

説明文書 2023年8月

意見募集期限：2023年12月1日

国際サステナビリティ保証基準

国際サステナビリティ保証基準™
(ISSA) 5000 (案)
「サステナビリティ保証業務の
一般的要求事項」
の説明文書

本説明文書は、**ISSA5000** の公開草案と併せて読まれることを意図している。

IAASB

International Auditing
and Assurance
Standards Board

IAASB について

本文書は、国際監査・保証基準審議会によって作成され、承認されている。本文書は、IAASB の正式な公表物を構成するものではなく、国際監査基準又はその他の IAASB 国際基準を修正、拡張又は無効化するものでもない。

IAASB の目的は、質の高い監査・保証及びその他関連する基準を設定し、国内外の監査及び保証基準の収斂を促進することにより公共の利益に資することであり、それにより、世界中の業務の質と一貫性を高め、グローバルな監査及び保証の専門家に対する信頼を強化することにある。

IAASB は、IAASB の活動を監視する公益監視委員会並びに基準及びガイダンスの策定に公益の助言を提供する IAASB 諮問助言グループが関与する共通の基準設定プロセスの下で、全ての会計専門家が使用する監査及び保証基準並びにガイダンスを策定している。IAASB の業務を支える構造及びプロセスは国際倫理・監査財団（IFEA）によって支援されている。

著作権、商標権及び使用許可情報は、50 ページを参照

ISA.



コメントの要請

本説明文書は、国際監査・保証基準審議会（IAASB®）が作成・承認した国際サステナビリティ保証基準™（ISSA）5000「サステナビリティ保証業務の一般的要求事項」の公開草案（ED-5000）に付随するものであり、これと併せて読まれるべきである。本説明文書及び付随する ED-5000 は、[IAASB のウェブサイト](#)からダウンロードできる。[ED-5000 のウェブページ](#)を参照のこと。ED-5000 の承認済み文書は英語で公表されている。

本公開草案で提案された内容は、最終基準として公表される前に、寄せられた意見を考慮して修正される場合がある。**意見提出期限は 2023 年 12 月 1 日である**。なお、本基準案の最終化までのスケジュールが早まっているため、期間延長の要請には応じられない。

回答用テンプレートの使用

全ての回答者には、提供された[回答用テンプレート](#)を使用して電子的に意見を提出することを推奨する。このテンプレートは、本説明文書の**セクション 2**の質問に対する回答を円滑に行えるよう作成されている。このテンプレートを使用することで、IAASB は回答の自動照合を円滑に行うことができる。このプロジェクトでは新たなプロセスを使用しているため、従来のように書面で意見書簡を提出すると、受領した意見の電子的な摘要と分析に遅れが生じる。

回答者は、IAASB が回答者から受領した意見募集に対する意見を分析するためのソフトウェアを使用していることを認識の上、意見提出の際に以下の点に留意することで、IAASB による回答の確認を支援できる。

- ・ テンプレートの質問に対する直接的な回答を提供し、回答の根拠を説明すること。ED-5000 の提案に同意しない場合、同意しない具体的な理由、及び当該要求事項又は適用指針に必要だと考える具体的な変更案を記入すること。また、回答者が ED-5000 の提案に同意する場合、その旨を認識することは IAASB にとって有用である。
- ・ 回答者は、全ての質問に回答するか、具体的な意見のある質問に対してのみ回答できる。
- ・ 質問に対する回答を作成する際には、回答に関係する ED-5000 の具体的な要素を識別することが最も役立つ（例えば、ED-5000 の該当するセクション、見出し又は項目への言及など）。
- ・ 質問に回答する際には、テンプレートには表やテキストボックスを挿入しないこと。

入力済の回答用テンプレートは、[ED-5000 のウェブサイト](#)の「意見を送信する」のリンクからアップロードできる。入力済の回答用テンプレートを送信する際には、主な問題点を要約した添え状を含める必要はない。回答用テンプレートには、回答者の組織に関する詳細、及び回答者が選択した場合には、回答者が公式記録として残すことを希望する全般的な見解を入力できる。回答は全て公式記録として扱われ、最終的に IAASB のウェブサイト上に掲載される予定である。

IAASB は、承認されたプロジェクト・プロポーザルで概説されている本プロジェクトの本質を成す背景と概論及び ED-5000 の開発において IAASB の既存の基準及びガイダンスを活用するというアプローチに基づき、ED-5000 が承認される前にフィールドテストを行う必要はないと判断した。しかしながら、IAASB は、一部の事務所が ED-5000 の回答に役立てるためにフィールドテストを実施することを選択する可能性があることを認識している。フィールドテストは様々な形式で実施される可能性があり、ED-5000 の要求事項の全部又は一部に重点が置かれることがあるほか、様々なレベルで実施されることがある。フィールドテストは本説明文書の質問に回答するための必須要件ではない。

説明文書

目 次

	ページ
はじめに	5
セクション1 重要な事項	8
セクション 1-A - サステナビリティ保証のグローバル・ベースラインを提供する包括的な基準	8
セクション 1-B - ED-5000 で取り扱っている公共の利益に関する課題	10
セクション 1-C - ED-5000 の範囲と適用可能性	10
セクション 1-D - 関連する職業倫理に関する規定及び品質マネジメント基準	11
セクション 1-E - 主な定義と用語	11
セクション 1-F - 更なる具体性を提供すべき重点分野	14
セクション 1-G - ED-5000 で対処されるその他の重要な領域	22
セクション 1-H - 適合修正案	32
セクション 1-I - その他の事項	32
セクション2 回答者に対する質問	3
4	
付録 - ED-5000 の開発における主な提案とプロジェクト・プロポーザルの公共の利益に資する目的及び 基準設定の行動のマッピング	3
9	

はじめに

1. 本文書は、2023年6月に IAASB が公開を承認した国際サステナビリティ保証基準 (ISSA)™5000 「サステナビリティ保証業務に関する一般的要求事項」の公開草案 (以下「ED-5000」という。)の背景とその解説を行うものである。

背景

2. サステナビリティ情報の報告は、急速に国際的に重要な事項になっている。サステナビリティ報告の信頼性は、投資家、事業体の一般目的の外部報告のその他の利用者、規制当局及び非政府組織 (NGO) をはじめとする多くのステークホルダーにとって重要な問題である。ステークホルダーは、サステナビリティ情報に対する保証をますます要求するようになっており、欧州連合やその他の国又は地域では、保証の義務化が公布又は提案されている。
3. 2022年、IAASB は、信頼性の高いサステナビリティ情報及びその保証を促進する上での推進力である主要なステークホルダーとの対話を行った。主要なステークホルダーには、証券監督者国際機構 (IOSCO)、監査監督機関国際フォーラム (IFIAR)、金融安定理事会 (FSB)、欧州委員会 (EC)、米国証券取引委員会 (SEC)、欧州監査監督者委員会 (CEAOB)、国際サステナビリティ基準審議会 (ISSB)、グローバル・レポーティング・イニシアティブ (GRI)、フォーラム・オブ・ファームズ (FOF)、世界最大のネットワークファームのグローバル・パブリック・ポリシー委員会 (GPCC)、及び各法域/国の基準設定主体 (NSS) が含まれた。
4. 主要ステークホルダーとの対話では、保証基準が世界的に断片化するリスクを低減し、サステナビリティ報告に対する想定利用者の信頼度を高める一貫性のある質の高い保証業務を推進することを目的として、サステナビリティ報告の保証に関する国際基準が求められていることが明確に示された。ステークホルダーは、ISAE 3000 (改訂)¹、ISAE 3410²及び「サステナビリティ及びその他の拡張された外部報告 (EER) に対する保証業務に関する規範性のないガイダンス (EER ガイダンス)」が広く認められており、これらの業務の実施において現在使用されているとの認識を示した。ISAE 3000 (改訂) 及び ISAE 3410 の強固さと適切性は保たれているものの、サステナビリティ情報の保証に重点を置き、更なる具体性を提供する基準が求められている。

ED-5000 開発プロジェクト

5. 2022年9月、IAASB は、サステナビリティ報告の保証に関し、以下の特徴を有する新しい包括的な基準を開発する[プロジェクト・プロポーザル](#)を承認した。
 - 質の高いサステナビリティ保証業務の一貫した実施を支援する適時の基準を求める公共の利益のニーズに対応している。
 - 全てのサステナビリティのトピック、サステナビリティのトピックに関して開示される情報及び報告の枠組みに適合する。
 - あらゆる保証業務実施者によって実施可能である。

¹ ISAE 3000 (改訂) 「過去財務情報の監査又はレビュー以外の保証業務」

² ISAE 3410 「温室効果ガス報告に対する保証業務」

6. プロジェクト・プロポーザルでは、特定された課題や、プロジェクト・プロポーザルの基礎となった情報収集、対象を絞ったアウトリーチ活動等の説明を含む、プロジェクトの範囲に関する更なる背景が説明されている。

サステナビリティ情報の保証に関する包括的な基準を開発するためのアプローチ

7. プロジェクト・プロポーザルには、ED-5000 の開発作業を進めるために IAASB が取った行動が記載されている。以下にその例を挙げる。
- ED-5000 に含めるべき ISAE 3000 (改訂) 及び ISAE3410 の関連する定義、要求事項及び適用指針を識別すること。
 - サステナビリティ情報に対する保証業務に関する包括的な基準にとって適切な概念を有する可能性のある国際監査基準 (ISA)、並びに使用すべき当該 ISA の要求事項及び適用指針を識別すること。
 - ED-5000 に含めるべき指針を識別するために EER ガイダンスをレビューすること³。
 - 重点分野 (後述の **セクション 1-F** を参照) に関して、必要に応じて包括的な基準に見合った具体性を提供するための更なる指針を策定すること。
8. ED-5000 の開発に当たり、IAASB は、[Complexity \(複雑性\)](#)、[Understandability \(理解可能性\)](#)、[Scalability \(適用の柔軟性\)](#) 及び [Proportionality \(バランス\) \(CUSP\) の起草原則とガイドライン](#) も遵守した。

国際会計士倫理基準審議会 (IESBA) とのリエゾン及び外部対応

9. IESBA は、「職業会計士のための国際倫理規程」(以下「IESBA 倫理規程」という) にサステナビリティ関連の改訂を行うためのサステナビリティ・プロジェクトを実施している。同プロジェクトには、あらゆるサステナビリティ保証業務実施者 (すなわち、職業会計士及びサステナビリティ保証業務を実施するその他の職業専門家) による実施及び使用を目的とする職業倫理及び独立性に関する基準の開発が含まれる。また、IESBA はこのプロジェクトと並行して、情報の作成と表示、監査及びサステナビリティ保証業務等における専門家の利用に対応した職業倫理及び独立性に関する基準を開発するプロジェクトも実施している。IAASB は、IAASB と IESBA のそれぞれのプロジェクトに関連する事項に関して IESBA と連携しており、両審議会が最終的な基準を公表するまで連携を続ける予定である。IESBA 倫理規程との整合を図るために ED-5000 の変更が必要になる可能性を踏まえ、基準が最終化される前に IESBA 倫理規程の変更に整合させるための更なる改訂が必要になる可能性のある ED-5000 の特定の指針には、灰色の網掛けが施されている。
10. IAASB と IESBA の継続的な連携には以下の内容が含まれる。
- IAASB と IESBA のそれぞれのサステナビリティ・タスクフォース間で連携を取れるよう、それぞれのリエゾン・メンバーを任命した。
 - IAASB のスタッフは、2022 年 12 月及び 2023 年 3 月の IESBA 会議で ISSA 5000 案の開発に関する最新情報を IESBA ボードに伝達し、IESBA が 2023 年の 3 月と 4 月に開催した 4 回

³ EER ガイダンスは、サステナビリティ情報に対する保証業務を含む拡張された外部報告に対する保証業務を支援する規範性のないガイダンスとして存続する。

のグローバル・サステナビリティ・ラウンドテーブルにおいてバーチャルプレゼンテーションを実施した。

- 2023年1月以降、IAASBのスタッフはIESBAのスタッフとのリエゾン会議を定期的に行っている。これらの会議では、ED-5000の開発及びIESBAによるIESBA倫理規程の改訂案の両方に影響を及ぼす概念への対処に重点が置かれている。これには以下が含まれる。
 - 特定の用語の定義の整合(例えば、サステナビリティ情報、サステナビリティ事項、業務チーム、業務実施者、業務執行責任者、適正表示の規準及び準拠性の規準等)
 - 他者(他の保証業務実施者や業務実施者の利用する外部専門家を含む。)の作業の利用
 - 「グループ」を対象とするサステナビリティ保証業務及びバリューチェーンから情報が報告される場合における証拠の入手
 - 保証業務実施者(職業会計士及びその他の職業専門家)へのED-5000及びIESBA倫理規程の適用可能性
 - 事業体の種類に応じて区別された保証と職業倫理の要求事項

リファレンス・グループ

11. IAASBは、ED-5000の草案作成における検討事項に関する専門的な助言を求めため、二つの[IAASB サステナビリティ・リファレンス・グループ](#)、すなわち、職業会計士以外の職業専門家で構成されるリファレンス・グループ1及び職業会計士で構成されるリファレンス・グループ2を通じて、サステナビリティ保証業務実施者及び専門家との対話を行った。これらのリファレンス・グループは、[設立以降](#)四半期ごとに会合を開き、以下を行った。
 - 包括的な基準の効果的な開発を促進するため、提案に対する意見を提供した。
 - サステナビリティ保証業務における課題から生じた特定の専門的な事項、及び包括的な基準においてそれらの事項をどのように考慮できるかに関する実務的な視点を提供した。
 - 包括的な基準の開発において検討すべきその他の事項に関する助言を提供した。

主要なステークホルダーとのエンゲージメント

12. IAASBは、本プロジェクトを通して、以下を含む主要なステークホルダーとの広範なアウトリーチ活動を実施した。
 - IAASBの諮問助言グループ(CAG)
 - モニタリング・グループのメンバー(EC、FSB、IFIAR、IOSCO、及び各国・地域の規制当局又は特定の国や地域の監査・保証監督機関を含む)
 - 国際的な規制機関又は国の規制機関(CEAOB、日本の金融庁(JFSA)及びSEC等)
 - サステナビリティ報告及び保証に関する国際基準設定主体(ISSB、GRI、国際標準化機構(ISO)及びNSS等)
 - ステークホルダーを代表する国際団体(国際コーポレート・ガバナンス・ネットワーク(ICGN)、FOF及びGPPC等)

