

2024年3月29日
サステナビリティ基準委員会

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）」、
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）」及び
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）」の公表

公開草案に対するコメントの募集

当委員会は、国際サステナビリティ基準審議会（以下「ISSB」という。）が国際的なサステナビリティ開示基準を開発するために設立されたことを受け、我が国におけるサステナビリティ開示基準を開発すること等を目的として、2022年7月に設立されました。

ISSBは、国際的なサステナビリティ開示基準の開発にあたり、白紙の状態から基準の開発を始めるのではなく、既存の基準やフレームワークを基礎として開発することとしました。ISSBは、これを「グローバル・ベースライン」と位置付け、2023年6月、最初のIFRSサステナビリティ開示基準となる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。）及びIFRS S2号「気候関連開示」（以下「IFRS S2号」という。）を公表しました。

当委員会は、当委員会が高品質で国際的に整合性のあるサステナビリティ開示基準を開発するにあたり、グローバル・ベースラインとされるIFRSサステナビリティ開示基準と整合性のあるものとするのが市場関係者にとって有用であると考えられたことから、我が国のサステナビリティ開示基準においても、IFRS S1号に相当する基準及びIFRS S2号に相当する基準の開発に取り組むこととし、検討を重ねてまいりました。

今般、2024年3月21日開催の第33回サステナビリティ基準委員会において、以下のサステナビリティ開示ユニバーサル基準及びサステナビリティ開示テーマ別基準の公開草案（以下あわせて「本公開草案」という。）の公表を承認しましたので、本日公表いたします。

- 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。）
- 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）」（以下「一般基準案」という。）
- 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。）

本公開草案は、広くコメントをいただくことを目的として公表するものです。本公開草案

に対するコメントがございましたら、2024年7月31日(水)までに、原則として電子メールにより下記へ文書でお寄せください。フォーマットは任意ですが、当委員会指定のフォーマット (<https://www.ssb-j.jp/wp-content/uploads/sites/6/2024ed01.xlsx>) をご利用いただけます。

記

電子メール：2024ed01@ssb-j.jp

コメント提出にあたっての留意事項

コメントを提出いただくにあたり、次の事項については、あらかじめご了承ください。

- 本文書に記載の質問項目のすべてに回答していただく必要はありません。ただし、当委員会の委員の間で意見が分かれている論点については、関係者の意見を伺いたいと考えています。当委員会における少数意見とその理由を本公開草案の結論の背景に記載していますので、ご確認ください。
- 賛成又は反対の結論だけでなく、可能な限り、その理由や、具体的な代替案のご提示をお願いします。
- コメントが次のいずれに該当するかについて、コメント全体に対して又はコメントごとにご記載ください。
 - ① グローバル投資家との建設的な対話を中心に据えた企業（プライム上場企業ないしはその一部）に適用することを前提としたコメント
 - ② 上記①以外の企業（プライム以外の上場企業等）が任意で適用することを前提としたコメント
 - ③ 上記①及び②いずれの企業にも共通のコメント
- 提出者の氏名又は企業等の名称を必ずご記載ください。氏名又は企業等の名称が付されていないコメントは、有効なものとして取り扱いません。

なお、寄せられたコメントは、次のように取り扱います。

- 提出者の氏名又は企業等の名称を含め、当委員会のホームページにおいて公開いたします。
- 寄せられたコメントに対して、当委員会から直接、提出者に回答することはいたしません。すべての内容について確認したうえで、その対応を再審議します。その際、コメントの数ではなく、コメントの理由を中心に、当委員会における開発方針やこれまでの審議の状況等を踏まえながら、再審議します。
- 再審議の結果、当委員会の提案が変更になる可能性があります。提案を大きく変更し、追加的に関係者からのコメントを募集することが適切であると当委員会が判断した場合、再度、公開草案を公表する可能性があります。提案を変更した場合に必ず公開草案を公表し直すわけではありません。

本公開草案の概要及び質問項目

以下の概要は、コメントをお寄せいただくにあたっての便宜に資するため、本公開草案の内容を要約したものです。コメントをお寄せいただく際には、より正確な検討のために本公開草案をお読みいただきますようお願い申し上げます。

また、コメントをお寄せいただく方の便宜のため、個別の質問項目を以下の概要に含めていますが、コメントの対象はこれらに限られるものではありません。さらに、すべての質問項目についてご回答いただく必要はありません。

なお、本公開草案の公表後、IFRS S1 号及び IFRS S2 号と本公開草案における提案との項番対照表及び差異表を当委員会事務局より公表する予定です。お寄せいただくコメントの検討にあたり、これらの資料もあわせてお読みいただきますようお願い申し上げます。

