

プロジェクト **IFRS S2 号に相当する基準の開発**
 項目 **スコープ 3 測定フレームワーク**

本資料は、第 23 回サステナビリティ基準委員会（2023 年 10 月 16 日開催）における資料と同一の内容である。

本資料の目的

- サステナビリティ基準委員会（以下「当委員会」という。）は、第 7 回サステナビリティ基準委員会（2023 年 1 月 18 日開催）において、国際サステナビリティ基準審議会（以下「ISSB」という。）の IFRS S2 号「気候関連開示」（以下「IFRS S2 号」という。）に相当する基準（日本版 S2 基準）の開発を当委員会の審議テーマとすることを決定した。
- 本資料は、日本版 S2 基準における**スコープ 3 測定フレームワーク**に関する定めについて検討することを目的としている。
- 温室効果ガス排出に関連する論点は次を予定している。なお、経過措置については、別途まとめて検討する予定である。

温室効果ガス排出の開示に関する論点一覧（本論点はハイライト部分）

範囲	《境界の画定》	
	温室効果ガス排出の 3 つのスコープ	第 21 回
	GHG プロトコルと法域における他の法令等との関係	第 22 回
	GHG プロトコルの測定アプローチ	第 21 回
	スコープ 1 及びスコープ 2 の温室効果ガス排出の分解	第 21 回
測定	《温室効果ガス排出の測定》	
	[3 つのスコープ共通]	
	バリュー・チェーンを通じての気候関連のリスク及び機会の範囲の再評価	第 22 回
	異なる報告期間の情報の使用	第 22 回
	CO ₂ 相当量に変換した温室効果ガスの集約	第 22 回
	[スコープ 2 温室効果ガス排出]	
	スコープ 2 の測定におけるロケーション基準とマーケット基準	A2-1
	[スコープ 3 温室効果ガス排出]	
	スコープ 3 温室効果ガス排出の見積り：実務上不可能な場合	A2-4
	スコープ 3 の測定フレームワーク	A2-3

	絶対総量の開示における重要性の判断の適用	第 23 回
	ファイナンスに係る排出 (financed emissions)	A2-5
表示	《温室効果ガス排出量の表示単位》	第 22 回
開示	《温室効果ガス排出の絶対総量の開示》	第 23 回
	《温室効果ガス排出の測定方法の開示》	A2-2
その他	《経過措置》	-

事務局による提案の要約

4. 本論点に関する事務局の提案を要約すると、次のとおりである（後述の第 30 項参照）。

IFRS S2 号の「スコープ 3 測定フレームワーク」を日本版 S2 基準に次のように取り入れる。

- (1) IFRS S2 号の「スコープ 3 測定フレームワーク」に含まれる、要求又は容認することを明示している要求事項¹について、日本版 S2 基準の本文に取り入れる。
- (2) IFRS S2 号の「スコープ 3 測定フレームワーク」に含まれる、説明や事例等のガイダンスに相当する要求事項について、規範性のあるガイダンスとして、日本版 S2 基準の別紙に取り入れる。

日本版 S2 基準の用語の定義において、IFRS S2 号の「スコープ 3 測定フレームワーク」における、次の用語の定義を取り入れる。

- (3) 「温室効果ガス排出の測定における 1 次データ」とは、報告企業のバリュー・チェーン内の特定の活動から、直接入手されたデータをいう。1 次データには、報告企業のバリュー・チェーン内の特定の活動に関するサプライヤー又はバリュー・チェーン上の他の企業から提供されたデータが含まれる。
- (4) 「温室効果ガス排出の測定における 2 次データ」とは、報告企業のバリュー・チェーン内の特定の活動から、直接入手されないデータをいう。2 次データには、データ・プロバイダーから提供されるデータ、並びに、データベース及び政府統計等の産業平均データが含まれる。

¹ IFRS S2 号の B39 項、B40 項、B41 項、B42 項、B43 項、B47 項、B49 項、B51 項、B52 項、B53 項、B56 項及び B57 項。B57 項については、審議事項 A2-4 「スコープ 3 温室効果ガス排出の見積り：実務上不可能な場合」において、別途検討している。

日本版 S2 基準の本文において、IFRS S2 号の「スコープ 3 測定フレームワーク」に含まれる、要求又は容認することを明示している要求事項²を取り入れ、次のことを定める（下線部は IFRS S2 号からの変更又は追加）。

(5) スコープ 3 温室効果ガス排出の測定にあたって用いる要素及び仮定には、次のものがある³。

① 直接測定の場合

温室効果ガス排出を測定するために使用する排出量に関する情報及び測定にあたって企業がおく仮定

② 見積りの場合

温室効果ガス排出を測定するために使用する活動量及び排出係数に関する情報並びに測定にあたって企業がおく仮定

(6) スコープ 3 温室効果ガス排出の測定に使用する測定アプローチ、測定にあたって用いる要素及び仮定を選択するにあたり、報告期間の末日⁴において過大なコストや労力をかけずに利用可能な、合理的で裏付け可能な情報のすべてを使用しなければならない。