セクション1 重要な事項

セクション1-A - サステナビリティ保証のグローバル・ベースラインを提供する包括的な基準

13. ED-5000 は、保報業務契約の新規の締結又は更新から報告に至るまで、サステナビリティ保証業務全体に対処している。ED-5000 は、サステナビリティ保証業務のグローバル・ベースラインを提供し、業務実施者とステークホルダーのニーズを満たすために将来開発される一連のISSAの基礎となるよう設計されている⁴。IAASBは原則主義によりED-5000を開発したが、事業体の規模や複雑性にかかわらず、全ての事業体に対する一貫性のあるサステナビリティ保証業務の実施を推進し、当該業務を実施する上での課題に対処するための十分な具体性も提供している。
14. プロジェクト・プロポーザルに記載されているプロジェクトの目的（第5項を参照）を達成するため、IAASBは、以下に適用できるようにED-5000を開発した。
- *全てのサステナビリティのトピック及びトピックの側面*: 報告されるサステナビリティ情報は、極めて範囲が狭い場合もあれば、環境、社会、経済及び文化に関するトピックや、これらのトピックの側面に関して開示された情報（例えば、リスクと機会、ガバナンス、プロセス、戦略、シナリオ分析、コミットメント、目標又は過去の実績等）を含む広範囲のサステナビリティ事項を対象とすることもある。ED-5000は、あらゆるサステナビリティのトピック及びトピックの側面の報告に適用できるよう策定されている。
 - *全ての報告手法*: 現在、サステナビリティ情報の報告の実務は様々であり、統合報告書又は年次報告書において、例えば経営者の解説として含まれる場合や、単独のサステナビリティ報告書又は特定のトピックに関する報告書に含まれることもある。多くの国及び地域でサステナビリティ報告に関する規制要件が導入される中、報告の手法は今後標準化されていくことになる。ED-5000は、どのような報告手法にも適用できるよう、また、報告慣行の進化にも対応できるよう策定されている。ED-5000は、適用される財務報告の枠組みに基づき事業体の財務諸表にサステナビリティ事項に関する特定の情報を含めなければならない、当該情報が監査の対象となる場合、国際監査基準が適用されると説明している（ED-5000第11項を参照）。
 - *適合するあらゆる規準*: 枠組みやその他の規準が開発され、多くの国及び地域で報告が義務化されるようになるなど、サステナビリティ報告を取り巻く状況は急速に変化している。ED-5000は、フレームワークであるか事業体が策定した規準であるか、又は両方の組み合わせであるかにかかわらず、適合するあらゆる規準を用いて作成されたサステナビリティ情報の保証に使用できるように、枠組みに中立な形で開発されている。ED-5000を開発するに当たり、IAASBは、IAASBの提案が適切かつ実務的に適用可能であるかどうかを理解するための基礎として、ISSBとGRIの基準を含む国際的なサステナビリティ報告基準を検討した。さらにIAASBは、EUの企業サステナビリティ報告指令(CSRD)及び関連する保証に関する要求事項を中心に、主な国及び地域におけるサステナビリティ報告の動向を注視している。

⁴ 「IAASBの2024年～2027年の戦略及び作業計画(案)」に関する最近のコンサルテーションでは、サステナビリティ及びその他の保証業務に関する基準として可能性の高いトピックを含め、将来の基準設定プロジェクトに対するステークホルダーの見解を得た。回答は、当該戦略及び作業計画を最終化する過程でIAASBによって検討される。

- *全ての想定利用者*: 想定利用者とそれぞれの情報ニーズは、サステナビリティ報告の枠組み又はその他の規準の情報源によって異なることが多い。そのため、ED-5000 は、想定利用者が誰であるかにかかわらず、サステナビリティ情報に対する保証業務に適合するように設計されている。ED-5000 は、事業体の一般目的のサステナビリティ報告（すなわち、想定利用者グループが有する共通の情報ニーズを満たすために策定された規準に準拠したサステナビリティ報告）に重点を置いて策定されている。その一方で、ED-5000 は、一部のケースにおいて、特定の利用者が、特定の目的のために策定された規準を使用して作成されたサステナビリティ情報に対する保証業務の実施を要請又は手配することがあることを認識している（ED-5000 の A27 項を参照）。さらに、投資家又は資本提供者等の想定利用者は、サステナビリティ事項が事業体と利用者及び影響に関心を持つ可能性がある一方で、政策立案者、非政府組織又は擁護団体等のその他の想定利用者は、事業体がサステナビリティ事項に及ぼす影響に関心を持つ可能性がある。ED-5000 は、これらのいずれかの観点に対応した規準又は「ダブル・マテリアリティ」と呼ばれる両方の観点に対応した規準に対処できるように策定されている。
- *限定的保証業務及び合理的保証業務*: サステナビリティ情報に対する保証の普及と水準は、国や地域によって様々な速度で進展している。現段階では保証の義務化を検討していない国及び地域もあれば、保証を義務化しているか義務化を計画している国及び地域もある。国及び地域によっては、当初は限定的保証を要求し、いずれは合理的保証にシフトすることを見据えている。その結果、限定的保証業務と合理的保証業務の両方に対する需要が増加することが見込まれる。ED-5000 は、こうした需要を踏まえ、包括的な基準として両方の保証業務に対処し、後述の第 46 項から第 47 項で更に詳しく説明しているとおり、限定的保証と合理的保証のいずれかのみ適用される要求事項と適用指針を区別している。
- *全ての保証業務実施者による使用*: ED-5000 に準拠した質の高いサステナビリティ保証業務を実施するには、保証業務の技能及び技法（ED-5000 第 17 項 (e) を参照）並びにサステナビリティのコンピテンシー（ED-5000 第 17 項 (tt) を参照）を含む広範な技能が保証業務実施者に求められる。財務諸表の監査は、その国又は地域の関連する法令等が要求する登録資格や職業専門家としての会員資格を有する職業会計士が実施するが、サステナビリティ保証業務を実施する業務実施者に対する要求事項は、現在も発展段階にある。業務実施者に対する要求事項を法令等で定めている国・地域もあるが、政策立案者が要求事項の検討を開始していない国・地域もある。いずれにしても、現時点で任意の又は要求されるサステナビリティ保証業務は様々な職業の業務実施者によって実施されており、業務実施者は ISAE 3000 (改訂)、ISAE 3410 若しくは国の同等の基準、又は ISO 基準を使用することを選択するか、当該基準を使用することが要求又は容認されている。ED-5000 は、関連する職業倫理に関する規定及び品質管理に関する同基準の基本的な前提に従うことを条件として、職業会計士及び会計士以外の保証業務実施者の双方が使用することを意図している（後述のセクション 1-D を参照）。

セクション1-B - ED-5000で取り扱っている公共の利益に関する課題

15. ED-5000 の開発に当たり、IAASB は、基準案が公共の利益にどの程度対応しているかを評価する規準として、「公共の利益の枠組み (PIF)⁵」に記載されている基準設定の定性的な特徴を検討した。
16. 本説明文書の付録には、ED-5000 の主な提案を、公共の利益に資する、プロジェクト・プロポーザルの目的及び基準設定の行動にマッピングした表が記載されている。また、付録では、ED-5000 の開発において最も重視された、又は最も関連性の高かった基準設定の定性的な特徴も示している。

セクション1-C - ED-5000の範囲と適用可能性

17. ISSA 5000 案は、サステナビリティ情報に対する保証業務を対象としている。ED-5000 第 10 項で説明されているとおり、同基準案は、サステナビリティ保証業務の全ての要素に関する要求事項及び適用指針を含む包括的な基準である。したがって、業務実施者は、業務を実施する際に ISAE 3000 (改訂) を適用する必要はない。
18. 「保証業務の国際的なフレームワーク」では、保証業務は、主題情報の提示を受ける保証業務又は直接報告による保証業務のいずれかであると示されている。ED-5000 は、主題情報の提示を受ける保証業務のみに対応している (ED-5000 第 9 項を参照)。

ISAE 3410 との関係

19. IAASB は、ED-5000 と ISAE 3410 の関係に関して、明確かつ単純なアプローチが必要であることに留意した。IAASB は、多くのケースにおいて、温室効果ガス (GHG) 報告が他のサステナビリティ情報と共に含まれることがあり、業務実施者が GHG 報告について別途結論を提供する場合と提供しない場合があることを認識している。
20. 様々な代替案を協議した後、ISSAB は、業務実施者が GHG 報告について別途結論を提供する場合を除いて、サステナビリティ情報に対する全ての保証業務に ED-5000 が適用されるべきであるが、業務実施者が GHG 報告について別途結論を提供する場合には、ISAE 3410 が適用されると結論付けた (ED-5000 第 2 項を参照)。また、IAASB は、ED-5000 第 2 項に記載されているアプローチを反映させるため、ISAE 3410 の範囲のセクションの適合修正も提案している。
21. IAASB は、ED-5000 をサステナビリティ情報に対する保証業務のためのグローバル・ベースラインとなる基準として強調する上で、この単純なアプローチが有益だと考えた。ED-5000 には ISAE 3410 の特定の要求事項と適用指針が含まれているものの (上述の第 7 項を参照)、ISAE 3410 には GHG 報告に特化した追加的な要求事項とガイダンスが含まれているため、事業体の GHG 報告について別途結論が提供される保証業務において引き続き適切である。
22. IAASB は、ISSA 5000 確定後の ISAE 3410 の将来的な扱いについて質問が生じる可能性があることを認識している。現行の ISAE 3410 が ISSA の一連の基準の一部になるかどうか、及びその方法についての決定は、将来の戦略及び作業計画に関する IAASB の更なる審議の一部となる。

⁵ モニタリング・グループの報告書「[国際監査・倫理基準設定システムの強化](#)」(PIF の「基準が示すべき定性的な特徴とは何か」のセクションの 22~23 ページ) を参照

セクション1-D - 関連する職業倫理に関する規定及び品質マネジメント基準

23. ED-5000 第 5 項は、ISAE 3000 (改訂) に整合する形で、ED-5000 の基礎となる以下の二つの基本的な前提を説明している。
- 業務チームの構成員及び審査担当者 (審査担当者が任命されている業務の場合) は、保証業務に関連する国際会計士倫理基準審議会の「職業会計士のための国際倫理規程 (国際独立性基準を含む。)」 (IESBA 倫理規程) の規定、若しくは、少なくとも同程度に厳しいその他の職業的専門家としての要求事項又は法令等の要求事項の適用対象になっている。
 - 業務を実施している業務実施者は、品質管理システムに係るファームの責任に関して、ISQM 1、若しくは ISQM 1 と少なくとも同程度に厳しいその他の職業的専門家としての要求事項又は法令等の要求事項の適用対象になっているファームの構成員である。
24. これらの基本的な前提は、ED-5000 の要求事項 (具体的には第 29 項と第 33 項) 及び関連する適用指針にも反映されている。A48 項及び A56 項は、その他の職業的専門家としての要求事項又は法令の課した要求事項が、どのような場合において、保証業務の職業倫理に関する規定に関して IESBA 倫理規程と少なくとも同程度に厳しくなるのか、及びファームの品質管理システムに対する当該ファームの責任に関して ISQM 1 と少なくとも同程度に厳しくなるのかを追加的に説明している。
25. 「少なくとも同程度に厳しい」という概念は新しいものではない。現在、2020 年 12 月に公表された IAASB の品質マネジメント基準に基づき修正された ISAE 3000 (改訂) にこの文言が存在する。しかし、IAASB は、規制当局や国の基準設定主体が、それぞれの国及び地域において何が「少なくとも同程度に厳しい」と見なされるのかを判断する責任を共有することについて議論した。この点を認識するため、ED-5000 の A3 項が追加された。
26. IAASB は、公共の利益に資する質の高いサステナビリティ保証業務の実施を支えるため、ED-5000 の基本的な前提の重要性、並びに関連する要求事項及び「少なくとも同程度に厳しい」の概念に対する一貫した理解の必要性を認識している。そのため、IAASB は、とりわけこの点に関する見解を回答者に求めている。

セクション1-E - 主な定義と用語

サステナビリティ情報及びサステナビリティ事項

27. IAASB は、サステナビリティ情報に明確かつ理解可能な定義を持たせることの重要性を認識している。同時に、サステナビリティ報告の様々な基準や枠組み、及びNSS やその他の情報源の文書や出版物の中で「サステナビリティ情報」という用語が様々な方法で使用され、その説明も様々であることから、この用語を定義することが困難であることも認識している。
28. 最大限簡潔に表現すると、サステナビリティ情報は、サステナビリティ事項に関する情報である。その一方で、報告される事項は通常、サステナビリティ報告の枠組み又はその他の適用される規程によって決まること、また、「サステナビリティ事項」と言う用語の説明又は使用は、報告の枠組み又はその他の情報源によって異なることを IAASB は認識している。そのため、IAASB は、サステナビリティ事項を定義することが最善のアプローチであると結論付けた。そうすることにより、「サステナビリティ事項」と言う用語は、サステナビリティ情報の定義の基礎の役割を果たすことになる。

29. IAASB は、サステナビリティ情報及びサステナビリティ事項の定義（それぞれ ED-5000 第 17 項 (uu) と第 17 項 (vv) を参照）は、サステナビリティを取り巻く現在の環境、及び様々なサステナビリティ報告の枠組みに組み込まれている概念を反映すると同時に、その他の IAASB 基準と整合して枠組みに中立であるべきだと考えた。
30. サステナビリティ事項の定義に関しては、IAASB は、環境、社会、ガバナンスに関する事項、又はこれらの頭字語である「ESG」は、依然として広く使用されているものの、現在の環境及びサステナビリティ事項の内容と範囲に関して変わりつつある考え方に整合しない可能性があるというリファレンス・グループ 1 の見解を考慮した。そのため、IAASB は、環境、社会、経済及び文化に関する事項に加え、事業体の活動、製品及びサービスが環境、社会、経済又は文化に及ぼす影響及びこれらの事項が事業体に及ぼす影響への言及を含むように定義を拡大した。
31. サステナビリティ事項の定義には、これらの事項に関連する事業体の方針、業績、計画、目標及びガバナンスへの言及も含まれる。IAASB は、環境、社会、経済及び文化に関する事項と同様に、ガバナンスが包括的なトピックであるかどうかについて議論した。ガバナンスは、事業体が報告する事項および当該事項に関連する開示情報を決定する上で重要な考慮事項であるものの、IAASB は、ガバナンスはサステナビリティ事項に対処するために事業体が講じる措置に関連するものであるため、開示されるすべてのトピックに適用できるトピックの一つの側面（例えば、排出量を含む気候のトピックに関連するガバナンス等）であると考えた。後述の第 35 項から第 36 項のトピック及びトピックの側面に関する詳細な説明を参照のこと。
32. これらの定義を策定するに当たり、IAASB は、明確さと簡潔さのメリットについて議論したが、その他の IAASB 保証基準との一貫性の重要性も認識した。「サステナビリティ事項に関する情報」として説明することで、サステナビリティ情報の本質的な定義の専門性は低くなる。しかしながら、IAASB は、IAASB の他の保証基準の基本的な概念や関連用語、特に「主題」及び「主題情報」との整合を保つ必要性にも留意した。そのため、IAASB は、ISSA の目的上、以下の点を示すために定義を広げた。
- 適用される規準に従って測定又は評価されるサステナビリティ事項は、その他の IAASB 保証基準における「主題」に相当する。
 - サステナビリティ情報は、適用される規準に照らしてサステナビリティ事項を測定又は評価した結果としてもたらされるため、その他の IAASB 保証基準における「主題情報」に相当する。

