

規範性のないガイダンス

2021年4月

拡張された外部報告(EER)に対する保証業務への  
国際保証業務基準3000(ISAE 3000)(改訂)の適用  
に関する規範性のないガイダンス

IAASB

International Auditing  
and Assurance  
Standards Board

## 謝辞

この規範性のないガイダンスは、持続可能な開発のための世界経済人会議（以下「WBCSD」という。）の支援を受けて実行されたプロジェクトの一環として、国際監査・保証基準審議会（以下「IAASB」という。）によって開発されました。本作業は、ゴードン・アンド・ベティ・ムーア財団の保全及び市場イニシアチブによる資金提供を受けています。詳細については、[www.moore.org](http://www.moore.org)をご覧ください。

### IAASBについて

IAASBは、監査、保証及びその他の関連サービスについて高品質な基準を設定し、国際的な及び国内の監査及び保証基準の収斂を促進することで世界中の実務の品質と均一性を強化し、世界的な監査及び保証職業に対する公共の信頼を高めることにより、公共の利益に尽くすことを目的としています。

IAASBは、IAASBの活動を監督する公益監視委員会と、基準及び指針の策定に際して公共の利益に基づく見解を提供する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、全ての職業会計士が使用する監査及び保証のための基準及びガイダンスを開発しています。IAASBの業務をサポートする組織とプロセスは、国際会計士連盟（以下「IFAC」という。）が支援しています。詳細は、[iaasb.org](http://iaasb.org)をご覧ください。

### WBCSDについて

WBCSDは、持続可能な世界への移行を加速するために協働する200以上の大手企業のCEOが主導するグローバルな組織です。株主、環境及び社会に対して最大限プラスの影響を与えることに注力することで、会員企業の更なる成功とサステナビリティの達成を支援します。

WBCSDの会員企業は全ての業種及び主要経済国にまたがり、売上高は合計で8兆5,000億米ドル超、従業員数は1,900万人に及びます。加盟企業は、約70か国の事業評議会で構成されるWBCSDのグローバル・ネットワークを生かして、世界中の他に例を見ない範囲で事業展開を行うことができます。WBCSDは、バリューチェーンの至るところで会員企業と協働し、最も難しいサステナビリティ問題に効果的なビジネス・ソリューションを提供するユニークな立場にあります。

WBCSDは、2050年までに地球上の90億人以上の人々がみな健やかに暮らす世界というビジョンに基づき団結し、サステナビリティを求める企業の声を率先して伝えています。詳しくは[wbcSD.org](http://wbcSD.org)をご覧ください。

### ゴードン・アンド・ベティ・ムーア財団について

ゴードン・アンド・ベティ・ムーア財団は、画期的な科学的発見、環境保全、患者に対するケアの改善及びサンフランシスコ沿岸特有の環境保全活動を推進しています。詳しくは[Moore.org](http://Moore.org)をご覧ください。どうか、@MooreFoundをフォローしてください。

著作権、商標及び許可に関する情報については、144ページをご参照ください。

# 拡張された外部報告(EER)に対する保証業務への 国際保証業務基準3000(ISAIE 3000)(改訂)の 適用に関する規範性のないガイダンス

## 目次

序文 .....	4
範囲 .....	4
本ガイダンスの目的と対象読者 .....	4
EERの性質並びに「EER情報」及び「EER報告書」の意味 .....	4
EER保証業務に関連して一般的に想定される状況 .....	5
本ガイダンスの規範性 .....	6
本ガイダンスの使い方 .....	6
第1章：適切な適性と能力の適用 .....	9
本章のガイダンスで扱う事項 .....	9
本章のガイダンスが業務実施者にとって有用となる状況 .....	9
適切な保証適性と主題適性を持つチームの選任 .....	10
業務執行責任者の適性と責任 .....	12
その他の品質管理に関する考慮事項 .....	14
第2章：職業的専門家としての懐疑心及び職業的専門家としての判断の行使 .....	16
本章のガイダンスで扱う事項 .....	16
本章のガイダンスが業務実施者にとって有用となる状況 .....	16
職業的専門家としての懐疑心の行使 .....	18
職業的専門家としての判断の行使 .....	22
業務全体にわたる職業的専門家としての懐疑心及び職業的専門家としての判断 .....	23
第3章：前提条件の決定と、EER保証業務範囲についての合意 .....	25
本章のガイダンスで扱う事項 .....	25
本章のガイダンスが業務実施者にとって有用となる状況 .....	25
EER保証業務の前提条件が満たされているかどうかの明確化 .....	26
業務の範囲を合意する .....	30
保証対象を検討する .....	30
前提条件が満たされているかどうかを判断する際の検討作業 .....	35
前提条件が満たされていない場合の対応 .....	37
第4章：報告トピックを識別するための企業内プロセスの考慮 .....	40
本章のガイダンスで扱う事項 .....	40
本章のガイダンスが業務実施者にとって有用となる状況 .....	40
報告トピックを識別するための企業内プロセスの考慮 .....	41

ステップ1：報告トピックを識別するための企業内プロセス状況の考慮	42
ステップ1a：作成者がEER情報の目的をどのように識別したかを考慮する	43
ステップ1b：作成者がEER情報の想定利用者をどのように識別したかを考慮する	43
ステップ2：EER情報に含める報告トピックの選択の考慮	45
集合的に報告トピックを考慮	48
報告トピックを識別するための企業内プロセスの開示	48
第5章：規準の適合性と利用可能性の決定	49
本章のガイダンスで扱う事項	49
本章のガイダンスが業務実施者にとって有用となる状況	49
規準の適合性と利用可能性の判断	50
規準とその情報源を開発するプロセスを検討する。	57
時間の経過に伴う規準の変更を検討する。	59
規準が利用可能になるかどうかを検討する	60
規準が適切でないか利用できない場合の結果	61
第6章：主題情報の作成に利用されたプロセス又は主題情報の作成を対象とする内部統制の考慮	62
本章のガイダンスで扱う事項	62
本章のガイダンスが業務実施者にとって有用となる状況	62
主題情報の作成に利用された企業のプロセス又は主題情報の作成を対象とする内部統制についての理解	63
企業の規模、複雑さ及び性質の考慮	67
限定的保証及び合理的保証	67
第7章：アサーションの利用	69
本章のガイダンスで扱う事項	69
本章のガイダンスが業務実施者にとって有用となる状況	69
アサーションの利用	69
第8章：証拠の入手	73
本章のガイダンスで扱う事項	73
本章のガイダンスが業務実施者にとって有用となる可能性のある状況	73
EER保証業務における集計リスクへの対応	78
第9章：虚偽表示の重要性の考慮	81
本章のガイダンスで扱う事項	81
本章のガイダンスが業務実施者にとって有用となる可能性のある状況	81
虚偽表示の識別	81
業務実施者の責任	84
虚偽表示の集計	85

識別された虚偽表示の影響の検討 .....	85
その他の重要性に関する考慮事項 .....	86
測定又は評価の不確実性 .....	88
第10章：定性的EER情報への対応 .....	90
本章のガイダンスで扱う事項 .....	90
本章のガイダンスが業務実施者にとって有用となる状況 .....	90
定性的EER情報の性質 .....	90
定性的情報に関する規準の適合性を判断するための特定の考慮事項 .....	92
定性的情報に関する証拠を入手するための特定の考慮事項 .....	93
定性的情報における虚偽表示を評価するための特定の考慮事項 .....	95
定性的情報がその他の記載内容と併せて表示される場合の特定の考慮事項 .....	97
定性的情報について保証報告書で伝達する際の特定の考慮事項 .....	98
第11章：未来志向のEER情報への対応 .....	99
本章のガイダンスで扱う事項 .....	99
本章のガイダンスが業務実施者にとって有用となる状況 .....	99
未来志向のEER情報の性質 .....	100
未来志向のEER情報に関する規準の適合性を判断するための特定の考慮事項 .....	100
未来志向のEER情報に関する証拠を入手するための特定の考慮事項 .....	101
未来志向のEER情報における虚偽表示を評価するための特定の考慮事項 .....	105
未来志向のEER情報について保証報告書で伝達する際の特定の考慮事項 .....	106
第12章：保証報告書における効果的な伝達 .....	107
本章のガイダンスで扱う事項 .....	107
本章のガイダンスが業務実施者にとって有用となる状況 .....	107
保証報告書における効果的な伝達 .....	107
保証報告書の内容 .....	109
付録1 .....	124
付録2 .....	126
付録3 .....	127

## 序文

### 範囲

1. 本書の第1章から第12章は、国際保証業務基準3000（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」（以下「ISAE 3000」という。）に準拠して、業務実施者があらゆる規模の企業の幅広い報告トピックスについて拡張された外部報告（以下「EER」という。）に対して保証業務を実施する際に、それを支援することを目指し実務的な規範性のないガイダンス（以下「本ガイダンス」という。）を提供するものである。EERについては、以下「EERの性質並びに『EER情報』及び『EER報告書』の意味」で議論する。
2. ISAE 3000の原則と要求事項を説明するに当たり、本ガイダンスでは業務実施者がISAE 3000の全文を理解していることを前提とする。
3. 本書のガイダンスの範囲は、業務実施者が、EERの保証業務（以下「EER保証業務」という。）にISAE 3000を適用する際に一般的に想定される問題点に対応する上で、本ガイダンスが有益であるとIAASBが識別した具体的な分野に限定されている。これら問題点については、以下の「EER保証業務に関連して一般的に想定される状況」で説明する。

### 本ガイダンスの目的と対象読者

4. IAASBが本ガイダンスを発行した目的は、EER保証業務におけるISAE 3000の首尾一貫した高品質な適用を促し、
  - EER報告の品質に対する保証業務の影響を強化し、
  - その成果物たる保証報告書への信用を高め、
  - 想定利用者が信用して依拠できるように、EER報告書の信頼性を高めることである。
5. 本ガイダンスの対象読者は、ISAE 3000に従ってEER保証業務を実施する業務実施者である。本ガイダンスが、EER報告書の作成者や利用者又は規制当局等、EER保証業務の他の当事者がEER保証業務の実施の様々な側面を理解する際に役立つこともあるが、本ガイダンスは、かかる当事者のニーズを念頭に置いて開発されたものではない。

### EERの性質並びに「EER情報」及び「EER報告書」の意味

6. EERは、企業活動の財務的及び非財務的な結果に関する情報を提供する様々な形式の報告を包含している。またEERに、これらの事項に関連する未来志向の情報が含まれる場合もある。かかる情報（本書では以下「EER情報」という。）は、企業自体の資源及び関係性に対する企業活動の結果、又は経済、環境若しくは社会、或いはその両方の健全性向上に対する企業活動の結果、又は公共部門若しくは非営利団体のサービス実施の結果の場合もある。EER情報は、企業自体の活動にのみ関連した情報の範疇を超える場合もある。したがって、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際には、関連するEER保証業務範囲を明確に定め、考慮する必要がある（第3章参照）。
7. EER情報は、財政状態計算書又は経営成績計算書及び関連する開示に典型的に含まれる過去財務情報の範疇を超える。かかる過去財務情報は、個別企業に関連した、過年度に発生した経済事象、又は過去のある時点における経済情勢や状況に関するもので、当該企業の会計システムから主に抽出され、財務的に表示される。

---

<sup>1</sup> [Supporting Credibility and Trust in Emerging Forms of External Reporting: Ten Key Challenges for Assurance Engagements](#)  
(外部報告の新形態への信頼を確保する:保証業務に対する10の重要課題)

拡張された外部報告（EER）に対する保証業務への国際保証業務基準3000（ISAE 3000）（改訂）の適用に関する  
規範性のないガイダンス

8. EER情報は、企業又は組織によって発行される主要な定期報告書（例：年次報告書や統合報告書）又は規制当局への提出資料（米国証券取引委員会に対するForm10-Kや英国の戦略報告書等）の一項目として提出されることがある。また、EER情報は、サステナビリティ報告書、企業の社会的責任に関する記述、公共部門の業績報告書又はバリュー・フォー・マネー（VFM）報告書、温室効果ガス報告など、企業によって発行される個別報告書又は記述として提示されることもある。本書では、EER保証業務がEER報告書全体を対象としない場合、EER保証業務の対象となるEER報告書内のEER情報の部分を「EER主題情報」と言う。EER主題情報は、報告書全体よりも少ないことがあり、単一又は複数の指標、項目又は記述の場合がある。また、EER主題情報が企業のEER報告書全体であることもある。

#### EER保証業務に関連して一般的に想定される状況

9. EER情報は、企業が自発的に作成及び発行していることが多いが、法令等により義務付けられることが増える可能性がある（大企業に対して年次報告書に非財務情報を含めることを求めたEU要求事項等<sup>2</sup>）。これらEER情報は、法令等、国際若しくは国内基準開発機関又はその他団体によって開発されたEERフレームワーク、基準又はガイダンスの中の規準（以下「フレームワーク規準」という。）、企業が開発した規準（以下「企業開発規準」という。）又はその両者を組み合わせる場合がある。
10. EER情報は、多岐にわたる主題又はそれらの様々な側面に対応し得るが、それらは複雑で、客観的なものや主観的なもの、歴史的なものから未来志向のものやその組み合わせまで多様な特徴を備え、非財務情報（非貨幣情報を含む）と財務情報の両方を含むことがある。ISAE 3000は、非財務情報と財務情報の組み合わせで構成される可能性のある主題情報について報告する保証業務に対応している。例えば、過去財務情報が比較的少ない場合でも、EER保証業務がISAE 3000に沿って実施されることがある。利用可能なEERフレームワークの範囲が広いため、EER情報の作成に利用される規準は多岐にわたることがある。また作成者は、フレームワーク規準に加えて、又はその代替として、企業が開発した規準を使用することが多い。その結果、規準の選択又は開発において経営者の偏向が生じる可能性が高まる。したがって業務実施者は、EER保証業務を実施するに当たり職業的専門家としての懐疑心及び職業的専門家としての判断を行使することが重要である（第2章参照）。
11. 規準を適用することで得られたEER主題の様々な側面の測定又は評価結果は、EER情報内に表示されるが、これら結果の性質は多岐にわたる可能性がある。主に定量的に表示されるものもあれば、主に定性的（説明や記述）に表示されるものもある。いずれの場合も、主要な表示には関連する開示が添付されることがある。その結果、EER報告書の構成や形式は多種多様になる。
12. またEER情報も、文章、図表、グラフ、図式、画像又は埋め込み動画等、様々な形式で表示される。
13. 特に企業が初めてEER報告書の作成をする場合には、企業におけるEER報告書の作成プロセス及びEER報告書の作成に関連する企業の内部統制システムのその他構成要素が、完全には開発されていないことが多い（第6章参照）。

---

<sup>2</sup> 参照：[https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/company-reporting-and-auditing/company-reporting/non-financial-reporting\\_en](https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/company-reporting-and-auditing/company-reporting/non-financial-reporting_en)



## 本ガイダンスの規範性

14. ISAE 3000は、過去財務情報の監査又はレビュー以外の保証業務の実施を規定するIAASBの規範性のある公表物である。したがって、ISAE 3000はEER保証業務を規定する。これら保証業務の実施に当たり本ガイダンスを参照する要求事項はないが、その際の参照資料として本ガイダンスを使用してもよい。本ガイダンスは、EER保証業務のあらゆる実施の側面に対応する包括的文書ではない。
15. 本文書には、規範性のないガイダンスが含まれている。そのため本ガイダンスは、ISAE 3000の範疇を超える追加的な要求事項を導入するものではない。同様に本ガイダンスは、ISAE 3000のいかなる要求事項又は適用指針を無効化又は変更するものではない。
16. 本ガイダンスは、EER保証業務以外の他の種類の保証業務の実施に役立つこともあるが、本ガイダンスはそれら業務を念頭に置いて開発されたものではない。ISAE 3000は「保証業務の国際的なフレームワーク」に記載のとおり、過去財務情報の監査又はレビュー以外の保証業務に対応する。様々な種類の主題に対する保証業務の例や、本ガイダンスがそれらに対応するかどうかは、付録2の表2「報告の種類、使用されるフレームワークの例、本EERガイダンスの対象範囲」に記載されている。
17. ISAE 3000は、証明業務と直接業務の両方で利用できる（ISAE 3000第2項を参照）。本ガイダンスは、証明業務との関連で書かれている。業務実施者は、業務状況の必要に応じて本ガイダンスを直接業務に適用又は参照することができるが、本ガイダンスは直接業務に焦点を当てて開発されたものではない。

## 本ガイダンスの使い方

18. 本書において本ガイダンスは、ISAE 3000に従って実施されるEER保証業務の特定の段階とその他側面に関連付けて章分けしている。以下の[図1](#)は、EER保証業務の実施という観点から本書を利用する上で役立つ。この図に示されているように、保証業務の実施段階とその他側面に沿って章が進むようになっている。第10章及び第11章は、定性的及び未来志向のEER情報について、保証契約の受嘱から報告までの具体的な考慮事項にそれぞれ対応している。これらの章のガイダンスは、他の章の関連ガイダンスと併せて読まれることを意図している。
19. 各章は、本書のガイダンスの「何を」「なぜ」「どのように」という問いに回答するように構成されている。各章ではまず「本章のガイダンスで扱う事項」において、その章のガイダンスで扱う事項（「何を」の部分）を説明する。その後、「本章のガイダンスが業務実施者にとって有用となる状況」で、本書のガイダンスが業務実施者の役に立つ状況（「なぜ」の部分）についての説明が続く。
20. 各章の残りの部分（「どのように」の部分）は通常、「なぜ」の箇所ですき彫りになった課題に対応するための思考プロセスを提供する。この思考プロセスは、業務実施者に役立つ可能性のある考慮事項を明らかにする。考慮事項が関連する場合には、ISAE 3000の要求事項や適用指針又は同じ章若しくは別の章の具体的なガイダンスや事例を参照する。
21. 議論されている概念がISAE 3000でも言及されている場合には、当基準で使用されている用語を使用する。その他の用語については、必要に応じて本ガイダンスで識別・説明し、付録1「本ガイダンスで使用する用語」に定める用語のリストに要約する。



22. [図1](#)は、ISAE 3000に基づくEER保証業務のあらゆる実施の側面を概略化したものである（緑色の箇所、列の見出しにある説明と項番を参照）。この図は、ISAE 3000の各要求事項（緑色の箇所を参照）及び本書の各章（オレンジ色の箇所を参照）と、それらに関連するEER保証業務の実施の様々な側面を示している。またこの図は、各章で扱うISAE 3000の要求事項と、先の章のガイダンスを参照する章を示している（緑色の矢印を参照）。EER保証業務の実施に関するこれら側面と本書で扱っていないISAE 3000のこれら要求事項については、灰色の文字で記している。

品質管理（31～36）								
職業倫理に関する要求事項（20）								
適性（31(b)～(c)、32(a)、39、52(a)、53）				第1章 適切な適性と能力の適用				
職業的専門家としての判断と職業的専門家としての懐疑心（37～38）				第2章 職業的専門家としての懐疑心と職業的専門家としての判断の行使				
保証業務 の実施		計画（40、42～43）		十分かつ適切な証拠を入手するための手続			保証の結論 の形成	報告書の作成及 びその他の伝達
		業務状況と重要な虚偽表示リ スクの可能性の理解		立案	実施	その他		
(14-19)	(21-30)	(41, 44 (a), 45, 46 L/R, 47 L/R)		(48 L/R (a))	(48 L/R (b), 49, 50-51)	(52-63)	(44 (b), 64-66)	(67-70, 71-77, 78)
	↓	↓	↓	↓	↓		↓	↓
	第3章 前提条件の決定 及びEER保証業 務の範囲につい ての合意	第4章 報告トピックを 識別するための 企業内プロセス の検討	第6章 主題情報の作成に 利用されるプロセス、 又は作成に対する内 部統制の検討	第8章 証拠の入手				第12章 保証報告書における 効果的な伝達
		↓		↓			↓	
		第5章 規準の適合性と利 用可能性の判断		第7章 アサーション の利用			第9章 虚偽表示の重要性 の考慮	
	第10章 定性的EER情報への対応 及び 第11章 未来志向のEER情報への対応							
文書化（79～83）								

図1：保証業務の段階、基準の要求事項及び本ガイダンスとの関係

## 第1章：適切な適性と能力の適用

### 本章のガイダンスで扱う事項

23. 本章では、EER保証業務の実施に必要であろう適性と能力を持つ業務チームの選任と、ISAE 3000の31～32項の要求事項を満たすためのガイダンスを提供する。また、業務執行責任者に必要な適性及び以下に対する責任についてのガイダンスも提供している。
  - 業務チームの適性と業務実施者の利用する外部専門家の適性を併せて管理する
  - 業務チームメンバーの作業に関する指示、監督及びレビューを通じて、これら適性を組み合わせる業務全体にわたり適切に配置する
24. 本ガイダンスでは、ISAE 3000の要求事項に従ってEER保証業務を実行し、次のような保証報告書を発行する業務実施者の適性に焦点を当てている。
  - 状況に適した保証報告書
  - 主題情報に対する想定利用者の信頼を高める保証報告書
25. EER保証業務の実施に必要な適性には、保証業務の技能及び技術に関する適性（以下「保証適性」という）及び業務の主題とその測定又は評価に関する適性（以下「主題適性」という）の両方がある。

### 本章のガイダンスが業務実施者にとって有用となる状況

26. 「序文」で示したように、EER報告は、報告形式も報告事項もどちらも多様な可能性がある。また報告は、記述や説明から成る定性的なものや、財務及び非財務数値と併せて開示される定性的情報の場合もある。主題の測定又は評価に利用されるフレームワーク及び規準の開発は初期段階にあり、特に企業が初めてEER報告を作成する際には、EER報告書作成に関連するガバナンス、プロセス及び内部統制制度の開発が、財務報告関連の開発ほど進んでいない可能性がある。これらの事項は全て、特定の業務状況によって、業務実施に必要とされ得る保証適性及び主題適性（例：科学的、工学的又はその他の技能）に影響を及ぼす。
27. EER保証業務に必要となり得る主題適性は、大半の業務執行責任者が通常有している程度以上のものである可能性がある。そのような場合、業務実施者の利用する専門家の作業を利用する必要があるかもしれない。
28. これら専門家には、主題について情報に基づく博識な見解をもたらす専門的な技能と知識があっても、ISAE 3000に従って保証業務を実施するのに必要な保証適性はないかもしれない。業務実施者の利用する専門家には保証適性は求められないが、自分に割り当てられた作業と業務の目的を関連付けることができるよう、ISAE 3000を十分に理解することが必要である。

## 適切な保証適性と主題適性を持つチームの選任

29. 保証適性は、業務実施者による保証の結論を裏付けるのに十分かつ適切な証拠を入手するための段階的かつ系統だった業務プロセスの一部として適用されることが求められる。保証適性には、ISAE 3000のA9項に列挙されている技能及び技術が含まれる。したがって保証適性は、主題適性とは異なるもので、かつ主題適性よりも多くの局面で適用される。
30. より範囲が広いかより複雑なEER保証業務の場合、若しくは主題の測定又は評価に専門技能が必要な場合、業務実施者は、適切な保証適性及び1人又は複数の業務実施者の利用する専門家で構成される複合的なチームによる業務実施が必要と判断する場合がある。業務執行責任者（業務執行責任者の適性に関するガイダンスについては、以下の第37項～第41項参照）以外の業務を実施するそれぞれの業務チームメンバーが持ち合わせている、保証適性と主題特性の組み合わせの程度はそれぞれである。しかしながら、業務チームメンバーには、想定利用者の情報ニーズを考慮し、保証業務の計画段階と実施中に必要な職業的専門家としての懐疑心及び職業的専門家としての判断を行使できるよう、保証及び主題の両方に対するある程度の適性と、業種及びセクターに関する知識を備えることを求められる。
31. 業務実施者と業務実施者の利用する専門家の両者は、更に特定の分野に専門的な適性を有することもある。例えば、保証業務実施者が、ITシステムと統制の保証、サステナビリティ情報の保証又はサンプリング手法や理論に基づく保証の専門家の場合や、業務実施者の利用する専門家が生化学者など環境廃棄物の測定や管理について専門知識を有していたり、弁護士として環境法や人権法の専門家であったりする場合もある。
32. 何が十分な主題適性を構成するかは業務特性によるもので、業務ごとに異なる。業務執行責任者として保証の結論、専門家の作業の利用範囲及びその利用方法に対する責任を負うに足る十分な主題適性を有しているかどうかは、業務執行責任者の職業的専門家としての判断の問題あり、以下の要因が関係することがある。
  - (a) 企業のEER情報に含める報告トピックの識別にかかる判断
  - (b) EER保証業務の範囲であるとする主題情報の合意にかかる判断
  - (c) 主題の性質と複雑さ、及びその測定又は評価
  - (d) 主題が正確な測定に適している程度又は主題の測定に関して深い知識と判断を必要とされる高い不確実性が存在するかどうか
  - (e) 主題に関連する業務執行責任者及び業務チームの適性及び過去の経験
33. 以下は、比較的複雑ではない業務の遂行に適用されうる実施者の適性の全体像に関する考慮事項をいくつか例示したものである。

設例

ある専門サービス会社が、以下に関して自主的に報告し、保証を求めている。

- ある事務所に購入した電力からの温室効果ガス（GHG）排出量
- その事務所における従量制水消費量
- 性別及び等級別の従業員数

この例では、業務執行責任者と一人又は複数のサステナビリティ保証業務の適性と経験を有する業務実施者が、更なる主題に関する専門知識を必要とせずに、ISAE 3000の要求事項を満たす業務を実施できる公算が大きい。

対照的に、あるエネルギー会社が発電所に関連する排出物の品質について報告し、それについて保証を求めたとする。業務執行責任者は必要に応じて生物学者、化学者又は物理学者（業務実施者の利用する専門家）を利用して、排出物の品質測定に伴う手続の立案及び実施について支援を仰ぐ可能性がある。

34. 更に複雑な保証業務では、業務実施者が、業務実施に必要な保証適性と主題適性及び主な業務チームメンバーと、業務実施にその作業が利用される他の個人の保証適性と主題適性を規定したスキルマトリックスの作成が役立つと考えることがある。またマトリックスは、業務実施者が専門分野の主題適性を必要とする場合、その適性を業務実施者が自身の事務所内やネットワーク内で利用できるかどうか（業務実施者の利用する内部専門家）、又は事務所外やネットワークの外部から入手する必要があるかどうか（業務実施者の利用する外部専門家）を見極めるのに役立つこともある。
35. 業務が複雑になるほど、業務全体にわたりどのように業務実施者の作業と業務実施者の利用する専門家の作業を取りまとめるかを検討しなければならない。業務実施における適性の適切な用途は、業務における業務実施者及び業務実施者の利用する専門家が以下の性質を有するか否かによって異なる。
- 両者が割り当てられた役割を実施するのに適切な適性を有している
  - 業務実施に当たり、複合的なチームとして効果的に協働する
36. 主題情報には、様々な業務実施者の利用する専門家の業務の利用を要するものや、企業が大規模で多様かつ複雑な組織の場合には、業務実施者に代わって作業の一部を実施するその他業務実施者を利用するものなど、様々なものがある。この場合、これら業務実施者の利用する専門家やその他業務実施者に、その作業範囲と実施時期及びその発見事項について、明確に伝えることが重要であろう。

設例

数多くの地域で様々な採掘事業を行っているある大企業が、特に環境報告について保証を求めている。環境報告には、会社の尾鉱管理、水の消費量、水質への影響、騒音と振動の影響、生物多様性管理と土壌再生、温室効果ガスの排出、危険物管理、安全衛生に関する事故及び緊急時対応に関するEER情報が含まれている。

この例では、地盤工学エンジニア、地球化学者、環境科学者、安全衛生の専門家、法務専門家など、多くの業務実施者の利用する専門家の業務を利用する必要があるだろう。さらに、企業の他の地域にある採掘事業について、他の業務実施者の作業を利用する必要があるかもしれない。

このような場合、業務実施者は以下を行うことが重要である。

- 業務実施者の利用する専門家又は他の業務実施者に、彼らの作業範囲と実施時期について明確に伝える
- 業務実施者が、業務実施者の利用する専門家又は他の業務実施者の作業を指示、監督及びレビューする上で、どの程度まで彼らの作業に関与する必要があるかを検討する
- 業務実施者の利用する専門家又は他の業務実施者の作業に関する発見事項を、業務チームの他のメンバーに伝える

### 業務執行責任者の適性と責任

37. ISAE 3000第31項(b)-(c)では、業務執行責任者は、業務実施者が適切な適性と能力を有していることに納得するだけでなく、業務執行責任者が広範囲の研修と実務を通じて培った保証の技能及び技術を有し、保証の結論に対する責任を引き受けるのに十分な適性を有していることを要求している。
38. 業務実施者は、ISAE 3000第52項の要求事項に従い、当該専門家の作業が業務実施者の目的に照らして適していると結論付けた場合には、業務実施者の利用する専門家の作業を利用してもよい。ただし、業務執行責任者は業務に対して単独で責任を負う。かかる責任は、業務実施者の利用する専門家の作業により軽減されない。業務執行責任者は、以下を実行できるように、幅広い保証適性を有していることに加えて、主題を十分に理解し、十分な主題適性を有している必要がある。
  - (a) 必要な場合には、専門家に適切な質問をし、その回答が業務状況において道理にかなっているかどうかを評価する
  - (b) 専門家の作業を評価し、必要な範囲で業務チーム全体の作業と統合する
  - (c) 到達した結論に責任を負う
39. 同様に業務実施者は、ISAE 3000第55項の要求事項に従い、内部監査機能の作業が保証業務の目的に照らして適切であると結論付けた場合、企業の内部監査機能の作業を利用してもよい。
40. ISAE 3000のA121項-A135項では、業務実施者の利用する専門家の作業が利用される場合について、追加的なガイダンスを提供する（業務実施者の利用する専門家の適性及び客観性の評価に関するガイダンスを含む）。これらの項は、業務実施者の利用する専門家の作業の利用という点から書かれたものだが、経営者の利用する専門家や内部監査人によって実施される作業の利用時にも役立つガイダンスとなるかもしれない。

拡張された外部報告（EER）に対する保証業務への国際保証業務基準3000（ISAE 3000）（改訂）の適用に関する  
規範性のないガイダンス

41. 業務執行責任者はまた、業務の全般的な品質に対して責任を負う適切な適性を必要とする（ISAE 3000第33項参照）。

### 指示、監督及びレビュー

42. 業務全体にわたり実施される作業の指示、監督及びレビューについて意思決定を下す際に、チームメンバーの保証適性が低いほど、その作業についての指示、監督及びレビューの必要性が高まる可能性がある。同様に、保証手続の実施時には、主題適性の程度が低いほど、収集された証拠（専門家作業を利用して入手した証拠を含む）に関して職業的専門家としての懐疑心及び職業的専門家としての判断を行使する技能が低い可能性がある。

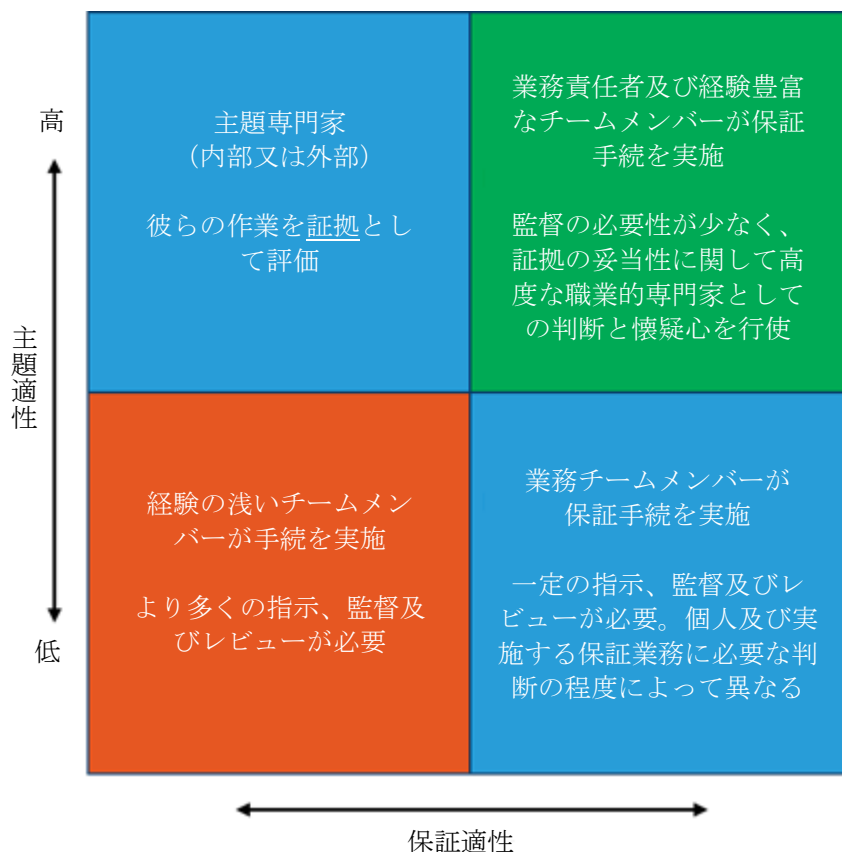


図2：指示、監督及びレビューと適性との関係

43. 上の図は、業務実施者の中で利用できる保証適性と主題適性の程度と、適切な指示、監督及びレビューを示している。
44. 業務状況において必要とされる指示、監督及びレビューの程度と性質は、職業的専門家としての判断事項であり、次の要因を考慮することがある。
- (a) 個々のチームメンバーの保証適性と主題適性



拡張された外部報告（EER）に対する保証業務への国際保証業務基準3000（ISAE 3000）（改訂）の適用に関する  
規範性のないガイダンス

- (b) 業務全体から見た当該個人が実施する作業の重要度
  - (c) 保証業務実務者又は業務実施者の利用する専門家の作業と関連する事項における重要な虚偽表示リスク
  - (d) 業務実施者の利用する専門家が業務実施者の事務所の内部者又は外部者か
  - (e) 業務実施者の利用する専門家が、自分に割り当てられた作業と業務目的とを関連付けることができるほど関連するISAEを十分に理解しているかどうか
  - (f) 特定の種類のEER保証業務を実施する際に業務実施者が従う手法を事務所が十分に開発しているかどうか
45. 例えば、主題、その測定若しくは評価が一段と複雑である場合、又は保証業務全体にとって当該個人の作業の重要度が高い場合には、主題がそれほど複雑でない場合や、個人の作業が保証業務において重要度の低い部分と関連している場合に比べて、より多くの作業指示、監督、レビュー及び統合が必要となる場合が多い。以上を下の図に示す。

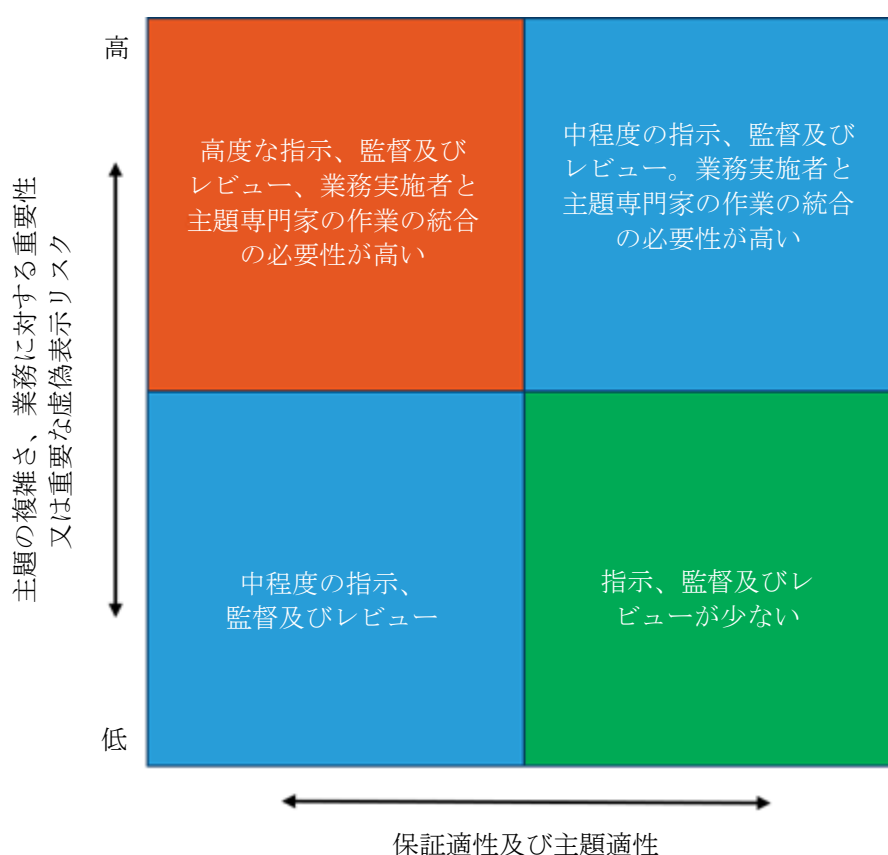


図3：複雑さ及び重要性と、指示、監督、レビューとの関係

### その他の品質管理に関する考慮事項

46. ISAE 3000は、業務実施者が少なくともISQC 1<sup>3</sup>で求める品質管理の要求事項の対象となる事務所のメンバーであることを前提としている。これらの要求事項には、事務所がISAE 3000のA61項に記載されている事項に対処する方針と手続の文書化等の品質管理制度を構築及び維持しており、事務所の所員に伝達していることが含まれる。かかる品質管理要求事項の対象ではない場合、業務実施者はISAE 3000に準拠したEER保証業務を実施できない。かかる品質管理要求事項の対象で

<sup>3</sup> ISQC1に代わり国際品質マネジメント標準（ISQM）1が採用されている。監査事務所は、2022年12月15日までにSQM1に準じた品質管理システムをデザインし、適用しなければならない。

拡張された外部報告（EER）に対する保証業務への国際保証業務基準3000（ISAE 3000）（改訂）の適用に関する  
規範性のないガイダンス

はない場合、当該業務実施者はISAE 3000に準拠したEER保証業務を実施できない。

47. 業務実施者は職業会計士（IFAC加盟団体のメンバーである個人）であることが多いが、ISAE 3000は、職業会計士以外の能力のある業務実施者がISAE 3000の遵守を表明することを選択できると認めている。遵守の表明には、業務実施者が次に該当することの表明が含まれる。
  - 自身の適性及び業務を実施する他者の適性に対応するISAE 3000の要求事項を遵守している
  - 少なくともISQC1と同程度の厳しい品質管理要求事項の対象である事務所のメンバーであることを証明できる
  - 少なくとも[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）](#)と同程度の厳しい関連する職業倫理規定及び独立性要件を遵守している。
48. 企業が別の管轄区域又は遠隔地に子会社、部門、支店又は事業所を持っている場合、業務実施者はそれらについて別の業務実施者の作業を利用して保証手続を実施することがある。ただし、業務執行責任者は、全体的な保証の結論と保証業務の品質管理に引き続き責任を負う。
49. ISAE 3000第53項は、別の業務実施者の作業が、例えば複数チームや複数の場所で行われる保証業務で利用されている場合に、その作業が業務実施者の目的に適切であるかどうかを業務実施者が評価することを求めている。ISAE 3000のA121項-A135項のガイダンスは、業務実施者の利用する専門家の作業を利用する場合について書かれたものだが、検討できる様々な要素を示しており、したがってこの状況においても役立つガイダンスとなることがある。他の業務実施者がISQC1に準拠しているか、同じ事務所ネットワークのメンバーかどうか、その場合にはそのネットワークがISQC1に準拠する共通システムやプロセスの対象かどうかは、他の業務実施者の作業をどの程度指示、監督及びレビューするのが適切かを判断する際に考慮すべき要素となることがある。

## 第2章：職業的専門家としての懐疑心及び職業的専門家としての判断の行使

### 本章のガイダンスで扱う事項

50. 本章では、

- ISAE 3000第37項-第38項で要求される職業的専門家としての懐疑心及び職業的専門家としての判断の行使がEER保証業務において重要かという理由を説明する。
- EER保証業務において職業的専門家としての懐疑心の行使を妨げ得るものについて議論し、その設例を示す。
- 職業的専門家としての懐疑心の行使を支える行動と技能を示唆する。
- EER保証業務における職業的専門家としての懐疑心及び職業的専門家としての判断の行使の設例を挙げる。

### 本章のガイダンスが業務実施者にとって有用となる状況

51. EER保証業務において、以下の行為が困難なことがある。

- (a) 想定利用者のニーズの理解（多様な利用者グループはそれぞれ異なる意思決定ニーズを有すること）
- (b) EER主題の多様な側面と、企業の事業におけるそれらの影響との間にある複雑な相互関係、及びそれらの相対的な重要度の理解。企業が大きく、複雑で、多様であるほど（例：地理的に広がっており、長く多様なサプライチェーンへの依存度合が高い）、次のことを理解することが難しくなる可能性がある。
  - (i) 主題が業務状況において適切であるかどうか
  - (ii) EER情報全体の中で、主題情報の各側面をどの程度重視するか
- (c) 各主題の作成について、作成者が選択し得る多数の利用可能なEERフレームワーク、規準、基礎がある場合に、当該規準が適切かどうかの判断。これは、規制当局による監視を受けず、EERの主題情報を任意で報告する場合に困難であることがある。
- (d) 作成者が使用した仮定と方法が適切かどうかの判断。これは以下の理由による。
  - (i) 使用できる許容可能な仮定又は方法が多数ある
  - (ii) 主題の測定又は評価が複雑であるか、不確実性を有する。例えば、潜在的な気候関連リスクはについて、その発生可能性並びに短期、中期及び長期にわたって企業及びそのサプライチェーンに対して予想される財務的及び非財務的影響ともに、測定も評価も複雑で、不確実性が高い
- (e) 異常な状況や欠如している情報の存在を認識すること。これは以下の理由による。
  - (i) EER報告書のフレームワークはまだ改訂中のことが多く、規準の様々な解釈や適用が可能である。

拡張された外部報告（EER）に対する保証業務への国際保証業務基準3000（ISAE 3000）（改訂）の適用に関する  
規範性のないガイダンス

- (ii) 企業のシステム、プロセス及び統制がまだ開発途上であるか、又はEER項目に対するガバナンス責任者（以下「TCWG」という）の関与度合い並びにそれに対する経営者の優先度が、財務実績及び戦略ほど高くない可能性がある。したがって、情報の虚偽表示（情報の欠如を含む）が、防止又は発見及び修正されることなく発生する可能性がある。
- (f) 未修正の虚偽表示が個別又は全体として重要かどうかの評価。これは以下の理由による。
- (i) 想定利用者のニーズが多様である可能性がある（あるグループには重要でも別のグループには重要ではない。）
  - (ii) 主題情報に多くの異なる側面が存在し、虚偽表示の集計及び評価に資する共通の基礎がない。
- (g) 得られた証拠の十分性と適合性の評価。例えば作成者が、EERの主題情報を作成する際に外部者によって生成された情報を使用した場合
- (h) 主題情報に重要な虚偽表示がないかについて結論の形成
52. 上記の要因に加えて、報酬や時間的制約などの他のプレッシャーが、企業文化や、企業又は業務実施者の事務所の「経営者の姿勢」と同様に、職業的専門家としての懐疑心の行使の障害になる可能性がある。報酬や時間的制約及び「経営者の姿勢」は、EER保証業務に固有の考慮事項ではないが、EER保証業務では以下の理由からより一般的に発生する。
- 企業が財務業績や財務報告と同じ程にはEER事項を重要視していないか、EER項目の報告についての規制上の要求がないために、報酬を低く抑えるようとするプレッシャーが大きくなり、結果として業務チームに対して時間的圧力がかかる。
  - EER事項を重視しない企業の「経営者の姿勢」により、主題情報の管理や報告のためのシステム及びプロセス開発に配分される資源が少なくなる。
  - EER情報の測定又は評価及び報告について一つの一般的に受け入れられている方法がない場合、企業又は業務執行責任者が、それを疑問視したがいらないか問題として認めたがいらない可能性がある。
53. 事務所レベル、業務レベル又は個人レベルの要因の結果として、職業的専門家としての懐疑心の行使を妨げ得る障害が生じることもある。例えば、個人的な偏向、態度、信念、価値観などの個人的な特性が、特定のEER主題（気候変動の緩和、生物多様性の保全、有害廃棄物の安全な処分、地域社会の公正な扱い及び性別や民族の平等）に対し、他のEER主題（スタッフの離職、採用慣行）よりも表れやすいことがある。業務実施者の事務所内部のその他考えられる障害については、図4に記載している。

拡張された外部報告（EER）に対する保証業務への国際保証業務基準3000（ISAE 3000）（改訂）の適用に関する  
規範性のないガイダンス

54. 保証適性のみならず業務状況に関する十分な知識は、保証に関する意思決定を下す際に職業的専門家としての懐疑心及び職業的専門家としての判断を行使する上で重要である。ISAE 3000のA76項-A85項には、専門職業的専門家としての懐疑心を維持し職業的専門家としての判断を行使することがなぜ必要であり、どのような状況でそれらが重要であることを示している。

