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、スコープ 2 及びスコープ 3 の温室効果ガス排出の絶対総量の合計値の開示

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、スコープ 2 及びスコープ 3 の温室効果ガス排出の絶対総量の合計値の開示に関する検討を行うことを目的としている。

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 24 項参照）。

   (1) 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の絶対総量の合計値の開示を求めないこととする。**（本公開草案から変更あり）**

Ⅲ. これまでの議論

問題の所在

5. IFRS サステナビリティ開示基準では、当報告期間に生成した温室効果ガス排出の絶対総量について、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に区分して開示しなければならないとしており、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。）においても同様の定めを置くことを提案している（気候基準案第 49 項）。

6. ここで、IFRS S2 号「気候関連開示」（以下「IFRS S2 号」という。）において要求されていないものの、SSBJ 基準において、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の絶対総量の合計値の開示を求めるべきかどうかが論点となった。

本公開草案における提案

7. 気候基準案は、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の絶対総量の合計値の開示を求めることを提案している（気候基準案第 49 項及び BC100 項）。

8. 前項の提案は、次に示す当該合計値の情報の有用性を考慮した結果、提案することとしたものである（気候基準案 BC101 項）。

(1) 主要な利用者は、3 つのスコープの温室効果ガス排出の絶対総量の合計値を把握し、企業がさらされている気候変動リスクの全体像を理解したうえで、具体的にどのスコープの温室効果ガス排出が多いのか、スコープ 3 温室効果ガス排出が多い場合には、どのカテゴリーが多いのか、掘り下げていく形で分析を行うことが多いと考えられる。

(2) 報告企業の中には、スコープ別での開示に加え、3 つのスコープの温室効果ガス排出の絶対総量の合計値を自社の温室効果ガス排出の絶対総量と捉え、ネット・ゼロの目標に対する進捗として開示している場合があると考えられる。

(3) 連結財務諸表を作成している場合の親会社や、「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）」のスコープ 3 カテゴリーに基づきカテゴリー15「投資」に関する開示を求められる報告企業は、投資先の 3 つのスコープの温室効果ガス排出の絶対総量の合計値を基礎として自社の開示を作成する場合があると考えられる。

9. さらに、当委員会は、サステナビリティ開示基準を開発するにあたり、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、原則として国際的な基準の定めを取り入れることとしており（適用基準案 BC9 項）、当該合計値の定めを検討するにあたり、次の事項についても考慮した。

(1) 国際サステナビリティ基準審議会（以下「ISSB」という。）が公表した IFRS S2 号「気候関連開示」では、当該合計値の開示は要求されていないものの、IFRS 財団よ

り公表された「IFRS サステナビリティ開示タクソノミ（案）」においては、当該合計値が設定されている[1]。

(2) 欧州のサステナビリティ開示基準である「欧州サステナビリティ報告基準（ESRS)」においては、当該合計値の開示が求められている[2]。

本公開草案において採用されなかった案

10. 本公開草案の審議の過程では、当該合計値の開示を求めるべきではないという異なる意見も聞かれた（気候基準案 BC103 項)。

(1) スコープ 1、スコープ 2 及びスコープ 3 温室効果ガス排出は、それぞれ、企業におけるリスク及び機会に対する影響、排出量の管理可能性及び管理のアプローチ、排出に関する責任の度合い等、情報の性格が大きく異なる。したがって、これらの排出量の合計値が、気候関連のリスク及び機会に関連する企業のパフォーマンスを表す指標とはいえないと考えられる。

(2) 企業によっては、スコープ 1 及びスコープ 2 と、スコープ 3 とでは、温室効果ガス排出量の削減に向けたマネジメントのアプローチやレベルが異なる場合がある。これらを合計するかどうかは、企業のマネジメントのアプローチやレベルに応じて企業自身が判断すべきものであり、画一的に合計値を要求することは望ましくない。

(3) 企業が合計値に関する目標を設定している場合は、当該企業が合計値を任意で開示することが考えられる。

Ⅳ. 寄せられたコメントの分析

寄せられたコメント

（公開草案における提案に賛成するコメント）

11. 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。

[1] 2024 年 4 月に IFRS 財団より公表された「IFRS サステナビリティ開示タクソノミ」においても、当該合計値が設定されている。

[2] CSRD-Delegated-Act-2023-5303-Annex-1 AR47
第 23 回サステナビリティ基準委員会（2023 年 10 月 16 日開催）審議事項 A2-3「温室効果ガス排出の絶対総量の開示」を参照のこと。