サステナビリティ情報の定義に関する IESBA との調整

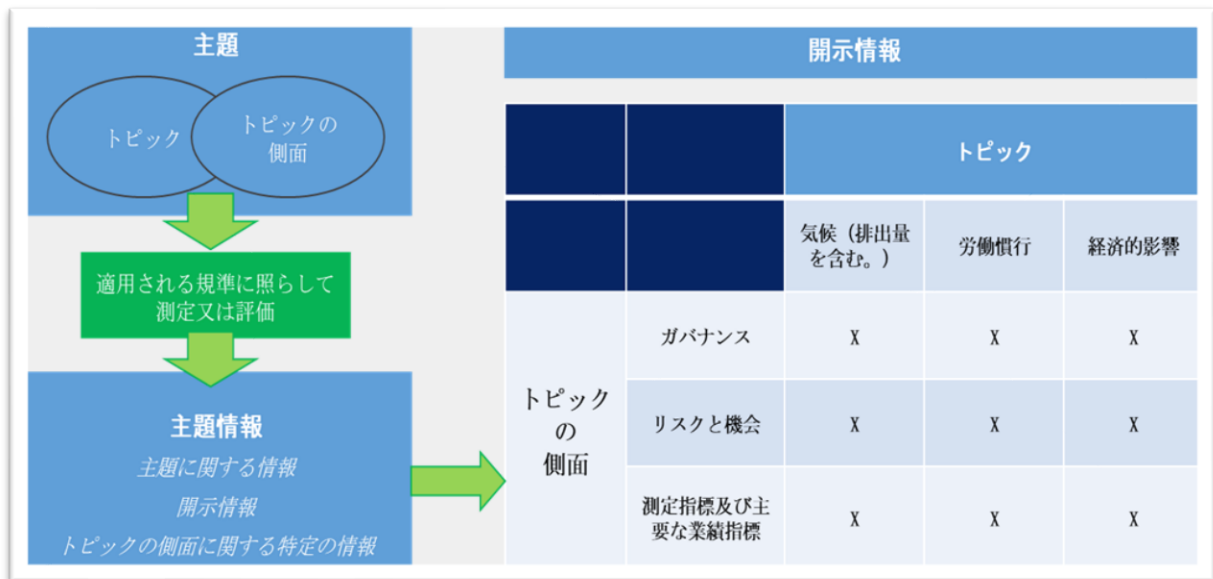
33. IAASB のもう一つの重要な検討事項は、ED-5000 のサステナビリティ情報の定義を、IESBA がサステナビリティ・プロジェクトに関連して策定している定義に可能な限り整合させることであった。IESBA プロジェクトのタスクフォース及びスタッフとの協議では、IESBA 倫理規程における「サステナビリティ情報」の概念を、サステナビリティ報告の観点及びサステナビリティ情報に対する保証の観点で理解し適用する必要があることが示された。したがって、IESBA は、サステナビリティ報告及びサステナビリティ情報に対する保証業務の両方に関連するよう「サステナビリティ情報」を定義するためのより一般的なアプローチを検討している。
34. これに関して、IAASB は、IESBA が IESBA 倫理規程の改訂案を公表する前に、IAASB による定義

が ED-5000 に含まれることに留意した。IAASB は、IESBA との継続的な協力が必要になること、及び両審議会がそれぞれのステークホルダーの見解を受領及び検討した後に、本定義やその他の用語を整合させるための更なる機会があることを認識している。

トピック、トピックの側面及び開示情報

35. ED-5000 第 3 項には、サステナビリティ事項に関する事業体の開示情報が、複数の異なるトピック（気候変動、労働慣行、生物多様性など）及びトピックの側面（リスクと機会、ガバナンス、測定基準及び主要業績指標など）に関連することがあると記載されている。事業体の経営者は、報告するトピック及びトピックの側面を決定し（この過程を「重要性プロセス」と呼ぶことがある）、開示情報は事業体がトピック及びトピックの側面に関して報告する特定の情報を意味する。
36. ED-5000 の付録 1 は、サステナビリティ事項（すなわち、主題）、サステナビリティ情報（すなわち、主題情報）、及び関連する開示情報の関係について説明している。トピック及びトピックの側面の例のさらに包括的なリストは、ED-5000 の A32 項に記載されている。このリストは、プロジェクト・プロポーザルの第 19 項の例を土台に作成されている。

図 1：サステナビリティ事項、サステナビリティ情報及び関連する開示情報の関係性（ED-5000 付録 1）



保証業務の対象となるサステナビリティ情報

37. サステナビリティ情報に対する保証業務の範囲は、事業体による報告が想定されるサステナビリティ情報の全てに及ぶこともあれば、その情報の一部のみにも及ぶこともある。IAASB は、事業体が報告するサステナビリティ情報と保証業務の対象となるサステナビリティ情報を明確に区別するために別個の用語を使用することが有益であるかどうかを検討した。IAASB は、別個の用語は不要であると結論付け、ED-5000 第 4 項において、保証業務がサステナビリティ情報の全体を対象としない場合、「サステナビリティ情報」という用語は、保証業務の対象となる情報と読み替えられることを明確に説明した。保証業務の対象とならないサステナビリティ情

報であって、保証業務の対象となるサステナビリティ情報及びそれに対する保証報告書を含む文書に含まれるものは、ED-5000 第 17 項(ee)に定義される「その他の記載内容」である。

38. 「報告されることが想定されるサステナビリティ情報」への言及は、原則として、業務契約の新規の締結及び更新の一環として得る業務の状況に関する予備知識に関連して使用される (ED-5000 第 69 項を参照)。

業務執行責任者

39. ISAE 3000 (改訂) は、業務執行パートナー (engagement partner) を、ファームに選任された、業務とその実施、及びファームを代表して発行する保証報告書に対して責任を負い、必要な場合、専門機関、法的機関又は規制機関から適切な権限を付与されているパートナー又はその他の者と定義している。
40. IAASB は、IAASB の基準に以前から精通していない保証業務実施者は、この用語を会計専門職固有の用語として認識する可能性があると考えた。そのため、IAASB は、ED-5000 において、この用語を「業務執行責任者 (engagement leader)」に変更した (ED-5000 第 17(k) 項を参照)。ED-5000 の A18 項は、「業務執行責任者」という用語は、ISQM 1 の「業務執行パートナー」に相当すると説明している⁶。

適正表示の規準及び準拠性の規準

41. IAASB は、サステナビリティ報告の特定の枠組みは、サステナビリティ情報の適正表示を達成するには、枠組みによって具体的に求められている以上の情報を経営者が提供することが必要になる場合があることを明示的に認めているため、適正表示の規準と見なされることがあることについて議論した (例えば、2023 年 6 月の 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」)⁷。したがって、ED-5000 の規準の定義 (第 17 項(h)) は、フレームワーク規準は適正表示の規準又は準拠性の規準のいずれかであることを説明した上で、「適正表示の規準」及び「準拠性の規準」という用語を定義している。
42. 適正表示の規準に従ってサステナビリティ情報が作成された場合に関し、ED-5000 には、サステナビリティ情報の全体的な表示、構成及び内容に対する業務実施者の評価 (ED-5000 第 164 項)、及び保証報告書における業務実施者の結論の文言 (ED-5000 第 170 項(c)(vi)) に関連する条件付きの要求事項が含まれる。

セクション1-F - 更なる具体性を提供すべき重点分野

43. 上述の第 7 項で述べたとおり、プロジェクト・プロポーザルでは、IAASB が要求事項及び適用指針において更なる具体性を提供することを意図する以下の六つの重点分野が特定された。
- (a) 限定的保証と合理的保証における作業の相違点 (証拠の十分性を含む。)
 - (b) 保証業務の範囲
 - (c) 報告規準の適合性 (「ダブル・マテリアリティ」等の概念への対応を含む。)

⁶ ISQM 1 「財務諸表の監査若しくはレビュー、又はその他の保証若しくは関連サービス業務を行う事務所の品質マネジメント」第 16 項 (c)

⁷ 国際サステナビリティ基準審議会が公表したサステナビリティ開示基準 IFRS S1 号

- (d) 証拠 (情報の信頼性、及び十分かつ適切な証拠の構成要素を含む。)
- (e) 保証業務における重要性 (記述式の情報及び定性的な情報における重要性を含む。)
- (f) 事業体の内部統制システム、及び当該システムが十分かつ適切な証拠を入手する業務実施者の能力に及ぼす影響

44. ED-5000 においてこれらの重点分野がどのように扱われているかを以下に詳しく説明する。

限定的保証業務と合理的保証業務の作業の区別

45. IAASB は、以下の理由により、単一の包括的な基準で限定的保証と合理的保証に対処することが適切であると結論付けた。

- 限定的保証は、合理的保証に関連する概念であり、作業の違いは、合理的保証に関連付けて説明したほうが理解しやすい可能性が高い。
- 業務実施者が将来的に合理的保証業務にシフトすることを視野に限定的保証業務を実施する場合 (合理的保証業務にシフトすることが法令等により義務付けられている場合など)、限定的保証業務で実施する作業が合理的保証業務とどのように重複するのか、又は当該作業を合理的保証業務にどのように発展させることができるのかを明確にすることが重要である。
- 業務実施者は、単一の業務の中で、サステナビリティ情報の一部の側面に対して限定的保証を提供し、サステナビリティ情報のその他の側面に対して合理的保証を提供することがある。

46. ED-5000 を開発するに当たり、IAASB は、特に業務実施者の作業に関して限定的保証と合理的保証を明確に区別することの重要性を示した CAG 及びその他のステークホルダーの見解を検討した。特に、作業を明確に区別することは、将来的に限定的保証から合理的保証にシフトする際 (法令等によって義務付けられる場合など) に追加的に必要となる手続を強調する上で重要であるとの見解が示された。

ED-5000 における表示

47. ISAE 3000 (改訂) 及び ISAE 3410 と整合する形で、限定的保証業務又は合理的保証業務のいずれかのみ適用される ED-5000 の要求事項及び適用指針には、項番号の後にそれぞれ「L」(限定的保証) 又は「R」(合理的保証) の文字が付されている。また、ED-5000 は、限定的保証業務又は合理的保証業務に特有の要求事項を区別するために表形式を使用することで、業務の特定の側面に関連して限定的保証業務と合理的保証業務の両方に関する要求事項があるものの、作業が異なる場合を説明できるようにしている。表形式は、リスク手続、重要な虚偽表示リスクへの対応及び保証報告書の作成に関する限定的保証業務と合理的保証業務の特定の要求事項を区別するために用いられている。

48. IAASB は、ED-5000 が最終基準として公表された後に、電子版ハンドブックの ED-5000 全体を通して、限定的保証と合理的保証に関連する指針を表示及び識別するための追加的な機会があるかどうかを検討する。

保証業務の範囲

49. 報告されるサステナビリティ情報は、複数のトピック及びトピックの側面に関係することもある。特定の一つのサステナビリティ事項に特化していることもある。サステナビリティ情報の報告の境界線は複雑な場合があり（バリューチェーンが含まれる場合など）、開示情報によって境界線が異なる場合（適用される規準によって異なる報告の境界線が求められることがある）や、境界線がグループの組織構造を反映していない場合には経営者の偏向の影響を受ける場合がある。
50. 保証業務の範囲は、報告されるサステナビリティ情報の全てに及ぶ場合もあれば、その一部のみに及ぶ場合もある。業務実施者の保証業務に全てのサステナビリティ情報が含まれることもあれば、業務は、特定の開示情報のみ、又は報告の境界線内の特定の活動、地域若しくは業務に関するサステナビリティ情報のみに関係することもある。業務実施者は、重要な虚偽又は誤解を招く情報に関連付けられることを回避し、業務の範囲が適切であるかどうかを判断できるよう、保証業務の範囲外のサステナビリティ情報に関する知識を有している必要がある。

業務の状況に関する予備知識の入手

51. ISAE 3000 (改訂) の要求事項に整合する形で、ED-5000 第 69 項は、保証業務契約を新規に締結又は更新するための前提条件が満たされているかどうかを判断するための基礎として、業務の状況に関する予備知識を得ることを業務実施者に要求している。これに関連して、IAASB は、報告されることが想定されるサステナビリティ情報、及び提案される保証業務の範囲がサステナビリティ情報の全てを含むか又は一部を含むかの両方が、業務実施者の予備知識に含まれる必要があることについて議論した。どのようにしてこの予備知識を得るかは、業務の状況によって異なる。業務実施者は、業務契約の新規の締結又は更新の際に得たこの予備知識を基礎として、業務を計画し (ED-5000 第 88 項及び A263 項を参照)、リスク手続を実施する (ED-5000 第 95 項及び A292 項を参照)。

報告トピック及びトピックの側面を識別する事業体のプロセス

52. IAASB は、報告するトピック及びトピックの側面を識別する事業体のプロセス及び報告の境界線を理解することは、報告が特定の枠組み又は事業体が策定した規準を遵守しているかどうかを判断する上で不可欠であることを認識している。IAASB は、当該プロセスの理解が業務の状況に関する業務実施者の予備知識を構成するものであるかどうかについて議論した。ED-5000 は全てのサステナビリティ保証業務に適用される包括的な基準であり、報告するサステナビリティ事項を選択する事業体のプロセスを理解する作業は単純である可能性があるため (例えば、法令等に基づく場合等、規準によって報告するトピックが定められている場合など)、IAASB は、事業体のプロセスは適用指針において対処可能であると結論付けた (ED-5000 の A156 項及び A157 項を参照)。この適用指針は、報告されることが想定されるサステナビリティ情報の範囲の評価に関する ED-5000 第 69 項 (a) の要求事項に関連付けられている。
53. IAASB は、業務契約の新規の締結又は更新の前に必要以上に負担となる可能性のある要求事項を業務実施者に課すことを回避しようと努めた。ED-5000 第 69 項で必要とされる予備知識の範

囲は、業務契約の新規の締結又は更新のために必要な範囲に限定される。上記の第 51 項で述べているとおり、業務実施者は、適用される規準を適用するための事業体の方針又は手続及び事業体の内部統制システムの関連する構成要素に関する理解を含む予備知識を基礎として、(限定的保証業務において) 重要な虚偽表示が生じる可能性のある開示情報を識別する、又は(合理的保証業務において) 開示情報のアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクを識別し評価する。

54. IAASB は、適用指針 (ED-5000 の A157 項) において、事業体のプロセスが「報告トピックを特定するプロセス」、「重要性評価」又は「重要性プロセス」等の名称で呼ばれることが多いと述べている。これらの用語は、業務実施者が検討又は決定する重要性とは区別される。業務実施者が検討又は決定する重要性は、業務の状況において、発生する可能性がある虚偽表示又は識別された虚偽表示に関連して業務実施者が考慮する、利用者の意思決定に対する重大性の閾値のみを意味する (ED-5000 第 91 項参照)。
55. IAASB は、保証業務の前提条件が満たされているかどうかの判断において (ED-5000 第 25 項 (c) 参照)、保証業務の範囲を具体的に検討する必要がある、業務が合理的な目的を示しているかどうかの評価の一部として対処することが最も効果的であると考えた (ED-5000 第 74 項 (c) を参照)。なぜなら、例えば、報告されることが想定されるサステナビリティ情報の一部のみが保証業務の範囲に含まれ、そのことが想定利用者の誤解を招く場合、業務の合理的な目的が存在しない可能性があるからである。

報告規準の適合性及び利用可能性

56. ISAE 3000 (改訂) のアプローチは、保証業務の前提条件が満たされているかどうかの判断に関する ED-5000 の要求事項を策定する上での基礎として使用されている。これには、サステナビリティ情報の作成に適用されると業務実施者が想定する規準が業務の状況に照らして適合しており、想定利用者にとって利用可能かどうかを評価することを業務実施者に求める第 72 項の要求事項が含まれる。
57. サステナビリティ報告の枠組み及びその他の情報源の規準は進化している。また、事業体が報告を予定している全てのサステナビリティ事項を測定又は評価するために利用できる適合する規準がない場合、又は認められた枠組みが適用する適切な手続の外で、事業体若しくはその他の当事者によって適合する規準が策定される場合がある。このような状況に対処するため、ED-5000 には、ISAE 3000 (改訂) に含まれる要求事項に加えて、保証業務の対象となることが想定される全てのサステナビリティ情報のための規準が存在するかどうかを業務実施者が評価し、そのような規準の情報源を識別することを求める要求事項が含まれている (ED-5000 第 72 項 (a) 及び (b) 及び関連適用指針を参照)。
58. ED-5000 は、法令等に組み込まれているフレームワーク規準、又は透明性のある適切な手続を通じて権威ある又は認められた専門家団体により公表されたフレームワーク規準は、特段の反証がない限り適合するものと推定されるが、サステナビリティ事項を測定又は評価するための十分な詳細を当該フレームワーク規準が提供しない場合には、事業体が策定した追加的な規準によって補完する必要がある可能性があるとしている。今後、報告の枠組みはより包括的なものになり、法令等により要求されることが増え、結果的に広く受け入れられる可能性が高い。