### 職業的専門家としての懐疑心の行使

#### 職業的専門家としての懐疑心とは何か

虚偽表示の可能性を示唆する状況に気づく探究心と、証拠を批判的に検討する態度（ISAE3000第12項（u）参照）。

55. 職業的専門家としての懐疑心は、質問に対してもっともらしく聞こえる表明又は回答を過度に猜疑的でも、（これら表明又は回答が得られた他の証拠の裏付けとなる場合を除き）額面どおりに受け入れることでもない態度に基づく。
56. 業務実施者の態度として、職業的専門家としての懐疑心を理解することが重要である。したがって、EER保証業務における職業的専門家としての懐疑心は、その他保証業務における職業的専門家としての懐疑心と類似するが、第51項、第52項及び第53項で説明したように、EER保証業務という側面において、職業的専門家としての懐疑心を行使する必要性が高いことがある。
57. 不正又は誤謬によるものかを問わず、以下に起因して重要な虚偽表示リスクが高まるため、想定利用者の利益のための職業的専門家としての懐疑心の重要性が強調される。
- 事業とEER報告の複雑さの高まり
  - 変化する状況に適応するのに必要な企業の急速な変化
  - 規制の強化
  - 情報の透明性に対する需要の増加
  - 企業行動に対するより大きな企業責任の要求
  - EER報告書の作成者によるより多くの判断、見積り及び仮定の使用
58. 次の図は以下を示している。
- EER保証業務における職業的専門家としての懐疑心の必要性に寄与する要因（第51項、第52項及び第53項参照）
  - 職業的専門家としての懐疑心の行使に対して考えられる障害例
59. この図は考えられる全ての要因又は障害を示すことではなく、業務実施者の職業的専門家としての懐疑心の行使に影響を与え得るもの示唆することを目的としている。点線の四角は、業務実施者が追加的に障害又は要因を識別し得ることを示唆している。これらの要因を認識することにより、業務実施者は適切な措置を講じることでその影響を軽減できる。

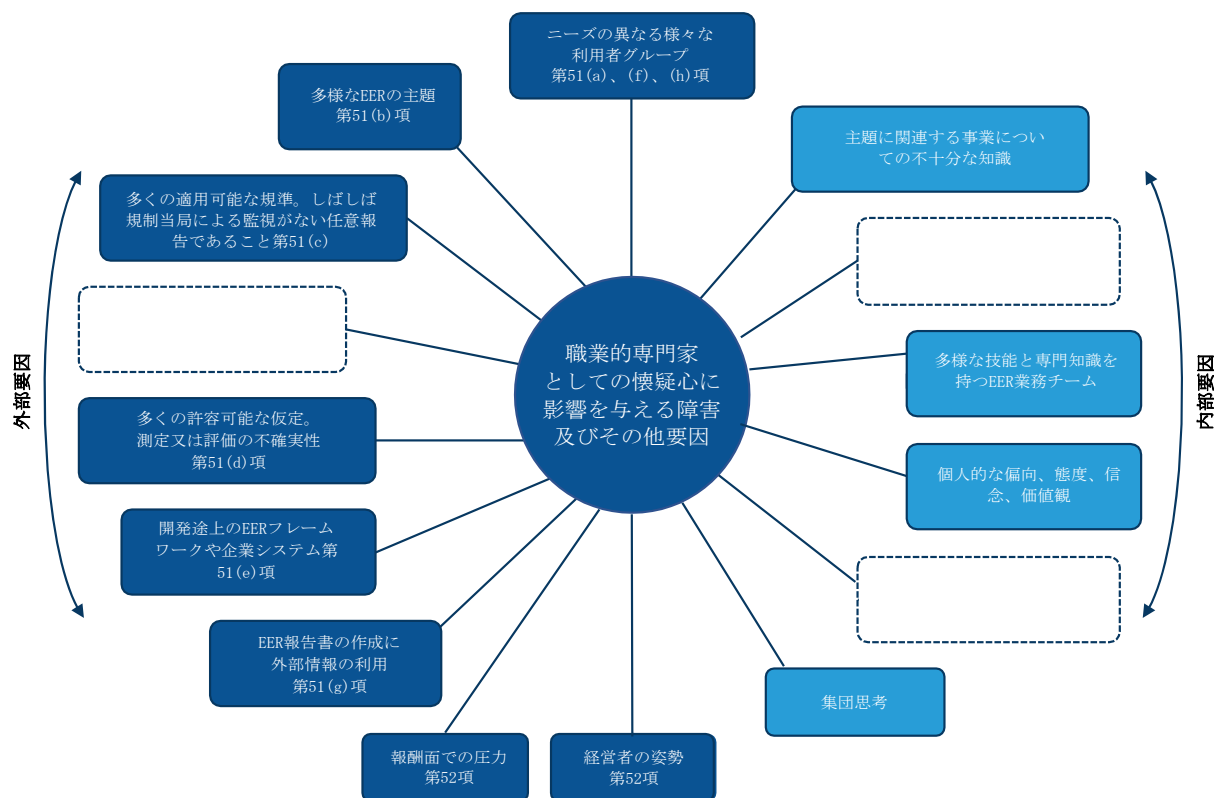


図4：職業的専門家としての懐疑心の必要性を高める要因、及びその行使に影響を与える可能性のある障害

60. 以下の二つは、EER保証業務において業務実施者の外部要因が、業務状況において職業的専門家としての懐疑心の必要性にどう関係するかを表したものである。

例：TCWGによる関与の欠如

企業のガバナンス責任者が、環境及び社会課題への対応にほとんど注意を払わず、企業所有者の短期的な経済的利益の最大化と事業の拡大に注力している。ガバナンス責任者は、専門技能と知識を持った経営者チームメンバーに、環境及び社会課題への対応を委ねている。経営者報酬には、企業業績の全ての分野について所定の目標を達成すると支払われるボーナスが含まれている。

適切なガバナンス及び監督がないため、環境及び社会課題への対応は重要でないといみなされる可能性があり、財務実績報告ほどの厳密さで報告書が作成されない可能性がある。その結果、企業の環境又は社会課題への対応が適切に管理されないか、EER情報に誤謬が発生し、それが発見又は修正されないままになるかもしれない。企業業績に基づくボーナスの存在は、ガバナンスの欠如と相まって不正による虚偽表示のリスクを高め、それにより、業務実施者が職業的専門家としての懐疑心を行使する必要性が高くなる。職業的専門家としての懐疑心を高める必要性を示唆する状況としては、例えば、入手済みの証拠と矛盾する証拠に気づいたり、経営者が疑わしい行動をとったり、証拠や十分な説明を提供できなかったりすることが含まれる。

例：多様な主題と多様な規準

ある採掘会社が、国連の持続可能な開発目標（以下「SDGs」という）との整合性について報告している。企業は、規準選択の基礎として複数の報告フレームワークを使用しており、またフレームワーク規準を補足するために独自の追加規準を開発している。企業は、「貧困をなくそう（SDG1）、飢餓をゼロに（SDG2）、海の豊かさを守ろう（SDG14）」についての報告を除外するという選択をした。

業務実施者は、選択及び開発された規準が適切であるかどうかを判断するのが難しいかもしれない。SDGsは抽象的な原則であり、幅広い主題の側面に対応しており、使用が義務付けられている1つの報告フレームワーク（一連の規準）はない。また、業務実施者は、企業が上述3つの目標に関連した情報などを省略することが適切かどうかを、判断することが困難かもしれない。企業は全てのSDGsについて報告する義務はない。しかし、企業が前向きな行動を取ったSDGsについては報告するが、企業の及ぼす影響がマイナスのSDGsについては報告しない場合には、例えば報告が中立かどうかといった規準の適合性が問題になる可能性がある。

したがって、業務実施者には、職業的専門家としての懐疑心を行使できるだけの業界、事業、及びその他業務状況についての十分な知識を持っていることが重要である。例えば業務実施者が、当該採掘会社の生産プロセスが水路を汚染している可能性があることに気づいていれば、業務実施者は、企業がSDG14に関する報告を含めなかったかについて疑問を持つことができるだろう。他の省略したSDGsについても、同様の考慮がなされる可能性がある。

61. 以下は職業的専門家としての懐疑心の行使を妨げる可能性のあるEER保証業務における業務実施者の事務所の内部要因の事例である。

例—事業に関する不十分な知識

ある業務実施者には、農業セクターにおける広範な財務諸表監査の経験と、ESG報告の保証業務の経験がある。業務実施者は、金融機関より、住宅ローン事業について気候関連の物理リスク及び移行リスクに関する開示について、EER保証業務の実施が求められている。

業務実施者は保証の技能と適性を有し、気候関連の報告を理解しているが、企業が貸し出す住宅ローン物件に対する気候変動リスクの影響について、職業的専門家としての懐疑心を働かせて経営者の仮定に疑問を投げかけることができるほど、金融サービス業界に対する十分な知識を持ち合わせていない可能性がある。

保険の利用可能性、不動産価格、債務超過に直面した場合の消費者行動、顧客のデフォルト・リスク及び各項目の相対的な重要性等の事項に関する経営者の仮定に疑問を投げかけることができるためには、業務実施者が業界に関する十分な知識のみならず特定の企業の事業に関する知識を持つか、又は業務チームに業界専門家を含める必要性を認識することが重要である。



62. 以下の図は、職業的専門家としての懐疑心の行使を支え、上述の事例にあるような状況において適用できる可能性のある行動と技能を示している。点線の四角は、業務実施者が識別し得る追加的な行動又は技能があることを示すためのものである。

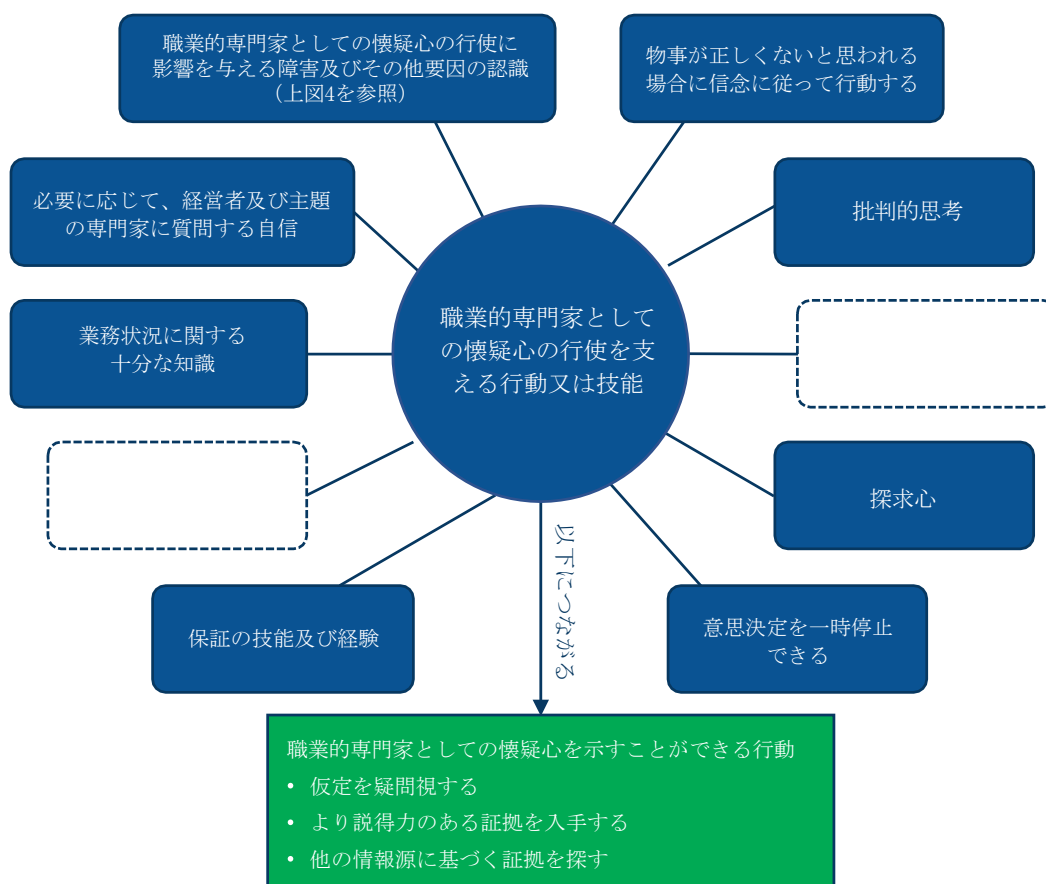


図5：職業的専門家としての懐疑心の行使を支える行動又は技能

63. 以下の例は、上の図で説明したいくつかの行動と技能が、どのようにして職業的専門家としての  
懐疑心の行使を支援するかを示している。

設例

ある業務チームのメンバーが、ある企業の温室効果ガス排出量と廃棄物量が前年から減少した  
ことについて質問している。経営者は、新型コロナウイルス感染症拡大による2020年の都  
市封鎖中は生産が大幅に減少したため、これらの指標も減少したと説明している。

この回答は一部の業種ではもっともらしく感じられるかもしれないが、この企業は食料品製  
造業者であり、缶詰及びドライフーズを製造している。業務チームのシニア・マネージャー  
は、探求心（態度を表す行動）とより広範な業務状況の認識（知識と技能）を示し、都市封  
鎖中にこうした商品需要が通常よりも高まると期待されていた可能性を示唆した。シニア・  
マネージャーは、温室効果ガス排出量と、生産及び財務報告記録との関係（知識と技能）に  
ついて批判的思考（行動）と認識を示し、経営者と再度話す前に、売上高が増加したか減少  
したかを確認するために、チームが企業の売上高の記録を確認しておくのがよいと提案した  
（職業的専門家としての懐疑心の行使から、チームが他の証拠源を探すという行動につな  
がった）。

予想どおり売上高は、これまでは休暇後の閑散期であった第1四半期中に特に増加していた。  
業務チームは、経営者にフォローアップ会議を提案し、生産が減少していたのであればどの  
ようにして売上が増加したのかについて説明を入手し、必要があれば、前期末の在庫記録を  
請求し、それに相応する生産増がなくても売上増を説明できるだけの高い在庫水準があるか  
を確認する。経営者に対する質問と、追加証拠の入手（行動）というチームが提案したアプ  
ローチは、チームが意思決定を一時停止でき（行動）、物事が正しくないと思われるか、自  
身の知識に照らし合わせて合理的でない場合に追加的な質問を厭わない（行動）ことを示し  
ている。

シニア・マネージャーは、他の状況にあってはもっともらしく聞こえたかもしれない経営者  
の説明を、額面どおりに受け入れず、職業的専門家としての懐疑心を行使した。職業的専門  
家としての懐疑心の行使を実践し、行動の提案及びこれら行動の理由を説明することは、経  
験の浅い業務チームメンバーにとって重要な現場での指導を支援することでもある（行  
動）。

職業的専門家としての判断の行使

職業的専門家としての判断とは何か

状況に応じた適切な措置について十分な情報を得た上での判断を行う際に、保証基準及び倫理基準  
に照らして、関連する研修、知識及び経験を適用すること（IASE3000 第12項(t)を参照）。

64. 職業的専門家としての判断を行使する能力を開発する上では、業務執行責任者が示す手本を通じ  
て、また、経験豊富な業務チームメンバーが経験の少ないチームメンバーに適切な指示、監督、  
レビューを与えることにより、実務経験や現場での指導を行うことが重要であろう。

65. 主題の専門家は、自身の主題に関する専門分野に関する判断を下す。ただし、ISAE 3000においては、広範囲にわたる研修、知識及び実務経験を通じて習得した業務実施者の保証適性の一部として職業的専門家としての判断を具体的に規定している。EER保証業務では、特に以下の事項について意思決定を下す際に職業的専門家としての判断の行使が必要になる。
- (a) 保証業務の前提条件の充足
  - (b) 重要性
  - (c) 業務リスク
  - (d) 関連するISAEの要求事項に準拠し十分かつ適切な証拠を取得するに足る手続の種類、実施時期及び範囲
  - (e) 得られた証拠を評価し、その証拠に基づいて適切な結論を形成する
  - (f) 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

設例

ある企業がEER情報について保証を求めている。作成者は、特に企業の社会的及び環境的影響を開示し、必要に応じて定量化することを要求する特定のフレームワークに企業が準拠していると主張している。業務実施者は、EER保証業務を受嘱するかどうかを検討している。

業務実施者は、選択されたフレームワークについて過去扱った経験があり、その適用が適切であると考えている。フレームワークが報告を要求する主題は、作成者が識別した想定利用者と目的に照らして適切である。作成者との協議を通じ、業務実施者は結論を裏付けるのに必要な証拠を入手できることが期待される。したがって、前提条件は満たされているように見える。しかし業務実施者は協議中に、企業に付与された脆弱な生態系における銅の採掘認可について質問した。作成者は、まだインフラが全て完成しておらず、操業も始まったばかりであるため、新しい採掘事業については何も開示しないと述べた。また、同社のグローバルな事業にはこれよりもはるかに大きなプラチナ及び金の鉱山で採掘があり、この鉱山の重要性は乏しいとのことである。

業務実施者は、作成者と更に問題について協議し、この問題の報告が重要である可能性がある理由や、開示しないことが想定利用者の意思決定に影響を与える可能性があるかどうか等を検討した。業務実施者は、たとえ定量的には重要性が低いとしても、脆弱な生態系、その生物多様性、開発による侵害で急速に減少している地元先住民数への影響など、考慮すべき定性的要因があるとの見解に至った。これらの問題は、結果的に将来的に企業に影響を与える可能性がある。業務実施者の職業的専門家としての判断において、新しい鉱山に関する情報が開示されないことは想定利用者に誤解を与える可能性があり、保証の前提条件が満たされないと考えられる（第3章を参照）。そのため、当業務実施者は、作成者が内容の変更を望まない場合、本EER保証業務を受嘱しないと考えている。

**業務全体にわたる職業的専門家としての懐疑心及び職業的専門家としての判断**

66. 職業的専門家としての懐疑心及び職業的専門家としての判断の行使については、本ガイダンスの各章において、関連がある場合説明が加えられ、かつEER保証業務の各段階における意思決定過程について具体的に設例が示されている。これらの章の設例において、職業的専門家としての懐

拡張された外部報告（EER）に対する保証業務への国際保証業務基準3000（ISAE 3000）（改訂）の適用に関する  
規範性のないガイダンス

疑心又は職業的専門家としての判断の行使を示す箇所については、以下のイラストを用いて強調  
されている。ただし、これらは本ガイダンスにおいて職業的専門家としての懐疑心及び判断の行使  
が議論されている箇所を網羅的に示すことを目的としたものではない。



職業的専門家としての懐疑心



職業的専門家としての判断

### 第3章：前提条件の決定と、EER保証業務範囲についての合意

#### 本章のガイダンスで扱う事項

67. 本章では、提案されたEER保証業務との関連において、ISAE 3000第21項～第30項の受嘱及び更新に関する要求事項の適用についてのガイダンスを提供する。本章では特に以下に焦点を当てる。

- 前提条件が満たされているかどうかの明確化
- 保証業務範囲の合意
- 受嘱及び更新に関する要求事項を適用する際に適切な検討作業の理解
- 提案された業務を遂行する際に発生し得る、業務実施者の独立性への潜在的な脅威に対する注意の維持とその管理

#### 本章のガイダンスが業務実施者にとって有用となる状況

68. 保証業務の受嘱又は更新前に前提条件が満たされているかどうかを明確化することは、業務実施者にとって最初の重要な意思決定の1つである。EER保証業務では、

- 主題が複雑で多岐にわたることがあり、主題及び主題情報の特徴が、定量的ではなく定性的で、過去よりも未来志向である可能性がある。
- EER報告書を作成する企業内プロセス又はEER報告書の作成に関連する企業の内部統制システムの他の構成要素が完全には開発されていない可能性がある。
- 主題の測定又は評価に使用される規準が、考えられる多数のフレームワークから選択されたフレームワーク又はフレームワークの側面である場合や、企業が開発した規準の重要な要素を含む場合がある。

69. 上記に加えて、保証業務が自発的であり、作成者にとってコストへの配慮が保証業務の重要な考慮事項であるといった其他要因により、結果として生じる保証の主題情報が、企業のEER報告書の一部にすぎない可能性がある。これら要因は、保証のために作成者が提出する主題情報の範囲や主題情報の作成に偏向が生じる可能性を高めることがある。

70. 上記要因の全部又は一部が、特に初回保証業務において存在する場合、EER保証業務の前提条件が満たされることを明確化するために、確定した報告及び保証の領域の場合よりも広範な検討作業が必要になることがある。場合によっては、業務実施者が受嘱の妨げとなり得る状況に遭遇することがある。このような状況では、企業が保証を求める前に、企業報告の成熟度を評価し、EER保証業務への準備が整っているどうかを作成者に知らせるための保証以外の個別業務を実施することが有用である場合がある。

71. ただしそのような業務は、EER保証業務を実行できるように企業の報告プロセスを十分に改善するという点では重要な目的を果たすが、その後提案されたEER保証業務を業務実施者が実行する際には独立性の妨げになることもあり得る。第117項～第121項も参照。

## EER保証業務の前提条件が満たされているかどうかの明確化

72. 業務実施者は、特に業務状況に関する予備知識と作成者との協議に基づいて、保証業務の前提条件が満たされていることを明確化した場合にのみ、保証契約を受嘱及び更新することが認められる。業務実施者は、主題情報の作成に直接関与している者だけでなく、ガバナンス責任者との協議を通じて、彼らの視点を得ることを検討することも有益である。
73. 継続業務の場合、初回業務と同じ前提条件が必要だが、業務実施者が企業と業務について既に十分な知識を持っているため、更新プロセスを簡素化できることがある。業務実施者の考慮事項は、業務状況が前期から変化しているかどうかにより絞られる。
74. 前提条件は、ISAE 3000第24項に記載されている。業務実施者が、前提条件が満たされているかどうかを明確化するには、業務状況に関する十分な予備知識が必要である。また、業務実施者は業務の計画段階で、規準が業務状況に適しているかどうかを判断し、適さないことが判明した場合は、ISAE 3000第42項の要求事項に従うことがISAE 3000第41項によって義務付けられている（第5章参照）。以下のフローチャートは、ISAE 3000第24項の要求事項に基づき、業務実施者が検討すべき質問を記載している。これらの質問につき、業務状況に関して必要な予備知識を持つ業務実施者を想定し、それぞれ次項で説明している。考慮事項の要約は、本章末の表に含まれている。フローチャートのAからHまでは、以下及び章末の第124項「業務実施者の考慮事項」の要約に対応している。

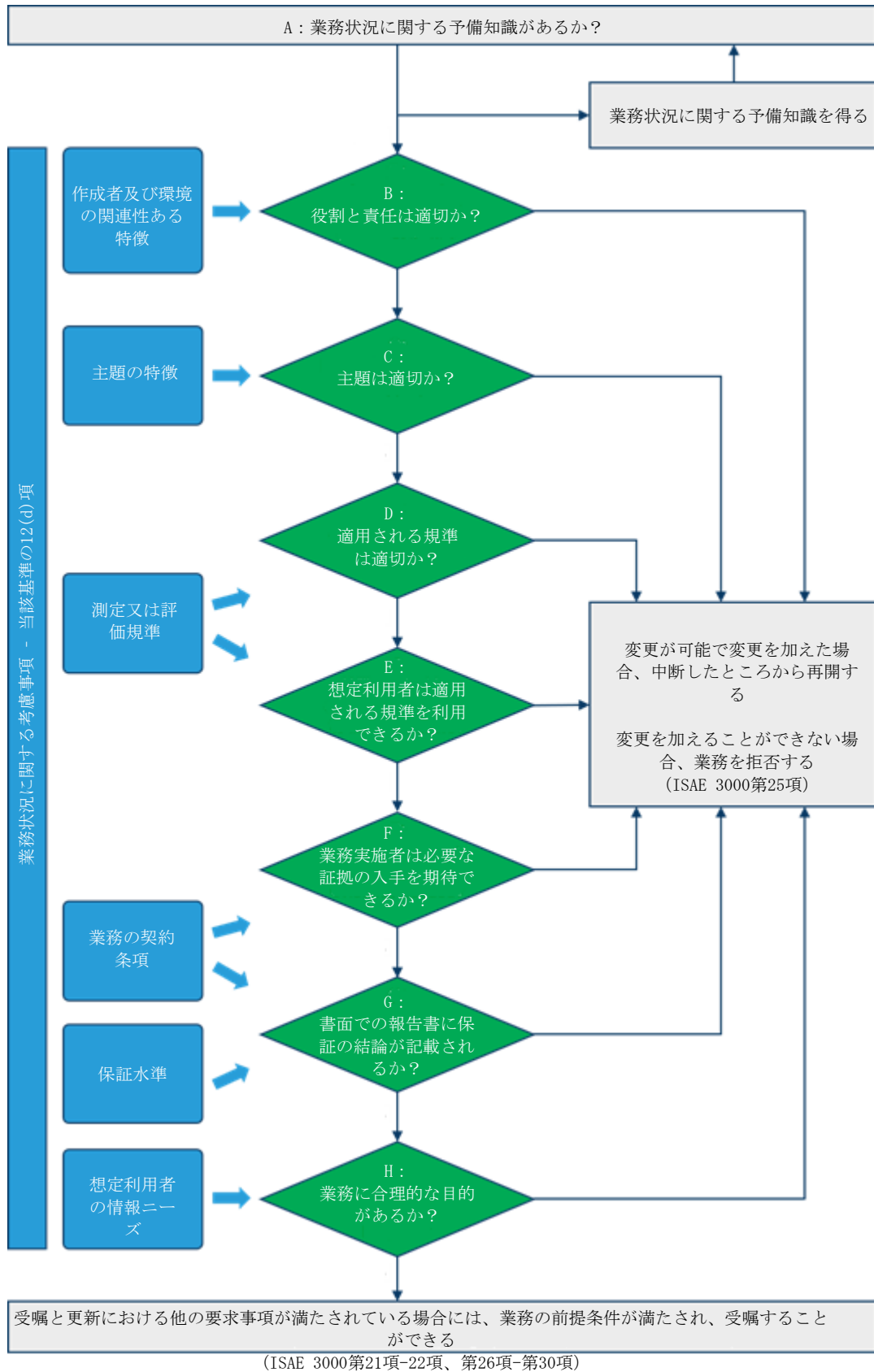


図6：業務契約の受嘱及び更新における考慮事項



役割と責任が適切かどうかを検討する（上記フローチャートのB）

75. ISAE 3000A37項～A39項及び付録は、保証業務における役割と責任に関するガイダンスを提示している。
76. 各役割と責任が適切である状況の前提条件の一つとして、作成者が主題情報について合理的な基礎を持ちあわせている必要がある。主題情報の作成プロセスの開発段階は、業務実施者が対峙する企業によって様々である。役割と責任に関連する前提条件が満たされているかどうかは、主題並びに規準の性質、程度及び複雑さを考慮の上、企業内プロセスがこれらの前提条件をどの程度裏付けることができるかを、業務実施者が職業的専門家として判断することによって決まる。
77. 主題情報を作成するための企業内プロセスを検討することが、保証業務についてこれらの前提条件が満たされているかどうかを業務実施者が判断する際に役立つことがある。その際の検討作業の理解については、第110項～第113項の「前提条件の有無を判断する際の業務実施」で取り上げており、付録3「限定的保証業務と合理的保証業務-EER設例表」で手続の例を説明している。業務の計画段階で得られた企業のプロセス及び内部統制システムのより詳細な理解に関するガイダンスは、第6章に記載している。

主題が適切かどうかの検討（上記フローチャートのC）

78. ISAE 3000のA40項～A44項は、主題が適切であることが何を意味するかについてのガイダンスを示している。考慮事項には、結果として得られた主題情報が、合理的保証又は限定的保証のいずれか適切な結論を裏付けるために十分かつ適切な証拠を入手する手続の対象となることができるよう、主題が識別可能であり、適用される規準に照らして一貫して測定又は評価できるかどうかが含まれる。
79. 主題の様々な側面が測定又は評価されると、次にそれらが識別可能であり、適用される規準に照らして一貫して測定又は評価が実施できることが必要となる（以下の例を参照）。全ての保証業務には主題があり、それに対して規準が適用され、主題情報が得られる。下記第92項～第94項で述べているとおり、主題、規準及び主題情報の間には一貫した関係が存在する必要がある。すなわち、適用される規準により主題を測定又は評価することによって、保証業務範囲内の主題情報が得られるはずである。

設例

温室効果ガス排出量の定義は広く受け入れられているため、企業の温室効果ガス排出量は、識別可能な主題となり得る。更に、企業の活動に起因する温室効果ガス排出量を測定又は推定する方法が存在する。同様に、スコープ1とスコープ2の温室効果ガス排出量はいずれも、それぞれに明確な定義があり、スコープ1とスコープ2の温室効果ガス排出量を別々に測定又は推定する方法があるため、識別可能な主題となりえる。ただし、地球の気温変化を特定の企業の温室効果ガス排出量に帰属させること、また、温室効果ガス排出量の影響を地球の気温変化を生じさせる他の要因（例えば、森林破壊）から分離することは困難であるため、広範な地球の気温変化に対する企業活動の影響は、識別可能な主題となり得ない。



拡張された外部報告（EER）に対する保証業務への国際保証業務基準3000（ISAE 3000）（改訂）の適用に関する規範性のないガイダンス

80. ISAE 3000のA42項に記載されているように、主題（又は主題の側面）により特性が異なり、それが、主題を規準に照らして測定又は評価できる精度及び利用可能な証拠の説得力に影響する。
81. 主題の様々な側面がどの程度詳細かは、EER報告書に含める報告トピックを識別する企業内プロセス（第4章）、規準の適合性（第82項～第83項及び第5章参照）、識別された想定利用者の意思決定に影響を与える可能性のある要因（すなわち、第9章で詳しく述べられる重要性の考慮事項）といった業務実施者の考慮事項に影響を与える可能性がある。

規準が適合するかどうかを検討する（上記フローチャートのD）

82. 規準の適合性は、保証水準に左右されない。ある規準が、合理的保証業務に適合していない場合、他の業務状況が同じであれば、限定的保証業務にも適合しない。同様に、ある規準が、限定的保証業務に適合している場合、他の業務状況が同じであれば、合理的保証業務にも適合している。
83. ISAE 3000のA48項に記載されているように、規準は様々な方法で選択又は開発できる。EERフレームワーク規準は、適合する規準の全ての特性を含んでいるわけではない。このようなフレームワークは、財務報告フレームワークと比較すると、EER報告書で扱われるべき主題の範囲又は主題を測定若しくは評価及び開示する方法について、指示が少ないことが多い。そのような場合、適合する規準の全ての特性を規準が示すように、作成者は規準を更に開発する必要がある。規準の適合性に関する詳細なガイダンスは、第5章を参照。

想定利用者が規準を利用できるかを検討する（上記フローチャートのE）

84. 業務実施者の報告書の発行に際しては、主題がどのように測定又は評価されたかを理解できるように、想定利用者が規準を利用できるようにする必要がある。EERフレームワークに抽象的な原則しかない場合、抽象的な原則を遵守する方法は多数ある。したがって、想定利用者は、フレームワーク規準と企業が開発した規準の両方にアクセスできなければ、報告されたEER情報に基づいて意思決定を下せない可能性が高い。詳細なガイダンスについては、第5章を参照。

業務実施者が自身の結論を裏付けるために必要な証拠の入手を期待できるかを検討する（上記フローチャートのF）

85. 業務実施者は、業務状況についての予備的知識に基づき、自身の結論を裏付けるために必要な証拠を入手できそうであるかを判断しなければならない。ISAE 3000のA53項～A55項は、利用可能な証拠の量、質及び記録へのアクセスに関する考慮事項へのガイダンスを記載している。証拠の入手に関するさらなるガイダンスは、作成者がEER情報を作成する際に第三者（「外部情報源」）からの情報を使用している場合の考慮事項を含め、第8章に定めている。

業務実施者の結論が書面による保証報告書に含まれるか否かを検討する（上記フローチャートのG）

86. 業務実施者の結論が書面による報告書に含まれることは保証業務の前提条件である。また、保証報告書には少なくとも、ISAE 3000第69項に記載されている基本的な要素が記載されている必要がある。書面による報告書の詳細なガイダンスについては、第12章を参照。

拡張された外部報告（EER）に対する保証業務への国際保証業務基準3000（ISAE 3000）（改訂）の適用に関する  
規範性のないガイダンス

業務に合理的な目的があるかどうかを検討する（上記フローチャートのH）

87. 保証業務の目的は、ISAE 3000第12項(a)の保証業務の定義に定められている。「合理的」という用語の意味は、ISAE 3000では明記されていない。しかしながら、保証業務の定義に基づいて、保証業務の目的は、「…想定利用者の主題情報に関する信頼度を高めること」であるとみなせらるだろう。業務実施者は、提案された業務が業務状況に適した方法で利用者の信頼を高めるように立案されている場合、当該業務には合理的な目的があるとみなすことができる。ISAE 3000のA56項の適用材料は、提案された保証業務の目的が合理的であるかどうかを決定する際に関係しうる特定の考慮事項を提示している。下記「業務範囲に合意する」の第92項～第94項も参照。
88. 保証業務の前提条件が満たされていることを明確にすることに加えて、業務実施者は、ISAE 3000の第21項～第30項に定められる業務の受嘱及び更新に関する他の要求事項も満たさなければならない。

### 業務の範囲を合意する

89. 業務の範囲を合意するという事は、保証の対象及び業務を実施する際に得るべき保証水準を合意するという事である。業務の範囲としては、以下のようなものがある。
- EER報告書全体
  - 環境、社会問題などのEER報告書内の特定のトピック又は情報領域
  - EER報告書内の特定のトピック又は情報領域における個別の項目。例えば、「環境」トピック若しくは領域内における廃棄物の発生又は「社会」トピック内の性別による賃金格差
  - EER情報の様々な側面に対する様々な保証水準。例えば、「社会」トピックに関する限定的保証と「環境」トピック又はその側面に関する合理的保証

### 保証対象を検討する

90. 業務範囲がEER報告書全体であるかその一部であるかに関係なく、業務に合理的な目的があることを含むISAE 3000第24項に規定されている前提条件並びに業務の受嘱及び更新に関するその他の要求事項が満たされる必要がある。
91. 企業のEER報告の初期段階では、まだ作成途中であるため、業務実施者は、EER報告書に含めた全ての情報について作成者が合理的な基礎を有しているかどうかを判断できない可能性があり、そのため、保証されるEER情報は、EER報告書のうち作成者が合理的な基礎を有している部分のみとなる可能性がある。提案された、より狭い業務範囲に合理的な目的があることを含む、他の前提条件が満たされている場合には、ISAE 3000はそのような業務を認めている（ISAE 3000のA36項及びA44項参照）。他の状況では、作成者は、主題情報が期間ごとに変化する継続的なEER保証業務を提案する場合がある。例えば、作成者は、EER保証業務の範囲の期間を経るごとに広げていくことや（以下の第95項～第98項を参照）又は保証の「ローリングプログラム」によって範囲を変更すること（以下の第99項～第106項を参照）を提案できる。範囲の変更による影響の1つは、一定期間ごとの比較可能性が失われることであり、第5章で詳しく説明する。

EER保証業務の提案範囲（EER報告書の一部のみを範囲とする場合を含む）を検討する

92. EER保証業務において、EER報告書全体ではなく、極めて狭い範囲を検討する場合、例えば、ごくわずかな特定の測定値又は指標のみを個別に扱う場合は、前提条件が満たされているかどうかを判断するために慎重な検討を要する。
93. 主題情報がEER報告書に含まれる全ての情報よりも少ない場合、業務において対象となる規準及び主題は、EER報告書の全ての情報を生み出す規準及び主題と同じではない。それらは範囲という観点からは狭くなるが、規準を適用する主題の範囲が狭くなるほど、得られる主題情報の範囲も狭くなるといった形で、主題情報、規準及び主題の間の一貫性は必要である。
94. EER報告書に含まれる情報のうち、保証が容易な部分又は企業を有利に提示する部分のみを選択することは、概して適切ではない。EERの主題情報、規準及び主題は、適切な一貫性を保持している必要がある（すなわち、主題を測定又は評価するために適用される規準を使用すると、保証業務の範囲内の主題情報が得られるはずである。）。業務に合理的な目的があることを含め、提案されたEER保証業務を受嘱するための他の前提条件も満たされている必要がある。業務に合理的な目的があるかどうかは、業務状況において規準がどの程度中立的であるかによって影響を受ける可能性がある。これは、その業務状況における職業的専門家としての判断の問題であると同時に、業務実施者が職業的専門家としての懐疑心を行行使することが重要になり得る領域である。狭い範囲の業務が、合理的な目的を有し得る例を以下に示す。

設例

水道会社は、顧客満足度、金額に見合う価値、給水の中断によって失われた時間、漏水、飲料水の水質、会社が廃水を放出する海水浴場の水質など、多くのKPIを毎年報告している。

昨年、同社は飲料水の水質について多くの苦情を受けてきた。同社の廃水の処理及び廃水の試験用に採取するサンプルの数も、現在、規制当局による調査を受けている。

同社は、EER報告書で、主題の様々な側面について報告しているが、EER保証業務範囲を飲料水と廃水KPIのみに限定することを提案している（すなわち、EER報告書内の特定の情報領域内の個別の項目群をEER保証業務の範囲として提案している（第89項を参照））。その理由は、企業は、短期的には、規制当局の調査の対象となったり、保証が必要であったり、又は想定利用者にとって関心が高かったりするEER報告書の側面についてのプロセス、システム及び管理の改善に注力したい為、ということである。そのような場合、より狭い業務範囲が合理的な目的を有する可能性がある。



対象範囲が期間ごとに段階的に拡大していくEER保証業務の提案範囲について検討する

95. EER報告書を作成する企業は一般に、EER報告をより定着させ正式なものとするべく、EER報告を支援するためのガバナンスと統制を段階的に変更していく。EERに対する企業のガバナンスと統制が整備途上である場合、作成者は、報告される主題の側面の全て又はEER報告書に含まれる情報の全てについては合理的な基礎を有さない可能性がある。
96. それでも、作成者は、前提条件が満たされる可能性のある領域について保証を取得し、いずれ保証範囲を他の領域に拡大するためにガバナンス、プロセス及びシステムの整備に取り組んでいることをEER報告書で開示することを望む場合がある。保証対象範囲が狭い理由が適切であるか、また提案された業務に合理的な目的があるかを判断するためには、作成者がEER報告書に含まれる特定の情報のみを保証範囲に含めることを望む理由を検討することが必要である。
97. EER保証業務の提案された範囲に含まれない情報に関する企業のEER報告プロセスに不備があることを作成者が認識しているかどうかについて、業務実施者はさらに考慮する必要がある。認識している場合、業務実施者は、提案された業務において除外された情報をその他の記載事項として対処する業務実施者の責任の観点から、提案された業務の受嘱に対するその影響を検討することが必要な場合がある（「その他の記載事項」に関する詳細なガイダンスは第10章参照）。
98. EERに対する企業のガバナンスと統制が整備途上である場合、企業のEERガバナンス、報告プロセス及びシステムの発展に伴い、以降のEER保証業務で、主題情報の範囲に含まれるEER報告書の情報が増えていくことが期待される。企業がEER報告の一部のみについて保証を取得し続けることには合理的な目的があるかもしれないが、利用者の情報ニーズが変化しているのでない限り、企業が以下の場合には、企業が当該主題情報を報告する理由及び当該EER保証業務の目的の合理性が、疑問視される可能性がある。
  - 以降のEER保証業務の主題情報の範囲を段階的に拡大する計画に対し遅れをとっている。
  - 利用者の期待に応えていない。
  - EER報告書の更なる情報を、後のEER保証業務範囲に含める努力をしていない。



設例

1年目に、会社は生産工場で水の保全プログラムを開始した。その年末に、同社は、新たな指標：「同社の保全プログラムに直接帰属する水消費量の減少」についての保証を要請するが、同社の工場において、C工場ではまだプログラムが開始されていなかったため、A及びBの2工場のみにおいて要請するものであった。同社は、この事実を主題情報で開示している。3工場全てにおける期間内の水の消費量の開示も継続する。この例では、前提条件が満たされ、業務実施者が業務を受嘱したと想定される。

2年目までに、プログラムは3工場全てで完了したが、A及びC工場のみが水の消費量を削減した。B工場は、C工場よりもプログラムを早期に実施したにもかかわらず、保全プログラムの実施前よりも水の消費量が増加したと報告している。同社は、水消費量の増加の理由を調査する間、「同社の保全プログラムに直接帰属する水消費量の減少」指標からB工場を除外し、A及びC工場について保証を取得することを提案している。

その除外の理由が開示されたとしても、B工場を除外した業務が合理的な目的のテストに合格する可能性は低い。というのも、利用者は、その変化が好ましいかそうでないかにかかわらず、保全プログラムの結果として生じた水消費量の変化に関心を持つ可能性が高いためである。



一定期間ごとに周期的に変化する提案範囲を検討する（「ローリングプログラム」）

99. 企業は、周期を通して主題情報の全て又は大部分の側面を範囲とするような、保証業務の範囲を毎年体系的に変更するプログラム（「ローリングプログラム」）を確立することを望む場合がある。
100. 主題情報のローリングプログラムとは、保証対象の範囲に含まれるEER情報は毎年異なり、各部分は数年に1度保証対象の範囲に含まれる可能性もあるというものである。
101. EER報告書の全てが毎年のEER保証業務範囲内であるが、業務実施者が、毎年、主題情報の異なる側面について保証手続を実施する場合、これはローリングプログラムではなく、テスト項目の選択である。例えば、財務諸表監査に関して、企業の全ての事業所の在庫が毎年財務諸表に含まれる（毎年の監査の対象となるため、ローリングプログラムの一部ではない。）が、監査人は、全てではなく特定の事業所のみで棚卸に立ち会うことができる。同様に、EER保証業務において、例えば、企業の温室効果ガス排出量について保証を取得するために、業務実施者は、大規模な工場又はリスクが高いと評価された工場を重点的に、企業の一部の工場を毎年訪問することを選択する場合がある。業務実施者は、手続に予測不可能性を取り入れるために、毎年、複数の同じ工場と異なる工場を選択する場合がある。このようなアプローチは「ローリングプログラム」ではない。
102. 対照的に、ローリングプログラムは、継続的な保証業務において、一定期間ごとに保証の対象となる事項が周期的に変わることを意味する。ここで、前提条件が満たされているかどうかの判断、EER保証業務範囲の合意が問題となる。
103. 作成者がローリングプログラム保証業務を提案した場合、業務実施者は、その理由を理解し、想定利用者の保証ニーズを考慮し、その理由が受嘱の前提条件に関連して適切であるかを検討する必要がある。そのような提案は、以下に対して影響を与える可能性がある。

拡張された外部報告（EER）に対する保証業務への国際保証業務基準3000（ISAE 3000）（改訂）の適用に関する  
規範性のないガイダンス

- 提案された業務は合理的な目的を有しているか。
- 対応する各期間について規準が目的に適合している又は網羅的であるか。
- 保証が年ごとに異なる報告事項に限定されることを想定利用者が理解するのは困難か。

104. そのような状況では、提案された業務について前提条件が満たされているかどうかを判断するには、重要な判断が必要となる可能性があり、業務実施者が職業的専門家としての懐疑心を行使することが重要となり得る。

105. そのようなプログラムによって、それぞれが合理的な目的を有する継続的な保証業務が発生すると考えられる場合、想定利用者が、作成者が取ったアプローチと保証対象となったEER報告書の情報を理解できるようにするために、表示及び開示に関する規準が重要となりうる。

#### 設例

ある会社は、以下に直接関連するものを含む、多くの非財務KPIについて報告している。

- 会社の戦略の達成
- 重要なビジネスリスクの評価
- 報酬方針及び慣行

上記のほか、コミュニティプロジェクトへの投資や教育関係事業のスポンサー活動に関連する非財務KPIについても報告している。

報告書は株主のために作成されているわけだが、株主は最初の3つのKPIに関心があり、それらが意思決定に重要であるとみなしている。株主は、会社が社会的責任を果たしていることを示すために行っていることを知りたいとは考えているが、最初の3つのKPIほど、コミュニティプロジェクトへの投資や教育関係事業のスポンサー活動を重視していない。彼らのニーズは、最初の3つのKPIが毎年保証されることで満たされ、コミュニティプロジェクトへの投資やスポンサー活動は保証のローリングプログラムで2年又は3年に1度保証されればよい。この場合、業務実施者は、業務に合理的な目的があると判断するかもしれない。



