プロジェクト　IFRS S2 号に相当する基準の開発

項目　地球温暖化係数に関する取扱い

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）」

   (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、地球温暖化係数に関する取扱い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 28 項参照）。

   (1) 地球温暖化係数に関して、次の定めを置く。

   ① 温室効果ガス排出に関する開示を行うにあたり、7 種類の温室効果ガスを CO_2 相当量に集約しなければならない。**（本公開草案から変更なし）**

   ② 温室効果ガス排出を測定するにあたり、直接測定の方法による場合、報告期間の末日において利用可能な、最新の「気候変動に関する政府間パネル」（以下「IPCC」という。）の評価における、100 年の時間軸に基づく地球温暖化係数を用いて、7 種類の温室効果ガスを CO_2 相当量に変換しなければならない。**（本公開草案から変更なし）**

   ③ 温室効果ガス排出を測定するにあたり、見積りの方法による場合で、当該見積りにおいて使用する排出係数が、既に、構成する温室効果ガスを CO_2 相当量に変換したものである場合、報告期間の末日において利用可能な、最新の IPCC の評

価における、100 年の時間軸に基づく地球温暖化係数を用いて、排出係数を再計算することは要求されない。**（本公開草案から変更なし）**

④ 一方、温室効果ガス排出を測定するにあたり、見積りの方法による場合で、当該見積りにおいて使用する排出係数が、構成する温室効果ガスを CO_2 相当量に変換したものではない場合、報告期間の末日において利用可能な、最新の IPCC の評価における、100 年の時間軸に基づく地球温暖化係数を用いなければならない。**（本公開草案から変更なし）**

(2) 解説記事において、最新の IPCC の評価における、100 年の時間軸に基づく地球温暖化係数を提供する。**（本公開草案に含まれていない提案）**

(3) また、解説記事において、「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。）を用いる場合の地球温暖化係数の取扱いに関する情報を提供する。**（本公開草案に含まれていない提案）**

Ⅲ. これまでの議論

（１）問題の所在

（ISSB 基準における定め）

5. IFRS サステナビリティ開示基準（以下「ISSB 基準」という。）では、温室効果ガス排出の開示について、企業間の比較可能性を向上させ、また、温室効果ガス排出のデータに最新の科学的知見を反映させることを目的として、報告期間の末日において利用可能な、最新の IPCC の評価における、100 年の時間軸に基づく地球温暖化係数を用いて、7 種類の温室効果ガスを CO_2 相当量に変換し、集約することが要求されている（IFRS S2 号「気候関連開示」（以下「IFRS S2 号」という。）B20 項、B21 項及び BC92 項）。なお、IPCC 報告書は、約 5 年から 7 年ほどのインターバルで公表されている。

6. また、排出係数によりガスが既に CO_2 相当量に変換されている場合、地球温暖化係数を用いて再計算することは要求されていないものの、CO_2 相当量に変換されていない排出係数を用いる場合は、報告期間の末日において利用可能な、最新の IPCC の評価における、100 年の時間軸に基づく地球温暖化係数を用いることが要求されている（IFRS S2 号 B22 項）。

（本公開草案における提案）

7. 本公開草案では、ISSB 基準を取り入れ[1]、地球温暖化係数について次のように提案した。

(1) 温室効果ガス排出に関する開示を行うにあたり、7 種類の温室効果ガスを CO_2 相当量に集約しなければならない（気候基準案第 67 項）。

(2) 温室効果ガス排出を測定するにあたり、直接測定の方法による場合、報告期間の末日において利用可能な、最新の IPCC の評価における、100 年の時間軸に基づく地球温暖化係数を用いて、7 種類の温室効果ガスを CO_2 相当量に変換しなければならない（気候基準案第 68 項）。

(3) 見積りにおいて使用する排出係数が、既に、構成する温室効果ガスを CO_2 相当量に変換したものである場合、報告期間の末日において利用可能な、最新の IPCC の評価における、100 年の時間軸に基づく地球温暖化係数を用いて、排出係数を再計算することは要求されない。