(7) スコープ 3 温室効果ガス排出の測定にあたって用いる要素及び仮定に組み込むデータを、次に従い決定しなければならない。ただし、①から④については順不同である。

① 直接測定によるデータを優先しなければならない。

② 1 次データを優先しなければならない。

③ 排出量、活動量又は排出係数として 2 次データを用いる場合、次の特性を優先しなければならない。

(ア) 報告企業のバリュー・チェーンにおける活動で用いられた技術と整合するデータを優先しなければならない。

(イ) 活動が行われた法域に関するデータを優先しなければならない。

² 本資料脚注 1 参照。

³ 審議事項 A2-2「温室効果ガス排出の測定方法の開示」では、スコープ 1、スコープ 2 及びスコープ 3 温室効果ガス排出の測定方法の開示に共通する事項として、温室効果ガス排出の測定にあたって用いる要素及び仮定について、同様の定めを検討している。

⁴ 第 22 回サステナビリティ基準委員会の審議事項 A2-2「異なる報告期間の情報の使用」において、「報告日」という用語を、明確化のために「報告期間の末日」とする事務局提案に対して、特段反対の意見は聞かれなかった。

- (ウ) 適時で、報告期間における報告企業のバリュー・チェーンの活動に関するデータを優先しなければならない。
- ④ 検証されたデータを優先しなければならない。
- (8) スコープ 3 温室効果ガス排出の測定にあたり、法域の当局又は報告企業が上場する取引所が、「温室効果ガスプロトコルの企業算定及び報告基準（2004 年）」（以下「GHG プロトコル（2004 年）」という。）とは異なる方法に従うことを報告企業に要求し、かつ、報告企業がその異なる方法に従い測定した温室効果ガス排出を開示することを選択する場合であっても、スコープ 3 温室効果ガス排出の測定にあたって用いる要素及び仮定について、本項(7)に従い組み込むデータを決定しなければならない。
- (9) 報告企業が、経過措置⁵を適用してスコープ 3 温室効果ガス排出を測定する場合であっても、スコープ 3 温室効果ガス排出の測定にあたって用いる要素及び仮定について、本項(7)に従い組み込むデータを決定しなければならない。
- (10) スコープ 3 温室効果ガス排出の測定にあたって用いる要素及び仮定を開示するにあたり⁶、次の事項を含めなければならない。
- ① 本項(7)に従い組み込むデータを決定した方法
 - ② スコープ 3 温室効果ガス排出の測定にあたり 1 次データを使用した範囲
 - ③ スコープ 3 温室効果ガス排出の測定にあたり第三者により検証されたデータを使用した範囲

ISSB 基準の理解

5. IFRS S2 号では、スコープ 3 の測定フレームワークについて、次のように定めている（和訳は事務局による仮訳。なお IFRS S2 号 B32 項から B56 項の仮訳は本資料別紙（HP では非公表）を参照）。

⁵ この経過措置は、IFRS S2 号付録 C「発効日及び経過措置」C4 項(a)の定め（以下）を、仮に日本版 S2 基準に取り入れる場合を想定している。なお、経過措置の取扱いについては、今後、別途まとめて検討する予定である。

「本基準の初度適用日の直前の年次報告期間において、企業が「温室効果ガスプロトコルの企業算定及び報告基準（2004 年）」以外の温室効果ガス排出の測定方法を用いていた場合、企業は当該測定方法を引き続き用いることが容認される。」（IFRS S2 号 C4 項(a)）

