

淨零承諾

Net-zero commitments

企業應於何時認列負債，以及如何呈現財務與
永續資訊間之連結性

—
kpmg.com/ifrs

April 2024



淨零承諾 – 企業應於何時認列負債，以及如何呈現財務與永續資訊間之連結性

⚠ 有什麼議題？

許多公司已自願作出「淨零」及類似的氣候相關承諾*。對於此類承諾如何影響國際財務報導準則會計準則下之財務報導的問題逐漸浮現，特別是該等承諾何時產生負債。

於國際財務報導準則會計準則下，訂定及發布淨零目標本身並不會產生負債，即使該公開發布已產生有效預期並產生推定義務。

公司需要考量其如何規劃達成此目標，並評估每一規劃行動對財務報導的影響。

🎯 有什麼影響？

財務報表使用者、主管機關及大眾越來越關注公司的淨零承諾。

利害關係人著重於公司是否於不同公眾場所及報告（包括財務報表）提供具連結性的淨零描述。

國際財務報導解釋委員會近期就特定事實情況討論其中某些議題，並已發布 [agenda decision](#)

» 下一步是什麼？

已作出淨零承諾的公司需要：

- 檢視其淨零行動計畫；
- 了解淨零承諾對財務報導的影響，此通常取決於支持行動計畫的細節；
- 提供具連結性的描述，並說明哪些規劃行動於報導日產生或並未產生負債；及
- 監控準則制定之發展。

