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 1 及びスコープ 2 温室効果ガス排出に関する開示

Ⅰ．本資料の目的

1. 当委員会は、2024 年 3 月 29 日に、次の公開草案（以下あわせて「本公開草案」という。）を公表した。

(1) サステナビリティ開示ユニバーサル基準公開草案「サステナビリティ開示基準の適用（案）」（以下「適用基準案」という。）

(2) サステナビリティ開示テーマ別基準公開草案第 1 号「一般開示基準（案）」

(3) サステナビリティ開示テーマ別基準公開草案第 2 号「気候関連開示基準（案）」（以下「気候基準案」という。）

2. 本公開草案のコメント期間は 2024 年 7 月 31 日までであり、本公開草案に対して 100 通を超えるコメントが寄せられた。

3. 本資料は、本公開草案に寄せられたコメントのうち、スコープ 1 及びスコープ 2 温室効果ガス排出に関する次の事項について検討を行うことを目的としている。

(1) スコープ 1 及びスコープ 2 温室効果ガス排出の絶対総量の開示

(2) スコープ 2 温室効果ガス排出におけるロケーション基準及びマーケット基準（本公開草案「質問 5」）

なお、温室効果ガス排出の測定にあたり「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。）とは異なる方法を選択した場合の取扱い（異なる方法として、「地球温暖化対策の推進に関する法律」に基づく「温室効果ガス排出量の算定・報告・公表制度」（以下「温対法」という。）により測定した温室効果ガス排出量を報告することを選択した場合の取扱いを含む。）及び測定アプローチに関する論点については、別途検討することを予定している。

Ⅱ．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 52 項参照）。

(1) 本公開草案の提案を変更せず、スコープ 1 及びスコープ 2 温室効果ガス排出の絶対総量の開示をそれぞれ求める。**（本公開草案から変更なし）**

(2) スコープ 2 温室効果ガス排出の開示について、次の定めを置く。

① スコープ 2 温室効果ガス排出については、ロケーション基準によるスコープ 2 温室効果ガス排出量を開示しなければならない。**（本公開草案から変更なし）**

② スコープ 2 温室効果ガス排出について、利用者の理解のために必要な契約証書を有している場合、(2)①に加え、少なくとも次のいずれかの事項を開示しなければならない。**（本公開草案から変更あり。下線部を追加）**

ア. 当該契約証書に関する情報

イ. マーケット基準によるスコープ 2 温室効果ガス排出量。この場合においても、温室効果ガス排出の測定方法に関する開示を行わなければならない。

(3) 企業が表現しようとするものを忠実に表現するため、「契約証書に関する情報」について、企業において開示内容を判断することになることを結論の背景において明らかにする。**（本公開草案から変更あり）**

(4) 温室効果ガス排出の測定方法に関する開示については、今後、国際的な開示実務の進展を踏まえて、補足文書又は解説記事において当該測定方法の開示において開示する情報の例を提供する。

Ⅲ. スコープ 1 及びスコープ 2 温室効果ガス排出の絶対総量の開示

これまでの議論

（ISSB 基準における定め）

5. 国際サステナビリティ基準審議会（以下「ISSB」という。）が公表する IFRS サステナビリティ開示基準（以下「ISSB 基準」という。）では、スコープ 1 及びスコープ 2 温室効果ガス排出の絶対総量を開示することを求めている。

（本公開草案における提案）

6. 当委員会が公表するサステナビリティ開示基準（以下「SSBJ 基準」という。）においても、国際的な整合性を図るため、ISSB 基準と同様に、スコープ 1 及びスコープ 2 温室効果ガス排出の絶対総量を開示しなければならないと提案している（気候基準案第 49 項）。

事務局による分析

7. スコープ 1 及びスコープ 2 温室効果ガス排出の絶対総量の開示については、財務的影響の開示に関して、企業が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の定め（気候基準案第 26 項）を準用すべきとのコメントが作成者から 1 件寄せられた（本資料第 17 項(21)参照）ものの、他に反対のコメントは寄せられなかった。

8. スコープ 1 及びスコープ 2 温室効果ガス排出の絶対総量の開示は、ISSB 基準において根幹を成す要求事項と考えられる。このため、本公開草案の提案を変更せず、スコープ 1 及びスコープ 2 温室効果ガス排出の絶対総量の開示を求めることが考えられるがどうか。

ディスカッション・ポイント
スコープ 1 及びスコープ 2 温室効果ガス排出の絶対総量の開示に関する分析（本資料第 7 項及び第 8 項参照）について、ご質問やご意見があればいただきたい。

Ⅳ. スコープ 2 温室効果ガス排出におけるロケーション基準及びマーケット基準（本公開草案「質問 5」）

これまでの議論

（問題の所在）

9. ISSB 基準では、ロケーション基準によるスコープ 2 温室効果ガス排出量の開示を要求したうえで、マーケット基準によるスコープ 2 温室効果ガス排出量の開示は要求しない代わりに、主要な利用者の理解のために必要な契約証書を企業が有している場合、当該「契約証書に関する情報」を提供することを要求している（IFRS S2 号「気候関連開示」（以下「IFRS S2 号」という。）第 29 項(a)(v)及び B30 項）。また、契約証書については、次の記述がなされている（IFRS S2 号 B31 項）。

B31	契約証書とは、エネルギー生成に関する属性と一体となったエネルギーの売買、又は分離されたエネルギー属性の訴求権（分離されたエネルギー属性の訴求権は、温室効果ガス属性の契約証書とは区分され、かつ、それぞれに識別される（distinct）エネルギーの売買に関連する。）に関する、企業と第三者の間のあらゆる種類の契約である。異なる市場においてさまざまな種類の契約証書が利用可能であり、企業は、その開示の一部として、マーケット基準による「スコープ2」の温室効果ガス排出についての情報を開示する場合がある。

10. ここで、SSBJ 基準において、ISSB 基準と同様に「契約証書に関する情報」の開示を求めるか、又は ISSB 基準の要求事項に代えて選択可能な選択肢（オプション）として、マーケット基準によるスコープ 2 温室効果ガス排出量の開示を認めるかどうかが論点となった。

（本公開草案における提案）

11. 本公開草案では、ロケーション基準によるスコープ 2 温室効果ガス排出量を開示しなければならないとしたうえで、当該開示に加え、少なくとも次のいずれかの事項を開示しなければならないと提案している（気候基準案第 56 項及び第 57 項並びに BC127 項から BC132 項）。

