

国際サステナビリティ保証基準 (ISSA) 5000 適用ガイド



IAASB

International Auditing and Assurance Standards Board
AN IFEA BOARD



2025 年 1 月

著作権 © 2025 年 1 月 国際会計士連盟 (International Federation of Accountants : IFAC) 無断複写・複製・転載を禁ずる。

本書は、個人的な使用及び非営利目的の使用の場合、www.iaasb.org よりダウンロードすることができる。本書の複製、翻訳、保存、送信又はその他の類似する使用については、IFAC の書面による許可が必要である。ただし、個人的な使用かつ非営利目的での使用においては、この限りではない。IAASB の運営をサポートする各種プロセスは、国際倫理・監査財団™ (International Foundation for Ethics and Audit™: IFEA™) が支援している。

著作権、商標及び許可に関する情報については、[許可申請ページ](#)を確認するか permissions@ifac.org まで連絡されたい。

IAASB について

本文書は、国際監査・保証基準審議会（IAASB）が作成、承認したものである。

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

IAASB は、IAASB の活動を監視する公益監視委員会、並びに基準及びガイダンスの策定について公益に関わる助言を提供する IAASB ステークホルダー諮問委員会が関与する共通の基準設定プロセスの下で、監査及び保証基準並びにガイダンスを策定している。

目次

	ページ
A. はじめに	6
本ガイドの目的と規範性	6
サステナビリティ報告エコシステム	Error! Bookmark not defined.
ISSA 5000 の理解	Error! Bookmark not defined.
本ガイドの使用	Error! Bookmark not defined.
B. 基本原則と概念	ERROR! BOOKMARK NOT DEFINED.
サステナビリティ事項、規準、サステナビリティ情報	Error! Bookmark not defined.
限定的保証と合理的保証	Error! Bookmark not defined.
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	Error! Bookmark not defined.
事務所レベルの品質管理	Error! Bookmark not defined.
業務レベルの品質管理	Error! Bookmark not defined.
証拠	Error! Bookmark not defined.
重要性	Error! Bookmark not defined.
不正及び違法行為	Error! Bookmark not defined.
調書	Error! Bookmark not defined.
C. 保証業務契約の新規の締結及び更新（保証の前提条件を含む）	ERROR! BOOKMARK NOT DEFINED.
保証業務契約の新規の締結及び更新の基礎	Error! Bookmark not defined.
職業倫理に関する規定が満たされるかどうかの判断	Error! Bookmark not defined.
業務を実施する者の適切な及び能力	Error! Bookmark not defined.
保証業務の前提条件	Error! Bookmark not defined.
前提条件が満たされていない場合の対応	Error! Bookmark not defined.
D. グループサステナビリティ保証業務、バリュー・チェーン及び他者の作業の利用 .	ERROR! BOOKMARK NOT DEFINED.
グループサステナビリティ保証業務及び報告バウンダリー	Error! Bookmark not defined.
バリュー・チェーン	Error! Bookmark not defined.
構成単位、グループ構成単位及びバリュー・チェーン構成単位	Error! Bookmark not defined.
他者の作業の利用－概要	Error! Bookmark not defined.
業務チーム外の他の業務実施者の業務の利用	Error! Bookmark not defined.
業務実施者の利用する専門家の業務の利用	Error! Bookmark not defined.
E. 計画	90
基本的な方針及び詳細な計画	90
基本的な方針及び詳細な計画－グループ業務	90

重要性	93
F. リスクの識別と評価	106
リスク評価手続の目的	106
サステナビリティ事項及びサステナビリティ情報の理解	109
適用される規準の適合性の判断	110
企業の開示方針の理解	118
企業及び企業環境、並びに法令の理解	121
企業の内部統制システムの構成要素の理解	121
重要な虚偽表示リスクの識別と評価	143
G. 重要な虚偽表示リスクへの対応	149
重要な虚偽表示リスクへの対応における全般的な考慮事項	149
全般的な対応	150
開示情報レベル（限定的保証）又は開示情報におけるアサーション・レベル（合理的保証）での 重要な虚偽表示リスクへの対応手続	151
合理的保証業務におけるリスク評価の修正又は限定的保証業務におけるリスク対応手続の 要否の判断	162
H. 結論の形成と報告	164
保証の結論を形成する業務実施者の責任	164
入手した証拠の十分性と適切性の評価	166
未修正の虚偽表示が及ぼす影響の評価	168
結論の形成	170
保証報告書の形式と内容	171
固有の限界	176
強調事項区分及びその他の事項区分	179
その他の記載内容	180
付録 1	182
付録 2	187

A. はじめに

このパートで取り上げる事項

- 本ガイドの目的と規範性
- サステナビリティ報告エコシステム
- サステナビリティ保証業務とは何か
- ISSA 5000 の理解
- 本ガイドの使用

本ガイドの目的と規範性



なぜ本ガイドを使用するのか？

1. 本ガイドは、国際サステナビリティ保証基準（ISSA）5000「サステナビリティ保証業務の一般的要求事項」（ISSA 5000）に準拠して保証業務を実施する業務実施者を支援するため、実務的で規範性のない指針をまとめたものである。ISSA 5000 は、適切な枠組みその他の規準に基づき、規模や複雑さにかかわらずあらゆる企業が報告するサステナビリティ情報の保証業務を対象とする。本ガイドでは、ISSA 5000 の基本概念、保証業務契約の新規の締結及び更新から報告に至る保証業務の実施について取り上げる。また、概念及び業務実施者の責任についても詳細に説明する。さらに主要な原則、必要に応じて要求事項間の関連性、業務実施者がサステナビリティ保証業務の実施過程で直面する問題についても述べる。こうした具体的な問題は、アウトリーチ活動や利害関係者との直接的な交流、公開草案へのフィードバック、理事会での審議を通じて IAASB（国際監査・保証基準審議会）が特定したものである。
2. ISSA 5000 は IAASB の規範性のある公表物であり、サステナビリティ保証業務を規定する。これは全ての種類のサステナビリティ情報を対象とし、その提示方法にかかわらず、あらゆるサステナビリティ情報保証業務に適用される。本ガイドには規範性がないため、ISSA 5000 に定められた要求事項を超える追加の要求事項を導入するものではなく、また ISSA 5000 の要求事項又は適用指針を無効化、上書きするものでもない。本ガイドは、ISSA 5000 の原則及び要求事項を説明するに当たり、業務実施者が ISSA 5000 の全文を理解していることを前提としている。サステナビリティ保証業務を実施する際に本ガイドを参照することは要求しておらず、また本ガイドは包括的な文書ではないため、サステナビリティ保証業務の実施に関する全ての事項を取り上げているわけではない。



誰が本ガイドを利用できるのか？

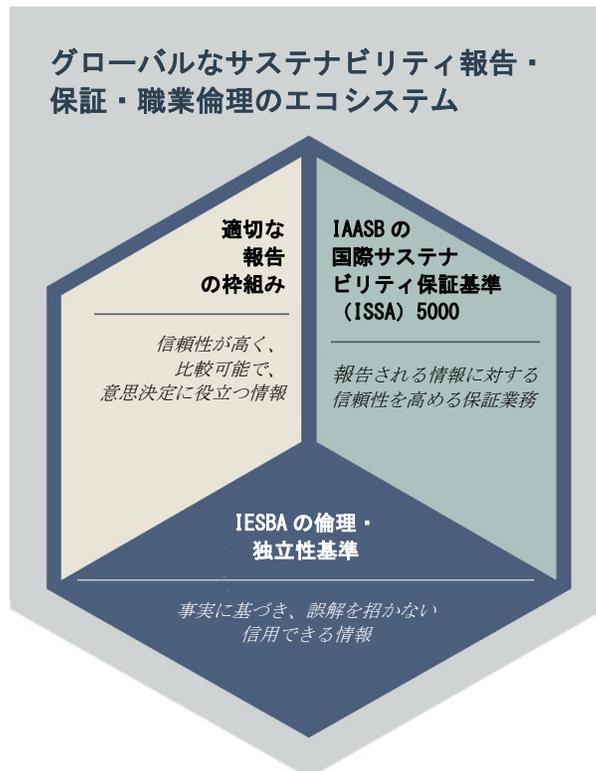
3. 本ガイドは、ISSA 5000 に準拠してサステナビリティ保証業務を実施する業務実施者が使用することを想定としている。ISSA 5000 及び本ガイドは、特定の業務実施者だけを対象とするものではなく、職業会計士又は会計士以外の保証業務実施者、さらに民間部門と公共部門のいずれに従事しているかにかかわらず、全ての保証業務実施者が利用できる。ただし、ISSA 5000 における品質管理及び職業倫理の要求事項を満たすことを条件とする。
4. 本ガイドは、サステナビリティ保証業務に関与する他の当事者がこれらの業務の内容を理解する上でも役立つ場合がある。例えばサステナビリティ情報の作成者、企業のサステナビリティ報告書の利用者、政策立案者や規制当局（市場規制当局、監査・保証の規制当局、監督機関など）が該当する。ただし本ガイドは、これらの当事者の特定のニーズを踏まえて作成されたものではない。

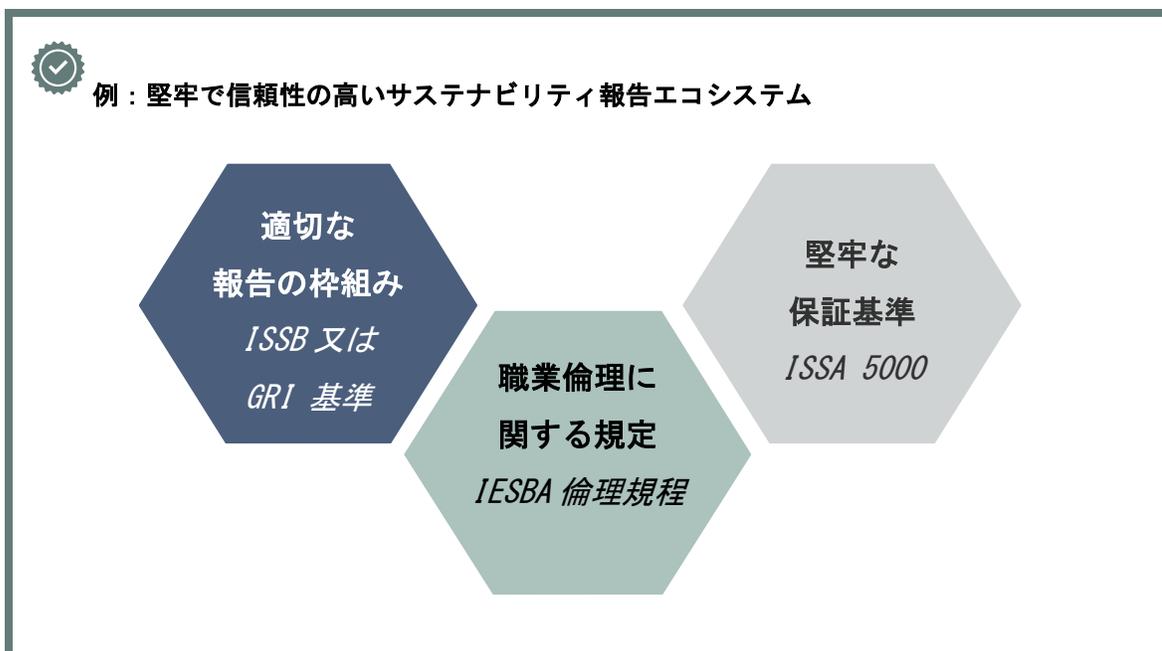
サステナビリティ報告エコシステム

5. サステナビリティ報告エコシステムとは、投資家、政策立案者、規制当局、社会など、多様な利害関係者が関与し、常に変遷し続ける環境である。これらの関与者はサステナビリティ情報の想定利用者の場合もあれば、想定利用者を代表する者の場合もある。この報告エコシステムは、想定利用者の意思決定に役立つように、適合性及び信頼性の高いサステナビリティ情報の開示を促進するように設計されている。
6. 想定利用者の情報ニーズに叶うサステナビリティ情報を提供し、堅牢かつ信頼性が高く、想定利用者の信用を得られるサステナビリティ報告エコシステムを実現するためには、次の三つの中心的な要素が必要である。
- 想定利用者のニーズを満たすサステナビリティ情報の作成及び報告に適したサステナビリティ報告の枠組み（又は枠組みが存在しない場合は他の適合する規準）
 - 透明性のある適切な手続に従って策定され、品質管理の要求事項に支えられた堅牢なサステナビリティ保証基準
 - 保証業務を行う業務実施者、及び報告すべきサステナビリティ情報を作成する職業会計士等が適用すべき職業倫理に関する規定

ISSA 5000
A36 項～A38 項

図 A.1 - 堅牢で信頼性の高いサステナビリティ報告エコシステムを構成する要素





サステナビリティ保証業務とは何か

7. サステナビリティ保証業務とは、業務実施者が十分かつ適切な証拠を入手し、規準（適切な枠組み又はその他の規準）に照らしてサステナビリティ事項（主題）を測定又は評価した結果としてのサステナビリティ情報について、責任を負う者以外の想定利用者からの信用を高める結論を表明することを目的とする業務である。通常は企業の経営者又はガバナンスに責任を有する者がサステナビリティ情報の作成に責任を負うため、ISSA 5000 では責任を負う者はほとんどの場合は業務依頼者であることを前提としている。
8. 「保証業務の国際的な枠組み」に定められた保証業務の構成要素は以下のとおり
 - (a) 業務実施者、責任を負う者、想定利用者の三者が関与する当事者関係
 - (b) 適切な主題
 - (c) 適合する規準
 - (d) 十分かつ適切な証拠
 - (e) 合理的保証業務又は限定的保証業務に適した様式の保証報告書
9. 保証業務の全構成要素を満たさない業務は、ISSA 5000 に基づき業務を実施することは認められない。例えば、コンサルティング業務やレディネス評価では通常、責任を負う者以外の想定利用者はいないため、保証の結論を裏付ける十分かつ適切な証拠を収集しない場合や、合理的又は限定的保証報告書を提供しない場合もある。とはいえ、そのような業務でも企業にとっては非常に価値があることもある。例えば、企業に対して適切な内部統制システムの開発を助言して、報告すべきサステナビリティ情報の作成を支援したり、将来的に当該情報に対して保証業務を行うための準備に協力したりすることが挙げられる。

ISSA 5000 の理解

**ISSA 5000 は何を扱っているのか？**

10. ISSA 5000 はサステナビリティ情報に対する保証業務を対象としているが、その情報は企業が報告する全てのサステナビリティ情報である場合、報告されたサステナビリティ情報の一部である場合、又は特定のトピック（例：水及び排水のみ）やトピックの側面（企業のサステナビリティ関連のリスクと機会を管理する戦略のみ）の情報である場合を含む。トピック及びトピックの側面の詳しい説明についてはパート B「基本原則と概念」を参照。
11. ISSA 5000 は、サステナビリティ情報の提示方法にかかわらず、全てのサステナビリティ保証業務に適用される。サステナビリティ情報は、企業の年次報告書の一部として提示されることもあれば、別の報告書や記載に提示されることもある。年次報告書を例にすると、別途発行のサステナビリティ報告書として提示されるか、又は経営報告書の一部に含まれる場合もある。企業の統合報告書に含まれることもある。ISSA 5000 は、ISAE 3410¹が対象としている温室効果ガス（GHG）に関する記載に対する保証業務にも適用されるが、ISSA 5000 の適用日²をもって ISAE 3410 は廃止される。
12. ISSA 5000 は、以下の種類の保証業務に適用される。
- アテストーション業務。業務実施者以外の当事者（企業の経営者など）が規準に照らしてサステナビリティ事項を測定又は評価し、その結果としてのサステナビリティ情報を報告書や記載として提示する業務である。ISSA 5000 は、業務実施者がサステナビリティ事項を規準に照らして測定又は評価し、サステナビリティ事項を規準に照らして測定又は評価した結果の報告について結論を形成する直接報告による保証業務には適用されない。
 - 限定的保証業務、合理的保証業務、又はその両方を組み合わせた業務。限定的保証と合理的保証を組み合わせた保証業務では、選択した情報に対して限定的保証を、その他の情報に対して合理的保証が得られ、両方の結論が同じ保証報告書に提示される。
 - 準拠性の枠組み又は適正表示の枠組みのいずれかに基づいて報告されるサステナビリティ情報。
 - 一般目的のサステナビリティ情報に対する保証業務。ISSA 5000 には、特別目的のサステナビリティ情報に対する保証業務の具体的な要求事項は含まれていない。特別目的のサステナビリティ情報とは、特定の利用者の情報ニーズ（サステナビリティ・プロジェクト助成契約に定められるサステナビリティ報告の要求事項など）を満たすためのものである。ただし業務の状況に応じて必要であれば、業務実施者は ISSA 5000 を適合・補足し、特別目的のサステナビリティ情報に関する保証業務に適用できる場合がある。

**ISSA 5000 は IAASB の一連の基準にどのように位置づけられるか？**

13. ISSA 5000 は、一連の国際サステナビリティ保証基準（ISSA）の最初の基準である。別途定められた一連の基準の一部であり、業務の実施に当たり他の基準を参照することは要求されていない。しかし ISSA 5000 は、IESBA 倫理規程³及び国際品質マネジメント基準（ISQM 1⁴及び適用される場合

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

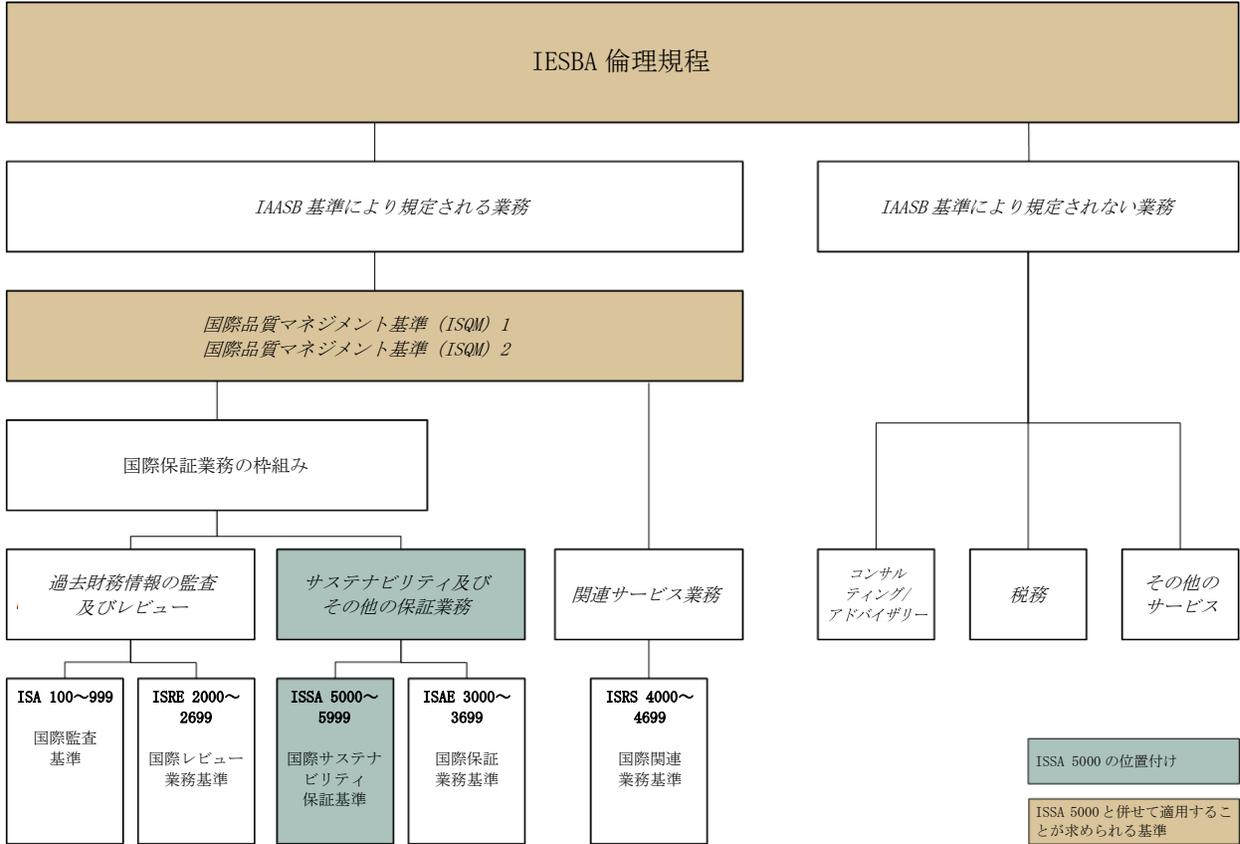
² IAASB の適切な手続に従い ISAE 3410 の廃止は 2025 年に予定されている。