⁶ 本資料脚注 3 参照。

- B38** An entity's measurement of Scope 3 greenhouse gas emissions is likely to include the use of estimation rather than solely comprising direct measurement. In measuring Scope 3 greenhouse gas emissions an entity shall use a measurement approach, inputs and assumptions that result in a faithful representation of this measurement. The measurement framework described in paragraphs B40–B54 provides guidance for an entity to use in preparing its Scope 3 greenhouse gas emissions disclosures.
- 企業のスコープ 3 の温室効果ガス排出の測定は、直接測定だけでなく、見積りの使用を含む可能性が高い。スコープ 3 の温室効果ガス排出の測定にあたり、企業は、その測定の忠実な表現となる、測定アプローチ、インプット及び仮定を使用しなければならない。B40 項から B54 項に記載されている測定フレームワークは、企業が企業自身のスコープ 3 の温室効果ガス排出の開示を作成するためのガイダンスを提供するものである。
- B39** An entity is required to use all reasonable and supportable information that is available to the entity at the reporting date without undue cost or effort when the entity selects the measurement approach, inputs and assumptions it uses in measuring Scope 3 greenhouse gas emissions.
- 企業は、スコープ 3 の温室効果ガス排出の測定に使用する測定アプローチ、インプット及び仮定を選択するにあたり、報告日時点で企業が過大なコストや労力をかけずに利用可能な、すべての合理的で裏付け可能な情報を用いることが要求される。
- B40** An entity's measurement of Scope 3 greenhouse gas emissions relies upon a range of inputs. This Standard does not specify the inputs the entity is required to use to measure its Scope 3 greenhouse gas emissions, but does require the entity to prioritise inputs and assumptions using these identifying characteristics (which are listed in no particular order):
- 企業のスコープ 3 の温室効果ガス排出の測定は、さまざまなインプットに依存する。本基準は、企業がスコープ 3 の温室効果ガス排出の測定に使用することが要求されるインプットを特定していないものの、次のすべての特定のための特性（順不同）を使用して、インプット及び仮定の優先度を決定することを要求している。
- (a) data based on direct measurement (paragraphs B43–B45);
 - (b) data from specific activities within the entity's value chain (paragraphs B46–B49);
 - (c) timely data that faithfully represents the jurisdiction of, and the technology used for, the value chain activity and its greenhouse gas emissions (paragraphs B50–B52); and
 - (d) data that has been verified (paragraphs B53–B54).
- (a) 直接測定に基づくデータ (B43 項から B45 項参照)
 - (b) 企業のバリュー・チェーン内の特定の活動からのデータ (B46 項から B49 項参照)
 - (c) バリュー・チェーンの活動及びその温室効果ガス排出の法域並びにこれらに用いられる技術を忠実に表現する適時のデータ (B50 項から B52 項参照)
 - (d) 検証されたデータ (B53 項から B54 項参照)
- B41** An entity is required to apply the Scope 3 measurement framework to prioritise inputs and assumptions even when the entity is required by a jurisdictional authority or an exchange on which the entity is listed to use a method other than the Greenhouse Gas Protocol: A Corporate Accounting and Reporting Standard (2004) for measuring its greenhouse gas emissions (see paragraphs B24–B25), or whether the entity uses the transition relief described in paragraph C4(a).

企業は、法域の当局又は企業が上場する取引所が、企業の温室効果ガス排出を測定する上で「温室効果ガスプロトコルの企業算定及び報告基準（2004年）」とは異なる方法を用いることを要求している場合（B24項からB25項参照）であっても、C4項(a)に記載されている経過的な救済措置を使用する場合であっても、インプット及び仮定の優先度を決定するためにスコープ3の測定フレームワークを適用することが要求される。

- B42 An entity’s prioritisation of the measurement approach, inputs and assumptions and the entity’s considerations of associated trade-offs—based on the characteristics in paragraph B40—requires management to apply judgement. For example, an entity might need to consider the trade-offs between timely data and data that is more representative of the jurisdiction and technology used for the value chain activity and its emissions. More recent data might provide less detail about the specific activity, including the technology that was used in the value chain and the location of that activity. On the other hand, older data that is published infrequently might be considered more representative of the specific activity and its greenhouse gas emissions.

企業による測定アプローチ、インプット及び仮定の優先度の決定並びに企業による関連するトレードオフの考慮（B40項における特性に基づく）には、経営者による判断の適用が要求される。例えば、企業が、適時のデータとバリュー・チェーンの活動及びその排出の法域並びにこれらに用いられる技術を最も表現するデータの間のトレードオフを考慮することが必要な場合がある。より直近の（more recent）データは、バリュー・チェーンにおいて使用された技術及びその活動の場所を含む当該特定の活動についての詳細をそれほど提供しない場合がある。一方で、頻繁には公表されない古いデータは、当該特定の活動及びその温室効果ガス排出を最も表現するものであると考慮される場合がある。

- B55 An entity shall disclose information about the measurement approach, inputs and assumptions it uses to measure its Scope 3 greenhouse gas emissions in accordance with paragraph 29(a)(iii). This disclosure shall include information about the characteristics of the data inputs as described in paragraph B40. The purpose of this disclosure is to provide users of general purpose financial reports with information about how the entity has prioritised the highest quality data available, which faithfully represents the value chain activity and its Scope 3 greenhouse gas emissions. This disclosure also helps users of general purpose financial reports to understand why the measurement approach, inputs and assumptions the entity uses to estimate its Scope 3 greenhouse gas emissions are relevant.