(1) 契約証書を企業が有している場合、スコープ 2 温室効果ガス排出を理解するうえで必要な、当該契約証書に関する情報

(2) マーケット基準によるスコープ 2 温室効果ガス排出量（この場合においても、温室効果ガス排出の測定方法に関する開示を行わなければならない（気候基準案第 65 項）。）

12. 本公開草案における提案に関して、本公開草案の審議の過程で当委員会の委員から聞かれた意見は、本資料の別紙を参照いただきたい。

（本公開草案において採用されなかった案）

13. スコープ 2 温室効果ガス排出の測定方法に関する定めについて、本公開草案の審議の過程では、次の異なる意見が聞かれた。

(1) ロケーション基準による開示に加え、マーケット基準による開示を要求する。

(2) マーケット基準による開示のみを要求する。

14. 前項のそれぞれの案に関して本公開草案の審議の過程で当委員会の委員から聞かれた意見は、本資料の別紙を参照いただきたい。

寄せられたコメントの分析

15. 本公開草案に対しては、次の異なるコメントが寄せられた。

(1) 本公開草案に対して賛成するコメント（本資料第 16 項参照）

(2) 本公開草案に対して反対するコメント（本資料第 17 項参照）

① ISSB 基準の要求事項（ロケーション基準によるスコープ 2 温室効果ガス排出量の開示及び「契約証書に関する情報」の開示）をそのまま取り入れるべきとのコメント

② ロケーション基準又はマーケット基準による開示のいずれかとすべきとのコメント

③ マーケット基準による開示を原則とすべき、又はマーケット基準のみを要求すべきとのコメント

④ ロケーション基準及びマーケット基準による開示を求めるべきとのコメント

⑤ ISSB 基準の要求事項をそのまま取り入れることに加え、マーケット基準による開示を求めるべきとのコメント

⑥ 「契約証書に関する情報」の開示を求めるべきでないとのコメント

⑦ その他のコメント

(3) 「契約証書に関する情報」の明確化を求めるコメント（本資料第 36 項参照）

(4) 気候基準案第 57 項の定めに対するコメント（本資料第 41 項参照）

(5) 本公開草案における提案を踏まえた、温室効果ガス排出の測定方法の開示に対するコメント（本資料第 45 項参照）

（１）SSBJ 基準独自の選択肢を設け、マーケット基準によるスコープ 2 温室効果ガス排出量の開示を求めることについて

寄せられたコメント

（公開草案の提案に賛成するコメント）

16. 本論点に対し、次のように、本公開草案における提案に賛成するコメントが寄せられた。

利用者からのコメント

(1) マーケット基準による開示は、企業の温室効果ガス排出削減の努力が反映されるため、利用者であるアナリスト・投資家の分析において有用な情報である。グローバル・ベースラインである ISSB 基準では、市場の成熟度の違い等によりマーケット基準を要求するのが困難と考えたため、「契約証書に関する情報」の開示の一部としてマーケット基準による開示を行う場合があるとしつつも、マーケット基準による開

示に代えて「契約証書に関する情報」の開示を要求事項としている。しかし、我が国の多くの企業では、マーケット基準でネット・ゼロ等の目標、移行計画を立てており、気候基準案においてオプションとはいえ、マーケット基準による開示を ISSB 基準の上乗せとして明確に要求事項にしたことを評価したい。

(2) IFRS の要求事項であるロケーション基準に加えて、マーケット基準についての開示を可能とするものであり、実体的な温室効果ガス削減努力の理解を促進するものとして有用と考えられる。

(3) 不動産など再エネ導入しか脱炭素策がない業種もあるため、ロケーション基準のみであると、そのような業界の努力が反映されない。よって、再エネ導入努力が反映されるマーケット基準も併記できる本提案には賛成である。ロケーション基準ともに開示すればグリーン・ウォッシュ等の批判も同時に回避できると考えられる。

(4) マーケット基準による測定値の開示により企業の努力を反映することが可能となり、企業に積極的な再エネ電力の購入と、電力調達部門等での温室効果ガス削減に努めるインセンティブを与える可能性がある。

(5) ISSB 基準で採用しているアプローチと整合している。

<u>作成者からのコメント</u>

(6) ロケーション基準は ISSB 基準との比較可能性の観点で必要な要素と理解している。温対法に基づく報告はマーケット基準に基づく測定の要素を用いており、公開草案における「マーケット基準によるスコープ 2 温室効果ガス排出量」という要求事項を満たすと考えられる。そのうえで、「マーケット基準によるスコープ 2 温室効果ガス排出量」に代えて「契約証書（生の電気の排出係数が分かるものに加え、必要に応じ非化石証書など）に関する情報」を使用できるという提案に異論はない。

(7) ISSB 基準における「契約証書に関する情報」は定義が曖昧であり、情報の有用性や比較可能性について疑問の余地が残る。ISSB 基準と完全整合を目指す企業についても勘案したうえで、選択肢としてより分かりやすいマーケット基準を定めることを歓迎する。

(8) 比較可能性や個別企業の努力・工夫を表現しようとすると、ロケーション基準及びマーケット基準の双方の情報が互いに補完し合うものと理解しており、それゆえに ISSB 基準及び ESRS とも、両基準での排出量を報告することを求めていると考える。また、気候基準案第 57 項では、「少なくとも次のいずれかの事項」として、「契約証書に関する情報」とマーケット基準での排出量を挙げており、「契約証書に関する情

報」が完全な追加要求事項となっているものではない。基準として曖昧な点はあるものの、実績とその背景の努力を効果的にアピールする裁量が企業に任されているとポジティブに理解したい。

その他の利害関係者[1]（法人）からのコメント

(9) ロケーション基準の公開により、読者は企業のスコープ 2 の規模感を把握しやすくなる。マーケット基準は、企業によっては算定の難易度が高い、また排出係数が 1 年古いものとなる等による差異も考えられ、必須とするのは厳しいものと考える。

（公開草案の提案に反対するコメント）

17. 本論点に対し、次のように、本公開草案における提案に反対するコメントが寄せられた（括弧内はコメント提出者の属性）。

選択可能な選択肢（マーケット基準によるスコープ 2 温室効果ガス排出量の開示）を追加するのではなく、ISSB 基準の要求事項（ロケーション基準によるスコープ 2 温室効果ガス排出量の開示及び「契約証書に関する情報」の開示）をそのまま取り入れるべきとのコメント

(1) SSBJ 基準独自の選択肢を設けることで、報告企業の海外子会社が ISSB 基準に基づく開示を行っている場合、個別の調整が必要になる可能性がある。また、ISSB 基準の要求事項と整合していない SSBJ 基準の選択肢を選択することにより、他の法域において海外子会社が ISSB 基準に基づく開示を要求されている場合に、SSBJ 基準に基づく開示の使用が認められない可能性がある。（利用者）