一方、見積りにおいて使用する排出係数が、構成する温室効果ガスを CO_2 相当量に変換したものではない場合、報告期間の末日において利用可能な、最新の IPCC の評価における、100 年の時間軸に基づく地球温暖化係数を用いなければならない（気候基準案第 70 項）。

Ⅳ. 寄せられたコメントの分析

8. 本論点に対し、次のように、温対法を用いる場合の地球温暖化係数の取扱いについて明確化を求め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、以下同じ。）。

(1) 温対法に基づく測定では、必ずしも「報告期間の末日において利用可能な、最新の」（気候基準案第 70 項）係数が用いられるとは限らず、タイムラグが生じ得ると考えられる。気候基準案第 51 項ただし書きを適用して、温対法に基づく測定をする場合における第 70 項の適用関係が不明瞭であるため、明確化が望まれる（保証業務実施者）。

(2) 温対法による地球温暖化係数（令和 6 年 4 月 1 日施行）と IPCC の第 6 次報告書における地球温暖化係数は異なっている。日本語での最新の IPCC における 100 年の時間

[1] 第 22 回サステナビリティ基準委員会（2023 年 10 月 2 日）審議事項 A2-4「CO_2 相当量に変換した温室効果ガスの集約」

軸に基づく地球温暖化係数の提供や、温対法による地球温暖化係数との比較など、企業への情報提供の整備が必要だと思われる（その他の利害関係者[2]（個人））。

Ⅴ. 2024 年 9 月の TIG 会議において ISSB スタッフより示された IFRS S2 号第 29 項(a)(ⅱ)の解釈

9. ISSB は、2023 年 9 月に ISSB 基準の導入支援を目的として IFRS S1 号及び IFRS S2 号に関する移行支援グループ（以下「TIG」という。）を設置し、ISSB 基準を適用するうえで利害関係者から寄せられた質問について、公開の場で議論を行っている。TIG は意思決定機関ではなく、TIG 会議において示された ISSB スタッフの見解は ISSB の公式見解ではない。ISSB には、TIG 会議での議論の状況が報告されており、TIG 会議における議論を踏まえ ISSB において ISSB 基準を再検討するかどうかは ISSB が判断することとなっている[3]。

10. 2024 年 9 月に開催された TIG 会議において、GHG プロトコル（2004 年）とは異なる方法により測定することを容認する IFRS S2 号第 29 項(a)(ⅱ)の適用に関して、次の議論がなされた[4]（下線は SSBJ 事務局による強調）。

アジェンダ・ペーパー（AP）5「法域の当局が異なる地球温暖化係数の数値の使用を強制している場合における、最新の IPCC 評価における地球温暖化係数の数値の使用」

（論点）

法域において、最新の地球温暖化係数とは異なる地球温暖化係数の使用が求められている場合、IFRS S2 号 B21 項の要求事項（報告期間の末日時点で利用可能な最新の地球温暖化係数を用いることが求められる。）にかかわらず、IFRS S2 号第 29 項(a)(ⅱ)を適用し、最新の地球温暖化係数に変換しないことが認められるのか。

（スタッフの見解）

IFRS S2 号第 29 項(a)(ⅱ)の要求事項は、<u>GHG プロトコル（2004 年）を測定方法（measurement method）として用いることにのみ適用され、IFRS S2 号の他の要求事項を変更するものではない</u>。このため、IFRS S2 号 B21 項の要求事項を明示的に免除するものではない。

[2] 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。
[3] https://www.ifrs.org/groups/tig-ifrs-s1-and-ifrs-s2/#about
[4] https://www.ifrs.org/news-and-events/calendar/2024/september/transition-implementation-group-on-ifrs-s1-and-ifrs-s2/

（IFRS S2 号第 29 項(a)(ⅱ)と ISSB 基準の他の定めとの関係）

ISSB 基準では、IFRS S2 号第 29 項(a)(ⅱ)と温室効果ガス排出の測定（及び開示）に関連する IFRS S2 号の要求事項との相互関係について、次のように説明されている。

