

公開草案

2023年8月

コメント期限：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 5000

「サステナビリティ保証業務の
一般的要求事項」案

及び

他のIAASB基準の適合修正案

本公開草案は、別添の「説明文書」と共に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（IAASB）によって策定され承認された。本文書は IAASB の規範性のある公表物ではなく、国際監査基準を始めとした IAASB が定める国際基準を修正、拡大又はそれらに優先するものではない。

IAASB の目的は、高品質の監査、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及び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 の運営をサポートする構造とプロセスは、国際倫理・監査財団（IFEA）によって促進されている。

著作権、商標権及び使用許可情報については 196 ページ参照

ISA.

IAASB

International Auditing
and Assurance
Standards Board®

コメントの要請

本公開草案は、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業務基準（ISSA）5000「サステナビリティ保証業務の一般的要求事項」（ED-5000）の草案である。ED-5000 は、それに付属する説明文書（EM）と合わせて読む必要がある。本公開草案及び付属の EM は、[IAASB ウェブサイトの ED-5000 ウェブページ](#)からダウンロードすることができる。ED-5000 の承認文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。コメント提出期限は 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。

回答テンプレートの使用

全ての回答者には、提供された[回答テンプレート](#)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、[EM](#)のセクション2の質問に対する回答を容易にするために作成されたものである。回答テンプレートの使用に関する追加情報については、EM の 3 ページを参照されたい。

公開草案の項目	
ISSA 5000「サステナビリティ保証業務の一般的要求事項」案	4～188 ページ
適合修正案	189～195 ページ

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」案

（〔年〕〔月〕15日以後開始する期間又は〔年〕〔月〕15日以降の特定の日付において報告されるサステナビリティ保証業務に適用する。）

目 次

	項番号
はじめに	1-6
本 ISSA の範囲	7-13
適用日	14
目的	15-16
定義	17
要求事項	
本 ISSA に準拠した保証業務の実施	18-24
業務契約の新規の締結及び更新	14
ファーム・レベルの品質管理	29
業務レベルの品質管理	15
不正及び違法行為	19
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	19
調書	19
保証業務の前提条件	20
保証業務の契約条件	23
証拠	24
計画	25
リスク手続	26
重要な虚偽表示リスクへの対応	31
識別した虚偽表示の集計及び検討	38
適用される規準の記述の評価	39
後発事象	39
経営者及びガバナンスに責任を有する者の確認書	39
その他の記載内容	41
保証の結論の形成	42
保証報告書の作成	44

適用指針

はじめに	53
本 ISSA の範囲	54
定義	54
本 ISSA に従った保証業務の実施	58
保証業務契約の新規の締結及び更新	59
ファーム・レベルの品質管理	61
業務レベルの品質管理	63
不正及び違法行為	A131-A136
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	A137-A140
調書	A141-A153
保証業務の前提条件	A154-A202
保証業務の契約条件	A203-A208
証拠	A209-A258
計画	A259-A285
リスク手続	A286-A357L
重要な虚偽表示リスクへの対応	A358-A397
識別した虚偽表示の集計及び検討	A398-A423
適用される規準の記述の評価	A424-A426
後発事象	A427-A430
経営者及びガバナンスに責任を有する者の確認書	A431-A432
その他の記載内容	A433-A443
保証の結論の形成	A444-A462
保証報告書の作成	A463-A521
付録1：サステナビリティ事項及びサステナビリティ情報	
付録2：サステナビリティ情報に対する保証報告書の文例	

はじめに

1. 国際サステナビリティ保証基準（ISSA）は、サステナビリティ情報に対する保証業務を扱っている。
2. 本 ISSA は、サステナビリティ情報に対する保証業務全てに適用される。ただし、業務実施者が温室効果ガス（GHG）報告（statement）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。¹
3. 本 ISSA 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である。サステナビリティ事項に関する事業体の開示情報は、複数の異なるトピック（気候、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。法令及びサステナビリティ報告の枠組みは、サステナビリティ事項、トピック又はトピックの側面を様々な方法で説明することがあり、報告すべきサステナビリティ情報を決定する際の指針を事業体に提供することもある。（A1 項、A15 項、A16 項、A32A 項及び付録 1 参照）
4. 保証業務の範囲は、事業体による報告が予想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。例えば、一部の国又は地域では、法令により、事業体のサステナビリティ情報のうち気候関連の開示情報のみを保証の対象とすることが求められている場合がある。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。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、第 17 項 (ee) に定義される「その他の記載内容」である。（A2 項参照）
5. 本 ISSA は、以下の前提に基づいている。（A3 項参照）
 - (a) 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、少なくともそれと同等以上の、その他の職業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。（A4 項から A5 項及び A44 項から A49 項参照）
 - (b) 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 1²、若しくは少なくともそれと同等以上のその他の職業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。（A6 項から A9 項及び A53 項から A58 項参照）
6. 保証業務を実施するファームにおける品質管理、及び独立性の要求事項を含む倫理原則の遵守は、公益に資するものであり、質の高い保証業務に不可欠なものであると広く認識されている。業務実施者が本 ISSA 及びその他の ISSA に従ってサステナビリティ保証業務を実施する場合、第 5 項に記載されている前提を反映した要求事項を本 ISSA が含んでいることを認識することが重要である。（A6 項から A9 項参照）

¹ 国際保証業務基準（ISAE） 3410「温室効果ガス報告に対する保証業務」

² 国際品質マネジメント基準（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」

本 ISSA の範囲

7. 本 ISSA は、合理的保証業務及び限定的保証業務の両方を扱っている。別段の記載がない限り、本 ISSA の各要求事項は、合理的保証業務及び限定的保証業務の両方に適用される。限定的保証業務で得られる保証水準は合理的保証業務より低いため、業務実施者が限定的保証業務で実施する手続は、合理的保証業務と比べて、種類及び時期が異なり、その範囲も狭い。(A10 項参照)
8. 本 ISSA 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対する保証業務に適用される。第 2 項は、サステナビリティ情報に温室効果ガス (GHG) 報告が含まれる場合における本 ISSA の適用可能性を説明している。(A11 項から A12 項参照)
9. 「保証業務の国際的なフレームワーク」では、保証業務が、サステナビリティ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ことが示されている。本 ISSA は、サステナビリティ情報の提示を受ける保証業務のみを扱っている。そのため、本 ISSA において「保証業務」又は「業務」に言及する場合、サステナビリティ情報の提示を受ける保証業務を意味する。

ISAE 3000 (改訂)³との関係

10. 本 ISSA 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。

監査済財務諸表との関係

11. サステナビリティ事項に関する特定の情報は、適用される財務報告の枠組みに従って、事業体の財務諸表に含めることを求められる場合がある。そのような情報が、監査対象となる事業体の財務諸表に含まれる場合、国際監査基準が適用される。
12. サステナビリティ情報は、例えば、事業体の年次報告書の一部として、又は年次報告書に付随する別文書として、事業体の監査済財務諸表とともに提示されることもある。このような状況では、監査済財務諸表は、本 ISSA においてその他の記載内容とみなされる。

適用の柔軟性

13. 本 ISSA は、規模又は複雑さにかかわらず、全ての事業体の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。ただし、本 ISSA の要求事項は、業務の内容又は状況に照らして適用されることを意図している。

適用日

14. 本 ISSA は、以下について報告されたサステナビリティ情報に対する保証業務に適用される。
 - (a) [年][月]15 日以後開始する期間
 - (b) [年][月]15 日以後の特定の日付時点

³ 国際保証業務基準 (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」

目的

15. サステナビリティ保証業務の実施における業務実施者の目的は、以下を行うことにある。
 - (a) 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について、合理的保証又は限定的保証のうち該当するものを得ること。
 - (b) 合理的保証又は限定的保証のうち該当するものの結論を伝えると共に、結論の根拠を記述した報告書を通じて、サステナビリティ情報に関する結論を表明すること。
 - (c) 本 ISSA 及び関連するその他の ISSA により求められるさらなるコミュニケーションを行うこと。
16. 合理的保証又は限定的保証のうち該当するものが得られず、かつ、想定利用者への報告として、業務実施者の保証報告書における限定付結論では、その状況において不十分である全ての場合において、本 ISSA は、業務実施者が結論を不表明とするか、又は適用される法令の下で可能であれば業務契約を解除することを求めている。

定義

17. ISSA において、以下の用語をそれぞれ次の意味で用いている。
 - (a) 分析的手続 (analytical procedures) – 定量データ相互間又は定量データと定性データとの間に存在すると推定される関係の分析を通じて、サステナビリティ情報を評価することをいう。分析的手続には、他の関連情報と矛盾する、又は業務実施者の推定値と大きく乖離する変動や関係についての必要な調査も含まれる。
 - (b) 適切な当事者 (appropriate party(ies)) – 経営者、又は該当する場合はガバナンスに責任を有する者、又は異なる場合は業務依頼者をいう。
 - (c) アサーション (assertions) – 明示的か否かにかかわらず、サステナビリティ情報に具体化された事業体による表明であって、発生する可能性のある虚偽表示の種類を業務実施者が考慮するために利用するものをいう。(A13 項参照)
 - (d) 保証業務 (assurance engagement) – サステナビリティ情報に対する想定利用者の信頼度を高めるために、業務実施者が結論を表明するに足る十分かつ適切な証拠を入手することを目的とする業務をいう。各保証業務は、以下のいずれかである。
 - (i) 合理的保証業務 (reasonable assurance engagement) – 業務実施者が、その結論の基礎として、業務リスクを業務の状況において許容可能な低い水準に減少させる保証業務をいう。業務実施者の結論は、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 (表示及び開示を含む) に関する業務実施者の意見を伝達する形式で表明される。
 - (ii) 限定的保証業務 (limited assurance engagement) – 業務実施者が、業務リスクを業務の状況において許容可能な水準まで減少させるが、合理的保証業務より業務リスクが高い保証業務をいう。実施した手続及び入手した証拠に基づき、サステナビリティ情報に重要な虚偽表示があると業務実施者に信じさせる事項が認められたかどうかを業務実施者の結論を表明するための基礎として伝達する。限定的保証業務で実施される手続の種類、実施時期及び範囲は、合理的保証業務で必要とされるものと比べて限られているものの、業務実施者の職業的専門家としての判断において、意味のある保証水準を得るように計画される。意味のある保証水準とは、想定

利用者にとって、サステナビリティ情報の信頼性を少なくともある程度高める保証水準である。

- (e) 保証業務の技能及び技法 (assurance skills and techniques) – 業務の計画、証拠収集、証拠評価、コミュニケーション及び報告に当たって保証業務実施者により発揮される技能及び技法をいい、サステナビリティ事項又はその評価若しくは測定における専門知識とは区別される。
- (f) サステナビリティ情報の提示を受ける保証業務 (attestation engagement) – 業務実施者以外の当事者が、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する保証業務をいう。
- (g) 比較情報 (comparative information) – 過年度について表示されたサステナビリティ情報をいう。
- (h) 規準 (criteria) – サステナビリティ事項を評価又は測定するために用いられる比較評価基準をいう。「適用される規準」は、特定の業務に使用される規準であり、枠組み規準、事業体が開発した規準、又はその両方から構成される。枠組み規準は、適正表示の規準又は準拠性の規準のいずれかである。(A14 項及び A167 項参照)

「適正表示の規準」という用語は、その枠組みにおいて要求されている事項の遵守が要求され、かつ、以下のいずれかを満たすサステナビリティ報告の枠組みに対して使用される。(A454 項から A455 項参照)

- (i) サステナビリティ情報の適正表示を達成するため、枠組みにより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又は黙示的に認めている。
- (ii) サステナビリティ情報の適正表示を達成するため、経営者が枠組みの要求事項から逸脱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。そのような逸脱は、極めて稀な状況においてのみ必要になると予想される。

「準拠性の規準」という用語は、その枠組みにおいて要求される事項の遵守が要求されるのみで、上記(h) (i) 及び(h) (ii) のいずれも満たさないサステナビリティ報告の枠組みに対して使用される。

- (i) 開示情報 (disclosure(s)) – トピックの側面に関する特定のサステナビリティ情報をいう。(A15 項から A16 項参照)
- (j) 業務の状況 (engagement circumstances) – 特定の保証業務を特徴付けている様々な状況をいい、契約条件、業務の範囲及びそれが合理的保証業務であるか限定的保証業務であるか、サステナビリティ事項の特徴、適用される規準、想定利用者の情報ニーズ、事業体及びその報告の境界線の関連する特徴、事業体の経営者及びガバナンスに責任を有する者の特徴、並びに業務に重要な影響を及ぼし得るその他の事項を含む。
- (k) 業務執行責任者 (engagement leader) – ファームにより任命され、業務とその実施、及び事務所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をいう。「業務執行責任者」は、必要に応じて公的部門における同等の者に読み替える。(A17 項から A18 項参照)

- (l) 保証業務リスク (engagement risk) –サステナビリティ情報に重要な虚偽表示が存在する場合に、業務実施者が不適切な結論を表明するリスクをいう。(A19 項から A21R 項参照)
- (m) 業務依頼者 (engaging party) –経営者、ガバナンスに責任を有する者又はその他の当事者であって、保証業務を実施するために業務実施者と業務契約を締結する者をいう。
- (n) 審査 (engagement quality review) –業務チームが行った重要な判断及びそれに関して到達した結論の客観的評価であって、審査担当者が実施し、保証報告書の日付以前に完了するものをいう。
- (o) 審査担当者 (engagement quality reviewer) –審査を実施するためにファームにより任命された、パートナー、ファーム内のその他の個人又は外部の個人をいう。
- (p) 業務チーム (engagement team) –業務執行責任者及び業務を実施するその他の者、並びに業務に関する手続を実施するその他の個人 (業務実施者の利用する外部専門家を除く。)をいう。(A22 項参照)
- (q) 事業体 (entity) –サステナビリティ情報が関係する法人や経済主体若しくは法人や経済主体の識別可能な一部、又は法人や経済主体の一部の組合せをいう。(A23 項参照)
- (r) 証拠 (evidence) –手続が実施された情報であって、業務実施者が自らの保証の結論及び報告書の基礎となる結論を導き出すために利用するものをいう。証拠の十分性は、証拠の量的尺度をいう。証拠の適切性は、証拠の質的尺度をいう。
- (s) ファーム (firm) –単独の業務実施者、パートナーシップ、法人、又は個々の業務実施者によるその他の事業体をいう。「ファーム」は、必要に応じて公的部門における同等の者に読み替える。(A24 項参照)
- (t) 不正 (fraud) –不当又は違法な利益を得るために他者を欺く行為を伴う、経営者、ガバナンスに責任を有する者、従業員又は第三者による意図的な行為をいう。
- (u) 追加手続 (further procedures) –重要な虚偽表示が生じる可能性が高い開示情報 (限定的保証) 及び評価した重要な虚偽表示リスク (合理的保証) に対応して実施する手続 (運用評価手続及び実証手続を含む。)をいう。
- (v) 過去財務情報 (historical financial information) –特定の事業体に関連する、過去の一定期間に発生した経済事象、又は過去の一定時点における経済的な状態若しくは状況を財務的に表現した情報であり、主として事業体の会計システムから得られる。
- (w) 想定利用者 (intended users) –業務実施者がサステナビリティ保証報告書の利用を想定する個人若しくは組織、又はそのグループをいう。場合によっては、サステナビリティ保証報告書の宛先以外の想定利用者が存在することがある。(A25 項から A27 項参照)
- (x) 内部監査機能 (internal audit function) –事業体のガバナンス、リスク管理及び内部統制プロセスの有効性を評価して改善するようデザインされた、保証及び助言活動を実施する事業体の機能をいう。
- (y) 経営者 (management) –事業体の業務執行について執行責任を有する者をいう。一部の国又は地域における一部の事業体については、経営者には、ガバナンスに責任を有する者 (例えば、ガバナンス委員会の役員又はオーナー経営者) の一部又は全部が含まれる。

- (z) 経営者の利用する専門家 (management's expert) – 事業体がサステナビリティ情報を作成するに当たって、保証以外の分野において専門知識を有する個人又は組織の業務を利用する場合の当該専門知識を有する個人又は組織をいう。
- (aa) 虚偽表示 (misstatement) – 開示情報と、適用される規準に従ったサステナビリティ事項の適切な測定又は評価との間の差異をいう。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。(A28 項参照)
- (bb) その他の記載内容の誤り (misstatement of the other information) – その他の記載内容が誤って記載されている又はそれ以外で誤解を招くような場合 (その他の記載内容において開示されている事項を正しく理解するために必要な情報を省略又は曖昧にしている場合を含む。)、その他の記載内容の誤りが存在する。
- (cc) ネットワーク (network) – ファームよりも大きな組織体であって、以下のとおりであるものをいう。
 - (i) 協力を目的としている、かつ、
 - (ii) 利益の分配若しくは費用の分担を明らかに目的としている、共通の組織により所有、支配及び経営されている、品質管理の方針又は手続を共有している、事業戦略を共有している、ブランド名を共有している、又は専門的リソースの重要な部分を共有している。
- (dd) ネットワーク・ファーム (network firm) – ファームのネットワークに属するファーム又は事業体をいう。
- (ee) その他の記載内容 (other information) – 保証業務の対象とならない情報であって、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をいう。
- (ff) パートナー (partner) – ファームにおいて、専門業務の業務執行権を有する全ての個人をいう。(A29 項参照)
- (gg) 手続実施上の重要性 (performance materiality) – 定量的な開示情報における未修正の虚偽表示と未発見の虚偽表示の合計が重要となる可能性を適切な低い水準に抑えるために、業務実施者が当該開示情報に関して重要であると判断する数値より低く設定した数値をいう。
- (hh) 業務執行責任者及び専門職員 (personnel) – ファームのパートナー及び他の専門職員をいう。
- (ii) 業務実施者 (practitioner) – 業務を実施する個人 (通常、業務執行責任者、業務チームのその他のメンバー、又は該当する場合はファーム) をいう。本 ISSA が要求事項又は責任を業務執行責任者が果たすことを明示的に意図している場合、「業務実施者」ではなく「業務執行責任者」という用語が使用される。
- (jj) 業務実施者の利用する専門家 (practitioner's expert) – 業務実施者が十分かつ適切な証拠を入手するに当たって、保証業務以外の分野において専門知識を有する個人又は組織の業務を利用する場合の当該専門知識を有する個人又は組織をいう。業務実施者の利用する専門家は、業務実施者の利用する内部専門家 (ファーム若しくはネットワーク・ファームのパートナー又は専門職員 (臨時専門職員を含む。)) である場合もあれば、業務

実施者の利用する外部専門家である場合もある。

- (kk) 職業的専門家としての判断 (professional judgment) – 業務の状況において適切である一連の活動について、十分な情報を得た上で判断を行う際に、保証基準及び倫理基準に基づいて、関連する研修、知識及び経験を適用することをいう。
- (ll) 職業的専門家としての懐疑心 (professional skepticism) – 誤謬又は不正による虚偽表示の可能性を示す状態に常に注意し、証拠を鵜呑みにせず、批判的に評価する姿勢をいう。
- (mm) 職業的専門家としての基準 (professional standards) – 国際サステナビリティ保証基準 (ISSA) 及び関連する職業倫理に関する規定をいう。
- (nn) 関連する職業倫理に関する規定 (relevant ethical requirements) – サステナビリティ情報に対する保証業務を行う際に業務実施者に適用される職業倫理の原則及び倫理の要求事項をいう。職業会計士の場合、関連する職業倫理に関する規定は、通常、IESBA 倫理規程の保証業務関連規定に、各国で要求されるより厳格な事項を加えて構成される。職業会計士でない他の業務実施者の場合、関連する職業倫理に関する規定は、保証業務に関連する法令又は職業専門家としての要求事項における職業倫理に関する規定であって、IESBA 倫理規程と同程度以上に厳しいものから構成される。
- (oo) 報告の境界線 (reporting boundary) – 適用される規準に従って事業体のサステナビリティ情報に含まれる活動、業務、関係又はリソースをいう。(A30 項-A31 項参照)
- (pp) 重要な虚偽表示リスク (risk of material misstatement) – 業務に先立ってサステナビリティ情報に重要な虚偽表示が存在するリスクをいう。
- (qq) リスク手続 (risk procedures) – 以下の目的のために立案及び実施される手続をいう。
 - (i) 限定的保証業務において、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を識別すること。
 - (ii) 合理的保証業務において、開示情報の不正又は誤謬による重要な虚偽表示リスクをアサーション・レベルで識別及び評価すること。
- (rr) スタッフ (staff) – パートナー以外の専門職員 (ファームが雇用する専門家を含む。) をいう。
- (ss) 実証手続 (substantive procedures) – 重要な虚偽表示を発見するために立案された手続をいう。実証手続は、詳細テスト及び分析的な手続から構成される。
- (tt) サステナビリティのコンピテンシー (sustainability competence) – サステナビリティ保証業務の対象となるサステナビリティ事項及びその測定又は評価に関するコンピテンシーをいう。
- (uu) サステナビリティ情報 (sustainability information) – サステナビリティ事項に関する情報をいう。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。ISSA において、サステナビリティ情報は、その他の IAASB 保証基準における「主題情報 (subject matter information)」に相当する。(A32A 項参照)
- (vv) サステナビリティ事項 (sustainability matter) – 以下を含む、環境、社会、経済及び文化に関する事項をいう。
 - (i) 事業体の活動、製品及びサービスが環境、社会、経済若しくは文化に及ぼす影響、

又は当該事業体に及ぼす影響

(ii) そのような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

ISSA において、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 (underlying subject matter)」に相当する。

(ww) 内部統制システム (system of internal control) — 持続可能な事業活動、サステナビリティ報告の信頼性、業務の有効性と効率性、及びサステナビリティ事項に関して適用される法令の遵守に関連した事業体の目的の達成に関して合理的保証を提供するために、ガバナンスに責任を有する者、経営者及び事業体のその他の構成員により整備及び運用されるシステムをいう。「内部統制 (control)」という用語は、内部統制システムの構成要素の一つ又は複数の側面に関連し、経営者又はガバナンスに責任を有する者の統制目的を達成するために事業体が設定する方針又は手続を指す。

(xx) ガバナンスに責任を有する者 (those charged with governance) — 事業体の戦略的方向性を監督する責任及び事業体の説明責任に関連する義務を有する個人又は組織 (例えば、法人受託者) をいう。これには、サステナビリティ報告プロセスの監督が含まれる。一部の国又は地域における一部の事業体については、ガバナンスに責任を有する者には、経営者 (例えば、民間若しくは公的セクターのガバナンス委員会の役員、又はオーナー経営者) が含まれる場合がある。

(yy) 未修正の虚偽表示 (uncorrected misstatements) — 業務実施者が保証業務の過程で集計した虚偽表示のうち修正されていないものをいう。

要求事項

本 ISSA に準拠した保証業務の実施

業務に関連する基準の遵守

18. 業務実施者は、本 ISSA 及び業務に関連するその他の ISSA を遵守しなければならない。
19. 業務実施者は、本 ISSA 及び業務に関連するその他の ISSA の要求事項を遵守していない限り、本 ISSA 又はその他の ISSA の遵守を表明してはならない。(A33 項から A34 項参照)

ISSA 本文

20. 業務実施者は、ISSA の目的を理解し、その要求事項を適切に適用するために、適用指針を含む ISSA の本文全体を理解しなければならない。(A35 項から A40 項参照)

関連する要求事項の遵守 (A41 項から A42 項参照)

21. 業務実施者は、本 ISSA 及び関連するその他の ISSA の各要求事項を遵守しなければならない。ただし、保証業務の状況において、要求事項が条件付きであり、当該条件が存在しないため、当該要求事項が関連しない場合を除く。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要求事項には、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。要求事項が限定的保証業務と合理的保証業務の両方に適用されるものの、その方法が異なる場合、そのような要求事項は、「L」(限定的保証) 又は「R」(合理的保証) を付した縦覧形式で表示されている。
22. 例外的な状況において、業務実施者は、ISSA における関連する要求事項から逸脱することが必要であると判断する場合がある。そのような状況において、業務実施者は、当該要求事項の目的を達成するために、代替的手続を実施しなければならない。業務実施者が関連する要求事項

から逸脱する必要が生じるのは、その要求事項が実施すべき特定の手續に関するものであり、保証業務の特定の状況において、当該手續がその要求事項の目的を達成する上で有効でない場合に限られると予想される。

関連する要求事項からの逸脱の文書化

23. 例外的な状況において、業務実施者は、本 ISSA 又はその他の ISSA における関連する要求事項から逸脱することが必要であると判断した場合、実施した代替の手續が当該要求事項の目的を達成する方法及び逸脱の理由を文書化しなければならない。(A43 項参照)

目的を達成できない状況

24. 本 ISSA 又は業務に関連するその他の ISSA の目的が達成できない場合、そのことが、業務実施者に除外事項付結論の表明、又は（適用される法令の下で可能である場合には）業務契約の解除を要求するかどうか判断する。本 ISSA 又は関連するその他の ISSA における目的を達成できない状況は、第 63 項に従い文書化を必要とする重要な事項に該当する。

業務契約の新規の締結及び更新

25. 業務実施者は、以下の場合にのみ、業務契約の新規締結又は更新を行うものとする。
- (a) 業務実施者が、独立性を含む、関連する職業倫理に関する規定が満たされないと考える理由がない。(A44 項から A49 項参照)
 - (b) 業務実施者が、業務を実施する者が全体として、業務を実施するための適切なコンピテンシー及び能力を有している（十分な時間を有していることを含む）と判断している。
 - (c) 以下により、業務実施の基礎が合意されている。
 - (i) 保証業務のための前提条件が満たされていると判断すること。(第 69 項から第 70 項も参照)
 - (ii) 業務実施者の報告責任を含む、業務の契約条件について、業務実施者と業務依頼者との間に共通の理解があることを確認すること。
26. 業務依頼者が、提案された業務の契約条件において業務実施者の作業の範囲に制限を課し、その制限により業務実施者がサステナビリティ情報に対する結論を不表明とすることになると考える場合、業務実施者は、法令により求められない限り、そのような業務契約を保証業務として新規締結してはならない。
27. 業務執行責任者は、顧客関係及び保証業務契約の新規の締結及び更新に関するファームの方針又は手續が遵守されていること、並びにこの点に関して到達した結論が、第 25 項に従って業務契約を新規締結する上で適切であることを判断しなければならない。(A50 項から A52 項参照)
28. 業務執行責任者は、顧客関係又は特定の業務契約を新規締結又は更新する前にファームが知っていれば契約の締結を辞退する原因となった可能性のある情報を入手した場合、その情報を速やかにファームに伝え、ファーム及び業務執行責任者が必要な措置を講じることができるようにしなければならない。

ファーム・レベルの品質管理

29. 業務執行責任者は、ISQM、又は ISQM と同程度若しくはそれ以上に厳格なその他の職業的専門

家としての規定若しくは法令等を適用するファームに所属していなければならない。(A53 項から A58 項参照)

業務レベルの品質管理

品質の管理及び達成に対する全体的な責任

30. 業務執行責任者は、業務の品質の管理及び達成に対する全体的な責任を負い、重大な判断及び到達した結論が業務の内容及び状況を踏まえて適切であるかどうかを業務執行責任者が判断する根拠が得られるように、業務の全過程を通じて十分かつ適切に関与しなければならない。(A59 項から A63 項参照)
31. 業務執行責任者は、本 ISSA の要求事項に関連する手続又は業務の立案や実施を業務チームの他のメンバーに割り当てることにより、本 ISSA の要求事項を遵守しようとする場合、業務を割り当てられた業務チームの他のメンバーへの指揮、監督及びその作業の査閲を通じて、依然として業務の品質の管理と達成に対する全体的な責任を負わなければならない。(A60 項及び A64 項参照)

業務執行責任者の特性

32. 業務執行責任者は、以下を有していなければならない。(A65 項から A67 項参照)
- (a) 保証業務の技能及び技法について、広範な研修と実務を通じて培われたコンピテンシー及び能力
 - (b) 保証業務の内容及び状況を考慮して、適用される関連する職業倫理に関する規定（独立性に関する規定を含む。）の理解
 - (c) 業務に関して到達した結論に関する責任を受け入れるための十分なサステナビリティのコンピテンシー

独立性を含む関連する職業倫理に関する規定

33. 業務実施者は、保証業務の内容及び状況を考慮して適用される、関連する職業倫理に関する規定を遵守しなければならない。これには独立性に関する規定が含まれる。(A44 項から A49 項参照)
34. 業務執行責任者は、業務の内容及び状況を考慮して適用される、関連する職業倫理に関する規定及び以下を含む関連するファームの方針又は手続を、業務チームの他のメンバーに認識させることに対する責任を負わなければならない。(A68 項及び A69 項参照)
- (a) 独立性を含む関連する職業倫理に関する規定の遵守に対する阻害要因の識別、評価及び対処
 - (b) 独立性を含む関連する職業倫理に関する規定への違反を引き起こす状況及び業務チームのメンバーが当該違反に気付いた場合の責任
 - (c) 業務チームのメンバーが事業体の違法行為に気付いた場合の責任

35. 業務執行責任者は、関連する職業倫理に関する規定の遵守に対する阻害要因の存在に気付いた場合には、ファーム、業務チーム又は他の情報源から得た関連する情報を用いて、ファームの方針又は手続に準拠して当該阻害要因を評価し、適切な措置を講じなければならない。(A69 項から A70 項参照)
36. 業務執行責任者は、保証業務の全ての局面において、必要に応じて観察や質問を行うことにより、業務チームのメンバーが関連する職業倫理に関する規定を遵守していない形跡がないかについて留意しなければならない。業務執行責任者は、ファームの品質管理システム等を通じて業務チームのメンバーが関連する職業倫理に関する規定を遵守していないことに気付いたときには、ファームの適切な者へ専門的な見解の問合せを行い、適切な措置を決定しなければならない。(A70 項参照)

保証業務の技能及び技法、職業的専門家としての懐疑心並びに職業的専門家としての判断

37. 業務実施者は、反復的かつ系統立った保証業務プロセスの一部として、保証業務の技能と技法を適用しなければならない。
38. 業務実施者は、サステナビリティ情報において重要な虚偽表示となる状況が存在する可能性のあることを認識し、職業的専門家としての懐疑心を保持して保証業務を計画し実施しなければならない。(A71 項から A76 項参照)
39. 業務実施者は、手続の種類、実施時期及び範囲の決定を含む、保証業務の計画と実施において、職業的専門家としての判断を行使しなければならない。(A77 項から A79 項参照)

業務運営に関する資源

40. 業務執行責任者は、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かについて、業務の内容及び状況、ファームの方針又は手続並びに業務中に発生する可能性のある変更を考慮して判断しなければならない。(A80 項及び A81 項参照)
41. 業務執行責任者は、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、保証業務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かを判断しなければならない。(A82 項から A86 項参照)
42. 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、業務執行責任者は、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しなければならない。(A87 項から A91 項参照)
43. 業務執行責任者は、第 40 項から第 42 項の要求事項を遵守した結果、割り当てられた、又は利用可能な業務運営に関する資源が業務の状況において不十分又は不適切であると判断した場合には、業務に追加又は代替の資源を割り当てる又は利用可能にする必要性についてファーム内の適切な者に伝達することを含む適切な措置を講じなければならない。(A92 項から A94 項参照)
44. 業務執行責任者は、業務の内容及び状況を考慮して、業務チームに割り当てられた又は利用可能な業務運営に関する資源の適切な利用に対する責任を負わなければならない。(A95 項参照)

指揮、監督及び査閲

45. 業務執行責任者は、業務チームのメンバーへの指揮、監督及びその作業の査閲に対する責任を

負わなければならない。(A96 項から A101 項参照)

46. 業務執行責任者は、指揮、監督及び査閲の内容、時期及び範囲について以下の事項を判断しなければならない。(A102 項から A103 項参照)
- (a) ファームの方針又は手続、職業的専門家としての基準及び適用される法令等に従って計画し、実施していること。
 - (b) 業務の内容及び状況並びにファームから業務チームに割り当てられた、又は利用可能な業務運営に関する資源に対応していること。
47. 業務執行責任者は、保証業務の適切な時点で以下の事項を含む調書を査閲しなければならない。(A104 項から 106 項及び A144 項参照)
- (a) 重大な事項
 - (b) 業務の実施中に識別された、専門性が高く、判断に困難が伴う事項や見解が定まっていない事項を含む重大な判断及び到達した結論
 - (c) 業務執行責任者が職業的専門家として業務執行責任者の責任に関連すると判断したその他の事項
48. 業務執行責任者は、経営者、ガバナンスに責任を有する者又は規制当局への正式な書面によるコミュニケーションの内容を、発行前に査閲しなければならない。(A107 項参照)

業務実施者の利用する外部の専門家の業務の利用

49. 業務実施者は、業務実施者の利用する外部の専門家の業務を利用することを計画している場合、以下を実施しなければならない。(A108 項から A110 項参照)
- (a) 専門家が業務実施者の目的に照らして必要なコンピテンシー、能力及び客観性を備えているかどうかを評価すること。(A111 項及び A112 項参照)
 - (b) 客観性を評価する際に、当該専門家の客観性を阻害する可能性がある利害関係について質問すること。(A113 項参照)
 - (c) 業務実施者の目的に照らして専門家の業務の内容、範囲及び目的を決定するために、当該専門家の専門分野を十分に理解すること。(A114 項参照)
 - (d) 専門家の業務の内容、範囲及び目的について当該専門家と合意すること。(A114 項及び A115 項参照)
 - (e) 業務実施者の目的に照らして、専門家の業務の適切性を評価すること。(A116 項参照)
50. 業務実施者の利用する外部の専門家の業務が、業務実施者の目的に照らして適切ではないと判断した場合、業務実施者は、以下を行わなければならない。
- (a) 実施すべき追加業務の内容及び範囲について当該専門家との合意
 - (b) 個々の状況において適切な追加的手続の実施

他の業務実施者の業務の利用

51. 業務実施者は、他の業務実施者の業務を利用しようとする場合、以下を実施しなければならない。(A117 項から A188 項参照)

- (a) 当該他の業務実施者が独立性を保持しており、業務実施者の目的に照らして必要なコンピテンシー及び能力を有しているかどうかを評価すること。(A119 項及び A120 項参照)
 - (b) 当該他の業務実施者の独立性を評価する際に、独立性を含む関連する職業倫理に関する規定の遵守に対する阻害要因について当該他の業務実施者に質問すること。
 - (c) 当該他の業務実施者の業務の内容、範囲及び目的が、業務実施者の目的に照らして適切であるかどうかを評価すること。(A121 項参照)
 - (d) 当該他の業務実施者の業務が業務実施者の目的に照らして適切であるかどうかを判断すること。
52. 業務実施者は、第 51 項(d)に従って判断を行う際、その状況において必要な範囲で、当該他の業務実施者の業務から得られた発見事項について、当該他の業務実施者とコミュニケーションを行わなければならない。(A122 項参照)
53. 業務実施者は、第 52 項に従って他の業務実施者とコミュニケーションを行った場合、そのコミュニケーションが業務実施者の目的に照らして十分かどうかを評価しなければならない。十分でない場合、業務実施者は業務への影響を考慮しなければならない。(A123 項参照)
54. 業務実施者は、他の業務実施者が実施した業務に関する追加的な調書を査閲する必要があるかどうか、及びその範囲を判断しなければならない。(A124 項参照)

内部監査機能の作業の利用

55. 業務実施者は、内部監査機能の業務の利用を計画する場合、以下を行わなければならない。(A126 項から A128 項参照)
- (a) 内部監査機能の組織内での位置付け及び関連する方針と手続が、内部監査人の客観性を裏付ける程度を評価すること。
 - (b) サステナビリティ事項及び適用される規準に関するものを含め、内部監査機能のコンピテンシーの水準を評価すること。
 - (c) 内部監査機能が、組織的かつ規律あるアプローチ（品質管理システムを含む。）を適用しているかどうかを評価すること。
 - (d) 内部監査機能の特定の作業を利用するかどうか、及びどの程度利用するかを判断すること。
 - (e) 当該作業が業務実施者の目的に照らして適切であるかどうかを判断すること。

専門的な見解の問合せ

56. 業務執行責任者は、業務チームによる以下の専門的な見解の問合せの実施に対する責任を負わなければならない。
- (a) 専門性が高く、判断に困難が伴う事項や見解が定まっていない事項及びファームの方針又は手続で専門的な見解の問合せが必要とされている事項
 - (b) 業務執行責任者が職業的専門家として専門的な見解が必要と判断したその他の事項

審査

57. ISQM 1⁴又はファームの方針若しくは手続に従って、審査が必要な業務に関して、業務執行責任者は、審査中に識別されたものを含め、業務実施中に生じた重大な事項及び重大な判断について審査担当者と討議しなければならない。

モニタリング及び改善

58. 業務執行責任者は、以下を行わなければならない。(A129 項及び A130 項参照)
- (a) ファームから伝達された、ファームのモニタリング及び改善プロセスからの情報（該当する場合には、ネットワーク及びネットワーク・ファーム全体のモニタリング及び改善プロセスからの情報を含む。）を考慮する。
 - (b) 当該情報が業務に影響を与える可能性があるかどうかを判断し、影響を与える可能性がある場合には適切な措置を講じる。

不正及び違法行為

59. 業務実施者は、事業体の経営者及びガバナンスに責任を有する者の信頼性及び誠実性に関する業務実施者の過去の経験にかかわらず、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しなければならない。(A131 項参照)
60. 業務実施者は、業務中に実施される手続により、違法行為又はその疑いに気付く場合があることに留意しなければならない。(A132 項から A136 項参照)
61. 業務実施者は、識別された違法行為又はその疑いがない場合、第 60 項及び第 101 項に規定された手続以外に、事業体の法令遵守に関する手続を実施することは求められない。

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

62. 業務実施者は、業務の契約条件及びその他業務の状況に従って、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判断しなければならない。(A137 項から A140 項参照)

調書

包括的な文書化に関する要求事項

調書の様式、内容及び範囲

63. 業務実施者は、経験豊富なサステナビリティ保証の業務実施者が、以前に当該業務に関与していなくとも以下の事項を理解できるように、保証報告書の基礎となる記録を提供する十分かつ適切な調書を適時に作成しなければならない。(A141 項から A143 項参照)
- (a) 本 ISSA、その他の関連する ISSA 及び適用される法令等に準拠して実施した手続の種類、時期及び範囲
 - (b) 手続を実施した結果及び入手した証拠
 - (c) 保証業務の過程で生じた重大な事項とその結論及びその際になされた職業的専門家とし

⁴ 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」

での重大な判断（A144 項から A146 項参照）

64. 業務実施者は、実施した手続の種類、時期及び範囲の文書化において、以下の事項を記録しなければならない。（A147 項及び A148 項参照）
- (a) 手続を実施した項目又は対象を識別するための特性
 - (b) 保証業務手続を実施した者及びその完了日
 - (c) 実施された保証業務手続を査閲した者、査閲日及び査閲の対象
65. 調書には、経営者、ガバナンスに責任を有する者及びその他の者との重大な事項の協議（重大な事項の内容、協議を実施した日及び協議の相手方を含む。）も含めなければならない。（A149 項参照）

業務ファイルの最終的な整理

66. 業務実施者は、保証報告書日後、適時に業務ファイルにおける調書を整理し、業務ファイルの最終的な整理についての事務的な作業を完了しなければならない。業務実施者は、業務ファイルの最終的な整理が完了した後、その保存期間が終了するまで、いかなる調書であっても、削除又は廃棄してはならない。（A150 項から A152 項参照）
67. 業務ファイルの最終的な整理が完了した後に、第 192 項で想定されている状況を除いて、既存の調書の修正又は新たな調書の追加が必要となった場合には、その修正や追加の内容にかかわらず、業務実施者は、以下の事項を文書化しなければならない。
- (a) 修正又は追加が必要となった具体的理由
 - (b) 修正又は追加を実施した者及び実施日並びにそれらを査閲した者及び査閲日

品質管理に関する調書

68. 業務実施者は、調書に以下を記載しなければならない。（A153 項参照）
- (a) 関連する職業倫理に関する規定の遵守に関して識別された問題及びその問題の解決方法
 - (b) 業務に適用される独立性の遵守に関する結論及びそれらの結論を裏付けるファームの適切な者との討議
 - (c) 契約の新規の締結及び更新に関して到達した結論（保証業務の前提条件に関するものを含む。）
 - (d) 業務の期間中に行われた専門的な見解の問合せの内容及び範囲並びに得られた見解

保証業務の前提条件

前提条件が満たされているかどうかの判断

69. 業務実施者は、保証業務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適切な基礎を得るために（第 25 項も参照）、以下を含む、業務の状況について予備知識を得なければならない。（A154 項及び A155 項参照）
- (a) 報告されることが想定されるサステナビリティ情報（A156 項及び A157 項参照）
 - (b) 提案される保証業務の範囲が、(a) のサステナビリティ情報の全部を含むか一部を含むか。（A158 項及び A159 項参照）

70. 業務実施者は、第 69 項に従って得た業務の状況に関する予備知識及び適切な当事者との協議に基づき、以下を評価しなければならない。
- (a) 経営者、ガバナンスに責任を有する者及び業務依頼者の役割及び責任が異なる場合、状況に応じて適切に分担されているかどうか。その際、業務実施者は、経営者、又は適切な場合にはガバナンスに責任を有する者がサステナビリティ情報に対する合理的な基礎を有しているかどうかを評価しなければならない。(A160 項から A163 項参照)
 - (b) 業務が第 71 項から第 74 項の特徴を全て有しているかどうか。

適切なサステナビリティ事項

71. 業務実施者は、業務の範囲に含まれるサステナビリティ事項が適切かどうかを評価しなければならない。その際、業務実施者は、当該サステナビリティ事項が識別可能であり、適用される規準に照らして一貫して測定又は評価することが可能であり、その結果としてのサステナビリティ情報に対して、十分かつ適切な証拠を入手するための手続を実施できるかどうかを検討しなければならない。(A164 項及び A165 項参照)

規準の適合性及び利用可能性

72. 業務実施者は、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しなければならない。その際、業務実施者は、以下を行わなければならない。
- (a) 保証業務の対象に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規準があるかどうかを評価する。(A166 項参照)
 - (b) 規準の情報源（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、その両方の組合せであるかを含む。）を特定する。(A166 項から A171 項参照)
 - (c) 規準が以下の特性を示しているかどうかを評価する。(A172 項から A178 項参照)
 - (i) 目的適合性 (A179 項から A180 項参照)
 - (ii) 完全性 (A181 項参照)
 - (iii) 信頼性 (A182 項参照)
 - (iv) 中立性 (A183 項及び A184 項参照)
 - (v) 理解可能性 (A185 項参照)
 - (d) 規準が想定利用者にとって利用可能になるかどうか、及びその方法を評価する。(A186 項参照)

業務実施者の結論を裏付ける証拠及び結論の様式

73. 業務実施者は、以下を判断しなければならない。
- (a) 業務実施者が、結論を裏付けるために必要な証拠を入手できると見込んでいるかどうか。(A187 項から A190L 項参照)
 - (b) 業務実施者の結論が、合理的保証業務又は限定的保証業務に適した様式で報告書に含まれる予定であるかどうか。

合理的な目的

74. 業務実施者は、業務が合理的な目的を示しているかどうかを判断しなければならない。その際、業務実施者は、以下を判断しなければならない。(A191 項及び A192 項参照)
- (a) 限定的保証業務の場合には、業務実施者が意味のある保証水準を得ることができると見込んでいるかどうか。(A193L 項から A195L 項参照)
 - (b) 業務全体が想定利用者にとって有用であり、誤解を招くものでないかどうか。
 - (c) 保証業務の範囲が適切であるかどうか(保証業務の範囲から、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が除外されている場合を含む)。(A196 項から A201 項参照)

保証業務契約の新規の締結又は更新の決定

75. 業務実施者は、保証業務の前提条件が満たされていない場合には、業務依頼者と当該事項を協議しなければならない。前提条件を満たすための変更を行うことができない場合、業務実施者は、法令等により求められない限り、保証業務として契約を新規に締結してはならない。ただし、そのような状況の下で契約を締結した業務は本 ISSA に準拠したものではないため、業務実施者は、保証報告書に本 ISSA 又はその他の ISSA に準拠して実施された保証業務であることを示すような記載を行ってはならない。

契約締結後に前提条件が満たされていなかった場合

76. 保証業務契約の締結後、保証業務の前提条件のうち一つ又は複数が満たされていないことが明らかになった場合には、業務実施者は当該事項について適切な当事者と協議し、当該事項について業務実施者が納得できるように解決できるかどうかを判断しなければならない。業務実施者は、当該事項について業務実施者が納得できるように解決できない場合、以下を行わなければならない。
- (a) 適用される法令等の下で可能である場合には、業務契約を解除する。
 - (b) 適用される法令等の下で業務契約の解除が可能でない場合、業務を継続し、状況に応じて限定付結論若しくは否定的結論を表明するか、又は結論を不表明とする。(A202 項参照)

法令等により規定された保証報告書

77. 法令等により ISSA の要求事項とは異なる保証報告書の様式又は用語が規定されている場合、業務実施者は、以下を評価しなければならない。
- (a) 業務実施者の結論について、想定利用者に誤解を生じさせる可能性があるかどうか。
 - (b) 誤解が生じる可能性がある場合、保証報告書に追加的な説明を記載することによって、そのような可能性を軽減できるかどうか。

業務実施者は、このような誤解が生じる可能性を、保証報告書に追加的な説明を記載することによっても軽減できないと判断した場合、法令等により求められない限り、保証業務契約を締結してはならない。このような状況の下で法令等に準拠して実施される保証業務は、本 ISSA に準拠したものではない。したがって、業務実施者は、保証報告書に本 ISSA に準拠して実施された保証業務であることを示すような記載を行ってはならない。

保証業務の契約条件

保証業務の契約条件に関する合意

78. 業務実施者は、保証業務の契約条件について業務依頼者と合意しなければならない。契約条件の合意された内容は、保証業務契約書若しくはその他の適切な形式による合意書、確認書又は法令等において十分かつ詳細に記載されなければならない。以下を含まなければならない。(A203項から A206 項参照)
- (a) 以下を含む、保証業務の目的及び範囲に関連する事項
 - (i) 保証業務の目的
 - (ii) 保証業務の範囲に含まれるサステナビリティ情報、及び保証業務の範囲に含まれないサステナビリティ情報
 - (iii) 保証業務の範囲に含まれる報告の境界線
 - (iv) 業務が限定的保証業務であるか、合理的保証業務であるか、その両方の組合せであるか
 - (v) 適用される規準
 - (vi) 保証業務が ISSA 5000「サステナビリティ保証業務の一般的要求事項」に準拠して実施される旨
 - (b) 業務実施者の責任
 - (c) 以下に対する経営者、又は適切な場合はガバナンスに責任を有する者の責任
 - (i) 適用される規準に準拠してサステナビリティ情報を作成すること。適正表示の規準の場合は、適正に表示することを含む。
 - (ii) 該当する場合は、適合する規準を特定、選択又は策定すること。
 - (iii) サステナビリティ情報において、使用した適用される規準、及び業務の状況から適用される規準が明白ではない場合にはその策定者に言及するか、又は説明を記載すること。
 - (iv) 不正か誤謬かを問わず、重要な虚偽表示のないサステナビリティ情報を適用される規準に準拠して作成するために事業体が必要と判断する内部統制システムを整備及び運用すること。
 - (v) 以下を業務実施者に提供すること。
 - a. 経営者がサステナビリティ情報の作成に関連すると認識している全ての情報へのアクセス
 - b. 保証業務実施者が保証業務の目的に関連して追加的に依頼する可能性がある情報
 - c. 業務実施者が証拠を入手するために必要と判断した事業体構成員への制限のないアクセス
 - (d) 業務実施者が発行を予定している報告書の想定される様式及び内容に関する記載、並び

に特定の状況において当該報告書に除外事項が含まれる可能性がある旨の記述

(e) 経営者が保証業務の終了時に経営者確認書を提出することに同意している旨の記述

79. 毎期継続的に実施される保証業務の場合、業務実施者は、保証業務の契約条件の変更を必要とする状況が生じているかどうか、又は現行の契約条件の再確認を適切な当事者に求める必要性があるかどうかを評価しなければならない。

保証業務の契約条件の変更

80. 業務実施者は、正当な理由がない限り、合理的保証業務から限定的保証業務（すなわち、より低い保証水準）への変更を含め、保証業務の契約条件の変更に合意してはならない。業務実施者は、保証業務の契約条件の変更の要請に同意できず、当初の条件での保証業務の継続を適切な当事者から許可されない場合、以下を行わなければならない。（A207 項及び A208 項参照）
- (a) 適用される法令等の下で可能である場合には、保証業務契約を解除すること。
- (b) ガバナンスに責任を有する者、所有者又は規制当局等の他の関係者に状況を報告する契約上又はその他の義務があるかどうかを判断すること。
81. 保証業務の条件が変更される場合、以下のことが要求される。
- (a) 業務実施者及び適切な当事者は、保証業務の変更後の契約条件について合意し、それを業務契約書又はその他の適切な形式の合意書に記載しなければならない。
- (b) 業務実施者は、変更前に入手した証拠を変更後の業務において考慮しなければならない。

証拠

十分かつ適切な証拠を入手するための手続の立案と実施

82. 十分かつ適切な証拠を入手するため、業務実施者は、以下のとおり手続を立案し実施しなければならない（A209 項から A210 項参照）。
- (a) 裏付けとなるであろう監査証拠を入手する方向に偏らないように、又は矛盾するであろう監査証拠を除外する方向に偏らないような方法を用いる。（A211 項から A212 項参照）
- (b) 当該手続の種類、時期及び範囲が、意図された目的を満たす証拠を提供するために、その状況において適切な方法である。（A213 項から A228 項参照）

証拠として利用することを意図した情報

83. 業務実施者は、手続を立案し実施する場合には、証拠として利用することを意図した情報（事業体外部の情報源から入手する情報を含む。）の適合性と信頼性を評価しなければならない。（A229 項から A246 項参照）
84. 業務実施者は、事業体を作成した情報を利用する場合には、当該情報が業務実施者の目的に照らして十分に信頼性を有しているかどうかを評価しなければならない。これには、個々の状況において必要な以下の事項が含まれる。（A247 項から A248 項参照）
- (a) 情報の正確性及び網羅性に関する証拠を入手すること。
- (b) 情報が業務実施者の目的に照らして十分に正確かつ詳細であるかどうかを評価すること。

経営者の利用する専門家が実施する業務

85. 業務実施者は、証拠として利用することを意図した情報が、第 83 項に基づく業務実施者の評価の一環として、経営者の利用する専門家により作成されている場合には、業務実施者の目的に照らして当該専門家の作業の重要性を考慮して、必要な範囲で以下の事項を実施しなければならない。(A249 項参照)
- (a) その専門家のコンピテンシー、能力及び客観性を評価する (A250 項から A251 項参照)。
 - (b) その専門家が行った業務を理解する (A252 項参照)。
 - (c) その専門家が作成した情報が、経営者によりサステナビリティ情報の作成にどのように利用されたかについて理解する。(A253 項から A254 項参照)

証拠となる情報の適合性及び信頼性に関する疑義

86. 保証業務の過程で把握した状況により、ある文書が真正でないと思われる場合、又は文言が後から変更されているが業務実施者に開示されていないと思われる場合には、業務実施者は、更に調査し、入手した残りの証拠の影響を判断しなければならない。(A255 項から A257 項参照)
87. 業務実施者は、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疑義がある場合には、以下の事項を実施しなければならない。(A258 項参照)
- (a) 疑義を解消するために、手続の修正又は追加が必要であるかどうかを判断する。
 - (b) 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。

計画

計画活動

88. 業務実施者は、効果的な方法で業務を実施するために、保証業務を計画しなければならない。計画には保証業務の範囲、実施時期及び方向性の設定が含まれる。その際、業務執行責任者は、契約の新規の締結及び更新プロセスにおいて得られた情報を考慮しなければならない。(A259 項から A265 項参照)
89. 業務実施者は、本 ISSA の目的を達成するために実施が必要となる立案した手続の種類、時期及び範囲を決定しなければならない。(A266 項から A269 項参照)
90. 業務執行責任者と業務チームの主要メンバーは、保証業務の計画の策定に参画しなければならない。これには、業務チーム内の討議に参加することを含む。

重要性

91. 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あるかどうかの判断を目的として、業務実施者は、以下を実施しなければならない。(A270 項から A277 項及び A282 項参照)
- (a) 定性的な開示情報の重要性を考慮 (consider) すること。(A278 項参照)
 - (b) 定量的な開示情報の重要性を決定 (determine) すること。(A279 項から A281 項参照)

92. 業務実施者は、定量的な開示情報について、その状況において適切な手続実施上の重要性を決定しなければならない。(A283 項から A285 項参照)

調書

93. 業務実施者は、調書に以下の事項を記載しなければならない。
- (a) 第 91 項に従って、業務実施者が定性的な開示情報の重要性について業務実施者が考慮した要因及び定量的な開示情報の重要性の決定に関連する要因
 - (b) 該当する場合、第 92 項に従って業務実施者が決定した手続実施上の重要性の根拠

リスク手続

リスク手続の立案及び実施

限定的保証	合理的保証
<p>94L. 業務実施者は、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しなければならない。(A286 項から A291 項参照)</p>	<p>94R. 業務実施者は、以下を行うのに十分なリスク手続を立案及び実施しなければならない。(A286 項から A289 項、A291 項及び A353R 項参照)</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) 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。 (b) 追加手続を立案及び実施する。

95. 業務実施者は、第 94L 項及び第 94R 項に従ってリスク手続を立案及び実施する際、サステナビリティ保証契約の新規の締結及び更新に関する業務実施者の手続から得られた情報を検討しなければならない。(A292 項参照)
96. 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は、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、及び事業体の事実及び状況に照らして適用される規準について討議しなければならない。業務執行責任者は、討議に関与していない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に伝達する事項を決定しなければならない。(A293 項から A294 項参照)

サステナビリティ事項及びサステナビリティ情報の理解

97. 業務実施者は、開示情報に重要な虚偽表示を生じさせる事象又は状況の特徴を含め、サステナビリティ事項及びサステナビリティ情報を理解しなければならない。(A295 項から A298 項参照)

適用される規準の理解

98. 業務実施者は、適用される規準を識別又は開発し、その適合性を評価し適用するための事業体の方針又は手続について、以下の事項を評価しなければならない。(A299 項から A301 項参照)
- (a) 事業体の状況に照らして適切であるかどうか。

- (b) 関連する場合、適用される枠組みと整合しているかどうか。
- (c) 関連する産業及び過年度において利用された規準と整合しているかどうか。

事業体及び事業体環境の理解

99. 業務実施者は、以下の事項を含む、事業体及び事業体環境を理解しなければならない。
- (a) 事業体の事業内容、事業体の法的な構造及び組織構造、所有及びガバナンス、並びにビジネスモデル (A302 項から A304 項参照)
 - (b) 報告境界及び報告境界における活動 (A305 項参照)
 - (c) サステナビリティ情報に関連する目標、目標値又は戦略目的、及び事業体の業績の評価又は経営者の報酬の決定に用いられる測定指標 (A306 項参照)

法的及び規制上の枠組みの理解

100. 業務実施者は、以下の事項を理解しなければならない。(A307 項から A309 項参照)
- (a) 事業体のサステナビリティ情報に照らして、事業体及び事業体が属する産業又はセクターに適用される法的及び規制上の枠組み
 - (b) 事業体が当該枠組みをどのように遵守しているか

適切な当事者への質問及び協議

101. 業務実施者は、適切な当事者、及び適切な場合にはその他の事業体構成員に、以下の事項について質問を実施しなければならない。(A310 項から A311 項参照)
- (a) サステナビリティ情報に影響を及ぼす不正又は法令違反、その疑い又は申立てを把握しているかどうか。
 - (b) 事業体が内部監査機能を有しているかどうか。有している場合は、更なる質問を実施し、サステナビリティ情報に関する内部監査機能の活動及び主な発見事項を理解する。

事業体の内部統制システムの構成要素の理解

限定的保証	合理的保証
<p>102L. 業務実施者は、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以下の構成要素を理解しなければならない。 (A312 項から A317 項参照)</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) 統制環境 (A318L 項、A320 項から 321 項参照) (b) 事業体のリスク評価プロセスの結果 (A322 項及び A326 項参照) (c) 情報システムと伝達 (A329 項から A332 項参照) 	<p>102R. 業務実施者は、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以下の構成要素を理解しなければならない。 (A312 項から A314 項及び A316 項から A317 項参照)</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) 統制環境 (A319R 項-321 項参照) (b) 事業体のリスク評価プロセス (A322 項から A326 項参照) (c) 内部統制システムを監視する事業体のプロセス (A327R 項から 332R 項参照)

限定的保証	合理的保証
	<p>(d) 情報システムと伝達 (A333 項から A336 項参照)</p> <p>(e) 統制活動 (A337 項から A339R 項参照)</p>

統制環境

103R. 業務実施者は、第 102R 項に従った統制環境に関する理解に基づき、以下の事項について評価しなければならない。(A319R 項から A321 項参照)

- (a) 経営者は、ガバナンスに責任を有する者の監督の下で、誠実性及び倫理的な行動を尊重する文化を醸成し維持しているかどうか。
- (b) 事業体の事業内容と複雑性を考慮した場合、統制環境が内部統制システムの他の構成要素に適切な基礎を提供しているかどうか。
- (c) 統制環境で識別された不備によって、内部統制システムの他の構成要素が損なわれていないかどうか。

事業体のリスク評価プロセス

104R. 第 102R 項に従った事業体のリスク評価プロセスに関する業務実施者の理解には、以下の事項が含まれていなければならない。(A322 項から A326 項参照)

- (a) 以下の事項に関する事業体のプロセスの理解
 - (i) サステナビリティ情報の報告目的に関連するリスクの識別
 - (ii) 発生可能性を含む当該リスクの重要度の評価
 - (iii) 当該リスクへの対応
- (b) (a)の理解に基づき、事業体のリスク評価プロセスが、事業体の状況に対して適切かどうかの評価

内部統制システムを監視する事業体のプロセス

105R. 業務実施者は、第 102R 項に従った内部統制システムを監視する事業体のプロセスに関する理解に基づき、事業体のプロセスが事業体の状況に対して適切であるかどうかを評価しなければならない。(A327R 項から A332R 項参照)

情報システムと伝達

106. 業務実施者は、第 102L 項又は第 102R 項に従った情報システムと伝達に関する理解に基づき、事業体の情報システムが、適用される規準に従ったサステナビリティ情報の作成を適切に支援しているかどうかを評価しなければならない。(A333 項から A336 項参照)

統制活動

限定的保証	合理的保証
<p>107L. 業務実施者は、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ことを計画している場合、以下の事項を理解しなければならない。(A337 項参照)</p> <p>(a) 業務実施者がテストを計画している内部統制</p> <p>(b) (a)で識別した内部統制に関連する IT の利用から生じるリスクに対応する事業体の IT 全般統制</p>	<p>107R. 第 102R 項に従った統制活動に関する業務実施者の理解には、以下の事項の識別が含まれていなければならない。(A337 項から A339R 項参照)</p> <p>(a) 業務実施者が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</p> <p>(b) (a)で識別した統制に関連する IT の利用から生じるリスクに対応する事業体の IT 全般統制</p> <p>(c) 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</p>