ダブル・マテリアリティの概念

59. 一部の規準は、想定利用者の意思決定を支援することで彼らの情報ニーズを満たすため、サステナビリティ情報の作成において「ダブル・マテリアリティ」を適用することを要求している（例えば、欧州サステナビリティ報告基準）。ED-5000 の A180 項は、サステナビリティ情報の想定利用者の情報ニーズは、サステナビリティ事項が事業体に与える影響又は事業体がサステナビリティ事項に与える影響に関連することがあると説明している。想定利用者のニーズが事業体への影響と事業体が及ぼす影響の両方に関係している場合、「ダブル・マテリアリティ」と呼ぶことができる。想定利用者のニーズには、これら両方の観点が必ずしも含まれるわけではない。そのため、ダブル・マテリアリティの概念は、全ての業務に必ずしも関係するわけではない。
60. 規準が適合するかどうかを評価する際、ED-5000 は、その規準が第 72 項(c)に記載されている目的適合性、完全性、信頼性、中立性、及び理解可能性の特性を示しているかどうか評価することを業務実施者に要求している。想定利用者の意思決定に役立つサステナビリティ情報をもたらす規準の目的適合性を評価する際 (ED-5000 の A172 項(a)を参照)、業務実施者は、適用される規準が、サステナビリティ事項が事業体に与える影響に関係しているのか、事業体がサステナビリティ事項に与える影響に関係しているのか、又はその両方(ダブル・マテリアリティ)に関係しているのかを検討する。

十分かつ適切な証拠

61. サステナビリティ情報は、広範なトピック及びトピックの側面に関する開示情報によって構成されることがあり、開示情報の基本的な特性が異なることがある（例えば、定性的か定量的か、過去情報に関係しているか将来予測情報に関係しているか、又は事実に基づくか判断を伴うかなど）。その結果、IAASB は、証拠に関する要求事項については、原則主義のアプローチが適切であると考えた。
62. IAASB は、ED-5000 の証拠に関する要求事項を策定するに当たり、ISA 500 (改訂) 案において原則主義のアプローチが採用されていることから、同基準案の主な要求事項及び関連適用指針を取り入れた。特に、ISA 500 (改訂) 案は、保証業務の実施において業務実施者が使用する情報源の進化に対応している。
63. ISA 500 (改訂) 案の多くの要求事項は、ED-5000 のような包括的な基準に適合する。しかしながら、サステナビリティ保証業務の範囲に含まれるトピックと開示情報が広範にわたる可能性を認識し、また、適用の柔軟性に関する懸念事項に対処するため、IAASB は、ED-5000 の適用指針において、ISA 500 (改訂) 案の一部の要求事項のより具体的な側面に対処することを決定した。
64. IAASB は、証拠として利用することを意図した情報の正確性と網羅性を ED-5000 で扱う最善の方法について議論した。IAASB は、情報源の性質の違い及び業務範囲に含まれる可能性のあるサステナビリティ事項の広範性を踏まえ、外部情報源からの情報の正確性及び網羅性に関する証拠を入手する能力に関する懸念があることに留意した。ISA 500 (改訂) 案は、監査人が正確性と網羅性の属性がその状況に適用されると判断する場合に、外部情報源からの証拠を含め、監査証拠として利用することを意図した情報の正確性及び網羅性に関する監査証拠を入手することを監査人に要求している。しかし、ISA 500 (改訂) 案の審議が終わるまでは、現行 ISA

500 第 9 項の要求事項と同様に、事業体が作成した情報の正確性と網羅性に重点を置いた要求事項を ED-5000 に含めることが最も適切なアプローチであると IAASB は判断した (第 84 項)。

重要性

65. 重要性に関する考慮事項は、サステナビリティ情報の保証業務を計画し実施する際、及びサステナビリティ情報に重要な虚偽表示がないかどうかを評価する際に重要である。ED-5000 の策定過程を通して、IAASB は、業務実施者及び事業体にとって重要性 (materiality) を考慮することの重要性 (importance) について、利害関係者から見解を得た。
66. IAASB は、業務を計画し実施するために、業務実施者に重要性の「考慮」(consider) 又は「決定」(determine) を要求すべきかどうかについて議論した。「決定」は「考慮」よりも強い意味を持つと見なされる可能性があるため、IAASB は、一部の利害関係者は重要性を「決定」する要求事項を選好する可能性があることに留意した。IAASB はこの点を認める一方で、開示情報の性質 (すなわち、異なる複数のトピック及びトピックの側面に関する定性的及び定量的な開示情報) を踏まえると、業務実施者がサステナビリティ情報全体の重要性を決定することは実務的に不可能であるという見解も考慮した。
67. 広範囲にわたる議論の結果、IAASB は「分岐型(bifurcated)」アプローチを採用することに決定した。これに伴い、ED-5000 第 91 項は、定性的な開示情報の重要性を考慮し、定量的な開示情報の重要性を決定することを業務実施者に求めている。ED-5000 第 93 項は、業務実施者による重要性の考慮又は決定に関連する要因を文書化することを求めている。これらの要因は適用指針において説明されている (ED-5000 の A278 項から A281 項を参照)。
68. 重要性は、職業的専門家としての判断事項であり、サステナビリティ情報の想定利用者の情報ニーズについての業務実施者の認識によって影響を受ける。適用される規準には、利用者にとって関連性のある情報を事業体が識別する際に役立つ原則が含まれている場合があり、それには重要性に言及する用語を含む場合がある。そのような原則又は用語が適用される規準に含まれる場合、業務実施者が業務の重要性を考慮又は決定する際に参考となる枠組みを提供することがある。しかしながら、ED-5000 の A275 項で説明されているとおり、業務実施者の業務における重要性は、経営者の「マテリアリティ・プロセス」とは異なる。経営者の「マテリアリティ・プロセス」を含む、報告するトピックを識別する事業体のプロセスは、上述の第 52 項から第 55 項で詳しく説明している。
69. ED-5000 の A277 項では、全ての開示情報において重要性に関する考慮事項が同一であるとは限らないことに言及している。通常、重要性は、異なる様々な開示情報に関して考慮又は決定される。開示情報が異なる場合、想定利用者の情報ニーズ、又は虚偽表示に対する許容度が異なることがある。また、異なる測定単位を使用して開示情報が表示されることがある。質的要因を考慮することは、業務実施者が想定利用者にとってより重大な開示情報を識別する際に役立つことがある。
70. 重要性及び虚偽表示の内容及び発生可能性に関する業務実施者の判断は、業務の計画及び実施のためにサステナビリティ情報を分類する方法を含む、保証業務に対する業務実施者のアプローチにも関連している。この点は、ED-5000 の A268 項で詳しく説明されている。
71. ED-5000 第 137 項から第 144 項は、業務実施者による識別した虚偽表示の集計及び検討を扱っている。これには、未修正の虚偽表示が個別に又は集計すると重要であるかどうかの判断が含

まれ、この判断は、サステナビリティ情報に虚偽表示がないかどうかに関する第 163 項の業務実施者の結論の基礎となる。

手続実施上の重要性

72. IAASB は、ISAE 3410 及び ISA 320⁸と同様に、手続実施上の重要性を決定する要求事項を ED-5000 に含めるべきかどうかを議論した。IAASB は、ISAE 3000 (改訂) が対象としている様々な種類の情報 (定性的な情報を含む。) について、重要性を下回る金額を決定することが常に可能であるとは限らないことを踏まえ、ISAE 3000 (改訂) にはこのような要求事項が含まれていないことに留意した。
73. IAASB は、サステナビリティ保証業務には、合算リスク (すなわち、定量的な開示情報の未修正の虚偽表示及び未発見の虚偽表示の合計が重要である可能性) の概念が存在することに留意した。そのため、IAASB は、定量的な開示情報に関して、該当する状況において、合算リスクを適切な低い水準に抑えるための手続実施上の重要性を決定する要求事項を ED-5000 (第 92 項参照) に含めることが適切であると結論付けた。ED-5000 の手続実施上の重要性の定義 (第 17 項 (gg) 参照) は、ISAE 3410 の定義に基づいており、同定義と整合している。ED-5000 第 93 項 (b) は、該当する場合に業務実施者が決定した手続実施上の重要性の根拠を文書化することを求めている。
74. IAASB は、合算リスクの概念、ひいては手続実施上の重要性の概念が、定性的な開示情報にも及ぶかどうかについても議論した。IAASB は、手続実施上の重要性は定量的な開示情報にのみ関係し、サステナビリティ情報全体に関するものではないと結論付けた。しかしながら、IAASB は、定性的な開示情報に関する合算リスクの概念を考慮するため、EER ガイダンスから ED-5000 に適用指針 (A285 項) を追加した。

事業体の内部統制システムの理解

75. ED-5000 第 102L 項及び第 102R 項は、実施するリスク手続の一環として、サステナビリティ事項及びサステナビリティ情報の作成に関連する、事業体の内部統制システムの構成要素を理解することを業務実施者に求めている。この理解は、業務実施者が発生する可能性のある虚偽表示の種類、及び (限定的保証業務における) 重要な虚偽表示が生じる可能性の高い開示情報に影響する要因、又は (合理的保証業務における) 開示情報の重要な虚偽表示リスクに影響する要因を識別する際に役立つ。
76. ED-5000 の A313 項で説明されているとおり、事業体の内部統制システムの運用形態の水準は、事業体の規模及び複雑性、サステナビリティ事項及び適用される規準の種類及び複雑性により異なる。
77. IAASB は、内部統制システムに関して求められる理解の内容と範囲、及び限定的保証業務と合理的保証業務の間でその理解がどのように異なるのかについて詳細な議論を行った。IAASB は、サステナビリティ情報に関連する内部統制システムは、様々な発展段階にある可能性があることに留意した。さらに、業務実施者は合理的保証業務において内部統制の運用状況の有効性のテストを実施する可能性が高いため、内部統制システムをより深く理解することが必要な場合があることにも留意した。

⁸ ISA320 「監査の計画及び実施における重要性」

78. 内部統制システムの理解及び内部統制の運用状況の有効性のテストに関連する要求事項の策定に当たり、IAASB は、**明確性、適切な範囲及び適用の柔軟性**の重要性を考慮した。また、IAASB は、ISAE 3000 (改訂) 及び ISAE 3410 の現行の要求事項を基礎とすることと、事業体及び事業体環境並びに事業体の内部統制システムの理解に関する IAASB の最新の考え方が表れている ISA 315 (2019 年改訂) の概念及び要求事項を適合させることの均衡を図るよう努めた。
79. 内部統制システムに関する業務実施者のリスク手続に関連する ED-5000 の主な要求事項には、以下が含まれる。

限定的保証	合理的保証
<ul style="list-style-type: none"> 特定の構成要素 (統制環境、事業体のリスク評価プロセスの結果、及び情報システムと伝達) を理解すること (第 102L 項) 	<ul style="list-style-type: none"> 全ての構成要素を理解すること (第 102R 項)
<ul style="list-style-type: none"> 業務実施者が内部統制の運用状況の有効性をテストすることにより証拠を入手することを計画している場合には、内部統制 (及び関連する IT 全般統制) を理解することを求める条件付き要求事項 (第 107L 項) 	<ul style="list-style-type: none"> 業務実施者が内部統制の運用状況の有効性をテストすることにより証拠を入手することを計画している内部統制、関連する IT 全般統制、及び開示情報のアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクを識別及び評価し、評価したリスクに対応する追加手続を立案するために業務実施者が必要と判断したその他の統制を理解すること (第 107R 項)
<ul style="list-style-type: none"> 業務実施者がテストを計画している内部統制を理解し、デザイン及び業務への適用を評価すること (第 108L 項) 	<ul style="list-style-type: none"> 業務実施者がテストを計画している内部統制を理解し、デザイン及び業務への適用を評価すること (第 108R 項)
<ul style="list-style-type: none"> 内部統制の構成要素の理解に基づき、一つ又は複数の内部統制の不備が識別されたかどうかを検討すること (第 109L 項) 	<ul style="list-style-type: none"> 内部統制の構成要素の理解に基づき、一つ又は複数の内部統制の不備が識別されたかどうかを判断すること (第 109R 項)

80. IAASB は、ED-5000 第 102L 項に基づき求められる理解が、内部統制システムの全ての構成要素に及ぶべきかどうかについて議論した。IAASB は、第 102L 項に記載されている三つの構成要素は ISAE 3410 の対応する要求事項に整合しており、これらの三つの構成要素に重点を置くことで限定的保証業務の業務が区別されるため、これらの構成要素が適切であると結論付けた。
81. ED-5000 第 119 項から第 125 項は、内部統制の運用評価手続を扱っている。これらの要求事項は、限定的保証業務と合理的保証業務の両方に適用されるが、限定的保証業務に関しては、内部統制の運用状況の有効性をテストすることにより証拠を入手するかどうかに関する第 107L 項の業務実施者の決定に基づく条件付きの要求事項である。第 123R 項は、合理的保証業務の

みに適用され、ISA 330 第 15 項の要求事項に基づく。⁹

セクション1-G - ED-5000で対処されるその他の重要な領域

業務実施者の利用する専門家又は他の業務実施者の業務の利用

82. ED-5000 は、以下を判断することを業務執行責任者に求めている。
- 業務を実施するための十分かつ適切な資源が、業務チームに適時に割り当てられている、又は利用可能である (ED-5000 第 40 項)。
 - 業務チームのメンバー及び業務実施者の利用する外部の専門家が、全体として業務を実施するための適切なサステナビリティのコンピテンシー、保証の技能及び技法に関するコンピテンシー及び能力並びに十分な時間を有している (ED-5000 第 41 項)。
83. サステナビリティ保証業務は、業務執行責任者及び業務チームのその他のメンバーが有する技能と知識だけでは及ばないような、業務実施者の利用する専門家の業務を要する広範囲にわたるサステナビリティ事項について実施されることがある。業務実施者の利用する専門家は、内部の専門家 (業務チームのメンバー) と外部の専門家を含む。
84. また、保証業務の対象となるサステナビリティ情報には、事業体の組織境界又はバリューチェーンの中の複数の事業体に関する情報が含まれることがある。そのような状況では、業務チームは他の業務実施者の業務を利用しようとするすることがあり、当該業務実施者は別のファームの者であることがある。
85. ED-5000 の A86 項で説明されているとおり、地理的な範囲及び事業体のバリューチェーンから情報を入手する範囲を含め、業務の複雑性が増すにつれて、業務実施者の利用する専門家又は他の業務実施者の業務をどのように保証業務全体に統合するかを検討する必要性が増す可能性がある。
86. 業務実施者が、業務実施者の利用する外部の専門家又は業務実施者のファーム以外のファームの業務を利用しようとする場合、ED-5000 第 42 項は、業務実施者がその業務に十分かつ適切に関与できるかどうかを判断することを業務執行責任者に要求している (ED-5000 第 30 項も参照)。
87. 以下の図表は、保証業務に関与する者、及び当該者の業務に適用される ED-5000 の要求事項を示したものである。