使用此指引以協助分析並提供具連結性的描述。

歡迎收聽 [Podcast](#) 並觀看 [影片](#) 以獲取更多見解。

* 此投影片涵蓋淨零及類似氣候相關承諾，並將其統稱為「淨零承諾」。

何時認列負債



何時認列負債

要認列與淨零承諾相關的負債，必須符合2項測試



測試1 – 是否負有推定義務？

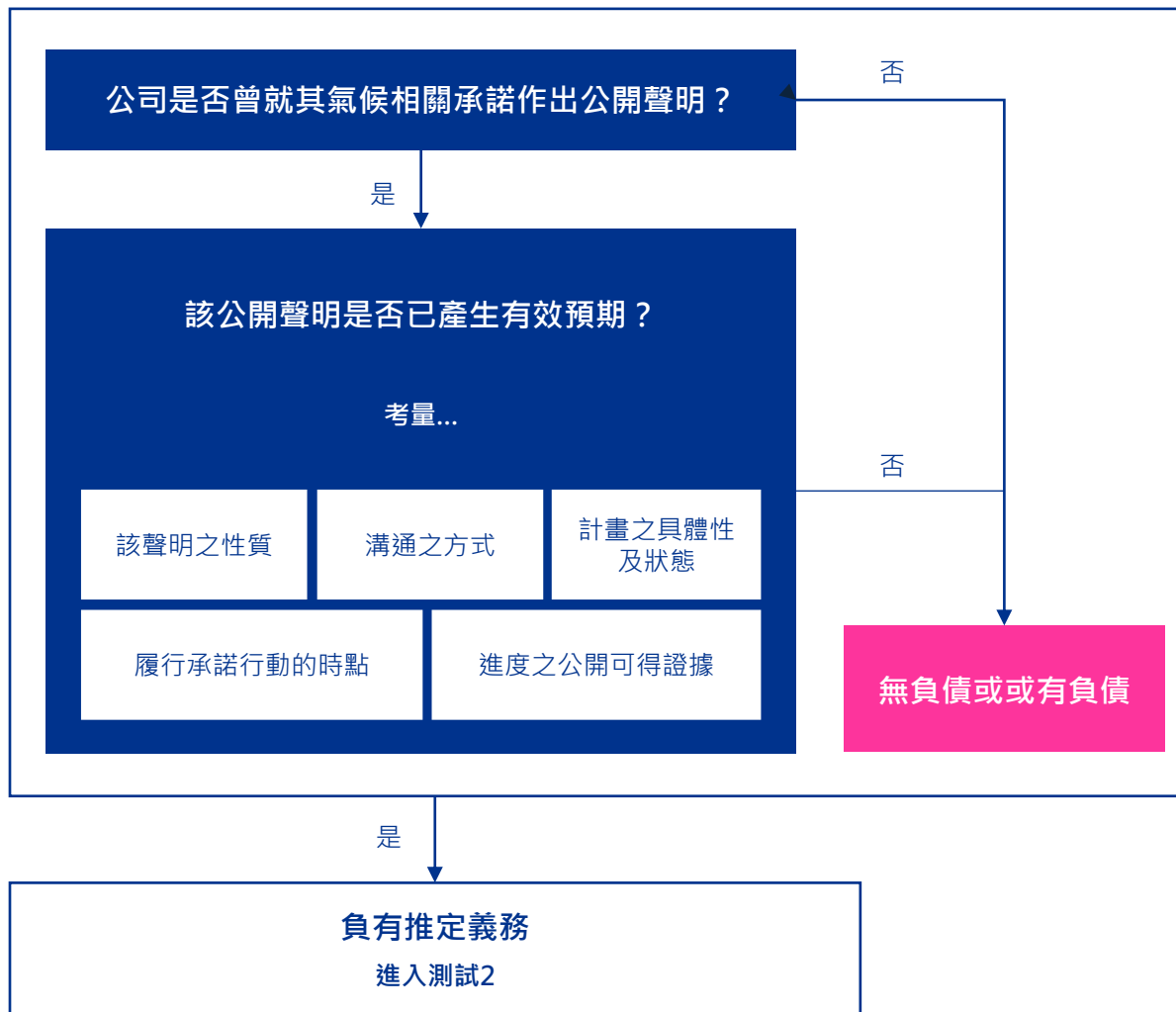
於每一報導日，公司考量其淨零承諾的公開聲明是否相當具體而產生推定義務。

此評估需要根據特定事實及情況進行判斷—公開聲明並不會自動產生有效預期。

依本所之觀點，公司可使用五個因素以決定其公開聲明是否已產生有效預期（見右圖）。

若產生推定義務，則公司評估是否符合IAS37「負債準備、或有負債及或有資產」下認列負債之條件—此為測試2。

若無推定義務，則公司不認列負債。



推定義務並不必然於財務報表中產生負債。公司仍需判斷其是否因過去事項而負有現時義務，以及是否符合認列負債之其他條件。

有效預期 – 需要考量哪些因素？

依本所之觀點，公司可使用**五個因素**以決定其公開聲明是否已產生有效預期。

該聲明之性質

該聲明是否描述公司規劃採取之行動或其「追求的目標」？

計畫之具體性及狀態

該聲明是否有正式核准的計畫及具體行動支持？

溝通之方式

此係經正式核准與利害關係人的溝通或係臨時聲明？

履行承諾行動的時點

該等計畫係短期、中期或長期行動？

該公開聲明
是否已產生
有效預期？

進度之公開可得證據

是否定期溝通達成里程碑的進度？



此評估需要基於特定事實及情況進行判斷—公開聲明並不會自動產生有效預期。由於情況可能改變，該評估須於每一報導日執行。

測試2 – 是否符合認列負債的條件？

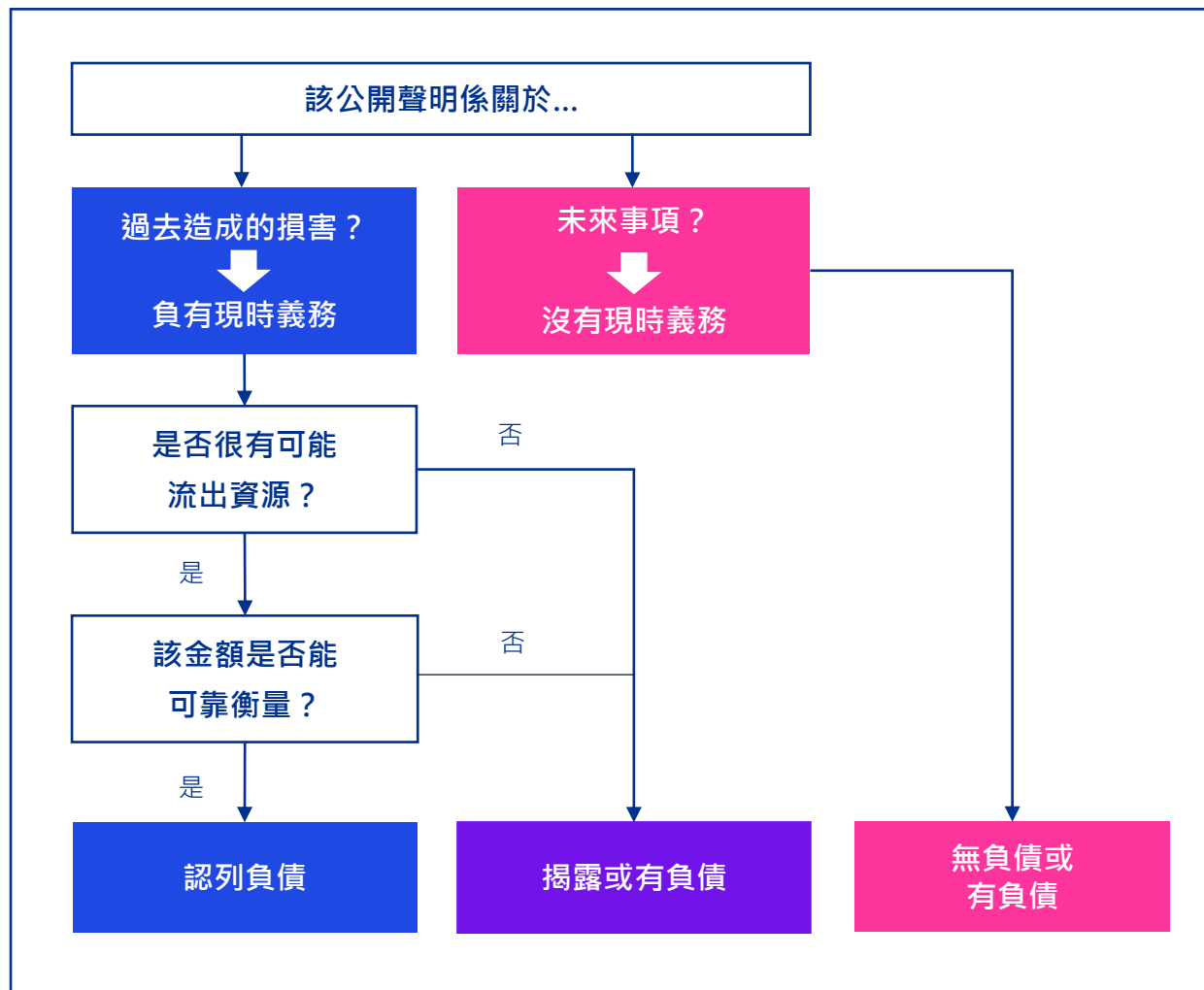
負有推定義務的公司僅於符合下列所有條件時始認列負債。

