者，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。
- ▶ 治理方面有 **7 項** 特定揭露要求。

IFRS S1 條文27	公司應揭露事項
(a) 負責監督永續相關風險與機會之治理單位（可能包括董事會、委員會或負責治理之類似單位）或個人。具體而言，個體應辨認該等單位或個人並揭露下列資訊：	1. 辨識負責永續經營相關風險與機會的治理單位或個人
(i) 永續相關風險與機會之責任如何反映於該治理單位或個人適用之職權範圍、授權、職責描述及其他相關政策	2. 建立永續經營相關風險與機會的 權責歸屬政策
(ii) 該治理單位或個人如何判定是否可取得或將發展適當之技能與專業能力，以監督旨在回應永續相關風險與機會之策略	3. 辨識永續經營相關風險與機會之 專業技能
(iii) 該治理單位或個人如何及多常被告知永續相關風險與機會	4. 永續經營相關風險與機會之 溝通機制
(iv) 該治理單位或個人於監督個體之策略、對重大交易之決策及風險管理流程與相關政策時，如何考量永續相關風險與機會，包括該治理單位或個人是否已考量與該等風險與機會有關之權衡	5. 永續經營相關風險與機會的 策略與風險管理之考量
(v) 該治理單位或個人如何監督與重大永續相關風險與機會有關之目標之設定，以及如何監控該等目標之進展（見第 51 段），包括相關績效指標是否及如何納入薪酬政策中	6. 對於重大永續經營相關風險與機會之 衡量指標與目標之監督 ，如包括相關績效指標是否及如何納入薪酬政策

IFRS S1

公司揭露事項以符合條文規定：以治理為例(續)

IFRS S1 條文27	公司應揭露事項	
(b)管理階層在用以監控、管理及監督永續相關風險與機會之治理流程、控制及程序中之角色，包括下列資訊：	7.	對管理階層評估及管理永續相關風險與機會之職責的描述
(i)是否將該角色委派予特定管理階層職位或管理階層委員會，以及如何對該職位或委員會進行監督；及		
(ii)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。		

- ▶ 安永觀察：未來將以條文逐一審視企業在治理、策略、風險管理、指標與目標是否符合永續相關財務揭露之標準。

如何強化董事會職責？

氣候變遷議題納入公司治理

美國董事學會(NACD)面對氣候變遷，提供完整的氣候治理常見問答

1. 董事會針對氣候變遷對公司可能產生的影響，是否有充分的認識和理解？
2. 董事會將採取哪些措施，以確保其對營運相關的氣候風險和機會維持充分的了解？
3. 董事會是否已決定將氣候因素有效納入董事會之功能性委員會架構？如是否成立永續發展委員會，是否設置永續長統籌相關事宜？
4. 董事會是否考慮任命一位氣候專家，或成立一個有內部和外部專家組成的氣候諮詢特別委員會？
5. 公司整體對短中長期重大風險和機會的評估中，是否將氣候因素列入考慮？
6. 公司是否已將氣候因素納入策略規劃、營運模式、財務規劃和其他決策過程？
7. 董事會是否確保公司已經投入足夠的資源(如人員、科技)專門用於辨識、緩解、管理和監測與氣候相關的重大風險
8. 是否將氣候目標整合到管理激勵模式中？如列入高階主管的績效考核指標？
9. 組織是否適當報告以及揭露氣候變遷相關的重大財務風險和機會？
10. 董事會如何確保公司拓展以及鼓勵同仁、投資者、供應商、客戶、監管機構、與其他利害關係人之間的氣候對話和方法論共享？

策略及風險管理

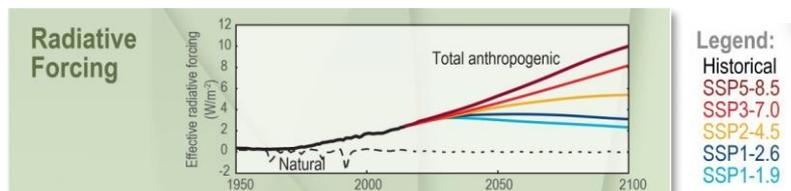
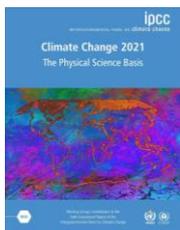
IFRS S2 氣候韌性的管理意義

氣候情境與可能的財務考量

- ▶ 為協助公司對於未來氣候變遷的程度有所概念，可以參考氣候情境，模擬未來的世界趨勢，進而擬定策略、因應風險與創造機會



- ▶ 實體風險盤點及調研主要引用IPCC之Synthesis Report
- ▶ 以其所提供之氣候變遷潛在影響以及適應和減緩選擇的科學，技術和社會經濟資訊



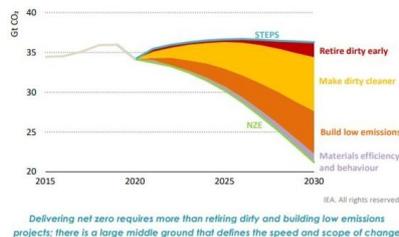
代表濃度路徑(Representative Concentrations Path, RCP)

18% 企業大多數以暖化最嚴峻的情境 (RCP8.5) 評估公司之韌性

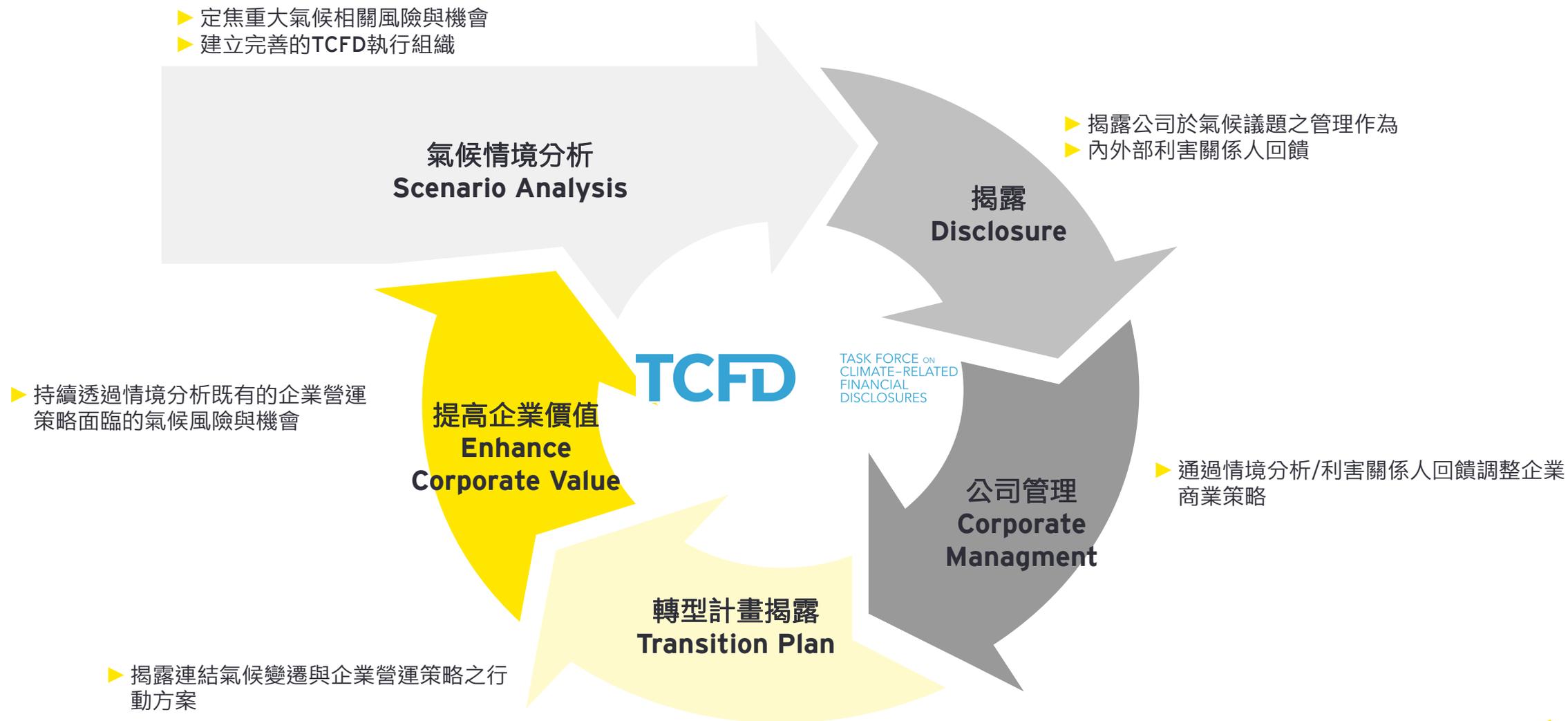
- ▶ 實體風險對於公司造成實際影響的幅度較小，故可選擇 $>2^{\circ}\text{C}$ 且較極端的情境，以檢視當實際災害發生時對公司造成的損害。



- ▶ 轉型風險盤點及調研主要引用IEA之World Energy Outlook, Energy Technology Perspectives
- ▶ 以其之情境設定預估全球能源產業的溫室氣體排放量，並推估各項情境之間的減碳技術落差與各主要產業之永續影響



	2050 淨零排放 (NZE)	宣示目標情境 (APS)	既有政策情境 (STEPS)
定義	全球能源部門到2050年實現CO ₂ 淨零排放情境。	假設已宣示的各國減排目標皆實現的情境，包括國家自主貢獻(NDC)與淨零目標。	針對現階段各國政策，評估實現可能性後之保守排放路徑。



IFRS S1的核心架構: 策略

對財務狀況、財務表現和現金流的影響

為使主要用戶了解報導期間永續發展相關風險和機會對其財務狀況、財務表現和現金流的當前影響，以及短期、中期和長期的預期影響而進行的揭露：

- ▶ 對本報導期間財務狀況、財務表現及現金流的影響。
- ▶ 相關財務報表所列資產和負債的帳面價值，在下一年度報導期間內資訊有重大調整的風險。
- ▶ 鑑於組織管理永續發展相關風險和機會的策略，組織如何預期其財務狀況、財務表現和現金流在短期、中期或長期的變化。

備註：

- ▶ 需揭露量化資訊（作為單一金額或範圍），除非組織無法提供。在這種情況下，組織應提供質化資訊。
- ▶ 在準備有關預期財務影響的揭露時，組織（a）在報導日期不須付出不當成本或努力，即能獲得的所有合理且有依據的資訊，以及（b）組織運用可取得的技能和資源來準備這些揭露。