(1) IFRS S2 号 B25 項は、報告企業の一部の企業が法域の要求事項に従わなければいけない状況においても、IFRS S2 号第 29 項(a)(ⅱ)によって報告企業全体の温室効果ガス排出を開示するという要求事項は免除されないことを説明している。

(2) IFRS S2 号 B25 項は、IFRS S2 号第 29 項(a)(ⅱ)によってスコープ 3 温室効果ガス排出の開示要求が免除されないことを説明している。

(3) IFRS S2 号 B33 項は、温室効果ガス排出の測定に用いる方法によらず、スコープ 3 温室効果ガス排出の測定に含まれるカテゴリーを開示することを求めている。

(4) IFRS S2 号 B41 項は、IFRS S2 号第 29 項(a)(ⅱ)の免除が適用される場合でも、スコープ 3 フレームワークを適用することを求めている。

11. AP5 に示された ISSB スタッフの見解に対しては、TIG メンバーから、同意しないとの意見や、実務上の煩雑さを指摘する意見が聞かれた。ISSB において再検討するかどうかは現時点では未定である。

Ⅵ. 事務局による分析

（1）TIG 会議における ISSB スタッフの見解に関する分析

12. TIG 会議における ISSB スタッフの見解（本資料第 10 項参照）によれば、IFRS S2 号第 29 項(a)(ⅱ)の要求事項は、GHG プロトコル（2004 年）を測定方法（measurement method）として用いることにのみ適用され、IFRS S2 号の他の要求事項を変更するものではないとのことである。

13. この点、ISSB スタッフの見解において、「測定方法（measurement method）」に何が該当するかについて説明されていないものの、地球温暖化係数については、測定方法に含まれないとの解釈が示されている。

14. しかし、IFRS S2 号第 29 項(a)(ⅱ)が、次の要求事項には適用されないことが示されたものの、温室効果ガス排出量を最新の地球温暖化係数を用いて変換しなければならないとする理由は説明されていないと考えられる。むしろ、IFRS S2 号第 29 項(a)(ⅱ)が適用されない場合が、次のそれぞれの要求事項により限定列挙されているとも考えられる。

- スコープ 3 温室効果ガス排出の開示（IFRS S2 号 B25 項）
- スコープ 3 温室効果ガス排出のカテゴリー別の開示（IFRS S2 号 B33 項）
- スコープ 3 測定フレームワーク（IFRS S2 号 B41 項）

15. 本資料第 9 項において記述しているとおり、本資料第 10 項の見解は ISSB スタッフの見解であり、ISSB の公式見解ではない。

ディスカッション・ポイント
TIG 会議における ISSB スタッフの見解に関する分析（本資料第 12 項から第 15 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）法域の当局又は企業が上場する取引所が、温室効果ガス排出を測定するにあたり GHG プロトコル（2004 年）とは異なる方法を用いることを要求しており、当該方法を用いることを選択している場合

16. ISSB の公式見解ではないものの、ISSB スタッフより、IFRS S2 号第 29 項(a)(ⅱ)の要求事項が温室効果ガス排出の測定方法に限定され、地球温暖化係数については、報告期間の末日において利用可能な、最新の IPCC の評価における、100 年の時間軸に基づく地球温暖化係数を用いなければならないとの解釈が示された（本資料第 10 項参照）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（以下「SSBJ 基準」という。）において追加の対応が必要かどうか、検討することが考えられる。

17. 具体的には、法域の当局等が要求する測定方法において、最新の地球温暖化係数が用いられていない場合に、常に最新の地球温暖化係数を用いて再計算することを求めるかどうか検討することが考えられる。

18. ここで、IFRS S2 号 B22 項では、構成するガスが既に CO_2 相当量に変換されている場合、最新の地球温暖化係数が用いられていないときでも、排出係数を再計算することは要求されないと定められており（本資料「別紙」参照）、TIG 会議におけるスタッフの見解は、当該定め自体を変更するものではないと考えられる。