企業は、第29項(a)(iii)に従い、企業自身のスコープ3の温室効果ガス排出の測定に使用した測定アプローチ、インプット及び仮定についての情報を開示しなければならない。この開示には、B40項に記載されている、データのインプットの特性についての情報を含めなければならない。この開示の目的は、一般目的財務報告書の利用者に、企業が、利用可能なデータのうち最も質の高いもの（すなわち、バリュー・チェーンの活動及びそのスコープ3の温室効果ガス排出を忠実に表現するもの）をどのように優先度を決定しているかについての情報を提供することである。また、この開示は、一般目的財務報告書の利用者が、企業が企業自身のスコープ3の温室効果ガス排出を見積るために使用した測定アプローチ、インプット及び仮定がなぜ関連性があるかについて理解することに役立つ。

- B56 As part of the requirement in paragraph 29(a)(iii), and to reflect how an entity prioritises Scope 3 data in accordance with the measurement framework set out in paragraphs B40–B54, the entity shall disclose information that enables users of general purpose financial reports to understand:

- (a) the extent to which the entity’s Scope 3 greenhouse gas emissions are measured using inputs from specific activities within the entity’s value chain; and

- (b) the extent to which the entity’s Scope 3 greenhouse gas emissions are measured using inputs that are verified.

第 29 項(a) (iii)における要求事項の一部として、また、企業が B50 項から B54 項に示した測定フレームワークに基づき、スコープ 3 のデータをどのように優先度を決定しているかを反映するために、企業は、一般目的財務報告書の利用者が次のすべてを理解できるようにする情報を開示しなければならない。

- (a) 企業のバリュー・チェーン内の特定の活動からのインプットを使用して、企業のスコープ 3 の温室効果ガス排出が測定される範囲
 (b) 検証されたインプットを使用して、企業のスコープ 3 の温室効果ガス排出が測定される範囲

(公開草案に対する当委員会のコメント)

6. 当委員会は、本論点に関し、IFRS S2 号の公開草案に対して、次のようにコメントした。

- (1) スコープ 3 温室効果ガス排出に関しては、バリュー・チェーンにおける気候関連のリスク及び機会を利用者が理解し、企業価値を評価する上で有用な情報であると考えられる一方で、その算定実務は現在もなお発展中である。このため、算定実務の進展にあわせて段階的に開示を拡充するアプローチを採用することが適切と考えられる。

(公開草案からの変更点)

7. ISSB は、スコープ 3 温室効果ガス排出の開示が、企業の移行リスクや、スコープ 1 温室効果ガス排出及びスコープ 2 温室効果ガス排出との関係（例えば、スコープ 1 及びスコープ 2 の温室効果ガス排出量が減少した理由が、当該企業の事業構造の変化の結果なのか、アウトソーシングを行いスコープ 3 温室効果ガス排出量が増えた結果なのか）を表現する可能性があるとの利用者からの要望を踏まえ、スコープ 3 温室効果ガス排出の絶対総量の開示を要求することとした（IFRS S2 号第 29 項(a) (i) (3)、BC111 項）。

8. 一方、スコープ 3 温室効果ガス排出の開示に関して寄せられた懸念を踏まえ、次に示すとおり、スコープ 3 温室効果ガス排出の開示のためのデータ入手の困難さに対処する措置や、測定に関するガイダンスが提供され、企業の能力及び準備状況等に応じ開示に取り組むための経過措置等が設けられた。

- (1) 「報告期間の末日時点で過大なコストや労力をかけずに利用可能な、すべての合理的で裏付け可能な情報」を用いるとする要求事項の追加（IFRS S2 号 B36 項及び B39 項）

- ① バリュー・チェーンの範囲の決定（B36 項）
 ② スコープ 3 温室効果ガス排出の測定に用いる、測定アプローチ、インプット及び仮定の選択（B39 項）

- (2) 企業の報告期間とは異なる報告期間を有するバリュー・チェーン内の企業から入手した情報を用いることの容認（IFRS S2号 B19項）⁷
 - (3) 「測定フレームワーク」の導入（IFRS S2号 B38項から B54項）
 - (4) 経過措置⁸
9. 前項(3)について、ISSB は、特にスコープ 3 温室効果ガス排出の測定に関する懸念を認め、これらの測定は不完全であり、見積りに依拠することが見込まれるとした上で、報告企業が、スコープ 3 温室効果ガス排出の測定にあたり、報告企業の活動を忠実に表現するインプット及び仮定を使用することを支援するため、「測定フレームワーク」を導入したとしている（IFRS S2号 B38項から B54項）。

