

IFRS S1号及びS2号（最終版）の規定について

2023年6月

経済産業省 経済産業政策局

企業会計室

当方意見書における主な論点とIFRS S1号・S2号最終版の規定

- 2023年6月26日、IFRS財団より、IFRS S1号（全般的な要求事項）及びS2号（気候関連開示）の最終版が公表された。当方から提起した主な意見については、以下の通り、概ね反映された。

当方意見書の主な論点

① 企業価値との関係性

- サステナビリティ関連財務情報と企業価値との関連付けの重要性を指摘。
- サステナビリティ関連財務開示が、一般目的財務報告の主要な利用者の意思決定に有用な情報を提供するものとして定義されていることに賛同。

② 産業別指標

- 産業別指標は、当初は要求事項から除外し、企業が指標を決定する際のリファレンス・ポイントとして位置付けること（考慮の対象とすること）を提案。

③ GHG排出量（スコープ3）

- 開示事項とすることについては基本的に賛成を示す一方で、データの入手可能性や算定手法等における課題を指摘。
- 見積りの使用が可能であることの明示、スコープ3排出量の範囲の明確化等を提案。

④ サステナビリティ情報と財務情報の同時報告

- 可能な範囲で同時報告を原則としつつも、相互参照文書等については、その公表タイミングに一定の幅を認めることを、基準上明確にすることを提案。

IFRS S1号、S2号の規定ぶり（要約）

- IFRS S1号の目的は、一般目的財務報告の主要な利用者が企業への資源提供に関連する意思決定を行う際に有用な、サステナビリティ関連のリスク及び機会に関する情報を開示することを企業に求めるものであることを規定。
- 特定のビジネスモデル、活動、又は産業への参加を特徴付けるその他の特徴に関連する産業別指標について開示を要求。
- 産業別指標を決定する際は、「IFRS S2の実施に関する産業別ガイダンス」に記載されている開示トピックに関連する産業別指標を参照し、その適用可能性を検討する（shall refer and consider）ことを要求。
- 温室効果ガス排出量（スコープ1～3）について開示を要求。
- IFRS S2号付録Bとして適用ガイダンスを追加し、GHG排出量の算定手法等を明確化。
- サステナビリティ関連財務開示について、関連する財務諸表と同じ報告期間を対象とし、同時に報告することを要求。
- 基準適用の初年度においては、一定の条件の下、財務諸表よりも後にサステナビリティ関連開示基準を報告することが認められる。

【参考】IFRS S1号、S2号の規定（①企業価値との関係性、②産業別指標）

① 企業価値との関係性

IFRS S1号

- 1 The objective of IFRS S1 General Requirements for Disclosure of Sustainability-related Financial Information is to require an entity to disclose information about its sustainability-related risks and opportunities that is useful to primary users of general purpose financial reports in making decisions relating to providing resources to the entity.

② 産業別指標

IFRS S2号

28 To achieve this objective, an entity shall disclose:

(a) 略

(b) industry-based metrics that are associated with particular business models, activities or other common features that characterize participation in an industry (see paragraph 32); and

(c) 略

32 An entity shall disclose industry-based metrics that are associated with one or more particular business models, activities or other common features that characterise participation in an industry. In determining the industry-based metrics that the entity discloses, the entity shall refer to and consider the applicability of the industry-based metrics associated with disclosure topics described in the Industry-based Guidance on Implementing IFRS S2.

【参考】IFRS S2号の規定（③スコープ3 GHG排出量）

29 An entity shall disclose information relevant to the cross-industry metric categories of:

(a) greenhouse gases—the entity shall:

(i) disclose its absolute gross greenhouse gas emissions generated during the reporting period, expressed as metric tonnes of CO₂ equivalent (see [paragraphs B19–B22](#)), classified as:

(1) Scope 1 greenhouse gas emissions;

(2) Scope 2 greenhouse gas emissions; and

(3) Scope 3 greenhouse gas emissions;

異なる報告期間の情報

B19 バリューチェーン上の企業の報告期間が、報告企業の報告期間とは異なる場合であっても、一定の条件の下、それらの企業の情報を用いてスコープ3排出量を測定することが認められる。

GHGのCO₂換算値への集約

B20 企業は、7種類のGHGをCO₂換算値へ集約しなければならない。

B21 温室効果ガス排出量を直接測定する場合、報告日時点で利用可能な最新のIPCC（気候変動に関する政府間パネル）の評価から、地球温暖化係数（100年値）を用いて、7種類のGHGをCO₂換算値に換算することが求められる。

