
プロジェクト	IFRS S1 号及び IFRS S2 号に相当する基準の開発
項目	経過措置

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. 現在、当委員会は、次の基準の公開草案について検討を行っている。
 - (1) サステナビリティ開示ユニバーサル基準「サステナビリティ開示基準の適用」（以下「適用基準」という。）
 - (2) サステナビリティ開示テーマ別基準「一般開示基準」（以下「一般基準」という。）
 - (3) サステナビリティ開示テーマ別基準「気候関連開示基準」（以下「気候基準」という。）
3. 本資料は、日本版 S1 基準及び日本版 S2 基準における**経過措置**に関する定めについて検討することを目的としている。
4. ここで、経過措置に関しては、第 24 回サステナビリティ基準委員会（2023 年 11 月 2 日開催）において、次の事項について検討している。
 - (1) IFRS S2 号では、温室効果ガス排出の測定に関して、直前の年次報告期間において、「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。）以外の測定方法を用いていた場合、当該測定方法を引き続き用いることを容認するという、IFRS S1 号及び IFRS S2 号を適用する最初の年次報告期間のみの経過措置が定められている¹。IFRS S2 号では、当該経過措置を使用する場合であっても、次の要求事項に従わなければならないことが定められてお

¹ 当該経過措置については本日審議する予定であるが、第 24 回サステナビリティ基準委員会では、当該経過措置を取り入れる場合を想定して検討を行った。

り、これらの定めを日本版 S2 基準に取り入れることを検討した。いずれも、取り入れることについて特段反対意見は聞かれていない。

- ① 温室効果ガス排出の測定方法に関して IFRS S2 号において要求される開示を行う（IFRS S2 号 B28 項）。
- ② スコープ 3 温室効果ガス排出の測定にあたり、スコープ 3 測定フレームワークに従い組み込むデータを決定しなければならない（IFRS S2 号 B41 項）。

(2) IFRS S2 号にはない定めであるものの、ファイナンスド・エミッションに関して、報告企業が資産運用、商業銀行又は保険に関する活動を行っている場合であっても、それらを業として営むことについて法域の法律等により規制を受けていない場合に、ファイナンスド・エミッションに関する追加的な開示を行わないことができるという経過措置を日本版 S2 基準において追加的に定めることを検討した。これについて、特段反対意見は聞かれていない。

5. また、本日審議を行う審議事項 A1-2「暫定合意のための意思確認」のうち、産業横断的指標等の取扱いについては、IFRS S2 号の定めを取り入れるものの、経過措置において適用しないことができる旨を定めるという提案が含まれている。仮にこの提案について暫定合意がなされた場合には、今後の委員会において経過措置を検討する予定である。
6. このため、本資料では、IFRS S1 号付録 E 及び IFRS S2 号付録 C において定められている経過措置について検討する。

事務局による提案の要約

7. 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 28 項参照）。
 - (1) 次の定めは、「適用基準」において、一定の条件を満たす場合にサステナビリティ関連財務開示と財務諸表を同時に報告しないことを認める定めを追加しているため、この定めを除き、IFRS S1 号及び IFRS S2 号を適用する最初の年次報告期間にのみ容認される経過措置の定めを日本版 S1 基準及び日本版 S2 基準に取り入れる。
 - 関連する財務諸表を公表した後にサステナビリティ関連財務開示を報告することを容認する経過措置（IFRS S1 号 E4 項）
 - (2) 経過措置を適用する場合、当該適用した経過措置を適用している旨を開示しなければならない旨を、日本版 S1 基準及び日本版 S2 基準に定める。

ISSB 基準の理解

8. IFRS S1 号では、経過措置に関して次のように定めている（和訳は事務局による仮訳。以下同じ）。

E3 An entity is not required to provide the disclosures specified in this Standard for any period before the date of initial application. Accordingly, an entity is not required to disclose comparative information in the first annual reporting period in which it applies this Standard.

