

## 2023年10月 サステナビリティ基準アドバイザー・フォーラム (SSAF) 会議報告

### I. 概要

1. 国際サステナビリティ基準審議会（以下「ISSB」という。）の諮問機関である、サステナビリティ基準アドバイザー・フォーラム（SSAF）会議が、2023年10月23日にドイツ（フランクフルト）で開催された<sup>1</sup>。当該 SSAF 会議の主な概要は次のとおりである。

### 2023年10月 SSAF 会議出席メンバー

#### (SSAF メンバー)

組織名	出席メンバー
パン・アフリカ会計士連盟 (PAFA)	Lebogang Senne
ブラジルサステナビリティ報告委員会 (CBPS)	Vania Borgerth
カナダサステナビリティ基準審議会 (CSSB)	Charles Antoine St-Jean
ラテンアメリカ会計基準設定主体グループ (GLASS)	Rocio Canal
メキシコ財務報告基準審議会 (CINIF)	Patricia Moles
サステナビリティ基準委員会 (SSBJ)	川西委員長
中国財政部会計司 (MOF-ARD)	Dong Wang
韓国会計研究院 (KAI) 及び金融委員会 (FSC)	Woung Hee Lee (KAI) Kwangil Kim (FSC)
インド勅許会計士協会 (ICAI)	Priti Savla
サウジ勅許職業会計士協会 (SOCPA)	Wafa Al Nasrallah
エフラグ (EFRAG)	Patrick de Cambourg
スイス連邦財務省 (SIF)	Xenia Karametaxas
英国財務報告評議会 (FRC)	Mark Babington

#### (ISSB 参加者)

Emmanuel Faber 議長、Sue Lloyd 副議長、ISSB ボード・メンバー、担当スタッフ

#### (オブザーバー)

米国証券取引委員会 (SEC)、欧州委員会 (EC)、グローバル・レポーティング・イニシアティブ (GRI)

<sup>1</sup> 一部の SSAF メンバーは、オンラインで参加した。

## 2023 年 10 月 SSAF 会議の議題

	議 題	予定 時間	実際 時間	参照 ページ
1	ISSB の作業のアップデート	45 分	45 分	3
2	SSAF メンバーの最新の動向	45 分	60 分	5
3	デジタル・レポーティング・タクソノミ	75 分	35 分	8
4	IFRS S1 号及び IFRS S2 号に関する教育的 資料	75 分	25 分	10
5	アジェンダ計画	30 分	20 分	12

### 今後の日程(予定)

2024 年 3 月

### SSAF 会議への対応

2. 今回の SSAF 会議は、直近のサステナビリティ基準委員会（当委員会）の開催までにアジェンダ・ペーパーが公表されなかったため、当委員会事務局において、発言案等の検討を行った。

## II. ISSB の作業のアップデート

### 議題の概要

3. 本セッションでは、ISSB の担当スタッフから、ISSB の作業に関する最新情報が提供され、SSAF メンバーによる質疑応答が行われた。特に、ISSB のアジェンダ協議<sup>2</sup>及び SASB スタンドアートの国際的な適用可能性<sup>3</sup>に関する作業に焦点が当てられた。

### SSAF 会議での議論の概要

4. 参加者からの主な発言は次のとおりである。

- (1) アジェンダ協議の次のステップはいつ決定される予定か。  
また、SASB スタンドアートについて、ガイダンスの情報源としての位置付けに変更はあるか。
- (2) ((1)の発言に関して) 11月のISSB ボード会議において、アジェンダ協議に対するフィードバックの分析に関するレビューを実施し、2024年早々には決定し、2024年前半には、ISSBの作業計画を最終化する予定である。  
また、SASB スタンドアートの位置付けに変更はない。(ISSB Lloyd 副議長)
- (3) アジェンダ協議で提示されていた4つのリサーチ・プロジェクトのうち、利害関係者の関心が高かったプロジェクトはどれか。  
我々の法域では、IFRS S1号「サステナビリティ関連財務情報の開示に関する全般的な要求事項」(以下「IFRS S1号」という。)及びIFRS S2号「気候関連開示」(以下「IFRS S2号」という。)の導入支援について、詳細なガイドラインや例示の提供など、より多くのリソースを割いてほしいとの意見が利害関係者から聞かれている。  
また、SASB スタンドアートの国際的な適用可能性については、改訂アプローチ2(一般的な定義を提供することによってSASB スタンドアートを改訂する方法論)を用いた場合、企業間の開示の比較可能性が損なわれる可能性があることが懸念されている。
- (4) ((3)の発言に関して) SASB スタンドアートの国際的な適用可能性については、改訂アプローチ2を用いる場合、作成者が開示すべき情報を特定できるよう明確に定義されており、また、他のアプローチと併用する場合もあるため、比較可能性に大きな支