⁹ ISA330 「評価されたリスクへの監査人の対応」

図表 2 : 業務に関与する者

	業務実施者は業務に十分かつ適切に関与できる。	業務実施者は業務に十分かつ適切に関与できない。
ファームの業務執行責任者及び専門職員	業務チームのメンバー - 指揮、監督及び査閲 (DS&R) が適用される (ED-5000 第 45 項から第 48 項)	無
業務実施者が利用する内部の専門家	業務チームのメンバー - DS&R が適用される (ED-5000 第 45 項から第 48 項)	無
業務実施者が利用する外部の専門家	業務実施者が利用する外部の専門家の業務の利用 (ED-5000 第 42 項及び第 49 項から第 50 項)	無
他の業務実施者 (ネットワークファーム及びネットワーク外のファームを含む。)	業務チームのメンバー - DS&R が適用される (ED-5000 第 42 項及び第 45 項から第 48 項)	他の業務実施者の業務の利用 (ED-5000 第 42 項及び第 51 項から第 54 項)

業務実施者が利用する外部の専門家の業務の利用

88. 業務実施者が利用する外部の専門家は、業務チームの一員ではない。そのため、外部の専門家の業務を利用するには、業務実施者はまず、ED-5000 第 42 項の十分かつ適切な関与の要求事項を満たさなければならない。内部の専門家はその定義により業務チームの一員であり、業務チームの他のメンバーと同じ指揮、監督及び査閲に関する要求事項の対象であるため、この要求事項は外部の専門家だけに焦点を当てている。
89. 業務実施者が外部の専門家の業務に十分かつ適切に関与できることが見込まれる場合、ED-5000 第 49 項は、外部の専門家の業務を利用するために満たさなければならないその他の要求事項及び条件を定めている。

他の業務実施者の業務の利用

90. ED-5000 の策定段階で得られた利害関係者の見解では、業務実施者のファームとは別のファームの者が ED-5000 において業務チームの一員に該当するかどうかを明確にすることの重要性が指摘された。この点をより明確にするために、IAASB は適用指針 (ED-5000 の A22 項) を追加し、業務チームには業務執行責任者及び専門職員 (内部の専門家を含む。) が含まれ、業務実施者のファームのネットワーク内外の他のファームの個人が業務に関する手続を実施する場合において業務実施者が当該個人の作業を指揮、監督及び査閲できる場合には、当該個人が含ま

れることがあることを説明した。他のファームが保証業務を実施し、業務実施者が当該作業を指揮、監督及び査閲できない場合、当該ファーム及び保証業務を実施した当該ファームの個人は、業務チームの一員には該当せず、ED-5000 では「他の業務実施者」と呼ばれる。

91. 業務実施者が、業務実施者のファーム以外のファームの業務が業務実施者の保証業務に関連すると考え、当該業務がまだ実施されていない場合、業務実施者は通常、当該業務に十分に関与することを計画する (ED-5000 の A90 項参照)。業務実施者が当該業務を指揮、監督及び査閲できる場合、ED-5000 の業務チームに関する要求事項が適用される。
92. その他の状況では、業務実施者は他の業務実施者の業務に十分に関与することができない。十分に関与することができない理由として、以下の理由が挙げられる。
 - 業務実施者が他の業務実施者の業務にアクセスすることが法令によって制限されている、又は当該他のファームが実施した業務が、業務実施者の業務対象である事業体の組織境界の外にあるサプライチェーンに属する別の事業体に関係しており、業務対象の事業体の経営者及び業務実施者のいずれも当該ファームの保証業務にアクセスする権利を有していない。
 - 業務が既に完了している場合がある。他の業務実施者が別の目的で既に実施した業務の証拠が業務実施者の保証業務に関連する可能性があることから、IAASB は、ED-5000 において他の業務実施者の業務を利用できるようにすることが不可欠であるという明確な見解をリファレンス・グループ 1 から受領した。
93. 第 91 項に記載されている状況において、業務実施者が、他の業務実施者の業務が自らの保証業務に関係していると判断し、当該業務を利用しようとする場合、ED-5000 第 51 項から第 54 項の要求事項が適用される (ED-5000 の A91 項を参照)。

見積り及び将来予測情報

94. 利害関係者は、ED-5000 が見積り及び将来予測情報に関連する固有の考慮事項に対処することの重要性に留意した。考慮事項には以下の内容が含まれる。
 - 見積りの不確実性。これは、領域、活動又は事象の測定に関する不完全な知識に起因して生じることがあるほか、見積りの測定又は評価は、一つ又は複数の事象又は状況の結果の予測に依存することがある。
 - 見積りの作成における経営者の判断の行使 (経営者の偏向が存在する可能性を含む) 及び業務実施者の職業的専門家としての判断の行使
 - 見積り又は将来予測情報に関する十分かつ適切な証拠の入手
95. 将来予測情報には、事業体の予想、予測、又は将来の計画が含まれることがある。将来予測情報は、最善の見積りによる仮定又は仮説的な仮定に基づくシナリオを使用して作成されることがあり、いずれの仮定も経営者の判断の影響を受ける。サステナビリティ事項に関連する将来の事象、発生又は行動には、より大きな不確実性を伴うことがあり、通常は、過去のサステナビリティ事項よりも評価の精度は低い。

96. ED-5000 の A392 項で説明されているとおり、経営者は、見積りの不確実性の原因又は程度、若しくは判断の範囲にかかわらず、見積り及び将来予測情報並びに関連する開示情報を作成する際に適用される規準を適切に適用する必要がある（適切な見積手法、仮定及びデータの選択と使用を含む）。そのため、IAASB は、ED-5000 の「重要な虚偽表示リスクへの対応」区分において見積りと将来予測情報の両方に対処することが最も適切な手法であると結論付けた（第 134L 項から第 135R 項）。これらの要求事項及び関連する適用指針を策定するに当たり、IAASB は、ISA 540（改訂）¹⁰の要求事項と適用指針を考慮した。
97. IAASB はまた、見積り及び将来予測情報については、将来、トピックに特化した別の ISSA においてさらに取り上げる可能性があることに留意した。

限定的保証業務に対するリスク手続

98. ED-5000 は、限定的保証業務については、重要な虚偽表示が発生する可能性が高い開示情報を識別し、それにより、当該開示情報に焦点を当てた追加手続を立案するための基礎を提供するのに十分なリスク手続を立案及び実施することを業務実施者に要求している（ED-5000 第 94L 項）。合理的保証業務については、業務実施者は、開示情報について、不正又は誤謬によるアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクを識別及び評価するのに十分なリスク手続を立案及び実施し、追加手続を立案及び実施することが要求される（ED-5000 第 94R 項）。
99. IAASB は、限定的保証と合理的保証間の作業の差異（限定的保証業務において、業務実施者が、開示情報レベルで重要な虚偽表示リスクを識別及び評価することも要求されるべきかどうかを含む。）について議論した。
100. IAASB は、ED-5000 のアプローチが限定的保証業務についてリスク評価を要求していない ISAE 3000（改訂）と整合していなければならないと結論付けた。ISAE 3410 は、GHG 報告レベルで、並びに重要な排出量及び開示情報の種類について、重要な虚偽表示リスクの識別及び評価を要求していることに留意した。ただし、IAASB は、ISAE 3000（改訂）のアプローチが、サステナビリティの開示情報の幅広い範囲により、重要な虚偽表示がサステナビリティ保証業務について発生する可能性が高い開示情報に関して業務実施者が検討するための適切な枠組みを提供しているとの見解を示した。
101. IAASB は、重要な虚偽表示が発生する可能性の高い開示情報を識別し、重要な虚偽表示リスクに対応するための追加手続の立案及び実施に向けた適切な作業努力を促進するために、十分に強固なリスク手続の重要性を認識した。この点に関して、IAASB は、ED-5000 の要求事項及び適用指針が、重要な虚偽表示が発生する可能性の高い開示情報に焦点を当てた追加手続を立案するための基礎を提供するのに十分に強固であると結論付けた。

グループ又は「連結」サステナビリティ情報

102. IAASB は、サステナビリティ事項に関する情報の報告の枠組みが、事業体のサステナビリティの開示情報を関連財務諸表と同じ報告事業体に対して行うこと、又は事業体の重要性評価を連結グループ内の全ての事業体について行うことを要求する可能性があることを認識し、ED-5000 が「連結」サステナビリティ情報又はグループのサステナビリティ保証業務に対応すべき方法及び範囲を検討した。

¹⁰ ISA 540（改訂）「会計上の見積り及び関連する開示の監査」

103. IAASB は、当該基準案にある原則主義ベースの要求事項は、全てのサステナビリティ保証業務に適用可能であるとの見解を示している。ED-5000 は、情報の表示方法にかかわらず、全ての種類のサステナビリティ情報に適用される (ED-5000 第 8 項)。ED-5000 の A11 項では、適用される基準に応じて、サステナビリティ情報は、単一の事業体を対象とする、又はグループ内の複数の事業体又は報告者である事業体のバリューチェーン内の複数の事業体の情報を含むことがあると説明している。
104. 第 102 項に記載されている状況において、業務実施者は、サステナビリティ情報に係る保証の結論を裏付ける証拠を入手するために最も適切なアプローチを決定する必要がある。情報が事業体内 (すなわち、事業体の組織の境界線内) 又は事業体外 (例えば、バリューチェーン内) の複数の場所に存在する場合、業務実施者は、手続を実施して証拠を入手するために、他の業務実施者 (業務実施者のファーム又はネットワーク内であるか、業務実施者のファームのネットワーク外であるかを問わない) が必要であると決定する場合がある。このような状況において、ED-5000 に適用される要求事項は、上述の第 89 項から第 92 項の「他の業務実施者の業務の利用」区分に記載されているとおり、業務実施者による他の業務実施者の業務の関与に依存する。
105. ED-5000 の A117 項から A125 項は、業務実施者による他の業務実施者の業務の評価についてのガイダンス (状況に応じて必要な範囲での、他の業務実施者の業務による手続実施結果についての他の業務実施者とのコミュニケーションを含む。) を記載している。当該適用指針及び ED-5000 第 51 項から第 54 項の関連する要求事項は、ISA 600 (改訂) の要求事項及び適用指針と類似しており、一定程度それらに基づいている。
106. ED-5000 の適用指針には、グループ又は「連結」サステナビリティ情報への参照や、そのような状況において特定の要求事項がどのように適用されるかの例示がいくつか含まれている。例えば、
- ED-5000 の A93 項では、グループの一部を構成する事業体又は事業体のバリューチェーンにおける別の事業体に関する情報 (サステナビリティ報告の枠組みでは「連結サステナビリティ情報」と呼ばれることがある。) がサステナビリティ情報に含まれる場合、割り当てられた、又は利用可能な資源が十分かつ適切であるかどうかに関する業務執行責任者の判断を記載している。したがって、複数の事業体及び国又は地域にわたり、作業が実施される場合がある。
 - ED-5000 第 47 項の要求事項 (業務執行責任者が重要な判断に関する業務調書を査閲すること) に関して、ED-5000 の A105 項では、複数の事業体に関する情報がサステナビリティ情報に含まれる場合 (例えば、グループの一部を構成する事業体又は報告事業体のバリューチェーンにおける他の事業体の情報) の重要な判断の例を記載している。
 - ED-5000 の A188 項は、バリューチェーン内にあるが**事業体**のグループに属さない事業体等、事業体の支配が及ばない組織にある証拠は、業務実施者の証拠を入手する能力に影響する**可能性のある証拠の性質及び入手可能性の一例**であると示している。
107. IAASB は、グループのサステナビリティ保証業務に対応するために、ISA 600 (改訂) の特定の要求事項又は適用指針を ISSA 5000 案に含めることができるかどうかについて議論した。IAASB は、ISA 600 (改訂) が特別な検討基準であり、グループ財務諸表監査に関連するその他の全て

の ISA と併せて適用されることに留意した。IAASB は、包括的な基準として、ED-5000 がグループに対する詳細な要求事項及びガイダンスを含むことは不適切であるとの見解を示した。しかし、IAASB は、グループ又は「連結」サステナビリティ情報を取り扱う個別の ISSA が適切なアプローチであるかどうかを検討する。

不正

108. 利害関係者は、ED-5000 において不正のトピック（「グリーンウォッシュ」を含む。）に対して適切な検討を行うよう IAASB に推奨した。サステナビリティ情報の報告、サステナビリティ事項及びその作成に関連する内部統制システムは、発展途上にあり、多くの場合、過去財務情報より成熟していないことに留意した。これにより、特に公表した目標値又は目標を達成するために経営者にプレッシャーがある場合、サステナビリティ情報が不正による虚偽表示の影響の受けやすさを増加させる場合がある。
109. IAASB は、不正による重要な虚偽表示リスクに関する業務実施者による検討、及び業務中に識別した不正又は不正の疑いに適切に対応することの重要性を認識した。したがって、ED-5000 では、要求事項及び適用指針を通して不正に関する参照を数多く有している。例えば、以下を含む。
- 虚偽表示の定義（第 17 項(aa)） - 虚偽表示は、誤謬により生じる場合も不正により生じる場合もあり、定性的な場合も定量的な場合もあり、情報の省略を含む場合も、開示情報の表示を曖昧にする情報を含む場合もある。
 - 要求事項
 - 不正による重要な虚偽表示が行われる可能性に留意し、業務の全過程を通じて職業的専門家としての懐疑心を保持する（第 59 項）。
 - 証拠として利用することを意図した情報の適合性又は信頼性に関する疑義を解消できない場合は、そのような疑義が、開示情報に不正による重要な虚偽表示が存在するリスクを示しているかどうかを含め、業務の他の側面に影響を及ぼすかどうかを考慮する（第 87 項）。
 - 不正又は誤謬による重要な虚偽表示リスクが発生する可能性が高い開示情報を識別する（限定的保証業務の場合）、又は開示情報について、不正又は誤謬によるアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクを識別及び評価する（合理的保証業務の場合）のに十分な手続を立案及び実施する（第 94L 項及び第 94R 項）。
 - （具体的には、業務執行責任者及び業務チームの主要メンバー、並びに業務実施者の利用する主要な外部の専門家と）開示情報における不正又は誤謬による重要な虚偽表示の生じやすさについて討議する（第 96 項）。
 - 不正又は誤謬による重要な虚偽表示が生じる可能性が高い開示情報に重点を置いた（限定的保証業務の場合）、又は評価したアサーション・レベルの不正又は誤謬による重要な虚偽表示リスクに対応するように（合理的保証業務の場合）、追加手続を立案し実施する（第 114L 項及び第 114R 項）。
 - 業務の実施中に識別された不正又は不正の疑いに適切に対応し、保証業務に及ぼす影響（業務実施者のリスク手続及び確認書の信頼性を含む。）を評価し、適切な措置を講じる（第 117 項及び第 118 項）。

- 個別に又は集計した、識別した虚偽表示が、不正によるものである可能性があるかどうかを検討し、不正による重要な虚偽表示がある可能性が存在する兆候がある場合には適切に対応する (第 138 項)。
- 経営者の偏向の可能性の兆候が識別された場合、保証業務への影響を評価する。誤解を招く意図がある場合、経営者の偏向は不正の性質を持つ (第 161 項)。
- 適用指針
 - 開示情報に重要な虚偽表示を生じさせる可能性のある事象又は状況の性質には、複雑性、判断、変更、不確実性、又は経営者の偏向若しくは不正による虚偽表示の生じやすさが含まれ、結果として不正又は誤謬による開示情報の重要な虚偽表示の可能性につながる (A295 項及び A296 項)。
 - サステナビリティ情報の不正による虚偽表示の例 (A406 項)