106. 徐々に発展していくプログラム又はローリングプログラムでの保証業務が作成者によって提案され、業務実施者によって受嘱された場合、利用者は、それが立案どおり一貫して実施されることを期待する可能性がある。ただし、保証のローリングプログラムに従うと、一定期間に主題情報に含まれない側面に関連するEER報告書の情報が「その他の記載事項」となるため、「その他の記載事項」は一定期間ごとに変化する。業務実施者はまた、提案された継続的な「ローリングプログラム」業務の継続が以降の期間にもはや適切でなくなることを示す可能性のある業務状況の変化に注意する必要がある。ローリングプログラムが適切でない場合の例を以下に示す。



設例

多国籍飲料会社は、水不足の地域における水消費量が高い。その生産プロセスでは、繊細な生態系に有害な影響を与える可能性のある廃水を排出するが、各地の環境機関によって安全であると考えられるレベルを超えないように注意深く監視している。この例では、水消費量と廃水をローリングベースの保証に含めることは、そのようなEER保証業務が想定利用者のニーズを満たさない可能性があるため、合理的な目的を有さないかもしれない。利用者は、水の消費量を削減し、廃水の水質を監視するための、会社の継続的な取組に関心をもつ可能性が高い。特定の年に一部の現場が保証から除外されるローリングプログラムは、この状況では合理的な目的を反映しないだろう。



得るべき保証の提案水準を検討する（限定的及び合理的保証手続の例示については、付録3 限定的及び合理的保証- EER設例表を参照）

107. 得るべき保証の提案水準（限定的又は合理的）は、許容できる、又は許容できる程度に低い水準の業務リスク並びに業務実施者が証拠収集手続の一環として実施する手続の種類、実施時期及び範囲についての業務実施者の考慮事項に影響を与える可能性がある。
108. 許容できる、又は許容できる程度に低い水準の業務リスクは、業務における、集団としての想定利用者の情報ニーズ、規準及び主題などの状況によって異なる場合がある。取得する保証水準に即して実施する手続の種類、実施時期及び範囲を決定するためには、職業的専門家としての判断及び職業的専門家としての懐疑心を行使するにあたり相当な技能が必要となる場合がある。
109. 第89項に記載されているように、EER主題情報の様々な側面について様々な保証水準が取得される場合がある。例えば、第105項の例では保証のローリングプログラムを提案する代わりに、作成者は、コミュニティプロジェクトへの投資やスポンサー活動には限定的保証を、最初の3つのKPIには合理的保証を要求することもある。

#### 前提条件が満たされているかどうかを判断する際の検討作業

110. 業務実施者は、業務状況についての予備的知識及び当事者との適切な協議に基づいて、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。
111. 主題が複雑であればあるほど、又は経営者の偏向の影響を受けやすい場合であればあるほど、業務実施者として前提条件が満たされているかどうかの判断できるようになる為に、主題情報の合理的な基礎を提供する運用中のシステム、プロセス及び統制を理解する必要性が増すであろう。
112. 複雑な業務、作成者がフレームワーク規準を独自に一部開発した状況における業務又は作成者が独自の規準を開発した状況における業務では、業務実施者は、通常は業務計画の一部として実施するようないくつかの手続を繰り返して実施することを望む場合がある。例えば、業務実施者は、情報を記録するプロセスを理解するためにウォークスルーをしたり、非保証業務（「準備状況評価」（第115項を参照）と称されることもある。）の実施を提案したりする場合がある。
113. 小規模でそれほど複雑でない業務では、十分な予備的知識を得るために作成者と協議を行うことが適切な場合がある。業務が複雑か、比較的複雑でないかにかかわらず、前提条件について結論に達するために、かつ、ISAE 3000が要求する職業的専門家としての懐疑心及び職業的専門家としての判断を行使するために必要な業務実施者の予備的知識には、必要に応じて、以下を十分に理解することが含まれる。

- (a) 企業の事業とその事業環境
- (b) EER報告書の想定利用者及び彼らの意思決定に影響を与えるもの
- (c) 主題及び関連する場合は、当該主題と企業が報告する他の主題との関係
- (d) 企業がEER報告書内に提示された情報のごく一部について保証を要求しているかどうか、及びその要求の理由
- (e) 使用されている規準、及びそれらがどのように選択又は開発されたか。
- (f) EER主題情報がどこに提示されるか、例えば、規制当局への提出書類又は独立した報告書に含まれるか。

#### 初回保証業務

- 114. 提案された保証業務が初回業務である場合、特にEER報告書を作成する企業内プロセスが初期段階で発展途中であるとき又は提案された業務が複雑であるとき、前提条件が満たされているかどうかを判断するための取組は、継続業務の場合よりも大変である可能性が高い。
- 115. 状況によっては、業務実施者は、前提条件が満たされているかどうかを判断し、前提条件が満たされていない場合は、受嘱の障害に対応するために経営者が検討すべき措置を識別するために、別の非保証業務を実施する場合がある（詳細なガイダンスについては第122項～第123項参照）。このような業務は、「準備状況評価」と称されることがある。この中心的な取組みは、提案されたEER保証業務について合意した条件で受嘱前手続を実施することであり、この際、提案された保証業務を受嘱するという事前のコミットメントはない。そのような非保証業務は、実施される時点で業務の前提条件が満たされているとは判断されていないため、ISAE 3000（改訂）の下で実施される保証業務ではない。しかし、そのような業務は、後に提案された保証業務を実施する際に、業務実施者の独立性を脅かす可能性がある（第117～第121項参照）。
- 116. 第115項で説明されているアプローチは、業務実施者が、その状況で提案されたEER保証業務を実施する可能性についての作成者の期待を管理するのに有用かもしれない。更に、このアプローチは、企業の経営者又はガバナンス責任者に、保証業務に対し企業がどれだけ準備できているかについての有益な情報を提供する。そのような情報は、経営者又はガバナンス責任者に、障害が識別された際に更に準備を整えるための措置を講じるよう促す場合がある。

#### 独立性及び職業倫理に関する考慮事項

- 117. 準備状況評価を実施することにより、後に保証業務が受嘱された場合に、提案されたEER保証業務において、自己レビュー、自己利益又は擁護により業務実施者の独立性が阻害される可能性がある。例えば、提案されたEER保証業務の主題、主題情報若しくは規準の様々な側面について、又はEER情報を準備するための企業のEERプロセス若しくは関連する統制について、業務実施者が経営者又はガバナンス責任者に提案をすることが、阻害要因となる可能性がある。

拡張された外部報告（EER）に対する保証業務への国際保証業務基準3000（ISAE 3000）（改訂）の適用に関する規範性のないガイダンス

118. 第115項で説明されているアプローチによって発生する潜在的な脅威の性質及び水準は、状況によって異なる。業務実施者が提案された保証業務を受嘱しようと考えている場合、どのような潜在的脅威も、職業倫理に関する規定に従って評価及び対処される必要がある。
119. [職業会計士のための国際倫理規定（国際独立性基準を含む）](https://www.iesbaecode.org/) <https://www.iesbaecode.org/>（「IESBAコード」）は、業務実施者が保証顧客に対し、独立性の阻害要因を生じさせる可能性のある非保証サービスを提供する際に概念的枠組みを適用することに関して、特定の要求事項とその適用に関する資料を規定している。
120. 保証顧客の経営者がその責任を果たす際に役立つ助言や提案をすることは、当該企業の経営者が経営者の責任として定められている、関連する全ての判断と意思決定を行っている場合、経営者の責任を引き受けていることにはならない。
121. 同様に、作成者との協議に基づいて、業務実施者が、企業が既に開発したが文書化していない規準を文書化する際に作成者を支援する場合、業務実施者の行動は聞いた内容の文書化に限定されるため、その特定の状況において自己レビューの脅威は発生しない。しかしながら、証明業務では、関連する職業倫理に関する規定により、規準の選択若しくは開発又は主題情報の作成に関して、業務実施者が経営者の責任を引き受けることは禁じられている。特に、後に証明業務の主題情報となる主題情報の作成に業務実施者の所属する事務所が関与している場合、自己レビューの脅威が生じる可能性がある。

#### 前提条件が満たされていない場合の対応

122. 業務実施者は、保証業務の前提条件が満たされていないことを確認した場合、潜在的な契約当事者（経営者又はガバナンス責任者）とこれについて協議できる。前提条件を満たすための変更がなされなかった場合、業務実施者は、ISAE 3000第25項に基づき、法令等によって要求されない限り、当該業務を保証業務として受嘱することは認められていない。
123. 作成者がその責任を果たしておらず、業務実施者が法令等により業務の受嘱を拒否できない状況では、業務実施者は、限定付結論を表明すべきか、結論を不表明にすべきかを検討する必要がある。このような状況で行われる業務は、ISAE 3000に準拠していない。そのため、業務実施者は、保証報告書に、当該業務がISAE 3000又は他のISAEに準拠して実施されたとの言及を含めることは認められていない（ISAE 3000第25項参照）。

#### 設例

公共部門の監査組織は、公共団体のサービスパフォーマンス情報に関する保証業務を受嘱するよう、法令等により定められている場合がある。中には、当該監査組織が、前提条件が満たされていないと判断するケースも起こり得る。そのような場合は、ISAE 3000（改訂）への言及は認められない。

124. 以下の表は、保証の前提条件が満たされているかどうかを判断する際の業務実施者の考慮事項の要約である。これらの考慮事項は例示的なものであり、業務実施者が、前提条件が満たされているかどうかを明らかにできる唯一の方法を示すことを意図したものではない。文字AからHは、本章の冒頭のフローチャートに示されている文字に対応する。

- A. 業務状況に関する予備的知識：考慮事項には以下が含まれる。前提条件が満たされているかどうかを明らかにするための、企業、企業の属する業界及びその他の業務状況についての十分な知識があるか。前提条件が満たされているかどうかを明確化することは、業務状況との関連で行われる。
- B. 適切な当事者の役割と責任は、提案された業務状況において適切か。例えば、
- 作成者は、保証報告書の目的及び想定利用者を識別したか。
  - 作成者は主題に責任を負う者及び契約当事者でもあるか、又はこれらの役割は異なる当事者によって担われるか。異なる当事者によって担われる場合、当事者間の関係にはどのような特性があるか（ISAE 3000のA37項及び付録参照）。
  - 作成者は、主題に対する責任を認識しているか、又は認識するか（ISAE 3000のA38項参照）。
  - 主題情報を作成するための作成者のプロセスは、その情報の合理的な基礎を作成者に提供し、適切な場合、当該プロセスは、企業の内部統制システムの他の関連する側面によって適切に支援されているか。
- C. 主題の特徴：主題を識別できるか。主題は、結果として得られる主題情報が十分かつ適切な証拠を入手する手続の対象となり得るように、適用される規準に照らした首尾一貫した測定又は評価を行うことができるか（ISAE 3000のA40項からA44項及び上記第78項～第81項参照）。
- D. 適用される規準は業務状況に適しているか。どのような規準が使用されるべきか、それらはそれ自体で目的適合性、網羅性、信頼性、中立性、理解可能性があるか、それとも、企業によるさらなる開発が必要か（上記第82項～第83項、及び報告トピックを識別するための企業内プロセスに関する第4章を参照）。例えば、
- 規準は、何を報告するか、それをどのように測定又は評価するか、そしてそれをどのように開示及び表示するかを、主題の様々な側面を含めて指定しているか。
  - EER保証業務範囲内にある主題情報は適切に決定されているか。主題情報がEER報告書の一部のみで構成されている場合、偏りのない方法で選択されているか（上記第89項～第106項も参照）。
- E. フレームワーク規準及び企業が開発した追加の規準は、ISAE 3000のA51項に記載されているいずれかの方法で想定利用者が利用できるか（上記第84項及び第5章も参照）。
- F. 保証の結論を裏付けるために必要な証拠を入手できそうか（ISAE 3000のA53項～A55項、ISQC 1第26項(c)、上記第85項及び第8章参照）、又は、
- 作成者は、業務実施者が必要とする証拠を入手できないように、業務実施者の作業の範囲に制限を課したか（ISAE 3000のA156項(c)参照）。

- 作成者の誠実性に問題はあるか（ISQC1第26項(c)参照）。

G. 保証の結論は、ISAE 3000第69項で要求される要素を含む書面による報告書に含まれる予定か（上記第86項及び第12章も参照）。

H. 業務には合理的な目的があるか（ISAE 3000のA56項及び上記第87項を参照）。



## 第4章：報告トピックを識別するための企業内プロセスの考慮

### 本章のガイダンスで扱う事項

125. 第3章で説明したように、保証業務のための前提条件の一つは、業務状況に適合している規準が必要であるということである。序文で説明したように、EER報告は、多様な主題（の側面）を扱う場合がある。したがって規準は、何を報告するか、どのように測定又は評価するか、どのように開示及び表示するかについて規準が明確に指示する必要がある。これには、EER報告書で扱われるべき報告トピックに対する規準が含まれる。
126. EER保証業務に関して：
- 作成者が従うべきフレームワークがない可能性がある。
  - EERフレームワークは、作成者がEER報告書でどのような報告トピックを扱うべきかについて信頼できる判断を下すための十分に詳細な指示を与えていない場合がある。
127. このような状況では、企業は通常、想定利用者の情報ニーズを考慮に入れて、報告トピックを識別するためのプロセスを確立する必要がある。
128. EERフレームワークは通常、このようなプロセスを「重要性評価」又は「重要性プロセス」と称する。ただし、目的適合性と重要性の概念は、どちらも利用者の意思決定に言及しているが、同義ではない。目的適合性は、規準の適合性を評価する際に考慮されるが、一方で、重要性は、業務状況において、潜在的な、識別された虚偽表示に関連して業務実施者が考慮する意思決定に対する重要度の閾値である。重要性の概念の適用については、第9章で説明している。本ガイダンスでは、第127項で説明しているプロセスは、「報告トピックを識別するための企業内プロセス」と称され、以下で詳しく説明されている。
129. 報告トピックを識別するために企業が実施するプロセスを業務実施者が考慮することはISAE 3000の要求事項ではないが、業務実施者は、作成者によって適用される規準が業務状況に適しているかどうかを判断しなければならない（第3章及び第5章を参照）。これには、EER情報の中から報告トピックを識別する際に作成者が適用する規準が含まれる。したがって、規準の適合性を判断する際に、報告トピックを識別するための企業内プロセスを理解しておくことが、業務実施者にとって役立つ場合がある。本章では、業務実施者が当該プロセスを理解することが役立つと判断した場合、業務実施者に対するガイダンスを提供する。

### 本章のガイダンスが業務実施者にとって有用となる状況

130. 本章のガイダンスでは、EER報告において、独立した保証を求める前に企業が十分に準備しておくことの重要性を認識し、作成者が従うことのできるプロセスについて説明しているが、本章は、業務実施者が企業のプロセスを考慮する際のガイダンスを提供することを目的としている。作成者に有用な場合もあるが、作成者向けのガイダンスではない。
131. ISAE 3000の12(c)項は、規準を、「主題を測定又は評価するために用いられる比較評価基準」と定義している。したがって、規準は以下を明確化する。
- 何を報告するか（「報告トピック」を含めた主題）。
  - どのように測定又は評価されるか。
  - どのように開示及び表示されるか。

132. 財務諸表監査においては、作成者によって適用される規準は、IFRS基準などの一般に公正妥当と認められている会計基準であり、様々な企業が一貫した財務諸表を作成できるように枠組みを提供している。同様に、業務実施者がEER情報について保証を得る場合にも、一定の枠組みが必要である。適合する規準はそのような枠組みを提供している。
133. EER報告の財務諸表の報告とは実質的に異なる1つの側面は、作成者が、通常、EER情報に含める事項についてどのように判断するかを決定するプロセスを構築する必要があるということである。これは、第126項に記載されているように、EERフレームワークは、EER報告で扱うべき報告トピックについて作成者が信頼性の高い判断を行うために十分に詳細な指示を常に与えているとは限らないからである。
134. フレームワークがEER情報に含めるべきトピックを指定していない場合、報告トピックの識別にあたり経営者の偏向が生じる可能性が少なくない。このような状況においては、EER主題情報を作成する際に作成者が適用した規準が適切であるか判断する際に、職業的専門家としての懐疑心及び判断を行使することが重要である（ガイダンスについては第2章を参照）。

### 報告トピックを識別するための企業内プロセスの考慮

135. 第126項で述べたように、EERフレームワークが目的適合性を有する報告トピックを十分に詳細に識別しない場合、その規準自体が適合しているとみなされる可能性は低い。その規準は、目的適合性又は網羅性を欠いている可能性がある。フレームワークが報告トピックを識別するための抽象的な原則を含んでいるが、目的適合性を有する報告トピックの合理的で整合した識別ができない場合には、その規準は信頼性も欠く可能性がある。このような状況では、企業は報告トピックを識別するためのプロセスを確立する必要があるだろう。

#### 設例

企業は、特定のEERフレームワークの下で報告を行っており、企業が直面する主要なリスクと不確実性の説明を含めるよう求められているものの、リスク又は不確実性、それらの評価方法、開示及び表示の方法は指定されていない。ほとんどの場合、リスク等は企業ごとに異なるため、EERフレームワークはこの識別を行うことができない。

企業は、主要なリスクと不確実性（報告トピック）、それらに関するどのような情報を報告するか、並びにその情報をどのように開示及び表示するかを識別するプロセスを確立する。そのプロセスの結果として、網羅性、目的適合性、信頼性、中立性、理解可能性のある（すなわち、適用される規準が適合している）主要なリスクと不確実性に関する情報がもたらされることが期待される。

#### 設例

別のEERフレームワークでは、例えば時間単位で測定される、期間中に従業員が研修に費やした時間など、特定の指標の開示が必要になる場合がある。(i)「従業員」をどのように定義するか、(ii)何が「研修」にあたるか、及び(iii)指標をどのように計算するかに関する詳細な指示は、フレームワークに記載される。

この場合、EERフレームワーク設定者は、想定利用者が何を知りたいのか、及び情報をどのように測定又は評価するのかについてすでに判断しているため、作成者は、報告トピックを識別するプロセスを実行する必要はないかもしれない。これは、特定の法令等の要求事項を満たすための報告において一般的であり、一部のEERフレームワークには、例えばサステナビリティ会計基準審議会（SASB）基準のように、特定の業界セクターに目的適合性を有する可能性の高い指標についての指示が含まれている。

拡張された外部報告（EER）に対する保証業務への国際保証業務基準3000（ISAE 3000）（改訂）の適用に関する規範性のないガイダンス

136. 作成者が報告トピックを識別するプロセスに着手し、業務実施者がそのプロセスを考慮することが有用であると考えられる場合、考慮に際して以下のフローチャートが業務実施者に役立つことがある。作成者が踏むと期待されるステップは左側に記載されている。これらは、報告トピックを識別するための企業内プロセスを考慮する際に業務実施者が何を期待できるかの例示の説明である。業務実施者の考え得る考慮事項は図の右側に記載されており、下記のガイダンスの段落も言及されている。

### ステップ1：報告トピックを識別するための企業内プロセス状況の考慮

137. 業務実施者は、以下のような業務状況の側面を含む、報告トピックを識別するための企業内プロセスの状況を考慮することから開始できる。

- (a) EER情報の目的（ステップ1a）
- (b) 想定利用者（ステップ1b）
- (c) 企業とその環境
- (d) 規準の選択（EERフレームワーク又は企業による開発）（第5章参照）

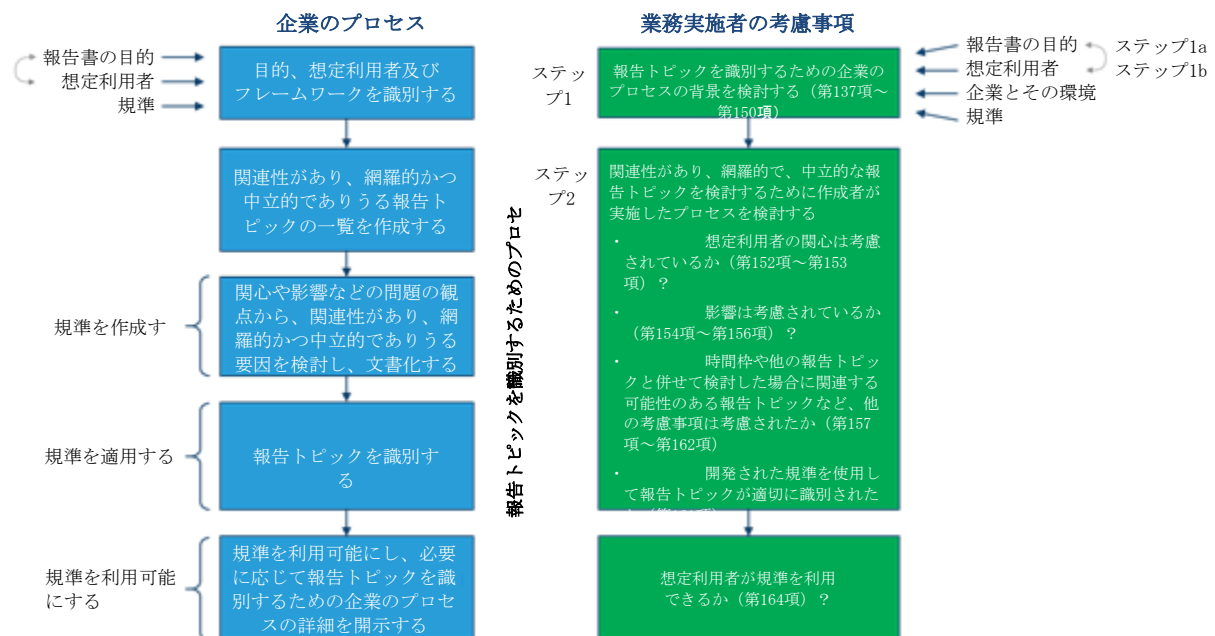


図7：報告トピックを識別するための企業内プロセス

138. 企業が報告トピックを識別するプロセスと企業が下した意思決定を文書化した場合、その文書は業務実施者の考慮において有用な出発点となる場合がある。そのような文書がない場合、業務実施者は作成者に質問することで企業のプロセスを理解できることがある。企業がEER報告の内容を決定するために適切なプロセスを実施していない場合、業務実施者は、これが保証業務の前提条件が全て満たされるわけではないことを示唆しているかどうかを考慮する必要があるかもしれない。前提条件が満たされていない場合、第3章の第122項～第123項を参照。

139. 一部のEERフレームワークは、EER報告の目的を確立し、想定利用者を識別している。その他は、これらを指定せず、企業に判断を委ねている。



140. EERフレームワークが作成者によって使用されている場合、業務実施者は、EERフレームワークに含まれる目的適合性を有する報告トピックを識別するための考慮事項について、指示がある場合はその利用を考慮できる。

設例

国連ビジネスと人権に関する指導原則に従って人権について報告する場合、含めるべきトピックは、企業に対するリスクのみではなく、企業の活動によって影響を受ける人々に対するリスクに主眼を置く。  
例えばSASBの概念的枠組みなど、一部のEERフレームワークは、企業に財務リスクをもたらす可能性のある事項を、目的適合性があると解釈する。他のEERフレームワークは、組織が経済、環境又は社会に与える影響に何が関連するかについての考慮に焦点を当てている。例えば、グローバル・レポーティング・イニシアティブ（GRI）は、「重要な」トピックとは、組織の重大な経済的、環境的、社会的影響を反映するトピック又は利害関係者の評価や意思決定に実質的に影響を与えるトピックであるとしている。

141. 以下の段落では、業務実施者がEER報告の目的（ステップ1a）と想定利用者（ステップ1b）をどのように考慮するかについての詳細なガイダンスを提供している。より一般的な、業務実施者の規準の考慮、及び内部統制のシステムに関連するさらなる考慮事項は、それぞれ、第5章及び第6章に記載している。

**ステップ1a：作成者がEER情報の目的をどのように識別したかを考慮する**

142. 作成者の目的は、単一又は複数の想定利用者のグループに、主題に関する確実な情報を報告することである。EER情報の目的のいくつかの例には、以下を報告することが含まれるかもしれない。
- 自然環境に対する企業の影響
  - 一定期間にわたる企業の活動と、それらが企業の目的にどのように貢献しているか。
  - 企業はどのように「価値」を生み出すか。
  - 企業の将来の活動計画又はどのように実施する予定か。
143. 業務実施者は、EER情報を報告する目的を、作成者が下した判断を考慮する際の背景と考える場合がある。

**ステップ1b：作成者がEER情報の想定利用者をどのように識別したかを考慮する**

144. 業務実施者は、EER情報に基づいて、又はEER情報に影響されて想定利用者が下し得る意思決定の一般的な性質について、作成者が理解し、その理解した内容を文書化したかどうかを考慮する場合がある。
145. 想定利用者と利害関係者は区別される。企業の利害関係者は、
- 企業と関係及び相互作用を有する可能性がある。
  - 企業の活動によって直接的又は間接的に影響を受ける可能性がある。

利害関係者と想定利用者が同じでない状況がある。利害関係者が想定利用者ではない場合、彼らの利害は、想定利用者である他の当事者によって考慮される場合がある。想定利用者のカテゴリーが多様である場合、EER報告書に関して正当な利益を有する区分の利害関係者が報告書を利用しないと想定されるという理由だけで、彼らの情報ニーズを満たす報告トピックについての情報が他の区分の想定利用者に関連がないと推測されるべきではない。

設例

会社の製造サプライチェーンに關与する児童奴隷の被害者(利害関係者)は、おそらく会社の報告書を読む立場にはないが、彼らの利害は、児童労働反対のキャンペーンを行い、その立場を利用して会社の顧客に影響を与える慈善団体、政治家又はロビイスト(代理人)によって代表されるかもしれない。

146. EER情報の利用者は、単一のグループである場合もあれば、異なる情報ニーズを持つ可能性のある複数の想定利用者のグループである場合もある。EER情報は、個々の想定利用者のニーズに焦点を当てることはできないが、作成者は、想定利用者のグループ内の個人が共通の情報ニーズを持つ場合を考慮する必要があるかもしれない。
147. ISAE 3000のA16項には、多数の利用者が見込まれる状況では、想定利用者を、「重要かつ共通の利害を有する主要な利害関係者」に限定する必要があるなど、いくつかの更なるガイダンスが含まれる。これは、EERフレームワークの特定の要求事項に従い、想定利用者を指定せずに、社会全体の利益のためにEER情報を公開するときに、役立つ可能性がある。
148. 想定利用者のグループが異なれば、情報のニーズや姿勢も異なる可能性がある。想定利用者のあるグループに関連するものは、別のグループには関連しない場合がある。

設例

国営病院がその臨床パフォーマンスについて作成したEER報告書には、以下を含む利用者が想定される。

- 市民に適切な医療が提供されているかどうか、また資源が効率的に利用されているかどうかを知る必要がある政府
- 病院が疾病の管理において自らの役割を果たし、地域社会に医療を提供できているかどうか、また臨床的に安全かどうかを知りたい（現在又は将来の）患者グループ、一般市民及びより広範な社会
- 病院は患者を効果的に治療する能力を有しているかどうかについて自己利益を有している癌患者

上の例では、利用者の上位2グループが想定利用者となりうるが、個人患者は、患者の集合的なグループのメンバーであっても、その人個人では想定利用者ではないかもしれない。

149. EER情報を読むだけでも（その結果、報告された情報に基づいて行動を起こさないと決定した場合でも）想定利用者はEER情報を有効に利用していると言える。想定利用者は、そのEER情報に対して、その結論に達するための正当なニーズを有しており、目的適合性は、想定利用者が報告された情報に基づいて行動することに左右されるものではない。

150. 考えられる利用者グループの例を以下の表に示す。これは網羅的なリストではないが、表内のグループ、更には企業特有の利用者グループを考慮することで、作成者がEER情報の想定利用者をどのように識別したかを考慮する際の出発点とみなすことができる。

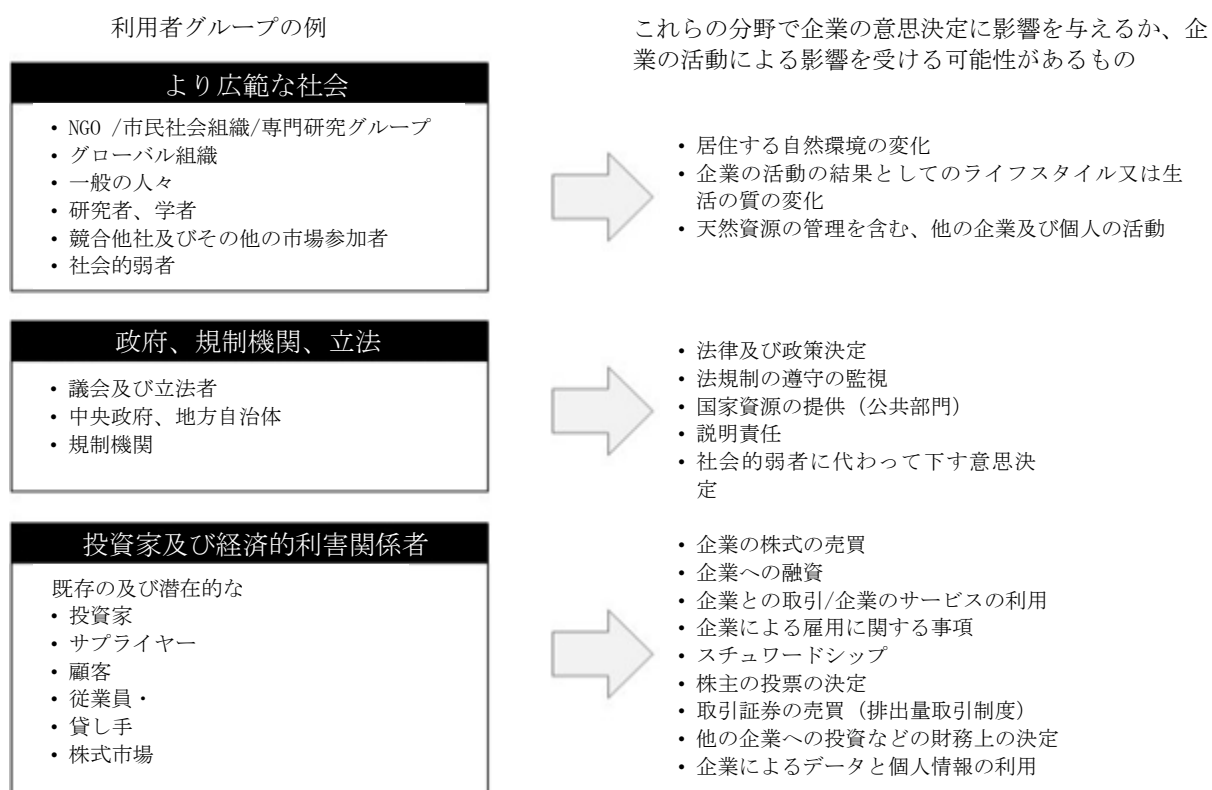


図8-利用者グループと意思決定のニーズ

## ステップ2：EER情報に含める報告トピックの選択の考慮

151. 業務実施者は、作成者が目的適合性を有する報告トピックをどのように識別したかを考慮する場合がある。作成者は、利用したEERフレームワーク、EER報告の目的及び想定利用者を考慮し、当初報告トピック候補の多くをリストした一覧をフィルタリングして業務状況に関連するものに絞り込み、複数の段階に分けて、関連する報告トピックを識別したかもしれない。

### 想定利用者の関心の考慮

152. トピックの目的適合性を考慮する際、1つのアプローチは、想定利用者が関心を持っているかどうかを直接考慮することである。

153. 想定利用者が関心を持つ可能性のある状況の例には、以下のような事項がある。

- 投資家に企業の株式を売買させる可能性がある。
- 企業の株価や企業価値を変える可能性がある。
- 報道対象となった、又は開示された場合に（地域、国内、又は全世界の）メディアの注目を集める可能性がある。
- （例えば、顧客、サプライヤー又はその他の利害関係者からの）多数の苦情を受けている。
- 複数の利害関係者が自発的に言及している。

- 高水準の広範な社会的関心又は高水準の市民感情の対象となっている。

#### 設例

一部の状況におけるいくつかの例には、人権問題、報告されている企業の汚職への関与、事業活動の管轄区域で支払われた税額及び役員報酬が含まれる。

- 企業のセクター又は業界の同業者及び競合他社によって広く報告される可能性のある事項に関連する。
- 組織とその利害関係者にとって戦略的に重要な法令等、国際協定、又は自主協定の（非）遵守に関連する。

#### 「影響」の考慮

154. 想定利用者が関心を持つものを直接識別することによって目的適合性を十分に評価できない場合、代替的又は補完的なアプローチとして、報告トピック候補の重要性を考慮することが挙げられる。EER情報を報告する目的に応じて、報告トピック候補の重要性は、（戦略的目標の達成における）企業の業績又は他の企業への影響に関連して考慮される場合がある。このアプローチは、「影響」の考慮と称されることがある。
155. 他の企業への影響には、EER情報の目的に関連して適切な個人、組織、より広範な社会又は環境への影響が含まれる可能性がある。影響は、報告企業の経営者の行動及び意思決定により直接的に、報告企業の間接的に、又は報告企業の外部の力の直接的若しくは間接的な影響により、発生する可能性がある。第9章も参照。

#### 設例

企業は、定期的に大量の汚染物質を河川に放出することに責任を負う場合がある。環境への直接的影響又はことによると漁業や水供給のために川を使用している地域社会への影響があるかもしれない。また、環境破壊に対する企業の姿勢に不満を抱く顧客からの収入の喪失を通じた間接的な影響が、同様に浄化活動のコストや当局からの罰金などの直接的な影響が、企業自身に対して生じ得る。

156. 予想される影響を考慮する場合、その目的適合性を高める可能性のある状況の例は以下を含む。
- 企業にとって重大なリスク又は機会がある（評判を含む、又は企業の営業免許に影響する。）。
  - 直接的な重要な財務上の影響がある（財務諸表の重要性の閾値によって決定される）。
  - 企業の経営成績に大きな影響を与えるか、又は与える可能性がある。
  - 他の企業の事業又は活動に大きな影響を与えるか、又は与える可能性がある。
  - 天然資源又は環境に重大な直接的な損害をもたらすか、又はもたらす可能性がある。
  - 企業が競争力を高めるための戦略的機会に関連している。
  - 企業又はその利害関係者の主要な組織の価値観、方針、戦略、運用管理システム、目的及び目標に関連している。

## その他の考慮事項

157. 一部の作成者は、EER報告の目的に関連して、「想定利用者にとっての関心」があり、「影響」がある報告トピックの分析結果を散布図に表示する。このような散布図は、報告トピックごとに、「想定利用者にとっての関心」と「影響」を2つの基軸として報告トピックの位置を表示する。
158. このような報告トピックを各軸に対して位置づける際に行われる判断は、各報告トピックが存在又は発生する可能性と、各報告トピックが存在又は発生した際の「想定利用者にとっての関心」又は「影響」の観点からのそれらの重要度の両方を考慮することによる影響を受ける可能性がある。潜在的な目的適合性に対し、存在又は発生する可能性とそれらの重要度の複合的な影響を検討する場合、存在又は発生する可能性と重要度の別個の軸に対して報告トピックを位置づけるグラフで表示できる。
- ある事項の発生が実質的に確実又は事実である場合、その発生の可能性は最大レベルにあり、その重要度のみが変数となる。
  - 発生可能性の評価では、その事項が企業又は経営者の管理下にあるか、そうでないかを考慮する場合がある。
159. 影響又は目的適合性の観点から考慮される選択期間も、しばしば重要な考慮事項である。

### 設例

これを説明する例として、低地の沿岸地域に工場を所有している企業を挙げる。海面上昇によって、工場の敷地が5年後に使用できなくなることが予想される。

今後5年間は物理的な影響はないかもしれないが、この情報は、投資の価格に織り込まれる可能性が高いため、利用者が企業に短期的な関心を持っているか（例えば、3年間投資予定の投資家）、長期的な関心を持っているか（例えば、工場を担保として償還期限10年で融資を提供した銀行）に関わらず目的に適合する可能性がある。

業務実施者は、情報を含めるに当たり作成者が選択した期間が適切か、及びそのことがEER情報において十分に開示されているかどうかを考慮する必要がある。



160. ステークホルダーとの「目的を持った対話」（エンゲージメント）活動は、作成者の報告トピックの識別において重要となる可能性がある。利害関係者とのオープンな対話は、受動的な交流や既存の報告トピックのリストへのコメントを求めることよりも良い結果をもたらす可能性がある。ただし、利害関係者がプロセスに効果的に関与できるように、企業とその活動について適切に情報を提供する必要があるかもしれない。
161. 業務実施者はまた、報告トピックを識別するための企業内プロセス及び報告トピックを識別する際の規準が適合しており、適切に適用されてきたか（すなわち、目的適合性があり、網羅的で、信頼でき、中立的で、かつ理解可能なEER情報がもたらされたか）どうかを考慮する際に、以下の情報源のいくつかも考慮するかもしれない。

内部情報源には以下が含まれる。

- 経営者及び統治責任者との協議

拡張された外部報告（EER）に対する保証業務への国際保証業務基準3000（ISAE 3000）（改訂）の適用に関する  
規範性のないガイダンス

- 企業が発行した以前の報告書
- 取締役会又は上級経営者の会議及び委員会の議題及び議事録
- リスク評価
- 企業が作成した戦略文書
- 内部告発者の報告書
- 社内（又は社外）顧問弁護士からの連絡

外部情報源には以下が含まれる（第6章及び第8章も参照）。

- 同業者や競合他社が発行した報告書
- （企業、同業者又は業界の）調査結果
- サプライヤー/顧客の苦情
- 利害関係者へのインタビュー、アウトリーチ活動、ステークホルダーとの「目的を持った対話」（エンゲージメント）
- Web及びソーシャルメディアの検索
- 世界のメガトレンドに関する専門家の見解
- 国連の持続可能な開発目標
- 規制機関の報告要求事項

### 集散的に報告トピックを考慮

162. 作成者は、報告トピックを識別するプロセスの一環で、例えば一つ又は複数の報告トピックが相互に関連している場合があるため、個別に目的に適合する報告トピックと、他の報告トピックと合わさった場合に目的に適合する報告トピックの両方を考慮することが適切な場合がある。

#### 設例

退職するスタッフに関する情報は、それ自体では目的適合性がなく、数人の顧客からの苦情や2件のサプライヤー契約の終了に関する情報も目的適合性はないかもしれない。しかしながら、これらの事象に関する情報が組み合わせると、相互に関連していることが判明し、企業の上級経営者に深刻な問題があることを示している場合は、それらの事象に関する情報は、上級経営者の問題に関連して目的に適合している可能性がある。



### 報告トピックを識別するための企業内プロセスの開示

163. プロセスの開示がEERフレームワークで要求されていない場合でも、想定利用者は、作成者が報告トピックを識別するために行ったプロセスを理解することが有用であるとみなす場合がある。したがって、業務実施者は、EER情報に含まれた内容と除外された内容の詳細を記載し、報告トピックを識別するためのプロセスの詳細を（報告書又はウェブサイトなどの他の場所で）開示するよう作成者に促すことが適切であると考えられる場合がある。
164. 報告トピックを識別するための企業内プロセスが開示されているかどうかに関係なく、報告トピックを識別するための規準は、他の適用される規準とともに、想定利用者が利用できるようにする必要がある（第5章及び第221項参照）。



## 第5章：規準の適合性と利用可能性の決定

### 本章のガイダンスで扱う事項

165. 本章では、規準が業務状況に適合しているかどうかを判断する際に、EER保証業務の計画段階において関連するガイダンスを業務実施者に提供する（ISAE 3000第41項及び第24項(b)(ii)参照）。本章のガイダンスは、前提条件が満たされているかどうかの判断において規準の適合性と利用可能であるかどうかを検討する際に業務実施者を支援する場合もある（第3章参照）。本ガイダンスは、次の場合に特に目的適合性がある。

- 利用可能な規準が、かかる規準が適合していると推定できないため、確立された規準でも、法令等によって規定されたものでもない（ISAE 3000のA49項参照）。
- 一定の基準は抽象的な原則を定めているが、それらの原則は、それ自体で適合する規準を構成するうえで十分に詳細に表現されていない。

166. 業務実施者はまた、企業が開発した、又はそのような利用可能な1つ以上の一定の基準から選択した規準を考慮する必要があるかもしれない。企業が独自の規準を開発したか、そのような一定の基準から選択した場合、その適合性についての業務実施者の判断はより広範囲に及ぶ可能性があり、経営者が下した判断における経営者の主観や偏向の余地を考慮する必要がある場合がある。

167. この判断を行う際に、業務実施者は、前提条件が満たされているかどうかを判断するに当たり、業務契約の受嘱又は更新の間に、規準の適合性についての考察を重ねる（第3章を参照）。

168. 本章は、また、業務実施者に対し、規準に企業が開発した規準又は複数の利用可能な一定の基準から選択された規準が含まれる場合に、当該規準をEER情報の想定利用者が利用できるかどうかを検討する際のガイダンスを提供する。

### 本章のガイダンスが業務実施者にとって有用となる状況

169. ISAE 3000第12項(c)の規準の定義では、それらを「一定の基準」と呼んでいる。そのため、EER規準には、例えば以下が含まれる。

- 何を報告するかについての指示
- 報告する指標又はその他の事項の定義
- 使用する測定又は評価の基礎及びその他の報告方針（表示及び開示の方針を含む。）

これら全てを併せたものが、EER情報の作成の全体的な基礎となる。

170. 確立された規準には、想定利用者の情報ニーズに関連する場合、透明性ある公正な手続を経て、権限のある又は公認された専門家団体によって公表された規準が含まれる（ISAE 3000のA49項参照）。財務報告の一定の基準の規準は、通常、確立された規準であり、それらに組み込まれている認識、測定、表示及び開示の基準は、企業が適用する会計方針の基礎である。財務報告と比較して、EER一定の基準は、多くの場合、以下についての指示が少ない。

- 報告される内容を識別するために使用される規準
- 報告される内容を測定又は評価し、開示する方法（すなわち、主題に規準を適用する方法について）

171. ISAE 3000第12項(c)で「適用される規準」と称される特定のEER保証業務で使用される規準は、EERのから取られるか、企業が独自に開発するか、又はそれらが組み合わされる。確立された規準（ISAE 3000のA49項参照）は、その開発において透明かつ包括的な公正な手続を経ており、これを反証する兆候がない場合、適合している可能性が高い。企業が確立された規準に従っている場合、業務実施者は、規準が適合していないという兆候があるかどうかを検討する場合がある。
172. 必要な詳細を欠いている、又はそれ自体で適合する規準を構成するには十分に包括的でないEERの一定の基準を適用する場合、企業は、他の利用可能な一つ以上のEERの一定の基準から規準を選択するか、又は独自に企業が開発した規準を使用することもできる。
173. 企業が複数の利用可能な一定の基準の多様なオプションから規準を選択する場合において、選択された規準は、期間ごと及び企業間の比較可能性を欠いている場合、十分に目的適合性がない可能性がある（ただし、場合によっては、短期間の比較可能性の欠如より、企業が独自の意思決定のためにEER情報を使用する場合にEER情報について透明性の高い報告をすることの方が重要な場合がある）。さらに、一定の基準の部分的な採用又は企業による規準の開発は、作成者の主観又は偏向をもたらす可能性がある。また、特に主題が複雑な場合、規準も複雑になる可能性がある。そのような複雑さは、業務実施者の主題適正に対するニーズ又は業務実施者の利用する専門家の業務を利用するニーズに影響を与える可能性がある（第1章参照）。そのような主観性又は複雑さは、また、EER保証業務におけるそのような規準の適合性を判断する際に業務実施者が職業的専門家としての判断及び職業的専門家としての懐疑心を行使する必要性を高める可能性があり（第2章参照）、結果として、業務実施者はより広範な又は困難な判断をすることになる場合がある。

## 規準の適合性と利用可能性の判断

はじめに

174. 適合する規準は、職業的専門家としての判断と関連させた主題の合理的で整合した測定又は評価に対して要求される（ISAE 3000のA10項参照）。適合性は、業務状況との関連で判断される。適合する規準がなければ、主題情報に関する結論は個々人の解釈に委ねられる可能性があり、主題情報が想定利用者にとって役に立たない、又は想定利用者から誤解されるリスクが高まる。
175. 適合する規準の5つの特性の説明（ISAE 3000のA45項参照）は、それらの特性を持つ規準を適用した結果生じる主題情報の属性を述べる（第180項～第200項参照）。それぞれの特性を示す必要があるが、それぞれの特性の相対的な重要性和、個々の規準によってそれらが示される程度は、業務状況によって異なる。
176. 適合する規準の特性を示すことに加えて、包括的な原則は、想定利用者の誤解を招く主題情報をもたらす場合、企業によって開発された規準は適合していないということである（ISAE 3000のA50項参照）。