指標與目標

指標： 以電子業淨零轉型策略及路徑為例

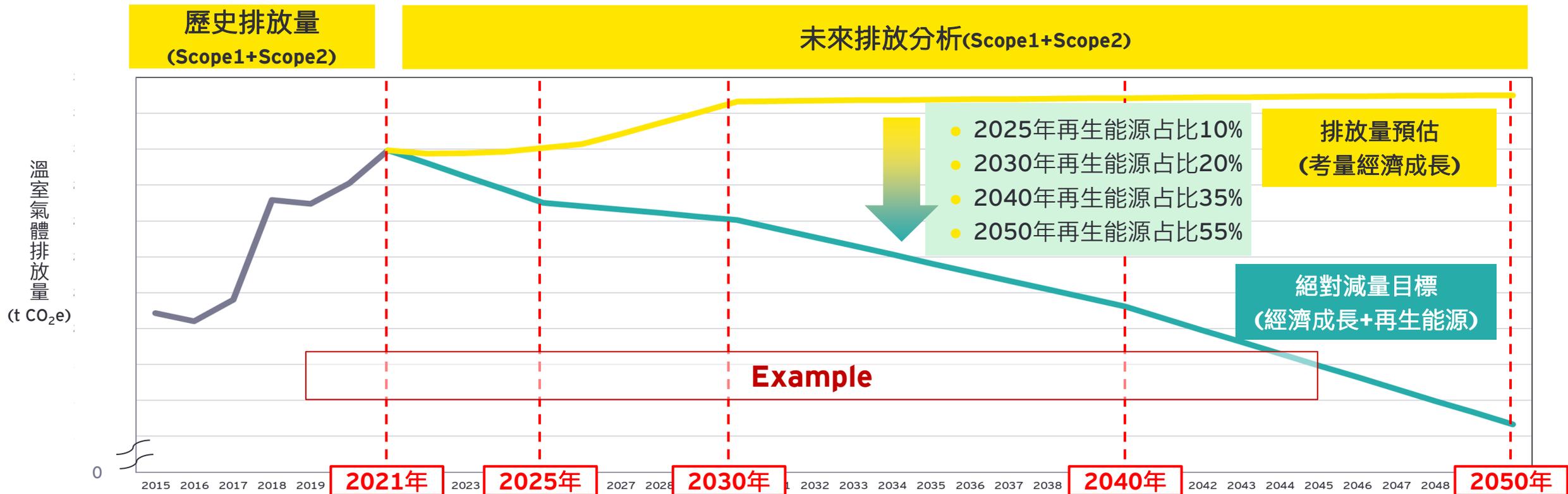
48 揭露指標應包括行業所特有之有關指標

▶ 根據臺灣經濟部工業局針對電子業彙整的淨零轉型策略與路徑，電子業以節能及再生能源為主要減排策略。



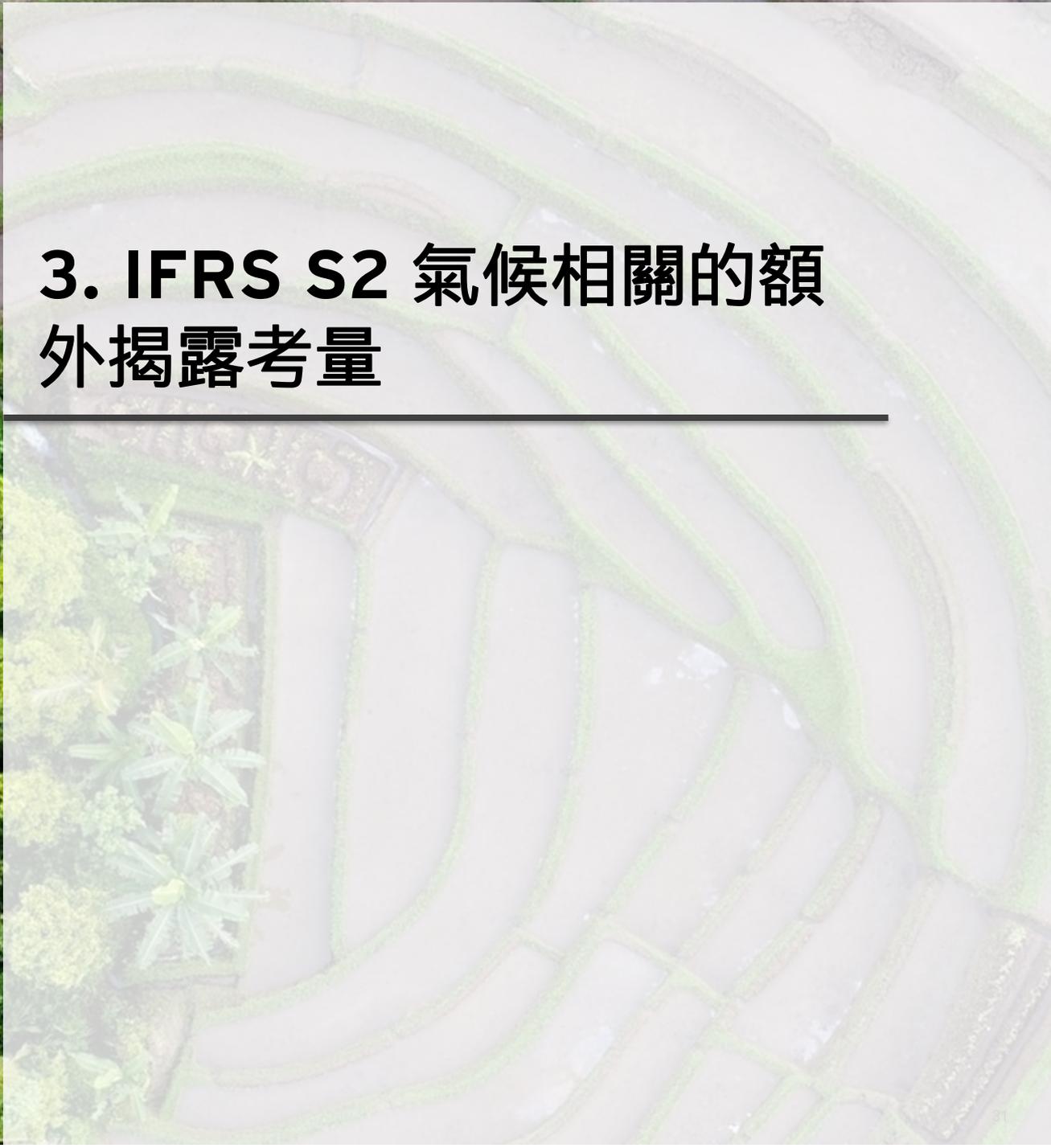
三大面向	2025	2030	2050
		低碳 Low Carbon	零碳 Net-Zero
製程改善	<ul style="list-style-type: none"> 導入ISO 50001能源管理系統 建構智慧化能源監控系統 		擴大導入
	<ul style="list-style-type: none"> 含氟氣體替代技術開發 	示範建立	擴大導入
能源轉換	<ul style="list-style-type: none"> 鼓勵企業實踐RE100目標及使用再生能源 		擴大使用再生能源
	<ul style="list-style-type: none"> 使用天然氣 	碳中和天然氣	
循環經濟	<ul style="list-style-type: none"> 參與國內負碳技術開發取得碳權 		擴大導入

目標： 以電子業淨零轉型策略及路徑為例



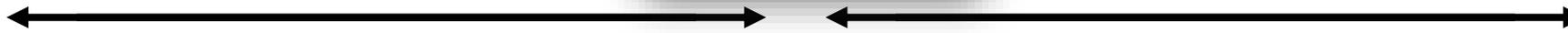
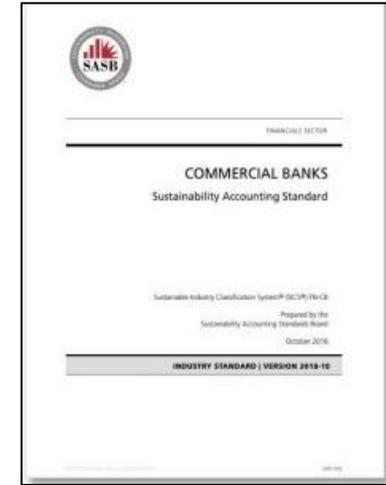


3. IFRS S2 氣候相關的額外揭露考量



IFRS S2 氣候相關資訊揭露

TCFD、IFRS S2、SASB三者關聯



與TCFD框架一致

- 治理
- 策略
- 風險管理
- 跨產業之指標與目標
- 說明指引

參照SASB行業準則

- 附錄B中行業揭露參照SASB準則
- 增加國際性指標
- 增加財務碳排放揭露

IFRS S2 Scope 3

範疇三計算之4大要求

	範疇三類別
1	採購商品與服務
2	資本財
3	燃料及能源相關之活動
4	上游運輸和配送
5	營運產生之廢棄物
6	商務旅行
7	員工通勤
8	上游資產租賃
9	下游運輸和配送
10	銷售產品加工
11	銷售產品使用
12	產品最終處理
13	下游資產租賃
14	加盟
15	投資

1

組織應依據GHG Protocol 《Corporate Value Chain (Scope 3) Accounting and Reporting Standard》，揭露與其價值鏈相關之15項類別

2

組織應：

- ◆ 優先使用直接量測之數據 (例：原物料重量而非採購金額)
- ◆ 優先使用經過查、驗證之數據
- ◆ 優先使用自其特定活動之一級數據 (例：透過電費單取得用電量)
- ◆ 於使用二級數據盤點價值鏈活動及計算溫室氣體排放時，優先使用地理性、時間性及技術性誤差等級最低之數據來源 (例：使用日本當地之相關碳排放係數計算日本據點的廢棄物處理排放)

3

組織應揭露計算其範疇三所使用之量測指引、資料來源以及假設性數據

4

若其組織活動包含資本財管理、商業銀行或保險業務，組織需揭露類別15排放量或投資對象之溫室氣體排放

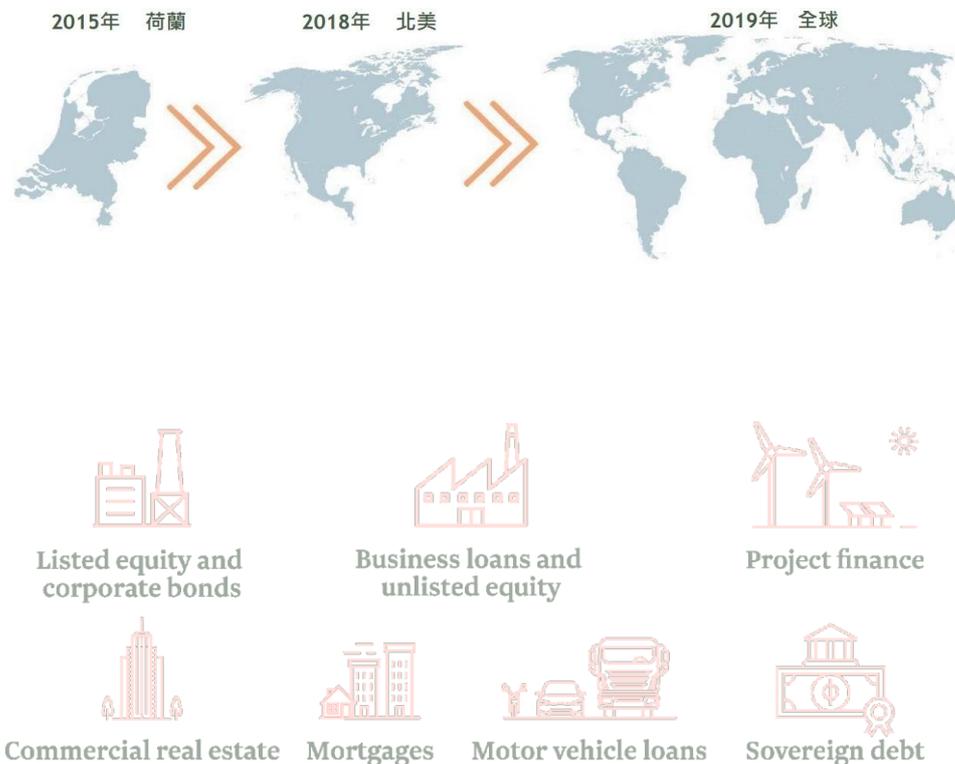
以PCAF為例 符合會計處理原則或規範的計算方法案例

地區型倡議：PCAF緣起於2015年巴黎氣候峰會(COP21)，在ASN銀行的率領之下，荷蘭14間金融機構組成了PCAF，呼籲金融機構負起低碳經濟轉型的責任，並指出應從核算與揭露自身投融資組合的溫室氣體排放開始。

2018年PCAF擴張至北美，共有12家金融機構使用PCAF方法學計算溫室氣體排放。到了2019年三月，28家全球價值銀行聯盟(GABV)成員決定使用PCAF方法學。

發展為全球型倡議

▶ 其他地區的金融機構也對溫室氣體評估標準展現興趣，許多銀行決定將地區倡議拓展成為全球倡議，並在2020年針對金融機構發布全球溫室氣體盤查與報告標準。



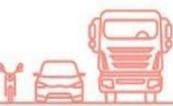
The GLOBAL GHG ACCOUNTING & REPORTING Standard



▶ 截至2022年11月，共有超過329家金融機構及超過81兆美元的金融資產承諾加入PCAF。

以PCAF為例 符合會計處理原則或規範的計算方法案例(續)

目前應用範圍涵蓋7種資產類別(2022 version：上市櫃股權和公司債、商業貸款和未上市櫃股權、專案融資、商業不動產、房屋抵押貸款、機動車輛貸款及主權債)

七種資產類別	
	上市櫃股權和公司債
	商業貸款及非上市櫃股權
	專案融資
	商業不動產 (CRE)
	房屋抵押貸款
	機動車輛貸款
	主權債

高品質



低品質

以上市櫃股權和公司債為例

資料品質分數	可選擇估算排放量的方法	方法	財務資訊	排放數據		
1	Option 1: 公司報告的碳排放量	1a	公司未償還餘額	經外部認證的公司碳排放量		
		1b		未經外部認證的公司碳排放量		
2	Option 2: 基於實體活動的碳排放量	2a		上市櫃公司:EVIC, 非公開發行公司的債券: 股權+債務總額	公司能源消耗的主要實體活動數據(MWh/電力) 加上製程排放	公司能源消耗的主要實體活動數據(MWh/電力)加上製程排放
		2b			公司生產的主要實體活動數據(生產每噸稻米)	公司生產的主要實體活動數據(生產每噸稻米)
3	Option 3: 基於經濟活動的碳排放量	3a		公司營收	產業的每單位營收	
4	Option 3: 基於經濟活動的碳排放量	3b	N/A			產業的每單位資產
		3c	產業資產周轉率			產業的每單位營收
5	Option 3: 基於經濟活動的碳排放量		產業每單位溫室氣體排放量			

$$\frac{\text{Outstanding amount}}{\text{EVIC or Total company equity + debt}} \times \text{Company emissions}$$

EVIC = enterprise value including cash

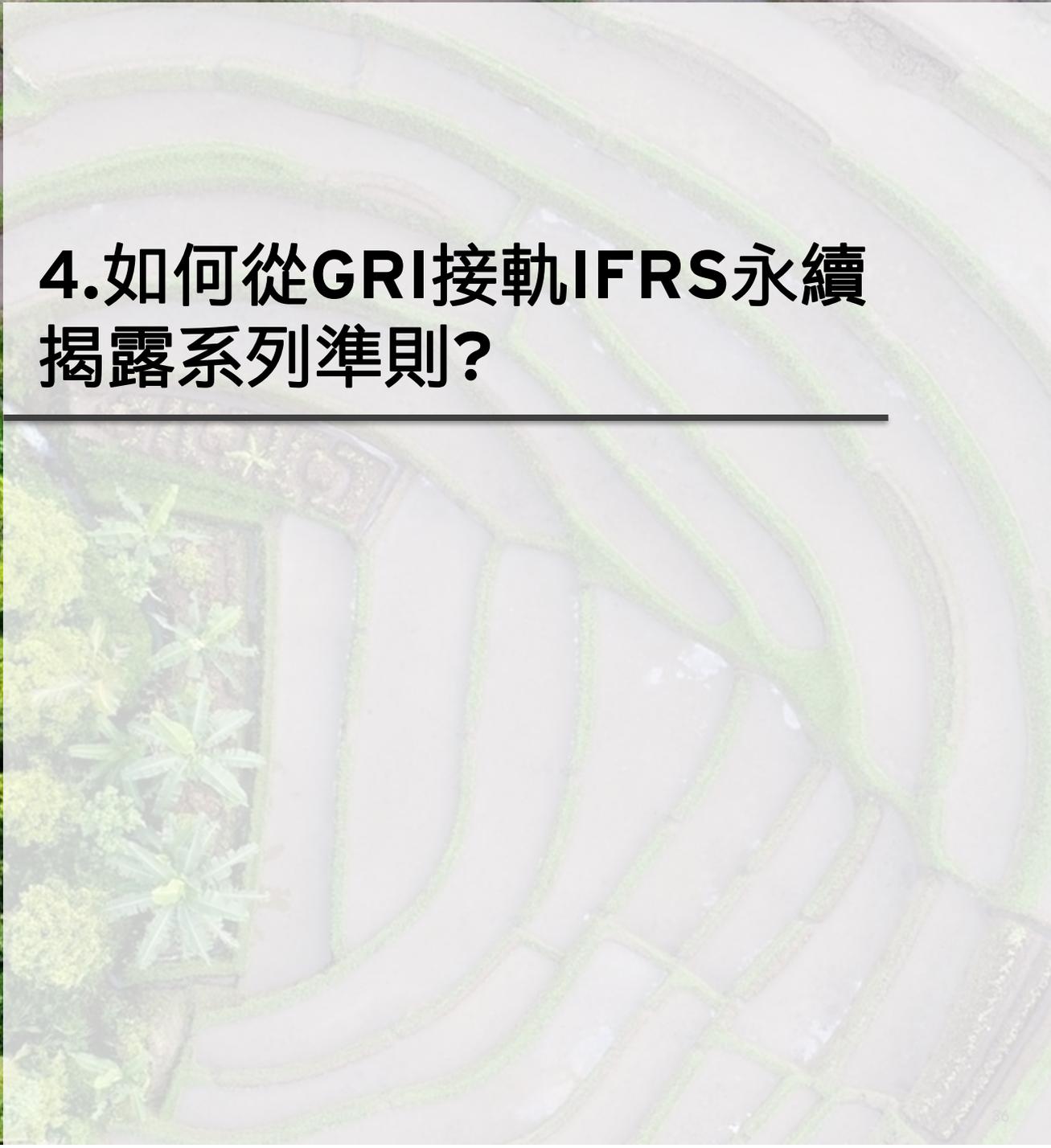
資料來源: PCAF 2ND METHODOLOGY <https://carbonaccountingfinancials.com/en/standard>