B22 GHG排出量の算定に排出係数を使用する場合、企業の活動を最も良く表す排出係数を使用しなければならない。これらの排出係数が、既に構成ガスをCO₂換算したものである場合、IPCC評価による地球温暖化係数を用いて排出係数を再計算する必要はない。

【参考】IFRS S2号の規定（③スコープ3 GHG排出量）

29 An entity shall disclose information relevant to the cross-industry metric categories of:

(a) greenhouse gases—the entity shall:

(i) 略

(ii) measure its greenhouse gas emissions in accordance with the [Greenhouse Gas Protocol: A Corporate Accounting and Reporting Standard \(2004\)](#) unless [required by a jurisdictional authority or an exchange on which the entity is listed to use a different method](#) for measuring its greenhouse gas emissions (see [paragraphs B23–B25](#));

GHGプロトコル

B23 企業は、本基準の要求事項と矛盾しない範囲でのみ、GHGプロトコル・コーポレート基準を適用しなければならない。GHGプロトコル・コーポレート基準はスコープ3排出量の開示を求めているが、企業は、第29項(a)にしたがって、スコープ3排出量の開示が求められる。

B24 企業は、法域当局又は上場している取引所から、GHG排出量の測定にGHGプロトコル・コーポレート基準と異なる手法を用いるよう要求されている場合は、当該方法を用いることが認められる。

B25 企業が事業を行う法域において、企業の特定期間やGHG排出量の一部（例えば、スコープ1、2のみ）について開示が要求されることがあるが、これによって、企業全体のスコープ1、2、3の排出量を開示するという本基準の要求事項が免除されるものではない。

【参考】IFRS S2号の規定（③スコープ3 GHG排出量）

29 An entity shall disclose information relevant to the cross-industry metric categories of:

(a) Greenhouse gases—the entity shall:

(i), (ii) 略

(iii) disclose the approach it uses to measure its greenhouse gas emissions (see [paragraphs B26–B29](#)) including:

- (1) the measurement approach, inputs and assumptions the entity uses to measure its greenhouse gas emissions;
- (2) the reason why the entity has chosen the measurement approach, inputs and assumptions it uses to measure its greenhouse gas emissions; and
- (3) any changes the entity made to the measurement approach, inputs and assumptions during the reporting period and the reasons for those changes;

測定のアプローチ、インプット、及び仮定

B26 第29項(a)(iii) の要求事項の一環として、企業は、以下の情報を含めなければならない。（①GHGプロトコル・コーポレート基準にしたがって企業が用いる測定アプローチ、②GHGプロトコル・コーポレート基準を使用していない場合に適用される手法と、測定アプローチ、③排出係数）

GHGプロトコルに規定されている測定アプローチ

B27 GHGプロトコル・コーポレート基準には、GHG排出量測定の際に使用される異なる測定アプローチが含まれる。GHGプロトコル・コーポレート基準を用いる際は、第29項(a)(iii)にしたがい、①用いたアプローチ（出資比率アプローチ又は経営支配アプローチ）、②アプローチの選択理由及びそのアプローチが第27項の開示目的とどのように関連するか、について開示が求められる。

その他の方法と測定アプローチ

B28 GHGプロトコル・コーポレート基準以外の方法を用いた場合、①用いた手法とアプローチ、②手法と測定アプローチの選択理由及びそのアプローチが第27項の開示目的とどのように関連するか、について開示が求められる。

排出係数

B29 本基準は企業が用いる排出係数を特定しておらず、企業の活動を最もよく表す排出係数を、測定の基礎として用いるよう要求する。

【参考】IFRS S2号の規定（③スコープ3 GHG排出量）

- 29 An entity shall disclose information relevant to the cross-industry metric categories of:
- (a) greenhouse gases—the entity shall:
- (i) – (v) 略
 - (vi) for Scope 3 greenhouse gas emissions disclosed in accordance with paragraph 29(a)(i)(3), and with reference to [paragraphs B32–B57](#), disclose:
 - (1) **the categories included within the entity’s measure of Scope 3 greenhouse gas emissions**, in accordance with the Scope 3 categories described in the Greenhouse Gas Protocol Corporate Value Chain (Scope 3) Accounting and Reporting Standard (2011); and
 - (2) additional information about the entity’s Category 15 greenhouse gas emissions or those associated with its investments (financed emissions), if the entity’s activities include asset management, commercial banking or insurance (see paragraphs B58–B63);