	ページ
■ 本公開草案の適用対象企業	4
■ 当委員会が公表するサステナビリティ開示基準の構成	4
■ 開発にあたっての基本的な方針	5
■ 審議の過程で意見が分かれた主な項目	6
➢ 「ガイダンスの情報源」における「SASB スタンダード」及び「産業別ガイダンス」の取扱い	6
➢ 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量の合計値	9
➢ 温対法に基づく温室効果ガス排出量の報告	10
➢ 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とマーケット基準	11
➢ スコープ3 温室効果ガス排出の絶対総量の開示における重要性の判断の適用	12
➢ 産業横断的指標等（気候関連のリスク及び機会）	13
➢ 産業横断的指標等（資本投下）	15
➢ 産業横断的指標等（内部炭素価格）	16
■ 経過措置	17
■ その他	19

■ 本公開草案の適用対象企業

本公開草案は、本公開草案の適用対象企業を定めていないが、金融庁から「SSBJ 基準の適用対象については、グローバル投資家との建設的な対話を中心に据えた企業（プライム上場企業ないしはその一部）から始めることが考えられる」との方向性が示されたこと^(注)を踏まえ、プライム上場企業が適用することを想定し、本公開草案の開発を行った。

(注) 2024年2月19日金融庁第52回金融審議会総会・資料1 説明資料（サステナビリティ情報の開示と保証のあり方に関する検討）p.1 参照

本公開草案の公表時点において、当委員会が公表するサステナビリティ開示基準の金融商品取引法に基づく法定開示における位置付けは明らかにされていないが、当委員会が企業会計基準委員会と同様に法令上位置付けられた場合に、本公開草案の定めに基づく開示が有価証券報告書に含められることが想定されることを踏まえたものである。

また、本公開草案は、プライム上場企業が適用することを想定して開発を行ったものの、プライム上場企業以外の企業（例えば、金融商品取引法以外の法令によりサステナビリティ関連財務開示の開示が求められる場合や、法令に基づかず、任意でサステナビリティ関連財務開示を作成する場合）も適用できるとしている。ただし、これらの企業が適用することを想定して開発を行ったものではないことに留意する必要がある。

本公開草案に対してコメントをお寄せいただくにあたっては、コメントが次のいずれに該当するかについて、コメント全体に対して又はコメントごとに記載いただきたい。

- ① グローバル投資家との建設的な対話を中心に据えた企業（プライム上場企業ないしはその一部）に適用することを前提としたコメント
- ② 上記①以外の企業（プライム以外の上場企業等）が任意で適用することを前提としたコメント
- ③ 上記①及び②いずれの企業にも共通のコメント

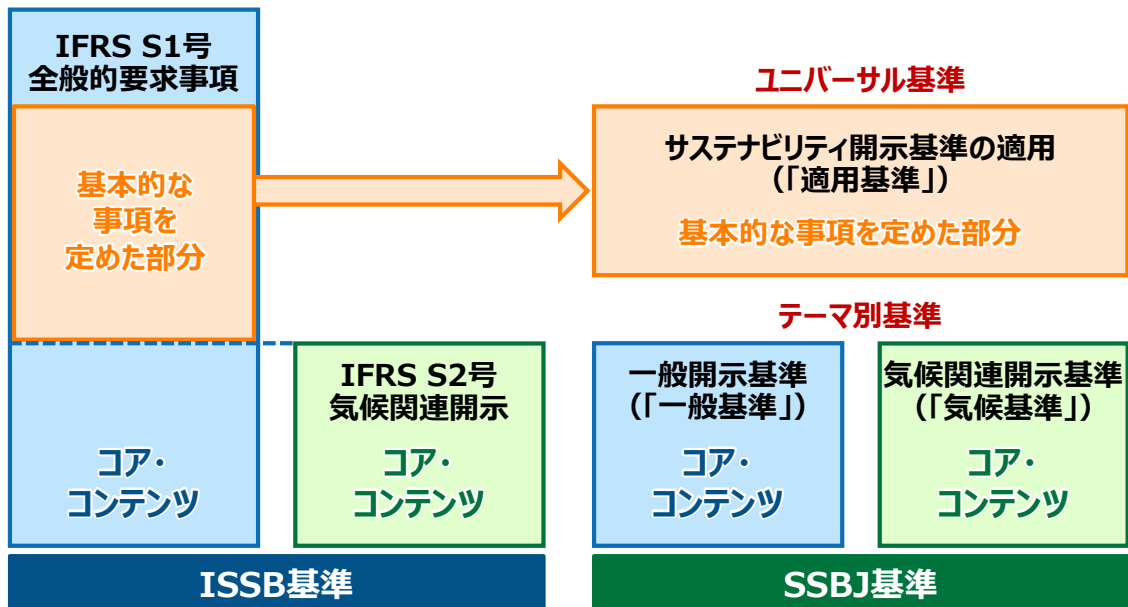
■ 当委員会が公表するサステナビリティ開示基準の構成

本公開草案は、IFRS サステナビリティ開示基準（IFRS S1号及びIFRS S2号）の内容を取り入れるかどうかについて、個々の論点ごとに検討を行い開発したものである。