<sup>2</sup> ISSBは、2023年5月4日に、情報要請「アジェンダの優先度に関する協議」を公表し、利害関係者からのコメントを求めていた。コメントの受付は2023年9月1日に終了した。

<sup>3</sup> ISSBは、2023年5月11日に、公開草案「SASB®スタンドアートの国際的な適用可能性を向上させるための方法論及びSASB スタンドアート・タクソノミのアップデート」を公表し、利害関係者からのコメントを求めていた。コメントの受付は2023年8月9日に終了した。

障はないと考えている。(ISSB Lloyd 副議長、ISSB スタッフ)

(5) SASB スタンドアートの翻訳の開始時期を判断するにあたり参考にするため、現在公表されている修正履歴付き (blackline) 文書<sup>4</sup>から大きな変更がなされる可能性があるかどうか、確認したい。

(6) ((5)の発言に関して) 今回の公表は、編集上 (editorial) 誤謬がないかどうかを確認するためのレビューを目的としており、実質的な修正を行うことは想定していない。(ISSB Lloyd 副議長)

(7) アジェンダ協議について、サステナビリティ報告の作成に関する成熟度は法域によって異なるため、生物多様性などの他のテーマではなく、「報告における統合 (integration in reporting)」が優先されるべきと考える。

また、SASB スタンドアートの国際的な適用可能性については、提案された改訂アプローチは最善のアプローチかもしれないが、SASB スタンドアートを採用したことがなく、SASB スタンドアートを適用することが容易ではない企業も存在することに留意すべきと考える。

(8) ((7)の発言に関して) 包摂性 (inclusiveness) が大事だという点は認識しており、ISSB 基準では、SASB スタンドアートを「参照し、適用可能性を考慮する」という位置付けにした。一方、SASB スタンドアートの適用を開始することで、その有用性に気付くこともあると考えられるため、まずは適用を開始することを推奨したい。(ISSB Lloyd 副議長)

(9) 「報告における統合 (integration in reporting)」については、投資家のニーズを満たし意思決定に役立つ情報を、どのように報告パッケージにまとめるかということが課題の1つと考えられ、法域の成熟度にかかわらず、多くの支援が必要になると考えられる。

SASB スタンドアートについては、さまざまな意見が聞かれているが、SASB スタンドアートが実際に投資家のニーズを満たす情報を提供しているかどうかという点を考慮する必要があると考える。

(10) ((9)の発言に関して) ISSB が設立された当初から、産業固有の情報に対する投資家のニーズは高く、定性的な情報よりも定量的な情報に関心が向かっていると理解

<sup>4</sup> ISSB は、2023 年 10 月 11 日に、「SASB スタンドアート」に対する改訂を詳述する修正履歴付き (blackline) 文書を公表した。これらの修正履歴付き (blackline) 文書について、コメントは要請されておらず、改訂に対して利害関係者が理解を深めることを目的として公表された。この改訂は、ISSB が承認し発行するまで最終化されず、2023 年 12 月に ISSB により承認される見込みである。

である。国際的な文脈において簡単なことではないが、産業別基準について包括的に考える必要がある。

「報告における統合 (integration in reporting)」については、具体的にどのような報告書が作成されることになるのか、財務情報と非財務情報をどこまで統合すべきなのか、重要な課題があるとの理解である。また「統合」という言葉もさまざまな意味で用いられている。このプロジェクトに関しては、IASB と ISSB が同じテーブルにつき最善の方法を検討する特別なセッションを行うことを計画している。

(ISSB Lloyd 副議長、ISSB ボード・メンバー)