110. IAASB はまた、不正及び違法行為に関するトピックについて、IESBA との継続的な協調の重要性を議論した。

ガバナンスに責任を有する者とのコミュニケーション

111. ED-5000 第 62 項では、業務の契約条件及びその他の業務状況に従って、経営者、ガバナンスに責任を有する者又はその他の関係者とコミュニケーションを行うべき重大な事項が認識されているかどうかを業務実施者に判断することを要求している。適用指針には、報告するのが適切である重大な事項の例が記載されている。

112. IAASB は、ED-5000 がガバナンスに責任を有する者とのコミュニケーションをより詳細に取り扱うべきかどうかについて議論した。IAASB は、第 62 項の要求事項が ISAE 3000 (改訂) と整合していることに留意し、サステナビリティ保証業務の発展的な性質並びに事業体が開示する可能性のある様々なトピック及びトピックの側面を考慮すると、関連する適用指針と共に、引き続き適切であると結論付けた。ただし、IAASB は、ガバナンスに責任を有する者とのコミュニケーションに関して (報告される可能性のある事項の種類の例を含む。)、回答者の見解に関心がある。

その他の記載内容 (Other Information)

113. IAASB は、サステナビリティ保証業務における「その他の記載内容」の概念を検討した。その他の記載内容は、保証業務の対象となるサステナビリティ情報及びその保証報告書を含む文書に含まれる情報である。IAASB は、業務実施者がその他の記載内容を通読し、その他の記載内容とサステナビリティ情報又は保証業務で得た業務実施者の知識との間に重要性がある矛盾が存在しているかどうかを検討し、その他の記載内容に誤りの兆候がないか常に注意を払うことを要求することの重要性について、特にリファレンス・グループからフィードバックを入手した。さらに、リファレンス・グループのメンバーは、保証業務の範囲が限定されることが多く、その結果、業務実施者が、事業体が報告する情報のうち、保証業務の対象となるサステナビリティ情報の一部のみについて、誤解を招くような情報と関連付けられるリスクが高まることに留意した。

114. IAASB は、ISA 720 (改訂)¹¹が最新の関連基準であり、IAASB の最新の考え方を反映していることから、ED-5000 の関連要求事項の基礎として適切であると結論付けた。IAASB は、市場がサステナビリティ情報に係る合理的保証を財務諸表監査と比較できるようにすることを期待していると理解している。したがって、その他の記載内容に対する業務実施者の責任についても同様の期待が ED-5000 に反映されるべきである。
115. ただし、IAASB は、ISA 720 (改訂) が上場企業に要求しているように、業務実施者に保証報告書日までに入手できないその他の記載内容を入手及び検討することを要求するのは適切ではないと考えている。多くのサステナビリティ保証業務の範囲が狭く、その結果としてその他の記載内容が保証業務の範囲内のサステナビリティ情報に関連して膨大になる可能性があることを考慮すると、保証報告書日より後に期待することが実務的に達成可能かつ合理的であることには限界がある。しかし、業務実施者は、保証報告書日より後に入手可能となるその他の記載内容を通読し、検討することを妨げられることはなく、このような状況におけるガイダンスを提供するために適用指針が記載されている。

報告に関する要求事項及び保証報告書

116. IAASB による継続的なアウトリーチにおいて、利害関係者は、保証報告書の利用者について入手した保証水準、保証業務の範囲、及び報告書間の比較を可能にするための一貫性の重要性を明確にすること等、報告に関する課題を頻繁に提起している。
117. IAASB のリファレンス・グループのメンバーは、進化及び成熟しつつある報告環境において、想定利用者の情報ニーズを満たすために、保証報告書における保証業務実施者によるコミュニケーションの必要性が高まっていることに留意し、長文報告を許容する必要性を強調した。
118. IAASB による保証報告の要求事項の策定は、全般的に ISAE 3000 (改訂) 及び ISAE 3410 の要求事項に基づいているが、ISA に反映されている最新の考え方がサステナビリティ保証業務に関する報告に関連しているかどうかを検討された。特に、IAASB は、ISA 700 (改訂)¹²、ISA 710¹³、ISA 720 (改訂) 及び ISA 800 (改訂)¹⁴の関連する要求事項を検討した。

保証報告書の記載順序及び内容の要素

119. IAASB が最近完了した[監査報告に関する基準の適用後レビュー](#) (PIR) では、ISA 700 (改訂) に準拠した財務諸表監査に係る監査報告書と整合させるために、その他の業務に係る保証報告書に対する変更を検討するという利害関係者からの要求を示した。ISA 700 (改訂) では、業務実施者の意見を最初に記載し、その後に意見の根拠を記載することが求められている。また、監査責任者 (engagement partner) の氏名 (上場企業の監査の場合)、独立性及びその他の倫理上の責任に関する記述も要求されている。フィードバックでは、そのような情報を保証報告書に含めることで、特に同一の事業体に係る報告書について、監査報告書と保証報告書の一貫性を保つのに役立つと推奨されている。また、PIR は、監査責任者 (業務執行責任者 (engagement leader) と同等) の氏名の開示要求は、国又は地域特有の事項であることが多く、新たな要求事項の導入前に、規制により既に監査責任者の氏名が要求されていた国又は地域が多く存在していたことから、重要な変更又は新しい変更とは見なされないことを示した。

¹¹ ISA 720 (改訂) 「その他の記載内容に関する監査人の責任」

¹² 国際監査基準 (ISA) 700 (改訂) 「財務諸表に対する意見の形成と監査報告」

¹³ 国際監査基準 (ISA) 710 「過年度の比較情報 - 対応数値と比較財務諸表」

¹⁴ 国際監査基準 (ISA) 800 (改訂) 「特別な考慮事項 - 特別目的の財務報告の枠組みに準拠して作成された財務諸表に対する監査」

120. ISA 700 (改訂) が監査報告書の形式及び内容 (監査報告書の要素の順序を含む。) に関する最新の考え方を反映していることを考慮すると、IAASB は、サステナビリティ情報に係る保証報告書の要素のガイダンスとしてそれを使用すべきであると判断した (保証報告書の基本的な要素については、ED-5000 第 170 項を参照)。また、IAASB は、上場企業のサステナビリティ情報に係る保証報告書に業務執行責任者の氏名の記載を要求することを決定した。ただし、稀な状況において、その開示が個人のセキュリティ上の重大な脅威につながるものと合理的に予想される場合を除く (ED-5000 第 171 項を参照)。これは、ISA 700 (改訂) の要求事項を反映したものである。

監査上の主要な検討事項

121. IAASB は、監査上の主要な検討事項 (以下、「KAM」という。) の報告による潜在的な公共の利益を認識し、KAM の概念を他の保証報告書に拡大することに対する要求を調査した監査報告の PIR の結果を検討した。PIR の利害関係者の調査に対する回答者は、その他の保証報告書において KAM を報告することを支持しなかった。表明された懸念事項を以下に挙げる。

- KAM が限定的保証報告書に含まれている場合、利用者が認識する報告水準は、報告が意図する水準よりも高くなる可能性がある。
- 保証業務について KAM を報告するコストが利益を上回る可能性がある。
- その他の保証業務と財務諸表監査との間で明確な区別を保持する必要性 (前者の報告の柔軟性を含む。)

122. IAASB はまた、KAM が ISA に基づく上場企業の一般目的の財務報告に係る監査報告書にのみ義務付けられていることに留意した。したがって、KAM の報告は、上場企業以外の事業体、報告されるサステナビリティ情報全体を含まない狭い範囲の業務、又は特定の目的に照らしてデザインされた規準に準拠して作成されたサステナビリティ情報には適切でない場合がある。さらに、KAM は財務諸表のレビューには要求されていないため、限定的保証業務には適切でないか、誤解を招く可能性がある。IAASB は、総合的に、KAM 報告の要求事項が ED-5000 に基づき実施される全ての業務に関連するものではないと考えた。

123. その結果、IAASB は、ED-5000 がサステナビリティ情報に係る全ての種類の保証業務を実施するのに必要な要求事項を提供することを目的とした包括的な基準であることから、ED-5000 にある KAM 又はそれに相当する事項 (例えば「主要な保証のサステナビリティ事項」) の報告を要求することは適切でない判断した。その代わりに、IAASB は将来の一連の ISSA において KAM を取り扱うことを検討する。

その他の報告責任

124. 一部の国又は地域において、業務実施者は、ISSA 5000 に準拠した報告の要求事項に加えて、サステナビリティ情報に関連するその他の報告責任を有している場合がある。例えば、業務実施者は、サステナビリティ情報のデジタルタクソノミー遵守等の特定の事項に係る結論を提供することが要求される場合がある。場合によっては、関連する法律又は規則により、業務実施者がサステナビリティ情報に係る保証報告書の一部として、これらのその他の責任について報告することが要求又は容認されることがあれば、業務実施者は別個の報告書において当該責任を報告することを要求又は容認されることもある。
125. IAASB は、サステナビリティ保証業務に対する業務実施者の報告書が、ISSA 5000 案に準拠した業務実施者の責任に加えて、その他の報告責任に対応する場合があると判断した (ED-5000 第 173 項から第 176 項を参照)。

その他の記載内容に係る報告

126. 上述の第 113 項で説明したとおり、IAASB は、保証報告書日より後に入手したその他の記載内容を除き、その他の記載内容を通読し、検討する際に要求される作業に関して、ISA 720 (改訂) のアプローチに準拠した。ただし、ISAE 3000 (改訂) がその他の記載内容に関する報告に言及していないことから、IAASB は報告の要求事項について更なる具体性が必要であると考えた。したがって、IAASB は、ISA 720 (改訂) のアプローチに準拠して、保証報告書にその他の記載内容に関する別個の区分を要求している (ED-5000 第 170 (e) 項及び第 181 項から第 182 項を参照)。

比較情報

127. IAASB は、監査報告書及び保証報告書が比較可能かつ整合していることが公共の利益に資することから、ED-5000 における比較情報に対するアプローチが財務諸表監査のアプローチに整合していることは適切であると考えた。したがって、IAASB は、ISA 710 の財務諸表監査における比較情報のアプローチに準拠して、適用される規準が比較情報を必要としているかどうかに関与していることを認識した上で、サステナビリティ保証業務について必要に応じて修正を行った (ED-5000 第 187 項から第 191 項参照)。

報告書の文例

128. 報告書の文例は、ISAE 3000 (改訂) に含まれていないが、利害関係者からのフィードバックによると、EER ガイダンスの報告書の文例は広く受け入れられ、使用されているとのことであった。IAASB は、ED-5000 で要求される報告の要素の基本的な内容 (ED-5000 第 170 項から第 171 項を参照) のみを含む一般的な例示は、実務上の矛盾を軽減することになると議論した。しかし、ED-5000 第 170 項に記載した基本的な記載事項に加えて、業務実施者は、保証報告書に追加情報を含めることを決定することがある (ED-5000 の A490 項を参照)。
129. 保証を義務化している多くの国又は地域は、まず限定的保証を要求し、経時的に合理的保証を導入する。したがって、利害関係者による見解は、合理的保証と限定的保証の両方の報告書の文例が必要となることを示していた。また、事業体が任意で又は要求に応じて、サステナビリティ情報にある特定の開示情報に係る限定的保証、及びその他の開示情報に係る合理的保証を入手することが可能であるため、単一の保証報告書において限定的保証と合理的保証の両方を

例示している報告書は有用となる。最後に、利害関係者は、サステナビリティ事項に関する情報の報告が依然として成熟過程にあることを考慮すると、サステナビリティ情報に係る除外事項付保証報告書がより一般的になることが予想されることから、限定付結論を例示している報告書も有用であることに留意した。

130. ED-5000 付録 2 には、第 128 項に記載された状況の報告書の文例が含まれている。報告書の文例を作成するに当たり、IAASB は、その他の記載内容等の他の一般的な状況と併せて、ED-5000 が要求する (第 170 項から第 171 項が定める) 基本的な報告要素を反映するよう努めた (付録 2 の文例 1 及び 3)。
131. IAASB は、限定的保証業務で実施される手続が合理的保証業務とは異なり、その範囲も狭く、得られる保証水準が実質的に低くなることを、保証報告書の利用者に対して明確にすることが重要であると考えた。IAASB は、これらの記述を十分に強調し、利用者の注意を喚起するために、保証報告書におけるこれらの記述の適切な配置を検討した。IAASB は、これらの記述が ISAE 3410 の限定的保証報告書の文例末尾付近に含まれていることに留意した。IAASB は、これらの記述を結論区分に記載することは適切ではないと考えた。しかし、IAASB は、これらの記述を更に強調するため、限定的保証報告書の「結論の根拠」区分に配置すべきであると判断した。

セクション 1-H - 適合修正案

132. IAASB は、ED-5000 から生じる限られた数の適合修正案を提案している。変更案は、様々な基準の関連するパラグラフにマーク付けされたテキストで表示されている。修正案を含むパラグラフ又は修正案に対して背景を記載する必要のあるパラグラフのみが記載されている。多くの場合、変更は、専門用語及び文言を ED-5000 に整合させること、又は改訂基準のタイトルを適切に参照することに関連している。

セクション 1-I - その他の事項

適用の柔軟性に関する考慮事項

133. 原則主義ベースの基準である ED-5000 の要求事項は、業務実施者が保証業務の立案及び実施において職業的専門家としての判断を適用できるよう、手続又は手順としてではなく、主に原則又は結果として記載されている。識別された状況でのみ適用される (条件付要求事項) と識別された場合を除き、当該要求事項は、事実上 ED-5000 に関連する又は公共の利益に対して最も重要な事項に関係する全ての業務に適用される (これにより、業務実施者が関連する要求事項から逸脱する必要性がなくなる)。このアプローチは、適用する原則からの例外を制限することにより、基準の適用の柔軟性及び包括性を裏付け、その内容及び状況が複雑であるか否かに関わらず、要求事項が全ての事業体に適用される方法を示している。
134. 適用の柔軟性に関する他の IAASB 基準におけるアプローチと整合させ、IAASB は、監査人の手続の種類及び範囲が状況により異なること (例えば、A287 項) を説明する適用指針を ED-5000 に含めた。また、事業体の内部統制システムに関する理解 (例えば、A314 項から A315L 項及び A336 項) 又は重要な虚偽表示リスクへの対応 (例えば、A372 項) 等の例を含めた。

公的部門の事業体に特有の考慮事項

135. IAASB は、サステナビリティ事項に関する情報の報告は公的部門の事業体にも関連しているという事実を引き続き認識している。IAASB 及び CAG は、大部分において ED-5000 の要求事項が

公的部門の事業体のサステナビリティ情報に係る保証業務にも等しく適用されることになると考えた。一方で、IAASB は、条件付要求事項が必要であるかどうか、若しくは追加ガイダンス又は例が公的部門のサステナビリティ保証業務に必要又は有益であるかどうかについて、公的部門の利害関係者の見解を求めている。

適用日に関する取り決め

136. 適用日に関する適切な取り決めを識別する上で、IAASB は ED-5000 が以下に適用される点を考慮した。

- (a) 一定期間（例えば、目標に対する一定期間の実績）又は特定の時点（例えば、戦略又はプロセス若しくは内部統制の業務への適用）を対象とするサステナビリティ情報に係る業務。
- (b) サステナビリティ情報の提示を受ける保証業務。したがって、報告対象のサステナビリティ情報の期間が適切な期間となるべきである。
- (c) 業務の実施（業務の計画段階を含む）。そのため、[CUSP の起草原則とガイドライン](#)の取り決めでは、適用日のパラグラフで「～以降開始する」という期間を使用している。

