プロジェクト　IFRS S2 号に相当する基準の開発

項目　気候基準案第 53 項及び第 54 項に関する検討

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、気候基準案第 53 項及び第 54 項に関する検討を行うことを目的としている。

4. なお、寄せられたコメントの中には、経過措置及び任意で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。）を適用する場合の取扱いに関するものが含まれていたが、経過措置及び任意で SSBJ 基準を適用する場合の取扱いは、別途、まとめて検討を行う予定であるため、本資料では扱っていない。

Ⅱ．事務局による提案の要約

5. 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 45 項参照）。

   (1) サステナビリティ関連財務開示（及び関連する財務諸表）の報告期間と、温室効果ガス排出量の算定期間との間に差異が生じる場合、合理的な方法により調整し、報告期間に係る排出量を算定しなければならないと定める。**（本公開草案から変更あり）**

   (2) 「合理的な方法」については、解説記事により情報を提供する。**（本公開草案に含まれていない提案）**

(3) 「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。）の対象企業が、当該制度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次の定め（気候基準案第 53 項及び第 54 項）を削除する。**（本公開草案から変更あり）**

温対法に基づく温室効果ガス排出量の報告

53. 第 46 項(1)に関連して、温室効果ガス排出の測定にあたり、「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。）の対象企業が、第 51 項ただし書きに従い、当該制度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、サステナビリティ関連財務開示の公表承認日において既に当局に提出した温室効果ガス排出量のデータのうち、直近のものを用いなければならない。

54. 第 53 項において、温室効果ガス排出量の報告のための算定期間と当該企業のサステナビリティ関連財務開示（及び関連する財務諸表）の報告期間の差異が 1 年を超える場合、次の事項を開示しなければならない。

(1) 温室効果ガス排出量の報告のための算定期間と当該企業のサステナビリティ関連財務開示（及び関連する財務諸表）の報告期間の差異が 1 年を超えている旨

(2) 温室効果ガス排出量の報告のための算定期間

(3) (2)の末日からサステナビリティ関連財務開示（及び関連する財務諸表）の報告期間の末日までの間に、企業の温室効果ガス排出に関する重大な事象が発生したか又は状況の重大な変化があった場合、その内容及び影響

(4) 上記(1)から(3)の変更について、再度公開草案を公表しない。

(5) 解説記事において、温対法を用いる場合の排出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）**

(6) 制度設計の変更等を要望するコメント（後述の第 40 項参照）については、金融庁に伝える。

Ⅲ. これまでの議論

（１）ISSB 基準における定め

6. IFRS サステナビリティ開示基準（以下「ISSB 基準」という。）では、原則として「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。）に従い温室効果ガス排出を測定することを要求している。

7. 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、そのような場合にも、GHG プロトコル（2004 年）に従って温室効果ガス排出を測定することを求めることとすれば、追加のコストが生じる可能性があることから、法域の当局等が要求する異なる方法を用いることができるとしている（IFRS S2 号「気候関連開示」（以下「IFRS S2 号」という。）第 29 項(a)(ⅱ)ただし書き、B24 項、B25 項及び BC88 項）。

（２）本公開草案における提案

8. 本公開草案では、GHG プロトコル（2004 年）に従って温室効果ガス排出を測定しなければならないと提案している。ただし、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うえで 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いる場合、当該方法を用いることができると提案した（気候基準案第 51 項）。

9. また、我が国においては、温対法における温室効果ガス排出量の報告のための算定期間と、当該企業のサステナビリティ関連財務開示（及び関連する財務諸表）の報告期間に差異が生じる場合が認められたことから、温対法に関する追加の定めとして、サステナビリティ関連財務開示の公表承認日において、既に当局に提出した温室効果ガス排出量のデータのうち、直近のものを用いなければならないとすることを提案した（気候基準案第 53 項）。

10. さらに、算定期間と報告期間の差異が 1 年を超える場合、追加で次の事項の開示を求めることを提案した（気候基準案第 54 項）。

    (1) 温室効果ガス排出量の報告のための算定期間と当該企業のサステナビリティ関連財務開示（及び関連する財務諸表）の報告期間の差異が 1 年を超えている旨

    (2) 温室効果ガス排出量の報告のための算定期間

    (3) (2)の末日からサステナビリティ関連財務開示（及び関連する財務諸表）の報告期間の末日までの間に、企業の温室効果ガス排出に関する重大な事象が発生したか又は状況の重大な変化があった場合、その内容及び影響

11. 本公開草案における提案（本資料第 8 項から第 10 項参照）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 1 を参照いただきたい。

（３）本公開草案において採用されなかった案

12. 一方、当委員会における審議の過程では、温対法に基づく温室効果ガス排出量の報告のための算定期間について、次の異なる意見が聞かれた。

(1) サステナビリティ関連財務開示（及び関連する財務諸表）の報告期間と温対法の報告のための算定期間の差異に上限（例えば、1 年）を設けるべきである。

(2) 温対法の報告のための算定期間がサステナビリティ関連財務開示（及び関連する財務諸表）の報告期間と異なる場合でも、サステナビリティ関連財務開示（及び関連する財務諸表）と同じ報告期間を対象としなければならないとすべきである。

13. 本公開草案において採用されなかった案（前項参照）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 1 を参照いただきたい。

Ⅳ．寄せられたコメントの分析

（１）寄せられたコメントの概要

14. 本公開草案に対して寄せられたコメントの概要は、次のとおりである。なお、GHG プロトコル（2004 年）のみを用いることを求めるべきとの趣旨のコメントについては、審議事項 A2-1「気候基準案第 51 項に関する検討」に記述している。