利用者、保証業務実施者及びその他の利害関係者[3]（個人）からのコメント

(1) 3 つのスコープの温室効果ガス排出の合計値は、主要な利用者にとって、企業がさらされている気候変動リスクの全体像を理解するうえで有用な情報であり、実際に、投資家は分析にあたって当該合計値から掘り下げて分析する場合が多い。

(2) 企業は、スコープ 3 のカテゴリー15（企業の投資に関連する排出又はファイナンスド・エミッション）を開示する際に、投資先の 3 つのスコープの温室効果ガス排出の合計値を用いるため、当該合計値の開示はその計算の合理化に役立つ。

(3) 3 つのスコープの温室効果ガス排出の合計値は、IFRS 財団が公表する「IFRS サステナビリティ開示タクソノミ」[4]及び金融庁が公表する「EDINET タクソノミ」のタクソノミ要素リスト[5]に含まれている。我が国の開示実務では、有価証券報告書において開示している内容にタクソノミの要素を設定する。そのため、開示要求事項としない場合にはタクソノミの要素を設定することができず主要な利用者の効率的な情報収集を阻害することになりかねない。

利用者からのコメント

(4) 合計値の開示を義務化することでスコープ 3 の絶対総量をカテゴリー別に計算することが必要となり、その開示が促進されることも期待される。

(5) 仮に開示を要求しない場合でも、実務では既に投資先企業のスコープ 3 の測定及び計測を投資家は求められており、開示が行われない場合は推測数値が使用されることになる。自ら数値を開示しなければ非合理的な数値が投資家の投資判断の前提として使われかねない。

(6) 気候基準案 BC103 項の「合計値の開示を要求しない」ことを支持する理由として、同項(1)では「排出量の管理可能性及び管理のアプローチ、排出に関する責任の度合い」について言及しているが、スコープ 3 温室効果ガス排出量をコントロールできないことが強調されすぎた場合、バリュー・チェーンに気候関連のリスク及び機会が与える影響を開示することとした意義がぶれてしまうことを懸念する。

[3] 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。
[4] 本資料脚注 1 参照
[5] 金融庁は、2023 年 12 月に公表した「2024 年版 EDINET タクソノミ」において、3 つのスコープの温室効果ガス排出の合計値にタグを設定している。

作成者からのコメント

(7) 3 つのスコープの温室効果ガス排出の合計値の開示は、特に企業の業務負荷を高めるものではないと考える。

(8) 3 つのスコープのそれぞれの開示があったうえで、合計値を開示するということであれば問題ない。

（公開草案における提案に反対するコメント）

12. 一方、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。

ISSB 基準に含まれていない定めを追加する場合、比較可能性を低下させる可能性があるとの利用者、作成者及びその他の利害関係者からのコメント

(1) 3 つのスコープの温室効果ガス排出の合計値は、SSBJ 基準独自の取扱いである。ISSB 基準と異なる要求事項を追加すると、開示される情報の比較可能性が低下する可能性がある。

ISSB 基準に含まれていない定めを追加する場合、コストが発生するとの作成者からのコメント

(2) 3 つのスコープの温室効果ガス排出の合計値の開示自体の作業負担は大きくないものの、一部でも ISSB 基準との差異が発生する余地がある場合には、企業において基準の動向をモニタリングするコストが発生する。

SSBJ の「開発にあたっての基本的な方針」に整合していないとの作成者、保証業務実施者からのコメント

(3) SSBJ 基準案で示された、3 つのスコープの温室効果ガス排出の合計値の開示を求める理由は、我が国の諸制度を考慮して SSBJ 基準独自の取扱いを追加するという「開発にあたっての基本的な方針」を踏まえたものとはいえない。

(4) IFRS S2 号と違う定めは、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きわ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。

3 つのスコープの温室効果ガス排出の合計値は、性格の異なる情報が混在しており、利用者の誤解を生じさせる可能性があるとの利用者、作成者、保証業務実施者及びその他の利害関係者（個人）からのコメント

(5) スコープ 1 及びスコープ 2 の温室効果ガス排出とスコープ 3 の温室効果ガス排出とでは、範囲、見積りの精度、温室効果ガスの排出期間、排出規模などが大きく異なる。また、リスク及び機会に対する影響、排出量の管理可能性、管理のためのアプローチ、責任の度合いなども異なる。このように、「情報の性格」が大きく異なるため、企業間での比較可能性が乏しく、利用者の誤解を生じさせる可能性がある。