- 因過去事項（即「已造成損害」）而負有現時義務。
- 很有可能需要流出現金或其他資源以清償該義務。
- 該公司能可靠估計相關金額。



國際財務報導解釋委員會已討論氣候相關承諾之會計處理，特別是，於特定事實情況下如何評估公司就減少或抵換其溫室氣體(GHG)排放量之承諾是否產生負債。

國際會計準則理事會亦檢視其對負債之指引，並可能考量新增例子以說明如何適用IAS37於淨零承諾中。



如何提供具連結性的 描述

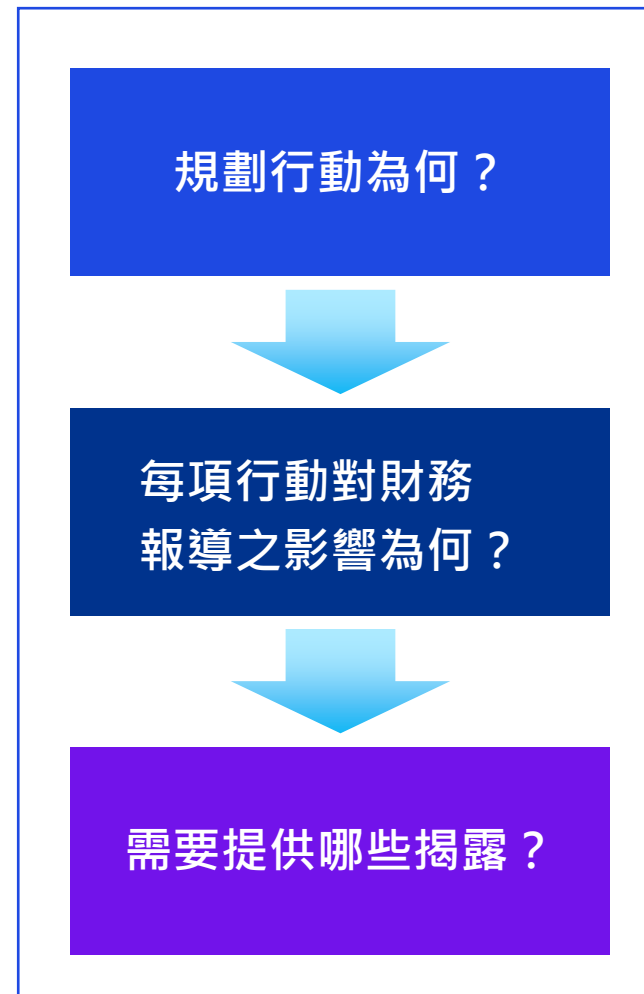
如何提供具連結性的描述？

投資者及主管機關期待公司的財務報表、管理階層討論及分析(MD&A)與永續相關揭露能提供一致、相互連結及整合的描述。為達成此結果，公司需要於其報導中就淨零承諾的影響提供強化的揭露。

- **財務報表中的特定揭露：**一旦公司評估其淨零計畫中個別行動對財務報導的影響，其須考量特定國際財務報導準則會計準則所要求的揭露。於某些情況下，即使對當期財務報表沒有影響，也可能需要揭露。
- **財務報表中之整體揭露：**公司亦須考量IAS1「財務報表之表達」之規定。此包括揭露使投資者了解淨零承諾對公司財務狀況及績效影響所需之額外資訊，以及可能影響投資者決策之資訊。
- **財務報表外之其他揭露：**若規劃之行動並不影響公司於報導日之財務狀況及績效且不適用特定或整體揭露—例如，承諾透過購買碳權抵換2030年以後之排放量—則公司可說明「對財務報導無影響」作為財務報表外淨零承諾揭露之一部分。某些永續報導架構可能特別要求揭露「無影響」。



淨零計畫（包括具體行動及時間表）可能隨時間演變，故須於每一報導日執行其財務報導影響之評估。



提供具連結性的描述 – 釋例

事實型態

M公司是一家包裝製造商。於2024年3月14日，M公司於其年度股東會及其網站上作出公開聲明，承諾：