(1) 本公開草案の提案（本資料第 8 項から第 10 項参照）に賛成するコメント

(2) 本公開草案の提案（本資料第 8 項から第 10 項参照）に反対し、次の提案を検討すべきとのコメント

① GHG プロトコル（2004 年）とは異なる方法により測定することができるとする場合においても、算定期間と報告期間の一致を求める。

② 当局に提出前の温室効果ガス排出量を用いることができるとする。

③ 算定期間と報告期間が同一になるよう、調整計算を行うことができるとする。

④ 算定期間と報告期間に差異が生じる場合、期間の差異に上限を定める。

⑤ 算定期間と報告期間に差異が生じる場合、追加の開示を求める。

(3) 基準の明確化を求めるコメント

(4) その他（コメント対応表において対応予定）

（２）寄せられたコメント

15. 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（括弧内はコメント提出者の属性、以下同じ。）。

現行制度において本提案は妥当であるとのコメント

(1) 決算日後 3 か月以内に有価証券報告書を提出するという日本の現行の制度開示のスケジュール及び現在の温室効果ガス排出の算定実務を踏まえると、既に当局に提出した温室効果ガス排出量のデータのうち、直近のものを用いるという提案は妥当である（利用者及び作成者）。

(2) 適時のデータは理想であるが、データ測定の実務を既存の規制と整合させることの重要性を認識している（利用者）。

(3) 本公開草案における提案とともに、関連する財務諸表と同時に報告することを求めることで、温室効果ガス排出量の報告が効率化され、投資家が排出量データにタイムリーにアクセスできるようになることが考えられる（利用者）。

(4) 報告期間の差異による温室効果ガス排出量の相違については、実績が確定したところで企業のウェブサイト等で開示することも考えられる（作成者）。

排出量の計算を 2 度行うことを回避する趣旨から妥当であるとのコメント

(5) 報告期間と温室効果ガス排出量の算定期間の差異を調整するために排出量を再計算することは負担が大きく、投資家としても当該期間の差異は気にならない（利用者）。

(6) 事業会社にとっては、温室効果ガス排出の報告を期間調整せず直接使えるのであれば負担減となる（利用者）。

(7) 当局に報告する数値をそのまま使うことにより、同じような数値を 2 度計算することを回避する便益を企業は得られる。また、サステナビリティ関連財務開示（及び関連する財務諸表）の報告期間と温対法の報告のための算定期間の差異の懸念については、気候基準案第 54 項で対処されていると考えられる（その他の利害関係者（個人））。

同意するものの、実務上の配慮が必要であるとのコメント

(8) 現状の実務においては、温対法の報告が 7 月、SBT 等に準拠する CDP 報告が 9 月、その数値を 11 から 1 月に第三者監査を受け、監査後の数値を有価証券報告書に記載している。このため、財務諸表の報告対象期間と 1 年異なる（n-1）期間の温室効果ガス排出量を掲出している形で許容されている。仮に、財務諸表の報告期間と本サステナビリティ開示の報告期間の合致を優先させた場合には、温室効果ガスは推計値が多く採用されることになり、その後変動する（修正する）こととなる。保証が有効に機能しないことに加え、有価証券報告書の訂正報告が頻発する事態を招くなど管理または作業上の煩雑さが増し、投資家側も提供情報による混乱を引き起こすことが想定される。現状の温対法・GHG プロトコルの実務報告やその保証作業を検証していただき、実態に即した基準となることを強く希望する（作成者）。

データの信頼性の観点からのコメント

(9) 関係当局への報告は責任を伴うものであり、報告データには一定の信頼性がある。期間調整を強制することは、企業負荷が増加するだけでなく、当局へ報告したデータとは異なるデータが開示されることにより、データの信頼性が損なわれる可能性がある。仮に 1 年を超えて報告対象期間が乖離するとしても、乖離は最長でも 15 か月であり無制限ではない。また、1 年超の乖離に対しては追加開示が要請されており、乖離による不利益を一定程度緩和していると考えられる（作成者）。

16. 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。なお、GHG プロトコル（2004 年）のみを用いることを求めるべきとの趣旨のコメントについては、審議事項 A2-1「気候基準案第 51 項に関する検討」において記述している。

GHG プロトコル（2004 年）とは異なる方法により測定することができるとする場合においても、算定期間と報告期間の一致を求めるべきとのコメント

(1) サステナビリティ関連財務開示は、財務諸表を補足・補完する情報であるため、つながりのある情報の観点から、報告期間と算定期間は同一とすることを求めるべきである。また、報告期間の一致を要求しない結論となる場合であっても、財務諸表とのつながりを一定程度担保する観点から、開示される温室効果ガス排出量と報告対象期間における排出量との間に重要な差異が存在することが見込まれる場合には、重要な差異が見込まれる旨並びにその規模及び要因を開示することを求めるべきである（利用者、作成者及びその他の利害関係者（法人））。

(2) 温室効果ガス排出量は、気候変動における最も基礎的かつ最も重要な情報であり、財務報告期間と差異があることは、エンゲージメントの進捗管理等においても困難を生じさせ、ダイベストメントを含めた投資判断、議決権行使判断にも影響する。このことは日本企業がグローバル企業との競争において不利にさらされることにもつながる。（利用者）。

(3) 報告期間と算定期間の差異により、スコープ 3 カテゴリー15 の開示や、金融機関におけるファイナンスド・エミッションの開示に必要なデータが収集されない等、影響を与える可能性が考えられる（利用者）。