上市/非公發	EVIC (TWD 百萬)	Outstanding amount (TWD 百萬)	歸因因子	公司碳排放量 (e CO2 ton/year)	財務碳排放量 (e CO2 ton/year)
上市	100	1	1/100 = 0.01	100	0.01*100 = 1

Example



4.如何從GRI接軌IFRS永續揭露系列準則？

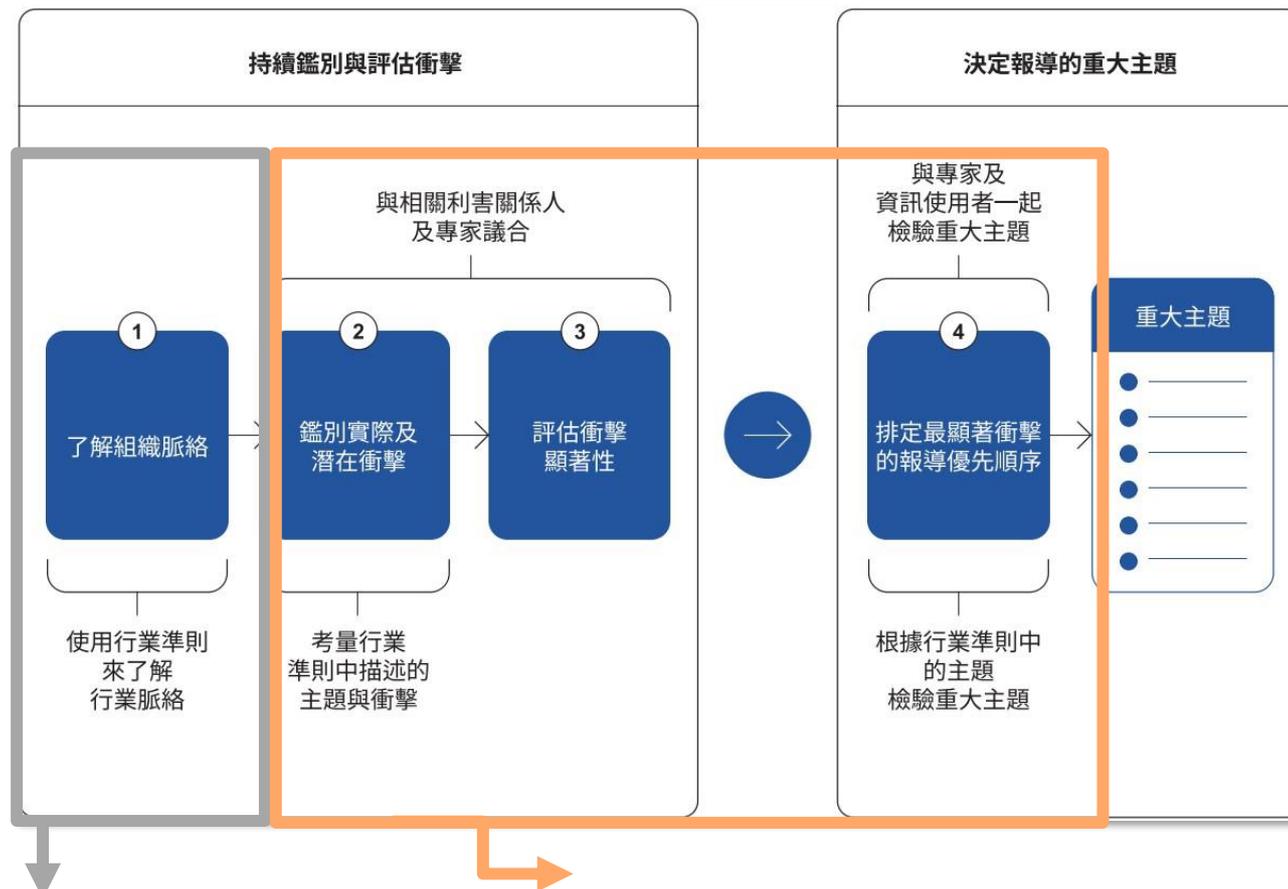


GRI仍是公司鑑別重大永續相關風險與機會的最佳工具之一

- ▶ 《GRI 3：重大主題 2021》為組織提供鑑別重大主題的逐步指引，同時也說明如何在此過程中使用行業準則。重大主題呈現組織對經濟、環境和人群（包含其人權）造成最顯著衝擊的主題
- ▶ 該文件也說明了供組織報導其決定重大主題的流程、重大主題列表以及如何管理每個重大主題的揭露項目



決定重大主題的流程



▶ **GRI舊版僅需完成此步驟**，依據篩選出來的議題與利害關係人權重，即可繪製重大議題矩陣

▶ GRI 新版規定，於步驟1篩選重大主題後，應根據該重大議題進行**正負面衝擊的質化描述與衝擊性的量化評比**，綜整所有數據後，才能進行重大主題之排序

國際永續報告趨勢

建議循序導入雙重重大性，洞悉重大永續議題的正負面衝擊的財務影響



國際趨勢	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 永續報導將與公司財務資訊接軌：國際財務報導準則(IFRS)之 S1、S2永續報導準則已公布 <ul style="list-style-type: none"> ▶ S1「永續相關財務資訊揭露之一般規定」：強調永續資訊與財報資訊連結，永續資訊與財務報表同步報導，以利投資人在投資決策時考量公司整體價值 ▶ 歐洲永續發展報告準則(ESRS)已要求公司需依照雙重重大性進行永續報告書之編製
臺灣現況與趨勢	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 現階段僅要求揭露「永續影響重大性」：臺灣永續報告書作業辦法仍要求公司依循GRI編製永續報告書 ▶ 金管會將分階段要求上市櫃公司依循IFRS 編製永續資訊 <ul style="list-style-type: none"> ▶ 第一階段由資本額新臺幣100億元以上的上市櫃公司先行，2026年編製報告，2027年對外揭露 ▶ 部分國內標竿企業之永續報告書已將「雙重重大性」概念納入重大性分析流程中

安永建議 提早布局因應國際與法規趨勢，綜合評估公司營運對永續之影響，以及永續對公司營運之財務影響

公司永續報告書已經遵循GRI，如何接軌IFRS？

完成財務衝擊評估、重大永續(氣候)議題鑑別與衝擊評估，並依循四大架構揭露

GRI主要要求

- ▶ 重大主題鑑別及管理
 - ▶ 依循GRI通用準則、GRI行業準則、GRI主題準則
- 若公司已遵循GRI，則
- ▶ 已完成組織對永續(經濟、環境、人群)的衝擊評估
 - ▶ 已掌握組織重要永續議題及發展因應策略
 - ▶ 已完成組織永續治理與管理流程

與IFRS S1、S2主要落差

- ▶ 治理、管理與報告階層的能力論述
- ▶ 具財務重大性的永續議題鑑別
- ▶ 重大永續(氣候)議題對經營模式、價值鏈與財務的衝擊
- ▶ 重大永續(氣候)議題如何納入風險管理流程
- ▶ 重大永續(氣候)議題設定指標與目標

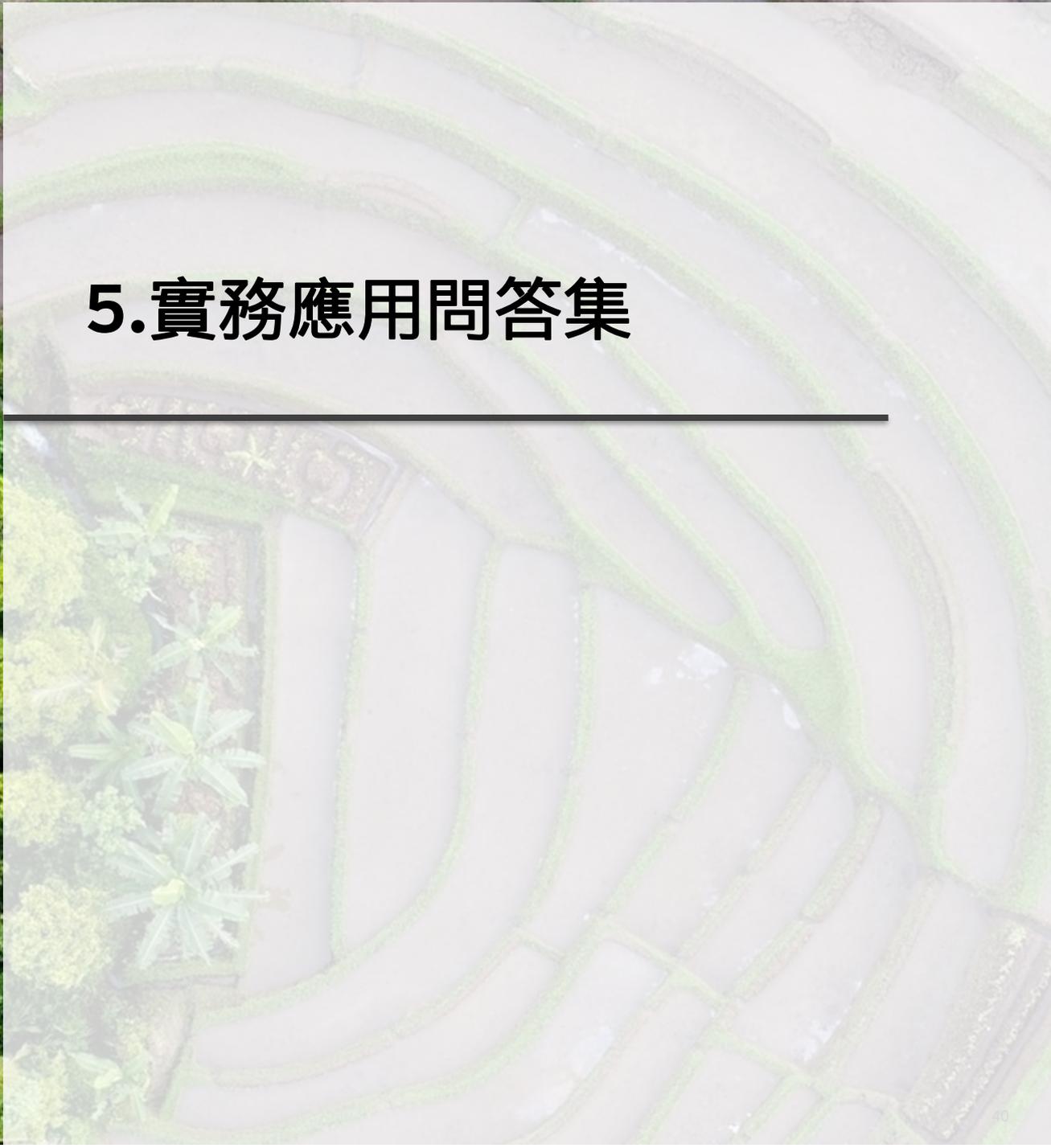
主要挑戰：資料品質與涵蓋範疇

外部參考工具：(IFRS 2023/11/9新聞稿)

GRI和IFRS即將在新加坡成立Sustainability Innovation Lab(SIL)，協助企業符合GRI及IFRS的揭露規範



5. 實務應用問答集



若將年報申報時程提前，恐有下列困難，主管機關是否有配套措施協助企業？

問題內容

1. 揭露期限時程緊湊：永續資訊整合耗時較長，且第一季以出具年度財部報告為主，若加入永續資訊與英文版本，**恐無法在3月底前及時完成**
2. **股東會資訊與產業統計資訊無法提前揭露**：蒐集股東資訊、公告股利分派皆須在股東會前40~60天前執行，而市調公司僅能於4月至5月提供產業資訊。另外若年報提早申報，如申報期限提前，年報中之資訊將與當年度停止過戶日資訊脫勾，對投資人將不具參考價值。
3. 年報產製作業程序問題：**年報與財報**有先後順序編製關係，因年報許多來自財報資訊，若兩者皆須會計師閱讀或查核，於**同個申報期限前完成有困難**

回答

1. 將配合年報申報時限，研議資訊申報作業辦法**對相關文件之申報期程調整**；**精進英文版年報參考範例**，協助公司編製
2. 年報資訊(如董監酬金)**可揭露與財報相同資訊**，非攸關或公開資訊觀測站已有之資訊考慮刪除
3. 現行年報準則未要求應揭露截止股東會停過日之資訊，**股東資訊可揭露截至最近年底之資訊**
4. **已規劃2025年適用的精簡年報架構**，將於2024年完成法規修正，包含簡化應揭露事項及增訂依 IFRS 永續準則揭露永續資訊

若年報永續資訊採合併財務報表報導個體，將產生下列疑義，是否提供解決機制？

問題內容

1. 年報永續資訊與永續報告書之**邊界不一致**：部分公司自行決定永續報告書邊界，與財報報導個體不一致
2. **海外法規差異與子公司資源問題**：母、子公司營業項目、遵循法規與資源不一，若SASB相關資訊需整合海外子公司，並與IFRS永續資訊同時揭露，執行上有困難
3. 合併報表子公司涵蓋多產業：**各產業重大主題不同**，合併編製上困難；亦有**無對應SASB**產業指標之情形

回答

1. 永續報告書需考量合併個體資訊，並依重大性判斷揭露：因永續報告書資訊以利害關係人關注的**重大主題**為主，而因IFRS要求，永續報導**邊界需與合併財報所含個體一致**
2. 現已有特定產業參考的SASB指標，未來主管單位將提供更多**參考案例與教育資源**，並提升數據蒐集**數位化**，減少作業負擔
3. **IFRS S1已提供參考範例(第 IE 9 段至第 IE 15 段)**，企業可依行業特性與實際營運判斷適用SASB行業別，篩選永續主題與揭露指標。金管會鼓勵及早規劃，有助管理永續主題相關風險

溫室氣體盤查標準問題

問題內容

1. 目前環境部規定以ISO14064-1進行盤查與查證，若採用溫室氣體盤查議定書(GHG Protocol)，執行上有困難
2. 涉及第三方供應商的範疇三資料，蒐集面臨困難，是否有彈性作法？