- 於2030年以前將其未來年度範疇1及2的排放量（依溫室氣體盤查議定書：企業會計及報告標準）減少2023年排放基準的75%；及
- 購買碳權，以用於抵換2030年以後所產生的剩餘排放量。

為支持其聲明，M公司發布其轉型計畫，內容包括：

- 為達成其範疇1及2排放量目標所規劃採取的步驟，同時亦有助於減少範疇3排放量（見右圖）；
- 迄今其所採取支持其計畫的行動；及
- 每年於其網站上報告其進度之計畫。



公司透過不同管道（包括年報的前半部或永續報告）提供有關其淨零及類似計畫的資訊。

本投影片中之揭露釋例著重於財務報導影響及財務報表中之揭露，但不包括永續報告中碳權之揭露。

轉型計畫 – 行動的例子*

01 2026年前將堆高機替換為電動車型

02 使用完全可回收的包裝

03 2026年前替換包裝設備以實現「合適尺寸」的包裝

04 評估車隊之替代燃料並透過安裝太陽能板增加再生能源的使用

05 購買碳權抵換2030年以後的剩餘排放量

*此例子使用一系列的行動來進行說明。

01 2026年前將堆高機替換為電動車型

財務報導考量事項

- **現有堆高機預期使用的變動**：考量先前耐用年限及殘值之估計是否仍適當。若已發生變動，自該變動之日（亦即係於公司決定替換該堆高機時，而非公開聲明時）起推延作會計處理。
- **現有堆高機之處分**：於處分日除列該等資產並於損益表中認列銷售利益或損失。
- **電動堆高機之取得**：於資產負債表認列資產。估計該等資產之耐用年限及殘值以決定當期的折舊費用。揭露為取得不動產、廠房及設備之合約承諾。

於此例中，將堆高機替換為電動車型之行動於2024年12月31日或公開聲明日**並未產生負債**。



考量轉型計畫對減損測試的影響。IAS36「資產減損」明確規範現金流量估計之來源，例如使用價值係以管理階層核定之最近期預算或預測為基礎，且不包括改進或提升資產績效之現金流量。