(4) 報告期間と算定期間の差異が大きい場合、排出原単位（例えば、売上高当たり温室効果ガス排出量）などの重要な指数の有用性が低下する可能性や、混乱を生じさせる可能性を懸念する（利用者、保証業務実施者及びその他の利害関係者（法人））。

(5) 算定期間の相違によって当該指標を含むサステナビリティ開示全体の有用性低下につながるとともに、関連する財務諸表の報告期間と一致した開示を求める ISSB 基準の定めとの差異になる可能性が高く、また、インターオペラビリティを確保する観点からも、問題があるため、温対法が定める算定方法の利用は認められるべきであるものの、指標算定の対象期間に関しては、開示される指標に重要な影響を及ぼさない場合を除き、原則として指標の算定期間と企業の報告期間の一致を求めるように修正すべきである。また、温室効果ガス排出量の算定期間と報告期間の一致についても、重要性の原則が適用されることを、基準又は結論の背景において明確にすべきである（保証業務実施者）。

(6) プライム市場上場企業が、強制適用時期までに、報告期間と算定期間を一致させるための十分な準備期間を確保することは可能であると考える（保証業務実施者）。

(7) 報告企業の中で、GHG プロトコル（2004 年）に基づく開示を行っている企業と、温対法により測定することを選択した企業が含まれる場合、スコープ 1 からスコープ 3 の中で測定方法が異なる可能性や、親会社と子会社の測定方法が異なる可能性があり、報告企業の中で開示が複雑になり保証の工数もかかることや、当該企業の期間比較が困難となる可能性が考えられる（その他の利害関係者（法人））。

(8) 財務及び非財務情報は対象期間の不一致は、国内の官民による排出量削減への取組みが進む中、1 年遅れの排出量情報を活用することで日本企業の排出量が実態よりも過大に示されるリスクや、最新の気候関連リスクとの不整合が懸念される。その結果、他地域の企業を含めて評価を行う国際的な投資家や事業パートナーなどは、日

本企業の脱炭素化に資する取組の適切な評価が行えず、潜在的な事業リスクにつながる懸念がある（その他の利害関係者（法人））。

(9) 温対法に基づく報告は、スコープ 1 及びスコープ 2 温室効果ガス排出が対象となっているものと認識しているが、当該規定を適用した場合、スコープ 3 の算定期間も温対法と同様の算定期間において開示すべきであり、本基準内において明記すべきではないか（作成者）。

(10) IFRS S2 号 B19 項が異なる報告期間を認めているのはバリュー・チェーン上の企業に関する排出量情報であり、その企業が報告企業とは異なる報告期間を有している場合の例外に関する定めとの理解である。したがって、温対法とは範囲が異なるとともに、1 年以上の差異を許容していると考えることは難しいと思われる。（その他の利害関係者（個人））。

当局に提出前の温室効果ガス排出量を用いることができるとすべきとのコメント

(11) 既に当局に提出した温室効果ガス排出量のデータのみならず、見積りなどで算出した当局提出前の温室効果ガス排出量のデータも利用できるようにするべきである（保証業務実施者）。

算定期間と報告期間が同一になるよう、調整計算を行うことができるとすべきとのコメント

(12) 温対法に基づく排出量を用いることを選択する場合においても、ISSB 基準と SSBJ 基準の同時準拠（デュアル・コンプライアンス）の表明が可能となるよう、温室効果ガス排出量の報告のための算定期間と当該企業のサステナビリティ関連財務開示（及び関連する財務諸表）の報告期間が同一の期間となるよう、調整計算を認めるべきである（作成者、保証業務実施者及びその他の利害関係者（法人））。

(13) 温対法の報告期限が 7 月末で 2024 年度のように定期報告書作成に必要なパラメータが当局から公開されたのが 7 月中旬となるような事態があり得ることを考えると、財務と一致した期間のデータについて、先にスコープ 1 及びスコープ 2 を開示し、後に温対法の報告、ということもあり得るため、気候基準案第 53 項は「当局に提出した、あるいは提出予定の直近のもの」と修正すべきと考える（その他の利害関係者（個人））。

算定期間と報告期間に差異が生じる場合、期間の差異に上限を定めるべきとのコメント

(14)原則として報告期間と温室効果ガス排出量の算定期間を同一とすることを求め、一部の非エネルギー起源の温室効果ガス排出量（HFC 等）や会計期間の異なる子会社について、3 か月までの期間の差異であれば、実務負担の軽減の観点から、追加的な調整を行わずに集計可能とすることが考えられる（その他の利害関係者（法人））。

算定期間と報告期間に差異が生じる場合、追加の開示を求めるべきとのコメント

(15)算定期間と報告期間の差異を許容する場合、仮に差異が 1 年を超えないときでも、気候基準案第 54 項の次の開示を求めるべきである（利用者）。

① 温室効果ガス排出量の報告のための算定期間と当該企業のサステナビリティ関連財務開示（及び関連する財務諸表）の報告期間の差異が 1 年を超えている旨

② 温室効果ガス排出量の報告のための算定期間

③ ②の末日からサステナビリティ関連財務開示（及び関連する財務諸表）の報告期間の末日までの間に、企業の温室効果ガス排出に関する重大な事象が発生したか又は状況の重大な変化があった場合、その内容及び影響

17. また、本論点に対し、次のように、基準の明確化を求めるコメントが寄せられた。

IFRS S2 号第 29 項(a)(ⅱ)の定めの意図を ISSB に確認すべきとのコメント

(1) IFRS S2 号第 29 項(a)(ⅱ)の定め（別紙 2 参照）が、算定期間と報告期間の差異を容認する意図であるかは必ずしも明確ではないため、ISSB に対してその意図を明確にすることを求めることが考えられる（保証業務実施者）。