19. このため、法域の当局等が要求する測定方法において、最新の地球温暖化係数が用いられていない場合に、最新の地球温暖化係数を用いて再計算しなければならないかどうかは、IFRS S2 号 B22 項を取り入れた気候基準案第 70 項（本資料第 7 項(3)参照）に基づき、当該法域の測定方法の定めを踏まえ企業が判断することが考えられる。

20. 具体的には、法域の当局等が要求する測定方法が CO_2 相当量への変換後の排出量を報告することを求める定めとなっており、「排出係数により構成するガスが既に CO_2 相当量に変換されている」（IFRS S2 号 B22 項／気候基準案第 70 項）と判断される場合、同じような計算を二度行うことで追加のコストがかかることを避けるという IFRS S2 号第 29 項(a)(ⅱ)の定めの趣旨を踏まえると、SSBJ 基準においても、当局により指定された地球温暖化係数に基づくことが求められると考えられる。

ディスカッション・ポイント
GHG プロトコル（2004 年）とは異なる方法を選択している場合の地球温暖化係数の取扱いに関する検討（本資料第 16 項から第 20 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）温対法を用いる場合

21. 2024 年 4 月から施行されている改正温対法では、算定対象活動及び排出係数の全面的な見直しが行われ[5]、改正温対法において用いることが要求される地球温暖化係数は、現時点で最新の IPCC 第 6 次報告書ではなく、IPCC 第 5 次報告書に基づく数値とされている[6]。

22. 温対法は、我が国の温室効果ガス排出量の可視化等のための制度であり、環境省の検討会において、温対法の排出係数等は、国家インベントリと整合的に設定されるように提言がなされている。また、国家インベントリの算定で用いる地球温暖化係数は、パリ協定締約国間において、IPCC 第 5 次報告書に基づくことが定められている。このため、パリ協定締約国間の決定等に変更がない限り、IPCC 第 5 次報告書に基づく数値が今後も継続して用いられることが考えられる。

23. ここで、温対法は、用いる排出係数と地球温暖化係数が政令においてそれぞれ指定されており、温室効果ガスの種類別に、CO_2 相当量への変換後の排出量を報告することが求められている。温対法において原則として用いることとされている「省エネ法・温対法・フロン法電子報告システム（通称：EEGS（イーグス））」では、排出活動の種類を選択し活動量を入力することにより、政令上定められている排出係数及び地球温暖化係数が自動的に選択され、温室効果ガス排出量が算定される仕組みとなっている[7]。政令上、排出係

[5] https://ghg-santeikohyo.env.go.jp/files/manual/chpt1_5-0.pdf
[6] https://ghg-santeikohyo.env.go.jp/files/about/changes_2024_rev2.pdf
[7] https://ghg-santeikohyo.env.go.jp/manual/eegs

数と地球温暖化係数は別個に規定されているため、温対法を用いて SSBJ 基準に基づく開示を作成することを選択する場合は、排出係数を最新の地球温暖化係数に基づき再計算することは可能であるものの、その場合、同じような計算を二度行うことで追加のコストがかかることを避けるという IFRS S2 号第 29 項(a)(ⅱ)の要求事項の趣旨に反することになると考えられる。このため、温対法において用いる特定の排出係数と地球温暖化係数が指定されており、その他の方法が認められていないことを踏まえると、排出係数を最新の地球温暖化係数に基づき再計算することは要求されないと考えられる。

ディスカッション・ポイント
温対法を用いる場合の地球温暖化係数の取扱いに関する検討（本資料第 21 項から第 23 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）地球温暖化係数に関する解説記事

24. 地球温暖化係数については、最新の IPCC の評価における 100 年の時間軸に基づく地球温暖化係数を日本語で提供すること等に対する要望が寄せられている。