回答

1. 依IFRS S2第 29 段(a)(ii)規定，主管機關可另訂不同於溫室氣體盤查議定書之盤查標準，金管會將參考國際趨勢及考量國內查驗量能另訂盤查標準，避免重複盤查及報導。
2. IFRS S2已提供衡量架構(第 B38 段至第 B57 段)，允許使用初級資料或次級資料估算價值鏈資訊，另首適用年度可免揭露範疇三(IFRS S2 第 C4 段)。證交所及櫃買中心將將持續蒐集各方意見，協助企業計算範疇三

溫室氣體資訊無法即時取得及確信機構量能問題

問題內容

1. 依永續發展行動方案，自 2027 年起將分階段揭露溫室氣體確信資訊，惟部分碳排資料**無法即時取得**，如 12 月份電費單需於隔年 3 月才有完整資料，且溫室氣體**查證或確信機構量能**現已不足，倘須於第一季揭露前一年度溫室氣體確信情形，則實務上較難配合，企業該如何因應此困境？

溫室氣體可依現行合理可得的資料估算，金管會亦將協助國內持續建立溫室氣體確信量能

1. **IFRS S2** 允許企業可現行**合理可得的資訊估計**溫室氣體排放，倘企業無法即時取得實際資料，可依過去經驗及現有數據依合理方式進行估計。截至 2023 年 8 月 16 日止，已有 15 家溫室氣體確信機構通過核可，現正持續接受申請，金管會將持續協助國內建立確信量能。

問題內容

1. 企業投資關聯企業或合資企業，並未控制該等企業之實際營運(無控制權)，實務上不易取得該等企業之相關碳盤查資訊，又該等企業如為非公開發行公司且非公司上下游產業鏈，公司在無控制權下而無法要求該等企業進行盤查，該如何因應？

關聯企業及合資之溫室氣體排放可依現行問答集規定選擇採用控制權法或股權比例法計算

1. 金管會前已發布**上市櫃公司永續發展路徑圖問答集**，可由公司政策決定採用**控制權法**(包括財務控制法或營運控制法)或**股權比例法**計算溫室氣體排放量，並應**一致採用**；另 GHG Protocol 已規範合資及關聯企業溫室氣體排放量之計算方式，若企業採用財務控制法，且判斷對關聯企業無財務控制，企業無須另外取得關聯企業之溫室氣體盤查資訊，僅需依 IFRS S2 第 29 段 (a)(iv)(2)揭露為零；若企業採用財務控制法，依 GHG Protocol 的規定，應對合資按股權比例分攤溫室氣體排放量。為利企業遵循，金管會將持續透過專案小組蒐集國際實務做法並發布問答集，以協助企業解決此一困難。

氣候相關資訊揭露問題

問題內容

1. 氣候相關目標揭露資訊**尚不明確**；分析與揭露氣候資訊需大量時間與資源，是否可以提供**範例與輔導資源**？
2. 氣候相關風險對財務影響揭露缺乏一致性，未來是否針對**量化的方法學**提供指引？
3. 氣候情境分析**需專業機構輔助**才能提供合規正確的資訊

回答

1. **氣候目標及轉型計畫**是IFRS S2揭露重點，主管機關將透過專案小組製作參考範例
2. 氣候相關的財務影響可視情況先以**質性方式揭露**（例如說明**可能受影響的財務報表項目及暴險金額，但無須估計影響數**），未來將透過工作小組提供相關指引，協助企業逐步進階提供量化資訊；未來證交所及櫃買中心亦將透過持續研議相關揭露範例內容，提供輔導資源，並加強宣導使上市櫃公司瞭解相關實務運用
3. **IFRS S2**允許企業可考量對氣候的暴險及依目前的技術、資源及能力進行情境分析，並以質性方式揭露氣候韌性的評估結果，主管單位將協助建置相關資訊（如情境分析需使用參數、重大假設等），協助企業以一致性、可比較性之方式執行情境分析。另對於氣候韌性評估的結果，**IFRS S2**亦允許以質性方式揭露(包括情境分析結果的策略意涵、重大不確定性及調適量能)

問題內容

1. 目前永續報告書已依規定充分揭露資訊，未來**是否整合重複之資訊**？

回答

1. 永續報告書(多元利害關係人)揭露框架採GRI雙重重大性，年報(投資人)依ISSB規定之永續資訊則採財務重大性，**適用對象及涵蓋主題不同，仍會要求出版永續報告書**
2. 金管會將檢討相關規定，並請證交所及櫃買中心**訂定永續報告書揭露框架(包含ISSB與GRI)及建置數位化平臺**，提升永續資訊申報數位化程度，減少重複揭露，並**允許資訊索引至年報**
3. 依照IFRS S1，非氣候相關永續主題仍需考量，企業**仍可考量GRI準則判斷重大主題**

查驗機構是否可驗證所有永續主題？

問題內容

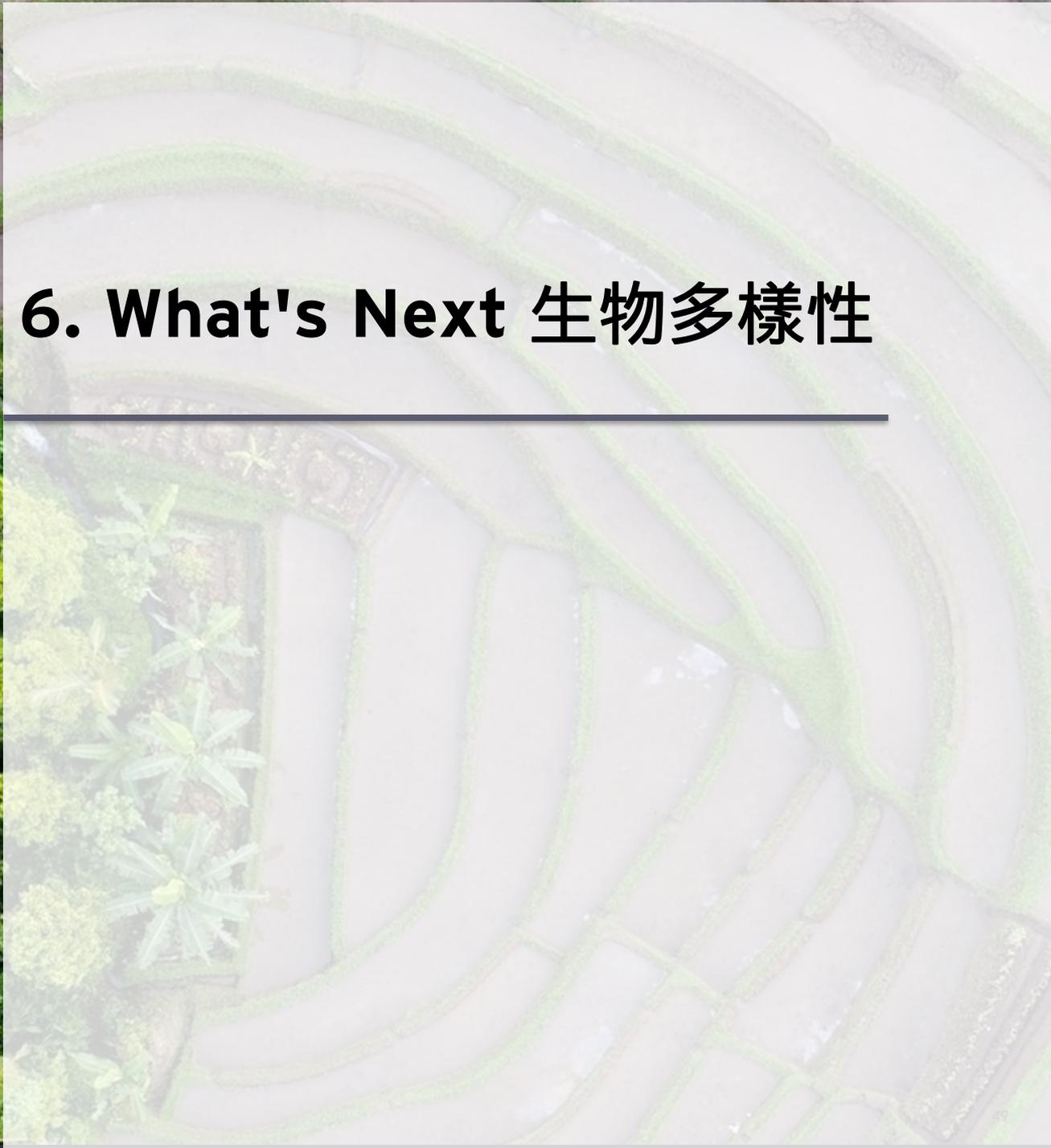
1. 因合併報表子公司涵蓋多種產業與重大主題，查驗機構是否有量能輔導或查驗所有內容，並於年報揭露時限前完成？

回答

1. **目前年報僅溫室氣體資訊需確信**，其他永續主題尚未強制要求。金管會將持續協助建立查驗量能，並評估其他永續議題確信可能性
2. 永續報告書除溫室氣體資訊，僅部分產業永續揭露指標需經確信(餐飲收入達營收50%以上之公司，以及食品、化工與金融保險業)
3. 目前溫室氣體確信機構已達**15**家、永續指標之機構亦達 **6** 家



6. What's Next 生物多样性



TNFD框架介紹

與IFRS S1、S2 相似之處(以v0.4 為例)

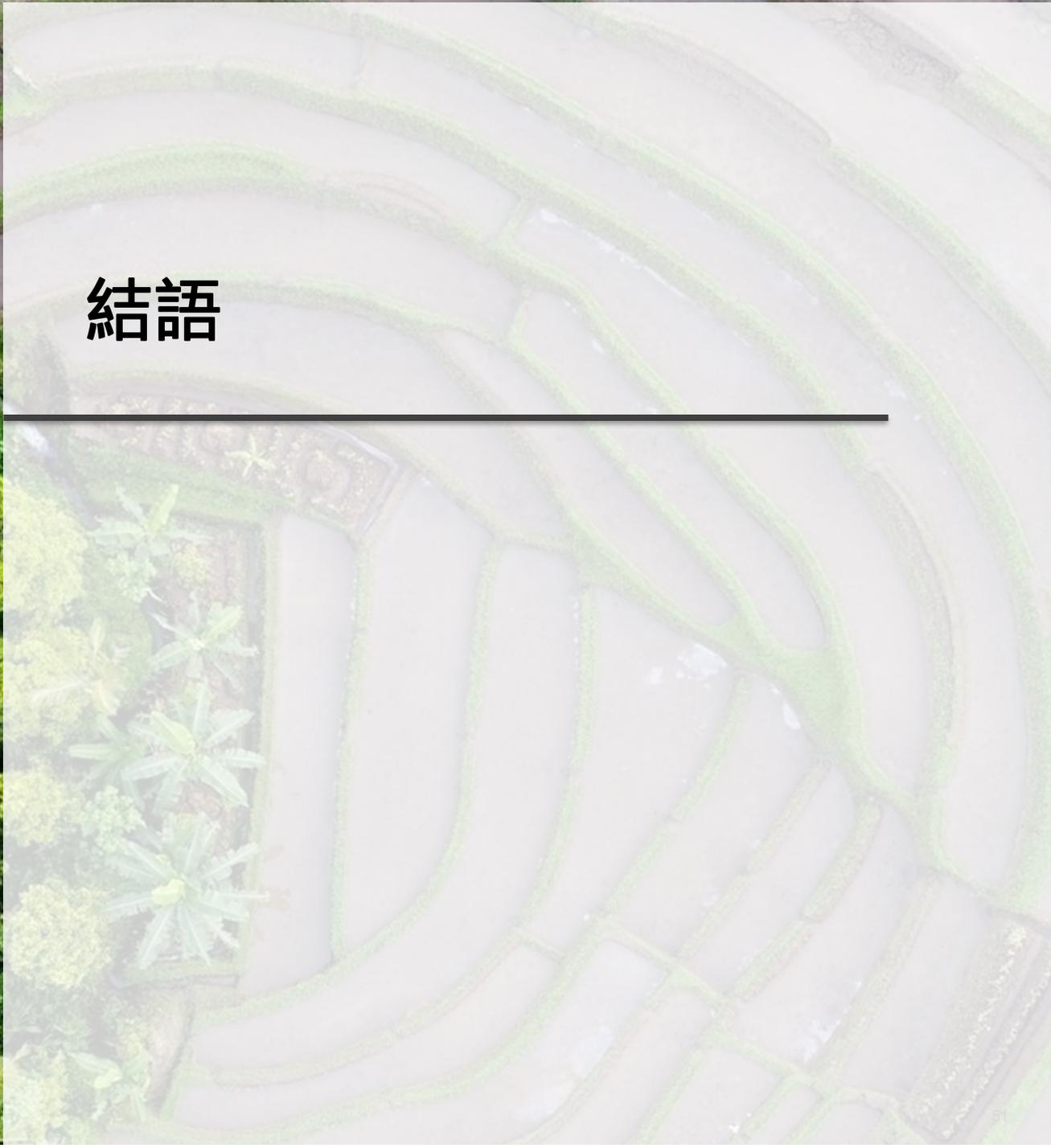
治理	策略	風險管理	指標與目標
揭露組織對於自然相關風險與機會的治理	揭露自然相關風險與機會對組織業務、策略和財務規劃的實際與潛在影響	揭露組織如何識別、評估和管理自然相關風險	揭露評估、管理自然相關風險與機會的指標與目標

建議揭露事項

- | | | | |
|---|---|---|--|
| <p>A. 描述董事會對自然相關依賴、影響、風險和機會的監督</p> <p>B. 描述管理層在評估和管理自然相關依賴、影響、風險和機會上的作用</p> | <p>A. 描述短、中和長期確定的<u>自然相關依賴、影響</u>、風險和機會</p> <p>B. 描述自然相關風險和機會對業務、策略和財務規劃的影響</p> <p>C. 考慮不同情況，描述應對自然相關風險與機會的韌性</p> <p>D. <u>揭露組織直接營運中資產和/或活動、上游和/或下游及融資屬於優先領域的地點</u></p> | <p>A. (i) 描述直接營運中識別、評估和管理自然相關依賴、影響、風險和機會的流程
(ii) 描述上下游、融資和資產中識別、評估和管理自然相關依賴、影響、風險和機會的方法</p> <p>B. 描述組織管理自然相關依賴、影響、風險與機會的流程，以及所採取的行動</p> <p>C. 描述如何將識別、評估和管理自然相關風險的流程整合到組織整體風險管理</p> <p>D. <u>描述如何讓利害關係人參與評估和應對自然相關依賴、影響、風險和機會</u></p> | <p>A. 揭露根據策略和風險管理，用來評估和管理自然相關風險和機會的指標</p> <p>B. <u>揭露用來評估和管理對自然直接、上游及下游依賴和影響的指標</u></p> <p>C. 描述用來管理自然相關依賴、影響、風險和機遇的目標，以及相應的績效</p> |
|---|---|---|--|