温対法以外で GHG プロトコル（2024 年）とは異なる方法を用いる場合の定めを明確化すべきとのコメント

(2) 海外子会社が現地の法令等に従い GHG プロトコル以外の方法で当局に報告している場合の取扱いについて、気候基準案第 53 項及び第 54 項相当の定めがないと考えられるため、明確にすべきと考える（作成者及び保証業務実施者）。

報告企業の一部のみ温対法により測定する場合の取扱いを明確化すべきとのコメント

(3) 気候基準案第 51 項但書を適用して、温室効果ガス排出全体の一部分のみについて「法域の当局等が要求している方法」で測定した場合、企業の温室効果ガス排出の

実態を把握することや、他社比較をすることが困難となるため、補足文書等の開発が必要であると考える（保証業務実施者）。

GHG プロトコル（2004 年）と温対法の差異による、排出係数等の取扱いの違いについて明確にすべきであるとのコメント

(4) バウンダリなど大枠は GHG プロトコル（2004 年）に準拠しながらも排出係数については温対法のものを使用する場合、気候基準案第 53 項の適用があるのかどうかが原案では解釈が分かれてしまうと思われる（その他の利害関係者（個人））。

Ⅴ．事務局による分析

（１）気候基準案第 53 項及び第 54 項の取扱い

（本公開草案からの変更案）

18. 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 15 項及び第 16 項参照）は、その理由も含め、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（本資料別紙 1 参照）と概ね同じであると考えられる。

19. 本公開草案では、追加のコストを減らすという IFRS S2 号第 29 項(a)(ⅱ)の定めの趣旨（本資料第 7 項）を踏まえ、既に当局に提出した温対法に基づく温室効果ガス排出量のデータのうち、直近のデータを用いることを提案したうえで、当該データの算定期間と報告期間の差異が 1 年を超える場合、追加の開示を求めることとした。

20. しかし、寄せられたコメントでは、当局に提出した温対法に基づく排出量を用いることで得られるコスト低減の便益よりも、サステナビリティ関連財務開示の報告期間と温室効果ガス排出量の算定期間に差異が生じることにより、関連情報のつながりが希薄となり、情報の有用性が低下する可能性に対する強い懸念が聞かれた。また、温対法において報告が求められる温室効果ガス排出量は、スコープ 1 及びスコープ 2 相当であり、スコープ 3 については GHG プロトコル（2004 年）を用いることになるため、便益は限定的であり、むしろ同じ報告企業であってもスコープ 1 及びスコープ 2 と、スコープ 3 との間で算定期間が異なることがあることに対する懸念も聞かれた（本資料第 16 項参照）。

21. 当初、我が国における現行の制度を踏まえ、実務上の便法として本資料第 9 項の取扱いを提案していたものの、属性を問わず、利害関係者から強い懸念が示されたことから、本公開草案の提案を変更し、気候基準案第 53 項及び第 54 項の温対法に関する定めを削除し、用いる測定方法にかかわらず、報告期間に係る排出量を算定することとしてはどう

か。なお、温室効果ガス排出量の算定期間が報告期間に一致していない場合には期間調整が必要になるが、この点については本資料第 23 項以降で議論している。

22. なお、本資料第 16 項(5)では、温室効果ガス排出量の算定期間と報告期間の一致についても、重要性の原則が適用されることを、基準又は結論の背景において明確にすべきとのコメントが寄せられた。しかしながら、本論点についてのみ、重要性に関する定めを置くことについて、他の定めとのバランスを欠くため、対応しないこととしてはどうか。

ディスカッション・ポイント
寄せられたコメントを踏まえた本公開草案の変更案（本資料第 18 項から第 22 項参照）について、ご質問やご意見があればいただきたい。

（期間調整に関する取扱い）

23. 本資料第 21 項のとおり、温室効果ガス排出量の算定期間が報告期間に一致しない場合、報告期間に係る排出量を算定するにあたっては報告期間と同一の算定期間に調整することが必要になるが、どのように調整するのかが問題になると考えられる。この点、本公開草案に賛成したコメント提出者からは、調整計算を行う場合の追加のコスト等への懸念（本資料第 15 項(5)から(8)参照）が聞かれている。

24. 調整の方法についてはさまざまな方法が考えられるため、SSBJ 基準において限定的に定めることはせず、企業の活動を忠実に表現できるように、「合理的な方法により調整しなければならない」と定めることが考えられるがどうか。

25. 一方、この「合理的な方法による調整」について、具体的にどのように行えばよいのかわからないという一部の作成者の懸念に対処するため、解説記事において、調整計算の事例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
期間調整に関する取扱い（本資料第 23 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。

（２）温対法の排出係数が報告期間の末日後に更新された場合の取扱い

26. 本公開草案において、見積りの方法により温室効果ガス排出を測定する場合、ISSB 基準と同様に、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活動量と、当該活動量に対応する排出係数を使用しなければならないと提案しており（気候基準案第 69 項）、第 40 回サステナビリティ基準委員会（2024 年 10 月 3 日開催）において、特段反対の意見は聞かれなかった[1]。

27. ここで、温対法において用いることが要求されている排出係数の中には、例えば、他人から供給された電気や熱の使用に係る排出係数等のように、少なくとも毎年 2 回公表され、報告期限である 7 月末までに不定期に更新されることが確認されているものがある。