企業は、適用開始日より前のいかなる期間についても、本基準において定められた開示を提供することを要求されない。したがって、企業は本基準を適用する最初の年次報告期間において、比較情報の開示は要求されない。

E4 In the first annual reporting period in which an entity applies this Standard, the entity is permitted to report its sustainability-related financial disclosures after it publishes its related financial statements. In applying this transition relief, an entity shall report its sustainability-related financial disclosures:

企業が本基準を適用する最初の年次報告期間において、企業は関連する財務諸表を公表した後に、サステナビリティ関連財務開示を報告することが容認される。この経過的な救済措置を適用するにあたり、企業はサステナビリティ関連財務開示を次のいずれかで報告しなければならない。

- (a) at the same time as its next second-quarter or half-year interim general purpose financial report, if the entity is required to provide such an interim report;

企業に一般目的期中財務報告書の提供が要求されている場合、次の第2四半期又は半期の一般目的期中財務報告書と同時に報告する。

- (b) at the same time as its next second-quarter or half-year interim general purpose financial report, but within nine months of the end of the annual reporting period in which the entity first applies this Standard, if the entity voluntarily provides such an interim report; or

企業が任意で一般目的期中財務報告書を提供する場合、次の第2四半期又は半期の一般目的中間財務報告書と同時に報告する。ただし、企業が最初に本基準を適用する年次報告期間の末日から9か月以内とする。

- (c) within nine months of the end of the annual reporting period in which the entity first applies this Standard, if the entity is not required to and does not voluntarily provide an interim general purpose financial report

企業に一般目的期中財務報告書の提供が要求されておらず、任意でこれを提供しない場合、企業が最初に本基準を適用する年次報告期間の末日から9か月以内に報告する。

E5 In the first annual reporting period in which an entity applies this Standard, the entity is permitted to disclose information on only climate-related risks and opportunities (in accordance with IFRS S2) and consequently apply the requirements in this Standard only insofar as they relate to the disclosure of information on climate-related risks and opportunities. If an entity uses this transition relief, it shall disclose that fact. An entity shall disclose information about its approach to setting and reviewing each target, and how it monitors progress against each target, including:

企業が本基準を適用する最初の年次報告期間において、企業は（「IFRS S2 号」に準拠して）気候関連のリスク及び機会のみについての情報を開示し、気候関連のリスク及び機会についての情報の開示に関連する限りにおいて、本基準の要求事項

E6	<p>が適用されることとすることが容認される。企業がこの経過的な救済措置を用いる場合、その旨を開示しなければならない。</p> <p>If an entity uses the transition relief in paragraph E5:</p> <p>企業が E5 項の経過的な救済措置を用いる場合、次のことは要求されない。</p> <p>(a) in the first annual reporting period in which the entity applies this Standard, it is not required to disclose comparative information about its climate-related risks and opportunities (see paragraph E3); and</p> <p>企業が本基準を適用する最初の年次報告期間における、気候関連のリスク及び機会に関する比較情報の開示 (E3 項参照)</p> <p>(b) in the second annual reporting period in which the entity applies this Standard, it is not required to disclose comparative information about its sustainability-related risks and opportunities, other than its climate-related risks and opportunities.</p> <p>企業が本基準を適用する 2 年目の年次報告期間における、気候関連のリスク及び機会以外のサステナビリティ関連のリスク及び機会に関する比較情報の開示</p>
----	--

9. また、IFRS S2 号では、経過措置に関して次のように定めている。

C3	<p>An entity is not required to provide the disclosures specified in this Standard for any period before the date of initial application. Accordingly, an entity is not required to disclose comparative information in the first annual reporting period in which it applies this Standard.</p> <p>企業は、適用開始日より前のいかなる期間についても、本基準において定められた開示を提供することは要求されない。したがって、企業は本基準を適用する最初の年次報告期間において、比較情報の開示は要求されない。</p>
C4	<p>In the first annual reporting period in which an entity applies this Standard, the entity is permitted to use one or both of these reliefs:</p> <p>企業が本基準を適用する最初の年次報告期間において、企業は次の救済措置の 1 つ又は両方を用いることが容認される。</p> <p>(a) if, in the annual reporting period immediately preceding the date of initial application of this Standard, the entity used a method for measuring its greenhouse gas emissions other than the Greenhouse Gas Protocol: A Corporate Accounting and Reporting Standard (2004), the entity is permitted to continue using that other method; and</p> <p>本基準の適用開始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。</p> <p>(b) an entity is not required to disclose its Scope 3 greenhouse gas emissions (see paragraph 29(a)) which includes, if the entity participates in asset management, commercial banking or insurance activities, the additional information about its financed emissions (see paragraph 29(a)(vi)(2) and paragraphs B58-B63).</p> <p>企業は、「スコープ 3」の温室効果ガス排出 (企業が資産運用、商業銀行又は保険の活動に参加している場合の、ファイナンスド・エミッション (第 29 項(a)(vi)(2)及び B58 項から B63 項参照) についての追加的な情報を含む。第 29 項(a)参照) を開示することは要求されない。</p>