結語



效益

因應國際供應鏈要求提升競爭力：
IFRS永續揭露系列準則所包含的議題多數都已是國際供應鏈的高優先議題，例如：**Net Zero** (含SBTi)、RE再生能源、人權、生物多樣性等

投資人與長期財務績效：
ESG的績效表現，已經成為投資人的重要決策依據，並且反映公司長期的財務獲利能力

多元觀點的價值管理能力：
ESG資訊部分反映出公司的產品或服務能否符合社會(消費者)需求，以解決當前利害關係人最關注的永續議題

挑戰

董事及治理單位責任：
IFRS S1對於永續相關財務資訊的揭露，例如財務量化的嚴謹程度，須與財務會計準則相當

報導時間：
ESG資訊將提前與財務報告同步公開揭露

揭露範圍：
與財務報告相同，將包含合併子公司等

管理機制與重複揭露：
IFRS S1資訊若已涵蓋IFRS S2的揭露事項，公司可提供整合資訊 (IFRS S2規範)



EY Building a better working world

關於 服務 產業 安永的工作機會 關於安永

🔍 搜尋 👤 My EY 🌐 Taiwan 中文



“
企業的舉措對經濟、環境及大眾影響頗深，如何能滿足需求並持續創新，是當前最重要的課題之一。當企業和社會開始擁有共同的優先順序，所有人都將因此獲益。”

曾于哲 Roger Tseng

安永台灣 氣候變遷、永續發展與ESG諮詢服務 負責人 暨 審計服務部 執業會計師

企業永續策略專家，並具有豐富的公司治理、氣候風險評估、環境績效、社區投資、永續報導與永續指數的服務經驗。擔任安永在外部永續相關協會的代表。

✉

專業領域

氣候變遷與永續發展 審計服務

服務據點

臺北

曾于哲為氣候變遷、永續發展與ESG諮詢服務負責人，擁有豐富的企業永續及審計經驗，為安永在永續相關領域協會組織的代表。

主要負責業務包括氣候相關財務報導、永續報告書諮詢及確信、國際永續指數、社區投資、影響力評估、綠色金融、碳定價及策略等永續服務。

曾于哲為臺北大學自然資源與環境管理博士及東吳大學會計碩士。



安永 | 建設更美好的商業世界

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，請參考安永聯合會計師事務所台灣網站 ey.com/zh_tw。

© 2023安永聯合會計師事務所。
版權所有。

APAC no. 14007628
ED MMY [填寫圖片版權到期日，若無到期日請寫上 ED None; 若無圖片請刪除]

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。



近期國際財務報導準則 修正介紹

安永聯合會計師事務所

郭紹彬 執業會計師

2023年11月23日

近期國際財務報導準則修正介紹

1

國際會計準則第7號及國際財務報導準則第7號之修正「供應商融資安排」

2

國際會計準則第12號之修正「國際租稅變革支柱二規則範本」

3

國際財務報導準則第9號修正草案-ESG連結相關商品之會計處理

國際會計準則第7號及國際 財務報導準則第7號之修正

供應商融資安排

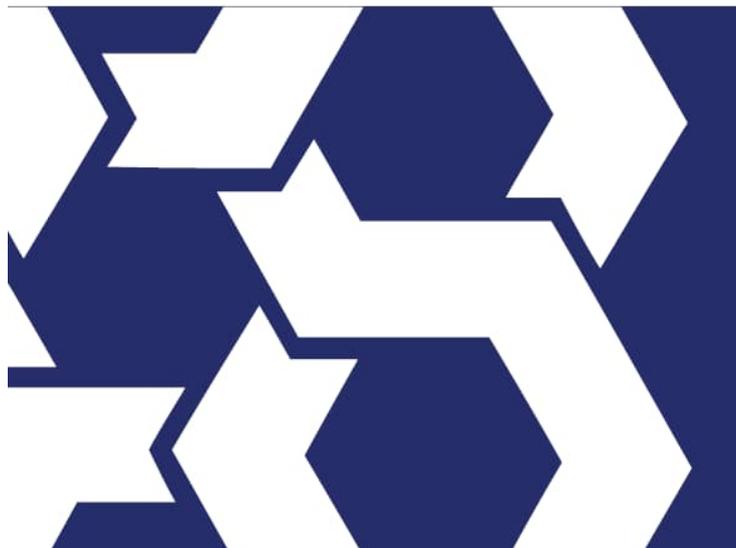


May 2023

Amendments to IAS 7 and IFRS 7

IFRS® Accounting Standards

Supplier Finance Arrangements



International Accounting Standards Board

增加供應商融資安排之相關說明及其揭露

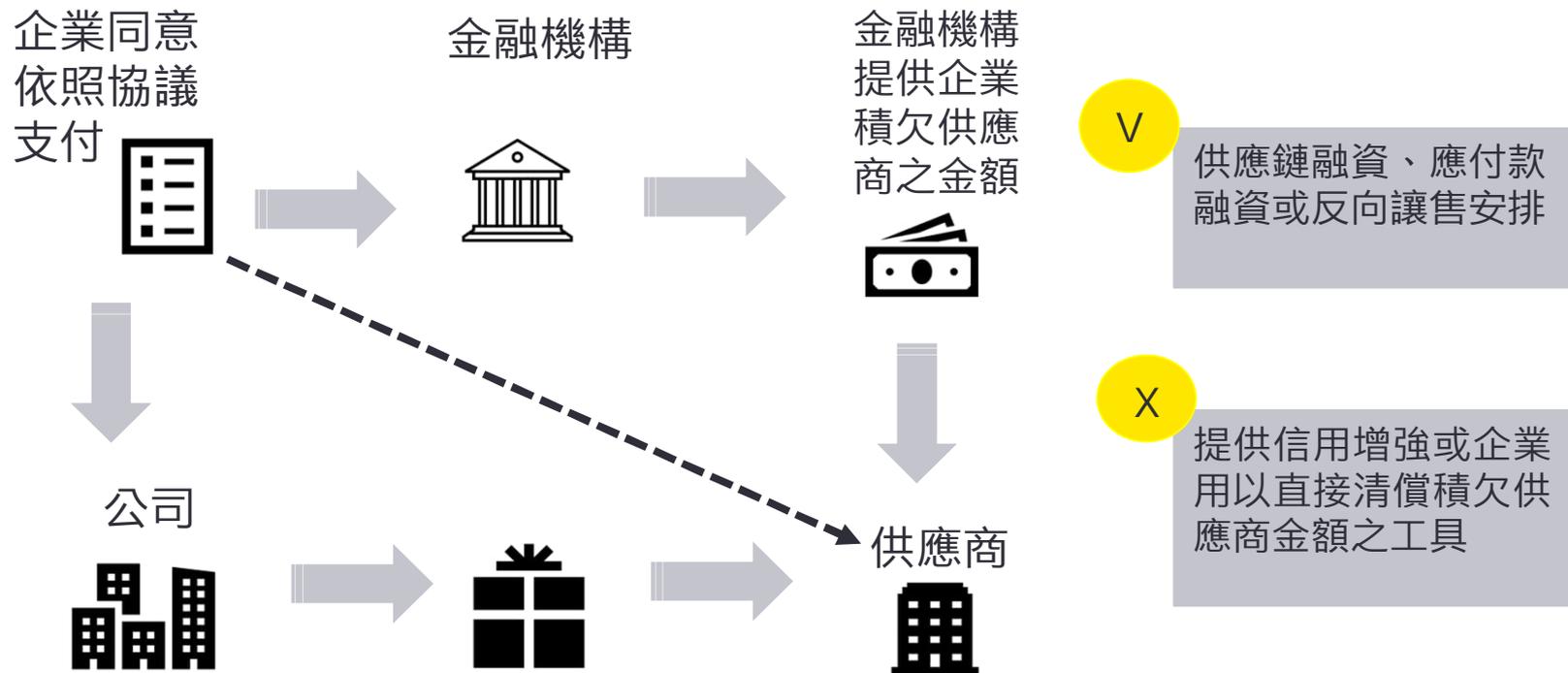
- ▶ IAS 7釐清供應商融資安排之特性並規範其相關之揭露。
- ▶ IFRS 7流動性風險揭露中增加相關說明。

生效日及過渡條款

- ▶ 於 2024 年 1 月 1 日以後開始之年度報導期間適用。
- ▶ 生效適用年度之比較期間揭露資訊之豁免，以及生效當年度部分揭露資訊之豁免。
- ▶ 生效適用年度期中期間揭露之豁免。

第44G段

- ▶ 供應商融資安排之特性為一個或多個融資提供者承諾支付企業應付其供應商之金額，且該企業同意於其供應商被支付之同一日（或其後之日期）依該等安排之條款及條件支付。
- ▶ 相較於相關請款單之支付到期日，此等安排提供企業延長付款之條款，或提供對其供應商提前付款之條款。
- ▶ 常被稱為供應鏈融資、應付款融資或反向讓售安排。
- ▶ 為企業提供信用增強之安排（例如財務保證，包括作為保證之信用狀）或企業用以直接清償積欠供應商金額之工具（例如信用卡）非屬供應商融資安排。



相較於相關請款單之支付到期日，此等安排提供企業延長支付條款，或提供其供應商提前付款之條款

第44H段

- ▶ 安排之**條款及條件**（例如延長之支付條款及所提供之擔保或保證）
 - ▶ 分別就具非類似條款及條件之安排揭露其條款及條件。
- ▶ 於報導期間之**開始日及結束日**
 - ▶ 屬供應商融資安排一部分之金融負債之帳面金額，以及列報於財務狀況表內之相關單行項目。
 - ▶ 前項揭露中，供應商已自該等融資提供者收取付款者。
 - ▶ 所揭露之供應商融資安排及非屬供應商融資安排一部分之可比應付帳款兩者之付款到期日區間（例如請款單日後30至40日內）。
 - ▶ 可比應付帳款，與所揭露之金融負債（供應商融資）在相同之業務線或轄區內之該企業之應付帳款。若付款到期日之區間甚廣，應揭露有關該等區間之解釋性資訊，或揭露額外區間（例如，分層區間）。
- ▶ **非現金之變動**（例如，企業合併、兌換差額或無須動用現金或約當現金之其他交易）之類型及影響

- ▶ 於2024年1月1日以後開始之年度報導期間適用修正之內容
 - ▶ 無須揭露：
 - ▶ 第一次適用修正之年度報導期間比較資訊
 - ▶ 企業於第一次適用修正之年度報導期間開始日前，所表達之任何報導期間之比較資訊。
 - ▶ 以但2024生效為例，無需提供2023年之比較資訊。
 - ▶ 第一次適用修正之年度報導期間開始日，下列資訊
 - ▶ 供應商已自該等融資提供者收取付款者【第44H段(b)(ii)】。
 - ▶ 對於揭露之供應商融資及非屬供應商融資安排一部分之可比應付帳款兩者之付款到期日區間【第44H段(b)(iii)】。
- ★ 第一次適用修正之年度報導期間開始日須揭露【第44H段(b)(i)】屬供應商融資安排一部分之金融負債之帳面金額，以及列報於財務狀況表內之相關單行項目
- ▶ 期中期間
 - ▶ 第一次適用（修正條文）之年度（2024年）報導期間內所表達之任何期中期間，第44F至44H段所規定之資訊。

生效日及過渡規定(續)

IAS 7之修正

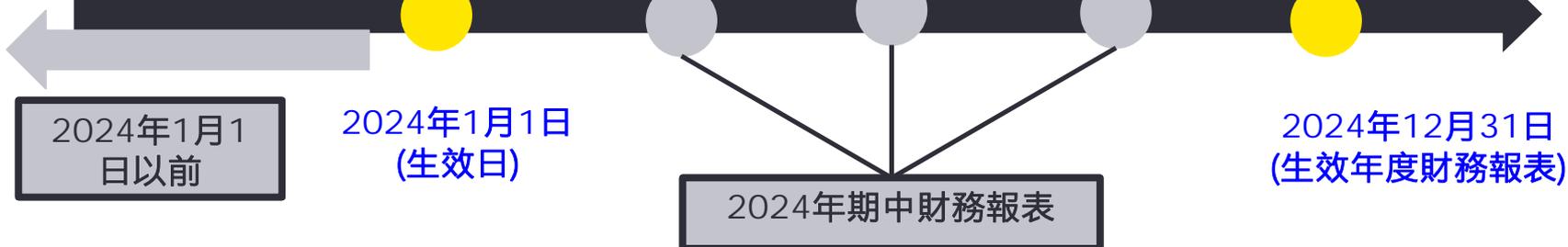
2024年及其比較期間(2023年)依照過渡條款規定揭露

無須提供2024年1月1日前之比較資訊

無須提供供應商已自融資提供者收取付款及可類比付款到期區間

2024年期中財報，無須提供44F至44H段規定資訊

2024年度財報，採用修正之規定，期初部分揭露豁免



2025年採用修正後規定，比較期間(2024年期中及2024年度)資訊比照2024年提供

- ▶ 對於揭露企業如何管理流動性風險之說明，增列考量因素(第B11F段)
 - ▶ 已取得或可取得之額度，該額度係提供企業延長付款之條款或提供對企業之供應商提前付款之條款之供應商融資安排（如IAS 7第44G段所述）。
- ▶ 於指引中對於其他風險集中之辨認，針對流動性風險，增加下列說明舉例(第IG18A段)
 - ▶ 導致企業將其原始應付供應商之一部分金融負債集中於融資提供者之供應商融資安排（如IAS 7第44G段所述）。

國際會計準則第12號之修正

國際租稅變革 - 支柱二規則範本

國際租稅變革 - 支柱二規則範本

▶ 新增暫時性例外規定：

- ▶ 有關支柱二所得稅之遞延所得稅資產及負債，企業既不得認列亦不得揭露其相關資訊(IAS12.4A)。
- ▶ 該例外規定為強制性(IAS12.BC105)。
- ▶ IASB決議不明定暫時性例外規定將施行多久(IAS12.BC106)。

▶ 新增揭露規定下列事項：

- ▶ 於支柱二法案已立法或已實質性立法，但尚未生效之期間 (88.C)