(2) IFRS S2 号と異なる定めを行うのは、我が国固有の事情により、IFRS S2 号をそのまま適用することが極めて不合理である場合に限るべきであるが、我が国固有の事情はない。（保証業務実施者）

(3) 国際的な比較可能性の観点から、できる限り ISSB 基準及び GHG プロトコルに整合させるべきである。（その他の利害関係者（法人））

ロケーション基準又はマーケット基準による開示のいずれかとすべきとのコメント

(4) 本報告の対象として海外での事業も含むことを考慮すると、ロケーション基準が客観的な指標として適切と判断する。マーケット基準等の開示は、排出量削減の取組みの

[1] 利用者、作成者又は保証業務実施者のいずれにも該当しないコメント提出者を「その他の利害関係者」としている。

成果を示すため代替指標として、ロケーション基準との選択制にすべきと考える。（作成者）

(5) 温対法や GX リーグなど、我が国における実務の現状を踏まえると、ロケーション基準又はマーケット基準の選択適用（双方開示することも可能）が適切ではないか。ロケーション基準での開示をすべての企業に一律で強制適用とすることは適切ではない。（作成者）

<u>マーケット基準による開示を原則とすべきとのコメント</u>

(6) マーケット基準による排出量は任意の扱いになっているが、調達電力選択等の排出削減努力を反映すべきこと（ロケーション基準では反映されない）、企業の排出目標が一般的にはマーケット基準により設定されていることから、マーケット基準を原則とすべきではないか。（作成者）

(7) 「GHG プロトコル（2004 年）」のスコープ 2 温室効果ガス排出に関するガイダンスであるとされる「GHG プロトコル　スコープ 2 ガイダンス」（以下「スコープ 2 ガイダンス」という。）では、報告企業がスコープ 2 温室効果ガス排出の測定にあたって用いる要素に関する情報について、それらの精度を踏まえた優先順位が例示され、特定の子会社などで、マーケット基準により測定できない部分については、ロケーション基準により測定することになることが示唆されている。それゆえ、マーケット基準による開示を原則とし、例外的にロケーション基準を認めるという記載にすべきである。また、1 つの事象に対して複数の数値を開示することは、作成者の実務負荷及び利用者の意思決定の双方にとって有意義ではなく、マーケット基準で開示できる企業に対して、あえてロケーション基準を必須とする必要はない。（作成者）

(8) 日本の場合、温室効果ガス排出の削減、算定及び開示が途上の段階であり、電力会社による再エネ電源構成の拡大が遅れており、需要企業による工夫が先行せざるを得ない状況にある。それらの創意工夫を打ち消すロケーション基準は、再エネ化の意欲を削ぎ、日本全体の再エネ化の機運を減退させるものと考える。また、前述の国内事情もあり、既にマーケット基準による算定が先行しており、削減状況の開示が先進企業を中心に進んでいる実態がある。国際比較の中で、ロケーション基準での数値の開示が求められていることは理解するものの、比較のために算出したものを併記するに留めるべきであり、日本の場合は、マーケット基準を中心に検討すべきと考える。（作成者）

(9) 「ロケーション基準による開示」と「契約証書に関する情報」が開示された場合に、その企業が「排出係数の小さい電力」を購入しているか否かが把握できない課題も生

じる。また、日本では、温対法の制度の仕組みにより排出係数を入手でき、適切なマーケット基準による開示を行うことができるため、こうした環境の違いも踏まえた設定が重要だと考える。（作成者）

(10) 企業の業態に応じて、「マーケット基準を開示」又は「マーケット基準の算出が難しい場合にロケーション基準を開示」のいずれかを選択できることが望ましい。日本においては環境省から統一的な排出係数が公表されているため、既にマーケット基準での開示を行っている企業が一定数存在する。ロケーション基準の開示を新たに行う場合、温対法に基づく計測と二重で計算する必要があり、かえって実務上の負荷が過大となる。（作成者）

マーケット基準のみを要求すべきとのコメント

(11) 日本の実務では温対法上マーケット基準で計算されている。スコープ 2 の温室効果ガス排出量をあえてロケーション基準による計算とすることの有意性が不明であり、マーケット基準に基づく開示のみでよいと考える。また、温対法で計算した温室効果ガス排出量をそのまま利用できるとの考え方とも整合しない。（作成者）

(12) マーケット基準での統一を提案する。本制度の目的は、世界が脱炭素の取り組みを促進することにある。自社が主体的に進出を機関決定して操業を行っている地での電力の環境負荷を知らずに、ビジョンや目標を掲げても、足元が不在になるのではなかろうか。正式に排出係数の開示を要請した結果において不開示な場合は、その旨を説明して、マーケット基準の使用を認めるというルールを提案する。（その他の利害関係者（個人））

ロケーション基準及びマーケット基準による開示を求めるべきとのコメント

(13) ロケーション基準及びマーケット基準に基づく開示を要求することで、スコープ 2 温室効果ガス排出量に関するより透明性の高い正確な報告を提供できる可能性がある。（利用者）

(14) スコープ 2 のマーケット基準による報告は、企業の温室効果ガス排出量の削減努力が適切に反映され、再生可能エネルギー等の普及促進にもつながるため、気候変動基準として適切である。また、GHG アカウンティングの原則（正確性・完全性・透明性）が向上するとともに、企業は追加的な情報や自身の排出量についてより正確で公正な説明ができるようになる。加えて、我が国においては、マーケット基準による報告を行うために必要な排出係数を入手することが容易であるため、企業の開示対応も

可能と考えられる。そのため、主をロケーション基準、副をマーケット基準にして報告を求めるのではなく、双方の報告を求めることが望ましいと考える。（作成者）

(15) GHG プロトコルにおける「スコープ 2 ガイダンス」では、契約証書が利用可能な日本等の市場において事業を展開する企業に、ロケーション基準及びマーケット基準によるデュアル・レポーティングを義務付けており、CDP も推奨している。（その他の利害関係者（法人））