C5 If an entity uses the relief in paragraph C4(a) or paragraph C4(b), the entity is permitted to continue to use that relief for the purposes of presenting that information as comparative information in subsequent reporting periods.

企業が C4 項(a)又は C4 項(b)の救済措置を用いる場合、企業は、その後の報告期間における比較情報として当該情報を表示するうえで、当該救済措置を引き続き用いることが容認される。

公開草案に対する当委員会のコメント

10. 当委員会は、ISSB が開発する基準の適用にあたり、最もコアとなる開示要求の「グローバル・ベースライン」が各法域に受け入れられた後に、段階的に開示要求を拡充していくアプローチを採用すべきとの考え方から、経過措置に関して、IFRS S1 号及び IFRS S2 号の公開草案に対して次のコメントを行った。

(1) 気候に関しては、一刻も早い「グローバル・ベースライン」となる基準の適用及びその結果としての開示の拡充が望まれているものの、気候以外のテーマについては開示実務を積み上げ始めた段階にあると認識している。このため、IFRS S1 号の発効日に関して、気候以外のテーマに関する「コア・コンテンツ」の開示要求の適用を遅らせることを認める救済措置を追加することが考えられる。

(2) 次の項目は、気候関連財務開示タスクフォース（以下「TCFD」という。）提言において要求されていない（又は重要性がある場合にのみ要求される）項目であり、定量的な計算が必要なものである。TCFD 提言に基づく開示を行っていない企業のみならず、既に TCFD 提言に準拠した開示を行っている企業であっても、これらの開示を行うために一定の時間を要するものと考えられることから、適用開始を遅らせる救済措置を IFRS S2 号に追加することを提案する。

① 予想される財務的影響に関して、定量的情報によるものとする開示要求

② 気候レジリエンスの評価に関して、シナリオ分析によるものとする開示要求

③ スコープ 3 の温室効果ガス排出に関する開示要求

④ 関連会社、共同支配企業、非連結子会社又は連結会計グループに含まれていない関係会社のスコープ 1 及びスコープ 2 の温室効果ガス排出に関する開示要求

11. これに対し、確定した IFRS S1 号及び IFRS S2 号では、次の事項が定められている。

(1) 前項(1)については、IFRS S1 号及び IFRS S2 号を適用する最初の年次報告期間に限り、IFRS S2 号に準拠して気候関連のリスク及び機会のみについての情報を開示することを容認することが定められた（IFRS S1 号 E5 項）。

(2) 前項(2)①については、次の場合に定量的情報を提供する必要がないことが定められた。

① 次のいずれかであると判断する場合(IFRS S1 号第 38 項及び IFRS S2 号第 19 項)

ア. 影響を区分して識別できない。

イ. 影響を見積るにあたり測定の不確実性のレベルがあまりにも高いために、もたらされる定量的情報が有用でない。

② 定量的情報を提供するスキル、能力又は資源を有していない場合 (IFRS S1 号第 39 項及び IFRS S2 号第 20 項)

(3) 前項(2)②については、気候レジリエンスの評価におけるシナリオ分析の実施は必須とされたものの、企業の状況に見合ったアプローチを用いることが明らかにされた (IFRS S2 号第 22 項)。

(4) 前項(2)③については、IFRS S1 号及び IFRS S2 号を適用する最初の年次報告期間に限り、スコープ 3 温室効果ガス排出の開示を要求しないことが定められた (IFRS S2 号 C4 項(b))。