設例

例えば、規準をゲームのルールに似たものと考えたり、日常生活との関連で規準を検討することに役立つかもしれない。プレイヤーがゲームで遊ぶ方法を理解できるように彼らにとって有用なものとなるためには、ルールがゲームに関連しており（目的適合性）、別のゲームの遊ぶ方法などの余分な情報が含まれていない必要がある。様々なプレイヤーが一貫した方法でゲームを遊ぶことができるよう、ルールは再現性（信頼性）がある。プレイヤーに質問の余地を残さないように、必要な全てのルールが含まれている（網羅性）。それらは主観的でなく、恣意的に変更されることもなく（中立性）、プレイヤー、また該当する場合審判員が理解できるように明瞭で、曖昧さがない（理解可能性）。また、ルールは、ユーザーがゲームの遊ぶ方法を理解するためにアクセスできるように、利用可能である必要がある。

業務実施者の考慮事項

177. 次の図は、規準の適合性と利用可能性を決定する際の、業務実施者の考えられる考慮事項を示している。図中の括弧内の数字は、別段の指示がない限り、本章のガイダンスの段落である。

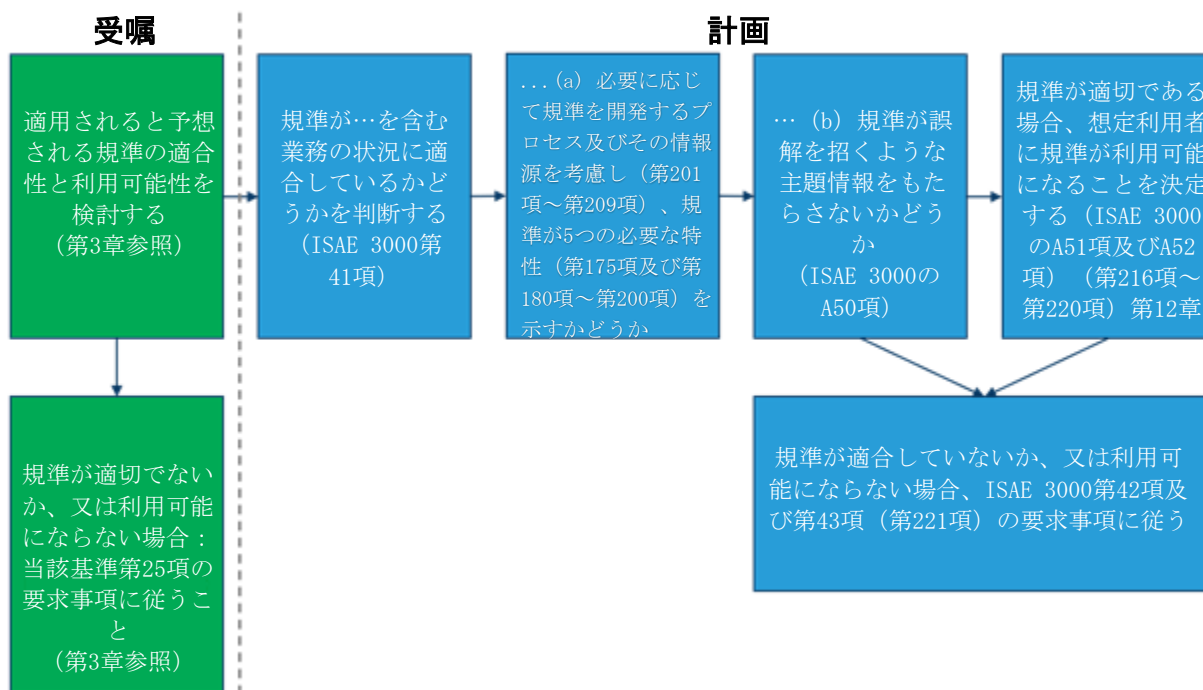


図9-規準の適合性と利用可能性の検討

EERの一定の基準が要求するEER情報の定性的特性（第10章参照）

178. 適用される規準が確立された規準ではなく法令等によっても規定されていない場合又は一定の基準に抽象的な原則が含まれているがそれらの原則がそれ自体で適合する規準を構成するには十分に詳細に表現されていない場合、業務実施者は、それらの規準に、要求されるEER情報の定性的特性がどの程度含まれているか、また含まれている場合、それらの規準は、ISAE 3000のA45項に記載された適合する規準の特性とどのように比較できるかを検討することを有用と考える場合がある。

179. EERの一定の基準は、ISAE 3000で要求される適合する規準の特性とは異なる、又はより具体的な、適用される規準の特性を黙示的又は明示的に要求する場合がある。EERの一定の基準にそのような追加の、又はより具体的な規準の特性が含まれている場合でも、適用される規準は、要求されている適合する規準の五つの特性をそれぞれ示す必要がある。例えば、EERの一定の基準が、比較可能性や簡潔さなどのEER情報の特性を要求する場合（第195項及び第200項参照）、それぞれの規準は、目的適合性及び理解可能性のより具体的な側面である特性を要求している（すなわち、ISAE 3000のA45項に記載されている適合する規準の特性に「マッピング」できる）とみなされ、又はISAE 3000に定められる五つの特性に対して追加的な特性と認識される場合がある。業務実施者は、ISAE 3000で要求される特性を、適合する規準の異なる特性で代替することはできない。

#### 適合する規準の特性

##### 目的適合性

180. 目的適合性は利用者の意思決定に関連しているため、業務実施者は、例えば以下を行い、想定利用者とその情報ニーズについて検討することを望む場合がある（第3章及び第144項～第153項も参照）。
- (a) 作成者が以下を行ったかどうか、もし行ったのであればその程度を考慮する。
    - (i) EER情報の目的に基づいて想定利用者が行うと予想される一般的な決定事項を考慮した。
    - (ii) 主題又は主題の様々な側面を識別し、測定又は評価し、それらについて開示する際に適用される規準によって、EER情報の目的に関連して想定利用者の意思決定を支援する主題情報がもたらされるかどうかを考慮した。
  - (b) 作成者が上記(a)の事項を考慮した場合、それらの事項に関する作成者の結論を評価する。又は、
  - (c) 作成者が上記(a)の事項を考慮していない場合、作成者に検討を依頼し、必要に応じて、業務実施者が(a)の問題に直接対応できると合理的に期待できるかどうかを検討する。

#### 設例

歴史的に、人事関連事項について株主に報告する企業は、性別による賃金格差の報告など、法令等によって要求される事項の報告にとどまっていたかもしれない。

想定利用者に労働組合又は企業の従業員が含まれる場合、企業は、性別による賃金格差の報告に加えて、労働組合や従業員の関心が高いと思われるジェンダーの多様性、研修、安全・衛生事故といった事項の報告、またそれらの事項の測定又は評価方法の報告を要求する規準を利用することを適切とみなすかもしれない。

統合報告書で人事関連事項を報告するための規準は、企業の人事戦略や、それが全体的なビジネス戦略とどのように関連し、組織内での価値創造にどのように貢献するかといった事項について報告することを要求する場合がある。

規準が業務の特定の状況において目的に適合しているかどうかは、判断の問題である。



181. 企業が独自の規準を開発し、それら企業が開発した規準が、想定利用者及び統治責任者両方からの直接の意見を取り込む厳格な内部プロセスによるものである場合、それらの規準は、かかるプロセスを経ず、また意見を取り入れることなく企業が開発した場合よりも、目的適合性がある可能性が高い（第4章参照）。
182. 基準の目的適合性（したがって、結果として得られる主題情報が想定利用者の意思決定に役立つかどうか）は、業務状況に規準を適用する際の測定又は評価に関する固有の不確実性の水準による影響を受ける可能性がある。主題情報が測定又は評価に関する高い固有の不確実性の影響を受ける場合、関連する規準は、不確実性の性質と程度に関する追加の補足情報を要求する場合にのみ目的適合性を有する可能性がある。主題が高い測定の不確実性の影響を受ける状況では、表示される情報において不確実性の性質と程度が明確になるように、表示及び開示の規準が比較的により重要となる可能性がある。第191項の「精度」の説明及び第9章の第319項～第322項記載される測定の不確実性についてのさらなる考察も参照。

設例

多様な顧客基盤の間での小売業者の評判に関する情報は、投資家の投資管理における意思決定に役立つ可能性がある。会社は、例えば顧客アンケートを使用して、会社の評判に対する顧客の認識を測定するための規準を開発する場合がある。結果として得られる測定値は、顧客の一部がアンケートの対象となるため、一定程度の固有の不確実性を反映している可能性が高い。測定の不確実性の性質と水準に関する情報が開示されていない場合、投資家は、アンケート結果が意思決定を支援するうえで十分に有用とは考えないかもしれない。このような状況では、規準は目的に適合しない可能性がある。規準が、アンケートが行われた状況（例えば、総顧客数に対するサンプルの割合）についての情報を投資家に与えることを要求した場合、規準の目的適合性は高くなる可能性がある。



183. 業務実施者は、規準が目的適合性、及び虚偽表示に対する重要性の考慮事項の文脈の両方に影響を与える可能性のある、情報を分類又は集計する規準の要求事項を検討する場合もある。EERの一定の基準は、集約又は細分化の要求水準を常に詳細に指定しているわけではない。しかしながら、EERの一定の基準には、特定の状況において適切な集約又は細分化の水準を判断するための原則が含まれる場合がある。
184. 規準は、企業の業界又はセクターにおいて適切であると一般に認識されている規準に整合している場合、より目的適合性があるかもしれない。但し、例えば、企業が、同様に信頼性が高く、EER報告書に含めることによって利用者がより利用可能となる目的適合性のある規準を開発できる場合には、前述の規準を使用しない正当な理由があるだろう。
185. 業務実施者は、それが機密情報であるとか、企業の評判を損なう可能性があるという理由で、EER主題情報に関する情報の非開示を許可する規準を検討する場合もある。このような規準は、特定の状況では十分に目的適合性があり網羅的であるとみなされるかもしれないが、十分に目的適合性がない、又は網羅的でない可能性がある。例えば、確立された一定の規準は、開示による悪影響が、かかる伝達の公共の利益に優ると合理的に予想されるような非常に稀な状況では、非開示を許可する場合がある。さらなる例としては、実際に違法な又は違法性が疑われる行為に対

拡張された外部報告（EER）に対する保証業務への国際保証業務基準3000（ISAE 3000）（改訂）の適用に関する  
規範性のないガイダンス

する捜査を害する可能性のある情報など、法令等がそのような情報の公示を排除する場合である。  
かかる規準は、反対を示すものが無ければ、適合しているとみなされる場合がある。

186. 適用される規準が機密情報の非開示を認めない場合、通常、そのような非開示は虚偽表示として  
取り扱われ、かかる虚偽表示の重要性が保証報告書への影響と合わせて考慮される（第9章参  
照）。

#### 網羅性

187. 企業の状況及びEER報告書の目的において重要な（重要性の考慮事項については第9章を参照）関  
連要因（報告トピックを含む）を省略していない主題情報にアクセスすることにより、想定利用  
者が情報に基づいた意思決定を行えるように、規準は網羅的である必要がある。
188. 主題情報がEER報告書全体の一部にすぎない場合（EER保証業務の範囲が一定期間ごとに段階的に  
拡大する場合を含む）又は保証のローリングプログラムの一部である場合（第3章参照）、網羅  
性は、特定の保証業務範囲内の主題情報又は主題情報の様々な側面との関連で考慮される。

#### 設例

1年目に、企業は自社製品の製造で消費されるエネルギーに占める「グリーン」エネ  
ルギーの割合について報告し、保証を求める。2年目に、企業は報告を拡大し、企業  
が購入し、自社製品の製造で使用する原材料において主要サプライヤーが使用する  
エネルギーに占めるグリーンエネルギーの割合を含める。企業は、拡大した範囲に  
ついての保証を要請する。

1年目は、特に、企業のどの製造施設と製品を指標に含めるか、「グリーンエネ  
ルギー」と「総エネルギー」の定義、消費されたグリーンエネルギーの測定方法、消  
費された総エネルギーの測定方法、指標の測定単位並びに表示及び開示の規準が規  
準に含まれている場合、その規準は網羅的であるかもしれない。

しかし2年目には、1年目の規準は、「主要サプライヤー」、「購入した原材料」の  
定義又はサプライヤーがどの施設を含めたかなどの事項に対応していないため、網  
羅的ではなくなる。2年目には、規準の網羅性は、業務の受嘱前に、より広い保証業  
務の範囲において判断される。



189. 網羅的な規準を適用することによって、報告内容のマイナス面を示す情報を含む、全ての関連す  
る要素を含む主題情報が得られると期待される（以下の「中立性」も参照）。

設例

モバイルデータ通信技術を有する大手製造業者は、毎年報告を行い、そのサステナビリティ報告書全体の保証を求めている。この報告書は、主に会社の株主を対象としているが、他の利害関係者のための情報に関する特定の側面も含んでいる。同社は、報告の基礎として、既知の一定の基準を使用しているが、同社の特定の状況に適合した一定基準も開発している。

同社は最近、人の健康への影響に対する深刻な懸念に起因して、新世代モバイルデータ通信の分野で大打撃を被った。さらなる製造と設置の停止を余儀なくされ、多くの重要な契約を失った。同社は、現在、人口密度の高い—主に主要都市付近の—多くの地域にマストを設置している。マストは稼働しているが、安全性は調査中である。同社は、財務諸表においてこれらの事項の財務的影響を適切に開示し、説明しているが、サステナビリティ報告書ではこれらに言及していない。

会社、そのサプライヤー、顧客、そして地域社会に明らかに重大な影響を与える可能性のあるかかる情報の報告を要求しない基準（一定基準であれ企業が開発した基準であれ）は、この状況では、網羅的とはいえない。



190. EER報告書は、過度に包括的であることと、理解可能な程度に簡潔であることとの間でバランスを取る必要があるかもしれない。

信頼性

191. 信頼性のある基準は、主題の合理的で整合した測定又は評価を可能にする。測定又は評価は、業務状況において目的適合性を有するために必要な程度の精度で実施できる（すなわち、異なる業務実施者が同様の状況で使用した場合、合理的で整合した結果が得られる）場合、合理的で整合している。

設例

企業は、市場シェアを報告することを選択するかもしれない。経営者は、自社の売上データ及び業界セクターの外部データ（主要な競合他社の財務諸表を含む）を用いて情報を計算するために自社が開発した手法を用いる。計算には見積と憶測が含まれるため、完全に正確とはなりえない。しかしながら、その手法によって、目的適合性を有するのに必要な程度の正確な情報が得られ、それによって会社の市場シェアを公平に示すことができる場合、業務実施者は、その基準が信頼できると結論付けることができる。その手法は基準の一部を構成するため、想定利用者に対し基準を利用できるようにする一環として開示される必要がある。



192. 信頼性のある基準は、主題の合理的で整合した測定又は評価が可能となり、合理的に整合した主題情報が得られるように、ほぼ又はまったく曖昧さのない定義に基づく必要があるだろう。
193. 信頼性のある基準は、通常、主題情報の内容を裏付けるために十分かつ適切な証拠を得ることを可能にするため、保証業務の対象となりうる主題情報をもたらすことが期待される。



## 中立性

194. 中立的な規準は、通常、報告される主題について有利な側面と不利な側面の両方を偏りのない方法で扱うよう立案されている。主題情報の解釈において想定利用者を誤解させる可能性がある場合、その規準は中立的ではない。

### 設例

従業員調査の結果について、中立的な規準では、「最良の」結果のみを選択的に報告するのではなく、肯定的な回答のある質問とそうでない回答のある質問の両方の結果を報告する必要がある。更に、規準では、調査の質問の枠組みが構築されたか、どのような質問がされたかを指定する必要があるかもしれない。これらの側面も、調査結果が主題を中立的に提示されるかどうかに影響を与える可能性があるためである。

想定利用者に対し規準を利用できるようにする一環として開示される必要がある。



195. パフォーマンスのマイナス面を取り除くために、報告期間ごとに規準が恣意的に変更又は修正された場合、規準は中立的ではない。そのような行為は、比較可能性の原則（目的適合性の側面）にも整合していない。
196. 規準が表示及び開示を扱わない場合、そのような情報の表示又は開示方法に偏向が入り込む余地があるかもしれない。

### 設例

グラフの軸にグラデーションを使用すると、増加又は減少が実際よりも目立たなくなり、曲線が「平坦化」される場合がある。

規準では、グラフを使用すべきかどうか、又はどのようなグラデーションを使用すべきかを指定しなくてもよいが、結果として得られる主題情報が誤解を招くものにならないように、

表示の原則を十分に指定する必要があるかもしれない。



197. 業務実施者は、企業が開発する規準の中立性を判断する際は特に慎重になり、経営者の偏向という内在的なリスクがあるため、職業的専門家としての懐疑心を行使する必要があるかもしれない。

## 理解可能性

198. 理解可能な規準により、通常、想定利用者が要点を容易に識別し、それらが利用者の意思決定に影響を与えるほど重要であるかを適切に推測できるような主題情報が得られる。要点が効果的にまとめられ、それらが見分けやすいよう、主題情報が明快にレイアウトされ、表示されていればなお良い。
199. 理解可能な規準により、理想的には、EER報告書は理路整然として、把握しやすく、明快かつ論理的になる。

拡張された外部報告（EER）に対する保証業務への国際保証業務基準3000（ISAE 3000）（改訂）の適用に関する  
規範性のないガイダンス

200. 規準は、十分に目的適合性があることと、理解可能であることとのバランスをとる必要があるかもしれない。例えば、規準は、主題情報が、想定利用者による意思決定を支援するうえで十分に詳細な水準にある（目的適合性）と同時に、利用者が理解可能なように十分に簡潔である（理解可能性）ことを要求するかもしれない。

#### 規準とその情報源を開発するプロセスを検討する。

規準がどのように開発されるかを検討する。

201. 規準がどのように開発されるかは、それらが確立された規準であるか企業が開発した規準であるかに関わらず、業務実施者がその適合性を判断するために実施する作業に影響を与える可能性がある。規準の適合性を判断するために業務実施者が実施しようとしている作業の性質と範囲を検討する際に、業務実施者が、一定の基準の設定者又は企業が経たプロセス、例えば、そのプロセスがEER報告書の目的といった問題をどの程度扱っているか、プロセスは透明か、ステークホルダーとの「目的を持った対話」が伴っているかなどを検討することが有用かもしれない。

#### 確立された規準

202. 確立された規準が適合していない可能性を示す兆候が存在する場合、業務実施者は、規準が適合していると推定することはできず、それらの兆候の影響を考慮して、規準が適合しているかどうかを検討するためにさらなる作業を実施する必要があるかもしれない。

#### 設例

医療規制当局は、全ての病院に対して毎年パフォーマンスを報告することを義務付けている。透明性ある正当な手続を経て規制当局が開発した規準は、その時点で施行されている医療規制の要求事項を満たすことを目的としている。それらの規準には、各病院による複数の指標の報告に関する規準並びに「決して起こってはならない事象」及び病院の改善計画に関する定性的説明が含まれている。ただし、「決して起こってはならない事象」の定義は曖昧であり、指標の1つに関する規準は次のようになっている。「入院治療から退院後7日以内に適切な治療を受けた経過観察・追加治療プログラムに登録している患者の割合」

規制当局は透明性ある正当な手続を経ているが、現状では規準には適合していない。例えば、「決して起こってはならない事象」の定義を明確にする必要があり、当該指標の規準は、「適切」が意味するもの、「治療」とは何か、7日は日数で測定されるのか、24時間で測定されるのか、「退院」のトリガーは何か、「入院治療」とは何かを指定していない。また、その指標が当年の報告に含まれる、又は除外される期限（すなわち、その情報が報告期間に含まれるかどうかを決定するのは退院日か、又は経過観察来院日か）も指定していない。



203. 一般的に使用される一部のEER一定の基準に含まれる規準は、透明性ある正当な手続を経て、専門家団体として認知されているグローバル組織が公表しており、これらのEER一定の基準によって指定される規準は、ほとんどの場合、想定利用者の情報ニーズに対し目的適合性を有している。
204. しかしながら、場合によっては、規準を作成するためのそのような組織のプロセスは完全に開発されていないか、かかるプロセスによって、それ自体では適合する規準を構成するのに十分なほど詳細に表現されていない抽象的な原則を含む、時に法令等によって規定される、EER一定の基

拡張された外部報告（EER）に対する保証業務への国際保証業務基準3000（ISAE 3000）（改訂）の適用に関する  
規範性のないガイダンス

準が生じる可能性がある。詳細さの欠如の程度に応じて、作成者は、EER情報の開示を通じて、  
規準の様々な側面（例えば、一定の基準における選択肢からどのようなエネルギー指標が選択さ  
れたか）を伝達してもよい。しかしながら、一定の基準が十分な詳細さを欠いている場合は、そ  
の一定の規準それ自体が適合していないことを示している可能性がある。その結果、確立された  
規準が透明性ある正当な手続を経て公表された場合でも、企業は、自らが開発した追加の規準  
（又は別の一定の基準から選択された追加の規準）を必要とする場合がある。

企業が開発した規準と複数の一定の基準から選択された規準

規準を開発又は選択する企業内プロセスを検討する。

205. 企業が独自の規準を開発する、又は利用可能な複数の一定の基準から規準を選択する場合、作成  
者は、自らが利用する規準について判断するプロセスを適用する。規準を開発又は選択するた  
めのそのようなプロセスは、企業の情報システムの一部である（第6章、第237項参照）。
206. 企業が、ある一定の規準を補完するために、別の一定の規準を選択した、又は独自の規準を開  
発した場合、その企業のプロセスにおいて、一定の基準の抽象的な原則がどのように適用されたか  
を考慮すると業務実施者にとって役立つことがある。
207. 企業が、複数の一定の基準の遵守を主張するが、それらの一定の基準の要求事項に不整合又は矛  
盾がある場合、それらの異なる一定の基準の要求事項を全て適切に適用することはできない。不  
整合がいずれかの一定の基準の誤用につながる場合、虚偽表示が発生する。そのような場合、業  
務実施者は、そのような虚偽表示の重要性と、業務実施者の保証の結論への影響を検討する必要  
がある（第9章参照）。

EER保証業務の対象範囲内の主題情報がEER報告書全体でない場合の考慮事項

208. 企業が開発した規準を検討する際、業務実施者は、保証業務の提案された範囲内の主題情報につ  
いて企業が開発した規準だけでなく、業務範囲内ではないがEER報告書に含まれる情報の他の部  
分の作成に利用した規準の理解も必要になることがある（第278項参照）。より狭い範囲のEER保  
証業務では、業務実施者の考慮事項は、通常、EER報告書に含まれる全ての情報に対し適合する  
規準があるかどうか注目するのではなく、そのより狭い範囲に含まれていないが含まれるべき  
であった事項を識別することである。
209. そうすることで、業務実施者は以下のような問題を検討できるようになる。
  - (a) EER保証業務範囲内において主題情報からEER情報の目的適合性を有する部分が欠落してい  
る可能性があるかどうか、及びそのような欠落によって業務の合理的な目的に疑問を呈す  
るかかどうか。
  - (b) 主題情報が作成者自身の意思決定プロセスで利用されるかどうか、及びどのように利用さ  
れるか。
    - (i) 企業の意思決定に関連する情報が利害関係者にとって重要である場合、企業がその情  
報を自らの意思決定に利用すると予想することは合理的かもしれない。
    - (ii) 企業が意思決定においてその情報を利用している場合、利用者がその情報に関心を持  
つ可能性があるかと予想することは合理的かもしれない。
    - (iii) その情報が企業自体の意思決定に利用されない場合、なぜその情報が報告されている  
のか、及びEER保証業務の対象となりやすいEER報告書の部分のみ、又は企業が有利に  
映るEER報告書の部分のみを主題情報として選択するといった偏向があったかについ  
て疑問が生じる可能性がある。



前提条件が満たされないことを示す兆候

210. 業務の受嘱又は更新後に独自の規準を開発する企業のプロセスを検討した場合、例えば、当該特定の業務のために規準が開発されている途中である場合など、作成者が主題情報に対して合理的な基礎を有していないことを示す事項が明らかになる場合がある。そのような状況では、ISAE 3000の42項及び第43項の要求事項が適用される場合がある（第3章参照）。

**時間の経過に伴う規準の変更を検討する。**

211. 規準の適合性は、必ずしもその成熟度又はそれを適用した企業の経験に関連しているわけではない。EER報告書を作成した最初の数年間は、企業は、EER情報を作成するプロセスを開発及び改善している途中であり、企業が開発する規準（おそらくEER一定の基準を補完する目的の規準）は、報告期間ごとに変化又は発展していく可能性がある。これに関係なく、業務実施者は、EER情報がEER保証業務の対象となる都度、規準が適合しているかどうかを判断するために職業的専門家としての判断を行使する。
212. 年ごとに規準及び測定方法が変わることは、EER情報を作成する企業内プロセスが発展の途中であり、経営陣が報告を改善するために革新している最中である場合、かなり一般的である。かかる変更に対し合理的な基礎があり、EER報告書で十分に開示及び説明がなされている場合は、かかる規準はやはり理解可能で、かつ信頼できる場合がある。企業の報告がより確立されている場合、規準を変更する理由はより強いものでなければならず、説明はより詳細である必要があるだろう。

設例

ある企業は、衛生に関する地域社会の研修プログラムが行き渡った人数について報告する。報告の初年度に、企業は、以下の規準に基づいて、行き渡った人数を推定した。(i)研修プログラムに登録した参加者の数（登録フォームに記録されている）に(ii)最新の国勢調査データに基づく平均的な家族の人数を乗じた。同社は、作成の基礎及び推定に含まれる不確実性を開示した。

情報記録プロセスの開発に伴い、参加者に以下を尋ねる質問を登録フォームに追加した。(i)参加者又は参加者と同居している家族が以前に研修プログラム又は同様のプログラムに参加したことがあるか、(ii)何人と一緒に暮らしているか、また、研修プログラムで学んだ内容をそのうち何人と積極的に話し合ったか。企業は、また、参加及びプログラムの完了を記録するための登録システムを実施した。

初回の報告に使用された規準はその時点では適合していると判断され、保証のための他の前提条件も満たされていると判断されたが、追加情報により、企業は規準を更新して次のことを行うことが可能となった。(i)以前に参加したことがある参加者を二重カウントしない。(ii)プログラムに登録しているが完了していない人を含めず、プログラム全体に参加した人だけを数える。(iii)行き届いた人数について最新で不確実性の少ない見積もりを取得する。

適用された追加情報は、企業が利用する測定方法を改善した。このような場合、測定改善が報告された情報に差異が生まれた要因であることを利用者が理解できるように、測定基礎の変更を開示することが期待される場合がある。



213. 作成者が確立された規準を含むEER一定の基準を使用していて、それらの規準を変更又は調整することを選択した結果、企業のセクターで一般に使用されている規準と異なった場合、経営者の偏向の可能性を示す兆候、及び結果として得られた主題情報が想定利用者の誤解を招くものとなるリスクの兆候であるかもしれない。

そのような場合、業務実施者は、規準の適合性を判断し、変更の合理的な基礎があるかどうか、並びに変更がEER報告書で十分に開示及び説明されているかどうかを検討する際に、職業的専門家としての懐疑心及び判断を行使する。

214. EER情報又はEER一定の基準を作成する企業内プロセスが成熟すればするほど、測定方法や関連する開示に対し企業が行った変更及び他の類似の企業が採用する一般に受け入れられている慣行からの逸脱は適切でなくなる可能性が高い。ただし、企業の状況に変更があった場合又は一般に受け入れられている慣行からの逸脱が必要となる企業の事業に固有の特性がある場合はこの限りではない。作成者は、企業が開発した規準が想定利用者の目的に適合していることについて想定利用者から確認を得ることが望ましいかもしれない。
215. 規準は、比較可能性を保つ目的で、ある報告期間から次の報告期間にかけて整合している場合に、目的適合性を有しているといえるかもしれない。規準が変更された場合、変更の年に、変更の理由の説明とともに当該変更が開示されることが期待される場合がある。変更の影響に関する情報、例えば比較情報の再記（可能な場合）も、変更の生じた年に期待される場合がある。ただし、長期的に目的適合性を向上させるために、一時的に比較可能性を減少させることが適切となる場合がある。第212項の例も参照。

#### 規準が利用可能になるかどうかを検討する

216. 想定利用者が、主題がどのように測定又は評価されたかを理解できるように、規準を利用できるようにする必要がある。抽象的な原則のみを有するEER一定の基準の場合、抽象的な原則を遵守できる方法は多数あるため、想定利用者が自身のニーズが満たされているかどうかを検討できない、又は、一定の規準と企業が開発した規準の両方にアクセスすることなくして報告された情報に基づいて意思決定を下すことができない可能性が高い。
217. ISAE 3000のA51項及びA52項は、規準を利用可能にする方法を説明している。業務実施者は、例えば規準が想定利用者に対して十分に詳細かつ明瞭に開示されるかを含め、規準が公に利用可能になるか、又は明瞭な方法で利用可能になるかどうかを検討することがある。
218. 企業が開発した規準は、他の規準と同じように、想定利用者にとって利用可能である必要がある。そのような規準を開発するためのプロセスを開示する一般的な要求事項はないが、一部の一定の基準では、少なくともプロセスの一部について、そのような開示を要求している場合がある。例えば、グローバル・レポーティング・イニシアティブ（GRI）一定の基準では、ステークホルダーとの「目的を持った対話」（エンゲージメント）のプロセスに関する開示が必要である。一定の基準がそれを要求としない場合でも、業務実施者は、報告トピックを識別するプロセスを含む、企業が開発した規準のプロセスの詳細を開示するように作成者に促すことが適切であると考えられる（第4章）。
219. 規準は、例えば、確立された公に利用可能なEER一定の基準が利用されている場合、EER報告書の外部で利用可能となる場合がある。企業が開発した規準の場合、企業は、規準と報告方針をEER報告書で公表するか、EER報告書で（特定の日付で）言及されるウェブサイトで公開するかを選択できる。
220. 想定利用者が一般的な手段に精通しているほど、それらの手段の詳細な説明を提供する必要性が減る可能性がある。想定利用者は「一般的な意味解釈」によってそれらを知っている可能性があるためである。

設例

作成者は、温室効果ガスプロトコルに従って測定された温室効果ガス排出量を、その測定方法をEER報告書にて開示しなくとも想定利用者は理解していると想定できる。温室効果ガスプロトコルに定められた規準には適切に測定に関する情報が含まれており、温室効果ガスプロトコルは公に利用可能だからである。

作成者がそのように仮定する場合、作成者は、温室効果ガスプロトコルに定められた、その状況に関連するあらゆる規準を適用していることが期待される。

### 規準が適切でないか利用できない場合の結果

221. 業務が受嘱された後、適用される規準の一部又は全部が不適切であるか又は適用できないことが判明した場合、業務実施者は、ISAE 3000第42項の要求事項に従わなければならないが、これは受嘱のあらゆる前提条件に適用される。そのような状況において、業務実施者は法令等により業務を中止することを許可されてはいないが、規準が不適切であるか又は適用できない場合、業務実施者はISAE 3000第43項によって以下の事項を要求される。

- 状況に応じて、限定付結論の表明、否定的結論の表明又は結論の不表明を選択する（規準が不適切な場合）。
- 保証報告書に規準を記載する必要がある場合がある（規準が適切ではあるが、作成者が規準を利用可能にすることを望まない場合）-第12章の第412項も参照。

## 第6章：主題情報の作成に利用されたプロセス又は主題情報の作成を対象とする内部統制の考慮

### 本章のガイダンスで扱う事項

222. 本章では業務実施者に、主題情報の作成に利用されたプロセスを考慮する際又は業務に関連する主題情報の作成を対象とする内部統制を理解する際のガイダンスを提供する。本ガイダンスは、主題情報の作成に利用される企業のプロセス及び関連する統制が開発中である場合、あるいはそのプロセスに外部情報源からのデータ又は情報の入手が伴う場合に特に重要となる。
223. ISAE 3000により、業務実施者は以下の事項を要求される。
- (a) 限定的保証業務において、企業のEER情報作成プロセスを考慮すること（ISAE 3000第47L項参照）。
  - (b) 合理的保証業務において、業務に関連する主題情報の作成を対象とする内部統制（業務に関連する統制のデザインの評価及びそれらの統制が適用されていたか否かの判断を含む）に対する理解を得ること（ISAE 3000第47R項参照）。
224. 第3章で考察したとおり、企業のEER情報作成プロセスの性質は、作成者が当該情報を合理的な基礎に基づき作成しているかを判断する際に重要な考慮事項となる場合がある。業務を計画し実施するに当たり、業務の受嘱後に保証業務の1つ以上の前提条件が満たされていないことが判明した場合、業務実施者は更に、ISAE 3000第42項により、対応することが求められる。業務実施者は、ISAE 3000第47L項又は第47R項の要求事項を履行する際、作成者には主題情報に関する合理的な基礎がないという可能性を示す追加情報の存在に気づく場合がある。
225. 本章のガイダンスは、ISAE 3000第47L項又は第47R項及び第42項～第43項の適用に対応すると同時に、業務実施者が、前提条件が満たされているか否かを判断する際に有用となると考えられる（第3章）。

### 本章のガイダンスが業務実施者にとって有用となる状況

226. EER情報を報告する企業は、こうした報告がより確立された正式なものとなるに従って、通常、その報告を支援するための内部統制システムを段階的に変更する。企業のEER情報作成プロセスは、企業の内部統制システムの情報システムと伝達の構成要素の一部となっている。
227. EER報告が企業に確立されていくにしたがって、EER情報の作成に関連する企業のプロセスを、特定の統制活動及びより強力な統治・監督の対象とする、あるいはより正式に企業のリスク評価プロセス及び内部統制システムの監視プロセスに組み込む変革が進められていく可能性がある。このような発展は、同時進行で進められることが多い。
228. 企業は、そのEER情報を作成する際、外部の個人又は組織（「外部情報源」）から入手した情報を利用する場合がある。企業が、そのような情報の記録、照合及び報告に係る独自のプロセス及び統制を適用し運用することが可能である場合もあればそうでない場合もある。
229. 企業は、EER情報を記録、処理及び報告するために、新しい、あるいは開発中の技術を利用する場合がある。例えば、企業は、ドローン技術を利用して遠隔地又は広域地で情報を記録したり、日常的な取引や事象について自動処理機能を利用したりすることがある。企業は、多様な伝達手段により、利用者の要求に応じてアクセス可能な様々な形式でEER情報を報告する場合もある。

拡張された外部報告（EER）に対する保証業務への国際保証業務基準3000（ISAE 3000）（改訂）の適用に関する規範性のないガイダンス

230. 第226項～第229項で考察された要因はいずれも、保証業務の受嘱並びに業務実施者による保証手続の立案及び実施（業務が受嘱された場合）の双方に影響を及ぼす可能性がある。

### 主題情報の作成に利用された企業のプロセス又は主題情報の作成を対象とする内部統制についての理解

231. 企業の内部統制システムは、通常、相互に関連する五つの構成要素から成り立っている<sup>4</sup>。以下の図に続くガイダンスでは、「EER情報作成プロセスの統治及び監督」という表題の下、統制環境、リスク評価プロセス及び内部統制システムの監視プロセスが共に検討されている。図10内で示している項番号は、本章内の項番号と一致する。

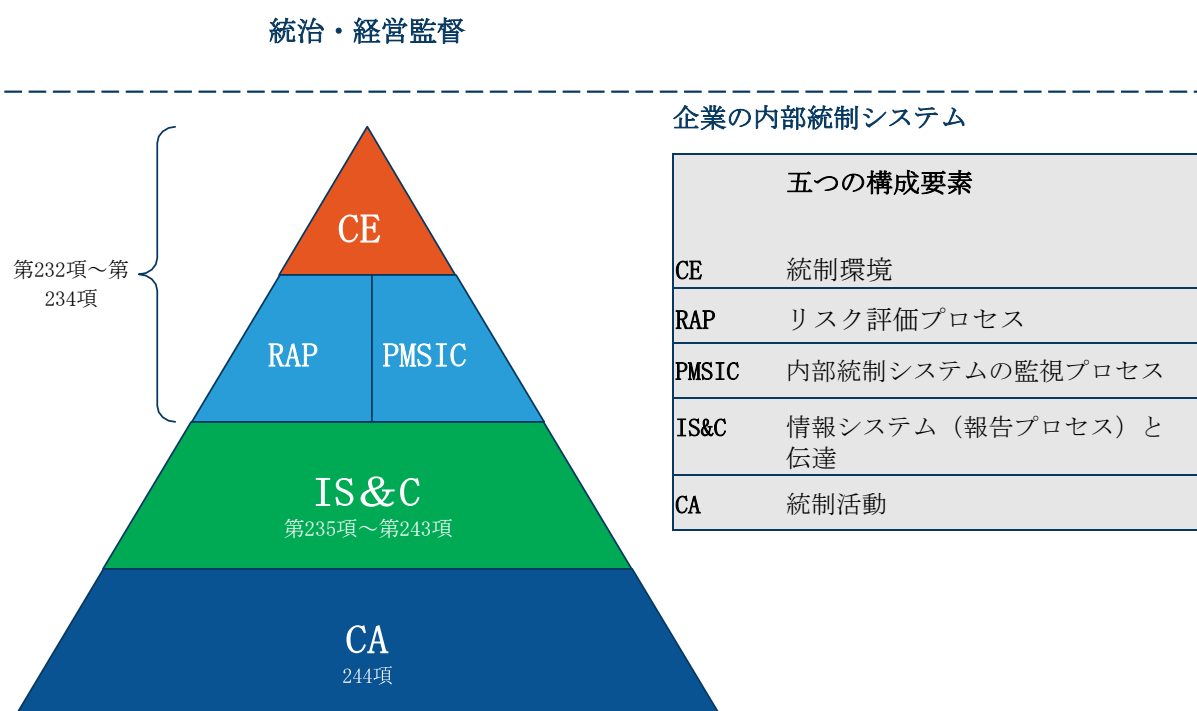


図10：内部統制システムの構成要素

### EER情報作成プロセスの統治及び監督

232. ISAE 3000は、主題情報作成プロセスの統治及び監督について具体的な対応を示している訳ではないが、EER情報の作成に関して企業が実施している統治及び監督の仕組みを考慮することは業務実施者にとって有用であると考えられる。EER情報の管理及び報告に関する企業の統治の仕組みは、財務実績の管理及び報告に関する統治の仕組みほどには発展していないか、または業務の中に「組み込まれていない」可能性があり、これは業務実施者が自己の結論を裏付けるために必要な証拠を入手することができるかどうかと同様に、作成者がEER情報に関する合理的な基礎を得ているかどうか、ということに影響を及ぼす可能性がある。

<sup>4</sup> ISA 315（2019年改訂）、「重要な虚偽表示リスクの識別と評価」第12項（m）に基づく。



拡張された外部報告（EER）に対する保証業務への国際保証業務基準3000（ISAE 3000）（改訂）の適用に関する規範性のないガイダンス

233. 企業のリスク評価プロセス及び内部統制システムの監視プロセスを含め、統治及び監督の仕組みがどの程度正式なものとして確立しているかは、企業の規模や複雑さ並びにEERの主題と規準の性質や複雑さによって異なる可能性がある。
234. 企業の統治及び監督を考える場合、業務実施者が考慮する事項には以下が含まれると考えられる。

業務実施者の考慮事項

- (a) 企業の事業上の意思決定に際して利用されるEER事項の管理及び報告において、高品質で倫理的な実務を奨励するために適切な「経営者の姿勢」を示す統治責任者又は上級経営者（いずれか適切な者）の存在。
- (b) EER情報の承認（適切な場合）を含むEER情報の作成プロセスの全体にわたって適切な段階での統治責任者及び上級経営者の関与。
- (c) EER情報作成の監視責任を有する統治責任者のサブグループ（監査委員会など）の設置（大規模な企業の場合）。
- (d) 統治責任者又は上級経営者（のいずれか適切な者）が下した、取締役会議事録等の文書に記録された重要な決定。
- (e) EER情報作成プロセスに係る権限と責任の割り当て及びそのような責任に見合った説明責任の実施。
- (f) EER情報の作成に利用されたプロセスに関連するリスクを識別・評価し、これに対処するために実施されるプロセス。
- (g) EER情報の作成又は内部統制システムを監視するために実施されるプロセス。これには、統制活動の有効性の監視及び不備を識別し改善するプロセスが含まれる。

情報システムと伝達

235. 情報システムと伝達の構成要素（本項で考察）の精巧さの度合い及び内部統制システムの統制活動の構成要素（第244項参照）についても、企業の規模や複雑さ、又は、主題と規準の性質や複雑さによって、異なる可能性がある。
236. ISAE 3000のA39項には、「主題情報に重要な虚偽表示がないという合理的な基礎を[作成者]が得るために、広範囲な内部統制を伴った正式なプロセスが必要となる場合がある」と記載されている。一方で、状況によっては、広範囲な内部統制が必要とされない場合もある。
237. 第226項に記載されているとおり、主題情報の作成を目的とした企業のEERプロセスは、企業の情報システムの一部となっている。業務実施者がEER保証業務を実施するに際して考慮する可能性のある情報システムと伝達の構成要素に係る方針、プロセス及び資源の例には以下が含まれる。第235項～第236項で考察されているとおり、一部の企業では、作成者が主題情報に対する合理的な基礎を得るために、広範囲な内部統制を伴った正式なプロセスが必要になる場合がある。業務実施者は、内部統制システムの整備水準が業務状況にふさわしいものであるか否かを結論付ける際に、企業の規模や複雑さをはじめとする業務状況を検討しなければならない場合がある。第3章には、前提条件が満たされているか否かを判断するに際してのガイダンスがより詳細に示されている。これらの考慮事項は、業務状況において適切と考えられるあらゆる側面を一覧として網羅することを意図したものではない。



業務実施者の考慮事項

- (a) EER情報で扱われる、報告トピックを特定する企業のプロセス（該当する場合）を含む、規準の選定又は開発プロセス（第4章参照）。
- (b) 報告トピックの測定又は評価（報告トピックの表示及び開示を含む）のための規準の選定又は開発プロセス。そして、開示が適切かつ網羅的であるか否か、更に、必要に応じて、その開示に、前回の報告期間以降の規準の変更が含まれているか否か、ということのレビューに係る規準の選定又は開発プロセス。
- (c) 報告トピックに関する定性的情報を含むデータ及び情報を取得、記録、処理、修正し、EER情報に含めるためのプロセス。そのようなプロセスには、レビュー担当者がデータと情報の正確性と網羅性についてチェックを行い、レビューが実施されたという証拠としてそれらを承認する内部検証プロセスが含まれる場合がある。
- (d) 外部情報源から入手したデータ及び情報を選定、入手、レビュー、そして監視するプロセス。
- (e) 報告トピックに関連する主題情報の作成を支援するための記録と情報源となる文書。これらは、業務実施者が証拠として利用できるように、万全の状態で作成され、利用可能な状態となっていること。
- (f) 上記事項を支援するために企業がどのようにITを利用しているか。

238. 企業の情報システムと伝達においては、データ及び情報を収集又は処理するために、しばしばITが利用される。企業は、複雑なITアプリケーション、簡便なスプレッドシートや紙媒体による記録又はこれらの組み合わせを使用する場合がある。EER情報作成のために作成者が使用しているツールを識別することは、業務実施者が、ISAE 3000第47L項で要求されるEER情報の作成プロセスの検討の際、又はISAE 3000第47R項で要求される理解の取得の際に重要な役割を果たすと考えられる。企業が複雑なITシステムを使用する場合、業務実施者は、IT専門家（業務実施者の利用する専門家）による作業を利用するか否かを検討しなければならない可能性がある。業務実施者の利用する専門家に関するより詳細なガイダンスについては、第1章を参照。

企業のEER情報作成プロセスが開発中である場合の考慮事項

239. 極めて精巧なプロセス又は充実した内部統制システムを備えていることが、保証業務の前提条件というわけではないが、企業のEER情報作成プロセスは、主題情報に関する合理的な基礎を作成者に提供できるものでなければならない。業務状況が複雑ではない場合、そのプロセスを対象とする統制は略式なもの又は比較的簡易なものである可能性がある。主題の複雑さが増すほど、主題情報の作成プロセス及び関連する統制も複雑にならざるを得ない場合がある。簡易的な統制と不適切な統制は別物である。企業とその主題、並びにその測定又は評価が複雑でなければ、簡易的な統制で十分な場合がある。

240. 企業がEER報告に関する経験を積むにしたがって、企業の内部統制システムはより精巧なものとなり、EER情報の記録、処理及び報告に新しい技術が利用される可能性がある。第8章で更に説明するとおり、情報を記録し報告する方法は変更される可能性があるが、特定の業務状況において、企業のEER情報作成プロセス及び主題情報に係る合理的な基礎を提供するために必要な関連する統制の目的が変わることはない。