2024年12月31日之財務報表附註



不動產、廠房及設備

B. 估計變動

IAS 8.39,
16.76

於2024年，本公司將一半的堆高機替換為電動車型且規劃於2025年替換其餘部分。該車隊先前預期將繼續使用五年；因此，預期耐用年限減少且殘值增加。2024年及2025年的折舊費用分別增加120千元及50千元。相較於先前車隊，該電動車型的耐用年限更長且殘值更低。

收益及費損

IAS 1.97

A. 其他收益

以千元為單位

附註

2024

2023

IAS 1.98(c)

處分不動產、廠房及設備利益

X

承諾

IAS 16.74(c)

為達成減少溫室氣體排放之承諾，本公司於2024年簽訂採購電動堆高機之合約。本公司承諾於2025年發生的資本支出為550千元。

02 使用完全可回收的包裝

財務報導考量事項

- **新包裝材料:** 以成本認列存貨，並考量其對淨變現價值之影響。
- **現有包裝材料:** 考量新供應鏈安排對淨變現價值之影響。
- **製成品之成本:** 考量新供應鏈安排對淨變現價值之影響。

於此例中，規劃使用完全可回收包裝之行動於2024年12月31日或公開聲明日**並未產生負債**。



IAS2「存貨」要求存貨沖減金額之揭露，但未包含導致沖減事項之揭露。

然而，此資訊可能有助於投資人了解淨零承諾對公司財務狀況及績效之影響(見釋例)。

2024年12月31日之財務報表附註



存貨

以千元為單位		附註	2024	2023
IAS 1.78(c), 2.36(b)	原料及消耗品		X	
IAS 1.78(c), 2.36(b)	製成品		X	
	存貨		X	

IAS 2.36(e), 1.17(c)

於2024年，本公司將其包裝材料改為可回收材料，導致存貨成本增加。因此，存貨已沖減至淨變現價值並認列存貨跌價損失10千元（2023年金額為零）。此沖減金額認列為2024年之當期費用。

此沖減金額被計入「銷貨成本」中。

03 於2026年前替換包裝設備

財務報導考量事項

- **現有包裝設備:** 考量先前耐用年限及殘值之估計是否仍適當。若已發生變動，自該變動之日（亦即係於公司決定替換該設備時，而非公開聲明時）起推延作會計處理。
- **新包裝設備:** 揭露為取得不動產、廠房及設備之合約承諾。

於此例中，規劃替換包裝設備之行動於2024年12月31日或公開聲明日**並未產生負債**。



考量轉型計畫對減損測試的影響。IAS36明確規範現金流量估計之來源，例如使用價值係以管理階層核定之最近期預算或預測為基礎，且不包括改進或提升資產績效之現金流量。

2024年12月31日之財務報表附註



不動產、廠房及設備

B. 估計變動

IAS 8.39, 16.76

於2024年，本公司簽訂合約約定於2025年中購買替換用之包裝設備。現有包裝設備原先預期尚可使用2年，現在預計僅能再使用6個月，因此，預期耐用年限縮減少且殘值增加。2024年及2025年的折舊費用分別增加50千元及30千元。

承諾

IAS 16.74(c)

為達成減少溫室氣體排放之承諾，本公司於2024年簽訂採購使用較少包裝材料的包裝設備之合約。本公司承諾於2025年發生的資本支出為1,250千元。

04 評估替代燃料及使用再生能源

財務報導考量事項

- **車隊替代燃料：**於2024年12月31日並無財務報導影響數。惟於公司決定改變車隊所使用的燃料時，該資訊可能與投資者攸關。
- **新太陽能板：**
 - 於資產負債表認列資產，估計該等資產之耐用年限及殘值以決定當期的折舊費用。
 - 考量所承租廠房場地復原負債準備之影響，將該金額資本化至相關之使用權資產。

於此例中，規劃評估替代燃料及使用再生能源之行動於2024年12月31日或公開聲明日**並未產生負債**。



考量太陽能板於製造廠房租賃期間屆滿後是否繼續使用。倘若太陽能板僅於廠房租賃期間內使用，則其耐用年限通常受限在相關廠房之租賃期間內。

2024年12月31日之財務報表附註



不動產、廠房及設備

A. 帳面金額之調節

以千元為單位	附註	土地及 建築	廠房及 設備	裝置及 配件	在建工程	總計
<i>IAS 16.73(d)</i> 成本						
<i>IAS 16.73(e)(i)</i> 2024年1月1日餘額			X	X	X	X
<i>IAS 16.73(d)</i> 增添			X	X	X	X
2024年12月31日餘額			X	X	X	X