したがって、ED-5000 は、適用日が以下の期間（又は日付）に報告されるサステナビリティ情報に係る保証業務を対象とすることを示している。

- (a) [年][月]15 日以降開始する期間
- (b) [年][月]15 日以降の特定の日付現在

適用期間案

137. IAASB は、サステナビリティ事項に関する情報の報告に関する法令の要求事項を導入する国又は地域が増え、報告されるサステナビリティ情報の一部又は全部に係る保証が要求されることに対応するために、グローバルなサステナビリティ保証基準の切迫した必要性を認識している。一方で、IAASB は、サステナビリティ保証業務についてのグローバルなベースラインを提供する包括的な基準を策定することは、外部報告のエコシステム内の利害関係者に重要な影響を及ぼすことも認識している。また、基準案の適用に関して、該当する場合には、国のデュー・プロセスと翻訳の必要性、並びにファームの手法、使用可能なツール及び研修資料に変更を取り込む必要性もある。

138. 基準案の効果的な適用は、質の高い業務の一貫した実施を支援するのに重要である。そのため、IAASB は承認後約 18 か月の適用期間を提案している。この適用期間は、基準の切迫した必要性と基準を適用するのに十分な時間をとることのバランスを取る必要があり、IAASB は、ISSA 5000 案の早期適用を認め、奨励する（すなわち、同基準が定める基準日より前に基準案を適用することが可能である）。

セクション2 回答者に対する質問

回答者には、本説明文書の3ページの「コメントの要請」で説明されているとおり、[回答用テンプレート](#)を使用して以下の質問に回答することが要請される。

回答者に対する質問	参考となる本説明文書のセクション又は項目
全般的な質問	
サステナビリティ保証の国際的なベースライン基準	
1. ED-5000 は、包括的な基準として、本説明文書の第 14 項の各項目に適用され、サステナビリティ保証業務の国際的なベースラインを提供することに同意しますか。同意しない場合、もし意見があれば、その意見に関連する第 14 項の具体的な項目を挙げてください (関連する各項目の見出しを使用してください)。	セクション 1-A、第 14 項
公共の利益への対応	
2. ED-5000 の提案は、プロジェクト・プロポーザルにおける基準設定の質的特性及び基準設定の行動を鑑み、公共の利益に対応しているという点に同意しますか。同意しない場合、その理由は何ですか。	セクション 1-B 及び付録
具体的な質問	
ED-5000 の適用可能性及び ISAE 3410 との関係性	
3. ED-5000 ではなく ISAE 3410 を適用すべき状況を含め、ED-5000 の範囲及び適用可能性は明確ですか。明確でない場合、どのようにすれば範囲をより明確にできますか。	セクション 1-C
関連する職業倫理に関する規定及び品質マネジメント基準	
4. ED-5000 は、保証業務の職業倫理に関する規定に関して IESBA 倫理規程と「少なくとも同様に度厳しい」、及びファームの品質管理システムに対する当該ファームの責任に関して ISQM 1 と「少なくとも同程度に厳しい」という概念について十分に明確ですか。明確でない場合、より明確にするための追加的な適用指針として、何を提案しますか。	セクション 1-D
サステナビリティ情報及びサステナビリティ事項の定義	
5. ED-5000 のサステナビリティ情報及びサステナビリティ事項の定義を支持しますか。支持しない場合、定義をより明確にするために、何を提案しますか。	セクション 1-E、第 27 項から第 32 項

回答者に対する質問	参考となる本説明文書のセクション又は項目
6. ED-5000 におけるサステナビリティ事項、サステナビリティ情報及び開示情報の関係性は明確ですか。明確でない場合、より明確にするために、何を提案しますか。	セクション 1-E、 第 35 項から第 36 項
<i>限定的保証と合理的保証の差別化</i>	
7. ED-5000 は、保証業務の関連事項について、限定的保証と合理的保証の作業 (work effort) に適切に対処し差別化することで、限定的保証業務と合理的保証業務の双方を実施する上での適切な基礎を提供していますか。同意しない場合、何を提案しますか。またその理由は何ですか。	セクション 1-F、 第 45 項から第 48 項
<i>業務範囲を含む、業務の状況に関する予備知識</i>	
8. ED-5000 は、報告を予定しているサステナビリティ情報及び提案されている保証業務の範囲に関する予備知識を入手する業務実施者の責任について十分に明確ですか。明確でない場合、どのようにすれば要求事項をより明確にできますか。	セクション 1-F、 第 51 項
9. ED-5000 は、業務実施者が、事業体が報告すべきトピック及びトピックの側面を識別するための「マテリアリティ・プロセス」を考慮することについて適切に対処していますか。対処していない場合、どのようなアプローチを提案しますか。またその理由は何ですか。	セクション 1-F、 第 52 項から第 55 項
<i>規準 (criteria) の適合性と利用可能性</i>	
10. ED-5000 は、サステナビリティ情報を作成する上で事業体を使用した規準の適合性及び利用可能性に対する業務実施者の評価について適切に対処していますか。同意しない場合、何を提案しますか。またその理由は何ですか。	セクション 1-F、 第 56 項から第 58 項
11. ED-5000 は、業務実施者による重要性の考慮 (consideration) 又は決定 (determination) との相違点を含め、フレームワークに中立な形で「ダブル・マテリアリティ」の概念に適切に対処していますか。同意しない場合、何を提案しますか。またその理由は何ですか。	セクション 1-F、 第 59 項から第 60 項及び第 68 項
<i>重要性</i>	
12. 業務実施者が、定性的な開示情報については重要性を考慮し、定量的な開示情報については重要性 (手続実施上の重要性を含む) を決定するという ED-5000 のアプローチに同意しますか。同意しない場合、何を提案しますか。またその理由は何ですか。	セクション 1-F、 第 65 項から第 74 項

回答者に対する質問	参考となる本説明文書のセクション又は項目
<i>事業体の内部統制システムの理解</i>	
13. 限定的保証業務及び合理的保証業務における事業体の内部統制システムの理解について、ED-5000 の差異のあるアプローチに同意しますか。同意しない場合、より明確に差別化するために、何を提案しますか。またその理由は何ですか。	セクション 1-F、 第 75 項から第 81 項
<i>業務実施者の利用する専門家又は他の業務実施者の作業の利用</i>	
14. 業務実施者の所属ファーム以外のファームの作業が必要であると業務実施者が決定した場合において、ED-5000 は、そのような外部のファーム及びその人員が業務チームの構成員に該当する状況、又は「他の業務実施者 (another practitioner)」であり業務チームの構成員に該当しない状況を明確に示していますか。明確でない場合、より明確にするために、何を提案しますか。	セクション 1-G、 第 82 項から第 87 項
15. 業務実施者が利用する外部の専門家又は他の業務実施者の作業の利用に関する ED-5000 の要求事項は、明確であり、一貫性のある実施が可能ですか。明確でない場合、どのようにすれば要求事項をより明確にできますか。	セクション 1-G、 第 88 項から第 93 項
<i>見積り及び将来予測情報</i>	
16. ED-5000 の見積り及び将来予測情報に関する要求事項へのアプローチに同意しますか。同意しない場合、何を提案しますか。またその理由は何ですか。	セクション 1-G、 第 94 項から第 97 項
<i>限定的保証業務のリスク手続</i>	
17. 限定的保証業務において、合理的保証業務で行われるような重要な虚偽表示のリスクを識別・評価するのではなく、重要な虚偽表示が生じる可能性のある開示を識別するのに十分なリスク手続を立案・実施することを業務実施者に要求する ED-5000 のアプローチを支持しますか。支持しない場合、どのようなアプローチを提案しますか。またその理由は何ですか。	セクション 1-G、 第 98 項から第 101 項

回答者に対する質問	参考となる本説明文書のセクション又は項目
グループ及び「連結」サステナビリティ情報	
18. ED-5000 が包括的な基準であることを認識した上で、ED-5000 の原則主義に基づく要求事項が、グループのサステナビリティ情報に対する保証業務、又は事業体が「連結」サステナビリティ情報を表示するその他の状況の保証業務に適用できる点に同意しますか。同意しない場合、何を提案しますか。またその理由は何ですか。	セクション 1-G、第 102 項から第 107 項
不正	
19. ED-5000 は、不正であるか誤謬であるかにかかわらず、サステナビリティ情報が重要な虚偽表示の生じやすさに与える影響に重点を置くことで、不正（グリーンウォッシュを含む。）のトピックに適切に対処している点に同意しますか。同意しない場合、不正に更なる重点を置くために何を提案しますか。またその理由は何ですか。	セクション 1-G、第 108 項から第 110 項
ガバナンスに責任を有する者とのコミュニケーション	
20. 経営者、ガバナンスに責任を有する者、その他の関係者とのコミュニケーションに関する ED-5000 のハイレベルな要求事項、及び伝達することが適切である可能性のある事項に関連する適用指針を支持しますか。同意しない場合、何を提案しますか。またその理由は何ですか。	セクション 1-G、第 111 項から第 112 項
報告に関する要求事項及び保証報告書	
21. ED-5000 の要求事項は、利用者の情報ニーズを満たす保証報告を促進するものですか。促進するものでない場合、保証報告書に含めることを要求すべきでない事項、又は保証報告書に含めるべき追加事項を具体的に示してください。	セクション 1-G、第 116 項から第 120 項 第 124 項から第 130 項
22. サステナビリティ保証業務に関して「監査上の主要な検討事項 (KAM)」という概念には対処せず、IAASB が将来の ISSA においてこの点を検討するという ED-5000 のアプローチに同意しますか。同意しない場合、何を提案しますか。またその理由は何ですか。	セクション 1-G、第 121 項から第 123 項
23. 限定的保証業務における保証報告書の「結論の根拠」の区分に記載される、実施した作業の範囲と内容が合理的保証業務よりも著しく少ないという説明は、十分に強調されていますか。同意しない場合、何を提案しますか。またその理由は何ですか。	セクション 1-G、第 131 項

回答者に対する質問	参考となる本説明文書のセクション又は項目
その他の事項	
24. ED-5000 で対処すべき公共部門に関する考慮事項はありますか。	セクション 1-I、第 135 項
25. ED-5000 に関して、他に指摘したい事項はありますか。	

一般的なコメントの要請

IAASB は以下の事項についての意見も募集しています。

26. 翻訳 - 多くの回答者が最終版の ISSA を翻訳してそれぞれの環境で適用することを意図していることを認識し、IAASB は、回答者が ED-5000 をレビューする過程で気づいた潜在的な翻訳上の問題についての意見を歓迎します。
27. 適用日 - セクション 1-I 「その他の事項」の第 138 項で説明しているとおり、本基準の適切な適用日は、最終基準の承認から約 18 カ月後に開始する期間、又は当該承認から約 18 か月後の特定の時点について報告されるサステナビリティ情報に係る保証業務だと IAASB は考えています。早期適用も認められ、奨励されます。ISA の有効な適用を支援するための十分な期間が提供されている点について同意しますか。同意しない場合、何を提案しますか。またその理由は何ですか。

付録 - ED-5000の開発における主な提案とプロジェクト・プロポーザルの公共の利益に資する目的及び基準設定の行動のマッピング

1. 本付録では、ISSA 5000 案の主な側面を、プロジェクト・プロポーザルの公共の利益に資する目的及び基準設定の行動にマッピングしている ([プロジェクト・プロポーザル](#)の第 13 項、第 18 項及び第 27 項を参照)。
2. また、本付録では、ISSA 5000 案の開発において最も重視された、又は最も関連性の高かった基準設定の以下の定性的な特徴も示している (プロジェクト・プロポーザルの第 32 項を参照)。
 - (a) *適時性* - 質を損なうことなく識別されたニーズに対応するための適時性の高い基準設定行動に重点を置く。
 - (b) *目的適合性* - サステナビリティ報告と当該報告の保証に関連して台頭する課題、進化する利害関係者のニーズと認識及び事業環境の変化への対応に重点を置く。また、サステナビリティ保証業務に関しては、(サステナビリティ事項が事業体に及ぼす影響、及び事業体が環境、社会、経済又は文化に及ぼす実際の又は潜在的なプラス又はマイナスの影響に関する情報を提供する外部報告の観点での) 様々な状況において、要求事項の目的を達成できるようにするための原則主義に基づく要求事項を設定することに重点を置く。
 - (c) *包括性* - 基準案が定める原則の例外の範囲を限定することに対処する。
 - (d) *導入可能性* - あらゆる規模と地域の事業体にわたって基準案を一貫して適用し世界的に運用できるようにするとともに、法域によって異なる様々な状況に適応できるようにすることに重点を置く。
 - (e) *執行可能性* - 業務実施者又は業務執行責任者の明確に記述された責任、及び基準案の要求事項と適用指針の適切なバランスに重点を置く。
 - (f) *適用の柔軟性* - 規模及び複雑性にかかわらず全ての事業体に適用できる要求事項を含めることで様々な利害関係者への影響に照らした基準案の均整を図る (すなわち、事業体の規模及び状況に応じて複雑性の低い状況と高い状況の両方に対処する)。

プロジェクト・プロポーザル (PP) の目的及び基準設定の行動	ISSA 5000 案の関連する項目への参照	内容	考慮した基準設定の定性的な特徴 ¹
プロジェクトの目的 (a) : 質の高いサステナビリティ保証業務の一貫した実施を支える適時な基準を求める公共の利益のニーズに対応した、サステナビリティ報告に対する保証のための新しい包括的な基準を開発する (PP 第 13 項を参照)。			
全ての保証業務実施使用者が使用できるサステナビリティ報告の保証業務の国際的なベースラインを要求する公共の利益のニーズへの対応するため、基準設定の行動を適時に実施する。	[全般的なアプローチ]	PP のセクション G に含まれる予備的スケジュールは、基準設定の適時な行動に対するニーズに対処することを目指したものである。ボードは、2023 年 3 月の IAASB 会議において、適切に強固な基準の開発に引き続きコミットしながらも、ISSA 5000 案の開発を加速させることで合意した。公開草案の承認は 2023 年 9 月から 2023 年 6 月に前倒しされた。	<ul style="list-style-type: none"> ・ 適時性
プロジェクトの目的 (b) 及び (c) : サステナビリティ報告の保証のための以下の新しい包括的な基準を開発する (PP 第 13 項参照)。 (b) 全てのサステナビリティトピック、サステナビリティトピックに関する開示情報及び報告の枠組み全般に適合する。 (c) あらゆる保証業務実施者によって実施可能である。			
業務契約の新規締結から報告に至るまで、業務の全ての要素に対処することで、保証業務の実施全体に対処した基準を開発する (PP 第 18 項 (a) を	第 18 項から第 192 項。全ての要求事項及び関連する適用指針	ISSA 5000 案は、業務契約の新規締結又は更新から報告に至るまでの業務全体を網羅し、適合するあらゆる規準又はサステナビリティ報告の枠組みに基づいて報告されるサステナビリティ情報の保証に適用される。要求事項及び適用指針は、保証業務の全ての要素に対処した適切な見出し及び小見出し	<ul style="list-style-type: none"> ・ 包括性 ・ 執行可能性