企業應揭露其於報導期間結束日有關對支柱二所得稅暴險之質性及量化資訊。此資訊無須反映支柱二法案之所有具體規定，且得以標示性區間之形式提供。在前述資訊尚無法得知或無法合理估計之範圍內，企業應改為揭露對該事實之說明，並揭露有關其評估該暴險之進度之資訊。

- ▶ 於支柱二法案已生效之期間 (88.B)

決議規定企業單獨揭露與支柱二所得稅有關之當期所得稅費用。

國際租稅變革 - 支柱二規則範本(續)

▶ 生效日及過渡條款

- ▶ 應於 2023 年 5 月 23 日發布後立即適用 (以後開始之年度報導期間適用)。
- ▶ 依IAS 8之規定追溯適用修正內容。

▶ 所得稅會計處理之意涵

- ▶ 利害關係人表示該補充稅於集團子公司財務報表中是否係所得稅並不明確—例如，若企業負有責任就非屬其報導集團一部分之個體之利潤（諸如，兄弟公司之利潤）支付此等稅款。
- ▶ 遞延所得稅會計處理—利害關係人表示，企業將如何對與補充稅有關之遞延所得稅作會計處理並不明確。
- ▶ 因此國際會計準則理事會（IASB）同意企業需要時間決定如何適用國際會計準則第 12 號之原則及規定，對與補充稅有關之遞延所得稅作會計處理。

支柱二 (Pillar Two) - 全球最低稅負制度 (最低稅率15%)

全球反稅基侵蝕規則 (GloBE Rules)

01

計入
所得法

對於低稅負之子公司，母公司國家所在國得針對實質稅率與最低稅率之差額進行徵收 (IIR Income Inclusion Rule)

否准
扣抵法

02

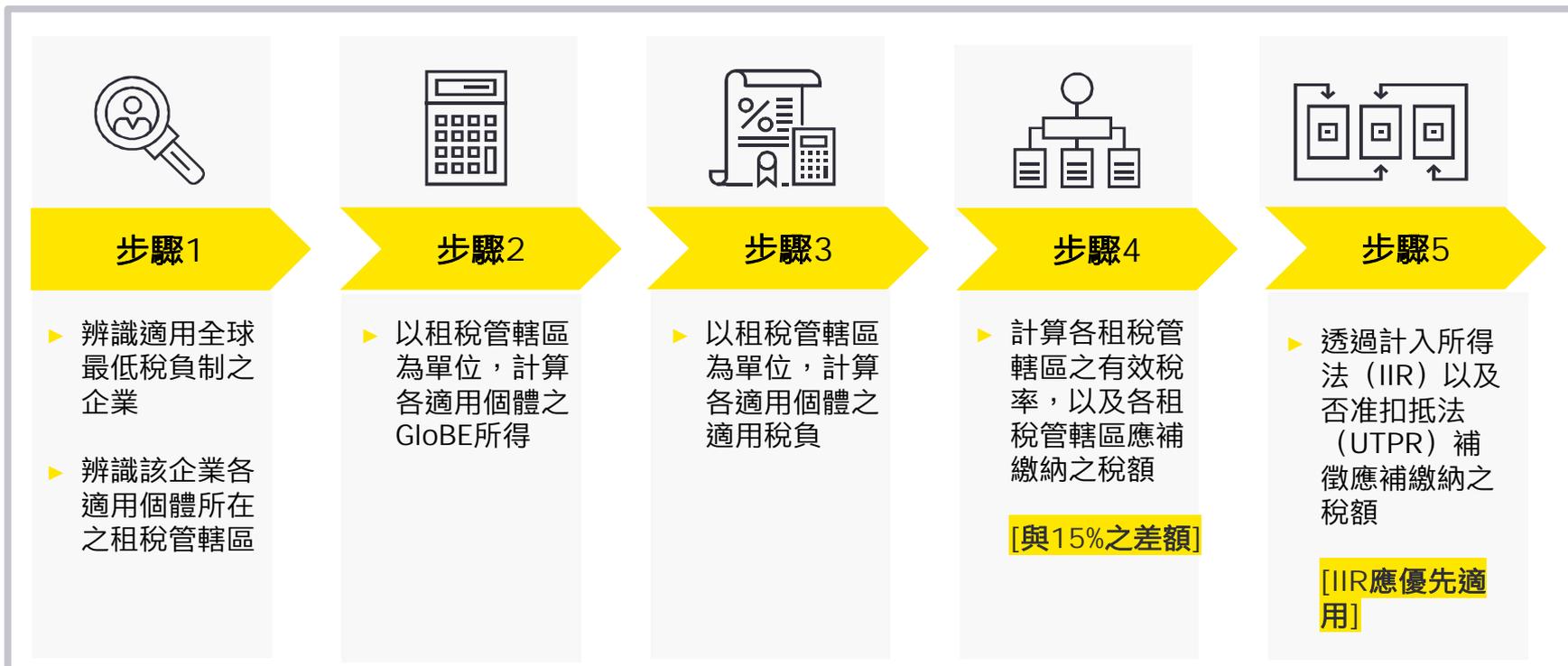
透過給付國稅局否准該國企業給付予低稅率國家之費用在稅上扣抵之方式，或剔除集團管理費之方式補齊至最低稅率之差額 (UTPR Undertaxed Profits Rule)

應予課稅原則 (STTR)

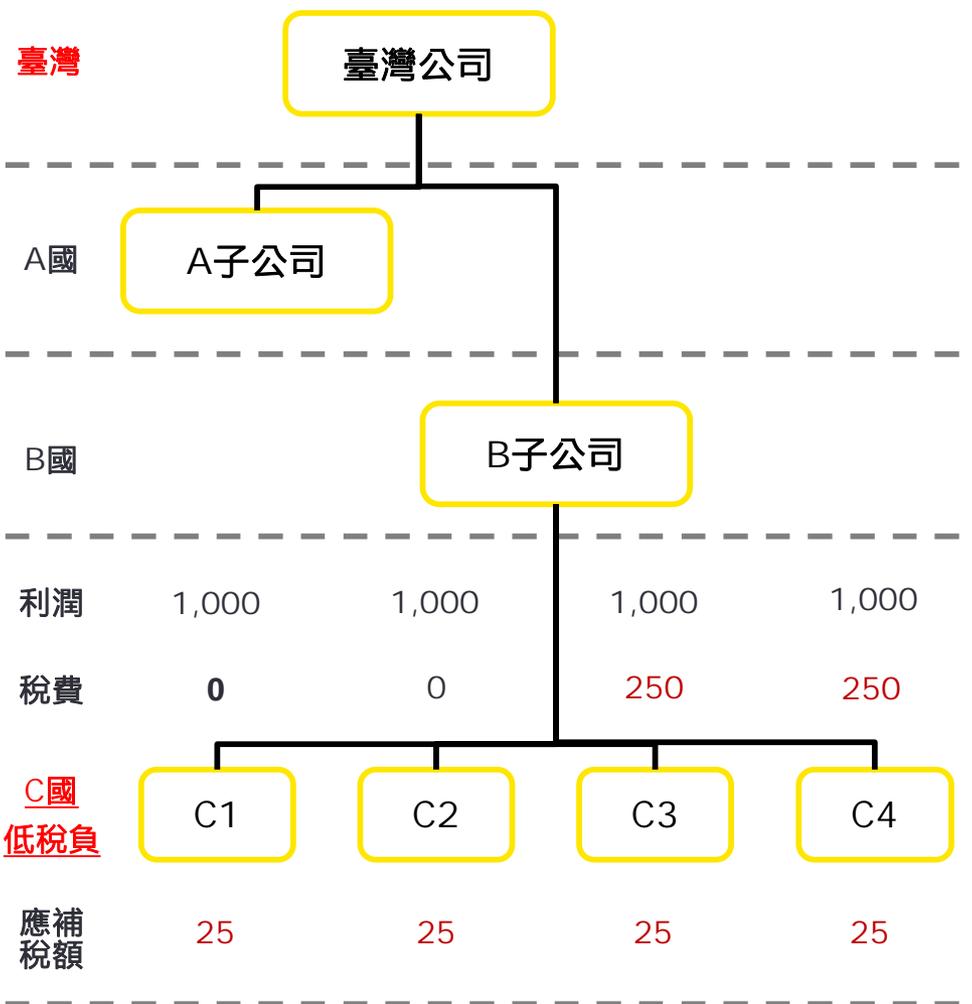
有鑑於開發中國家大多未於當地施行CFC之規定，本原則以租稅協定為基礎，針對關聯企業間款項，允許來源國用最低稅率（9%）與收受方當地所得稅率之差額，進行扣繳

支柱二 - 適用GloBE Rules之規範範本

根據OECD所發布GloBE Rules之規範範本（Model Rules），其內容係針對跨國企業之子公司所在租稅管轄區所繳納之有效稅率與全球最低稅負制所規範之有效稅率（15%）之差額課稅。有關其課稅機制及相關說明，整理出五大步驟如下：



計入所得法釋例1



背景

- ▶ 假設臺灣與C國皆有實施GloBE規則，且C國未有國內法類似最低稅負制課稅之規定

應補稅額

- ▶ $ETR = 500/4,000 = 12.5\%$
- ▶ $15\% - 12.5\% = 2.5\%$
- ▶ C1至C4公司應補繳稅額 = 25元/每一公司

補稅方式

- ▶ 根據IIR，C國所在公司之最終母公司將須繳納全部之應補稅額，共100元
- ▶ 臺灣公司須補繳100元之稅款

註1：上述投資架構假設各母子公司間之持股比例皆為100%

註2：以紅色標示有實施GloBE rules的國家

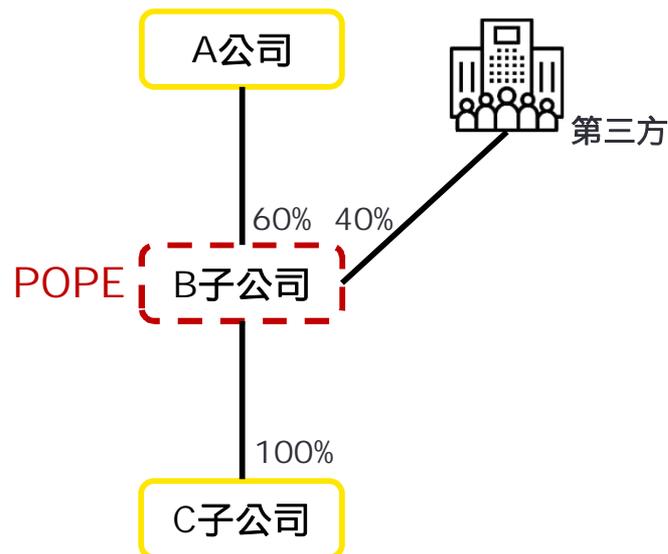
支柱二 - 計入所得法補充 (POPE)

若考慮集團投資架構並非皆為百分之百持有之情況時，則需了解POPE之定義以及其相關IIR課稅方式，說明如下：

▶ 部分擁有之母公司實體 (Partially-Owned Parent Entity, POPE)

指一跨國企業集團中，符合下列條件之企業實體：

- (1) 直接或間接持有同一集團內其他子公司之股權；以及
- (2) 其有超過20%之股權係由集團外之第三方所持有

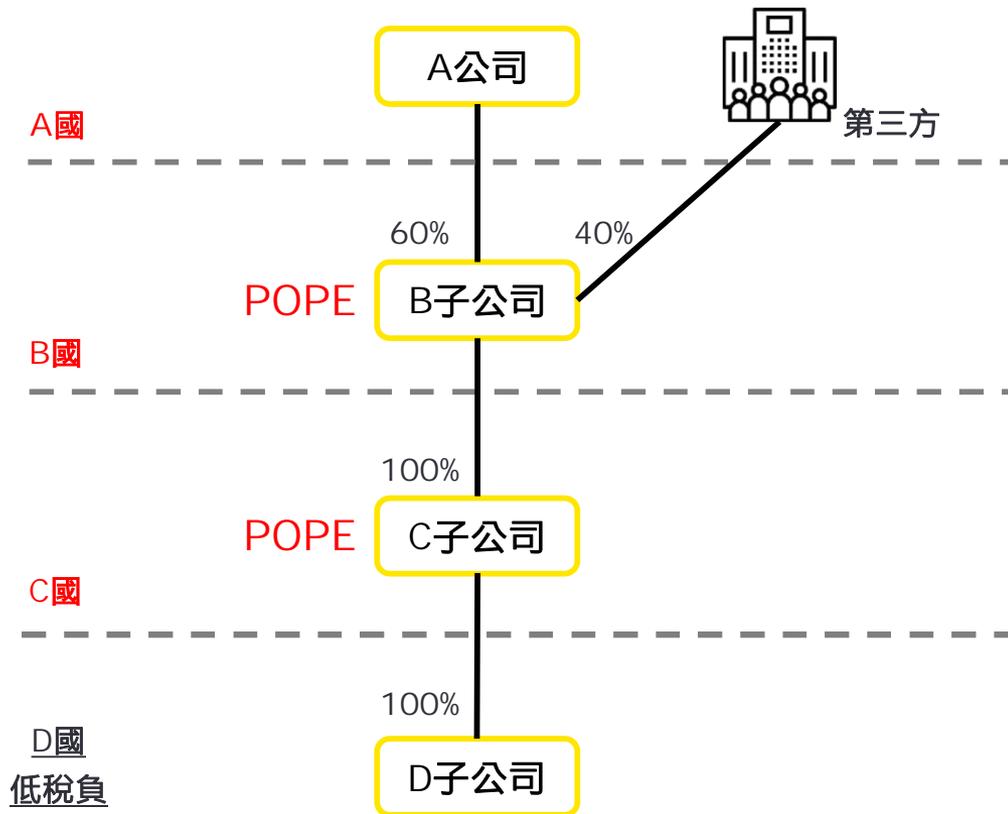


支柱二 – 計入所得法補充 (POPE) (續)

- ▶ 根據支柱二規範範本，有關POPE之適用規定如下：
 - ▶ 若一家位於有實施GloBE規則租稅管轄區之POPE於一會計年度內直接或間接持有低稅負國家子公司之股權，根據IIR之規定，分配予該POPE有關該低稅負子公司所產生之應補稅額係按其持有該低稅負國家子公司之股權比例與該低稅負國家子公司於該會計年度內之應補稅額計算之。惟若該POPE之股權係全數由集團內另一位於實施IIR租稅管轄區之POPE所持有，則該POPE不適用前述條款 [按比例計算應補稅額；*若一POPE已被另一POPE百分之百持有時，則該POPE不參與分配應補稅額*]
 - ▶ 若一跨國企業集團之最終母公司透過中間層母公司或POPE持有低稅負國家子公司之股權，根據IIR應補稅額之抵銷機制，該最終母公司是否可分配應補稅額，係按其持有該低稅負國家子公司之股權比例，與中間層母公司或POPE所分配之應補稅額比例抵銷得之 [IIR避免重複課稅機制（「抵銷機制」），應按股權比例計算應補稅額之可抵銷數額]