#### EER報告プロセスにより外部情報源からデータ又は情報を入手する際の考慮事項

241. 企業が外部情報源から入手した情報を利用してEER情報を作成する場合、業務実施者による特別な考慮が適切な場合がある。外部情報源からの情報の例として、顧客満足度の独自調査結果、外部情報源によって開発され企業が気候関連リスクを評価するために利用する気候シナリオ分析ツール又は公表されている換算係数、指数及びベンチマーク情報の利用が挙げられる。
242. 業務実施者にとって重要な検討事項には、外部情報の情報源及び、保証水準によっては、その外部情報源から入手した情報に係るプロセス又は統制が含まれる可能性がある。外部情報源が企業に代わって情報を入手する場合、一例として、企業が、その情報源並びに情報の収集及び処理方法にアクセスする契約上の権利を有することが考えられる。このほか、企業が、外部情報源に提供した情報及び外部情報源から返却された情報を監視する独自のプロセス及び統制を実施することも考えられる。
243. 企業が別の種類の外部情報源からの情報、例えば、比較評価目的で使用される業界データ又は主題情報の計算や評価に利用される指数や係数を利用する場合、企業は、その情報源の評判、その情報源から得た情報の信頼性、同様の情報について別の情報源が存在するか否か、そしてそのような別の利用可能な情報源からの情報との整合性がとれているか否かを検討する独自のプロセス及び統制を実施する可能性がある。外部情報源については第8章で更に検討する。

#### 統制活動

244. 業務実施者が合理的保証業務を実施するに当たり、検討し得る統制活動の構成単位となる統制の種類には、例として以下の事項が挙げられる。

業務実施者の考慮事項

- (a) EER情報作成プロセスに関与する個人間で、企業の規模に適した範囲で職務の分離を要求する統制。例として、情報の作成者と情報のレビュー担当者の分離が挙げられる。
- (b) 業務実施者が証拠として使用するデータ、情報又は文書の根拠となる情報源に、作成者が不適切な変更を加えることを防止する統制
- (c) 取引、発生事由及び事象を識別し、それらを網羅的、正確かつ適時に記録し、適切に分類するための統制（第7章のアサーションの利用に関するガイダンスも参照）
- (d) 測定機器の保守管理（測定装置が調整されており、不正な変更ができないことの確認等）に係る統制
- (e) 関連するITシステムが十分な安全性、堅牢性及び信頼性を備え適切な保守管理を受けることを（例えば、物理的及び論理的なアクセスを制限することにより）支援するIT統制。データのバックアップ及び災害復旧に係る統制
- (f) 測定又は評価の基礎及びその他の報告方針の策定プロセス又は適用プロセスで発生しうる経営者の偏向の可能性に対応する統制

統制活動に関する考慮事項の詳細例については、付録3限定的及び合理的保証—EER設例表を参照。

### 企業の規模、複雑さ及び性質の考慮

245. 企業の内部統制システムについて、どの程度、正式なものが求められるかは、企業の規模と複雑さに大きく左右されると考えられる。小規模かつ複雑ではない企業では、作成者が主題情報の合理的な基礎を確立する責任を果たすために、正式に文書化された方針又は手続を必要としない場合がある。ただし、多国籍企業等の大企業又は複雑性の高い企業では、この責任を果たすために、より詳細で形式化されたEER報告プロセス及び関連する統制が必要となると考えられる。
246. 企業の内部統制システムにおける企業のプロセス、統制及び記録の性質は、企業の規模と複雑さによって異なる可能性がある。

設例

従業員の多様性について報告する場合、従業員数25名の小企業では、このデータを1名のスタッフが管理する簡便なスプレッドシートに記録して保存することが妥当であると考えられる。ただし、世界中に20,000名の従業員を抱える大企業の場合、正確かつ網羅的なデータを収集、照合、保存し、作成者が従業員の多様性に関する情報の合理的な基礎を得ることを目的とし、しかるべきITシステムのサポートを受けた人事チームの管理による、極めて高度なプロセスが必要となると考えられる。



### 限定的保証及び合理的保証

247. 限定的保証業務では、業務実施者は主題情報の作成のために利用されたプロセスを考慮する必要

拡張された外部報告（EER）に対する保証業務への国際保証業務基準3000（ISAE 3000）（改訂）の適用に関する  
規範性のないガイダンス

がある。業務実施者が考慮対象とする性質と範囲は、EER保証業務の複雑さ及び主題の性質と複雑さに左右される場合がある。比較的単純で、小規模な業務の場合、重要な虚偽表示が発生する箇所の識別には、質問だけで十分な場合がある。企業及び主題の複雑さが増すに従い、例えば、企業の主題情報の作成プロセスに関与する人員と共に業務実施者の理解度を確認するためにウォークスルーを実行する等、主題情報作成プロセスを理解するためのより広範な手続が必要になる可能性がある。

248. 合理的保証業務では、業務実施者は、関連する統制のデザイン及びそれら統制が適用されたのか否かを評価する必要がある。すなわち、業務実施者は、関連事項を識別し、統制のデザインが適切か否か、その統制がデザインどおりに適用されているか否かを評価するための証拠を入手する手続を立案し実施する必要がある。
249. 企業の主題情報の作成プロセス及びその作成を対象とする内部統制に関連する考慮事項の例については、付録3の「限定的及び合理的保証—EER設例表」を参照。

## 第7章：アサーションの利用

### 本章のガイダンスで扱う事項

250. 本章では、アサーションとは何か、業務実施者が以下の事項を目的としたツールとしてアサーションをどのように利用できるかに関するガイダンスを提供する。

- (a) 主題情報において発生し得る様々な種類の潜在的な虚偽表示の考慮。
- (b) 主題情報が規準に従って作成されているか否か、又は主題情報に虚偽表示が含まれているか否かについての証拠を入手する際の業務実施者への支援。

251. ISAE 3000はアサーションを利用することを求めてはいないが、アサーションは、業務実施者が、発生しうる虚偽表示の潜在的な種類を考慮し得る一つの方法となっている。手続の例については、付録3の「限定的及び合理的保証—EER設例表」を参照。

### 本章のガイダンスが業務実施者にとって有用となる状況

252. EER保証業務では、主題の測定又は評価に使用される規準は、以下のいずれかの事項により要求される特徴とは異なる主題情報の特徴を必要とする場合がある。

- (a) 財務諸表を作成するために適用される財務報告フレームワーク。
- (b) 温室効果ガス排出量の測定に使用される規準

その結果、IAASB国際監査基準（ISA）及びISAE 3410「温室効果ガス報告に対する保証業務」に記載されているようなアサーションが、EERの主題情報に適用されるか否か、又は業務実施者がEER保証業務で利用できるアサーションが異なるものであるか否かについて、疑問が生じる可能性がある。

### アサーションの利用

#### アサーションの意味

253. 本ガイダンスでは、「アサーション」という用語は、一部のIAASB基準におけるアサーションの定義と整合的に用いられている。アサーションは、ISAE 3000第56項～第60項に従って作成者から入手できる「書面による陳述」とは概念的に別物である。

アサーションは、企業が明示的か否かにかかわらず、主題情報において具体的に提示するものであり、業務実施者が発生しうる様々な潜在的な虚偽表示の種類を考慮する際に利用する。<sup>5</sup>

254. アサーションが利用される場合、以下の状況で利用される可能性がある。

- (a) 業務の計画及び実施。限定的保証業務の場合、ISAE 3000第46L項に従って重要な虚偽表示が発生し得る領域を識別し、合理的保証業務の場合、ISAE 3000第46R項に従って重要な虚偽表示のリスクを識別し評価することが含まれる。
- (b) 識別されたリスク領域に対応する手続（限定的保証業務の場合）又は評価されたリスクに対応する手続の立案及び実施（合理的保証業務の場合）。

<sup>5</sup> この定義は、ISAE 3410第14項(b)の定義から採用したものである。

(c) 虚偽表示が重要なものか否かの考慮。

255. ISAE 3000では、業務実施者はアサーションを利用する必要はないが、合理的保証業務及び限定的保証業務の両方で発生し得る様々な種類の潜在的な虚偽表示（第258項を参照）を考慮するに当たり、業務実施者がアサーションの利用を有用と考える可能性がある。その場合、業務実施者は、他のIAASB基準で利用されているアサーションの考慮から始めることができる。
256. 以下の表は、ISA 315（2019年改訂）及びISAE 3410に含まれるアサーションの区分を示している。取引種類やその他の事象及び条件に係るISA 315（2019年改訂）のアサーションは「一定期間」について表示されており、勘定残高に係るアサーションは「一定時点」について表示されている。ISAE 3410のアサーションはいずれも、「一定期間」において発生する温室効果ガス排出に関連している。
257. 規準に従って主題のどの側面を測定又は評価することが求められるか、詳細なレベルでアサーションを考慮することが、業務実施者にとって有用となる可能性がある。

表1-IAASB基準のアサーション

ISA 315（期 間）	ISAE 3410	ISA 315（一定時 点）
発生	発生	実在性
	責任	権利と義務
カットオフ	カットオフ	
網羅性	網羅性	網羅性
正確性	正確性	正確性、評価及び配分
分類	分類	分類
表示及び開示	表示及び開示（整合性を含	表示及び開示



設例

企業Aは、その主題情報において以下を主張している。

スコープ1及びスコープ2の温室効果ガス排出量の増加は、本年度第1四半期にヨーロッパで新たに生産工場を買収したことによるものである。当社の全事業において、生産単位当たりのGHG排出量は、経営者による監督機能の改善により、前年度から大幅に減少した。

当該企業は、GHG排出量が増加していること、その年に新たに生産工場を買収したこと及び新工場の買収が排出量の増加の理由であることを明確に主張している。企業は更に、経営者による措置により、全拠点で生産単位当たりのGHG排出量が減少したことを明確に主張している。

企業は、特に以下の事項を黙示的に主張している。

- 報告されているGHG排出が実際に生じた。
- 報告されたGHGは、企業の規定の組織境界内にある施設によって排出されたものである（すなわち、企業は排出されたGHGに対して責任を負っている）。
- GHG排出量に関する報告は、適切な換算係数を使用してCO<sub>2</sub>相当量に換算されていることを含め、正確である。
- GHG排出量は、排出された一定の期間（カットオフ）についての報告である。
- 組織境界内で排出された全てのGHGが測定され報告されている（すなわち、網羅的である）。
- GHGは、その発生源に応じて、スコープ1又は2の排出量として適切に分類されている（分類）。
- GHG排出量は適切に表示及び開示されており、報告は前年度と整合した基準で作成されている。

手続の立案に際しての潜在的な虚偽表示の種類の特徴

潜在的な虚偽表示の種類と原因

258. アサーションにより、業務実施者は発生しうる様々な潜在的な虚偽表示の種類を考慮できる。虚偽表示は、何らかの方法で規準を誤って利用すること、例えば人為的ミス、プロセスの欠陥、経営者の偏向又は不正の結果として発生する。発生しうる虚偽表示の例として以下が挙げられる。

- (a) 虚偽の主張を含む情報（「実在性」、「発生」又は「責任」のアサーション。例えば、企業が報告した地域社会への投資や環境浄化が実際にはなされなかったか、又は他者によってなされたにもかかわらず、企業自体が実施したと虚偽の「責任」を主張すること）
- (b) 誤った期間で記録された情報（「カットオフ」のアサーション。例えば、企業のある期間における水使用量が実際に使用された期間の前又は後の期間に記録されること）
- (c) 不正確な情報（「正確性」のアサーション。例えば、測定値を記録する際に、不適切に校正された測定機器の使用、転記誤り若しくはその他の誤り又は不適切な換算係数の使用（例えば、企業が石炭及び石油火力施設を保有しているにもかかわらず、原子力エネルギーのCO<sub>2</sub>換算係数を使用する等）によって引き起こされる）

- (d) 情報の省略（「網羅性」のアサーション-例えば、ある会社が3つの鉱山の土地再生プログラムについては報告するが、重大な劣化が発生しているにも関わらず、土地再生を計画していない2つの鉱山に関しては言及しない）
  - (e) 誤って分類された情報（「分類」のアサーション。例えば、企業が（主に女性の）短期契約者を常勤正社員として分類した結果、常勤の労働力における性別の割合について誤った報告がなされる。）
  - (f) 情報の誤解を招く表現又は不明確な表現（「表示及び開示」のアサーション。例えば、作成者が、大きなフォント、太字又は明るい色のテキストや画像、その他の方法を使用して提示内容を強調し、「好ましい」情報を過度に目立たせるが、「好ましくない」情報は、小さいフォントや淡色のフォント、短いテキスト等によりあまり目立たないように提示する。）
  - (g) 業績のプラス面に焦点をあて、マイナス面を省略するといった情報の偏向（「表示及び開示」のアサーション）
259. 業務実施者が主題情報に対して計画された手続を実施する際に虚偽表示を識別した場合、業務実施者はその虚偽表示が重要であるか否かを判断する必要がある、それによりしかるべき措置が決定される。詳細なガイダンスについては第9章を参照。
260. 業務実施者が関連するアサーションを分類する方法は上記のものだけではない可能性がある。起こり得る虚偽表示の種類が考慮されるのであれば、業務実施者は、アサーションの分類方法を選択できることになる。例えば、規準には、求められる要件として「接続性（connectivity）」の原則が含まれる場合があるが、そのような場合、規準によって、主題間の接続性を実証する方法による主題情報の表示及び開示が求められる。業務実施者は、接続性の原則を満たす規準を適用した結果、表示及び開示に関するアサーションを「接続性」アサーションとして扱うこともできるし、表示及び開示アサーションに分類して扱うことも可能である。
261. 業務実施者がアサーションを利用しない場合、業務実施者がとり得る代替法の一つは、発生し得る潜在的な虚偽表示の種類を、以下の方法により検討することである。
- (a) 主題の各側面に関連規準を不適切に適用することから生じる主題情報の虚偽表示の性質の検討（すなわち、主題情報を作成し提示するにあたり問題が生じる可能性のある側面の検討）
  - (b) そのような潜在的な虚偽表示同士の類似点と相違点の検討
- このアプローチにより、業務実施者はあらゆる潜在的な虚偽表示を識別し分類できるため、個々の虚偽表示による影響と虚偽表示全体による影響の双方を評価できる。

## 第8章：証拠の入手

### 本章のガイダンスで扱う事項

262. 本章では、証拠の入手を目的としたISAE 3000の第48項～第49L・R項の要求事項に関するガイダンスを提供する。また、必要かつ入手可能と考えられる証拠の内容に関する業務実施者の考慮事項、手続の立案と実施並びに証拠の十分性と適切性の評価の際の考慮事項についても説明する。

### 本章のガイダンスが業務実施者にとって有用となる可能性のある状況

263. 序章で考察したとおり、EER報告の主題及びそれを測定又は評価して提示する方法は様々である。EERの主題情報には、財務情報と非財務情報の両方、そして定性的又は定量的に示された情報が含まれる場合がある。主題情報は、文章、図表、グラフ、図式、画像、埋め込み動画等、様々な形式で表示される場合がある。

264. EER報告には、企業外部の情報源から入手した情報（例として、企業のサプライチェーン内の他企業からの情報、カーボン・オフセット・レジストリー、主題を計算若しくは評価する際に使用されるCO<sub>2</sub>換算係数等の情報を提供する組織又は業界のベンチマークデータを提供する組織等の機関からの情報）が含まれる場合がある。企業はこの他、自社についての調査の実施や事業による排出水質の分析等、その活動の一部を第三者機関に外部委託する可能性がある。

265. 第6章で考察したとおり、企業のEER情報作成プロセス及び業務に関連する主題情報の作成を対象とする企業の内部統制のその他の構成要素は、特に企業が初めてEER情報の作成を開始したばかりの時には、十分に発展していない場合が多い。さらに、定性的情報に係る統制は、定量的情報に係る統制ほど厳密ではない可能性がある。

266. EER報告に限ったことではないが、例えば、企業のEER報告に関連する情報の取得及び記録にドローンや衛星画像を使用するといった革新的技術の使用が、主題の性質や場所により、更に一般的になるという状況が考えられる。

267. このような要因はいずれも、業務実施者が証拠収集手続を立案及び実施し保証の結論を裏付けるためにどれだけの証拠があれば良いかを決定するに際して課題をもたらす可能性がある。

### 十分かつ適切な証拠の入手

268. 第48項～第49L・R項では、リスクの考慮及びリスクへの対応に関する要求事項が定められており、いくつかの点で限定的保証と合理的保証とが区別されている。ISAE 3000で区別されていない場合、限定的保証と合理的保証のいずれにも同じ要求事項が適用される。付録3の「限定的及び合理的保証-EER設例表」も参照。

269. 特定の業務状況では、限定的保証と合理的保証を、2つの別個の種類の種類保証として捉えるよりも、業務実施者が得る保証水準の程度において異なる位置付けにある保証として考慮することが有用となる場合がある。限定的保証業務と合理的保証業務のいずれについても、以下の事項が当てはまる。

- (a) 入手した証拠の全体的な説得力によって、実際に得られる保証水準が決定される。
- (b) 想定利用者の主題情報に対する信頼をどの程度高められるかは、保証報告書内で伝えられる、得られた保証の水準に応じて、変化する可能性がある。

270. 限定的保証業務と合理的保証業務のいずれにおいても、業務実施者は、リスクを考慮しながら十分かつ全体的な説得力を備えた証拠を入手することを目指す。限定的保証の場合、実施される手続は、合理的保証業務に必要な手続に比べて限られているものの、有意な保証水準を得るように計画される。手続の種類は限定的保証と合理的保証で類似する場合があるが、手続の範囲は、限定的保証と合理的保証の間でも、限定的保証業務の範囲全体でも異なる可能性がある。（限定的保証業務に関連して）何が有意な保証に当たるかは、以下の範囲内で変化する。
- 想定利用者の主題情報に関する信頼を、明らかに重要でない水準以上の程度まで高める可能性が高い保証の上側（限定的保証の範囲の下限）から
  - 合理的保証の下側（限定的保証の範囲の上限）まで
271. 特定の業務状況では、実施する手続及びその実施時期と範囲は、許容可能な水準（限定的な保証業務の場合）又は許容できる低い水準（合理的な保証業務の場合）にまで業務リスクを低減させる中で得られる証拠の説得力に応じて決定される。ISAE 3000のA108項～A112項には、手続の種類、実施時期及び範囲に関するガイダンスが記載されている。そのような意思決定には、職業的専門家としての懐疑心と職業的専門家としての判断の行使が必要である（第2章参照）。
272. EER保証業務における利用可能な証拠の性質、種類及び情報源は、財務諸表監査で利用可能なものとは異なる場合がある。ただし、証拠収集手続の立案と実施における業務実施者の考慮事項は、EER情報を含むあらゆる種類の主題情報に共通していると考えられる。以下に示す考慮事項は、業務実施者が主題情報に関連する証拠の入手手続を立案及び実施する際、また入手した証拠を評価する際に役立つ場合がある。当該情報には定性的情報及び未来志向の情報が含まれるが、これらはそれぞれ第10章及び第11章で更に検討されている。
273. 実際には、証拠収集プロセスは反復的なものであり、業務の実施中に新たな情報が得られた際には、以下の考慮事項が再検討される可能性がある。

- A. リスクの考慮及びその対応に必要な証拠の考慮には、以下の事項が含まれる場合がある。
- (a) どのような方法を用いると、主題が適切に測定又は評価され得ず、またEER情報の中で適切に表示又は開示され得ないか（「虚偽表示の種類」又は「問題の発生原因」）。アサーションの利用に関しては、第7章も参照。
  - (b) 潜在的な虚偽表示の発生原因となる可能性があるもの、すなわち、その種の重要な虚偽表示のリスクを引き起こし得るものは何か。
  - (c) 企業は、EER情報内の重要な虚偽表示のリスクを、その種の虚偽表示の原因となる可能性のあるものを考慮に入れつつ、どのように管理し低減しているか。例えば、虚偽表示の原因となる可能性のあるものを考慮に入れつつ、虚偽表示を防止又は発見し修正するために、どのような統治及び監督の構造、システム、プロセス並びに統制が存在しているか。第6章では、主題情報の作成に利用されるプロセス又は主題情報の作成を対象とする内部統制を検討するためのガイダンスが提供されている。
  - (d) 企業に内部監査機能が備わっているか。その場合、主題情報に関連してどのような作業が実施され、どのような指摘事項が得られているか。これがリスクの評価にどのような影響を及ぼすか（ISAE 3000第45項(b)参照）。
  - (e) 経営者は、虚偽表示の起こり得る領域の特定やリスクの評価に影響を及ぼす可能性のある意図的な虚偽表示や法令等の不遵守に関する事実、疑い若しくは申し立てについて認識しているか。
  - (f) 特定の業務において特定の判断を下す場合、証拠にどれほどの正確さ、詳細さ及び広範さが必要か。例えば、EER情報の正確な測定又は評価が可能な場合、証拠は、EER情報が見積りによるもので不確実である場合よりも正確でなければならない可能性がある。
  - (g) 主題情報に関して必要となる証拠は、所在地が一カ所の企業に関するものか又は所在地が複数ある組織、あるいはサプライチェーン（上流、下流又はその両方）に関するものか。

274. 業務実施者は、必要となる可能性のある証拠を決定すれば、利用可能な情報源及びその情報源の特徴が証拠の説得力にどのような影響を及ぼすか、そして実施可能な保証手続の種類について検討することができる。

業務実施者の考慮事項

- B. 利用可能な証拠を決定する際の考慮事項には、以下が含まれる場合がある。
- (a) その証拠が、デジタル、書面又は口頭のいずれの形式であるか、一定時点又は一定期間についてのものか、外部情報源から入手されたものか（第277項参照）それとも社内で作成されたものか、企業の帳簿及び記録に体系的に記録されているか、統制の運用に係るものか又は本質的に重要なものか、更にどれ程信頼できるか。
  - (b) 必要となる証拠がサプライチェーン（上流、下流又はその両方）についての主題情報に関連している場合、そのことが十分かつ適切な証拠を入手する能力にどのような影響を及ぼすか。
  - (c) 証拠にはどの程度の目的適合性と信頼性が必要であり、利用可能な情報源からの証拠には必要とされる程度の目的適合性と信頼性があるか。そうでない場合、代わりとなる情報源又は実施可能な追加的な手続はあるか。

275. 特定の手続の目的によっては、業務実施者によって実施される手続の種類、実施時期及び範囲にも影響を与える可能性がある。

業務実施者の考慮事項

- C. 十分かつ適切な証拠の入手手続を立案及び実施する際の考慮事項には、以下が含まれる場合がある。
- (a) この手続によって何が達成されるか。例えば、主題情報に影響を与える事象が発生したか否か又は主題情報が網羅的であるか否かについての証拠が得られるか。手続の目的は、手続の「方向性」（例えば、手続が報告されたEER情報から別の情報源に対して実施されているのか（発生した）、それとも別の情報源から報告されたEER情報に対して実施されているのか（網羅している））に影響を与える可能性がある。
  - (b) 集計リスク及び手続実施上の重要性は、手続を立案又は実施する際の適切な考慮事項か（第279項～第287項参照）。
  - (c) 利用可能な情報源のうち、どの情報源から、どれくらいの証拠を入手する必要があるか。例えば、重要な虚偽表示のリスクが高い場合又は利用可能な各情報源が自身で提供できる証拠が十分ではない場合、業務実施者は、重要な虚偽表示のリスクが低い場合よりも多くの証拠を入手しようとするか、あるいは複数の利用可能な情報源から証拠を入手しようとする。
  - (d) 手続の種類、実施時期及び範囲はどのようなものであり、それが業務実施者の利用する専門家を含む業務チームが必要とする情報源にどのような影響を及ぼす可能性があるか（第1章参照）。

276. 証拠の収集手続を実施した後、業務実施者は証拠の量及び質、そしてその十分性と適切性を評価するに際して、職業的専門家としての判断を利用し、職業的専門家としての懐疑心を行使して、保証の結論を裏付ける。<sup>6</sup>ISAE 3000のA146項～A157項で、更に詳細なガイダンスが提供されている。

<sup>6</sup> 保証業務の国際的なフレームワーク第66項



- D. 入手した証拠の十分性と適切性を評価する際の考慮事項には、以下が含まれる場合がある。
- (a) 予定していた証拠を入手できたか。
  - (b) 想定された情報とは異なる、又は入手した他の証拠と矛盾するあるいは整合していない新情報が判明しているか。その場合、計画した手続の適切性が、新情報に照らして再評価されているか。
  - (c) 様々な情報源から入手した証拠が、偏りのない方法で検討されているか。
  - (d) 更に多くの証拠が必要か。その場合、どのような方法で入手するか。
  - (e) 職業的専門家としての難しい判断が適切に検討されており、必要に応じて難しい又は議論のある事項について適切な協議が行われているか。
  - (f) 主題情報に関する未修正の虚偽表示の影響について、個別にも集計しても、また定量的にも定性的にも検討が加えられているか。虚偽表示の重要性に関するガイダンスについては、第9章参照。また、定性的及び未来志向の情報に関しては、それぞれ第10章及び第11章参照。
  - (g) 証拠が、高い精度まで検証できなかった情報を表す場合、報告された情報を選定した領域は適切か。
  - (h) 後発事象及びその保証業務への影響（ある場合）が検討されているか。

#### 外部情報源

277. 第264項に記載されているように、EER報告書には、企業外部の情報源から入手した情報が含まれる場合がある。これは、職業的専門家としての懐疑心及び判断の行使に影響を与える要因の1つである（第2章参照）。外部情報源から入手した情報の目的適合性と信頼性を検討する際に重要となる可能性のある要因には、特に以下の事項が挙げられる。

- (a) 企業と外部情報源との関係を通して入手されるEER情報に影響を及ぼす報告企業の能力。例えば、企業は、契約上の取決めを通して、サプライチェーンに報告される情報に影響を与えることができる場合がある。
- (b) 企業が入手し、自社のEER報告書内で使用する情報の目的適合性及び信頼性の問題に対応するための統制を有しているか否か。
- (c) EER情報に関する外部情報源の適性及び評判。これには、信頼性がある情報を提供しているという実績のある情報源から、定期的に情報が提供されているか否かが含まれる。
- (d) 外部情報源がその基礎として利用した情報及びその情報を作成する際に利用した方法を開示しているか否か。例えば、価格算定機関は、価格算定データを蓄積して外部向けの市場価格を報告することはできるが、その情報が元の情報源でどのように作成されるかを統制することはできない。

- (e) 情報が、用途に適しているか、適用可能なフレームワーク又は規準を考慮して開発されたか又は情報源となる企業によって首尾一貫した基礎に基づき作成された情報を使用しているか否か。例えば、格付け機関は企業のESG格付けを公開しているが、それらの企業間で整合した基礎に基づき作成されていない情報を使用している場合や、実際の企業情報がない状況でモデルを使用している場合がある。
- (f) 外部情報源の性質と信頼性。情報を公開する法的権限を持つ中央銀行又は政府機関は、特定の種類の権威ある情報源である可能性がある。例えば、気候変動に関する政府間パネルは、一般に、気候関連シナリオに関して信頼できる情報源とみなされている。
- (g) 経営者又は業務実施者が情報を利用するのと類似の目的のために、外部情報源からの情報の目的適合性及び信頼性を、利用者が広く一般に市場で受け入れている証拠。
- (h) 使用される情報と矛盾する可能性のある代替情報。例えば、利用可能な外部情報に、別の類似した情報源がある場合がある。類似した情報源が全く異なる範囲の情報を報告している場合、業務実施者に疑問を抱かせる可能性がある。

#### その他の記載内容

278. 業務実施者は、ISAE 3000第62項では、EER報告書内の「その他の記載内容」を通読し、主題情報とその他の記載内容との間の重要な不整合を識別することが求められている。「その他の記載内容」に重要な不整合又は事実の重要な虚偽表示が確認された場合、業務実施者はこれについて作成者と協議し、必要に応じて追加措置を講じる必要がある。その他の記載内容にはEER保証業務範囲内の主題情報以外のEER報告書の情報が含まれる。定性的情報と定量的情報のいずれも含むEER報告書全体に関連する「その他の記載内容」についての詳細なガイダンスは、第10章を参照。

#### EER保証業務における集計リスクへの対応

集計リスクの性質及び手続を立案・実施する際の発生の仕方

- 279. EER保証業務における手続の立案及び実施に当たって、集計リスクが存在する。集計リスクとは、未修正と未発見の虚偽表示の合計が、重要性の基準値を超える可能性を指す。
- 280. 集計リスクが発生するのは、規準の適用を目的とする作成者によって、あるいは保証手続の立案及び実施を目的とする業務実施者によって、主題情報は個別の部位に分割（細分化）される場合があるためである。

設例

企業は、4つの生産拠点のEER情報を報告している。EERの主題及びEER情報の報告プロセスの管理は、グループEER報告マニュアルを規準にして報告業務を行う拠点の生産マネージャーに委任される。企業のEER情報の全体としての重要性は、5,000ユニットに設定されており、拠点別に次のように設定されている。拠点A：2,000ユニット、拠点B：400ユニット、拠点C：850ユニット、拠点D：1,750ユニット。

EER情報の虚偽表示は、各拠点で以下のように識別される。拠点A：930ユニット、拠点B：385ユニット、拠点C：740ユニット、拠点D：2,960ユニット。これらの虚偽表示は、それぞれ5,000ユニットをはるかに下回っている。拠点A、B及びCの場合、虚偽表示は各拠点の重要性も下回っている。ただし、集計すると、4つの拠点の虚偽表示は、企業の全体としての重要性5,000ユニットを超過している。これにより、EER情報全体に、重要な虚偽表示が含まれていることとなる。



281. 定量的要因が適用される場合、個別に重要な虚偽表示を発見するためだけに業務を計画すると、未修正及び未発見の個別には重要ではない虚偽表示の合計により、主題情報に虚偽表示が存在することになるかもしれないという事実を見過ごすことになる（ISAE 3000のA98項参照）。
282. 虚偽表示が重要であるか否かを評価するために、虚偽表示を相互に組み合わせて検討する場合、発見した虚偽表示の合計の重要性を検討する必要がある。状況によっては、業務実施者は集計リスクが低いと考える場合がある。例えば、企業が、相関性のない個別の指標について報告し保証を求めている場合、異なる指標間での集計リスクはほとんど、又はまったくない場合がある。

#### 保証手続の立案及び実施における集計リスクの低減

283. ISAE 3000第51項では、業務実施者は、明らかに僅少であるもの以外の未修正の虚偽表示が識別された場合に、これを集計することを要求されている。ISAE 3000第65項では、業務実施者は、そのような虚偽表示が個別に又は集計して重要であるかを評価することを要求されている。
284. 手続実施上の重要性は、主題情報が細分化された場合に、保証手続を立案し実施する際の「集計リスク」を低減するために業務実施者が利用できる手法である。
285. 「手続実施上の重要性」、この用語自体は使用されていないが、ISAE 3000のA98項で扱われている。これは、主題情報の全体としての定量的な重要性よりも低い定量的閾値に達するほど重要性がある虚偽表示を識別するための手続の立案及び実施を含んでいる。集計リスクを適切に低い水準まで下げるように設定される。
286. 手続実施上の重要性を利用して手続を実施することにより、定量的に個別には重要でない虚偽表示が識別される可能性が高くなる。
287. 手続実施上の重要性は、その重大性に影響を与える定性的要因のみを唯一の、あるいは主要な原因として重要とされる虚偽表示には対応していない。ISA 320<sup>7</sup>では、質的な内容のみにより重要となり得る全ての虚偽表示を発見するための監査手続を立案するのは実務的とはいえないと述べられている。ただし、虚偽表示が定性的要因を唯一の、あるいは主要な原因として重要とされる

<sup>7</sup> ISA 320「監査の計画及び実施における重要性」第6項

拡張された外部報告（EER）に対する保証業務への国際保証業務基準3000（ISAE 3000）（改訂）の適用に関する  
規範性のないガイダンス

可能性を、可能な範囲で高めるような手続を立案することは、業務実施者が集計リスクを低減するの  
に役立つ可能性がある。第9章では、虚偽表示の重要性を考慮するためのガイダンスを提供する。

## 第9章：虚偽表示の重要性の考慮

### 本章のガイダンスで扱う事項

288. 本章では、ISAE 3000第44項及び第51項の要求事項、特に以下の項目に対応するためのガイダンスを提供する。

- (a) 虚偽表示を識別する際の定性的及び定量的考慮事項
- (b) EER保証業務の実施中に虚偽表示が識別された場合の業務実施者の責任
- (c) 虚偽表示を集計する方法
- (d) 虚偽表示の重要性を評価する際に業務実施者が考慮する必要があるかもしれない事項。これには、固有の変動性又は不確実性に晒される主題情報に関して発生する虚偽表示が含まれる。

289. 本章では、EER保証業務を計画する際の考慮事項又は手続実施上の重要性の概念については取り扱わない。後者に関しては第8章の第279項～第287項で扱われている。第10章では、定性的な虚偽表示の考慮に関するガイダンスを提供し、第11章では、未来志向の情報における虚偽表示の考慮に関するガイダンスを提供する。

### 本章のガイダンスが業務実施者にとって有用となる可能性のある状況

290. EER報告書の想定利用者は多様であり、様々な情報ニーズを有しており、意思決定に影響を及ぼす可能性のある様々な検討を行っている。
291. EER保証業務の主題情報は、EER報告書の全ての内容の場合もあれば、特定の指標等、一部の内容のみである場合もある。
292. EER報告書の主題の性質は多様であり、主題情報は定量的に測定及び表示される場合もあれば、（叙述的あるいは説明的な）用語で定性的に、又はその他の形式、例えば図表、グラフ、図式、画像等あるいは類似の形式（本ガイダンスの序文を参照）で評価及び表示される場合もある。また、正確に測定できる場合もあれば、測定又は評価の不確実性の程度が異なる場合もある。
293. これらの要因は、業務状況において何が重要であるかを判断するに際して、またEER保証業務を全体として捉えた場合にその対象範囲内にあるEER報告書の関連する部分において識別された虚偽表示の影響を評価するに際して、業務実施者に課題を提示する。

### 虚偽表示の識別

294. EER保証業務の実施中に、業務実施者がEER情報内に虚偽表示を識別した場合、業務実施者はその虚偽表示が重要か否かの判断を下す必要がある。

重要性は利用者の観点から検討される

295. 業務実施者による保証の結論は、主題情報が「すべての重要な点において」適用される規準に準拠して作成されているかという点について述べられている。EERフレームワーク（適用される規準）が重要性について定義又は説明していない限り、ISAE 3000は、以下のような枠組みを提供する。すなわち、脱漏を含む虚偽表示は、個別にまたは集計すると、主題情報の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。虚偽表示は、意図的である場合又は意図的でない場合があり、定性的である場合又は定量的である場合がある。

296. ISAE 3000のA92項～A100項には、重要性の考慮事項に関するガイダンスが提示されているが、これには、以下が含まれている。重要性は想定利用者の情報ニーズに基づいているので、同一の想定利用者及び目的に対しては、合理的保証業務のための重要性は限定的保証業務のための重要性と同じである。
297. EER保証業務において、想定利用者及び主題情報に基づいて想定利用者が下す決定の種類には大きなばらつきがある。特に多数の人々が保証報告書を手に入れる場合、（保証報告書の名宛人以外の）その他の者が報告書を閲覧する可能性があり、業務実施者が全ての読者を特定できない可能性がある（第3章も参照）。ISAE 3000のA16項では、そのような場合、想定利用者は、重要かつ共通の利益を有する主要なステークホルダーに限定される可能性があることを示すガイダンスを提供している。
298. ただし、適用される規準により、作成者が利用者の「サブグループ」間の異なる情報ニーズを考慮するよう求められている場合、それらのサブグループが想定利用者となる。実際には、あるサブグループの方が他のサブグループよりも虚偽表示に対する許容度が高い場合であっても、あらゆるサブグループが同じ主題情報に関心を有しているのであれば、虚偽表示に対する許容度が最も低いサブグループの閾値をもとに重要性を考慮する必要があるということである

#### 定量的な重要性に関する考慮事項

299. 主題情報のうち定量的な部分（例えば数値で表されたKPI）について、重要性の決定の出発点となるのは、業務の計画段階で、重要性の閾値を設定することであろう。これは多くの場合、報告数値や主題情報に関連して選定されたベンチマークに対して、（重要性の）割合<sup>8</sup>を適用することによってなされる。EERフレームワークが重要性の割合の閾値を特定している場合、これは、業務実施者が業務に係る重要性を決定する際の枠組みを提供する。
300. 主題情報が構成要素を持たない個別の指標である場合、業務実施者は、報告される指標全体に対して直接、一定の比率を適用できる。例えば報告される指標が「水消費量（計量値）」であるとき、業務実施者は、水消費量（計量値）に対して一定比率を適用することができる。主題情報がいくつかの異なる指標で構成されており、それらを一緒に検討するため基礎となる共通点がほとんどない場合、例えばコミュニティのプロジェクトへの投資のx%（時間又は金額）、消費エネルギーのy%（kWh）あるいは再開発された土地のz%（ヘクタール）などの場合、重要性は各指標に関連して個別に検討される場合がある。

#### 定性的な重要性に関する考慮事項

301. 重要性には、定量的同様、定性的な考慮事項が含まれる。定量的な重要性の閾値は、対象項目が重要である可能性が高いか否かについての予備的な判断を下すのに有用である。虚偽表示が数値において定量的閾値を下回る場合でも、報告される主題情報に重要な影響を及ぼす可能性がある。例えば、企業がある誤謬によって規制の要求事項を達成できない場合、定量的な観点では閾値を下回る場合でも、重要な誤謬だとみなされることがある。
302. 主題情報のすべての側面が、同じ重要性の考慮を必要とするわけではない。主題情報の様々な側面について、同一の想定利用者であっても様々な情報ニーズがあり、虚偽表示に対する許容度も様々である可能性がある。定性的要因の考慮は、業務実施者が、想定利用者にとってより重要性が高いと考えられる主題情報の側面を識別する際に役立つことがある。

<sup>8</sup>（対象となる）数値が極めて少ない場合、この方法が適切でない事例も存在する（例えば、死亡者数）。



303. 業務実施者による重要性の考慮は、職業的専門家としての判断事項であり、集団としての想定利用者に共通する情報ニーズに関する業務実施者の認識によって影響を受ける（ISAE 3000のA94項参照）。例えば、想定利用者は、無害な廃棄物の再利用に関する情報よりも、食品や医薬品の安全性に関する情報に重要性をおくことがある。これは、無害な廃棄物を再利用しないことよりも、食品や医薬品の生産に関する安全基準が不十分であることの方が、人間の健康にとってより深刻である可能性が高いためである。したがって、食品や医薬品の安全性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、無害な廃棄物の再利用に関する虚偽表示に対する許容度よりも低いと考えられる。
304. 主題情報を提示する方法に関して、定性的要因を考慮することも重要である。例えば、作成者が主題情報をグラフ、図式又は画像の形式で提示する場合、重要性の判断には、グラフのx軸とy軸に異なる尺度を使用することにより、重要な虚偽表示や誤解を招く情報となるかどうかについての考慮が含まれる可能性がある。定性的な重要性の考慮に関する詳細なガイダンスは、第10章に記載されている。第7章の第258項(e)及び(f)も参照。
305. 作成者が識別された虚偽表示の一部又は全てを修正しない場合、業務実施者は、集計された虚偽表示が重要であるか否かを個別に、あるいは組み合わせて考慮する必要がある、さらに以下を考慮に入れる場合もある。業務実施者は、作成者が修正を行わない理由についての理解を得た上で、作成者が修正を望まない理由及びその理由が業務状況において正当化できるものであるか、について慎重に検討する必要がある。以下の「業務実施者の責任」のフロー図では、業務実施者の考慮と責任について説明している。フローチャート中の括弧内の数字は、別途明記されていない限り、本章の段落番号を表している。

業務実施者の責任

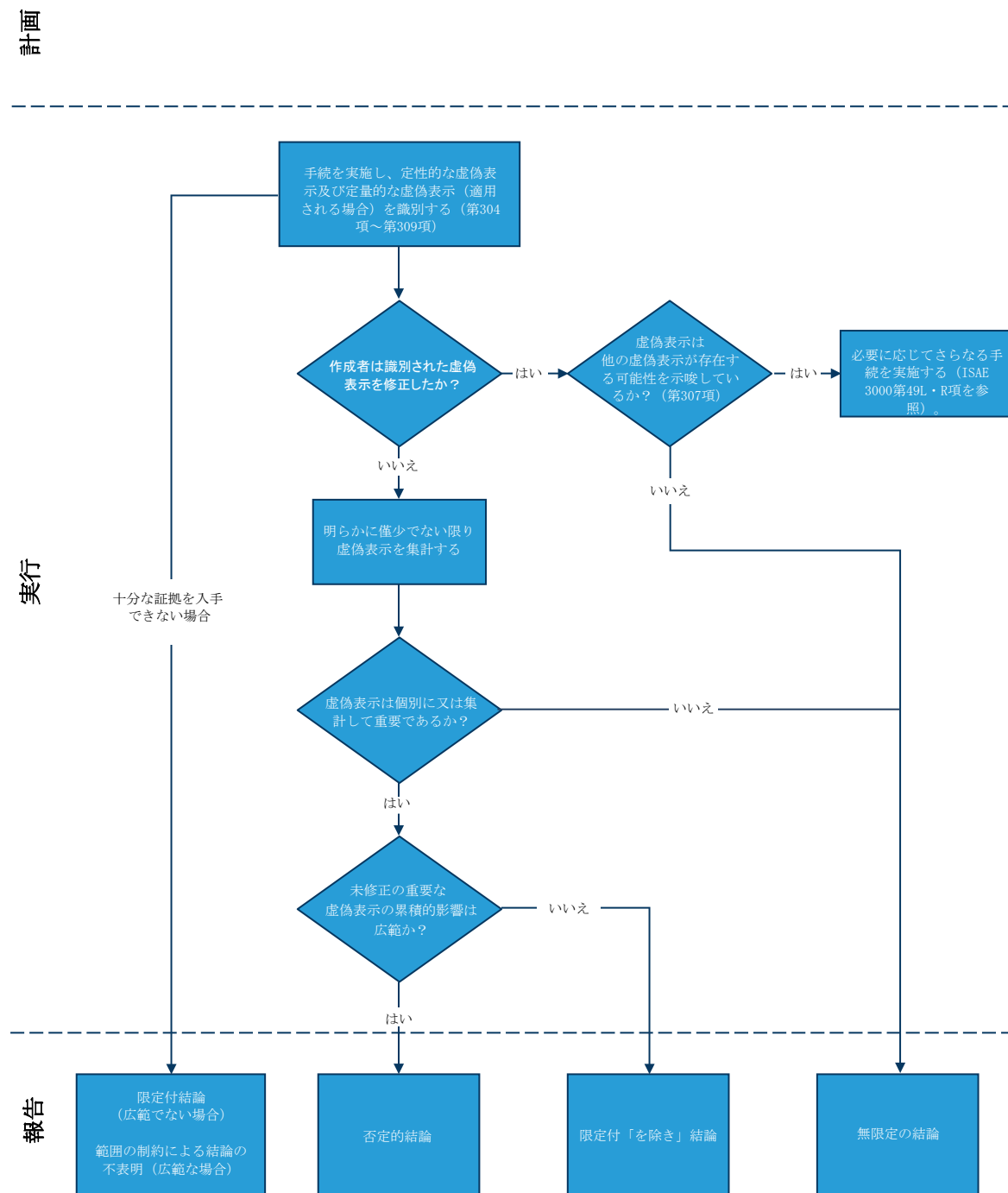


図11 - 識別された虚偽表示に関する業務実施者の責任

306. 識別された虚偽表示を個別に評価した後、業務実施者は、ISAE 3000の第51項により、明らかに僅少であるもの以外の未修正の虚偽表示を集計することを求められる（以下の例を参照）（第307項～310項参照）。業務実施者は更に、識別された虚偽表示の内容及び原因が、EER情報の他の部分に別の虚偽表示が存在する可能性があることを示唆しているか考慮することもある（第311項～第314項参照）。

設例

定量的な主題情報の「四捨五入された値」に影響を与えないほど虚偽表示が小さい場合には、虚偽表示が全ての測定で発生していたとしても、一定の状況下では「明らかに僅少である」とみなされる場合がある（例えば100ユニットから101ユニットへの変更や3.15ユニットから3.16ユニットへの変更を報告しない等）。

一方、多数の僅少な虚偽表示が全て同じ領域に影響を及ぼしている場合、それらが量的には「明らかに僅少」であっても、内部統制の弱点あるいは測定方法の再調整の必要性を示している可能性がある。すなわち、虚偽表示が明らかに僅少であるかを考慮する際に、念頭におくべき定性的な考慮事項が存在する可能性がある。

一つ又は複数の項目について明らかに僅少かどうかについて何らかの不確実性が存在する場合、当該虚偽表示は明らかに僅少であると考えられない。



### 虚偽表示の集計

307. 業務実施者は、未修正の虚偽表示を集計して、それらの虚偽表示を他の未修正の虚偽表示と組み合わせる必要がある。
308. EER保証業務範囲が、いくつかの指標又はKPIであり、それぞれが異なる主題に関連している場合、業務実施者は、(i)異なる指標ごとに、虚偽表示に対する想定利用者の許容度も異なる可能性があり、(ii)虚偽表示を集計する共通の基礎がない可能性があるため、異なる指標（主題情報の側面）ごとに個別に虚偽表示の重要性を評価することがある（第299項～第300項参照）。

