

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絶対総量の開示における重要性の判断の適用

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 温室効果ガス排出の絶対総量の開示における重要性の判断の適用**に関する定めについて、第 23 回サステナビリティ基準委員会（2023 年 10 月 16 日開催）¹において聞かれた意見を踏まえ、再度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、本論点以外の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》	SSBJ
	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	第 24 回
	[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	第 24 回
	スコープ 3 の測定フレームワーク	第 24 回

¹ 審議事項 A2-2 「スコープ 3 温室効果ガス排出の絶対総量の開示における重要性の判断の適用」を参照のこと。

	絶対総量の開示における重要性の判断の適用	A2-1
	ファイナンスに係る排出 (financed emissions)	第 24 回
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》	第 24 回
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 35 項参照）。

(1) 日本版 S2 基準において次の事項を定めるといふ、これまでの事務局提案を変更しない。

- ① スコープ 3 温室効果ガス排出は、「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」といふ。)の「スコープ 3 カテゴリー」を考慮し、絶対総量を開示しなければならない。ただし、重要性の乏しいカテゴリーについては、絶対総量の測定に含めないことができる。
- ② 開示する温室効果ガス排出の絶対総量に、「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)」といふ。)とは異なる方法により測定した温室効果ガス排出が含まれる場合、重要性があるときは、これを区分して開示しなければならない。
- ③ GHG プロトコル(2004 年)により測定したスコープ 3 温室効果ガス排出については、「スコープ 3 基準」の「スコープ 3 カテゴリー」に基づき、報告企業の活動に関連するカテゴリー別に開示しなければならない。
- ④ GHG プロトコル (2004 年) とは異なる方法により測定したスコープ 3 温室効果ガス排出について、報告企業の活動に関連するカテゴリー別に開示することができない場合、「スコープ 3 基準」の「スコープ 3 カテゴリー」のうち、報告企業の活動に関連するカテゴリーの名称を開示しなければならない。

(2) 新たな事務局提案として、次の事項を日本版 S2 基準の本文に定める（下線部は、第 23 回サステナビリティ基準委員会における事務局提案からの変更点である。）。

- ⑤ ①の重要性が乏しいために、スコープ 3 温室効果ガス排出の測定に含めないことができるカテゴリーは、報告企業が前報告年度において開示したスコープ 3 温室効果ガス排出の絶対総量の 100 分の 1 以下の排出量となるカテゴリーをいう。

- ⑥ 報告企業は、適用初年度において、スコープ 3 温室効果ガス排出の 15 のカテゴリーのうち、排出量大きいと想定される上位 3 つ（又はそれ以上）のカテゴリーに限定して絶対総量を報告することができる。排出量大きいと想定されるカテゴリーは、報告企業が過年度に排出量を開示している場合には過年度に開示した排出量大きいカテゴリーを、過年度に排出量を開示していない場合には同業他社が過年度に開示した排出量大きいカテゴリーを参考に決定することができる。
- ⑦ 報告企業は、⑥の適用にあたり、適用初年度において、排出量大きい上位 3 つのカテゴリーのスコープ 3 温室効果ガス排出の絶対総量の 100 分の 1 以下の排出量となるカテゴリーについては、絶対総量の測定に含めないことができる。
- ⑧ ⑥の適用初年度における経過措置を適用することを選択した場合、報告企業はその旨及びどのように上位 3 つ（又はそれ以上）のカテゴリーを選択したかに関する情報を開示しなければならない。

これまでの審議の概要

5. IFRS S2 号では、スコープ 3 温室効果ガス排出の開示にあたり、スコープ 3 基準の「スコープ 3 カテゴリー」に従い、報告企業の活動に関連するカテゴリーを開示することが定められている（和訳は事務局による仮訳）。

29	<p>An entity shall disclose information relevant to the cross-industry metric categories of:</p> <p>企業は、産業横断的指標カテゴリーに関連する次の情報を開示しなければならない。</p> <p>(a) <i>greenhouse gases</i>—the entity shall:</p> <p>温室効果ガス。企業は次のすべてを行わなければならない。</p> <p>(i) disclose its absolute gross greenhouse gas emissions generated during the reporting period, expressed as metric tonnes of CO₂ equivalent (see paragraphs B19–B22), classified as:</p> <p>CO₂ 換算のメートル・トンで表される、報告期間中に企業が生成した温室効果ガス排出の絶対総量を開示する（B19 項から B22 項参照）。次のすべてに分類する。</p> <p>(1) Scope 1 greenhouse gas emissions;</p> <p>(2) Scope 2 greenhouse gas emissions; and</p> <p>(3) Scope 3 greenhouse gas emissions;</p> <p>(1) スコープ 2 温室効果ガス排出</p> <p>(2) スコープ 2 温室効果ガス排出</p> <p>(3) スコープ 3 温室効果ガス排出</p> <p>(vi) for Scope 3 greenhouse gas emissions disclosed in accordance with paragraph 29(a)(i)(3), and with reference to paragraphs B32–B57, disclose:</p>
----	--