計入所得法釋例2

-考量該跨國企業集團內有POPE (情況一)



背景

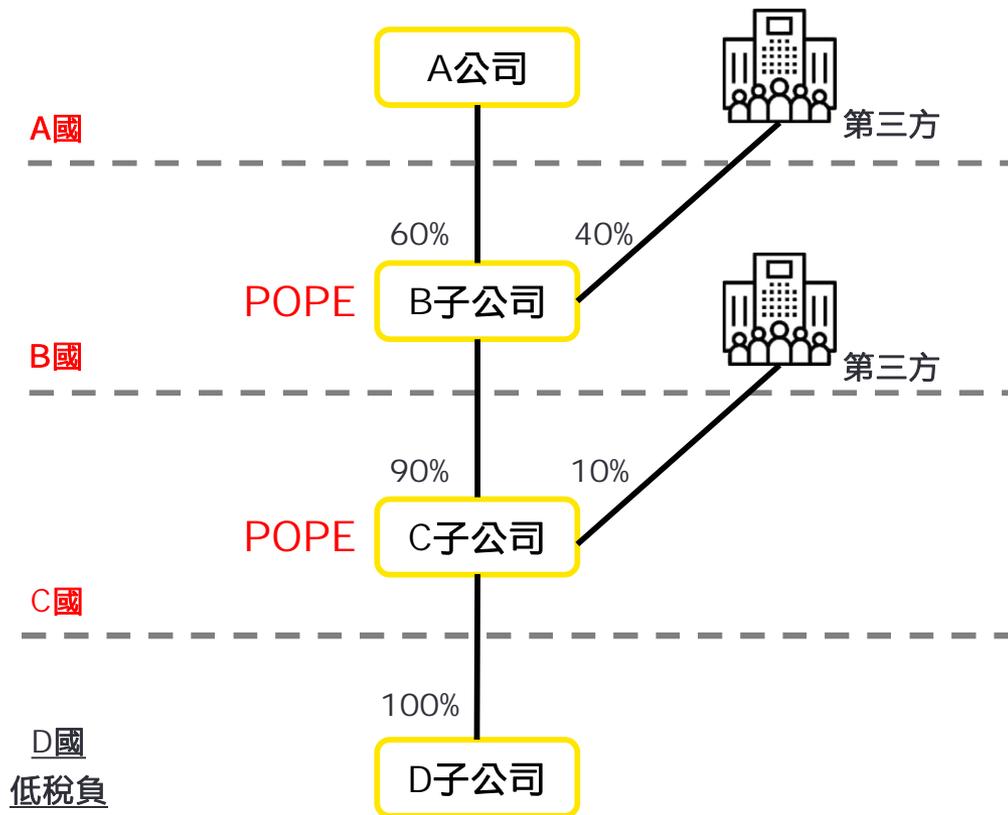
- ▶ 假設僅D國未實施GloBE規則，而A國、B國與C國皆有實施，且其國內法未有類似最低稅負制課稅之規定
- ▶ B子公司及C子公司為POPE（由於其股權直接或間接由第三方持有達20%以上且直接或間接持有D子公司之股權）
- ▶ 假設D國之應補稅額為100元

補稅方式

- ▶ 由於C子公司之股權係100%由B子公司（另一個POPE）所持有，根據支柱二有關POPE之適用規定，C子公司無法參與分配該應補稅額
- ▶ A公司身為最終母公司，雖亦可參與分配應補稅額，然而根據抵銷機制，因POPE已分配100%之應補稅額，最終母公司按股權比例應補之60%應被抵銷歸零，是以A公司亦無法參與分配應補稅額
- ▶ 綜上所述，最後由B子公司分配該應補稅額100元

計入所得法釋例3

-考量該跨國企業集團內有POPE (情況二)



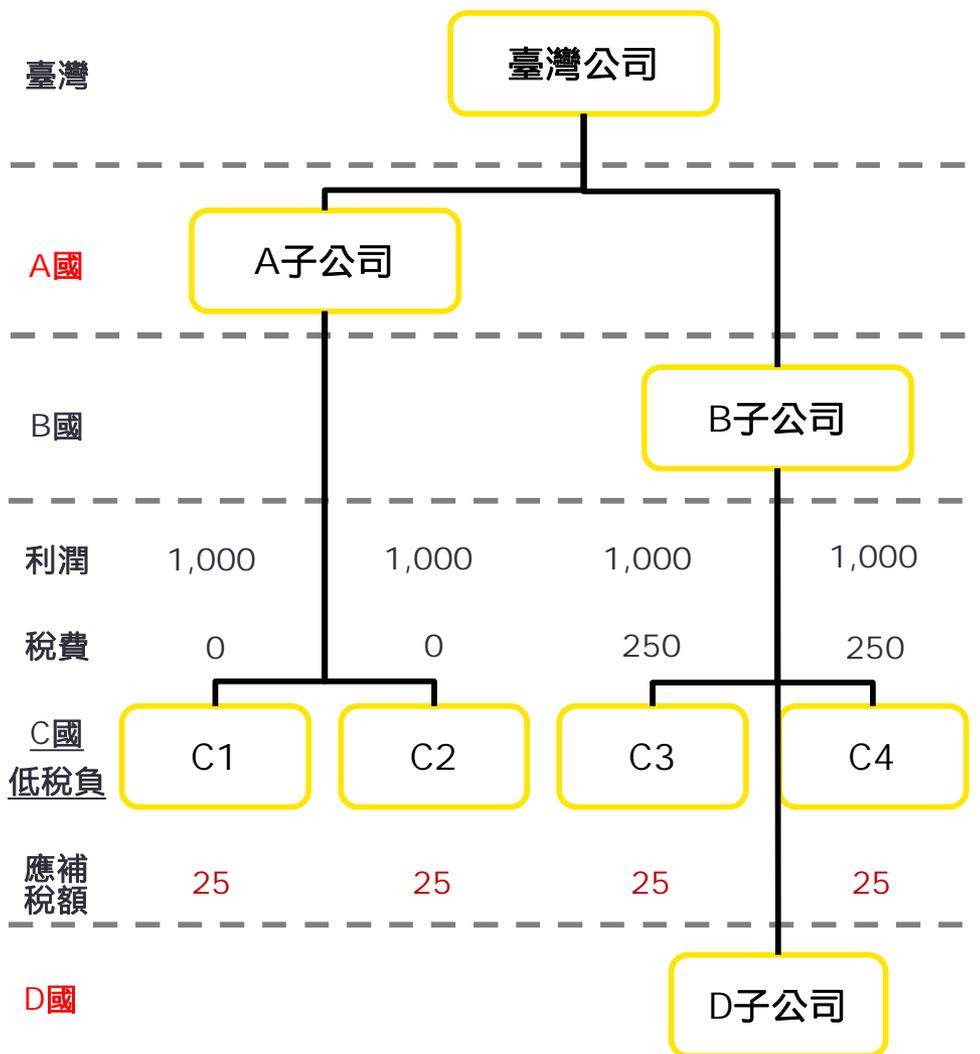
背景

- ▶ 假設僅D國未實施GloBE規則，而A國、B國與C國皆有實施，且其國內法未有類似最低稅負制課稅之規定
- ▶ B子公司及C子公司為POPE，且C子公司10%之股權係由第三方所持有
- ▶ 假設D國之應補稅額為100元

補稅方式

- ▶ 由於此釋例中，C子公司之股權非由B子公司全數持有，故C子公司得參與應補稅額之分配，且因C公司全數持有D子公司之股權，C子公司得按持股比例分配全部之應補稅額
- ▶ 雖然A公司與B子公司亦皆有參與分配應補稅額之權利，然根據抵銷機制，因百分之百之應補稅額已於C子公司繳納，故A公司與B子公司無法適用分配
- ▶ 綜上所述，最後由C子公司分配該應補稅額100元

否准扣抵法釋例1



背景

- ▶ 假設僅有A國與D國實施GloBE規則
- ▶ 假設C國之應補稅額為100元

補稅方式

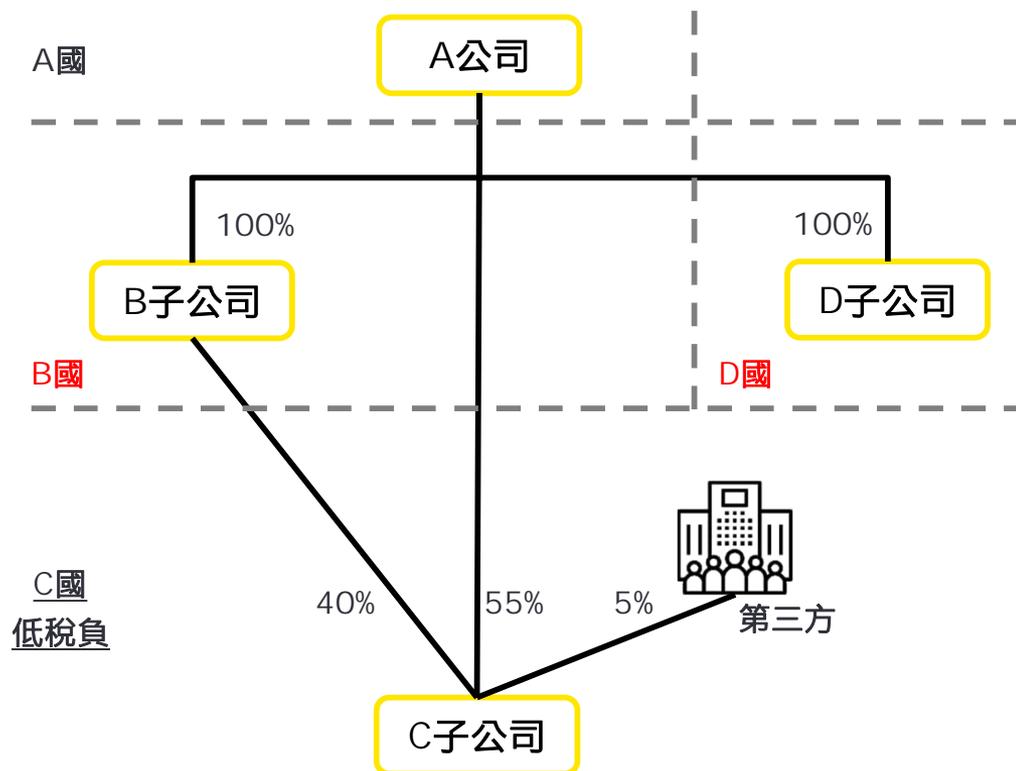
- ▶ 因A公司有實施IIR，C1與C2公司應補稅額共50元，將由A公司於A國繳納
- ▶ C3與C4公司之應補稅額，則將依據UTPR規定於A國與D國分別按員工數量以及有形資產之數額比例繳納
- ▶ 請注意，否准扣抵法之適用不僅限於集團內之費用

國家	員工數	有形資產	否准扣抵數額分配
A	20	\$1m	10
D	80	\$4m	40

註：上述投資架構假設各母子公司間之持股比例皆為100%

否准扣抵法釋例2

-IIR應優先適用，且UTPR可適用之應補稅額應扣除於IIR已繳納之數額



背景

- ▶ 假設A國與C國皆未實施GloBE規則，而B國與D國有實施GloBE規則，且B國與D國國內法未有類似最低稅負制課稅之規定
- ▶ 假設C國之應補稅額為100元

補稅方式

- ▶ 因最終母公司A國未實施GloBE規則，故由B子公司（中間層母公司）適用IIR按比例取得其中40元之應補稅額
- ▶ 剩餘60元之應補稅額則透過UTPR由B國及D國徵稅（因僅B國與D國有實施GloBE規則）

支柱二 – 否准扣抵法補充

- ▶ 根據支柱二規範範本，有關否准扣抵法之適用規定如下：
 - 跨國企業中之UTPR適用個體應根據當地國內稅法被否准扣抵其費用，該費用因否准扣抵之數額所造成多繳納之稅負，應等同UTPR下該公司分配到之應補稅額
 - 若上述適用個體於當年度無法因否准扣抵其費用產生足夠之多繳納稅負（「UTPR應補稅額」），亦即多繳納之稅負數額仍小於應補稅額時，其差額將延續至後一年繼續否准該適用個體之費用，以產生足夠之多繳納稅負
 - 值得注意的是，雖然UTPR應補稅額之分配，是按各地員工數與有形資產按比例分配，若適用個體於當年度無法產生足夠之UTPR應補稅額時，隔年度之UTPR分配比例將自動歸零，亦即無法參與隔年度之UTPR下應補稅額之分配
 - 若全部適用UTPR個體之UTPR分配比例皆因上述條款歸零時，則次一年度UTPR分配比例將恢復原狀，亦即繼續依各地員工數與有形資產之比例進行應補稅額之分配

否准扣抵法釋例3-1

-否准扣抵運作機制（有虧損扣抵可適用之情況）

損益科目 (UTPR調整前)	第一會計年度	第二會計年度
營業收入	200	200
可扣抵費用	(300)	(100)
損益	(100)	100
當年度產生之虧損/使用之虧損扣抵	100	(100)
虧損扣抵餘額	100	0
該租稅管轄區之應納稅額	0	0
損益科目 (UTPR調整後)	第一會計年度	第二會計年度
營業收入	200	200
可扣抵費用	(300)	(100)
UTPR調整 (否准扣抵) (=\$60/20%)	300	-
損益 (A)	200	100
當年度產生/使用之虧損扣抵	0	0
虧損扣抵餘額	0	0
該租稅管轄區之應納稅額 (A*20%)	40	20
產生之額外稅費計算	第一會計年度	第二會計年度
該租稅管轄區之應納稅額 (UTPR調整前) [B]	0	0
該租稅管轄區之應納稅額 (UTPR調整後) [C]	40	20
產生之額外稅費 (C-B)	40	20

背景

- ▶ A公司位於UTPR之租稅管轄區（A國），且該租稅管轄區有可適用之虧損扣抵規定
- ▶ A國於第一會計年度應分配之UTPR稅額為\$60，且適用之所得稅率為20%。此外，A國除了A公司以外，並無其他適用個體
- ▶ A公司各年度之損益情況及否准扣抵計算如左表所示