事務局による分析

（「スコープ 3 測定フレームワーク」の整理）

10. IFRS S2号の「スコープ 3 測定フレームワーク」は、前項に記載のとおり「スコープ 3 温室効果ガス排出の測定にあたり、報告企業の活動を忠実に表現するインプット及び仮定を使用することを支援する」ことが目的と考えられるが、このフレームワークには、スコープ 3 温室効果ガス排出の測定及び開示に関して明示的に要求又は容認している要求事項と、説明や事例等と考えられる要求事項とが含まれている。
11. このため、仮に日本版 S2 基準に取り入れる場合、明確化の観点から、測定及び開示に関して明示的に要求又は容認している要求事項を日本版 S2 基準の本文に定め、説明や事例等のガイダンスに相当する部分を、規範性のあるガイダンスとして、日本版 S2 基準の別紙に取り入れることとしてはどうか。

（「インプット」の用語の置き換え）

12. IFRS S2号の測定フレームワークでは、温室効果ガス排出の測定にあたって用いる「インプット」及び仮定の優先度を決定することを求めている（本資料第 5 項参照）ものの、「インプット」という用語は、IFRS S2号において定義されていないため、どのような情報を指すのかが必ずしも明確ではない。

⁷ 第 22 回サステナビリティ基準委員会（2023 年 10 月 2 日開催）審議事項 A2-2 「異なる報告期間の情報の使用」にて検討し、特段反対の意見は寄せられなかった。

⁸ 当委員会において別途検討予定である。

13. 第 22 回サステナビリティ基準委員会（2023 年 10 月 2 日開催）では、IFRS S2 号及び GHG プロトコル（2004 年）を取り入れた、温室効果ガス排出の測定にあたって用いる要素を次のように提案し、特段反対の意見は聞かれなかった⁹。

(1) 直接測定とは、温室効果ガス排出を直接モニタリングすることをいう。直接測定の場合、温室効果ガス排出量は、次のとおり算定することが多いと考えられる。

(算定式) 温室効果ガス排出量 = (各ガスの) 排出量 × 地球温暖化係数

(2) 見積りとは、温室効果ガスを排出する活動に関して、活動量に、活動量当たりの温室効果ガス排出を示す排出係数を乗じることにより温室効果ガス排出を見積りすることをいう。見積りの場合、温室効果ガス排出量は、次のとおり算定することが多いと考えられる。

(算定式) 温室効果ガス排出量 = 活動量 × 排出係数 × 地球温暖化係数

(3) 活動量とは、温室効果ガス排出をもたらす企業の活動を表現するデータをいう。

(4) 排出係数とは、利用可能な活動量の単位（例えば、燃料消費量、製品生産量等）と温室効果ガス排出量の絶対値から、温室効果ガス排出量の見積りを可能にする係数をいう。

温室効果ガス排出を測定するにあたり、見積りの方法による場合、温室効果ガス排出を測定する基礎として、企業の活動を最も表現する活動量と、当該活動量に対応する排出係数を使用しなければならない。

14. また、第 24 回サステナビリティ基準委員会の審議事項 A2-2「温室効果ガス排出の測定方法の開示」において、「インプット」の開示は、温室効果ガス排出の測定にあたり用いた、排出量、活動量及び排出係数に関する開示を意味するものと考えられることから、明確化のため、測定方法の開示における「インプット及び仮定」について、直接測定の場合と見積りの場合において、それぞれ次のとおりに置き換えることを提案している。

(1) 直接測定の場合

温室効果ガス排出を測定するために使用した排出量に関する情報及び測定にあたって企業がおいた仮定

(2) 見積りの場合

温室効果ガス排出を測定するために使用した活動量及び排出係数に関する情報並びに測定にあたって企業がおいた仮定

15. IFRS S2 号のスコープ 3 測定フレームワークにおいても、明確化の観点から、前項と同様の用語の置き換えを行うこととしてはどうか。

⁹ 第 22 回サステナビリティ基準委員会 審議事項 A2-4「CO₂相当量に変換した温室効果ガスの集約」

(合理的で裏付け可能な情報)

16. IFRS S2 号 B39 項では、スコープ 3 温室効果ガス排出の測定に使用する測定アプローチ、測定にあたって用いる要素及び仮定を選択するにあたり、報告期間の末日において過大なコストや労力をかけずに利用可能な、すべての合理的で裏付け可能な情報を使用することが要求されている（本資料第 5 項参照）。
17. IFRS S1 号 BC12 項及び BC13 項では、「報告期間の末日において過大なコストや労力をかけずに利用可能な、すべての合理的で裏付け可能な情報」について、次のような情報であるとされている¹⁰。
- (1) 合理的に利用可能な (reasonably available) すべての情報 (報告企業が既に有している情報を含む。) を考慮することが要求される。また、既知の情報を無視することは禁じられる。
 - (2) 情報を使用するための適切な基礎を有し、情報が裏付け可能となるように IFRS S1 号における要求事項を満たさなければならない。
 - (3) 報告期間の末日において利用可能な情報 (過去の情報、現在の情報又は将来予測的な情報 (将来の状況の予想 (forecasts) を含む。)) を考慮することが要求される。
 - (4) 情報の網羅的な探索 (exhaustive search) を実施することは要求されない (情報は過大なコストや労力をかけずに利用可能であるべきである。))。
18. 本論点に関しては、第 18 回サステナビリティ基準委員会 (2023 年 8 月 3 日開催) において、日本版 S1 基準及び日本版 S2 基準に取り入れる場合、当該概念を適用する項目を限定すべきかどうかにつき、議論を継続することとされたが、スコープ 3 温室効果ガス排出の測定に使用する測定アプローチ、測定にあたって用いる要素及び仮定を選択するにあたり、当該概念を使用することに反対の意見は寄せられなかったため、日本版 S2 基準に取り入れることが考えられるかどうか。