第 29 項(a) (i) (3)に従って開示される「スコープ 3」の温室効果ガス排出については、B32 項から B57 項を参照し、次のすべてを開示する。

(1) the categories included within the entity’s measure of Scope 3 greenhouse gas emissions, in accordance with the Scope 3 categories described in the Greenhouse Gas Protocol Corporate Value Chain (Scope 3) Accounting and Reporting Standard (2011); and

(1) スコープ 3 温室効果ガス排出「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)」に記述されている「スコープ 3」カテゴリーに従い、企業の「スコープ 3」の温室効果ガス排出の測定値 (measure) に含めたカテゴリー

B32 In accordance with paragraph 29(a)(vi), an entity shall disclose information about its Scope 3 greenhouse gas emissions to enable users of general purpose financial reports to understand the source of these emissions. The entity shall consider its entire value chain (upstream and downstream) and shall consider all 15 categories of Scope 3 greenhouse gas emissions, as described in the Greenhouse Gas Protocol Corporate Value Chain (Scope 3) Accounting and Reporting Standard (2011). In accordance with paragraph 29(a)(vi), the entity shall disclose which of these categories are included in its Scope 3 greenhouse gas emissions disclosures.

第 29 項(a) (vi)に従い、企業は、企業自身の「スコープ 3」の温室効果ガス排出についての情報を、一般目的財務報告書の利用者がこれらの排出源を理解できるように開示しなければならない。企業は、企業のバリュー・チェーン全体（上流及び下流）を考慮し、「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）」に記載されている 15 個すべての「スコープ 3」の温室効果ガス排出のカテゴリーを考慮しなければならない。企業は、第 29 項(a) (vi)に従い、企業自身の「スコープ 3」の温室効果ガス排出の開示において、これらのカテゴリーのうちどれが含まれているかについて開示しなければならない。

B33 For the avoidance of doubt, regardless of the method an entity uses to measure its greenhouse gas emissions, the entity is required to disclose the categories included within its measure of Scope 3 greenhouse gas emissions as described in paragraph 29(a)(vi)(1).

誤解を避けるために記すと、企業が温室効果ガス排出を測定するために使用する方法に関わらず、企業は、第 29 項(a) (vi) (1)に記述されている、企業自身の「スコープ 3」の温室効果ガス排出の測定値 (measure) に含めたカテゴリーを開示することが要求される。

B36 In accordance with paragraph B6(b) in IFRS S1, to determine the scope of the value chain, which includes its breadth and composition, an entity shall use all reasonable and supportable information that is available to the entity at the reporting date without undue cost or effort.

IFRS S1 号 B6 項(b)に従い、その幅広さ及び構成を含むバリュー・チェーンの範囲を決定するために、企業は、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なければならない。

6. IFRS S2 号では、報告企業がスコープ 3 温室効果ガス排出の開示を行うにあたり、15 のカテゴリーのすべての関連性を考慮することが要求されるものの（IFRS S2 号 B32 項）、スコープ 3 温室効果ガス排出の測定にすべてのカテゴリーを含める必要はないと決定する場合は

あるとされている（IFRS S2 号 BC110 項）。しかし、どのような場合に、どのカテゴリーをスコープ 3 温室効果ガス排出の測定に含める必要がないと決定するのか明確ではないと考えられる。

7. そこで、スコープ 3 温室効果ガス排出の開示情報の有用性を高めるという観点から、日本版 S2 基準では、より具体的な重要性の判断規準を示すことを検討するため、第 23 回サステナビリティ基準委員会において、次のことを日本版 S2 基準に定めることを提案した。

- (1) スコープ 3 温室効果ガス排出は、スコープ 3 基準のスコープ 3 カテゴリーを考慮し、絶対総量を開示しなければならない。ただし、重要性の乏しいカテゴリーについてはその測定に含めないことができる。
- (2) (1)の重要性が乏しいために、スコープ 3 温室効果ガス排出の測定に含めないことができるカテゴリーの目安として、次の事項を日本版 S2 基準の規範性のある部分（結論の背景を想定している。）において定める。

スコープ 3 カテゴリーの 15 のカテゴリーのうち、温室効果ガスの排出量が最も大きいカテゴリーを特定した上で、当該カテゴリーの温室効果ガスの排出量の 100 分の 1 以下の排出量となることが見込まれるカテゴリー