³ 国際会計士倫理基準審議会の「職業会計士のための国際倫理規程（国際独立性基準を含む。）」（IESBA 倫理規程）

⁴ 国際品質マネジメント基準（ISQM）1「財務諸表の監査若しくはレビュー又はその他の保証若しくは関連サービス業務を行う事務所の品質マネジメント」

は ISQM 2⁵⁾ の遵守、又は職業倫理及び品質管理について適切な関係当局⁶⁾がそれぞれ IESBA 倫理規程及び ISQM と「同等以上に厳しい」と判断した職業的専門家としての要求事項又は法令の要求事項の遵守を要求する。下図は、一連の IAASB 基準における ISSA 5000 の位置づけ、IESBA 倫理規程及び ISQM と ISSA 5000 の関連を示したものである。

図 A.2 - ISSA 5000 と IESBA 倫理規程及び ISQM の関係



? ISSA 5000 の規範性とは？

14. ISSA 5000 は IAASB の国際基準であり、IAASB が規定する適切な手続を経て発行されているため、IAASB の規範性のある公表物としての性格を有する。本基準は、国際サステナビリティ保証基準に準拠して実施されるサステナビリティ保証業務を規定する。ISSA 5000 は、特定の国におけるサステナビリティ情報に対する保証業務について、当該国の国内基準に準拠することを求める現地の法令に優先するものではない。現地の法令が ISSA 5000 と異なる又は矛盾する場合、現地の法令に準拠して実施された業務は自動的に ISSA 5000 に準拠しているとはみなされない。業務実施者は、ISSA 5000 の全ての関連する要求事項を遵守していない限り、ISSA 5000 の遵守を表明することはできない。

ISSA 5000
第 20 項

⁵⁾ 国際品質マネジメント基準 (ISQM) 2 「審査」

⁶⁾ 適切な関係当局とは、監査、保証又は職業倫理に関する規定を管轄する国内基準設定主体、規制当局若しくは監督機関、又は公権力が認可する指定認定機関である。

15. ISSA 5000 は、サステナビリティ保証業務の実施に当たり他の実施基準（ISA⁷、ISAE、ISRE⁸）を参照することは要求しない。



ISSA 5000 はどのような構成になっているのか？

16. ISSA 5000 は様々なセクションで構成されており、これらのセクションが統合されて基準を形成している。セクションごとに以下に示す異なる目的があり、各セクションはそれぞれ以下の見出しで区別される。

- はじめに

このセクションでは ISSA 5000 を正しく理解するために必要な背景情報を提供する。ISSA 5000 の主題、本基準を適用するための前提条件、ISSA 5000 の適用範囲、IAASB が発行する他の国際基準との関係、及び本基準の適用時期などである。

- 定義

ISSA の一貫した適用と解釈を支援するため、ISSA 5000 の要求事項で使用される一部用語の意味を説明する。ただし、法令その他の目的で確立している定義に優先するものではない。

- 目的

目的は、業務実施者が業務の実施において達成すべき事項である。業務実施者が ISSA 5000 の目的を達成できない場合、業務実施者は保証の結論を修正するか、業務契約を解除する必要がある。

- 要求事項

業務の状況に応じて該当する場合、必ず適用しなければならない基本原則又は必須の手続である（ISSA では「shall（～しなければならない）」を用いた表現で示される）。条件付きの要求事項で、その条件が存在しない場合、当該要求事項は適用されない（例えば、経営者がサステナビリティ情報の作成に専門家を利用していない場合、経営者の利用する専門家に関する要求事項は適用されない。また、業務が単独の業務実施者によって行われる場合、業務チームに関する考慮事項は適用されない）。例外的な状況において、業務実施者は、手続の目的を達成するために関連する要求事項から逸脱することが必要であると判断する場合がある。そのような状況が生じた場合、業務実施者は、実施する代替的手続がどのように手続の目的を達成するのか、また、逸脱の理由が明白でない限りは逸脱理由を文書化する必要がある。業務実施者が関連する要求事項から逸脱する必要が生じるのは、業務の特定の状況において、その手続が当該要求事項の目的を達成する上で有効ではない場合に限られると想定される。

⁷ ISA、国際監査基準

⁸ ISRE、国際レビュー業務基準

- 適用指針

要求事項に関連する指針で、ISSA 5000 の要求事項、及びそれらを遂行するための指針を詳しく説明している。特に以下の内容を含む場合がある。

- 要求事項で扱っている事項の背景情報の提供。
- 要求事項の意味、又は対象範囲のより正確な説明、場合によってはその手続が必要とされる理由。
- 状況に応じて適切と考えられる手続の具体例の提示（詳細な例は囲みで表示される場合がある）。

このような指針はそれ自体で要求事項を課すわけではないが、ISSA 5000 の要求事項を正しく適用するために有用である。

- 付録

付録は適用指針に含まれ、ISSA 5000 の不可欠な要素である。付録の目的及び用途は、関連する適用指針又は付録自体のタイトルと冒頭で説明している。

17. ISSA 5000 と併せて発行されるその他の資料

- ISSA 5000 の結論の根拠

ISSA 5000 の公開草案に寄せられたコメントについて結論の根拠を説明しており、「IAASB のデュープロセスと作業手続」により求められる別個の文書である。「結論の根拠」文書は IAASB による投票承認の対象ではないため、ISSA 5000 の一部を構成せず、規範性はない。また、ISSA 5000 を修正、拡張又は ISSA 5000 に優先するものでもない。事務所及び業務実施者が自らの手法を開発する際の参考になり、また規制当局など他の利害関係者が IAASB が基準を確定する際に下した特定の決定の論拠を理解する上でも有用である。

- 適合修正

ISSA 5000 に伴う他の IAASB 公表物における修正である。適合修正は、他の基準に対する規範性のある変更であるため、ISSA 5000 の承認プロセスの一環として IAASB による投票に付された。



ISSA 5000 は柔軟に適用できるか？

18. ISSA 5000 は原則に基づく基準であり、規模や複雑さにかかわらず全ての企業のサステナビリティ保証業務に適用可能であることを意図している。要求事項は、比較的単純な単一企業から複雑な企業グループまで、業務の内容と状況に応じて柔軟に適用できる。原則に基づくとは、ISSA 5000 の要求事項が次のようなものであることを意味する。

- 業務実施者が保証業務を計画し実施する際に職業的専門家としての判断ができるように、手続や手順ではなく原則と達成すべき結果を示す。
- ほぼ全ての業務に適用されることを意図しており、条件付きの要求事項はほとんど含まれていない。ごく一部の条件付き要求事項は、公共の利益にとって最重要の事項に関わるものである。

19. ISSA 5000 の適用指針では、業務実施者の手続の内容と範囲が、企業の内容と状況、及び達成すべき保証水準を含め保証業務の内容に応じて異なることが説明されている。ISSA 5000 の適用指針ではさらに、以下について適用の柔軟性が具体的に取り上げられている。
- 単独の業務実施者又は非常に小規模な業務チームが業務を行う場合の業務計画では、チームメンバーの調整やメンバー間のコミュニケーションが比較的容易になる。
 - リスク評価手続及びリスク対応手続の種類、時期及び範囲は業務ごとに大きく異なる場合がある。
 - 企業の統制環境、内部統制システムを監視する企業のプロセス及び情報システム、並びに統制が非公式である、もしくは詳細に文書化されていない場合のコミュニケーションを理解する。
 - 限定的保証業務と合理的保証業務における手続の種類、時期及び範囲の違い。



ISSA 5000 の適用時期はいつか？

20. ISSA 5000 の適用時期は、2026 年 12 月 15 日以後に始まる期間に報告されるサステナビリティ情報に対する保証業務、又は 2026 年 12 月 15 日以後の特定の日付時点における保証業務に適用される。早期適用も認められる。



特定の日付及び一定の期間の両方に係る情報が含まれる場合、適用時期はどのように判断すべきか？

21. 多くの認められているサステナビリティ報告の枠組みに準拠して報告されるサステナビリティ情報に対する保証業務は、一定の期間に係る情報と「特定の日」に係る情報の双方を含むことが一般的である。そのような業務における適切な適用時期は 2026 年 12 月 15 日以後に開始する期間とすることが適切である。

本ガイドの使用

22. 本ガイドは、ISSA 5000 に準拠して実施されるサステナビリティ保証業務の基本原則と概念、及び特定の段階に関するパートから構成されている。下図にはこれらのパートがサステナビリティ保証業務の各段階に沿っていることが示されており、本ガイドを利用する際の参考となる。

図 A.3 - 本ガイドで扱う事項の概要



23. 下図は本ガイドと ISSA 5000 の要求事項との対応関係を示す。

図 A.4 - 本ガイドの各パートと ISSA 5000 要求事項との対応



24. 本ガイドでは、提示される様々な資料の関連性を読者が識別しやすいよう、以下の記号を使用している。

本ガイドで使用されているアイコンの凡例

	例		グループ保証業務の考慮事項
	業務実施者の考慮事項		定義又はキーポイント
	よくある質問		

B. 基本原則と概念

このパートで取り上げる事項

- サステナビリティ事項、規準、サステナビリティ情報
- 限定的保証と合理的保証
- 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
- 事務所レベルの品質管理
- 業務レベルの品質管理
- 証拠
- 重要性
- 不正及び違法行為
- 調書化

サステナビリティ事項、規準、サステナビリティ情報



サステナビリティ事項：環境、社会、ガバナンス、その他のサステナビリティ関連の事項であり、法令又は関連するサステナビリティ報告の枠組みで定義若しくは説明されているもの、又はサステナビリティ情報の作成や提示のために企業が特定したものをいう。

ISSA 5000
第 18 項

ISSA において、適用される規準に準拠して測定又は評価されるサステナビリティ事項は、その他の IAASB 保証基準における「主題 (underlying subject matter)」に相当する。

25. サステナビリティ事項は、サステナビリティに関連するあらゆる事項を指す包括的な用語である。一般的には、環境・社会・ガバナンス (ESG) に関する事項が該当する。ただし ISSA 5000 では、サステナビリティに関連するとみなされる事項は、法令や関連するサステナビリティ報告の枠組みで定義又は記述されている場合や報告企業が直接決める場合もあると説明している。
26. サステナビリティ事項は、以下を扱う場合がある。
- 企業の戦略、ビジネスモデル又はパフォーマンスへの影響
 - 企業の活動、製品及びサービスが環境、社会又は経済に及ぼす影響
 - サステナビリティに関する企業の方針、計画、目的又は目標
 - サステナビリティに関連するリスク、機会又は依存関係
27. 保証業務の契約締結時に保証業務の前提条件が満たされているかどうかを検討する際、ISSA 5000 は業務実施者に対し、業務の範囲内にあるサステナビリティ事項が適切であるかどうかを評価するよう求めている。これについては、パート C「保証業務契約の新規の締結及び更新 (保証の前提条件を含む)」で詳しく説明している。

ISSA 5000
A45 項～A46 項

28. 報告すべきサステナビリティ事項は、企業がサステナビリティ情報を作成する際に適用する規準によって異なる（「規準」と「サステナビリティ情報」は、ISSA 5000 の第 18 項で定義されている。あわせて本ガイドの下記第 29 項～第 40 項も参照）。規準は、そのような事項を直接指定する場合もあれば、報告すべき事項及び関連するサステナビリティ情報を特定するためのプロセスに従うよう報告企業に指示する場合もある。規準は、企業が報告すべきサステナビリティ事項、及び測定基準、又はそれらの事項に関する他の情報を設定するのに加え、これらのサステナビリティ事項の測定又は評価方法、提示又は開示方法も定める場合がある。

ISSA 5000
第 18 項

企業はどのような主題でもサステナビリティ事項として定義できるのか？

29. いいえ。サステナビリティは潜在的なトピックを広範に網羅する概念だが、ISSA 5000 では、サステナビリティ事項は「環境・社会・ガバナンス、その他のサステナビリティ関連の事項」と定義されている。通常、企業が情報を開示するサステナビリティ事項の範囲については、サステナビリティ報告の枠組みで説明される。また、法令がサステナビリティ事項とみなされるものを指定することもある。報告の枠組みは、サステナビリティ関連ではない事項についての報告を要求する場合があり、その場合、そうした事項に対する保証業務は、該当する他の IAASB 基準（例：ISAE 3000（改訂））に基づいて実施することになる。



規準：サステナビリティ事項を測定又は評価するために用いられる比較評価基準。規準は、確立された規準、企業が独自に開発した規準、又はその両方から構成される。確立された規準は、適正表示の規準又は準拠性の規準のいずれかである。

ISSA 5000
第 18 項

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

- (a) サステナビリティ情報の適正表示を達成するため、枠組みにより具体的に求められている以上の情報を経営者が提供することが必要になる場合があることを明示的又は黙示的に認めている。
- (b) サステナビリティ情報の適正表示を達成するため、経営者が枠組みの要求事項から逸脱することが必要になる場合があることを明示的に認めている。そのような逸脱は、極めて稀な状況においてのみ必要になると予想される。

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

30. 確立された規準には、透明性のある適切な手続を通じて、権威ある又は認められた専門家団体により定められた規準が含まれる。サステナビリティ報告の枠組みに定められる規準は、通常確立された規準に該当し、それらに組み込まれる認識、測定、表示及び開示の原則は、企業が適用する開示方針の基礎となる場合がある。

31. 特定のサステナビリティ保証業務に使用される規準は「適用される規準」という。規準はサステナビリティ報告の枠組みから採用するか、企業が独自に開発するか、又はその両方の場合もある。
32. 業務の範囲にあるサステナビリティ事項が適切であるかどうかを評価すると同様に、ISSA 5000 は、保証業務の前提条件の一部として、業務実施者がサステナビリティ情報の作成への適用を想定する規準が、業務の状況に適合しているかどうかを評価することを業務実施者に要求している。
この点についてはパート C「保証業務契約の新規の締結及び更新（保証の前提条件を含む）」で詳しく説明している。
33. 規準が「適正表示の規準」又は「準拠性の規準」のどちらであるかは、業務実施者の保証の結論及び報告に影響を与える（この点についてはパート H「結論の形成と報告」で詳しく説明している）。
34. 報告すべきサステナビリティ情報は規準によって決まる。

ISSA 5000
第 78 項

★ サステナビリティ情報：サステナビリティ事項に関する情報。

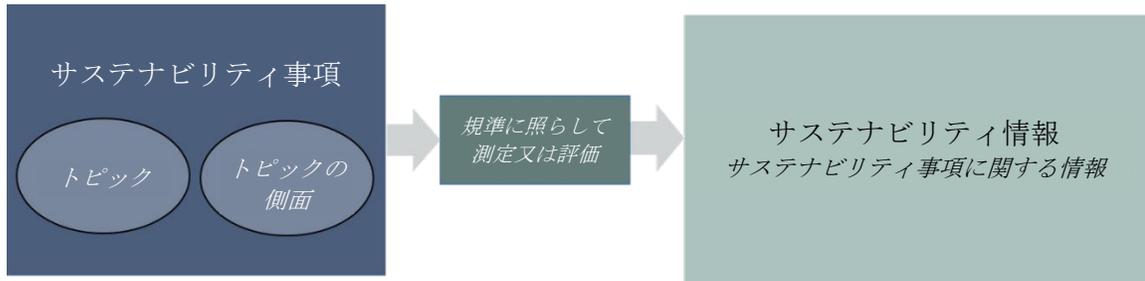
本 ISSA においては

- (a) サステナビリティ情報は、規準に照らしてサステナビリティ事項を測定又は評価した結果としてもたらされる。
- (b) 保証業務の対象となるサステナビリティ情報は、他の IAASB 保証基準における「主題情報 (subject matter information)」に相当する。
- (c) 「報告すべきサステナビリティ情報」という表現は、企業が報告すべきサステナビリティ情報全体に関係していることを意味しており、主として業務実施者による業務の状況の事前の把握との関連で使用される。
- (d) 保証業務が企業の報告するサステナビリティ情報の全体を対象としない場合、「サステナビリティ情報」という用語は、保証の対象となる情報と解釈するものとする。

ISSA 5000
第 18 項

35. サステナビリティ情報は、規準に照らしてサステナビリティ事項を測定又は評価した結果である。

図 B.1 - サステナビリティ事項とサステナビリティ情報



36. 前述のとおり、規準はサステナビリティ事項に関する様々な情報の開示を求める場合がある。ISSA 5000 (A43 項) は、様々なタイプの情報を「トピック」及び「トピックの側面」と呼んでおり、開示が求められる可能性のある情報の種類の例として以下を示している。

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

37. トピックの側面に関するサステナビリティ情報は、ISSA 5000 では「開示情報」としてさらに定義されている。実質的には、開示情報の概念は、下図のとおり報告されるサステナビリティ情報の個々の要素を単により詳細に示す方法のことである。

図 B.2 - 開示情報

サステナビリティ情報 サステナビリティ事項に関する情報				
		トピック (例)		
		気候 (排出量含む)	人権	ガバナンス
トピックの側面 (例)	影響、リスクと機会			
	測定指標及び主要なパフォーマンス指標	X		
	プロセス又は統制の説明			

開示情報

トピックの側面に関するサステナビリティ情報
(例えば、Xは排出量の測定指標及び主要なパフォーマンス指標を示している。)

38. 開示情報は様々な形式（例えば、文章による記述その他の定性的情報、主要業績評価指標（KPI）などを含む表形式の定量的情報、又はこれらの組合せ）によることがあり、一つのパラグラフ又は表に限定される場合もあれば、別のサステナビリティ報告書、企業の年次報告書又はその他の報告手法の一部において複数ページにわたる場合もある。企業による開示情報の表示方法（すなわち、企業が表示のためにサステナビリティ情報をどのように集約又は分解するか）は、規準によって決まる。
39. 「開示情報」の識別は、保証業務の計画と実施に関連し、ISSA 5000 では業務実施者に次のことを要求している。
- 基本的な方針及び詳細な計画を策定する。これには立案する手続の種類、時期及び範囲の決定が含まれ、経営者がサステナビリティ情報を集約又は分解した方法、業務の計画と実施のために企業の開示情報をグルーピングするかどうかについての検討を伴う場合がある（詳細はパート E「計画」で説明している）。
 - 定性的な開示情報の重要性を検討する（詳細はパート E「計画」で説明している）。
 - 定量的な開示情報の重要性及び手続実施上の重要性を判断する（詳細はパート E「計画」で説明している）。
 - 重要な虚偽表示リスクを識別し、評価する。これは不正によるか誤謬によるかにかかわらず、開示情報レベル（限定的保証）及び開示情報におけるアサーション・レベル（合理的保証）で行われる（詳細はパート F「リスクの識別と評価」で説明している）。