¹ また、記載されている基準設定の定性的な特徴は、ED-5000 の開発において最も重視された、又は最も関連性の高かったものである。

プロジェクト・プロポーザル (PP) の目的及び基準設定の行動	ISSA 5000 案の関連する項目への参照	内容	考慮した基準設定の定性的な特徴 ¹
参照)。		の下で整理されている。	
<p>具体性の程度は基準の包括的な性質に相応である必要があることを認識した上で、PP で識別された優先項目に関して、ISAE 3000 (改訂) 及び ISAE 3410 よりも高い具体性を提供する基準を開発する (PP の第 18 (b) 項を参照)。</p>	[全般的なアプローチ]	<p>優先項目は PP の第 27 項で識別されている。下欄は、基準案において各重点分野がどのように対処され、PA. 1 から PA. 6 として識別されているかを示したものである。</p> <p>また、ISSA 5000 案の要求事項及び適用指針は、より一貫した理解と適用を可能にするため、CUSP の起草原則及びガイダンスに準拠して起草されている。</p>	<p>[下欄の各優先項目に関して記載]</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 導入可能性
<p>PA. 1 : 限定的保証と合理的保証における作業の相違点 (証拠の十分性を含む)</p>	<p><u>要求事項</u> 第 94L 項から 136 項 第 168 項から 192 項</p> <p><u>適用指針</u> A286 項から A397 項 A463 項から A521 項</p> <p><u>付録 2</u></p>	<ul style="list-style-type: none"> ・ 業務全体を通して重要な虚偽表示リスク、当該リスクに対する業務実施者の対応及び保証報告書の作成に重点を置き、限定的保証と合理的保証における作業の相違点 (証拠の十分性を含む) の識別を可能にしている。 ・ 大部分の要求事項及び適用指針は合理的保証業務と限定的保証業務の両方に適用されるものの、両業務の要求事項及び適用指針に相違点がある場合には、表形式を用いて区別している。 ・ 項番号の後ろに「R」及び「L」を付けることで、各項の対象業務を示している。 ・ 報告に関する要求事項が各業務にどのように適用されるのかに関する業務実施者の理解を助けるため、各種類の保証 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 適合性 ・ 包括性 ・ 導入可能性 ・ 執行可能性

プロジェクト・プロポーザル (PP) の目的及び基準設定の行動	ISSA 5000 案の関連する項目への参照	内容	考慮した基準設定の定性的な特徴 ¹
		業務（合理的保証業務、限定的保証業務又は両業務の組み合わせ）の保証報告書の文例を含めている。	
<p>PA.2： 報告基準の適合性 （「ダブル・マテリアリティ」等の概念への対応を含む）</p>	<p><u>要求事項</u> 第 72 項、第 98 項及び第 145 項</p> <p><u>適用指針</u> A166 項から A186 項 A299 項から A301 項 A424 項から A426 項</p>	<ul style="list-style-type: none"> ・ 保証業務の前提条件が存在するかどうか判断の一環として、報告基準の適合性及び想定利用者による当該基準の利用可能性の両方を評価することを業務実施者に要求している。 ・ 保証業務の対象となると想定されるサステナビリティ情報の全てに対して基準が存在するかどうかを評価することを業務実施者に要求している。 ・ 基準が何に基づくものかを識別することを業務実施者に要求し、基準がフレームワーク、事業体の設定した基準又はこれらの組み合わせである可能性があることを認知している。 ・ 基準が目的適合性、完全性、信頼性、中立性、及び理解可能性の特徴を示しているかどうかを評価することを業務実施者に要求している。 ・ 適合する基準の各特徴に関する詳細な適用指針を提供している。 ・ 適用指針は、定性的及び将来予測的なサステナビリティ情報に関する基準の適合性を判断する際のガイダンスを業務 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 適合性 ・ 導入可能性

プロジェクト・プロポーザル (PP) の目的及び基準設定の行動	ISSA 5000 案の関連する項目への参照	内容	考慮した基準設定の定性的な特徴 ¹
		<p>実施者に提供している。</p> <ul style="list-style-type: none"> 適用指針は、法令によって定められたフレームワーク、又は透明性のある適切な手続を通じて権威ある又は認められた専門家団体により公表されたフレームワークは、想定利用者のニーズに合致していれば、特段の反証がない限り、当該業務に適合する規準であると想定されることを認知している。 適用指針は、想定利用者の情報ニーズが、主題が事業体に及ぼす影響（財務上の重要性と呼ばれることある）及び事業体が主題に及ぼす影響（影響度の重要性と呼ばれることがある）の両方に関係することがあることを明確にしている。適用指針ではこれらの両方の影響を「ダブル・マテリアリティ」と呼ぶことがある。 	
PA. 3 : 保証業務の範囲	<p><u>要求事項</u> 第 3 項から第 4 項、第 7 項から第 9 項 第 17 項 第 69 項から第 77 項 第 88 項 第 170 項</p>	<ul style="list-style-type: none"> サステナビリティ事項及びサステナビリティ情報の定義を含めている。ED-5000 の付録 1 では、サステナビリティ事項（すなわち、主題）、サステナビリティ情報（すなわち、主題情報）、及び関連する開示情報の関係をさらに明確にしている。 適用指針において、サステナビリティ情報はサステナビリティ事項に関する情報に関係し、複数のトピック及びトピックの側面を網羅することがあることを明確にしている。トピック及びトピックの側面の例の包括的なリストが提供 	<ul style="list-style-type: none"> 適合性 導入可能性 《適用の柔軟性》

プロジェクト・プロポーザル (PP) の目的及び基準設定の行動	ISSA 5000 案の関連する項目への参照	内容	考慮した基準設定の定性的な特徴 ¹
	<p><u>適用指針</u></p> <p>A10 項から A12 項 A15 項から A16 項 A32 項 A154 項から A202 項 A261 項</p> <p><u>付録 1</u></p>	<p>されている。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 保証業務の前提条件が存在するかどうかを判断するために業務の状況に関する予備知識を得ること、及びそれに応じて保証業務の新規契約締結又は更新を決定することを業務実施者に要求している。 ・ 報告されるサステナビリティ情報、及び含めるべきサステナビリティのトピック並びにトピックの側面を識別する事業体のプロセスについての予備知識の取得に関する適用指針を含めている。 ・ 提案される保証業務の範囲にサステナビリティ情報の全部が含まれるのか一部が含まれるのか、及び報告されるサステナビリティ情報に含まれる報告の境界線を評価することを業務実施者に要求している。 ・ 業務が合理的な目的を示しているかどうかを判断することを業務実施者に要求している。関連する適用指針において、限定的保証業務において何が意味のある保証水準を構成するのかに関する説明を提供している。 ・ 業務の範囲を保証報告書に記載することを業務実施者に要求している。これには、業務実施者が得た、合理的若しくは限定的な保証水準、又はサステナビリティ情報の部分ごとに異なる保証水準を特定又は記載することが含まれる。 ・ 複雑性の低い事業体を対象とするサステナビリティ保証業 	

プロジェクト・プロポーザル (PP) の目的及び基準設定の行動	ISSA 5000 案の関連する項目への参照	内容	考慮した基準設定の定性的な特徴 ¹
		務の計画と実施における適用の柔軟性に対処した適用指針を含めている。	
<p>PA. 4 : 証拠 (情報の信頼性、及び十分かつ適切な証拠の構成要素を含む)</p>	<p><u>要求事項</u> 第 82 項から第 87 項 第 94L 項から第 113 項 第 114L 項から第 136 項</p> <p><u>適用指針</u> A209 項から A258 項 A286 項から A357L 項 A358 項から A397 項</p>	<ul style="list-style-type: none"> ・ 事業体の外部情報源から入手した情報を含め、証拠として利用することを意図した情報の適合性及び信頼性の評価に関し、原則主義に基づくアプローチを使用している。適用指針には、適合性及び信頼性の属性、及び当該属性に関する業務実施者の判断に影響する可能性のある要因に関するガイダンスが含まれている。 ・ 業務実施者が手続を立案及び実施して偏向のない方法で十分かつ適切な証拠を入手するための包括的な要求事項を含めている。 ・ 事業体が作成した情報が業務実施者の目的に照らして十分な信頼性を有しているかどうかに関する評価を要求している。 ・ 経営者の利用する専門家が作成した、証拠として使用することを意図した情報に関する要求事項を含めている。 ・ 適用指針には、証拠として使用することを意図した情報の適合性及び信頼性に関する業務実施者の評価、及び経営者の利用する専門家が作成した情報に関する詳細なガイダンスが含まれている。 ・ 適用指針は、定性的及び将来予測的な情報に関連する十分 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 適合性 ・ 包括性 ・ 導入可能性 ・ 執行可能性 ・ 適用の柔軟性

プロジェクト・プロポーザル (PP) の目的及び基準設定の行動	ISSA 5000 案の関連する項目への参照	内容	考慮した基準設定の定性的な特徴 ¹
		<p>かつ適切な証拠を入手する上での課題を含め、証拠の十分性及び適切性の特徴について詳細に議論している。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 証拠として使用することを意図した情報の適合性及び信頼性に疑義がある場合に業務実施者がとる可能性のある行動に関する要求事項及び適用指針が含まれている。 ・ 重要な虚偽表示リスクへの対応において証拠を入手するために業務実施者が実施する手続に関する要求事項及び適用指針が含まれている。当該手続には、内部統制の運用評価若しくは実証手続の実施、又はこれらの組み合わせが含まれる。 ・ 入手した証拠の十分性及び適切性を評価することを業務実施者に要求し、到達した結論及び公表される保証報告書を裏付ける十分かつ適切な証拠を入手したと判断すること及び当該判断の根拠を文書化することを業務執行責任者に要求している。 	
<p>PA. 5 : 事業体の内部統制システム、及び当該システムが十分かつ適切な証拠を入手する業務実施者の能力に及ぼす影響</p>	<p><u>要求事項</u> 第 102L 項から第 109R 項</p> <p><u>適用指針</u></p>	<ul style="list-style-type: none"> ・ 限定的保証業務において事業体の内部統制システムの特定の構成要素を理解すること、及び合理的保証業務において当該システムの全ての構成要素を理解することを業務実施者に要求している。 ・ 合理的保証業務における統制活動に対する業務実施者の理解には、運用状況の有効性評価を実施することで証拠を入手することを計画している内部統制及び関連する IT 全般 	<ul style="list-style-type: none"> ・ <i>包括性</i> ・ <i>執行可能性</i> ・ <i>適用の柔軟性</i>

プロジェクト・プロポーザル (PP) の目的及び基準設定の行動	ISSA 5000 案の関連する項目への参照	内容	考慮した基準設定の定性的な特徴 ¹
	A312 項から A348 項	<p>統制を識別することが含まれる。限定的保証業務に関しては、計画している運用評価の対象である内部統制を理解することが業務実施者に要求されている。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 限定的保証業務と合理的保証業務の作業を区別すること、及び限定保証に対する条件付要求事項（すなわち、業務実施者が内部統制の運用状況の有効性評価を計画している場合にのみ統制活動を理解することを要求）を通して、適用の柔軟性に対処している。 ・ 適用指針は、事業体の内部統制システムの体系化の水準（内部統制の環境、事業体のリスク評価プロセス及び内部統制システムのモニタリングプロセスを含む）は、事業体の規模と複雑性、サステナビリティ事項と適用される基準の種類と複雑性によって異なることを強調している。 ・ 事業体の内部統制システムの様々な構成要素の理解、デザインの評価並びに内部統制が実施されているかどうかの判断、及び内部統制の運用状況の有効性を評価する範囲の判断に関する詳細な適用指針が含まれている。 ・ 適用指針は、事業体の内部統制システムを理解すること、及び該当する場合には、当該内部統制の運用評価を実施することは、証拠として適切な情報源を業務実施者が識別する上で役立つ可能性があるかを明確に示している。 	

プロジェクト・プロポーザル (PP) の目的及び基準設定の行動	ISSA 5000 案の関連する項目への参照	内容	考慮した基準設定の定性的な特徴 ¹
<p>PA.6 : 保証業務における重要性 (記述式の情報及び定性的な情報における重要性を含む。)</p>	<p><u>要求事項</u> 第 91 項から第 93 項 第 143 項</p> <p><u>適用指針</u> A270 項から A285 項</p>	<ul style="list-style-type: none"> ・ 保証業務の計画及び実施、並びにサステナビリティ情報に重要な虚偽表示がないかどうかの評価を目的に、以下を行うことを業務実施者に要求している。 <ul style="list-style-type: none"> ○ 定性的な開示情報の重要性を考慮すること。 ○ 定量的な開示情報の重要性を決定すること。 ・ 定量的な開示情報については、その状況において該当する場合には手続実施上の重要性を決定することを業務実施者に要求している。 ・ 適用指針は、重要性は想定利用者の情報ニーズに基づいて決定されるため、合理的保証業務における重要性は、限定的保証業務における重要性と同一であることを示している。 ・ 適用指針において、業務実施者による重要性の考慮 (定性的な開示情報) 又は決定 (定量的な開示情報) に関連する要素、及び業務実施者による手続実施上の重要性の決定の根拠に詳細に対処している。 ・ 適用指針は、重要性は通常、異なる様々な開示情報に関して検討又は決定されるため、同一のサステナビリティ保証業務において複数の重要性が存在する可能性を明確に示している。 ・ 適用指針は、事業体の「報告トピックを識別するプロセ 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 適合性 ・ 包括性 ・ 導入可能性

プロジェクト・プロポーザル (PP) の目的及び基準設定の行動	ISSA 5000 案の関連する項目への参照	内容	考慮した基準設定の定性的な特徴 ¹
		<p>ス」、「重要性評価」又は「マテリアリティ・プロセス」は、経営者による、想定利用者に関連性する可能性のあるトピック及びトピックの側面の決定に関係すること、及び経営者の「マテリアリティ・プロセス」は業務実施者の重要性とは異なることを説明している。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 未修整の虚偽表示の影響を評価する前に、重要性が引き続き適切であるかどうかを決定することを業務実施者に要求している。 	

IAASB の業務を支える構造及びプロセスは国際倫理・監査財団™ (IFEATM) が促進している。

IAASB、IFEATM 及び IFAC は、本公表物の内容を信頼して行為を行うか又は行動を控えることによって生じる損失について、当該損失が過失により生じたものであれ、他の原因によるものであれ、一切責任を負わない。

国際監査基準、国際保証業務基準、国際審査業務基準、関連業務基準、国際品質管理基準、国際監査実施細則、公開草案、協議文書、及びその他の IAASB 出版物の著作権は IFAC に帰属している。

著作権©2023 年 4 月 国際会計士連盟 (IFAC)。無断複写複製を禁ずる。最大限の周知とフィードバックを得るため、以下のクレジットを各複写に記載することを条件として、本書の複写を作成する許可が付与されている。「著作権©2023 年 4 月国際会計士連盟又は IFAC。無断複写複製を禁ずる。IFAC の許可に基づく使用。最大限の周知とフィードバックを得るため、本書の複写を作成する許可が付与されている。」

「International Auditing and Assurance Standards Board」、「International Standards on Auditing」、「International Standards on Assurance Engagements」、「International Standards on Review Engagements」、

「International Standards on Related Services」、「International Standards on Quality Management」、「International Auditing Practice Notes」、「IAASB」、「ISA」、「ISAE」、「ISRE」、「ISRS」、「ISQM」、「IAPN」、及び IAASB ロゴは、アメリカ及びその他の国において、IFAC の商標、IFAC の登録商標及びサービスマークである。「International Foundation for Ethics and Audit」及び「IFEATM」は、アメリカ及びその他の国において、IFEATM の登録商標及びサービスマークである。

著作権、商標、及び許可情報については、[許可申請ページ](#)にアクセスするか、permissions@ifac.org まで問い合わせること。

本公表物は、日本公認会計士協会によって英語から日本語に翻訳されている。全ての IFAC の文書の正文は、IFAC により英語で公表されたものである。IFAC は、翻訳の正確性と完全性、又はその結果として生じる可能性のある行動について一切の責任を負わない。

本公表物の複製、保存、送信又は他の類似する使用については、permissions@ifac.org へ問合せの上、許可を得なくてはならない。