(16) ISSB 基準は、市場の成熟度の違いなどによりマーケット基準を要求することが難しい法域があることを考慮した結果だと理解している。一方我が国においてはマーケット基準によるスコープ 2 温室効果ガス排出の測定は実務で広がっており、「スコープ 2 ガイダンス」（2015 年）においても日本は「スコープ 2 の計算のために、マーケット基準手法が事業者のインベントリに適用される」法域として挙げられている。また、「スコープ 2 ガイダンス」(2015 年）においてはマーケット基準によるスコープ 2 温室効果ガス排出とロケーション基準によるスコープ 2 温室効果ガス排出の二元報告を要求しており、両者を比較することで企業の温室効果ガス排出の削減努力が定量化できるが、これは契約証書に関する定性的情報よりもより有用だと思われる。IFRS S2 号 BC109 項では「契約証書に関する情報」にはマーケット基準によるスコープ 2 温室効果ガス排出が含まれることも示唆されている。そのため、「契約証書に関する情報」とマーケット基準によるスコープ 2 温室効果ガス排出の選択適用は認めず、気候基準案 BC133 項(1)のようにロケーション基準による開示に加え、マーケット基準による開示を要求したほうが、より有用な情報を提供できると考えられる。もっとも昨今は追加性のある再エネ調達が求められるようになっており、再エネの調達方法など追加性を評価するような「契約証書に関する情報」は積極的な開示を促すように対処する必要があると思われる。（その他の利害関係者（個人））

<u>ISSB 基準の要求事項をそのまま取り入れることに加え、マーケット基準による開示を求めるべきとのコメント</u>

(17) 可能な限り多くの情報が開示されることで、投資家にとって便益があると考える。（利用者）

(18) ロケーション基準及びマーケット基準による排出量の両方が開示されることで両者の差が把握され、企業による削減努力を示す情報が提供されるからである。また、契約電力の選択やさまざまな証書を組み合わせた企業の実態に近い排出量はマーケット基準で反映される。一方で、ロケーション基準による排出量も IFRS S2 号で要求されていることに加え、企業のエネルギー使用量の増減を反映する情報であり、これ

も情報利用者にとって有用である。この差異の内容を説明する情報として、「契約証書に関する情報」を求めることも有用であると考える。また、実務上もマーケット基準による排出量が把握できるのであれば、ロケーション基準による排出量は、少ない追加負担で測定することが可能である。我が国においては、重要な事業所に関しては、温対法の下でのマーケット基準によるスコープ 2 温室効果ガス排出量が把握されており、排出係数を地域平均の係数に置き換えることでロケーション基準に基づく排出量が計算できる。なお、海外の一部地域においては、契約電力別の排出係数が入手できない場合や当該係数の信頼性が乏しい場合も想定されるが、GHG プロトコルにおいて、排出係数を利用不可能な場合にはロケーション基準で用いる排出係数の利用が認められており、我が国企業の従来の算定実務を基礎としてマーケット基準に基づく排出量の算定が可能な環境にある。（保証業務実施者）

「契約証書に関する情報」の開示を求めるべきでないとのコメント

(19) 「契約証書に関する情報」については、開示要求事項をより具体的に示すべきである。ただし、契約管理も事業体によりさまざまで、各子会社の自律的な管理に依拠するところが多く、契約書等もさまざまであることが予想され、内容等の開示はほぼ不可能と考える。そのため、契約証書を有している場合であっても任意開示とすべきである。（作成者）

ISSB 基準との差異とはならない可能性があるとのコメント

(20) IFRS S2 号 B31 項の定めを見ると、マーケット基準によるスコープ 2 温室効果ガス排出量は、契約証書に含まれる可能性があるため、SSBJ 基準案と ISSB 基準との間に差異はなく、問題が所在しない可能性があるのではないか。（その他の利害関係者（個人））

プロポーショナリティを考慮し、財務的影響に関する定めを準用すべきとのコメント

(21) 本提案に同意するものの、温室効果ガス排出におけるロケーション基準及びマーケット基準については、気候基準案第 26 項と同様に、「企業が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は定量的情報を提供する必要はない」とすることが妥当と考える。（作成者）

事務局による分析

（ISSB 基準との整合性に関する検討）

18. 本公開草案における提案に対して寄せられたコメント（本資料第 16 項から第 17 項参照）は、その理由も含め、当委員会において本公開草案の審議の過程で聞かれた意見（本資料別紙参照）と概ね同じであると考えられる。

19. 第 37 回サステナビリティ基準委員会（2024 年 8 月 21 日開催）において「開発にあたっての基本的な方針」について審議をした際、ISSB 基準との整合性を図るため、ISSB 基準の要求事項をすべて取り入れたうえで、相応の理由が認められるものについては、ISSB 基準に SSBJ 基準独自の取扱いを追加し、ISSB 基準の要求事項に代えて SSBJ 基準独自の取扱いを選択することを認めることとしている[2]。ここで、ISSB 基準の要求事項をそのままの形で取り入れないとすることに相応の理由が認められるかどうかは、個別に検討する必要があると考えられる。

「ロケーション基準による開示を要求すべきではない」との趣旨のコメントを踏まえた検討

20. 本論点については、ロケーション基準又はマーケット基準の選択適用とするべきとのコメントや、そもそもロケーション基準による開示は、要求事項ではなく任意とすべきとのコメントが見られた（本資料第 17 項(4)から(12)参照）。

　しかし、ISSB 基準におけるロケーション基準によるスコープ 2 温室効果ガス排出量の開示要求は、マーケット基準による測定が困難である法域を考慮し定められた要求事項と考えられ、ISSB 基準と整合性のある基準を開発するとしている中で、ロケーション基準による開示を求めないとすることに相応の理由は認められないと考えられる。

21. また、本論点について、財務的影響に関する定め（気候基準案第 26 項）を準用して、企業が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は開示を任意とすべきとのコメントが見られた（本資料第 17 項(21)参照）。

　ここで、ISSB は、さまざまな企業による ISSB 基準の適用を支援するため、一部の要求事項について緩和措置を定めており[3]、スコープ 1 及びスコープ 2 温室効果ガス排出の測定に関連するプロポーショナリティへの対応として、次の経過措置を設けている。

---

[2] 第 37 回サステナビリティ基準委員会（2024 年 8 月 21 日開催）審議事項 A1「開発にあたっての基本的な方針」第 4 項

[3] IFRS S1 号 BC9 項「プロポーショナリティ又は IFRS S1 号の適用の支援となる ISSB の意思決定の要約」及び IFRS S2 号 BC15 項「プロポーショナリティ又は IFRS S2 号の適用の支援となる ISSB の意思決定の要約」

(1) 適用初年度における比較情報の免除（IFRS S2 号 C3 項）

(2) 「GHG プロトコル(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、適用初年度において当該測定方法を引き続き用いることの容認(IFRS S2 号 C4 項(a))