(スコープ 3 測定フレームワーク)

19. スコープ 3 測定フレームワークでは、スコープ 3 温室効果ガス排出の測定にあたって用いる要素及び仮定に組み込むデータを、次に示す特性に従い決定しなければならないとしている (ただし(1)から(4)は順不同である。)。なお、これらの特性の間にコンフリクトが生じた場合、温室効果ガス排出が報告企業の活動を表すように、経営者が、データ間

¹⁰ 「報告日」を同義である「報告期間の末日」としている。

のトレードオフの考慮や、特性の優先度の決定に関する判断を行うことが求められている（IFRS S2 号 B42 項）。

(1) 直接測定又は見積り

直接測定とは、温室効果ガス排出を直接モニタリングすることをいい、また、スコープ 3 温室効果ガス排出の見積りには、仮定及び適切な要素に基づくデータの概算を伴うとされる（IFRS S2 号 B44 項及び B45 項）。

報告企業は、他のすべての条件が同じ場合、直接測定を優先しなければならない（IFRS S2 号 B43 項）。

(2) 1 次データ又は 2 次データ

1 次データとは、報告企業のバリュー・チェーン内の特定の活動から、直接入手されたデータをいい、1 次データには、報告企業のバリュー・チェーン内の特定の活動に関するサプライヤー又はバリュー・チェーン上の他の企業から提供されたデータが含まれるとされる（IFRS S2 号 B46 項及び B48 項）。

2 次データとは、報告企業のバリュー・チェーン内の特定の活動から、直接入手されないデータをいい、2 次データには、データ・プロバイダーから提供されるデータ並びに、データベース及び政府統計等の産業平均データが含まれるとされる（IFRS S2 号 B46 項及び B49 項）。

報告企業は、他のすべての条件が同じ場合、1 次データの使用を優先しなければならないが、スコープ 3 温室効果ガス排出を見積るために 2 次データを使用する場合、データが企業の活動をどの程度忠実に表現するかについて考慮しなければならないとされる（IFRS S2 号 B47 項及び B49 項）。

(3) 2 次データにおける優先度の決定

排出量、活動量又は排出係数として 2 次データを用いる場合、次の特性を優先しなければならないとされる。

- ① 報告企業のバリュー・チェーンにおける活動で用いられた技術と整合するデータを優先しなければならない（IFRS S2 号 B50 項）。
- ② 活動が行われた法域に関するデータを優先しなければならない（IFRS S2 号 B51 項）。

- ③ 適時で、報告期間における報告企業のバリュー・チェーンの活動に関するデータを優先しなければならない（IFRS S2 号 B52 項）。

(4) 検証されたデータ又は検証されていないデータ

報告企業は、検証されたスコープ 3 温室効果ガス排出量を優先しなければならないとされる（IFRS S2 号 B53 項）。

検証されたデータには、報告企業の内部又は外部での、確認、計算レビュー、他の情報源とのデータの照合がなされたデータが含まれる。過大なコストや労力をかけずに、スコープ 3 温室効果ガス排出量を検証できない場合、検証されていないデータを用いることが必要となることがあるとされる（IFRS S2 号 B54 項）。

日本版 S2 基準への取り入れ

20. IFRS S2 号のスコープ 3 測定フレームワークは、「温室効果ガスプロトコルのコーポレート・バリュー・チェーン（スコープ 3）基準（2011 年）」（以下「スコープ 3 基準」という。）において示されているデータ収集のプロセス¹¹を概説したものと考えられ、スコープ 3 測定フレームワークで示されている、測定にあたって用いる要素及び仮定に組み込むデータの決定方法は一般的なものであると考えられる。
21. また、スコープ 3 測定フレームワークでは、測定アプローチ、測定にあたって用いる要素及び仮定の選択、並びに組み込むデータをどのように決定しているのかは、経営者が判断することとされ、特定の要素及び仮定の使用を要求するものではないとされる（IFRS S2 号 B40 項）。
22. スコープ 3 温室効果ガス排出の測定にあたって用いる要素及び仮定に関するデータの特徴は、報告企業がスコープ 3 温室効果ガス排出の開示を作成するにあたり役立つことが考えられ、また、測定において使用した情報の特徴が共通化されることにより、一般目的財務報告書の利用者が、測定にあたって用いる要素及び仮定に関するデータの特徴、並びに報告企業が測定にあたって用いる要素及び仮定に組み込むデータをどのように決定しているのかを理解するのに有用な情報を提供することが考えられる。
23. このため、日本版 S2 基準の本文において、IFRS S2 号の「スコープ 3 測定フレームワーク」に含まれる要求事項を取り入れることとしてはどうか。