### III. SSFAF メンバーの最新の動向

#### 議題の概要

5. 本セッションでは、SSAF メンバーから、各法域のサステナビリティ開示基準に関する最新の動向が説明され、意見交換が行われた。

#### SSAF 会議での議論の概要

6. 参加者からの主な発言は次のとおりである。

- (1) SSBJ は、ISSB と同様に、会計基準設定主体 (企業会計基準委員会 (ASBJ)) の姉妹組織として設立され、両ボードの共通の親組織である財団 (財務会計基準機構 (FASF)) が資金調達や委員の選任等を行っている。SSBJ は、政府の一部ではなく、独立の民間組織である。今後、当局により法令等の整備がなされ、サステナビリティ基準設定主体の適格要件が定義され、それらの要件を SSBJ が充足することにより、SSBJ が設定する基準に基づく報告が、証券規制下における義務の一部となる予定である。

日本企業は、会計制度上、4 種類の会計基準から 1 つを選択することができる。しかし、サステナビリティ開示制度においては、SSBJ が開発する基準のみが準拠する基準になることが期待されている。

ただし、SSBJ 基準に加え、ISSB 基準にも準拠している旨を表明することを希望する企業のために、SSBJ 基準では、IFRS S1 号及び IFRS S2 号のすべての要求事項を取り入れることを予定している。このため、企業は、SSBJ 基準と ISSB 基準の両基準に準拠することが可能となり、同時に、保証人は、両基準に関する保証を提供することが必要になると考えられる。

一方、SSBJ は、IFRS S1 号及び IFRS S2 号にはない、追加的な措置についても検

討している。企業が報告書の中でどのように準拠表明するかにもよるが、項目、事実及び状況、保証提供者によっては、SSBJ 基準には準拠しているが、ISSB 基準には準拠していないという判断になることがあると考えられる。

SSBJ は、最初の基準に関する公開草案を 2024 年 3 月末までに公表する予定であり、確定基準については 2025 年 3 月末までに公表する予定である。なお、SSBJ 基準の適用企業及び適用時期については、日本の当局によって決定される予定である。(SSBJ)

- (2) 我々の法域では、一定数の国が ISSB 基準を適用することを公表している。これらの国における利害関係者間で、2024 年 1 月にラウンド・テーブルを開催し、キャパシティ・ビルディングの必要性の議論や情報交換を行う予定である。
- (3) 我々の法域では、先週当局が IFRS S1 号及び IFRS S2 号を適用することを公表した。2024 年から任意適用が可能となり、2026 年からすべての上場企業に適用が義務付けられ、合理的保証についても求める予定である。ポルトガル語による基準等については現在準備中である。また、産業固有の事項に関する調査や教育などのキャパシティ・ビルディングの構築のために、いくつかのワーキング・グループを設置した。
- (4) 我々の法域では、2023 年 8 月末にボードが設置され、最初の会合が 9 月に開催された。また、IFRS S1 号及び IFRS S2 号の適用に関する公開協議を 2024 年前半に実施する予定であり、2025 年までに任意適用をめざしている。強制適用の判断は当局により行われる予定である。
- (5) 我々の法域では、国や企業によって成熟度が異なり、さまざまな課題が認識されている。例えば、財務担当者によるサステナビリティ事項に対する理解、システム構築に要する費用についての懸念が聞かれている。このような状況を受け、トレーニング、キャパシティ・ビルディング及び啓蒙活動に取り組んでいる。
- (6) 我々の法域では、社会的影響度の高い事業体 (Public Interest Entities : PIE) と SME (中小企業) とで、対応を分けている。PIE については、当局から正式に公表されていないものの、2025 年の適用が期待されており、IFRS S1 号及び IFRS S2 号のオンライン研修を実施している。一方、SME には異なるアプローチを採用しており、ユニバーサル指標という、全産業共通の簡単な指標を開発し、これらの指標を適用することを検討している。
- (7) 我々の法域では、ISSB のアジェンダ協議及び SASB スタンドアートの国際的な適用可能性に関する公開協議に対して、さまざまな利害関係者から意見を収集した上で、

コメント・レターを提出した。また、今後、ISSB と我々の法域の利害関係者との間でさまざまな意見交換がなされることを期待している。

(8) 我々の法域では、2022 年から一部の上場企業に対してサステナビリティ報告が強制され、2024 年からは保証も求められる予定である。IFRS S1 号及び IFRS S2 号の適用にあたって、我々の法域の基準との差異を示すためのマッピングを実施しており、それらの差異への対処については、今後検討する予定である。