22. スコープ 1 及びスコープ 2 温室効果ガス排出量の開示については、我が国においても既に多くの企業において開示がなされており、算定の実務が蓄積されてきていると考えられるものの、これから開示準備に着手する企業もあると考えられることから、当委員会においても ISSB 基準と同様に前項(1)及び(2)の経過措置を定めることを提案している（気候基準案第 103 項及び第 104 項）。このため、ロケーション基準による開示を要求する ISSB 基準の要求事項をそのままの形で取り入れないとすることに、相応の理由は認められないと考えられる。

「契約証書に関する情報」を提供するという ISSB 基準における要求事項の検討

23. 本資料第 9 項において記述したとおり、ISSB 基準では、スコープ 2 温室効果ガス排出についての主要な利用者の理解のために必要な契約証書を企業が有している場合、当該「契約証書に関する情報」を提供することを要求している。

24. 当委員会における審議の過程では、「契約証書に関する情報」の具体的な内容について、「スコープ 2 ガイダンス」を考慮すると、次の事項に関する情報が一例として考えられるとしている[4]。

(1) 証書の名称（instrument labels）
- エネルギー属性証明書（REC、GO）
- 証書のラベル（Green-eEnergy)、EcoLogo、EKOenergy、Naturemade

(2) エネルギー生産施設の特徴
- エネルギー源の種類
- 施設の所在地（国などの地政学的な所在地や、グリッドの供給地域）
- 施設の運転開始年、設備等が更新された年

(3) 法域で行われている政策との関係
- 例えば、法域で行われている排出権取引制度と契約証書との関係

25. しかし、ISSB 基準が前項の情報の開示を意図しているのかは現時点において不明である。このため、このように必ずしも明確ではない要求事項をそのまま取り入れた場合、開示

[4] 第 27 回サステナビリティ基準委員会（2023 年 12 月 11 日開催）審議事項 A2-1「スコープ 2 温室効果ガス排出の測定におけるロケーション基準とマーケット基準」

が多様化することに対する懸念や、明確ではない定めに対応するために生じるコストや労力に対する懸念には対処できない可能性があると考えられる。したがって、ISSB 基準の「契約証書に関する情報」を提供するという要求事項をそのままの形で取り入れないとすることに相応の理由が認められると考えられる。

ディスカッション・ポイント
ISSB 基準との整合性に関する検討に関する分析（本資料第 18 項から第 25 項参照）について、ご質問やご意見があればいただきたい。

（SSBJ 基準独自の選択肢の追加に関する検討）

26. ISSB 基準の「契約証書に関する情報」を提供するという要求事項の代替案として本公開草案において提案している「マーケット基準によるスコープ 2 温室効果ガス排出量」（本資料第 11 項(2)参照）は、ロケーション基準に基づく排出量に加えて開示されることにより、企業における温室効果ガス排出に対する取組みに関する情報を主要な利用者に提供すると考えられたことから提案に含めたものである。

27. また、本公開草案の審議の過程で検討されたように[5]、IFRS S2 号の結論の根拠では、マーケット基準によるスコープ 2 温室効果ガス排出に関する情報が、「契約証書に関する情報」に関する開示に含まれることがあるとされている（IFRS S2 号 BC109 項）。

28. さらに、海外の法域や市場においては、マーケット基準に基づく測定にあたり必要な情報を適時に入手できないこともあると考えられるが、我が国においてこれまでに行われてきた開示の実務を踏まえると、測定にあたり用いる排出係数等の情報を比較的適時に入手することができると考えられ、企業が表現しようとするものをより忠実に表現できる方法を認めることが適切と考えられる。

29. このため、「開発にあたっての基本的な方針」に従い、ISSB 基準の要求事項を取り入れたうえで、SSBJ 基準独自の取扱いを追加し、ISSB 基準の要求事項に代えて選択可能な選択肢（オプション）とすることが考えられ、本公開草案において提案したとおり、「契約証書に関する情報」又は「マーケット基準によるスコープ 2 温室効果ガス排出量」の少なくともいずれかの開示を求めることが考えられる。

[5] 脚注 4 参照

30. 本資料第 17 項(19)には、「契約証書に関する情報」に関する開示要求が不明瞭であるため、要求事項から除くことを提案するコメントも寄せられたが、前項のとおり、ISSB 基準の要求事項に代えて選択可能な選択肢（オプション）を提供することで対応することが考えられる。

31. なお、「開発にあたっての基本的な方針」では、SSBJ 基準に基づく開示と ISSB 基準に基づく開示が始まり、両者が大きく異なるものになる可能性を懸念する意見に対処するため、当委員会において確定基準を公表した数年後に、国際的な開示の傾向を踏まえ、基準の修正が必要かどうかを検討することとしている。本論点は、この検討の対象となるものである。

ディスカッション・ポイント
SSBJ 基準独自の選択肢の追加に関する検討に関する分析（本資料第 26 項から第 31 項参照）について、ご質問やご意見があればいただきたい。

（ISSB 基準に含まれていない定め）

32. 本論点について、ISSB 基準の要求事項（ロケーション基準によるスコープ 2 温室効果ガス排出量の開示及び「契約証書に関する情報」の開示）に加え、マーケット基準によるスコープ 2 温室効果ガス排出量の開示を求めるべきとのコメントが見られた（本資料第 17 項(17)及び(18)参照）。これは、ISSB 基準には含まれていない追加の要求事項を定めることを提案するものである。

33. この点、追加の要求事項を定めることは、ISSB 基準をグローバル・ベースラインと位置付ける考え方と整合するものであるため、ISSB 基準との整合性は問題にならないと考えられる。

34. ISSB 基準にはない定めを追加するかどうかについては、個別に検討する必要があると考えられる。

　ここで、本公開草案において、ISSB 基準にはない定めで追加することを提案しているものの多くは、利用者が情報を利用しやすくすることを意図して ISSB 基準に追加することを提案したものである。また、企業がこれらの追加の提案に従い開示を行うにあたり、ISSB 基準に準拠した開示を作成する過程で入手する情報を超えて情報を入手することが要求されないことを意図している。

35. マーケット基準によるスコープ 2 温室効果ガス排出量の開示は、主要な利用者に有用な情報を提供することが考えられるものの、特に海外子会社が多い企業にとっては、ISSB 基準に準拠した開示を作成する過程で入手する情報を超えて情報を入手することが要求される可能性が考えられるため、本提案は受け入れることはできないと考えられるがどうか。

ディスカッション・ポイント
ISSB 基準に含まれていない定めに関する分析（本資料第 32 項から第 35 項参照）について、ご質問やご意見があればいただきたい。