内部統制のデザインと業務への適用

限定的保証	合理的保証
<p>108L. 業務実施者は、以下を実施することにより、第 107L 項に従って識別された個々の統制を理解しなければならない。(A340 項から A342 項及び A344 項から A345 項参照)</p> <p>(a) 当該内部統制が、統制目的を達成するように効果的にデザインされているか、又は他の内部統制の運用を支援するよう効果的にデザインされているかどうかの評価</p> <p>(b) 事業体の担当者への質問に追加して手続を実施することによる、当該内部統制が業務に適用されているかどうかの判断</p>	<p>108R. 業務実施者は、以下を実施することにより、第 107R 項に従って識別された個々の統制を理解しなければならない。(A340 項から A345 項参照)</p> <p>(a) 当該内部統制が、アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクに対応するように効果的にデザインされているか、又は他の内部統制の運用を支援するよう効果的にデザインされているかどうかの評価</p> <p>(b) 事業体の担当者への質問に追加して手続を実施することによる、当該内部統制が業務に適用されているかどうかの判断</p>

内部統制の不備の識別

限定的保証	合理的保証
109L. 事業体の内部統制システムの構成要素の理解に基づき、業務実施者は、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しなければならない。(A346 項から A348 項参照)	109R. 事業体の内部統制システムの各構成要素の評価に基づき、業務実施者は、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しなければならない。(A346 項から A348 項)

重要な虚偽表示が生じる可能性が高い開示情報の識別 (限定的保証) 又は重要な虚偽表示リスクの識別と評価 (合理的保証)

限定的保証	合理的保証
110L. 業務実施者は、重要な虚偽表示が生じる可能性が高い開示情報を識別しなければならない。(A352L 項、A354L 項及び A355 項参照)	110R. 業務実施者は、開示情報について、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なければならない。(A349R 項から A351R 項、A353R 項及び A355 項)

リスク手続から得られた証拠の評価

限定的保証	合理的保証
111L. 業務実施者は、リスク手続から得られた証拠が、重要な虚偽表示が生じる可能性が高い開示情報の識別のための適切な基礎を提供しているかどうかを判断しなければならない。適切な基礎を提供していないと判断する場合、業務実施者は、適切な基礎を提供する証拠が得られるまで、追加的なリスク手続を実施しなければならない。(A357L 項参照)	111R. 業務実施者は、リスク手続から得られた証拠が、重要な虚偽表示リスクの識別及び評価のための適切な基礎を提供しているかどうかを判断しなければならない。適切な基礎を提供していないと判断する場合、業務実施者は、適切な基礎を提供する証拠が得られるまで、追加的なリスク手続を実施しなければならない。(A356R 項参照)
112L. 業務実施者は、当初の重要な虚偽表示が生じる可能性が高い開示情報の識別の基礎となった証拠と矛盾する新たな情報を入手した場合には、重要な虚偽表示が生じる可能性が高い開示情報の識別を、必要に応じて修正しなければならない。	112R. 業務実施者は、当初の重要な虚偽表示リスクの識別及び評価の基礎となった証拠と矛盾する新たな情報を入手した場合には、重要な虚偽表示リスクの識別及び評価を、必要に応じて修正しなければならない。

調書

113. 業務実施者は、以下の事項を調書に記載しなければならない。

- (a) 第 96 項に従った業務チーム内の討議及び到達した重要な結論
- (b) 第 97 項から第 107 項について、業務実施者が理解した主な内容、質問及び討議の主な内容

- (c) 第 108L 項及び該当する場合は第 108R 項に従って識別した内部統制のデザインの評価、及び内部統制が業務に適用されているかどうかの判断
- (d) 第 110L 項及び第 110R 項に従って業務実施者が識別した重要な虚偽表示が生じる可能性が高い開示情報（限定的保証）、又は識別し及び評価した開示情報の重要な虚偽表示リスク（合理的保証）

重要な虚偽表示リスクへの対応

追加手続の立案及び実施

限定的保証	合理的保証
<p>114L. 業務実施者は、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き、追加手続の種類、時期及び範囲を立案し実施しなければならない。（A358 項から A362L 項参照）</p>	<p>114R. 業務実施者は、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、追加手続の種類、時期及び範囲を立案し実施しなければならない。（A358 項から A361 項参照）</p>
<p>115L. 業務実施者は、追加手続の立案と実施に当たって、重要な虚偽表示が生じる可能性が高い開示情報の識別の根拠を考慮しなければならない。（A362L 項、A363L 項及び A365 項から A366 項参照）</p>	<p>115R. 業務実施者は、追加手続の立案と実施に当たって、以下を実施しなければならない。（A364R、A365 項から A366 項参照）</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクに対する評価の根拠を考慮する。 (b) 業務実施者が、他の手続の種類、時期及び範囲を決定するに当たって、内部統制の運用状況の有効性に関する証拠を入手しようとしているかどうかを考慮する。 (c) 業務実施者のリスク評価が高いほど、より説得力のある証拠を入手する。

全般的な対応

限定的保証	合理的保証
<p>116L. 業務実施者は、以下を識別する場合、全般的な対応を立案し実施しなければならない。(A367 項から A368 項参照)</p> <p>(a) 内部統制システムの他の構成要素を損なう、統制環境における内部統制の不備</p> <p>(b) 不正若しくは不正の疑い又は違法行為若しくは違法行為の疑い</p> <p>(c) サステナビリティ情報全体に広く生じる可能性が高い重要な虚偽表示</p>	<p>116R. 業務実施者は、以下の場合、重要な虚偽表示リスクに対応する全般的な対応を立案し実施しなければならない。(A367 項から A368 項参照)</p> <p>(a) 業務実施者による統制環境の評価が以下を示す場合</p> <p>(i) 経営者が、ガバナンスに責任を有する者による監督の下で、誠実性と倫理的な行動を尊重する文化を醸成及び維持していない。</p> <p>(ii) 事業体の事業内容と複雑性を考慮した場合に、統制環境が内部統制システムの他の構成要素に適切な基礎を提供していない。</p> <p>(iii) 統制環境で識別された内部統制の不備によって、内部統制システムの他の構成要素が損なわれている。</p> <p>(b) 業務実施者が、不正若しくは不正の疑い又は違法行為若しくは違法行為の疑いを識別した場合</p> <p>(c) 業務実施者が、サステナビリティ情報全体に広く重要な虚偽表示リスクを識別した場合</p>

117. 業務実施者は、業務の実施中に識別された不正又は違法行為若しくはその疑いについて、以下を実施して適切に対応しなければならない。(A369 項から A370 項参照)

- (a) 当該行為の内容、及び当該行為が発生した状況について理解する。
- (b) サステナビリティ情報への潜在的な影響を評価するための追加情報を入手する。

118. 業務実施者は、識別された不正又は違法行為若しくはその疑いが、業務実施者のリスク手続及び確認書の信頼性を含め、保証業務に及ぼす影響を評価し、適切な措置を講じなければならない。(A371 項参照)

運用評価手続

119. 業務実施者は、第 107L 項又は第 107R 項に従って識別された内部統制の運用状況の有効性に関する証拠を入手しようとする場合、以下を実施することにより運用評価手続を立案し実施しなければならない。(A372 項から A373 項参照)
- (a) 以下の事項を含め、当該内部統制の運用状況の有効性に関する証拠を入手するための質問及び他の手続を実施する。
 - (i) サステナビリティ情報が関係する期間においてに、内部統制がどのように運用されていたか。
 - (ii) その運用は一貫していたか。
 - (iii) 誰が又はどのような方法で運用していたか。
 - (b) 運用評価手続の対象となる内部統制が他の内部統制に依拠しているかどうか、依存している場合にはこれら間接的な内部統制の運用状況の有効性を裏付ける証拠を入手する必要があるかどうかを判断する。
120. 業務実施者は、第 120 項に従って内部統制の運用状況の有効性に関する証拠を入手しようとする適切な期間について、運用評価手続を実施しなければならない。
121. 業務実施者は、内部統制の運用状況の有効性に関する証拠を期中に入手し、運用評価手続の結論を残余期間まで拡大しようとする場合、期中以降の期間について当該内部統制の運用状況の有効性に関する証拠を入手しなければならない。
122. 業務実施者は、過去のサステナビリティ保証業務で入手した内部統制の運用状況の有効性に関する証拠を利用することを計画している場合、当該内部統制の重要な変更が過去の業務以降に発生しているかどうかについての証拠を入手し、過去から引き継ぐ証拠の適合性を確認しなければならない。業務実施者は、この監査証拠を、当該内部統制についての理解を確かめるため、質問に観察又は閲覧を組み合わせて実施して入手しなければならない。さらに、以下の事項に留意する。(A374 項から A375 項参照)
- (a) 過去の業務から引き継ぐ証拠の適合性に影響する変更がない場合、業務実施者は、少なくとも 3 回に 1 回の業務で内部統制の運用評価手続を実施し、毎期の業務において内部統制の一部について運用評価手続を実施しなければならない。
 - (b) 過去の業務から引き継ぐ証拠の適合性に影響する変更があった場合、当期の業務において内部統制の運用評価手続を実施する。
- 123R. 業務実施者は、リスクが最も高い領域に存在する重要な虚偽表示リスクに係る内部統制の運用状況の有効性に関する証拠を入手することを計画している場合、当期において当該内部統制の運用評価手続を実施しなければならない。
124. 業務実施者は、内部統制の運用状況の有効性の評価において、その他の手続の実施を通じて発見された虚偽表示が、内部統制が有効に運用されていないことを示唆しているかどうかを評価しなければならない。なお、その他の手続によって虚偽表示が発見されていないことは、検討対象の内部統制が有効であることの証拠にはならない。
125. 業務実施者は、運用評価手続を実施した内部統制からの逸脱が発見された場合には、当該事項及びその潜在的な影響を理解するために質問を実施し、以下の事項について判断しなければならない。

らない。

- (a) 実施した運用評価手続は内部統制の運用状況の有効性に関する十分かつ適切な証拠を提供するかどうか。
- (b) 追加的な運用評価手続が必要かどうか。
- (c) 実証手続を実施することにより、潜在的な重要な虚偽表示リスク（合理的保証）又は重要な虚偽表示が生じる可能性が高い開示情報（限定的保証）に対応する必要があるかどうか。

実証手続

限定的保証	合理的保証
126L. 第 114L 項では、業務実施者が、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き、追加手続の種類、時期及び範囲を立案し実施することを要求している。（A377L 項参照）	126R. 第 114R 項では、業務実施者が、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、追加手続の種類、時期及び範囲を立案し実施することを要求している。追加手続には、リスクが最も高い領域に近いリスクに対応する実証手続が含まれていなければならない。（A349R 項から A351R 項参照）
	127R. 業務実施者は、評価した重要な虚偽表示リスクの程度にかかわらず、想定利用者の情報ニーズにとって重要であると業務実施者が判断した開示情報について、実証手続を立案し実施する必要性を検討しなければならない。（A376R 項参照）

128R. 業務実施者は、外部確認手続を実施するかどうかを検討しなければならない。（A378 項から A379 項参照）

129. 業務実施者は、実証手続を期中に実施し、当該実証手続の結論を残余期間まで拡大する場合、以下を実施しなければならない。（A380 項から A381 項参照）

- (a) 期中以降の残余期間について、運用評価手続と組み合わせて、実証手続を実施すること。
- (b) 業務実施者が十分と判断する場合、追加の実証手続のみを実施すること。

これらは、当該実証手続の結論を期中以降の期間まで拡大するための合理的な根拠を提供するために実施される。

分析的手続

限定的保証	合理的保証
<p>130L. 業務実施者は、分析的手続を立案し実施する場合、以下を行わなければならない。 (A382 項から A383 項参照)</p> <p>(a) 重要な虚偽表示が生じる可能性が高い開示情報を識別した根拠を考慮し、特定の分析的手続の適合性を判断すること。</p> <p>(b) 記録された量又は比率に関する推定を行うこと。(A384L 参照)</p>	<p>130R. 業務実施者は、分析的手続を立案し実施する場合、以下を行わなければならない。 (A382 項から A383 項参照)</p> <p>(a) 特定のアサーションに関する重要な虚偽表示リスクの評価及びその他の手続から入手した証拠を考慮し、当該アサーションに対する特定の分析的手続の適合性を判断すること。</p> <p>(b) 記録された量又は比率に関して、重要な虚偽表示の可能性を識別するために十分な精度の推定を行うこと。</p>
<p>131L. 分析的手続により、他の関連情報と矛盾する、又は推定された結果と大きく乖離する変動又は関係が識別された場合、業務実施者は、当該矛盾又は乖離の理由について経営者に質問しなければならない。業務実施者は、追加手続が当該状況において必要であるかどうかを判断するために、当該質問への回答を考慮しなければならない。</p>	<p>131R. 分析的手続により、他の関連情報と矛盾する、又は推定された量若しくは比率と大きく乖離する変動又は関係が識別された場合、業務実施者は、以下を実施することにより、当該矛盾又は乖離の理由を調査しなければならない。</p> <p>(a) 経営者への質問及び経営者の回答に関連する追加的な証拠の入手</p> <p>(b) 状況において必要な他の手続の実施</p>

サンプリング

132. 業務実施者は、テスト対象項目の抽出方法手段としてサンプリングを利用する場合、以下を実施しなければならない。(A385 項参照)
- (a) 手続の目的と、サンプルを抽出する母集団の特性を考慮する。
 - (b) サンプリングリスクを許容可能な低い水準に抑えるために、十分なサンプル数を決定する。
 - (c) サンプルを抽出し、抽出した項目に対して手続を実施して結果を評価する。

限定的保証業務における追加手続の要否の判断

133L. 業務実施者は、サステナビリティ情報に重要な虚偽表示が存在すると判断する事項に気付いた場合、以下を行うことができるまで、さらなる証拠を入手する追加手続を立案し実施しなければならない。(A386L 項から A389L 項参照)

- (a) 当該事項によりサステナビリティ情報に重要な虚偽表示が存在する可能性は低いと結論付ける。
- (b) 当該事項によりサステナビリティ情報に重要な虚偽表示が存在すると判断する。

見積り及び将来予測情報

限定的保証	合理的保証
<p>134L. 業務実施者は、見積り又は将来予測情報について追加手続を立案し実施する場合、以下を実施しなければならない。(A390 項から A392 項参照)</p> <p>(a) 以下の事項について評価する。</p> <ul style="list-style-type: none"> (i) 経営者が、見積り又は将来予測情報に関して適用される規準の要求事項を適切に適用しているかどうか。 (ii) 見積り又は将来予測情報を設定する方法が適切であり、首尾一貫して適用されているかどうか。 (iii) 報告された見積り又は将来予測情報の変更、若しくは見積り又は将来予測情報の設定方法について過年度から変更がある場合、当該変更がその状況において適切であるかどうか。 <p>(b) その状況においてその他の手続が必要であるかどうかを検討する。</p>	<p>134R. 業務実施者は、見積り又は将来予測情報を含む開示情報に関連して評価した重要な虚偽表示リスクに対応するに当たって、以下のうち一つ又は複数を実施しなければならない。(A390 項から A392 項参照)</p> <p>(a) 経営者がどのように見積り又は将来予測情報及び関連する開示情報を設定したか、並びに見積り又は将来予測情報の基礎となる情報をテストする。その際、業務実施者は、以下の事項について評価しなければならない。</p> <ul style="list-style-type: none"> (i) 見積方法が適切に選択及び適用されたかどうか、及び過年度からの変更が適切かどうか。(A393R 項、A396 項参照) (ii) 過年度からの変更を含め、使用された仮定が適切かどうか。(A394R 項から A388R 項及び A396 項参照) (iii) 過年度からの変更を含め、データが適切かどうか。(A395R 項及び A396 項参照) <p>(b) 経営者の見積りを評価するために見積額又は許容範囲を設定する、又は経営者の将来予測情報を評価するために見積額又は許容範囲を設定する。この目的のために、業務実施者は、以下を実施しなければならない。</p> <ul style="list-style-type: none"> (i) 使用した見積方法、仮定又はデ

限定的保証	合理的保証
	<p>一タが、規準に照らして適切であるかどうかを評価すること。</p> <p>(ii) 業務実施者が許容範囲を設定する場合、</p> <p>a. 十分な証拠により裏付けられ、合理的であると業務実施者が評価した金額のみが含まれるように許容範囲を決定すること。</p> <p>b. 不確実性を記述するサステナビリティ情報の開示情報に関連して評価した重要な虚偽表示リスクに対して、十分かつ適切な証拠を入手するための追加手続を立案し実施すること。</p> <p>(c) 業務実施者の報告書日までに発生した事象から証拠を入手する。</p>

サステナビリティ情報の整理に関する事業体のプロセス

限定的保証	合理的保証
<p>135L. 業務実施者は、サステナビリティ情報を整理する事業体のプロセスに関連して、以下の手続を含めなければならない。(A397 項参照)</p> <p>(a) サステナビリティ情報とその基礎となる記録との一致又は調整内容を確認すること</p> <p>(b) 経営者への質問を通じた、サステナビリティ情報の作成過程で行われた重要な修正の理解、及びその状況において追加手続が必要であるかどうかの検討</p>	<p>135R. 業務実施者は、サステナビリティ情報を整理する事業体のプロセスに関連して、以下の手続を含めなければならない。(A397 項参照)</p> <p>(a) サステナビリティ情報とその基礎となる記録との一致又は調整内容を確認すること</p> <p>(b) サステナビリティ情報の作成過程で行われた重要な修正に関する証拠の入手</p>

調書

136. 業務実施者は、調書に以下を記載しなければならない。
- (a) 第 116L 項及び第 116R 項に従った全般的な対応及び当該対応の根拠
 - (b) 追加手続の結果（当該結果の記載のみでは結論が明確でない場合は、結論も含めて記載することを含む。）
 - (c) 識別された不正又は違法行為若しくはその疑い、並びに実施した手続、職業的専門家としての重大な判断及び到達した結論
 - (d) 該当する場合は、過去の業務において入手した内部統制の運用状況の有効性に関する証拠を利用することが適切であるかどうかについて到達した結論

識別した虚偽表示の集計及び検討

識別した虚偽表示の集計

137. 業務実施者は、明らかに僅少なものを除き、業務中に識別した虚偽表示を集計しなければならない。（A398 項から A403 項参照）
138. 業務実施者は、以下を行わなければならない。（A404 項から A407 項参照）
- (a) 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すること。
 - (b) 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こと。

業務の進捗に伴い識別した虚偽表示の検討

139. 業務実施者は、以下の場合、業務のアプローチを修正する必要があるかどうかを判断しなければならない。（A408 項参照）
- (a) 識別した虚偽表示の内容及びその発生状況が、他の虚偽表示が存在し、業務中に集計した虚偽表示と集計すると重要である可能性があることを示す場合
 - (b) 業務中に集計した虚偽表示が、集計すると、サステナビリティ情報に重要な虚偽表示が存在することになる可能性がある場合

虚偽表示の伝達及び修正

140. 業務実施者は、保証業務中に集計した全ての虚偽表示を適時に経営者に伝達し、その虚偽表示の修正を経営者に要求しなければならない。(A409 項参照)
141. 業務実施者の要求により、経営者がサステナビリティ情報を精査し、発見された虚偽表示を修正した場合、業務実施者は、重要な虚偽表示が残存しているかどうかを判断するために、経営者が実施した作業に関して追加手続を実施しなければならない。
142. 経営者が業務実施者により伝達された虚偽表示の一部又は全部の修正を拒否した場合、業務実施者は、それを行わない経営者の理由を理解し、業務実施者の結論を形成する際にその理解を考慮しなければならない。(A410 項参照)

未修正の虚偽表示が及ぼす影響の評価

143. 未修正の虚偽表示が及ぼす影響を評価する前に、業務実施者は、実施した手続の結果及び入手した証拠が、重要性を修正する必要性を示しているかどうかを検討しなければならない。
144. 業務実施者は、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を判断しなければならない。この判断を行う際、業務実施者は、虚偽表示の規模及び内容、並びに発生した特定の状況を考慮しなければならない。(A411 項から A423 項参照)

適用される規準の記述の評価

145. 業務実施者は、サステナビリティ情報が、適用される規準及びその出所を適切に参照又は記述しているかどうかを評価しなければならない。(A424 項から A426 項参照)

後発事象

146. 業務実施者は、以下を行わなければならない。(A427 項から A429L 項参照)
 - (a) 保証報告書の日付までに発生した事象であって、サステナビリティ情報及び保証報告書に影響を及ぼし得るものを識別するための手続を実施すること。
 - (b) そのような事象が、適用される規準に従って、サステナビリティ情報に適切に反映されているかどうかについて、入手した証拠の十分性及び適切性を評価すること。
147. 業務実施者は、保証報告書の日付以降に知った事実であって、その日付時点で知っていれば保証報告書を修正する原因となった可能性のあるものに適切に対応しなければならない。(A430 項参照)

経営者及びガバナンスに責任を有する者の確認書

148. 業務実施者は、以下の確認書を、経営者、及び適切な場合にはガバナンスに責任を有する者に要求しなければならない。(A431 項から A432 項参照)
 - (a) それらの者が、業務の条件に規定されているとおり、適用される規準に従って、サステナビリティ情報（適切な場合には比較情報を含む。）を作成する責任を果たした旨
 - (b) それらの者が、業務の条件において合意されたとおり、全ての関連する情報及びアクセスを業務実施者に提供し、全ての関連事項をサステナビリティ情報に反映させた旨
 - (c) 未修正の虚偽表示が及ぼす影響が、個別にも集計しても、サステナビリティ情報にとって重要でないと、それらの者が判断しているかどうか。そのような項目の要約は、確認書

に記載するか添付しなければならない。

- (d) 見積りの実施及び将来予測情報の作成に使用した重要な仮定が合理的であると、それらの者が考えているかどうか。
 - (e) それらの者が、明らかに僅少ではないと認識している、業務に関連する内部統制の不備を全て業務実施者に伝達した旨
 - (f) 不正又は法令違反がサステナビリティ情報に重要な影響を及ぼし得る場合、不正若しくは法令違反の事実、疑い又は申立てに関して知っていることを、それらの者が業務実施者に開示したかどうか。
 - (g) サステナビリティ情報の日付以降に発生し、適用される規準が調整又は開示を要求する全ての事象について、それらの者がサステナビリティ情報を修正した、又はそれらの事象を開示した旨
149. 業務実施者は、要求した確認書に加え、サステナビリティ情報に関連するその他の証拠を裏付けるために、一つ又は複数の確認書を入手する必要があると判断した場合、それを要求しなければならない。
150. 確認書がサステナビリティ情報にとって重要である事項に関連する場合、業務実施者は、以下を行わなければならない。
- (a) その合理性、及びその他の（口頭又は書面による）陳述を含む、入手したその他の証拠との整合性を評価すること。
 - (b) 確認書を作成する者が、その事項に関して十分な情報を有していると想定できるかどうかを検討すること。
151. 確認書の日付は、保証報告書の日付に可能な限り近い日付でなければならないが、それより後であってはならない。
152. 要求した確認書の一つ又は複数が提出されない場合、又は確認書を提出する者の能力、誠実性、倫理観若しくは勤勉さについて重大な懸念がある、若しくは確認書がその他の点で信頼できないと業務実施者が結論付けた場合、業務実施者は、以下の事項を行わなければならない。
- (a) 経営者、及び適切な場合にはガバナンスに責任を有する者と当該事項について協議すること。
 - (b) 確認書が要求又は受領された者の誠実性を再評価し、これが（口頭又は書面による）陳述及び証拠全般の信頼性に及ぼし得る影響を評価すること。
 - (c) 保証報告書における結論に対する潜在的な影響を判断することを含め、適切な措置を講じること。
153. 以下の場合、業務実施者は、サステナビリティ情報に関する結論を不表明とする、又は（適用される法令の下で可能である場合には）契約を解除しなければならない。
- (a) 業務実施者が、第 148 項(a)及び(b)により要求される確認書を提出する者の誠実性に十分な疑いがあり、これらの点に関する確認書が信頼できないと結論付けた場合
 - (b) 事業体が、第 148 項(a)及び(b)により要求される確認書を提出しない場合

その他の記載内容

その他の記載内容の入手

154. 業務実施者は、以下を行わなければならない。(A433 項から A436 項参照)

- (a) 経営者との討議を通じて、サステナビリティ情報が含まれる発行予定の文書、及びそれに対する保証報告書、並びに当該文書の発行に関して事業体が計画する方法及び時期を判断することにより、その他の記載内容を特定すること。
- (b) 保証報告書の日付以前に、当該文書の最新版を適時に入手するために、経営者と調整を行うこと。

その他の記載内容の通読及び検討

155. 業務実施者は、保証報告書の日付以前に入手したその他の記載内容を通読し、その際に以下の事項を行わなければならない。(A437 項から A438 項参照)

- (a) その他の記載内容とサステナビリティ情報との間に重要な相違があるかどうかを検討すること。
- (b) その他の記載内容と保証業務中に業務実施者が得た知識との間に重要な相違があるかどうかを、業務において入手した証拠及び到達した結論との関係で検討すること。
- (c) サステナビリティ情報又は業務中に業務実施者が得た知識とは関係のないその他の記載内容に重要な虚偽表示が存在すると思われる兆候に常に注意を払うこと。

重要な相違が存在すると思われる場合、又はその他の記載内容に重要な虚偽表示が存在すると思われる場合の対応

156. 業務実施者は、重要な相違が存在すると思われることを特定した場合、又はその他の記載内容に重要な虚偽表示が存在すると思われることを認識した場合、その問題を経営者と討議し、必要な場合にはその他の手続を実施して、以下の事項について結論付けなければならない。

- (a) その他の記載内容の重要な虚偽表示が存在するかどうか。
- (b) サステナビリティ情報の重要な虚偽表示が存在するかどうか。
- (c) 事業体及び事業体環境に関する業務実施者の理解を更新する必要があるかどうか。

その他の記載内容の重要な虚偽表示が存在すると業務実施者が結論付けた場合の対応

157. 業務実施者は、その他の記載内容の重要な虚偽表示が存在すると結論付けた場合、その他の記載内容の修正を経営者に要求しなければならない。(A439 項から A440 項参照)

- (a) 経営者が修正に同意した場合、業務実施者は、修正が行われたことを確認しなければならない。
 - (b) 経営者が修正を拒否した場合、業務実施者は、ガバナンスに責任を有する者に当該事項を伝達し、修正を行うよう要求しなければならない。
158. 業務実施者は、その他の記載内容に重要な虚偽表示が存在すると結論付け、ガバナンスに責任を有する者とコミュニケーションを行った後もそれが修正されない場合、以下を含む適切な措置を講じなければならない。(A439 項から A440 項参照)
- (a) 保証報告書への影響を検討し、保証報告書における重要な虚偽表示に業務実施者がどのように対処する計画であるかについてガバナンスに責任を有する者とコミュニケーションを行うこと。(A441 項参照)
 - (b) 適用される法令の下で可能である場合には、契約を解除すること。(A442 項参照)

サステナビリティ情報の重要な虚偽表示が存在する場合、又は事業体及び事業体環境に関する業務実施者の理解を更新する必要がある場合の対応

159. 業務実施者は、第 154 項の手続を実施した結果、サステナビリティ情報の重要な虚偽表示が存在する、又は事業体及び事業体環境に関する業務実施者の理解を更新する必要があると結論付けた場合、適切に対応しなければならない。(A443 項参照)

保証の結論の形成

入手した証拠の評価

160. 業務実施者は、入手した証拠（業務実施者の利用する外部の専門家、他の業務実施者又は内部監査機能が実施した作業から得られた証拠を含む。）の十分性及び適切性を評価し、その状況において必要な場合にはさらなる証拠の入手を試みなければならない。この評価を行う際、業務実施者は、以下を行わなければならない。(A444 項から A447 項参照)
- (a) 入手した証拠が手続の意図した目的に合致しているかどうかを評価すること。
 - (b) その他の証拠と整合している又は相違している証拠を含め、開示内容を裏付けられるかそれと矛盾すると思われるかを問わず、入手した全ての証拠を考慮すること。
161. 業務実施者は、将来予測情報に関するものを含め、サステナビリティ情報の作成の際に行われた見積り及び使用された仮定において、経営者により行われた判断及び決定が、個別には合理的であっても、経営者の偏向の可能性の兆候であるかどうかを評価しなければならない。経営者の偏向の可能性の兆候が識別された場合、業務実施者は、保証業務への影響を評価しなければならない。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。
162. 業務実施者は、その他の証拠と相違する証拠を入手した場合、以下を行わなければならない。(A448 項から A452 項参照)
- (a) 相違を理解し、それに対応するためにどのような手続の修正又は追加が必要かを判断すること。
 - (b) 保証業務のその他の側面に対する影響（ある場合）を考慮すること。

結論の形成

163. 業務実施者は、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について結論を形成しなければならない。その結論を形成する際、業務実施者は、入手した証拠の十分性及び適切性に関する第 160 項における業務実施者の評価、並びに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に関する第 144 項における決定を考慮しなければならない。(A453 項参照)
164. 適正表示の原則が、適用される規準に具体化されている場合、第 163 項により求められる評価には、以下の検討も含まなければならない。(A454 項から A455 項参照)
- (a) サステナビリティ情報の全体的な表示、構成及び内容
 - (b) 規準、業務実施者の結論の文言、又はその他の業務の状況に照らして適切な場合には、サステナビリティ情報が適正表示を達成する方法でサステナビリティ事項を表示しているかどうか。

範囲の制約

165. 業務実施者が十分かつ適切な証拠を入手できない場合、範囲の制約が存在し、業務実施者は以下のいずれかを行わなければならない。(A456 項から A457 項参照)
- (a) 限定付結論を表明すること。
 - (b) 結論を不表明とすること。
 - (c) 適用される法令の下で可能である場合には、適宜、契約を解除すること。

品質の管理及び達成に対する全体的な責任

166. 保証報告書の日付以前に、業務執行責任者は、以下を行わなければならない。(A458 項から A460 項参照)
- (a) 独立性を含む、関連する倫理の要求事項が満たされているかどうかを判断する責任を負うこと。
 - (b) 業務調書の査閲及び業務チームとの討議を通じて、到達した結論を裏付け、保証報告書を発行するために十分かつ適切な証拠を入手したと判断すること。
 - (c) サステナビリティ情報及び保証報告書を査閲し、発行する報告書がその状況において適切であると判断すること。
 - (d) 以下について判断すること。
 - (i) 業務期間中、業務執行責任者の関与が十分かつ適切であり、業務執行責任者が、行った重大な判断及び到達した結論が、業務の内容及び状況を考慮して適切であると判断するための根拠を有していること。
 - (ii) 本 ISSA の要求事項を遵守する上で、業務の内容及び状況、その変更、並びに事務所の関連する方針又は手続を考慮したこと。
 - (e) 業務が審査の対象である場合は、審査が完了したと判断すること。

調書

167. 業務実施者は、業務調書に以下を記載しなければならない。
- (a) 十分かつ適切な証拠を入手したという、第 166 項 (b) に従った業務執行責任者の判断の根拠であって、以下を含むもの。
 - (i) 業務実施者の利用する外部専門家、他の業務実施者又は内部監査機能の作業が業務実施者の目的に照らして適切であるという、第 49 項 (e)、第 51 項 (d) 及び第 55 項 (e) に従った判断
 - (ii) 業務実施者が、重要な事項に関連する自らの最終結論と相違する情報を識別した場合、その相違にどのように対応したか (第 162 項参照)。(A461 項参照)
 - (b) 業務期間中、業務執行責任者の関与が十分かつ適切であったという、第 166 項 (d) に従った業務執行責任者の判断の根拠 (A462 項参照)

保証報告書の作成

168. 保証報告書は書面によるものでなければならず、サステナビリティ情報に関する業務実施者の合理的保証意見又は限定的保証結論の明確な表明を含まなければならない。(A463 項から A464 項参照)
169. 業務実施者の結論は、業務実施者の結論に影響を及ぼすことを意図しない情報又は説明とは明確に区分され、以下を含むものでなければならない。
- (a) 強調事項区分
 - (b) その他の事項区分
 - (c) 業務の特定の側面に関連する発見事項
 - (d) 提言
 - (e) 保証報告書に含まれる追加情報

使用する文言は、強調事項、その他の事項、発見事項、提言又は追加情報が、業務実施者の結論を損なうことを意図していないことを明らかにするものでなければならない。(A463 項から A464 項参照)

保証報告書の内容

170. 保証報告書には、少なくとも以下の基本的な要素を含めなければならない。(A465 項及び A488 項から A490 項参照)
- (a) 報告書が独立業務実施者の限定的又は合理的保証報告書であることを明確に示す表題 (A466 項参照)
 - (b) 宛先 (A467 項参照)
 - (c) 保証報告書の最初の区分における業務実施者の結論であって、以下のとおりであるもの。(A468 項から A477 項参照)
 - (i) 提供される結論の種類を反映した、以下のいずれかの見出しを含む。
 - a. 無限定の結論については、「合理的保証意見」、「限定的保証結論」、又は合理的

保証業務及び限定的保証業務の両方に対する保証報告書の適切な見出し。

- b. 除外事項付結論については、上記 a. の見出しの前に、適宜、「限定付」、「否定的」、又は「不表明」を付さなければならない。合理的保証業務及び限定的保証業務の両方に対する保証報告書について、どの意見又は結論が除外事項付とされているかの明確な特定。
- (ii) そのサステナビリティ情報が保証業務の対象である事業体を特定する。
 - (iii) 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。(A468 項参照)
 - (iv) サステナビリティ情報（該当する場合は、サステナビリティ事項及びその情報の報告方法を含む。）を特定及び記載する。(A469 項参照)
 - (v) サステナビリティ情報の日付又は対象期間を指定する。
 - (vi) 以下のとおり結論を表明する。(A470L 項から A472 項参照)
 - a. 合理的保証業務においては、サステナビリティ情報が、全ての重要な点において、適用される規準に従って作成又は適正に表示されているという、肯定的な形で表明しなければならない。
 - b. 限定的保証業務においては、実施した手続及び入手した証拠に基づき、サステナビリティ情報が、全ての重要な点において、適用される規準に従って作成又は適正に表示されていないと業務実施者が考えるだけの事項が認められたかどうかを伝える形で表明しなければならない。
 - (vii) フレームワークであるか、事業体が開発した規準であるか、又はその両方であるかを問わず、適用される規準、及び事業体が開発した規準についてはその記載場所を特定する。(A473 項から A476 項参照)
 - (viii) 第 170 項(c) (vi) の結論は、以下の観点で表現しなければならない。(A470L 項から A472 項参照)
 - a. サステナビリティ情報及び適用される規準
 - b. 適切な当事者が行った声明。
 - (ix) 適切な場合には、結論は、業務実施者の結論が読まれるべき文脈を想定利用者に知らせるものでなければならない。(A477 項参照)
- (d) 合理的保証報告書については「意見の根拠」、限定的保証報告書については「結論の根拠」という見出し、又は限定的保証業務及び合理的保証業務の両方に対する保証報告書の適切な見出しを付した、「結論」区分の直後の結論の根拠であって、以下のとおりであるもの。
 - (i) 業務が ISSA 5000「サステナビリティ保証業務の一般的要求事項」に従って実施された旨を記載する。(A478 項参照)
 - (ii) 限定的保証業務の場合、以下を記載する。
 - a. 限定的保証業務における手続が、合理的保証業務と比べて、種類及び時期が異

なり、その範囲も狭い旨

- b. その結果、限定的保証業務で得られる保証水準は、合理的保証業務が実施された場合に得られたであろう保証より大幅に低い。
- (iii) 本 ISSA に従った業務実施者の責任を記載した、保証報告書の区分に言及する（第 170 項(h)参照）。
- (iv) 業務実施者が、保証業務に関連する倫理の要求事項に従って事業体から独立しており、これらの要求事項に従ってその他の倫理上の責任を果たしている旨の記述を含む。この声明では、関連する倫理の要求事項の設定国又は地域を特定する、又は IESBA 倫理規程に言及しなければならない。
- (v) 業務実施者がメンバーである事務所が、ISQM 1、その他の職業的専門家としての要求事項又は法令による要求事項を適用している旨を記載する。その他の職業的専門家としての要求事項が適用される場合、この声明では、ISQM 1 と同程度以上に厳しい、適用される職業的専門家としての要求事項又は法令による要求事項を特定しなければならない。
- (vi) 業務実施者が入手した証拠が、業務実施者の結論の根拠を提供するために十分かつ適切であると考えているかどうかを記載する。
- (vii) 業務実施者が除外事項付結論を表明した場合、その除外事項の原因となった事項を記載する。
- (e) 該当する場合、第 182 項に従った事項を含む、「その他の記載内容」という見出しを付した区分。
- (f) 「サステナビリティ情報に対する責任」という見出しを付した区分であって、以下のとおりであるもの。
- (i) 経営者、又は適切な場合はガバナンスに責任を有する者が以下の責任を負う旨を記載する。（A479 項から A480 項参照）
- a. 適用される規準に従ったサステナビリティ情報の作成、及び適切な場合はその適正表示（A481 項参照）
- b. 不正又は誤謬による重要な虚偽表示のない、適用される規準に従ったサステナビリティ情報の作成を可能にするために必要であると事業体が判断する内部統制を整備、実施及び維持すること。
- (ii) サステナビリティ情報の作成プロセスの監督に責任を負う者が、(f) (i) に記載されている責任を果たす者と異なる場合、監督責任者を特定する。（A480 項参照）
- (g) 該当する場合は、「サステナビリティ情報の作成における固有の限界」という見出しを付した区分であって、適用される規準に照らしたサステナビリティ事項の測定又は評価に付随する重要な固有の限界を記載するもの。（A420 項及び A499 項参照）
- (h) 「業務実施者の責任」という見出しを付した区分であって、以下を記載するもの。（A479 項参照）
- (i) 業務実施者の目的が、サステナビリティ情報に不正又は誤謬による重要な虚偽表示がないかどうかについて、限定的保証又は合理的保証のうち該当するものを得るた

めに保証業務を立案及び実施すること、並びに結論（限定的保証の場合）又は意見（合理的保証の場合）を含む保証報告書を発行することである旨

- (ii) 虚偽表示が、不正又は誤謬により生じる可能性があり、以下のとおりである旨
 - a. 個別に又は集計すると、サステナビリティ情報に基づいて行われる利用者の意思決定に影響を及ぼすと合理的に予想される場合に重要性があるとみなされる。
 - b. 適用される規準において重要性の定義又は説明が異なる場合はその定義又は説明を含む。
- (iii) 業務実施者が、業務期間中、職業的専門家としての判断を行使し、職業的専門家としての懐疑心を保持する旨
- (iv) 業務実施者が、以下を得ることを含むリスク手続を実施する旨
 - a. 限定的保証業務の場合、事業体の内部統制の有効性に関する結論を提供する目的ではなく、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を識別するための、業務に関連する内部統制の理解⁵
 - b. 合理的保証業務の場合、事業体の内部統制の有効性に関する意見を表明する目的ではなく、不正又は誤謬による重要な虚偽表示リスクを識別及び評価するための、業務に関する内部統制の理解。⁶
- (v) 業務実施者が、以下の手続を立案及び実施する旨。
 - a. 限定的保証業務の場合、重要な虚偽表示が生じる可能性が高いサステナビリティ情報内の開示情報に対応した手続。
 - b. 合理的保証業務の場合、サステナビリティ情報内の開示情報における評価した重要な虚偽表示リスクに対応した手続。
- (vi) 不正は、共謀、偽造、意図的な省略、虚偽記載又は内部統制の無効化を伴うことがあるため、不正による重要な虚偽表示を発見できないリスクは、誤謬による虚偽表示よりも高くなる旨。
- (i) 限定的保証業務の場合、「実施した作業の要約」という見出しを付した区分であって、業務実施者の結論の根拠として実施した作業の有用な要約を含むもの。この区分では、業務実施者が得た限定的保証を利用者が理解できるように、実施した手続の種類、時期及び範囲を十分に記述しなければならない。(A482 項から A486L 項参照)
- (j) 業務実施者の署名
- (k) 業務執行責任者が業務を行う国又は地域内の所在地
- (l) 保証報告書の日付。保証報告書には、以下の日付より前の日付を付してはならない。(A487 項参照)
 - (i) 業務実施者が、業務実施者の結論の根拠となる証拠（認められた権限を持つ者がサ

⁵ 限定的保証業務に内部統制の有効性に関する結論が含まれる場合、「事業体の内部統制の有効性に関する結論を提供する目的ではなく」という文言を削除する。

⁶ 合理的保証業務に内部統制の有効性に関する意見が含まれる場合、「事業体の内部統制の有効性に関する意見を表明する目的ではなく」という文言を削除する。

ステナビリティ情報に対して責任を負うことを表明した証拠を含む。) を入手した日付

- (ii) ISQM 1 又は事務所の方針若しくは手続に従って審査が求められる場合、当該審査が完了した日付

保証報告書における業務執行責任者の氏名

171. サステナビリティ情報に対する保証報告書が上場企業のものである場合、業務執行責任者の氏名を記載しなければならない。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と合理的に予想される場合を除く。業務実施者は、保証報告書に業務執行責任者の氏名を記載しない意向である稀な状況においては、この意向をガバナンスに責任を有する者と討議し、個人のセキュリティ上の重大な脅威の可能性及び重大性に関する業務実施者の評価を伝えなければならない。(A491 項から A493 項参照)

保証報告書における業務実施者の利用する専門家への言及

172. 業務実施者が保証報告書において業務実施者の利用する専門家の作業に言及する場合、当該報告書の文言は、当該専門家の関与により、当該報告書で表明された結論に対する業務実施者の責任が軽減されることを示唆してはならない。(A84 項、A87 項及び A494 項から A495 項参照)

その他の報告責任

173. 業務実施者が、サステナビリティ情報に対する保証報告書において、本 ISSA に基づく業務実施者の責任に加え、その他の報告責任に対応する場合、その他の報告責任には、「その他の法令要求事項に関する報告」という見出し、又はその区分の内容に対して適切なその他の見出しを付して、保証報告書の別の区分で対応しなければならない。その他の報告責任は、本 ISSA により求められる報告責任に基づき表示されるものと同じ報告要素に対応する場合、本 ISSA により求められる関連する報告要素と同じ区分に表示することができる。(A496 項から A497 項参照)
174. その他の報告責任が、本 ISSA により求められる関連する報告要素と同じ区分に表示される場合、業務実施者の報告書は、その他の報告責任を、本 ISSA により求められる報告と明確に区別しなければならない。(A498 項参照)
175. 保証報告書にその他の報告責任に対応する個別の区分が含まれる場合、第 170 項の要求事項は、「サステナビリティ情報に対する[限定的、合理的、又は限定的及び合理的]保証報告書」という見出しを付した区分の下に記載しなければならない。「その他の法令要求事項に関する報告」は、「サステナビリティ情報に対する[限定的、合理的、又は限定的及び合理的]保証報告書」の後に記載しなければならない。(A498 項参照)
176. 法令により保証報告書の特定の様式又は文言を使用することが業務実施者に求められる場合、保証報告書が本 ISSA に言及するのは、少なくとも第 170 項及び第 171 項で特定される各要素を含む場合に限られなければならない。

ISSA 5000 及び他の保証基準の両方に従って実施した業務

177. 業務実施者は、特定の国又は地域の保証基準（以下「他の保証基準」という。）に従って保証業務を実施することを求められることがあり、業務を実施する上で本 ISSA を追加的に遵守している。この場合、保証報告書は、他の保証基準に加えて本 ISSA に言及することができるが、業務実施者がそれを行うのは以下の場合に限られなければならない。

- (a) 他の保証基準の要求事項と本 ISSA の要求事項との間に、業務実施者に以下の結果をもたらすような矛盾がない場合
 - (i) 異なる結論に到達すること。
 - (ii) 特定の状況において、本 ISSA により求められる強調事項区分又はその他の事項区分を含まないこと。
- (b) 業務実施者が他の保証基準により規定される様式又は文言を使用する場合、保証報告書に、少なくとも第 170 項及び第 171 項に規定された各要素を含む場合。保証報告書は、他の保証基準の設定国又は地域を含め、当該他の保証基準を特定しなければならない。

無限定の結論

限定的保証	合理的保証
<p>178L. 業務実施者は、実施した手続及び入手した証拠に基づき、以下のとおりであると業務実施者が考えるだけの事項が認められなかったと結論付ける場合、無限定の限定的保証結論を表明しなければならない。</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) 準拠性の基準の場合、サステナビリティ情報が、全ての重要な点において、適用される規準に従って作成されていない。 (b) 適正表示の規準の場合、サステナビリティ情報が、全ての重要な点において、適用される規準に従って適正に表示されていない。 	<p>178R. 業務実施者は、以下のとおりであると結論付ける場合、無限定の合理的保証結論を表明しなければならない。</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) 準拠性の基準の場合、サステナビリティ情報が、全ての重要な点において、適用される規準に従って作成されている。 (b) 適正表示の規準の場合、サステナビリティ情報が、全ての重要な点において、適用される規準に従って適正に表示されている。

強調事項区分及びその他の事項区分

179. 業務実施者は、以下の事項が必要であるとみなす場合であって、(A499 項から A502 項参照)
- (a) サステナビリティ情報に表示又は開示されている事項であって、想定利用者が当該情報を理解する基礎として重要であると業務実施者が判断したのに対して、想定利用者の注意を喚起すること（強調事項区分）。
 - (b) サステナビリティ情報に表示又は開示されている以外の事項であって、業務、業務実施者の責任又は保証報告書についての想定利用者の理解に関連すると業務実施者が判断したものを伝達すること（その他の事項区分）。

これが法令により禁止されていない場合、当該事項が業務実施者の結論に影響を及ぼすものではないことを明確に示す適切な見出しを付した保証報告書の区分において、上記を行わなければ

ばならない。

180. 適用される規準が特定の目的のために策定されている場合、業務実施者は、強調事項区分を含め、この事実、及びその結果、サステナビリティ情報が他の目的には適合しない可能性があることを注意喚起しなければならない。(A503 項から A504 項参照)

その他の記載内容

181. 業務実施者が保証報告書の日付までにその他の記載内容を入手した場合、保証報告書には、第 170 項(e)に従って個別の区分を含めなければならない(ただし、業務実施者が結論を不表明とする場合を除く。その場合は「その他の記載内容」区分が含まれない)。(A505 項参照)
182. 第 181 項に従って保証報告書に「その他の記載内容」区分を含むことを求められる場合、この区分には、以下を含めなければならない。
- (a) 経営者、又は適切な場合はガバナンスに責任を有する者がその他の記載内容に責任を負う旨の記述
 - (b) 保証報告書の日付以前に業務実施者が入手したその他の記載内容の特定
 - (c) 業務実施者の結論がその他の記載内容を対象としておらず、そのため、業務実施者がそれに対する結論を提供していない旨の記述
 - (d) 本 ISSA により求められる、その他の記載内容の通読、検討及び報告に関する業務実施者の責任の説明
 - (e) 以下のいずれかの記述
 - (i) その他の記載内容に関して、業務実施者が報告すべき事項がない旨の記述
 - (ii) 業務実施者が、その他の記載内容に未修正の重要な虚偽表示があると結論付けた場合、その他の記載内容の未修正の重要な虚偽表示を説明する記述

除外事項付結論

183. 業務実施者は、以下の状況において、除外事項付結論を表明しなければならない。
- (a) 業務実施者の職業的専門家としての判断において、範囲の制約が存在し、当該事項の影響が重要である可能性がある場合(第 164 項参照)。そのような場合、業務実施者は、限定付結論を表明する、又は結論の不表明としなければならない。(A506 項及び A512L 項から A514 項参照)
 - (b) 業務実施者の職業的専門家としての判断において、サステナビリティ情報に重要な虚偽表示が存在する場合。そのような場合、業務実施者は、限定付結論又は否定的結論を表明しなければならない。(A507 項から A509 項及び A512L 項から A514 項参照)

184. 業務実施者の職業的専門家としての判断において、ある事項の影響又は潜在的な影響が否定的結論又は結論の不表明を必要とするほど重要かつ広範なものではない場合、業務実施者は、限定付結論を表明しなければならない。限定付結論は、その限定に関連する事項の影響又は潜在的な影響を「除き」と表現されなければならない。(A506 項、A510 項及び A511 項参照)
185. 業務実施者は、範囲の制約のために除外事項付結論を表明するが、サステナビリティ情報に重要な虚偽表示が存在する原因となる事項も認識している場合、範囲の制約及びサステナビリティ情報に重要な虚偽表示が存在する原因となる事項の両方について、明確な記載を保証報告書に含めなければならない。(A506 項参照)
186. サステナビリティ情報において、経営者、又は該当する場合はガバナンスに責任を有する者が行った声明により、サステナビリティ情報に重要な虚偽表示が存在することが識別され、適切に説明された場合、業務実施者は、以下のいずれかを行わなければならない。
- (a) サステナビリティ情報及び適用される規準の観点で表現される、限定付結論又は否定的結論を表明すること。
 - (b) 適切な当事者が行った声明の観点で結論を表現することが、業務の条件により特に求められている場合は、無限定の結論を表明するが、適切な当事者が行った声明であって、サステナビリティ情報に重要な虚偽表示が存在することを識別し、適切に説明するものと言及する、保証報告書の強調事項区分を含めること。

比較情報

187. 業務実施者は、適用される規準（又は法令）により、比較情報をサステナビリティ情報に含むことが求められるかどうか、また、そうである場合は、当該比較情報が適切に表示されているかどうかを判断しなければならない。
188. 比較情報が適切に表示されているかどうかを判断する際、業務実施者は、以下を評価しなければならない。(A515 項から A520 項参照)
- (a) 比較情報が、前年度に表示された開示情報と整合しているかどうか、また、そうでない場合は、適用される規準に従って相違への対応が行われているかどうか。
 - (b) 比較情報に反映されているサステナビリティ情報の測定及び評価の規準は、当年度に適用されたものと整合しているかどうか、又は変更があった場合、それらが適切に適用され、適切に開示されているかどうか。
189. 比較情報が業務実施者の保証の結論で言及されておらず、過年度の保証業務の対象でなかった場合、業務実施者は、その事実をその他の事項区分に記載しなければならない。
190. 比較情報が業務実施者の結論で言及されておらず、過年度の保証業務の対象であった場合、業務実施者は、以下をその他の事項区分に記載しなければならない。
- (a) 前年度の保証業務が当年度と異なる保証水準又は業務範囲を有していた場合、その事実及びその差異の内容
 - (b) 前年度の保証業務が前任の業務実施者により実施された場合
 - (i) その事実
 - (ii) 前任の業務実施者により提供された結論の種類

(iii) 結論が除外事項付であった場合、除外事項の理由

(iv) その報告書の日付

191. 業務実施者の結論が比較情報に言及しているかどうかにかかわらず、業務実施者が、表示された比較情報の重要な虚偽表示が存在する可能性があることを認識した場合、以下を行わなければならない。(A520 項参照)

- (a) その問題を経営者と討議し、その状況において適切な手続を実施すること。
- (b) 保証報告書に対する影響を検討すること。
- (c) 表示された比較情報に重要な虚偽表示が含まれており、比較情報が再表示されていない場合であって、
 - (i) 業務実施者の結論が比較情報に言及している場合、業務実施者は、保証報告書において限定付結論又は否定的結論を表明しなければならない。
 - (ii) 業務実施者の結論が比較情報に言及していない場合、業務実施者は、比較情報に影響を及ぼす状況を説明するその他の事項区分を、保証報告書に含めなければならない。

調書

保証報告書の日付以降に発生した事項

192. 業務実施者は、例外的な状況において、保証報告書の日付以降に新たに若しくは追加的に手続を実施する、又は新たな結論を導き出す場合、以下を文書化しなければならない。(A521 項参照)

- (a) 遭遇した状況
- (b) 新たに又は追加的に実施した手続、入手した証拠、及び到達した結論、並びにそれらが保証報告書に及ぼす影響
- (c) その結果としての業務調書の変更の実施及び査閲をいつ誰が行ったか。

* * *

適用指針

はじめに

サステナビリティ情報（第3項から第4項参照）

- A1. サステナビリティ情報は、法令、サステナビリティ報告の枠組み、又はその他の情報源において異なる方法で説明されることがある。当該情報は、多くの場合、サステナビリティ事項が事業体に与える影響、又はプラスの影響かマイナスの影響であるかにかかわらず、事業体の人又は環境に与える実際の影響又は潜在的な影響を利用者が理解し、評価するための、サステナビリティに関連するリスク及び機会に関する洞察をもたらすことを意図している。
- A2. 第69項に記載されているとおり、保証業務契約の新規の締結及び更新に関連して、業務実施者は、報告される予定のサステナビリティ情報、及び業務範囲がサステナビリティ情報の全部又は一部を含むかどうかに関する予備知識を得なければならない。

本ISSAにおける前提（第5項から第6項参照）

- A3. 任意の国又は地域における法令又は職業的専門家としての規定は、保証業務の実施に適用される関連する職業倫理に関する規定又は品質管理に関連する要求事項を明記していることがあり、保証業務の職業倫理に関する規定についてはIESBA倫理規程、及びその品質管理システムに係るファームの責任については国際品質マネジメント基準1（ISQM 1）と「少なくとも同程度に厳しい」要求事項とは何かに関する指針を提供することがある。

職業倫理に関する規定（第5項(a)参照）

- A4. A44項で説明されているとおり、IESBA倫理規程は、保証業務実施者に期待される行動基準を定める倫理上の基本原則を記載し、国際独立性基準を定めている。基本原則とは、誠実性の原則、公正性の原則、職業的専門家としての能力及び正当な注意の原則、守秘義務の原則、及び職業的専門家としての行動の原則である。A45項は、保証業務実施者が基本原則の遵守に対する阻害要因に対処する際に適用が求められるIESBA倫理規程における概念的枠組みを記載している。A46項からA47項は、遵守の阻害要因になる可能性のある事項及び業務実施者の独立性に影響を及ぼす可能性のある事項を記載している。
- A5. A48項は、関連する職業倫理に関する規定の遵守を定めた他の職業的専門家としての要求事項、又は法令によって課される要求事項が、IESBA倫理規程の関連区分で言及されている事項に対処し、IESBA倫理規程が定める保証業務に関連する要求事項の目的を達成する義務を課している場合、IESBA倫理規程の保証業務に関する規定と少なくとも同程度に厳しいことを説明している。

品質管理（第5項(b)及び第6項参照）

- A6. A53項で説明されているとおり、本ISSAは、保証業務の品質を確保するための様々な対応に関連した記載を行っている。当該対応には、ファームの中で適用される品質管理システムが含まれる。
- A7. A54項は、保証業務の品質管理システムを整備し運用するファームの責任を説明し、ISQM 1の要求事項に従って設計される当該システムが対処する構成要素を記載している。
- A8. A56項で説明されているとおり、品質管理に関するシステム又はプロセスを整備し運用するファームの責任に関連する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は、ISQM 1の要求事項に対処し、ISQM 1の目的を達成する義務をファームに課している場合には、

ISQM 1 と少なくとも同程度に厳しい。

- A9. ISQM 1 に従い、ファームの目的は、以下を合理的に保証する品質管理システムを整備し運用することである。
- (a) ファーム並びに業務執行責任者及び専門職員が、職業的専門家としての基準及び適用される法令等に従って自らの責任を果たすとともに、当該基準及び要求事項に従って業務を実施すること。
 - (b) ファーム又は業務執行責任者が状況に応じた適切な業務報告書を発行すること。

本 ISSA の範囲

合理的保証業務及び限定的保証業務（第 7 項参照）

- A10. 開示情報が複数のトピック及び複数のトピックの側面に関連する場合、側面ごとに別個に結論が提供されることがある。各結論は、合理的保証業務又は限定的保証業務のいずれか適切な形式で表明される。保証報告書の結論に対する本 ISSA 上の規定は、別個に結論が提供される場合にも適用される。

サステナビリティ情報の種類と表示（第 8 項参照）

- A11. 事業体が表示するサステナビリティ情報は、測定基準、目標又は主要業績指標等の特定の事項に限定されることがある。また、サステナビリティ情報には、サステナビリティ報告の枠組み又は法令で要求される、又は事業体が適用される規準に従って表示を選択する、異なる多数のトピック又はトピックの側面に関するより包括的な開示情報が含まれることがある。
- A12. サステナビリティ情報は、異なる複数の方法で表示されることがある。例えば、事業体が発行する別個のサステナビリティ報告書、事業体の年次報告書の一部（例えば、年次報告書において別途識別される報告書、又は経営報告書又は経営者の解説の一部として表示する）、又は統合報告書において表示されることがある。適用される規準に応じて、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が含まれることがある。

定義

アサーション（第 17 項(c)参照）

- A13. アサーションは、業務実施者が重要な虚偽表示リスクを識別し、評価し、対応する際に生じる様々な種類の虚偽表示の可能性を考慮するために使用される。アサーションの例は A353R 項に示されている。

規準（第 17 項(h)参照）

- A14. 適用される規準、とりわけ枠組みには、表示するサステナビリティ情報に関する指針が含まれることがある。また、規準は、サステナビリティ事項の評価又は測定を裏付ける測定基準又はその他の条件、及び使用される測定又は評価の基礎を定義することもある。

開示情報（第 17 項(i) 参照）

- A15. 付録 1 は、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を説明している。
- A16. 本 ISSA で使用される「開示情報」という用語は、財務報告の枠組みで定義又は説明される「財務諸表における開示」と同じ意味を意図したものではない。むしろ、サステナビリティ報告及びサステナビリティ保証業務の文脈の中で使用される「開示情報」とは、トピックのある側面に関する特定のサステナビリティ情報をいう。

業務執行責任者（第 17 項(k) 参照）

- A17. 業務執行責任者には、ファームのパートナー又はその他の上級スタッフ（例えば、ディレクター又はプリンシパル）が選任されることがある。本 ISSA に従って業務執行責任者になることが許可されているかどうかは、ファームがどのように責任を割り当てているか、及び業務責任を引き受けることが許可される者を定める要求事項が法令又は職業的専門家としての要求事項に含まれているかどうかによる（例えば、法令又は職業的専門家としての要求事項には、専門教育及び職業専門家としての継続的な能力開発に関する要求事項を含む、業務執行責任者の専門資格に関する要求事項が含まれることがある）。
- A18. 本 ISSA の「業務執行責任者」という用語は、ISQM 1⁷の「業務執行パートナー」に相当する。