8. 前項の事務局提案に対し、次の意見が聞かれた。

- (1) 定量的な閾値を設ける場合でも、開示実務の初期段階で設けるのではなく、まずは開示実務の中で実際に開示された情報を見ながら、どのような規準を設けることが適切かを検討した上で、閾値を設けることが望ましいのではないか。
- (2) スコープ 3 の 15 のカテゴリーのうち、報告企業にとって重要性があるカテゴリーが開示されていれば、利用者のニーズを満たしていると考えられる。この観点からは、100 分の 1 という閾値は、利用者にとって大きな影響はないと考えられ、むしろ作成者側の負担が軽減されるのであれば、このような閾値を設けることは適切であると考えられる。
- (3) 日本版 S2 基準において、重要性が乏しいカテゴリーについては、その温室効果ガス排出量を測定値に含めないことができる旨を明示的に述べることは適切であると考えられる。
- (4) 作成者の実務的な観点からは、重要性の判断のための閾値が設定されていたとしても、特に開示実務の初期段階において、あるカテゴリーの温室効果ガス排出量が 100 分の 1 以下であることを保証業務実施者に説明するためには、すべてのカテゴリーの測定が必要になる場合もあるのではないかと懸念している。また、ある特定のカテゴリーが每期その閾値を下回るとは必ずしも言えず、結果的にすべてのカテゴリーの測定が必要にな

る場合もあるのではないかと。事務局案における「100分の1以下の排出量となることが『見込まれる』カテゴリー」を、実務においてどのように特定するのかを明確にすべきである。

- (5) 100分の1という定量的閾値に関しては、その背景をより詳細に結論の背景において説明することが望ましい。
- (6) 例えば、サービス業については、そもそもスコープ3温室効果ガス排出量の算定が進んでいないと考えられるが、コンサルティングのようなビジネスでは、温室効果ガス排出量が傑出したカテゴリーがあまりないのではないかと。そうした状況で1%ルールを適用した場合、かなり多くのカテゴリーにおける排出量を集計しなければならず、副作用のリスクが高いのではないかと。測定し開示すべきカテゴリーを特定する際に、スコープ3の温室効果ガス排出量の中での相対的な比重で考えるよりも、重要性(materiality)の考え方から利用者の意思決定への影響の観点で考えるのが適切である。そのため、定量的な閾値を設けることには慎重であるべきで、むしろ定性的な規準や企業の判断に依拠することが適切であると考えられる。
- (7) 定量的な閾値の考え方として、温室効果ガス排出量が最も多いカテゴリーの100分の1というよりも、スコープ1、スコープ2及びスコープ3の温室効果ガス排出量の合計値の一定割合という考え方もあり得るのではないかと。
- (8) カテゴリー別のスコープ3の温室効果ガス排出量に関する情報を、他の用途で用いる場合もある。情報のさまざまな利用方法を念頭に置き、設定された閾値が機械的に適用されてしまうことの弊害についても考慮すべきではないかと。

事務局による分析

(現在のスコープ3温室効果ガス排出の開示に関する調査)

9. 当委員会事務局では、日本企業によるスコープ3温室効果ガス排出の開示の実態調査を行った。開示の調査方法の概要は、別紙1のとおりである。
10. 調査の結果、調査時点(2023年10月26日)において、少なくとも136社以上の日本の上場企業²が、スコープ3温室効果ガス排出のカテゴリー別の開示を行っており、また、日本

² 本調査では、東京証券取引所の「JPX日経インデックス400」の対象銘柄400社が、2023年10月26日時点において公表していた開示資料を対象としたため、実際はそれ以上の上場企業がスコープ3温室効果ガス排出量をカテゴリー別に開示していると考えられる。

取引所グループの産業分類（大分類 11 産業、中分類 33 産業）における、ほとんどの産業において、スコープ 3 温室効果ガス排出の開示が進められていることが観察された。

11. これらの開示値について、必ずしもすべての企業が外部の第三者による保証を受けているとは限らないが、任意開示であっても、一定程度信頼できる情報であると考えられるため、当該情報を用いて閾値の設定を検討することが考えられる。
12. また、カテゴリ別に温室効果ガス排出量を開示している企業のうち、時価総額が比較的大きい 32 社の開示を分析し、産業別に、温室効果ガス排出量が大い上位 3 つのカテゴリを特定した。さらに、これらの上位 3 つのカテゴリにおける温室効果ガス排出の絶対総量が、当該企業のスコープ 3 温室効果ガス排出の絶対総量に占める割合（カバー率）を算定し、カバー率と開示されているカテゴリ数との関係を分析した。

表 1：我が国の上場企業によるスコープ 3 温室効果ガス排出の開示の状況

	産業 (大分類)	GHG 排出量が大いカテゴリ			カバー率 (%)		
		1 位	2 位	3 位	A ³	B ⁴	C ⁵
1	製造業	11	1	12	95.75	99.24	99.24
2		11	1	2	96.82	96.82	96.82
3		10	1	2	98.59	98.59	98.59
4		11	1	2	99.72	99.27	99.27
5		1	2	10	84.03	98.30	97.42
6		1	2	3	99.17	99.17	99.17
7		10	11	15	97.78	96.90	96.90
8		11	1	2	99.53	98.95	98.95
9		11	1	2	99.23	98.62	98.62
10		11	1	2	99.11	99.11	99.11
11		11	12	1	99.68	99.68	99.68
12		11	1	2	98.83	98.46	98.46
13		11	1	2	98.82	98.00	98.00
14		1	2	15	87.93	99.88	99.88
15		1	2	11	85.32	97.92	97.92
16		1	12	4	96.52	99.08	99.08
17		1	2	9	98.27	98.27	98.27