<u>温対法において用いることが要求されている排出係数の公表スケジュール</u>

1	冬係数	12 月頃公表	前年度の実績値を元に公表される排出係数 夏係数が公表される前に報告する場合に用いる排出係数
2	夏係数	7 月頃公表	当年度の排出係数

28. 前項のスケジュールを前提に今後も運用される場合、報告期間の末日後、サステナビリティ関連財務開示（財務諸表）の公表承認日までの間に複数回、排出係数が更新される可能性があることから、後発事象との関係が論点になると考えられる。

29. この点、温対法の対象企業が当該制度により測定した温室効果ガス排出量をサステナビリティ関連財務開示において報告することを選択した場合、適用基準案第 74 項に基づき、新規の情報に照らして、報告期間の末日現在で存在していた状況に関連する開示を更新することになると考えられる。

30. 例えば、3 月決算企業は、冬係数（本資料第 27 項参照）を用いて温室効果ガス排出量を算定し、公表承認日（例えば 6 月 29 日）までに更新された排出係数に基づき算定された温室効果ガス排出量に重要性があると判断された場合、温室効果ガス排出量を更新することになると考えられる。ただし、冬係数、特にロケーション基準の算定に用いることになる蓋然性が高い「全国平均係数[2]」は、7 月の夏係数の公表まで、大きな更新がなされない場合も考えられる。また、更新された場合でも、電気や熱を供給する事業者の新規参入や既存の事業者の新メニューにおける排出係数を反映することによる更新が中心とな

[1] 審議事項 A2-3「排出係数に対して寄せられたコメント」
[2] 環境省及び経済産業省が公表する「電気事業者別排出係数（特定排出者の温室効果ガス排出量算定用）」における「全国平均係数」

ることが考えられ、既存の事業者の排出係数に大きな変更がなされない限り、「全国平均係数」が変わる蓋然性は低いことも考えられる。

31. 以上を踏まえると、現段階において、温対法の排出係数が報告期間の末日後に更新された場合の取扱いについてSSBJ基準において追加の定めを置くことはしないことが考えられるものの、本資料第27項から第30項において検討した事項は、SSBJ基準を適用するにあたり参考となる可能性があることから、解説記事において、温対法を用いる場合の排出係数の取扱いに関する本資料第27項から第30項の情報を提供することが考えられるがどうか。

32. なお、前項までの議論については、現行の制度を前提としているが、温対法をはじめとした関係法令の改正や、金融審議会「サステナビリティ情報の開示と保証のあり方に関するワーキング・グループ」の議論を踏まえた開示制度（保証のあり方を含む。）の改正がある場合には、SSBJ基準において追加の手当が必要になる可能性があると考えられる。

ディスカッション・ポイント
温対法の排出係数が報告期間の末日後に更新された場合の取扱いに関する事務局の分析（本資料第26項から第32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）再公開草案の要否の検討

33. 当委員会の「サステナビリティ開示基準の開発に係る適正手続に関する規則」（以下「適正手続規則」という。）第19条第5項では、次のとおり、公開草案を再度公表することの要否について検討することが定められている。

> サステナビリティ開示基準等を公表する前に、公開草案を再度公表する必要性がないか否かを、委員会において検討する。

同様の適正手続規則を有する企業会計基準委員会では、公開草案を再度公表する必要がないことを確認するため、この検討を、基準を確定させる直前に行うことが多い。しかしながら、当委員会では、2025年3月までに確定基準を公表することを目標とする旨公表しており、公開草案を再度公表することとなった場合には早急に公開草案を作成し、公表する必要があると考えられることから、この時点で審議をお願いしたい。

34. ここで、適正手続規則には明示されていないものの、企業会計基準委員会の運用においては、公開草案を再度公表することにより、追加的に情報が入手できる蓋然性が高いか

どうかにより判断しており、当委員会においても同様に考えることが考えられる。なお、公開草案を再度公表する場合、全文を再度公表する必要はなく、当委員会として関係者から情報を求めたい点についてのみ公開草案を公表することが可能であると考えられる。

35. 本資料第 18 項から第 25 項では、本公開草案の一部の提案を取り下げ、ISSB 基準とより整合した新たな提案を行っているため、公開草案を再度公表しコメントを募集することで、当初の提案に賛成していた利害関係者にコメントを寄せる機会を提供することが考えられる。

36. 一方、当委員会におけるこれまでの審議の過程や公開協議の状況を考慮すると、既に賛否両論のコメントが寄せられたため、追加的に情報が入手できる蓋然性が低いとも考えられ、公開草案を公表せず、基準を確定することに注力すべきとも考えられる。

37. また、他の審議事項において議論したとおり、確定基準の公表後数年が経過した時点で、SSBJ 基準を見直すことも提案している。数年後のサステナビリティ開示の国内外の状況により、新たな意見が醸成される可能性があり、その時点で意見を求めることが考えられる。

38. このため、「(1)気候基準案第 53 項及び第 54 項の取扱い」（本資料第 18 項から第 25 項参照）に関する提案について、再度公開草案を公表しないこととしてはどうか。

ディスカッション・ポイント
再公開草案の要否の検討（本資料第 33 項から第 38 項参照）について、ご質問やご意見があればいただきたい。

Ⅵ. 制度設計に関するコメントへの対応について

39. 以上の議論のほか、本論点に関して、制度設計に関するコメントが寄せられたため、以下において議論する。

（1）寄せられたコメント

40. 本論点について、次のようなコメントが寄せられた。

(1) 金融審議会「サステナビリティ情報の開示と保証のあり方に関するワーキング・グループ」において現在議論されているように、有価証券報告書の提出期限が延長される場合、サステナビリティ関連財務開示（及び関連する財務諸表）と同じ期間で温