（２）「契約証書に関する情報」の明確化に対するニーズへの対応

（寄せられたコメント）

36. 本公開草案における「契約証書に関する情報」の開示に関する提案に対しては、次のように、明確化や導入支援等を求めるコメントが寄せられた。

<u>利用者からのコメント</u>

(1) 「契約証書に関する情報」の開示について、ガイダンスを公表するなどにより、SSBJ 基準の導入支援を行ってほしい。

<u>作成者からのコメント</u>

(2) 契約証書には守秘義務に抵触する内容が含まれることも考慮したうえで、「契約証書に関する情報」が何を指すか明確化が必要である。適用基準案第 15 項に、サスナビリティ関連の機会に関する情報が商業上の機密情報にかかる要件を満たす場合は開示が免除されるとの規定があるが、本開示要求は機会に関する情報と言えず、開示が免除されない可能性も考えられる。SSBJ として ISSB に対応を促す、あるいは SSBJ 基準の導入支援として、基準外の補足文書の作成等により規定を明確化することを検討いただきたい。

(3) 「契約証書に関する情報」の開示については、事業規模が大きい企業は、契約証書を全て公表することは困難であり、開示内容を明確かつシンプルにしていただきたい（契約/調達方法/国別の総計のみの開示等）。

(4) 気候基準案第 57 項(1)の「当該契約証書」が具体的に何を指しているのか不明瞭である。要求される契約書の種類、情報量、正確性次第では、契約書の収集に多大な負荷がかかることが想定されるため、具体的な内容の特定が必須と考える。

(5) 「契約証書に関する情報」については、開示目的は何か、具体的に期待されている情報は何かという点が定まっていないことや、グローバル企業が拠点ごとに結んでいる多数の「契約証書に関する情報」を、利用者が理解できるように提供するためにはどのような開示が適切かという実務上の残存課題がある点は今後検討が求められる。

(6) 現実的に世界各地の契約証書を収集するコストが莫大と推測する。当該提案については、推奨項目化、又は主要なロケーション先など、ソフトランディングを導入してはどうか。

<u>保証業務実施者からのコメント</u>

(7) ロケーション基準及びマーケット基準に基づく排出量の両方を開示し、必要な場合に「契約証書に関する情報」も開示することを求めることが適切であると考える。ここで求めている契約証書の内容が、気候基準案第 6 項(11)で定義されているように、「エネルギー生成に関する属性と一体となっている電力等の購入契約」及び「電力等の購入契約から分離された、エネルギー属性に着目して締結される契約」であるとすると、国内外に複数の拠点を持つ企業は、相当数の契約証書を有していることが想定され、これを意味のある形で開示することは困難であると考えられる。

(8) 本論点に関して、SSBJ 基準は、ISSB 基準の要求事項と同一の内容であるため、SSBJ が独自にガイダンスや例示を示すことは難しいと理解している。そのため、比較可能性のある開示促進の観点からも、「契約証書に関する情報」として何を開示すべきかについてのガイダンス又は例示の提供を ISSB に積極的に働きかけることを検討いただきたい。

(9) 契約証書の開示ついて、具体的な開示内容が ISSB 基準と SSBJ 基準で整合したものとなるように、ISSB との協動を継続することが期待される。

（事務局による分析）

37. 「契約証書に関する情報」の具体的な内容については、本公開草案の開発時より ISSB に照会しているものの、ISSB から追加のガイダンス等は公表されていない。

ISSB から追加のガイダンス等が公表された場合には、SSBJ 事務局において翻訳したうえで、補足文書又は解説記事を作成することが考えられる。

38. 一方、ISSB より今後も追加のガイダンス等が公表されない場合、企業が「契約証書に関する情報」としてどのような情報を開示するのかを判断することが国際的な実務になると考えられる。

39. このため、企業が表現しようとするものを忠実に表現するため、結論の背景において、「契約証書に関する情報」について、企業において開示内容を判断することになることを明らかにすることが考えられる。

40. なお、本資料第 31 項において記述したとおり、「契約証書に関する情報」に関する開示要求についても、当委員会において確定基準を公表した数年後に、国際的な開示の傾向を踏まえ、基準の修正が必要かどうかを検討する対象となるものである。

ディスカッション・ポイント
「契約証書に関する情報」の明確化に対するニーズへの対応に関する分析（本資料第 37 項から第 40 項参照）について、ご質問やご意見があればいただきたい。

（３）気候基準案第 57 項の取扱い

（寄せられたコメント）

41. 気候基準案第 57 項の定めに対し、次のコメントが寄せられた。

<u>作成者からのコメント</u>

(1) 気候基準案第 57 項では、契約証書を企業が有していない場合は、マーケット基準による測定値の開示を求めるように読めるが、その場合、IFRS S2 号を超える開示要求であり、海外における排出量についてはいずれの開示も困難なケースも想定されることから、ISSB 基準と同じとすべきである。

<u>保証業務実施者からのコメント</u>

(2) IFRS S2 号第 29 項(a)(v)は、「スコープ 2 温室効果ガス排出についての利用者の理解に情報をもたらすために必要な契約証書がある場合」には、当該契約証書に関する情報を提供するとしている。一方、気候基準案第 57 項では、柱書において「少なくとも次のいずれかの事項を開示しなければならない。」としていることから、利用者の理解に情報をもたらすために契約証書を有していない場合には、必ずマーケッ

ト基準によるスコープ 2 温室効果ガス排出量を要求していると解釈される可能性があり、この点が明確になるように修正することを望む。

その他の利害関係者（法人）からのコメント

(3) 「契約証書に関する情報」の取扱いが、IFRS S2.29(a)(v)と異なるため、IFRS サステナビリティ開示基準に対する準拠表明に与える影響を「結論の背景」で説明してほしい。

（気候基準案第 57 項の定めに関する検討）

42. 前項のとおり、気候基準案第 57 項について、契約証書を企業が有していない場合、マーケット基準によるスコープ 2 温室効果ガス排出量の開示を求めているように読めるとのコメントが寄せられた。

43. この点、本資料第 34 項において記述したとおり、SSBJ 基準において ISSB 基準に含まれていない定めを追加する場合、利用者が情報を利用しやすくするものであるかどうかや、企業がこれらの追加の定めに従い開示を行うにあたり、ISSB 基準に準拠した開示を作成する過程で入手する情報を超えて情報を入手することが要求されないか等について個別に検討することとしている。

44. 当委員会におけるこれまでの議論を踏まえると、契約証書を企業が有していない場合は、マーケット基準によるスコープ 2 温室効果ガス排出量の開示を求めることは意図していない。したがって、契約証書を企業が有していない場合は、ISSB 基準と同様に、ロケーション基準によるスコープ 2 温室効果ガス排出量の開示のみを求めることを明確にするため、気候基準案第 57 項を次の下線のとおり修正することが考えられるがどうか。