³ 「カバー率 A」：当該企業のスコープ 3 温室効果ガス排出の絶対総量に対する、排出量が大い上位 3 つのカテゴリにおける温室効果ガス排出の絶対総量の割合（具体的な算定方法は、別紙 2 を参照）。

⁴ 「カバー率 B」：排出量が大い上位 3 つのカテゴリの絶対総量の 1% を閾値とした場合のカバー率（具体的な算定方法は、別紙 2 を参照）。

⁵ 「カバー率 C」：報告企業のスコープ 3 温室効果ガス排出の絶対総量の 1% を閾値とした場合のカバー率（具体的な算定方法は、別紙 2 を参照）。

	産業 (大分類)	GHG 排出量が大きいカテゴリー			カバー率 (%)		
		1 位	2 位	3 位	A ³	B ⁴	C ⁵
18		1	4	2	90.28	99.69	99.69
19		1	2	3	93.86	99.13	99.13
20		1	4	2	92.05	98.00	98.00
21		1	11	4	86.11	99.78	98.85
22		1	11	4	98.77	98.77	98.77
23	運輸・情報 通信業	1	2	11	98.81	98.81	98.81
24		1	11	2	70.74	99.31	99.31
25	商業	14	3	2	84.08	98.72	98.72
26		13	6	4	98.88	99.98	99.98
27		1	12	2	94.91	98.31	98.31
28	不動産業	1	2	11	81.45	99.55	99.55
29	サービス業	1	7	2	95.52	98.61	98.61
30	サービス業	1	7	2	96.61	97.66	96.63
31	サービス業	1	6	3	93.89	99.31	99.31
32	サービス業	1	2	6	97.67	99.52	99.52

13. 前項の分析を踏まえた、気付事項は、次のとおりである。

- (1) 製造業、運輸・情報通信業、サービス業では、順位に違いがあるものの、同一産業における温室効果ガス排出量大きい上位 3 つのカテゴリーは、概ね同じカテゴリーとなる傾向がある。
- (2) 「カバー率 A」によれば、ほとんどの企業において、上位 3 つのカテゴリーのみで、報告企業のスコップ 3 温室効果ガス排出の絶対総量の 90%程度を占めている（「表 1」中の黄色及び桃色のハイライトは 90%を下回る企業）。
- (3) (2) のとおり、上位 3 つのカテゴリーのカバー率が高いため、上位 3 つのカテゴリーの温室効果ガス排出の絶対総量の 1%を閾値とした場合（「カバー率 B」）と、15 カテゴリーの温室効果ガス排出の絶対総量の 1%を閾値とした場合（「カバー率 C」）とで、カバー率の差は僅少である。

14. 前項の調査結果を踏まえ、重要性の閾値に関する次の事項を検討する。

- (1) 重要性の閾値の設定
 - ① 定量的な閾値の設定
 - ② 具体的な閾値の検討

③ 閾値を算定する基準年度

(2) 経過措置の取扱い

(重要性の閾値の設定)

定量的な閾値の設定

15. スコープ 3 基準がスコープ 3 温室効果ガス排出を 15 のカテゴリーに分けた目的は、バリュー・チェーンにおける排出源をカテゴリー別に区分することで、報告企業が自社の活動に関連するカテゴリーを識別し、特に重大な気候関連のリスク及び機会が集中しているものと識別されたカテゴリーについて、温室効果ガス排出に関する自社の取組みを每期開示することを意図していると考えられる。
16. また、報告企業は、通常、複数のカテゴリーに関する活動を行っていると考えられ、温室効果ガス排出量を算定するにあたり、どのカテゴリーも相応のコストと労力がかかることが考えられるが、IFRS S2 号は、重要性が乏しいカテゴリーについてまで、温室効果ガス排出量の算定を求める趣旨ではないと考えられる。
17. ここで、一般的な重要性の原則に基づいて、スコープ 3 温室効果ガス排出の絶対総量を開示するかどうかを判断することが考えられるが、多くの場合、重要性があるために開示することになると考えられる。
18. また、カテゴリー別に開示するかどうかについては、第 23 回サステナビリティ基準委員会において提案したとおり、スコープ 3 基準では、次のとおり、15 のカテゴリーのうち報告企業の活動に関連するカテゴリーを識別するための定性的な規準が定められており⁶、参考になると考えられる。