保証業務リスク（第 17 項(1) 参照）

- A19. 保証業務リスクには、特定のサステナビリティ事項に対する保証業務に関連して発生する訴訟、風評又はその他の事象から発生する損失など、業務実施者の事業上のリスクは含まない。
- A20. 一般に、保証業務リスクは以下の要素から構成される。
- (a) 業務実施者が直接的に影響を与えない保証業務リスク
 - (i) サステナビリティ情報に関連する内部統制が事業体に存在していないとの仮定の上で、サステナビリティ情報に重要な虚偽表示が含まれる可能性（固有リスク）
 - (ii) サステナビリティ情報に生じる重要な虚偽表示が、事業体の関連する内部統制によって防止又は適時に発見・是正されない可能性（統制リスク）
 - (b) 業務実施者が直接的に影響を与える保証業務リスク。業務実施者が手続を実施してもなお、サステナビリティ情報に生じる重要な虚偽表示が発見されない可能性（発見リスク）
- A21R. 次のような要因により、保証業務リスクをゼロとすることは、極めて困難であるか、経済的合理性がない。したがって、合理的保証は絶対的保証よりも保証水準が低くなる。

- 保証業務の証拠収集手続は、原則として試査により実施されること。
- 内部統制には固有の限界があること。
- 業務実施者に入手可能な証拠の大部分は、絶対的というより説得力のあるものであること。
- 証拠の収集、評価及び証拠に基づく結論の形成には職業的専門家としての判断が伴うこと。

⁷ 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)

- 場合によっては、サステナビリティ事項の特性（例えば、将来予測情報）。

業務チーム（第17項(p)参照）

A22. 業務チームには、内部専門家を含む業務執行責任者及び専門職員が含まれ、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。A91 項で説明されているとおり、他のファームが保証作業を実施し、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作業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、本 ISSA では「他の業務実施者」と呼ばれる。

事業体（第17項(q)参照）

A23. 法人や経済主体の識別可能な部分とは、例えば、単体の工場又は廃棄物処理場等のその他の形態の施設である。

ファーム（第17項(s)参照）

A24. 保証業務を実施する組織の法的性質は、様々な形態をとることがあり、ファームとして記載されないこともある。

想定利用者（第17項(w)参照）

- A25. 想定利用者には、例えば、資源の配分を決定するためにサステナビリティ情報を使用する可能性のある株主、投資家、貸付人及びその他の債権者が含まれる。組織の影響に関心がある可能性のあるその他の想定利用者には、消費者、納税者、従業員、競合先、健全性規制機関、中央銀行、及び金融の安定を監督する機関、公的契約を付与する機関、パートナー、仕入先、地域社会、先住民族、政府、規制当局及び利益団体が含まれる。
- A26. 保証報告書の宛先以外の者が想定利用者となる場合もある。特に多数の人々が保証報告書入手できる場合には、業務実施者は、当該保証報告書の利用者を全て特定できるとは限らない。そのような事例において、保証報告書を利用する可能性がある者がサステナビリティ事項に多様な関心を持っているような場合には、特に、想定利用者は、重要かつ共通の関心を持った主要な利害関係者に限定されることがある。想定利用者は、例えば、業務実施者と経営者又はガバナンスに責任を有する者との合意によって、又は、法令によってなど、様々な方法で特定されることがある。
- A27. 場合によっては、特定の利用者（貸付人など）は、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ついて保証業務を実施するよう適切な当事者に要請することがある。業務が特定の目的のために策定された規準を使用して行われる場合には、第180 項は、保証報告書にこの事実について読者の注意を喚起する記載を含めることを要求している。加えて、業務実施者は、保証報告書が特定の利用者を想定したものであることを記載することも考慮することがある。保証業務の状況によっては、適用される規準に関する注意喚起や想定利用者に関する記載に代えて、保証報告書の配布又は利用を制限することで十分な場合がある（A504 項参照）。

虚偽表示 (第 17 項(aa) 参照)

A28. A401 項は、サステナビリティ情報の虚偽表示がどこでどのように発生するのかに関する例を提供している。A406 項は、サステナビリティ情報に関する不正による虚偽表示の例を提供している。

パートナー (第 17 項(ff) 参照)

A29. A24 項に記載されているとおり、保証業務を実施する事業体は、ファームとして記載されない場合がある。したがって、業務の遂行に関して組織を拘束する権限を有する個人が、パートナーの役職名を持っていないことがある。

報告の境界線 (第 17 項(oo) 参照)

A30. 事業体のサステナビリティ情報及び財務諸表は、同一の報告主体に関係することがあるが、サステナビリティ情報の報告の境界線は、財務諸表の作成を目的とする境界とは異なることがある。例えば、報告の境界線には、事業体のバリューチェーンの上流から下流にわたる活動、業務、関係又は資源が含まれることがある。事業体のサプライチェーンは、バリューチェーンの一部である。

A31. 報告の境界線は、適用される規準によって決定される。場合によっては、枠組みにおいて報告の境界線が明記されていることがある。その他の状況においては、報告の境界線が事業体によって決定されることがあり、その場合、報告の境界線は、事業体が策定した規準の一部となる。報告の境界線は、トピック及びトピックの側面によって異なることがある（例えば、一部の主要業績指標の境界は、サステナビリティ事項の性質により、他の主要業績指標の境界と異なることがある）。

サステナビリティ情報 (第 17 項(uu) 参照)

A32. 第 3 項で説明されているとおり、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ており、複数のトピック及びトピックの側面を対象に含むことがある。トピック及びトピックの側面の例には、以下が含まれる。

トピック	トピックの側面
<ul style="list-style-type: none"> ● 気候 (排出量を含む) ● エネルギー (エネルギーの種類及び消費量など) ● 水及び排水 (水の使用量及び排水量など) ● 生物多様性 (生物多様性又は保護・修復された生息地への影響など) ● 労働慣行 (多様性及び機会均等、訓練及び教育、並びに労働安全衛生など) ● 人権及び地域社会との関係 (地域社会への関与、影響評価及び開発プログラムなど) ● 顧客の健康及び安全 	<ul style="list-style-type: none"> ● ガバナンス ● 戦略とビジネスモデル ● リスクと機会 ● リスクの管理と低減 ● リスクと機会に対応するためのイノベーション ● 測定指標及び主要な業績指標 ● 目標値 ● リスクの監視及び管理に係る内部統制 ● シナリオ分析 ● 影響の度合いを含む影響分析

- | | |
|-------------------------------------------------------------------------------------------|--|
| <ul style="list-style-type: none">● 経済的影響（政府の援助、税務戦略、反競争的行為、腐敗防止、市場プレゼンスなど） | |
|-------------------------------------------------------------------------------------------|--|

本 ISSA に従った保証業務の実施

業務に関連する基準の遵守（第 19 項参照）

- A33. 場合によっては、他の ISSA も業務に関連する。他の ISSA が業務に関連するのは、その ISSA が有効であり、その ISSA のサステナビリティ事項が業務に関連しており、その ISSA が取り扱う状況が存在している場合である。
- A34. ISA⁸及び ISRE⁹は、それぞれ、過去財務情報の監査とレビューについて策定されたものであり、その他の保証業務には適用されない。しかしながら、ISA 及び ISRE は、本 ISSA に準拠したサステナビリティ保証業務を実施する業務実施者に対して、業務の進め方に関する一般的な指針を提供することがある。

ISSA の内容（第 20 項参照）

- A35. ISSA は、業務実施者の目的及び業務実施者が当該目的を達成するために設定された要求事項に加えて、関連する指針を記載した適用指針、適切な理解のための必要な背景の解説及び用語の定義から構成されている。
- A36. ISSA には、ISSA の要求事項を設定した趣旨を明らかにし、業務実施者が以下を行う上で役立つように目的が記載されている。
- (a) 何を遂行する必要があるかについて理解すること。
 - (b) 目的を達成するために追加的な手続を実施する必要があるかどうか判断すること。

業務実施者は、ISSA の要求事項を適切に適用することにより、目的の達成のための十分な基礎を得ることが想定されている。しかしながら、個々の保証業務によって状況は様々であり、関連する ISSA においてそれら全ての状況を想定することはできない。したがって、業務実施者は、関連する ISSA の要求事項を満たし、その目的を達成するために必要な手続を判断しなければならない。業務実施者は、保証業務の状況において存在する特定の事項によって、関連する ISSA に記載された目的を達成するためには、関連する ISSA で要求されている手続に追加して手続を実施することが必要と判断する場合がある。

- A37. ISSA の「要求事項」は、「～しなければならない。」という文章で記載される。
- A38. 「適用指針」は、必要に応じて、「要求事項」の詳細な説明及びその実施のための指針を提供しており、特に以下について記載していることがある。
- 「要求事項」の意味又は対象とすべき範囲に関する、より詳細な説明
 - 特定の状況において適切である手続の例示

これらの指針は、それ自体が要求事項を定めるものではないが、要求事項を適切に適用するために有用なものである。また、「適用指針」は、ISSA が扱う事項に関する背景を記載している

⁸ 国際監査基準 (International Standards on Auditing : ISA)

⁹ 国際関連サービス業務基準 (International Standards on Related Services : ISRE)

こともある。「適用指針」には、必要に応じて、公共事業体、又は小規模若しくは複雑でない企業に特有の追加的な考慮事項が含まれる。これらの追加的な考慮事項は、ISSA の要求事項を適用する際の指針となるものであるが、ISSA の要求事項を適用し遵守する業務実施者の責任を限定又は軽減するものではない。

A39. ISSA において、「定義」は ISSA の一貫した適用と解釈のために記載されるものであり、法令により他の目的で規定された定義に優先することを意図するものではない。

A40. 「付録」は、「適用指針」の一部を構成するものである。付録の趣旨及び想定される利用方法については、関連する ISSA の本文又は「付録」の表題若しくは冒頭で説明されている。

関連する要求事項の遵守（第 21 項から第 22 項参照）

A41. 一部の手続は合理的保証業務にのみ要求されているが、限定的保証業務においても適切であることがある。

A42. 本 ISSA 及び関連するその他の ISSA の要求事項は、業務実施者がそれらに記載されている個々の目的を達成し、それによって業務実施者の総括的な目的を達成することができるようにデザインされている。したがって、業務実施者は、例外的な状況を除き、保証業務に関連する個々の要求事項を遵守しなければならない。

関連する要求事項からの逸脱の文書化（第 23 項参照）

A43. 調書の要求事項は、要求事項がその状況において関連する場合にのみ適用される。要求事項が一定の条件のもとで要求される事項であり、その業務に条件が合致しない場合においてのみ、要求事項はその業務に関連しない（例えば、十分かつ適切な証拠を入手することができない場合に業務実施者が除外事項付結論を表明しなければならないという要求事項について、そのような状況でない場合）。

保証業務契約の新規の締結及び更新

独立性に関連する要求事項を含む、関連する職業倫理に関する規定（第 25 項 (a)、第 33 項から第 36 項参照）

A44. IESBA 倫理規程は、保証業務実施者に期待される行動基準を設定する職業倫理の基本原則を規定し、国際独立性基準を定めている。基本原則とは、誠実性、客観性、職業的専門家としての能力と正当な注意、守秘義務、及び職業的専門家としての行動である。また、IESBA 倫理規程は、職業会計士が基本原則、及び該当する場合には国際独立性基準を遵守するために要求される手法も規定している。管轄区域における法令又は規則には、情報の機密保持に影響を及ぼすプライバシー法など、独立性を含む職業倫理に関する規定に対処する規定が含まれることもある。

A45. IESBA 倫理規程は、保証業務実施者が基本原則の遵守に対する阻害要因に対処する際に適用が求められる概念的枠組みを提供している。

(a) 基本原則の遵守に対する阻害要因を識別する。阻害要因は、以下の 1 つ以上の範疇に分類される。

(i) 自己利益

(ii) 自己レビュー

(iii) 擁護

(iv) 馴れ合い

(v) 脅威

- (b) 識別した阻害要因が許容できる水準にあるかどうかを評価する。
- (c) 基本原則の遵守に対する識別した阻害要因が許容できる水準にない場合、阻害要因を生じさせている状況を排除するか、又は阻害要因を許容できる水準にまで軽減するように、セーフガードを適用するか、若しくは法令又は規則によって許容されている場合は、業務契約を解除することにより対処する。

A46. IESBA 倫理規程は、基本原則の遵守に対する阻害要因を生じさせる可能性がある様々なトピックに関する要求事項及び適用指針を規定し、以下が含まれている。

- 利益相反
- 職業的専門家としての選任
- セカンド・オピニオン
- 金銭及び他の種類の報酬
- 贈答及び接待を含む勧誘
- 依頼人の資産の保管
- 法令違反への対応

A47. IESBA 倫理規程は、独立性を精神的独立性と外観的独立性の両方から構成されると定義している。独立性は、保証の結論を危うくするおそれのある影響力に左右されずに、結論を形成する能力を保護する。独立性は、誠実に行動し、客観的になり、職業的専門家としての懐疑心を保持する能力を強化する。IESBA 倫理規程の国際独立性基準は、業務実施者の独立性に影響を及ぼす可能性のある様々な事項に対処し、以下が含まれている。

- 金銭
- 贈答と接待
- 訴訟又は訴訟の脅威
- 金銭的利益
- ローン及び保証
- 事業上の関係
- 家族及び個人の関係
- 保証業務の顧客との最近のサービス関係
- 保証業務の顧客の取締役又は役員としての勤務
- 保証業務の顧客との雇用関係
- 業務チーム上位者の長期的関与
- 保証業務の顧客に対する非保証業務の提供

- 利用と配布の制限が付された報告書

A48. 関連する職業倫理に関する規定の遵守を扱っているその他の職業専門的な要求事項、又は法令の課した要求事項は、IESBA 倫理規程の関連区分で言及されている事項に対処し、IESBA 倫理規程が定める保証業務に関連する要求事項の目標を達成する義務を課している場合、IESBA 倫理規程の保証業務に関する規定と少なくとも同等以上となる。A45 項から A47 項は、IESBA 倫理規程で対処されている事項のうち、その他の職業専門的な要求事項、又は法令の課した要求事項が IESBA 倫理規程で規定されている事項に対処し、同規程の規定と少なくとも同等以上となるかどうかを業務実施者が判断する際に役立つ可能性がある事項を記載している。

公的部門の事業体に特有の考慮事項（第 25 項及び第 33 項参照）

A49. 法的な措置が、公的部門の業務実施者の独立性のセーフガードを提供することがある。しかし、公的部門の保証業務を実施する公的部門の業務実施者又はファームは、特定の管轄区域における委任の条件によっては、第 33 項の遵守を促すための手法への適合が必要になることがある。これには、公的部門の委任において業務契約の解除が許可されていない場合において、民間部門であれば業務実施者による契約解除につながる状況を、公開報告書を通して開示することが含まれる。

契約の新規締結及び更新に関する業務執行責任者の責任（第 27 項参照）

A50. ISQM 1 は、契約の新規締結及び更新を決定するに当たり、ファームに対して、職業専門的な要求事項及び適用される法令の要求事項に準拠して業務を実施するファームの能力を判断することを求めている。業務執行責任者は、顧客関係及び保証業務契約の新規締結及び更新に関して到達した結論が適切であるかどうかを判断する際に、ファームが検討した情報を使用することがある。業務執行責任者は、到達した結論の適切性に懸念を抱いた場合、契約の新規締結及び更新のプロセスに関与した者と当該結論の根拠について討議することがある。

A51. 業務執行責任者がファームの契約の新規締結及び更新プロセス全体に直接的に関与している場合、業務執行責任者は、関連する結論に到達した際にファームが入手又は利用した情報を把握している。そのような場合には、業務執行責任者は、ファームの方針又は手順が遵守されていること、並びに到達した結論が適切であることについての判断の根拠が得られている場合がある。

A52. 法令によりファームが保証業務契約の新規締結又は更新の義務を負う場合、業務執行責任者は、保証業務の内容及び状況に関してファームが入手した情報を考慮する場合がある。

ファーム・レベルの品質管理（第 29 項参照）

A53. 本 ISSA は、サステナビリティ保証業務の品質を確保するための様々な対応に関連した記載を行っている。当該対応には、例えば、以下が含まれる。

- 教育及び実務経験、職業的専門家としての継続的な能力開発及び生涯にわたる学習などのコンピテンシーに関する要求
- ファーム全体に適用される品質管理システム。すなわち、ISQM 1 又は ISQM 1 と同程度若しくはそれ以上に厳格なその他の職業的専門家としての規定若しくは法令等
- 該当する場合には、ISQM 2 に準拠した審査の実施
- 独立性に関する詳細な要求事項を含む、誠実性、客観性、職業的専門家としてのコンピテンシー及び正当な注意、守秘義務並びに職業的専門家としての行動の基本原則に基づく

包括的な倫理規定

A54. ISQM 1 では、保証業務の品質管理システムを整備及び運用するファームの責任について規定している。ISQM 1 には、品質目標の設定、品質目標の達成を阻害し得るリスクの識別と評価、及び特定の対応を含む、当該リスクに対処するための対応のデザインと適用に関するファームの責任が定められている。ISQM 1 が規定する特定の対応には、審査の対象とすることが要求される業務に関する方針又は手続を整備するファームの責任が含まれる。ISQM 2¹⁰では、審査担当者の選任及び適格性、並びに審査の実施及び文書化について扱っている。

A55. 品質管理システムは以下の8項目の構成要素からなる。

- (a) ファームのリスク評価プロセス
- (b) ガバナンス及びリーダーシップ
- (c) 関連する職業倫理に関する規定
- (d) 契約の新規の締結及び更新
- (e) 業務の実施
- (f) 資源
- (g) 情報と伝達
- (h) モニタリング及び改善プロセス

ファーム又は各国の要求事項は、品質管理システムの構成要素を説明するために、異なる用語又は枠組みを用いることがある。

A56. 品質管理システムを整備及び運用するファームの責任に関連するその他の職業的専門家としての規定又は法令等は、ISQM 1 の要求事項に対処し、ISQM 1 の目的を達成する義務をファームに課している場合、ISQM 1 と同程度又はそれ以上に厳格となる。

A57. ファームは以下の事項を達成する品質管理システムのモニタリング及び改善プロセスを定めなければならない。

- 品質管理システムの整備及び運用について、関連性及び信頼性が高くかつ適時性を有する情報を提供すること。
- 不備が適時に改善されるように、識別された不備に対応する適切な措置を講じること。

A58. 業務チームは、以下の場合を除き、通常、ファームの品質管理システムに依拠することができる。

- 業務チームの理解又は実務上の経験により、ファームの方針又は手続が、業務の内容及び状況に効果的に対処しないことが示される場合
- ファーム又は第三者から当該方針又は手続が有効ではない旨の通知がある場合

¹⁰ ISQM 2「審査」

例えば、業務チームは、以下に関して、ファームの品質管理システムに依拠できる。

- 業務執行責任者及び専門職員のコンピテンシー及び能力を確保するための採用及び研修
- 独立性を評価するための独立性に関する情報の蓄積や伝達
- 業務依頼者との契約を締結又は更新するための契約の締結及び更新に関するファームの方針又は手続を通じた業務依頼者との関係の維持
- 法令等を遵守するためのファームのモニタリング及び改善プロセス

業務レベルの品質管理

品質の管理及び達成に対する全体的な責任（第 30 項及び第 31 項参照）

A59. 業務執行責任者は、保証業務の品質の管理と達成に対して全体的な責任を負い、保証業務の全過程を通じて十分かつ適切に関与していることを、以下を含む様々な方法で示すことができる。

- 保証業務契約の新規の締結及び更新がファームの方針又は手続に従って実施されていることを判断できるように、保証業務契約の新規の締結及び更新のプロセスに関与すること。
- 職業的専門家としての基準又は要求事項、及び適用される法令等に準拠して業務を計画し実施すること（業務チームのメンバーへの適切な指揮及び監督を含む）。
- ファームの調書の査閲に関する方針又は手続に従って、保証報告書の日付以前に調書の査閲を実施すること。
- 業務実施者の目的を達成したこと及び本 ISSA や関連する法令等に準拠して業務を実施したことの証拠を提供するように適切な調書を維持すること。
- 専門性が高く、判断に困難が伴う事項や見解が定まっていない事項に関して、業務チームが専門的な見解の問合せを適切に実施すること。

A60. 業務執行責任者は、本 ISSA の要求事項の遵守について説明責任を含む最終的な責任を負う。「業務執行責任者は～に対する責任を負わなければならない」という表現は、業務執行責任者が、業務チームの適切な技能又は経験を有するメンバーに、手続又は業務に関する立案又は実施を割り当てるのが認められる要求事項に対して使用される。「業務執行責任者は～しなければならない」という表現が使用されている本 ISSA の要求事項に関しては、本 ISSA では業務執行責任者自身が要求事項を満たし、責任を果たすことを明確に想定している。なお、その際に業務執行責任者はファーム又は業務チームの他のメンバーから情報を入手する場合がある。

A61. ISQM 1 は、品質管理システムの整備及び運用を支えるファームのガバナンスとリーダーシップに関する品質目標を設定することをファームに求めている。品質を管理し達成する業務執行責任者の責任は、品質へのコミットメントを示すファームの組織風土によって支えられる。業務チームのメンバーが業務を実施するに当たり期待される行動を示すことで、品質へのコミットメントを示す組織風土は更に醸成、強化される。

- A62. 業務執行責任者の行動及び業務チームの他のメンバーへの適切なメッセージでは、保証業務の実施において品質が重視されること、さらに、以下の事項に関する保証業務の品質の重要性が強調される。
- (a) 職業的専門家としての基準及び関連する法令等を遵守して業務を実施すること。
 - (b) ファームの品質管理の方針又は手続を遵守すること。
 - (c) 状況に応じた適切な報告書を発行すること。
 - (d) 業務チームが不服と疑義の申立てを行う場合でも不当な取扱いを受けることはないこと。
- A63. 手続又は業務が業務チームの他のメンバーに割り当てられた場合、業務執行責任者は、業務の全過程を通じて、十分かつ適切に関与していることを、以下を含む様々な方法で示す場合がある。
- 責任と権限の内容、割り当てた業務の範囲及びその目的について、業務を割り当てられた者への伝達、他の必要な指示及び関連する情報の提供
 - 業務を割り当てられた者への指揮及び監督
 - 業務を割り当てられた者の到達した結論を評価するための作業の査閲。これは、第 45 項から第 48 項の要求事項に加えて行われる。

業務チームのメンバーによるファームの方針又は手続の適用（第 31 項参照）

- A64. ファームの業務チームのメンバーは、ファームの品質管理システムの観点から、業務に適用されるファームの方針又は手続を適用する責任を負う。業務チームのメンバーであっても他のファームに所属する者は、業務執行責任者の所属するファームのパートナー又はスタッフではないため、ファームの品質管理システム及びファームの方針や手続の適用対象とはならないことがある。さらに、他のファームの方針又は手続は、業務執行責任者の所属するファームの方針又は手続とは類似していない場合がある。例えば、指揮、監督及び査閲に関する方針又は手続は、特に、他のファームが、業務執行責任者の所属するファームとは異なる法制度、言語及び組織風土を持つ国又は地域にある場合には、異なることがある。したがって、業務チームに他のファームの者が含まれる場合、ファーム又は業務執行責任者は、当該者の業務に対してファームの方針又は手続を適用するために、異なる措置が必要なことがある。例えば、業務執行責任者及び専門職員ではない者は、ファームの独立性に関するシステムに直接アクセスして独立性の宣誓を完了することができないことがある。当該者は文書による確認等の他の方法で自己の独立性の証拠を提供することができるとファームの方針又は手続で定める場合がある。

業務執行責任者の特性（第 32 項参照）

- A65. ISQM 1 は、より質の高い業務を一貫して実施するための適切なコンピテンシー及び能力を有する、業務執行責任者を含む業務チームのメンバーを各業務に割り当てることに関する品質目標を設定することをファームに対して求めている。
- A66. 第 32 項は、業務執行責任者が、保証業務の技能及び技法に関するコンピテンシーに加えて、以下を実施するのに十分なサステナビリティのコンピテンシーを有することを求めている。
- (a) 業務実施者の利用する専門家に対して適切な質問を行い、回答が業務の状況において合理的かどうかを評価する。
 - (b) 業務実施者の利用する専門家の業務を評価し、必要な範囲において、当該業務を業務チ

ーム全体の作業に統合する。

(c) 業務に関して到達した結論に対する責任を負う。

A67. 何が十分なサステナビリティのコンピテンシーを構成するかは業務の状況によって決まり、業務ごとに異なる。業務執行責任者が業務の結論に関する責任を受け入れるための十分なサステナビリティのコンピテンシーを有しているかどうかは、職業的専門家としての判断事項であり、以下のような要因を考慮することがある。

- 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いるかどうかの評価に伴う判断
- 保証業務の範囲に含まれるサステナビリティ情報が適切であるかどうかの決定に伴う判断
- サステナビリティ事項の内容と複雑性
- サステナビリティ事項をどの程度正確に測定できるか、又は重大な知識と判断が必要になる可能性のある、高い水準の測定の不確実性が存在するかどうか。
- 業務執行責任者及び業務チームのサステナビリティ事項に関するコンピテンシー及び過去の経験

独立性を含む関連する職業倫理に関する規定

関連する職業倫理に関する規定に対する業務執行責任者の責任（第 33 項から第 36 項参照）

A68. 関連する職業倫理に関する規定についての業務チームのメンバー間のオープンかつ活発なコミュニケーションは、以下についても役立つ場合がある。

- 保証業務にとって特に重大となる可能性のある、関連する職業倫理に関する規定について、業務チームのメンバーの注意を喚起する。
- 業務チームの関連する職業倫理に関する規定の理解と遵守及びファームの関連する方針又は手続に関する事項について、業務執行責任者に最新の情報を提供する。

A69. ISQM 1 に従った、業務チームのメンバーの独立性を含む、関連する職業倫理に関する規定に関連したファームによる品質リスクへの対処には、関連する職業倫理に関する規定の遵守に対する阻害要因を識別、評価及び対処するための方針又は手続を定めることが含まれる。

A70. 関連する職業倫理に関する規定の遵守に対する阻害要因に対処するためのファームの適切な措置には、例えば、以下が含まれる。

- 関連する職業倫理に関する規定への違反に係るファームの方針又は手続に従う。これには、該当する場合、懲戒処分を含む適切な措置を講じるための、適切な者とのコミュニケーション又は専門的な見解の問合せが含まれる。
- ガバナンスに責任を有する者とコミュニケーションを行う。
- 規制当局又は専門家団体とコミュニケーションを行う。特定の状況では、規制当局とのコミュニケーションが法令等により要求されることがある。
- 法律専門家に助言を求める。
- 適用される法令等において可能な場合には、当該保証業務契約を解除する。

保証業務の技能及び技法、職業的専門家としての懐疑心並びに職業的専門家としての判断

職業的専門家としての懐疑心（第 38 項参照）

A71. 職業的専門家としての懐疑心は、例えば、以下について注意を払うことを含む。

- 入手した他の証拠と矛盾する証拠
- 質問に対する回答又は証拠として利用することを意図した情報の信頼性に疑念を抱かせるような情報
- 関連する ISSA により要求される事項に加えて、追加の手段を実施する必要があることを示唆する状況
- 虚偽表示の可能性を示唆する状況
- 不正の可能性を示唆する状況

A72. 職業的専門家としての懐疑心は、証拠を批判的に評価するために必要である。職業的専門家としての懐疑心には、証拠の矛盾や、質問への回答及び証拠として利用することを意図した情報の信頼性について鵜呑みにしないことが含まれている。また、個々の状況に照らして、入手した証拠の十分性と適切性について検討することが含まれる。業務の過程を通じて職業的専門家としての懐疑心を保持することは、例えば、業務実施者が以下のリスクを抑えるために必要である。

- 通例でない状況を見落とすリスク
- 手段の結果について、十分な検討をせずに一般論に基づいて結論を導いてしまうリスク
- 実施する手段の種類、時期及び範囲の決定及びその結果の評価において、不適切な仮定を使用するリスク

A73. 業務内容が、文書が真正であるかどうかに関する保証である場合を除いて、業務実施者は、記録や証憑書類の真正性に疑いを抱く理由を持たない限り、記録や証憑書類を真正なものとして受け入れることができる。しかしながら、業務実施者は、証拠として利用する情報の信頼性を検討することが要求される（第 83 項参照）。

A74. 業務実施者は、証拠提供者の信頼性及び誠実性についての過去の経験を一切考慮しないことを期待されるわけではないが、業務実施者が、過去の経験に基づいて、証拠提供者は信頼が置ける、又は誠実であると認識していたとしても、それによって職業的専門家としての懐疑心を保持する必要性が軽減されるわけではない。

A75. 個々の業務での職業的専門家としての懐疑心の発揮に対する障害には、以下のものがあるが、これらに限定されない。

- 予算の制約。これにより、必要なときに、十分な経験のある、又は専門的な資質のある人的資源（専門家を含む。）の利用が妨げられる可能性がある。
- 厳しい期限。これにより、指揮、監督及び査閲を行う者だけでなく、業務を実施する者の行動にも悪影響がある可能性がある。
- 経営者からの協力の欠如や過度のプレッシャー。これにより、業務チームが複雑な、又は見解が定まっていない事項を解決することに悪影響を及ぼす可能性がある。

- 事業体及び事業体環境、内部統制システム及び適用される規準に対する不十分な理解
- 記録、施設、特定の従業員、顧客又は取引業者等へのアクセスの困難性。これにより、業務チームによる証拠の情報源の選択に偏向が生じ、より容易にアクセスできる情報源からの証拠を求める可能性がある。
- 自動化されたツールや技法への過度の依存。これにより、業務チームが証拠を批判的に評価しない結果となる可能性がある。
- サステナビリティ事項を測定又は評価しサステナビリティ情報を報告するための一般的に認められた方法の欠如。これにより、業務実施者が経営者の手法に疑問を呈することに消極的になる可能性がある。
- 業務の複雑性。事業体の規模、複雑性及び多様性が増すことで（事業地域が広く、より広域かつ多様なサプライチェーンに依存する場合など）、以下を理解及び評価することが困難になることがある。
 - 業務の状況に照らしてサステナビリティ事項が適切であるかどうか。
 - サステナビリティ情報全体の観点から各開示情報をどの程度強調するか。

A76. 個々の業務における職業的専門家としての懐疑心の発揮に対する障害を緩和するための業務チームの行動には、以下が含まれることがある。

- 業務に追加の、又は異なる業務運営に関する資源の要請が必要となる、業務の内容又は状況の変化に注意を払う。
- 無意識又は意識的な偏向に対する脆弱性がより大きくなる可能性がある事例や状況（より高度な判断を伴う領域等）について、業務チームに明示的に注意を促す。
- 業務チームの構成を変更する。例えば、より高い技能や知識又は特定の専門的な知見を有する経験豊富な者を業務に割り当てるよう要請する。
- より複雑な業務領域、又は交渉に困難を伴う経営者に対処する際に、より経験のある業務チームのメンバーを関与させる。
- 業務チームが業務における複雑な又は主観的な領域に対応できるように、専門的な技能と知識を有する業務チームのメンバー又は業務実施者の利用する専門家を関与させる。
- 事業体の組織境界及びバリューチェーンにわたる複数の事業体に関連する開示情報に関する証拠を入手するための手続を実施するために、適切な資源を関与させる。
- 例えば、より多くの対面による監督又は特定の調書のより詳細な査閲によって、指揮、監督又は査閲の内容、時期及び範囲を変更する。
- 経営者が過度のプレッシャーを課す場合又は業務チームが証拠を入手するための記録、施設、特定の従業員、顧客、取引業者等へのアクセスに困難を伴う場合に、ガバナンスに責任を有する者とコミュニケーションを行う。

職業的専門家としての判断（第 39 項参照）

A77. 職業的専門家としての判断は、保証業務の適切な実施に不可欠なものである。これは、関連する職業倫理に関する規定及び ISSA を解釈し、保証業務の過程を通じて要求される十分な情報に基づく判断を行う際に、関連する研修、知識及び経験を事実と状況に対して適用することが

必要なためである。職業的専門家としての判断は、特に以下の事項の決定において必要である。

- 保証業務の前提条件の存在
- 重要性及び保証業務リスク
- 本 ISSA 及び関連するその他の ISSA の要求事項を満たし、証拠を収集するために実施する手順の内容、時期及び範囲。事業体の組織境界及びバリューチェーンにわたる複数の事業体のどこで、どの程度手順を実施する必要があるかを含む。
- 十分かつ適切な証拠が入手されたかどうか、及び本 ISSA や関連するその他の ISSA の目的を達成するために、追加して行うべき事項があるかどうかの評価。特に限定的保証業務の場合、意味のある水準の保証が得られたかどうかを評価する際に職業的専門家としての判断が必要となる。
- 入手した証拠に基づいて導き出される適切な結論
- 職業的専門家としての懐疑心を行使する際に取るべき行動
- 業務執行責任者が、重大な判断及び到達した結論が業務の内容及び状況を踏まえて適切であるかを判断するための根拠が得られるよう、業務の全過程を通じて十分かつ適切に関与しているかどうか。

A78. 業務実施者に期待される職業的専門家としての判断は、研修、知識及び経験を通じて合理的な判断を行うのに必要なコンピテンシーを身に付けた業務実施者により行使される。

A79. 業務実施者は、自身が知っている事実と状況に基づいて、職業的専門家としての判断を行使する。職業的専門家としての判断は、保証業務の過程を通じて行使される必要があり、また、適切に調書に記載される必要がある。職業的専門家としての判断は、保証、測定及び評価の基準を適切に適用しているかどうか、また、保証報告書の日付までに業務実施者が認識した事実と状況に照らして適切かつ整合的に行われているかどうかによって評価される。職業的専門家としての判断は、事実や状況又は十分かつ適切な証拠による裏付けのない判断を正当化するために利用されるものではない。

業務運営に関する資源（第 40 項参照）

A80. 資源には、人的資源、テクノロジー資源及び知的資源が含まれる。人的資源には、業務チームのメンバーが含まれ、また、業務実施者の利用する外部の専門家が含まれる場合がある。テクノロジー資源には、業務実施者がより効果的かつ効率的に業務を管理できるようにするテクノロジー・ツールが含まれる。知的資源には、例えば、保証手法、実施ツール、保証の指針、モデル・プログラム、ひな形、チェックリスト、様式等が含まれる。

A81. 十分かつ適切な業務運営に関する資源が、業務チームに割り当てられているか、又は利用可能であるかを判断する際に、通常、業務執行責任者は、ファームの関連する方針又は手順（業務運営に関する資源を含む。）に依拠することができる。例えば、業務執行責任者は、手順を実施するためにファームにより承認されたテクノロジー・ツールを利用する場合、ファームから伝達された情報に基づき、ファームの技術開発、適用及び保守プログラムに依拠することができる。

業務チームのコンピテンシー及び能力（第 41 項参照）

A82. 業務執行責任者は、業務チームが適切なサステナビリティのコンピテンシー並びに保証業務の技能及び技法に関するコンピテンシーと能力を有しているかを判断する際に、業務チームの以下の事項を考慮する場合がある。

- 業務の内容と複雑さの程度が類似した保証業務への従事及び適切な訓練を通じて得られた保証業務の理解の程度並びにこれまでの実務経験
- 職業的専門家としての規定及び業務に適用される法令等についての理解
- 業務に関連するサステナビリティ事項に関する専門知識
- 事業体が利用する I T に関する専門知識、業務を計画し実施する際に業務チームが利用する自動化されたツールや技法に関する専門知識
- 事業体が属する産業に関する知識
- 特定の国又は地域における事業体の事業活動に関連する法令等及び商慣行に関する知識
- 職業的専門家としての懐疑心の保持及び職業的専門家としての判断能力
- ファームの定める方針又は手続についての理解

A83. 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な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。業務実施者に対して一つ以上の領域を支援するために、業務実施者の利用する専門家が必要とされる場合がある。

例：

- 内部統制を含む事業体及び事業体環境の理解
- リスク手続の実施
- リスクへの対応。（合理的保証業務において）評価したサステナビリティ情報の虚偽表示リスクに応じた全般的な対応の決定と実施が含まれる。
- サステナビリティ情報に関する結論の形成に当たって入手される、証拠の十分性と適切性の評価

A84. 業務実施者の利用する専門家を利用するかどうかを判断する場合の考慮事項には、例えば、以下が含まれる。

- 経営者がサステナビリティ情報の作成に当たって利用する専門家の有無（A85 項参照）
- サステナビリティ情報の内容、重大度及び複雑性
- 重要な虚偽表示が生じる可能性が高い開示情報の識別（限定的保証）又は重要な虚偽表示リスクの評価（合理的保証）
- 対象となる事項に関する専門家の業務に係る業務実施者の知識と経験、及び証拠の代替的な情報源の利用可能性を考慮した上で、識別したリスクに対応するために想定される手続の内容

A85. 経営者がサステナビリティ情報の作成に専門家を利用した場合、業務実施者が専門家を利用するかどうかに関する判断は、以下のような要因によっても影響を受けることがある。

- 経営者の利用する専門家の業務の内容、範囲及び目的
- 経営者の利用する専門家は事業体に雇用されているか、又は事業体の依頼により業務に従事して関連するサービスを提供しているか。
- 経営者の利用する専門家の業務に対して、経営者が支配又は影響を及ぼすことが可能な程度
- 経営者の利用する専門家のコンピテンシーと能力
- 経営者の利用する専門家が、関連する専門的な業務実施基準、又は他の職業的専門家としての規定や業界の規定に従っているかどうか。
- 経営者の利用する専門家の業務に対して適用される事業体の内部統制

A86. 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。

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への関与（第42項参照）

A87. 第30項は、業務執行責任者が、業務の全過程を通じて十分かつ適切に関与することを求めている。そのような関与は、業務実施者の利用する外部の専門家の業務を利用することにも及ぶ。

A88. 業務実施者の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、第49項は、業務実施者が外部の専門家の業務を利用するための要求事項及び条件を定めている。

A89. 特定の状況では、業務実施者のファーム以外のファームが、業務実施者の保証業務に関連するサステナビリティ情報に係る業務の実施を依頼されている、又は当該業務を実施している場合がある。例えば、当該ファームが事業体の温室効果ガスの排出量、除去及び貯留に関して別個の保証業務を実施し、当該情報が保証業務の対象となるサステナビリティ情報に含まれていることがある。

A90. 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判断し、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。A22項で説明されているとおり、業務実施者が当該業務を指揮、監督及び査閲できる場合、当該業務を実施する個人（状況によっては別のファーム）は、業務チームの一員であり、業務チームに適用される要求事項が適用される。これには、関連する職業倫理に関する規定に関して第33項から第36項に定められる要求事項、並びに指揮、監督及び査閲に関して第45項から第48項に定められる要求事項が含まれる。

A91. 一方で、業務実施者のファーム以外のファームの業務が既に完了している、又は業務実施者が当該ファームの業務を指揮、監督及び査閲できない場合がある。これは、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等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ことが原因である可能性がある。そのような状況にもかかわらず、業務実施者が、当該他のファームの業務が業務実施者の保証

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、当該ファームは、A22 項に記載される他の業務実施者となり、第 51 項から第 54 項の要求事項が適用される。

割り当てられた又は利用可能な業務運営に関する資源が不十分又は不適切な場合（第 43 項参照）

- A92. 個々の業務で追加の業務運営に関する資源が必要かどうかに関する業務執行責任者の判断は、職業的専門家としての判断に係る事項であり、本 ISSA の要求事項及び業務の内容と状況の影響を受ける。業務執行責任者は、特定の状況において、品質リスクに対するファームの対応が特定の業務について有効ではないと判断することがある。これには、業務チームに割り当てられた、又は利用可能な資源が不十分である場合が含まれる。この場合、業務執行責任者は、そのような状況であることをファームの適切な者に伝達することを含む適切な措置を講じる必要がある。例えば、ファームから提供された保証ソフトウェアに、新規又は改訂後のフレームワークによって要求されるサステナビリティ情報の開示に関する新規又は改訂後の手続が組み込まれていない場合、そのような情報をファームに適時に伝達することにより、ファームは、当該ソフトウェアを迅速に更新して再公開するための措置を講じることや、業務チームが業務の実施において新しい規制に準拠することを可能にする代替の資源を提供できるようになる。
- A93. 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、業務において複数の事業体及び国又は地域にわたって作業を実施することになる場合がある。その場合、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には、特定の国又は地域の法令、言語又は文化に関する知識と経験を持つ別の業務実施者（1 人又は複数人）を関与させる必要があるかどうかの判断が含まれることがある。
- A94. 割り当てられた、又は利用可能な業務運営に関する資源が業務の状況に照らして不十分又は不適切であり、追加又は代替の資源が利用できない場合の適切な措置には、以下が含まれることがある。
- 指揮、監督及び査閲の内容、時期及び範囲に関する計画を変更する（A46 項参照）。
 - 適用される法令等において可能な場合には、経営者又はガバナンスに責任を有する者と事業体の報告期限の延長について協議する。
 - 業務執行責任者が業務に必要な資源を入手できない場合、判断の相違を解決するためのファームの方針又は手続に従う。
 - 適用される法令等において契約の解除が可能な場合、業務契約を解除するためのファームの方針又は手続に従う。

割り当てられた、又は利用可能な業務運営に関する資源の使用（第 44 項参照）

- A95. 手続を実施するためにファームにより承認されたテクノロジー・ツールを利用する場合に、業務チームに求められる責任や考慮事項がファームの方針又は手続に含まれることがある。また、アウトプットの評価や分析を行う際に、専門的な技能や知識を有する者の関与がファームの方針又は手続で求められる場合がある。ファームの方針又は手続に基づいて、業務チームは、ファームの保証手法、特定のツール及び指針を利用することが求められる場合がある。また、業務チームは、他の知的資源、例えば、業種特有の保証手法又は関連する実務上の指針等の利用が、当該業務の内容及び状況に適切かつ適合しているかを検討する場合がある。

指揮、監督及び査閲

指揮、監督及び査閲に対する業務執行責任者の責任（第 45 項参照）

- A96. ISQM 1 では、経験の浅い業務チームのメンバーが行う業務については、より経験のある業務チームのメンバーが指揮、監督及び作業の査閲を行うように計画し、実施することが要求されている。
- A97. 業務チームへの指揮、監督及び作業の査閲は、品質目標に関するファームの対応であるが、個々の業務で実施するものであり、業務執行責任者が業務の品質管理に当たり、その内容、時期及び範囲を調整する可能性がある。したがって、業務の内容及び状況を考慮すると、指揮、監督及び査閲の方法は個々の業務で異なり得る。これには、通常、ファームの方針又は手続への対処と業務固有の対応とを組み合わせる方法が含まれる。
- A98. 業務執行責任者のみで業務が実施されない場合、又は業務の内容及び状況が複雑な場合（業務チームのメンバーが複数の国又は地域にいる場合など）、業務執行責任者が指揮、監督及び査閲を業務チームの他のメンバーに割り当てる必要がある場合がある。ただし、業務の品質の管理と達成に対する業務執行責任者の全体的な責任の一環として、また、業務執行責任者が十分かつ適切に関与するために、業務執行責任者は、指揮、監督及び査閲の内容、時期及び範囲が第 46 項に準拠していることを判断する必要がある。そのような状況において、専門職員又は業務チームのメンバーは、業務執行責任者が第 46 項で規定されている判断を可能にするための情報を業務執行責任者に提供する場合がある。

指揮

- A99. 業務チームへの指揮には、以下のような責任を業務チームのメンバーに伝達することが含まれる。
- 自らの行動及びコミュニケーションを通じて、個々の業務における品質の管理と達成に貢献すること。
 - 証拠の入手と評価に当たって職業的専門家としての懐疑心を発揮する際に、証拠を鵜呑みにせず、無意識の、又は意識的な偏向に留意すること。
 - 品質の達成に対する阻害要因に対処し、業務チームに期待される対応を行うこと。例えば、予算や業務運営に関する資源の制約によって、業務チームのメンバーが計画した手続を変更したり、実施しないことがあってはならない。
 - 関連する職業倫理に関する規定を遵守すること。
 - 実施すべき作業の目的並びに立案した保証手続の内容、時期及び範囲に関する詳細な指示を理解すること。
 - 手続を実施する業務チームの各メンバーの責任並びに業務チームの経験の浅いメンバーの作業を指揮、監督及び査閲する業務チームのより経験のあるメンバーの責任

監督

A100. 監督には、以下のような事項が含まれる。

- 以下の監視を含む、業務の進捗状況を把握すること。
 - 業務計画に対する進捗
 - 作業の目的が達成されているかどうか。
 - 割り当てられた業務運営に関する資源が継続して適切であるか。
- 業務の実施中に生じた論点に対して適切な措置を講じること。これには、例えば、当該論点が当初の想定よりも複雑な場合に、立案した手続を業務チームのより経験のあるメンバーに再度割り当てることが含まれる。
- 業務の過程で専門的な見解の問合せが必要な事項又はより経験のある業務チームのメンバーの検討を必要とする事項を特定すること。
- 業務チームのメンバーの技能又はコンピテンシーの向上を支援するための指導や OJT を行うこと。
- 業務チームのメンバーが報復を恐れることなく懸念を提起する環境を整備すること。

査閲

A101. 業務チームの作業の査閲を行う場合には、例えば、以下の事項を考慮する。

- ファームの方針又は手続、職業的専門家としての規定並びに適用される法令等に従って作業を行っているかどうか。
- 重大な事項を詳細に検討しているかどうか。
- 専門的な見解の問合せを適切に実施しており、その結論を文書化し、かつその結論に従って業務を実施しているかどうか。
- 手続の種類、時期及び範囲を変更する必要があるかどうか。
- 到達した結論は、実施した作業によって裏付けられているか、またそれが適切に調書に記載されているかどうか。
- 入手した証拠は、業務実施者の結論の基礎となる十分かつ適切なものであるかどうか。
- 手続の目的は達成されているかどうか。

指揮、監督及び査閲の内容、時期及び範囲の判断（第 46 項参照）

A102. 業務チームのメンバーへの指揮、監督及びその作業の査閲を行うことは、業務執行責任者が本 ISSA の要求事項を満たし、第 166 項 (d) (i) に準拠して業務の全過程を通じて十分かつ適切に関与しているという結論を裏付ける。

A103. 指揮、監督及び査閲の方法は、例えば、以下の状況に応じて異なることがある。

- 事業体及びサステナビリティ事項に関する業務チームのメンバーの過去の経験
- 業務の複雑性

- (合理的保証業務における) 評価した重要な虚偽表示リスク
- 業務を実施する各業務チームのメンバーのコンピテンシーと能力
- 実施した作業の査閲の想定される方法 (リモート又は対面)
- 業務チームの構成及び業務チームのメンバーの拠点
- 業務チームのメンバーの所属先が、業務実施者のファーム、他のネットワーク・ファーム、又は他の業務実施者のいずれであるか

調書の査閲 (第 47 項参照)

A104 業務執行責任者は、業務の全過程を通じて、適切な段階で調書を適時に査閲することにより、業務実施者の報告書の日付以前に重大な事項について納得した上で解決することが可能となる。業務執行責任者は、必ずしも全ての調書を査閲する必要はない。

A105. 業務執行責任者は、業務チームによる重大な判断を特定する際に、職業的専門家としての判断を行使する。ファームの方針又は手続には、重大な判断であると通常想定される事項が明記されている場合がある。重大な判断には、業務の計画と実施、及び業務チームが到達した結論に関連する事項が含まれることがある。

重大な判断の例：

- 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及び保証業務の範囲が適切かどうか。
- 限定的保証業務の場合には、業務実施者が意味のある保証水準を得ることによってその達成を期待するような、業務の合理的な目的が存在するかどうか。
- 適用される規準の適合性
- 重要性に関する事項等、業務の計画
- 以下を含む業務チームの構成に関する事項
 - 業務で対処する一つ以上のサステナビリティ事項に関する専門知識を有する業務執行責任者及び専門職員
 - サービス・デリバリー・センターの人員の利用
- 外部の専門家を含む業務実施者の利用する専門家を利用するかどうかの判断
- 他の業務実施者の作業を利用するかどうかの判断 (業務に対する当該作業の関連性を含む。)
- 契約の新規の締結及び更新プロセスにおいて得られた情報の業務チームによる検討及びその情報への対応案
- 業務チームのリスク手続。(合理的保証業務における) 重要な虚偽表示リスク、又は(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が高い開示情報の識別において、業務チームによる重大な判断を必要とする状況を含む。
- 経営者の重大な判断を伴う業務領域に関して業務チームが実施した手続の結果
- 業務実施者の利用する外部の専門家又は他の業務実施者の業務及びその業務から導き

出された結論に対する業務チームの評価

- 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）
 - 誰がどこから証拠を入手する必要があるかに関して提案された業務の方法
 - 他の業務実施者の関与に関する意思決定。例えば、合理的保証業務において、他の業務実施者が、サステナビリティ情報の重要な虚偽表示リスクが高いと評価された領域の作業を実施する場合における、他の業務実施者に対する指揮、監督及びその作業の査閲の方法を含む。
- 業務の実施中に識別した、修正された又は未修正の虚偽表示に関する重大性の判断及びその対処
- 業務実施者による除外事項付結論を含む、保証報告書に影響する可能性のある事項の評価

A106. 業務執行責任者は、その他の事項に関する査閲の要否を決定する際に、例えば以下に基づいて、職業的専門家としての判断を行使する。

- 業務の内容と状況
- 査閲の対象の作業を実施した業務チームのメンバー
- 最近の検証における指摘事項
- ファームの方針又は手続における要求事項

正式な書面によるコミュニケーションの査閲（第 48 項参照）

A107. 業務執行責任者は、業務の内容及び状況を考慮して、書面によるコミュニケーションの内容のうち、査閲の対象とするものを決定する際に、職業的専門家としての判断を行使する。例えば、業務の通常の実施過程において行われる業務チームと経営者とのコミュニケーションの内容を業務執行責任者が査閲する必要はないと判断することがある。

業務実施者の利用する外部の専門家の業務の利用（第 49 項参照）

A108. 業務実施者は、表明した保証業務の結論に対して単独で責任を負っており、この責任は、業務実施者が外部の専門家の業務を利用しても軽減されない。それでもなお、外部の専門家の業務を利用する業務実施者が、本 ISSA に従い、当該専門家の業務が業務実施者の目的にとって適切であると結論づけた場合には、業務実施者は、当該専門家による専門分野での指摘事項又は結論を、適切な証拠として受け入れることができる。

A109. 第 49 項の要求事項を満たすための手続の種類、時期及び範囲は、状況によって異なる。関連する考慮事項には以下が含まれる。

- 保証業務における専門家の業務の重大性（A110 項及び A111 項も参照）
- 専門家の業務が関係する開示情報の性質
- 専門家の業務が関係する、（合理的保証業務における）サステナビリティ情報の重要な虚偽表示リスク、又は（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が高い開

示情報

- 専門家が以前に実施した業務に関する業務実施者の知識と経験

A110. 業務実施者が外部の専門家の業務を利用する場合には、業務契約の新規締結又は更新の段階で、第 48 項の要求する手続の一部を実施することが適切になることがある。これは特に、業務実施者の利用する外部の専門家の業務がその他の専門職員の業務と全面的に一体化する場合や、外部の専門家の業務が業務の初期段階、例えば、計画立案及びリスク手続の過程で利用される場合に当てはまる。

A111. 業務実施者の利用する外部の専門家のコンピテンシー、能力及び客観性は、外部の専門家の業務が業務実施者の目的に照らして適切であるかどうかにより重大な影響を与える要因である。業務実施者の利用する外部の専門家のコンピテンシー、能力及び客観性に関する情報は、様々な情報源によってもたらされることがある。

例：

- 当該専門家が以前に提供した業務を利用した経験
- 当該専門家との討議
- 当該専門家の業務に精通している他の業務実施者等との討議
- 当該専門家の資格、専門家団体又は業界団体への加入状況、開業免許等に関する情報
- 専門家の業務が、専門的な業務実施基準又は他の職業的専門家としての規定や業界の規定（例えば、専門家団体又は業界団体の倫理規則及びその他会員が遵守すべき規定、資格認定団体による認定基準）の対象になるかどうかの理解
- 当該専門家が公表した論文又は著作物

A112. 客観性に対する阻害要因が許容可能な水準にあるかどうかの評価は、業務実施者の利用する外部の専門家の役割と保証業務に関連した当該専門家の業務への影響度に依存することがある。例えば、予定した業務実施者の利用する外部の専門家が、サステナビリティ情報の作成に重大な役割を果たした特定の者であった場合、阻害要因を生じさせている状況を除去できない、又はセーフガードにより阻害要因を許容可能な水準まで軽減できない状況が存在することがある。

A113. 業務実施者が外部の専門家の客観性を評価する場合、以下を実施することがある。

- 当該専門家の客観性に影響を与える可能性のあるような、当該専門家と適切な当事者との間の利害関係に気が付いているかどうか、適切な当事者にも質問する。
- 当該専門家に適用される職業的専門家としての規定を含め、適用可能なセーフガードについて当該専門家と討議し、セーフガードが阻害要因を許容可能な水準に軽減するために適切であるかどうかを評価する。専門家との討議の対象となる利害関係には、以下が含まれる。
 - 経済的利害関係
 - 事業上及び個人的な関係
 - 当該専門家による他のサービスの提供

業務実施者の利用する外部の専門家が認識している事業体又は業務依頼者との利害関係について、業務実施者が当該専門家から書面による陳述を入手することが適切な場合もある。

A114. 業務実施者は、業務実施者の利用する外部の専門家の専門分野に関して十分に理解することにより、以下が可能になる。

- (a) 業務実施者の目的に照らして専門家の業務の内容、範囲（適用される重要性を含む。）、及び目的について業務実施者の利用する専門家と合意する。
- (b) どのような仮定、データ及び方法（該当する場合はモデルを含む。）が業務実施者の利用する専門家によって利用されているか、また、それらが専門家の専門分野において一般に認められており、当該業務の状況にとって適切であるかどうかを理解する。
- (c) 業務実施者の目的に照らして専門家の業務の適切性を評価する。

A115. 業務実施者と外部の専門家との合意には、以下のような事項を含めることが適切なことがある。

- 業務実施者及び専門家のそれぞれの役割と責任
- 専門家が提出する報告書の様式を含め、業務実施者と専門家との間のコミュニケーションの内容、時期及び範囲
- 専門家が守秘義務を遵守する必要性

A116. 業務実施者が、業務実施者の目的に照らして、業務実施者の利用する外部の専門家の業務の適切性を評価する場合、以下の事項が関連することがある。

- 専門家の業務での指摘事項又は結論の適合性及び合理性及び他の証拠との整合性
- 専門家の業務に重大な仮定及び方法が採用されている場合には、それらの仮定及び方法についての個々の状況における適合性及び合理性
- 専門家の業務にとって重大な基礎データを利用する場合には、当該基礎データの目的適合性、網羅性及び正確性

他の業務実施者の業務の利用（第 51 項から第 54 項参照）

A117. 業務を計画及び実施する際、業務実施者は、他の業務実施者の業務を利用しようとすることがある。業務実施者は、他の業務実施者の業務が保証業務の目的に照らして適合性及び適切性を有するかどうか、及びその状況において利用できる他の業務実施者の業務の内容と範囲を決定する際に、職業的専門家としての判断を行使する。第 51 項に従って他の業務実施者の業務を評価するための業務実施者の手続の範囲は、以下の影響を受ける。

- 業務実施者の保証業務に対する当該業務の全体的な重大度。例えば、業務実施者が他の業務実施者の業務を利用して証拠を入手しようとする開示情報のサステナビリティ情報全般に対する重大度が高いほど、業務実施者の手続はより広範になる可能性が高い（これには、他の業務実施者とのコミュニケーション、及び第 54 項に従って当該業務実施者の業務に関する追加的な調書を査閲する必要性を判断することが含まれる。）。
- 業務実施者が他の業務実施者及びその業務にアクセスする能力。例えば、他の業務実施者の業務が事業体の組織境界外の情報に関連する場合、その情報の場所が事業体のバリューチェーンの下流であるほど、事業体の経営者又は業務実施者が他の業務実施者の業務へのアクセスに対して影響力を発揮できる可能性は低くなる。A125 項は、他の

業務実施者の業務の利用に関連して、業務範囲の制約が生じる可能性のある状況を説明している。

A118. A108 項から A116 項は、業務実施者の利用する外部の専門家の業務を利用する際の指針を提供しているが、特に A109 項及び A116 項に記載されている考慮事項は、他の業務実施者の業務を利用する際にも役立つことがある。

A119. 通常、関連する職業倫理に関する規定には、他の業務実施者の業務に適用される独立性に関する要求事項が定められている。他の業務実施者の方針及び手続が、どの程度他の業務実施者の独立性を確保するものであるか及び他の業務実施者のコンピテンシーの水準は、他の業務実施者の業務を利用するかどうか、利用する場合にはその状況において適切となる当該業務の内容及び範囲を判断する上で、特に重要である。他の業務実施者に対し、独立性に関する当該業務実施者の方針又は手続、及びコンピテンシーと能力について質問することは、他の業務実施者の独立性が確保されているかどうか、及び他の業務実施者が業務実施者の目的に照らして必要なコンピテンシーを備えているかどうかを評価する際に役立つことがある。

A120. また、A111 項に記載されている、業務実施者の利用する専門家の業務に関連する情報源も、他の業務実施者のコンピテンシーと能力を評価する際に関連することがある。他の業務実施者が、業務実施者と同じネットワークの他のファームであり、共通のネットワークの要求事項の対象となる、又は共通のネットワーク・サービスを利用している場合、業務実施者は、当該ネットワークの要求事項（例えば、専門的な研修又は採用に関する要求事項や共通の手法及び関連する実施ツールの使用を求める要求事項）に依拠することができる場合がある。

A121. 他の業務実施者の業務の内容及び目的が、業務実施者の目的に照らして適切であるかどうかの評価には、以下に関する理解が含まれることがある。

- 業務の内容及び合理的な目的が存在するかどうか。
- 適用される規準
- 重要性を含む業務の範囲
- その業務が限定的保証業務であるか、合理的保証業務であるか。
- 実施された業務が品質管理に対処するようにデザインされたファームの方針又は手続に基づいているかどうか。

A122. 業務チームが他の業務実施者にコミュニケーションを要請することのある関連事項には、以下が含まれる。

- 他の業務実施者が、独立性及び職業的専門家としてのコンピテンシーを含め、業務に関連する職業倫理に関する規定を遵守したかどうか。
- サステナビリティ情報に重要な虚偽表示をもたらす可能性がある違法行為に関する情報
- 業務の過程で他の業務実施者が識別した、明らかに僅少でない未修正の虚偽表示のリスト
- 関連情報の作成に偏向が存在する兆候
- 業務の過程で他の業務実施者が識別した、内部統制の重要な不備に関する説明
- 他の業務実施者が事業体に報告した、又は報告を予定している、不正又は不正の疑いを

含むその他の重大な事項

- サステナビリティ情報に関連する、又は他の業務実施者が事業体から入手した経営者確認書に記載された例外的な事項を含む、他の業務実施者が業務チームの注意を喚起したいと考えるその他の事項
- 他の業務実施者の手続実施結果、結論又は意見