(9) 我々の法域では、2024 年前半に、最初のサステナビリティ開示基準案を公表する予定である。また、2026 年から、2025 年の年次報告期間に対するサステナビリティ情報の開示を求めることを検討しており、段階的に対象企業を拡大していく予定である。

基準の設定については、方向性、体系、時間軸も含め議論の段階にある。国際的な基準との整合性、企業の準備状況及び当局が開示を求めている情報などを考慮して基準開発を行う予定である。

(10) 我々の法域では、各企業がサステナビリティの重要性について概念的には認識しているものの、サステナビリティに関連する事項が各企業の報告書に反映されていないこともあるため、我々の組織が主体となり働きかけを行っている。

(11) 我々の法域では、先日、最初のサステナビリティ開示基準を法的枠組みに取り込むことが最終承認された。また、現在、重要性の評価及びバリュー・チェーンに関する適用ガイドラインを開発しているところであり、これらには規範性がないものの、公開協議を実施する予定である。さらに、FAQ のプラットフォームを近日中に開設する予定である。

また、我々は、作成者が複数の基準による二重の報告を行うこと（double reporting）を避けるべく、ISSB との相互運用可能性（interoperability）に関する、用語などの教育的資料の開発を進めている。GRI との相互運用可能性に関しても、同様にガイダンスの整備等を進めている。

デジタル・タクソノミについては、2024 年 1 月に公開協議を実施し、我々の法域の当局にその結果を提出する予定である。

SME については、上場 SME 向け基準と、任意の非上場 SME 向け基準を開発することとしている。

セクター別基準の開発については、2025 年 11 月までに、最初のセクター別基準のセットを我々の法域の当局に提出する予定である。さらに、我々の姉妹組織と共同で、コネクティビティについてのプロジェクトを実施している。（エフラグ）

- (12) ((11)の発言に関して) Q&A プラットフォームを設けるとのことだが、そこで公表される情報についても、相互運用可能性 (interoperability) の観点から調整が必要だと考える。(ISSB Lloyd 副議長)
- (13) 我々の法域では、2024年1月から大企業に対して気候関連財務開示タスクフォース (TCFD) 提言に基づく気候に関する報告が義務付けられる予定である。一方で、ISSB 基準との整合性を確保するため、2027年1月までに当該基準を改訂すべく、2024年からそのための取組みが開始される予定である。我々の法域の当局は、気候以外のサステナビリティに関する開示についても、グローバルにおける開示と整合的であることを求めている。
- (14) 我々の法域では、政府が ISSB 基準をエンドースするメカニズムを設けることを公表し、今後設置される2つの委員会 (技術委員会及び公共政策委員会) の評価に基づき、政府がエンドースメントの決定を行う予定である。また、当局は、2024年前半に、エンドースした ISSB 基準を用いて報告を求めることについての公開協議を実施する予定である。
- なお、複数の法域の規制に従って報告することが求められる企業 (複数の法域に上場する多国籍企業など) の報告について対応を検討する必要があると考える。
- (15) 相互運用可能性 (interoperability) に関するツールを提供する際には、サステナビリティ報告をすでに作成している企業と協働し、実務慣行を考慮する必要があると考える。

## IV. デジタル・レポーティング・タクソノミ

### 議題の概要

7. 本セッションでは、ISSB の担当スタッフから、「IFRS サステナビリティ開示タクソノミ案」<sup>5</sup> (以下「ISSB タクソノミ案」という。) についての背景及び当該提案に対する利害関係者からのフィードバックに関する予備的分析の概要が説明され、ISSB から提示された次の質問に沿って、意見交換が行われた。
- (1) ISSB タクソノミ案に関してコメント又は質問はあるか。
- (2) 当該提案に対する利害関係者からのフィードバックに関してコメント又は質問はあ

<sup>5</sup> ISSB は、2023年7月27日に、「IFRS サステナビリティ開示タクソノミ案」を公表し、利害関係者からのコメントを求めていた。コメント期間は2023年9月26日に終了した。