¹¹ スコープ 3 基準「7. Collecting Data」

(GHG プロトコル (2004 年) とは異なる方法によりスコープ 3 温室効果ガス排出を測定する場合)

24. IFRS S2 号第 29 項 (a) (ii) では、法域の当局又は上場している取引所により、GHG プロトコル (2004 年) 以外の他の方法により温室効果ガス排出を測定することが要求されている場合、GHG プロトコル (2004 年) とは異なる方法に基づき温室効果ガス排出を測定することが認められており、当委員会は、当該定めを日本版 S2 基準に取り入れることを検討している¹²。
25. 法域の当局又は報告企業が上場する取引所が、GHG プロトコル (2004 年) とは異なる方法に従うことを報告企業に要求し、かつ、報告企業がその異なる方法に従い測定した温室効果ガス排出を開示することを選択する場合であっても、スコープ 1、スコープ 2 及びスコープ 3 のそれぞれの温室効果ガス排出の開示が求められるため (IFRS S2 号第 29 項 (a) (i)、B33 項)、スコープ 3 測定フレームワークを適用し、測定にあたって用いる要素及び仮定に組み込むデータを決定するという本資料第 5 項の要求事項を日本版 S2 基準に取り入れることとしてはどうか。

(経過措置を適用する場合)

26. 報告企業が経過措置¹³を適用して温室効果ガス排出を測定することを選択する場合においても、前項と同様に、スコープ 1、スコープ 2 及びスコープ 3 のそれぞれの温室効果ガス排出の開示が求められることから、スコープ 3 測定フレームワークを適用し、測定にあたって用いる要素及び仮定に組み込むデータを決定するという本資料第 5 項の要求事項を日本版 S2 基準に取り入れることとしてはどうか。

(スコープ 3 測定フレームワークに関する開示)

27. IFRS S2 号 B55 項及び B56 項では、温室効果ガス排出の測定方法の開示に関して、IFRS S2 号第 29 項 (a) (iii) における、スコープ 1、スコープ 2 及びスコープ 3 に共通する開示¹⁴に加え、スコープ 3 温室効果ガス排出の測定に関する次の事項を開示することを要求している。

- (1) スコープ 3 温室効果ガス排出の測定にあたり組み込むデータを決定した方法

¹² 第 22 回サステナビリティ基準委員会 (2023 年 10 月 2 日開催) 審議事項 A2-5 「GHG プロトコルと法域における他の法令等との関係」において、IFRS S2 号第 29 項 (a) (ii) の定めを日本版 S2 基準に取り入れることについて検討がなされ、特段反対の意見は寄せられなかった。

¹³ 本資料脚注 5 参照。

¹⁴ 審議事項 A2-2 「温室効果ガス排出の測定方法の開示」において検討している。

- (2) スコープ 3 温室効果ガス排出の測定にあたり 1 次データを使用した範囲
 - (3) スコープ 3 温室効果ガス排出の測定にあたり検証されたデータを使用した範囲
28. 開示を作成するにあたり用いた情報は、利用者が当該開示を理解するにあたり必要な情報であるため、前項で示した要求事項を日本版 S2 基準に取り入れることが考えられる。
29. ただし、本資料第 27 項(3)に関しては、「検証されたデータ」には報告企業内部における検証も含まれるとされる（IFRS S2 号 B54 項）ものの、利用者は、一般的に外部の第三者による検証の程度に関心があると考えられることから、「第三者」に検証されたものに限定的こととしてはどうか。