気候基準案第57項	修正案
スコープ2温室効果ガス排出について<u>は、</u>第56項に加え、少なくとも次のいずれかの事項を開示しなければならない。 (1) <u>契約証書を企業が有している場合、スコープ2温室効果ガス排出を理解するうえで必要な、</u>当該契約証書に関する情報 (2) マーケット基準によるスコープ2温室効果ガス排出量。この場合においても、温室効果ガス排出の測定方法について第65項に従い開示を行わなければならない。	スコープ2温室効果ガス排出について<u>、利用者の理解のために必要な契約証書を有している場合、</u>第56項に加え、少なくとも次のいずれかの事項を開示しなければならない。 (1) 当該契約証書に関する情報 (2) マーケット基準によるスコープ2温室効果ガス排出量。この場合においても、温室効果ガス排出の測定方法について第65項に従い開示を行わなければならない。

ディスカッション・ポイント
気候基準案第 57 項の定めに関する検討（本資料第 41 項から第 44 項参照）について、ご質問やご意見があればいただきたい。

（４）温室効果ガス排出の測定方法に関する開示

（寄せられたコメント）

45. 本論点に対し、次のように、本公開草案における提案に反対するコメントが寄せられた。

<u>測定方法に関する開示を要求すべきではないとの作成者からのコメント</u>

(1) マーケット基準によるスコープ 2 温室効果ガス排出量を開示する場合は、測定方法に関する開示（気候基準案第 65 項）が求められているが、これは過度の負担になる懸念があるので、この要求は削除すべきである。スコープ 2 については、マーケット基準の開示を行うにあたり、一部についてロケーション基準を用いている場合は、その旨を開示すれば十分であると考える。

46. また、本論点に対し、次のように、本公開草案における提案の明確化を要望するコメントが寄せられた。

<u>利用者からのコメント</u>

(1) 混乱を避け、比較可能となるよう、スコープ 2 温室効果ガス排出量を開示するにあたり、ロケーション基準により測定された数値なのか、マーケット基準により測定された数値なのかがわかるように明示的に開示する必要がある。

（温室効果ガス排出の測定方法の開示に関する検討）

47. 本公開草案では、マーケット基準によるスコープ 2 温室効果ガス排出量を開示することを選択した場合、温室効果ガス排出の測定方法（活動量、排出係数に関する情報、測定にあたって企業が置いた仮定等（気候基準案第 65 項））を開示することを提案している（気候基準案第 57 項(2)）。

48. 前項の定めは、本公開草案を開発する過程で審議したとおり[6]、温室効果ガス排出の測定方法に関する他の定めとの整合性を考慮し、開示することを提案したものである。通常、

[6] 脚注 4 参照

マーケット基準による温室効果ガス排出量は、ロケーション基準による温室効果ガス排出量よりも小さいことが考えられるため、仮に当該要求事項を削除した場合、なぜロケーション基準で測定した排出量よりも小さくなるのかの根拠が説明されず、いわゆる「グリーン・ウォッシュ」の懸念に対処できないことが考えられる。

49. 一方、本資料第 45 項(1)のコメント提出者は、測定方法の開示として、例えば排出係数について、どの程度詳細に開示すべきかを懸念していることが考えられる。

50. この点、第 27 回サステナビリティ基準委員会[7]では、複数の委員から、すべての排出係数や方法論を開示する必要はなく、排出係数がどの情報源に由来しているのかといった情報の開示が有用ではないかとの意見が聞かれた。したがって、今後、国際的な開示実務の進展を踏まえて、補足文書又は解説記事において当該測定方法の開示において開示する情報の例を提供することが考えられる。

51. また、本資料第 46 項(1)のコメントにおいて懸念が見られるように、スコープ 2 温室効果ガス排出量を開示するにあたり、ロケーション基準により測定された数値なのか、マーケット基準により測定された数値なのかがわかるように、補足文書又は解説記事において、当該測定方法の開示において開示する情報の例を提供することが考えられる。

ディスカッション・ポイント
温室効果ガス排出の測定方法の開示に関する検討（本資料第 45 項から第 51 項参照）について、ご質問やご意見があればいただきたい。

V. 事務局による提案

52. 以上の検討を踏まえ、スコープ 1 及びスコープ 2 温室効果ガス排出に関する開示については、次のとおりとすることが考えられるがどうか。

(1) 本公開草案の提案を変更せず、スコープ 1 及びスコープ 2 温室効果ガス排出の絶対総量の開示をそれぞれ求める。**（本公開草案から変更なし）**

(2) スコープ 2 温室効果ガス排出の開示について、次の定めを置く。

[7] 脚注 4 参照

① スコープ 2 温室効果ガス排出については、ロケーション基準によるスコープ 2 温室効果ガス排出量を開示しなければならない。**（本公開草案から変更なし）**

② スコープ 2 温室効果ガス排出について、利用者の理解のために必要な契約証書を有している場合、(2)①に加え、少なくとも次のいずれかの事項を開示しなければならない。**（本公開草案から変更あり。下線部を追加）**

ア．当該契約証書に関する情報

イ．マーケット基準によるスコープ 2 温室効果ガス排出量。この場合においても、温室効果ガス排出の測定方法に関する開示を行わなければならない。

(3) 企業が表現しようとするものを忠実に表現するため、「契約証書に関する情報」について、企業において開示内容を判断することになることを結論の背景において明らかにする。**（本公開草案から変更あり）**

(4) 温室効果ガス排出の測定方法に関する開示については、今後、国際的な開示実務の進展を踏まえて、補足文書又は解説記事において当該測定方法の開示において開示する情報の例を提供する。

ディスカッション・ポイント
スコープ 1 及びスコープ 2 温室効果ガス排出の開示に関する事務局の提案（本資料第 52 項参照）について、ご質問やご意見があればいただきたい。

以　上

別　紙

気候基準案からの抜粋

（スコープ 2 温室効果ガス排出の測定方法）

＜本基準における定め（案）＞

BC127.　スコープ 2 温室効果ガス排出の測定にあたり、ロケーション基準及びマーケット基準という 2 つの測定方法が考えられる。ロケーション基準は、地域、地方、国などの特定された場所におけるエネルギー生成に関する平均的な排出係数を用いる方法であるのに対し、マーケット基準は、スコープ 2 温室効果ガス排出を測定するにあたって、電気等の購入契約（分離できない契約証書が含まれることがある。）及び分離された契約証書の内容を反映する方法であり（第 6 項(9)及び(10)参照）、いずれも、電気等の消費量を削減することにより温室効果ガス排出を削減することができると考えられる。