A123. 業務実施者は、他の業務実施者のコミュニケーションが業務実施者の目的に照らして十分ではないと判断した場合、例えば、以下を考慮する場合がある。

- 追加的な協議又は会議等を通じて、他の業務実施者から追加的な情報を入手できるかどうか。
- 他の業務実施者の追加的な調書を査閲することで、業務実施者にさらなる情報がもたらされる可能性があるか。
- 業務チームによる追加的な手続の実施が必要な可能性があるか。
- 他の業務実施者のコンピテンシー又は能力についての懸念があるかどうか。

A124. 他の業務実施者の追加的な調書を査閲するかどうかの業務実施者の判断には、以下の考慮事項が含まれることがある。

- 他の業務実施者が実施する業務の内容、時期及び範囲
- 他の業務実施者のコンピテンシー及び能力
- サステナビリティ情報にとって重要な事項について他の業務実施者が行った重大な判断、及びサステナビリティ情報にとって重要な、他の業務実施者の手続実施結果又は結論

A125. 業務実施者が以下を実施できない場合、業務範囲の制約が存在する。

- (a) 他の業務実施者の業務から、業務実施者の目的に照らして適切となる証拠を入手する。
- (b) 業務実施者が他の業務実施者の業務を証拠として利用しようとした開示情報に関し、十分かつ適切な証拠を代替的な方法で入手する。

そのような場合、業務実施者は、第 165 項に従って業務及び保証報告書への影響を考慮する。

内部監査機能の作業の利用（第 55 項参照）

A126. 業務の目的に照らして内部監査機能の作業を利用できるかどうかを判断する際、最初に検討すべき事項は、業務実施者が利用を計画する内部監査機能の作業（実施済又は実施予定の作業の両者を含む。）の種類及び範囲が、業務実施者の業務に対するアプローチと適合しているかどうかである。

A127. 内部監査機能の組織内での位置付け及び関連する方針と手続が、内部監査人の客観性を裏付ける程度、並びに内部監査機能のコンピテンシーの水準は、内部監査機能を利用できるかどうか、利用できる場合には利用する作業の種類及び利用する程度を適切に判断する上で特に重要である。

A128. 内部監査機能が、組織的かつ規律あるアプローチを適用しているかどうかの業務実施者の評価に影響する要因には、例えば以下の事項がある。

- 事業体の規模及び状況に応じて、リスク評価、内部監査手続書、内部監査調書の作成及び報告等に関する文書化されたガイダンスが適切に作成、保管、利用されているかどうか。
- 内部監査機能に関して、適切な品質管理の方針及び手続が適用されているか。適切な品質管理の方針及び手続には、例えば、方針及び手続のうち内部監査機能に適用可能な方針及び手続（例えば、「リーダーシップ」、「人材」、「業務の実施」に関連するもの）又は専門職団体が設定した内部監査人に関する基準において規定されている品質管理の要求事項がある。専門職団体の規定には、例えば定期的な外部の品質評価の実施に関する要求事項が含まれていることがある。

モニタリング及び改善（第 58 項参照）

A129. 業務執行責任者は、ファームから伝達された、ファームのモニタリング及び改善プロセスからの情報とその情報が業務にどのように影響を与えているかを検討し、識別された不備に対処するためにファームによってデザイン及び適用された是正措置を考慮の上で、当該業務の内容及び状況に関連する場合には業務チームに伝達することがある。また、業務執行責任者は、個々の業務において、例えば、以下の追加の是正措置が必要かどうかを判断することがある。

- 業務実施者の利用する専門家の関与
- 不備が識別された業務領域における指揮、監督及び査閲の強化とその内容、時期及び範囲の改善

識別された不備が業務の品質に影響を与えない場合（例えば、業務チームが利用しなかったテクノロジー資源に関連する場合）、追加の措置が必要ではないことがある。

A130. ファームが定めた品質管理システムに不備が存在した場合であっても、個々の保証業務が職業的専門家としての基準及び適用される法令等を遵守して実施されなかったこと、又は業務実施者の保証報告書が適切ではなかったことを必ずしも示すものではない。

不正及び違法行為

不正（第 59 項参照）

A131. 職業的専門家としての懐疑心は、入手した情報と証拠が、不正による重要な虚偽表示が存在する可能性を示唆していないかどうかについて継続的に疑問をもつことを必要としている。これには、証拠として利用する情報の信頼性の検討、及び関連する場合には、当該情報の作成と管理に関する内部統制の検討が含まれる。不正の持つ特性から、情報の省略や意図的な偏向など、不正による重要な虚偽表示を検討する場合には、業務実施者の職業的専門家としての懐疑心は特に重要である。A296 項は、サステナビリティ情報に関する不正による重要な虚偽表示の例を示している。第 116L 項、第 116R 項、第 117 項及び第 118 項は、識別された不正又は不正の疑いに関して、業務実施者に要求される対応について記載している。

違法行為（第 60 項参照）

A132. 関連する職業倫理に関する規定には、識別された違法行為又はその疑いを適切な階層の経営者又はガバナンスに責任を有する者に報告することを求める要求事項が含まれることがある。国又は地域によっては、法令等により、業務実施者が一定の事項についてサステナビリティ事項に責任を負う者、経営者、又はガバナンスに責任を有する者にコミュニケーションを行うことが制限されている場合がある。法令等により、違法行為又はその疑いのある行為について、事業体に注意喚起することを含め、適切な規制当局による調査を害するおそれのあるコミュニケ

ーションやその他の行為の実施を明確に禁止していることがある。このような状況では、業務実施者が検討する事項は複雑であり、業務実施者が法律専門家に助言を求めることが適切と考えることがある。

A133. 法令等又は関連する職業倫理に関する規定は、

- (a) 事業体の外部の適切な規制当局に違法行為又はその疑いを報告することを業務実施者に要求することがある。
- (b) 状況に応じて事業体の外部の適切な規制当局に報告することが適切となるような責任を定めている場合がある。

A134. 状況によっては、事業体の外部の適切な規制当局に違法行為又はその疑いを報告することが、以下の理由により、要求されている、又は適切である場合がある。

- (a) 法令等又は関連する職業倫理に関する規定が業務実施者に報告を要求している場合
- (b) 業務実施者が、関連する職業倫理に関する規定に基づき違法行為又はその疑いに対処するために、適切な規制当局に報告することが適切だと判断した場合
- (c) 法令等又は関連する職業倫理に関する規定により、業務実施者が報告する権利を有している場合

A135. 法令等又は関連する職業倫理に関する規定に基づく違法行為又はその疑いの報告には、業務実施者が業務を実施した際に遭遇した、又は知ることとなった違法行為で、サステナビリティ情報に影響しない行為が含まれることがある。本 ISSA の下では、業務実施者はサステナビリティ情報に影響する範囲を超えて法令等を理解することは期待されない。しかし、法令等又は関連する職業倫理に関する規定は、業務実施者が違法行為に対応する際に知識、職業的専門家としての判断及び専門知識を適用することを想定している場合がある。ある行為が実際の違法行為となるかどうかは、最終的には裁判所による司法判断に属する事項である。

A136. 法令等又は関連する職業倫理に関する規定に基づく業務実施者の守秘義務により、違法行為又はその疑いを事業体の外部の適切な規制当局に報告することが禁止されている場合もある。一方で、事業体の外部の適切な規制当局に違法行為又はその疑いを報告することが、関連する職業倫理に関する規定に基づく守秘義務の違反とは見なされない場合もある。

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（第 62 項参照）

A137. 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に伝達することが適切である可能性がある重大な事項には、以下が含まれる。

- 識別された不正又は法令違反又はその疑い
- 識別された内部統制の不備
- サステナビリティ情報を作成する際の経営者の偏向
- 経営者と協議した、又は経営者に伝達した重大な事項
- 経営者が修正を拒否したサステナビリティ情報又はその他の記載内容の重要な虚偽表示
- 業務期間中に直面した著しく困難な状況

A138. 経営者と協議した、又は経営者に伝達した重大な事項には、以下の事項が含まれることがある。

- 当年度中に発生した重大な事象又は取引
- 経営者による専門家の業務の利用又は外部の情報源から入手した情報に対する懸念
- 経営者の見解と相違がある重大な事項

A139. 業務期間中に直面した著しく困難な状況には、例えば、以下の事項が含まれる。

- 担当者の不在又は経営者の消極的な姿勢等により、経営者からの手続の実施に必要な情報提供が著しく遅延すること。
- 不合理に短い期間内に業務を終了することが求められること。
- 十分かつ適切な証拠を入手するために広範囲で想定外の作業が必要となること。
- 想定していた情報が入手できないこと。
- 経営者が業務実施者に制約を課すこと。

場合によっては、これらの困難な状況は、除外事項付結論につながる業務範囲の制約となる場合がある。

公共部門の事業体に特有の考慮事項

A140. 公共部門の業務実施者は、違法行為若しくはその疑いを立法機関若しくはその他の統治機関に報告すること、又は業務実施者の報告書において報告することを義務付けられることがある。

調書

包括的な文書化の要求事項

調書の様式、内容及び範囲（第 63 項から第 65 項参照）

A141. 経験豊富なサステナビリティ保証の業務実施者とは、サステナビリティ保証の実務経験を有し、以下の事項について相当程度理解しているファーム内又はファーム外の者をいう。

- (a) 保証のプロセス
- (b) ISSA 及び適用される法令等
- (c) 事業体の事業内容に関連する経営環境
- (d) 事業体の属する産業における保証及びサステナビリティ報告に関する事項

A142. 調書を十分かつ適切な記録として適時に作成することにより、保証業務の品質が向上し、業務実施者の報告書の発行前に入手した証拠及び到達した結論を適切に査閲し、評価することが可能となる。なお、保証手続の実施から時間が経過した後で作成される調書は、手続実施時に適時に作成される調書に比べ正確でない場合がある。

A143. 調書の様式、内容及び範囲は、以下の事項を考慮して決定する。

- 事業体の規模や複雑性
- 保証業務の範囲及び実施する手続の種類。例えば、通常、以下の場合には調書の範囲は小さくなる。
 - 合理的保証業務と比較した場合の限定的保証業務

- (保証業務の範囲にサステナビリティ情報の全てではなく、特定の部分のみ含まれる場合)
 - (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が高い開示情報の範囲又は(合理的保証業務における) 識別及び評価された重要な虚偽表示リスク
 - 入手した証拠の重大性の程度
 - 識別した例外の内容及び範囲
 - 実施した作業結果の調書や入手した証拠からは結論を明確に読み取れない場合における、結論や根拠を文書化する必要性
 - 使用した保証の手法及びツール

A144. 重大な事項であるか否かの判断に際して、事実と状況を客観的に分析する必要がある。重大な事項には、以下のものが含まれる。

- (合理的保証業務において) リスクが高いと評価されることにつながる事項
- 手続を実施した結果、サステナビリティ情報の重要な虚偽表示の可能性を示す事項、又は合理的保証業務において業務実施者による従前の重要な虚偽表示リスクの評価や当該リスクに対する業務実施者の対応を修正する必要性を生じさせる事項
- 業務実施者の必要な手続の実施に重大な支障をきたした状況
- 除外事項付結論の表明につながる可能性がある、又は保証報告書に強調事項を含めることとなる可能性がある手続実施結果

A145. 重大な事項の調書の様式、内容及び範囲の決定において重要となる要素として、手続の実施及び結果の評価における職業的専門家としての判断の程度がある。職業的専門家としての重大な判断について文書化することにより、業務実施者の結論を説明するため、また当該判断の質を高めるために役立つ。

A146. 職業的専門家としての判断の行使に関して調書を作成することが適切である状況には、以下の事項にとって重大な事項及び判断が含まれる。

- 要求事項として、一定の情報又は要素について業務実施者が「考慮しなければならない」と記載されており、かつ、特定の業務の関連でその考慮が重大である場合には、業務実施者の結論の論理的根拠
- 判断の合理性 (例えば、重大な見積りの合理性) に関する業務実施者の結論の根拠
- 業務実施者が保証業務の過程である証憑書類が真正でないと疑われる状況を識別し、追加調査の手続を行った場合、証憑書類の真正性について業務実施者が結論を表明するための根拠

A147. 業務において検討された事項又は職業的専門家としての判断の全てを文書化することが必要であるわけではなく、実務的でもない。さらに、業務実施者は保証業務ファイルに含まれる文書により、要求事項に従っていることが示されているのであれば、別途、チェックリストなどにより要求事項に従っていることを文書化する必要はない。

A148. 実施した手続を査閲した者の文書化を求める要求事項は、個別の調書に査閲の証拠を含める必要性を意味するものではない。しかし、当該要求事項は、いつ、誰が、どの手続を査閲したの

かを文書化することを意味する。

A149. 経営者、ガバナンスに責任を有する者、及びその他の者との重大な事項に関する協議の調書には、業務実施者による記録だけではなく、事業体の構成員が作成し、業務実施者が確認した議事録等のその他の適切な記録が含まれることがある。なお、業務実施者が重大な事項について協議するその他の者には、事業体のその他の構成員、及び事業体に専門的な助言を提供する者等、外部の当事者が含まれることがある。

業務ファイルの最終的な整理（第 66 項参照）

A150. ISQM 1（又は 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規定若しくは法令等）は、ファームに、調書を保証報告書提出日後に適時に整理するという品質目標を設定することを要求している。なお、調書ファイルの最終的な整理を完了する期限は、通常、保証報告書の日付から 60 日を超えないものとされている。

A151. 保証報告書の日付後に行う業務ファイルの最終的な整理は、事務的な作業であり、新たな手続を実施したり、新たな結論を導き出すことを含まない。しかし、事務的な作業の範囲である限り、最終的な整理の段階で調書に変更を加えることができる。そのような変更には、例えば以下の事項が含まれる。

- 差し替えられた調書の削除や廃棄
- 調書を分類したり、順序をそろえたり、リファレンス（参照番号）を付ける作業
- ファイル整理の手続に関する完了チェックリストへのサイン
- 業務実施者が保証報告書の日付前に入手し、業務チームメンバーと討議して合意した証拠を文書化する作業

A152. ISQM 1（又は 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規定若しくは法令等）は、調書はファーム自らの必要性を満たし、また、法令等、関連する職業倫理に関する規定及び職業的専門家としての基準を遵守するために適切に維持及び保存することに対処する品質目標を設定することを求めている。なお、調書の保存期間は、通常、保証報告書の日付から 5 年以上とされている。

品質管理に関する調書（第 68 項参照）

A153. 業務の品質の達成にリスクをもたらす可能性のある状況に対処する場合、職業的専門家としての懐疑心の発揮及び業務実施者の検討の文書化が重要となることがある。例えば、ファームが認識していれば契約の締結を辞退する原因となるような情報を業務執行責任者が入手した場合（第 28 項参照）、調書には、業務チームがその状況にどのように対処したかに関する説明を含めることがある。

保証業務の前提条件

前提条件が満たされているかどうかの判断

業務の状況に関する予備知識の入手（第 69 項参照）

A154. 第 17 項(j)で定義される業務の状況に関する業務実施者の予備知識は、業務の実施で要求される理解とは性質が異なり、その範囲も限定的であることがあり、以下の事項が含まれることが

ある。

- 例えば以下のように、開示情報の種類によって保証の水準が異なるかどうか。
 - 社会的なトピックに関連する開示情報については限定的保証、及び環境のトピックに関連する開示情報については合理的保証
 - 社会的なトピックに関するリスクと機会に関連する開示情報については限定的保証、及び社会的なトピックに関連する開示情報の作成プロセスについては合理的保証
- 適用される規準がどのように選択又は策定されたか。
- 保証業務の範囲に含まれるサステナビリティ情報が、報告されることが想定されるサステナビリティ情報の全てでない場合には、その理由
- サステナビリティ情報の表示方法（例えば、規制当局への提出書類又は独立の報告書に含まれる等）
- その他の事項（例えば、保証業務に重大な影響を及ぼす可能性のある事象、取引、状況及び慣行等）

A155. 業務実施者は、業務の状況に関する予備知識を得るに当たり、以下のような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連する可能性のある事項に気づくことがある。

- サステナビリティ事項が複雑かつ多様であり、開示情報は定量的であるよりも定性的である、又は過去の情報よりも将来予測情報が多い。
- サステナビリティ情報を作成する事業体のプロセス、又は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その他の構成要素が、完全に開発されていない恐れがある。
- 規準が枠組みの一部の側面のみで構成されている（すなわち枠組み全体ではない）、複数の枠組みの中から選択されている、又は事業体が策定した規準が含まれている。
- 報告されることが想定されるサステナビリティ情報が、その状況において合理的に報告できる情報の一部しか含んでいない。
- 提案されている保証業務の範囲が特定のサステナビリティ事項に限定されており、経営者又はガバナンスに責任を有する者によって決定されている（すなわち、保証業務の範囲に含まれるサステナビリティ事項の選択において、経営者の偏向が存在する可能性がある。）。

報告されることが想定されるサステナビリティ情報に関する予備知識の入手（第 69 項(a)参照）

A156. 業務実施者は、報告されることが想定されるサステナビリティ情報に関する予備知識を得るに当たり、報告されるトピック及びトピックの側面、並びに報告の境界線が、適切なプロセスを通して経営者によって決定されているかどうか、又は決定される予定であるかどうかを考慮することができる。

A157. 報告するトピック及びトピックの側面を特定し選択する事業体のプロセスは、経営者が設定するか、サステナビリティ報告の枠組みの要求事項に準拠して適用されることがある。当該プロセスは、「報告トピックを特定するプロセス」、「重要性評価」、「重要性プロセス」等と呼ばれることが多い。ただし、この場合の重要性の概念は、業務実施者の重要性とは異なる。本 ISSA の

目的においては、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（第 91 項を参照）。

提案される保証業務の範囲に関する予備知識の入手（第 69 項(b) 参照）

A158. 保証業務の範囲は、事業体によって報告されることが想定されるサステナビリティ情報の全部（例えば、事業体のサステナビリティ報告書）に及ぶ場合もあれば、一部（例えば、製品リサイクル率に関する主要業績指標の保証等、特定の開示情報に限定される場合）の場合もある。また、提案される保証業務の範囲には、報告されるサステナビリティ情報によってカバーされる報告の境界線が含まれることもあれば、報告の境界線内の特定の国又は地域、事業体、事業活動又は施設のみが含まれることもある。

A159. 保証業務の範囲に含まれる報告の境界線は、法令等又は職業的専門家としての規定によって定められることもあれば、適切な当事者によって決定されることもある。業務実施者は、保証業務の範囲に関する予備知識を得るに当たり、以下の事項を考慮することがある。

- 報告の境界線が、事業体、複数の事業体、事業体のバリューチェーン、特定の国又は地域、活動、事業活動、事業所又は施設に関連するかどうか。
- 報告の境界線が、事業体の業務上の支配の域を超えているかどうか。
- 報告の境界線が、フレームワーク又は事業体が策定した規準において設定されているかどうか。
- 報告の境界線が、様々なトピック、トピックの側面、又は開示情報にわたって整合しているかどうか。また、整合していない場合でも、その不整合が適用される規準に基づき適切かどうか。

役割と責任の適合性（第 70 項(a) 参照）

A160. 保証業務の当事者は以下の三者である。

- (a) 業務依頼者
- (b) 業務実施者
- (c) 想定利用者

A161. 業務の当事者が三者に満たない場合、*保証業務の国際的な枠組み*に基づく保証業務の全ての要素を満たすことはできない。そのような場合の業務実施者の対応には、以下の事項が含まれることがある。

- 三者の関係を反映するために契約条件を変更するよう業務依頼者に要請する。
- コンサルティング業務として業務を実施する。
- 合意された手続業務を実施する、又は契約の締結を辞退する。

サステナビリティ情報に対する合理的な基礎（第 70 項(a) 参照）

A162. 経営者又は適切となる場合にはガバナンスに責任を有する者がサステナビリティ情報に対する合理的な基礎を有しているかどうかを評価する際、業務実施者は、重要な虚偽表示のないサステナビリティ情報の作成を可能にする、強固な内部統制を伴う正式なプロセスがあるかどうか

かを考慮することがある。何が合理的な基礎を構成するかは、サステナビリティ情報が扱うサステナビリティ事項の内容及びその他の業務の状況によって異なる。

A163. 提案される保証業務の範囲に含まれず、よってその他の記載内容となるサステナビリティ情報を作成する経営者のプロセスに不備があることに業務実施者が気づいた場合、経営者又は適切となる場合にはガバナンスに責任を有する者が、この情報を報告する合理的な基礎を有していないことを示唆している可能性がある。その場合、その他の記載内容に関する本基準の要求事項に関する事項（第 156 項から第 158 項）は、業務実施者による契約の締結に影響する。

適切なサステナビリティ事項（第 71 項参照）

A164. 業務の範囲に含まれるサステナビリティ事項が適切であるかどうかは、保証水準の影響を受けない。すなわち、サステナビリティ事項が合理的保証業務において適切でない場合には、限定的保証業務においても適切ではなく、その逆もまた同様である。そのため、合理的保証業務において不適切なサステナビリティ事項は、業務を限定的保証業務に変更することでは克服できない。

A165. サステナビリティ事項が適切であるかどうか、及び十分かつ適切な証拠を入手できるかどうかを評価する際、業務実施者は、サステナビリティ事項の特性（すなわち、定性的か定量的か、事実に基づいているか判断に基づいているか、過去情報か将来予測情報か、一時点に関連するか一定の期間を対象とするか）や報告の境界線等の事項を考慮することがある。

規準の適合性及び利用可能性（第 72 項参照）

一部のサステナビリティ事項にのみ適合する規準（第 72 項(a)参照）

A166. 保証業務の対象になる全てのサステナビリティ情報に適合する規準はないものの、業務実施者がサステナビリティ情報の中で規準が適合する一つ以上の開示情報を特定できる場合、当該開示情報に関する保証業務を実施することができる。

規準の情報源（第 72 項(b)参照）

A167. 規準には、以下のようなものがある。

- (a) 以下に該当するフレームワーク
 - (i) 法令又は規則等によって定められたもの
 - (ii) 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もの
 - (iii) 透明性のある適切な手続を経ずに業界団体が独自に策定しているもの
 - (iv) 学術的な刊行物で公表されているもの
 - (v) 特許又は著作権による保護を受ける目的で開発されたもの
- (b) 事業体が策定した規準
- (c) フレームワークと事業体が策定した規準の組合せ

A168. 業務実施者は、規準の情報源を評価するに当たり、事業体が一つ以上の枠組みの中から規準を特定し選択したのか、又は規準の全部若しくは一部を策定したのかを考慮することがある。

A169. 規準が複数の枠組みの中から選択された場合、又は事業体が策定した規準が使用される場

合、業務実施者による規準の適合性評価はより広範囲にわたることがあり、業務実施者は、当該規準の選択又は策定における主観性又は経営者の偏向が生じる機会を考慮する必要がある可能性がある。

A170. 法令等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、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推定される。しかし、フレームワークがサステナビリティ事項の測定又は評価に関する原則や概念を定めているものの、事業体の状況において目的適合性と完全性を確保するのに必要な具体性を欠いている場合、当該規準は単独では適合しないことがある。その場合、以下を確保するために、追加のフレームワーク又は事業体が策定した規準によって当該規準を補完する必要がある可能性がある。

- サステナビリティ情報で扱うサステナビリティ事項の範囲に関して十分に規定されている。
- 事業体が属する産業や国又は地域、若しくは報告されるサステナビリティ情報に関するその他の要素に対処している。
- 期待又は判断に関する曖昧な記述を避ける。

A171. 業務実施者は、フレームワークを識別するため、又は事業体が策定した規準を策定するために事業体に従ったプロセスを考慮することがある。これには、プロセスが以下に該当するかどうかの考慮が含まれる。

- サステナビリティ情報の目的に対処している。
- 透明性が確保されている。
- 想定利用者の意思決定のための情報ニーズを識別することを目的とした、想定利用者又はその代理人との関与が含まれる。
- 規準が事業体の状況にどのように適用されるのかを含む、規準の適合性を評価する。
- 規準を利用する適切な理由を提供する。
- サステナビリティ事項の測定方法又は評価方法に関して、規準に適切な具体性があるかどうかを考慮する。

適合する規準の特性（第 72 項(c)参照）

A172. 適合する規準は、職業的専門家としての判断に基づき、合理的かつ首尾一貫してサステナビリティ事項を測定又は評価するために必要である。適合する規準に基づく判断の枠組みがなければ、個人的な解釈や誤解による結論が導かれる場合がある。適合する規準は保証業務の状況に関連するものであり、同じサステナビリティ事項に対して、異なる結果をもたらす複数の規準が存在することもある。適合する規準は、以下の特性を示している。

- (a) 目的適合性：想定利用者の意思決定に役立つサステナビリティ情報に資する規準であること。
- (b) 完全性：規準に準拠してサステナビリティ情報を作成する場合に、当該サステナビリティ情報に基づく想定利用者の意思決定に影響を与えると合理的に予想される要因が省略されていない規準であること。完全な規準には、目的に適合する場合、表示及び開示に関する規準が含まれる。

- (c) 信頼性：類似の状況において異なる業務実施者が利用した場合であっても、サステナビリティ事項の測定又は評価を合理的かつ首尾一貫して行うことを可能にする規準であること。
- (d) 中立性：業務の状況において適切で偏向のないサステナビリティ情報をもたらす規準であること。
- (e) 理解可能性：想定利用者に理解可能なサステナビリティ情報をもたらす規準であること。

A173. 特定の保証業務に対する規準の適合性を評価する際に、規準の特性のそれぞれがどの程度重要であるかは、職業的専門家としての判断による。

A174. 規準が適合しない場合、保証水準を変更してもこれを克服することはできない。つまり、合理的保証業務において適合しない規準は、限定的保証業務でも適合せず、その逆もまた同様である。

定性的情報に関する規準の適合性を判断する際の特定の考慮事項

A175. 業務実施者は、特定の状況において定性的情報に関する規準が適合しないと判断することがある。例えば、規準が具体性を欠いているため、又は定性的情報に関する規準が存在しないため、適合する規準の全ての特性が示されない場合である。その場合、業務実施者は、以下の事項を考慮することがある。

- 適合する規準を策定するよう事業体に要請する。
- 事業体が適合しない規準の適用に基づく情報を報告しないよう要請する。なお、事業体が当該情報を報告することを決定した場合には、当該情報が保証業務の範囲に含まれないその他の記載内容であると明確に識別し、第 154 項から第 159 項に準拠した手続を実施する。
- 情報が誤解を招く可能性がないかどうか、及び契約の新規締結と更新への影響
- 保証の結論への影響

プロセス、システム及び内部統制に関する規準の適合性を判断する際の特定の考慮事項

A176. プロセス、システム及び内部統制に関するサステナビリティ情報が保証業務の対象である場合、業務実施者は、規準に以下の要素が含まれるかどうかを考慮することがある。

- (a) 保証の結論に事業体のプロセス、システム又は内部統制に関する記述が含まれる場合
 - (i) 統制目的及び当該目的を達成するためにデザインされた内部統制
 - (ii) サステナビリティ事項、及びサステナビリティ情報に関連する事象と状況を記録及び処理し、必要に応じて修正し、報告されるサステナビリティ情報に組み入れるための、情報技術システムと手作業のシステム両方における手続及び記録
- (b) 保証の結論にプロセス、システム又は内部統制のデザインの適合性が含まれる場合
 - (i) プロセス、システム又は内部統制の記述に記載された統制目的の達成を阻害するリスクの識別
 - (ii) 当該記述で識別された内部統制が記述どおりに運用された場合、統制目的の達成に関する合理的な保証を提供するかどうか。

- (c) 保証の結論にプロセス、システム又は内部統制の運用状況の有効性が含まれる場合、内部統制が所定の期間にわたってデザインされたとおりに首尾一貫して適用されたかどうか。

パフォーマンスに関する規準の適合性を判断する際の特定の考慮事項

A177. 事業体のパフォーマンスを評価するための規準の適合性を評価する際、業務実施者は、規準に以下の要素が含まれるかどうかを考慮することがある。

- (a) パフォーマンスを測定する際に使用する目標値、主要業績指標、コミットメント又はその他の目標を設定するための測定値又はベンチマーク
- (b) 事業体のパフォーマンスの測定又は評価方法

将来予測的なサステナビリティ情報に関する規準の適合性を判断する際の特定の考慮事項

A178. 事業体の将来予測情報の作成において適用される規準の適合性を評価する際、業務実施者は、規準に以下の要素が含まれるかどうかを考慮することがある。

- (a) 使用する仮定の基礎、並びにその仮定固有の不確実性の性質、要因及び範囲
- (b) (a)の仮定に基づいて作成される将来予測的なサステナビリティ情報に関して使用される測定方法又は評価方法

規準の目的適合性（第72項(c)(i)参照）

A179. 規準が目的適合性を有するかどうかを評価する際、業務実施者は規準が以下に該当するかどうかを考慮することがある。

- (a) 想定利用者の意思決定に役立つサステナビリティ情報に資する規準であること。
- (b) 事業体又は外部関係者によって、サステナビリティ情報が想定利用者の意思決定（サステナビリティ情報の目的に基づいて想定利用者が実施することが想定される一般的な種類の意思決定を含む。）に役立つかどうかを特定又は評価することに焦点を絞ったプロセスを通して開発されていること。
- (c) 業務の状況への規準の適用における測定又は評価に内在する不確実性の水準に対処していること。測定又は評価に内在する不確実性が高いサステナビリティ情報に、不確実性の性質と範囲を明確にする開示情報が付随するかどうかを含む。
- (d) 情報の細分化又は集約の水準が明記されていること、又は特定の状況における細分化又は集約の適切な水準を判断するための原則が含まれていること。
- (e) 事業体の産業若しくはセクターにおいて適切だと一般的に認められている規準に整合していること、又は当該規準を使用しない正当な理由（事業体がより目的に整合した規準を策定する等）が存在すること。
- (f) 適切な場合にのみサステナビリティの開示情報の省略が認められていること。例えば、規準では、以下に該当する場合、特定の開示情報を除外することが認められることがある。
- (i) 報告プロセスが完全に成熟していないため、情報が不完全又は利用不可能であり、事業体はその旨及び開示情報を省略する理由を開示することを規準が要求している場合
- (ii) 事業体の状況に開示が適用されない場合
- (iii) 開示を妨げる法的な制約が存在する場合

- (iv) 極めてまれな状況において、サステナビリティ情報が機密情報に該当する場合、又は開示することにより生じる不利益が、公共の利益を上回ると合理的に見込まれる場合（例えば、違法行為又はその疑いのある行為に関する捜査を害するおそれのある情報）
- (g) トピック及びトピックの側面に沿っており、想定利用者の意思決定に役立つ情報をもたらすものであること。例を以下に挙げる。
- (i) プロセス、システム又は内部統制に関する規準に、例えば、デザインの適合性を評価するための統制目的が含まれる（A176 項も参照）。
- (ii) パフォーマンスに関する規準に、パフォーマンスを測定する際に使用する目標値、主要業績指標、コミットメント又は目標、並びにパフォーマンスの測定方法及び評価方法が含まれる（A177 項参照）。
- (iii) 将来予測情報に関する規準に、基礎となる仮定の合理性を評価するための基礎、及び当該仮定に基づく情報の作成方法が含まれる（A178 項参照）。
- (iv) 過去の情報に関する規準に、事業体の活動の測定方法又は評価方法が含まれる。

A180. 想定利用者の情報ニーズは、以下の事項に関連することがある。

- (a) サステナビリティ事項が事業体に与える影響。これは、財務上の重要性と呼ばれることがある。
- (b) 事業体がサステナビリティ事項に与える影響。これは、影響の重要性と呼ばれることがある。
- (c) 両方の影響。これは、サステナビリティ情報に含めるトピック又はトピックの側面の特定と関連して、適用される規準において「ダブル・マテリアリティ」として記載されることがある。（A157 項参照）

規準の完全性（第 72 項(c)(ii)参照）

A181. 使用されるフレームワークの解釈又は補完を目的として事業体が策定した規準を含め、規準の完全性を評価する際、業務実施者は以下の事項が規準に含まれているかどうかを考慮することがある。

- 想定利用者の意思決定に影響を与えると合理的に予想される、又は他のトピック若しくはトピックの側面のように容易に測定又は評価できないトピック若しくはトピックの側面
- サステナビリティ情報の作成における重大な判断の根拠
- 規準の適用における重大な固有の不確実性の要因
- 報告の境界線

規準の信頼性（第 72 項(c)(iii)参照）

A182. 規準が信頼できるものであるかどうかを評価する際、業務実施者は以下の事項を考慮することがある。

- 業務の状況に適合する必要な精度でサステナビリティ事項の測定又は評価を実施できるかどうか。
- 規準が、曖昧さがほとんど又は全くない定義に基づいているかどうか。

- 規準を適用することで、類似の状況において異なる当事者が利用した場合に、サステナビリティ事項の測定又は評価を合理的かつ首尾一貫して行うことが可能かどうか。
- 規準の情報源、及び規準を開発するために使用されたプロセス

規準の中立性（第 72 項(c) (iv)参照）

A183. 規準が中立的であるかどうかを評価する際、業務実施者は規準が以下に該当するかどうかを考慮することがある。

- 有利な情報と不利な情報の両方についてバランスが取れた開示を行うことを要求しており、事業体にとって不都合であるという理由だけで特定のトピック又はトピックの側面を除外することによる経営者の偏向を生じさせるものではないこと。
- サステナビリティ情報の解釈において、想定利用者の誤解を招く情報をもたらさないこと。
- 変更を行う合理的な根拠がない限り、複数の報告期間にわたって整合していること。
- 経営者の偏向が生じる機会を減らすための、情報の表示方法及び開示方法が含まれていること。
- 事業体が策定したものであるか（経営者の偏向の対象になる場合がある等）。

A184. 規準が過去の報告期間と整合しない場合、業務実施者は以下を考慮することがある。

- 事業体に変更の合理的な根拠を有しているかどうか。例えば、事業体がサステナビリティ情報の作成プロセスを策定及び改善しており、より適切又は現代的な手法、データ又は方法を反映させるために事業体が策定した規準が変更される場合がある。
- サステナビリティ情報において変更の根拠が十分に開示及び説明されているかどうか。
- 事業体の規準が、事業体の属する産業又はセクターで一般的に利用されている規準と異なるかどうか。異なる場合、経営者の偏向を示している可能性がある。
- 変更の結果として提供される情報が、プラスの情報のみであるかどうか（結果をより良く見せるために経営者が毎年規準を変更する等）。

規準の理解可能性（第 72 項(c) (v)参照）

A185. 規準が理解可能であるかどうかを評価する際、業務実施者は規準について以下を考慮することがある。

- 明確で曖昧さがないものかどうか。
- 想定利用者が要点を容易に識別し、自らの意思決定に影響するかどうかを適切に推測できるものであるかどうか。
- 関連する情報を曖昧にするような表示につながらないかどうか。
- 報告される情報の主な特性を効果的に要約し、注意を引く方法で、サステナビリティ情報が明確に表示されるかどうか。
- 首尾一貫して理解しやすく、明確かつ論理的なサステナビリティ情報が提供されるかどうか。

- 容易に見つけられるサステナビリティ情報につながるかどうか。例えば、情報が複数の報告書やウェブページにわたる場合、又は参照により含まれる場合、その情報は容易に見つけられないことがある。
- 理解しやすくするための簡潔さと目的適合性のバランスが適切なサステナビリティ情報が提供されるかどうか。
- 以下を含む論理的かつ比較可能な期間が採用されるかどうか。
 - 特定の時点（特定の期間を対象とするものではないプロセスの記述又は実施等）
 - 終了した期間（過去の情報の場合等）
 - 将来終了する期間（戦略、目標値又はコミットメントに関連する場合等）

利用者による規準の利用可能性（第72項(d)参照）

A186. 規準は、利用可能であることで、サステナビリティ事項がどのように測定又は評価されたのかを想定利用者が理解できるようになる。フレームワークは、事業体が策定した規準によって補完することが必要な場合があるほか、事業体が、フレームワークを解釈するための規準を策定することが必要な場合がある。想定利用者は、フレームワーク、及びフレームワークを補完又は解釈するために事業体が策定した規準の両方へのアクセスがなければ、サステナビリティ情報に基づいて意思決定を実施できない可能性が高い。想定利用者が規準を利用できるかどうかを判断する際、業務実施者は、規準が、書面で利用可能であり、十分な詳細を提供し、十分に明確な内容を伴い、適用される規準のバージョンを識別しているかどうかを考慮することがある。規準は以下の方法で提供されることがある。

- (a) 公開情報として公表する。（例えば、公開されているフレームワーク、又はウェブサイト等から容易に利用できる一般目的の枠組みを通して公表）
- (b) サステナビリティ情報に含める。（特に事業体が策定した規準の場合）
- (c) 一般的な理解に依拠する。（例えば、時・分といった測定の規準）

必要な証拠を入手する能力（第73項(a)参照）

A187. 業務実施者の結論を裏付ける証拠を入手できるかどうかを判断する際、業務実施者は以下の事項を考慮することがある。

- (a) サステナビリティ事項の特性、及び証拠の潜在的な情報源
- (b) 証拠が存在することが合理的に想定されるにもかかわらず、業務の状況により証拠が入手不可能であるかどうか。

A188. 業務実施者が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には、以下のものが含まれる。

- 業務実施者の選任時期、事業体の文書保存に関する方針、情報システムの不備、又は適切な当事者により課された制約
- 業務実施者が業務を遂行するために証拠として要求することがある記録や証憑書類等の入手可能性に影響を及ぼす、適切な当事者間の関係の性質

- 事業体の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。この場合、業務実施者は、事業体と当該組織の間で、人や情報へのアクセスの提供、又は関連する内部統制若しくは関連するサステナビリティ事項の測定や評価に関する独立した保証報告書の提供に関する、契約上の取決めがあるかどうか、又は事業体がそのような取決めを行う予定であるかどうかを判断することがある。

A189. 特定の状況では、業務実施者が、事業体の記録の状況や信頼性により、サステナビリティ情報に対する無限定の結論の基礎となる十分かつ適切な証拠を入手できる可能性が低いと結論付けることがある。例えば、事業体がサステナビリティ情報の作成経験をほとんど持っていない場合、このような状況が生じることがある。そのような状況では、以後の期間での保証業務に備えて、サステナビリティ情報に対する合意した手続業務又はコンサルティング業務を行うことがより適切となる可能性がある。ただし、当該業務は、保証業務を実施できるようにするために事業体の報告プロセスを向上するという重要な目的を果たす一方で、後日提案された保証業務を実施する際の業務実施者の独立性に対する阻害要因を生じさせる可能性がある。

A190L. 業務実施者が限定的保証業務において入手する証拠は、合理的保証業務の場合よりも限定的である。しかし、業務実施者は、限定的保証業務においてサステナビリティ情報に重要な虚偽表示が生じる可能性が高いと認められる事項に気付いた場合、第 133L 項に基づき、さらなる証拠を入手するための追加的な手続を立案し、実施することが必要となる。その場合、業務実施者が特定の事項について入手しなければならない証拠は、限定的保証業務と合理的保証業務のいずれにおいても同じ場合がある。そのため、証拠の入手可能性とアクセス可能性の必要性は、保証水準にかかわらず、同じである。

合理的な目的（第 74 項参照）

A191. 業務実施者は、業務に合理的な目的があるかどうかを判断する際に、第 69 項に従って入手した業務の状況に関する予備知識を利用することがある。

A192. 業務実施者が業務に合理的な目的があるかどうかを評価する際に考慮するその他の事項には、以下の事項が含まれる。

- 適用される規準に従って報告トピックを特定するための強固なプロセスが実施されているかどうか。実施されている場合、想定利用者の情報ニーズがどのように識別され、対処されたか。
- 合理的保証と限定的保証を組み合わせた業務の場合、異なる保証水準に関する十分かつ正当な理由があるかどうか。
- 経営者及びガバナンスに責任を有する者が業務依頼者ではない場合、経営者及びガバナンスに責任を有する者は、サステナビリティ情報の報告に同意しているか。
- 事業体が規準を選択又は策定した場合、規準の選択において想定利用者がどのように識別されていたか。
- 規準の適用における判断の度合い及び偏向の余地
- 業務実施者の作業の範囲に重大な制約があるかどうか。
- 業務依頼者が、業務依頼者の名称とサステナビリティ事項又はサステナビリティ情報を不適切な方法で結び付けようとしているかどうか。

限定的保証業務における意味のある保証水準（第74項(a)参照）

A193L. 業務実施者が得ようと計画する保証の水準は、通常、数量化できるものではない。保証水準が意味のある水準であるかどうかは、当該業務の状況において、業務実施者が職業的専門家として判断する事項である。限定的保証業務において実施される手続は、合理的保証業務で必要な手続と比較して種類と時期が異なり、範囲もより狭いが、それでもなお、意味のある保証水準を得るように計画される。意味のある保証水準とは、業務実施者が得た保証水準が、想定利用者にとって、サステナビリティ情報の信頼性を少なくともある程度高める保証水準である。

A194L. 限定的保証業務における意味のある保証水準は、業務実施者の得た保証水準が、想定利用者のサステナビリティ情報に関する信頼を少なくともある程度高めるであろうと想定される水準と、合理的保証における保証水準との間において様々な水準になり得る。特定の業務における「意味のある」水準とは、信頼を少なくともある程度高める水準と合理的保証の保証水準との間で、集団としての想定利用者の情報ニーズ、規準及び業務のサステナビリティ事項を含む、個々の業務の状況に基づいて判断されるものである。

A195L. 個々の保証業務において何が意味のある保証を構成するかを決定する要因には、以下が含まれる。

- サステナビリティ事項及び適用される規準の特徴
- 保証の特質に関する適切な当事者による指示又は指図。例えば、業務の契約条件には、業務依頼者が必要と考える特定の手続又は適切な当事者が業務実施者に重点的に手続を実施することを望む、保証業務の範囲に含まれるサステナビリティ情報上の特定の側面が明記されていることがある。そのような場合であっても、業務実施者は、意味のある保証を得るために、十分かつ適切な証拠を入手できるように、その他の手続が必要であると考えられることがある。
- 該当する場合には、サステナビリティ情報に対して行われている一般に認められた保証業務の実務
- 集団としての想定利用者の情報ニーズ。一般的には、サステナビリティ情報に重要な虚偽表示がある場合に、不適切な結論を受領した想定利用者への影響が大きい程、想定利用者にとって意味のあるとされる保証水準は高くなる。例えば、不適切な結論を受領した想定利用者への影響が甚大となる保証業務もあるが、こうした状況下においては、意味のある保証水準を入手しようとする業務実施者にとって合理的保証業務が必要とされる。
- 業務実施者が、短期間に低コストで、サステナビリティ情報に関して限定的保証の結論を形成するという想定利用者による期待

保証業務の範囲の適切性（第74項(c)参照）

A196. 保証業務の範囲の適切性に関する業務実施者の判断には、通常、第71項から第74項(b)に記載されている特性に対する業務実施者の評価又は判断の結果を考慮することが伴う。

A197. 事業体が報告す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る場合（例えば、労働慣行の報告において、事業体が労働安全衛生に関する開示情報のみに対する保証を必要とする場合等）、業務実施者は、業務範囲の理由が適切であるかどうかを考慮することがある。

A198. 事業体は、サステナビリティ情報における全ての開示情報に対する合理的な基礎を有していないことがある。例えば、サステナビリティ情報の一部又は全部を作成するための事業体のプロ

セスが開発の初期段階にある場合である。そのような場合、適用される規準によって認められていれば、サステナビリティ情報のうち、開発がより進んでいるプロセスが存在する領域のみを保証業務の範囲に含めることが可能な場合がある。これは、そのような領域に関して前提条件が満たされているという理由に基づく。

A199. サステナビリティ情報の保証を要求する法令等が存在しない国又は地域では、特に任意で報告されるサステナビリティ情報に関して、事業者が報告するサステナビリティ情報の全てを保証業務の範囲に含めないことに関して正当な理由が存在することがある。保証業務の範囲に含まれるサステナビリティ情報が適切であるかどうかを判断する際、業務実施者は、以下の事項を考慮することがある。

- (a) 保証業務の範囲に含まれるサステナビリティ情報が想定利用者の情報ニーズを満たすかどうか。
- (b) サステナビリティ情報がどのように表示されるか。また、どの情報が保証業務の対象であるか、又は対象外であるかに関して、想定利用者が解釈を誤る可能性があるかどうか。

A200. 保証業務の対象のサステナビリティ情報が適切でない可能性がある状況には、以下が含まれる。

- 報告されることが想定されるサステナビリティ情報を業務の範囲に含めない理由が十分でない。
- 容易に測定又は評価できるサステナビリティ情報が保証業務から除外されており、当該情報が保証業務から除外されていることにより、想定利用者の誤解を招く可能性がある。
- 想定利用者の意思決定にとって重大な可能性があるサステナビリティ情報が保証業務から除外されている。
- 保証業務に想定利用者が肯定的な情報として認識する可能性のあるサステナビリティ情報は含まれるが、否定的なサステナビリティ情報（例えば、事業者が目標を達成していない領域、又は目標を達成するための措置を講じていない領域等）が除外されている。
- 保証業務の範囲に含まれる報告の境界線から重大な事業者、事業活動又は施設が除外されており、想定利用者の誤解を招く可能性がある。

A201. 規準の適合性に関する業務実施者の考慮事項には、保証業務の範囲に含まれない、サステナビリティ情報のその他の部分の作成に関する規準が含まれることがある。これにより、業務実施者は以下のような事項を考慮できるようになる。

- 保証業務の範囲に含まれるサステナビリティ情報から関連性のある部分が除外されていないかどうか。また、そのような情報の除外は、業務の合理的な目的に疑義を生じさせるものでないか。
- 作成者の意思決定プロセスにおいてサステナビリティ情報が利用されているかどうか。利用されている場合には、どのように利用されているか。
 - 事業者の意思決定に関連する情報が、事業者の利害関係者にとって重要な場合、事業者が意思決定においてその情報を利用すると想定することは合理的な場合がある。
 - 事業者が意思決定においてサステナビリティ情報を利用している場合、利用者がその情報に関心を持つ可能性があるとして想定することは合理的な場合がある。

- 事業体が意思決定においてサステナビリティ情報を利用していない場合、当該情報が報告される理由について、また、保証業務の対象としやすいサステナビリティ情報又は事業体を良く見せるようなサステナビリティ情報のみ選択する偏向が存在するのではないかとの疑義が生じる可能性がある。

契約締結後に前提条件が満たされていなかった場合（第 76 項参照）

A202. 業務実施者が第 70 項の前提条件が満たされていないことを発見したにもかかわらず、法令等に基づき業務を継続しなければならない場合、例えば以下のように、保証報告書で当該事項に対処することがある。

- 業務実施者の職業的専門家としての判断において、適用される規準が適合しない又はサステナビリティ事項が不適切であるために想定利用者の誤解を招く可能性が高い場合、当該事項が重要又は広範であるかに応じて、限定付結論又は否定的結論を表明するのが適切となる場合がある。
- 上記以外の場合であっても、業務実施者の職業的専門家としての判断において、当該事項の重要性又は広範性に応じて、限定付結論を表明するか又は結論の不表明とするのが適切となる場合がある。

保証業務の契約条件

保証業務の契約条件に関する合意（第 78 項参照）

A203. 保証業務の開始前に業務の契約条件に関する合意内容を書面で伝達することは、業務に対する誤解を避ける上で、業務依頼者及び業務実施者の双方にとって有益である。契約書等の様式及び内容は、業務の状況によって異なる場合がある。例えば、法令等により業務の契約条件が十分詳細に規定されている場合には、当該法令等が適用され、適切な当事者が当該法令等に基づく責任を認め、理解しているという事実を除いては、業務実施者は、それらを契約書等に記載する必要はない。

A204. 契約条件に合意する際、業務実施者は、法令等によって制限されていない限り、以下のような情報又は人へのアクセスを提供することへの合意を経営者又はガバナンスに責任を有する者に求めることがある。

- その他の記載内容の一部分又は複数の部分に関する監査又は保証報告書を提供する他の業務実施者へのアクセス（例えば、その他の記載内容に財務諸表が含まれる場合には、事業体の財務諸表の監査人）
- サステナビリティ情報の保証業務に関連する情報を他の業務実施者から入手する権限
- 財務諸表の監査人から要請された、財務諸表の監査又はレビューに関連する情報を共有する権限
- 適切な場合に、手続実施結果を他の業務実施者に伝達する権限

A205. 業務の契約条件に業務実施者の責任を記載する際、業務実施者は、第 170 項(g)に従って保証報告書に含めなければならない責任を考慮することがある。

A206. 特に公共部門では、法令等において、業務実施者の選任が強制されるとともに、例えば、適切な当事者の記録及びその他の記載内容の入手権限や適切な当事者が業務範囲に制約を課そうとした場合の、業務実施者による所管大臣、立法機関又は公衆に対する直接的な報告責任のよ

うに特定の権限及び責任が明記されていることがある。

保証業務の契約条件の変更（第 80 項参照）

A207. 適切な当事者が保証業務の契約条件の変更を要請し、その変更を実施する合理的な理由が存在しない可能性がある場合の例には、以下が含まれる。

- (a) 十分かつ適切な証拠を入手できないことを理由とする、合理的保証から限定的保証への変更
- (b) 除外事項付結論を回避するために保証業務の範囲からサステナビリティ情報を除外するための変更

A208. 想定利用者のニーズに影響を及ぼす状況の変化又は業務内容に関する誤解が生じた場合には、合理的な根拠に基づき業務内容を変更することがある（例えば、保証業務から非保証業務への変更又は合理的保証業務から限定的保証業務への変更）。

証拠

十分かつ適切な証拠を入手するための手続の立案と実施（第 82 項参照）

A209. 証拠は業務実施者の結論及び保証報告書を裏付けるために必要である。証拠は、累積的な性質のものであり、主として業務の過程で実施した手続から入手する。しかしながら、証拠は、過去の業務において入手した情報（業務実施者が、過年度の業務以降に、当年度の業務に対する情報の適合性に影響する変更があったかどうかを判断した場合）又は保証業務契約の新規の締結及び更新に関するファームの品質管理に関する方針又は手続において入手した情報など、その他の情報源から入手した情報も含まれることがある。証拠は、開示情報を裏付ける情報と矛盾する情報の両方から構成される。

A210. 業務実施者は、本 ISSA を遵守するためのリスク手続及び追加手続を含む手続を立案し実施することで、証拠を入手する。手続の種類は、その目的と手法に関係している。手続の手法には、質問、閲覧、観察、確認、再計算、再実施及び分析的手続が含まれる。

偏向のない方法による手続の立案と実施（第 82 項(a)参照）

A211. 無意識又は意識的な偏向は、手続の立案及び実施において、業務チームの職業的専門家としての判断に影響を及ぼすことがあり、職業的専門家としての懐疑心の保持を妨げる可能性がある。手続を立案し実施する際に、このような偏向を認識することは、証拠を批判的に評価し、十分かつ適切な証拠を入手できたかどうかを判断するに当たり、業務実施者の職業的専門家としての懐疑心の保持に対する障害を緩和するのに役立つことがある。また、このような認識を持つことにより、業務実施者は、以下のような偏向を回避する手続を立案し実施できる可能性がある。

- 開示情報に矛盾する、又は疑問を呈する証拠よりも、開示情報を裏付ける証拠を重視すること（確証バイアス）。
- 最初に入手した情報又は証拠を重視し、その後に入手した情報又は証拠を評価する際の錨（アンカー）として使用すること（アンカリング効果によるバイアス）。
- すぐに思い浮かんだ情報を重視したり、容易に利用可能な又はアクセスが容易な情報源からの情報を使用すること（可用性バイアス）。

- 適切な手続を実施することなく、自動化されたシステムによる生成物又はデジタル形式の情報を重視したり不当に依拠する、又はそれらが適合性と信頼性を有していると仮定すること（自動化バイアス）。
- 適切な手続を実施することなく、専門家又は他の業務実施者が作成した情報に不当に依拠する、又はそのような情報が適合性と信頼性を有していると仮定すること（権威バイアス）。

A212. 証拠を偏りのない方法で入手するためには、複数の情報源から情報を入手することが必要になる場合がある（A238 項から A240 項も参照）。

状況に応じた適切な手続（第 82 項(b)参照）

A213. 状況に応じた適切な手続とは、手続の種類、時期及び範囲が、当該手続の意図する目的を達成する方法で立案、実施及び実行されている場合を指す。手続を実施する目的は、本 ISSA を遵守するためのリスク手続、追加手続又はその他の手続に関連することがある。例えば、事象が発生したかどうか、又は開示情報が完全であるかどうかに関する証拠を入手することが目的の場合がある。

A214. 証拠を提供するために状況に応じた適切な手続を立案し実施する際、業務実施者は、証拠として使用することを意図した情報が以下に該当するかどうかを考慮することがある。

- 特定の時点又は一定の期間に関連して、デジタル形式、書面又は口頭の形式で入手可能になることが想定され、内部又は外部の情報源から入手されるかどうか。
- 複数の開示情報にわたって必要であるかどうか。また、それが、必要な証拠の種類、時期及び範囲にどのように影響するか。例えば、適切な証拠の種類と入手可能性は、開示情報が事業体のプロセス、ガバナンス、内部統制又は主要な業績指標のどれに関係しているか、及び、定量的、定性的、過去又は将来の情報等、開示情報の特性によって異なる（A224 項から A228 項も参照）。
- 事業体のバリューチェーンからの情報を含む開示情報に関係しているかどうか。及び、それが、十分かつ適切な証拠を入手する能力にどのように影響する可能性があるか。
- 複数の拠点、国又は地域から入手する必要があるかどうか（例えば、グループ・サステナビリティ保証業務の場合）。
- 事実に基づく開示情報、判断に基づく開示情報、又は見積りの不確実性の対象となる開示情報に関係しているかどうか。

A215. 手続を立案し実施する際、テスト対象項目の抽出アプローチ又は技法の適切性は、以下の事項を含む、複数の要因に依存する。

- テスト対象のサステナビリティ事項又は母集団の性質
- 手続の意図する目的
- 手続をどのように立案したか。
- 業務実施者による手続は手作業によるものか、自動化されたツール及び技法を利用しているか。
- A214 項に記載されている、証拠として使用することを意図した情報に関連する事項

- 個々の状況において必要とされる証拠の説得力

証拠の十分性と適切性（第 82 項(b) 参照）

A216. 業務実施者は、保証の結論の基礎となる十分かつ適切な証拠を入手することが要求されている。証拠の十分性と適切性は相互に関連しており、その両方が証拠の説得力に影響する。限定的保証業務及び合理的保証業務のいずれにおいても、入手した証拠の全体としての説得力によって、得られる保証水準が設定される。業務実施者は、リスクの考慮事項に対処するために、全体としての説得力が高い証拠を入手しようとする。通常、証拠は絶対的というより心証的なものである。A190L 項で説明されているとおり、業務実施者が限定的保証業務において入手する証拠は、合理的保証業務の場合よりも限定的である。しかしながら、限定的保証業務において、業務実施者は、サステナビリティ事項に重要な虚偽表示が存在する可能性が高いと認められる事項に気付いた場合、更なる証拠を入手するための追加手続を立案し実施することが要求される。

A217. 十分性は証拠の量的尺度である。十分性は、証拠の質によっても影響を受ける（質が高いほど、少ない証拠で済む）。しかしながら、数多くの証拠を入手したとしても、証拠の質の低さを補完しないことがある。

A218R. 合理的保証業務の場合、必要な証拠の量は、アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクがあると評価された開示情報の種類と数の両方の影響を受ける（リスクの程度が高いほど、より多くの証拠が要求される可能性がある）。

A219L. 限定的保証業務の場合、必要な証拠の量は、重要な虚偽表示が生じる可能性が高い開示情報の種類及び数の影響を受ける。A193L 項で説明されているとおり、限定的保証業務において実施する手続は、合理的保証業務で必要な手続と比較して限定的であるが、有意義な保証水準を得られるように計画される。証拠の十分性は、この観点で評価される。

A220. 証拠の適切性は、証拠の質に関係している。証拠の質は、立案した保証手続の有効性及び業務実施者による当該手続の適用状況とともに、証拠として利用することを意図した情報の適合性と信頼性により異なる。通常、情報の適合性と信頼性が高いほど、質も高くなるため、より説得力のある証拠となることがある。証拠の説得力が高い場合、業務実施者は、業務実施者の結論の根拠を提供するに当たり、当該証拠が十分であると判断することがある。また、証拠の説得力が低い場合、業務実施者は、追加の証拠が必要であると判断することがある。しかしながら、あらゆる状況において、同じ種類の手続を実施して証拠の量を増やしても、より説得力のある証拠とはならないことがある。

A221. 業務実施者は、保証の結論を裏付ける証拠の十分性と適切性を評価するに当たって、職業的専門家として判断し、職業的専門家としての懐疑心を維持する。

A222. 状況に応じて入手できる可能性がある証拠の量又は質に影響を及ぼし、当該証拠の十分性又は適切性に影響を及ぼす要因には、以下が含まれる。

- サステナビリティ事項又は開示情報の特性。例えば、開示情報が過去の情報ではなく将来の情報である場合、証拠の客観性は低いことが予想される。
- 開示情報の作成に使用した情報は、事業体の組織境界内で生成されたものか、あるいは事業体のバリューチェーンを情報源としているか。また、当該情報源にアクセスできるかどうか。
- その他の状況。例えば、証拠が存在することが合理的に想定されるにもかかわらず、A188 項に記載されている要因により、当該証拠を入手できない場合

A223. 業務実施者が立案し実施する手続は、入手した証拠の説得力にも影響することがある。例えば、合理的保証業務において、サステナビリティ情報の作成を支援する事業体の情報システムにおけるプロセスに関する内部統制のデザイン及び業務への適用を評価すること、又は経営者がサステナビリティ情報を作成する際に使用した情報に関する証拠を入手するための外部確認手続の立案及び実施を評価することは、経営者への質問を実施するよりも、より説得力のある証拠を提供することがある。合理的保証業務の場合、通常、質問のみでは十分かつ適切な証拠を入手することはできない。

定性的情報（第 82 項 (b) 参照）

A224. 定性的な開示情報には、事実に基づいており、直接観察可能であるか、証拠を収集するための追加手続を実施することができることがある。しかしながら、本質的に判断に基づいており直接観察ができないため、経営者の偏向が生じる可能性がある定性的な開示情報もある。業務実施者は、このような状況において十分かつ適切な証拠の構成内容を評価するに当たって、職業的専門家としての重大な判断が必要な場合がある。

A225. 事業体の情報システムにおけるプロセス及び内部統制は、作成者にサステナビリティ情報の合理的な基礎を提供するのに十分であったとしても、業務実施者が保証の結論を裏付けるための必要な証拠を提供するには十分でないことがある。これは、業務実施者が計画した手続、定性的なサステナビリティ情報について必要な証拠を入手する能力、及び保証の結論に影響することがある。例えば、業務実施者は、定性的なサステナビリティ情報に関する手続を立案し実施する際、以下を考慮することがある。