- リスク対応手続を立案し実施する。その種類、時期及び範囲は、開示情報レベル（限定的保証）及び開示情報におけるアサーション・レベル（合理的保証）で評価された重要な虚偽表示リスクに応じたものにする（詳細はパート G「重要な虚偽表示リスクへの対応」で説明している）。



保証業務の実施に当たりトピック及びトピックの側面はどのように考慮されるのか？

40. ISSA 5000 では、サステナビリティ情報の中で開示が求められる場合のある様々な情報カテゴリーを表すために、トピック及びトピックの側面という用語を使用している。ISSA 5000 は、法令やサステナビリティ報告の枠組みにおいてはサステナビリティ事項、トピック、トピックの側面の説明が異なっている場合があることを認めている。どのような用語が使用されている場合であっても、関連するトピック又はトピックの側面に分けてサステナビリティ情報内の開示情報を考えることは、業務実施者が基本的な方針及び詳細な計画を策定し、重要な虚偽表示リスクを検討する上での有効な手段となる。詳細はパート E「計画」及びパート F「リスクの識別と評価」で説明している。

ISSA 5000
A45 項

限定的保証と合理的保証

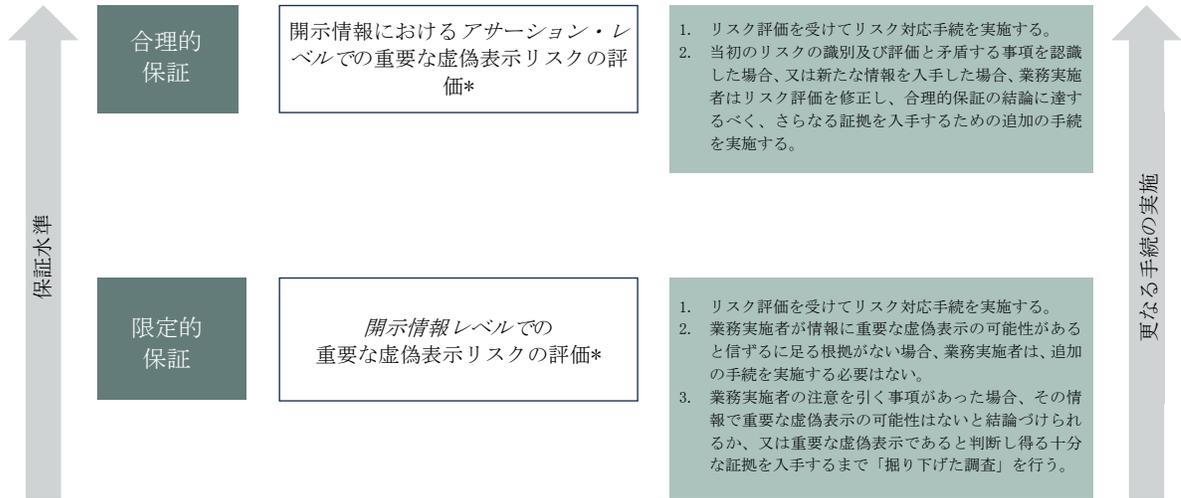
41. サステナビリティ保証業務の目的は、十分かつ適切な証拠を入手し、サステナビリティ情報に対する想定利用者の信頼度を高める結論を表明することである。保証業務は以下のいずれか、又は両方の組み合わせになる。
- 合理的保証：保証の結論の根拠として、業務の状況において保証業務リスクを許容可能な低水準まで低減する。保証の結論は、適用される規準に照らしてサステナビリティ事項を測定又は評価した結果（表示及び開示情報を含む）に対する意見として表明される。
 - 限定的保証：業務の状況において保証業務リスクを許容可能な水準まで低減するが、業務リスクは合理的保証業務よりも高い保証。保証の結論は、実施した手続及び入手した証拠に基づき、業務実施者がサステナビリティ情報に重要な虚偽表示があると信ずるに足る根拠が認められたかどうかを伝える形式で表明される。これは否定的な結論形式と呼ばれることがある。
42. 試査の使用、業務実施者に入手可能な証拠の大部分は決定的というより心証的なものであることなどから、合理的保証は絶対的保証よりも保証水準が低くなる。したがって、手続の実施時に入手した証拠を検討し、必要に応じて重要な虚偽表示リスクの評価を修正し、許容可能な低水準の保証業務リスクに下がるまで追加の手続を実施する。
43. 限定的保証業務で入手する証拠は、合理的保証業務の場合ほど信頼性は高くないが、それでもなお意味のある保証水準を提供する。意味のある保証水準とは、想定利用者にとって、サステナビリティ情報の信頼性を少なくともある程度高める保証水準である。特定の業務において意味のあるものとは職業的専門家として判断する事項であり、業務の状況によって異なる。

ISSA 5000
A27R 項

ISSA 5000
A211L 項

44. パートF「リスクの識別と評価」及びパートG「重要な虚偽表示リスクへの対応」では、限定的保証業務と合理的保証業務における業務実施者の作業を区別することについて指針を示している。

図 B.3 - 限定的保証と合理的保証の比較



* 重要な虚偽表示リスクの評価は、サステナビリティ事項及びサステナビリティ情報、並びに企業及びその環境に対する業務実施者の理解が基礎となる。限定的保証業務におけるリスク評価手続は、合理的保証業務とは内容と時期が異なり、範囲も狭いため、理解の広さと深さも異なる。

† 限定的保証業務における手続は、合理的保証業務の手続とは内容と時期が異なり、範囲も狭い。



限定的保証業務と合理的保証業務の基本的な違いは何か？

45. 限定的保証業務と合理的保証業務のいずれにおいても、業務実施者は重要な虚偽表示リスクに対応するため、全体として十分に心証のある証拠を入手することを目指す。入手した証拠の全体としての心証によって、得られる保証水準が設定される。下表に限定的保証業務と合理的保証業務の基本的な違いをまとめた。

限定的保証と合理的保証の基本的な違い		
	限定的保証	合理的保証
保証水準	意味はあるが、合理的保証よりも大幅に低い。	絶対的保証よりも低い。
目標	業務の状況において許容可能な水準まで保証業務リスクを低減するが、そのリスクは合理的保証業務の場合よりも高い水準であり、これを基礎として限定的保証の結論を表明する。	業務の状況において許容可能な低水準まで保証業務リスクを低減し、これを基礎として合理的保証の結論を表明する。

限定的保証と合理的保証の基本的な違い		
	限定的保証	合理的保証
結論	否定形式の結論： 実施した手続及び入手した証拠に基づき、サステナビリティ情報が（あらゆる重要な点において）規準に準拠して作成されていない／適正表示されていないと業務実施者が信ずるに足る根拠はなかった。	肯定形式の意見： 業務実施者の意見として、サステナビリティ情報は（あらゆる重要な点において）規準に準拠して作成されている／適正表示されている。

46. これら二つの保証水準の実務上の違いを理解することは難しい場合がある。さらに、合理的保証業務で得られる保証水準は財務諸表監査の保証水準と類似点があると理解されることがあるが、限定的保証では以下の保証範囲を設定できる。

ISSA 5000
A210L 項

- 想定利用者のサステナビリティ情報に対する信頼を少なくともある程度高める水準の保証（限定的保証の下限）
 - 合理的保証には達しないが、それに近いレベルの保証（限定的保証の上限）
47. 限定的保証業務において実施される手続は、その内容と時期が合理的保証業務の場合とは異なり、範囲も狭い。どのような手続を実施するか（手続の内容）、及び時期や範囲に関する判断は、以下を含むいくつかの要因に依存する。
- サステナビリティ事項の内容、範囲及び複雑さ、適用される規準、サステナビリティ情報（上記第 25 項～第 40 項を参照）
 - サステナビリティ情報について評価した重要な虚偽表示リスク（パート F「リスクの識別と評価」を参照）
 - 開示情報について検討又は判断した重要性（パート E「計画」を参照）
 - その状況において必要とされる証拠の心証（下記セクション「証拠」を参照）
48. パート F「リスクの識別と評価」及びパート G「重要な虚偽表示リスクへの対応」では、限定的保証業務と合理的保証業務における手続の種類、時期及び範囲の違いを比較・対比している。

? **限定保証業務における手続の種類、時期及び範囲が、合理的保証業務と比較して「限定的」であるとはどういう意味か？最低限必要となる手続はあるか？**

49. 限定的保証業務の手続の種類、時期及び範囲は、サステナビリティ事項の内容、業務の範囲、サステナビリティ情報の内容、その状況において意味のある保証水準など、多くの要因の影響を受ける。ISSA 5000 では、リスク評価手続や評価された重要な虚偽表示リスクに対応するためのさらなる手続に関する要求事項を含め、限定的保証業務の場合に従うべき要求事項を定めている。評価された重要なリスクに対応する際、実施するさらなる手続及び入手する証拠の範囲は、職業的専門家としての判断に係る事項である。具体的な「最低限の」さらなる手続はないものの、業務実施者は限定的保証の結論の根拠とするために、十分かつ適切な証拠を入手するための作業を行う必要がある。状況によっては、業務実施者がサステナビリティ情報に重要な虚偽表示が含まれる可能性があると思わずに足る根拠について結論を導き出すため、業務実施者は追加の手続を行う必要がある。詳細はパート G 「重要な虚偽表示リスクへの対応」の第 474 項及び第 476 項で説明している。

? **限定的保証業務と合理的保証業務のどちらを実施するか判断に影響を与える要因は何か？**

50. 合理的保証業務と限定的保証業務のどちらを行うかは、業務の条件による。業務の条件は、一般に認められた保証業務の実務に沿ったものであったり、サステナビリティ事項の特性及び適用される規準に沿ったものであったりする。適用される法令の保証に関する要求事項によって業務が決まる場合もある。例えば欧州連合において、企業サステナビリティ報告指令（CSRD）は報告企業に対して、報告の初年度には限定的保証報告を取得することを要求している。

? **保証業務に限定的保証と合理的保証の両方を含めることはできるか？**

51. はい。サステナビリティ情報のトピックやトピックの側面に応じて、異なる保証水準の保証業務を実施することは可能である。これについても、前述したとおり関連する法令その他の要因によって異なる場合がある。限定的保証、合理的保証又は両方の組み合わせを求める依頼が当該業務の状況で受け入れ可能かどうかは、保証業務契約の新規の締結及び更新の段階で検討される。詳細はパート C 「保証業務契約の新規の締結及び更新（保証の前提条件を含む）」で説明している。
52. サステナビリティ情報の特定の要素に対して限定的保証を提供し、他の要素には合理的保証を提供する場合、特に想定利用者を含む全ての当事者が、どのサステナビリティ情報にどの水準の保証が適用されているのかを理解することが重要である。詳細はパート H 「結論の形成と報告」で説明している。

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

53. 業務実施者は、職業的専門家としての懐疑心を保持して保証業務を計画、実施し、職業的専門家としての判断をすることが求められる。したがって、これらの概念は ISSA 5000 に基づく保証業務を行うための基礎として重要である。

ISSA 5000
第 39 項～第 40
項、第 64 項

職業的専門家としての懐疑心



職業的専門家としての懐疑心: 誤謬又は不正による虚偽表示の可能性を示す状態に常に注意し、証拠を鵜呑みにせず、批判的に評価する姿勢をいう。

54. 職業的専門家としての懐疑心は、過度に冷笑的になることなく、また合理的に聞こえる説明や問い合わせへの回答を、入手した他の証拠と整合しない限り額面通りに受け取らないという態度に基づいている。
55. サステナビリティ保証業務において職業的専門家としての懐疑心を行使する際、業務実施者は、不正又は誤謬による重要な虚偽表示リスクを高くしている状況が存在する可能性に注意を払う。その要因としては、例えば、以下が挙げられる。
- サステナビリティ情報を作成する企業のプロセスの複雑化。企業内外の新たな情報源へのアクセスが必要になり、財務諸表の利用者とは情報ニーズの異なる新たな又は追加の利用者を識別する必要が生じる場合がある。
 - 報告の枠組みの進化により、企業が独自に開発した規準の策定が許容又は求められる場合がある。
 - サステナビリティ報告に関する規制要件や利用者の要求に適應するため、企業には迅速な変化が求められる。
 - サステナビリティについて企業が掲げる目標や目標値（自主的又は義務）。企業のパフォーマンスに対する精査が強化されている可能性がある。
 - サステナビリティ情報を取得・処理・作成するための企業の内部統制システムの相対的な成熟度。
 - 企業の支配の及ばない外部の情報源など、証拠へのアクセスが制限され、開示情報を裏付ける証拠の情報源への信頼性が低くなる場合がある。
 - 経営者の判断が及ぶ範囲。利用者とその情報ニーズの特定、それらのニーズを満たすために報告すべきサステナビリティ情報の特定、適用する測定・評価手法の選択、見積りや将来予測情報に使用する前提などが含まれる。



例：職業的専門家としての懐疑心の発揮

企業のガバナンスに責任を有する者は、環境や社会問題にほとんど関心を示さず、投資家のために短期的な財務リターンを最大化や事業拡大に注力する傾向がある。環境・社会問題への取組は経営チームのメンバーに任せている。経営者の報酬には、企業の財務パフォーマンスの全分野について予め設定した目標値を達成した場合のボーナスが含まれている。

適切なガバナンスと監視体制がなければ、環境・社会問題は重要視されず、内部統制システムに組み込まれず、財務パフォーマンスの報告ほど厳密な報告は作成されない可能性がある。その結果、企業における環境・社会問題のマネジメントが手薄になったり、サステナビリティ情報の誤謬が検出、修正されないまま報告されたりするおそれがある。財務パフォーマンスに連動するボーナスは、監視体制の不備が相まって重要な虚偽表示リスクを上昇させかねず、業務実施者が職業的専門家としての懐疑心を働かせる必要性が大きくなる。業務実施者は、こうした状況から生じる事項、例えばすでに入手した証拠と矛盾する証拠、証拠の欠如、不十分な説明などに常に注意を払わなければならない。

56. 職業的専門家としての懐疑心が適切に発揮される例が、業務チームの行動やコミュニケーションにみられる場合がある。このような行動やコミュニケーションには、職業的専門家としての懐疑心の適切な発揮を妨げるような障害（無意識の偏見や資源の制約など）を軽減するための具体的な手順が含まれる場合がある。ISSA 5000 では、サステナビリティ保証業務において職業的専門家としての懐疑心の発揮を妨げる可能性のある障害、及びそれらを軽減するために業務チームが取ることのできる行動についての指針を示している。

ISSA 5000
A91 項～A92 項



例：職業的専門家としての懐疑心の発揮を妨げる業界知識の不足

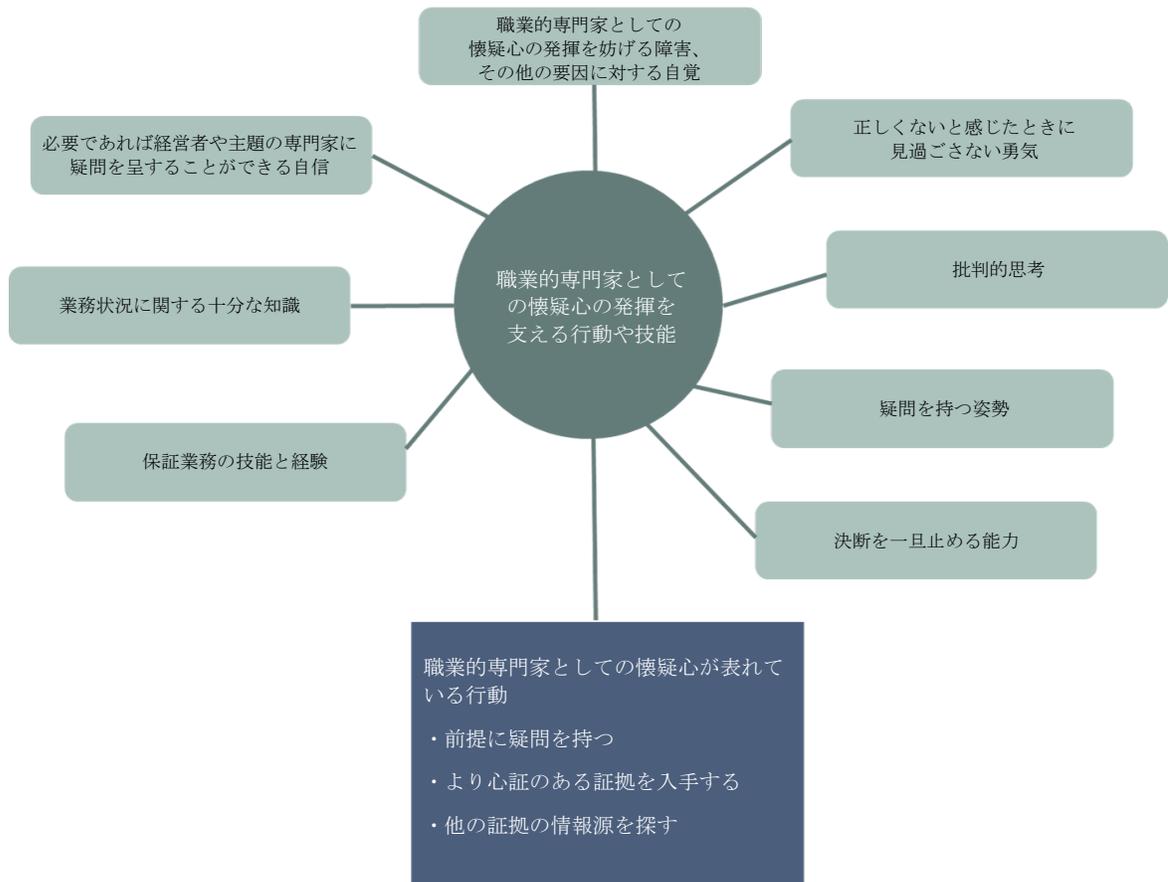
ある鉱業会社が、国連持続可能な開発目標（SDGs）との整合性について報告している。ただし同社は、報告対象から「貧困をなくそう（SDG1）」「飢餓をゼロに（SDG2）」「海の豊かさを守ろう（SDG14）」を除外することにした。

保証業務の範囲が適切かどうかを判断する際、業務実施者は、企業が情報を省くこと、この例でいえば上記の三つの目標に関する情報を除外することが適切かどうかを判断する必要がある。例えば、前向きに取り組んでいる SDGs は報告していても、自社の事業活動が悪影響を及ぼしている可能性のある SDGs については報告を避けている場合がある。

この鉱業会社の生産プロセスが水源を汚染している可能性があることに業務実施者が気づかずにいたら、同社が SDG14（海の豊かさを守ろう）に関する報告を含めなかった理由を疑問視しないかもしれない。省略された他の SDGs についても同様のことを考慮できるだろう。業務実施者は、こうした障害を軽減するために、業界や事業についての知識、さらに保証業務の状況について十分な知識を持つメンバーを業務チームに加えることで、職業的専門家としての懐疑心を適切に発揮し、サステナビリティ情報に含めるよう選択されたトピックに適切に異議を唱えることができる。

57. 下図は、職業的専門家としての懐疑心の発揮を支える行動や技能をまとめたもので、上記の例のような状況で適用できる。

図 B.4 - 職業的専門家としての懐疑心の発揮を支える行動や技能



58. 以下の例では、上図に示した態度や技能の一部が、職業的専門家としての懐疑心の発揮をどのように支えるかがわかる。



例：前提を疑うことで職業的専門家としての懐疑心を働かせる

業務チームのメンバーが、ある企業の温室効果ガス（GHG）排出量と廃棄物の発生量が前年から減少している理由を質問した。これに対して経営者は、これらの指標の減少は主に病気の発生による強制的なロックダウンの影響で本年度の生産量が大幅に減少したためであると説明した。