BC128.　ロケーション基準は、国際エネルギー機関（IEA）等から法域別の電気等の排出係数が比較的容易に入手可能であると考えられる一方で、その排出係数は実際に購入した電気等に基づかない仮想的な数値であり、電気等の消費量を一定とした場合、所在地等の特定の場所における平均的な温室効果ガス排出率が改善されないときは、温室効果ガス排出を削減できないと考えられる。

BC129.　マーケット基準は、報告企業が実際に購入した電気等の契約内容をスコープ 2 温室効果ガス排出の測定に反映するため、ロケーション基準よりも企業の温室効果ガス排出の実態を反映すると考えられる。しかし、海外の法域や市場においては、温室効果ガス排出の測定にあたって用いる要素に関する情報が適時に提供されていないことも考えられることから、仮にマーケット基準のみを要求することとした場合、測定にあたり必要な情報を適時に入手できないこともあると考えられる。

なお、「GHG プロトコル（2004 年）」のスコープ 2 温室効果ガス排出に関するガイダンスであるとされる「GHG プロトコル　スコープ 2 ガイダンス」では、報告企業がスコープ 2 温室効果ガス排出の測定にあたって用いる要素に関する情報について、それらの精度を踏まえた優先順位を例示しており、例えば、特定の子会社など、マーケット基準により測定できない部分については、ロケーション基準により測定することになることが示唆されている。

BC130.　IFRS S2 号は、ロケーション基準及びマーケット基準のいずれを用いても有用な情報を提供するとしたうえで、次の理由から、ロケーション基準による測定を要求することとしたとしている（IFRS S2 号 BC108 項及び BC109 項）。

(1)　2 つの測定方法の選択適用を認めることにより、比較可能性が低減される可能性があり、また、報告企業にとってより有利なデータに偏った開示がなされる場合、報告企業の温室効果ガス排出を忠実に表現しないことがある。

(2)　2 つの測定方法をともに開示することを要求する場合、一部の企業及び法域に対し

て現行の実務に著しい変更をもたらすことになり、また、両方の情報が提供されることは必ずしも必要ではない。

(3) 市場の成熟度の違いなどによりマーケット基準を要求することは難しいものの、契約証書に関するより詳細な情報を開示することで、スコープ 2 温室効果ガス排出を削減するための報告企業の取組みを主要な利用者が理解するうえで役立つ可能性がある。

BC131. 一方、本基準は、スコープ 2 温室効果ガス排出については、ロケーション基準によるスコープ 2 温室効果ガス排出量を開示しなければならない（第 56 項参照）としたうえで、これに加え、少なくとも次のいずれかの事項を開示しなければならないとしている（第 57 項参照）。

(1) 契約証書を企業が有している場合、スコープ 2 温室効果ガス排出を理解するうえで必要な、当該契約証書に関する情報

(2) マーケット基準によるスコープ 2 温室効果ガス排出量。この場合においても、温室効果ガス排出の測定方法について、第 65 項に従い開示を行わなければならない。

BC132. 第 56 項及び第 57 項のような定めを置くべき理由として、次の意見が聞かれた。

(1) ロケーション基準により測定したスコープ 2 温室効果ガス排出量の数値は、より比較可能性が高いと考えられる。そのうえで、マーケット基準により測定した数値には、企業の温室効果ガス排出削減の努力が反映されており、両方の数値を開示することが主要な利用者にとって有用である。

(2) 現在の開示の実務では、ロケーション基準により測定した数値が開示されているケースか、ロケーション基準及びマーケット基準により測定した両方の数値が開示されているケースが多い。マーケット基準により測定した数値のみが開示されているケースが稀であるという現行の実務の状況も考慮すべきである。

(3) 「契約証書に関する情報」（第 57 項(1)参照）については、用語の曖昧さがあることは理解するものの、IFRS S2 号との整合性から、表現を変更すべきではないと考えられる。

＜採用されなかった案＞

BC133. 当委員会における審議の過程では、スコープ 2 温室効果ガス排出の測定方法について、次の異なる意見が聞かれた。

(1) 本基準において、ロケーション基準による開示に加え、マーケット基準による開示を要求する。

(2) 本基準において、マーケット基準による開示のみを要求する。

BC134. BC133 項(1)のような定めを置くべき理由として、次の意見が聞かれた。

(1) マーケット基準により測定した数値は、企業における電気等の調達方法の選択による削減努力を反映した情報として有用であり、また、マーケット基準により測定した数値に基づき温室効果ガス排出目標を設定する実務が広がっている。これらを考えて

も、マーケット基準により測定した数値は、ロケーション基準により測定した数値とあわせて開示されるべき情報である。

(2)　企業が電力消費等に関して締結する契約は多数あるが、IFRS S2 号の「契約証書に関する情報」に関する要求事項の表現は、具体的にどのような情報の開示を求めているかが不明確である。「契約証書に関する情報」は、マーケット基準により測定した数値とロケーション基準により測定した数値の差異を説明するための補完的情報として有用であり、契約証書に関する情報の開示を単独で求めることに大きな意味はない。

(3)　温対法では、マーケット基準に相当する測定の要素を用いており、マーケット基準により測定した数値を指標とする企業も多く、開示されていることが多い。IFRS S2 号ではマーケット基準を要求することは難しいとされているが、我が国ではそれが可能である。IFRS S2 号では、マーケット基準により測定した数値を開示することにより「契約証書に関する情報」に関する要求事項を満たす可能性がある（IFRS S2 号 BC109 項）とされており、マーケット基準により測定した数値を開示することを要求したとしても国際的な比較可能性を大きく損なうことにはならない。

BC135.　BC133 項(2)のような定めを置くべき理由として、次の意見が聞かれた。

(1)　ロケーション基準により測定したスコープ 2 温室効果ガス排出量は、あくまで地域等の排出係数に基づく仮想的な数値であり、企業における電気等の消費量の実態を表したものではない。例えば、今後企業努力により温室効果ガス排出の少ない電気等を一定のコストをかけて購入した場合、ロケーション基準では適時に温室効果ガス排出の削減効果が反映できず、財務情報との整合性を欠く懸念がある。

(2)　マーケット基準での測定が不可能な場合は、BC129 項の記載にあるように、「GHG プロトコル　スコープ 2 ガイダンス」において、ロケーション基準により測定することになることが示唆されている。

(1)　温対法では、マーケット基準に相当する測定の要素を用いており、仮にロケーション基準とマーケット基準の両方の方法による測定が要求されることとなった場合には、温対法の対象である企業にとって実務上の負荷が過大である。

以　上