設例

企業のサステナビリティ報告書には、温室効果ガスの排出量、水消費量、有害及び無害な廃棄物、従業員の業務に関連する事故・病気及びコミュニティへの投資に関する主題情報が記載されている。これらの主題はそれぞれ、様々な方法により様々な閾値で利用者の意思決定に影響を及ぼす可能性がある。虚偽表示に対する利用者の許容度は、放射性廃棄物やその他の有害な廃棄物よりも、無害で分解可能な廃棄物の方が高い可能性があるため、有害な廃棄物の虚偽表示と無害な廃棄物の虚偽表示を集計することに合理的な基礎がない場合がある。



309. 業務実施者はまた、EER報告書の各構成要素には重要な虚偽表示が含まれていなくとも、EER報告書を全体として見た場合に虚偽表示が含まれている可能性があるか考慮することがある。これは、例えば、（EER報告書の）メッセージが全体として誤解を招くものであるか偏向がある場合、又は主題情報が正当な優先度よりも高い又は低い優先度で提示されている場合に発生する可能性がある。
310. ISAE 3000第65項では、業務実施者は、未修正の虚偽表示が個別に又は集計して重要であるかを含め、主題情報に重要な虚偽表示がないかについて結論を形成することを求められている。主題情報に重要な虚偽表示が含まれている場合、業務実施者はISAE 3000第74項～77項の要求事項に従う。

### 識別された虚偽表示の影響の検討

不正による虚偽表示の影響

拡張された外部報告（EER）に対する保証業務への国際保証業務基準3000（ISAE 3000）（改訂）の適用に関する  
規範性のないガイダンス

311. EER情報の報告が企業によって、財務報告のように十分に確立した分野と同水準まで開発されていない場合、統制の完成度が比較的低く、統治は限定的で、利用可能な規準は包括的ではない可能性がある。このような要因により、特に公表された目標に準拠するよう圧力がかかっている場合には、不正リスクが増すことがある。
312. EER報告書の不正による虚偽表示は、以下のような事項に関連している可能性がある。
- (a) 罰則や罰金を回避するためのEER情報の虚偽表示、挑戦的又は過度に楽観的な内部目標あるいは対外的な目標、意図的に不正確な、あるいは誤解を招く製品や企業の公式声明又は主張。
  - (b) 業績報酬又は報酬の結果に影響を与えるために、業績又は報酬インセンティブに関連するEER情報を意図的に偏った方法で報告すること。
313. 業務実施者は以下を実施する場合がある。
- 不正による重要な虚偽表示のリスクが業務に関連する程度を考慮する（ISAE 3000のA86項を参照）。
  - 集計された虚偽表示を考慮する場合を含め、業務全体に亘り、不正による虚偽表示が発生する可能性に注意を払う。
  - 主題情報に不正による重要な虚偽表示がある可能性を示す兆候がある場合、適切に対応する。

企業の内部統制システムに対する業務実施者の理解への影響

314. 合理的な保証業務の場合、業務実施者は、集計された虚偽表示が統制の不備に関連しているか否かを考慮したいと考える場合もある。特に、業務実施者は、集計された虚偽表示の性質や程度が、主題情報の作成に関連する企業の内部統制システムに対する自身の理解に変化をもたらすか否かを考慮する場合がある（ISAE 3000第47R項参照）。付録3「限定的及び合理的保証－EER設例表」も参照。

### その他の重要性に関する考慮事項

315. 以下の第316項～第318項では、業務実施者が重要性を検討する際に適切であると考えられる考慮事項を説明している。そこでは、虚偽表示が重要であるか否かを業務実施者が検討する際に役立つ可能性のある事例が提示されている。業務実施者は、主題情報に虚偽表示が含まれていない場合に、想定利用者が異なる意思決定をすることがどの程度合理的に期待されるかを考慮に入れている。以下の考慮事項は網羅的なものではなく、最終的には、特定の状況に基づいて結論を出すために、職業的専門家としての判断が必要となる。
316. 重要性は、定性的要因及び該当する場合は、定量的要因に照らして検討される。虚偽表示が重要なものである可能性が高いことを示す定性的要因には、以下の項目が挙げられる。
- 主題
- (a) 虚偽表示が含まれた主題情報は、重要であると判断された主題のある側面と関連している。
- 外部要因
- (b) 虚偽表示の含まれた情報は、特に不遵守による結果が重大な場合には、法令等への不遵守と関連している。

設例

高額な罰金が科せられた重要な規制の不遵守の事例は、重大な罰則を科せられなかった事例よりも、一部の利用者にとって重要である可能性が高い。  
他の利用者、例えば、有害な廃棄物の処理に関連する環境規制に企業が違反したことにより被害に遭った地域コミュニティは、罰則の重さよりも、規制の違反によって彼らの健康や福祉が危険にさらされているか否かにより関心があると考えられる。



- (c) 虚偽表示の含まれた情報は、企業の多くのステークホルダーに影響を与える主題に関連している。ただし、主題による影響が少数のステークホルダーだけに限られているにもかかわらず、その影響が重大である状況も考えられる。

設例

企業の事業からの排水により水道が放射能汚染の被害に遭った小規模コミュニティは、集団訴訟を起こす可能性があり、企業及び他のステークホルダーに重大な影響を及ぼす可能性がある。

主題情報の性質

- (d) これは、想定利用者が利用することで知られている重要業績評価指標の1つであり、当該企業を同業他社と比較するために一般的に利用され、虚偽表示が含まれる可能性がある。
- (e) これは、目標又は閾値に関連する業績を報告する情報に含まれており、誤謬の大きさは実際の結果と目標との差異に相当する。

設例

最高経営責任者の賞与を決定する業績目標の1つが、75%以上の顧客満足度スコアを達成することである。報告された達成スコアは77%であったが、これは3パーセント過大計上されていることが判明した。目標が実際には達成されていなかったということである。このような状況での虚偽表示は重要であると考えられる。  
但し、目標が90%であった場合、スコアが正しくなくとも、目標が達成されたとは報告されないため、この虚偽表示は重要ではないとみなされる場合がある。



- (f) 虚偽表示の含まれた情報により、以前に報告された状態からの大幅な変化、又は傾向の逆転が報告されている。

表示

- (g) これは、主題情報が誤解を招くものであることや、明確さを欠いた表現の使用により極めて多様な解釈が可能となることから生じた表現上の虚偽表示である。したがって、想定利用者は、解釈によって異なる意思決定をする可能性がある。

作成者の行動

- (h) 虚偽表示は、誤解を招くことを目的として作成者が意図的に実施した行為の結果として生じたものである。

- (i) 作成者は、虚偽表示が重要ではないと考えられるという理由以外の理由で、虚偽表示を修正することに難色を示す。
  - (j) 作成者は虚偽表示が重要ではないと主張する場合があるが、業務実施者は同意しない。
317. 第316項に例として記載されている考慮事項の多くが、定量的情報と定性的情報のいずれにも適用可能である。定量的な情報に関しては、要因を重要性の閾値を検討する際に利用することができる。重要性の閾値は、母集団からのサンプリングを利用する手続を実施する際に許容される虚偽表示の程度を含む、手続実施上の重要性の水準に影響を及ぼす（第8章の手続実施上の重要性に関するガイダンスを参照）。定性的情報については、これらの要因は同様に、想定利用者の意思決定が虚偽表示からどの程度影響を受けるかに基づいて、その虚偽表示が重要か否かを業務実施者が判断する上で役立つ。
318. 重要性の判断を下す前に、背景事情を把握することが重要である。例えば、開示の目的又は趣旨を理解し、規準が意図している主題の測定方法を理解することが重要である。また、業務実施者は、(i) 開示情報が目的と整合しているか、及び(ii) 明確で理解できるかを検討できる。

### 測定又は評価の不確実性

319. 測定又は評価の不確実性が、主題情報に固有の変動性があることを意味する場合、重要性の考慮事項には影響を与えない。測定又は評価の不確実性が高かったとしても、必ずしも虚偽表示のリスクが高まるとは限らない。
320. 固有の変動性を伴う主題情報は、規準が求めるのと同程度に正確である限り、また、固有の不確実性に関する情報も開示されるのであれば、十分に正確なものであると考えられる。補足情報を開示することにより、想定利用者による不確実性の理解を促すために必要となる重要な背景事情を示すことができる。補足情報が開示されない場合、規準が適合性のあるものではなくなる可能性があり、主題の要素が適切に提示されない可能性がある。測定上の固有の不確実性について以下に例示する。

#### 設例

企業はXトンのCO<sub>2</sub>eを排出したが、CO<sub>2</sub>eを隔離し企業にユニークな取引証書を付与する炭素取引制度を通じてそれらの排出量を相殺したと企業は報告する。報告された排出量の測定上の固有の不確実性は、±5%前後であり、隔離されたCO<sub>2</sub>eの測定上の固有の不確実性は、±12%前後である。

測定の不確実性は、主題情報の2つの側面で異なるが、企業の記載は、関連する不確実性が適切に開示されていれば、想定利用者のニーズを満たせるだけの十分な正確性が保たれていることもある。



321. 同様に、主題情報の作成と報告には、評価上の固有の不確実性が存在する可能性がある。



設例

企業が、従業員の健康と安全を重視していると記載している。とりわけ、作業所で有毒なガスに晒されることに起因する従業員の業務上の疾病を監視し報告している。主題を評価する際には、固有の不確実性が数多く存在すると考えられる。例えば、

- 従業員の現在の健康状態又は生活様式により、（有毒なガスに）晒されることに起因する疾病にかかりやすくなる可能性があるが、その程度は不確実又は不明である。
- 監視地点で測定された有毒なガスの濃度は、（有毒なガスに）晒される時の濃度と同程度であると想定されている可能性がある。
- この関係は直線的なものと想定されるが、濃度の閾値が設定されている場合には、これを下回ると影響を無視できる。

そのような評価上の不確実性を開示しないと、情報の想定利用者が不適切な結論を導き出す可能性がある。



322. 不確実性が固有のものではない場合（すなわち、知識の欠如や規準の不適切な適用に起因する場合）、虚偽表示を生じさせる可能性がある。これは、作成者が主題を測定又は評価するために利用可能な情報を、目的に適合させるために必要とされるほどには、正確に利用していないことから起こると考えられる。

設例

規準は、企業がスコープ3 GHG排出量の計算を行うに際して、会社の職員が業務上利用した航空機の種類（商用機か私用機か）及び実際の飛行距離を使用するよう定めていることがある。

しかし、実際の飛行距離を使用する代わりに、会社はフライトを長距離又は短距離（商用機であるか私用機であるかを問わない）に分類し、各区分のフライト数に異なる平均距離を適用することで、飛行距離を見積もることがある。この不確実性は固有のものではなく、規準の適用に際して見積値を使用したことに起因する。

見積方法に規準が正しく適用されていない場合、これは見積りの誤謬、すなわち虚偽表示をもたらす可能性がある。



## 第10章：定性的EER情報への対応

### 本章のガイダンスで扱う事項

323. 本章では、定性的EER情報の性質、及び以下の場合に定性的EER情報に関連して検討すべき特定の事項に関するガイダンスを提供する。

- (a) 規準の適合性の判断
- (b) 証拠の入手
- (c) 虚偽表示の評価
- (d) 定性的EER情報がその他の記載内容と併せて提示される場合
- (e) 保証報告書において定性的EER情報を伝達する場合

324. 未来志向の情報は第11章で別途検討されているが、定性的情報と未来志向の情報は相互に排他的なものではない。例えば、定性的情報は未来志向又は過去志向である場合があり、未来志向の情報は定性的にも定量的にも表される可能性がある。業務実施者にとって、本章のガイダンスを、第11章のガイダンスと併せて検討することが有用であろう。

### 本章のガイダンスが業務実施者にとって有用となる状況

325. 本章は、業務実施者が定性的EER情報を保証する際に役立つと考えられる。EERフレームワーク及び規準には、定量的EER情報の測定方法に関する指示が記載されている場合があるが、定性的情報の評価方法に関しては同等の水準の指示が記載されていない場合がある。そのため、そのような定性的情報は、定量的EER情報の場合よりも報告者の見解が反映されやすく、変動しやすいと考えられる。

326. 企業がEER情報を作成するプロセスでは、主題情報に関するデータ及び情報の入手が困難な場合があるため、定性的な主題情報の証拠を入手する際に多くの課題が発生する可能性がある。

327. 主題情報を作成するプロセス、及び関連する統制活動（該当する場合）は、作成者が主題情報についての合理的な基礎を得るには十分であると考えられるが、業務実施者が自らの結論を裏付けるために必要となる証拠を得るには十分でない可能性がある。これは、業務実施者が計画する手続、定性的な主題情報について必要な証拠を入手する業務実施者の能力、及び業務実施者の保証の結論に影響を及ぼす可能性がある。

328. また、定性的情報の提示方法によっては、EER保証業務の対象となる主題情報を「その他の記載内容」と明確に区別することが困難となる可能性もある。

### 定性的EER情報の性質

329. 定性的EER情報は、定量的に（数値で）ではなく定性的に示される主題情報である。そのような数値によらない情報には、叙述情報、説明、分類又は評価等が挙げられる。主題の様々な側面に係る主題情報は、定量的にではなく、主として定性的に示される場合がある。主題のある側面が主として定量的に示されていたとしても、当該側面に関係する主題情報の他の部分（関連する開示情報等）は、定性的に示されることもある。例として、企業の統治構造、ビジネスモデル、到達目標又は戦略的目標は、定量的な開示情報により補足されることもあるが、定性的に説明される場合がある。

330. 定性的情報は主に、文章で示されることが多いが、EER報告書では、その他の形式、例えば埋め込み動画や音声録音物等によって示されることもある。また、数値は文章で表現することもできるため、文章であったとしても数値でないとは限らない。ある情報が定量的であるよりもむしろ定性的であるとされるのは、その情報が数値によらない性質を持つためである。その情報が定量的情報であるか定性的情報であるかにかかわらず、作成者は、EER保証業務の対象となるEER情報に含まれる情報の合理的な基礎を得る必要がある。目的適合性があり、網羅的で、信頼性が高く、中立的で理解可能な規準を適用すれば、適合する規準の特徴を反映した定性的情報となるはずである。

331. ただし、EER情報には、以下のいずれかの情報が含まれる場合がある。

(a) 事実に基づく情報（直接観察可能であるか又は証拠収集手続が実施できる情報）

(b) 本質的に主観的な情報（直接観察できず、報告者の見解により変動する情報）

前者は、適合する規準の適用から生じる場合とそうでない場合がある。後者は適合する規準の適用によるものではない。

## 設例

事実に基づく定性的な主題情報の例：

- 「非業務執行取締役で構成される監査委員会が当年度に設置された。」
- 「当社はカナダに工場を購入した。」

主観的なEER情報の例：

- 「当社は、子供向けの健康的な食品を生産している。」
- 「当社の環境への影響は最小限である。」
- 「当社は組織全体で柔軟な勤務体制の導入に成功した。」

これらの主観的な情報の具体例は、下線部分の主張が人により異なって解釈される可能性があるため、曖昧であり、実証不可能である。したがって、これらの説明自体は適合する規準の適用から生じるものとはみなされず、これらの主張は主題情報の構成要素とはならない。（このような場合）作成者が規準を更に開発させることが必要となる。適合する規準であれば、合理的で整合した方法により主題を測定又は評価し、その結果、合理的で整合した主題情報となる。

上記の主観的なEER情報の最初の例では、報告の目的上、「子供向けの健康的な食品」は、例えば、「100g当たりの食塩含有量がxg未満、砂糖含有量がxg未満の食品」と定義できる。当該規準が利用可能となれば、「子供向けの健康的な食品」は保証を行うに際して適切であると考えられる。ただし、当該企業が別の生産領域で子供にとって不健康な食品を生産している場合には、開示が必要になる場合もある（情報の網羅性又は均衡）。

業務実施者は更に、企業の「健康的」という定義が誤解を招く可能性がないか、例えば、その定義が国際的に認められた規範と不整合ではないかも検討する。



### 定性的情報に関する規準の適合性を判断するための特定の考慮事項

332. 文章で示された主題情報は、数値による主題情報と比べ、主題の様々な側面を表す規準を適用することにより生じるが、規準の適合性に関する要求事項に変更はない。
333. 定性的情報に関する信頼性の高い規準は、よく定義され、合理的で整合した方法で主題を測定又は評価できるように、かなり明確なものである必要がある。

#### 設例

主要な目標の達成を促す戦略の様々な側面の報告を要求する規準を適用するに当たり、企業は、当該側面の一つとして、顧客への高水準のサービスの提供を優先する方針であると報告する場合がある。この情報の背景にある規準は、情報が曖昧であるため、十分に定義されていないと考えられる（したがって、当該規準は信頼できないと考えられる。なぜなら、結果として得られる情報は、合理的で整合した方法による主題の評価に基づいていない可能性があるためである。）。当該規準が、単に企業がそのような方針を有していること（正式に文書化されているか否かを問わない。）を開示するよう要求しているのか、それとも企業の行動が当該方針に準拠していること又は当該方針が目標の達成を効果的に支援していることを開示するよう要求しているのかが不明確である。



334. 定性的情報については、文章や画像がその意味するところに固有の曖昧さがあり、文脈と関係なく提示される可能性があるため、分かり易く（意図された意味が曖昧でないことを含む。）中立的な主題情報が得られる規準を適用することが重要である。最も重要なのは、ISAE 3000のA50項で考察されているとおり、規準は、想定利用者に誤解を与えるような主題情報を導いてはならないということである。
335. 規準が適合しておらず、結果として得られるEER情報が主観的であるため当該情報を保証できない場合、ISAE 3000第25項では、作成者が当該規準を変更する機会を得られるよう、業務実施者に対して、作成者と協議することを要求している。第3章及び第5章で詳細に考察されたとおり、規準が適合していない場合（すなわち、ISAE 3000で要求される適合する規準の五つの特徴を示していない場合）、前提条件が満たされない可能性があり、当該業務は保証業務と認められない。第336項～第337項も参照。
336. 作成者が適合する規準を適用せずに得た定性的情報（すなわち、主題情報ではない。）の変更に応じようとしなない場合、業務実施者は、当該情報をEER報告書から削除するか又は当該情報が保証の対象ではない「その他の記載内容」とであると明示するか若しくは主題に関する規準を追加で開発し、保証を受けることができる主題情報を作成するよう作成者に要請できる。作成者が以下のいずれかの行為に応じようとしなない場合、
- (a) 当該情報を削除すること
  - (b) 当該情報を「その他の記載内容」として明確に区別すること
  - (c) 適合する規準を開発すること

業務実施者は、それが保証の結論に対してどのような意味を持つかを慎重に考慮する必要があると考えられる。ISAE 3000第62項の要求事項は、「その他の記載内容」に適用される。作成者が当該情報を「その他の記載内容」と明示した場合であっても、業務実施者は、整合性が保たれているか留意して当該情報を通読し、その他の記載内容は誤解を招いたり、実際の主題情報の理解を阻害したりするものであってはならない。

設例

企業は、規準により、当年度の主要な実績の報告を要求される。「年間最優秀企業賞を受賞しました」等の単純な主張は、厳密には誤りがないと考えられるが、以下の場合には依然として誤解を招く可能性がある。

- 当該賞が、会社全体ではなく、一つの小さな管轄区域での業務に関連する場合
- 当該賞が、会社から独立した、広く認知され評判が高い機関により授与されたものではなかった場合
- 当該賞が、公正な競争の結果によらない、例えば、全ての企業に参加資格があるわけではない状況で授与された場合

上記の場合には、業務実施者は、「主要な実績」という概念を規準が十分詳細に定義しているか(例えば、当該賞の対象となった業務の範囲、授賞機関の評判又は当該賞への参加資格の範囲等の事項を分かり易く提示しているか)を考慮する必要があるかもしれない。また、結果として得られる主題情報が誤解を招かず、規準が適合するように、それらの事項を開示することが規準により要求されているか否かを業務実施者は考慮する必要があるかもしれない。



### 定性的情報に関する証拠を入手するための特定の考慮事項

337. 定性的な主題情報の証拠を入手する際に、以下に挙げるような多くの課題が発生する可能性がある。

- (a) EER情報を作成するための企業のEERプロセスの有効性等(第6章参照)。実証手順のみでは主題情報の発生、網羅性又は中立性に関する証拠が得られない可能性があるため、定性的情報に関する証拠を入手するには不十分と考えられる。したがって、業務実施者は、(統制の)運用評価手続を実施することによって証拠を入手できるかどうかを検討できるが、これは限定的保証業務には当てはまらないことが多い。業務を受嘱するに当たり、業務実施者は、作成者が合理的な基礎に基づいて主題情報を作成していると判断する。したがって、業務実施者は、作成者のEER報告プロセス及び関連する統制活動により、自らの結論を裏付けるために必要な証拠を入手できると合理的に考えることができる。業務の状況が複雑でない場合、相対的に正式ではない、又は単純な統制が存在する場合があるが、複雑さが増すほど、EER報告プロセス及び関連する統制が複雑になると考えられる。



設例

ある病院の救急外来の受付では、患者の詳細情報を、患者の救急外来到着時刻と併せて、コンピューターシステムに直接入力する。更に、専門医による初診時刻と患者の重症度（「軽症」から「重篤」までの区分）を当該専門医がシステムに直接入力する。当該病院のEER報告書で報告されているその他の事項として、患者の重症度区分（定性的情報）別に、救急外来到着後3時間以内に1名の専門医が診察した救急患者の割合（定量的情報）が報告される。

この場合、同じシステムから抽出された報告書に基づく質問又は実証手順のみでは不十分な可能性があるため、業務実施者は、コンピューターシステムへの物理的及び論理的アクセス等の統制の運用評価手続を検討する。データ入力又は区分の誤謬が検出されない可能性や、又は担当者がコンピューターに入力された記録に、後になって、承認されていない変更を加える可能性がある。

また、患者が診療科を離れる際に、コンピューター端末に直接、フィードバックを入力できる場合にも、同様の考慮事項が当てはまると考えられる。この場合、コンピューター端末への物理的及び論理的アクセスを十分に制御できていないため、報告された「患者の満足度」に関するEER情報を対象とした統制のテストや、実証的な証拠の入手が不可能となる可能性がある。この場合、範囲の制約が存在すると考えられる。



- (b) 報告する情報の基礎として内部情報源を利用する場合（例えば、情報が企業のシステムにリアルタイムで直接入力され、当該情報を裏付けるハードコピーの文書がない場合、又は情報が、電話、電子メール若しくはその他の内部通信による非公式の伝達により得られる場合等）。これらの情報源だけでは不十分と考えられるため、業務実施者は、このような方法で記録又は収集された情報を裏付けるためにどのような証拠を入手できるかを検討する必要がある。例えば、企業がコンピューターシステムに情報を直接取り込んでいる場合、業務実施者は、合理的保証業務において、情報の入力に関する物理的・論理的なセキュリティ管理及びアクセスコントロール並びに入力の根拠を理解し確認する必要がある。非公式の伝達を通じて情報を収集する場合、作成者の帳簿及び記録には、それらの伝達内容を裏付ける十分な証拠が記録されている必要がある。

設例

親会社の作成者が、海外子会社から、現地事業での生産工程で有害な産業廃棄物が水源に漏出する事故が発生したとの電子メールを受け取る。電子メールには、漏出量は少なく、すぐに浄化して管理しており、それ以上の措置は必要ないと記載されている。

作成者は、主題情報を作成する際に、当該電子メールの文言をもってEER報告書の基礎とする可能性がある。このような電子メールは、EER報告書の主題情報を裏付ける十分な証拠とはなり得ない。業務実施者は、どのような証拠を追加で入手できるかを検討する必要がある。その証拠として、例えば、現地の環境管理機関が発行する検査及び浄化の証拠文書及び浄化後の有害化学物質量が安全基準内であることの確認書等が考えられる。





- (c) 作成される定性的情報の適時性。作成者は、業務実施者に定量的情報を提供することを重視する場合があるが、業務実施者にとっては、保証業務の早い段階で企業のEER報告書の草案を入手することが重要と考えられる。報告書を早期に入手することにより、業務実施者が規準の適合性を評価し、定量的及び非定量的（すなわち、定性的）な主題情報の双方に関連する証拠を入手する手続を計画・実施する時間を、また、作成者が適宜、主題情報の調整を行うかどうかを検討する十分な時間を確保できる。EER保証業務の対象範囲が、定性的・定量的な説明の双方及び関連する開示情報が含まれるEER報告書の全体であるか一部であるかを問わず、定性的主題情報は、定量的主題情報と同等に重要な主題情報である。
338. 定性的情報におけるアサーション（主張）は、明示的な場合も黙示的な場合もある。定性的情報では、数値的な主題情報に利用されるものとは異なる種類のアサーションが利用される場合があるが、これは適用される規準によって異なる。同じアサーションが適用できる状況でも（第7章参照）、定性的情報については、分かり易さや比較可能性及び同一文書内で企業が提示するその他の情報との整合性等のアサーションが重視される場合がある。
339. 定性的情報に関連する業務実施者の作業を検証し文書化する場合、長いテキストを分割し、各セクションや段落又は文章が異なる事項について述べている場合には、それらを別々に検討することが業務実施者にとって有益となる場合がある。上記のそれぞれに対して異なるアサーションが適用できることが多い。定性的情報は、証拠を入手する際に数値情報と同等に正確である必要がある。一部の証拠は、関連する定量的情報について実施される手続から入手できる場合があるが、追加作業が必要となる可能性がある。
340. 主題情報の個々の主張又は指標は、特に、それらが定性的な主題情報のより広範なセクションの一部である場合（それら全てが同等に重要であるとは限らないが）、それぞれが重要で、個別に検証できる場合がある。また別の状況では、関連する定性的及び定量的な主題情報からなるテキストの各段落を併せて考慮する必要がある場合がある。
341. これを行う実際的な方法として、テキストを異なる色でハイライトすることや業務実施者が実施した作業及び入手した証拠を文書化したものに記載されている重要な定性的情報についての文章やセクションを、四角で囲むことが挙げられる。業務実施者は、各定性的情報に対してこの手続を実施することができ、最終的に保証業務調書を、主題情報のテキストの関連部分に紐付けることができる。

#### 定性的情報における虚偽表示を評価するための特定の考慮事項

342. ISAE 3000のA96項には、虚偽表示の重要性を評価する際に考慮される様々な定性的要因が示されている。定性的な主題情報の虚偽表示を評価する場合、当該虚偽表示が想定利用者の意思決定に影響を及ぼすと合理的に予測できるかに焦点を当てて、当該虚偽表示が重要か否かを判断するのに、第9章の第295項～第298項で考察されている同様の考慮事項が役立つと考えられる。定性的な主題情報の虚偽表示は、以下の状況により発生すると考えられる。
- (a) 不適切な情報、例えば、規準を満たしていない情報、又は規準により要求される情報を阻害したり歪曲したりした情報が含まれていること。
- (b) 入手可能な証拠によって裏付けられていない情報が含まれていること、又は証拠により、記載すべきであることが示唆されている情報を省略すること。

- (c) 規準によって要求される情報、例えば、適切に開示されていれば利用者が意思決定を変更する可能性が高い重要な後発事象に関連する情報を省略すること。
  - (d) 曖昧な説明、又は意味が不明確な説明を提示すること。
  - (e) 正確に判断できる情報を曖昧な言葉で提示すること。
  - (f) 前回の報告期間以降、合理的な根拠なく又は理由を開示することなく、開示又は表示した情報を変更すること。
  - (g) 情報の表示方法。例えば、以下のような表示方法が挙げられる。
    - 文脈を無視し、歪曲した表現を使用する、又は入手可能な証拠に基づくしかるべき大きさよりも目立つように若しくは目立たないように表示すること。
    - 事実に基づく報告よりも前向きなイメージを与える誇張表現及び形容詞を使用すること。
  - (h) 選択的な情報に基づき、例えば、以下のような主張をとおして、大胆な結論を不適切に導き出すこと。
    - わずか100社の情報に基づき、「世界中の多数の企業」と表現すること。100という数は「多数」ではあるが、世界中の企業数と比較した場合には多数ではない。
    - 「昨年から倍増した」は事実かもしれないが、この倍増した元の数値が小さかったことは開示されていない可能性がある。
343. 定性的（すなわち、定量化できない。）情報に虚偽表示が認められ、作成者がこれを訂正していない場合、業務実施者は、当該虚偽表示を列記するか又は主題情報の写しにマークアップ若しくはハイライトすることにより、当該虚偽表示を集計できる。（保証）業務実施過程での虚偽表示の集計方法にかかわらず、業務実施者は、入手した証拠の評価時及び保証の結論の形成時に、個別に重要な未修正の虚偽表示のみならず、個別には重要でなくとも、集合的に考慮した場合に主題情報に重要な影響を及ぼす可能性のある虚偽表示も考慮する必要がある。ただし、主題情報が定量的に測定できない場合には、虚偽表示を単純にまとめて、総合的な影響を判断することはできない。
344. 定性的な主題情報が、一つの主題のみに関連している場合、虚偽表示はその主題情報に関連する範囲内でのみ考慮されるため、個別に重要でない虚偽表示が主題情報に与える複合的な影響を評価することは比較的簡単であると考えられる。
345. 主題情報が、広範にわたる主題の様々な側面を対象とするEER報告書全体である場合、規準が報告書全体の重要性を考慮する際に未修正の定性的な虚偽表示がEER報告書にもたらす複合的な影響を評価する方法を見出すことは更に困難であると考えられる。主題情報の様々な部分に関連する共通要因がない場合、EER報告書に含まれる情報の様々な側面に対してそれぞれ異なる重点が置かれる、または、想定利用者にとってある側面が別の異なる側面よりも重要である場合がある。
346. 想定利用者がどのような人々で主題情報のどの側面が重要である可能性が高いかを業務実施者が理解することは、どの虚偽表示が重要であるかについて職業的専門家としての判断を行使する業務実施者の能力に関わってくると考えられる（第3章及び第9章参照）。

347. 定量化できない全ての虚偽表示を列記した後、例えば、それらの虚偽表示が共通して、主題の特定の側面に関連するののか又は特定の規準に関連するののかによって、それらをグループ化することが可能である場合がある。例えば、企業のESG報告書では、従業員の健康と安全に関して経営者が述べた定性的な主張の中に個別に重要でない虚偽表示が一つ以上あり、更に従業員の多様性に関連する重要でない別の虚偽表示があるとす。健康と安全及び多様性はいずれもESG報告書の社会的側面に関連しているため、業務実施者は、これらの虚偽表示をグループ化し、企業のESG報告書が社会にもたらす複合的な影響を検討できると考えられる。同様に、水消費量情報の報告のうち、重要でない多数の虚偽表示と（事業の結果）生じた廃棄物に関連する別の重要でない虚偽表示は、いずれもESG報告書の環境的側面に関連するため、併せて検討できると考えられる。
348. ただし、業務実施者がそれらを併せて検討できるかどうかは、規準で要求される集約又は細分化の水準による。規準により、社会的側面という「水準」でESG報告が要求されている場合、社会的側面において生じている虚偽表示の複合的な影響を考慮することが適切であると考えられる。より細分化された主題情報の報告が規準により要求されている場合、個々の細分化された側面に関連して生じている虚偽表示は、個々の側面に関連して考慮する必要があると考えられる。
349. 業務実施者が更に考慮すべき事項は、虚偽表示が主題情報の個々の側面との関連では重要でなくとも、合計すると、主題情報を全体として見た場合には重要な虚偽表示となる可能性があるということである。
350. 主題又はその他の共通要因によってグループ化できない虚偽表示であっても、共通の「方向性」、表現の調子又は傾向を表している場合がある。例えば、主題情報が、虚偽表示の影響により、全体的に実際よりも好ましい情報に見えたり、全ての虚偽表示が会社の活動のプラスの取り組みとその影響を誇張し、マイナス面を過小に扱っていたりする場合、それらの主題情報は、全体的に、利用者に誤解を招くような偏向したイメージを与えることとなる。
351. 識別された虚偽表示の根本的な原因を理解することは、業務実施者が主題情報に対するそれらの虚偽表示の重要性を評価するのにも役立つと考えられる。例えば、定性的な虚偽表示は、主題情報を作成する従業員による誤解、見落とし又は誤謬が原因である場合もあれば、経営者が事実を意図的に虚偽表示することを決定したためである場合もある。前者は重要とはみなされず、後者は重要とみなされる可能性がある。
352. 他の虚偽表示と同様に、業務実施者は、作成者にそれらの虚偽表示を修正するよう求めることができる。叙述的に表示された主題情報の場合、虚偽にあたる部分の書換え又は削除が必要となることが多い。作成者が虚偽表示の修正を拒否した場合、業務実施者は、無限定の保証の結論が適切であるかを検討しなければならない。

#### 定性的情報がその他の記載内容と併せて表示される場合の特定の考慮事項

353. 主題情報がEER報告書の全体ではなく一部であるが（作成者のEER報告書の一部のみが保証の対象である場合等）、その部分が定性的情報と定量的情報の両方を含む場合、保証の対象となる部分（定性的側面と定量的側面の両方）は、その主題情報であり、その主題情報以外の情報はいずれも「その他の記載内容」となる。想定利用者が保証されている情報と保証されていない情報を明確に区別できるように、保証の対象となる情報を「その他の記載内容」と明確に区別することが重要である。
354. EER報告書内の「その他の記載内容」にも、画像やその他の視覚的な効果が盛り込まれることがある。

設例

「当社は、当社のサービス及び職員に関するフィードバックを得るために、第三者に委託して、地域住民を対象とした調査を四半期ごとに実施しています。過去x回の調査では、回答者のx%が、当社のサービスと最前線の職員を一貫して「非常に素晴らしい」と評価しています。

優れたサービスを地域社会に提供できるように、人材の採用、育成及び研修におけるベスト・プラクティスへのコミットメントについて、当社の会長兼CEOが説明する動画をご覧ください。」



この例では、動画には、規準を適用しておらず、証拠収集手続の対象とすることもできない主観的なコメントが含まれている可能性がある。これは、「その他の記載内容」とみなされる。ただし、業務実施者は、(i)当該動画が保証手続の対象ではないことを保証報告書に明示し（明示する方法に関しては第12章の例示を参照）、(ii)動画を見て、ISAE 3000第62項で要求される主題情報又は保証報告書との重要な不整合（存在する場合）を識別する必要がある。



355. 業務実施者は、このような「その他の記載内容」が、EER報告書で叙述的に提示されている定性的情報のメッセージ及び表現の調子と整合しているか、又はそれらが矛盾する印象を与えないかを検討する必要がある。例えば、会社が新しい生産施設を建設するために地域住民を移転させたにもかかわらず、その地域住民の幸せそうな様子の画像を示すことは整合性がないと考えられる。
356. 企業のEER報告書がその財務報告と統合されている場合、業務実施者は、基準が要求する「その他の記載内容」を読む責任のほかに、EER報告書と同じ文書内に含まれる情報、すなわち、財務諸表及び財務諸表に係る叙述的説明を読む責任も負う。業務実施者は、その他の記載内容と主題情報との整合性を考慮しなければならない。利用する規準によっては、EER報告書に含まれる主題情報と、同じ主題に関連する「その他の記載内容」との相違が合理的なものである場合があるが、EER報告書の利用者がその相違の理由を理解できるように、作成者は、その相違について説明又は調整して開示する必要がある。

#### 定性的情報について保証報告書で伝達する際の特定の考慮事項

357. 第12章で更に考察するとおり、業務実施者の目的は、規準に照らした主題の測定又は評価の結果について、想定利用者の信頼を高める結論を示すことができるように十分かつ適切な証拠を入手することである。
358. 主題を定量化できない場合、それを評価する方法は、定量化できる場合よりも変動しやすくなるか、多くの解釈を成り立たせる可能性があり、想定利用者が主題情報を誤解する、又は誤って解釈する可能性が高くなると考えられる。結果として、想定利用者が、主題の評価に利用された規準を理解すること、及び保証報告書において保証手続の対象となった情報とそうでない情報と共に、想定利用者の注意を当該規準に向けることが特に重要になると考えられる。詳細なガイダンスについては、第12章を参照。

## 第11章：未来志向のEER情報への対応

### 本章のガイダンスで扱う事項

359. 本章では、以下の際に、未来志向のEER情報に関連して業務実施者が考慮すべき特定の事項に関するガイダンスを提供する。
- (a) 規準の適合性の判断
  - (b) 証拠の入手
  - (c) 虚偽表示の評価
  - (d) 保証報告書での伝達
360. 本章のガイダンスは、見積り又は発生の不確実性が伴う未来志向の主題情報に焦点を当てている。
361. 定性的情報は第10章で別途検討されているが、定性的情報と未来志向の情報は相互に排他的なものではない。例えば、定性的情報は未来志向又は過去志向である場合があり、未来志向の情報は定性的にも定量的にも表される可能性がある。業務実施者にとって、本章のガイダンスを、第10章のガイダンスと併せて検討することが有用であろう。

### 本章のガイダンスが業務実施者にとって有用となる状況

362. EER報告書には、以下のような様々な形式の未来志向の主題情報が含まれる場合がある。
- (a) 将来の状況又は結果に関する情報。これには、予想、予測及び将来的なリスクと機会に関する情報、例えば、低炭素経済への移行に関連するものが含まれる場合がある。
  - (b) 企業の意図又は戦略に関する情報。
363. 未来志向の情報は、他の主題情報と同様に、主題に規準を適用して作成されるが、主題（将来の事象、出来事又は活動）の不確実性は、過去志向の主題より高く、評価の正確性は一般に低くなると考えられる。そのため、考えられる仮定や結果の範囲が広範となり、評価の規準が適合しているかを判断することは困難となる可能性がある。様々な結果が考えられ、そのいずれもあり得る場合、主題情報がどのようなもので、利用者の意思決定にどのような影響を与えるかを知ることが困難である。
364. 未来志向の主題情報が基礎としている仮定を裏付ける証拠がある場合もあるが、そのような証拠自体が一般的に未来志向であるため、過去の事象及び状況に関して通常入手可能な証拠とは異なり、推測を含んだ性質を有している。
365. 主題に関連する固有の不確実性、それを評価するために利用される規準と仮定、及び入手可能な証拠の推測を含んだ性質により、考えられる結果の範囲が広範となり、主題情報に重要な虚偽表示があるか否かを識別することも困難となる可能性がある。
366. 一部の未来志向の情報は事実であるため、そのような未来志向の情報、例えば、契約条件によって決定される企業の債務期日情報等には、不確実性の極めて高い情報は含まれていない。このようなタイプの情報に対する保証業務の実施は、業務実施者にとって特に困難とは考えられないため、本章の残りの部分では、見積り又は発生の不確実性が伴う未来志向の情報についてのみ検討する。



## 未来志向のEER情報の性質

367. 将来の状況又は結果を予想又は予測する主題情報は、まだ発生しておらず、発生しない可能性がある、又は発生済みであるが今後の進展の予測がつかない事象及び活動に関連するものである。
368. 未来志向の主題情報は、以下のような事項を説明するものと考えられる。
- (a) 後日観察可能な事象又は活動
  - (b) 実現しない可能性のある仮定の事象又は活動
369. 後日観察可能な未来志向の情報については、予想、予測若しくは意図が、その後に発生した事実をどの程度正確に反映していたか、又は予想した又は予想しなかった将来のリスク若しくは機会がどの程度実現したかを将来のある時点で観察できる。仮定の情報には、予想、予測又は意図に関する条件が含まれる。例えば、企業が特定の契約を獲得したという条件で、当該企業の利益が翌年に5%増加すると予測されることがある。

### 設例

観察可能な主題情報と仮定の主題情報の違いは、予想と予測 (ISAE 3400<sup>9</sup>第4項～第5項の定義に基づく) の違いによって説明される。

予想 (Forecast) は、情報の作成日において経営者が発生すると予想する将来の事象及び経営者が取ろうとしている活動に関する仮定を基礎として作成される (最善の見積りに基づく仮定)。

予測 (Projection) は、発生するとは限らない将来の事象及び経営活動に関する仮定、又は仮定と最善の見積もりの組み合わせに基づくものである。このような情報は、当該事象及び活動が発生したと仮定した場合に、情報の作成日の時点で考えられる結果を示している。これをシナリオ分析ともいう。

## 未来志向のEER情報に関する規準の適合性を判断するための特定の考慮事項

370. 未来志向の情報の作成に適用される規準は、主題に関して、過去の情報に関連して報告された情報とは異なる情報を要求するか、又はそのような異なる情報を入手するようデザインされている場合がある。そのような情報の例としては、主題のある側面に関する将来の状態や状況の説明、又は状態や状況の将来における経時的変化が挙げられる。
371. 未来志向の情報の作成に適用される規準がEER保証業務に適合していると判断されるか否かは、第5章で説明されているその他の規準と同じ方法で判断できる。
372. 業務実施者は、規準を適合したものとするために、置かれた仮定並びに不確実性の性質、原因及び程度についての開示規準が必要であると結論付ける可能性がある。固有の不確実性が伴う主題情報についての保証を得ることは依然として可能であると考えられる。これらの状況での考慮事項は、固有の不確実性が適切に開示されることにより想定利用者に伝わるか否かである。

<sup>9</sup> 国際保証業務基準 (ISAE) 3400 (改訂) 「見込財務情報の調査」



### 未来志向のEER情報に関する証拠を入手するための特定の考慮事項

373. 未来志向の主題情報に関する考慮事項は、測定、評価又は発生に関する固有の不確実性が伴う過去の主題情報と類似している可能性が高いため、第7章のガイダンス及び第8章に記載した業務実施者の考慮事項が広く適用できる。作成者が未来志向の情報をより主観的に決定した場合、経営者の偏向のリスクがあるため、手続を立案する際に、中立性、表示及び理解可能性に関する考慮事項の重要性が相対的に高まると考えられる。
374. 規準が、企業の将来の戦略、目標又はその他の計画についての記載(明示的なアサーション)を要求しているとき、業務実施者は、当該戦略、目標又は計画が達成されるか否かについての証拠を入手できない、又はその結果について結論を出すことができない可能性がある。それでもなお業務実施者は、以下の事項を評価するための手続を立案することがある。
- (a) 経営者又は統治責任者は、当該戦略に従う意思があるか否か。
  - (b) 当該目標又は計画が実在するか否か。
  - (c) 計画された戦略又は目標には合理的な基礎が存在するか否か。
- (上記について評価するための手続を立案することで)業務実施者は、誤解を招く可能性のある主題情報と関係がなくなる。
375. 適切な証拠は、例えば、報告された戦略又は他の計画が企業の実際の内部向けの戦略又は計画と整合しているか否かについて、統治責任者の会議内容を記録した文書や経営者が当該戦略の採用若しくは当該目標への同意を得るために既に取り組んでいる活動を記録した文書の形式で入手できると考えられる。
376. 企業がその計画を実行する能力を有していること又はそれを実行するための手段を開発する予定であることにより黙示的なアサーションが存在するか、又は実行能力に関する明示的な規準が別に存在する可能性がある。結果が達成されるという証拠が入手できない可能性がある一方で、業務実施者は、仮定を形成するプロセス、システム、統制及びそれらの基礎となるソースデータを考慮すること等により、作成者が将来の活動又は事象について行っているアサーションが合理的な基礎に基づいているか否かに関する証拠を入手するための手続を立案できる。

設例

企業が、新たに立ち上げた戦略について報告し、報告書全体の保証を求めている。業務実施者は、企業がその報告書の以下の段落に記載する主張の証拠をどのように入手できるかを検討している。

当年度の初めに、2050年までに「ネットゼロ」企業になるという目標を発表しました。この目標を達成するために、当社は、新たな戦略により、当社の事業を、石油の抽出と精製から、クリーンで安全なエネルギーの未来の先導役になるよう変えていくことを目指します。これまで当社は、再生可能エネルギーを0.5GW生成する能力を開発しており、今後8年間で、これを10倍に増やすことを目指しています。また、低炭素技術への投資を年間10億ドル超（現在の投資額の4倍）増やすことで、当社の水素市場のシェアを2030年までに5%に拡大することを目指しています。