対法に基づく温室効果ガス排出量の算定が可能になる可能性についても考慮に入れる必要があろう。また、（SSBJ の責任範囲外ではあるが）報告期間の一致を可能とする対策として温対法の改正を促すべきだと考える（利用者）。

(2) 利用者に有用な情報を提供する観点から、温対法に基づく報告を選択した企業が最新の温室効果ガス排出量を報告した場合には、例えば有価証券報告書の訂正報告書の提出等により、当初の有価証券報告書の提出後に更新された情報が開示されるような施策についても、検討する余地があると考える（作成者）。

(3) IFRS S2 号の開示と温対法に基づく報告に加えて、GX リーグ参加企業には別途開示が求められることから、3 つの制度の細かな違いによる重複作業の負荷を減らすことが望ましい。投資家にとっても同様の数値が複数開示されることは効率的な意思決定判断を阻害する可能性がある。報告企業の負担軽減は、制度の浸透を図り、開示のレベルアップを行う上で重要である。一括した算定・報告・公表が可能となるよう、制度間での協調に向けて SSBJ からも関係省庁へ働きかけることを期待する。例えば、温対法・GX リーグで GHG プロトコルのデータも活用できる制度設計を目指す事が効果的と考える（作成者）。

(4) GHG プロトコルに基づく排出量算定も必要であり、業務効率を図るために、温対法に基づく排出量算定と一本化できるように、制度間の協調に向けて SSBJ からの働きかけもご考慮いただきたい（作成者）。

(5) 温対法への対応は、我が国固有の事情であり、配慮が必要である。なお、将来的には、温対法の開示内容について、IFRS S2 の開示内容にしたがったものにするよう、温対法の改正を提言すべきである（保証業務実施者）。

(6) GHG プロトコルに基づき温室効果ガス排出を測定する企業は、温対法に基づく温室効果ガス排出の報告との２重管理が必要となるが、共通点も多いながらも相違点がある情報を管理するのは煩雑で工数も要する。「温室効果ガス排出量算定・報告・公表制度における算定方法検討会　中間とりまとめ」（令和 4 年 12 月）において、「SHK 制度と GHG プロトコルの Scope1・2 の関係」として両者の共通点と相違点が整理されており、「今後の方針」として SHK 制度の報告のために収集したデータ・算定した排出量から GHG プロトコルと整合したスコープ 1・2 排出量算定に換算する方法を整理したガイド作成や、換算を容易にする機能を EEGS に設けることが掲げられている。同検討会は SSBJ 基準を前提にはしていないため、報告期間の差異は論点として挙げられてないが、今後は金融庁等が同検討会に参画するなど企業の情報作成コスト削減に向けた関係省庁の連携に期待する（その他の利害関係者（個人））。

（２）事務局による分析

41. 前項に記述したとおり、SSBJ 基準に基づくサステナビリティ関連財務開示が制度開示に組み込まれるにあたり、制度設計の変更等を要望する意見が多く見られる。

42. しかしながら、SSBJ 基準は、現行の法令や制度に基づき、ISSB 基準と整合する基準を開発するとしているため、本資料第 40 項のコメントを踏まえて本公開草案の提案を変更することはしないとすることが考えられる。

43. 一方、SSBJ 基準に従い開示を行うことを要求又は容認する法令において、SSBJ 基準の定めの一部を、当面の間、適用しないとするなどの対応をとることはあり得ると考えられる。このため、本資料第 40 項に寄せられた意見は、金融庁に伝えることが考えられる。

44. なお、現行の法令や制度に変更がある場合には、当該法令や制度が SSBJ 基準に与える影響について別途検討することになると考えられる。

ディスカッション・ポイント
制度設計に関するコメントへの対応に関する分析（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。

Ⅶ. 事務局による提案

45. 以上の検討を踏まえ、気候基準案第 53 項及び第 54 項について、本公開草案の提案（本資料第 8 項から第 10 項参照）を変更し、次のようにすることが考えられるがどうか。

(1) サステナビリティ関連財務開示（及び関連する財務諸表）の報告期間と、温室効果ガス排出量の算定期間との間に差異が生じる場合、合理的な方法により調整し、報告期間に係る排出量を算定しなければならないと定める。**（本公開草案から変更あり）**

(2) 「合理的な方法」については、解説記事により情報を提供する。**（本公開草案に含まれていない提案）**

(3) 温対法の対象企業が、当該制度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次の定め（気候基準案第 53 項及び第 54 項）を削除する。**（本公開草案から変更あり）**

温対法に基づく温室効果ガス排出量の報告

53.　第 46 項(1)に関連して、温室効果ガス排出の測定にあたり、「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。）の対象企業が、第 51 項ただし書きに従い、当該制度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、サステナビリティ関連財務開示の公表承認日において既に当局に提出した温室効果ガス排出量のデータのうち、直近のものを用いなければならない。

54.　第 53 項において、温室効果ガス排出量の報告のための算定期間と当該企業のサステナビリティ関連財務開示（及び関連する財務諸表）の報告期間の差異が 1 年を超える場合、次の事項を開示しなければならない。

(1)　温室効果ガス排出量の報告のための算定期間と当該企業のサステナビリティ関連財務開示（及び関連する財務諸表）の報告期間の差異が 1 年を超えている旨

(2)　温室効果ガス排出量の報告のための算定期間

(3)　(2)の末日からサステナビリティ関連財務開示（及び関連する財務諸表）の報告期間の末日までの間に、企業の温室効果ガス排出に関する重大な事象が発生したか又は状況の重大な変化があった場合、その内容及び影響