25. IPCC 報告書は、本資料第 5 項に記述したとおり、約 5 年から 7 年ほどのインターバルで公表されている政府間の取組みであり、比較的容易に情報を入手することが可能と考えられる。

26. このため、解説記事において、最新の IPCC の評価における、100 年の時間軸に基づく地球温暖化係数を提供することとし、新たな報告書が公表された場合は、地球温暖化係数のみを当委員会事務局において翻訳し、解説記事を更新することを通じて、SSBJ 基準に基づく開示を作成するにあたり用いる地球温暖化係数を周知することが考えられるがどうか。

27. また、解説記事において、温対法を用いる場合の地球温暖化係数の取扱いに関する、本資料第 21 項から第 23 項の情報を提供す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
地球温暖化係数に関する解説記事に関する検討（本資料第 24 項から第 27 項参照）について、ご質問やご意見があればいただきたい。

Ⅶ. 事務局による提案

28. 以上の検討を踏まえ、地球温暖化係数に関する取扱いについては、次のようにすることが考えられるがどうか。

(1) 地球温暖化係数に関して、次の定めを置く。

① 温室効果ガス排出に関する開示を行うにあたり、7 種類の温室効果ガスを CO_2 相当量に集約しなければならない。**（本公開草案から変更なし）**

② 温室効果ガス排出を測定するにあたり、直接測定の方法による場合、報告期間の末日において利用可能な、最新の IPCC の評価における、100 年の時間軸に基づく地球温暖化係数を用いて、7 種類の温室効果ガスを CO_2 相当量に変換しなければならない。**（本公開草案から変更なし）**

③ 温室効果ガス排出を測定するにあたり、見積りの方法による場合で、当該見積りにおいて使用する排出係数が、既に、構成する温室効果ガスを CO_2 相当量に変換したものである場合、報告期間の末日において利用可能な、最新の IPCC の評価における、100 年の時間軸に基づく地球温暖化係数を用いて、排出係数を再計算することは要求されない。**（本公開草案から変更なし）**

④ 一方、温室効果ガス排出を測定するにあたり、見積りの方法による場合で、当該見積りにおいて使用する排出係数が、構成する温室効果ガスを CO_2 相当量に変換したものではない場合、報告期間の末日において利用可能な、最新の IPCC の評価における、100 年の時間軸に基づく地球温暖化係数を用いなければならない。**（本公開草案から変更なし）**

(2) 解説記事において、最新の IPCC の評価における、100 年の時間軸に基づく地球温暖化係数を提供する。**（本公開草案に含まれていない提案）**

(3) また、解説記事において、温対法を用いる場合の地球温暖化係数の取扱いに関する情報を提供する。**（本公開草案に含まれていない提案）**

ディスカッション・ポイント
地球温暖化係数に関する事務局の提案（本資料第 28 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

IFRS S2 号「気候関連開示」からの抜粋

29　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。

(a) 温室効果ガス ― 企業は、次のことを行わなければならない。

(i) CO_2相当のメートル・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（absolute gross）を開示する（B19項からB22項参照）。これは、次のように分類する。

(1) 「スコープ1」の温室効果ガス排出

(2) 「スコープ2」の温室効果ガス排出

(3) 「スコープ3」の温室効果ガス排出

(ii) 「温室効果ガスプロトコルの企業算定及び報告基準（2004年）」に従って企業の温室効果ガス排出を測定する。ただし、法域の当局又は企業が上場する取引所が、企業の温室効果ガス排出を測定するうえで異なる方法を用いることを要求している場合を除く（B23項からB25項参照）。

B20　第29項(a)は、企業が、CO2相当のメートル・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（absolute gross）を開示することを要求している。企業は、当該要求事項を満たすために、7種類の温室効果ガスをCO2相当量に集約しなければならない。

B21　企業が企業自身の温室効果ガス排出を測定するために直接測定を用いる場合、報告日時点で利用可能な最新の「気候変動に関する政府間パネル」の評価における、100年の時間軸に基づく地球温暖化係数の数値を用いて、7種類の温室効果ガスをCO_2相当量に変換することが要求される。