表 2：報告企業の活動に関連するカテゴリーを識別するための定性的規準

規準項目	説明
規模	<ul style="list-style-type: none"> • 見込まれるスコープ 3 の総排出量に対して、当該カテゴリーに属する活動が著しく (significantly) 寄与しているか
影響	<ul style="list-style-type: none"> • 当該カテゴリーが属する活動に、報告企業が実施する可能性がある又は影響を与える可能性がある、温室効果ガスの排出削減の余地があるか
リスク	<ul style="list-style-type: none"> • 当該カテゴリーに属する活動が、企業のリスク・エクスポージャー（例：財務、規制、サプライ・チェーン、製品及び顧客、法制及び風評等のリスク）に寄与するか

⁶ スコープ 3 基準 Table [6.1] Criteria for identifying relevant scope 3 activities

規準項目	説明
利害関係者	<ul style="list-style-type: none"> 当該カテゴリーに属する活動が、主要な利害関係者（例：顧客、サプライヤー、投資者又は市民社会など）から重要である（critical）とみなされているか
外部委託（アウトソーシング）	<ul style="list-style-type: none"> 従前は社内で実施されていた活動が、アウトソーシングされているか 報告企業が属する産業における他の企業では、通常内製化されている活動か
業種別のガイドダンス	<ul style="list-style-type: none"> 業種別のガイドダンスにおいて、重大である（significant）と識別されているか
費用又は収益の分析	<ul style="list-style-type: none"> 高いレベルの費用を必要とし又は高いレベルの収益を生み出す（並びに、時として、温室効果ガス排出の多さと相関関係のある）分野
その他	<ul style="list-style-type: none"> 当該報告企業又は産業セクターにより開発された追加の規準を満たしているか

19. しかし、本資料第 18 項に示す定性的な規準だけで重要性を判断することは難しい場合があると考えられる。またこれらの規準を適用するにあたり、保証従事者に対して定量的な情報を追加で提供する場合も考えられる。
20. また、スコープ 3 温室効果ガス排出の絶対総量を開示するかどうかについて定性的な判断を行った後に、定量的要因により具体的に開示するカテゴリーを決定することを認めることは、次の利点につながる可能性がある。
- (1) 報告企業が選択可能な、定量的な重要性の閾値を設定することで、報告企業が気候関連のリスク及び機会が集中しているカテゴリーに、より多くのリソースを費やすことを可能とする。
 - (2) 重要性の判断の適用にあたり、毎年生じると考えられる社会全体の調整コスト（例えば、保証人に対して、明らかに重要性がないことを証明するためのコスト等）を低減させることにつながる可能性がある。

したがって、定量的な閾値を設けることも検討すべきであると考えられるがどうか。

21. 具体的な閾値については、以下で検討する。

具体的な閾値（100 分の 1 以下）の検討

22. 「100 分の 1」という数値の設定の適切性については、科学的な根拠を示すことは難しいが、「100 分の 1」という閾値自体は財務諸表の開示においては国内外で広く用いられており、重要性の閾値として特別に大きなものとはなっていないと考えられる。

23. また、本資料第 13 項に記載のとおり、ほとんどの場合、上位 3 つのカテゴリーのみで、報告企業のスコープ 3 温室効果ガス排出の絶対総量の約 90%を占めていた。さらに、特定の少数のカテゴリーに温室効果ガス排出量が集中する状況は、少数の企業に特有の状況とは考えにくいことが示唆された。これらのことを考慮しても、「100 分の 1」という閾値を設定することで一般目的財務報告の主要な利用者が得られなくなる情報は限定されると考えられる。

閾値を算定する基準年度

24. 本資料第 8 項に記載のとおり、第 23 回サステナビリティ基準委員会では、その報告期間のスコープ 3 温室効果ガスの排出量が最も大きいカテゴリーを特定した上で、当該カテゴリーの温室効果ガス排出量の 100 分の 1 以下という閾値を適用することを提案していた。このため、重要性の閾値が報告期間の末日までわからず、すべてのカテゴリーにおける温室効果ガス排出量の算定が必要になるのではないかという懸念が聞かれた。
25. この懸念に対応するため、前年度のスコープ 3 温室効果ガス排出の絶対総量を用いて重要性の閾値を算定することが考えられる。これにより、報告企業は当年度の期首において重要性の閾値がわかることになり、当該閾値を超える可能性のあるカテゴリーの温室効果ガス排出の測定に注力すればよいことになると考えられる。

重要性の閾値に関する事務局提案

26. 以上を踏まえ、重要性が乏しいために、スコープ 3 温室効果ガス排出の測定に含めないことができるカテゴリーの目安として、次を定めることとしてはどうか。

報告企業が前報告年度において開示したスコープ 3 温室効果ガス排出の絶対総量の 100 分の 1 以下の排出量となるカテゴリー

(経過措置の取扱い)