(6) 合計値の開示が一律に要求される場合、当該情報がリスク及び機会を表すコア指標となるという認識が広がってしまうおそれがある。

スコープ 3 温室効果ガス排出量が比較的大きい場合、企業の削減努力等に関する情報が見えにくくなってしまう可能性があるとの利用者、作成者、保証業務実施者、その他の利害関係者（法人）からのコメント

(7) スコープ 3 の範囲によっては、事業活動に直接起因するスコープ 1 及びスコープ 2 の数値がスコープ 3 の数値よりも相対的に非常に小さくなる場合がある。そのため、スコープ 1 及びスコープ 2 の削減を目標としている企業の削減努力が、スコープ 3 の排出量の増加により覆い隠され、一部の投資家をミスリードする可能性がある。

ISSB 基準に含まれていない定めを追加するほどの重要性はないとの保証業務実施者からのコメント

(8) IFRS S2 号の定めに追加しなければならないほどの重要性はなく、IFRS S2 号との整合性を確保することが望ましい。

合計値の情報の有用性を疑問視する作成者、保証業務実施者からのコメント

(9) 合計値に意味があるのかどうか、疑問が残る。仮に、絶対総量の合計値の開示を求めるのであれば、合計値がどのような観点から利用者にとって有用な情報となるのかを具体的な形で示す必要があると考える。

(10) スコープ 3 の排出量は産業界全体で考えた場合、他の企業のスコープ 1、2 と集計が重複する。スコープ 3 の排出量とスコープ 1、2 の排出量を合算することは非合理である。

スコープ 1 及びスコープ 2 の温室効果ガス排出の合計値を求めるべきとの作成者からのコメント

(11) スコープ 3 温室効果ガス排出の算定ロジックは明確ではないため、SSBJ 基準の適用を開始した当初は、スコープ 1 及びスコープ 2 の合計値の開示を求めるべきと考える。

利用者の利便性を大きく阻害することはないとの作成者からのコメント

(12) 必要に応じて区分して開示されたスコープ 1、スコープ 2 及びスコープ 3 を合計することは情報利用者において比較的労力がかからないことが考えられ、当該合計値を開示しないことが利用者の利便性を大きく阻害することはないと考えられる。

タクソノミとは切り離して検討すべきとの作成者からのコメント

(13) 本論点は、「IFRS サステビリティ開示タクソノミ」とは切り離して検討すべき事項である。

（その他のコメント）

13. さらに、本論点に対し、次のようなコメントが寄せられた。

当該合計値の対象からファイナンスド・エミッションは除外すべきとの作成者からのコメント

(1) ファイナンスド・エミッションは、スコープ 3 の他のカテゴリーと比べて、算定方法は発展途上にあり、時系列の変動要素に排出削減効果以外の要素が多く含まれる場合がある。また、取引先企業の温室効果ガス排出の開示対象の拡大により、3 つのスコープの温室効果ガス排出の合計値が増加することが見込まれるため、当該合計値による経年比較や企業間比較の効果が乏しい可能性がある。したがって、ファイナンスド・エミッションは、当該合計値の対象から除外すべきと考える。

合計値の開示方法の明確化を求める、保証業務実施者からのコメント

(2) スコープ 2 の温室効果ガス排出について、ロケーション基準及びマーケット基準の両方を開示する場合、3 つのスコープの温室効果ガス排出の合計値もそれぞれのスコープ 2 の温室効果ガス排出に対応して 2 種類の合計値を開示する必要があるのだろうか。合計値の開示を要求する場合には、この点の明確化が必要と考える。

事務局による分析

14. 本公開草案における提案に対して寄せられた賛成及び反対のコメント（本資料第 11 項及び第 12 項参照）は、その理由も含め、当委員会において本公開草案を開発する過程で聞かれた意見（本資料第 8 項から第 10 項参照）と概ね同じであると考えられるものの、本論点に対して寄せられたコメントの多くは、本公開草案における提案に反対するコメントであった。

（ISSB 基準に含まれていない定め）

15. 本公開草案では、一部の項目について、IFRS サステナビリティ開示基準（以下「ISSB 基準」という。）には含まれていない定めを追加することを提案している。これらの提案は、「開発にあたっての基本的な方針」における、ISSB 基準の定めがある場合に SSBJ 基準独自の取扱いを追加し、SSBJ 基準独自の取扱いを選択することを認める場合[6]とは異なり、ISSB 基準にはない追加の要求事項を定めるものである。この点、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要求事項」第 62 項及び B27 項では、次の定めがあり、各法域が ISSB 基準に追加の要求事項を定めることを認めていると考えられる。