負債準備

C. 場地復原

IAS 37.85(a) i. 包裝廠房

於2024年，對於當年度安裝於所承租包裝廠房之太陽能板，就未來移除義務認列15千元之負債準備，並就公司復原之義務認列折現之展開5千元。

05 購買碳權抵換2030年以後之排放量

財務報導考量事項

根據截至目前為止之績效及最近期之預測，公司預期將達成排放減量目標，且已無法再進一步減少剩餘排放量，因此，其規劃購買碳權以抵換2030年以後的範疇1及範疇2排放。

直到公司於2030年之後開始排放範疇1及範疇2溫室氣體前，公司並無現時義務購買及註銷碳權。

公司於2024年並未負有現時義務因此無須認列負債。

公司於減損測試之現金流量估計中考量自2030年起購買碳權之計畫。



即使已產生推定義務，也不必然於財務報表中產生負債。公司仍需判斷其是否因過去事項而負有現時義務，以及是否符合認列負債之其他條件。

2024年之永續報導*



減碳承諾及轉型計畫

作為對環境管理及永續經營承諾之一部分，本公司積極整合各項措施以降低碳排放量。本公司的目標為於2030年前將範疇1（直接排放）及範疇2（間接排放）溫室氣體排放減量75%（以2023年作為基準年）。此外，本公司承諾購買高品質碳權以抵換2030年以後無法避免或減少之剩餘範疇1及範疇2排放（預期為2023年基準之25%）。

...

本公司對於自2030年起購買及註銷碳權之承諾可能於未來實際排放時產生IAS37下之潛在負債。於本公司2024年12月31日之年度財務報表中並未針對該等碳權認列負債，因於該日尚無現時義務。

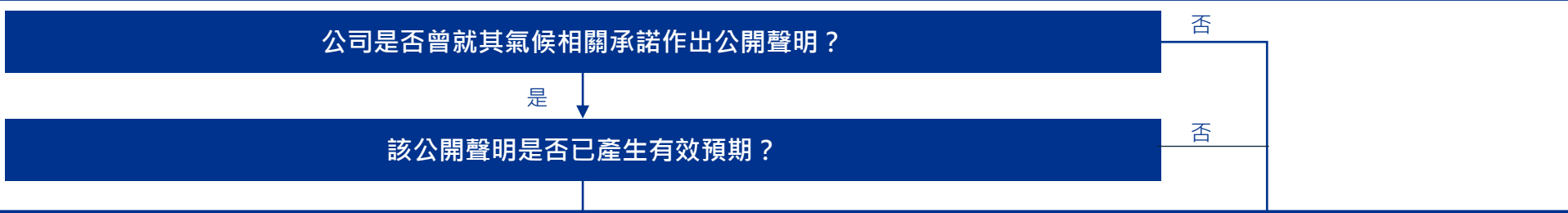
...