27. 仮に、本資料第 26 項に記載のとおり、前年度のスコープ 3 温室効果ガス排出の絶対総量を用いて重要性の閾値を算定することとした場合、適用初年度において重要性の閾値を算定する方法の検討が別途必要になる。
28. 報告企業が過年度に排出量を開示していない場合には、15 カテゴリーすべての算定を要求することを避けるため、同業他社が過年度に開示した排出量が大きいカテゴリーを参考に、スコープ 3 温室効果ガス排出の 15 のカテゴリーのうち、排出量が大きいと想定される上位 3 つ (又はそれ以上) のカテゴリーに限定して、絶対総量の測定に含めることを認めることが考えられる。

29. 本資料第 10 項及び第 11 項に記載のとおり、現時点においても、ほとんどの産業でカテゴリー別にスコープ 3 温室効果ガス排出量の開示がなされていることから、報告企業の同業他社（海外も含む）の開示を参考に、排出量が大きいと想定されるカテゴリーを特定することは可能であると考えられる。
30. 上位 3 カテゴリーに限定することの適切性については、科学的な根拠を示すことは難しいが、当委員会事務局による調査結果（本資料第 12 項及び別紙 1 参照）によれば、ほとんどの場合、上位 3 つのカテゴリーのみで、スコープ 3 温室効果ガス排出量の約 90%を占めることが観察された。90%以上をカバーしていれば、一般目的財務報告書の主要な利用者の判断を誤らせる可能性は低いと考えられる。

表 3：スコープ 3 温室効果ガス排出の絶対総量に占める、排出量大きいカテゴリーの割合

	排出量大きいカテゴリー	スコープ 3 温室効果ガス排出の絶対総量に占める割合（カバー率）
1	上位 1 位	69.7%
2	上位 1 位から 2 位	87.7%
3	上位 1 位から 3 位	93.4%
4	上位 1 位から 4 位	96.1%

31. なお、報告企業が過年度に排出量を任意で開示している場合に、過年度に開示した排出量に「100 分の 1」以下の閾値を適用したとき、4 つ以上のカテゴリーを開示することになることがあると考えられる。しかし、過年度の開示は任意の開示であることから、これらの報告企業に対しても、過年度に排出量を開示していない場合と同じ経過措置（すなわち、任意で開示したカテゴリー数にかかわらず、上位 3 つ（又はそれ以上）に限定すること）を認めることが考えられるがどうか。
32. 以上の議論を踏まえ、経過措置として、次の容認規定を定めることが考えられるが、どうか。

報告企業は、適用初年度において、スコープ 3 温室効果ガス排出の 15 のカテゴリーのうち、排出量が大きいと想定される上位 3 つ（又はそれ以上）に限定して絶対総量を報告することができる。

排出量が大きいと想定されるカテゴリーは、報告企業が過年度に排出量を開示している場合には過年度に開示した排出量大きいカテゴリーを、過年度に排出量を開示していない場合には同業他社が過年度に開示した排出量大きいカテゴリーを参考に決定することができる。

33. また、排出量が大きい上位 1 つ又は 2 つのカテゴリーで、当該企業のスコープ 3 温室効果ガス排出量の大部分を占める場合も考えられるため、経過措置として、次の容認規定についても定めることが考えられるがどうか。

報告企業は、適用初年度において、排出量が大きい上位 3 つのカテゴリーのスコープ 3 温室効果ガス排出の絶対総量の 100 分の 1 以下の排出量となるカテゴリーについては、絶対総量の測定に含めないことができる。

34. さらに、適用初年度における経過措置を適用することを選択した場合、その旨及び報告企業がどのように上位 3 つ（又はそれ以上）のカテゴリーを選択したかに関する情報を開示することは、一般目的財務報告書の利用者にとって有用であると考えられることから、当該情報を開示することを求めることとしてはどうか。

（事務局による提案）

35. 日本版 S2 基準において、次の事項を定めるといふ、これまでの事務局提案を変更しない。
- (1) スコープ 3 温室効果ガス排出は、スコープ 3 基準の「スコープ 3 カテゴリー」を考慮し、絶対総量を開示しなければならない。ただし、重要性の乏しいカテゴリーについては、絶対総量の測定に含めないことができる。
 - (2) 開示する温室効果ガス排出の絶対総量に、GHG プロトコル（2004 年）とは異なる方法により測定した温室効果ガス排出が含まれる場合、重要性があるときは、これを区分して開示しなければならない。
 - (3) GHG プロトコル（2004 年）により測定したスコープ 3 温室効果ガス排出については、「スコープ 3 基準」の「スコープ 3 カテゴリー」に基づき、報告企業の活動に関連するカテゴリー別に開示しなければならない。
 - (4) GHG プロトコル（2004 年）とは異なる方法により測定したスコープ 3 温室効果ガス排出について、報告企業の活動に関連するカテゴリー別に開示することができない場合、「スコープ 3 基準」の「スコープ 3 カテゴリー」のうち、報告企業の活動に関連するカテゴリーの名称を開示しなければならない。