本公開草案は、IFRS サステナビリティ開示基準の内容を取り入れる場合であっても、主として基準の読みやすさを優先してIFRS サステナビリティ開示基準の定め順番等を入れ替えたり、用語を言い換えたりしたうえで、当委員会のサステナビリティ開示基準を定めることを提案している。

また、IFRS S1号は、サステナビリティ関連財務開示を作成する際の基本的な事項を定めた部分と、サステナビリティ関連のリスク及び機会に関して開示すべき事項（以下「コア・コンテンツ」という。）を定めた部分とで構成されており、IFRS S1号のコア・コンテンツに関する定めは、具体的に適用されるIFRS サステナビリティ開示基準が存

在しない場合に適用することとされている。本公開草案は、わかりやすさの観点から、我が国における IFRS S1 号に相当する基準を、基本的な事項を定める「適用基準」と、コア・コンテンツを定める「一般基準」とに分けて示すことを提案している。



■ 開発にあたっての基本的な方針

当委員会は、サステナビリティ開示基準の開発にあたり、国際的な比較可能性を大きく損なわ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ものの、すべての定めを無条件で取り入れることはしないこととした。

ここで、国際的な基準の定めをそのままの形で取り入れない場合には、相応の理由が必要であるとした。例えば、次のような場合には、国際的な基準の定めをそのままの形で取り入れないこともあるとした。

- (1) 国際的な基準の定めによって提供される情報が有用ではない（国際的な基準が多くの選択肢を与えており、比較可能性を損なっている場合を含む。）と判断される場合
- (2) 国際的な基準の定めによって提供される開示に一定の有用性が認められるものの、企業に過度の負担をかけることが明らかであると判断される場合
- (3) 周辺諸制度との関係を考慮した結果、国際的な基準の定めをそのままの形で取り入れないことが適切であると判断される場合

また、当委員会は、比較的短時間で基準開発を行うことになることを踏まえ、国際的な基準の定めをそのままの形で取り入れるかどうかについてコンセンサスが得られない項目については、取り入れたうえで、当面、適用を任意とする場合もあるとした。

さらに、当委員会は、国際的な基準と異なる定めを置くことにはならないものの、我が国の諸制度を考慮した場合の取扱いを明らかにすることが有用である場合、当該取扱いを当委員会が公表するサステナビリティ開示基準に追加することもあるとした。

本公開草案は、上記の基本的な方針のもとで開発しており、基本的にIFRSサステナビリティ開示基準の内容を取り入れることを提案している。ただし、国際的な基準との整合性を図る程度及びその方法に関して、当委員会の審議の過程では、より国際的な基準に近い方が良いという考え方と、国際的な基準との整合性を保ちつつも、我が国独自の状況を勘案して国際的な基準の定めを修正した選択肢を追加することが良いという考え方が示され、そのような考え方の違いから、後述するとおり、一部の項目について委員の意見が分かれた。

なお、本公開草案の最終化までの間に、IFRSサステナビリティ開示基準のガイダンスがIFRS財団から公表されるなど、状況に変化があった場合には、当委員会においてその影響を検討し、IFRSサステナビリティ開示基準との整合性の観点から本公開草案の提案の内容を修正する必要性について議論することを予定している。

質問 1

本公開草案の開発にあたっての基本的な方針に関する提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。また、国際的な基準との整合性を図る程度及びその方法についてどのように考えますか。理由とともにご記載ください。

■ 審議の過程で意見が分かれた主な項目

本公開草案には、基準開発に関する審議を行う過程で、委員の意見が分かれた項目が含まれている。本公開草案では、本公開草案における提案のみならず、本公開草案において採用されなかった案についてもお示ししている。

以下では、審議の過程で意見が分かれた主な項目について、その概要を記載している。

➤ 「ガイダンスの情報源」における「SASBスタンダード」及び「産業別ガイダンス」の取扱い

(問題の所在)

IFRSサステナビリティ開示基準では、企業の見通しに影響を与えると合理的に見込み得るサステナビリティ関連のリスク及び機会¹に関する情報を開示しなければならないとしたうえで、当該情報を開示するにあたり、バリュー・チェーンの範囲を決定し、サステナビリティ関連のリスク及び機会の識別と、識別したリスク及び機会に関する重要性がある情報の識別を行わなければならないとしている。