(5) 前項(2)④については、確定した IFRS S2 号において特段の対応は図られていない。この点、当委員会は、第 21 回サステナビリティ基準委員会 (2023 年 9 月 19 日開催) において、次のような分析を行い、この定めを日本版 S2 基準に取り入れるという方向性で検討を行っている。

仮に、支配力アプローチを選択する場合、連結子会社ではない投資先企業に対して支配力を有していないため、当該投資先企業が排出する温室効果ガスについては、(企業自身のスコープ 1 又はスコープ 2 ではなく) スコープ 3 に含めることになると考えられる。この場合、スコープ 3 に含めるという現状の実務を変更することなく、要求事項を満たすことができると考えられる。

12. 以上を踏まえ、日本版 S1 基準及び日本版 S2 基準において、経過措置についてどのような定めを置くべきか検討を行う。

事務局による分析

13. IFRS S1 号及び IFRS S2 号の発効日は、2024 年 1 月 1 日以後に開始する年次報告期間とされている (IFRS S1 号 E1 項及び IFRS S2 号 C1 項)。これは、サステナビリティ関連及び気候関連の財務開示に対する主要な利用者の喫緊のニーズを満たすためであるとされている (IFRS S1 号 BC171 項及び IFRS S2 号 BC163 項)。

14. 一方で、ISSB の姉妹組織である国際会計基準審議会（IASB）は、企業が適用上の課題に対応する時間を確保するために、確定基準の公表後、発効日までの期間を 18 か月から 24 か月とすることが多かったと考えられる。この点を踏まえると、IFRS S1 号及び IFRS S2 号の公表が 2023 年 6 月であったのに対し、発効日を 2024 年 1 月 1 日以後に開始する年次報告期間とすることは、短い準備期間であると考えられる。
15. このため、ISSB は、主要な利用者のニーズと企業の準備に要する期間を考慮し、次のような経過措置を導入したものと考えられる。これらはすべて、IFRS S1 号及び IFRS S2 号を適用する最初の年次報告期間に限り認められるものとされている（IFRS S1 号付録 E 及び IFRS S2 号付録 C）。

IFRS S1 号及び IFRS S2 号共通

- (1) 比較情報の開示を免除する。

IFRS S1 号

- (2) 関連した財務諸表を公表した後に、サステナビリティ関連財務開示を報告することを容認する。
- (3) 気候関連のリスク及び機会のみについての情報を開示することを容認する。

IFRS S2 号

- (4) 直前の年次報告期間において「GHG プロトコル（2004 年）」以外の測定方法を用いていた場合、当該測定方法を引き続き用いることを容認する。
- (5) スコープ 3 温室効果ガス排出（企業が資産運用、商業銀行又は保険の活動に参加している場合の、ファイナンスド・エミッションについての追加的な情報を含む。）の開示は要求しない。

（比較情報の免除）

16. 前項(1)については、新しい基準を導入する際の企業の負担を軽減するために、会計基準において用いられることが多い経過措置である。
17. ここで、当委員会が公表するサステナビリティ開示基準において、この経過措置を認めないこととした場合、企業の準備期間を確保するため、企業が任意で適用する時期を遅らせたり、当委員会が公表するサステナビリティ開示基準に従ってサステナビリティ関連財務開示を行うことを求める法令における強制適用時期が先延ばしになったりするなど、実質的に適用時期が遅れる可能性があると考えられる。

18. しかしながら、昨今のサステナビリティ関連財務開示に対する主要な利用者の情報ニーズの高まりや、特に気候関連開示に対する緊急のニーズを踏まえると、基準自体の適用時期が遅れるような対応をすることは適切ではないと考えられる。このため、日本版 S1 基準及び日本版 S2 基準でも本資料の第 15 項(1)と同様の経過措置を定めることが考えられる。

(同時報告に対する経過措置)