他の業界ならば筋の通る回答かもしれないが、この企業は缶詰や乾燥食品を製造する食品会社である。業務チームのメンバーは、疑問を持つ姿勢（姿勢を表す行動）とより広範な業務の状況に対する認識（知識と技能）により、ロックダウン中はこのような食品の需要が平時よりも増加するのではないかと指摘した。チームメンバーはまた、批判的思考（行動）をし、GHG 排出量と生産量・財務報告記録の関連性（知識と技能）にも着目して、経営者とあらためて話す前に企業の売上高記録で売上高が増えたのか減ったのか確認することを提案した（職業的専門家としての懐疑心を発揮したことにより、チームが他の証拠を検討するという行動につながっている）。

予想通り売上高は増えていた。とくに例年では年末年始後の閑散期となる第1四半期に顕著な増加が見られた。そこで業務チームは、生産量が減少しているのに売上高が増えていることについて説明を受けるため、経営者と再度協議することを提案した。必要に応じて前期末時点の在庫記録の提出を求め、在庫量が多い場合、在庫水準の高さが生産の増加を伴わない売上増加の要因となり得るかどうかを確認することを提案した。経営者への質問、追加の証拠の入手（行動）という業務チームのアプローチは、意思決定を一旦停止する能力（行動）を示しており、既知の情報と照らして納得できない、あるいは整合性が取れないと感じた場合にさらなる問いを投げかける姿勢（行動）を反映している。

業務チームのメンバーは、別の状況であれば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通り受け入れず、職業的専門家としての懐疑心を発揮した。職業的懐疑心を示し、必要な対応を提案し、その理由を明確に説明することは、経験の浅い業務チームメンバーに対する指導やOJT（行動）としても重要な役割を果たす。

職業的専門家としての判断



職業的専門家としての判断：業務の状況において適切である一連の活動について、十分な情報を得た上で判断を行う際に、保証基準及び倫理基準に基づいて、関連する研修、知識及び経験を適用することをいう。

59. 業務執行責任者による模範や、経験豊富な業務チームメンバーが経験の浅いメンバーに対して適切な指揮、監督及び査閲を行うなど、実務経験や指導、OJTは、職業的専門家としての判断を下す能力を身につける上で重要である。



例：報告すべきサステナビリティ情報の理解に職業的専門家としての判断を使う

ある会社がサステナビリティ情報に対する保証業務のために業務実施者と契約した。同社は、特に企業が環境・社会に及ぼす影響を開示し、必要であれば影響を定量化することを要求する報告の枠組みを遵守しているという。

リスク評価手続の一環として、サステナビリティ事項とサステナビリティ情報を理解するため経営者と協議したところ、業務実施者は、同社が脆弱な生態系において銅を採掘する新しいライセンスを取得し、操業を開始したばかりであることが判明した。しかし、同社はこの新たな採掘事業による環境的・社会的影響について情報を開示していなかった。その理由として、インフラ整備がまだ完全には完了しておらず、操業も始まったばかりであり、同社のグローバルな事業全体の中では重要性が低いと考えていることを挙げている。なお、同社のはるかに大規模なプラチナと金の採掘場は、物質の排出や有毒廃棄物の発生を伴って、近隣のより広範なコミュニティに悪影響を及ぼす可能性がある中で操業されている。

業務実施者は、新しい採掘事業が環境と社会に及ぼす影響を除外したことについて、これらの影響が想定利用者にとって重要な情報かどうかも含め、経営者に質問を行った。業務実施者は、量的には重要でないとしても、脆弱な生態系、その生物多様性、鉱山現場付近のコミュニティに暮らす先住民への影響など、質的な要因を考慮すべきであるとの見解を示した。これらの事項は、将来的にこの会社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では、

新しい採掘事業に関する情報は想定利用者が求めるものであり、したがって重要な情報である可能性があるため、この鉱山の影響について報告するよう経営者に要請した。

事務所レベルの品質管理

60. ISSA 5000 には、業務を実施する業務実施者は、自らの品質管理システムに対する事務所の責任に関して、ISQM 1、又はそれと同等以上に厳しい職業的専門家としての要求事項若しくは法令の要求事項の適用対象になっている事務所の構成員であるという基本的な前提が含まれている。

ISSA 5000
第6項

61. この前提の根拠は、保証業務を行う事務所における適切な品質管理は公益に資するものであり、質の高い保証業務に不可欠なものであると広く認知されていることである。ISSA 5000 は、保証業務の品質を支えるために取られる一連の措置として書かれており、それには保証業務の品質管理システムを整備し、運用する事務所の責任も含まれる。職業倫理に関する規定についても同様の前提が適用されることに留意する。これについては、下記の業務レベルの品質管理指針で詳しく説明している。

ISSA 5000
第7項



事務所が適用する品質管理の要求事項が ISQM 1 と同等以上に厳しいかどうかを判断するのは誰か？

62. 業務の実施にあたる業務執行責任者が、ISQM 1 の適用対象となるか ISQM 1 を適用する事務所の構成員でない場合、ISSA 5000 は、品質管理システムに対する当該事務所の責任に関して、職業的専門家としての要求事項、又は法令の要求事項が ISQM 1 と同等以上に厳しいかどうかの判断は、当該国又は地域の適切な関係当局によってなされるべきであることを明確にしている。



適切な関係当局とみなされるのはどのような機関か？

63. 適切な関係当局とは、監査、保証又は職業倫理に関する規定を管轄する国内基準設定主体、規制当局、若しくは監督機関、又は公権力が認可する指定認定機関が該当する。

ISSA 5000
A74 項

64. 認定機関とは認定を行う権限のある機関のことを指す。このような権限は通常、政府その他の規制機関から付与される。認定機関の役割は一般的に、認証、試験、検査、校正などのサービスを提供する組織（一般には適合評価機関と総称される）を国際的に合意された基準に照らして評価することである。認定は、これらの組織の適性と業務遂行能力の証明にもなる。



「同等以上に厳しい」とする際、適切な関係当局はどのように判断するのか？

65. これは個々の国又は地域における適切な関係当局の判断事項である。ただし特定の国又は地域で策定された品質管理の要求事項がある場合、適切な関係当局は、適用される法令を通じて、又は基準設定活動を通じて何らかの比較や評価を行い、ISSA 5000 に定められた ISQM 1 の要素が国内又は地域内の要求事項に適切に反映されているかどうかを判断することが期待される。



職業的専門家としての要求事項、又は法令の要求事項が同等以上に厳しいとみなされるためには、それらの目的と要求事項が ISQM 1 と同じでなければならないのか？

66. 必ずしもそうではない。ISSA 5000 の A69 項では、品質目標を設定し、品質目標の達成に対するリスクを識別して評価し、当該リスクに対処するための対応を立案し実施する事務所の責任を含め、ISQM 1 で扱う事項を説明している。さらに A70 項では、ISQM 1 に定められる品質管理システムの 8 項目の構成要素も記載されている。
67. ISSA 5000 は、ISQM 1 以外の職業的専門家としての要求事項、又は法令の要求事項が、ISQM 1 の構成要素、目的及び要求事項と完全に一致しない場合があることを認めている。しかしそのような要求事項が ISQM 1 と同等以上に厳しいと適切な関係当局によって判断されるためには、下記の全ての事項に対応し、ISQM 1 の目的及び要求事項を達成する義務を事務所に課す必要がある。
- 品質目標を設定し、以下に関連する品質目標の達成に対するリスクを識別する。
 - 事務所リスク評価手続
 - ガバナンスとリーダーシップ
 - 職業倫理に関する規定の遵守
 - 顧客関係及び具体的な業務契約の新規の締結及び更新
 - 業務の実施
 - 資源
 - 情報及びコミュニケーション
 - 評価したリスクへの対応を立案し実施する。
 - ISQM 1 に定められた特定の対応に沿った対応を含める。
 - 審査の対象とすることが要求される業務に関する方針又は手続を整備する。
 - 以下を可能にするためのモニタリング及び改善プロセスを確立する。
 - 品質管理システムの整備と運用に関して、関連性があり信頼できる適時の情報を事務所に提供すること

ISSA 5000
A69 項～A70 項

- 識別された不備に対処し、事務所が不備を適時に修正するための適切な措置を講じること



事務所が ISQM 1 を適用せず、他の要求事項が ISQM 1 と同等以上に厳しいと適切な関係当局が判断していない場合でも、事務所は ISSA 5000 の遵守を主張できるか？

68. いいえ。特定の国又は地域が ISQM 1 の使用を要求しておらず、他の要求事項が同等以上に厳しいと適切な関係当局が判断していない場合、業務実施者は ISSA 5000 の遵守を主張することはできない。そのような場合、事務所は、ISSA 5000 が想定するような判断を得るための計画について、当該国又は地域の適切な関係当局又は専門機関との協議を検討することが望まれる。



適切な関係当局が判断しなかった場合、要求事項が ISQM 1 と同等以上に厳しいと事務所又は業務執行責任者が判断することはできるか？

69. いいえ。ISSA 5000 の最終決定に当たり、IAASB は、ISQM 1 以外の職業的専門家としての要求事項、又は法令の要求事項が ISQM 1 と同等以上に厳しいかどうかを判断する際に求められる厳格さ、及びこの重要な判断に関連して国又は地域において品質と一貫性を確保する必要性に配慮した。したがって事務所又は業務チームが、ISQM 1 以外の職業的専門家としての要求事項又は法令の要求事項が ISQM 1 と同等以上に厳しいかどうかを判断することは認められていない。このような判断は、国又は地域の適切な関係当局によって行われる必要がある。

業務レベルの品質管理

品質の管理及び達成に対する全体的な責任

70. ISSA 5000 は業務執行責任者に対し、業務の品質の管理及び達成に全体的な責任を負い、重大な判断及び到達した結論が業務の内容及び状況を踏まえて適切であるかどうかを見極める根拠が得られるように、業務の全過程を通じて十分かつ適切に関与することを要求している。
71. ISSA 5000 には、業務執行責任者が満たすことが明確に意図されている要求事項が含まれており、このような要求事項は「業務執行責任者は～しなければならない」と表現されている。さらに要求事項によっては、業務執行責任者が、適切な技能を身につけ又は経験を有する業務チームのメンバーに手続又は保証業務に関する立案又は実施を割り当てることが認められており、これらの要求事項については「業務執行責任者は～に対する責任を負わなければならない」と表現されている。
72. 業務執行責任者が ISSA の「～に対する責任を負わなければならない」と表現される要求事項に関連する手続又は保証業務の立案や実施を業務チームの他のメンバーに割り当て、これらの要求事項の遵守に協力を得ようとする場合、ISSA 5000 は業務執行責任者に対し、これらの業務チームメンバーへの指揮、監督及び作業の査閲を通じて、割り当てた手続又は保証業務が確実に遂行されるようにすることを要求している。これは、業務の品質の管理及び達成に対して責任を負い、業務の全過程を通じて十分かつ適切に関与するという全般的な原則を前提としている。

ISSA 5000
第 31 項

ISSA 5000
A76 項

ISSA 5000
第 32 項



業務執行責任者の責任として明確に意図されている要求事項、又は業務執行責任者が満たすべき要求事項の遂行に、事務所を含め他者の支援を得ることはできるか？

73. はい。業務執行責任者は、本基準のこれらの要求事項を満たすために、事務所や業務チームの他のメンバーから情報を入手することができる。



例：職業倫理に関する規定の遵守に対する阻害要因

ISSA 5000 は業務執行責任者に対し、職業倫理に関する規定の遵守に対する阻害要因に気づいた場合、又は業務チームのメンバーによる同規定の違反の証拠がある場合、適切な措置を講じることを求めている。

事務所は、方針又は手続として、独立性に関するアンケートの実施、又は全ての財務上の利益を中央管理システムに記録することを全専門職員に求める場合がある。したがって事務所は品質管理システムを通じて、職業倫理に関する規定の遵守に対する阻害要因となりそうな事項の情報を業務執行責任者に通知し、業務執行責任者がこれらの要求事項を満たせるよう支援することができる。

ISSA 5000
第 36 項～第 37 項



実務において十分かつ適切な関与とはどのような意味か？

74. 十分かつ適切な関与とは、業務執行責任者が業務で必要となる重要な判断や結論に積極的に関与することである。業務執行責任者は、保証業務の全過程を通じて十分かつ適切に関与していることを様々な方法で示すことができる。以下は、業務の状況に応じて適用でき、業務ファイルに適切に文書化されていれば、十分かつ適切な関与を示すことのできる一般的な活動の例である。一部の行動例であり、網羅的なものではない。

ISSA 5000
A75 項



例：業務執行責任者の十分かつ適切な関与

- 不正による重要な虚偽表示リスクに関する議論を含め、業務チームの計画ミーティングを主導する。
- 開示情報の重要性について討議し、合意する。
-  グループ保証業務では保証作業が実施される構成要素の識別を含め、業務範囲の決定に関与する。
- 審査担当者と適時に協議する。

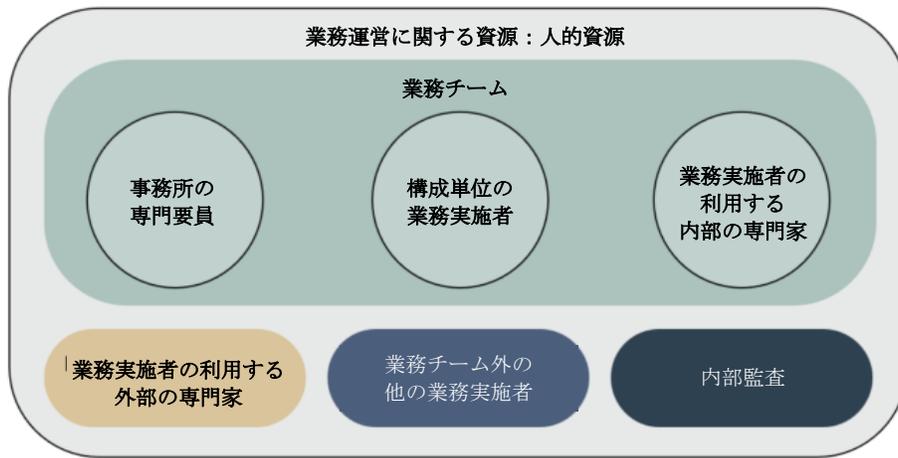
- 企業が作成したサステナビリティ情報の文書を読み、意見を提供する。

業務運営に関する資源

75. 業務執行責任者は、業務を実施するための十分かつ適切な資源が業務チームに適時に割り当てられているか、又は利用可能であるかについて、業務の内容及び状況、事務所の方針又は手続、並びに業務中に発生する可能性のある変更を考慮して判断することも求められる。
76. 業務運営に関する資源には、人的資源、テクノロジー資源及び知的資源が含まれる。サステナビリティ保証業務の内容を考慮すると、以下に示すように、業務の実施には様々な人的資源の関与が必要となる場合がある。

ISSA 5000
第 41 項

図 B.5 -業務の人的資源と業務チーム



- ★ **業務チーム**：業務執行責任者及び業務を実施するその他の専門要員、並びに業務に関する手続を実施するその他の個人（業務実施者の利用する外部の専門家、及び業務を直接補助する内部の監査人を除く。）をいう。

ISSA 5000
第 18 項

77. 業務チーム全体として、保証業務の技能及び技法における適切な適性及び能力、並びにサステナビリティ保証業務を実施するためのサステナビリティに関する能力を備えていることが求められる。詳細な指針についてはパート C「保証業務契約の新規の締結及び更新（保証の前提条件を含む）」を参照。
78. 業務チームのメンバーは、業務全体の品質管理を支援するため、ISSA 5000で規定される指揮、監督、査閲の要求事項にも従う必要がある。ISSA 5000では、業務チームに対して行われることが期待される指揮及び監督、並びに実施された作業の査閲について、明確な要求事項及び関連する適用指針が示されている。したがって、本ガイドではこれらの事項についてこれ以上詳細な説明はしていない。

ISSA 5000
第 46 項～
第 49 項

79. ISSA 5000 には、内部監査の業務の利用に関する別個の要求事項（ISSA 5000 第 59 項）（本ガイドでは取り扱っていない）、及び業務実施者の利用する外部専門家の業務の利用に関する別個の要求事項（ISSA 5000 第 56 項～第 58 項、詳細はパート D「グループサステナビリティ保証業務、バリュー・チェーン及び他者の作業の利用」に示される指針を参照）も含まれている。企業の内部監査人の作業を利用する場合、当該内部監査機能のメンバー、及び業務実施者が利用する外部の専門家で事務所が採用していた専門家は、業務執行責任者の指揮、監督及び査閲の下で業務に対する保証手続を実施するのではないため、業務チームのメンバーではない。

ISSA 5000
第 56 項～
第 59 項

構成単位の業務実施者及び業務チーム外の他の業務実施者

80. ISSA 5000 は、業務実施者の事務所以外の事務所がサステナビリティ保証業務の実施に関与する可能性があることを説明している。業務実施者が自身の事務所以外の事務所の業務を利用して証拠を入手しようとする場合、ISSA 5000 は業務執行責任者に対し、当該他の事務所の業務に十分かつ適切に関与できるかどうかを判断することを求めている。これは、品質の管理と達成に対する全体的な責任、及び業務への十分かつ適切な関与に対する責任と一致している（上記第 70 項を参照）。
81. 業務実施者が他の事務所の業務に十分かつ適切に関与できる場合、その事務所は構成単位の業務実施者である。



構成単位の業務実施者：サステナビリティ保証業務において構成単位に関連する保証作業を実施する事務所をいい、業務実施者は当該作業に十分かつ適切に関与することができる。構成単位の業務実施者という表現には、該当する場合、その事務所に所属する個人が含まれる。作業を実施する構成単位の業務実施者に所属する個人は、保証業務チームのメンバーである。

ISSA 5000
第 18 項

82. 業務実施者が他の事務所の業務に十分かつ適切に関与できない場合、その事務所は業務チーム外の他の業務実施者である。



業務チーム外の他の業務実施者：業務実施者の事務所以外の事務所をいい、業務実施者がサステナビリティ保証業務に利用することを意図している業務を実施し、業務実施者は当該業務に十分かつ適切に関与することはできない。

ISSA 5000
第 18 項

本 ISSA において：

- (a) 業務実施者がサステナビリティ保証業務に利用することを意図している業務チーム外の他の業務実施者の業務は、別個の業務として実施される。
- (b) 当該業務を実施する業務チーム外の他の業務実施者に所属する個人は、サステナビリティ保証業務の手続を実施しないため、保証業務チームのメンバーではない。また、そのような個人は業務実施者の利用する専門家でもない。

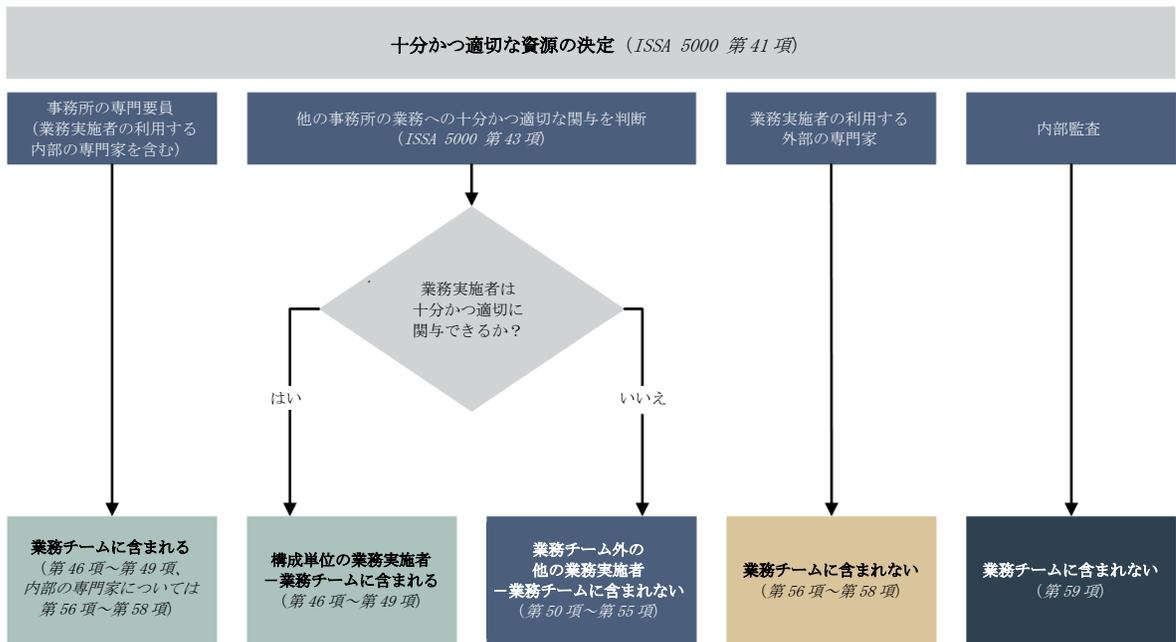
(c) 業務チーム外の他の業務実施者の業務を利用するという表現には、該当する場合、当該他の事務所に所属する個人が実施した業務が含まれる。