また、IFRSサステナビリティ開示基準では、サステナビリティ関連のリスク及び機会の識別、並びに、識別したリスク及び機会に関する重要性がある情報の識別にあたり

¹ 短期、中期又は長期にわたり、企業のキャッシュ・フロー、当該企業のファイナンスへのアクセス又は資本コストに影響を与えると合理的に見込み得る、すべてのサステナビリティ関連のリスク及び機会を合わせたものと定義されている。

(IFRS S2号においては、気候関連のリスク及び機会の識別、並びに、開示する産業別の指標の決定にあたり)、ISSB 以外の団体が公表するガイダンスについて、「参照し、その適用可能性を考慮しなければならない」としているものと、「参照し、その適用可能性を考慮することができる」としているものがある。

「参照し、その適用可能性を考慮しなければならない」場合は、当該ガイダンスを参照し、その適用可能性を考慮することは要求されるものの、当該ガイダンスに記載されている事項(例えば、特定の指標を開示すること)は、要求されない。一方、「参照し、その適用可能性を考慮することができる」場合は、当該ガイダンスを参照することも、その適用可能性を考慮することも要求されない。

ここで、IFRS 財団が公表する「SASB スタンダード」及び ISSB が公表する「IFRS S2号の適用に関する産業別ガイダンス」(以下「産業別ガイダンス」という。)について、IFRS サステナビリティ開示基準では、いずれも「参照し、その適用可能性を考慮しなければならない」情報源とされている。

「SASB スタンダード」とは、IFRS 財団が 2022 年 8 月に統合した旧価値報告財団のサステナビリティ会計基準審議会(SASB)が開発した、77 の産業別のサステナビリティ開示基準を示している。「SASB スタンダード」は、産業固有のサステナビリティ関連のリスク及び機会(開示トピック)や当該リスク及び機会に関連する指標を示しており、国際的に比較可能な産業別のサステナビリティ関連財務開示を望む主要な利用者²の意見を踏まえ開発された産業別のガイダンスとされている。「SASB スタンダード」は、IFRS 財団が公表するガイダンスであるものの、IFRS サステナビリティ開示基準を構成せず、IFRS サステナビリティ開示基準と同様のデュー・プロセスに基づき改正手続が行われるものではない。

また、「産業別ガイダンス」とは、ISSB が公表した、IFRS サステナビリティ開示基準を構成しない、68 産業における気候関連開示のガイダンス(IFRS S2号に付属するガイダンス)をいう。「産業別ガイダンス」は、「SASB スタンダード」のうち、気候に関連すると ISSB が判断した部分を抜き出したものとなっており、気候に関連する部分については、「SASB スタンダード」と内容が重複している。

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、IFRS サステナビリティ開示基準が参照するガイダンスについて、「参照し、その適用可能性を考慮しなければならない」情報源とするのか、「参照し、その適用可能性を考慮することができる」情報源とするのが論点となった。

(本公開草案における提案)

本公開草案は、次のようにすることを提案している。

² 現在の及び潜在的な投資者、融資者及びその他の債権者と定義されている。

サステナビリティ関連のリスク及び機会の識別、並びに、識別したリスク及び機会に関する重要性がある情報の識別

- 「SASB スタンダード」(2023年12月最終改正)を「参照し、その適用可能性を考慮しなければならない」情報源とする。IFRS 財団により「SASB スタンダード」が改正された場合、IFRS 財団が公表する「SASB スタンダード」(2023年12月最終改正)に代えて、改正後の「SASB スタンダード」を参照し、その適用可能性を考慮することができる(適用基準案第45項及び第46項、第54項及び第55項並びにBC72項からBC74項)。

気候関連のリスク及び機会の識別、並びに、開示する産業別の指標の決定

- 「産業別ガイダンス」(2023年6月公表)を「参照し、その適用可能性を考慮しなければならない」情報源とする。「SASB スタンダード」(2023年12月最終改正)についても、「適用基準」の適用を通じて「参照し、その適用可能性を考慮しなければならない」情報源とする(気候基準案第17項及び第89項並びにBC41項からBC46項)。

(本公開草案において採用されなかった案)

当委員会における審議の過程では、次の異なる意見が聞かれた。

サステナビリティ関連のリスク及び機会の識別、並びに、識別したリスク及び機会に関する重要性がある情報の識別

- 「産業別ガイダンス」は、「参照し、その適用可能性を考慮しなければならない」情報源とすべきだが、「SASB スタンダード」(「産業別ガイダンス」と重複する部分を除く。)は、「参照し、その適用可能性を考慮することができる」情報源とすべきである。
- 「SASB スタンダード」(「産業別ガイダンス」を含む。)は、「参照し、その適用可能性を考慮できる」情報源とすべきである。