スコープ3GHG排出量について

- B32 企業は、利用者がGHGの排出源を理解できるような情報を開示しなければならない。企業は、バリューチェーン全体を考慮し、GHGプロトコル・スコープ3基準に記載されている15のカテゴリ全てを考慮しなければならない。また、スコープ3排出量の開示に、どのカテゴリが含まれるかを開示しなければならない。
- B33 企業は、測定手法にかかわらず、スコープ3排出量の測定に含まれるカテゴリの開示が求められる。
- B34 重大な事象や状況の変化が発生した場合、企業は、影響を受ける気候関連のリスク及び機会の範囲を再評価しなければならない（どのカテゴリや企業をスコープ3排出量の測定に含めるべきかの再評価を含む）。例えば、そのような重大な事象及び状況の変化には、以下が含まれる。
- (a) バリューチェーンにおける重大な変化（例：サプライヤーにおけるGHG排出量を著しく変化させるような変更）
 - (b) 企業のビジネスモデル、活動、企業構造の重大な変化（例：バリューチェーンを拡大するM&A）
 - (c) 気候関連のリスク及び機会への企業のエクスポージャーの重大な変化（例：排出規制の影響）

【参考】IFRS S2号の規定（③スコープ3 GHG排出量）

- B35 企業は、気候関連のリスク及び機会の範囲をより頻繁に再評価することが認められる。
- B36 バリューチェーンの範囲を決定するため、企業は、過度なコストや労力をかけずに報告日時点で利用可能な、合理的かつ裏付け可能な全ての情報を使用しなければならない。
- B37 資産運用、商業銀行、保険に関連する金融活動に参加する企業は、スコープ3排出量の開示の一部として、ファイナンスに係る排出に関する追加情報を開示しなければならない。

スコープ3測定フレームワークについて

- B38 スコープ3排出量の測定は、直接測定だけでなく、推計を含む可能性が高い。スコープ3排出量の測定にあたっては、測定値が忠実に表現されるような測定アプローチ、インプット及び仮定を用いなければならない。
- B39 企業は、スコープ3排出量の測定に使用する測定アプローチ、インプット及び仮定を選択する際に、過度なコストや労力をかけずに報告日時点で利用可能な合理的かつ裏付け可能な情報を用いることが求められる。
- B40 スコープ3排出量の測定は、様々なインプットに依存している。本基準は、企業が使用すべきインプットを規定していないが、以下の特徴（順不同）を用いてインプットと仮定に優先順位を付けることを求めている。
- (a) 直接測定に基づくデータ
 - (b) 企業のバリューチェーン内の特定の活動からのデータ
 - (c) バリューチェーン活動及びGHG排出量の法域及び使用技術を忠実に表すタイムリーなデータ
 - (d) 検証されたデータ
- B41 企業は、GHGプロトコルを使用しない場合等であっても、インプットと仮定に優先順位を付けるために、スコープ3測定フレームワークを適用することが求められる。
- B42 測定アプローチ、インプット及び仮定の優先順位付け、並びにB40項の特徴に基づくトレードオフの検討には、経営者の判断を必要とする。例えば、タイムリーなデータと、バリューチェーン活動と排出に使用される法域や技術を代表するデータとの間のトレードオフを検討する必要があるかもしれない。

【参考】IFRS S2号の規定（③スコープ3 GHG排出量）

直接測定に基づくデータ

- B43 スコープ3排出量の定量化には直接測定と推計という2つの手法があるが、直接測定が優先されなければならない。
- B44 直接測定は理論的には最も正確だが、課題があるため、スコープ3排出量データには推計が含まれることが予想される。
- B45 スコープ3排出量の推計には、仮定と適切なインプットに基づく概算計算が含まれる。その際、活動データと排出係数という2つのインプットを使用する可能性が高い。