83. ISSA 5000 は、業務実施者が他の事務所の業務に十分かつ適切に関与できない状況の例を挙げている。業務実施者が自身の事務所以外の事務所の業務に十分かつ適切に関与できない理由としては、例えば業務がすでに完了している、当該事務所の業務への業務実施者のアクセスが法令により制限されている、又は業務がバリュー・チェーン上の構成単位に関連するもので、企業の経営者も業務実施者も当該他の事務所の業務にアクセスする権利を有していない、などがある。

ISSA 5000
A106 項

84. 下図は、ISSA 5000 において業務に関する資源に関連して適用される要求事項を示している。

図 B.6 -業務に関する人的資源及び適用される要求事項



85. **パート D 「グループサステナビリティ保証業務、バリュー・チェーン及び他者の作業の利用」** には、「グループサステナビリティ情報」及び「構成単位」の定義を含め、グループサステナビリティ保証業務に関する具体的な指針が示されているほか、報告企業の支配の及ぶ構成単位の業務への業務実施者の十分かつ適切な関与についての期待事項など、構成単位の業務実施者の利用に関連する追加の質問も取り上げている。さらにパート D には、業務チーム外の他の業務実施者の業務の利用に適用される ISSA 5000 の要求事項に関する詳細な指針も示されている。

? 十分かつ適切な関与という概念は、業務実施者の事務所以外の事務所（構成単位の業務実施者など）の場合、事務所の専門要員による関与と比べて異なるか？

86.  いいえ。この概念は保証業務実施者が誰であるかにかかわらず適用される。構成単位の業務実施者は、業務実施者の地理的所在地、彼らの業務を査閲するためにアクセスできるか、構成単位の業務実施者の領域外に情報を送信できるか、言語の違いにどのように対応するかなどの要因を追加で考慮しなければならない場合がある。関与の程度は、グループサステナビリティ保証業務の全体的な状況において構成単位の業務実施者が実施する業務の内容と範囲、及び構成単位のサステナビリティ情報の重要な虚偽表示リスクの評価に影響される。詳細な指針と例についてはパート D「グループサステナビリティ保証業務、バリュー・チェーン及び他者の作業の利用」を参照。

? 業務実施者の事務所の他の業務チームが別個の保証業務を実施していた場合、このチームは業務チーム外の他の業務実施者とみなされるか？

87. はい。事務所は同じ企業に対して実施した保証業務について全て把握していることが期待されるが、ISSA 5000 は、サステナビリティ情報に対する別個の業務が業務実施者の事務所の別のオフィス、又はネットワーク・ファームによって実施されている可能性があることを認めている。特に広範な地域にサービスを提供している大規模な事務所の場合、この可能性は高くなる。パート D「グループサステナビリティ保証業務、バリュー・チェーン及び他者の作業の利用」では、グループサステナビリティ保証業務に関する具体的な指針を示しており、業務実施者の事務所の別のオフィスが（少なくとも当初は）業務チーム外の他の業務実施者とみなされる可能性がある状況の例も挙げている（パート D、第 237 項を参照）。

? ネットワーク・ファーム はどのような場合も構成単位の業務実施者とみなされるのか？

88.  そうとは限らない。上記で説明したとおり、他の事務所が構成単位の業務実施者とみなされるかどうかは、グループの業務執行責任者が構成単位で実施される業務に十分かつ適切に関与できるかどうかによる。構成単位に関してネットワーク・ファーム がまだ作業を実施していない段階で、当該事務所が作業を行う予定である場合には、業務実施者は当該業務を指揮、監督及び査閲することができ、十分かつ適切に関与するものと見込まれるため、そのネットワーク・ファーム は構成単位の業務実施者となる。しかし上記で説明したとおり、グループサステナビリティ保証業務に責任を有する業務実施者（本ガイドでは「グループ業務実施者」という）が、ネットワーク・ファーム によってすでに完了している別のサステナビリティ保証業務の証拠を利用しようとする場合、グループ業務実施者は当該業務に十分かつ適切に関与することはできない。そのような場合、当該他のネットワーク・ファーム は業務チーム外の他の業務実施者となる。

? 別個の業務を実施する他の事務所はどのような場合も業務チーム外の他の業務実施者とみなされるのか？

89. いいえ。すでに完了している別個の業務がある場合、それは業務実施者が他の事務所による業務に十分かつ適切に関与できない最も一般的な理由になる可能性が高いが（例えば、サステナビリティ保証業務の初年度など）、他の事務所がまだその業務に着手していなければ、業務実施者はその事務所と調整し、当該業務に十分かつ適切に関与できるようにすることで、その事務所は構成単位の業務実施者となる場合がある。

? 他の事務所が業務チーム外の他の業務実施者とみなされる理由には、他にどのようなものがあるか？

90. 前述のとおり、業務実施者の十分かつ適切な関与を阻む障害となる他の要因としては、他の国又は地域への情報の移転を禁止する法令、守秘義務やプライバシーに関する法律、他の事務所の業務への全般的なアクセス不能などがある。



例：他者の作業の監督及び査閲に対する制限

当該他の事務所は、厳格な守秘義務及びプライバシー法のある国又は地域に所在しており、これらの法律は、区域外の他の国又は地域の個人に文書、業務書類又は証拠へのアクセスを提供することを禁じているため、この事務所の業務に対する業務実施者の監督、査閲の能力は制限される。このような状況では、これらの制限により、業務チーム外の他の業務実施者の業務の利用に適用される要求事項を遵守することができなくなる場合があることに留意されたい。

独立性に関連する規定を含む、職業倫理に関する規定の遵守

91. ISSA 5000 の第二の基本前提として、業務チームのメンバー及び審査担当者（任命されている場合）はサステナビリティ保証業務に関連する IESBA 倫理規程の規定、又は IESBA 倫理規程と同等以上に厳しい職業的専門家としての要求事項若しくは法令の要求事項のいずれかに従うことが求められる。
92. この前提の論理的根拠は、独立性の要求事項を含む職業倫理原則の遵守は公益に資するものとして広く認識されており、質の高い保証業務に不可欠な要素であることによる。

ISSA 5000
第6項

ISSA 5000
第7項

? 事務所に適用される職業倫理に関する規定が IESBA 倫理規程と同等以上に厳しいと判断するのは誰か？

93. 国若しくは地域、又は事務所に IESBA 倫理規程が適用されない場合、ISSA 5000 は、保証業務に関連する職業倫理に関する規定を扱う職業的専門家としての要求事項、又は法令の要求事項が IESBA 倫理規程と同等以上に厳しいかどうかの判断は、当該国又は地域の適切な関係当局によってなされる必要があると明確に示している。

? 適切な関係当局とみなされるのはどのような機関か？

94. 適切な関係当局とは、監査、保証又は職業倫理に関する規定を管轄する国内基準設定主体、規制当局、若しくは監督機関、又は公権力が認可する指定認定機関である。

ISSA 5000
A63 項



適切な関係当局は「同等以上に厳しい」かどうかをどのように判断するのか？

95. これは個々の国又は地域における適切な関係当局の判断事項である。ただし、独立性の要求事項を含め、特定の国又は地域で策定された関連する職業倫理に関する具体的な規定がある場合、適切な関係当局は、適用される法令を通じて、又は基準設定活動を通じて何らかの比較や評価を行い、ISSA 5000 に定められた IESBA 倫理規程の要素が国内又は地域内の要求事項に適切に反映されているかどうかを判断することが期待される。



職業的専門家としての要求事項又は法令の要求事項が同等以上に厳しいとみなされるためには、IESBA 倫理規程と全く同じ要求事項を定めている必要があるか？

96. いいえ。ISSA 5000 は、IESBA 倫理規程以外の職業的専門家としての要求事項又は法令の要求事項が、IESBA 倫理規程の個々の詳細な要求事項を正確に反映している必要はないことを認めている。しかしそのような要求事項が IESBA 倫理規程と同等以上に厳しいと適切な関係当局によって判断されるためには、それらの要求事項が以下に示す事項の全てに対応し、IESBA 倫理規程の要求事項の目的を達成する義務を事務所に課す必要がある。

ISSA 5000
A58 項～A59 項、
A62 項

- 誠実性、客観性、職業的専門家としての適性及び正当な注意、守秘義務並びに職業的専門家としての行動の基本原則を確立すること
- 業務実施者がこの基本原則をどのように遵守すべきかを示す要求事項
- 以下に係する阻害要因を含め、基本原則の遵守を妨げる阻害要因を識別する方法
 - 自己利益
 - 自己レビュー
 - 擁護
 - 馴れ合い
 - 不当なプレッシャー脅迫
- 以下を含め、特定のトピックから生じる可能性のある基本原則の遵守に対する阻害要因に対応する要求事項
 - 利益相反
 - 専門業務の受任
 - セカンド・オピニオン
 - 報酬及び他の種類の対価
 - 贈答及び接待を含む勧誘
 - 依頼人の資産の保管
 - 違法行為への対応
- 識別した阻害要因が許容できる水準にあるかどうかを評価し、そうでない場合は、阻害要因を生じさせている状況を排除するか、阻害要因を許容できる水準まで軽減するためのセーフガードを適用するか、又は適用される法令で許容されている場合は業務契約を解除することにより対処すること。

- 保証業務の対象となる企業及びその関連企業（該当する場合にはこれらの要求事項が適用される企業を含む）からの独立性を扱う要求事項。
- このような独立性に関する要求事項では、以下を含め、業務実施者の独立性に影響を与える、又は影響を及ぼす可能性のある特定の事項に対応する必要がある。
 - 報酬
 - 贈答及び接待
 - 保証業務の依頼人との訴訟又はそのおそれ
 - 金銭的利益
 - ローン及びローンの保証
 - ビジネス上の関係
 - 家族及び個人的関係
 - 保証業務の依頼人における最近までの従事
 - 保証業務の依頼人の役員又はこれに準ずる者としての従事
 - 保証業務の依頼人への就職
 - 保証業務の依頼人に対する担当者の長期関与とローテーション
 - 保証業務の依頼人に対する非保証業務の提供

? **事務所が IESBA 倫理規程に従わず、他の要求事項が IESBA 倫理規程と同等であると国又は地域の適切な関係当局が判断していない場合でも、事務所は ISSA 5000 を遵守していると主張できるか？**

97. いいえ。特定の国又は地域で IESBA 倫理規程の使用が義務づけられておらず、他の要求事項が IESBA 倫理規程と同等であると適切な関係当局により判断されていない場合、業務実施者は ISSA 5000 を遵守していると主張する立場にはない。そのような場合、事務所は ISSA 5000 で想定されているような同等性の判断の実施について、当該国又は地域の適切な関係当局又は専門家団体と協議を進めることが望ましい。

? **適切な関係当局が判断しない場合、事務所又は業務執行責任者は当該要求事項が同等以上に厳しいと判断することはできるか？**

98. いいえ。ISSA 5000 の最終決定に当たり、IAASB は、IESBA 倫理規程以外の職業的専門家としての要求事項、又は法令の要求事項が IESBA 倫理規程と同等以上に厳しいかどうかを判断する際に求められる堅固さ、及びこの重要な判断に関して国又は地域における品質と一貫性を確保する必要性に配慮した。したがって事務所又は業務チームは、IESBA 倫理規程以外の職業的専門家としての要求事項、又は法令の要求事項が IESBA 倫理規程と同等以上に厳しいかどうかを判断することは認められていない。このような判断は、国又は地域の適切な関係当局によって行われる必要がある。

証拠

★ **証拠**: 保証手続が実施された後に得られ、業務実施者が自らの保証の結論及び報告書の基礎となる結論を導き出すために利用する情報をいう。

- 証拠の十分性は、証拠の量的尺度をいう。
- 証拠の適切性は、証拠の質的尺度をいう。

ISSA 5000
第 18 項

証拠の基礎

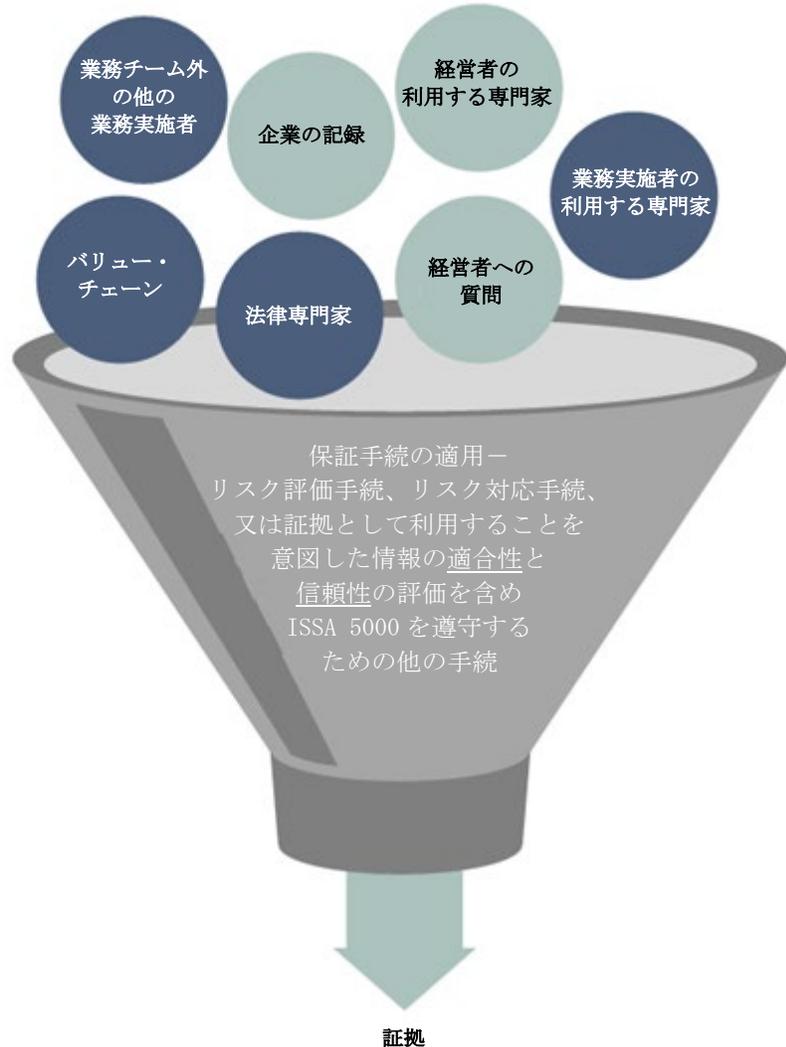
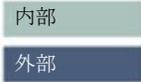
99. 証拠として利用することを意図した情報は、企業内外の情報源から入手できるが、そのことが情報の利用可能性、アクセス可能性及び理解可能性に影響を与えることがある。ISSA 5000 は考えられる様々な情報源の例を示している。情報は、企業の記録、経営者若しくは企業内部の他の情報源、又は企業の支配下にある他の企業若しくはバリュー・チェーン内の企業などから入手できる。さらに、経営者の利用する専門家、業務実施者の利用する専門家、受託会社、企業から独立した外部の情報源（法律専門家、銀行など）、又は業務チーム外の他の業務実施者などが情報源となることもある。

ISSA 5000
A255 項

図 B.7 - 情報が証拠になるまでの概要

手続を立案し実施する際に証拠として利用することを意図した情報

証拠として利用することを意図した情報は様々な情報源から入手できる（例は ISSA 5000 の A255 項を参照）



証拠の質は基礎となる情報の適合性と信頼性に依存する（A258 項～A263 項）

属性

- ・適合性
- ・信頼性
 - 正確性
 - 網羅性
 - 真正性
 - 偏向なし
 - 信憑性

十分かつ適切な証拠

証拠が業務実施者の保証の結論の根拠となるための定量的及び定性的測定基準

100. ISSA 5000 は業務実施者に対し、手続を立案し実施する際には、証拠として利用することを意図した情報の適合性と信頼性を評価することを求めている。ISSA 5000 の A246 項は、以下を含め、証拠として利用することを意図した情報の適合性と信頼性を評価する手続の種類、時期及び範囲に影響を与える可能性のある要因を示している。

- 情報源
- その状況に適用されると判断した情報の適合性と信頼性の属性

101. ISSA 5000 の A261 項に加えて、外部の情報源から入手する情報の適合性と信頼性を考慮する際には、以下のような要因が重要になることがある。

ISSA 5000
第 90 項

- その情報に関する外部情報源の**適性**と評判。例えば、その情報が信頼できる情報の提供で実績のある情報源から定期的に提供されるものであるかどうか。
 - 外部情報源が使用する情報の根拠、及びその情報の作成に使用した方法が開示されているか。例えば、価格設定機関は価格データをとりまとめ、外部の市場価格を報告することがあるが、元の情報源でどのように情報が作成されるかについては管理していない場合がある。
 - その情報が現在の使用方法に適しているか、適用される枠組み又は規準を考慮して策定されているか、又はデータの提供元企業により一貫した基準で作成された情報を使用しているか。例えば格付機関は企業の ESG（環境・社会・ガバナンス）格付を公表することがあるが、企業間で一貫性をもって作成されたのではない情報を使用している可能性や、実際の企業情報がない中でモデルを用いて評価している可能性もある。
 - 外部情報源の性質及び権威。例えば中央銀行や政府機関など、法律上の義務に基づいて情報を公表する機関は、特定の種類の情報の権威である可能性が高い。例えば気候変動に関する政府間パネル（IPCC）は、一般的に気候関連のシナリオに関する権威ある情報源とみなされている。
 - 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、類似した他の外部情報源を利用できる場合があり、類似した情報源が範囲の大きく異なる情報を報告している場合、業務実施者は疑義を抱く可能性がある。
102. 業務実施者は、矛盾すると考える理由がない限り、記録や文書を真正なものとして受け入れることができる。しかし業務実施者が、ある文書が真正ではない、又は文言が後から変更されているが業務実施者に開示されていないと疑われる状況を識別した場合、業務実施者はさらに調査を行い、入手した他の証拠への影響を判断することが求められる。ISSA 5000 の A273 項には、追加で行うことのできる調査の手続が示されている。ISSA 5000 の A274 項は、証拠として利用することを意図した情報の信頼性に疑義を生じさせる要因又は状況をより広範に取り上げている。