このような定めを置くべき理由として聞かれた意見は、適用基準案 BC75 項から BC78 項に記載している。

気候関連のリスク及び機会の識別、並びに、開示する産業別の指標の決定

- 「産業別ガイダンス」は、「参照し、その適用可能性を考慮しなければならない」情報源とすべきである。ただし、「SASB スタンダード」(「産業別ガイダンス」と重複する部分を除く。)は、「適用基準」の適用を通じて「参照し、その適用可能性を考慮することができる」情報源とすべきである。
- 「産業別ガイダンス」は、「参照し、その適用可能性を考慮できる」情報源とすべきである。「SASB スタンダード」についても、「適用基準」の適用を通じて「参照し、その適用可能性を考慮することができる」情報源とすべきである。

このような定めを置くべき理由として聞かれた意見は、適用基準案 BC75 項及び

BC77 項並びに気候基準案 BC47 項及び BC48 項に記載している。

質問 2

「ガイダンスの情報源」における「SASB スタンダード」及び「産業別ガイダンス」の取扱いに関する提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

➤ 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量の合計値 (問題の所在)

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 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）。

ここで、IFRS S2 号において要求されていないものの、IFRS 財団より公表されている「IFRS サステナビリティ開示タクソノミ（案）」³においては、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についてタクソノミを設定することが提案されている。

このため、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、これら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開示することを要求すべきかどうか論点となった。

(本公開草案における提案)

気候基準案は、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ことを提案している（気候基準案第 49 項並びに BC100 項及び BC101 項）。

(本公開草案において採用されなかった案)

当委員会における審議の過程では、次の異なる意見が聞かれた。

- 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要求しない。

このような定めを置くべき理由として聞かれた意見は、気候基準案 BC102 項及び BC103 項に記載している。

³ 「IFRS サステナビリティ開示タクソノミ（案）」は、IFRS S1 号及び IFRS S2 号の開示要求を反映したデジタル・レポートのための ISSB タクソノミの提案であり、2023 年 7 月に ISSB から公表された。

質問 3

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量の合計値に関する提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

➤ 温対法に基づく温室効果ガス排出量の報告

(問題の所在)

IFRS サステナビリティ開示基準では、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）」に従うことを要求するものの、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異なる方法を用いることを要求している場合には、当該方法を用いることを容認している。

我が国では、「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。）に基づき温室効果ガス排出量の報告が要求される場合があるが、温対法においては、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。

このため、温対法に基づく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も報告することを選択した場合について、温対法において定められる報告のための算定期間のデータを用いてサステナビリティ関連財務開示における温室効果ガス排出量の報告を行うことを求めるのかどうか論点となった。

(本公開草案における提案)

気候基準案は、温対法に基づく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も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としたうえで、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、一定の事項を開示しなければならないとすることを提案している（気候基準案第 53 項及び第 54 項並びに BC117 項から BC121 項）。

(本公開草案において採用されなかった案)

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

- 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に上限（例えば1年）を設けるべきである。

- 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。

このような定めを置くべき理由として聞かれた意見は、気候基準案 BC122 項から BC124 項に記載している。

質問 4

温対法に基づく温室効果ガス排出量の報告に関する提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

➤ 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とマーケット基準

(問題の所在)

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、蒸気、温熱又は冷熱（以下あわせて「電気等」という。）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るとされている。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、マーケット基準については、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することができると考えられる。ただし、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場合があると考えられる。

IFRS サステナビリティ開示基準では、スコープ2 温室効果ガス排出量について、ロケーション基準による測定値の開示を要求したうえで、マーケット基準による測定値の開示は要求しない代わりに、契約証書を企業が有している場合、主要な利用者の理解のために必要な、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。

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、スコープ2 温室効果ガス排出量について、IFRS サステナビリティ開示基準と同様の開示を要求するのか、また、契約証書に関する情報の開示に代えてマーケット基準による測定値の開示を要求すべきかどうか論点となった。

(本公開草案における提案)

気候基準案は、スコープ2 温室効果ガス排出について、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することを提案している（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（気候基準案第 65 項）を行わなければならない。）

（本公開草案において採用されなかった案）

当委員会における審議の過程では、次の異なる意見が聞かれた。

- 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。
- マーケット基準による開示のみを要求する。

このような定めを置くべき理由として聞かれた意見は、気候基準案 BC133 項から BC135 項に記載している。

質問 5

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とマーケット基準に関する提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