新たな事務局提案として、次の事項を日本版 S2 基準の本文に定める（下線部は、第 23 回サステナビリティ基準委員会における事務局提案からの変更点である。）。

- (5) (1)の重要性が乏しいために、スコープ 3 温室効果ガス排出の測定に含めないことができる カテゴリは、報告企業が前報告年度において開示したスコープ 3 温室効果ガス排出の絶対総量の 100 分の 1 以下の排出量となるカテゴリをいう。
- (6) 報告企業は、適用初年度において、スコープ 3 温室効果ガス排出の 15 のカテゴリのうち、排出量が大きいと想定される上位 3 つ (又はそれ以上) のカテゴリに限定して絶対総量を報告することができる。 排出量が大きいと想定されるカテゴリは、報告企業が過年度に排出量を開示している場合には過年度に開示した排出量が大きいかテゴリを、過年度に排出量を開示していない場合には同業他社が過年度に開示した排出量が大きいかテゴリを参考に決定することができる。
- (7) 報告企業は、(6)の適用にあたり、適用初年度において、排出量が大きいうち上位 3 つのカテゴリのスコープ 3 温室効果ガス排出の絶対総量の 100 分の 1 以下の排出量となるカテゴリについては、絶対総量の測定に含めないことができる。
- (8) (6)の適用初年度における経過措置を適用することを選択した場合、報告企業はその旨及びどのように上位 3 つ (又はそれ以上) のカテゴリを選択したかに関する情報を開示しなければならない。

文案

36. 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 35 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

スコープ 3 温室効果ガス排出の開示に関する実態調査

調査及び集計方法

- (1) 調査目的
日本企業のスコープ 3 温室効果ガス排出の開示から、カテゴリー別の温室効果ガス排出量の大きさを調査し、その結果を踏まえ、重要性の閾値を設定する。
- (2) 調査対象企業
「JPX 日経インデックス 400」⁷の対象銘柄である、東京証券取引所のプライム市場、スタンダード市場及びグロース市場を主市場とする普通株式の発行企業 400 社
- (3) 報告期間
2023 年度（財務諸表と同一の報告年度）
- (4) 開示媒体
400 社が発行した有価証券報告書、統合報告書、サステナビリティレポート
（当委員会事務局が各社のホームページから容易に入手可能なもの）
- (5) 調査期間
2023 年 10 月 17 日（火）から 2023 年 10 月 26 日（木）
- (6) 調査方法
当委員会事務局が、(4)の調査期間において、400 社が発行した(3)におけるスコープ 3 温室効果ガス排出の開示を 1 社ずつ調査した。
- (7) 集計方法
日本取引所グループの産業分類（大分類 11 産業、中分類 33 産業）に基づき集計した⁸。集計にあたり、重要性があるカテゴリーが 1 つ以上公表されていないことが明らかな企業は集計対象から除いている。例えば、カテゴリー11 が開示されていない製造業に属する企業や、カテゴリー15 が開示されていない金融・保険業に属する企業が開示しているスコープ 3 温室効果ガス排出量及び開示されているカテゴリーについては、公表していないものとみなし、集計の対象から除いている。

産業別の温室効果ガス排出量が大きいカテゴリー

- ・ 次の表は、「JPX 日経インデックス 400」の対象銘柄のうち、カテゴリー別に温室効果ガス排出量を開示していた企業を対象として、産業ごとに排出量が大きいカテゴリーの傾向をまとめたものである。
- ・ 例えば、「No. 3」の「建設業」は、「JPX 日経インデックス 400」の対象銘柄のうち、18 社が対象であるが、スコープ 3 温室効果ガス排出量をカテゴリー別に開示している企業は、当委員会事務局の調査時において 4 社観察された。当該 4 社の温室効果ガス排出量が大きいカテゴリーは、カテゴリー11、カテゴリー1、及びカテゴリー5 であった。