るか。

## SSAF 会議での議論の概要

8. 参加者からの主な発言は次のとおりである。

- (1) 限られたスケジュールの中で何度もテストを実施し、利用者のニーズを満たす、高品質のデジタル・レポートを目指すことが期待される。
- (2) スペイン語への翻訳はどのようになされる予定か。
- (3) ((2)の発言に関して) IFRS 会計基準での取扱いを確認した上で、対応方法について検討したい。(ISSB スタッフ)。
- (4) デジタル・レポーティングの粒度のレベルは、基準が要求する粒度のレベルと同じにすべきだと考える。特に記述的な情報は、サステナビリティ報告において重要である一方、比較可能性を保つことが困難な場合もあるため、デジタル・タクソノミの導入によって、過大な負担がかからないように留意すべきと考える。また、他の基準又は機関の情報と自動的に照合できる仕組みを構築し、相互運用可能性 (interoperability) を図ることが有用だと考える。
- (5) ((4)の発言に関して) データの相互運用可能性 (interoperability) が有用だという点に賛同する。記述的な情報への対応については、利害関係者と議論しているものの、利害関係者によって適切な粒度のレベルに関する意見が異なると理解している。また、企業によって報告内容の成熟度が異なる点にも留意すべきと考える。(ISSB ボード・メンバー、ISSB スタッフ)。
- (6) 試用期間 (trial period) を設けることを検討しているか。
- (7) ((6)の発言に関して) ISSB は、各企業にタクソノミの使用を要求することはできないものの、早期適用企業などの利害関係者からのフィードバックを考慮し、改善することは可能であると考ええる。(ISSB スタッフ)

## V. IFRS S1 号及び IFRS S2 号に関する教育的資料

### 議題の概要

9. 本セッションでは、ISSB の担当スタッフから、IFRS S1 号及び IFRS S2 号に関する教育的資料の開発について説明がなされ、ISSB から提示された次の質問に沿って、意見交換が行われた。

(1) IFRS S1 号及び IFRS S2 号の導入 (implementation) を支援する教育的資料の役割にコメント又は質問はあるか。

(2) 教育的資料が開発される必要があると考えられる IFRS S1 号及び IFRS S2 号の事項はあるか。

### SSAF 会議での議論の概要

10. 参加者からの主な発言は次のとおりである。

(1) 我々の法域では、教育的資料の開発を求める声が多く聞かれている。SSBJ が開発予定の教育的資料は、3つのグループに分類される。

1つ目は、「GHG プロトコル」とは何か、「IPCC」とは何か、というような、サステナビリティ関連財務開示における基本的な情報、背景的な情報に関する資料であり、キャパシティ・ビルディングを目的とするものである。

2つ目は、基準の適用に関するものである。教育的資料の対象項目に関する ISSB の提案を支持するが、さらに、重要性 (materiality) の概念の適用についても、教育的資料に含めることが有用であると考え。「マテリアリティ」という言葉は、サステナビリティの世界において複数の意味で使われる可能性があるため、例えば、報告が求められる情報の粒度や、どのような場合に情報の省略が認められるのか等について説明することが考えられる。保証又は監査における問題という意見もあるかもしれないが、これらに関する教育的資料に対するニーズは高いと考えられる。

3つ目は、法域特有の事項に関するものである。例えば、我々の法域では、すでに法域特有の温室効果ガス排出についての報告が求められているため、これを IFRS S2 号に基づく開示にどのように取り入れるかについて説明するガイダンスを作成する予定である。この作業は、ISSB というよりも我々が対応すべき事項との理解である。

以上を踏まえると、2つ目の資料に関しては、ISSB と協働することができると考えている。なお、ISSB がこれらの教育的資料を開発する場合、SSBJ が独自に開発する必要がなくなるため、翻訳して取り入れることになる。(SSBJ)