➤ スコープ 3 温室効果ガス排出の絶対総量の開示における重要性の判断の適用

（問題の所在）

IFRS サステナビリティ開示基準では、スコープ 3 温室効果ガス排出について、「温室効果ガスプロトコルの企業算定及び報告基準（2004 年）」に従って測定したうえで、当該測定値に含めた、「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）」に記述されているスコープ 3 カテゴリーに従い、企業のスコープ 3 温室効果ガス排出の測定値に含めたカテゴリーを開示しなければならないとしている。

当委員会が公表するサステナビリティ開示基準では、スコープ 3 温室効果ガス排出について、「温室効果ガスプロトコルの企業算定及び報告基準（2004 年）」に従って測定しなければならないとしたうえで（気候基準案第 51 項）、「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）」に記述されているスコープ 3 カテゴリーに従い、報告企業の活動に関連するカテゴリー別に分解して開示しなければならないとすることを提案している（気候基準案第 58 項）。

ここで、主要な利用者の意思決定との関連性が乏しいと考えられるカテゴリーを省略できる可能性をもたらす選択肢として、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、スコープ 3 温室効果ガス排出の絶対総量の測定に含めるカテゴリーに

関して、定量的閾値を設定すべきかどうか論点となった。

(本公開草案における提案)

気候基準案は、スコープ 3 温室効果ガス排出の絶対総量の測定に含めるカテゴリーに関して、特段の定めを置かないことを提案している(気候基準案 BC142 項から BC144 項)。

(本公開草案において採用されなかった案)

当委員会における審議の過程では、次の異なる意見が聞かれた。

- スコープ 3 温室効果ガス排出の絶対総量の測定に含めるカテゴリーに関して、定量的閾値に関する任意の定めを置く。
- スコープ 3 温室効果ガス排出の絶対総量の測定に含めるカテゴリーに関して、カテゴリー別に重要性を判断するという任意の定めを置く。

このような定めを置くべき理由として聞かれた意見は、気候基準案 BC145 項から BC147 項に記載している。

質問 6

スコープ 3 温室効果ガス排出の絶対総量の開示における重要性の判断の適用に関する提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

➤ 産業横断的指標等 (気候関連のリスク及び機会)

(問題の所在)

IFRS サステナビリティ開示基準では、金融安定理事会の「気候関連財務開示に関するタスクフォース」の提言(以下「TCFD 提言」という。)において利用者のニーズに基づき開示推奨項目とされた産業横断的指標等について、要求事項としたうえで引き継いでいる。このうち、気候関連のリスク及び機会に関する産業横断的指標等については、開示することの困難さがあるなどとして、TCFD 提言に基づく開示を行っている企業においても定量的情報による開示が進んでいないとの意見が聞かれている。

このため、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、気候関連のリスク及び機会に関する産業横断的指標等の開示に関する定めを取り入れるかどうか、また、取り入れる場合にどのように取り入れるかが論点となった。

(本公開草案における提案)

気候基準案は、気候関連のリスク及び機会に関する産業横断的指標等に関連して、次の事項を開示しなければならないとすることを提案している(気候基準案第 46 項(2)から(4)、第 80 項から第 82 項及び BC170 項から BC172 項)。

気候関連の移行リスク

- 気候関連の移行リスクに対して脆弱な資産又は事業活動の金額及びパーセンテージ、又は、気候関連の移行リスクに対して脆弱な資産又は事業活動の規模に関する情報の少なくともいずれか

気候関連の物理的リスク

- 気候関連の物理的リスクに対して脆弱な資産又は事業活動の金額及びパーセンテージ、又は、気候関連の物理的リスクに対して脆弱な資産又は事業活動の規模に関する情報の少なくともいずれか

気候関連の機会

- 気候関連の機会と整合した資産又は事業活動の金額及びパーセンテージ、又は、気候関連の機会と整合した資産又は事業活動の規模に関する情報の少なくともいずれか

(本公開草案において採用されなかった案)

当委員会における審議の過程では、次の異なる意見が聞かれた。

気候関連の移行リスク

- IFRS S2号と同様に、気候関連の移行リスクに対して脆弱な資産又は事業活動の金額及びパーセンテージを開示することを要求する旨を定める。
- 気候関連の移行リスクに対して脆弱な資産又は事業活動の金額及びパーセンテージの開示を要求するものの、当該開示が困難な場合は、気候関連の移行リスクに対して脆弱な資産又は事業活動の規模に関する情報を開示することができる旨を定める。
- 気候関連の移行リスクに対して脆弱な資産又は事業活動の金額及びパーセンテージを開示することを要求するものの、経過措置において当該定めを適用しないことができる旨を定める。

