

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 温室効果ガス排出の見積り：実務上不可能な場合

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

1. 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 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。）に相当する基準（日本版 S1 基準）及び 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。
2. 本資料は、日本版 S2 基準における**スコープ 3 温室効果ガス排出の見積りが実務上不可能な場合**に関する定めについて検討することを目的としている。
3. 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 12 項参照）。

日本版 S1 基準において定義している意味で次の用語を日本版 S2 基準において用いる。

- (1) 「実務上不可能」とは、「ある要求事項を適用するために合理的な努力を行っても、その要求事項を適用することができない状況」をいう。

日本版 S2 基準において、IFRS S2 号の定めを取り入れ、次のことを定める。

- (2) スコープ 3 の温室効果ガス排出の見積りにあたって、ある部分のスコープ 3 温室効果ガス排出を見積ることが実務上不可能であると判断する稀な場合、どのようにその部分に関するスコープ 3 温室効果ガス排出を管理しているかについて開示しなければならない。

ISSB 基準の理解

5. IFRS S2 号では、スコープ 3 の温室効果ガス排出を見積ることが実務上不可能な場合の取扱いについて定めている（和訳は事務局による仮訳）。

B57	<p>This Standard includes the presumption that Scope 3 greenhouse gas emissions can be estimated reliably using secondary data and industry averages. In those rare cases when an entity determines it is impracticable to estimate its Scope 3 greenhouse gas emissions, the entity shall disclose how it is managing its Scope 3 greenhouse gas emissions. Applying a requirement is impracticable when the entity cannot apply it after making every reasonable effort to do so.</p> <p>本基準は、スコープ 3 温室効果ガス排出について、2 次データ及び産業平均を使用して、信頼性をもって見積ることができるという前提を含んでいる。企業が、企業自身のスコープ 3 温室効果ガス排出を見積ることが実務上不可能であると決定する稀な場合、企業はどのように企業自身のスコープ 3 温室効果ガス排出を管理しているかについて開示しなければならない。企業がある要求事項を適用するため</p>
-----	--

にあらゆる合理的な努力を払った後にも、適用することができない場合、その要求事項の適用は実務上不可能である。

6. また、IFRS S1 号付録 A では、「実務上不可能」は、次のように定義されている（和訳は事務局による仮訳）。

Applying a requirement is impracticable when an entity cannot apply it after making every reasonable effort to do so.

企業がある要求事項を適用するためにあらゆる合理的な努力を払った後にも、適用することができない場合、その要求事項の適用は実務上不可能である。

事務局による分析

7. 「実務上不可能」という用語については、国際会計基準（IAS）第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」における「実務上不可能」という用語と同じ定義が用いられているとされており、要求事項を満たすことが「実務上不可能」である場合とは、企業がすべての合理的な労力をかけてもなお適用できない場合のみという高い閾値であることが示されている（IFRS S2 号 BC121 項）¹。
8. IFRS S1 号では、比較対象の数値を更新するにあたり、前期においてデータが収集されていない場合等により前期に開示された数値を更新することができないとき、「実務上不可能」の概念に基づき、前期の比較対象の数値を更新することが実務上不可能である旨を開示しなければならないとされており（IFRS S1 号 B54 項）、日本版 S1 基準にも同様の概念を取り入れる方向で検討を進めている。
9. スコープ 3 温室効果ガス排出を見積るにあたり、1 次データの収集や保存がなされておらず、産業平均データや第三者のデータ・プロバイダーによる 2 次データについても収集や保存がなされていない稀な場合、企業が合理的な努力を行ってもスコープ 3 温室効果ガス排出を測定することができない状況が考えられるため、そのような状況を認めた上で、どのように自身のスコープ 3 温室効果ガス排出を管理しているかについて開示することを求めることとしている。
10. ここで、スコープ 3 の温室効果ガス排出の測定にあたっては、15 のカテゴリーに含まれるそれぞれの活動ごとに、活動量と、その活動量に関する排出係数により見積ることと

¹ なお、IAS 第 8 号と同様に、実務上不可能な場合があることを明示している企業会計基準第 24 号「会計方針の開示、会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」（以下「企業会計基準第 24 号」という。）では、定義はされていないものの、会計方針の変更や表示方法の変更を行う際に、「遡及適用が実務上不可能な場合」に該当する状況が定められている（企業会計基準第 24 号第 8 項）。詳細は第 19 回サステナビリティ基準委員会（2023 年 8 月 22 日開催）審議事項 A1-3「比較情報：実務上不可能な場合」を参照のこと。

なることが多いと考えられる。その過程で、温室効果ガス排出を見積もることが実務上不可能である部分があると判断した場合、どのようにその部分に関するスコープ 3 温室効果ガス排出を管理しているかについて開示することは、一般目的財務報告書の利用者にとり有用な情報であると考えられる。

11. そのため、当委員会が開発するサステナビリティ開示基準においても、国際的な比較可能性を大きく損なわせないものとするため、この定めを日本版 S2 基準に取り入れることが考えられるがどうか。

(事務局による提案)

12. 日本版 S2 基準において、次のことを定めることが考えられるがどうか。
 - (1) 日本版 S1 基準において定義している意味で次の用語を日本版 S2 基準において用いる。
 - ① 「実務上不可能」とは、「ある要求事項を適用するために合理的な努力を行っても、その要求事項を適用することができない状況」をいう。
 - (2) 日本版 S2 基準において、IFRS S2 号の定めを取り入れ、次のことを定める。
 - ① スコープ 3 の温室効果ガス排出の見積りにあたって、ある部分のスコープ 3 温室効果ガス排出を見積もることが実務上不可能であると判断する稀な場合、どのようにその部分に関するスコープ 3 温室効果ガス排出を管理しているかについて開示しなければならない。

文案

13. 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 12 項に示す日本版 S2 基準の定めに関する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