UTPR否准扣抵運作方式

- ▶ 於第一會計年度，經UTPR調整後否准可扣抵之費用為\$300（=\$60/20%），當年度即無產生虧損，進而增加\$40之額外應納稅額
- ▶ 由於UTPR之調整，A公司於第二會計年度即無可適用之虧損扣抵，故當年度產生\$20之額外應納稅額
- ▶ 於此釋例中可得知，第一年度經UTPR調整後所產生之稅額（\$40）不足當年度應分配之UTPR應補稅額（\$60），於有虧損扣抵可適用的情況下，該剩餘之UTPR應補稅額（\$20）會對未來年度產生額外應納稅額

否准扣抵法釋例3-2

-否准扣抵運作機制（無虧損扣抵可適用之情況）

損益科目 (UTPR調整前)	第一會計年度	第二會計年度	
營業收入	200	200	
可扣抵費用	(300)	(100)	
損益	(100)	100	
當年度產生/使用之虧損扣抵 (不適用)	0	0	
該租稅管轄區之應納稅額	0	20	
損益科目 (UTPR調整後)	第一會計年度	第二會計年度	
		調整前	調整後
營業收入	200	200	200
可扣抵費用	(300)	(100)	(100)
UTPR調整 (否准扣抵)	300	-	100
損益 (A)	200	100	200
當年度產生/使用之虧損扣抵 (不適用)	0	0	0
該租稅管轄區之應納稅額 (A*20%)	40	20	40
產生之額外稅費計算	第一會計年度	第二會計年度	
該租稅管轄區之應納稅額 (UTPR調整前) [B]	0	20	
該租稅管轄區之應納稅額 (UTPR調整後) [C]	40	40	
產生之額外稅費 (C-B)	40	20	

背景

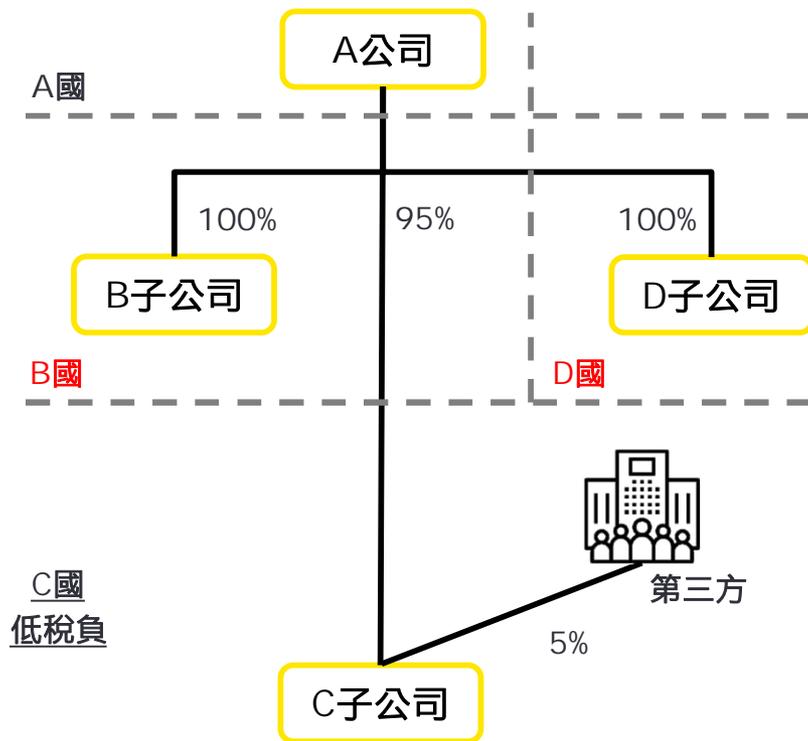
- ▶ 承前例，惟A公司所在之租稅管轄區並無可適用之虧損扣抵規定
- ▶ A公司各年度之損益情況及否准扣抵計算如左表所示

UTPR否准扣抵運作方式

- ▶ 於第一會計年度，經UTPR調整後否准可扣抵之費用為\$300 (=\$60/20%)，進而增加\$40之額外應納稅額
- ▶ 由於A公司於第二會計年度並無產生\$20之額外應納稅額，故於第二會計年度需再作UTPR調整，該租稅管轄區需額外否准\$100之可扣抵費用 (=\$20/20%)，以滿足課徵\$20之額外UTPR應補稅額
- ▶ 於此釋例中可得知，當該年度經UTPR調整後所產生之稅額 (\$40) 不足當年度所分配之UTPR應補稅額 (\$60)，且若該UTPR租稅管轄區無可適用之虧損扣抵規定，則該公司須於下一年度再作一次UTPR調整，以課徵足夠之UTPR應補稅額，進而增加其下一年度之應納稅額 (\$20)

否准扣抵法釋例4

-不適用IIR，且跨年度之UTPR案例



背景

- ▶ 假設A國與C國皆未實施GloBE規則，而B國與D國有實施，又因僅有A公司持有C子公司之股份，故由B國及D國透過UTPR徵稅
- ▶ 假設C國於各年度適用UTPR之應補稅額為100元，B國與D國各年度之UTPR比率為50%，則各年度UTPR之應補稅額分配如下：

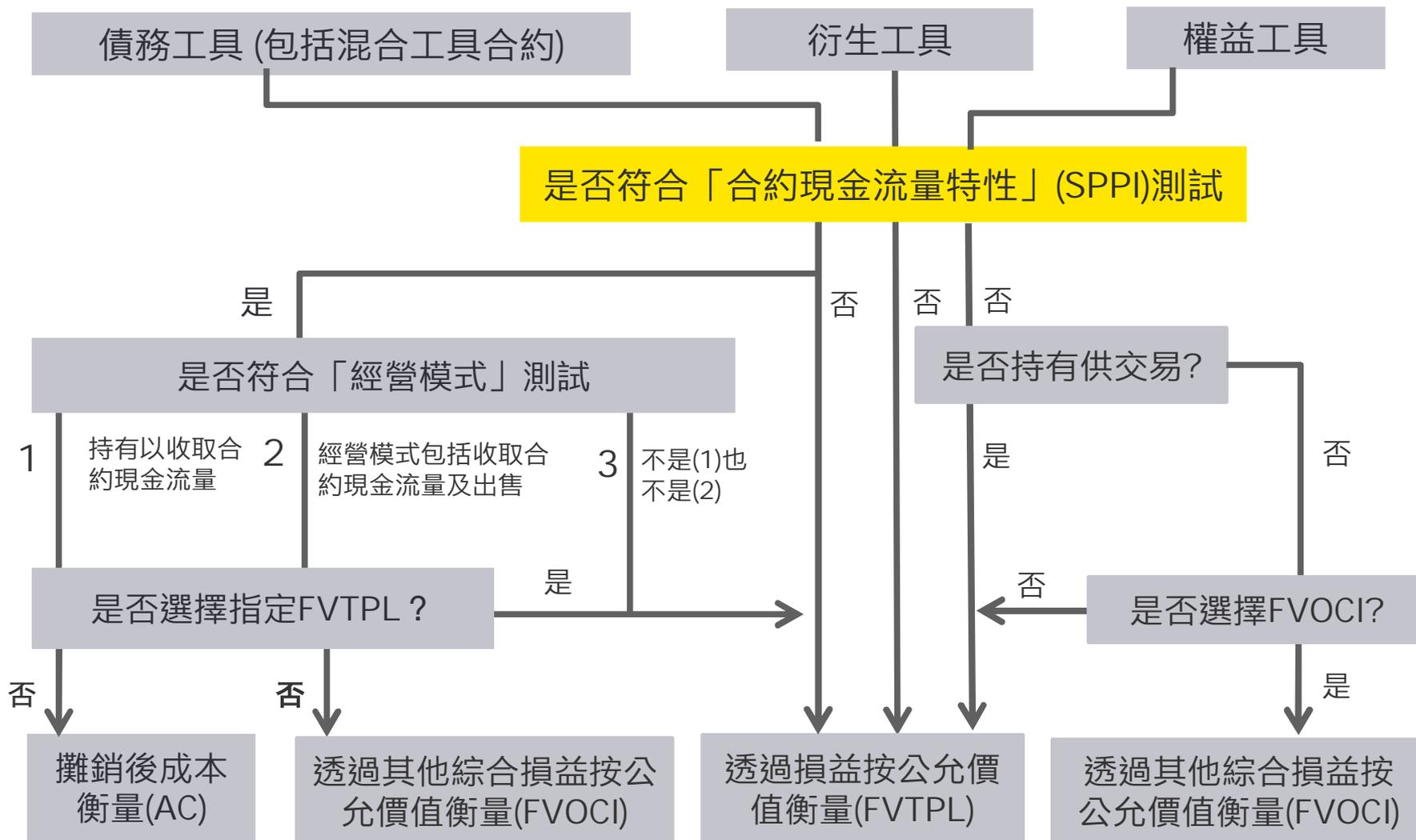
UTPR補稅方式

會計年度	B國應分配之稅額	D國應分配之稅額	說明
1	\$50	\$50	B國及D國之UTPR比率為50%計算得之
2	\$0	\$100	假設B子公司於第一年度末產生之應納稅額不足B國需課徵之UTPR應補稅額，則B國於第二年度之UTPR比率應視為0，D國於第二年度之UTPR比率則調整為100%
3	\$50	\$50	假設B國與D國於第二年度末皆未徵收足夠之UTPR應補稅額（B國為\$50；D國為\$100），於此情況下，B國與D國則各按該年度適用UTPR之比率（50%）徵收UTPR應補稅額
4	\$50	\$50	B國與D國於第三年度末皆有徵收足夠之UTPR應補稅額，則於第四年度各適用之UTPR比率繼續依照員工及有形資產比例，維持各為50%

國際財務報導準則第9號修正草案

ESG連結相關商品之會計處理

ESG連結相關商品(金融資產)之分類與衡量



ESG連結相關商品(SPPI測試)

本金

- ▶ 原始認列時之公允價值(未必等於面額)
- ▶ 若期間內有償還本金會改變本金金額

利息(流通在外本金之利息)

- ▶ 最重要要素：
貨幣時間價值及信用風險
- ▶ 其他基本放款風險(例如流動性風險)及成本(例如管理成本)
- ▶ 與基本放款協議一致之利潤邊際

合約現金流量
(基本放款協議)

通過
SPPI

ESG連結相關商品
是否符合SPPI

- ▶ 單獨考量不同利息要素
- ▶ 利息之評估聚焦於企業因何者而被補償
 - ▶ 不聚焦在企業收取補償之多寡。
- ▶ 合約現金流量與基本放款協議不一致
 - ▶ 若合約現金流量包含對通常不被認為係基本放款風險或成本之風險或市場因素之補償（例如，債務人之收入或利潤之份額），即使此等合約條款於企業營運之市場係屬常見。
 - ▶ 若合約現金流量之變動未與基本放款風險或成本改變之方向及幅度一致。
- ▶ 改變合約現金流量時點或金額之合約條款
 - ▶ 評估或有事項之發生(或不發生)後之合約現金流量變動是否符合SPPI。
 - ▶ 無論或有事項發生之機率（不具真實性之合約條款除外）均應作此評估。
 - ▶ 為使合約現金流量之變動與基本放款協議一致，或有事項之發生(或不發生)需為該債務人所持有(例如或有事項之發生取決於債務人達成合約特定目標)。
 - ▶ 產生之合約現金流量須既非代表對債務人之投資，亦非代表對特定資產績效之暴險。

釋例1

A工具係一放款，其利率定期調整一特定數量之基本點，若債務人於前一報導期間達成合約明定之溫室氣體排放減量。

分析

1. 該合約現金流量符合SPPI
2. 該或有事項之發生(達成合約明定之溫室氣體排放減量)係特定於該債務人。自該或有事項之發生(或不發生)所產生之合約現金流量於所有情況下係完全為支付本金及流通在外本金金額之利息
3. 該合約現金流量既非代表債務人之投資，亦非特定資產績效之暴險

假設實務案例於修正草案下之SPPI評估

假設實務案例

A公司投資B公司X1年所發行之公司債1億元，依據B公司之無擔保普通公司債發行辦法，發行期間為5年，票面利率是採固定1.8%發行，但公司債利息支付條件調整與下列兩項可持續發展績效目標相連結：

目標1：X4年排放的溫室氣體合計相較X1年度可減量15%

目標2：X4年之生產用水來自水資源循環體系之比例佔75%

若於目標衡量基準日(X4/12/31)，其中一項目標未達成時，則票面利率增加0.125%；若兩項目標皆未達成時，則票面利率增加0.25%

亦即前3年利率維持固定，目標衡量基準日後，利率可能會因條件未達成而增加

現行做法分歧

- 僅有微不足道的影響？〔IFRS 9.B4.1.18〕
- 永續績效目標、債券信用風險變動以及利息調整之幅度與方向間具關性？〔IFRS 9.B4.1.7A, IFRS 9.B4.1.10〕

? SPPI

修正草案(尚待生效及認可)

- 此或有事項特定於債務人；及
- 該合約現金流量既非代表債務人之投資，亦非特定資產績效之暴險〔IFRS9ED.B4.1.10A, IFRS 9ED.B4.1.13〕

✓ SPPI

釋例2

B工具係一放款，其利率於市場決定之碳價格指數達到合約所界定之門檻時會定期調整。

分析

1. 該合約現金流量不符合SPPI
2. 該合約現金流量將隨某一市場因素(碳價格指數)而改變，而該因素並非基本放款風險或成本，因與基本放款協議不一致

- ▶ 生效日未定
- ▶ 無須重編各以前期間以反映此修正
 - ▶ 僅於可能不使用後見之明而能重編之情況下，始得重編各以前期間。
 - ▶ 若未重編以前期間，則應認列先前帳面金額與包含此等修正之初次適用日之年度報導期間之開始日之帳面金額間之任何差額。
 - ▶ 認列於包含此等修正之初次適用日之年度報導期間之初始保留盈餘（或其他權益組成部分，如適當時）中。
- ▶ 對因適用該等修正而改變衡量種類之金融資產之每一類別揭露下列資訊：
 - ▶ 適用此等修正前之先前衡量種類及所決定之帳面金額。
 - ▶ 適用此等修正後之新衡量種類及所決定之帳面金額。

安永 | 建設更美好的商業世界

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。

© 2023 安永聯合會計師事務所。
版權所有。

APAC no. 14007593

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。