62	企業は、「IFRSサステナビリティ開示基準」により要求される情報について、規制当局が要求する情報など、他の要求事項を満たすために開示する情報と同じ場所に開示する場合がある。企業は、サステナビリティ関連財務開示が明瞭に識別可能であり、当該追加的な情報によって不明瞭にならないことを確保しなければならない（B27項参照）。
B27	企業は、サステナビリティ関連財務開示を明瞭に識別し、企業が提供する他の情報と区別しなければならない（第62項参照）。企業は重要性がある（material）情報を不明瞭にしてはならない。情報を省略したり誤表示したりするのと同様の影響（effect）を主要な利用者に与えるような方法で情報が伝達される場合、その情報は不明瞭になる。重要性がある（material）情報が不明瞭となる場合がある状況の例には、次のようなものが含まれる。 (a) 重要性がある（material）情報が、重要性がない（not material）追加的な情報と明瞭に区別されていない。 (b) 重要性がある（material）情報がサステナビリティ関連財務開示において開示されているが、使用されている言葉遣いがあいまい又は不明確である。 (c) サステナビリティ関連のリスク又は機会に関する重要性がある（material）情報が、サステナビリティ関連財務開示全体に散らばっている。

[6] 当委員会は、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ることとし、そのうえで、我が国の法令等の周辺諸制度との関係など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を基本的な方針としている（第 37 回サステナビリティ基準委員会 審議事項 A1「開発にあたっての基本的な方針」）。

(d) 類似していない情報項目が、不適切に集約されている。 (e) 類似した情報項目が、不適切に分解されている。 (f) どの情報に重要性がある（material）のかを主要な利用者が判断できないほどに、重要性がある（material）情報が重要性がない（immaterial）情報によって隠されている結果（result）として、サステナビリティ関連財務開示の理解可能性が低下している。

16. 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、これらの追加の定めについては、本資料第 12 項(3)及び(4)のコメントにおける ISSB 基準との整合性は問題にならないと考えられる。

17. また、もともと ISSB 基準にはない定めを追加しているため、ESRS を用いて開示を行う企業との間での国際的な比較可能性が高まる可能性は考えられるが、本資料第 12 項(1)のコメントで懸念されているように、国際的な比較可能性が低下する可能性はないと考えられる。

（合計値を求めるかどうかの検討）

18. 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、ISSB 基準にはない定めを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。

19. 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の絶対総量の合計値についても本資料第 8 項（気候基準案 BC101 項）における記述のとおり、利用者にとって情報が利用しやすくなると考えられたため提案したものである。また、企業にとっても、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必要はない。

20. 一方、SSBJ 基準においてもスコープ 1、スコープ 2 及びスコープ 3 それぞれの温室効果ガス排出の絶対総量の開示を求めることとしている[7]ため、これらの合計値については利用者において算定可能である。すなわち、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の絶対総量の合計値の開示は、利用者の算定の手間を削減するために求め

[7] 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絶対総量に関する開示については、第 40 回サステナビリティ基準委員会（2024 年 10 月 3 日開催）審議事項 A2-1「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」及び審議事項 A2-4「スコープ 3 温室効果ガス排出に関する開示」を参照のこと。

るものであり、重要性がある情報が欠如しているということにはならないとも考えられる。

21. 以上の議論により、スコープ 1 温室効果ガス排出、スコープ 2 温室効果ガス排出及びスコープ 3 温室効果ガス排出の絶対総量の合計値を開示しなければならないとする本公開草案の提案を変更し、当該合計値の開示を求めないこととしてはどうか。

（基準開発とタクソノミとの関係）

22. 本資料第 12 項(13)における記述のとおり、タクソノミについて考慮する必要はないとのコメントが寄せられている。タクソノミについては当局において今後対応されることになると考えられるが、開示基準の開発において結果として開示される情報が国際的に比較可能かどうかを検討するにあたり、当委員会においても「IFRS サステナビリティ開示タクソノミ 2024」などの国際的な基準設定主体から公表されたタクソノミを適宜考慮することがあると考えられる。

（「その他のコメント」に対する検討）

23. 本資料第 13 項の「その他のコメント」については、合計値を求めないことを提案しているため、本資料において検討を行わない。

Ⅴ．事務局による提案

24. 以上の検討を踏まえ、本公開草案の提案を変更し、次のようにすることが考えられるがどうか。

(1) 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の絶対総量の合計値の開示を求めないこととする。**（本公開草案から変更あり）**

ディスカッション・ポイント
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の絶対総量の合計値の開示に関する事務局の提案（本資料第 24 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