業務実施者は、探すべき証拠についてメモに記録した。当該メモには、とりわけ、以下の事項が記載されている。

- ・ 戦略の発表文の写し又は媒体検索：発表文が公開されているかを確認し、その関連する戦略が、企業が事業運営のために実際に文書に記録している戦略と同じであるかを確認する。
- ・ 現在の生成能力0.5GWの施設建設レポート：当該施設は使用可能であり、実際に使用されているか。使用されている場合、現在生成されている再生可能エネルギーに関してどのような証拠があるか。
- ・ 使用される仮定は、当該事業と業界に関する既知の情報を踏まえ不合理ではないか（再生可能エネルギーの10倍の増加との主張に合理的な基礎があるか否かについては、想定される設備と投入資金を考慮し、業務実施者の利用する専門家の支援をうける）。
- ・ 今後8年間に施設を増設する計画の証拠。例えば、議事録、締結済みの契約書、作成された計画書、確約された融資等は存在するか。現在の生成能力を獲得するまでにかかった期間を考慮し、8年は現実的な期間であるか。
- ・ 会社は、今後8年間で毎年10億ドルの資金をどこから調達する予定であるか。例えば、確約された銀行貸付の証拠等は存在するか。
- ・ クリーンエネルギーへの現在の投資を含め、どのような情報がベースラインとして使用されているか。
- ・ 当該戦略は、既存のコミットメントにどのような影響を与えるか。
- ・ そのコミットメントの内容は何か。



377. 同様に、将来のリスクや機会に関する情報の報告が規準により要求される場合、（合理的保証業務に関して）アサーションレベルでの重要な虚偽表示のリスクには、リスクと機会が存在すること（実在性のアサーション）及びリスクと機会の一覧が、想定利用者の意思決定を支援するリスクと機会を網羅していること（又は網羅性のアサーションに関連していること）が含まれる可能性が高い。適切な証拠は、企業のリスク一覧表又は統治責任者の協議記録を参照することで入手できる。ただし、リスク一覧表と協議記録の管理に係るプロセスと統制が、これらの情報源を証拠として使用するための合理的な基礎を提供することが重要である。主題情報の作成に関する企業のプロセス及び関連する内部統制システムの考慮に関する更なるガイダンスについては、第6章を参照。

378. 業務実施者は通常、リスクと機会が実現するか否かについての保証を得ることはできないが、状況によっては、リスクと機会の性質、例えばその可能性や考えられる影響に関する情報についての保証を得ることができる場合がある。これが可能か否かは、適用される規準が適合しているか、及び適切な証拠が入手可能であるかによって決まる。共通の課題は、リスクと機会の可能性及び考えられる影響が、企業が把握していない要因又は企業の統制外にある要因により、大幅かつ急速に変化する可能性があることである。
379. 将来の状況又は結果に関する主題情報は、まだ発生しておらず、発生しない可能性がある、又は発生済みであるが今後の進展の予測がつかない事象及び活動に関連するものである。業務実施者は、予想又は予測される結果が達成又は実現されるか否かを判断することはできない。業務実施者は、そのような判断の代わりに、以下の事項に焦点を当てることができる。
- (a) 予想の場合、主題情報の作成に使用される仮定に合理的な基礎が存在するか（第377項の例を参照）
  - (b) 仮定の場合、その仮定がその情報の目的と整合しているか
  - (c) 未来志向の主題情報は、仮定に基づき、適用される規準に従って作成されているか否か
380. ただし、業務実施者は、そのような証拠自体が本質的に不確かである可能性があることを念頭に置く必要があり、仮定が変更された場合、結果がどれほど大きく変化するかを検討するために感応度分析を実施する必要があると考えられる。
381. 将来の状況や結果に関する主題情報を考慮する場合、第8章で検討される思考プロセスと同じプロセスを適用できる。業務実施者は、予定されている決定、主題情報が適切に測定若しくは評価、表示又は開示できない方法、重要な虚偽表示を引き起こす可能性のある要因、及び企業の経営者による当該リスクの管理・低減方法を質問することができる。
382. 入手可能な証拠に関する業務実施者の考慮事項には、とりわけ以下の事項が含まれる可能性がある。
- (a) 企業が主題情報の報告に関してどのような統治及び監督を行っているか。また、企業が行った仮定と予想の根拠に使用されるデータ又はその他の情報の合理的な基礎を提供するシステム、プロセス及び内部統制が存在するか否か（第6章参照）。
  - (b) 企業が行った仮定の根拠としてどのような情報源が使用されているか。また、それらの情報源の信頼性
  - (c) 企業がどのような統計的手法、数学的手法、又はコンピューター支援のモデリング手法を使用したか（使用している場合）。また、仮定を形成及び適用するために使用した方法
  - (d) それらの技術と方法がどれほど信頼できるか。また、それらが予想の対象となっている主題とどれほど関連しているか。
  - (e) 作成者の過去の経験と将来を予想する能力
  - (f) 作成者が過去に行った予想の正確性。予想した結果と実際の結果との間に大きな差異がある場合にはその理由。作成者が過去に信頼できる予想を行っており、主題が本質的に変動的なものでないか又は変更されない場合には、作成者が過去に信頼できる予想を行っていない場合又は予想を行う際に主題の変動性を考慮していなかった場合よりも、説得力が増す可能性がある。

- (g) 未来志向の情報の対象となる期間。対象期間が長くなるほど、最善の見積りを行う能力が低下するため、仮定はより不確かなものとなる。
  - (h) 変化に対する主題の固有の感度、及び発生しうる変化に対する仮定の感応度
  - (i) 企業がどの程度、将来の状況を単独で又は部分的に統制しているか、又はそれらが企業の統制外であるか否か。
  - (j) 仮定とその仮定に基づく主題情報の適切な作成の双方を裏付けるために作成者が有する証拠及び文書、並びにその証拠がどの程度説得力があるか。
  - (k) 記載されている結果の達成に対し、作成者が示している進捗の程度、又は結果の達成を可能にするための計画と資源が整っているか否か。
  - (l) EER情報に含まれる、仮定、計算方法及びベースラインに関する開示情報
  - (m) 業務チームに主題に関する専門知識又はその他の専門知識が必要か否か。必要な場合には、その専門知識の情報源
383. 十分かつ適切な証拠を入手するための手続を立案及び実施する際、並びに入手した証拠の十分性と適切性を評価する際の考慮事項は、第8章に記載されている考慮事項と同様であり、未来志向の情報が叙述的に提示される場合も、第10章に記載されている考慮事項と同様である。
384. ただし、証拠が本質的に不確かな場合には、事実の場合よりも、証拠の説得力を判断することは更に困難になると考えられる。経営者の書面による陳述は、十分かつ適切な証拠に代わるものではないが、未来志向の情報の保証業務に関しては、対象となる情報が経時的に集計されていたとしても、保証報告書の日付現在の仮定が引き続き適切であることを確認する書面による陳述を企業の統治責任者から入手することの重要性が比較的増すと考えられる。
385. 未来志向の情報は、過去の情報よりも固有の不確実性が高いため、結果が、考えられる結果の合理的な範囲内にあるか否かを評価することも許容される場合がある。
386. 未来志向の情報に関しては、利用者が主題情報と関連する固有の不確実性を理解できるように表示及び開示することが重要となる。主題情報の表示及び開示が適切であるか否かに関する業務実施者の考慮事項には、以下の事項が含まれる可能性がある。
- (a) 未来志向の情報が、有益かつ中立的で、誤解を招かないように表示されているか否か。
  - (b) 使用された仮定とその仮定の根拠が明確に開示されているか否か。
  - (c) 未来志向のEER主題情報がある一定の期間で示されている場合、その期間内の時点を決定した根拠が開示され、当該期間が偏向した又は誤解を招く方法により選択されていないか。

拡張された外部報告(EER)に対する保証業務への国際保証業務基準3000 (ISAE 3000) (改訂)の適用に関する規範性の  
ないガイダンス

- (d) 未来志向の情報の作成日が明確であり、その作成日時時点で仮定が適切であると表明されているか否か。
- (e) 利用者が「起こりうる事態」の影響を理解できるように、関連する不確実性と感応度が開示されているか否か。
- (f) 比較情報が提示される場合、当期間中に仮定又は主題の作成根拠に変更があったか否か、その変更が、変更理由及び主題情報への影響と併せて開示されているか否か。

#### 未来志向のEER情報における虚偽表示を評価するための特定の考慮事項

387. 第363項で考察されたとおり、未来志向の情報は通常、過去の情報よりも測定、見積り及び評価の不確実性が高くなる。そのため、考えられる測定又は評価の結果が広範にわたることとなり、仮定が以下に該当する状況となっていることを識別することが困難となる可能性がある。

- (a) 合理的でないこと（予想の場合）
- (b) 非現実的であり、情報の目的と整合していないこと（予測の場合）

388. 業務実施者にとって、以下に挙げられる例のように、虚偽表示が発生しうる過程又は「起こりうる誤り」を検討することが役立つことがある。

- (a) 仮定を適用する根拠として使用されるデータ又はその他の情報が、関連性がなく、網羅的でなく、信頼できないと考えられる場合
- (b) 仮定に、関連性のない情報が含まれているか、重要な考慮事項が省略されているか、又は不適切な重点付けが行われている場合
- (c) 使用される仮定が伝達しようとする決定事項と整合していない場合
- (d) 基本データ若しくは情報に対して、又は定量化が可能な情報の計算において、意図的であるか否かを問わず、仮定が誤って適用されている場合

389. 場合によっては、虚偽表示は、上記の状況の組み合わせに起因する可能性があり、それを個別に識別することが困難となる場合がある。

390. 業務実施者はまた、作成者が以下のいずれかを行った場合に、仮定若しくは方法の選択又は主題情報の提示方法に、その後のEER保証業務に影響を及ぼすと考えられる経営者の偏向の兆候が存在するか否かを検討できる。

- (a) 合理的な根拠なく、使用された仮定若しくは方法を変更している場合又は状況に変化があったという主観的な評価を下している場合
- (b) 観察可能な市場の仮定と不整合な仮定を使用している場合
- (c) 経営者の目標に有利となる、又はそのようなパターンや傾向を示す重要な仮定を選択している場合

391. 主題情報の測定又は評価に使用される仮定及び主題情報に伴う不確実性について、想定利用者が自らの意思決定への影響を理解できるように、また主題情報が誤解を招くものとならないように、作成者が当該仮定及び不確実性を適切に開示しているか否かを検討することも重要と考えられる。



### 未来志向のEER情報について保証報告書で伝達する際の特定の考慮事項

392. 第10章及び第12章で考察するとおり、業務実施者の目的は、主題情報（すなわち、規準に照らした主題の測定又は評価の結果）について、想定利用者の信頼を高めるような結論を示すために十分かつ適切な証拠を入手することである。
393. 主題に伴う見積り又は評価の不確実性の度合いが高くなる場合には、不確実性が低い場合よりも変動性が高くなるか、多くの解釈が成り立つ可能性がある。これにより、想定利用者が、主題情報を誤解する、又は誤って解釈する可能性がある。したがって、想定利用者が、主題の評価に使用された規準を理解し、主題の測定又は評価に関連する固有の限界を、適用される規準に照らして説明すること等により、保証報告書において想定利用者の注意を当該規準に向けることが特に重要になると考えられる（ISAE 3000第69項(e)参照）。

#### 設例

保証報告書の例からの抜粋： [企業名] は、将来の事象と経営者の活動に関する仮定を含む一連の仮定を使用して、 [識別された主題情報] に関連して予想される結果の予測を作成した。予想された事象は、想定どおりに発生しないことが多いため、実際の結果は、予測された結果と異なる可能性がある。また、予測された結果と実際の結果との差異は重要である可能性がある。



## 第12章：保証報告書における効果的な伝達

### 本章のガイダンスで扱う事項

394. 本章では、利用者が以下の事項を理解できるように、ISAE 3000第69項の要求事項に準拠する書面による保証報告書において業務実施者が効果的に情報を伝達する方法についてのガイダンスを提供する。

- (a) 保証報告書の対象利用者
- (b) EER保証業務の対象事項
- (c) 主題の測定方法又は評価方法
- (d) EER保証業務の実施方法
- (e) 主題情報に関する保証の結論

### 本章のガイダンスが業務実施者にとって有用となる状況

395. 本章のガイダンスは、業務実施者がEER保証報告書を作成する際に有用となるようにデザインされている。

396. ISAE 3000第69項には、保証報告書が含まるべき特定の基本要素が明示されている。ただし、ISAE 3000では、報告のための標準的な様式は要求されておらず (ISAE 3000のA160項参照)、追加の情報を記載することが認められている。本章のガイダンスは、想定利用者の理解を促すために業務実施者が効果的に情報を伝達する際の支援となりうるものであり、以下の事項について取り扱う。

- (a) 保証報告書における必要な要素の表示方法
- (b) 業務実施者が、ISAE 3000で要求される基本的な要素のほかに、EER保証報告書への記載を検討することのできる追加の情報
- (c) 保証報告書における当該追加の情報の表示方法

### 保証報告書における効果的な伝達

397. 保証業務とは、業務実施者が、想定利用者の主題情報についての信頼の程度を高めるために形成した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である (ISAE 3000第12項(a)参照)。

398. 保証報告書は、保証の結論を伝え、その結論の根拠を説明するものであり、業務実施者が保証業務の結果を想定利用者に伝達する手段である。明確に伝達することにより、保証の結論に対する想定利用者の理解を促す。

399. 二者択一で表現された保証の結論 (例えば、主題情報が、適用される規準に従って作成されているか否かという結論) では、想定利用者の理解を支援する追加の背景情報を提示しなければ、EER保証業務で生じる複雑さを十分に伝えることはできない (第406項参照)。

400. 第396項に記載されているとおり、ISAE 3000では、保証の結論に関して以下の事項を目的として、ISAE 3000により要求される基本的な要素に加えて、特定の業務状況に合わせた追加の情報を保証報告書に記載することが認められている。

- (a) 根拠の説明、又は

(b) 適切な背景事情の提示

401. 追加の情報を記載するかどうかは職業的専門家としての判断が必要となる。職業的専門家としての判断の行使には、保証報告書の報告形式をISAE 3000のA161項に記載されているように、短文式とするか長文式とするかといったことも含まれる。短文式の報告書には通常、ISAE 3000第69項で要求されている基本的な要素のみが記載されるが、追加的な要素がわずかに記載されることもある。長文式の報告書には、業務実施者の結論に影響を及ぼすことを目的としていない広範にわたる追加の情報や必要な要素がとりとめなく述べられている場合がある。
402. ISAE 3000第68項で要求されているとおり、追加の情報を記載する場合、業務実施者の結論とは明確に区別し、当該結論を損ねる意図がないことが明確となるように表現する。
403. 本ガイダンスの序文で述べたとおり、EER報告書は、様々なグループの利用者向けに作成されることがあり、企業がある期間中に排出した温室効果ガスのように、ある単一の側面から、以下に示した情報から成る企業の戦略、ビジネスモデル及び業績に至るまで、性質の異なる主題の様々な側面を対象とすることがある。
- 財務情報及び非財務情報
  - 過去及び未来志向の情報
404. 主題の様々な側面が比較的均一な場合でも、
- (a) 測定又は評価するのが複雑であるか、測定又は評価の不確実性の影響を受ける可能性があり、想定利用者がそのことに気付かない可能性がある。
  - (b) 測定又は評価するために使用される規準は、確立されたフレームワークにおいて規定されるか、企業により開発されるか、又は企業による更なる開発の有無にかかわらず、様々なフレームワークから選択される可能性があり、主題情報がどのように作成されたのかを利用者が理解するのが困難となることがある。
  - (c) 主題情報は、従来の独立した報告書の形式で表示される場合もあれば、ページ間にハイパーリンクが設定されたウェブサイトの複数のページにわたり表示される、又は外部のウェブサイトに表示される場合もある。また、部分的に叙述的に提示されたり、部分的にグラフ、画像、埋め込み動画又は類似のものを使用して提示されたりする場合がある。そのような提示は、EER保証業務の対象となっている事項と対象となっていない事項に対する利用者の理解を妨げる可能性がある。
405. ISAE 3000第69項に基づき、保証報告書が想定利用者に明確に伝わるか否かについて業務実施者が考慮すべき重要な事項として、以下の事項が挙げられる。
- (a) 保証報告書の想定利用者が誰であるか、及び保証報告書の目的は何か（想定利用者が保証の結論の背景事情を理解できるように。）。
  - (b) 特に保証の範囲がEER報告書の全体ではない場合、どの情報が保証業務の対象となっており、どの情報が対象となっていないか（想定利用者が保証業務の対象となっている情報について不適切な仮定を行わないように。）。
  - (c) 主題情報の測定又は評価に対して適用された規準（想定利用者が業務実施者の結論の根拠を理解できるように。）
  - (d) 主題の測定又は評価に関連する固有の限界（想定利用者が当該限界を理解できるように。）

- (e) 業務中に実施された手続の性質と範囲（利用者が保証の結論の背景事情を理解できるように。）
  - (f) 得られた保証水準（すなわち、限定的保証又は合理的保証）及びそれが主題情報に対する想定利用者の信頼にどのような影響を与えるか。
406. 保証報告書に必須の（又は基本的な）要素のほかに追加の情報を記載するか否かを決定する際には、追加の情報の記載により、特定の業務状況において必要とされる要素についての想定利用者の理解が深まるか否かを考慮することが有用となる。業務状況等に応じて、業務実施者が考慮し得る追加の情報の例を以下に示す。
- (a) 保証報告書の想定利用者及び保証報告書の作成目的
  - (b) 保証業務を実施するために必要な能力の範囲と、その能力が業務にどのように活用されているか（本章末尾の保証報告書の例示I及びII参照）。
  - (c) 業務実施者による重要性に関する考慮事項、及びその考慮事項が定性的又は定量的な主題情報に関連するものであるか否か（第423項参照）。
  - (d) 証明業務では、独立した業務実施者が主題情報について結論を出すようにデザインされているため、業務実施者が主題情報の作成に関与できない理由の説明（本章末尾の保証報告書の例示I及びII参照）
  - (e) 主題情報で表示又は開示されている事項で、利用者が主題情報を理解するために欠くことのできない重要な事項であると業務実施者が考えている強調事項（本章末尾の保証報告書の例示I及びII並びに第415項参照）
  - (f) 想定利用者の業務の理解、業務実施者の責任又は保証報告書に関連していると業務実施者が判断した主題情報で表示又は開示されていない事項を伝達するために、「その他の事項」区分の挿入（第416項参照）

## 保証報告書の内容

407. 本章末尾の保証報告書の例示I及びIIには、以下の事項が提示されている。
- (a) 合理的保証報告書及び限定的保証報告書のそれぞれに必要な要素（ISAE 3000第69項の関連する項番号が明るい青色のボックス内に表示されている。）
  - (b) 業務実施者が想定利用者の理解に役立つと考える追加の情報の例（灰色がかった青色のボックス内に表示）
408. 報告書の例に示されている事項について本章の本文で詳細が説明されている場合、以下のガイダンスの関連する項番号は、報告書例の明るい青色又は灰色がかった青色のボックスに記載されている。例示された報告書と設例は、業務実施者がとり得る唯一のアプローチを示したものではない。

## 適用される規準の識別

409. 第3章及び第5章で検討したとおり、規準が想定利用者にとって利用可能な状態にあることが、保証のための前提条件である。想定利用者はそれにより主題情報が作成された際の基礎を理解することができるからである。業務実施者は、業務の開始時に、作成者には規準を識別したり、適用される規準に照らして主題を測定又は評価したりするだけでなく、想定利用者がこの規準を利用できるようにする責任もあることを、念を押すことが有用だろう。

410. 適用される規準が特定の目的のためにデザインされている場合には、その旨及び結果として、主題情報がその他の目的に適合しない可能性について、読者に注意喚起する記載がISAE 3000第69(f)項で要求される。
411. 作成者が規準を利用可能にすることを望まず、このことが(保証業務の)受嘱後にわかった場合、ISAE 3000第42項～第43項に準拠して、この件に対応する必要がある。業務実施者は、この件について、作成者と協議し、業務実施者の満足のいくように解決できるかどうかを確認する必要がある。この件を未解決にしたまま業務を続行する場合、業務実施者は、保証報告書でこの件を報告するかどうか、報告するとすればどのように行うかを決定する必要がある。
412. 規準が主題情報に含まれていない、又は公開若しくは言及されていないか、作成者により、それ以外の適切な方法で利用可能にされていない(第5章参照)場合には、業務実施者は、この規準を保証報告書に含めて、主題情報がどのように作成されたかを想定利用者が理解できるようにすることが必要となる場合がある。想定利用者が規準を利用できるようにするのは作成者の責任なので、保証報告書に規準を含めることは理想的ではない。ただし、業務実施者が、規準を保証報告書に含めなければならない場合には、含める規準を、公開された、又は作成者の報告書で利用可能にされた場合と同様の詳細さにすることが必要となる場合がある。保証報告書に規準の概要を含めただけでは、想定利用者が、主題情報の作成の基礎を理解できない可能性がある。
413. 作成者が主題情報の報告に、複数のフレームワークを使用することがある。このような場合、作成者が各フレームワークに関連する規準を要約したり、組み合わせたりするのではなく、個別に利用できるようにすると、利用者の理解が深まりやすくなる。その後、業務実施者は、保証報告書の保証の結論でこの規準を個別に識別する。

#### 固有の限界、強調事項及び「その他の事項」区分の違い

414. 固有の限界を説明することは、保証報告書に強調事項区分を含めることとは異なる。作成者によって開示されたかどうかに関係なく、主題の測定又は評価には固有の限界が存在する。しかしながら、作成者にとって、主題情報内でそのような固有の限界を詳細に開示することは有用かもしれない。例えば、気候変動シナリオが現実となるかどうか、及びそれがどのような影響を及ぼすかについては、固有の不確実性がある。場合によっては、測定又は評価の固有の不確実性が、利用者が主題情報を理解する際の基本となることもあるだろう。この場合、これら(固有の不確実性)を主題情報内に記述する必要がある(強調事項についての検討は以下を参照)。
415. 強調事項は、想定利用者が主題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する、主題情報に表示又は開示されている事項について、利用者の注意を喚起する。業務実施者が強調事項を含めることにより、この事項への注意喚起を行うには、作成者が、この事項を主題情報に表示又は開示する必要がある(ISAE 3000第73項参照)。除外事項付結論の代わりに強調事項を使用することはできない。
416. 想定利用者の業務の理解に関連すると業務実施者が判断する主題情報に表示又は開示されていない事項について、業務実施者が、伝達が必要であると考えた場合、業務実施者は、その他の事項区分を含めることができる(ISAE 3000第73項参照)。除外事項付結論の代わりにその他の事項区分を使用することはできない。

#### 適用される職業専門的基準

417. 不正確な又は制限的な用語を含む業務実施者の記載(例えば、「業務は、ISAE3000を参照して(又はこれに基づいて)実施された」など)は、保証報告書の利用者の判断を誤らせることがある(ISAE 3000のA171項参照)。利用者は、ISAE 3000「に準拠して」行われた保証業務と、ISAE

3000「を参照して」又は「これに基づいて」行われた保証業務を区別できない可能性がある。前者はISAE 3000の全ての要求事項を満たすが、後者はISAE 3000の特定の側面のみ当てはまる可能性があり、利用者が必ずしもこれに気づいているとは限らない。ISAE 3000の要求事項全てが遵守されているわけではない場合、保証報告書におけるISAE 3000への言及は一切認められない (ISAE 3000第15項参照)。

設例

次のような記述は認められる。

私たちは、国際監査・保証基準審議会が発行した国際保証業務基準第3000号 (改訂) 「過去財務情報の監査又はレビュー以外の保証業務」に従って、限定的保証業務を実施した。

次のような記述は、ISAE 3000の要求事項を満たさない。

「私たちは、ISAE 3000 (改訂) を考慮して、業務を実施した」又は「私たちの保証業務はISAE 3000 (改訂) に基づいて実施された」

418. 業務実施者が2種類の基準、例えばISAE 3000 (改訂) とAccountAbility AA1000 ASの両方に従って業務に従事している場合、この業務実施者は、両方の要求事項を満たすことができるかどうか、又はAccountAbility AA1000 ASの要求事項がISAE 3000 (改訂) の要求事項と矛盾する可能性があるかどうかの検討が必要となる場合がある。これらが矛盾せず、かつ、ISAE 3000 (改訂) の要求どおり (第421項参照)、AccountAbility AA1000 ASで提示された、いかなる追加的な情報も保証の結論に影響しないことが明らかな場合、業務実施者は保証報告書で両基準に言及してもかまわない。前述のとおり、ISAE 3000 (改訂) に言及する場合には、ISAE 3000の要求事項を全て満たす必要がある。

業務実施者の結論の根拠として実施した作業の説明的概要 (ISAE 3000第69(k) 項参照)

419. 実施した作業の説明的概要は、業務実施者の結論の根拠として、特定の業務との関連で何が行われたかを保証報告書の想定利用者が理解できるようにする。多くの保証業務について、理論上、手続には無数のバリエーションがありうるが、それらを明瞭かつ曖昧さを残さずに伝えることは難しい。ISAE 3000のA177項が、実施した作業の要約の詳細さの決定に際して考慮する要因を提示している。
420. 利用者には、限定的保証の手続のほうが、合理的保証業務について説明した手続よりも包括的であるように見える場合があるため、なぜそうであるのかを説明することが、業務実施者にとって有用であることがある。このとき、利用者の理解を助けるため、限定的保証と合理的保証の違いを保証報告書に記載するが、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記載されている場合にはこれが有用である。

設例

「限定的保証は、低い保証水準（すなわち、保証対象に対する想定利用者の信頼を、重要でない程度よりは明らかに高めるであろうという保証水準の上）から合理的保証の保証水準の下までをその保証範囲とすることができる。限定的保証業務の保証水準はこのように異なるため、私たちは実施した手続の詳細を説明し、限定的保証の結論との関連で実施した手続の種類、実施時期、及び範囲を想定利用者が理解できるようにする」

業務実施者の結論

421. 保証の結論の表明は保証業務の目的で、主題情報に関する想定利用者の信頼を高めるようにデザインされている。ただし、

- (a) 限定的保証の結論を表明するためにISAE 3000で使用されている「否定形」の言葉遣いを、利用者が容易に理解できない可能性がある。したがって、業務実施者は、「否定形」の結論が合理的保証よりも低い水準の保証を表していることを説明すると良いかもしれない。これは実施した手続の限定的性質（私たちの注意を引くことはなかった。）のためである。これは、業務実施者の注意を引くものが何もなかったということではなく、むしろ、手続の限定的性質のため、その手続において、必ずしもあらゆるものが識別されたわけではないという意味である。ISAE 3000は、限定的保証の結論を、「私たちの注意を引くことはなかった」の代わりに「私たちは～を認識していない」と表現することを認めている。
- (b) ISAE 3000第69項(1)は、結論を合理的又は限定的保証の結論として表現するように要求している。別の方法で表現された結論、例えば、「中」又は「高」水準の保証であると言ったり、「私たちは～と結論付ける」と述べたりすることは、ISAE 3000の要求事項を満たさない。
- (c) 業務実施者は、保証報告書に提言事項やその他の観察結果を含めたい場合がある。これはISAE 3000で認められているが、業務実施者は、このような提言事項や観察結果が想定利用者にとってどの程度有用であるか、それらが保証の結論を損ねることがないかどうかを検討することを望む場合がある。
- (d) 「グッド・プラクティス」の観察結果を含めた場合、利用者がこれを保証の結論の一部と誤解する可能性がある。ある事項に関する業務実施者の提言事項を含めることは、それらの事項が主題情報を準備する際に適切に取り扱われなかったことを暗示する、又は主題情報に関する業務実施者の結論の適格性を証明するものと誤解される可能性がある。<sup>10</sup>

<sup>10</sup> ISAE 3410のA151項



設例

例えば、次の表現では、結論が何であるかが明確である。

本報告書の「実施した作業の要約」に記載されている実施した作業及び手続、並びに私たちが入手した証拠に基づいて、主題情報が報告規準に準拠して作成されていないと私たちに信じさせる事項が全ての重要な点において、認められなかった」

次の表現はISAE 3000の要求事項に準拠しておらず、その意味するところが不明確であると同時に利用者に誤解を与える可能性がある。

私たちは、ABC PLCが総合的なサステナビリティの報告に取り組んでおり、会社の持続可能性への影響を詳細に報告することにおいて大きな進歩を遂げていることに注目している。ABC PLCのサステナビリティ報告書に記載されている情報は、公平で正確であると結論付ける。

422. EER報告書の一部が限定的保証の対象であり、残りの部分が合理的保証の対象である場合、限定的保証の対象部分と合理的保証の対象部分とを利用者が理解しやすいように、それぞれの保証の対象となる主題情報を明確に識別する必要がある。また、業務実施者は、主題情報に関連してどの手続が実施されたかが利用者に明確になるように、保証の各水準に対して実施した手続を詳しく説明してもよい。それぞれに関連する結論も、想定利用者向けに区別する必要がある。

設例

作成者は、限定的保証の対象となる主題情報を一つの識別マークで識別するか、又は「限定的保証の対象となる主題情報」というタイトルの1列又は表で識別し、合理的な保証の対象となる主題情報を別の識別マークで別途識別するか、又は「合理的保証の対象となる主題情報」というタイトルの表で識別できる。以下の記載例は、業務実施者が主題の識別されている場所に言及し、これにより、個々の結論が何であるか、またそれはどの主題情報に関連しているのかを明確にした例である。

**限定的保証の結論**

「保証の結論の根拠として実施した作業の要約」に記載されているように、私たちが実施した手続及び入手した証拠に基づいて、[x]年度報告書の「主題情報」項の「限定的保証の対象となる主題情報」表に提示されている特定の持続可能性に関する情報が報告規準に準拠して作成されていないと私たちに信じさせる事項が全ての重要な点において認められなかった。

**合理的保証の意見**

私たちは、[x]年度報告書の「主題情報」項の「合理的保証の対象となる主題情報」表に提示されている、特定の持続可能性に関する情報は、全ての重要な点において報告規準に準拠して作成されているものと認める。

長文式報告書に追加の情報を含める

423. 業務実施者が、長文式報告書には、例えば、重要性に関する考慮事項についての情報など追加の情報を記載し、これにより、保証業務の実施に際して虚偽表示に対する許容度がどの程度あったのかを想定利用者に対して明らかにするのが適切であると考えられることもある。

設例

私たちは職業的専門家としての判断に基づき、主題情報の重要性を次のように決定した。

スコープ1の温室効果ガス排出量：ABC PLCが報告したスコープ1の温室効果ガス排出量のx%。

この閾値が意味するところは、個別の虚偽表示又は僅少な虚偽表示の合計のいずれの場合であったとしても、xトンのCO<sub>2</sub>相当量という虚偽表示は、スコープ1の排出量が全ての重要な点で報告規準に準拠して作成されていないという結論に私たちを導く可能性があるということである。

定性的情報については、重要性に関する検討事項で、バランス、理解可能性、偏向の有無を含む定性的事項を考慮する。

### 例 I： 無限定の結論を示した合理的保証報告書

年次報告書に含まれるサステナビリティ情報に関する合理的保証業務

以下の報告書は例示のみを目的としており、網羅的であること又は全ての状況に適用可能であることを意図しているわけではない。保証報告書は、業務の状況に応じて調整する必要がある。

ABC社のサステナビリティ情報に関する独立した業務実施者による合理的保証報告書

タイトル (69(a))

ABC社取締役各位

宛先 (69(b))  
通常は契約当事者

私たちは、20X1年12月期年次報告書の[x]から[y]ページの「社会的影響」及び「サステナビリティ指標」のセクションに記載されている、ABC社のサステナビリティ情報について合理的保証業務を実施した。本保証業務は、前年度以前の期間や、20X1年度年次報告書に含まれるその他の情報、又はサステナビリティ情報や20X1年度年次報告書に付されたリンクからアクセス可能なその他の情報（画像、音声ファイル、埋め込み動画など）は対象としていない。

合理的保証についての意見 (69(1))  
前述の第421項も参照

#### 合理的保証についての意見

私たちは、20X1年12月期年次報告書の[x]から[y]ページの「社会的影響」と「サステナビリティ指標」のセクションに記載されたABC社のサステナビリティ情報は、全ての重要な点において、使用された報告フレームワーク（バージョンx.1）、及び年次報告書『サステナビリティ報告20X1に対するアプローチ』の注記[x]から[xx]に提示された作成の基礎に準拠して作成されているものと認める（後述の「ABC社がサステナビリティ情報をどのように作成したかを理解すること」も参照）。

適用される規準の識別 (69(d))  
第409項-第413項も参照

私たちは、前年度以前の期間に関する情報や、20X1年度年次報告書に含まれるその他の情報、又はサステナビリティ情報や20X1年度年次報告書に付されたリンクからアクセス可能なその他の情報（画像、音声ファイル、埋め込み動画など）に関する保証の結論を表明しない。

#### 強調事項

サステナビリティ情報に関する注記 X に記載されているとおり、生産現場Yで発生した危険物質の流出に伴う潜在的な長期的影響に関連する不確実性、及び何らかの結果的措置がABC社に対して講じられる可能性がある。当該事項は、私たちの意見に影響を及ぼすものではない。

強調事項区分は、業務実施者が、想定利用者の理解の基礎として重要であると職業的専門家として判断する、主題情報に表示又は開示されている事項への注意を喚起する。第415項も参照

### ABC社がサステナビリティ情報をどのように作成したかを理解すること

サステナビリティ情報を評価及び測定するための、広く使用され一般に公正妥当と認められた報告フレームワーク、又は確立されたプラクティスを認める権威ある機関が存在しないため、多様な測定技法が許容され、これが企業間及び時系列での比較可能性に影響を与える可能性がある。

このため、サステナビリティ情報は、ABC社が当該情報の作成に使用した [報告フレームワーク（バージョンx.1）](#)、及び年次報告書『[サステナビリティ報告20X1に対するアプローチ](#)』の注記[x]から[xx]に提示された作成の基礎（これら双方で「規準」という）と併せて読み、理解する必要がある。

想定利用者が、使用されている特定の規準に従って、主題情報を理解できるようにするための説明。ISAE 3000のA163項も参照

### サステナビリティ情報の作成における固有の限界

サステナビリティ情報の注記Yで述べられているように、当該サステナビリティ情報には、気候関連シナリオに基づく情報が含まれる。当該シナリオに基づく情報は、固有の不確実性にさらされている。それは、将来顕在化しうる気候関連の物理的及び過渡的なインパクトの発生可能性・時期・影響に関する科学的・経済的知識が不完全なためである。

固有の限界（69(e）  
第414項も参照

### ABC社の責任

ABC社の経営者は以下の責任を負う。

- サステナビリティ情報の報告に関連し、適用される法令等を考慮しながら、サステナビリティ情報の作成に適合した規準を選定又は開発すること。
- 「規準」（報告フレームワーク（バージョンx.1）及び年次報告書『サステナビリティ報告20X1に対するアプローチ』の注記[x]から[xx]に提示された作成の基礎）に準拠し、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の作成に関連する情報を対象とする内部統制をデザインし、適用し、運用すること。

それぞれの責任  
(69(g))

### 私たちの責任

私たちは以下に対して責任を負う。

- 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の業務を計画し実施すること。
- 入手した証拠に基づいて、独立した立場から意見を形成すること。
- ABC社の取締役者に私たちの意見を報告すること。

私たちは、経営者が作成したサステナビリティ情報に対して、独立した立場から意見を形成するが、サステナビリティ情報の作成への関与は許されていない。なぜなら、当該関与により、私たちの独立性が損なわれる可能性があるからである。

それぞれの役割を明確化し、また、証明業務において、業務実施者が主題情報の作成に関与できない理由を説明することにより、保証は「ギャップを埋める」ためにあると認識されないようにするための、追加的な説明。

### 適用される職業専門的基準

業務がISAE3000（改訂）又は主題に係る特定の基準に準拠して実施された旨の記載（69(h）第417項も参照

私たちは、国際監査・保証基準審議会が発行した国際保証業務基準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」に準拠、及びサステナビリティ情報に含まれる温室効果ガス排出については、国際保証業務基準3410「温室効果ガス報告に対する保証業務」に準拠して合理的保証業務を実施した。

### 私たちの独立性と品質管理

私たちは、誠実性、客観性、職業専門家としての実施能力と正当な注意、秘密保持、及び職業的専門家としての行動に関する基本原則を基礎とする国際会計士倫理基準審議会の公表した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。）が求める独立性及びその他の職業倫理規定を遵守した。

業務実施者が、IESBA倫理規程、又は要求水準が同等以上の要求事項による、独立性及びその他の職業倫理に関する規定を遵守していることの記載（第69項(j)）

私たちの事務所は、国際品質管理基準第1号<sup>11</sup>を適用しており、したがって、職業倫理規定、職業専門的基準及び適用される法令等の要求事項の遵守に関して文書化した方針と手続を含む、包括的な品質管理システムを保持している。

業務実施者が所属する事務所がISQC1或いは要求水準が同等以上のその他の要求事項を適用していることの記載（第69項(i)）

私たちの作業は、保証業務実施者、エンジニア、環境科学者を含む様々な専門家を集めた独立チームによって実施された。私たちは特に、ABC社の気候関連シナリオの合理性を判断するために、環境科学者の作業成果を利用した。保証についての意見に対する全責任は私たちが負う。

責任の分担を示唆することなく、業務実施者が利用する専門家に言及

### 保証についての意見の根拠として実施した作業の要約

合理的保証業務には、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の実施が含まれる。選定された手続の種類、実施時期、及び範囲は、不正か誤謬かを問わず、サステナビリティ情報における重要な虚偽表示のリスクの評価を含め、職業的専門家としての判断に委ねられる。リスク評価を行うに当たり、私たちは、ABC社によるサステナビリティ情報の作成に係る内部統制を考慮した。合理的保証業務には以下も含まれる。

業務実施者の結論の根拠として実施した手続の説明的概要（第69項(k)）

- サステナビリティ情報作成の基礎として、ABC社が規準を使用した状況の適合性の評価
- 測定及び評価方法ならびに適用した報告方針の適切性、及びABC社が実施した見積りの合理性の評価
- サステナビリティ情報における開示、及び当該情報の全般的な表示の評価

私たちが入手した証拠は、私たちの意見の根拠を提供するには十分かつ適切であると考える。

<sup>11</sup>ISQC1に代わり国際品質マネジメント基準（ISQM）1が採用されている。監査事務所は、2022年12月15日までに品質管理システムをISQM1に準じてデザインし、適用しなければならない。

**その他の法令等の要求事項に関する報告**（一部の業務にのみ適用）

[保証報告書の本区分の形式と内容は、業務実施者のその他の報告責任の性質によって異なる]

[業務実施者の署名]

業務実施者の署名  
（第69項(m)）

[保証報告書の日付]

保証報告書の日付  
（第69項(n)）

[業務実施者の住所]

業務実施者が業務を  
行う管轄区域の所在地  
（第69項(o)）



## 例 II：無限定の結論を示した限定的保証報告書

年次報告書に含まれるサステナビリティ情報に関する限定的保証業務

以下の報告書は例示のみを目的としており、網羅的であること又は全ての状況に適用可能であることを意図しているわけではない。保証報告書は、業務の状況に応じて調整する必要がある。

タイトル（第69項(a)）

ABC社のサステナビリティ情報に関する独立した業務実施者による限定的保証報告書

宛先（第69項(b)）  
通常は契約当事者

ABC社取締役各位

私たちは、20X1年12月期年次報告書の[x]から[y]ページの「社会的影響」及び「サステナビリティ指標」のセクションに記載されている、ABC社のサステナビリティ情報について限定的保証業務を実施した。

保証水準、主題情報、及び必要な場合には主題（第69項(c)）

本保証業務は、前年度以前の期間に関する情報や、20X1年度年次報告書に含まれるその他の情報、又はサステナビリティ情報や20X1年度年次報告書に付されたリンクからアクセス可能なその他の情報（画像、音声ファイル、埋め込み動画など）は対象としていない。

限定的保証の結論（第69項(1)）第421項も参照。

### 限定的保証の結論

「保証の結論の根拠として実施した作業の要約」に記載されているように、私たちが実施した手続及び入手した証拠に基づいて、20X1年12月期年次報告書の[x]から[y]ページの「社会的影響」と「サステナビリティ指標」のセクションに記載されたABC社のサステナビリティ情報が、使用された報告フレームワーク（バージョンx.1）、及び年次報告書『サステナビリティ報告20X1に対するアプローチ』の注記[x]から[xx]に提示された作成の基礎に準拠して作成されていなかった、と私たちに信じさせる事項が全ての重要な点において認められなかった（後述の「ABC社がサステナビリティ情報をどのように作成したかを理解すること」も参照）。

適用される規準の識別（第69項(d)）  
第409項-第413項も参照。

私たちは、前年度以前の期間に関する情報や、20X1年度年次報告書に含まれるその他の情報、又はサステナビリティ情報や20X1年度年次報告書に付されたリンクからアクセス可能なその他の情報（画像、音声ファイル、埋め込み動画など）に関する保証の結論を表明しない。

強調事項区分は、業務実施者が、想定利用者の理解の基礎として重要であると職業的専門家として判断する、主題情報に表示又は開示されている事項への注意を喚起する。第415項も参照

### 強調事項

サステナビリティ情報に関する注記 X に記載されているとおり、生産現場Yで発生した危険物質の流出に伴う潜在的な長期的影響に関連する不確実性、及び何らかの結果的措置がABC社に対して講じられる可能性がある。当該事項は、私たちの結論を限定するものではない。

### ABC社がサステナビリティ情報をどのように作成したかを理解すること

サステナビリティ情報を評価及び測定するための、広く使用され一般に公正妥当と認められた報告フレームワーク、又は確立されたプラクティスを認める権威ある機関が存在しないため、多様な測定技法が許容され、これが企業間及び時系列での比較可能性に影響を与える可能性がある。

想定利用者が、使用されている特定の規準に従って、主題情報を理解できるようにするための説明。ISAE 3000のA163項も参照

このため、サステナビリティ情報は、ABC社が当該情報の作成に利用した報告フレームワーク（バージョンx.1）、及び年次報告書『サステナビリティ報告に対するアプローチ』の注記[x]から[xx]に提示された作成の基礎（これら双方で「規準」）と併せて読み、理解する必要がある。

### サステナビリティ情報の作成における固有の限界

注記Xで述べられているように、当該サステナビリティ情報には、気候関連シナリオに基づく情報が含まれる。当該シナリオに基づく情報は、固有の不確実性にさらされている。それは、将来顕在化する気候関連の物理的及び過渡的なインパクトの発生可能性・時期・影響に関する科学的・経済的知識が不完全なためである。

固有の限界（第69項(e)）第414項も参照

### ABC社の責任

ABC社の経営者は以下に対して責任を負う。

- サステナビリティ情報の作成に適合する規準を選定又は開発すること。
- 「規準」（報告フレームワーク（バージョンx.1）及び年次報告書『サステナビリティ報告20X1に対するアプローチ』の注記[x]から[xx]に提示された作成の基礎）に準拠し、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の作成に関連する情報を対象とする内部統制をデザインし、適用し、運用すること。

それぞれの責任（第69項(g)）

### 私たちの責任

私たちは以下に対して責任を負う。

- 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の限定的保証を得るための業務を計画及び実施すること。
- 私たちが実施した手続及び入手した証拠に基づいて、独立した立場から結論を形成すること。
- ABC社の取締役々に私たちの結論を報告すること。

私たちは、経営者が作成したサステナビリティ情報に対して、独立した立場から結論を形成するが、サステナビリティ情報の作成への関与は許されていない。なぜなら、当該関与により、私たちの独立性が損なわれる可能性があるからである。

それぞれの役割を明確化し、また、証明業務において業務実施者が主題情報の作成に関与できない理由を説明することにより、保証は「ギャップを埋める」ためであると認識されないようにするための追加的な説明

## 適用される職業専門的基準

私たちは、国際監査・保証基準審議会が発行した国際保証業務基準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」、及びサステナビリティ情報に含まれる温室効果ガス排出については、国際保証業務基準3410「温室効果ガス報告に対する保証業務」に準拠して合理的保証業務を実施した。

業務がISAE 3000（改訂）又は主題に係る特定の基準に準拠して実施された旨の記載（第69項(h)）  
第417項も参照

## 私たちの独立性と品質管理

私たちは、誠実性、客観性、職業専門家としての実施能力と正当な注意、秘密保持、及び職業的専門家としての行動に関する基本原則を基礎とする国際会計士倫理基準審議会の公表した「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。）」が求める独立性及びその他の職業倫理規定を遵守した。

業務実施者が、IESBA倫理規程又は要求水準が同等以上の要求事項による、独立性及びその他の職業倫理に関する規定を遵守していることの記載（第69項(j)）

私たちの事務所は、国際品質管理基準第1号<sup>12</sup>を適用しており、したがって、職業倫理規定、職業専門的基準及び適用される法令等の要求事項の遵守に関して文書化した方針と手続を含む、包括的な品質管理システムを保持している。

私たちの作業は、保証業務実施者、エンジニア、環境科学者を含む様々な専門家を集めた独立チームによって実施された。私たちは特に、ABC社の気候関連シナリオの合理性を判断するために、環境科学者の作業成果を利用した。保証の結論に対する全責任は私たちが負う。