19. 本資料の第 15 項(2)のとおり、IFRS S1 号では、サステナビリティ関連財務開示について、関連する財務諸表と同時に報告しなければならない旨を定める一方で（IFRS S1 号第 64 項）、IFRS S1 号及び IFRS S2 号を適用する最初の年次報告期間に限り、関連した財務諸表を公表した後にサステナビリティ関連財務開示を報告することを容認するという経過措置が定められている（IFRS S1 号 E4 項）。
20. この点、当委員会では、サステナビリティ関連財務開示と関連する財務諸表を同時に報告することを原則として求めつつも、一定の条件を満たす場合に同時に報告しないことを認める方向で検討を行っている（審議事項 A1-5「『サステナビリティ開示基準の適用』の文案」第 73 項）。
21. このため、IFRS S1 号の経過措置のうち、IFRS S1 号及び IFRS S2 号を適用する最初の年次報告期間に限り同時報告を免除する定め（本資料の第 15 項(2)参照）については、経過措置としては日本版 S1 基準に取り入れないことが考えられる。

(IFRS S1 号及び IFRS S2 号におけるその他の経過措置)

22. 本資料の第 15 項(3)から(5)については、これらの開示を行うためには、一定の準備期間が必要な場合があると考えられることから、主要な利用者のニーズと企業の準備に要する期間を考慮し、IFRS S1 号及び IFRS S2 号を適用する最初の年次報告期間のみの経過措置として定められたものであると考えられる。
23. 審議事項 A1-3「発効日」において検討しているように、当委員会のサステナビリティ開示基準の強制適用時期については、当委員会が公表するサステナビリティ開示基準に従ってサステナビリティ関連財務開示を行うことを求める法令において定められるものであると考えられるが、当該法令において、強制適用時期までの準備期間を十分に取ることとされた場合は、IFRS S1 号及び IFRS S2 号を適用する最初の年次報告期間のみの経過措置を取り入れる必要はないとも考えられる。
24. 一方、法令において適用が強制されるよりも前に日本版 S1 基準及び日本版 S2 基準を適用する企業が想定されることを踏まえると、IFRS S1 号及び IFRS S2 号のような経過措

置を日本版 S1 基準及び日本版 S2 基準に取り入れることにより、当委員会が公表するサステナビリティ開示基準に従ってサステナビリティ関連財務開示を行うことを望む企業が日本版 S1 基準及び日本版 S2 基準を適用しやすくなるとも考えられる。

25. このため、日本版 S1 基準及び日本版 S2 基準においても、本資料の第 15 項(3)から(5)と同様の経過措置を取り入れることが考えられる。

(経過措置を適用している旨の開示)

26. 企業が経過措置を適用する場合、日本版 S1 基準及び日本版 S2 基準において開示を要求する情報の一部が開示されないことになるため、どの経過措置を適用しているのかが明確になるように、適用した経過措置をそれぞれ開示することが主要な利用者にとり有用な情報となると考えられる。
27. このため、日本版 S1 基準及び日本版 S2 基準においては、当該経過措置を適用している旨をそれぞれ開示しなければならない旨を、経過措置の定めにおいて定めることとしてはどうか。

(事務局による提案)

28. 以上の検討を踏まえ、次のようにすることが考えられるがどうか。
- (1) 次の定めは、「適用基準」において、一定の条件を満たす場合にサステナビリティ関連財務開示と財務諸表を同時に報告しないことを認める定めを追加しているため、この定めを除き、IFRS S1 号及び IFRS S2 号を適用する最初の年次報告期間にのみ容認される経過措置の定めを日本版 S1 基準及び日本版 S2 基準に取り入れる。
 - 関連する財務諸表を公表した後にサステナビリティ関連財務開示を報告することを容認する経過措置 (IFRS S1 号 E4 項)
 - (2) 経過措置を適用する場合、当該適用した経過措置を適用している旨を開示しなければならない旨を、日本版 S1 基準及び日本版 S2 基準に定める。

文案

29. 本資料における事務局提案を踏まえた日本版 S1 基準及び日本版 S2 基準の文案イメージは、以下のとおりである。

適用基準及び一般基準

(HP では非公表)

気候基準

(HP では非公表)

ディスカッション・ポイント

- ① 本資料の第 28 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 S1 基準及び日本版 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