- 合理的保証業務の場合、実証手続のみで十分かつ適切な証拠を入手できるかどうか。十分かつ適切な証拠を入手できない場合、業務実施者は、データのインテグリティに対する内部統制、又は定性的な情報の作成を支援する事業体の情報システムにおける他の内部統制の運用評価手続を実施することが必要な場合がある。
- 証拠として使用することを意図した情報の情報源、事業体の情報システムが当該情報をどのようにして把握し処理したか、及び情報の信頼性にどのような影響を及ぼす可能性があるか。例えば、情報が、事業体の情報システムによって、証憑書類なしに即時に直接把握される場合、又は非公式なコミュニケーションを通して情報が入手される場合がある。

将来予測情報（第 82 項 (b) 参照）

A226. 将来予測情報はその性質上、予測的なものであり、量的な用語及び質的な用語の両方が使われることがある。将来の状況又は結果に関する情報は、まだ発生しておらず発生しない可能性のある事象及び行動、又は既に発生したが予測不可能な形で現在も絶えず変化している事象及び行動に関連する。例えば、将来予測情報には予想や予測が含まれることがあり、事業体の意思又は戦略、将来のリスク及び機会に関連する場合がある。将来予測情報は、サステナビリティ事項に規準を適用した結果として生じることがあるが、サステナビリティ事項（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、過去のサステナビリティ事項よりも評価の精度は低い。開示情報が関連する期間が将来になるほど、不確実性及び判断の必要性は高くなる可能性が高い。過去の情報と異なり、業務実施者は、予測又は予想した結果が達成又は実現されたかどうか、若しくは達成又は実現されるかどうかを判断することはできない。業務実施者は、適用される規準に従って事業体を使用する仮定に基づき将来予測情報が作成されたかどうかに関する証拠及び以下に関する証拠を入手することがある。

- (a) 予測の場合、サステナビリティ情報の作成において使用した仮定に合理的な根拠が存在するかどうか。
- (b) 仮説に基づく仮定の場合、当該仮定がサステナビリティ情報の目的と整合しているかどうか。

A227. 将来のサステナビリティ情報の基礎となる仮定を裏付ける証拠を利用できる可能性があるが、そのような証拠自体が将来予測情報である場合は、その性質上、証拠は推測に基づくことがある。したがって、業務実施者は、証拠が十分かつ適切であるかどうかを判断する際、職業的専門家としての重大な判断が必要な場合がある。状況によっては、利用可能な証拠は、生じ得る結果の範囲（開示情報が含まれる範囲）を裏付けることがある。入手した証拠に基づき、開示情報が合理的であるかどうかに関する業務実施者の評価については、第 161 項に更なる詳細が記載されている。

A228. 将来予測情報の証拠の種類と入手可能性、及び十分かつ適切な証拠の構成内容は、トピック、トピックの側面及び開示情報、並びに業務実施者による重要な虚偽表示の可能性の検討によって異なる可能性が高い。例えば、

- 開示情報が、事業体の将来の戦略、目標又は他の意思に関連している場合、業務実施者は、当該戦略、目標又は意思に従う意図が経営者又はガバナンスに責任を有する者にあるかどうか、又は意図される戦略又は目標に合理的な根拠が存在するかどうかに関する証拠を収集することに重点を置くことがある（例えば、業務実施者は、事業体が意思を実行する能力を有していること又は戦略の基礎データ及び仮定に対する内部統制を業務に適用していることを裏付ける証拠を入手することがある）。
- 開示情報が将来のリスクと機会に関連している場合、業務実施者は、事業体のリスクの記録又はガバナンスに責任を有する者の協議の記録から入手できる情報に関する証拠を収集することに重点を置くことがある（事業体のリスクの記録の維持及び協議の議事録の作成に対する内部統制によってこれらの情報源を証拠として利用する合理的な基礎が提供される場合）。合理的保証業務では、業務実施者は、事業体の内部統制の有効性に関する証拠の入手を検討することが必要な場合がある。

証拠として利用することを意図した情報

証拠として利用することを意図した情報の適合性と信頼性の評価（第 83 項参照）

A229. サステナビリティ保証業務を計画し実施する場合には、業務実施者は、様々な情報源から異なる形式で情報を入手することがある。このような情報は、通常、業務実施者の保証の結論及び保証報告書の基礎となる結論を裏付ける証拠となることが期待されている。しかしながら、そのような情報は、その適合性と信頼性を評価することを含む手続を適用した後にのみ証拠となる。本 ISSA では、この情報を「証拠として利用することを意図した情報」という。

A230. 証拠として利用することを意図した情報の適合性と信頼性の評価には、手続の実施が含まれる。当該手続の種類、時期及び範囲に影響を及ぼす可能性のある要因には、以下の要因が含まれる。

- (a) 情報源（A238 項から A240 項参照）
- (b) その状況に適用されると判断した情報の適合性と信頼性の属性（A241 項から A246 項参照）

A231. 状況によっては、適合性と信頼性を評価する手続は単純（例えば、経営者が使用した情報と政府機関が公表した情報の比較）な場合がある。他の状況においては、情報の信頼性（例えば、事業体の情報システムによって内部で作成された情報の正確性と網羅性）を評価するために、内部統制の運用評価手続を含む手続を実施する場合もある。

A232. 本 ISSA に従って他の手続の実施から入手される証拠も、業務実施者が証拠として利用することを意図した情報の適合性と信頼性の評価に役立つことがある。例えば、以下から入手した証拠が含まれる。

- 業務実施者による、事業体及び事業体環境、適用される規準及び事業体の内部統制システムの理解
- 情報の作成及び管理に対する内部統制の運用評価手続
- 業務実施者の利用する専門家の業務を使用する際に実施される手続

情報の様式、利用可能性、アクセス可能性及び理解可能性

A233. 証拠として使用することを意図した情報の様式、利用可能性、アクセス可能性及び理解可能性は、以下の事項に影響することがある。

- (a) 当該情報が使用される手続の立案と実施
- (b) 業務実施者による当該情報の適合性と信頼性の評価

例えば、情報がデジタル形式でのみ継続的に利用可能な場合がある。このような場合、業務実施者は、情報の適合性と信頼性を評価するために、即時に動作するように設計された自動化されたツール及び技法を利用することがある。

A234. 業務実施者は、証拠として使用することを意図した情報について、極めて複雑な自動化されたシステムにより生成された情報や、経営者及び他の事業体構成員によって手作業で作成された情報など、数多くの形式で入手することがある。業務実施者は、証拠として利用することを意図した情報をどのような形式で入手するかを予想している場合がある。業務実施者は、予想した形式とは異なる形式で入手した、証拠として利用することを意図した情報に注意を払うことで、職業的専門家としての懐疑心の保持の障害となる可能性のある無意識の偏向を緩和できることがある。さらに、予想した形式とは異なる形式で情報を入手することは、業務実施者による当該情報の信頼性の評価に関係する場合がある。

A235. 証拠として利用することを意図した情報が存在しても、例えば、法令又は情報提供の情報源による制限（例えば、患者情報に関する病院の守秘義務）、戦争や内乱、疾病の発生などにより、当該情報へのアクセスが制限されることがある。場合によっては、業務実施者は、情報へのアクセスに関する制限を克服できることがある。例えば、業務実施者は、経営者又は事業体のガバナンスに責任を有する者に対して、情報源と事業体の間に契約義務が存在する場合に、当該情報源からの情報提供の要請を支援するよう依頼したり、利用可能な情報が存在するが当該情報を他の国又は地域に移転できない場合に、拠点を訪問して当該情報を閲覧することを選択することがある。

A236. 業務実施者は、証拠として利用することを意図した情報を入手又は理解することが実務上不可能であると判断した場合、十分かつ適切な証拠を入手できないことがある。例えば、業務実施者は、事業体外部の情報源からの情報の適合性と信頼性を評価する十分な基礎を有しておらず、代替手続を実施しても十分かつ適切な証拠を入手できない場合、業務実施者への業務範囲の制

約となることがある。業務実施者は、十分かつ適切な証拠を入手できない場合、本 ISSA に従ってサステナビリティ情報に関する限定付結論を表明するか、結論を表明しないことが要求される。

A237. 状況によっては、証拠として使用することを意図した情報を理解又は解釈するために、専門的スキル又は知識が必要な場合がある（例えば、下流又は上流の事業体の排出量に関するデータ、水質又は生物多様性の測定値）。したがって、業務実施者は、業務チームが適切なコンピテンシー又は能力を有していない場合、証拠として使用することを意図した情報の理解又は解釈を支援するために、業務実施者の利用する専門家を利用することを検討する場合がある。

情報源

A238. 証拠として利用することを意図した情報は、内部又は外部情報源からもたらされることがあり、証拠として利用することを意図した情報の利用可能性、アクセス可能性及び理解可能性に影響を及ぼすことがある。例えば、情報は以下の情報源からもたらされる。

- 事業体の記録、経営者又は他の事業体内部の情報源
- 事業体の組織境界又はバリューチェーンにおける他の事業体
- 経営者の利用する専門家
- 業務実施者の利用する専門家
- 事業体の法律専門家、顧客、仕入先、政府機関、銀行、又は一般的なデータプロバイダー（例えば、マクロ経済、産業又は社会に関するデータ等を提供する事業体）など、経営者又は業務実施者の利用する専門家以外の事業体から独立した外部の情報源。
- 受託会社

A239. 業務実施者は、証拠として利用する情報の全ての情報源を識別するために網羅的な調査を実施することは要求されていない。事業体及び事業体環境、適用される規準及び事業体の内部統制システムの理解は、業務実施者が適切な情報源を識別する際に役立つことがある。

A240. 業務実施者は、複数の情報源から入手した証拠に矛盾がない場合又は異なる種類の証拠が相互に矛盾しない場合には、通常、個々に検討された証拠に比べ、より確かな心証が得られる。また、証拠として使用することを意図した情報を複数の情報源から入手することや、異なる種類の情報を入手することにより、証拠として使用することを意図した個々の情報の証明力が低いことが示唆されていることがある。例えば、事業体から独立した情報源から入手した情報が、経営者からの陳述を裏付けている場合、業務実施者はより確かな心証を得ることがある。反対に、一つの情報源から入手した証拠が別の情報源から入手した証拠と矛盾する場合、業務実施者は、当該矛盾を解消するために必要な追加手続を判断する。

情報の適合性及び信頼性の属性

A241. 証拠の質は、基礎となる情報の適合性と信頼性に依存する。適合性と信頼性のある情報に関する特定の属性がその状況において適用されると判断されるかどうか、またその程度は、職業的専門家としての判断に係る事項である。

適合性

A242. 証拠として利用することを意図した情報の適合性の主要な属性は、手続の目的との論理的な関連性又は影響に関係し、合理的保証業務の場合、テスト対象のアサーションが含まれる。また、

情報が手続の目的の達成にどの程度関係しているかも考慮しなければならない場合がある。

信頼性

A243. 証拠として利用することを意図した情報の信頼性は、業務実施者が当該情報にどの程度依拠し得るかに関係するものである。証拠として使用することを意図した情報がどの程度信頼できるものであるかを検討する際に適用される可能性のある共通の属性には、その情報が以下に該当するかどうかが含まれる。

- (a) 正確であるかどうか。(誤りがない。)
- (b) 網羅的であるかどうか。(適用対象の事象、状況及び環境が全て反映されている。)
- (c) 真正であるかどうか。(真正かつ権限があり、不適切に変更されていない。)
- (d) 偏向がないか。(意図的であるか意図的でないかを問わない。)
- (e) 信頼できるかどうか。(コンピテンシーと能力がある信頼できる情報源から生成されている。)

適合性及び信頼性の属性に関する業務実施者の職業的専門家としての判断に影響を及ぼす要因

A244. 状況に応じて適用される信頼性の属性を含め、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職業的専門家としての判断に影響する可能性がある要因には、以下が含まれる。

- 情報が証拠として使用される開示情報、及び合理的保証業務の場合にはアサーション。情報は複数の開示情報に関係することがある。一部の情報は、特定のアサーションに関連するが、他のアサーションには関連しない場合がある。
- 情報が関連する期間
- 情報の作成及び管理に関する内部統制
- 業務実施者による重要な虚偽表示が生じる可能性のある開示情報の評価（限定的保証業務）又は評価された重要な虚偽表示リスク（合理的保証業務）
- 情報が使用される手続の意図する目的
- 手続の意図した目的に照らして必要とされる情報の詳細さのレベル。例えば、経営者が使用する主要な業績指標に関連する情報は、アサーション・レベルの重要な虚偽表示を発見するのに十分な精度を有していない可能性があり、よって合理的保証業務では、業務実施者が追加手続を実施する際に使用することは適切でない場合がある。
- 報告対象、及び測定方法又は評価方法に関して適用される規準における精度のレベル。例えば、適用される規準によってより詳細な定量的な開示情報が要求される場合、業務実施者は、正確性及び網羅性の属性が重要だと判断することがある。
- 情報源。例えば、事業体の情報システムから内部的に生成された情報には、通常、正確性と網羅性の属性が適用される（追加手続を実施する場合など）。また、事業体の外部の情報源から入手した情報については、業務実施者は、情報を提供する情報源の信用性など、他の信頼性の属性により重点を置くかもしれない。
- 関係を有する外部の情報源から入手した情報に影響を及ぼす報告事業体の能力

- 外部の情報源の適合性と信頼性が一般的な市場において利用者に認められている証拠。
これには、例えば、情報が本質的に主観的である場合など、精度の低い情報に対する許容が含まれる。

A245. 情報の信頼性、特に正確性、網羅性及び真正性の属性は、特定の状況において適用されると認められる場合、情報のインテグリティが事業体の情報システムの全ての処理段階にわたって維持されているかどうかにも影響される場合がある。例えば、事業体の情報システムには、サステナビリティ情報のインテグリティを保護し維持するための IT 全般統制が含まれる場合がある。

A246. 証拠として使用することを意図した情報の情報源は、当該情報の適合性と信頼性に関する業務実施者の評価の種類と範囲に影響することがある。また、情報の信頼性に対する疑義や、証拠における矛盾などの事項に対する業務実施者の対応にも影響を与える可能性がある。例えば、情報が国・地域が認可した環境機関のような信頼できる外部情報源から提供される場合、情報の信頼性を考慮するための業務実施者の作業は、それほど多くなならない可能性がある。

事業体が作成した情報（第 84 項参照）

A247. 業務実施者が証明力の強い証拠を入手するには、手続の実施に利用する事業体が作成した情報の網羅性及び正確性が十分である必要がある。情報の正確性及び網羅性についての証拠を入手するための手続が当該情報を利用した手続と不可分である場合、情報の正確性及び網羅性についての監査証拠は、当該情報を利用した手続の実施と同時に入手されることがある。その他の状況では、業務実施者は、情報の作成と管理に関する内部統制の運用評価手続を実施することによって、当該情報の正確性及び網羅性についての証拠を入手することもある。しかしながら、ある状況では、業務実施者は追加手続が必要であると判断することもある。

A248. また、業務実施者は、事業体が作成した情報を他の目的のために利用しようとする場合がある。例えば、業務実施者は、水又はエネルギー消費の分析的手続の目的で事業体の生産量を分析的手続きのために利用したり、内部監査報告書のように、統制活動を監視するために事業体が作成した情報を利用しようとする場合がある。そのような場合、入手した証拠の適切性は、その情報が業務実施者の目的に照らして十分に正確かつ詳細であるかどうかにより影響を受ける。例えば、経営者が利用した業績の測定は、重要な虚偽表示を発見するには十分に正確ではないことがある。

経営者の利用する専門家が実施する業務（第 85 項参照）

A249. 経営者の利用する専門家が作成した、証拠として利用することを意図した情報の適合性と信頼性を評価する際には、

- (a) 当該専門家のコンピテンシー及び能力は、業務実施者が信用性の属性を検討する際に参考となる場合がある。情報を提供する情報源の信用性は、証拠として使用することを意図した情報がどの程度信頼できるかに影響する。
- (b) 当該専門家の客観性は、業務実施者が偏向の属性を検討する際に参考となる場合がある。様々な状況が経営者の利用する専門家の専門的判断に影響を与え、経営者の利用する専門家の客観性が阻害されることがある。これらの阻害要因には、例えば、自己利益、擁護、馴れ合い、自己レビュー及び不当なプレッシャーがある。証拠として利用することを意図した情報における偏向は、情報がどの程度信頼できるかにも影響する。経営者の利用する専門家が作成した情報は、経営者が当該専門家の専門的判断に影響を与える可能性があるため、偏向の可能性がある場合がある。

コンピテンシー及び能力（第 85 項(a)参照）

A250. コンピテンシーは、経営者の利用する専門家の専門知識の内容と水準に関係している。経営者の利用する専門家が適切なコンピテンシーを有しているかどうかに影響する要因としては、以下のようなものがある。

- 専門家の業務が、専門的な業務実施基準又は他の職業的専門家としての規定や業界の規定（例えば、専門家団体又は業界団体の倫理規則及びその他会員が遵守すべき規定、資格認定団体による認定基準、又は法令が課す規定）の対象となるかどうか。
- 経営者の利用する専門家の業務が使用される事項及び特定の専門領域における専門知識を含め、その事項に適用される適切な水準の専門知識を有するかどうか。
- 関連するサステナビリティ事項に関する経営者の利用する専門家のコンピテンシー（例えば、適用される規準に準拠している仮定と方法、及び利用している場合はモデルに関連する知識）。

A251. 能力とは、経営者の利用する専門家が状況に応じてコンピテンシーを発揮することができるかどうかに関係している。能力に影響を及ぼす可能性のある要因には、所在地、時間や資源の利用可能性が含まれることがある。

経営者の利用する専門家の業務についての理解（第 85 項(b)参照）

A252. 経営者の利用する専門家が実施する業務についての業務実施者の理解に関連する事項には、以下のものが含まれる場合がある。

- 該当する専門分野
- 経営者の利用する専門家の作業の内容、範囲及び目的
- 情報の作成に際して適用される職業的専門家としての基準等、及び法令等の要求事項の有無
- 経営者の利用する専門家がどのように情報を作成したか。これには以下が含まれる。

- 経営者の利用する専門家が使用した仮定及び方法、並びにそれらの仮定及び方法が当該専門家の専門分野において一般に認められており、適用される規準及びサステナビリティ事項に照らして適切であるかどうか。
- 経営者の利用する専門家が使用する基礎となる情報
- 専門家の手続実施結果又は結論の適合性及び合理性並びに他の証拠との整合性

経営者の利用する専門家が作成した情報が、経営者によってサステナビリティ情報の作成にどのように利用されたかについての理解（第 85 項(c)参照）

A253. 経営者の利用する専門家が作成した情報が、経営者によりサステナビリティ情報の作成にどのように利用されたのかについての理解には、以下の事項に関する理解が含まれる場合がある。

- (a) 経営者の利用する専門家が作成した情報の適切性を経営者がどのように考慮したか。
- (b) 経営者の利用する専門家が作成した情報に対して経営者が行った修正

A254. この理解は、以下において業務実施者に有用なことがある。

- (a) 証拠として利用することを意図した情報の適合性と信頼性の評価
- (b) 専門家の手続実施結果又は結論がサステナビリティ情報に適切に反映されているかどうかの理解。経営者は、例えば、提供された情報があまりにも一般的であり、事業体特有の状況を反映するために調整が必要な場合など、経営者の利用する専門家が作成した情報を修正する必要がある場合がある。経営者による調整は偏向を生じさせる場合や、経営者が情報を修正又は調整する適切なコンピテンシーと能力を有していない場合があり、その結果、情報が不正確、不完全又は信用性を欠くことになる可能性がある。

証拠となる情報の適合性及び信頼性に関する疑義（第 86 項から第 87 項参照）

A255. 業務実施者は、矛盾すると考える理由がない限り、記録や文書を真正なものとして受け入れることがある。業務実施者が、ある文書が真正ではない、又は文言が後から変更されているが業務実施者に開示されていないと疑われる状況を識別した場合、さらに行う調査の手続には、以下の事項を含むことがある。

- (a) 第三者への直接確認
- (b) 文書の真正性を評価する専門家の利用

A256. 証拠として利用することを意図した情報の信頼性に疑義を生じさせる要因又は状況には、以下のようなものがある。

- 情報が真正であるかどうかなど、情報の適合性と信頼性を評価できない場合
- 保証業務の過程で識別された虚偽表示
- 業務実施者が識別した内部統制の不備。特に内部統制の重要な不備がある場合
- 母集団に対して実施した手続の結果、逸脱率が予想よりも高かった場合
- 証拠として利用することを意図した情報が、他の情報や証拠と矛盾している場合

A257. 証拠として利用することを意図した情報の適合性は、その情報が関連する期間によって影響を受ける可能性がある。例えば、そのような情報の適合性は、時間の経過や新しい情報の識別などの事象や状況により変化することがある。このような状況は、業務実施者が、証拠として利用することを意図した当初の情報の適合性を否定する、又は疑わせるような、代替的な又はより信頼性の高い情報源からの情報を識別した場合に生じる場合がある。

A258. 本 ISSA は、情報の信頼性に疑義がある又は不正の可能性を示す場合には、業務実施者はさらに調査を行い、問題の解消のために手続の修正や追加が必要であるか判断することを求めている。経営者による情報の信頼性に対する疑義は、不正リスクを示唆している可能性がある。

計画

計画活動（第 88 項から第 89 項参照）

A259. 適切な計画は、以下の実施に役に立つ。

- 業務の重要な領域に適切な注意を払うこと。
- 潜在的な問題を適時に識別すること、及び、業務を適切に管理し、その結果、効果的かつ効率的な方法で業務を実施すること。
- 業務チームメンバーに作業を適切に割り当て、業務チームメンバーに対する指揮、監督及び作業の査閲を適切に行うこと。
- 必要に応じて、他の業務実施者の作業や専門家の業務と連携すること。

A260. 計画には、業務執行責任者、業務チームの他の主要メンバー及び業務実施者の利用する主要な外部専門家が以下を策定することが含まれる。

- (a) 保証業務の範囲、時期及び方向性に関する業務の基本的な方針
- (b) 実施する手続の内容、時期及び範囲に関する詳細なアプローチ、及び当該手続を選択した理由を含む業務計画

A261. 契約の新規の締結及び更新のプロセスにおいて得られた情報は、業務執行責任者が業務を計画し実施する際に役立つ可能性がある。そのような情報には、以下の情報が含まれることがある。

- 事業体の規模、複雑性及び性質に関する情報（事業体が属する産業及び適用される規準を含む。）
- 期中及び最終段階といった、事業体の報告日程
- 単一の事業体を超えるサステナビリティ情報に関連する保証業務の場合（例えば、グループの場合）、当該事業体と組織境界における他の事業体との間の支配関係の性質及び範囲、並びに報告境界における他の事業体との関係
- 業務チームが当該事業体を実施した他の業務から得られた関連する知識
- 事業体又は事業体が属する産業において、過年度の保証業務以降、必要とされる業務運営に関する資源の性質並びに業務チームの業務の指揮、監督及び査閲の方法に影響を及ぼす変化が生じたかどうか。

A262. 計画活動の内容と範囲は、例えば、サステナビリティ事項及び適用される規準の複雑性など、業務の状況により異なる。考慮する事項には、以下の事項が含まれることがある。

- 事業体及びその活動の特性
- 業務が限定的保証業務であるか、合理的保証業務であるか、その両方の組み合わせであるか
- 開示情報の内容
- 要求される経営者及びガバナンスに責任を有する者とのコミュニケーションの想定時期及び種類
- 報告境界
- 開示情報の重要な虚偽表示リスクを含む、事業体及び事業体環境に関する業務実施者の理解。
- 想定利用者及びその情報ニーズ
- 業務に関連する不正リスクの程度
- 専門家の関与の内容と範囲を含む要求される専門知識など、業務の実施に必要な資源の内容、時期及び範囲。
- 事業体が内部監査機能を有する場合、当該機能が業務に及ぼす影響

A263. 業務実施者は、業務の状況に関する予備的知識を得る場合、又は業務の範囲を決定する場合に、若しくは業務の実施と管理を円滑にするために、業務計画の内容について事業体と協議することがある。例えば、立案した手続の一部について、事業体の従業員の業務と連携することが含まれる。これらの協議が行われたとしても、業務のアプローチに係る責任が業務実施者にあることに変わりはない。業務のアプローチを協議する場合には、業務の有効性を損なわないための配慮が必要である。例えば、実施する詳細な手続の種類及び時期についての事業体との協議は、手続を容易に予測されることにより、業務の有効性を阻害してしまうことがある。

A264. 計画の策定は、非連続的な段階でなく、業務の期間全体を通じた継続する連続的かつ反復的なプロセスである。業務実施者は、予期しない出来事が生じた場合、状況が変化した場合、又は入手した証拠の結果によって、業務のアプローチ及びにこれに基づき計画した手続の種類、時期及び範囲を修正することがある。

適用の柔軟性（第 88 項参照）

A265. 複雑でない業務の場合、全ての業務は、（唯一の業務実施者である）業務執行責任者が実施する、又は小規模な業務チームで実施することがある。こうした場合、チームメンバー間のコミュニケーションは容易である。また、こうした場合、業務のアプローチの策定は、複雑かつ時間を要するものではなく、事業体の規模、サステナビリティ事項と適用される規準を含む業務の複雑性、保証業務の範囲及び業務チームの大きさによって様々である。例えば、継続業務の場合、前年度の業務において識別された検討事項に関する簡潔な様式であっても、調書と完了した業務で識別され強調された事項の査閲により、当年度において適切な当事者との協議に基づいて更新されていれば、当年度の業務の基本的な方針の文書として適切な場合がある。

立案した手続の種類、時期及び範囲（第 89 項参照）

A266. 業務実施者は、十分かつ適切な証拠を入手するために保証手続を計画及び実施する適切なアプローチを識別する際に、職業的専門家としての判断を行使する。事業体が報告目的のためにサステナビリティ情報をどのように細分化又は集計しているのか（すなわち、表示目的のために経営者がどのように情報を分類しているか）を理解することは、業務実施者が保証業務を計画する際に役立つことがある。この点において関連性のある事項には、以下の事項が含まれる

- 適用される規準にサステナビリティ情報を表示すべき方法が含まれているかどうか。また、事業体は当該規準をどのように適用しているか。適用される規準は、要求される細分化又は集計の水準を必ずしも詳細に定めていない。しかしながら、適用される規準には、特定の状況における細分化又は集計の適切な水準を決定するための方針が含まれていることがある。例えば、適用される規準は、生物多様性の価値が高い地域にある事業拠点を所在地域別のみで報告することを事業体に要求することがある。他の状況では、適用される規準は、情報を事業規模及び相対的な近接性に基づいてさらに分解することを要求することがある。
- 事業体の報告目的及びサステナビリティ情報の作成方針（サステナビリティ情報の分類及び表示に関する方針を含む。）
- 事業体の報告境界（開示情報が報告境界における一つ又は複数の事業体に関係しているかどうかを含む。）
- サステナビリティ情報に関する以下の範囲
 - 共通の情報システムと内部統制を使用して処理される範囲
 - 共通の測定単位が使用される範囲
- 事業体の内部でサステナビリティ情報が経営者又はガバナンスに責任を有する者にどのように伝達されているか。
- 類似する又は相互関係のあるトピック、トピックの側面又は特性に開示情報が関連しているかどうか（A269 項参照）。
- 事業体と同じ産業に属する他の事業体はサステナビリティ情報をどのように表示しているか。

A267. 業務実施者は、表示目的のために経営者がサステナビリティ情報を細分化又は集計する方法が、最も適切な業務のアプローチであると判断することがある。また、業務実施者は、サステナビリティ情報を別の方法で分類することが、業務をより効果的かつ効率的に計画し実施する目的において、より適切である可能性があるとして判断することもある。業務実施者の決定に関連する可能性がある要因には、以下の事項が含まれる。

- 業務の範囲（業務の対象に報告されるサステナビリティ情報の全部が含まれるのか、一部のみが含まれるのかを含む。）
- 重要な虚偽表示が生じる可能性のある開示情報（限定的保証）又は重要な虚偽表示リスク（合理的保証）に関する予備的な想定
- 共通化された内部統制の内容及び範囲。例えば、事業体の活動により発生した廃棄物は、同一の IT システムを使用して記録され、グループ内の全ての事業体又は事業部門にわた

って共通の内部統制が業務に適用されている。

A268. 業務実施者による重要性に関する判断では、想定利用者の情報ニーズが考慮される。業務実施者は、第 91 項に従って重要性を検討又は決定する際、想定利用者にとって重要な開示情報を考慮することがある。業務実施者によるリスク手続は、重要な虚偽表示リスクが生じる可能性のある開示情報を識別するため（限定的保証）又は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するため（合理的保証）に立案され、実施される。そのため、重要性及び虚偽表示の内容及び発生可能性に関する判断は、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、業務実施者のアプローチに関連する。

A269. 業務実施者は、保証業務の計画及び実施の目的のために様々な方法でサステナビリティ情報を分類することがある。

例：

- トピック別：気候に関する全ての開示情報。労働慣行に関する全ての開示情報
- トピックの側面別：リスクと機会に関する全ての開示情報（トピックを問わない）目標に関する全ての開示情報
- トピック及びトピックの側面別：気候の目標に関する全ての開示情報。気候のシナリオ分析に関する全ての開示情報
- 特徴別：全ての定性的な開示情報。将来予測に関する全ての開示情報。過去に関する全ての開示情報
- トピックの側面の特徴別：判断による目標に関する全ての開示情報。過去の目標に関する全ての開示情報

重要性（第 91 項から第 92 項参照）

A270. 業務実施者による重要性の検討（consideration）又は決定（determination）は、該当する場合、リスク手続の実施、追加手続の種類、時期及び内容の決定、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の評価の際に関連する。職業的専門家としての重要性の判断は、業務の状況を考慮して行われるが、保証水準の影響を受けない。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、想定利用者が同一であり、目的も同一であれば、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になる。

A271. 重要性の概念には、通常、以下の原則が含まれる。

- (a) ある事項に関する重要性の判断は、サステナビリティ情報の想定利用者グループが有する共通の情報ニーズを勘案して行われる。
- (b) 脱漏を含む虚偽表示は、個別に又は集計すると、サステナビリティ情報に基づいた想定利用者の意思決定に影響を与えると合理的に見込まれる場合に、重要性があると判断される。

A272. 重要性は、職業的専門家としての判断事項であり、想定利用者グループの共通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。業務実施者は、通常、想定利用者として以下を想定している。

- (a) サステナビリティ事項に関する合理的な知識を有し、真摯にサステナビリティ情報を検討する意思を有している。

- (b) サステナビリティ情報が適切な水準の重要性を考慮して作成及び保証されていることを理解しており、適用される規準に含まれる重要性の概念について理解している。
- (c) サステナビリティ事項の測定又は評価には、不確実性が伴うものであることを認識している。
- (d) 全体としてのサステナビリティ情報を基礎に、合理的な意思決定を行う。

特定の利用者には様々な情報ニーズがあるものの、特定の利用者には影響を及ぼさないであろう事項に関する虚偽表示は、業務が特定の利用者の特定の情報ニーズを満たすように立案されている場合を除き、通常、考慮されない。

A273. 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者が識別する際に役立つ原則が含まれることがあり、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検討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、報告するサステナビリティ事項を決定するために事業者が適用するプロセス（事業者の「報告トピックを識別するプロセス」、「マテリアリティ評価」又は「マテリアリティプロセス」と呼ばれることが多い）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。

A274. 事業者が、業績に影響する報告トピックを識別するための適用される規準を使用する場合、重要性に関する考慮事項は、「財務的マテリアリティ」と呼ばれることがある。この場合、財務上の重要性は、財務用語の観点から設定され、想定利用者は、現在又は将来の負債及び資本の提供者である可能性が高い。事業者が環境、社会、経済又は文化に与える影響に関連する報告トピックを識別するための適用される規準を当該事業者が使用する場合、重要性に関する考慮事項は、「影響度マテリアリティ」と呼ばれることがある。この場合、重要性は影響の内容と程度に基づいて考慮され、より広範な想定利用者のグループに関係することがある（A180 項も参照すること）。適用される規準が事業者への財務的な影響及び事業者が環境、社会、経済及び文化に与える影響の両方に言及している場合、「ダブル・マテリアリティ」と呼ばれることがある。

例：

事業者は、世界各地でヘルスケアと消費財を含む複数の産業で事業を展開している。当該事業者は、自社のサステナビリティ戦略に対する利害関係者の見解に関するデータを収集するため、外部のコンサルティング・ファームに業務を依頼した。当該事業者のアプローチでは、まず、最も関連性の高い利害関係者のグループを特定した。このグループには「顧客、仕入先、非営利団体、企業・民間部門、学術界、コンサルタント、政府、メディア、金融業界、業界団体、シンクタンク」が含まれた。次に、当該事業者は、自社のサステナビリティ戦略が人々や地域社会、環境に与える影響に関する直接的なフィードバックを入手した。これらのデータを収集後、当該事業者は、調査対象にとっての重要な問題で及びそれらの領域に関する報告を決定するため、当該データを分析した。

A275. 経営者の「マテリアリティプロセス」は、業務実施者が検討又は判断する重要性とは異なる。業務実施者は、証拠を入手するアプローチを決定する際、及び保証業務の範囲において識別されたサステナビリティ情報の虚偽表示を評価する際に、重要性を検討又は決定する。したがって、事業者と業務実施者が考慮する質的要因は、重複することがあるが、同一である必要はない。定量的な開示情報の場合、業務実施者と事業者は同じ重要性の基準値に到達するとは限らない。

A276. 重要性は、保証業務の範囲におけるサステナビリティ情報に係る。そのため、業務にサステナビリティ情報の全てではなく一部のみが含まれる場合、保証業務の範囲におけるサステナビリティ情報のみに関連して重要性が考慮される。

A277. 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。通常、重要性は、異なる様々な開示情報に関して検討又は決定される。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。例えば、想定利用者は、無害廃棄物の再生利用に関する情報よりも、食品又は医薬品の安全性に関する情報を重視することがある。これは、食品又は医薬品の製造に関する安全基準が不十分な場合、無害廃棄物の再生利用が行われないことよりも、健康に及ぼす影響がより深刻である可能性が高いからである。そのため、食品又は医薬品に関する情報の虚偽表示に対する想定利用者の許容度は、無害廃棄物の再生利用に関する情報の虚偽表示に対する許容度よりも低い可能性がある。

定性的な重要性に関する考慮事項（第91項(a)参照）

A278. 業務実施者による定性的な開示情報の重要性の考慮事項に関連する要因には、以下の例が含まれる。

- サステナビリティ事項の影響を受ける人数又は事業体数、及び影響の程度。例えば、有害廃棄物の流出の影響を受ける人数は少ないかもしれないが、環境への深刻な悪影響につながる可能性がある。
- 報告書に複数の実績指標が含まれる場合など、複数のトピック及びトピックの側面の相互作用及び相対的な重要度
- 適用される規準が複数の表示方法を許容している場合におけるサステナビリティ情報の表示形式
- 潜在的な虚偽表示の内容、及びどのような場合に重要な虚偽表示だと判断されるか。例えば、サステナビリティ情報が、プロセスが存在する又は内部統制が有効であるという記述である場合、観察された内部統制からの逸脱の内容
- 期待される目標又は結果を達成することについて経営者の動機又はプレッシャーが存在するかどうかを含む、潜在的な虚偽表示が法令遵守に影響するかどうか。例えば、業務実施者は、潜在的な虚偽表示が、事業体が炭素税を支払わなければならない基準値に影響を及ぼした場合、当該虚偽表示は重要であると判断することがある。
- 想定利用者に既に公表した想定利用者の情報ニーズ（例えば、目標又は目標値について想定した結果に関連して、潜在的な虚偽表示が事業体の目標又は目標値の達成に及ぼす影響の度合い）に関連する事項についての業務実施者の理解に基づき、潜在的な重要な虚偽表示となるかどうか。
- サステナビリティ事項が政府のプログラム又は公共事業体である場合、当該プログラム又は事業体に関する特定の側面が、当該プログラム又は事業体の事業内容、透明性及び感応度に照らして重要であるかどうか。
- 影響、影響の内容及びその範囲に関するデューデリジェンスの概念が適用される規準に含まれるかどうか。例えば、業務実施者は、事業体の開示情報において、マイナスの影響を防止又は軽減するために実施した措置が省略又は歪曲されていないかどうか、又は追

加的なマイナスの影響が無視されていないかどうか、若しくはマイナスの影響を防止又は軽減するために事業体を実施した措置が有効ではなかったかどうかを考慮することがある。

- 開示情報が記述形式の場合、記述の詳細さの程度又はサステナビリティ事項の説明に使用される全体的な語調により、サステナビリティ情報の利用者の誤解を招かないかどうか。
- 情報の表示方法が利用者による情報の認識にどのように影響するか。例えば、経営者がグラフ、図表又は画像形式で開示情報を表示する場合、重要性に関する考慮事項には、グラフの X 軸と Y 軸で異なる尺度を使用することで、重要な虚偽表示又は誤解を招く情報につながる可能性がないかどうかを考慮することが含まれる。

定量的な重要性に関する考慮事項（第 91 項(b)参照）

A279. 量的な要因は、以下に該当する開示情報に関連する虚偽表示の影響の度合いに関係する。

- (a) 数値で表示される。
- (b) 数値に関連する。（例えば、観察された内部統制からの逸脱件数は、内部統制が有効であるという記載がサステナビリティ情報である場合、関連性のある量的な要因になることがある。）

A280. 定量的な開示情報（例えば、数値で表示される主要な実績指標）の場合、重要性は、開示情報に関連して報告された指標又は選択されたベンチマークに割合を適用することで、決定されることがある。適用される規準において重要性の基準値が割合で定められている場合、業務実施者が開示情報の重要性を判断する際に参考となる枠組みを提供することがある。

例えば、基準値は、コミュニティプロジェクトへの X%の投資（時間又は金額）、Y%のエネルギー消費量（kWh）、Z%の土地の修復（ヘクタール）を含む場合がある。

A281. 適用される規準は、過去の費用に関する財務情報の開示情報を要求することがある。例えば、報告されるトピックには、コミュニティへの投資、研修に係る支出、国又は地域の税金が含まれることがある。これらは、事業体の財務諸表においても報告されることがあり、業務実施者又は他の業務実施者が当該財務諸表の監査を行うことがある。開示情報のこれらの側面で使用される重要性は、事業体の財務諸表の監査で使用される重要性と同一である必要はない。

業務の進捗に伴う重要性の再検討（第 91 項参照）

A282. 保証業務の過程において、例えば、事業体の業務の主要部分の売却による状況の変化、新たな情報又は手続の実施の結果による事業体及び事業活動に関する業務実施者の理解の変化によって、重要性の再検討が必要な場合がある。例えば、業務の過程において、顧客の健康と安全への影響が改善されると評価される主要製品カテゴリーの割合が、計画時に想定された割合と著しく異なる可能性が高いことが明らかになることがある。業務実施者が業務の実施過程で別の重要性が適切であると結論付けた場合、追加手続の内容、時期及び範囲の修正が必要になる場合がある。

手続実施上の重要性（Performance Materiality）（第 92 項参照）

A283. 手続実施上の重要性は、保証業務の様々な段階で使用されることがある。例えば、手続実施上の重要性は、重要な虚偽表示が生じる可能性が高い開示情報を識別する際（限定的保証業務）、又は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する際（合理的

保証業務)、及び追加手続の内容、時期及び範囲を決定する際に役立つことがある。

A284. 定量的な開示情報の場合、個別に重要な虚偽表示を発見するのみを意図した業務計画を策定すると、合算リスクを見落とすことになる。合算リスクは、未修正の虚偽表示及び未発見の虚偽表示の合計が重要性を上回る可能性をいう。合算リスクは、経営者が適用される規準を適用するため、又は業務実施者が保証業務の手続を立案し実施するために、サステナビリティ情報を細分化することがあるために生じる。そのため、業務実施者は、手続の種類、時期及び範囲を計画する際に、以下を実施することが適切な場合がある。

- (a) 定量的な開示情報について、合算リスクを適切な水準まで低減するための手続実施上の重要性を設定することを検討する。
- (b) どのような種類の誤謬又は脱漏を他の虚偽表示と組み合わせると重要な虚偽表示となるのか検討する。

A285. 手続実施上の重要性は、その重大性に影響する質的な要因のみが原因で重要となる虚偽表示には対応しない。しかしながら、質的な要因のみが原因で重要となる虚偽表示を識別する可能性を高めるための手続を可能な範囲で立案することも、業務実施者が合算リスクに対応する上で役立つことがある。

リスク手続

リスク手続の立案及び実施 (第 94L 項から第 96 項参照)

A286. リスク手続は、反復的かつ累積的なプロセスの一部である。重要な虚偽表示が生じる可能性のある開示情報 (限定的保証業務) 又は重要な虚偽表示リスク (合理的保証業務) は暫定的に認識され、業務実施者による業務の実施過程を通じて、又は新しい情報を入手した際に、当初の認識が見直されることがある。リスク手続のみでは、保証の結論の基礎となる十分かつ適切な証拠を提供しない。

A287. リスク手続の種類及び範囲は、事業体及び事業体の状況 (例えば、事業体の方針と手続が明文化されている程度及びプロセスとシステムが確立されている程度)、サステナビリティ事項の内容と複雑性、及び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特性によって異なる。業務実施者は、入手する適切な保証水準に応じて適切な本 ISSA の要求事項を満たすために実施すべきリスク手続の種類及び範囲を、職業的専門家としての判断に基づいて決定する。業務実施者に求められる理解の程度は、事業体を運営する経営者の理解の程度よりも低いものとなる。

A288. 業務実施者が実施するリスク手続の種類には、以下を含むことがある。

- (a) 経営者及び内部監査の活動に従事する者 (内部監査機能がある場合) への質問、並びに、不正か誤謬かを問わず、重要な虚偽表示が生じる可能性のある開示情報 (限定的保証業務) の識別又は重要な虚偽表示リスク (合理的保証業務) の識別に役立つ可能性がある情報を有していると業務実施者が判断するその他の事業体の構成員への質問

- (b) 分析的手続
- (c) 観察及び閲覧

A289. リスク手続を立案し実施する上で、以下を含む複数の情報源から証拠を入手する場合がある。

- (a) 経営者、ガバナンスに責任を有する者、その他の主要な事業体の構成員（人事部門など、事業体においてサステナビリティ情報に関連する機能で業務に従事する構成員又は内部監査人を含む）とのコミュニケーション
- (b) 規制当局等の特定の外部者（情報を直接入手したか間接的に入手したかを問わない。）
- (c) 事業体及び事業体が所属する産業に関する公開情報。例えば、事業体が発行したプレスリリース、アナリスト若しくは投資家グループ向けの説明資料、アナリスト・レポート又はサステナビリティ事項に影響を及ぼす情報

A290L. 稀な状況において、業務実施者のリスク手続が重要な虚偽表示が生じる可能性のある開示情報を識別しないことがある。そうした開示情報が識別されたかどうかにかかわらず、業務実施者は、有意義と考える保証水準を得るために手続を立案し実施する。その場合、業務実施者は、追加的なリスク手続を実施するか、又はサステナビリティ情報に重要な開示情報に関する追加手続を立案し実施することがある。

A291. 業務実施者は、効率的である場合には、追加手続をリスク手続と同時に実施することがある。

例：

- 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の識別を裏付ける証拠は、サステナビリティ事項がサステナビリティ情報の重要な虚偽表示を生じさせる可能性が低いという業務実施者の結論を裏付ける証拠にもなる場合がある。
- 合理的保証業務において、重要な虚偽表示リスクの識別及び評価を裏付ける証拠は、内部統制の運用状況の有効性の評価を裏付ける証拠にもなる場合がある。

契約の新規の締結及び更新に関する手続から得られた情報の検討（第 95 項参照）

A292. 第 69 項では、業務実施者は、保証業務の前提条件が満たされているかどうかを判断する適切な基礎を提供するために、業務の状況について予備的な知識を得ることを要求している。この予備的な知識は、通常、第 94L 項及び第 94R 項の要求事項を満たすのには十分ではないが、要求される理解を裏付ける重要な証拠を提供することがある。例えば、業務実施者は、契約の新規の締結の過程で適用される規準に関して、既に広範囲にわたって理解し、リスク手続を実施するためにこの理解を補完することがある。業務実施者が理解するために考慮する情報には以下が含まれる。

- (a) 財務諸表監査又は特定の事項の検証（例えば、事業体の重要な事業における水の消費量の検証）など、業務執行責任者が事業体に実施したその他の業務
- (b) 当年度の業務における証拠として適合性と信頼性を依然として有している場合、事業体での過去の経験に関する情報

業務チーム内の討議（第 96 項参照）

A293. 業務執行責任者と業務チームの他の主要メンバー及び業務実施者の利用する主要な外部の専門家との討議によって、以下が可能になる。

- 業務執行責任者を含む、より経験のある業務チームのメンバーの事業体に関する知識と知見を共有すること。情報の共有は、全ての業務チームメンバーの理解を深める。
- 不正又は誤謬による重要な虚偽表示がサステナビリティ情報のどこにどのように行われる可能性があるのかについて、業務チームのメンバー間で情報を交換する。
- 業務チームが業務を計画し実施するのに役立つ。

A294. 業務が、唯一の業務実施者といった、単独の担当者によって実施される場合においても、第 96 項に記載されている考慮事項は、業務実施者が重要な虚偽表示が生じる可能性がある開示情報（限定的保証業務）を識別する際又は重要な虚偽表示リスク（合理的保証業務）を識別する際に役立つことがある。

サステナビリティ事項及びサステナビリティ情報の理解（第 97 項参照）

A295. 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虚偽表示の可能性につながる。

A296. 不正によるサステナビリティ情報の重要な虚偽表示は、以下の事項に関係することがある。

- 罰則又は罰金を回避するためのサステナビリティ情報の虚偽表示（情報の脱漏を含む）、積極的又は過度に楽観的な内部又は外部の目標、製品又は企業に関する意図的に不正確な、又は誤解を招く公式声明又は主張
- 事業体が将来の取組みに関して有利に判断されるため、又は資金調達、仕入先又は顧客との取決め又は交渉の要素にするためのサステナビリティ情報の虚偽表示
- 炭素税の負債を減らすため、又は創出したカーボンクレジットを過大表示するためのサステナビリティ情報の虚偽表示
- 実績に基づく報償又は報酬の結果に影響を及ぼすため、意図的に偏った方法による、実績又は報酬インセンティブに関するサステナビリティ情報の報告
- 特定の認証又は評価（例えば、グリーン認証のマーク又は評価）を取得すること、又は特定の契約条件を満たすことに対するプレッシャー
- サステナビリティ報告に関する未成熟な内部統制システム

A297. 重要な虚偽表示リスクを生じされる可能性のある事象又は状況の特性は、開示情報によって異なる場合がある。例えば、以下のような場合がある。

- 事業体が自らの事業活動で発生する事業体の廃棄物についての情報に関する重要な虚偽表示リスクは、事業体のバリューチェーンの上流又は下流で発生する廃棄物についての情報に関する重要な虚偽表示リスクとは異なることがある。
- 過去の定量的な情報における重要な虚偽表示リスクは、将来の定性的な情報に関する重要な虚偽表示リスクとは異なることがある。

A298. サステナビリティ事項は、測定又は評価が複雑になる場合、又は不確実性が伴う場合がある。例えば、潜在的な気候変動リスク、その発生可能性、及び当該リスクが事業体及びそのサプライチェーンに与える短期、中期、長期的な影響は、測定と評価が複雑である可能性があり、かつ、高い不確実性が伴う可能性がある。固有の不確実性の結果として、重要な虚偽表示が生じる可能性がより高くなる（限定的保証）、又は開示情報の重要な虚偽表示リスクがより高くなる（合理的保証）、若しくは重要な虚偽表示が生じる可能性のある開示情報の識別が困難になる（限定的保証）、又はサステナビリティ情報の重要な虚偽表示リスクの識別と評価が困難になる（合理的保証）ことがある。

適用される規準の理解（第98項参照）

A299. 適用される規準を理解することは、業務実施者が開示情報における虚偽表示の生じやすさを識別する際に役立つ。例えば、業務実施者は以下を実施することがある。

- サステナビリティ情報の作成において事業体による誤った解釈及び適用が生じやすい、適用される規準の要素を識別する。
- 適用される規準を適用する際に事業体が判断を行使する能力を有し、事業体の状況に照らして適切でない判断が行われることにより、重要な虚偽表示リスクが生じる状況（合理的保証）、又は重要な虚偽表示が生じる可能性のある開示情報が発生する状況（限定的保証）を識別する。
- 例えば、事業体が合理的な基礎を有している場合において、コンプライ・オア・エクスプレイン（Comply or Explain）ベースで情報を作成することが許容されている場合など、改ざんが生じやすい適用される規準の側面を識別する。
- 事業体が適用される規準を識別、評価及び適用するためのプロセスが欠如しており、そのため、事業体が適用される基準を適切に適用していないことにより重要な虚偽表示リスクが生じる場合がある（合理的保証）、又は重要な虚偽表示が生じる可能性のある開示情報が発生する場合がある（限定的保証）と判断する。

A300. 適用される規準の理解には、以下の事項が含まれる。

- フレームワーク、及びフレームワークを解釈するために事業体が設定した規準の識別に関連する不確実性及び複雑性
- サステナビリティ情報において表示及び開示される関連するトピック及びトピックの側面を識別するための規準
- 報告境界、及び開示情報によって報告境界が異なるかどうかを識別するための規準
- 事業体が規準をどのように設定したか。これには、フレームワークを解釈するために使用される規準（例えば、定量化の方法の選択と適用及び報告方針）、及び事業体のプロセスに対する内部統制が含まれる。

A301. フレームワークは、それ自体では適合するとみなされない（不完全である、又は適用において解釈が必要となることがある）。そのため、事業体は、適用される規準が適合するようフレームワークを補完することがある。適用される規準の設定プロセス及びサステナビリティ事項への適用は、複雑で判断が要求される場合があり、偏向の影響を受けることがある。第98項で要求される評価の結果、業務実施者は虚偽表示がより生じやすい開示情報を識別したり、適用される規準の適合性を再評価することがある。

事業体及び事業体環境の理解

事業体の事業内容、事業体の法的な構造及び組織構造、所有とガバナンス並びにビジネスモデルの理解（第99項(a)参照）

A302. 業務実施者による適切な当事者又はその他の者への質問を通じて入手した情報は、求められる理解を裏付ける重要な証拠を提供することがあるが、通常、質問のみでは、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のに十分ではない（限定的保証）、又は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のに十分ではない（合理的保証）。

A303. 業務実施者は、サステナビリティ情報に関連するため理解する必要がある、事業体及び事業体環境の特性を職業的専門家としての判断に基づいて決定する。業務実施者が主として検討することは、その理解が、リスク手続の目的に照らして十分なものであるかどうかである。保証業務の範囲が特定のサステナビリティ情報（例えば、非連続的な測定指標）に限定される場合、業務実施者が理解するための労力は、より少なくなることがある。一方、保証業務の範囲が複数のトピック又はトピックの側面に対処する場合、事業体及び事業体環境に関する幅広い理解が必要になることがある。

A304. 事業体及び事業体環境に関する業務実施者の理解には、以下の事項に関する理解が含まれることがある。

(a) 事業体の事業内容、及び以下を含む事業体のサステナビリティ関連の事業リスク

(i) 以下を含む、報告境界に含まれる事業活動の性質

- a. 報告境界における事業活動又は事業運営は、事業体の内部であるか外部であるか。
- b. 各事業活動又は各事業運営のサステナビリティ情報に対する寄与度。サステナビリティ情報にとって重要な場合には、バリューチェーン内の事業体又は事業運営を含む。
- c. サステナビリティ情報の報告数値に関連する不確実性

(ii) 事業体の事業内容、事業リスク又は報告境界に関する前年度からの変化。これには、合併、買収、売却又は機能の外部委託の有無が含まれる。

(iii) 事業活動の中断の頻度及びその内容

(b) サステナビリティ情報に関連するシステム、プロセス及び内部統制の成熟度、並びにこれらに IT がどの程度活用されているか。

報告境界の理解（第99項(b)参照）

A305. 報告境界の理解には、複雑な組織構造（複数の国又は地域にわたる複数の事業単位）、契約関係及び事業体のバリューチェーン内の事業活動の分析が要求されることがある。事業運営の構成が報告境界に影響を及ぼすこともある。例えば、ある事業体が所有する施設を別の事業体が運営し、ある第三者のためだけに原材料を加工している場合でも、これら三つの事業体の全てのサステナビリティ活動が報告境界内に含まれることがある。報告境界における事業活動を理解することは、以下において業務実施者の役に立つ。

- サステナビリティ事項又は開示情報が、複雑性、判断、変化、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の影響を受けるかどうかを理解する。

- 十分かつ適切な証拠を入手するために、他者の作業を利用することが必要になる可能性があるサステナビリティ事項を識別する。
- 業務執行責任者が不正又は誤謬により開示情報に虚偽表示が生じる可能性について協議する業務チームのメンバー及び他の当事者を識別する。
- 該当する開示情報の適切な重要性を検討又は決定する。
- 追加手続の種類、時期及び範囲を決定する。
- 十分かつ適切な証拠の入手が困難な可能性があり、その結果、保証報告書に影響を及ぼす可能性がある開示情報を識別する。

事業体の目標、目標値又は戦略的目的の理解（第 99 項(c)参照）

A306. サステナビリティ情報に関連する目標、目標値又は戦略的目的、及び事業体の実績を評価するための測定指標を理解することは、業務実施者が、サステナビリティ情報において経営者の偏向又は不正の生じやすさを高める動機及びプレッシャーを識別する際に役立つことがある。

法的及び規制上の枠組みの理解（第 100 項参照）

A307. 法令がサステナビリティ情報に及ぼす影響は状況によって異なる。事業体に適用される法令は、法的及び規制上の枠組みを構成する。一部の法令の規定は、サステナビリティ情報に直接的に影響することがあり、適用される規準を決定又は事業体のサステナビリティ情報に含める必要がある開示情報を特定していることがある。

A308. その他の法令は、サステナビリティ情報における開示情報の決定に直接的に影響しないこともあるが、それらの法令を遵守することは、事業運営の側面の基礎として重要な場合がある。事業体の事業運営に根本的な影響を及ぼす違法行為は、事業体の営業停止の原因や、事業体の継続企業的前提に疑義を生じさせることがあり、事業体の開示情報に影響することがある。

A309. 業務実施者は、事業体に適用される法的及び規制上の枠組み及び事業体が当該枠組みをどのように遵守しているかを理解するため、例えば、以下を行うことがある。

- 事業体の産業、規制及びその他の外部要因について業務実施者が既に有する情報を利用する。
- 規準、枠組み、基準又は指針を定める法令についての最新の情報を入手する。
- 事業体の事業運営に根本的な影響を及ぼすことが想定されるその他の法令について経営者に質問する。
- 法令遵守に関する事業体の方針及び手続について経営者に質問する。

適切な当事者への質問及び協議（第 101 項参照）

A310. 業務実施者は、適切な当事者、及び適切な場合にはその他の事業体構成員に対する質問を通じて、リスク手続の実施に関する異なる見方を入手することがある。

例：

- ガバナンスに責任を有する者への質問は、サステナビリティ情報の作成に対する監視の程度を業務実施者が理解するのに役立つ。
- 経営者への質問は、適用される規準の選択と適用の適切性を業務実施者が評価するのに役立つ。
- 事業体の法務部門への質問は、サステナビリティ情報に影響する、訴訟、法令の遵守、不正又はその疑いの認識に関する情報を提供する。
- リスク管理に従事する者（又はそのような役割を果たす者）への質問は、サステナビリティ情報に影響を及ぼす可能性がある事業運営上又は規制上のリスクについての情報を提供する。
- IT 担当者への質問は、情報システムの変更、情報システムの不具合や内部統制の逸脱等の情報システムに関連するリスクについての情報を提供する。

A311. 事業体が内部監査機能を有している場合、内部監査機能の活動に従事する適切な者に対する質問は、業務実施者が、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際（限定的保証）、又は重要な虚偽表示リスクを識別し評価する際（合理的保証）に、事業体及び事業体環境並びに内部統制システムを理解するのに役立つ。

事業体の内部統制システムの構成要素の理解（第 102L 項及び第 102R 項参照）

A312. 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、及び重要な虚偽表示が生じる可能性のある開示情報に影響する要因（限定的保証）又は開示情報の重要な虚偽表示リスクに影響する要因（合理的保証）を識別する際に役立つ。

A313. 事業体の内部統制システムの運用形態の水準（統制環境、事業体のリスク評価プロセス及び内部統制システムを監視するプロセスを含む）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。

A314. 事業体の内部統制システムに関する業務実施者の理解の内容及び範囲は、保証業務の複雑性、及びサステナビリティ事項を構成するトピック及びトピックの側面の内容と複雑性によって異なる。事業体並びにトピック及びトピックの側面が複雑になるほど、例えば、ウォークスルーを実施し、事業体の構成員に質問して確かめるなど、内部統制を理解するためのより広範な手続が必要になることがある。ウォークスルーには、情報システムにおいて、事象又は状況を選択し、該当するプロセスを通じて追跡することが含まれる。

A315L. 限定的保証業務では、業務実施者は、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全ての構成要素について、合理的保証業務で要求されるような理解は要求されない。加えて、業務実施者は、内部統制の運用評価手続を計画している場合を除き、内部統制のデザインの評価、及びそれらが業務に適用されているかどうかの判断は要求されない。業務実施者は、重要な虚偽表示が生じる可能性のある開示情報を識別し、当該開示情報に重点を置いた手続を立案するための基礎を提供するのに必要な理解の程度について、職業的専門家と

しての判断に基づいて決定する。多くの場合、構成要素に関する詳細な理解を得る必要はなく、理解を得るための手続は、合理的保証業務において要求される手続と比べて範囲が狭く、性質が異なることがある。例えば、業務実施者は、限定的保証業務では質問を通じて情報システムに関する十分な理解を得ることができることがあるが、合理的保証業務ではウォークスルーの実施が必要な場合がある。

A316. 特定の状況では、サステナビリティ事項は、内部統制に関係することがある（すなわち、内部統制がトピックの側面である場合）。例えば、サステナビリティ情報は、労働安全衛生に関する内部統制のデザイン、業務への適用又は運用状況の有効性を記述する開示情報で構成されることがある。第 97 項では、業務実施者が、サステナビリティ事項（この例では、労働安全衛生に対する内部統制）を理解することが要求されている。このような場合、第 102L 項及び第 102R 項は、労働安全衛生の内部統制のデザイン、業務への適用及び運用に利用されるプロセス及び内部統制に関する情報を作成するプロセスに関連した事業体の内部統制システムを理解することを要求している。

A317. 事業体の内部統制システムに関連する構成要素に関する業務実施者の理解の結果、保証の結論の基礎となる十分かつ適切な証拠を入手する業務実施者の能力に疑義を生じさせる、又は適用される法令の下で可能であれば契約を解除する必要性を示唆することがある。例えば、以下のような状況である。

- 経営者がサステナビリティ情報に関して虚偽の陳述をするリスクがあり、業務を実施できないと業務実施者が結論付けるほどの、サステナビリティ情報の作成者の誠実性についての深刻な懸念
- サステナビリティ情報に対する無限定の結論の基礎となる十分かつ適切な証拠を入手できないと業務実施者が結論付ける可能性がある、経営者のコンピテンシー及び事業体の記録の状態や信頼性についての懸念