このような定めを置くべき理由として聞かれた意見は、気候基準案 BC173 項から BC176 項に記載している。

気候関連の物理的リスク

- IFRS S2号と同様に、気候関連の物理的リスクに対して脆弱な資産又は事業活動の金額及びパーセンテージを開示することを要求する旨を定める。
- 気候関連の物理的リスクに対して脆弱な資産又は事業活動の金額及びパーセンテージの開示を要求するものの、当該開示が困難な場合は、気候関連の物理的リスクに対して脆弱な資産又は事業活動の規模に関する情報を開示することができる旨を定める。
- 気候関連の物理的リスクに対して脆弱な資産又は事業活動の金額及びパーセンテージを開示することを要求するものの、経過措置において当該定めを適用しない

ことができる旨を定める。

このような定めを置くべき理由として聞かれた意見は、気候基準案 BC173 項から BC176 項に記載している。

気候関連の機会

- IFRS S2 号と同様に、気候関連の機会と整合した資産又は事業活動の金額及びパーセンテージを開示することを要求する旨を定める。
- 気候関連の機会と整合した資産又は事業活動の金額及びパーセンテージの開示を要求するものの、当該開示が困難な場合は、気候関連の機会と整合した資産又は事業活動の規模に関する情報を開示することができる旨を定める。
- 気候関連の機会と整合した資産又は事業活動の金額及びパーセンテージを開示することを要求するものの、経過措置において当該定めを適用しないことができる旨を定める。

このような定めを置くべき理由として聞かれた意見は、気候基準案 BC173 項から BC176 項に記載している。

質問 7

産業横断的指標等（気候関連のリスク及び機会）に関する提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

➤ **産業横断的指標等（資本投下）**

（問題の所在）

IFRS サステナビリティ開示基準では、TCFD 提言において利用者のニーズに基づき開示推奨項目とされた産業横断的指標等について、要求事項としたうえで引き継いでいる。このうち、資本投下に関する産業横断的指標等については、開示することの困難さがあるなどとして、TCFD 提言に基づく開示を行っている企業においても定量的情報による開示が進んでいないとの意見が聞かれている。

このため、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、資本投下に関する産業横断的指標等の開示に関する定めを取り入れるかどうか、また、取り入れる場合にどのように取り入れるかが論点となった。

（本公開草案における提案）

気候基準案は、資本投下に関する産業横断的指標等に関連して、次の事項を開示しなければならないとすることを提案している（気候基準案第 46 項(5)、第 83 項並びに BC177 項及び BC178 項）。

- 気候関連のリスク及び機会に投下された資本的支出、ファイナンス又は投資の金

額（IFRS S2 号と同様の定め）

（本公開草案において採用されなかった案）

当委員会における審議の過程では、次の異なる意見が聞かれた。

- 気候関連のリスク及び機会に投下された資本的支出、ファイナンス又は投資の金額の開示を要求するものの、経過措置において適用しないことができる旨を定める。

このような定めを置くべき理由として聞かれた意見は、気候基準案 BC179 項及び BC180 項に記載している。

質問 8

産業横断的指標等（資本投下）に関する提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

➤ **産業横断的指標等（内部炭素価格）**

（問題の所在）

IFRS サステナビリティ開示基準では、TCFD 提言において利用者のニーズに基づき開示推奨項目とされた産業横断的指標等について、要求事項としたうえで引き継いでいる。このうち、内部炭素価格については、我が国においても意思決定に用いる企業が増えているため、主要な利用者に有用な情報であるとの意見が聞かれている一方で、内部炭素価格それ自体の開示については、主要な利用者の意思決定との関連性が必ずしも明らかではないとの意見も聞かれている。

このため、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、内部炭素価格に関する産業横断的指標等の開示に関する定めを取り入れるかどうか、また、取り入れる場合にどのように取り入れるかが論点となった。

（本公開草案における提案）

気候基準案は、内部炭素価格に関する産業横断的指標等に関連して、IFRS S2 号と同様に、次の事項に関する情報を開示しなければならないとすることを提案している（気候基準案第 46 項(6)、第 84 項並びに BC182 項及び BC183 項）。

- (1) 内部炭素価格を意思決定に用いている場合、次の事項に関する情報
 - ① 内部炭素価格の適用方法（例えば、投資判断、移転価格及びシナリオ分析）
 - ② 温室効果ガス排出に係るコストの評価に用いている内部炭素価格（温室効果ガス排出のメートル・トン当たりの価格で表す。）
- (2) 内部炭素価格を意思決定に用いていない場合、その旨

(本公開草案において採用されなかった案)