事務局による提案

30. 日本版 S2 基準において、次の事項を定めることが考えられるがどうか。
- (1) IFRS S2 号の「スコープ 3 測定フレームワーク」を日本版 S2 基準に次のように取り入れる。
 - ① IFRS S2 号の「スコープ 3 測定フレームワーク」に含まれる、要求又は容認することを明示している要求事項¹⁵について、日本版 S2 基準の本文に取り入れる。
 - ② IFRS S2 号の「スコープ 3 測定フレームワーク」に含まれる、説明や事例等のガイダンスに相当する要求事項について、規範性のあるガイダンスとして、日本版 S2 基準の別紙に取り入れる。
 - (2) 日本版 S2 基準の用語の定義において、IFRS S2 号の「スコープ 3 測定フレームワーク」における、次の用語の定義を取り入れる。
 - ① 「温室効果ガス排出の測定における 1 次データ」とは、報告企業のバリュー・チェーン内の特定の活動から、直接入手されたデータをいう。1 次データには、報告企業のバリュー・チェーン内の特定の活動に関するサプライヤー又はバリュー・チェーン上の他の企業から提供されたデータが含まれる。
 - ② 「温室効果ガス排出の測定における 2 次データ」とは、報告企業のバリュー・チェーン内の特定の活動から、直接入手されないデータをいう。2 次データには、データ・プロバイダーから提供されるデータ、並びに、データベース及び政府統計等の産業平均データが含まれる。

¹⁵ 本資料脚注 1 参照。

(3) 日本版 S2 基準の本文において、IFRS S2 号の「スコープ 3 測定フレームワーク」に含まれる、要求又は容認することを明示している要求事項¹⁶を取り入れ、次のことを定める（下線部は IFRS S2 号からの変更又は追加）。

① スコープ 3 温室効果ガス排出の測定にあたって用いる要素及び仮定には、次のものがある。

(ア) 直接測定の場合

温室効果ガス排出を測定するために使用した排出量に関する情報及び測定にあたって企業がおく仮定

(イ) 見積りの場合

温室効果ガス排出を測定するために使用する活動量及び排出係数に関する情報並びに測定にあたって企業がおく仮定

② スコープ 3 温室効果ガス排出の測定に使用する測定アプローチ、測定にあたって用いる要素及び仮定を選択するにあたり、報告期間の末日において過大なコストや労力をかけずに利用可能な、すべての合理的で裏付け可能な情報を使用しなければならない。

③ スコープ 3 温室効果ガス排出の測定にあたって用いる要素及び仮定に組み込むデータを、次に従い決定しなければならない。ただし、(ア)から(エ)については順不同である。

(ア) 直接測定によるデータを優先しなければならない。

(イ) 1 次データを優先しなければならない。

(ウ) 排出量、活動量又は排出係数として 2 次データを用いる場合、次の特性を優先しなければならない。

(a) 報告企業のバリュー・チェーンにおける活動で用いられた技術と整合するデータを優先しなければならない。

(b) 活動が行われた法域に関するデータを優先しなければならない。

(c) 適時で、報告期間における報告企業のバリュー・チェーンの活動に関するデータを優先しなければならない。

(エ) 検証されたデータを優先しなければならない。

¹⁶ 本資料脚注 1 参照。

- ④ スコープ 3 温室効果ガス排出の測定にあたり、法域の当局又は報告企業が上場する取引所が、GHG プロトコル（2004 年）とは異なる方法に従うことを報告企業に要求し、かつ、報告企業がその異なる方法に従い測定した温室効果ガス排出を開示することを選択する場合であっても、スコープ 3 温室効果ガス排出の測定にあたって用いる要素及び仮定について、本項(3)③に従い組み込むデータを決定しなければならない。
- ⑤ 報告企業が、経過措置¹⁷を適用してスコープ 3 温室効果ガス排出を測定する場合であっても、スコープ 3 温室効果ガス排出の測定にあたって用いる要素及び仮定について、本項(3)③に従い組み込むデータを決定しなければならない。
- ⑥ スコープ 3 温室効果ガス排出の測定にあたって用いる要素及び仮定を開示するにあたり、次の事項を含めなければならない。
- (ア) 本項(3)③に従い組み込むデータを決定した方法
- (イ) スコープ 3 温室効果ガス排出の測定にあたり 1 次データを使用した範囲
- (ウ) スコープ 3 温室効果ガス排出の測定にあたり第三者により検証されたデータを使用した範囲

31. 本資料における事務局提案を踏まえた日本版 S2 基準の文案イメージは、以下のとおりである。文案イメージは、日本版 S2 基準の内容に関する当委員会の審議のために作成するものであり、構成等については全体の文案を作成する段階で再度検討する予定である。なお、「¶ S2.X」は参考にした IFRS S2 号の項番号を示している（これは当委員会の審議のためにのみ用いるものであり、確定した日本版 S2 基準からは削除する予定である）。

(HP では非公表)

ディスカッション・ポイント

- ① 本資料第 30 項に記載した事務局提案について、ご質問やご意見があればいただきたい。
- ② 日本版 S2 基準の文案イメージについて、ご意見をいただきたい。
- ③ 本論点に関して、他に検討すべき事項があればご意見いただきたい。

以上

¹⁷ 本資料脚注 5 参照。