バリューチェーン内の特定の活動からのデータ

- B46 スコープ3排出量の測定は、バリューチェーン内の特定の活動から直接得られたデータ（一次データ）、直接得られなかったデータ（二次データ）、又はその組み合わせに基づく。
- B47 一次データの方が企業のバリューチェーンの活動とGHG排出量を代表している可能性が高いため、一次データの使用を優先しなければならない。
- B48 一次データには、バリューチェーン内のサプライヤーや他の企業から提供されたデータが含まれる。バリューチェーン内の特定の活動から得られたデータは、その活動をより正確に表すため、スコープ3排出量を測定するためのより良い基礎となる。
- B49 二次データは、バリューチェーン内の特定の活動から直接入手していないデータのことであり、しばしば第三者データ提供者から提供され、業界平均データが含まれる。二次データには活動量や排出係数を概算するためのデータも含まれる。また、二次データには、別の活動の排出量を推計するために使用される、特定の活動からの一次データ（代理データ）も含まれる。二次データを使用する場合、そのデータが企業活動をどの程度忠実に表しているか検討しなければならない。

バリューチェーンの活動やGHG排出量の法域や使用技術を忠実に表すタイムリーなデータ

- B50 二次データを使用する場合、バリューチェーンの活動で使用される技術に基づく、又はそれを表す活動データや排出量データを優先的に使用しなければならない。
- 例えば、従業員が出張時に使用する航空機の機種、移動距離、搭乗クラスといった一次データを入手し、その活動から生じるGHG排出量を表す二次データを使用して、一次データをGHG排出量の推定値に変換する。

【参考】IFRS S2号の規定（③スコープ3 GHG排出量）

B51 二次データを使用する場合、その活動が行われた法域に基づく、又はそれを表す活動データ又は排出量データを優先しなければならない。

- 例えば、企業が活動する、又は活動が行われた法域に関連する排出係数を優先しなければならない。

B52 二次データを使用する場合、報告期間中のバリューチェーンの活動を表す、タイムリーな活動データ及び排出量データを優先しなければならない。

- 法域や技術によっては、二次データは年次で収集されるため、データは企業の現行の実務を表している可能性が高い。しかし、二次データ源の中には、企業の報告期間とは異なる報告期間に収集された情報に依存するものもある。

検証済みデータ

B53 企業は、検証されたスコープ3排出量データを優先しなければならない。

B54 データ量の多さや、データが報告企業が直接やり取りをしないバリューチェーン上の企業から入手されること等から、スコープ3排出量の検証には、過度なコストや労力がかかることもある。このような場合、未検証のデータを使用する必要があるかもしれない。

スコープ3GHG排出量へのインプットの開示

B55 企業は、第29項(a)(iii)に従い、スコープ3排出量の測定に使用する測定手法、インプット、仮定に関する情報を開示しなければならない。この目的は、バリューチェーンの活動とスコープ3排出量を忠実に表現する、入手可能な最も質の高いデータについて、企業がどのように優先順位付けしたかという情報を提供することである。また、その測定手法、インプット、仮定がなぜ関連性がある(relevant)のかを理解するのにも役立つ。

B56 第29項(a)(iii)の一環として、企業は、利用者が以下を理解できるような情報を開示しなければならない。

(a) スコープ排出量が、バリューチェーン内の特定の活動からのインプットを使用して測定されている程度

(b) スコープ3排出量が、検証済みインプットを使用して測定されている程度

B57 本基準は、スコープ3排出量は、二次データや業界平均を用いることで信頼性のある推計が可能であるということを前提としている。企業がスコープ3排出量の推計を実行不可能(impracticable)と判断する場合は、スコープ3排出量をどのように管理しているか開示しなければならない。全ての合理的な努力を行っても要求事項を適用できない場合、その要求事項の適用は実行不可能である。

【参考】IFRS S1号の規定（④同時報告）

④サステナビリティ情報と財務情報の同時報告

IFRS S1号

- 64 An entity shall report its sustainability-related financial disclosures at the same time as its related financial statements. The entity's sustainability-related financial disclosures shall cover the same reporting period as the related financial statements.
- E4 In the first annual reporting period in which an entity applies this Standard, the entity is permitted to report its sustainability-related financial disclosures after it publishes its related financial statements. In applying this transition relief, an entity shall report its sustainability-related financial disclosures:
- (a) at the same time as its next second-quarter or half-year interim general purpose financial report, if the entity is required to provide such an interim report;
 - (b) at the same time as its next second-quarter or half-year interim general purpose financial report, but within nine months of the end of the annual reporting period in which the entity first applies this Standard, if the entity voluntarily provides such an interim report; or
 - (c) within nine months of the end of the annual reporting period in which the entity first applies this Standard, if the entity is not required to and does not voluntarily provide an interim general purpose financial report.