B22　企業が企業自身の温室効果ガス排出を見積るために排出係数を用いる場合、企業は、企業自身の温室効果ガス排出を測定する基礎として、企業の活動を最も表現する排出係数を使用しなければならない（B29項参照）。これらの排出係数により、構成するガスが既にCO_2相当量に変換されている場合、企業は、報告日時点で利用可能な最新の「気候変動に関する政府間パネル」の評価における、100年の時間軸に基づく地球温暖化係数の数値を使用して、排出係数を再計算することは要求されない。しかし、企業がCO_2相当量に変換されていない排出係数を用いる場合、企業は、報告日時点で利用可能な最新の「気候変動に関する政府間パネル」の評価における、100年の時間軸に基づく地球温暖化係数の数値を使用しなければならない。

「IFRS S2 号『気候関連開示』に関する結論の根拠」からの抜粋

BC91　公開草案は、企業が温室効果ガス排出を計算するために用いることが要求されるインプットを定めなかった。公開草案に対する数名のコメント提出者は、「GHGプロトコルのコーポレート基準」は温室効果ガス排出の測定のための共通の基礎であるものの、温室効果ガス排出を計算するにあたり、企業が具体的なインプットを選択し、具体的な仮定を置くことを認めているとコメントした。これらの変数には、地球温暖化係数（GWP）の数値及び排出係数が含まれる。企業が利用するGWPの数値及び排出係数の違い（variations）は、企業の開示の比較可能性を損なうことがある。

BC92　GWPの数値は、7種類の温室効果ガス（BC98項参照）を標準化された指標（CO_2相当）に変換するために適用される乗数であり、企業がさまざまな温室効果ガスを温室効果ガス排出総量データに変換し集約することを可能にする。最も頻繁に使用されるGWPの数値は、「気候変動に関する政府間パネル」（IPCC）によって定義されている。これらの数値は、定期的に公表されるIPCC評価報告書において精緻化される。2023年6月現在、最新のGWPの数値は「IPCC第6次評価報告書[8]」において定義されている。ISSBは、企業が構成する温室効果ガスをCO_2相当に変換するにあたり、最新のIPCC評価報告書に基づくGWPの数値を用いるという要求事項を導入することを決定した。この要求事項は、企業間の温室効果ガス排出の開示の比較可能性を向上させ、温室効果ガス排出のデータが最新の科学的知見を反映することを確保することを意図している。このアプローチは、最新のGWPの数値の利用を推奨している「GHGプロトコルのコーポレート基準」と整合的である。

BC93　ISSBは、最新の更新されたGWPの数値を用いて温室効果ガスをCO_2相当に変換することを企業に要求しているが、場合によっては、企業が事業を営んでいる法域及び企業が温室効果ガス排出を測定するために用いるデータの情報源に応じて、企業が用いるGWPの数値が異なる可能性があることも認識している。例えば、排出係数（企業が活動データを温室効果ガス排出の情報に変換するために用いられる。）は既に、GWPの数値を用いてCO_2相当に変換されていることが多く、そのGWPの数値は、IPCCの直近に更新されたGWPの数値と整合している場合もあれば、整合していない場合もある。企業が、活動を最もよく表現する排出係数を識別しており、これらがCO_2相当でのみ利用可能で、最新のGWPの数値に基づいていない場合、企業は当該排出係数を用いることを要求される。さらに、企業は、自身の温室効果ガス排出を測定するために用いた測定アプローチ、インプット及び仮定、並びにこれらの測定アプローチ、インプット及び仮定が企業の温室効果ガス排出に関連性がある理由を一般目的財務報告書の利用者が理解できるようにする情報を開示することが要求される（BC95項参照）。この開示要求の一部として、企業はどのGWPの数値を用いているのか、また、必要な場合には、最新のIPCC報告書からの更新されたGWPの数値を用いなかった理由を説明することを要求される。

8　気候変動に関する政府間パネル、「気候変動2022：影響（impacts）、適応及び脆弱性」、気候変動に関する政府間パネル第2作業部会第6次評価報告書、2022年