統制環境（第 102L 項(a)、第 102R 項(a)及び第 103R 項参照）

A318L. 誠実性と倫理観に対する事業体の方針が事業体内にいかに関与され、誠実で倫理的な行動が事業体内に定着しているかといった、統制環境に関する業務実施者の理解は、業務実施者が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のに役立つことがある。例えば、統制環境の不備は、サステナビリティ情報全体を通じて開示情報に重要な虚偽表示が生じる可能性がある。

A319R. 業務実施者による統制環境の評価は、業務実施者が事業体の内部統制システムの他の構成要素における潜在的な問題を識別するのに役立つことがある。これは、統制環境は事業体の内部統制システムの他の構成要素の基礎となっているためである。また、この評価は、業務実施者が、事業体が直面するリスクを理解し、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のに役立つことがある。

A320. 統制環境に関する業務実施者の理解には、以下に対処する内部統制、プロセス及び事業体構造の理解が含まれることがある。

- 事業体環境に対する経営者の監視責任がどのように遂行されているか。例えば、事業体文化の醸成や、誠実性及び倫理観に対する経営者の姿勢など
- ガバナンスに責任を有する者が経営者と分離されている場合における、ガバナンスに責任を有する者の独立性とガバナンスに責任を有する者による事業体の内部統制システム

の監視状況

- 事業体による権限と責任の付与の状況
- 事業体はどのように有能な人材を採用し、育成し、良好な雇用関係を維持しているか。
- 事業体の内部統制システムの目的を遂行する上での役割と責任をどのように各構成員に認識させているか。

A321. 特に経営者と人員との間の意思疎通が正式な形で行われないことが多い複雑でない事業体では、統制環境に関する情報が文書化された形で入手できない場合があるが、その状況においても情報が適合性と信頼性を有していることがある。例えば、業務実施者は、事業体の過去と現在の実務及び利害関係者との関わりを観察することがある。この観察は、事業体の方針が正式に文書化されていない場合でも、事業体の内部統制システムの構成要素に関する業務実施者の理解に寄与することがある。

事業体のリスク評価プロセス（第 102L 項(b)、第 102R 項(b) 第 104R 項参照）

A322. 事業体のリスク評価プロセスの結果は、業務実施者が以下を実施するのに役立つことがある。

- (a) 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こと（限定的保証）又は開示情報の重要な虚偽表示リスクを識別し評価すること（合理的保証）。
- (b) サステナビリティ事項又はその他の業務の状況を理解すること。

A323R. 事業体のリスク評価プロセスの評価を実施することは、事業体がリスクをどの領域で識別し、当該リスクにどのように対処したのかを業務実施者が理解するのに役立つことがある。事業体がどのようにリスクを識別し、評価し、対処しているかについて評価することは、事業体が直面するリスクが識別され、評価され、事業体の事業内容や複雑性に応じて適切に対処されているかどうかを業務実施者が理解するのに役立つ。

A324R. 適用される特定の規準では、事業体は、サステナビリティに関連するリスクと機会に関する情報、又はサステナビリティに関するリスクと機会の識別、評価及び管理するプロセスに関する情報を識別し提供することを要求される。そのため、事業体のリスク評価プロセスを理解し評価することは、業務実施者が事業体によって適用される規準の適切な適用に関連する重要な虚偽表示リスクを識別し評価するのに役立つ。例えば、業務実施者が事業体のリスク評価プロセスの潜在的な不備を識別した場合、業務実施者は、サステナビリティに関連するリスクと機会が事業体によって識別されておらず、サステナビリティ情報における当該リスクと機会の表示又は説明が網羅的でないリスクが高まると判断することがある。

A325R. 事業体が識別した全てのリスクが重要な虚偽表示リスクとなるわけではない。経営者及びガバナンスに責任を有する者が、サステナビリティ情報の作成に関連するリスクをどのように識別し、識別したリスクへの対処をどのように決定したかを理解するに当たり、業務実施者は、経営者又は該当する場合にはガバナンスに責任を有する者について以下の事項を検討することがある。

- (a) 事業体の目的に関連するリスクの識別と評価が可能となるよう、事業体の目的をどのように詳細かつ明確に特定したか。
- (b) 事業体の目的の達成を妨げるリスクをどのように識別したか。また、識別したリスクの管理方法を決定するためにリスクをどのように分析したか。

- (c) 事業体の目的の達成を妨げるリスクを検討する際に、不正の可能性をどのように検討したか。

A326. 事業体が識別していないリスクを業務実施者が識別し、当該リスクが事業体のリスク評価プロセスにおいて本来識別されなければならないと業務実施者が想定するリスクである場合、事業体のリスク評価プロセスが、事業体の状況に対して適切でないことを示唆している可能性がある。

内部統制システムを監視する事業体のプロセス（第 102R 項(c)及び 105R 項参照）

A327R. サステナビリティ情報の作成に関連する内部統制システムを監視する事業体のプロセスを理解することには、以下に関する理解が含まれることがある。

- (a) 以下の事項に対応する事業体のプロセスの側面
- (i) 内部統制の有効性を監視し、内部統制の不備を識別・是正するための日常的及び独立的評価
 - (ii) 事業体の内部監査機能（その性質、責任及び活動を含む。）
- (b) 内部統制システムを監視する事業体のプロセスにおいて使用される情報源と、その情報が目的に照らし十分に信頼できると経営者が判断している理由

A328R. 内部統制システムを監視するための事業体のプロセスについて業務実施者が評価することは、事業体の内部統制システムの他の構成要素が存在し機能しているかどうか、すなわち、内部統制システムの他の構成要素を業務実施者が理解するのに役立つ。また、この評価は、業務実施者が、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のに役立つ。

A329R. 事業体がどのように内部統制システムを監視しているかを理解する際に業務実施者が考慮する事項には、例えば、以下が含まれる。

- (a) 監視活動のデザイン（例えば、定期的な監視か日常的な監視か。）
- (b) 監視活動の実施状況及び頻度
- (c) 内部統制が有効に運用されているかを判断するために適時に実施される監視活動の結果の評価
- (d) 識別された不備は、是正措置を講じる責任者に適時に報告され、適切な是正措置によって対処されているか。

A330R. 業務実施者は、内部統制システムを監視する事業体のプロセスが、IT の利用を伴う情報処理統制にどのように対応しているかを考慮することがある。これには、例えば、以下の事項がある。

- (a) 複雑な IT 環境を監視する以下の内部統制
 - (i) 情報処理統制のデザインが引き続き有効であるかを評価し、適宜、状況の変化に応じて当該内部統制を修正する。
 - (ii) 情報処理統制の運用状況の有効性を評価する。
- (b) 自動化された情報処理統制により職務の分離が確保されている場合、そこで適用されている承認を監視する内部統制

- (c) サステナビリティ報告の自動化に関連する誤りや内部統制の不備がどのように識別され対処されているかを監視する内部統制

A331R. 複雑でない事業体、特にオーナー経営の事業体において、経営者又はオーナー経営者が事業に直接関与し、他に監視活動がないため、業務実施者が内部統制システムを監視する事業体のプロセスを理解する場合、経営者又はオーナー経営者がどのように事業に直接関与しているかに着目することが多い。

A332R. 事業体の正式なプロセスが存在しない場合は、内部統制システムを監視するプロセスを理解するために、事業体が虚偽表示を防止又は発見できるようにデザインした情報の定期的なレビューを理解することがある。

情報システムと伝達（第 102L 項(c)、第 102R 項(d) 及び第 106 項参照）

A333. 業務実施者は、情報のどの側面が業務に関連しているかについて職業的専門家として判断に基づいて決定し、当該側面について適切な当事者に質問を実施することがある。情報システムの理解には、以下の事項に関する理解が含まれる。

- (a) サステナビリティ情報に関する事業体の情報処理活動。事業体の情報処理活動には、データ及び情報、情報処理活動に使用される経営資源、並びに以下について定めた方針又は手続
- (i) 定性的な情報を含むデータ及び情報がどのように把握、記録、処理、査閲、修正及び表示されるか。このような方針及び手続には、データ及び情報の正確性及び網羅性が査閲者によって確認され、当該査閲が実施された証拠として署名される内部検証プロセスが含まれることがある。
 - (ii) 情報システムにおける情報の流れに関連する、裏付けとなる記録及びサステナビリティ事項に関する他の情報
 - (iii) サステナビリティ情報の作成に利用されるプロセス
- (b) 情報システム及び内部統制システムのその他の構成要素において、サステナビリティ情報の作成に係る重要な事項及び報告責任について事業体がどのように内外に伝達しているか。これには以下の事項を含む。
- (i) 事業体の構成員の間での伝達（役割と責任の伝達を含む。）
 - (ii) 経営者とガバナンスに責任を有する者との間の伝達
 - (iii) 想定利用者への伝達
 - (iv) 規制当局等の外部への伝達
- (c) 情報の信頼性に対応する事業体の方針又は手続。例えば、事業体の内部統制は、以下を実施することで、外部情報源からの情報の信頼性に対処することがある。
- (i) 外部情報源との間で授受した情報の監視
 - (ii) 外部情報源の評判の検討
 - (iii) 類似した情報について他の情報源があるかどうか、及び利用可能な異なる情報源からの情報と整合しているかどうかの検討

A334. 業務実施者が情報システムを理解する方法は様々であり、次の方法が含まれる。

- (a) トピック及びトピックの側面に関連する事象及び状況の開始、記録、処理及び報告に至るまでの手続についての担当者への質問
- (b) 情報システムの方針、マニュアル又はその他の調書の閲覧
- (c) 事業体の担当者による方針又は手続の実施の観察
- (d) 情報システムにおける事象又は状況の選択、及び該当するプロセス通じた追跡（すなわち、ウォークスルーの実施）

A335. 事業体の情報システムと伝達には、データ及び情報を収集又は処理するために IT を利用する可能性が高い。事業体は複雑な IT アプリケーション、単純なスプレッドシート又は紙面の記録、若しくはこれらを組み合わせて使用することがある。業務実施者による情報システムの理解には、IT 環境、IT アプリケーション、及び情報システムにおける情報の流れと処理に関連する IT 環境のその他の側面が含まれる。事業体が IT アプリケーションやその他の IT 環境を利用することにより、IT の利用から生じるリスクが高まる場合がある。例えば、IT アプリケーションのプログラムの変更、又は、情報を処理又は保存するデータベース上でのデータの直接修正により、情報システム内の情報の流れが変更されることがある。

A336. 小規模の事業体又は複雑でない事業体の情報システム及び伝達方法は、大規模の事業体又は複雑な事業体ほど精緻でなく、IT 環境も複雑でないことが多い。経営者が経営に直接関与する複雑でない事業体では、広範囲にわたる手続の記述、詳細な記録又は文書による方針を必要としない場合がある。したがって、複雑でない事業体においては、情報システムに関連する内容の理解に多くの工数をかける必要がなく、理解するために実施する手続は、観察や文書の閲覧よりも質問の割合が多くなる場合がある。しかしながら、関連する情報システムを理解することは、追加手続を立案する基礎を提供する上で変わらず重要であり、業務実施者が、重要な虚偽表示リスクが生じる可能性のある開示情報を識別する際（限定的保証）、又は重要な虚偽表示リスクを識別し評価する際（合理的保証）に役立つことがある。

統制活動（第 102R 項(e)、第 107L 項及び第 107R 項参照）

A337. 事業体の内部統制システムの統制活動における内部統制の識別と評価において、業務実施者は、情報処理統制に重点を置く。情報処理統制は、情報のインテグリティ（すなわち、情報の網羅性、正確性、正当性）のリスクに直接対応する、事業体の情報システムにおける情報処理の過程で適用される内部統制である。しかしながら、業務実施者は、全ての情報処理統制を識別し、評価することは求められていない。

A338R. 保証業務では、それぞれの開示情報に関連する全ての内部統制や、それらに関連する全てのアサーションについて理解することは求められていない。

A339R. 業務実施者が理解することが適切である可能性のあるその他の内部統制には、例えば以下が含まれる。

- その発生可能性と影響の度合いに基づきリスクが相対的に高いと評価された重要な虚偽表示リスクに対応する内部統制
- サステナビリティ情報の最終的な整理又は修正に関連する内部統制
- 事業体が受託会社を利用する場合、受託会社が提供する業務に関する事業体の内部統制

内部統制のデザインと業務への適用（第 108L 項及び第 108R 項参照）

A340. 識別された内部統制のデザインの評価は、内部統制が単独で又は他の内部統制との組合せで、重要な虚偽表示を有効に防止又は発見・是正できるかどうか（すなわち、内部統制の目的）を業務実施者が検討することを含む。

A341. 業務実施者は、内部統制が存在し、実際に事業体が利用していることを確認することで、識別された内部統制が業務に適用されているかどうか判断する。デザインが有効でない内部統制について、業務実施者が業務への適用を評価することは、意義がない。そのため、業務実施者は最初に内部統制のデザインを評価する。デザインが不適切な内部統制は、内部統制の不備となることがある。

A342. 業務実施者は、有効にデザインされ業務に適用されている内部統制について、内部統制の運用状況の有効性を考慮して追加手続の種類、時期及び範囲を決定するため、その内部統制の運用評価手続を実施することが適切であると結論付けることがある。これに対して、内部統制が有効にデザインされていない又は業務に適用されていない場合は、運用評価手続を実施しても意義がない。

A343R. 内部統制の運用評価手続を実施する場合、その内部統制が重要な虚偽表示リスクに対応する程度を認識することは、業務実施者のアサーション・レベルのリスクの評価において必要である。

A344. 内部統制のデザインを評価し、業務への適用を判断することだけでは、運用評価手続としては十分ではない。しかしながら、自動化された内部統制の運用状況の有効性の評価については、業務実施者は、IT システムに組み込まれている IT 全般統制を識別し運用評価手続を実施することを計画する場合がある。経営者が再設定又は変更することができない IT 全般統制は、自動化された内部統制の一貫した運用を支援する。業務実施者は、自動化された内部統制の運用評価手続を直接実施する代わりに、IT 全般統制の運用評価手続を実施することがある。

A345. 情報システムと内部統制がサステナビリティ情報の一部を構成する場合（例えば、サステナビリティ情報が、事業体の内部統制である場合）、業務実施者は、情報システム及び内部統制に関するより正式な文書が存在することを想定することがある。

内部統制の不備の識別（第 109L 項及び第 109R 項参照）

A346. 統制環境に関連して不備が識別された場合、内部統制の運用状況の有効性に対する業務実施者の全般的な想定（すなわち、内部統制の運用状況の有効性を実施する計画）に影響を及ぼすことがある。

A347. 事業体の内部統制システムの構成要素を理解する際に、業務実施者は、事業体の特定の方針が

事業体の性質及び状況にとって適切ではないと判断することがある。このような判断は、内部統制の不備の兆候となり得る。業務実施者は、当該不備が追加手続の立案に及ぼす影響、及び当該不備を経営者又はガバナンスに責任を有する者に伝達するかどうかを検討することがある。

A348. 事業体の統制環境又は内部統制のその他の構成要素に関する業務実施者の理解（限定的保証）又は評価（合理的保証）の結果により、保証の結論の基礎となる証拠の入手可能性に疑義が生じた場合、業務実施者は、以下を実施することがある。

- 業務実施者の疑義が緩和される証拠を入手するまで、追加のリスク手続を実施する。
- 法令の下で可能であれば契約を解除する。
- 業務実施者の報告書への影響を検討する。

重要な虚偽表示が生じる可能性が高い開示情報の識別（限定的保証）又は重要な虚偽表示リスクの識別と評価（合理的保証）（第 110L 項及び第 110R 項参照）

A349R. 重要な虚偽表示リスクは、虚偽表示の発生可能性及び発生した場合の影響の度合いに基づき、低リスクから高リスクまでの範囲で評価される。業務実施者は、起こり得る虚偽表示の発生可能性と影響の度合いの組合せの重要度により、リスクの評価を決定する。虚偽表示の発生可能性と影響の度合いの組合せが高いほど、リスクの評価は高くなり、虚偽表示の発生可能性と影響の度合いの組合せが低いほど、リスクの評価は低くなる。

A350R. 業務実施者は、起こり得る虚偽表示の影響の度合いを検討する際に、起こり得る虚偽表示の定性的及び定量的な側面を考慮する（すなわち、開示情報に関するアサーションにおける虚偽表示を、規模、内容又は状況と照らし重要であると判断することがある。）。

A351R. 重要な虚偽表示リスクは、A266 項に記載されているとおり、業務実施者が業務の計画及び実施を目的として開示情報を検討する方法と整合して評価される。重要な虚偽表示リスクは、報告境界内の一つ又は複数の事業体に関連することがある。その場合、業務実施者は、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ために、他の業務実施者の作業の利用を検討することがある。その場合でも、業務実施者は、開示情報のアサーション・レベルのリスクの識別及び評価に関する責任を引き続き負う。

A352L. 重要な虚偽表示が生じる可能性のある開示情報の識別は、A266 項に記載されているとおり、業務実施者が業務の計画及び実施を目的として開示情報を検討する方法と整合して実施される。重要な虚偽表示が生じる可能性のある開示情報は、報告境界内の一つ又は複数の事業体に関係することがある。その場合、業務実施者は、虚偽表示が生じる可能性のある開示情報を識別するために、他の業務実施者の作業の利用を検討することがある。その場合でも、業務実施者は、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責任を引き続き負う。

A353R. 業務実施者は、重要な虚偽表示リスクを識別し評価する際、発生する可能性のある虚偽表示の種類を検討するためにアサーションを利用する。業務実施者は、以下のアサーションを利用することもあれば、以下の全ての側面を検討した上で、異なる表現を利用することもある。アサーションには以下が含まれる。

- 発生及び実在性 - 開示情報は、発生した又は実際に存在する事象又は状況に関連している。
- 責任 - 開示情報は、事業体に関係している。

- 網羅性 - 事業体及び報告境界に関係して発生又は存在し、サステナビリティ情報に含まれるべき事象又は状況（過去の事象又は状況であるか将来の事象又は状況であるかを問わない）が全て含まれている。
- 正確性及び評価 - 見積りを含む開示情報が適用される規準に従って適切に測定、評価又は記載されている。
- 期間帰属 - 開示情報が関連する報告期間に記録されている。
- 表示、分類の妥当性及び理解可能性 - 開示情報が適切に集計又は細分化され、適切に体系化され、適用される規準に従って表示及び記載され、明瞭に表示されている。
- 整合性 - 規準及びその適用が前期に適用された方針と整合しているか、又は変更に正当な理由があり、適切に適用及び開示されており、比較情報がある場合には、前年度どおりに報告されているか、又は適切に修正再表示されている。

A354L. 限定的保証業務では、業務実施者は、それぞれの開示情報について、アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクを識別し、評価することは求められていない。しかしながら、アサーションを利用し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ことは、業務実施者にとって有用なことがある。

A355. 虚偽表示は、人為的なミス、処理上の不備、経営者の偏向又は不正によって生じることがある。

起こり得る虚偽表示の種類には、例えば、以下が含まれる。

- 情報における虚偽の主張（発生及び実在性、又は責任のアサーション）。例えば、実際には発生しなかった、又は他者によって実施されたコミュニティへの投資又は環境浄化に関する責任を事業体が主張した場合。
- 誤った期間への情報の記録（期間帰属）。例えば、事業体の当期の実際の水使用量を前年度又は次年度に記録する。
- 不正確な情報（正確性及び評価のアサーション）。例えば、正確に較正されていない測定装置、測定値の記録における転記ミス又はその他の誤謬、又は不適切な換算係数の使用（例えば、事業体が石炭火力施設と石油火力施設を有する場合における、原子力発電の二酸化炭素換算係数の使用）による不正確な情報。
- 情報の脱漏（網羅性のアサーション）。例えば、会社が自社の三つの採鉱地に関する土地再生プログラムについて報告し、著しい劣化が生じたものの土地の再生が計画されていない二つの採鉱地に関する情報を公表しない場合。
- 誤って分類された情報（表示、分類の妥当性及び理解可能性のアサーション）。例えば、事業体が季節的な契約社員（主に女性）を常勤の正社員として分類した結果、正社員の性別の内訳が誤って報告される場合。
- 誤解を招く、又は不明瞭な情報表示（表示、分類の妥当性及び理解可能性のアサーション）。例えば、作成者が大きいフォント、太字又は明るい色の文字や画像、又は表示を強調するその他の方法を使用して、有利な情報を不当に強調する一方で、小さいフォント、薄い色のフォント、又は短い文章を使用する等の方法で、不利な情報を目立たないように表示する場合。

- 実績のプラス面に重点を置き、マイナス面を省略することによる情報の偏向（表示、分類の妥当性及び理解可能性のアサーション）。

リスク手続から得られた証拠の評価（第 111L 項から第 111R 項参照）

A356R. 事業体の内部統制システムの構成要素の評価、及び内部統制並びに識別された内部統制の不備について業務実施者が理解することにより、以下を可能にすることがある。

- (a) 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の識別及び評価に影響を及ぼす。
- (b) 多くのアサーション又は開示情報に影響する重要な虚偽表示リスクを示唆しているため、サステナビリティ情報全体の重要な虚偽表示リスクとなる。

A357L. 事業体の内部統制システムに関連する構成要素について業務実施者が理解することにより、以下を可能にすることがある。

- (a) 重要な虚偽表示リスクが生じる可能性のある開示情報の識別に影響を及ぼす。
- (b) サステナビリティ情報全体にわたって広範囲に重要な虚偽表示が生じる可能性を示唆する。

重要な虚偽表示リスクへの対応

追加手続の立案及び実施（第 114L 項-第 115R 項参照）

A358. 業務実施者の追加手続には、閲覧、観察、確認、再計算、再実施、分析的手続などの手続と質問を組み合わせた手続が含まれることがある。特定の業務において実施すべき追加手続の決定は、職業的専門家としての判断事項である。サステナビリティ情報は広範囲な状況を対象とするため、手続の種類、時期及び範囲は、業務によって大きく異なることが多い。

A359. 実証手続には、以下が含まれることがある。

- 例えば、以下のような詳細テスト
 - 排出係数と適切な情報源（例えば、官庁出版物）との突合、及びその状況における適用の可能性の検討
 - 事業体の組織境界の決定に関連する共同支配契約及びその他の契約の検討
 - 記録されたデータと、例えば、事業体が所有する車両の走行距離メーターとの照合
 - 計算の再実施及び検出された差異の調整
 - サンプルング及び石炭などの原材料の特性に関する独立した分析、又は事業体のサンプルング技法の観察及び研究所の試験結果の記録の検討
 - 計算の正確性及び使用した計算方法の適切性の検証
 - 記録データと、製造記録、燃料消費記録、購入したエネルギーの請求書などの原始証憑との突合
- 分析的手続（サステナビリティ情報と他の関連情報の間に関係があり、業務実施者が推定値を設定して当該推定値を測定結果又はサステナビリティ事項の評価結果と比較で

きる可能性がある場合)

A360. 追加手続の種類、時期及び範囲は、以下の事項に影響を受ける。

- 手続の計画及び実施に対する業務実施者のアプローチ（事業体が報告目的のためにサステナビリティ情報をどのように細分化又は集計しているのかに関する理解を含む。）
（A266 項参照）
- 第 115L 項から第 115R 項に準拠した、重要な虚偽表示が生じる可能性のある開示情報の識別（限定的保証）、又はアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクの評価（合理的保証）の根拠
- サステナビリティ情報を作成する事業体の支配下でない事業体から証拠を入手するため、又は当該事業体に関する証拠を入手するために、他者（例えば、専門家又は他の業務実施者）を利用する必要があるかどうか。
- 入手する予定の証拠の説得力

A361. 限定的保証業務で得られる保証水準は、合理的保証業務よりも低いいため、業務実施者が限定的保証業務で実施する追加手続は、合理的保証業務の追加手続とは種類及び時期が異なり、範囲も狭くなる。サステナビリティ情報に対する合理的保証業務と限定的保証業務における業務実施者の追加手続の相違点として、以下が挙げられる。

- (a) 証拠を入手するため情報源としてどの種類の手続に重点を置くかは、業務の状況に応じて異なる場合がある。例えば、業務実施者は、特定の限定的保証業務においては、その状況に応じて、合理的保証業務の場合よりも、事業体の構成員への質問と分析的手続に重点を置き、内部統制の運用評価手続及び外部証拠の入手にはあまり重点を置かないことが適切であると判断することがある。
- (b) 限定的保証業務において、実施される手続の範囲は、合理的保証業務で実施される手続と比較して、以下を伴うことがある。
 - (i) より少ない検査項目の抽出
 - (ii) より少ない手続の実施（例えば、合理的保証業務においては分析的手続と詳細テストの両方が実施されるような状況において、分析的手続だけを実施する。）
 - (iii) より少ない施設での手続の実施
- (c) 合理的保証業務において、評価した重要な虚偽表示リスクに対応して実施される分析的手続は、重要な虚偽表示を識別するのに十分な精度の推定値又は推定率の設定が含まれる。限定的保証業務においては、分析的手続は、合理的保証業務において期待される精度で虚偽表示を識別するのではなく、趨勢、関係及び比率に関する推定を裏付けるように計画されることがある。

また、限定的保証業務において分析的手続を実施する場合、業務実施者は、例えば、以下を行うことがある。

- (i) 極めて集約されたデータ、例えば、施設レベルでなく地域レベルのデータ、又は週次データでなく月次データなどを利用する。
- (ii) 合理的保証業務であれば実施したであろう信頼性を検証するための別の手続を実施していないデータを利用する。

A362L. 計画した追加手続の種類、時期及び範囲は、職業的専門家としての判断事項であり、想定利用者グループの情報ニーズ、規準、及び業務の範囲内のサステナビリティ情報を含む、限定的保証業務の状況に影響される。また、業務実施者は、重要な虚偽表示が生じる可能性がより高い識別された開示情報に対応するために、より説得力のある証拠が必要かどうかを検討することもある。

A363L. 重要な虚偽表示が生じる可能性のある開示情報の識別の根拠として、例えば、以下の事項が含まれる。

- サステナビリティ事項の複雑性又はその測定若しくは評価の判断の複雑性。例えば、検針による消費水量の直接的な確認を伴う開示情報よりも、マスバランスの計算を伴う開示情報のほうが、重要な虚偽表示が生じる可能性が高い。
- 組織、所有、内部統制の構造及び地理的範囲の複雑性
- 人為的なミス、処理上の不備又は不正介入の機会が生じる可能性を高める可能性のある、自動化の進んでいない又は開発中のシステム及びプロセス
- 虚偽表示を行う動機。例えば、運営許可を維持するため又は罰金を回避するための免許の維持、又は利害関係者の期待に応えるために、特定の目標値を達成しなければならない場合。

A364R. アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクに対する評価の根拠として、例えば、以下が含まれる。

- 測定装置（例えば、水道メーター）の能力に固有の制約又は不十分な較正の頻度
- 見積りに使用する仮定を含むサステナビリティ情報の測定、評価又は開示における誤謬又は不適切な判断、見積りの基礎となる不正確又は網羅的でない元データの使用、又は複雑な計算を伴う状況（例えば、取水量を計算するためにマスバランス方式が利用される場合）
- 識別されていないサステナビリティ事項の側面が見落とされるリスク。例えば、通常の事業内容から外れた事象又は取引、作成者による第三者の情報への依存（例えば、外部の検針者又はエンジニアリング会社による取水量の計算）、又は発見されていない水又は排水の漏出等を原因とする見落とし。
- 内部統制のデザインの脆弱性又は有効でない内部統制の運用によって、誤謬、処理上の不備又は不正介入の機会の可能性がどのように高まるか。

A365. 業務の状況により、サステナビリティ情報の結論の基礎を提供するより説得力のある証拠が必要になることがある。例えば、業務実施者は、重要な虚偽表示が生じる可能性がより高い開示情報を識別している（限定的保証）又は重要な虚偽表示リスクが高いと評価している（合理的保証）ことがある。その場合、（例えば、独立した複数の情報源から裏付けとなる証拠を入手することによって）証拠の量を増やすことが適切な場合がある。

A366. 業務実施者が、事業体及び事業体環境並びに内部統制システムの理解を通じて以下のような事項を識別した場合、より説得力のある証拠が必要になることがある。

- 合理的保証業務において重要な虚偽表示リスクが高いと評価された場合
- トピック又はトピックの側面により大きな重点を置く利用者の姿勢
- サステナビリティ情報と分析的手続きを実施しない他の関連情報の間の関係性の欠如
- 事業体が誠実性と倫理感に対する方針が、事業体内に伝達されず、誠実で倫理的な行動が企業内に定着していない統制環境
- 事業体のリスク評価プロセスによって識別された開示情報の重要な虚偽表示リスク
- 事業体の状況に照らして適切でない情報システム
- サステナビリティ情報の作成に利用されたサステナビリティ事項又は情報システムの成熟度の欠如
- 過去の開示情報の誤り
- 新しい領域、トピック又はトピックの側面

全般的な対応（第 116L 項及び第 116R 項参照）

A367. 第 114L 項及び第 114R 項では、業務実施者は、不正か誤謬かを問わず、重要な虚偽表示リスクが生じる可能性のある開示情報に重点をおいた手続の種類、時期及び範囲（限定的保証）又は不正か誤謬かを問わず、評価したアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクに対応した手続の種類、時期及び範囲（合理的保証の場合は）を立案し実施することを要求している。しかしながら、業務実施者は、サステナビリティ情報全体にわたって広範囲に（すなわち、関係する開示情報又はアサーションが一つ又は少数ではない）重要な虚偽表示が生じる可能性がある状況（限定的保証）又は重要な虚偽表示リスクが高い状況（合理的保証）を識別することがある。例えば、以下の事項が含まれる。

- 統制環境の不備によって、他の内部統制（特に不正に関する内部統制）の有効性が損なわれている可能性がある。その場合、一つ又は複数のアサーションにおいて重要な虚偽表示が生じる可能性がある。
- サステナビリティ情報の意図的な虚偽表示を行う動機が存在する場合がある。例えば、報告プロセスに直接関与する者又は報告プロセスに影響を及ぼす機会がある者の報酬の大部分が、積極的な目標の達成又はサステナビリティ情報に直接影響する法令の遵守を条件としている場合がある。
- 業務実施者は、サステナビリティ情報全体にわたって広範囲に重要な虚偽表示が生じる可能性がある開示情報（限定的保証）又はサステナビリティ情報全体に広範囲にわたる重要な虚偽表示リスク（合理的保証）を識別することがあり、これは、統制環境の不備を示唆していることがある。

A368. 全般的な対応の立案と実施には、以下の事項が含まれることがある。

- 業務の重大な責任を負う者の知識、技能及び能力、並びに業務実施者のリスク手続を考慮した上での要員の配置と指導監督。
- 基準日を期末日前ではなく期末日として、より多くの手続を実施すること。

- 内部統制の運用評価以外の手続によってより多くの証拠を入手すること。
- 手続を実施する施設数など、サンプル数と手続の範囲を拡大すること。
- 実施する手続の種類、時期及び範囲の選択に当たって、事業体が想定しない要素を組み込み。

不正又は違法行為若しくはその疑いへの対応（第 117 項から第 118 項参照）

A369. 不正又は違法行為による重要な虚偽表示を発見できないリスクは、誤謬による重要な虚偽表示を発見できないリスクよりも高い。さらに、不正又は違法行為若しくはその疑いを発見できないリスクは、合理的保証業務よりも限定的保証業務のほうが高い。不正又は違法行為若しくはその疑いへの適切な対応は、状況によって異なる。

A370. 業務の過程で識別された不正又は違法行為若しくはその疑いに対する適切に対応には、以下の措置が含まれることがある。

- 事業体と当該事項を協議する。
- 事業体の顧問弁護士又は規制当局などの適格な第三者へ見解を求めることを事業体に要請する。
- 関連する許認可等を行う規制当局とのやりとりがある場合には、それを閲覧する。
- 業務実施者のリスク評価及び事業体の経営者確認書の信頼性を含む、業務のその他の側面に関する事項への影響を検討する。
- 業務実施者の講じる措置について、法律専門家に助言を求める。
- 第三者（例えば、規制当局）とのコミュニケーションを行う。
- 保証報告書を発行しない。
- 業務契約を解除する。

A371. 業務実施者が、違法行為又はその疑いが経営者及び適切な場合にはガバナンスに責任を有する者から入手した経営者確認書の信頼性に及ぼす影響を評価する可能性のある状況には、例えば、以下の場合が含まれる。

- 業務実施者が、経営者及び該当する場合にはガバナンスに責任を有する者が違法行為（又はその疑い）に関与している、又は関与しようとしているという疑いを持っている場合や、その証拠を入手している場合
- 経営者及び該当する場合にはガバナンスに責任を有する者が法令違反を認識しているにもかかわらず、法令に反して、合理的な期間内に適切な規制当局に報告していない、又は報告することを承認していないことを業務実施者が知った場合

運用評価手続（第 119 項から第 125 項参照）

A372. 内部統制の運用状況の有効性について、より確かな心証が得られる証拠が必要と判断する場合には、運用評価手続の範囲の拡大が適切なことがある。内部統制の運用評価の範囲を決定するに当たっては、業務実施者は以下の事項を考慮することがある。

- 依頼する期間における内部統制の実施頻度

- 対象期間のうち業務実施者が有効に運用されている内部統制の証拠に依拠する期間
- 内部統制の予想逸脱率
- アサーション・レベルでの内部統制の運用状況の有効性に関する証拠として利用する情報の適合性及び証明力
- 合理的保証業務において、アサーションに関連した別の内部統制の運用評価から入手した証拠の程度

A373. IT を利用した処理は一貫して行われることから、自動化された情報処理統制が業務に適用されていることに関する証拠は、事業体の IT 全般統制（特に、変更の内部統制）の運用状況の有効性に関する証拠と組み合わせて検討される場合、当該内部統制の運用状況の有効性に関する相当の証拠を提供することがある。

A374. ある状況では、業務実施者が過年度の業務において入手した証拠について継続的な適合性と信頼性を確かめるための監査手続を実施する場合に、これが当年度の証拠となることがある。例えば、業務実施者は、過年度の業務で自動化された内部統制が意図したように機能していると判断していたとする。その場合、業務実施者は経営者に対する質問、及びどの内部統制が変更されたかを示すログの閲覧によって、その内部統制の運用状況の継続的な有効性に影響を及ぼす変更が、自動化された内部統制になされたかどうかの証拠を入手することがある。これらの変更に関する監査証拠の検討は、当年度において入手する予定の内部統制の運用状況の有効性に関する監査証拠の増減の裏付けとなることがある。

A375. ほとんどの場合、過年度の実証手続によって入手した証拠は、当年度においては、ほとんど又は全く証拠とならない。しかし、過年度の実証手続によって入手した証拠及び関係するサステナビリティ事項に基本的な変更がなく、当年度においてその継続的な適合性を確かめるための手続が実施されているときには、前年度の証拠の利用が適切なことがある。

実証手続（第 126L 項、第 126R 項から第 127R 項参照）

A376R. 想定利用者にとっての開示情報の重要性は、想定利用者が認識する影響又は想定利用者の情報ニーズに対する開示情報の適合性によって異なる。特定の開示情報が想定利用者にとってどの程度重要だと見なされるかは、業務実施者の職業的専門家としての判断事項である。特定の開示情報について実証手続を立案し実施する必要があるかどうかを判断するに当たり、業務実施者は、虚偽表示が生じた場合に重要となる可能性が合理的にあり得る開示情報を考慮することがある。これは、業務実施者が、実証手続の種類、時期及び範囲を判断する際に役立つことがある。

A377L. 限定的保証業務における業務実施者の追加手続には、実証手続が含まれることがある。限定的保証業務で得られる保証水準は合理的保証業務より低いため、実証手続は、合理的保証業務とは性質及び時期が異なり、その範囲も狭い（第 17 項(d) (ii) 参照）。

外部確認手続（第 128R 項参照）

A378. 業務実施者は、アサーション、開示情報、トピック又はトピックの側面に関する情報を要請するための確認手続の実施を検討することがある。

A379. 外部確認手続は、以下のような情報について、関連する証拠を提供することがある。

- 第三者が収集した活動データ
- 計算に用いられる業界指標データ
- 事業体と他の当事者との間の合意、契約又は取引の約定条項、又は事業体の組織境界の中に他の当事者が含まれているかどうかに関する情報
- サンプルに関する研究所の分析結果

期中に実施された実証手続の結論の延長（第 129 項参照）

A380. 業務実施者は、状況に応じて、以下を目的として、期中において実証手続を実施すること、及び期末における情報と期中の情報を比較、調整することが有効であると判断することがある。

- (a) 異常と思われる金額を識別する。
- (b) 当該異常な金額について調査する。
- (c) 残余期間について分析的実証手続又は詳細テストを実施する。

A381. 実証手続を期中に実施し、残余期間に対して追加手続を実施しない場合には、業務実施者が期末日に存在する虚偽表示を発見できないリスクは高まる。このリスクは、残余期間が長いほど高まる。業務実施者は、期中に実証手続を実施するかどうかを決定する際に、以下のような要因を考慮することがある。

- 統制環境及びその他の関連する内部統制
- 業務実施者の手続実施日における、その手続に必要な情報の利用可能性
- 実証手続の目的
- 重要な虚偽表示が生じる可能性（限定的保証）又は評価した重要な虚偽表示リスク（合理的保証）
- 開示情報の内容及び関連するアサーション
- 期末日に存在する可能性がある虚偽表示を発見できないリスクを抑えるために、残余期間に係る適切な実証手続又は運用評価手続との組合せで実施する実証手続についての業務実施者の実施可能性

分析的手続（第 130L 項から第 131R 項参照）

A382. サステナビリティ情報と財務上又は業務上の情報との間に合理的に予測可能な関係が存在する場合（例えば、電力からのスコープ 2 排出量と、業務運営時間又は電力購入に対する総勘定元帳残高との関係）、分析的手続を実施することがある。その他の分析的手続には、事業体のサステナビリティ情報と産業平均などの外部データとの比較、又は当該期間における追加の調査につながる異常値を識別するための傾向分析、及び施設の取得又は処分などその他の状況との

整合性に関する時系列的傾向分析が含まれる場合がある。

A383. 分析的手続は、細分化されたデータが容易に利用可能な場合、又は利用すべきデータが良好に管理された情報源から取り出されている場合など、業務実施者が当該データに信頼性があると考えられる理由がある場合、特に有効であることがある。場合によっては、利用されるデータが、財務報告情報システムによって把握されたり、関連する財務データの入力及び一部の共通の入力に関する内部統制と並列した別の情報システムに入力されていたりすることがある。例えば、仕入先の請求書に記録された燃料購入量は、関連する請求書が買掛金システムに入力されるのと同様の状況で入力されることがある。場合によっては、利用されるデータが、業務上の決定に不可欠な入力であるため、業務担当者による精査の増加や、別の外部手続（例えば、合弁契約書又は規制当局による監視の一環として）の対象となることがある。

A384L. 限定的保証業務において、分析的手続は、虚偽表示の可能性を識別するために合理的保証業務において要求される精度ではなく、趨勢の方向、関係及び比率に関する推定値を裏付けるために立案されることが多い。

サンプリング（第 132 項参照）

A385. サンプリングには、以下の事項が含まれる。

- (a) サンプリングリスクを許容可能な低い水準に抑えるのに十分なサンプル数の決定。サンプリングリスクとは、サンプルに基づく業務実施者の結論が、母集団全体に同じ手続を実施した場合の結論と異なるリスクをいう。保証業務リスクの許容可能な水準は、限定的保証業務よりも合理的保証業務に対するほうが低くなるため、詳細テストの場合において許容可能なサンプリングリスクの水準も同様になることがある。したがって、サンプリングが合理的保証業務における詳細テストで利用される場合、サンプル数は、限定的保証業務における同様の状況で利用された場合よりも多くなる可能性がある。
- (b) 母集団内の全てのサンプリング単位の抽出に均等な機会が与えられるような方法でのサンプルの抽出、及び、抽出した各サンプルに対して、目的に照らして適切な手続の実施。抽出したサンプルに立案した手続又は適切な代替手続を業務実施者が実施できない場合、当該サンプルは、運用評価手続においては内部統制の逸脱として、詳細テストにおいては虚偽表示として扱われる。
- (c) 識別された内部統制の逸脱又は虚偽表示の内容と原因の調査、及びそれらが手続の目的と業務の他の領域に及ぼす影響の評価
- (d) 以下の事項の評価
 - (i) 詳細テストにおいてサンプルで発見した虚偽表示から母集団全体の虚偽表示の推定を含む、サンプルのテスト結果
 - (ii) サンプリングの利用により、テストされた母集団に関する結論について適切な基礎を得たかどうか。

追加手続の要否の判断（第 133L 項参照）

A386L. 業務実施者は、虚偽表示に気付いたが、重要な虚偽表示が存在する兆候ではないことが明らかであると職業的専門家として判断することがある。その場合、追加手続は必要ない場合がある。

A387L. 第 133L 項で要求される追加手続を実施した結果、サステナビリティ情報に重要な虚偽表示が存在する可能性はないと結論付けるために、又はサステナビリティ情報に重要な虚偽表示が存在すると判断するために十分かつ適切な証拠を業務実施者が入手できない場合、業務範囲の制約が存在し、第 165 項が適用される。

A388L. 重要な虚偽表示が存在する可能性が高くないと結論付けるための、又は重要な虚偽表示が存在すると判断するために証拠を入手するのに必要な追加手続の種類、時期及び範囲に関する業務実施者の判断は、例えば、以下に基づいて行う。

- 業務実施者が既に実施した手続の結果に関する評価から入手した情報
- 業務の過程を通じて得られるサステナビリティ事項及びその他の業務の状況に関する業務実施者の最新の理解
- サステナビリティ情報に重要な虚偽表示が存在する可能性が高いと認められる事項に対応するために必要な証拠の説得力に関する業務実施者の見解
- 合理的保証業務で求められる手続と内容又は範囲が類似する手続の実施が適切であるかどうかに関する業務実施者の判断

A389L. 業務実施者は、サステナビリティ情報に重要な虚偽表示が存在する可能性が高いと認められる事項について結論付けるために必要な証拠の説得力を職業的専門家として判断する。状況によっては、業務実施者が当該事項について結論付けるのに求められる証拠の内容及び範囲は、合理的保証業務と同じ場合がある。

見積り及び将来予測情報（第 134L 項及び第 134R 項参照）

A390. 見積りの不確実性は、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。

A391. 将来予測情報には、事業体の予想、予測、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。

A392. 経営者は、見積りの不確実性の原因又は程度、若しくは経営者の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）。

見積手法の選択及び適用の適切性に関する評価（第 134R 項(a) (i) 参照）

A393R. 見積手法が適切に選択及び適用されているかどうかを評価するに当たり、業務実施者の追加手続は以下の事項に対応することがある。

- (a) 見積手法の選択に関する判断が、経営者の偏向が存在する兆候を示していないかどうか。
- (b) 計算が見積手法に従って実施されており、正確であるかどうか。
- (c) 経営者による見積手法の適用に際して複雑なモデルが使用されている状況にある場合、判断が整合的かどうか、また、以下が適切であるかどうか。

(i) モデルの設計が、適用される規準の測定目的を満たし、その状況において適切であるか。また、過年度のモデルからの変更がある場合には、当該変更がその状況において適切であるか。

(ii) モデルのアウトプットに対する調整が、適用される規準における測定目的と整合し、その状況において適切であるか。

(d) 見積手法の適用において、重大な仮定及びデータの完全性が維持されているかどうか。

仮定の適切性の評価（第 134R 項(a) (ii) 参照）

A394R. 仮定が適切であるかどうかを評価するに当たり、業務実施者の追加手続は以下の事項に対応することがある。

(a) 重大な仮定の選択に関する判断が経営者の偏向が存在する兆候を示していないかどうか。

(b) 業務実施者が業務の過程で得た知識に基づき、重大な仮定が相互に整合しており、他の開示情報又は事業体の事業活動における他の領域で使用した仮定と整合しているかどうか。

(c) 該当する場合、経営者が特定の行動方針を実行する意思とその能力を有しているかどうか。

(d) 事業体は代替的な仮定又は結果を検討したかどうか。またそれらを採用しなかった理由

データの適切性の評価（第 134R 項(a) (iii) 参照）

A395R. データが適切であるかどうかを評価するに当たり、業務実施者の追加手続は以下の事項に対応することがある。

(a) データの選択に関する判断が、経営者の偏向が存在する兆候を示していないかどうか。

(b) データが状況に応じた適合性と信頼性を有しているかどうか。

(c) 契約条件の点を含め、経営者がデータを適切に理解又は解釈しているかどうか。

新たな状況又は新たな情報に基づくものではない過年度からの変更（第 134R 項(a) 参照）

A396. 過年度からの変更が、見積手法、重大な仮定又はデータの過年度からの変更が、新たな状況又は新たな情報に基づくものでない場合、又は重大な仮定が相互に整合しない場合、若しくは他の会計上の見積りに使用された仮定や事業体の事業活動における他の領域で使用された関連する仮定と整合しない場合、業務実施者は経営者と当該状況について協議を行い、使用された仮定の適切性について経営者の主張を批判的に検討することが必要な場合がある。

サステナビリティ情報の整理に関する事業体のプロセス（第 135L 項及び第 135R 項参照）

A397. 事業体の情報システムが成熟していない場合、サステナビリティ情報を整理するプロセスは極めて非公式な場合がある。より精緻なシステムでは、プロセスはより体系的であり、正式に文書化されていることがある。業務実施者がサステナビリティ情報を基礎となる記録と突合又は調整するための修正及び方法に関する業務実施者の手続の種類及び範囲は、サステナビリティ事項、事業体の報告プロセス及び関連する重要な虚偽表示リスクの内容と複雑性により異なる。業務実施者は、適用される規準に従って報告境界内の全ての活動がサステナビリティ情報に含まれているかどうかを考慮することもある。

識別した虚偽表示の集計及び検討

識別した虚偽表示の集計（第 137 項参照）

A398. 業務実施者の結論を形成するに当たり、未修正の虚偽表示が個別に又は集計して若しくは総合的に重要であるかどうかを判断するために、業務の過程で識別した未修正の虚偽表示が集計される。業務実施者は、明らかに僅少なものを除き、業務の過程で識別された虚偽表示を集計しなければならない。「明らかに僅少」とは、「重要性がない」ということではなく、重要性があると判断されるものよりも、よりごく小さい水準又は全く異なる指標のものをいう。また、「明らかに僅少」とは、個別にも集計しても、規準の規模、内容又は状況のいずれによる判断においても、明らかに些細な虚偽表示であることをいう。ある虚偽表示について、「明らかに僅少」であるかどうかについて何らかの疑義がある場合は、「明らかに僅少」ではないと判断する。

A399. 定性的な開示情報の場合、業務実施者は、明らかに僅少であり、集計しても明らかにサステナビリティ情報に重要な影響を与えないと想定するため集計する必要がないであろう虚偽表示の数値を「明らかに僅少」な数値として定める場合がある。

A400. 「明らかに僅少」は、虚偽表示が想定利用者の意思決定に与える影響に関連して考慮されることがある。A25 項で説明されているとおり、想定利用者には、資源の配分を決定するためにサステナビリティ情報を使用する可能性のある利用者、又は第 180 項に記載されている影響に関心のある利用者が含まれることがある。トピック及びトピックの側面を識別し選択する事業体のプロセス（すなわち、A157 項に記載されている事業体の重要性評価）は、業務実施者が識別された虚偽表示及び当該表示が明らかに僅少であるかどうかを検討する際に参考になることがある。

A401. サステナビリティ情報の虚偽表示が発生する可能性のある状況には、以下の状況が含まれる。

- (a) サステナビリティ情報の作成に使用する情報の収集又は処理上の誤り
- (b) 想定利用者の誤解を招く可能性のある方法によるサステナビリティ情報の改ざん又は不明瞭な記載
- (c) 業務実施者が合理的でないといみならず見積りを伴う経営者の判断
- (d) 不適切な情報の含有。例えば、適用される規準を満たしていない情報、又は経営者が報告トピックを識別するためのプロセスの不適切な適用により、適用される規準が求めるサステナビリティ情報を不明瞭にする、又は歪曲させる、重要でない情報が過度に含まれている場合。
- (e) 十分かつ適切な証拠によって裏付けられていない情報の含有

- (f) 適用される規準が求めるサステナビリティ情報の省略。例えば、必要な開示情報又はその要素が含まれていない、又は利用者の意思決定を左右する可能性が高いにもかかわらず適切に開示されていない重大な後発事象に関連するサステナビリティ情報等が省略されている場合
- (g) 業務実施者が以下のように判断するサステナビリティ情報
 - (i) 曖昧である。
 - (ii) 正確に決定されているが、曖昧に表示されている。
- (h) 前回の報告期間後に、合理的な理由なく、又は理由が開示されることなく実施されたサステナビリティ情報に対する変更
- (i) サステナビリティ情報の表示方法。例えば以下のような場合。
 - (i) 入手可能な証拠及び適用される規準に基づき、文脈から外れている、バランスが不適切である、又は保証されている水準よりもより大きな又はより少ない重点が置かれている。
 - (ii) 最上級の表現及び形容詞を使用して裏付可能な範囲を超える好結果を記述している。
- (j) 選択的な情報に基づき、以下のような表現を通して、結論を不適切に導き出している。
 - (i) 僅か100社の情報に基づく「世界中の多くの企業」という表現。100社という数字は多いかもしれないが、世界の企業数としては多くない。
 - (ii) 「昨年と比較して数値は2倍に増えた」という表現。事実かもしれないが、2倍に増えた元の数値が小さいことは開示されていないことがある。

A402. 一部のフレームワークでは、事業体は、情報を省略し、省略した情報及び省略した理由を説明できることがある。例えば、事業体は、要求事項に該当しない場合、情報が入手不可能又は不完全な場合、法律で禁止されている場合、又は守秘義務がある場合に、情報を省略できることがある。そのような場合、省略した情報は虚偽表示に当たらないことがある。業務実施者は、情報の省略が虚偽表示であると結論付ける前に、当該情報の省略及び省略の理由について、経営者、及び適切な場合にはガバナンスに責任を有する者と協議することがある。

A403. サステナビリティ情報には、サステナビリティ情報に関する事業体のプロセス、システム又は内部統制に関する記述が含まれることがある（現在の及び予測されるサステナビリティ関連のリスクと機会を識別、評価及び管理するための事業体のプロセス等）。保証業務の範囲は、以下について結論付けることを業務実施者に求めることがある。

- (a) 事業体のプロセス、システム又は内部統制に関する記述は、当該プロセス、システム又は内部統制の立案と実施を適正に表示しているか。
- (b) 事業体のプロセス、システム又は内部統制は適合しているか、又は期間全体を通して有効に運用されているか。
- (c) 上記両方の組み合わせ

保証業務の範囲及びそれに基づく保証報告書の結論は、適用される規準、法令、職業的専門家としての要求事項、又は合意した契約条件等の要因を考慮して決定されることがある。これら

の状況において何が虚偽表示に当たるのかは、業務の範囲によって決まる。例えば、

- (a) 事業体のプロセス、システム又は内部統制が適合しているか、又は期間全体を通して有効に運用されているかどうか、業務の範囲に含まれている場合。プロセス、システム又は内部統制に関する事業体の記述が、対象期間全体を通してこれらが適切に立案又は運用されていることを不適切に示唆していると業務実施者が判断した場合、虚偽表示に当たる場合がある。
- (b) 事業体のプロセス、システム又は内部統制が適合し期間全体を通して有効に運用されているかどうかは、業務範囲に含まれておらず、事業体のプロセス、システム又は内部統制に関連する開示情報は、その他の記載内容と見なされている場合。事業体のプロセス、システム又は内部統制に関する記述が、対象期間全体を通してこれらが適切に立案又は運用されていることを不適切に示唆していると業務実施者が認識した場合、第 157 項が適用される。

識別された虚偽表示が不正によるものかどうかに関する検討（第 138 項参照）

A404. 第 72 項は、適用される規準の適合性を評価することを業務実施者に求めている。サステナビリティ情報の改ざんが起り得る曖昧な規準は、業務の状況に適合しない可能性がある。規準は適合しているが、経営者が意図的に当該規準を適切に適用しなかった場合、不正による虚偽表示の兆候となることがある。

A405. 不正による虚偽表示は、以下の意図的な行為により生じることがある。

- (a) サステナビリティ情報の作成の基礎となる情報又は調書の改ざん、偽造又は変造
- (b) サステナビリティ情報における虚偽の記載又は除外

A406. サステナビリティ情報における不正による虚偽表示の例

- 罰則又は罰金を回避するためにサステナビリティ情報の虚偽表示をする。
- 株価又は事業体のサステナビリティ認証に有利な影響を及ぼす、意図的に不正確な、又は誤解を招く公式な声明又は主張を行う（債券がサステナビリティ債であるという不正確な陳述等）。
- 実績に対する報償又は報酬の結果に影響を及ぼすため、偏向のある方法を意図的に使用して、実績又は報酬インセンティブに関するサステナビリティ情報を報告する。
- 再生材料を使用して生産された製品を強調する一方で、強制労働を使用した製品を意図的に報告しない。
- 事業体にとってプラスの影響があるトピックを報告する一方で、マイナスの影響があるトピックを意図的に除外する。
- 後続の期間のサステナビリティ情報をより有利に見せるため、ベースラインの情報の虚偽表示をする。
- 特定のプロジェクトのマイルストーン、予算承認、又は特定の市場に参入する権利若しくは特定の市場や地域でプロジェクトを開始する権利に関連するサステナビリティ情報の虚偽表示をする。

A407. 業務実施者が不正の兆候を示す虚偽表示を識別した場合、特に以下のような保証業務の他の要

素に関連する影響が生じる可能性がある。

- (a) 不正による重要な虚偽表示が発生する可能性が高い開示情報の業務実施者による識別（限定的保証業務）、又は開示情報の不正によるアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクの業務実施者による識別及び評価（合理的保証業務）、及び結果的に生じる追加手続の内容、時期及び範囲への影響
- (b) 経営者の陳述の信頼性（不正の事案が単発的なものでないという認識）

業務の進捗に伴い識別した虚偽表示の検討（第 139 項参照）

A408. 業務実施者は、集計した虚偽表示が内部統制の不備に関連するものであるかどうかを検討することがある。具体的には、業務実施者は、集計した虚偽表示の内容又は範囲によって、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に関する理解を新たにする必要が生じるかどうかを検討することがある（第 102L 項及び第 102R 項を参照）。

虚偽表示の伝達及び修正（第 140 項から第 142 項参照）

A409. 記述的開示情報の場合、経営者に対する虚偽表示の修正要請には、経営者による文言の修正又は虚偽表示のある文章の削除が含まれることがある。

A410. 経営者が修正を行わない理由についての業務実施者の理解は、経営者の判断に偏向が存在する可能性を示唆することがある。

未修正の虚偽表示が及ぼす影響の評価（第 143 項から第 144 項参照）

A411. 未修正の虚偽表示が重要な虚偽表示であるかどうかの判断には、想定利用者は誰なのか及びどの開示情報が重要になる可能性が高いかを含む、適用される規準及び業務の状況に関連する職業的専門家としての判断が伴う。

A412. 共通の測定基準（金額又は物理単位等）を使用してサステナビリティ情報を測定する場合、業務実施者は、全ての虚偽表示を合わせて集計できる場合がある（つまり、量的な種類が同じであるため集約が可能である）。しかし、開示情報は複数のトピックに関連する、又はトピックの複数の側面によって構成されることがあり、異なる測定基準を使用してサステナビリティ事項が測定又は評価されることがある。業務実施者は、虚偽表示を集計してサステナビリティ情報が重要な虚偽表示であるかどうかを判断する目的のために、異なる測定基準を用いた虚偽表示を共通の基準に変換する必要はない。

A413. 定量的な重要性の閾値を下回る数値の虚偽表示は、報告されたサステナビリティ情報に定性的な観点で重要な影響を及ぼすことがある。例えば、誤謬が原因で指標の下降傾向が反転した場合、又は誤謬が原因で事業体が規制要件を満たすことができなかった場合、誤謬の数値が閾値よりも低い場合でも、重要と見なされることがある。

A414. サステナビリティ保証業務の範囲が複数の測定指標に及び、それぞれの指標が異なるサステナビリティ事項に関係している場合、業務実施者は、指標によって虚偽表示に対する想定利用者の許容度が異なる可能性があるため、指標ごとに虚偽表示の重要性を評価することがある。例えば、虚偽表示に対する想定利用者の許容度は、放射性廃棄物又はその他の有害廃棄物の開示情報よりも、無害の生細分化性廃棄物の開示情報のほうが高くなる可能性がある。

- A415. 個々の虚偽表示が重要でない場合でも、サステナビリティ情報全体が虚偽表示に当たることがある。サステナビリティ事項又はその他の共通項で集計できない虚偽表示がある場合でも、共通する方向性、語調又は傾向を示すことがある。例えば、虚偽表示の目的がサステナビリティ情報全体を実際よりも有利に見せることである場合、又は全ての虚偽表示において事業体の行動のプラス面を過度に強調されマイナス面が軽視されている場合、全体として、サステナビリティ情報の利用者の誤解を招く偏った表示になることがある。
- A416. 定量化できない全ての虚偽表示を識別した後、それらをグループに分類できることがある（例えば、サステナビリティ事項の特定の側面に共通して関係しているかどうか）。例えば、経営者が作成した労働安全衛生に関する定性報告書において、個別には重要でない単一又は複数の虚偽表示、及びそれとは別に従業員の多様性に関する重要でない虚偽表示が存在することがある。労働安全衛生と多様性はいずれもサステナビリティ情報の社会的側面に関係しているため、業務実施者は、これらの虚偽表示を一緒に分類し、事業体のサステナビリティ情報の社会的な側面に対する複合的な影響を考慮できることがある。同様に、水消費量情報の報告における複数の重要でない虚偽表示と発生した廃棄物に関する重要でない虚偽表示は、いずれもサステナビリティ情報の環境的側面に関連しているため、それらを合わせて考慮できることがある。

虚偽表示に関するその他の考慮事項（第144項参照）

- A417. 未修整の虚偽表示の重要性は、量的及び質的要因の双方との関連において考慮される。業務実施者は、サステナビリティ情報に虚偽表示がなかった場合に、利用者が異なる意思決定を行うことが合理的に想定される範囲を考慮することもある。虚偽表示が重要である可能性が高いことを示す質的要因には、以下が含まれる。

サステナビリティ事項

- (a) トピック及びトピックの側面を識別し選択する事業体のプロセスが、適用される規準に準拠した報告の範囲又は目的に整合していない。
- (b) 虚偽表示のあるサステナビリティ情報が、重大と判断されたサステナビリティ事項の側面に関連している。
- (c) サステナビリティ事項の同一のトピックに関連する複数の虚偽表示が存在する。
- (d) 虚偽表示の性質がサステナビリティ事項を過大表示又は過少表示するものである。