本公司之轉型計畫對於財務報表有許多其他影響，請詳2024年度財務報表附註X、XX及XX之說明。

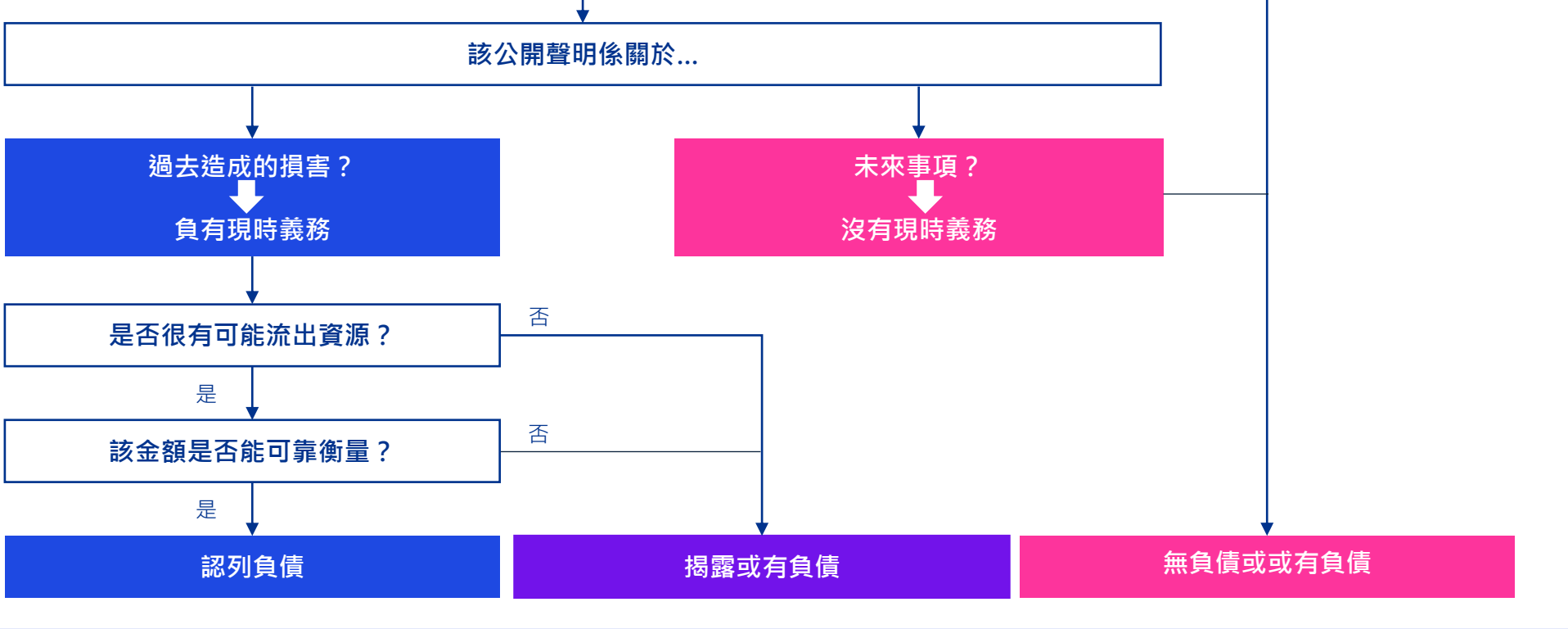
*此揭露並非舉例說明如何適用任何特定永續報導架構之規範。

附錄 – 兩階段測試法

測試1 推定義務



測試2 認列條件



Keeping in touch



Kim Heng

Chair, Global Revenue and Provisions Topic Team
Partner, KPMG Australia
kheng@kpmg.com.au



Allison McManus

Deputy chair, Global Revenue and Provisions Topic Team
Partner, KPMG in Canada
amcmanus@kpmg.ca



Irina Ipatova

Global Revenue and Provisions Topic Team
Associate Partner, KPMG International Standards Group
Irina.Ipatova@kpmgifrg.com

With thanks to our additional contributors

Rachel Aistrop

Hayley Pang

Avi Victor

Follow 'KPMG IFRS' on [LinkedIn](#) or visit kpmg.com/ifrs for the latest news.

Whether you are new to IFRS Accounting Standards or a current user, you can find digestible summaries of recent developments, detailed guidance on complex requirements and practical tools such as illustrative disclosures and checklists.

[IFRS Today](#)

Blogs, podcasts and videos



[News](#)

Search articles on IFRS Accounting Standards and IFRS Sustainability Disclosure Standards



[IFRS Sustainability Disclosure Standards](#)



[KPMG IFRS on LinkedIn](#)

Follow us and share our insights with your connections



[Climate change financial reporting resource centre](#)



[Financial reporting in uncertain times resource centre](#)



[Insights into IFRS®](#) and [Guides to financial statements](#)



[GHG Protocol Handbook](#)





本文所提及之一部分或全部服務，依相關獨立性規範，可能無法對KPMG之審計客戶及其關係企業提供服務。

Some or all of the services described herein may not be permissible for KPMG audit clients and their affiliates or related entities.



kpmg.com/tw

The information contained herein is of a general nature and is not intended to address the circumstances of any particular individual or entity. Although we endeavor to provide accurate and timely information, there can be no guarantee that such information is accurate as of the date it is received or that it will continue to be accurate in the future. No one should act on such information without appropriate professional advice after a thorough examination of the particular situation.

The KPMG name and logo are trademarks used under license by the independent member firms of the KPMG global organization.

© 2024 KPMG, a Taiwan partnership and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee.

Document Classification: KPMG Public