(4) 上記(1)から(3)の変更について、再度公開草案を公表しない。

(5) 解説記事において、温対法を用いる場合の排出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）**

(6) 制度設計の変更等を要望するコメント（本資料第 40 項参照）については、金融庁に伝える。

ディスカッション・ポイント

気候基準案第 53 項及び第 54 項に関する事務局の提案（本資料第 45 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

気候基準案からの抜粋

温対法に基づく温室効果ガス排出量の報告

53. 第 46 項(1)に関連して、温室効果ガス排出の測定にあたり、「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。)の対象企業が、第 51 項ただし書きに従い、当該制度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、サステナビリティ関連財務開示の公表承認日において既に当局に提出した温室効果ガス排出量のデータのうち、直近のものを用いなければならない。

54. 第 53 項において、温室効果ガス排出量の報告のための算定期間と当該企業のサステナビリティ関連財務開示（及び関連する財務諸表）の報告期間の差異が 1 年を超える場合、次の事項を開示しなければならない。

(1) 温室効果ガス排出量の報告のための算定期間と当該企業のサステナビリティ関連財務開示（及び関連する財務諸表）の報告期間の差異が 1 年を超えている旨

(2) 温室効果ガス排出量の報告のための算定期間

(3) (2)の末日からサステナビリティ関連財務開示（及び関連する財務諸表）の報告期間の末日までの間に、企業の温室効果ガス排出に関する重大な事象が発生したか又は状況の重大な変化があった場合、その内容及び影響

＜本基準における定め（案）＞

BC117. 第 51 項ただし書きに従い、温室効果ガス排出の測定にあたり、「GHG プロトコル（2004 年)」とは異なる方法に基づく測定方法を用いることを選択した企業は、当該測定方法により測定した温室効果ガス排出量を報告することができる。このとき、当該測定方法における温室効果ガス排出量の報告のための算定期間が、サステナビリティ関連財務開示（及び関連する財務諸表）の報告期間と異なることがある。

BC118. 例えば、我が国の温対法に基づく報告の対象となる企業は、第 51 項ただし書きに従い、当該制度により測定した温室効果ガス排出量を報告することができると考えられるものの、温対法では、温室効果ガスの種類によって異なる 2 種類の報告のための算定期間が定められており、企業のサステナビリティ関連財務開示（及び関連する財務諸表）の報告期間の末日、温室効果ガスの種類別の算定期間及び温対法の報告期限の組み合わせによっては、サステナビリティ関連財務開示（及び関連する財務諸表）の報告期間と温対法に基づく温室効果ガス排出量の報告のための算定期間が異なる可能性がある。例えば、報告期間の末日を 3 月末としている企業が温対法に基づき 7 月末に報告する場合、最長 15 か月、サステナビリティ関連財務開示（及び関連する財務諸表）の報告期間と温室効果ガス排出量の報告のための算定期間が異なることになる。

BC119. BC118 項の状況を踏まえ、温対法に基づく温室効果ガス排出量の報告に関して、どの算定期間のデータを用いるかについて検討を行った結果、本基準では、温対法に基づく温室効果ガス排出量を報告することを選択する企業に対して、サステナビリティ関連財務開示の公表承認日において既に当局に提出した直近のデータを用いることを要求することとし（第 53 項参照）、温室効果ガス排出量の報告のための算定期間と企業のサステナビリティ関連財務開示（及び関連する財務諸表）の報告期間の差異が 1 年を超える場合には追加の開示を要求することとした（第 54 項参照）。この追加の開示の内容を検討するにあたっては、IFRS S2 号 B19 項(c)を参考に、温室効果ガス排出量の報告のための算定期間の末日からサステナビリティ関連財務開示（及び関連する財務諸表）の報告期間の末日までの間に、企業の温室効果ガス排出に関する重大な事象が発生したか又は状況に重大な変化があった場合、その内容及び影響の開示を求めることとした（第 54 項(3)参照）。なお、重大な事象の発生又は状況の重大な変化の例としては、新たな環境規制の施行や事業再編などが考えられる。

BC120. 第 53 項及び第 54 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) 「GHG プロトコル（2004 年）」と異なる方法による温室効果ガス排出量の測定を認めることとした趣旨は、同じような数字を 2 度計算することを企業に求めないようにすることにあり、その便益は企業が当局に報告する数字をそのまま使う場合に最大化されると考えられる。

(2) サステナビリティ関連財務開示（及び関連する財務諸表）の報告期間と温対法の報告のための算定期間の差異に上限を設けた場合、この制限により温対法に基づく温室効果ガス排出量を報告することができないときは、原則に戻って「GHG プロトコル(2004 年)」に従い温室効果ガス排出を測定することになり、企業に過度な負担を強いる可能性がある。

(3) IFRS S2 号 B19 項では、報告企業とは異なる報告期間を有するバリュー・チェーン上の企業から入手した温室効果ガス排出に関する情報について、一定の要件をすべて満たす場合は、当該情報を使用して自身の温室効果ガス排出を測定することが容認されるとしている。本論点は、報告企業自身の報告期間とは異なる温室効果ガス排出量の報告のための算定期間であり、スコープ 3 温室効果ガス排出でもないが、ISSB は特定の状況においては異なる報告期間の情報の使用を容認することを示唆していると考えられる。