- (2) ((1)の発言に関して) IFRS 会計基準については、会計基準設定主体国際フォーラム (IFASS)において、国際会計基準審議会 (IASB) と各法域の会計基準設定主体が、解釈にばらつきが生じないように連携しているとの理解である。サステナビリティ開示基準については、具体的にどのような対応ができるかと考えるか。(ISSB Lloyd 副議長)
- (3) ((2)の発言に関して) 一定期間、質問を受け付け、類似の質問が多く集まる場合、当該質問への対応を優先することなどが考えられるのではないかと。(SSBJ)
- (4) 教育的資料を開発する際には、例示を含めることが有用だという利害関係者からの意見が多く聞かれている。特に、シナリオ分析、温室効果ガス排出及び戦略に関する例示を提供することが有用だと考えられる。
- (5) ISSB による教育的資料の開発を歓迎する。ISSB 基準では、温室効果ガスプロトコルの基準に従って温室効果ガス排出を測定することが求められているが、我々の法域の企業からは、この温室効果ガス排出の測定に関して教育的資料の開発を求める声が多く聞かれている。また、外部の第三者が開発するフレームワークへの参照により生じる課題に対応するための基礎的な戦略を、ISSB が定めることが有用だと考える。
- (6) 教育的資料は必要不可欠だと考える。ただし、その内容がすべての企業に当てはまるわけではない点には留意が必要だと考える。また、スコープ 3 温室効果ガス排出に関する教育的資料を開発することが有用だと考える。
- (7) 温室効果ガス排出の開示に関するガイダンスに対するニーズは高いと理解している。温室効果ガスプロトコルがこれらのニーズに対応するために、我々が何らかのサポートを提供することができるのではないかと。また、例示の提供は、サステナビリティ関連の情報を新たに開示する企業にとって、特に有用だと考える。さらに、当局が基準の内容の理解を深めるうえでも、教育的資料は有用だと考える。
- (8) ((7)の発言に関して) 温室効果ガスプロトコルとの連携については、今後検討したい。(ISSB Lloyd 副議長)

## VI. アジェンダ計画

### 議題の概要

11. 本セッションでは、ISSB 担当スタッフから、SSAF 会議の今後のアジェンダ計画について説明され、SSAF メンバーによる質疑応答が行われた。

### SSAF 会議での議論の概要

12. 参加者からの主な発言は次のとおりである。

- (1) ISSB 基準が SME に与える影響を考慮し、SME セクターのニーズに対処すべきか検討することが有用でないか。
- (2) 我々の法域では、IFRS S1 号及び IFRS S2 号の翻訳のドラフトを 9 月に公表し、公開協議を実施している。12 月に確定した翻訳を公表予定である。翻訳プロセスにおいて識別された ISSB 基準に関するさまざまな課題（解釈の必要性、基準内の不整合など）を分析したレポートを現在作成しており、必要に応じて、当該レポートを ISSB に共有できると考えている。
- (3) 今後、生物多様性などの追加的なテーマについて議論する場合、予備的な議論又は資料を SSAF メンバーに事前に提供することで、さまざまな利害関係者からよりよいフィードバックが得られるのではないか。
- (4) 各法域の取組み状況やベスト・プラクティスを知ることは、我々が何をできるかを検討するにあたり有用だと考える。
- (5) ISSB にとって、相互運用可能性（interoperability）が重要だと理解している。国際監査・保証基準審議会（IAASB）など、さまざまな機関との対話の状況についてより透明性を高めることが、我々の共通の目標を達成するためにも有用ではないか。
- (6) （(5)の発言に関して）国際公会計基準審議会（IPSASB）、GRI、IAASB 又はエフラグ等、他の利害関係者との相互作用（interactions）を共有できると考える。各法域における規制にばらつきが生じること（regulatory fragmentation）は回避したいと考えている。また、それぞれの会議での議論の概要を公開することも検討したい。  
（ISSB Lloyd 副議長、ISSB ボード・メンバー）
- (7) ISSB の投資家諮問グループ（IIAG）からどのようなフィードバックが提供されているかについて教えてほしい。

(8) ((7)の発言に関して) IIAG からは、ISSB の作業に対して継続的な支援を得ている。例えば、議決権行使の方針やガイドライン等において、ISSB 基準が言及されるようになり、投資対象企業との対話において ISSB 基準の適用についても触れられるようになったとの理解である。これらの対話をサポートする上で、ISSB が開発する教育的資料等、さまざまなリソースについて、投資家に周知することが有用だと考える。

また、産業別資料の開発及び改善に関する今後の ISSB の方向性について質問を受けることが多い。

さらに、ISSB のアジェンダ協議では、利用者から多くのフィードバックを得た。これは利用者の ISSB 基準への関心が高いことを示すものだと理解している。

なお、実際にグローバル・ベースラインに基づく開示が行われるか（各法域の規制のばらつきが回避されるか）という観点から、各法域のサステナビリティ開示基準に関する公開協議に対する関心も高いと理解している。（ISSB Lloyd 副議長、ISSB ボード・メンバー）

以 上