ISSA 5000
第 93 項



保証の結論を裏付けるために必要な証拠の十分性と適切性に影響を与えるものは何か？

103. 業務実施者は、証拠の量と質、すなわち証拠の十分性と適切性を評価する際、職業的専門家として判断し、職業的専門家としての懐疑心を働かせる。証拠の十分性と適切性は相互に関連しており、その両方が証拠の心証に影響する。通常、証拠は絶対的というより心証的なものである。
104. 十分性は証拠の量的尺度であり、証拠の適切性は証拠の質に関係している。証拠の質は、立案した保証手続の有効性及び業務実施者による当該手続の適用状況とともに、証拠として利用することを意図した情報の適合性と信頼性に依存する。
105. 通常、情報の適合性と信頼性が高いほど、質も高くなるため、より心証のある証拠となることがある。証拠の心証が高い場合、業務実施者は、業務実施者の結論の根拠を提供するに当たり、当該証拠が十分であると判断することがある。一方で、証拠の心証が低い場合、業務実施者は、追加の証拠が必要であると判断することがある。しかしながら、あらゆる状況において、同じ種類の手続を実施して証拠の量を増やしても、より心証のある証拠とはならないことがある。

106. 実務的には証拠収集は反復的なプロセスであり、業務の過程で新たな情報が明らかになると、十分かつ適切な証拠になるものについての判断に影響を与える考慮事項が見直される場合がある。
107. 業務の内容（限定的保証又は合理的保証）は手続の内容及び範囲に影響し、したがって入手する証拠にも影響する。しかし保証水準に関係なく、業務の保証の結論を裏付けるためには十分かつ適切な証拠が必要である。
108. パート H「結論の形成と報告」では、保証の結論を形成する一環として入手した証拠の十分性と適切性の業務実施者による評価を取り上げている。



業務実施者が十分かつ適切な証拠を入手するための手続を立案し実施する際に考慮すべきことは何か？

109. 業務実施者が十分かつ適切な証拠を入手するための手続を立案し実施する際には、ISSA 5000 の A229 項～A231 項の指針に加え以下の事項も考慮することがある。

ISSA 5000
A229 項～A231 項



業務実施者の考慮事項

十分かつ適切な証拠を入手するための手続を立案し実施する際には、以下の事項を考慮することがある。

- その手続で達成したいことは何か？ 例えばサステナビリティ情報に影響を与える事象が発生したかどうか、又はサステナビリティ情報が網羅的であるかどうかの証拠を得られるか？手続の目的は、手続の「方向」に影響する場合がある。例えば、報告されたサステナビリティ情報から他の情報源に向かって手続を行うのか（事象の発生）、又は他の情報源から報告されたサステナビリティ情報に向かって手続を行うのか（情報の網羅性）。
- 合算リスクと手続実施上の重要性は手続の立案と実施に関連する考慮事項になるか？
- 利用可能な情報源の中からどの程度の量の証拠を入手する必要があるか？例えば、重要な虚偽表示リスクが高いと評価された場合、又は各情報源がそれぞれ単独では一部の証拠だけで十分な証拠を提供できない場合、業務実施者は重要な虚偽表示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、又は複数の情報源から証拠を入手しようとするかがある。
- 手続の種類、時期及び範囲はどうか、それは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資源にどう影響するか？



証拠収集手続を立案し実施する際、業務実施者はどのような問題にぶつかるか？

110. 業務実施者が証拠収集手続を立案し実施する際、また保証の結論を裏付けるのにどの程度の量の証拠が必要か判断する際には、以下のような要因から問題が生じる可能性がある。
- サステナビリティ情報には財務情報と非財務情報の両方が含まれる場合があり、提示される情報は定性的なものや定量的なものがある。また、テキスト、チャート、グラフ、図表、画像、埋め込み動画など、情報は様々な形式で表示されることもある。
 - サステナビリティ情報には見積り及び将来予測情報が含まれている場合があり、それらは測定又は評価に伴う不確実性の影響を受ける場合がある。
 - サステナビリティ情報は主に内部で生成された情報に基づいているため、業務実施者が外部の関係者と情報を照合する機会がないこともある。このような場合、サステナビリティ情報の網羅性を検証するのは難しくなり、特に代替的な検証手段として相互参照できるデータ群が利用できない場合はさらに難しくなる（つまり、サステナビリティ情報の報告では複式簿記システムが常に使用又は必要とされるとは限らない）。
 - サステナビリティ保証業務には、企業の外部の情報源から入手した情報が含まれる場合もある。例えば、企業のバリュー・チェーン内の他の企業、排出権取引所などの機関、主題の計算や評価に使用される CO2 変換係数などの情報を提供する組織、業界のベンチマークデータを提供する組織などから入手する情報である。また、企業は調査やその事業活動から生じる排水の水質分析など業務の一部を外注することもある。
 - サステナビリティ情報を作成する企業のプロセスや保証業務に関連するサステナビリティ情報の作成に対する内部統制システムのその他の構成要素は、特にサステナビリティ情報の作成を開始したばかりの段階では、必ずしも十分に開発されていないことが多い。さらに定性的情報に対する統制は定量的情報の場合ほど厳格ではない場合もある。



バリュー・チェーン企業からの情報に対する十分かつ適切な証拠とはどのようなものか？報告企業の支配下にある企業からの情報の場合とは異なるのか？

111. サステナビリティ情報には企業の上流又は下流のバリュー・チェーンからの情報が含まれる場合があるが、それによって十分かつ適切な証拠を入手する業務実施者の責任が変わることはない。しかし、企業の支配が及ばないバリュー・チェーン企業から情報を入手する経営者の能力が限定的な場合がある。このような状況では、業務実施者による当該情報の適合性と信頼性の評価が影響を受けることがある。適用される規準が経営者に一定の救済措置を提供している場合がある（例えば、情報を入手するための合理的な努力をした上で、業界平均データを用いて見積りを出せるなど）。このようなバリュー・チェーン企業から情報を入手する経営者の能力にどのような制約があろうとも、業務実施者は、経営者が報告したバリュー・チェーンの情報について十分かつ適切な証拠を入手することが求められる。ISSA 5000 の A290 項では、当該情報を入手するための経営者のプロセスをテストすることなど、このような状況において業務実施者が検討できる手続について説明している。

ISSA 5000
A252 項、A290 項

112. 企業の上流又は下流のバリュー・チェーンからの情報入手には制限がある可能性があるため、業務実施者の手続は、経営者が規準の要求事項を遵守しているかどうかを評価し、そのような情報の合理性をテストすることに限定されることがある。また、業務実施者は、業務チーム外の他の業務実施者の業務が当該情報について実施されていた場合、その業務から証拠を入手することができる場合もある。これには業務チーム外の他の業務実施者による一対多の報告書の利用が含まれることがある。パート D「グループサステナビリティ保証業務、バリュー・チェーン及び他者の作業の利用」も参照すること。

ISSA 5000
第 51 項

重要性

113. 重要性は利用者主導の概念であり、したがって重要性はサステナビリティ情報の想定利用者の情報ニーズに対する認識の影響を受ける。サステナビリティ報告の枠組み（又はその他の適用される規準）が別段の定義又は説明をしていない限り、重要性の概念には、通常、以下の原則が含まれる。
- ある事項に関する重要性の判断は、サステナビリティ情報の想定利用者グループが有する共通の情報ニーズを勘案して行われる。
 - 脱漏を含む虚偽表示は、個別に又は集約すると、サステナビリティ情報に基づいた想定利用者の意思決定に影響を与えると合理的に見込まれる場合に、重要性があると判断される。
114. 企業と保証業務実施者の双方が重要性を判断する。
115. 重要性は、職業的専門家としての判断事項であり、想定利用者グループの共通の情報ニーズについての業務実施者の認識によって影響を受ける。業務実施者は、通常、想定利用者として以下を想定している。
- サステナビリティ事項に関する合理的な知識を有し、真摯にサステナビリティ情報を検討する意思を有している。
 - サステナビリティ情報が適切な水準の重要性を考慮して作成及び保証されていることを理解しており、適用される規準に含まれる重要性の概念について理解している。
 - サステナビリティ事項の測定又は評価には、不確実性が伴うものであることを認識している。
 - サステナビリティ情報を基礎に、合理的な意思決定を行う。
116. 特定の利用者には様々な情報ニーズがあるものの、ごく限られた利用者にはしか影響を及ぼさないであろう事項に関する虚偽表示は、業務が特定の利用者の特定の情報ニーズを満たすように立案されている場合を除き、通常、考慮されない。



報告対象となるサステナビリティ情報を識別するための企業のプロセス（「マテリアリティ・プロセス」と呼ばれることもある）と、業務を立案し実施するプロセスで業務実施者が重要性を適用することの違いは何か？

117. 上記の第 113 項から第 114 項で説明しているように、企業と業務実施者にとっての重要性の概念は同じである（すなわち、利用者主導の概念であり、サステナビリティ情報の想定利用者の情報ニーズに対する認識の影響を受ける）。企業と保証業務実施者の双方が、想定利用者の情報ニーズに基づいて重要性を判断する。また、報告の枠組みの要求事項が、企業と保証業務実施者が重要性を判断する際の参考となる場合がある（例えば、財務マテリアリティ、インパクト・マテリアリティ、又はその両方）。
118. 報告すべきサステナビリティ情報を識別する企業プロセスは、利用者に関連のあるサステナビリティのトピック又はその側面を識別して重要性を適用し、関連するトピックやその側面に関する情報のどれが重要で報告する必要があるかを判断することに焦点を絞っている。企業は、重要性を適用する際、想定利用者の情報ニーズを満たすためにどの程度詳細に開示するかについても考慮する。ISSA 5000 の付録 2 に示されているように、業務実施者は業務の全過程を通じて様々な時点で企業のプロセスを検討する。
119. 業務実施者は、重要な虚偽表示リスクを識別し評価する際、及び評価したリスクへの対応並びにサステナビリティ情報で識別された虚偽表示の評価において、リスク対応手続を立案し実施する際に、重要性を検討（定性的な開示情報の場合）又は決定（定量的な開示情報の場合）する。業務実施者が業務の計画及び実施を目的として重要性を適用する場合の詳細な指針については、**パート E 「計画」** を参照すること。
120. 識別された虚偽表示の評価において、経営者と業務実施者は同一の目的を双方で共有する。すなわち、識別された虚偽表示が、個別に又は集約するとサステナビリティ情報の重要な虚偽表示となるかどうかを評価することである。何を重要な虚偽表示とみなすかについて経営者と業務実施者の見解が異なる場合もあるが、サステナビリティ情報に重要な虚偽表示が含まれるかどうかに関する見解の相違は最終的には解決される必要があり、解決されない場合は、除外事項付結論となる場合がある。**パート H 「結論の形成と報告」** では、未修正の虚偽表示に対する業務実施者の評価、及びサステナビリティ情報に重要な虚偽表示が含まれると業務実施者が結論付けた場合の保証報告書への影響について扱っている。



想定利用者及びその情報ニーズはどのように特定するのか？

121. 企業が報告すべきサステナビリティ情報を決定する際（すなわち、報告対象となるサステナビリティ情報を識別するための企業のプロセスにおいて）、経営者はサステナビリティ情報の想定利用者とその情報ニーズについて理解していることを考慮する。
122. ISSA 5000 は「想定利用者」を以下のように定義している。



想定利用者：業務実施者がサステナビリティ保証報告書の利用を想定する個人若しくは組織、又はそのグループをいう。場合によっては、サステナビリティ保証報告書の宛先以外の想定利用者が存在することがある。

ISSA 5000
第 18 項

123. 特に多数の人々が保証報告書を入手できる場合には、業務実施者は、当該保証報告書の利用者を全て特定できるとは限らない。そのような事例において、保証報告書を利用する可能性がある者がサステナビリティ事項に多様な関心を持っているような場合には、特に、想定利用者は、重要かつ共通の関心を持った主要な利害関係者に限定されることがある。想定利用者は、例えば、業務実施者と経営者又はガバナンスに責任を有する者との合意によって、又は、法令によってなど、様々な方法で特定されることがある。
124. 想定利用者の情報ニーズが特定されている場合もある。例えば、特定の利用者（貸付人など）は、特定の目的のために策定された規準を使用して、作成されたサステナビリティ情報について保証業務を実施するよう依頼する場合がある。他方で、企業はアンケートや協議などを通じて、特定したトピックを関連する利害関係者と検証するプロセスを経ることもある。業務実施者は企業が採用したプロセスを考慮し、何が想定利用者の情報ニーズに影響を与えるかを伝達することができる。
125. パート C「保証業務契約の新規の締結及び更新（保証の前提条件を含む）」では、保証の前提条件が満たされているかどうかを確認する際、報告対象となるサステナビリティ情報を識別するための企業のプロセスを理解するための詳細な指針を示している。また、パート F「リスクの識別と評価」では、業務実施者が重要な虚偽表示リスクを識別し評価する際に必要となる企業のプロセスに関する詳細な理解について扱っている。

不正及び違法行為

126. サステナビリティ保証業務の実施における業務実施者の目的には、「サステナビリティ情報に重要な虚偽表示がないかどうかについて、適用される合理的保証又は限定的保証を得ること」が含まれる。虚偽表示は誤謬により生じる場合も不正により生じる場合もある（「虚偽表示」の定義は ISSA 5000 の第 18 項を参照）ため、重要な虚偽表示リスクの識別と評価、評価したリスクへの対応手続の立案と実施、識別された虚偽表示の集約と検討に関する業務実施者の責任には、誤謬と不正の両方が含まれる。

ISSA 5000
第 16 項

127. 業務実施者は、違法行為に関して、業務中に実施される手続により、違法行為又はその疑いに気付く場合があることに留意しなければならない。

ISSA 5000
第 65 項



不正と違法行為の違いは何か？

128. 不正と違法行為の根本的な違いは、不正が意図的に他者を欺く行為であるのに対し、違法行為は意図的であるか否かを問わず、法令違反となる行為であることである。以下に示す不正と違法行為の定義はこの違いを明確にしている。



不正：不当又は違法な利益を得るために他者を欺く行為を伴う、経営者、ガバナンスに責任を有する者、従業員又は第三者による意図的な行為をいう。

ISSA 5000
第 18 項



違法行為：故意若しくは過失又は作為若しくは不作為を問わず、企業、ガバナンスに責任を有する者、経営者、従業員等又は企業の指示の下で働くその他の者によって行われる、法令違反となる行為をいう。違法行為には、企業の事業活動に関連しない、個人の違法行為は含まれない。

ISSA 5000
第 18 項



ISSA 5000 には不正と違法行為に関する要求事項はあるか？

129. はい。ISSA 5000 には不正と違法行為に関する要求事項があり、不正と違法行為の両方のトピックに共通する要求事項と、それぞれに特有の要求事項がある。これらの要求事項は、本ガイドの付録 2 に参照しやすいようにまとめられている。



経営者による内部統制の無効化とは何か？

130. 経営者による内部統制の無効化とは、経営者が既定の内部統制を回避する行動をいう。望ましい結果の達成や緊急の事業上のニーズへの対応など、様々な理由で行われる。しかし、これは経営者が不正なサステナビリティ情報を作成する可能性を含め、リスクを伴っている。ISSA 5000 では、経営者による内部統制の無効化に関連して合理的保証業務の具体的な要求事項が含まれている（ISSA 5000 の第 123R 項及び第 150R 項を参照すること）。



内部統制の無効化リスクが合理的保証業務でのみ対処されるのはなぜか？

131. 合理的保証業務において重要な虚偽表示リスクを識別し評価する際、ISSA 5000 は業務実施者に対し、経営者による内部統制の無効化リスクを不正による重要な虚偽表示リスクとし、したがって、リスクの分布の上限にある重要な虚偽表示リスクとして扱うことを求めている。また、業務実施者は、そのようなリスクに対応するための特定の手段を実施することも求められている。限定的保証業務では、業務実施者は企業の内部統制システムの統制活動を理解することは求められておらず、これらの要求事項は合理的保証業務にのみ適用される。したがって、これらの要求事項を限定的保証業務にまで拡大すると、限定的保証業務において求められている以上に統制活動を理解することを意味することになる。

ISSA 5000
第 123R 項

ISSA 5000
第 150R 項

❓ 経営者の偏向と「グリーンウォッシュ」の違いは何か？

132. 「グリーンウォッシュ」とは、環境情報や場合によっては他のサステナビリティ情報に関係する用語で、企業の業績を実際よりも良く見えるように装うことをいう。「グリーンウォッシュとは、通常、投資家を誤解させたり、投資がサステナビリティ目標にどの程度適合しているかについて誤った印象を与えることを目的とした手法をいう」と説明されることもある。「グリーンウォッシュ」と経営者の偏向は異なる概念だが、どちらも企業が提供するサステナビリティ情報のインテグリティに影響を与える可能性がある。「グリーンウォッシュ」は、主観的な決定に内在する経営者の偏向の結果としてなされることがあり、利用者を意図的に誤解させる目的で行われた場合には不正となる場合がある。

ISSA 5000
A32 項から A33 項

❓ ISSA 5000 が「グリーンウォッシュ」に言及していないのはなぜか？

133. 「グリーンウォッシュ」は明確に定義されていない口語的表現である。「レインボーウォッシュ」、「グリーンハッシュ」、「ソーシャルウォッシュ」といった類似の用語も使用されている。「グリーンウォッシュ」やその他の用語を使用したからといって虚偽表示に対する理解が明確になるわけではなく、不正によるものか誤謬によるものを区別できるわけでもないことから、ISSA 5000 では使用していない。ISSA 5000 において、「グリーンウォッシュ」の概念は、経営者の偏向に言及することで扱っており、その意味は「グリーンウォッシュ」と類似しているが、より広範な意味を有している。

調書

134. 調書を十分かつ適切な記録として適時に作成することにより、保証業務の品質が向上し、業務実施者の報告書の発行前に入手した証拠及び到達した結論を適切に査閲し、評価することが可能となる。
135. 調書は、ISSA 5000 及び適用される法令の要求事項に準拠して業務が計画、実施されたことの記録となる。さらに、調書は、将来のサステナビリティ保証業務においても継続して重要となる事項を記録し、事務所の品質管理システムにおいて審査その他の査閲及び監視活動を実施できるようにし、適用される法令や他の要求事項に準拠した外部検査も実施できるようにする。
136. 限定的保証業務において実施される手続は、合理的保証業務における手続とは内容が異なり、範囲も狭いため、業務実施者は、限定的保証業務における調書は合理的保証業務の調書ほど詳細ではないと想定する。
137. ISSA 5000 における調書の要求事項の要約は本ガイドの付録1を参照すること（これらの要求事項を満たすための指針として、該当する場合には ISSA 5000 の関連する適用指針も参照する）。

ISSA 5000
A172 項

C. 保証業務契約の新規の締結及び更新（保証の前提条件を含む）

このパートで扱う事項

- 保証業務契約の新規の締結及び更新の基礎
- 職業倫理に関する規定が満たされるかどうかの判断
- 業務を実施する者の適切な適性及び能力
- 保証業務の前提条件
- 前提条件が満たされていない場合の対応

保証業務契約の新規の締結及び更新の基礎

138. 保証業務契約の新規の締結及び更新のために、業務実施者は以下を行い、業務を実施できるかどうかを判断する必要がある。
- 職業倫理に関する規定（独立性に関する規定を含む。）が満たされる見込みがあるか判断する。
 - 業務チーム及び業務実施者の利用する専門家など業務を実施するその他の者が、業務を実施するための適切な適性、能力及び十分な時間を全体として有しているか判断する。
 - 保証業務の範囲を含め業務の状況について予備知識を得るとともに、適切な当事者（経営者又は該当する場合はガバナンスに責任を有する者若しくは異なる場合は業務依頼者）と協議し、前提条件が満たされていることを確認する。
 - 業務の条件に合意する。
139. さらに、業務執行責任者は、ISQM 1 を適用する事務所、又は ISQM 1 と同等以上に厳しいと適切な当局が判断した職業的専門家としての規定又は法令を適用する事務所のメンバーでなければならない。詳細な指針についてはパート B「基本原則と概念－事務所レベルの品質管理」を参照すること。
140. 業務執行責任者は、事務所の保証業務契約の新規の締結及び更新のプロセスに関与していた場合もあれば、事務所が業務契約を締結した後に当該業務の執行責任者に任命される場合もある。いずれの場合も、業務執行責任者は、保証業務契約の新規の締結及び更新に関する事務所の方針又は締結及び更新手続が遵守され、到達した結論が適切であることを確かめる責任を負う。
141. 保証業務契約の新規の締結及び更新の基礎として業務実施者が得る理解は、重要な虚偽表示リスクを識別及び評価し、リスク対応手続を立案し実施するための有益な出発点となる。しかしながら、保証業務契約の新規の締結及び更新の過程で得る理解は、その後のリスク評価及びリスク対応で得られる理解ほど詳細である必要はない。