当委員会における審議の過程では、次の異なる意見が聞かれた。

- IFRS S2 号の要求事項のうち、内部炭素価格を意思決定に用いているかどうか及び内部炭素価格の適用方法に関する開示の要求事項は取り入れるものの、温室効果ガス排出に係るコストの評価に用いている内部炭素価格に関する開示の要求事項は取れ入れない。

このような定めを置くべき理由として聞かれた意見は、気候基準案 BC185 項及び BC186 項に記載している。

質問 9

産業横断的指標等（内部炭素価格）に関する提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

■ 経過措置

(本公開草案における提案)

本公開草案では、サステナビリティ開示基準に従い開示を行うことを要求又は容認する法令に従い開示を行う場合と、任意でサステナビリティ開示基準に従った開示を行う場合について、それぞれ経過措置を定めることを提案している（適用基準案第 96 項から第 100 項、一般基準案第 42 項から第 44 項及び気候基準案第 103 項から第 107 項）。

サステナビリティ開示基準に従い開示を行うことを要求又は容認する法令に従い開示を行う場合

適用基準案、一般基準案及び気候基準案は、次の経過措置について定めることを提案している。

- (1) 基準を適用する最初の年次報告期間において、比較情報を開示しないことができる。この経過措置を適用する場合、その旨を開示しなければならない。

適用基準案は、上記(1)に加え、次の経過措置について定めることを提案している。

- (2) 基準を適用する最初の年次報告期間において、「気候基準」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ができる。この場合、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、適用基準案の定めを適用しなければならない。この経過措置を適用する場合、その旨を開示しなければならない。
- (3) (2)の経過措置を適用する場合、次のいずれも要求されない。
 - ① 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（上記(1)参照）
 - ② 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
(下記(4)参照)

一般基準案は、上記(1)に加え、次の経過措置について定めることを提案している。

- (4) 上記(2)を適用し、基準を適用する最初の年次報告期間において、「気候基準」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場合、基準を適用する2年目の年次報告期間において、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を開示しないことができる。この経過措置を適用する場合、その旨を開示しなければならない。

気候基準案は、上記(1)に加え、次の経過措置について定めることを提案している。

- (5) 基準を適用する最初の年次報告期間においてのみ、次のいずれか又は両方の経過措置を適用することができる。この経過措置を適用する場合、その旨をそれぞれ開示しなければならない。
- ① 基準を適用する最初の年次報告期間の直前の年次報告期間において、温室効果ガス排出の測定に「温室効果ガスプロトコルの企業算定及び報告基準(2004年)」又は法域の当局若しくは企業が上場する取引所が要求している方法(気候基準案第51項ただし書き)以外の測定方法を用いていた場合、当該測定方法を用いることができる。この場合、温室効果ガス排出の測定方法に関する開示(気候基準案第64項)を行わなければならない。
- ② スコープ3温室効果ガス排出(気候基準案第49項(3))(ファイナンスド・エミッションに関する追加的な情報(気候基準案別紙C)を含む。)を開示しないことができる。
- (6) (5)の経過措置を適用した場合、その後の報告期間において比較情報として情報を表示するにあたり、(5)の経過措置を引き続き適用することができる。この経過措置を適用する場合、その旨をそれぞれ開示しなければならない。

任意でサステナビリティ開示基準に従った開示を行う場合

適用基準案は、上記(2)と同様の経過措置を定めることを提案している。また、気候基準案は、上記(5)と同様の経過措置を定めることを提案している。

また、任意でサステナビリティ開示基準に従った開示を行っていた企業が、サステナビリティ開示基準に従い開示を行うことを要求又は容認する法令に従い開示を行うこととなる場合があると考えられたことから、本公開草案では、次の経過措置を定めることを提案している。

任意でサステナビリティ開示基準に従った開示を行っていた企業が法令に従い開示を行うこととなった場合

適用基準案、一般基準案及び気候基準案は、次の経過措置について定めることを提案している。

- (7) 任意でサステナビリティ開示基準に従った開示を行っていた企業が、サステナビリティ開示基準に従い開示を行うことを要求又は容認する法令に従い開示を行うこととなった場合、当該法令に従い基準を適用する最初の年次報告期間について、「最初の年次報告期間」として上記(1)から(6)の経過措置を適用することができる。

なお、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開示を行うことが法令において強制される場合に当該法令において経過措置が定められるときは、当該経過措置に従うことになると思われる。

質問 10

経過措置に関する提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

■ その他

質問 11

その他、本公開草案に関して、ご意見がありましたら、ご記載ください。なお、本公開草案の定めに関するご意見の場合、適用基準案、一般基準案又は気候基準案のいずれに対するご意見なのか、また、どの項番号に関するご意見なのかを明確にご記載ください。

以 上