BC121. なお、上記の分析は、現行の金融商品取引法に基づく開示制度及び「温室効果ガス排出量の算定・報告・公表制度」を踏まえたものである。仮にこれらの制度が変更された場合は、BC120 項のサステナビリティ関連財務開示（及び関連する財務諸表）の報告期間と温室効果ガス排出量の報告のための算定期間の差異は縮小ないし解消される可能性があると考えられる。

＜採用されなかった案＞

BC122. 当委員会における審議の過程では、温対法に基づく温室効果ガス排出量の報告のための算定期間について、次の異なる意見が聞かれた。

(1) サステナビリティ関連財務開示（及び関連する財務諸表）の報告期間と温対法の報告のための算定期間の差異に上限（例えば、1 年）を設けるべきである。

(2) 温対法の報告のための算定期間がサステナビリティ関連財務開示（及び関連する財務諸表）の報告期間と異なる場合でも、サステナビリティ関連財務開示（及び関連する財務諸表）と同じ報告期間を対象としなければならないとすべきである。

BC123. BC122 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) サステナビリティ関連財務開示（及び関連する財務諸表）の報告期間と温室効果ガス排出量の報告のための算定期間は、可能な限り近づけるべきである。BC122 項(1)のように上限を設けることにより差異が制限されるため、情報の有用性が保たれると考えられる。

(2) 関連する財務諸表の提出期限が温対法の提出期限よりも先に到来する場合であっても、最も直近の温室効果ガス排出量の報告のための算定期間が財務諸表の提出期限よりも先に終了すれば、開示のための実質的な準備期間を確保できると考えられるため、BC122 項(1)のように上限を設けることは可能であると考えられる。

BC124. BC122 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) サステナビリティ関連財務開示は、企業の財務諸表に含まれる情報を補足し、補完する情報であるため、温室効果ガス排出についても、関連する財務諸表と同じ報告期間の情報を、同じタイミングで提供することが求められるべきであると考えられる。特に、排出原単位の有用性を確保するためには、温室効果ガス排出量の報告のための算定期間と関連する財務諸表の報告期間は同じであるべきであると考えられる。

(2) サステナビリティ関連財務開示（及び関連する財務諸表）の報告期間と温室効果ガス排出量の報告のための算定期間の差異を縮小するため、温対法に基づく温室効果ガス排出量を報告する場合であっても、サステナビリティ関連財務開示の公表承認日において既に当局に提出した温室効果ガス排出量のデータのうち、直近のものではなく、当該排出量のデータについて、期間調整のための加減算を行うことによってサステナビリティ関連財務開示（及び関連する財務諸表）と同じ報告期間を対象として報告すべきであると考えられる。

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）。

B23　第 29 項(a)(ii)は、企業に対し、「温室効果ガスプロトコルの企業算定及び報告基準（2004 年）」に従って測定した、企業自身の温室効果ガス排出を開示することを要求している。誤解を避けるために記すと、企業は、本基準の要求事項に反しない範囲においてのみ、「温室効果ガスプロトコルの企業算定及び報告基準（2004 年）」における要求事項を適用しなければならない。例えば、「温室効果ガスプロトコルの企業算定及び報告基準（2004 年）」において、企業は企業自身の「スコープ 3」の温室効果ガス排出を開示することは要求されないものの、第 29 項(a)に従い、企業は「スコープ 3」の温室効果ガス排出を開示することが要求される。

B24　企業は、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ない限り、「温室効果ガスプロトコルの企業算定及び報告基準（2004 年）」を用いることが要求される。企業が法域の当局又は当該企業が上場している取引所によって企業自身の温室効果ガス排出を測定するために異なる方法を用いることが要求される場合、当該法域又は取引所の要求事項が企業に適用される限りにおいて、企業は、「温室効果ガスプロトコルの企業算定及び報告基準（2004 年）」を用いるのではなく、当該方法を用いることが容認される。

B25　状況によっては、企業が、当該企業の特定の部分に関する温室効果ガス排出又は企業の温室効果ガス排出の一部（例えば、「スコープ 1」及び「スコープ 2」の温室効果ガス排出のみ）について開示を行うことについて、当該企業が事業を営む法域の要求事項の対象となる場合がある。そのような状況において、当該法域の要求事項によって、企業全体としての、企業の「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を開示することを求める本基準を適用することが企業に免除されるわけではない。

「IFRS S2 号『気候関連開示』に関する結論の根拠」からの抜粋

測定のアプローチ、インプット及び仮定

BC88 「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について最も一般的に用いられている基準であり、多くの法域（ブラジル、インド、メキシコ、フィリピン及び英国を含む。）で直接参照されている。しかし、一部の法域は、国内の測定スキームに従って、自身の排出を報告することを企業に要求している。こうした法域には、オーストラリア、中国、フランス、日本、韓国及び台湾が含まれる。これらの法域（及び温室効果ガス排出の測定について他のアプローチを使用することを企業に要求している他の法域）の企業は、IFRS S2号の要求事項を満たすにあたり追加のコストが生じる可能性がある。この問題に対応するため、ISSBは、企業が法域の当局又は当該企業が上場している取引所によって自身の温室効果ガス排出を測定するために「GHGプロトコルのコーポレート基準」とは異なる方法を用いることが要求される場合、企業は当該方法を用いることが容認されることを確認した。ISSBは重複した報告を避けるためにこの救済措置に同意し、企業がIFRS S2号を適用する結果（result）、自身の温室効果ガス排出を測定するために「GHGプロトコルのコーポレート基準」と別の方法の両方を用いることが要求されることとなる場合にのみ適用することに同意した。