ISSA 5000
第 26 項(a)

ISSA 5000
第 26 項(b)

ISSA 5000
第 26 項(c) (i) 及び
第 75 項～第 76 項

ISSA 5000
第 26 項(c) (ii) 及
び第 85 項

ISSA 5000
第 30 項

ISSA 5000
第 28 項

職業倫理に関する規定が満たされるかどうかの判断

142. 業務執行責任者及び業務チームの他のメンバーは、サステナビリティ保証業務に関する IESBA 倫理規程、又は適切な当局が ISQM 1 と同等以上に厳しいと判断した職業的専門家としての規定又は法令を遵守することが求められる。詳細な指針についてはパート B「基本原則と概念」を参照すること。
143. 保証業務契約の新規の締結及び更新の段階では、業務実施者が、職業倫理に関する規定（独立性を含む）が満たされないと考える理由はないと結論付けることで十分である。保証業務契約を締結した後には、職業倫理に関する規定（独立性を含む）が満たされる必要がある。

業務を実施する者の適切な適性及び能力

144. 業務実施者は、業務チーム及び業務を実施するその他の者が、全体として適切な適性及び能力を備えていない業務は引き受けないことが重要である。サステナビリティ保証業務を実施するために必要な能力には、保証業務の技能と技法に関する適性及び能力（「保証業務の技能と技法」）、並びにサステナビリティ事項及びその測定又は評価に関する能力（「サステナビリティに関する能力」）の両方が含まれる。
145. サステナビリティ情報の内容は多岐にわたり、記述形式など定性的なものもあれば、定量的なものもある。またサステナビリティ事項を測定又は評価するための枠組み及びその他の規準が、開発の初期段階にある場合もある。これらの事項は、保証業務の適切な適性及び要求されるサステナビリティに関する能力の判断に影響を与える。例えば、業務の状況によっては、業務契約を締結し業務を実施する上で規準の適合性を理解するために、科学的な技能や工学的な技能、又はその他の技能が必要となる場合がある。
146. 特に業務執行責任者は、広範な研修と実務を通じて培われた保証業務の技能と技法に関する適性及び能力、並びに業務で到達した結論に対する責任を受け入れるために十分なサステナビリティに関する能力を備えていなければならない。詳細は、以下の第 157 項～第 159 項を参照すること。
147. 報告される可能性のあるサステナビリティ事項は幅広いいため、サステナビリティ保証業務に必要とされるサステナビリティに関する能力は、多くの業務執行責任者が通常有する能力を超えている場合がある。そのような状況では、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場合がある。
148. 業務実施者の利用する専門家は、サステナビリティ事項について、十分な情報と知識に基づく見解を示すことができる専門的な技能と知識を備えているが、ISSA 5000 に準拠して保証業務を実施するために必要な保証業務の技能と技法に関する適性及び能力は有していない場合がある。業務実施者の利用する専門家は、保証業務の技能と技法に関する適性及び能力は求められないが、割り当てられた業務を業務の目的に関連付けられる程度に ISSA 5000 を理解する必要がある場合がある。

ISSA 5000
第 33 項(a)及び(c)

保証業務の技能及び技法に関する適切な適性及び能力、並びにサステナビリティに関する能力を備えたチームの任命

149. 業務実施者は、保証の結論を裏付ける十分かつ適切な証拠を入手する反復的かつ系統立った業務プロセスの一部として、保証業務の技能と技法を適用することが求められる。したがって、保証業務の技能と技法は、サステナビリティに関する能力とは異なり、サステナビリティに関する能力の適用以上のものが求められる。
150. より広範な、若しくはより複雑な保証業務、又はサステナビリティ事項の測定若しくは評価に専門的な技能が必要な場合、業務実施者は、保証業務の適切な適性を持つメンバーと一名又は複数名の業務実施者の利用する専門家を含んだ多分野にまたがるチームで業務を実施する必要があると判断する場合がある。業務執行責任者（上記第 146 項に記載される特定の適性を備えていることが求められる）以外で業務を実施する業務チームのメンバーは、保証業務の技能と技法に関する適性及び能力、並びにサステナビリティに関する能力の両方について、それぞれがおおよそ同程度に広範な能力を有していることもある。しかしながら、想定利用者の情報ニーズを考慮し、保証業務の計画及び実施において職業的専門家としての懐疑心を保持及び発揮し、職業的専門家として判断するためには、業務チームのメンバーは、業界やセクターに関する知識とともに、どちらについても一定程度の適性が必要な場合がある。パート B「基本原則と概念」も参照すること。
151. さらに、業務実施者と業務実施者の利用する専門家の双方が、特定分野の専門的な適性を備えている場合がある。例えば、保証業務実施者が、情報技術（IT）システムと関連する内部統制、サステナビリティ情報又は保証のサンプリングの技法や方法論の専門家の場合がある。また、業務実施者の利用する専門家が、例えば生化学者であれば環境廃棄物の測定や管理の専門知識を備え、弁護士であれば環境や人権に関する法律の専門知識を持っている場合がある。
152. 十分なサステナビリティに関する能力がどのようなものかは業務の状況によって異なり、個々の業務によっても異なる。業務執行責任者が保証の結論に対する責任を受け入れるのに十分なサステナビリティに関する能力を備えているかどうか、専門家の業務をどの程度利用するか、どのように利用するかは、業務執行責任者の職業的専門家としての判断事項であり、その判断には以下のような要因を考慮する場合がある。
- (a) 企業のサステナビリティ情報に含める報告トピック及びトピックの側面の特定に関する判断
 - (b) 保証業務の範囲に含まれるサステナビリティ情報の合意に関する判断
 - (c) サステナビリティ事項の内容及び複雑さ、並びにその測定又は評価
 - (d) サステナビリティ事項をどの程度正確に測定できるか、又は重大な知識と判断が必要になる可能性のある、高い水準の測定の不確実性が存在するかどうか
 - (e) 業務執行責任者及び業務チームのサステナビリティ事項に関する能力及び過去の経験
153. 以下の例は、複雑でない業務において、業務を実施する個々のメンバーの全体的な適性に関する考慮事項の一部を示したものである。



例：複雑でない業務における全体的な適性

ある専門サービス事務所が以下の事項について任意で報告し保証を依頼している。

- 購入電力に基づく単一オフィスからの温室効果ガス（GHG）排出量
- オフィスの水道使用量
- 従業員数（ジェンダー別及び等級別）

この例では、サステナビリティ保証業務の能力と経験を有する業務執行責任者及び一名又は複数名の業務実施者で、サステナビリティに関するさらなる専門知識を必要とせず、ISSA 5000の要求事項を満たして業務を実施できる可能性が高い。

反対に、あるエネルギー会社は、発電所に関連する排水の水質について報告し保証を依頼している。業務執行責任者は、排水の水質を測定するための手続を立案し実施するに当たり、業務実施者の利用する専門家（生物学者、化学者、物理学者など）を利用する場合がある。

154. 複雑な業務の場合、業務実施者は、業務を実施するために必要な保証とサステナビリティに関する能力、及び主要な業務チームメンバー、業務に利用される業務を行うその他の個人の適性を明示した技能のマトリックスを作成すると役に立つ場合がある。マトリックスは、どの特定の専門分野においてサステナビリティに関する能力が業務実施者に必要であるか、またその能力が自身の事務所又はネットワーク内（業務実施者の利用する内部の専門家）で利用できるか、あるいは外部の事務所又はネットワーク（業務実施者の利用する外部の専門家）を利用する必要があるのかを識別するのに役立つ。大規模又は複雑な企業の保証業務等、業務チームのメンバーが多数存在する場合、監査責任者は、プロジェクト管理において、専門的な技能又は知識を有する者を関与させることがあり、事務所の適切なテクノロジー資源及び知的資源を活用することがある。一方で、チームメンバーが少なく複雑でない企業に対する保証業務の場合は、業務チームのメンバーが、簡略化された方法でプロジェクト管理を達成することがある。
155. 業務の複雑性が増すにつれて、業務実施者の業務と業務実施者の利用する専門家の業務をどのように業務全体に統合するかを考慮する必要性が増す可能性がある。業務の実施に適性を適切に適用することは、業務実施者と業務実施者の利用する専門家の以下の状況により異なる。
- 双方に割り当てられた役割を遂行するための適切な**適性**を有していること
 - 業務の実施の際に、複数の専門分野にまたがるチームとして効果的に協働すること
156. 業務実施者の利用する様々な専門家の業務の利用が伴うサステナビリティ情報、又は、例えば構成単位の業務実施者が業務の一部を行うような、企業が大規模で多様かつ複雑な組織の場合のサステナビリティ情報には、多様な側面がある場合がある。このような場合、業務実施者の利用する専門家及び構成単位の業務実施者と、業務の範囲及び時期並びに発見事項について明確にコミュニケーションを行うことが重要になる場合がある。パート D「グループサステナビリティ保証業務、バリュー・チェーン及び他者の作業の利用」も参照すること。



例：複雑な業務における全体的な適性

多くの国又は地域で多様な採掘事業を展開する大規模企業が、環境報告を中心としたトピックに関する保証を依頼した。環境報告には、同社の尾鉱管理、水消費量、水質への影響、騒音及び振動の影響、生物多様性管理と土地回復、温室効果ガス排出量、有害物質管理、安全衛生インシデント、緊急事態への備えに関する情報が含まれている。

この例では、地質工学技術者、地球化学者、環境科学者、安全衛生専門家、法律専門家など、業務実施者は多くの専門家の業務を利用する必要があると考えられる。さらに、他の国又は地域における同社の採掘事業に関連して、構成単位の業務実施者の業務の利用が必要となる場合もある。

このような場合、業務実施者は以下を実施することが重要である。

- 業務実施者の利用する専門家や構成単位の業務実施者と業務の内容、範囲及び目的について明確にコミュニケーションを行う。
- 業務実施者の利用する専門家の業務にどの程度関与すべきか、又は構成単位の業務実施者の業務をどの程度指揮、監督及び査閲する必要があるか検討する。
- 業務実施者の利用する専門家や構成単位の業務実施者の業務の事実実施結果について業務チームの他のメンバーに報告する。

業務執行責任者の適性と責任

157. 業務執行責任者は、業務実施者が適切な適性及び能力を有しているという心証を得ることに加え、保証業務の技能及び技法について、広範な研修と実務を通じて培われた適性及び能力、業務に適用される職業倫理に関する規定の理解、並びに到達した結論に関する責任を受け入れるための十分なサステナビリティに関する能力を有していることが求められる。
- ISSA 5000
第 33 項
158. 業務実施者が、業務チーム外の他の業務実施者の業務を利用して証拠を入手しようとする場合、業務チーム外の他の業務実施者が必要な適性及び能力を有しているか評価し、業務チーム外の他の業務実施者の業務の内容、範囲及び目的が業務実施者の目的に照らして適切かどうか判断することができるよう、保証業務の技能及び技法に関する適切な適性及び能力を有していることが求められる。
- ISSA 5000
第 50 項～
第 55 項
159. 業務実施者の利用する専門家の業務を利用する場合、業務執行責任者は、サステナビリティ事項を十分に理解するとともに、適切な質問の実施、回答の評価、当該専門家の業務の評価及び必要な範囲において、当該業務を業務チーム全体の業務への統合が可能となるよう十分なサステナビリティに関する能力を有し、到達した結論に対する責任を受け入れる必要がある。パート D「グループサステナビリティ保証業務、バリュー・チェーン及び他者の作業の利用」も参照すること。
- ISSA 5000
第 56 項～
第 58 項

保証業務の前提条件

業務の状況

160. 業務実施者は、保証業務の前提条件が満たされているかどうかを判断する基礎として、適切な当事者との協議を含め、業務の状況について予備知識を得ることが求められる。業務の状況には、報告すべきサステナビリティ情報及び保証業務の範囲が含まれる。



業務の状況：特定の保証業務を特徴付けている様々な状況をいい、契約条件、業務の範囲及びそれが合理的保証業務であるか限定的保証業務であるか、サステナビリティ事項の特徴、適用される規準、想定利用者の情報ニーズ、企業及びその報告バウンダリーの関連する特徴、企業の経営者及びガバナンスに責任を有する者の特徴、並びに業務に重要な影響を及ぼし得るその他の事項を含む。

ISSA 5000
第18項



業務の範囲の理解に含まれるものは何か？

161. 業務の範囲の理解とは、保証の対象及び業務の実施で得られる保証水準を理解することである。これには以下が含まれる。
- 業務実施者が結論付ける開示情報（すなわち、業務実施者の保証の結論の対象となる開示情報）
 - 報告バウンダリー。報告企業のみを対象とするのか、報告企業のグループ財務諸表に含まれる企業又は事業単位を含むのか、若しくはバリュー・チェーンの上流又は下流の企業を含むのか。
 - 開示情報の対象期間又は日付
 - 得られる保証水準（限定的保証、合理的保証、又は両方の組み合わせ）
162. 業務の範囲を理解することで、業務実施者が業務を実施するために必要な適性及び能力、資源並びに時間を有しているかどうかを判断する助けとなる。また、この理解は、特に業務に合理的な目的があるかどうかを含め、業務の前提条件が満たされているかを検討するための基礎としても必要である。
163. 業務の範囲となる可能性があるものは以下のとおりである。
- 以下の事項に対する限定的保証又は合理的保証
 - サステナビリティ報告全体
 - サステナビリティ報告における特定のサステナビリティのトピック（例えば、環境問題又は社会問題）
 - 特定のサステナビリティのトピックにおける特定の開示情報（例えば、「環境」トピックにおける廃棄物発生量、「社会」トピックにおける男女別賃金）

- サステナビリティ情報のトピックによって異なる保証水準（例えば、「社会」トピックには限定的保証を適用し、「環境」トピック又はトピックの一部の側面には合理的保証を適用する）



業務実施者は限定的保証業務の実施と合理的保証業務の実施をどのように使い分けるのか？

164. 業務実施者と業務依頼者（経営者、ガバナンスに責任を有する者など）との合意では、業務が限定的保証なのか合理的保証なのか（又はその両方の組み合わせなのか）を明確にしなければならない。ただし、特に業務依頼者が限定的保証業務を求める場合、業務実施者は、想定利用者にとって、サステナビリティ情報の信頼性を少なくともある程度高める意味のある保証水準を得られる見込みがあるかどうかを判断することで、業務に合理的な目的があるかどうかを判断する。
165. サステナビリティ保証業務が義務付けられている場合、求められる保証業務が限定的保証なのか合理的保証なのか（又は企業に義務付けられるサステナビリティ報告の部分によって異なる保証水準が適用されるのか）は、適用される法令によって判断される。法令が特定の業務に保証水準を指定している場合、特段の反証がない限り、業務実施者はその保証水準が想定利用者のニーズを満たし、合理的な目的を持つと推定することができる。



業務実施者は、限定的保証と合理的保証を組み合わせた保証業務を契約できるか？

166. はい。業務実施者が、サステナビリティ情報の異なる部分に異なる保証水準の業務を実施することは可能である。例えば、企業がコミュニティプロジェクト及びスポンサー活動への従業員の参加については限定的保証を依頼し、それらのコミュニティプロジェクトやスポンサー活動への投資に関連する一連のKPI（主要業績評価指標）には合理的保証を依頼するような場合がある。ただし、そのような業務を受諾する前に、業務実施者は以下の事項について心証を得なければならない。
- サステナビリティ情報の部分によって異なる保証水準を依頼する理由を含め、統合された業務に合理的な目的があること。
 - それぞれの保証水準の対象となるサステナビリティ情報が明確に識別され、保証報告書の中で限定的保証の結論と合理的保証の意見が別個に表示されること。

サステナビリティ報告の一部のみを含むサステナビリティ保証業務の範囲の提案の検討

167. 作成者がサステナビリティ保証業務について特に狭い範囲の保証を依頼した場合（例えば、サステナビリティ報告全体ではなく、特定の測定基準や指標の一部に限定した範囲の場合）、前提条件が満たされているかどうかを慎重に検討し、判断する必要がある。

168. サステナビリティ報告に含まれる情報の中で保証が容易な部分又は企業にとって都合のよい部分だけを選択するのは、一般的には適切ではない。提案されたサステナビリティ保証業務契約を締結するには、業務に合理的な目的があることを含め、前提条件が満たされている必要がある。



合理的な目的とは？

169. 「合理的な目的」という用語の意味は、ISSA 5000 では明示的に扱われていない。しかしながら、保証業務の定義に基づき、提案された業務が業務の状況において適切な方法で利用者の信頼を高めるように立案され、利用者に誤解を与えるものでなければ、業務実施者はその業務の目的が合理的であるとみなすことができる。
170. 業務に合理的な目的があるかどうかは、業務の状況における規準の中立性の程度が影響する場合がある。これは職業的専門家としての判断事項であり、職業的専門家としての懐疑心を保持及び発揮することが重要な領域である。以下は合理的な目的があり、範囲の狭い業務の例である。



例：範囲の狭い業務の合理的な目的

ある水道事業会社は、顧客満足度、金額に見合う価値、断水による損失時間、漏水、飲料水の水質、廃水を放出している海域（海水浴場）の水質など、いくつかの主要業績評価指標（KPI）について年次で報告している。

昨年、飲料水の水質について多数の苦情が会社に寄せられた。現在は廃水処理の取扱い及び廃水サンプルの採取数についても規制当局による調査の対象となっている。

同社はサステナビリティ報告書でサステナビリティ事項の様々な側面について報告しているが、サステナビリティ保証業務の範囲を飲料水と廃水の KPI に限定することを提案した（すなわち、サステナビリティ保証業務の範囲を、サステナビリティ報告における特定の情報領域の個々の項目とする提案をした）。その理由として同社は、短期的には、サステナビリティ報告の中で規制当局の精査を受けている項目、保証が求められる項目、想定利用者にとって関心が高いと思われる項目に関して、企業のプロセス、システム、管理体制の改善に注力したいという。このような場合、保証業務の範囲を狭めることには合理的な目的があるとみなせる可能性がある。