⁷ <https://www.jpx.co.jp/markets/indices/jpx-nikkei400/>

⁸ <https://www.jpx.co.jp/sicc/sectors/nlsgeu00000329wk-att/gyouisyu.pdf>

No.	産業分類 (大・中分類)		企業数	GHG 排出量が大きいカテゴリー		
	大分類	中分類		1	2	3
1	水産・農林業	水産・農林業	0/1	N/A	N/A	N/A
2	鉱業	鉱業	1/2	11	1	N/A
3	建設業	建設業	4/18	11	1	5
4	製造業	食料品	8/16	1	4	2
5		繊維製品	1/2	1	3	2
6		パルプ・紙	2/2	1	3	2
7		化学	19/37	1	11	12
8		医薬品	10/13	1	2	3
9		石油・石炭製品	1/3	11	1	4
10		ゴム製品	1/4	11	1	2
11		ガラス・土石製品	3/7	11	1	3
12		鉄鋼	2/5	1	2	15
13		非鉄金属	2/6	1	11	2
14		金属製品	0/3	N/A	N/A	N/A
15		機械	9/23	1	11	2
16		電気機器	18/43	1	11	2
17		輸送用機器	7/14	11	1	12
18	精密機器	3/7	1	11	2	
19	その他製品	3/5	1	11	4	
20	電気・ガス業	電気・ガス業	4/7	11	3	1
21	運輸・情報通信業	陸運業	1/7	1	2	3
22		海運業	2/4	3	2	1
23		空運業	0/0	N/A	N/A	N/A
24		倉庫・運輸関連業	1/1	1	2	13
25		情報・通信業	14/42	1	11	2
26	商業	卸売業	2/23	N/A	N/A	N/A
27		小売業	2/34	1	12	2
28	金融・保険業	銀行業	3/10	15	2	1
29		証券、商品先物取引業	0/5	N/A	N/A	N/A
30		保険業	0/4	N/A	N/A	N/A
31		その他金融業	0/11	N/A	N/A	N/A
32	不動産業	不動産業	8/14	11	1	2
33	サービス業	サービス業	5/27	1	7	2

カバー率

次の表は、「JPX 日経インデックス 400」の対象銘柄のうち、排出量が多いカテゴリから生じる温室効果ガス排出の絶対総量が、スコープ 3 温室効果ガス排出の絶対総量に占める割合（カバー率）をまとめたものである。次のとおり、比較的少数のカテゴリに集中していることが観察された。

スコープ 3 温室効果ガス排出の絶対総量に占める、排出量が多いカテゴリの割合

	排出量が多いカテゴリ	スコープ 3 温室効果ガス排出の絶対総量に占める割合（カバー率）
1	上位 1 位	69.7%
2	上位 1 位から 2 位	87.7%
3	上位 1 位から 3 位	93.4%
4	上位 1 位から 4 位	96.1%

- (1) 排出量が最も大きいカテゴリから生じる温室効果ガス排出の絶対総量が、スコープ 3 温室効果ガス排出の絶対総量に占める割合（カバー率）は、136 社（スコープ 3 温室効果ガス排出のカテゴリ別開示を行っていた企業）の平均で 69.7%であった。
- (2) 排出量が多い上位 1 位から 2 位までのカテゴリの絶対総量のカバー率は、136 社の平均で 87.7%であった。
- (3) 排出量が多い上位 1 位から 3 位までのカテゴリの絶対総量のカバー率は、136 社の平均で 93.4%であった。また、136 社の企業のうち、さらに時価総額上位 30 社における温室効果ガス排出量のカバー率は、平均で 93.8%であった。
- (4) 排出量が多い上位 1 位から 4 位までのカテゴリの絶対総量のカバー率は、136 社の平均で 96.1%であった。

カバー率の計算方法

- ① A社のスコープ3温室効果ガス排出の 카테고리別の開示は次のとおりである。
温室効果ガス排出量が最も大きいカテゴリーは「カテゴリー11」であり、2番目が「カテゴリー1」、3番目が「カテゴリー2」である。

カテゴリー	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	合計
排出量	110	60	5	2	0	2	1	0	0	0	300	0	0	0	20	500

- ② A社のスコープ3温室効果ガス排出の絶対総量は、500であり、1%を閾値とした場合、5となる。
 $500 \times 1\% = 5$

- ③ ②の閾値を用いて重要性の判断を行い、「カテゴリー3」、「カテゴリー4」、「カテゴリー6」、「カテゴリー7」について、5以下となったため、開示しない（ゼロとみなす）こととした。
その結果、温室効果ガス排出の絶対総量は、490となった。

カテゴリー	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	合計
排出量	110	60	0	0	0	0	0	0	0	0	300	0	0	0	20	490

- ④ 温室効果ガス排出量が最も大きいカテゴリーを含む上位3つのカテゴリーの温室効果ガス排出の絶対総量は、470であり1%を閾値とした場合、4.7となる。
 $(110+60+300) \times 1\% = 4.7$

- ⑤ ④の閾値を用いて重要性の判断を行い、「カテゴリー4」、「カテゴリー6」、「カテゴリー7」について、4.7以下となったため、開示しない（ゼロとみなす）こととした。
その結果、温室効果ガス排出の絶対総量は、495となった。

カテゴリー	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	合計
排出量	110	60	5	0	0	0	0	0	0	0	300	0	0	0	20	495

- ⑥ 上位3つのカテゴリーの温室効果ガス排出量が、A社のスコープ3温室効果ガス排出の絶対総量に占める割合（カバー率）は、94%である。

$$\frac{110+60+300}{500} = 94\%$$

- ⑦ ②の、15のカテゴリーによる重要性の判断を適用した場合のカバー率は、98%である。

$$\frac{490}{500} = 98\%$$

- ⑧ ④の、上位3つのカテゴリーによる重要性の判断を適用した場合のカバー率は、99%である。

$$\frac{495}{500} = 99\%$$

以上