外部要因

- (e) 虚偽表示のあるサステナビリティ情報が法令違反に関連している（特に法令違反の結果が重大な場合）。
- (f) 虚偽表示のあるサステナビリティ情報が事業体の多数のステークホルダーに影響を及ぼすサステナビリティ事項に関連している。しかし、サステナビリティ事項が影響を及ぼすのは少数のステークホルダーのみであるものの、重要な影響である場合がある。例えば、事業体の事業活動による排水により水供給の放射能汚染が生じ、その影響は狭い地域にしか及ばないものの、事業体及びそのステークホルダーに重要な影響を及ぼす訴訟に発展する可能性がある。

サステナビリティ情報の性質

- (g) 虚偽表示は、経営者の計画の実行可能性に対する疑義を示すことがある。例えば、適用される規準に準拠してサステナビリティ関連リスクを低減する方針又はコミットメントを事業体が開示したが、入手した証拠は、それらの方針又はコミットメントが非現実的である、実証されていない技術に依拠している、又は事業体が確保できない可能性が高い資金が必要となることを示すことがある。
- (h) 虚偽表示が、事業体を同業他社と比較するのに一般的に使用される特定の開示情報に関連している。
- (i) 虚偽表示が目標値又は閾値に関連し、その誤謬が目標値又は閾値の達成結果に重大な影響を及ぼす（特定の状況では、誤謬の程度は小さいものの、目標値の達成結果に重大な結果をもたらすことがある）。
- (j) 虚偽表示のある情報は、過去に報告した状況の著しい変化、又は反転した傾向を報告するものである。

表示

- (k) 使用した文言が原因で誤解を招くサステナビリティ情報の表示により生じた虚偽表示は、明瞭さに欠け、異なる様々な方法で解釈される可能性がある。そのため、想定利用者は、解釈に基づき異なる意思決定を行う可能性がある。

経営者の行動

- (l) 想定利用者の誤解を招くための経営者による不正の結果として生じた虚偽表示である。
- (m) 経営者が、重要ではないとの判断以外の理由で、虚偽表示を修正しない。
- (n) 経営者が強気の目標値又は見積りを報告している、又は説明の提供において防御的である。

A418. 定性情報の虚偽表示は、定量情報の虚偽表示と同じように重要である。経営者が定性情報の虚偽表示を修正しない場合、業務実施者は、当該虚偽表示をリストアップして集計する、又はサステナビリティ情報の写しにおいて当該虚偽表示に印をつける若しくは当該虚偽表示をハイライト表示することがある。集合的な影響を判断するために虚偽表示を集計できない場合、業務実施者は、それらの虚偽表示に共通性があるかどうかを考慮することがある（例えば、集合的に重要性を有する有利な結果を反映しているかどうか、又は経営者の偏向を示しているかどうか）。

A419. 業務実施者が虚偽表示の重要性を評価する際に役立つその他の要因には、以下のものが含まれる。

- 識別した虚偽表示の根本原因。例えば、定性的な虚偽表示が、経営者が事実を偽ることを意図的に決定したことに起因する場合、サステナビリティ情報に不正による重大な虚偽表示が含まれる可能性を示していることがある。
- 一つの虚偽表示が、業務の他の領域で識別された複数の虚偽表示に間接的に影響するかどうか。例えば、ある項目の重要でない過大表示は、当該項目が組み入れられているより重大な計算に間接的に影響を及ぼす可能性があり、その結果、当該計算の結果が契約上の要件に含まれる最低閾値、又はスキーム、助成金又は資金調達の資格規準に満たない

可能性がある。同様に、比較的重要性の低い取引に必要な承認が欠如していることは、個別に見ると重要ではないかもしれないが、利用者が重要だと見なす可能性があるサステナビリティ情報の領域における内部統制の運用の有効性に影響する可能性がある。

不確実性の測定又は評価（第 144 項参照）

A420. サステナビリティ事項には、測定又は評価に関する固有の不確実性が伴うことがある（例えば、事業体のバリューチェーン全体にわたる長期的な気候関連リスクの見積り）。サステナビリティ事項に関連する固有の不確実性の結果として、起こり得る結果が広範囲にわたることがあるため、サステナビリティ情報に重要な虚偽表示があるかどうかを識別することが困難な場合がある。虚偽表示を識別し評価する際、業務実施者は、適用される規準が求める精度をサステナビリティ事項が有しているかどうか、及び適用される規準が求める固有の不確実性に関する情報が開示されているかどうかを考慮することがある。想定利用者による不確実性の理解を助ける裏付けとなる開示情報が無い場合、適用される規準が適合しないことがあり、サステナビリティ情報が適切に表示されないことがある。第 170 項(g)及び A499 項は、保証報告書に含めるべき適切な記述を記載している。

A421. 不確実性が固有のものでない場合（すなわち、適用される規準が適切に適用されないことが原因で生じる場合）、虚偽表示が生じることがある。例えば、経営者がサステナビリティ事項の測定又は評価に適切な情報を使用しないことで、サステナビリティ事項が適用される規準が求める精度を有さなくなることがある。

A422. 将来予測情報は、通常、過去情報と比較して測定又は評価の不確実性が大きくなる。そのため、起こり得る結果が広範囲に及ぶことがあり、仮定が以下に該当するかどうかを含め、虚偽表示の識別と評価が困難な場合がある。

- (a) 合理的である（予測（forecast）の場合）。
- (b) 現実的であり、情報の目的に整合している（予想（projection）の場合）。

業務実施者は、例えば以下のような、虚偽表示が生じる可能性のある要因を考慮することがある。

- (i) 使用したデータ又はその他の記載内容に適合性、網羅性又は信頼性がない。
- (ii) 仮定において、適合性のない情報が含まれている、重要な考慮事項が省略されている、事業体内部で一貫性がない、又は不適切な重み付けがされている。
- (iii) 仮定が経営者の決定又は意図に整合していない。
- (iv) 意図的であるか否かを問わず、不適切な仮定が、データ若しくはその他の記載内容、又は定量化可能な情報の計算に適用されている。

特定の状況では、これらの状況が組み合わさることで虚偽表示が生じることがある。

A423. 業務実施者は、虚偽表示の可能性のあるサステナビリティ情報の表示、又は保証業務の残りの部分への影響につながる、仮定、方法又はデータの選択における経営者の偏向を示す兆候があるかどうかを考慮することもある。例えば、経営者が以下を実施した場合等である。

- (a) 仮定又は方法を変更した。又は、状況が変化するという、判断に依存する評価を正当な理由なく行った。
- (b) 観察可能な市場の仮定に整合しない仮定を使用した。

- (c) 経営者の目的にとって有利になる、又は特定のパターン又は傾向を示す重大な仮定を選択した。

適用される規準の記述の評価（第 145 項参照）

A424. 第 72 項の保証業務の前提条件は、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している規準を、想定利用者が利用できるようにすることを求めている。これは、想定利用者が以下の事項を理解できるように、想定利用者が利用可能な適用される規準の記述に言及することにより、又は適用される規準の記述と情報源をサステナビリティ情報に含めることで、達成されることがある。

- (a) サステナビリティ情報の内容（例えばトピック及びトピックの側面）がどのように識別及び選択されたか。
- (b) 想定利用者の情報ニーズがどのように識別されたか。
- (c) サステナビリティ事項がどのように測定又は評価されたか。

A425. 適用される規準及びその情報源に言及する又はこれらを記述することは、特に以下の場合において重要である。

- (a) 業務実施者が類似又は同一の状況を想定する、同じ産業、地域又は国又は地域の複数の事業体が適用している規準と大きく異なる。
- (b) 不確実性が低い場合よりも変動性が大きい、又は広範な解釈が可能であることから、サステナビリティ事項の測定又は評価に高い不確実性が伴う（例えば将来に関するサステナビリティ情報）。その結果、想定利用者がサステナビリティ情報を間違えて理解又は解釈することがある。

A426. 規準への言及又は規準の記述が適切であるかを評価する際、業務実施者は、規準に関する以下の点を考慮することがある。

- (a) 適用される規準の依拠元。及び、適用される規準が、法令により確立されたフレームワークであるかどうか、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ものであるかどうか、又は事業体が設定した規準であるかどうか。
- (b) フレームワークがどのように適用されているか。
- (c) 事業体が設定した規準の場合、当該基準がフレームワークと併せて適合するという判断はどのように行われたか。
- (d) 適用されるフレームワークが適用されていない場合、その理由。
- (e) 特定の種類のサステナビリティ情報に関連する規準の特定の要素（例えば以下の要素）。
 - (i) 将来予測情報の基礎となる仮定の合理性評価の根拠
 - (ii) プロセス、システム又は内部統制の立案及び運用の有効性に関する内部統制の目的
 - (iii) 実績の評価又は測定に関する目標値、主要業績指標、方針又は目標
- (f) 適用される規準が、測定又は評価の方法を複数の方法から選択することを認めている場合、選択した測定又は評価の方法

- (g) 業務の状況において適用される規準を適用する際に行われた重要な判断
- (h) 適用される規準に対する、サステナビリティ事項の測定又は評価に関連する固有の限界（該当する場合）
- (i) 不確実性を含むサステナビリティ情報に関する想定利用者の理解に関連するその他の事項
- (j) 測定又は評価の方法の変更、及び変更の理由
- (k) 識別された適用規準からの逸脱。例えば、サステナビリティ情報の作成の根拠として事業体が言及した枠組みからの逸脱
- (l) 一貫性のない解釈につながる可能性のある不明瞭又は限定的な表現が記述に含まれないようにするため、及び記述を理解可能にするための十分な詳細と明瞭さを提供するための明確な意味の必要性

後発事象（第 146 項から第 147 項参照）

A427. 後発事象の例：

- 政府機関等により変更された係数、仮定又はベンチマークの公表（排出係数の変更等）
- 関連する法令等の変更
- 科学的知識の著しい改善
- 事業体の著しい構造的変化
- より正確な算定方法の利用可能性
- 重大な誤謬の発見
- 重大な水質汚染又は土壌汚染の発見
- 死者の発生又はその他の重大な安全衛生事象

A428R. 後発事象を識別する業務実施者の手続には、以下の実施が含まれることがある。

- (a) 後発事象を識別するために経営者が策定している手続を理解すること。
- (b) 経営者及び適切な場合にはガバナンスに責任を有する者に対し、サステナビリティ情報に影響を及ぼす可能性のある後発事象が発生したかどうか質問すること。
- (c) サステナビリティ情報の日付後に開催された、株主、ガバナンスに責任を有する者及び経営者の会議の議事録を閲覧し、議事録を入手できない場合には、会議で討議された事項について質問すること。
- (d) 入手可能な場合には、事業体の、月次又は四半期毎のサステナビリティ情報を閲覧すること

A429L. 後発事象を識別する業務実施者の手続には、経営者及び適切な場合にはガバナンスに責任を有する者に対し、サステナビリティ情報に影響を及ぼす可能性のある後発事象が発生したかどうかを質問することが含まれることがある。後発事象に関する検討の程度は、後発事象がサステナビリティ情報及び業務実施者の保証の結論に与える潜在的な影響の度合いによって決定される。

A430. 業務実施者は、保証報告書の日付後にサステナビリティ情報に関していかなる手続を実施する責任も負わない。しかしながら、保証報告書の日付後に、もし保証報告書の日付時点で気付いていたとしたら保証報告書を修正する原因となった可能性のある事実（事後判明事実）を知るところとなった場合に、業務実施者は、経営者又はガバナンスに責任を有する者と当該事項について協議するか、又は当該状況において適切な他の措置を講じることが必要となることがある。

経営者及びガバナンスに責任を有する者の確認書（第 148 項参照）

A431. 口頭による陳述を書面又は電磁的記録により確認することは、業務実施者と経営者又は適切な場合にはガバナンスに責任を有する者との間で誤解が生じる可能性を軽減させる。業務実施者が確認書の提出を要請する相手は、通常、経営陣のメンバー又はガバナンスに責任を有する者であるが、これは、例えば事業体の経営及び統治の構造により異なる。経営及び統治の構造は、様々な文化的及び法的な背景、事業体の規模及び所有上の特徴などの影響を反映し、国又は地域によって様々である。

A432. 経営者又は適切な場合にはガバナンスに責任を有する者による陳述を、業務実施者が合理的に入手可能と想定できる他の証拠の代替とすることはできない。確認書は必要な証拠であるが、確認書自体は、記載されている事項に関する十分かつ適切な証拠とならない。また、業務実施者が信頼性のある確認書を入手したとしても、業務実施者が入手する他の証拠の種類又は範囲には影響を及ぼさない。

その他の記載内容

その他の記載内容の入手（第 154 項参照）

A433. 第 3 項で説明されているとおり、保証業務の範囲は、事業体が報告すると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及ぶこともある。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。

A434. 第 154 項(a)が求める経営者との協議の目的は、保証業務の対象となるサステナビリティ情報及びサステナビリティ情報の報告場所を含め、報告されることが想定されるサステナビリティ情報全体に関する業務実施者の理解を助け、第 155 項に従って閲覧及び検討すべきその他の記載内容を識別できるようにすることである。例えば、保証業務の対象となるサステナビリティ情報は、事業体の経営報告書、年次報告書又は統合報告書の一部として含まれるか、その他のガバナンス情報と共に含まれることがある。

A435. サステナビリティ情報の報告の枠組みと実務は今後発展し、新たな法令が課される可能性があるため、サステナビリティ情報の場所とサステナビリティ情報を含む報告書の内容は期間によって変化することがある。その結果、どの文書がサステナビリティ情報を公表する報告書を構成するのかが明確でない場合がある。事業体の報告書を作成する責任を負うのは経営者又はガバナンスに責任を有する者であるため、業務実施者は、経営者又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を行い、本 ISSA が求める手続を保証報告書の日付より前に完了できるよう、サステナビリティ情報が含まれる報告書の最終版を当該日付より前に適時に入手することに関する業務実施者の期待事項を伝えることがある。

A436. 事業者のウェブサイトを通してその他の記載内容が利用者に提供されている場合、事業者のウェブサイトから直接入手したものではなく、事業者から入手した当該情報の最終版が、本 ISSA に従って業務実施者が手続を実施する際の基礎となる関連文書となる。業務実施者は、本 ISSA

の下で、事業体のウェブサイトに掲載されているものを含め、その他の記載内容を検索する責任を一切負わない。また、業務実施者は、保証業務の範囲に含まれていない限り、その他の記載内容が事業体のウェブサイト上に適切に表示されていること、又は適切に電子的に転送又は表示されていることを確認するためのいかなる手続を実施する責任も負わない。

その他の記載内容の通読及び検討 (第 155 項参照)

A437. その他の記載内容と、保証業務の対象のサステナビリティ情報又は業務実施者が保証業務で得た知識の間に重要な矛盾がある場合、サステナビリティ情報に重要な虚偽表示にあること、又はその他の記載内容に重要な虚偽表示があることを示唆していることがある。その場合、サステナビリティ情報及び当該サステナビリティ情報に関する保証報告書の信用性が損なわれることがある。このような重要な虚偽表示は、保証報告書の想定利用者の意思決定にも不適切な影響を及ぼすことがある。その他の記載内容に関する手続は、第 33 項が求める関連する倫理の要求事項の業務実施者による遵守にも役立つことがある。関連する倫理の要求事項は、業務実施者が、重要な虚偽又は誤解を招く記述又は情報、思慮なく提供された記述又は情報、必要な情報を省略する、又は曖昧にすることにより誤解を生じさせるような場合において、当該情報を省略する、又は曖昧にする情報であると認識しながら、その記述又は情報に関与してはならないと定めている。

A438. 特定の状況では、その他の記載内容の開示情報は、保証業務に含まれるサステナビリティ情報の開示情報を要約、開示情報の詳細を提供することがある。業務実施者は、その他の記載内容におけるそのような一連の開示情報を、保証業務に含まれるサステナビリティ情報の開示情報と比較することがある。本 ISSA における業務実施者の責任は、その他の記載内容に対する保証業務を構成するものではなく、またその他の記載内容について保証を得る義務を課すものでもない。それらを認識した上で、この比較の範囲は、職業的専門家としての判断に係る事項である。

その他の記載内容の重要な虚偽表示が存在すると業務実施者が結論付けた場合の対応

保証報告書日以前に入手したその他の記載内容に重要な虚偽表示があると業務実施者が判断した場合の対応 (第 156 項から第 157 項参照)

A439. ガバナンスに責任を有する者にその他の記載内容に重要な誤りがあることを伝達し、その誤りが修正されない場合に業務実施者が講じる措置は、職業的専門家としての判断事項である。業務実施者は、経営者及びガバナンスに責任を有する者が提供した修正を行わないことの根拠によって、経営者又はガバナンスに責任を有する者の誠実性に対する疑義が生じるかどうかを考慮することがある (例えば、誤解を招く意図が疑われる場合等)。業務実施者は、法律専門家に助言を求めることが適切だと判断することもある。特定の状況では、法令又はその他の職業的専門家としての基準によって、規制当局又は関連する職業的専門家の団体に当該事項を伝達することが業務実施者に求められることがある。

業務実施者が保証報告書日より後に入手したその他の記載内容に重要な虚偽表示があると判断した場合の対応 (第 157 項から第 158 項参照)

A440. 業務実施者は、保証報告書の日付後に入手可能になったその他の記載内容に関していかなる手続を実施する義務も負わない。しかし、業務実施者は、保証報告書の日付後に入手可能になったその他の記載内容と、サステナビリティ情報又は業務実施者が業務で得た知識と間に重要な矛盾があることに気づくことがある。業務実施者は、経営者又は適切であればガバナンスに責任を有する者と当該事項について協議することがある。また、その他の記載内容が修正されな

い場合には適切な措置を講じることがある。当該措置には、その他の記載内容又はサステナビリティ情報の重要な虚偽表示又は存在するかどうかを結論付けるための他の手続の実施が含まれることがある。重要な虚偽表示が存在すると業務実施者が結論付け、その他の記載内容が修正されない場合、業務実施者は、業務実施者としての法的権利と義務を検討して、未修正の重要な誤りについて業務実施者の報告書の利用者の注意が適切に喚起されるよう求めることがある。

報告に関する事項（第 158 項(a)参照）

A441. 稀ではあるが、経営者及びガバナンスに責任を有する者がその他の記載内容における重要な虚偽表示の修正に同意せず、経営者及びガバナンスに責任を有する者の誠実性に関して疑義が生じ、証拠全体の証明力が疑われる場合には、サステナビリティ情報に対して結論又は意見不表明とすることが適切なことがある。

業務契約の解除（第 158 項(b)参照）

A442. 経営者及びガバナンスに責任を有する者がその他の記載内容における重要な虚偽表示の修正に同意せず、経営者及びガバナンスに責任を有する者の誠実性に関して疑義が生じ、保証業務の過程で入手した経営者及びガバナンスに責任を有する者の陳述の信頼性が疑われる場合には、適用される法令に基づき可能であれば、業務契約を解除することが適切なことがある。

サステナビリティ情報に重要な虚偽表示が存在する場合、又は事業体や事業体を取り巻く環境に関する業務実施者の理解を新たにすることが必要である場合の対応（第 159 項参照）

A443. 業務実施者は、その他の記載内容の通読によって、以下の事項に影響する新たな情報に気付くことがある。

- 事業体及び事業体を取り巻く環境に関する業務実施者の理解。これにより、業務実施者のリスク検討又は評価を修正する必要性が示唆されることがある。
- 識別した虚偽表示が業務に及ぼす影響、及び未修正の虚偽表示（ある場合）がサステナビリティ情報に及ぼす影響を評価する業務実施者の責任
- 後発事象に関する業務実施者の責任

保証の結論の形成

入手した証拠の評価（第 160 項参照）

A444. 保証業務は反復的プロセスであり、業務実施者は、計画した手続を決定する際に基礎とした情報と著しく異なる情報に気付くことがある。これは、事業体の情報システムが成熟していない場合、又は開示情報とその特徴がより大きな判断の対象である場合に特に当てはまる。業務実施者は、立案した手続を実施する過程で、当該手続の実施目的を達成するために、入手した証拠の結果として、追加手続を実施することがある。状況によっては、業務実施者は、立案した手続を通じて入手することを想定していた証拠を入手できないことがある。業務実施者は、実施した手続により入手した証拠が、サステナビリティ情報に関する結論を形成できるほど十分かつ適切ではないと考える場合、業務実施者は以下を実施することがある。

- (a) 実施する作業を拡大する。
- (b) 状況に照らして業務実施者が必要と判断する他の手続を実施する。

上記のいずれも、当該状況において実務的でないと考えられる場合、業務実施者は、保証業務の結論を形成するための十分かつ適切な証拠を入手できないことになる。

A445. 手続は、意図する目的を達成するために有効に立案されていても、当該手続の実施（すなわち、その適用）が不適切であれば、当該手続の目的が達成されないことがある。第30項から第58項では、手続の適用に影響を及ぼす可能性のある、個々の業務における品質管理に対する業務実施者の特定の責任及び業務執行責任者の関連する責任を記載している。さらに、A101項では、業務チームの作業の査閲を行う場合、例えば、以下の事項を考慮すると記載されている。

- (a) 入手した証拠は、業務実施者の保証の結論の基礎となる十分かつ適切なものであるかどうか。
- (b) 手続の目的は達成されているかどうか。

A446. 十分かつ適切な証拠に係る業務実施者の職業的専門家としての判断は、以下のような要因によって影響を受ける。

- 潜在的な虚偽表示の重大性、及び当該虚偽表示が、個別に又は他の虚偽表示と集約されたときに、サステナビリティ情報に重要な影響を及ぼす可能性
- 既知の重要な虚偽表示リスクに対する経営者又はガバナンスに責任を有する者の対応の有効性
- 過去の保証業務において発見した同様の虚偽表示
- 実施した手続の結果（手続により特定の虚偽表示が識別されたかどうかを含む。）
- 入手可能な情報の情報源及び信頼性
- 証拠の説得力
- 事業体及び事業体環境の理解

A447. 定性情報の作成又は定量情報の質的側面に関連して入手した証拠の評価では、以下の事項を考慮することがある。

- (a) 見積り及びサステナビリティ情報の作成における判断及び決定に偏向が存在する兆候はないかどうか。
- (b) 選択され適用された算定方法と報告方針が、適用される規準に準拠しており、かつ適切であるかどうか。
- (c) サステナビリティ情報において表示された情報が、目的適合性、信頼性、網羅性、比較可能性及び理解可能性を有するものであるかどうか。
- (d) サステナビリティ情報において、適用される規準及び不確実性を含むその他の事項に関して、想定利用者がサステナビリティ情報の作成に際して行われた重大な判断を理解できる程の、適切な開示がなされているかどうか。
- (e) サステナビリティ情報で使用された用語が適切かどうか。

入手した他の証拠と矛盾する証拠（第 162 項参照）

A448. 証拠が他の証拠と矛盾する場合、証拠として利用した情報の信頼性が低いことを示唆することがある。例えば、経営者、ガバナンスに責任を有する者、内部監査人又はその他の者への質問に対する回答が相互に矛盾している場合がある。このような矛盾がある場合、第 83 項に従った当該情報の適合性及び信頼性に関する業務実施者の評価の適切性に疑義を生じさせることがある。第 87 項では、業務実施者が証拠として使用することを意図した情報の適合性と信頼性について疑義を抱いた場合における業務実施者の責任について記載している。疑義を解消するための手続を業務実施者が修正又は追加する必要性の程度及び保証業務の他の側面に及ぼす影響は、状況によって様々である。

A449. 手続を実施する際、業務実施者は、業務実施者の期待事項と矛盾する項目、又は異常な特徴を示す項目を識別することがある。こうした項目の説明に、例えば、例外事項、異常値、注目すべき事項、関心のある事項など、様々な用語が使用されることがある。これらの項目は、サステナビリティ情報に虚偽表示が存在する可能性を示唆している場合がある。また、特に、他の証拠において同様の例外事項又は異常値を識別していない場合には、証拠の矛盾を示唆する場合や、情報の信頼性に疑義を生じさせる場合もある。

A450L. 証拠の矛盾が保証業務の他の側面に及ぼす影響の検討において、業務実施者は、限定的保証業務において業務実施者が行った、重要な虚偽表示が生じる可能性のある開示情報の識別の適切性が保たれるどうかを考慮することがある。

A451R. 証拠の矛盾が保証業務の他の側面に及ぼす影響の検討において、業務実施者は、合理的保証業務において業務実施者が行ったリスク評価の適切性が保たれるどうかを考慮することがある。

A452. 十分かつ適切な証拠を入手できない場合、業務実施者は、第 165 項に従って、サステナビリティ情報に関する限定付結論を表明するか結論を不表明にする、又は可能な場合には契約を解除する必要がある。

結論の形成（第 163 項から第 164 項参照）

A453. 規制上の開示制度では、関連する法令により規定される開示は、規制当局への報告に適している。しかし、サステナビリティ情報を作成する際に行われた重大な判断を他の想定利用者が理解するには、例えば以下のような、サステナビリティ情報の追加的な開示情報が必要な場合がある。

(a) 適用される規準が異なる方法の中からの選択を許容している場合、どの事業活動が事業体の組織境界に含まれるか、また、当該境界決定のために利用された方法

(b) 以下を含む、重大な評価又は算定の方法及び選択した報告方針

(i) どのトピック及びトピックの側面がサステナビリティ情報に含まれているかを判断するために使用したプロセス（A157 項を参照）。

(ii) 適用される規準を事業体の状況に照らして適用するに当たって行った全ての重要な解釈。これには、データの出典が含まれるほか、種々の方法の選択が認められている、又は、事業体特有の方法が利用されている場合には、使用された方法とその論理的根拠の開示を含む。及び

(iii) 以前に報告された開示情報を修正再表示しなければならないかどうかを、事業体が

判断する方法

- (c) 事業体によるサステナビリティ情報の定量化に関連する不確実性に関する記述（不確実性の原因、不確実性への対処方法、不確実性がサステナビリティ情報に及ぼす影響を含む）。
- (d) 本項で言及した事項、又は、サステナビリティ情報の前期若しくは基準年度との比較可能性に重要な影響を与える、その他の事項における変更（該当する場合）

A454. サステナビリティ情報が適正に表示されているかどうかに関する業務実施者の評価は、職業的専門家としての判断事項である。この評価では、事業体及び入手した証拠に関する業務実施者の理解に基づき、事業体に関する事実と状況及びこれらの変化等の事項が考慮される。この評価には、例えば、重要である可能性がある事項（要求事項の発展又は環境の変化による影響等）から生じる、適正表示を達成するために必要な開示情報を考慮することも含まれる（一般的に、サステナビリティ情報に基づく想定利用者の意思決定に影響することが合理的に想定される虚偽表示は重要だとみなされる）。

A455. サステナビリティ情報が適正表示を達成しているかどうかを評価する際に、業務実施者は、経営者及びガバナンスに責任を有する者との間で、例えば以下の項目について特定の表示を選択した理由及び検討した代替案があれば、それらに関する見解を討議することがある。この討議には、例えば、以下の事項が含まれることがある。

- サステナビリティ情報の開示情報が集計又は細分化されている程度が適切かどうか、並びに表示及び注記事項が有用な情報を曖昧にする又は利用者の判断を誤らせる結果にならないか。
- 業界の適切な慣行が適用されているか、又はそれら慣行と異なる方法を採用している場合は、事業体の状況に照らして適切であるかどうか。

業務範囲の制約（第 165 項参照）

A456. 業務範囲の制約は以下により生じることがある。

- (a) 適切な当事者の管理の及ばない状況。例えば、業務実施者が閲覧することが必要であると判断した調書が、誤って廃棄されている場合
- (b) 業務実施者の作業の種類又は実施時期に関する状況。例えば、業務実施者が観察することが必要であると判断している実地棚卸などのプロセスが、業務契約前に実施されていた場合
- (c) 経営者、ガバナンスに責任を有する者又は業務依頼者による業務実施者への制約がある状況。例えば、業務実施者が、当該制約がある状況において、必要であると判断した手続が実施できない場合には、業務実施者が、業務リスクや業務契約の新規締結又は更新を考慮するなど、業務にその他の影響が生じることがある。

A457. 業務実施者が特定の手続を実施できない場合においても、代替手続の実施により十分かつ適切な証拠を入手できる場合には、業務範囲の制約とはならない。

品質の管理及び達成に対する全体的な責任（第 166 項参照）

A458. 業務執行責任者の関与が業務の全過程を通して十分かつ適切であり、業務執行責任者が行った重要な判断及び到達した結論が業務の性質及び状況を考慮して適切であると判断するための

根拠を有しているとの判断に関連する考慮事項には、例えば、以下の事項が含まれる。

- (a) 判断に困難が伴う事項や見解が定まっていない事項に関する協議をどのように行い、合意した結論に従って業務をどのように実施しているか。
- (b) 意見の相違にどのように対処し、解決しているか。
- (c) 業務の過程全体への業務執行責任者の関与を業務調書の証拠はどのように裏付けているか。

A459. 業務執行責任者が十分かつ適切に関与していない可能性を示す兆候には、例えば、以下が含まれる。

- 業務執行責任者による業務計画の査閲が適時に行われていない（実施したリスク手続の査閲を含む）
- 業務又は手続を割り当てられた者に、その責任及び権限の内容、自らに割り当てられた業務等の範囲並びにその目的について適切に知らされておらず、また他の必要な指示及び関連する情報が提供されていないことを示す証拠
- 業務執行責任者が業務チームの他のメンバーを指揮及び監督し、またその作業を査閲したことを示す証拠の欠如

A460. 業務執行責任者は、自らの関与によって重要な判断及び到達した結論が適切であるかどうかを判断する根拠が得られていない場合、第 166 項の要求する判断を満たすことができない。このような状況において必要な措置を規定する事務所の方針又は手続を考慮することに加え、業務執行責任者が講じることがある適切な措置には、例えば、以下の事項が含まれる。

- 業務計画の更新及び変更
- 査閲の内容と範囲に関する計画を再評価し、また業務執行責任者の関与を増やすため、当該計画を修正すること。
- 事務所の品質管理システムの関連する側面について運用上の責任を割り当てられた人員に対し、専門的な見解の問合せを行うこと。

調書（第 167 項参照）

A461. 矛盾した情報への業務実施者の対応に関して文書化する際は、必ずしも不正確な業務調書や修正前の業務調書を残すことを要しない。

A462. 業務執行責任者の関与及び第 167 項(b)に基づく業務執行責任者の判断を裏付ける業務調書は、業務の内容及び状況に応じ、様々な方法で達成されることがある。

例：

- 業務チームに対する指揮は、業務計画及びプロジェクト管理活動へのサインを通じて文書化することができる。
- 業務チームの正式な会議の議事録は、事務所の品質へのコミットメントを示す組織風土及び期待される行動に関し、業務執行責任者の明確で一貫した効果的なコミュニケーションとその他の行動を裏付ける証拠となることがある。

- 業務執行責任者と業務チームの他のメンバー、及び該当する場合には審査担当者との間の討議の議題、関連するサインの記入及び業務に費やされた業務執行責任者の時間に関する記録は、業務の全過程を通じた業務執行責任者の関与及び業務チームの他のメンバーへの監督を裏付ける証拠となることがある。
- 業務執行責任者及び業務チームの他のメンバーによるサインは、調書が査閲されたことを裏付ける証拠となる。

保証報告書の作成

保証報告書の内容の効果的な伝達（第 168 項から第 169 項参照）

A463. 保証報告書は、業務実施者が保証業務の結果を想定利用者に伝達する方法である。明確なコミュニケーションは、想定利用者が保証の結論を理解する上で役に立つ。そのため、業務実施者は、口頭報告を行う場合又はシンボルマークを使用する場合は常に、容易に利用できるような手段で、文書による保証報告書を併せて提供することで、業務実施者の結論が間違っ理解されないようにする。例えば、保証業務の実施対象の開示情報であることを示すシンボルマークに保証報告書へのハイパーリンクを付けることがある。

A464. 付録 2 には、サステナビリティ情報に対する保証報告書の文例を記載している。これには、第 169 項の基本的な記載事項が含まれている。

保証報告書の内容（第 170 項参照）

A465. 本 ISSA は、全ての保証業務の報告において、標準化された形式を求めている。一方で、保証報告書に含めるべき基本的な記載事項を特定している。保証報告書は、個別の業務の状況に応じて作成される。業務実施者は、保証報告書を明瞭かつ読みやすくするために、本 ISSA が要求する見出しとは別の追加的な見出し、段落番号、書体の機能（例えば、太字の使用など）等を用いることがある。

保証報告書の表題（第 170 項(a)参照）

A466. 保証報告書は、独立性を確保するため、保証業務に適用される IESBA 倫理規程の独立性に関する要求事項又はそれと少なくとも同程度に厳しい他の要求事項を満たす業務実施者によって作成される。

宛先（第 170 項(b)参照）

A467. 宛先は通常、業務依頼者又は事業体のガバナンスに責任を有する者である。保証報告書の宛先の識別と同様、業務実施者は、保証報告書の本文に、報告書を作成した目的又はその想定利用者を明記する文言を含めることが適切と考えることがある。

業務実施者の結論（第 170 項(c)参照）

得られた保証水準（第 170 項(c) (iii)参照）

A468. サステナビリティ情報の特定の部分が限定的保証の対象に含まれ、その他の部分が合理的保証の対象に含まれる場合、保証報告書において各保証水準の対象となるサステナビリティ情報を明確に識別することは、何が限定的保証の対象で、何が合理的保証の対象であるかを利用者が理解する上で役立つことがある。サステナビリティ情報の結論を部分毎に区別することも、想定利用者の役に立つことがある。

サステナビリティ情報の識別（第 170 項(c) (iv)参照）

A469. 保証業務の対象であるサステナビリティ情報の識別と記述、及び適切な場合にはサステナビリティ事項には、以下が含まれることがある。

- サステナビリティ情報及び該当する場合にはサステナビリティ情報が報告されるより広範な報告書（年次報告書や統合報告書等）の名称又はその他の識別要素
- 保証業務の対象であるサステナビリティ情報がサステナビリティ情報全体でない場合、保証業務の対象である部分の識別、及び利用者の理解を支援する上で必要な場合には、保証業務の対象でないサステナビリティ情報の識別
- 該当する場合には、その他の事業体（バリューチェーン内の事業体等）、施設、国又は地域又はサステナビリティ事項に関連するその他の境界の名称
- 想定利用者が知るべきサステナビリティ事項又はサステナビリティ情報の特徴に関する説明に加えて、それらの特徴が、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する際の精度又は利用可能な証拠の説得力に及ぼす影響。例えば、
 - サステナビリティ情報は、どの程度定量的か定性的か、記述的か数值的か、客観的か判断的か、過去に関連する情報か将来に関連する情報か
 - 複数の期間におけるサステナビリティ情報の比較可能性に影響を及ぼす、サステナビリティ事項、規準又はその他の業務の状況の変化

業務実施者の結論の表明（第 170 項(c) (vi)から (vii) 、第 178L 項及び第 178R 項参照）

A470L. 限定的保証業務に適した様式で表現された結論の例

- (a) サステナビリティ情報及び適用される規準の観点で表明される場合
 - (i) 準拠性の枠組みに基づく場合：「実施した手続及び入手した証拠に基づき、[サステナビリティ情報]が、全ての重要な点において、XYZ 規準に従って作成されていないと考えるだけの事項は認められなかった。」
 - (ii) 適正表示の枠組みに基づく場合：「実施した手続及び入手した証拠に基づき、[サステナビリティ情報]が、全ての重要な点において、XYZ 規準に従って適正に表示されていないと考えるだけの事項は認められなかった。」
- (b) 適切な当事者が表明した声明として表明される場合
 - (i) 準拠性の枠組みに基づく場合：「実施した手続及び入手した証拠に基づき、[事業体]が全ての重要な点において XYZ の要求事項を遵守したことを表明する[適切な当事者]の声明が適正に作成されていないと考えるだけの事項は認められなかった。」
 - (ii) 適正表示の枠組みに基づく場合：「実施した手続及び入手した証拠に基づき、[サステナビリティ情報]が XYZ 規準に従って作成されたことを表明する[適切な当事者]の表明が、全ての重要な点において、適正に表示されていないと考えるだけの事項は認められなかった。」

A471R. 合理的保証業務に適した様式で表現された結論の例

- (a) サステナビリティ情報及び適用される規準の観点で表現される場合
 - (i) 準拠性の枠組みに基づく場合：「私たちは、事業体のサステナビリティ情報が、全ての重要な点において、XYZ 規準に準拠して作成されているものと認める。」
 - (ii) 適正表示の枠組みに基づく場合：「私たちは、事業体のサステナビリティ情報が、全ての重要な点において、XYZ 規準に従って適正に表示されているものと認める。」
- (b) 適切な当事者が表明した声明として表現される場合
 - (i) 準拠性の枠組みに基づく場合：「私たちは、事業体が XYZ の要求事項を遵守したことを表明する[適切な当事者]の声明が、全ての重要な点において、適切に表示されているものと認める。」
 - (ii) 適正表示の枠組みに基づく場合：「私たちは、[サステナビリティ情報]が XYZ 規準に準拠して作成されたことを表明する[適切な当事者]の声明が、全ての重要な点において、適正に表示されているものと認める。」

A472. サステナビリティ事項に関する有用な表現の様式には、例えば、以下の一つ又は複数の組合せがある。

- 準拠性に関する枠組みの場合－「を遵守している」又は「に準拠している」
- 適用される規準に、サステナビリティ情報の作成と表示に関するプロセス又は手法が示されている保証業務の場合－「適切に作成している」
- 適正表示の原則が適用される規準に組み込まれている保証業務の場合－「適正に表示している」

適用される規準の特定（第 170 項(c) (vii)参照）

A473. 業務実施者が業務契約を新規に締結又は更新する場合、第 75 項は、規準を想定利用者にとって利用可能であること含む前提条件を満たすことを求めている。経営者又はガバナンスに責任を有する者は、想定利用者がサステナビリティ情報の作成の根拠を理解できるようにするため、適用される規準をサステナビリティ情報に含める又は当該規準に言及することで、当該規準を利用者にとって利用可能にすることができる。サステナビリティ情報における事業体の開示情報又は言及した規準の記述には、例えば以下の事項が含まれることがある。

- 適用される規準の情報源の詳細、及び適用される規準がフレームワークであるか、法令で定められたものか、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ものか、そうでない場合には、誰が当該規準を設定したのか、及び設定の根拠（想定利用者のニーズをどのように識別したのか等）、及び当該基準が適合すると考えた理由
- 適用される規準が、測定又は評価の方法を複数の方法から選択することを認めている場合、選択した測定又は評価の方法
- 適用される規準を適用する際に行われた重大な解釈

- 前期の後に測定又は評価の方法に何らかの変更があったかどうか

A474. 経営者が特定の規準に従ってサステナビリティ情報を作成したという声明は、サステナビリティ情報が対象とする期間において効力を有する規準が求める全ての要求事項を遵守している場合にのみ、適切となる。

A475. 例えば、「サステナビリティ情報は XYZ（特定の規準）の要求事項におおむね準拠している。」等、適用される規準の記述において不明瞭又は限定的な表現が含まれている場合は、サステナビリティ情報の利用者に誤解を生じさせる可能性があるため適切ではない。

A476. 経営者が複数の枠組みを使用してサステナビリティ情報を報告する場合もある。その場合、経営者又はガバナンスに責任を有する者は、各枠組みに関連する規準を要約又は統合するのではなく、個別に利用可能にすることで、利用者の理解を向上できる可能性がある。

業務実施者の結論を読むと思われる想定利用者への伝達（第 170 項(c) (ix) 参照）

A477. 業務実施者は、保証報告書に想定利用者が知っておくべきサステナビリティ事項の特徴についての説明が記載されている場合、その内容を踏まえて業務実施者の結論を利用する必要があることを想定利用者に知らせることが適切となる場合がある。業務実施者の結論には、例えば、以下のような文言が含まれることがある。「この結論は、この独立した保証報告書内のいずれかの箇所で概括的に記載された事項を基礎として作成されている。」

結論の根拠の区分（第 170 項(d) 参照）

本 ISSA に準拠して業務が実施された旨の記述（第 170 項(d) (i) 参照）

A478. 例えば、「本業務は、ISSA 5000 を参考として（又は「ISSA 5000 に基づき」）実施された。」等、不明瞭又は限定的な表現を含む業務実施者の記述は、保証報告書の利用者に誤解を生じさせる可能性がある。このような場合、利用者は、本 ISSA の全ての要求事項が遵守されていない場合でも、全ての要求事項が遵守されたものと理解することがある（第 19 項及び第 170 項(d) (i) を参照）。

サステナビリティ情報に対する責任（第 170 項(f) 参照）

A479. 関係者の責任を識別することで、サステナビリティ情報を作成する責任を負うのは経営者又は適切な場合にはガバナンスに責任を有する者であり、業務実施者の役割はサステナビリティ情報に関する結論を独立した立場で表明することであることを想定利用者に知らせることができる。

A480. 業務の状況及び特定の国又は地域の法的枠組みによっては、ガバナンスに責任を有する者が経営者の代わりにサステナビリティ情報に対する責任を負うことがある。国又は地域によっては、ガバナンスに責任を有する者がサステナビリティ情報の作成プロセスを監督する責任を負い、経営者が第 170 項(f) (i) の責任を負うこともある。

サステナビリティ情報の適正表示に関する責任の適用範囲（第170項(f)(i)a参照）

A481. 規準によっては、適正表示の概念が明示又は黙示されている。第17項(h)に記載されているとおり、適正表示の規準は、規準の遵守を求めただけでなく、規準において具体的に要求されている以上の開示情報を経営者が提供することが必要な場合があることを明示的又は黙示的に認めている。そのため、適正表示の枠組みに準拠したサステナビリティ情報の作成に関する経営者又は適切な場合にはガバナンスに責任を有する者の責任は、表示されたサステナビリティ情報において適正表示が達成されているかどうかにかかわらず。

業務実施者の結論の基礎として実施した作業の概要（第170項(i)参照）

A482. 異なる複数のトピック、トピックの側面又は開示情報に対して異なる保証水準を得ることが業務実施者に求められる業務では、業務実施者は、サステナビリティ情報に関連してどの手続が実施されたのかを利用者に明確に示すため、各保証水準に関して実施する手続を詳しく記述することがある。

A483R. 合理的保証業務における保証報告書では、実施した手続を概説する「業務実施者の責任」という小見出しの区分が求められる（第170項(h)(iv-v)参照）。これは、合理的保証業務では、無限定の結論が発行される全ての場合において、実施した特定の手続をどんなに詳細に記載しても、業務実施者が合理的保証の結論を形成するために十分かつ適切な証拠を得られたことに関する利用者の理解を助けることにはならないためである。

A484L. 限定的保証業務では、実施した手続の種類、実施時期及び範囲の正しい理解は、想定利用者が、限定的保証報告書上で表明される結論を理解するために不可欠である。そのため、実施した作業の概要は、通常、合理的保証報告書の「業務実施者の責任」の区分に記載される手続よりも、より詳細に記載される。合理的保証業務で通常実施される手続が実施されなかった場合は、その旨の記載を含めることが適切になることもある。その一方で、限定的保証業務の手続の種類と時期は、合理的保証業務の場合と異なり、その範囲も合理的保証業務の場合よりも狭いため、当該手続の全てを完全に識別するのはできないことがある。

A485L. 実施した作業の具体的な内容の詳細さの程度を決める際の考慮事項には、以下がある。

- 事業体特有の状況（例えば、事業体の属する業界一般と比較して、異なる内容の事業体の活動）
- 実施した手続の種類と範囲に影響を及ぼす特定の業務の状況
- 業界慣行又は適用される法令に基づき、想定利用者が想定する報告書の詳細さの程度

A486L. 限定的保証報告書における実施された手続の記載に当たっては、それらが客観的に書かれているが曖昧になる程には要約されていないこと、誇張又は装飾されたり合理的保証が得られたと暗示したりする方法で書かれていないことが重要である。同様に、手続の記述が、合意された手続業務が実施されたという印象を与えず、多くの場合、全ての業務実施計画を詳述しないことも重要である。「実施した作業の概要」区分に記載される限定的保証の手続は、利用者にとって、合理的保証業務において記載される手続よりも包括的に見えることがあるため、業務実施者がなぜそうなのかを説明することが有益な場合がある。これは、特に合理的保証と限定的保証の両方が同じ保証報告書に含まれる場合に、利用者の理解を助けるため、保証報告書において限定的保証と合理的保証の違いを示すことで達成できる。

保証報告書の日付（第 170 項(1)参照）

A487. 保証報告書の日付は、業務実施者がその日付までに気づき、かつ、その日付までに発生した事象がサステナビリティ情報及び保証報告書へ及ぼす影響を検討したことを想定利用者に知らせるものである。

保証報告書の様式（第 170 項参照）

A488. 保証の結論が、（適用される規準に従って）サステナビリティ情報が作成されたかどうかの二者択一式で表示される場合、想定利用者の理解を助ける前後関係上の追加情報がなければ、サステナビリティ保証業務に存在する可能性のある複雑性を十分に伝えることができないことがある。業務実施者は、想定利用者への効果的なコミュニケーションを促進するため「短文式」又は「長文式」いずれかの保証報告書の形式を選択する。短文式保証報告書は、第 170 項が求める基本的な記載事項のみで構成される。長文式保証報告書には、以下のような、業務実施者の結論に影響を及ぼすことが想定されないその他の記載内容及び説明が含まれる。

- (a) 業務の詳細な契約条件
- (b) 業務の特定の側面に関連する手続実施結果
- (c) 業務実施者及び業務に関与したその他の者の資格及び経験の詳細
- (d) 重要性に関する業務実施者の考慮事項、及びそれらの考慮事項が質的又は量的なサステナビリティ情報のどちらに関係しているか。
- (e) 保証報告書の想定利用者及び作成目的
- (f) 業務を実施するのに必要な能力の範囲、及び当該能力が業務においてどのように活用されたか。
- (g) 保証業務は独立業務実施者がサステナビリティ情報に関する結論を提供するようデザインされているため、業務実施者が保証業務においてサステナビリティ情報の作成に関与できないことの説明

業務実施者にとって、そのような情報を想定利用者の情報ニーズに対して提供することの重要性を考慮するのが有用なことがある。第 169 項で求められているとおり、追加情報は業務実施者の結論と明確に区分され、当該結論からの逸脱を意図していないことを明確にするような方法で記載する。

A489. 事業体の情報システムに対する改善などのような事項に関する業務実施者の提案事項を保証報告書に含めることは、当該事項が、サステナビリティ情報の作成に当たり適切に取り扱われていなかったことを暗示することがある。そのような提案事項は、例えば、マネジメント・レターや、ガバナンスに責任を有する者との協議などで伝達されることがある。保証報告書に提案事項を含めるかどうかの決定に関連する考慮事項には、それらの内容が想定利用者の情報ニーズに関連しているかどうか、及び、それらが、サステナビリティ情報に対する業務実施者の結論の限定であると誤解されないことを確保するため適切に表現されているかどうかが含まれる。

A490. 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。追加情報を含めるという業務実施者の決定に関連する事項には、以下が含まれることがある。

- (a) サステナビリティ情報は多様な集団から成る利用者のために作成され、様々な種類のサステナビリティ事項の側面を網羅し（例えば、事業体が対象期間中に排出した温室効果ガス等の単一の側面や、事業体の戦略、ビジネスモデルと実績等）、例えば以下の内容で構成されることがある。
 - 過去情報
 - 将来予測情報
 - プロセス、システム及び内部統制
 - 目標値、目標又は方針に対する実績
- (b) サステナビリティ事項の測定又は評価は困難なことがあり、想定利用者が認識していない測定と評価の不確実性を伴うことがある。
- (c) サステナビリティ事項を測定又は評価するために使用する規準は、確立された枠組みによって規定されている、事業体によって設定されている、又は複数の枠組みの中から選択され、事業体がさらなる規準を設定している若しくは設定していないことがあるため、利用者はサステナビリティ情報の作成方法を理解することが困難である。
- (d) サステナビリティ情報は、従来型の単独の報告書として、又はより大規模な単一又は複数の報告書の一部として表示されることがある。また、一部は文章で表示され、一部はグラフ、図、埋め込み動画等の方法で表示されることもある。表示方法は、保証業務の範囲に何が含まれ、何が含まれないのかを利用者が理解するのに支援できる可能性がある。

保証報告書における業務執行責任者の氏名（第 171 項参照）

A491. ISQM 1 における事務所の目的は、以下を合理的に保証する品質管理システムを整備及び運営することである。

- 事務所、人員が、職業的専門家としての要求事項及び適用される法令等に従って自らの責任を果たすとともに、当該基準及び法令の要求事項に従って業務を実施すること。
- 事務所又は業務執行責任者が状況に応じた適切な業務報告書を発行すること。

ISQM 1 の目的にかかわらず、保証報告書に業務執行責任者の氏名を記載することは、保証報告書の利用者に対し、事業体のサステナビリティ情報にさらなる透明性をもたらすことを意図している。

A492. 法令又は国の規準は、事業体のサステナビリティ情報に対する責任を負う者の氏名に加えて、保証報告書に責任を負う業務執行責任者の氏名を業務実施者の報告書に含めることを求める場合がある。また、業務実施者は、業務執行責任者をさらに識別するため、業務執行責任者の氏名以上の追加情報を保証報告書に含めることを、法令又は国の基準によって求められている、又は自ら決定することがある。そのような追加情報には、例えば、業務執行責任者が業務を行っている国又は地域における、当該業務執行責任者の専門資格登録番号等がある。

A493. 稀な状況において、業務実施者は、業務執行責任者の氏名を公表することで業務責任者、業務チームの他のメンバー又はその他の関係者に個人の安全上の脅威がもたらされる可能性を示す情報を識別する、又はそのような可能性を示す経験をすることがある。ただし、そのような脅威には、法的責任、又は法令等若しくは職業的な制裁に関する脅威は含まれない。身体的な危害につながる可能性のある状況についてガバナンスに責任を有する者と協議することは、個人の安全上の重大な脅威の可能性又はその度合いに関する追加的な情報をもたらすことがある。法令又は国の基準は、業務執行責任者の氏名の公表を省略するか否かの判断に関連する追加的な要求事項を設定していることがある。

保証報告書における業務実施者の利用する専門家への言及（第 172 項参照）

A494. 例えば、公共事業体における透明性確保のために、法令により、保証報告書において業務実施者の利用する専門家の業務に関する記載を要求することがある。また、例えば業務実施者による除外事項付結論の根拠を説明する場合、又は、専門家の業務が長文式保証報告書に含まれる手続実施結果に不可欠である場合などの状況において、専門家の業務に関する記載が適切となることがある。

A495. 主題に係る専門家及び保証業務の専門家を含む、相応の資格を持つ人員が実施している業務に関する長文式保証報告書において、総称的に記載したとしても、責任の軽減と誤解する可能性は低い。しかし、短文式保証報告書の場合には、記載内容が必要最低限であったり、業務実施者の利用する専門家の名称のみが記載されることがあるため、誤解が生じる可能性が高くなる。そのような場合には、専門家の利用によって表明される結論への業務実施者の責任が軽減されるという誤解を避けるために、追加的な説明を保証報告書に記載することが必要になる場合がある。

その他の報告責任

法令により規定された保証報告書（第 173 項から第 174 項参照）

A496. 国又は地域によっては、業務実施者は、本 ISSA における業務実施者の報告責任に加え、その他の事項について追加的な報告責任を有する場合がある。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関する結論を提供することを要求されることがある。特定の国又は地域における特定の追加的な報告責任に関する業務実施者の責任については、通常、それぞれの国又は地域の基準が指針を提供している。

A497. 特定の状況では、関連する法令によって、業務実施者がサステナビリティ情報の保証報告書の中でその他の責任について報告することが要求されている、又は許可されていることがある。状況によっては、業務実施者が別の報告書の中で当該責任を報告することが要求されている、又は許可されていることがある。

A498. 第 173 項から第 174 項は、その他の報告責任と本 ISSA に基づく業務実施者の責任を合わせて表示することを認めている。ただし、その他の報告責任が、本 ISSA が要求する報告責任に基づく表示事項と同じ事項に対処し、保証報告書の文言がその他の報告責任と本 ISSA に基づく責任を明確に区別している場合に限る。このような明確な区別を行うことにより、保証報告書の中で他の報告責任の依拠元に言及し、当該責任が ISSA 5000 で求められる責任の範囲を超えるものであることを記述することが必要な場合がある。その他の場合には、その他の報告責任は、保証報告書の中の「その他の法令要求事項に関する報告」という見出し又は区分の内容に応じたその他の見出しを付けた別の区分に含める必要がある。

強調事項区分及びその他の事項区分

「固有の限界」、「強調事項」及び「その他の事項」の項目の違い（第 179 項参照）

A499. 第 170 項(g)に従って重大な固有の限界が保証報告書に記載される場合、それらの固有の限界に関する記述は、保証報告書の「強調事項」の項目に含める場合とは異なる。固有の限界は、経営者によって開示されているかどうかにかかわらず、サステナビリティ事項の測定又は評価において存在する。しかし、サステナビリティ情報において固有の限界を詳しく開示することは、経営者にとって有用な場合がある。状況によっては、測定又は評価の固有の不確実性は、利用者がサステナビリティ情報を理解する上での基礎となることがあるため、サステナビリティ情報において記載されることがある。

A500. 強調事項は、経営者がサステナビリティ情報において表示又は開示した事項のみにしか注意を喚起できない。「強調事項」の項目には、サステナビリティ情報における記載箇所と関連付けて、強調する事項を明瞭に記載する。また、強調事項は業務実施者の結論に影響を及ぼすものではないことも記載する。「強調事項」の項目は、以下のような状況において適切な場合がある。

- (a) 過去の期間と異なる規準が使用されている、又は過去の期間から規準が修正、更新されている若しくは規準の解釈が変更されたことで、サステナビリティ情報に根本的な影響を及ぼしている。
- (b) 対象期間の一部の期間においてシステムが機能せず、内部統制の運用又は業務にとって重要な事項の記録に影響が生じた。

A501. 「その他の事項」の項目は、サステナビリティ情報で表示及び開示することが要求されていない事項であることを明瞭に示す内容となる。「その他の事項」の項目には、法令又は他の職業的専門家としての要求事項（例えば、情報の秘密保持に関する倫理基準）によって、業務実施者が提供することが禁止されている情報は記載しない。また、「その他の事項」の項目には、経営者が提供することが要求されている情報も記載しない。「その他の事項」の項目は、例えば、業務の範囲が前期から著しく変更されており、これがサステナビリティ情報に記載されていなかった場合などに、適切となることがある。

A502. 「強調事項」又は「その他の事項」の項目を多用すると、業務実施者による当該事項のコミュニケーションの有効性を損ねることがある。「強調事項」又は「その他の事項」の項目は、保証の除外事項付結論を代替するものではない。

特定の目的のために策定された規準（第 180 項参照）

A503. 状況によっては、サステナビリティ事項の測定と評価に適用される規準が、特定の目的のために策定されている場合がある。例えば、規制当局は、規制目的の観点から策定された特定の規準を適用するように一部の事業体に要求することがある。業務実施者は、誤解を避けるため、規準が特定の目的のために策定されている事実及びその結果、サステナビリティ情報が他の目的には適合しないことがあることを、保証報告書の読者に注意喚起する。

A504. 業務実施者は、第 177 項の要求する注意喚起に加えて、保証報告書が特定の利用者を想定したものであることを記載することが適切であると考慮することがある。これは、例えば、特定の国又は地域の法令、業務の状況によっては、保証報告書の配布又は利用を制限することで十分な場合がある。特定の利用者又は特定の目的のための利用を意図する場合には、保証報告書には利用制限が記載されることがあるが、利用制限が記載されない場合であっても、業務実施者

が想定外の者による利用又は目的外の利用に対する法的責任を負うとは限らない。法的責任を負うかどうかは、各々の事例及び関連する国又は地域の法令等の状況による。

その他の記載内容（第 181 項参照）

A505. 業務実施者がサステナビリティ情報に関する結論を表明しない場合、その他の記載内容に関する区分を含め、業務に関する詳細な情報を提供することは、サステナビリティ情報全体に対する結論の不表明と矛盾しているとの誤解を与えるおそれがあるため、保証報告書には「その他の記載内容」の区分は含めない。

除外事項付結論（第 183 項から第 186 項参照）

業務範囲の制約による限定付結論（第 183 項(a)、第 184 項から第 185 項参照）

A506. サステナビリティ情報の重要な項目に関して業務範囲の制約が存在する場合、業務実施者は、当該事項に関する十分かつ適切な証拠を入手していないことになる。そのような場合、業務実施者は、その他の記載内容におけるこの事項に関する開示情報によってその他の記載内容の重要な虚偽表示が生じるかどうかを結論付けることができない場合がある。したがって、業務実施者は第 182 項(d)が求める記述を修正し、「限定付結論の根拠」の項目に準拠してサステナビリティ情報に対する保証の結論を限定付とした点において、その他の記載内容における当該事項に関する経営者の記述を業務実施者が考慮できないことに言及することが必要な場合がある。しかしながら、業務実施者は、その他の記載内容において識別されたその他の未修整の虚偽表示を報告することが要求される。

除外事項付結論がその他の記載内容の記述に及ぼす影響（第 183 項(b)参照）

A507. サステナビリティ情報に対する保証の限定付結論又は否定的結論は、保証の結論を修正した事項がその他の記載内容に含まれていない又はその他の記載内容に記載されておらず、当該事項がその他の記載内容のいかなる部分にも影響しない場合、第 182 項(e)が要求するその他の記載内容に関する記述に影響しないことがある。状況によっては、A508 項から A509 項に記載されている報告等に影響することがある。

A508. 保証の結論が限定付の場合、サステナビリティ情報に対する限定付結論の原因となった事項と同様の事項又は関連する事項について、その他の記載内容にも重要な虚偽表示があるかどうか検討することがある。

A509. 「否定的結論の根拠」の項目に記載されている特定の事項に対するサステナビリティ情報の否定的結論は、業務実施者が第 182 項(e) (ii)に従って保証報告書において識別したその他の記載内容の重要な虚偽表示の報告が省略されていることを正当化する理由にはならない。サステナビリティ情報に対する否定的結論が表明された場合、業務実施者は、例えば、サステナビリティ情報に対する否定的結論の原因となった事項と同様の事項又は関連する事項についてその他の記載内容の開示情報に重要な虚偽表示があることを示すために、第 182 項(e) (ii)が要求する記述を適切に修正することが必要な場合がある。

記載事項の広範な影響（第 184 項参照）

A510. 「広範な」という用語は、虚偽表示がサステナビリティ情報全体に及ぼす影響、又は、業務実施者が十分かつ適切な証拠を入手できないことによる未発見の虚偽表示がもしあるとすれば、それがサステナビリティ情報に及ぼす可能性のある影響について説明するために用いられる。サステナビリティ情報全体に対して広範な影響を及ぼす場合とは、業務実施者の職業的専門家としての判断において、以下のいずれかに該当する場合をいう。