業務実施者が所属する事務所がISQC1或いは要求水準が同等以上のその他の要求事項を適用していることの記載（第69項(i)）

## 保証の結論の根拠として実施した作業の要約

[限定的保証業務では、業務実施者は、その判断において、実施した手続の種類及び範囲の概要を挿入し、利用者が保証業務実施者の結論の根拠を理解することに有効と思われる追加情報を提供することが重要である。次のセクションはガイダンスとして提供されているものであり、手続の例は、実施された作業を利用者が理解するために重要と思われる手続の種類又は範囲のいずれをも完全に網羅しているわけではない]

責任の分担を示唆することなく、業務実施者が利用する専門家に言及

私たちは、サステナビリティ情報の重要な虚偽表示が発生する可能性が高いと識別された領域に対応するように、作業を計画及び実施することが要求される。私たちは、職業的専門家としての判断に基づいて手続を実施した。サステナビリティ情報に関する限定的保証業務の実施に際して、私たちは以下を行った。

- サステナビリティ情報作成の基礎として、ABC社が規準を使用した状況の適合性の評価

業務実施者の結論の根拠として実施した手続の説明的概要（第69項(k)）  
第420項も参照

<sup>12</sup> ISQC1に代わり国際品質マネジメント基準（ISQM）1が採用されている。監査事務所は、2022年12月15日までに品質管理システムをISQM1に準じてデザインし、適用しなければならない。

- 質問を通じて、サステナビリティ情報の作成に係るABC社の統制環境、プロセス、及び情報システムについての理解を得た。ただし、特定の統制活動のデザインの評価や、（統制の）適用に関する証拠の入手、（統制の）運用状況の有効性についての検証は行わなかった。
- ABC社の見積り方法が適切で、一貫して適用されていたかどうかについての評価を行った。ただし、私たちが実施した手続には、見積りの基礎となるデータの検証や、ABC社の見積りを評価するために別途、独自の見積りを行う等の作業は含まれない。
- ABC社の製造工場20か所のうち4か所の現地視察を実施した。視察先は、これらの工場のサステナビリティ情報がグループのサステナビリティ情報にどの程度貢献しているか、前期以降、工場のサステナビリティ情報に想定外の変動が生じたか、また前期に視察されていない工場かどうかをもとに選定した。
- 視察した各工場において、必要に応じて、根拠となる記録の中から、又は根拠となる記録に対して、限定的な数の項目の検証を実施した。
- 期間中に燃焼される燃料の発熱量に基づいて、放出が予想されるGHGと、実際に放出されたGHGを比較する分析手続を実施した。その後、経営者に質問を行い、私たちが識別した重大な差異について説明を受けた。
- サステナビリティ情報の表示及び開示について検討した。

限定的保証業務で実施される手続は、合理的保証業務よりもその種類と時期が多様であり、その範囲が狭い。その結果、限定的保証業務で得られる保証の水準は、合理的保証業務が実施されていたなら得られたであろう保証よりも相当に低い。

#### その他の法令等の要求事項に関する報告（一部の業務にのみ適用）

[保証報告書の本区分の形式と内容は、業務実施者のその他の報告責任の性質によって異なる]

[業務実施者の署名]

業務実施者の署名  
(第69項(m))

[保証報告書の日付]

保証報告書の日付  
(第69項(n))

[業務実施者の住所]

業務実施者が業務を  
営む管轄区域の所在地  
(第69項(o))



付録 1

本ガイドンスで使用する用語

用語	本ガイドンスでの意味（括弧内は、本ガイドンスで用語が最初に使用された段落を表す）
集計リスク	未修正の虚偽表示と未検出の虚偽表示の合計が重要性の基準を超える確率（279）
アサーション	企業が明示的又はその他の方法により、主題情報において具体的に示した表明であり、発生しうる様々な種類の潜在的な虚偽表示を業務実施者が検討する際に使用する。（253）
保証適性	保証業務の実施に必要な適性。保証業務の技能及び技術の両方の適性を含む。（25）
EER	拡張された外部報告（1）
EER保証業務	EERの保証業務（3）
EER情報	企業の活動の財務的及び非財務的な結果に関する情報。これらに関連する未来志向の情報も含まれる。（6）
EER報告書	EER情報は一つの報告書として提示される。
EER主題情報	EER報告書におけるEER情報のうち、EER保証業務の対象となる部分（8）
企業が開発した規準	企業によって開発された規準（9）
外部情報源	EER報告書の作成で作成者が使用するデータ又は情報を提供する（作成者にとって）外部の個人又は組織（228）
フレームワーク規準	法令等、国際的又は国内の基準設定者又は他の機関によって確立されたEERフレームワーク、基準又はガイドンスにおける規準（9）



用語	本ガイダンスでの意味（括弧内は、本ガイダンスで用語が最初に使用された段落を表す）
手続実施上の重要性	主題情報全体としての定量的な重要性よりも低い定量的な閾値であり、集計リスクを適切に低い水準に抑えるように設定される。（285）
作成者	測定者又は評価者でもある主題に責任を負う者
報告トピック	目的適合性のある主題（又はその側面）（169）
主題適性	業務の主題及びその測定又は評価における適性（25）
主題の専門家	主題及びその測定又は評価に関する専門家（45）

## 付録2

表2：報告の種類、使用されるフレームワークの例、本EERガイダンスの対象となるか否か

主題	入手可能な報告フレームワーク 又は基準の例	IAASB基準	EERガイダンスの対象か？
温室効果ガス排出量	・ WBCSD/WRI GHGプロトコル	・ ISAE 3410（ISAE 3000（改訂）への準拠が必須）	対象
統合報告	・ IIRC統合報告フレームワーク	・ ISAE 3000（改訂）	対象
知的資本	・ WICI無形資産報告フレームワーク	・ ISAE 3000（改訂）	対象
IFRSに基づいて作成された財務諸表に関する経営者による説明	・ IASB実務記述書「経営者による説明」	・ ISAE 3000（改訂）	対象
公共部門サービスの成果又は金額に見合った価値を示す計算書	・ 法令等又は基準	・ ISAE 3000（改訂）	対象
サステナビリティ (環境、社会、ガバナンス)	・ CDSBフレームワーク ・ GSSB GRI基準 ・ SASB基準 ・ TCFDフレームワーク	・ ISAE 3000（改訂）	対象
各国の課税制度	・ 法令等 ・ GSSB基準：税金及び政府への納付金	・ ISAE 3000（改訂） ・ ISA 800/805	対象 対象外
コンプライアンス	・ 法令等 ・ 契約条件等	・ ISAE 3000（改訂）	対象外
過去の財務諸表	・ IASB国際財務報告基準（IFRS）	・ ISA ・ ISRE 2400（改訂）又はISRE 2410	対象外
サービス組織の内部統制	・ COSO内部統制 - 統合フレームワーク ・ AICPA SOC 2 Trustサービス規準	・ ISAE 3402（ISAE 3000（改訂）への準拠が必須） ・ ISAE 3000（改訂）	対象外

## 付録3

### 限定的及び合理的保証-EER設例表

ISAE 3000（改訂）（以下「基準」）は、限定的保証と合理的保証の2種類の保証水準を考慮する。この二つが具体的にどのように違うのかを理解するのは難しいかもしれない。更に、合理的保証業務の作業内容は一般に、財務諸表の監査保証水準に似ていると考えられるのでわかりやすいかもしれないが、限定的保証業務で対象とする保証範囲は：

- 想定利用者の主題情報に関する信頼を、明らかに重要でない水準以上の程度まで高める可能性が高い保証の上側（限定的保証の範囲の下限）から
- 合理的保証の下側（限定的保証の範囲の上限）まで。

次の表は、合理的保証と限定的保証はどのように異なるか、及び保証範囲の下限に近い限定的保証と上限に近い限定的保証はどのように異なるかについて、例を用いて表したものである。ただし、これらは一例に過ぎない。ここに提示されている手続で十分である、又はISAE 3000の要求事項を満足させる唯一の手段であることを示唆したものではない。実務上、業務実施者の手続の種類、実施時期、及び範囲は、業務状況における職業的専門家としての判断により決まる問題であり、評価されたリスク（合理的保証業務の場合）、又は重要な虚偽表示の生じる可能性が高いと識別された領域（限定的保証業務の場合）を基礎とする。

表の左端の列は、ISAE 3000の対象である業務受嘱前の段階から報告書作成までのEER保証業務の要求事項を示す。その隣の列は、ISAE 3000の要求事項の出典と、本ガイダンスで詳細説明のされている章を示す。その次の2列は、限定的保証及び合理的保証の手続と考慮事項の例を示す。

限定的保証の場合、保証業務は、業務実施者の判断で、有意な保証水準を得られるように計画されている。特定業務において何が有意な保証であるかは、想定利用者のグループとしての情報ニーズ、規準、及び業務の主題を含む、業務状況に依存する領域内での職業的専門家としての判断を表している（ISAE 3000のA4項～A7項も参照）。また、限定的保証のために実施される手続については、以下の点に注意することも重要である。

- 手続は、範囲の下限から上限までの間のどこかに位置するが、合理的保証までは至らない。
- リスクに関する考慮事項によっては、主題情報の様々な側面に応じて、手続が異なる可能性がある。

限定的保証業務で業務実施者の得る保証水準は多様であるので、業務実施者の報告書には、実施した手続について説明した概要が含まれ、それは、実施した手続の種類、実施時期及び範囲の完全な理解が業務実施者の結論を理解するために不可欠である（第419項～第420項及び第12章の限定的保証報告書の例も参照）。

表の限定的保証の列では、矢印を使用して、限定的保証の範囲全体で業務実施者の手続がどのように異なるか、その概要を伝えようとしている。これらの矢印は、業務実施者が選択するオプションや事前に決定されたレベルを示唆することを意図したものではない。むしろ、その目的は、現状において有意な限定的保証を得るために、主題及びその他の業務状況に関する理解を得る際、及び重要な虚偽表示の生じる可能性の高い領域を識別して、対応する際に業務実施者が適切と判断するであろうと考えられる様々な手続の例を示すことである。矢印には、次の手続の例が含まれる。

- 左側にある水色の矢印は、業務実施者が、業務状況において有意な限定的保証を得るために必要であると判断した手続が限定的保証の範囲の下限に近いときに、業務実施者が実施する手続の例を含む。
- 中央の青色の矢印に含まれるのは追加的な手続の例で、業務状況において有意な限定的保証を得るために必要な手続が、限定的保証の範囲の中央に向かっていているときに、左側の矢印に記載された手続に加えて実施される。
- 右側の濃い青色の矢印に含まれるのは追加的な手続の例で、業務状況において有意な限定的保証を得るために必要な手続が、限定的保証の範囲の上限に向かっていているときに、他の二つの矢印に記載された手続に加えて実施される。

右端の列（最も濃い青色の列）は合理的保証手続の例である。

灰色の行は、ISAE 3000の要求事項が限定的保証と合理的保証で同じであることを示す。

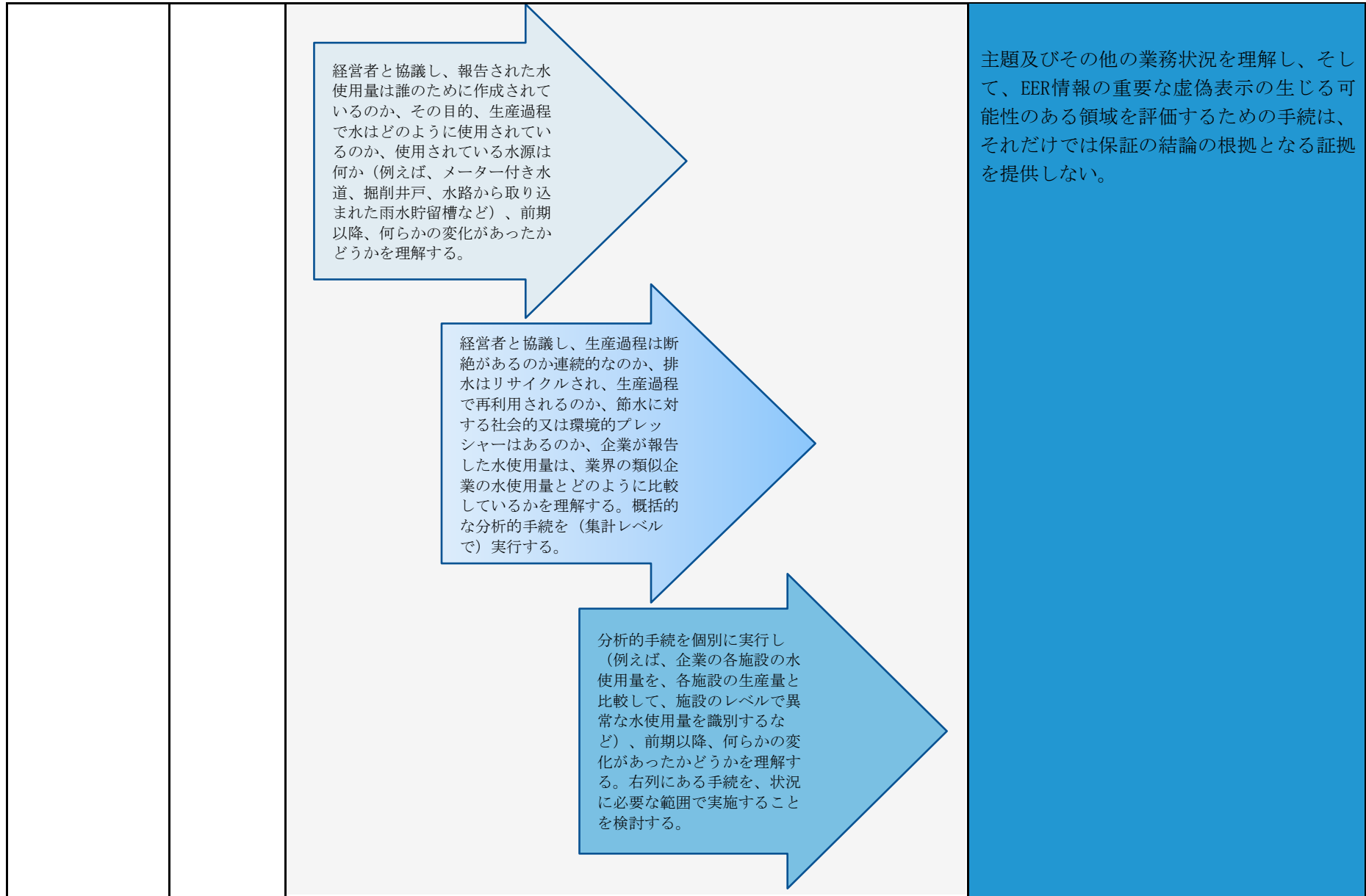
	参照	ガイダンス、考慮事項の説明、及び手続例	
		限定的保証（合理的保証よりも低い保証水準だが、それでもなお有意な保証水準）を実現するため、業務実施者は保証を得るための手続を実施するが、この手続は保証の範囲に応じて変化することがある。	合理的保証を実現するために、業務実施者は広範な手続を実施する。
		<p><b>限定的保証</b></p> <p>左側（水色の矢印）は、限定的保証の下限（つまり、主題情報に関する想定利用者の信頼の程度を、明らかに重要でない水準以上の程度まで高める可能性が高い保証）における手続の例を含む。</p> <p>矢印の色が濃くなるとともに、追加的な手続の例が追記されている。右側の濃い青色の矢印には、「合理的保証」に向けて保証が限定的保証の範囲の上限に近づいたときに実施される追加的な手続の例が含まれる。</p>	<b>合理的保証</b>

	参照	ガイダンス、考慮事項の説明、及び手続例
		<p>手続の種類、実施時期及び範囲は、保証業務における職業的専門家としての判断の問題であり、それは実施したリスク評価に基づき、かつ重要な虚偽表示が発生する可能性があるとして業務実施者が認識した領域に基づくものである。</p>
前提条件	ISAE 3000（改訂） 24(a)、 (b)、 第3章	<p>前提条件の有無を判断する手続は以下に基づいて行われる。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 業務状況に関する予備的知識</li> <li>• 作成者との協議</li> </ul> <p><b>規準が合理的保証に適合していない場合、限定的保証にも適合しない。その逆も同様である。</b></p>
適性と能力	ISAE 3000（改訂） 31(b)、 (c)、 32、第1章	<p>業務執行責任者は、保証の結論に対する責任を持つために十分な保証業務の技能、知識、及び経験を持ち、業務チーム、及び業務実施者の利用する外部専門家が、全体として、保証業務を実施するために必要な職業的専門家としての適性を持つと確信する必要がある。このような適性は、保証水準ではなく、例えば、EER主題と、その測定又は評価の複雑性によって決定される。</p>
職業的専門家としての懐疑心及び判断、並びに保証業務の技能及び技術	ISAE 3000（改訂） 37～39 第2章	<p>職業的専門家としての懐疑心及び職業的専門家としての判断を行使し、反復する組織的な業務プロセスの一部としての保証業務の技能及び技術を適用する必要性は、限定的保証及び合理的保証の両方で同じである。</p>
計画段階での規準の適合性	ISAE 3000（改訂） 41～43	<p>業務実施者は、業務計画策定の一環として、規準がその業務に適合しているかどうかを判断する。業務実施の内容は、例えば、EER主題の複雑さや多様性、組織境界の複雑さや範囲などに左右される。規準の適合性に関する考慮事項には、企業の組織境界を判断する方法、提起される主題、許容される数量化又は評価の方法、表示及び開示の規準などが含まれる。</p>

	参照	ガイダンス、考慮事項の説明、及び手続例	
	第4章及び第5章		
重要性	ISAE 3000（改訂）44第9章	重要性に関する考慮事項は、限定的保証及び合理的保証の両方で同じである。なぜならならば、重要性に関する事項は、業務実施者が業務リスクに対処するために実施する手続の種類又は範囲に基づくものではなく、想定利用者の情報ニーズ（すなわち、何が想定利用者の意思決定にとって「重要」か、何が判断を変えるのか。）に基づくものだからである。重要性は、定性的要因及び定量的要因に照らして考慮される。	
主題及びその他の業務状況の理解	ISAE 3000（改訂）45第3章、第4章、第5章、第6章、第7章	<p><b>理解すべきこと</b> 業務実施者は、以下について質問する必要がある。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>作成者が、主題情報に影響を及ぼす意図的な虚偽表示や法令等の不遵守に関する、事実、疑い又は申し立てについて認識していたかどうか</li> <li>作成者の内部監査機能（もしもあれば）及び主題情報に関する内部監査の状況と主な発見事項</li> <li>作成者が、主題情報の作成に何らかの専門家を利用したかどうか</li> </ul> <p>また、業務実施者は、手続の立案及び実施の根拠として、主題とその他の業務状況を理解する。これには、特に、会社の性質とその業界、EER保証業務に関連する規制などの外部要因（例えば、企業の仕入業者、顧客、受託会社、競合企業、企業の営業地域の政治的、地理的、社会的及び経済的環境）、前期からの変化、また場合によっては将来の期間に予想される変化の理解が含まれることがある。</p>	
	ISAE 3000（改訂）46L/R、48L(a)、48R(a)	<p><b>理解の程度</b> EER情報の重要な虚偽表示の生じる可能性が高い領域、つまり全体的なEER主題情報のレベル及びEER情報の重要部分を識別する上で十分な程度である。</p> <p>主題及びその他の業務状況を理解し、そしてEER情報の重大な虚偽表示の生じる可能性のある領域を評価するための手続は、それだけでは保証の結論の根拠となる証拠とはならない。</p>	<p><b>理解の程度</b> EER情報における重要な虚偽表示のリスクを（発生し得る虚偽表示の種類レベルで）識別及び評価するうえで十分であること：</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>全体的なEER主題情報のレベルで。</li> </ul>

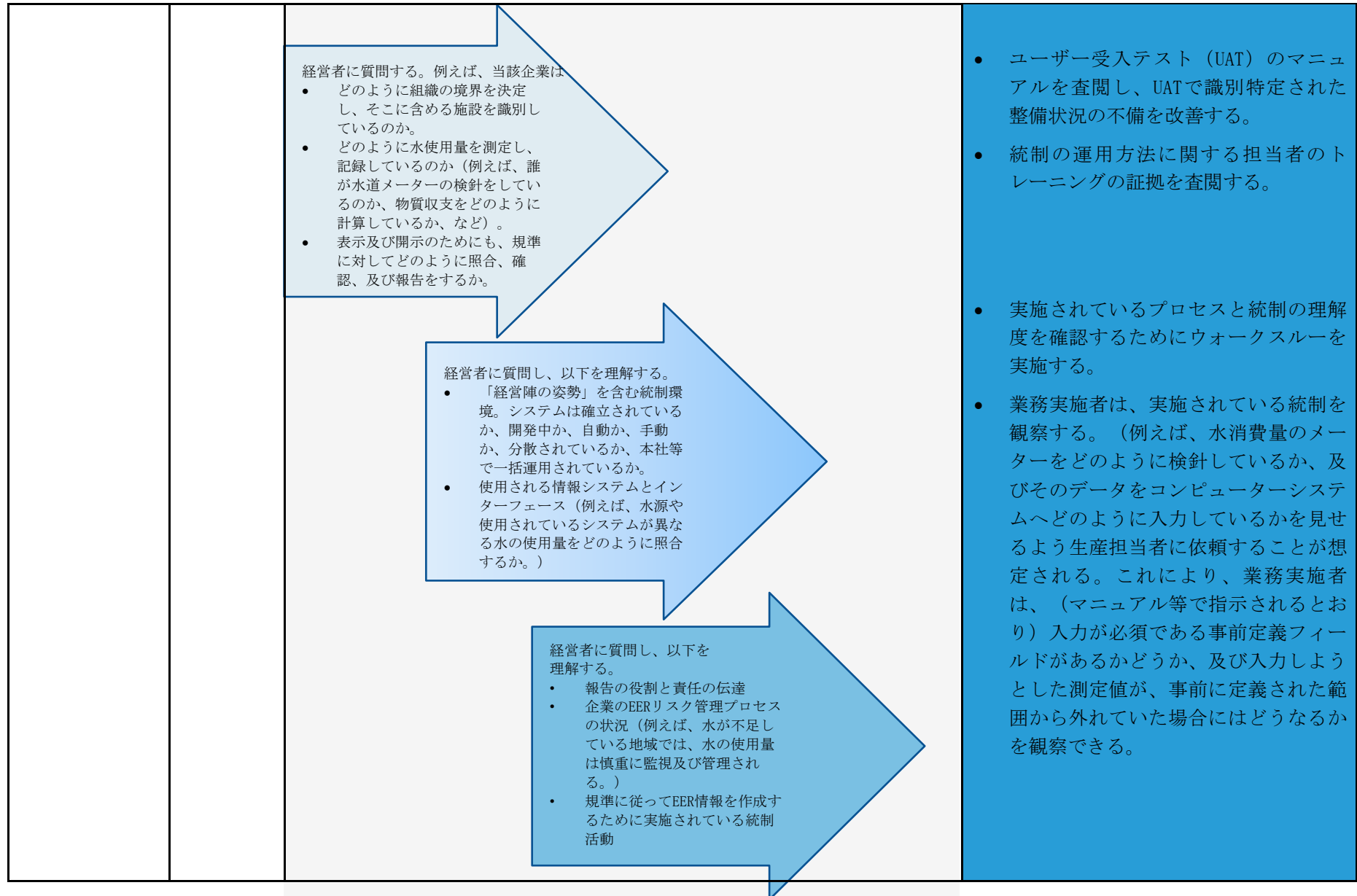


	参照	ガイダンス、考慮事項の説明、及び手続例
	<p>第3章、 第4章、 第5章、 第6章、 第7章</p>	<p>一部の限定的保証業務では、業務実施者は、重要な虚偽表示のリスクを識別し、評価するために十分な理解を得ることもあるが、ISAEによって具体的にそのように要求されていない限り、その必要はない。</p> <p>下図の矢印は、限定的保証の範囲全体にわたる手続の例である。業務状況において有意な保証を得るために必要な手続は様々であり、下図の矢印内に示された手続を含むが、これらに限定されない。特定業務において何が有意な保証であるかは、想定利用者のグループとしての情報ニーズ、規準及び業務の主題を含む、業務状況に応じた職業的専門家としての判断に基づく（ISAE 3000のA4項～A7項も参照）。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• EER情報の重要部分で発生し得る虚偽表示の種類レベルで（発生し得る虚偽表示の種類を考慮するには、アサーションの利用が有効であろう）。</li> </ul> <p>例えば、左側の列にある手続の実施に加えて、業務実施者は経営者と以下について協議することがある。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 水道メーターの調整頻度及びその実施者並びに他の水源からの水の測定方法</li> <li>• 達成すべき目標があるかどうか（例えば、情報の虚偽表示を招くインセンティブを提供するような規制目標又は内部業績目標）</li> <li>• 企業が標準的な業界規準に従った標準的な業界指標を報告しているかどうか。また、企業が報告した水使用量は、業界の類似企業の水使用量とどのように比較しているか。</li> </ul> <p>業務実施者は以下の手続を行うこともある。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 分析手続を個別に実施</li> <li>• 担当者が実施している手続に立ち会う、又は業務文書や機器を閲覧する（例えば、水道メーターの測定値を読んだりメーターの調整に関する文書化記録を読んだりする。）</li> </ul>



	参照	ガイダンス、考慮事項の説明、及び手続例	
内部監査、業務実施者の利用する専門家、又は別の業務実施者を使用するかどうかを考慮	ISAE 3000（改訂） 32(a)、 (b)、 45(b)、(c) 第1章	内部監査、業務実施者の利用する専門家、又は別の業務実施者を使用するかどうかについての考慮事項は、限定的保証、合理的保証とも同じである。	
このような当事者（上の行を参照）の作業を利用する場合の客観性及び適性を評価	ISAE 3000（改訂） 52(a)、 (b)、 53、 55(a)、(b) 第1章	<p>適性、能力、及び客観性を評価する際は、例えば、次にあげる事項を考慮するとよい。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 直属の上位組織体（例えば、内部監査部門は、取締役会又は監査委員会の下位組織に当たる。）</li> <li>• 倫理や独立性、専門家としての継続教育、業務に関する資格などに関連する専門機関の会員資格</li> <li>• 当該専門家により執筆、公表された論文又は専門家の業界団体若しくはその他団体の会員資格</li> <li>• 他の業務実施者の所属組織は、同じネットワーク又は事務所の中にあるのか、それとも当該業務実施者所属組織外か。また、当該組織はどのような品質管理手続を実施しているか。</li> <li>• 作成者である企業との個人的な関係又は職業的専門家としての関係</li> <li>• 別の業務実施者が、他の業務実施者を能動的に監督する規制環境で活動しているかどうか。</li> <li>• その他当事者の作業に対し、業務実施者が関与可能であると期待している関与の程度</li> </ul>	
プロセス、及び（必要な場合は）内部統制の理解	ISAE 3000（改訂） 47 L/R 第4章、 第6章	<p>主題情報の作成プロセスを理解するために、当該プロセスの業務に関する事項についての調査が必要になることがある。一部の限定的保証業務では、業務実施者は主題情報の作成に対する内部統制を理解することを選択するかもしれないが、このようなケースは多くない。</p> <p>また、業務実施者は、統制の整備状況を評価したり、限定的保証の目的に照らしてこのような統制が実施されているかどうかを判断したりする必要もない。</p>	<p>左側の列にある事項に加えて、業務実施者は例えば、以下を理解する。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 重要な虚偽表示リスクを（例えば、アサーションレベルで）評価するために理解する必要があると判断された業務に関連する統制活動</li> </ul>

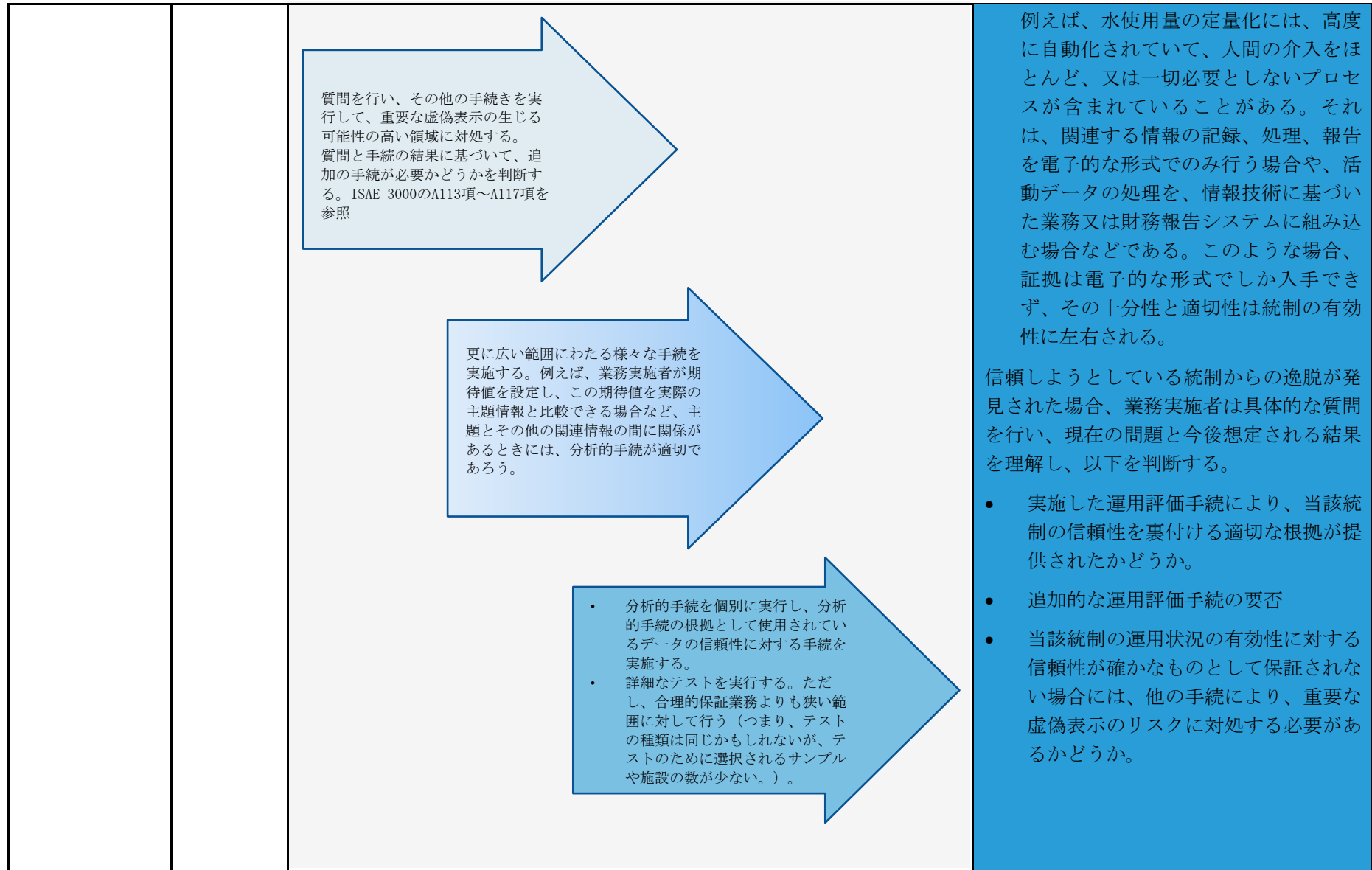
	参照	ガイダンス、考慮事項の説明、及び手続例
		<p>ただし、一部の限定的保証業務では、業務実施者は、統制の整備状況を評価し、このような統制が運用されているかどうかを判断すると選択することもあるが、ISAEによって具体的にそのように要求されていない限り、その必要はない。</p> <p>下図の矢印は、限定的保証の範囲全体にわたる手続の例である。業務状況において有意な保証を得るために必要な手続は様々であり、下図の矢印内に示された手続を含むが、これらに限定されない。特定業務において何が有意な保証であるかは、想定利用者のグループとしての情報ニーズ、規準、及び業務の主題を含む、業務状況に応じた職業的専門家としての判断である（ISAE 3000のA4項～A7項も参照）。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● 企業による統制活動 前項についての理解を得るに当たり、業務実施者は、業務に関連する統制の整備状況を評価し、EER情報責任者への質問に加えて、諸手続の実施により、このような統制が運用されているかどうかを判断する必要がある。業務実施者の実施事項としては以下が想定される。</li> <li>● 経営者などと協議して、企業のリスク評価プロセス（すなわち、企業が、水使用量の管理と報告に関連するリスクを「どのように」識別するか。）を理解し、そのプロセスに関する文書、リスク委員会の議事録及び識別されたリスクを低減するために実施されたフォローアップ措置についての文書を査閲する。</li> <li>● 関連する統制の運用がどのように整備されているかの説明について、操作マニュアルを査閲する（例えば、マニュアルに「測定値を記録するには、入力権限のある生産担当者がコンピューターシステムにデータを直接入力する。各施設の名前と場所、及び測定単位はシステムのフィールドに事前に入力されている。全てのフィールドに値が入力され、この入力値が、各フィールドに対して事前に設定された範囲内に収まっていないと、次の画面に進むことはできない」と記述されることがある）。</li> </ul>



	参照	ガイダンス、考慮事項の説明、及び手続例	
<p>証拠を入手するための手続の立案及び実施</p>	<p>ISAE 3000（改訂） 48L/R - 49L/R 第8章、第11章</p>	<p>業務実施者は、その領域が重要な虚偽表示の生じる可能性の高い領域として識別された理由を考慮することがある。理由は様々であるが、例えば</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>主題に固有の性質、若しくは測定、評価又は開示における不確実性又は判断若しくは主題の側面が見逃されがち等が挙げられる。例えば、メーターから直接水の使用量を読み取った場合よりも、物質収支の計算を行った場合の方が、情報に、重要な虚偽表示が発生する可能性が高まることがある。</li> <li>組織の複雑さ、その所有権と統制の方針又はその地理的な範囲</li> <li>十分に自動化されていない、又はまだ開発中のシステムやプロセス。これらにより、ヒューマンエラーやプロセス欠陥、不正介入などの発生する可能性が高まる。</li> <li>虚偽表示に対する動機等。例えば、営業免許の維持や罰金の回避には、具体的な業績目標の達成が必要な場合など。</li> </ul> <p>重要な虚偽表示が識別される可能性が高いほど、より説得力ある証拠が必要になる。</p> <p>ただし、一部の限定的保証業務では、重要な虚偽表示のリスクに対応するため、業務実施者は追加的な保証手続を整備・実施することもあるが、ISAEによって具体的にそのように要求されていない限り、その必要はない。</p> <p>下図の矢印は、限定的保証の範囲全体にわたる手続の例である。業務状況において有意な保証を得るために必要な手続は様々であり、下図の矢印内に示された手続を含むが、これらに限定されない。特定の業務において何が有意な保証であるかは、想定利用者の集団としての情報ニーズ、規準、及び業務の主題を含む、業務状況に応じた職業的専門家としての判断である（ISAE 3000のA4項～A7項も参照）。</p>	<p>重要な虚偽表示のリスク評価に対応して、更に手続を立案及び実施する際に、業務実施者は、このようなリスク評価の理由を考慮することがある。概括的な理由は、左の列に提示されているものと類似しているかもしれないが、理由がより詳しく（例えば、アサーションレベルで）考慮されることもあるので、次のような点が考慮されることもある。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>測定機器（水道メーターなど）の能力に固有の限界又は調整の頻度が不十分</li> <li>主題情報の測定、評価又は開示において発生したエラー又は不適切な判断。これらは、見積りの実施時に使用した仮定、見積りの基となった不正確又は不完全な基礎データの使用、又は複雑な計算が絡む状況（水の汲み上げ量の計算に物質収支アプローチを使用する場合など）が影響する。</li> <li>主題で識別できない側面が見逃されるかもしれないリスク。その理由には、例えば、通常の業務以外の出来事や取引、</li> </ul>



	参照	ガイダンス、考慮事項の説明、及び手続例
		<p>作成者が情報を第三者に依存している（例えば、抽出水量の計算を外部の検針員やエンジニアリング企業などに委託している。）、漏水や漏廃水が検知されていないなどが考えられる。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>統制整備における不備や非効率的な統制の運用により、どのようにエラーやプロセス欠陥、不正介入などの発生する可能性が高まるか。</li> </ul> <p>業務実施者は、EER主題固有の特徴による重要な虚偽表示の可能性（固有のリスク）を考慮し、その他手続の種類、実施時期及び範囲の決定に際し、統制の運用状況の有効性を信頼する意図があるかどうかを検討する。</p> <p>業務実施者は、以下のいずれかの場合に、（統制上のリスクに対処する目的で）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得るための手続を立案、実施する。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>EER保証業務に関連する統制が効果的に機能していると想定されている。</li> <li>運用評価手続以外の手続のみでは、発生しうる種類の虚偽表示のレベル（アサーションレベル）で十分かつ適切な証拠を提供できない。</li> </ul>



	参照	ガイダンス、考慮事項の説明、及び手続例
		<p>業務実施者は、重要な虚偽表示のリスクの評価と関係なく、EER主題情報の物質的側面について、関連する統制（もしもあれば）に関するテストに加え、詳細又は分析的手続のテストを立案し、実施することがある。例えば、業務実施者は、（例えば、企業に代わって、第三者のエンジニアリング企業に水使用量を判断してもらう場合など。）外部確認手続を実施するかどうかを検討することがある。確認手続が実施される場合、通常、確認要求の開始から、確認応答の受領まで、業務実施者の直接統制の下、実施される。EER主題情報の作成者による介入は全て回避される。</p> <p>重要な虚偽表示のリスクが高いほど、業務実施者は証明力の高い証拠を探す必要がある。</p>

<p>将来志向の情報を含む見積りに関する手続</p>	<p>ISAE 3000 （改訂） 48 L/R - 49L/R</p>	<p>下図の矢印は、限定的保証の範囲全体にわたる手続の例である。業務状況において有意な保証を得るために必要な手続は様々であり、下図の矢印内に示された手続を含むが、これらに限定されない。特定業務において何が有意な保証であるかは、想定利用者のグループとしての情報ニーズ、規準、及び業務の主題を含む、業務状況に応じた職業的専門家としての判断を表している（ISAE 3000のA4項～A7項も参照）。</p>	<p>重要な虚偽表示のリスク評価に応じて、手続には、例えば、以下のような評価が含まれる。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● 企業が、見積りに関係して適用する規準の要求事項を適切に適用したかどうか。</li> <li>● 見積り方法は適切で、首尾一貫して適用されたか。また、変更があった場合には、状況に適しているかどうか。</li> </ul> <p>見積りの性質を考慮に入れ、以下の一つ以上を行ってもよい。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● 企業が使用した見積り方法及びその根拠となったデータをテストし、以下を評価             <ul style="list-style-type: none"> <li>－ 定量化方法の適切性</li> <li>－ 使用された仮定の合理性</li> </ul> </li> <li>● 企業が使用した見積り方法を対象とする統制の運用状況の有効性をテスト</li> <li>● 推定値の算定又は対象企業の見積りの評価範囲の策定。その目的は以下のとおりである。             <ul style="list-style-type: none"> <li>－ 作成者が使用した仮定や方法とは異なる仮定又は方法を使用した場合、策定中の推定値又は範囲が関連性ある変数を確実に考慮に入れ、企業の推定値との有意差を評価する上で十分な程度に、作成者の仮定又は方法を理解する。</li> </ul> </li> </ul>
----------------------------	--	--	---

	参照	ガイダンス、考慮事項の説明、及び手続例
		<div style="border: 1px solid black; padding: 10px;"> <p>経営者への質問：</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 見積りを作成するに当たり、どのような仮定を立て、仮定を適用する基礎としてどのような情報源を使用したか。</li> <li>• 方法が一貫して適用されているかどうか、又は前期から変更があったかどうか、及びそれらの変更の影響はどのようなものだったか。</li> <li>• 見積りに対して分析的手続を実施する。</li> </ul>   <ul style="list-style-type: none"> <li>• 使用した仮定の情報源、仮定が合理的であると判断する根拠、作成者が検討した代替案、及び代替案が却下された理由を考慮する。</li> <li>• 使用した方法が適切かどうか、及び企業が見積りに関連して適用される規準を適切に適用したかどうかを評価する。</li> </ul>   <p style="text-align: center;">必要に応じて、右側（最も濃い青）の列に示した一つ以上の手続を実施する。</p> </div> <div style="border: 1px solid black; padding: 10px; margin-top: 10px; background-color: #0070C0; color: white;"> <p>– 範囲が適切であると結論付けられた場合（例えば、長期的な見通しに立って未来志向の不確実な情報を検討する場合）、全ての結果が合理的とみなされる範囲に収まるまで、入手可能な証拠に基づいて範囲を絞っていく。</p> </div>

	参照	ガイダンス、考慮事項の説明、及び手続例	
定量的虚偽表示の集計と評価	ISAE 3000 (改訂) 51 第9章	未修正の定量的虚偽表示を集計する（明らかに些細なものを除き、発生した虚偽表示の規模、性質、及び状況を考慮して、未修正の虚偽表示が個別又は全体として重要かどうかを判断する。）。	
定性的虚偽表示の集約と評価	ISAE 3000 (改訂) 51 第9章	未修正の定性的虚偽表示を集約する（例えば、定性的情報における当該箇所、状況、及び虚偽表示とみなされた理由を一覧にする。）。未修正の定性的虚偽表示が、それに関連するEER主題情報の側面並びにEER情報全体に与える影響を考慮すること。未修正の虚偽表示が個々に重要かどうか、また、他の未修正の虚偽表示と合わせて重要かどうかを判断する。	
その他の記載内容	ISAE 3000 (改訂) 62 第8章、 第10章、 第11章、 第12章	主題情報及び保証報告書を含む文書にその他の記載内容が記載されている場合、業務実施者はその他の記載事項を確認し、主題情報又は保証報告書との重要な一貫性があれば、それを識別する必要がある。	
保証の結論の形成	ISAE 3000 (改訂) 64～66 第8章、 第9章、 第10章、 第11章	業務実施者の結論を裏付ける十分な証拠がない場合、範囲の制約が存在し、除外事項付結論または契約解除が必要である。	合理的な正当性がない限り、業務実施者は、業務の契約条項の変更には同意することはできない。合理的結論を導くための十分かつ適切な証拠の入手が不可能であることは、合理的保証業務から限定的保証業務への変更理由としては容認されない。
		合理的な正当性がない限り、業務実施者は、業務の契約条項の変更には同意することはできない（例えば、使用した水源の一部を除外するように作成者が要求し、その証拠が不十分な場合）。	



	参照	ガイダンス、考慮事項の説明、及び手続例	
報告	ISAE 3000 （改訂） 67～71	第12章及び限定的保証報告書の例を参照	第12章及び合理的保証報告書の例を参照

IAASBの業務を支援する組織とプロセスは国際会計士連盟（以下、IFAC）に支援されている。

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

国際監査基準、国際保証業務基準、国際レビュー業務基準、国際関連サービス基準、国際品質管理基準、国際監査実務ノート、公開草案、コンサルテーション・ペーパー、その他のIAASB公表物は、IFACが公表し、著作権を所有する。

著作権©2021年4月 International Federation of Accountants (IFAC) 不許複製・禁無断転載 各複製物に以下の著作権表示が記載される場合、最大限に広く公開してフィードバックを得るために、本著作物を複製することを許可する。

「著作権© 2021 年4月 International Federation of Accountants®又はIFAC® 不許複製・禁無断転載 IFACの許可を得て使用される。本著作物を 最大限に広く公開しフィードバックを得るために、本著作物を複製することを許可する。」

「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 Control」、「International Auditing Practice Notes」、「IAASB」、「ISA」、「ISAE」、「ISRE」、「ISRS」、「ISQC」、「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。

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

2021年4月に国際会計士連盟（IFAC）の国際監査・保証基準審議会（IAASB）によって、英語で公表された「拡張された外部報告（EER）に対する保証業務への国際保証業務基準 3000（ISAE 3000）（改訂）の適用に関する規範性のないガイダンス」は、2021年8月に日本公認会計士協会によって日本語に翻訳され、IFACの許可を得て複製されている。「拡張された外部報告（EER）に対する保証業務への国際保証業務基準 3000（ISAE 3000）（改訂）の適用に関する規範性のないガイダンス」の翻訳のための手続は、IFACにより検討されており、当該翻訳は、IFACのポリシーステートメント「国際会計士連盟（IFAC）から公表される公表物の翻訳に関するポリシー」に従って行われている。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。

*Non-Authoritative Guidance on Applying ISAE 3000 (Revised) to Extended External Reporting (EER) Assurance Engagements* の英語文© 2021年4月 国際会計士連盟（IFAC）。無断複写複製を禁ずる。

「拡張された外部報告（EER）に対する保証業務への国際保証業務基準 3000（ISAE 3000）（改訂）の適用に関する規範性のないガイダンス」の日本語文© 2021年8月 国際会計士連盟（IFAC）。無断複写複製を禁ずる。

原題：*Non-Authoritative Guidance on Applying ISAE 3000 (Revised) to Extended External Reporting (EER) Assurance Engagement* ISBN：-