- (a) 影響が、サステナビリティ情報の特定の側面に限定されない場合
- (b) 影響が、サステナビリティ情報の特定の側面に限定される場合でも、広範なサステナビリティ情報を示す、又は示す可能性がある場合
- (c) 開示項目に及ぼす影響が、想定利用者のサステナビリティ情報の理解に根本的な影響を及ぼすものである場合

A511. 当該事項の性質、及び影響の広範性又はサステナビリティ情報への影響の可能性についての業務実施者の判断は、表明される結論の類型に影響を及ぼす。

除外事項付結論の例（A183 項参照）

A512L. 限定的保証業務における除外事項付結論の例（重要な虚偽表示がある場合）

- 限定付結論（準拠性の枠組みに基づく場合） - 「本報告書の「限定付結論の根拠」の区分に記載した事項の及ぼす影響を除き、実施した手続及び入手した証拠に基づき、[サステナビリティ情報]が、全ての重要な点において、XYZ 規準に準拠して作成されていないと信じさせる事項は、認められなかった。」
- 限定付結論（適正表示の枠組みに基づく場合） - 「本報告書の「限定付結論の根拠」の区分に記載した事項の及ぼす影響を除き、実施した手続及び入手した証拠に基づき、[サステナビリティ情報]が、全ての重要な点において、XYZ 規準に準拠して適正に表示されていないと信じさせる事項は、認められなかった。」

A513R. 合理的保証業務における除外事項付結論の例（重要な虚偽表示がある場合）

- 限定付結論（準拠性の枠組みに基づく場合） - 「[サステナビリティ情報]は、本報告書の「限定付結論の根拠」の区分に記載した事項の及ぼす影響を除き、全ての重要な点において、XYZ 規準に準拠して作成されている。」
- 限定付結論（適正表示の枠組みに基づく場合） - 「[サステナビリティ情報]は、本報告書の「限定付結論の根拠」の区分に記載した事項の及ぼす影響を除き、全ての重要な点において、XYZ 規準に準拠して適正に表示されている。」

A514. 限定的保証業務及び合理的保証業務の両業務における否定的結論及び結論の不表明の例

- 否定的結論（準拠性の枠組みに基づいて作成された情報の重要かつ広範な虚偽表示の例示） - 「本報告書の「否定的結論の根拠」の区分に記載した事項の重大性に鑑み、[サステナビリティ情報]は XYZ 規準に準拠して作成されていないものと認める。」

- 否定的結論（適正表示の枠組みに基づいて作成された情報の重要かつ広範な虚偽表示の例示） - 「本報告書の「否定的結論の根拠」の区分に記載した事項の重大性に鑑み、[サステナビリティ情報]は事業体のXYZ規準に準拠して適正に表示されていないものと認める。」
- 結論の不表明（業務範囲の重要かつ広範な制約の例示） - 「本報告書の「結論の不表明の根拠」の区分に記載した事項の重大性に鑑み、[サステナビリティ情報]に対する結論を形成するための十分かつ適切な証拠を入手できなかったため、当該[サステナビリティ情報]に関して結論を表明しない。」

比較情報（第187項から第191項参照）

- A515. 法令、規準又は契約条件において、サステナビリティ情報上の比較情報に係る表示、報告及び保証に関する要求事項が明記されていることがある。
- A516. 比較情報と対象期間のサステナビリティ情報に著しい相違がある場合、業務実施者は、規準に従って当該相違への対処がなされているかどうかを評価するため、当該相違の理由を検討することがある。期間比較情報（減少の割合、測定値、主要業績指標値の上昇等）がサステナビリティ情報に含まれる場合、業務実施者は比較の適切性を検討することが重要である。これらは、以下により、不適切となることがある。
- (a) 前期からの事業活動の著しい変化
 - (b) 換算係数における重要な変更
 - (c) 仮定の著しい変更
 - (d) 情報源、測定方法又は評価方法に係る不整合
- A517. 比較情報が当期のサステナビリティ情報とともに表示されているが、業務実施者の結論において当該比較情報の一部又は全部が言及されていない場合、当該事実について、サステナビリティ情報と保証報告書の両方で明確に識別されていることが重要である。
- A518. 前期に報告された情報は、例えば、科学的知識の改善、事業体の構造の著しい変化、より正確な算定方法の利用可能性、又は重大な誤謬の発見などのため、法令又は適用される規準に準拠して修正再表示される必要があることがある。
- A519. 今期の比較情報に対して実施した保証業務に関して、第189項及び第190項によって「その他の事項」の項目に含めることが要求される情報の識別は、複雑で長時間を要することがある。その場合、当該情報がサステナビリティ情報に含まれる場合にはその記載により、又は保証報告書の添付文書として当該情報を含めることが適切な場合がある。

A520. 比較情報に関する保証が業務に含まれない場合、第 191 項に記載されている状況において手続の実施を求める要求事項は、重要な虚偽又は誤解を招く記述又は情報であると認識しながらその記述又は情報に関与してはならないという業務実施者の倫理的義務を満たすためのものである。

調書

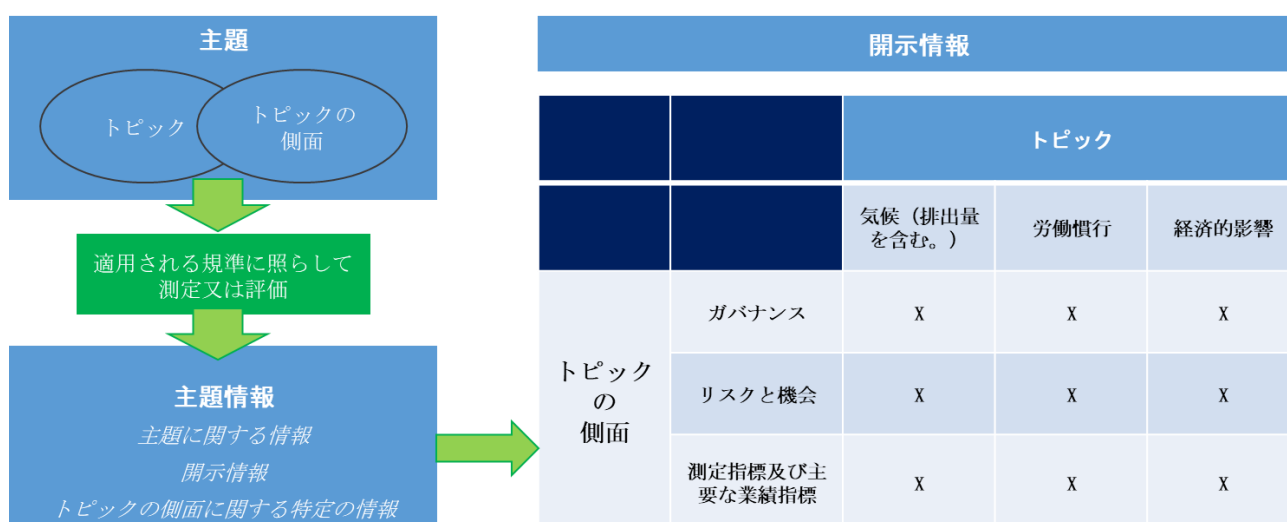
業務実施者の報告書の日付後に発生した事項（第 192 項参照）

A521. 例外的な状況の例には、業務実施者が保証報告書の日付後に、保証報告書の日付時点で存在しており、その時点で気付いていたとしたら、サステナビリティ情報を修正するか、又は業務実施者が保証報告書において除外事項付結論を表明する可能性のある、例えば重要な未修正の誤謬などの事実を知るところとなった場合が含まれる。その結果、追加・変更された業務調書は、ISQM 1 が要求する、業務チームのメンバーが実施した作業の査閲の内容、時期及び範囲に関するファームの方針と手続に即して査閲され、業務執行責任者が変更の最終的な責任を負う。

(第 3 項及び A15 項参照)

サステナビリティ事項及びサステナビリティ情報

1. 本付録では、サステナビリティ事項 (sustainability matters) (すなわち、主題 (underlying subject matter))、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生じるサステナビリティ情報 (sustainability information) (すなわち、主題情報 (subject matter information))、及び関連する開示情報の関係について説明している。
2. この関係は、以下のように図示することができる。



3. 第 69 項では、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の適切な根拠を提供するために、報告が予想されるサステナビリティ情報の予備知識を得るよう業務実施者に求めている。その際、業務実施者は、サステナビリティ情報に含めるトピック及びトピックの側面を識別及び選択するための事業体のプロセスを考慮する場合がある (当該プロセスは、事業体の「重要性評価」と呼ばれることがある。－第 A157 項参照)。このプロセスは、経営者により設定される場合もあれば、サステナビリティ報告の枠組みの要求事項に準拠して適用される場合もある。
4. サステナビリティ事項のトピック及びトピックの側面は、経営者が報告すべき情報を決定する際に考慮され、関連する開示情報で明示されている。開示情報は、トピックの一つの側面 (すなわち、上図の各「X」) について事業体が報告した特定の情報 (すなわち、「一つの情報」) を表している。トピック及びトピックの側面に関する例示の包括的一覧は、A32 項に記載している。
5. 開示情報は、様々な形式 (例えば、文章による記述又はその他の定性的情報、主要業績指標の表又はその他の定量的情報) によることがあり、一つのパラグラフ又は表に限定される場合もあれば、個別のサステナビリティ報告書、事業体の年次報告書又はその他の報告手法の一部において複数ページにわたる場合もある。

(A464 項参照)

サステナビリティ情報に対する保証報告書の文例

- **文例1**：適正表示の規準に準拠して作成された、上場企業のサステナビリティ情報に対する無限定の合理的保証報告書
- **文例2**：準拠性の規準に準拠して作成された、上場企業以外の事業体のサステナビリティ情報に対する無限定の限定的保証報告書
- **文例3**：準拠性の規準に準拠して作成された、上場企業以外の事業体のサステナビリティ情報に対する無限定の合理的保証及び限定的保証の複合報告書
- **文例4**：準拠性の規準に準拠して作成された、上場企業以外の事業体のサステナビリティ情報に対する除外事項付限定的保証報告書

文例 1 – 適正表示の規準に準拠して作成された、上場企業のサステナビリティ情報に対する無限定の合理的保証報告書

文例の前提となる状況

- 上場企業であるABC社の20X1年12月31日をもって終了する事業年度のサステナビリティ報告書全体に関連する合理的保証業務である。
- サステナビリティ情報は、適正表示の規準（サステナビリティ報告の枠組み第x.1版）に準拠して事業体の経営者により作成されている。
- サステナビリティ報告書には、業務実施者の結論において言及されていない比較情報が含まれている。比較情報は、前年度の同じ業務実施者による合理的保証業務の対象であり、その業務実施者の結論は無限定であった。
- 会社の経営者は業務依頼者である。
- ガバナンスに責任を有する者の責任は、会社のサステナビリティ報告プロセスを監督することにある。
- 保証業務の契約条件は、ISSA 5000におけるサステナビリティ情報に関する経営者の責任の記述を反映している。
- 業務実施者は、入手した証拠に基づき無限定（すなわち、「クリーンな」）意見が適切であると判断している。
- 保証業務に適用される関連する職業倫理に関する規定は、国際会計士倫理基準審議会による「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）、及び管轄区域の保証業務に関連する職業倫理に関する規定から構成され、保証報告書はその両方に言及している。
- 業務実施者がメンバーであるファームは、ISQM 1を適用している。¹¹
- サステナビリティ報告書及びそれに関する業務実施者の報告書は、会社の年次報告書に含まれている。業務実施者は、保証報告書の日付以前に年次報告書を手入れし、年次報告書においてその他の記載内容の重要な誤りを識別していない。

以下の報告書は、文例のみを目的としており、全ての状況に対して網羅的又は適用可能となるよう意図されていない。保証報告書は、業務の状況に合わせて作成する必要がある。

¹¹ 国際品質マネジメント基準（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」

ABC 社のサステナビリティ情報に対する独立業務実施者の合理的保証報告書

ABC 社経営者御中

サステナビリティ情報に対する合理的保証報告書¹²

合理的保証意見

私たちは、ABC 社（以下「会社」という。）の 20X1 年 12 月 31 日をもって終了する事業年度のサステナビリティ報告書（以下「サステナビリティ情報」という。）について、合理的保証業務を実施した。

私たちは、添付のサステナビリティ情報が、全ての重要な点において、サステナビリティ報告の枠組み第 x.1 版に従って適正に表示されているものと認める。

意見の根拠

私たちは、国際監査・保証基準審議会が発行する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」に従って合理的保証業務を実施した。

この基準における私たちの責任は、報告書の「業務実施者の責任」区分に詳細に記載されている。

私たちは、国際会計士倫理基準審議会が発行する「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）、及び[管轄区域]における保証業務に関連する職業倫理に関する規定に従って、会社から独立しており、これらの要求事項及び IESBA 倫理規程に従ってその他の倫理上の責任を果たしている。

私たちのファームは、国際品質マネジメント基準第 1 号「財務諸表の監査若しくはレビュー、又はその他の保証業務若しくは関連サービス業務を実施する事務所の品質マネジメント」を適用している。したがって、職業倫理に関する規定、職業的専門家としての基準及び適用される法令等の要求事項の遵守に関する文書化された方針及び手続を含む、包括的な品質管理システムを維持している。

私たちは、意見表明の基礎となる十分かつ適切な証拠を入手したと判断している。

強調事項¹³

私たちは、[...]について記載した、[サステナビリティ情報内の具体的な開示情報を特定する。]に注意を喚起する。当該事項は、私たちの意見に影響を及ぼすものではない。

¹² 「サステナビリティ情報に対する合理的保証報告書」というサブタイトルは、2 番目のサブタイトル「法令等に基づくその他の報告」が適用されない状況では不要である。

¹³ 業務実施者が業務の状況において必要であるとみなす場合に含める。— 第 179 項参照

その他の記載内容¹⁴

会社の経営者は、その他の記載内容に責任を負う。その他の記載内容は、[会社の年次報告書に含まれる情報]¹⁵から構成されるが、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まない。

サステナビリティ情報に対する私たちの意見はその他の記載内容を対象としておらず、私たちはそれに対するいかなる形の保証結論も表明しない。

サステナビリティ情報に対する保証業務における私たちの責任は、上記で特定したその他の記載内容を通読し、その際、その他の記載内容に、サステナビリティ情報若しくは私たちが保証業務で得た知識との間に重要な相違があるかどうか、又はそれ以外に重要な誤りの兆候があるかどうかを検討することにある。私たちは、実施した作業に基づき、その他の記載内容に重要な虚偽表示があると判断した場合には、その事実を報告することが求められている。この点に関して私たちが報告すべき事項はない。

サステナビリティ情報に対する責任

会社の経営者は、以下に責任を負う。

- サステナビリティ報告の枠組み第 x.1 版に準拠してサステナビリティ情報を作成及び適正に表示すること。
- 不正か誤謬かを問わず、重要な虚偽表示のないサステナビリティ情報を作成することができるように、サステナビリティ報告の枠組み第 x.1 版に準拠して、その情報の作成に関連する内部統制をデザイン、業務に適用及び維持すること。

ガバナンスに責任を有する者の責任は、会社のサステナビリティ報告プロセスを監督することにある。

サステナビリティ情報の作成における固有の限界¹⁶

[サステナビリティ情報内の具体的な開示情報を特定する。]で述べたとおり、[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することに関連する重要な固有の限界を具体的に記載する。]。

業務実施者の責任

私たちの目的は、不正か誤謬かを問わず、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について合理的保証を得るために、保証業務を計画し実施すること、及び私たちの意見を含む保証報告書を発行することにある。虚偽表示は、不正又は誤謬により生じる可能性があり、個別に又は集計すると、サステナビリティ情報に基づいて行われる利用者の意思決定に影響を及ぼすと合理的に予想される場合に重要性があるとみなされる。

¹⁴ 「サステナビリティ情報以外の情報及びそれに対する合理的保証報告書」など、別の適切な見出しを用いることもできる。

¹⁵ その他の記載内容を特定するために、「財務諸表及びその注記、並びにガバナンスに責任を有する者による報告」など、より具体的な記載を用いることもできる。

¹⁶ 業務の状況に関連する場合はパラグラフを含める。—第 170 項(g)参照

ISSA 5000 に準拠した合理的保証業務の一環として、私たちは、業務期間にわたり、職業的専門家としての判断を行使し、職業的専門家としての懐疑心を維持する。私たちは以下も行う。

- 事業体の内部統制の有効性に関する意見を表明する目的ではなく、不正か誤謬かを問わず、重要な虚偽表示リスクを識別及び評価するために、業務に関連する内部統制の理解を含むリスク手続を実施すること。¹⁷
- サステナビリティ情報内の開示情報における評価した重要な虚偽表示リスクに応じて、手続を立案及び実施すること。不正は、共謀、偽造、意図的な省略、虚偽記載又は内部統制の無効化を伴うことがあるため、不正に起因する重要な虚偽表示を発見できないリスクは、誤謬によるリスクよりも高くなる。

法令等に基づくその他の報告

[保証報告書の本区分の様式及び内容は、業務実施者のその他の報告責任の内容に応じて様々となる。その他の法令又は国内基準で扱われる事項（以下、「その他の報告責任」という。）は、それが「サステナビリティ情報に対する合理的保証報告書」区分の一部として、ISSA 5000 により要求される報告責任に従って提示されるものと同じ報告要素を扱っている場合を除き、本区分で扱われる。本 ISSA により要求されるものと同じ報告要素を扱うその他の報告責任の報告は、保証報告書の文言がその他の報告責任を、ISSA 5000 により要求される報告と明確に区別している場合（そのような差異が存在する場合）に限り、組み合わせる（すなわち、適切な小見出しの下で「サステナビリティ情報に対する合理的保証報告書」区分に含める）ことができる。]この独立業務実施者の保証報告書をもたらす保証業務の業務執行責任者は、[氏名]である。

[保証ファームの名称、保証業務実施者の個人名、又はその両方（特定の管轄区域について適切な場合）における署名]

[業務実施者の住所]

[保証報告書の日付]

¹⁷ 合理的保証業務に内部統制の有効性に関する意見が含まれる場合、「事業体の内部統制の有効性に関する意見を表明する目的ではなく」という文言を削除する。

文例2-準拠性の規準に準拠して作成された、上場企業以外の事業体のサステナビリティ情報に対する無限定の限定的保証報告書

文例の前提となる状況

- 法令又は規則により要求されているとおり、上場企業以外の事業体であるABC社の20X1年12月31日をもって終了する事業年度のサステナビリティ報告書全体に関連する限定的保証業務である。
- サステナビリティ情報は、単独の文書（すなわち、事業体のサステナビリティ報告書）に表示されている。
- サステナビリティ情報は、準拠性の規準（管轄区域XのXYZ法）に準拠して事業体の経営者により作成されている。
- サステナビリティ報告書には、業務実施者の結論により対象とされていない比較情報が含まれている。比較情報は、前年度の同じ業務実施者による限定的保証業務の対象であり、その業務実施者の結論は無限定であった。
- 会社の経営者は業務依頼者である。
- 保証業務の契約条件は、ISSA 5000におけるサステナビリティ情報に関する経営者の責任の記述を反映している。
- 業務実施者は、入手した証拠に基づき無限定（すなわち、「クリーンな」）結論が適切であると判断している。
- 保証業務に適用される関連する職業倫理に関する規定は、国際会計士倫理基準審議会による「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）、及び管轄区域の保証業務に関連する職業倫理に関する規定から構成され、保証報告書はその両方に言及している。
- 業務実施者がメンバーであるファームは、ISQM 1を適用している。¹⁸
- サステナビリティ情報が単独の文書に表示されているため、その他の記載内容は存在しない。

以下の報告書は、文例のみを目的としており、全ての状況に対して網羅的又は適用可能となるよう意図されていない。保証報告書は、業務の状況に合わせて作成する必要がある。

¹⁸ 国際品質マネジメント基準（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」

ABC 社のサステナビリティ情報に対する独立業務実施者の限定的保証報告書

ABC 社経営者御中

サステナビリティ情報に対する限定的保証報告書¹⁹

限定的保証の結論

私たちは、ABC 社（以下「会社」という。）の 20X1 年 12 月 31 日をもって終了する事業年度のサステナビリティ報告書（以下「サステナビリティ情報」という。）について、限定的保証業務を実施した。

私たちが実施した手続及び私たちが入手した証拠に基づいて、添付のサステナビリティ情報が、管轄区域 X の XYZ 法に準拠して作成されていないと信じさせる事項は全ての重要な点において認められなかった。

結論の根拠

私たちは、国際監査・保証基準審議会が発行する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」に従って限定的保証業務を実施した。

限定的保証業務における手続は、合理的保証業務と比べて、種類及び時期が異なり、その範囲も狭い。その結果、限定的保証業務で得られる保証水準は、合理的保証業務が実施された場合に得られたであろう保証より実質的に低くなる。

この基準における私たちの責任は、報告書の「業務実施者の責任」区分に詳細に記載されている。

私たちは、国際会計士倫理基準審議会が発行する「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）、及び[管轄区域]におけるサステナビリティ情報に対する保証業務に関連する職業倫理に関する規定に従って、会社から独立しており、これらの要求事項及び IESBA 倫理規程に従ってその他の倫理上の責任を果たしている。

私たちのファームは、国際品質マネジメント基準第 1 号「財務諸表の監査若しくはレビュー、又はその他の保証業務若しくは関連サービス業務を実施する事務所の品質マネジメント」を適用している。したがって、職業倫理に関する規定、職業的専門家としての基準及び適用される法令等の要求事項の遵守に関する文書化された方針及び手続を含む、包括的な品質管理システムを維持している。

私たちは、意見表明の基礎となる十分かつ適切な証拠を入手したと判断している。

強調事項²⁰

私たちは、[...]について記載した、[サステナビリティ情報内の具体的な開示情報を特定する。]に注意を喚起する。当該事項は、私たちの結論に影響を及ぼすものではない。

¹⁹ 「サステナビリティ情報に対する限定的保証報告書」というサブタイトルは、2 番目のサブタイトル「法令等に基づくその他の報告」が適用されない状況では不要である。

²⁰ 業務実施者が業務の状況において必要であるとみなす場合に含める。— 第 179 項参照

サステナビリティ情報に対する責任

会社の経営者は、以下に責任を負う。

- 管轄区域 X の XYZ 法に準拠してサステナビリティ情報を作成すること。
- 不正か誤謬かを問わず、重要な虚偽表示のないサステナビリティ情報を作成することができるように、管轄区域 X の XYZ 法に従って、その情報の作成に関連する内部統制をデザイン、業務に適用及び維持すること。

サステナビリティ情報の作成における固有の限界²¹

[サステナビリティ情報内の具体的な開示情報を特定する。]で述べたとおり、[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することに関連する重要な固有の限界を具体的に記載する。]。

業務実施者の責任

私たちの目的は、不正か誤謬かを問わず、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について限定的保証を得るために、保証業務を計画し実施すること、及び私たちの結論を含む限定的保証報告書を発行することにある。虚偽表示は、不正又は誤謬により生じる可能性があり、個別に又は集計すると、サステナビリティ情報に基づいて行われる利用者の意思決定に影響を及ぼすと合理的に予想される場合に重要性があるとみなされる。

ISSA 5000 に従った限定的保証業務の一環として、私たちは、業務期間にわたり、職業的専門家としての判断を行使し、職業的専門家としての懐疑心を維持する。私たちは以下も行う。

- 事業体の内部統制の有効性に関する結論を提供する目的ではなく、不正か誤謬かを問わず、重要な虚偽表示が生じる可能性が高い開示情報を識別するために、業務に関連する内部統制の理解を含むリスク手続を実施すること。²²
- 重要な虚偽表示が生じる可能性が高いサステナビリティ情報内の開示情報に応じて、手続を立案及び実施すること。不正は、共謀、偽造、意図的な省略、虚偽記載又は内部統制の無効化を伴うことがあるため、不正に起因する重要な虚偽表示を発見できないリスクは、誤謬によるリスクよりも高くなる。

実施した作業の要約

限定的保証業務には、サステナビリティ情報に関する証拠を入手するための手続を実施することが含まれる。選択した手続の種類、時期及び範囲は、職業的専門家としての判断（不正か誤謬かを問わず、重要な虚偽表示が生じる可能性が高い、サステナビリティ情報内の開示情報の識別を含む。）によって決まる。

²¹ 業務の状況に関連する場合はパラグラフを含める。—第 170 項(g)参照

²² 限定的保証業務に内部統制の有効性に関する結論が含まれる場合、「事業体の内部統制の有効性に関する結論を提供する目的ではなく」を削除する。

限定的保証業務の実施に当たり、私たちは以下を行う。

[業務実施者の結論を裏付けるために実施した作業及び得られた保証水準に関する利用者の理解に関連する可能性がある追加情報を提供すると業務実施者が判断した場合、実施した手続の種類及び範囲の要約を記入する。]²³

• […]

[保証ファームの名称、保証業務実施者の個人名、又はその両方（特定の国又は地域について適切な場合）における署名]

[業務実施者の住所]

[限定的保証報告書の日付]

²³ 手続の記載に当たっては、それらが要約されているが曖昧になる程度ではないこと、誇張又は装飾されたり、合理的保証が得られたと暗示する方法で記載されないことが必要である。また、手続の記載は、保証業務実施者が経営者と手続について合意したという印象を与えず、多くの場合、全ての業務実施計画を詳述していないことが重要である。

文例3-以下から構成される、準拠性の規準に準拠して作成された、上場企業以外の事業体のサステナビリティ情報に対する無限定の合理的保証及び限定的保証の複合報告書

- a) サステナビリティ報告書から選択された開示情報（[...]により識別）²⁴に対する合理的保証意見（以下「情報RA」という。）
- b) サステナビリティ報告書から選択された開示情報（[...]により識別）²⁵に対する限定的保証の結論（以下「情報LA」という。）

文例の前提となる状況

- 法令又は規則により要求されているとおり、上場企業以外の事業体であるABC社の20X1年12月31日をもって終了する事業年度のサステナビリティ報告書の情報RAに関する合理的保証業務及び情報LAに関する限定的保証業務である。
- サステナビリティ報告書は、事業体が報告するサステナビリティ情報を表し、情報RA及び情報LAは、保証業務の対象となるサステナビリティ情報を表している。
- サステナビリティ報告書は、準拠性の規準（管轄区域XのXYZ法）に準拠して事業体の経営者により作成されている。
- サステナビリティ報告書には、業務実施者の結論により対象とされていない比較情報が含まれている。比較情報に関しては、前年度において、比較情報RAは合理的保証業務の対象であり、比較情報LAは限定的保証業務の対象であり、業務実施者の結論はそれぞれ無限定であった。
- 会社の経営者は業務依頼者である。
- 保証業務の契約条件は、ISSA 5000におけるサステナビリティ情報に関する経営者の責任の記述を正確に反映している。
- 保証業務実施者は、入手した証拠に基づき、無限定の（すなわち、「クリーンな」）合理的保証意見及び限定的保証の結論が、情報RA及び情報LAのそれぞれに関して適切であると判断している。
- 保証業務に適用される関連する職業倫理に関する規定は、国際会計士倫理基準審議会による「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）、及び国又は地域における保証業務に関連する職業倫理に関する規定から構成され、保証報告書はその両方に言及している。
- 業務実施者がメンバーであるファームは、ISQM 1を適用している。²⁶
- 情報LA及び情報RA、並びにそれらに関する業務実施者の報告書は、会社の年次報告書に含まれている。業務実施者は、保証報告書の日付以前に年次報告書を手入れし、年次報告書においてその他の記載内容の重要な誤りを識別していない。

以下の報告書は、文例のみを目的としており、全ての状況に対して網羅的又は適用可能となるよう意図されていない。保証報告書は、業務の状況に合わせて作成する必要がある。

²⁴ 合理的保証意見の対象となる情報を具体的に特定し位置付け、限定的保証の結論の対象となる情報とは区別すべきである（例えば、サステナビリティ情報内の具体的な開示情報、サステナビリティ情報の区分のタイトル、保証報告書の付録などにタグ付けすることによる。）。

²⁵ 限定的保証の結論の対象となる情報を具体的に特定し位置付け、合理的保証の結論の対象となる情報とは区別すべきである（例えば、サステナビリティ情報内の具体的な開示情報、サステナビリティ情報の区分のタイトル、保証報告書の付録などにタグ付けすることによる。）。

²⁶ 国際品質マネジメント基準（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」

ABC社のサステナビリティ情報に対する独立業務実施者の合理的及び限定的保証報告書

ABC社経営者御中

合理的保証意見

私たちは、ABC社（以下「会社」という。）の20X1年12月31日をもって終了する事業年度のサステナビリティ報告書の選択された開示情報（[...]により識別）²⁷について、合理的保証業務（以下「情報RA」という。）を実施した。

私たちは、添付のサステナビリティ報告書の情報RAが、全ての重要な点において、管轄区域XのXYZ法に準拠して作成されているものと認める。

限定的保証の結論

私たちは、会社の20X1年12月31日をもって終了する事業年度のサステナビリティ報告書に含まれる選択された開示情報（[...]により識別）²⁸について、限定的保証業務（以下「情報LA」という。）を実施した。

実施した手続及び入手した証拠に基づいて、添付のサステナビリティ報告書の情報LAが、国又は地域XのXYZ法に準拠して作成されていないと信じさせる事項は全ての重要な点において認められなかった。

合理的保証意見及び限定的保証の結論の根拠

私たちは、国際監査・保証基準審議会が発行する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」に従って業務を実施した。

限定的保証業務における手続は、合理的保証業務と比べて、種類及び時期が異なり、その範囲も狭い。その結果、限定的保証業務で得られる保証水準は、合理的保証業務が実施された場合に得られたであろう保証より実質的に低くなる。

この基準における私たちの責任は、報告書の「業務実施者の責任」区分に詳細に記載されている。

私たちは、国際会計士倫理基準審議会が発行する「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）、及び[国又は地域]におけるサステナビリティ情報に対する保証業務に関連する職業倫理に関する規定に従って、会社から独立しており、これらの要求事項及びIESBA倫理規程に従ってその他の責任を果たしている。

私たちのファームは、国際品質マネジメント基準第1号「財務諸表の監査若しくはレビュー、又はその他の保証業務若しくは関連サービス業務を実施する事務所の品質マネジメント」を適用している。したがって、職業倫理に関する規定、職業的専門家としての基準及び適用される法令等の要求事項の遵守に関する文書化された方針及び手続を含む、包括的な品質管理システムを維持している。

私たちは、合理的保証意見及び限定的保証の結論の表明の基礎となる十分かつ適切な証拠を入手したと判断している。

²⁷ 合理的保証意見の対象となる情報を具体的に特定し位置付け、限定的保証の結論の対象となる情報とは区別すべきである（例えば、サステナビリティ情報内の具体的な開示情報、サステナビリティ情報の区分のタイトル、保証報告書の付録などにタグ付けすることによる。）。

²⁸ 限定的保証の結論の対象となる情報を具体的に特定し位置付け、合理的保証の結論の対象となる情報とは区別すべきである（例えば、サステナビリティ情報内の具体的な開示情報、サステナビリティ情報の区分のタイトル、保証報告書の付録などにタグ付けすることによる。）。

強調事項²⁹

私たちは、[...]について記載した、サステナビリティ報告書の情報 LA から[サステナビリティ情報内の具体的な開示情報を特定する。]に注意を喚起する。当該事項は、私たちの限定的保証の結論に影響を及ぼすものではない。

その他の記載内容³⁰

会社の経営者は、その他の記載内容に責任を負う。その他の記載内容は、[会社の年次報告書に含まれる情報]³¹から構成されるが、本業務の対象となる情報 RA 及び情報 LA、並びにそれらに対する保証報告書を含まない。

情報 RA 及び情報 LA のそれぞれに対する合理的保証意見及び限定的保証の結論はその他の記載内容を対象としておらず、私たちはそれに対するいかなる形の保証の結論も表明しない。

情報 RA 及び情報 LA のそれぞれに対する限定的及び合理的保証業務における私たちの責任は、上記で特定したその他の記載内容を通読し、その際、その他の記載内容に、情報 RA 及び情報 LA のそれぞれ若しくは私たちが保証業務で得た知識との間に重要な相違があるかどうか、又はそれ以外に重要な誤りの兆候があるかどうかを検討することにある。私たちは、実施した作業に基づき、その他の記載内容に重要な誤りがあると判断した場合には、その事実を報告することが求められている。この点に関して私たちが報告すべき事項はない。

サステナビリティ情報に対する責任

会社の経営者は、以下に責任を負う。

- 国又は地域 X の XYZ 法に準拠して情報 RA 及び情報 LA を作成すること。
- 不正か誤謬かを問わず、重要な虚偽表示のない情報を作成することができるように、情報 RA 及び情報 LA の作成に関連する内部統制をデザイン、業務に適用及び維持すること。

²⁹ 業務実施者が業務の状況において必要であるとみなす場合に含める。—第 179 項参照

³⁰ 「サステナビリティ情報以外の情報及びそれに対する合理的及び限定的保証報告書」など、別の適切な見出しを用いることもできる。

³¹ その他の記載内容を特定するために、「財務諸表及びその注記、並びにガバナンスに責任を有する者による報告」など、より具体的な記載を用いることもできる。

サステナビリティ情報の作成における固有の限界³²

[サステナビリティ情報内の具体的な開示情報を特定する。]で述べたとおり、[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することに関連する重要な固有の限界を具体的に記載する。]。

業務実施者の責任

私たちの目的は、以下を行うことにある。

- (a) 不正か誤謬かを問わず、情報 RA に重要な虚偽表示がないかどうかについて合理的保証を得るために、保証業務を計画し実施すること、及び私たちの意見を含む保証報告書を発行すること。
- (b) 不正か誤謬かを問わず、情報 LA に重要な虚偽表示がないかどうかについて限定的保証を得るために、保証業務を計画し実施すること、及び私たちの結論を含む保証報告書を発行すること。

虚偽表示は、不正又は誤謬により生じる可能性があり、個別に又は集計すると、情報 RA 及び情報 LA に基づいて行われる利用者の意思決定に影響を及ぼすと合理的に予想される場合に重要性があるとみなされる。

ISSA 5000 に従った限定的及び合理的保証業務の一環として、私たちは、業務期間にわたり、職業的専門家としての判断を行使し、職業的専門家としての懐疑心を維持する。私たちは以下も行う。

- (a) 合理的保証業務の場合、
 - 事業体の内部統制の有効性に関する意見を表明する目的ではなく、不正又は誤謬による重要な虚偽表示リスクを識別及び評価するために、業務に関連する内部統制の理解を含むリスク手続を実施すること。³³
 - 情報 RA 内の開示情報における評価した重要な虚偽表示リスクに応じて、手続を立案及び実施すること。不正は、共謀、偽造、意図的な省略、虚偽記載又は内部統制の無効化を伴うことがあるため、不正に起因する重要な虚偽表示を発見できないリスクは、誤謬によるリスクよりも高くなる。
- (b) 限定的保証業務の場合、
 - 事業体の内部統制の有効性に関する結論を提供する目的ではなく、不正か誤謬かを問わず、重要な虚偽表示が生じる可能性が高い開示情報を識別するために、業務に関連する内部統制の理解を含むリスク手続を実施すること。³⁴
 - 重要な虚偽表示が生じる可能性が高い情報 LA 内の開示情報に応じて、手続を立案及び実施すること。不正は、共謀、偽造、意図的な省略、虚偽記載又は内部統制の無効化を伴うことがあるため、不正に起因する重要な虚偽表示を発見できないリスクは、誤謬によるリスクよりも高くなる。

³² 業務の状況に関連する場合はパラグラフを含める。—第 170 項(g)参照

³³ 合理的保証業務に内部統制の有効性に関する意見が含まれる場合、「事業体の内部統制の有効性に関する意見を表明する目的ではなく」を削除する。

³⁴ 限定的保証業務に内部統制の有効性に関する結論が含まれる場合、「事業体の内部統制の有効性に関する結論を提供する目的ではなく」を削除する。

限定的保証の結論に関して実施した作業の要約

限定的保証業務には、情報 LA に関する証拠を入手するための手続を実施することが含まれる。選択した手続の種類、時期及び範囲は、職業的専門家としての判断（不正か誤謬かを問わず、重要な虚偽表示が生じる可能性が高い、情報 LA 内の開示情報の識別を含む。）によって決まる。

限定的保証業務の実施に当たり、私たちは以下を行う。

[業務実施者の結論を裏付けるために実施した作業及び得られた保証水準に関する利用者の理解に関連する可能性がある追加情報を提供すると業務実施者が判断した場合、実施した手続の種類及び範囲の要約を記入する。]³⁵

- […]

[保証ファームの名称、保証業務実施者の個人名、又はその両方（特定の国又は地域について適切な場合）における署名]

[業務実施者の住所]

[保証報告書の日付]

³⁵ 手続の記載に当たっては、それらが要約されているが曖昧になる程度ではないこと、誇張又は装飾されたり、合理的保証が得られたと暗示する方法で記載されないことが必要である。また、手続の記載は、保証業務実施者が経営者と手続について合意したという印象を与えず、多くの場合、全ての業務実施計画を詳述していないことが重要である。

文例4－準拠性の規準に準拠して作成された、上場企業以外の事業体のサステナビリティ情報に対する除外事項付限定的保証報告書

文例の前提となる状況

- 法令又は規則により要求されているとおり、上場企業以外の事業体であるABC社の20X1年12月31日をもって終了する事業年度のサステナビリティ報告書全体に関連する限定的保証業務である。
- サステナビリティ情報は、単独の文書（すなわち、事業体のサステナビリティ報告書）に表示されている。
- サステナビリティ情報は、準拠性の規準（国又は地域XのXYZ法）に準拠して事業体の経営者により作成されている。
- サステナビリティ情報には、業務実施者の結論により対象とされていない比較情報が含まれている。比較情報は、前年度の同じ業務実施者による限定的保証業務の対象であり、その業務実施者の結論は無限定であった。
- 会社の経営者は業務依頼者である。
- 保証業務の契約条件は、ISSA 5000におけるサステナビリティ情報に関する経営者の責任の記述を反映している。
- 保証業務実施者は、重要であるが広範ではないと判断した識別された事項について十分かつ適切な証拠を入手できないことから生じる範囲の制約により、除外事項付結論が適切であると判断している。
- 保証業務に適用される関連する職業倫理に関する規定は、国際会計士倫理基準審議会による「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）、及び国又は地域の保証業務に関連する職業倫理に関する規定から構成され、保証報告書はその両方に言及している。
- 業務実施者がメンバーであるファームは、ISQM 1を適用している。³⁶
- 事業体のサステナビリティ情報が単独の文書に表示されているため、その他の記載内容は存在しない。

以下の報告書は、文例のみを目的としており、全ての状況に対して網羅的又は適用可能となるよう意図されていない。保証報告書は、業務の状況に合わせて作成する必要がある。

³⁶ 国際品質マネジメント基準（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」

ABC社のサステナビリティ情報に対する独立業務実施者の限定的保証報告書

ABC社経営者御中

サステナビリティ情報に対する限定的保証報告書

限定的保証の限定付結論

私たちは、ABC社（以下「会社」という。）の20X1年12月31日をもって終了する事業年度のサステナビリティ報告書（以下「サステナビリティ情報」という。）について、限定的保証業務を実施した。

私たちが実施した手続及び私たちが入手した証拠に基づいて、私たちの報告書の「限定付結論の根拠」の区分で説明した事項の影響を除き、添付のサステナビリティ情報が、管轄区域XのXYZ法に準拠して作成されていないと信じさせる事項は全ての重要な点において認められなかった。

限定付結論の根拠

会社は、[...]²を開示した。私たちは、[...]という理由で、20X1年12月31日時点で[...]に関する十分かつ適切な証拠を入手することができなかった。³ その結果、私たちは、[...]に対する修正が必要であるかどうかを判断することができなかった。

私たちは、国際監査・保証基準審議会が発行する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」に従って限定的保証業務を実施した。

限定的保証業務における手続は、合理的保証業務と比べて、種類及び時期が異なり、その範囲も狭い。その結果、限定的保証業務で得られる保証水準は、合理的保証業務が実施された場合に得られたであろう保証より実質的に低くなる。

この基準における私たちの責任は、報告書の「業務実施者の責任」区分に詳細に記載されている。

私たちは、国際会計士倫理基準審議会が発行する「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）、及び[管轄区域]におけるサステナビリティ情報に対する保証業務に関連する職業倫理に関する規定に従って、会社から独立しており、これらの要求事項及びIESBA 倫理規程に従ってその他の倫理上の責任を果たしている。

私たちのファームは、国際品質マネジメント基準第1号「財務諸表の監査若しくはレビュー、又はその他の保証業務若しくは関連サービス業務を実施する事務所の品質マネジメント」を適用している。したがって、職業倫理に関する規定、職業的専門家としての基準及び適用される法令等の要求事項の遵守に関する文書化された方針及び手続を含む、包括的な品質管理システムを維持している。

私たちは、限定付結論の表明の基礎となる十分かつ適切な証拠を入手したと判断している。

¹ 「サステナビリティ情報に対する限定的保証報告書」というサブタイトルは、2番目のサブタイトル「法令等に基づくその他の報告」が適用されない状況では不要である。

² 関連する開示情報の説明を記入する。

³ 限定付結論の原因となった事項及びその理由を記載する。

強調事項⁴

私たちは、[...]について記載した、[サステナビリティ情報内の具体的な開示情報を特定する。]に注意を喚起する。当該事項は、私たちの結論に影響を及ぼすものではない。

サステナビリティ情報に対する責任

会社の経営者は、以下に責任を負う。

- 国又は地域 X の XYZ 法に従ってサステナビリティ情報を作成すること。
- 不正か誤謬かを問わず、重要な虚偽表示のないサステナビリティ情報を作成することができるように、国又は地域 X の XYZ 法に従って、その情報の作成に関連する内部統制をデザイン、業務に適用及び維持すること。

サステナビリティ情報の作成における固有の限界⁵

[サステナビリティ情報内の具体的な開示情報を特定する。]で述べたとおり、[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することに関連する重要な固有の限界を具体的に記載する。]。

業務実施者の責任

私たちの目的は、不正か誤謬かを問わず、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について限定的保証を得るために、保証業務を計画し実施すること、及び私たちの結論を含む限定的保証報告書を発行することにある。虚偽表示は、不正又は誤謬により生じる可能性があり、個別に又は集計すると、サステナビリティ情報に基づいて行われる利用者の意思決定に影響を及ぼすと合理的に予想される場合に重要性があるとみなされる。

ISSA 5000 に従った限定的保証業務の一環として、私たちは、業務期間にわたり、職業的専門家としての判断を行使し、職業的専門家としての懐疑心を保持する。私たちは以下も行う。

- 事業体の内部統制の有効性に関する結論を提供する目的ではなく、不正か誤謬かを問わず、重要な虚偽表示が生じる可能性が高い開示情報を識別するために、業務に関連する内部統制の理解を含むリスク手続を実施すること。⁶
- 重要な虚偽表示が生じる可能性が高いサステナビリティ情報内の開示情報に応じて、手続を立案及び実施すること。不正は、共謀、偽造、意図的な省略、虚偽記載又は内部統制の無効化を伴うことがあるため、不正に起因する重要な虚偽表示を発見できないリスクは、誤謬によるリスクよりも高くなる。

実施した作業の要約

⁴ 業務実施者が業務の状況において必要であるとみなす場合に含める。—第 179 項参照

⁵ 業務の状況に関連する場合はパラグラフを含める。—第 170 項(g)参照

⁶ 限定的保証業務に内部統制の有効性に関する結論が含まれる場合、「事業体の内部統制の有効性に関する結論を提供する目的ではなく」を削除する。

限定的保証業務には、サステナビリティ情報に関する証拠を入手するための手続を実施することが含まれる。選択した手続の種類、時期及び範囲は、職業的専門家としての判断（不正か誤謬かを問わず、重要な虚偽表示が生じる可能性が高い、サステナビリティ情報内の開示情報の識別を含む。）によって決まる。

限定的保証業務の実施に当たり、私たちは以下を行う。

*[業務実施者の結論を裏付けるために実施した作業及び得られた保証水準に関する利用者の理解に関連する可能性がある追加情報を提供すると業務実施者が判断した場合、実施した手続の種類及び範囲の要約を記入する。]*⁷

- […]

[保証ファームの名称、保証業務実施者の個人名、又はその両方（特定の国又は地域について適切な場合）における署名]

[業務実施者の住所]

[限定的保証報告書の日付]

⁷ 手続の記載に当たっては、それらが要約されているが曖昧になる程度ではないこと、誇張又は装飾されたり、合理的保証が得られたと暗示する方法で記載されないことが必要である。また、手続の記載は、保証業務実施者が経営者と手続について合意したという印象を与えず、多くの場合、全ての業務実施計画を詳述していないことが重要である。

ISSA 5000¹案に伴う適合修正案－現行基準からの変更点

国際品質マネジメント、監査、レビュー、サステナビリティ及びその他の保証並びに関連サービスに関する公表物の序文

はじめに

1. 国際品質マネジメント、監査、レビュー、サステナビリティ及びその他の保証並びに関連サービスに関する公表物の本序文は、国際監査・保証基準審議会（IAASB）の考慮事項に規定されているとおり、IAASBが発行する公表物の範囲及び規範性を理解しやすくするために公表されている。

...

IAASBの公表物

IAASB 規範性のある公表物

3. IAASBの公表物は、国際基準に従って実施される監査、レビュー、サステナビリティ及びその他の保証並びに関連サービス業務を規定している。それらは、特定の国において、その国の国内基準に従うことが求められる、過去財務諸表の監査又はサステナビリティ若しくはその他の記載内容に対する保証業務を規定する現地の法令に優先するものではない。現地の法令が特定のテーマに関するIAASB基準と異なる又はそれらと相反する場合、現地の法令に従って実施される業務は、自動的にIAASB基準に準拠することにはならない。職業会計士監査人又は業務実施者は、その職業会計士監査人又は業務実施者がその業務に関連する全ての基準を完全に遵守していない限り、IAASB基準への遵守を表明すべきではない。

...

国際監査・保証基準審議会が発行する国際基準に付随する規範性

...

7. 国際保証業務基準 (ISAE) は、過去財務情報の監査又はレビュー以外の保証業務に適用される。
- 7A. 国際サステナビリティ保証基準 (ISSA) は、サステナビリティ情報に対する保証業務に適用される。²

...

9. ISA、ISRE、ISAE、ISSA 及び ISRS は、IAASB の業務基準と総称される。

...

¹ 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」案

² 別の国際基準が適用されることを関連する ISSA が示している場合を除く。

その他の国際基準

…

15. 基準の基本原則及び必須手続は、その業務の状況に関連する全ての場合に適用される。ただし、例外的な状況において、職業会計士監査人又は業務実施者は、その手続の目的を達成するために、関連する必須手続から逸脱することが必要であると判断する場合がある。そのような状況が生じた場合、その職業会計士監査人又は業務実施者は、実施した代替的手続がどのように手続の目的を達成したのか及び逸脱の理由を、明確である場合を除き、文書化する必要がある。職業会計士監査人又は業務実施者が関連する必須手続から逸脱する必要が生じるのは、業務の特定の状況において、その手続が有効でない場合に限りであると予想される。

…

職業的専門家としての判断

17. 国際基準の性質により、職業会計士監査人又は業務実施者は、その適用に際して職業的専門家としての判断を行使する必要がある。

国際基準の適用可能性

18. 特定の国際基準の範囲、適用日及び適用可能性に関する特定の制限は、その基準において明確にされている。国際基準に別段の記載がない限り、職業会計士監査人又は業務実施者は、その国際基準において指定されている適用日より前にそれを適用することが認められている。

…

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」

…

適用指針

…

本 ISQM の範囲（第3項から第4項参照）

- A1 ~~ISRE 2400（改訂）及び ISAE 3000（改訂）を含む、IAASB のその他の公表物は、業務レベルの品質マネジメントに関する業務レベルでの品質マネジメントに関して、業務執行パートナー又は業務執行責任者のうち該当する者に対する要求事項（業務執行パートナーに対する ISRE~~

2400（改訂）³及び ISAE 3000（改訂）⁴、並びに業務執行責任者⁵に対する ISSA 5000⁶を含む。）を定めている。

…

ISQM 2「審査」

…

適用指針

…

審査の実施（第 24 項から第 27 項参照）

…

A26. ISAE 3000（改訂）⁷及びISSA 5000⁸も、審査に関して、業務執行パートナーに対する要求事項を定めている。⁹

…

ISAE 3000「過去財務情報の監査又はレビュー以外の保証業務」

はじめに

1. 本国際保証業務基準（ISAE）は、国際監査基準（ISA）及び国際レビュー業務基準（ISRE）のそれぞれで取り扱われる、過去財務情報の監査又はレビュー以外の保証業務を取り扱っている。サステナビリティ情報に対する保証業務は、国際サステナビリティ保証基準（ISSA）で取り扱われている。（A21項からA22項参照）

…

範囲

5. 本 ISAE は、保証業務の国際的なフレームワーク（保証フレームワーク）に記載の通り、過去財務情報の監査若しくはレビュー以外の保証業務、又はサステナビリティ情報に対する保証業務以外の保証業務を対象としている。特定の主題に係る ISAE が特定業務の主題に関連する場合、当該 ISAE は、本 ISAE に加えて適用される。（A21 項から A22 項参照）

³ 国際レビュー業務基準（ISRE）2400（改訂）「過去財務諸表のレビュー業務」

⁴ 国際保証業務基準（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」

⁵ ISSA 5000 の A21 項には、ISSA 5000 の「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」に相当すると記載されている。

⁶ 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」

⁷ 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」

⁸ 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」

⁹ ISSA 5000 の A21 項には、ISSA 5000 の「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」に相当すると記載されている。

適用指針

…

ISAE に準拠する保証業務の実施

業務に関連する基準の遵守（第1項、第5項及び第15項参照）

- A21. 本ISAEには、特定の主題に係るISAEに準拠する業務を含む、過去財務情報の監査若しくはレビュー以外の保証業務¹⁰、又はサステナビリティ情報に対する保証業務以外の保証業務に適用される要求事項を含んでいる。業務には、特定の主題に係るISAEが関連している場合がある。特定の主題に係るISAEが業務に関連しているというのは、当該ISAEが有効であり、その主題が当該業務に関連しており、その取り扱う状況が存在する場合である。
- A22. ISA及びISREは、それぞれ、過去財務情報の監査及びレビューについて策定されたものであり、その他の保証業務には適用されない。一方で、それらが本ISAEに準拠した保証業務を実施する業務実施者に対して、業務の進め方に関する一般的な指針を提供することがある。

…

ISAE 3410「温室効果ガス報告に対する保証業務」

はじめに

…

本ISAEの範囲

2. 本国際保証業務基準（ISAE）は、事業体のGHG報告に対して報告を行う保証業務を対象としている。
3. 国際サステナビリティ保証基準（ISSA）5000¹¹は、サステナビリティ情報に対する全ての保証業務に適用されるが、業務実施者がGHG報告について別途結論を提供する場合は、本ISAEが適用される。~~保証業務での業務実施者の結論は、例えば、業務実施者がGHG報告を一部に含むサステナビリティ報告書に対する業務を実施する場合のように、GHG報告以外の情報を対象に含むことがある。そのような場合、（A1項からA2項参照）~~
 - ~~(a) 本 ISAE は、GHG 報告が保証の対象となる情報全体に対して比較的小さな部分である場合を除き、GHG 報告に関して実施される保証手続に適用される。~~

¹⁰ 本ISAEには、サステナビリティ情報の提示を受ける合理的保証業務及び限定的保証業務に特有の要求事項並びに適用指針が含まれている。本ISAEは、業務の状況において必要に応じて適合させ補完した上で、直接報告による合理的保証業務及び限定的保証業務にも適用されることがある。

¹¹ 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」

~~(b) ISAE 3000 (改訂)¹² (又は特定の主題を扱っている他のISAE) は、業務実施者の結論が対象とする情報の残余部分に関して実施される保証手続に適用される。~~

3A. GHG報告に対する保証業務における業務実施者の結論は、GHG報告に加え、サステナビリティ情報以外の情報を対象とする場合がある。そのような場合、ISAE 3000 (改訂)¹³ (又は特定の主題を扱っている他のISAE) は、業務実施者の結論が対象とする情報の残余部分に関して実施される保証手続に適用される。

...

適用指針

はじめに

GHG 報告以外の情報も対象とする保証業務 (第3項参照)

A1 場合によっては、業務実施者は、GHG情報を含んでいるが、当該GHG情報が、第14項(m)に定義されるGHG報告ではない報告書に対して保証業務を実施することがある。そのような場合、ISSA 5000¹⁴が適用される。しかしながら、本ISAEは、当該業務においても指針となることがある。

~~A2. GHG報告が、業務実施者の結論の対象とする情報全体の比較的小さな部分である場合、本ISAEが適合する程度は、その業務の状況における業務実施者の職業的専門家としての判断に係る事項である。~~

...

ISA 805「特別な考慮事項—個別の財務表及び財務諸表の特定の要素、科目又は項目に対する監査」

...

適用指針

...

本ISAの範囲 (第1項、第6項(c)参照)

...

¹³ 国際保証業務基準 (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」

¹⁴ ISSA 5000「サステナビリティ保証業務の一般的要求事項」 第2項

A4. 過去財務情報の監査以外の合理的保証業務は、国際保証業務基準（ISAE）3000¹⁵（改訂）又は ISSA 5000¹⁶のうち該当するものに従って実施される。

...

保証業務の国際的なフレームワーク

はじめに

1. 本フレームワークは、保証業務の要素及び目的、並びに国際監査基準（ISA）、国際レビュー業務基準（ISRE）、~~及び~~国際保証業務基準（ISAE）及び国際サステナビリティ保証基準（ISSA）（以下、「保証基準」という。）が適用される業務を理解しやすくすることのみを目的に公表されている。

...

保証業務の記述

11. 主題の測定又は評価の結果は、その主題に規準を適用した結果としてもたらされる情報である。
例えば、

...

- 温室効果ガス報告（結果）は、認識、測定及び表示の手順（規準）を適用することにより、事業体の温室効果ガス排出量（主題）を測定した結果としてもたらされる。
- サステナビリティ情報（結果）は、サステナビリティ報告の枠組み（規準）を適用することにより、事業体のサステナビリティ事項（主題）を測定又は評価した結果としてもたらされる。

...

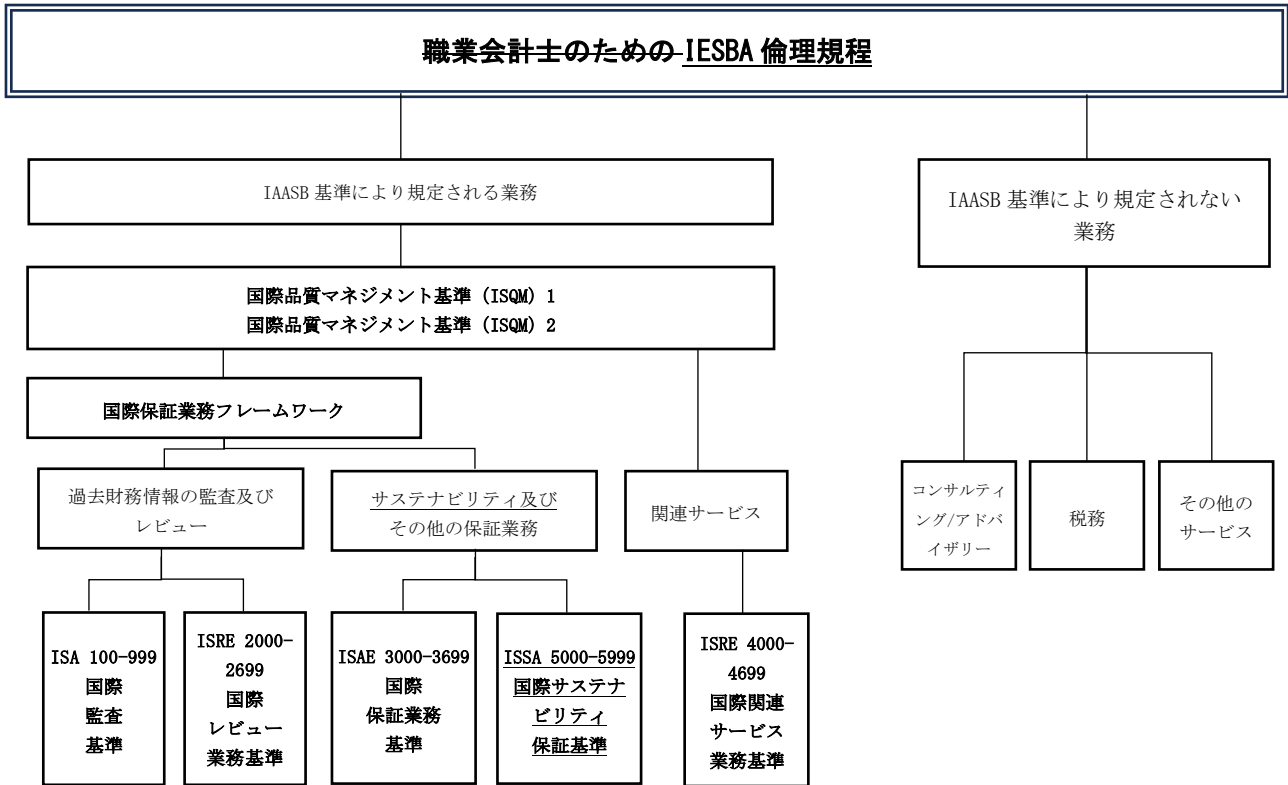
付録 1

IAASBが発行する公表物とそれらの相互関係及びIESBA倫理規程との関係

本付録は、IAASBが発行する公表物の範囲とそれらの相互関係、及び~~職業会計士のための~~IESBA倫理規程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）との関係を説明している。

¹⁵ 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」

¹⁶ 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」



IAASB の運営を支える体制とプロセスは、国際倫理・監査財団（IFEA）によって促進されている。

IAASB、IFEA 及び IFAC は、本書の内容に依拠して行動する、若しくは行動を抑えることによって生じた損失について、その損失が過失によるものであるか否かにかかわらず、責任を負わない。

国際監査基準、国際保証業務基準、国際レビュー業務基準、国際関連サービス基準、国際品質マネジメント基準、国際監査実務指針、公開草案、コンサルテーション・ペーパー等の IAASB の公表物の著作権は IFAC にある。

著作権© IFAC 2023 年 4 月。無断複写・複製・転載を禁ずる。本書は、公開によって最大限のフィードバックを得られるように、以下のような著作権情報を明記することを条件として複製が許可されている。「著作権© IFAC 2023 年 4 月。無断複写・複製・転載を禁ずる。IFAC の許可を受けて使用すること。本書は、公開によって最大限のフィードバックを得られるように、複製が許可されている。」

「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」（国際倫理・監査財団）及び「IFEA」は、米国とその他の国における IFEA の商標、又は登録商標及びサービスマークである。

著作権、商標、及び許可に関する情報については、permissions@ifac.org までお問合せいただきたい。

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。