前提条件が満たされているかどうかの確認

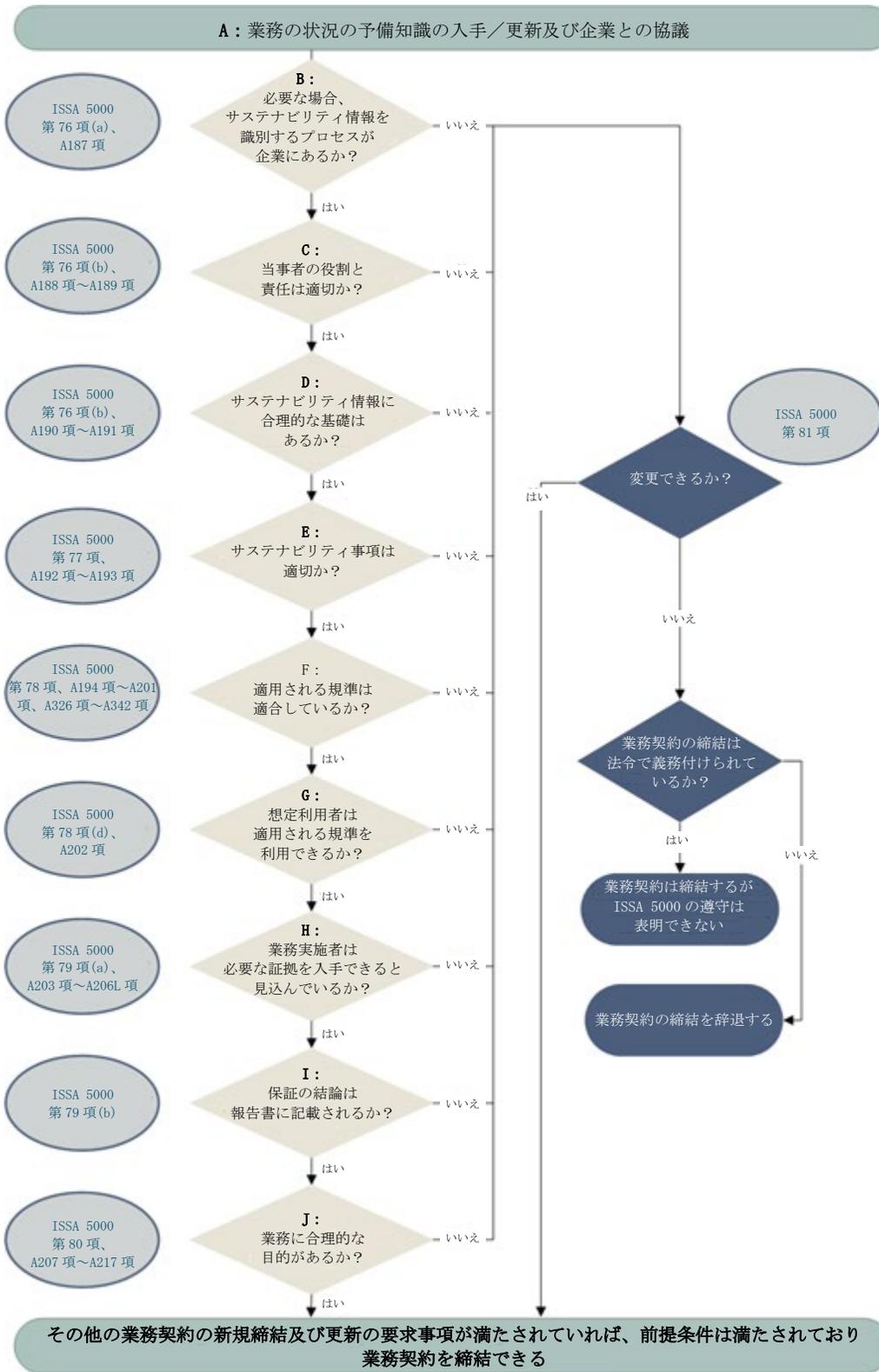


保証業務の前提条件は何か？

171. 業務実施者は、保証業務の前提条件が満たされていると判断した場合にのみ、保証業務契約の新規の締結及び更新を行うことができる。この判断は、業務の状況に関する予備知識、及び適切な当事者（経営者など）との協議に基づいて行われる。サステナビリティ情報の作成に直接関与している者に加え、ガバナンスに責任を有する者との協議でも理解が深まるので有益である。

172. 継続業務の場合も、初度業務と同じ前提条件が適用される。しかしながら、継続業務の場合は、業務実施者は過去の業務経験から企業について十分な理解を有していることから、前提条件が満たされていることの判断は容易な場合がある。業務実施者の考慮事項は、主に前期以降に業務の状況に変化があったかどうかになる。
173. 業務の前提条件は次のとおりである。
- 規準で求められる場合又はサステナビリティ情報の作成について合理的な基礎を提供するために必要な場合、報告すべきサステナビリティ情報を識別するプロセスが企業にあること。
 - 企業内部の関係者の役割と責任が状況に適したものであること。これには、業務依頼者（通常は企業）、業務実施者及び想定利用者の三者間に当事者関係が存在すること、並びに企業がサステナビリティ情報に関して合理的な基礎を有していることが含まれる。
 - 業務が以下の特性を全て備えていること。
 - サステナビリティ事項が適切である。
 - サステナビリティ情報の作成において適用が想定される規準が業務の状況に適している。
 - 想定利用者はサステナビリティ情報の作成において適用が想定される規準を利用できる。
 - 業務実施者が保証の結論を裏付けるために必要な証拠を入手できると見込める。
 - 業務実施者の保証の結論が報告書に記載される。
 - 業務が想定利用者にとって有用であり誤解を招かないこと、業務の範囲が適切であること、限定的保証業務の場合は業務実施者が意味のある保証水準を得られると見込むことができることを含め、業務に合理的な目的がある。

図 C.1 - 前提条件が満たされているかどうかの確認



初度の保証業務

174. 提案される保証業務が初度業務である場合、前提条件が満たされているかどうか判断するための作業負担は、継続業務の場合よりも大きくなる可能性が高い。特にサステナビリティ情報を作成する企業のプロセスがまだ初期段階で整備途上にある場合や、提案される業務が複雑である場合が該当する。



報告対象となるサステナビリティ情報を識別するための企業のプロセスとは何か？(上図 C.1 の B)

175. 報告の枠組みは、報告すべきサステナビリティ情報を識別するプロセスの適用を企業に求める場合があり、これには想定利用者のニーズを考慮することが含まれる。企業にこのようなプロセスがない場合、サステナビリティ情報を作成する合理的な基礎がないことを示している可能性があり、業務実施者は業務契約を締結しないことを検討する可能性がある。しかし、経営者が保証対象のサステナビリティ情報の作成に間に合うようにプロセスを導入することを計画している場合、業務実施者はその前提で業務契約を締結することができる。一方で、報告すべきトピック及びトピックの側面が規準によって明確に識別されており、報告の枠組みが企業にプロセスを備えることを求めている場合、企業は報告すべきサステナビリティ情報を識別するプロセスを備える必要はない。
176. 報告対象となるサステナビリティ情報を識別するための企業のプロセスを理解するために業務実施者が行う作業は、リスク評価手続を実施する際に、企業の内部統制システムの情報システム及びコミュニケーションの構成要素を理解する一環として行われる（パート F「リスクの識別と評価」の第 390 項～第 415 項を参照すること）。

ISSA 5000
第 76 項(a)、A187 項



業務実施者は役割と責任が適切であるかどうかをどのように考慮するのか？(上図 C.1 の C)

177. サステナビリティ保証業務の目的は、企業が作成したサステナビリティ情報について独立した業務実施者が保証を得て、想定利用者に保証報告書を発行し、報告されたサステナビリティ情報に対する想定利用者の信頼を高めることである。そのため、パート A「はじめに」で説明しているように、サステナビリティ保証業務には必ず三者の当事者が存在しなければならない。サステナビリティ情報を保証する業務実施者が、その情報も作成することはできない。同様に、サステナビリティ情報を作成する企業（通常は業務依頼者）と想定利用者が同一であってはならない。このいずれかの状況に該当する場合、当該業務は「保証業務の国際的な枠組み」に定められた保証業務の要素を満たさない。

ISSA 5000
A188 項～A189 項



業務実施者は企業のサステナビリティ情報に合理的な基礎があるかどうかをどのように検討するのか？(上図 C.1 の D)

178. それぞれの役割と責任が状況において適切であるという前提条件の一部として、企業はサステナビリティ情報に合理的な基礎を有していることが求められる。サステナビリティ情報の作成プロセスの開発段階は企業によって異なる。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、業務実施者の職業専門家としての判断において、サステナビリティ事項と規準の内容、範囲及び複雑性を考慮して、企業のサステナビリティ情報の作成プロセスがこれらの前提条件を支援し、重要な虚偽表示のないサステナビリティ情報の作成を可能にする程度によって決まる場合がある。サステナビリティ情報の作成に関する内部統制システムが財務諸表作成に関する内部統

ISSA 5000
第 76 項(b)、
A190 項～A191 項

制ほど整備されていない場合もあるが、企業は報告される情報に合理的な基礎を有している必要がある。

? 業務実施者はサステナビリティ事項が適切かどうかをどのように評価するのか？（上図 C.1 の E）

179. サステナビリティ事項が適切かどうかを評価するには、以下の事項を考慮することが要求される。

- サステナビリティ事項は識別可能か？
- サステナビリティ事項は、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？
- その結果、サステナビリティ情報に対して、業務実施者の結論を裏付ける十分かつ適切な証拠を入手するための手続を実施できるか？

ISSA 5000
第 77 項、A192 項
～A193 項

180. 「識別可能な」サステナビリティ事項とは、保証業務が重点を置く特定の情報又はデータを指す。これは、多くの場合、何が測定され評価されるのかを全ての当事者が理解できるように明確に定義しなければならない。



例：識別可能なサステナビリティ事項

企業の温室効果ガス排出量は、一般的に識別可能なサステナビリティ事項である。これは温室効果ガス排出量の定義が広く受け入れられているためである。さらに、企業の活動に起因する温室効果ガス排出量を測定又は見積もる方法が確立されているためでもある。同様に、スコープ 1 及びスコープ 2 の温室効果ガス排出量についても、それぞれに明確な定義があり、温室効果排出量を個別に測定又は見積もる方法もあるため、識別可能なサステナビリティ事項と考えられる。

しかしながら、地球の気温変化を特定の企業の温室効果ガス排出に帰することは困難であり、また、温室効果ガス排出の影響と他の要因（例えば、森林破壊など）による気温変化の影響を区別することも困難であることから、より広い視点では、企業の活動が地球の気温変化に及ぼす影響は識別可能なサステナビリティ事項ではない可能性もある。

181. サステナビリティ事項（又はその側面）が異なれば特性も異なり、規準に照らした測定又は評価の精度に影響を与える。例えば、サステナビリティ事項には測定の不確実性を伴うものがある。これはサステナビリティ事項の測定に利用できる技術の精度が十分でないという理由や、サステナビリティ情報が推定値又は将来予測に基づいているといった理由による。しかしこれだけでサステナビリティ事項が不適切であるというわけではない。重要なのは、サステナビリティ事項を規準に照らして一貫して測定又は評価できるか、その結果、サステナビリティ情報に対して、保証の結論を裏付ける十分かつ適切な証拠を入手するための保証手続の対象とすることができるかという点である。サステナビリティ事項によっては適合する規準に照らして測定又は評価できないことがあり、そのような場合は、保証業務には適しておらず、業務の範囲に含めてはならない。



例：規準に照らした定量的なサステナビリティ事項の測定又は評価

組織は、炭素排出量の測定に、温室効果ガス（GHG）プロトコルなど認められた枠組みを選択している。組織は自らのエネルギー消費量、燃料使用量、炭素排出量に寄与する他の活動に関するデータを収集する。このデータは、公共料金の請求書、燃料購入記録及び生産ログから得られる。組織は、GHG プロトコルを用いて自らの炭素排出量を算出する。プロトコルは、エネルギー使用やその他の活動を二酸化炭素換算（CO₂e）排出量に変換するための詳細なガイドラインを提供している。



例：規準に照らした定性的なサステナビリティ事項の測定又は評価

組織は従業員エンゲージメント及び職場文化を評価するため、認められた枠組み又は規準を選択している。例えば、Great Place to Work[®]（働きがいのある会社）の規準や、グローバル・レポートニング・イニシアティブ（GRI）スタンダードの「GRI 401：雇用」などを利用している。組織は、以下のような様々な方法で定性的データを収集している。

- 従業員意識調査：匿名のアンケートを実施し、職場環境、経営慣行、全体的な仕事の満足度について従業員の意見や経験を集める。
- フォーカスグループ：様々な部門の従業員がフォーカスグループディスカッションを行い、特定の課題又は関心領域について深い洞察を得る。
- インタビュー：従業員と1対1のインタビューを行い、個人的な経験及び考え方を詳細に探る。
- 観察：職場での従業員の交流及び行動を観察し、全体的な文化及び従業員エンゲージメントを評価する。

組織は選択した枠組みを使用し、定性的データを分析する。例えば、Great Place to Work[®]の規準を使用する場合、信頼・プライド・仲間意識に関連するテーマを探ることができる。

組織は所見を確立された規準に照らして評価する。組織は、以下の内容を含むサステナビリティ報告書を作成する。

- 主要なテーマと洞察：意識調査、フォーカスグループ、インタビューから得られた主要なテーマを要約する。
- 従業員の証言：職場文化を表わすような従業員の声やエピソードを含める。
- アクションプラン：所見を踏まえ、従業員エンゲージメントや職場文化の向上のために組織が計画する施策や取組を概説する。

① **業務実施者は規準が適切かどうかをどのように評価するのか？（上図 C.1 の F）**

182. 規準の適合性は保証水準に左右されるものではない。合理的保証業務に適合しない規準は、その他の業務の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、限定的保証業務に適合する規準は、その他の業務の状況が同じであれば、合理的保証業務にも適合する。
183. 規準には、確立された規準、企業が独自に開発した規準、又は確立された規準と企業が独自に開発した規準を組み合わせたものがある。規準の選定や策定には様々な方法がある。
184. 法令によって定められた確立された規準、又は透明性のある適切な手続を通じて、権威ある又は認められた専門家団体により定められた確立された規準は、特段の反証がない限り、当該業務に適合する規準と推定される。
185. 確立された規準によっては、適合する規準の全ての特性を含んでいない場合がある。多くの場合、そのような枠組みは、サステナビリティ報告で取り扱うべきサステナビリティ事項の範囲や、サステナビリティ事項をどのように測定又は評価し開示するかについての具体的な規定が少ない。そのような場合、作成者は、適用される規準が全体として適合する規準の全ての特性を示すように確立された規準を補完する必要がある。
186. 業務契約を締結する前の規準の適合性評価は、業務の状況に関する予備知識及び適切な当事者（経営者など）との協議に基づいて行う。評価には、業務の範囲に含まれる全てのサステナビリティ事項を測定又は評価する規準があるか、規準が目的適合性、完全性、信頼性、中立性及び理解可能性といった特性を示しているかどうかが含まれる。規準が企業独自のものである場合、又は法令に定められていない枠組みのものであるか、第 184 項に示される権威ある若しくは認められた専門家団体により定められていない枠組みのものである場合、適合性を評価するために、業務契約の新規の締結及び更新の段階で追加の作業が必要となる可能性が高い。例えば、業務実施者は、企業が独自に開発した規準が必要と判断した理由、その規準がどのように策定されたか、策定の過程で適合する規準の特性が考慮されたか、想定利用者のニーズが識別されているかを経営者に質問することがある。業務実施者は、業務契約の締結後、ISSA 5000 において要求されるリスク評価手続を実施するに当たり、基準が適合する規準の特性を示しているかどうかを判断する際に、規準の理解を深める（パート F「リスクの識別と評価」を参照すること）。

ISSA 5000 第 78 項、
A194 項～A201 項、
A326 項～A342 項

② **業務実施者は、規準は想定利用者が利用可能となるかどうかをどのように評価するのか？（上図 C.1 の G）**

187. サステナビリティ事項がどのように測定又は評価されたかを理解できるように、規準は想定利用者が利用可能となる必要がある。場合によっては当該確立された規準だけでは適合性を満たさず、追加の確立された規準又は企業が独自に開発した規準で補完する必要があることがある。想定利用者は、規準（該当する場合は確立された規準と企業が独自に開発した規準の両方を含む）にアクセスできなければ、報告されたサステナビリティ情報に基づいて意思決定を行うことができない可能性が高い。

ISSA 5000
第 78 項 (d)、A202 項

188. 想定利用者が規準を利用できるようにする方法には以下がある。

- 公開され、サステナビリティ情報及び保証報告書で参照されている。例えば、グローバル・レポート・イニシアティブ（GRI）、IFRS サステナビリティ開示基準、欧州サステナビリティ報告基準（ESRS）などの認められた規準や枠組みがある。
- サステナビリティ情報自体に規準を含める。



業務実施者は、保証の結論を裏付けるのに必要な証拠を入手できると見込めるかどうかをどのように判断するのか？（上図 C.1 の H）

189. 業務が実施されるまで証拠の十分性及び適切性を判断することはできないが、業務実施者は、データ及び証憑書類が企業にあるのか、他の企業、施設又は場所にアクセスする必要があるのかどうかを検討することができる。企業のサステナビリティ情報に上流又は下流のバリュー・チェーン企業のサステナビリティ情報が含まれる場合、企業はこれらのバリュー・チェーン企業からの証拠へのアクセスについて取決めをする場合がある。そうでない場合、業務実施者は、業務チーム外の他の業務実施者による一対多の報告書又は業務チーム外の他の業務実施者がバリュー・チェーン企業のサステナビリティ情報について発行した関連する保証報告書を利用する場合もある。

ISSA 5000
A203 項～
A206L 項

190. この判断は、例えば、企業及び企業環境並びに事業運営に関する業務実施者の予備的な理解、過去の関与や第三者のフィードバックから得た業界知識などに基づく場合がある。また、業務実施者は、業務の実施に対する法的な制約があるかどうか、与えられた期間と業務運営に関する資源で業務の範囲が達成可能かどうかを検討する場合もある。



業務実施者は業務に合理的な目的があるかどうかをどのように判断するのか？（上図 C.1 の J）

191. 業務に合理的な目的があるかどうかを判断するに当たり、業務実施者は業務の状況に関する予備知識及び適切な当事者（経営者など）との協議から得た情報を考慮する。業務実施者は、この情報に基づき、限定的保証業務で意味のある保証水準を得られる見込みはあるか、業務が想定利用者にとって有用であり、誤解を招くものでないか、業務の範囲が適切かどうかを判断する。業務の範囲と保証水準に関する業務実施者の理解、及び想定利用者のニーズに関する予備的な理解は、業務に合理的な目的があるかどうかの判断に役立つ。

ISSA 5000
A207 項～
A217 項

192. 保証業務が法令により要求される場合、業務実施者は、特段の反証がない限り、当該業務には合理的な目的があると推定できる。

193. 業務に合理的な目的があるかどうかを判断する際、業務実施者は以下についても考慮する場合がある。

- 業務依頼者が業務実施者と契約する目的（規制や利害関係者のニーズがあるかどうかを含む）
 - 業務の目的又は有用性に影響を与える可能性のある制限又は制約があるかどうか
 - 業務に対する企業の期待が現実的であり、達成可能かどうか
194. 例えば、以下の場合は業務に合理的な目的はない。
- 限定的保証業務で得られる保証水準が意味のあるものではない場合。
 - 業務が誤解を招く場合。例えばサステナビリティ情報を作成するプロセスが十分に成熟していないために合理的保証の結論が限定付結論となる可能性が高く、それを回避するために経営者が限定的保証業務を依頼している場合。
 - 利用者にとって最も関連性の高いトピックやトピックの側面が除外されており、業務の範囲が不適切である場合。
195. 業務実施者が以下を要求された場合、この判断は特に重要となる。
- 非常に範囲の狭い業務の実施
 - 業務の範囲が毎年変わる業務の実施
 - 法令で限定的保証が要求されていない場合における限定的保証業務の実施
 - 合理的保証業務と限定的保証業務を組み合わせた業務の実施
 - 合理的保証業務から限定的保証業務への変更
196. 企業のサステナビリティ報告の初期段階では、作成中であることから、作成者がサステナビリティ報告に含まれる全ての情報に合理的な基礎を有しているかどうか業務実施者が判断できない場合がある。そのため、保証の対象となるサステナビリティ情報は、提案されたより狭い範囲の業務であっても合理的な目的があることを含め、業務の他の前提条件は満たされていることを前提に、サステナビリティ報告の中で作成者が合理的な基礎を有している部分だけに限定される可能性がある。状況によっては、作成者が、保証対象のサステナビリティ情報が每期異なる継続的な保証業務を提案する場合がある。例えば、作成者はサステナビリティ保証業務の範囲を期間ごとに広げていく提案をする場合もあれば、保証の「ローリング・プログラム」で期間ごとに変わる範囲を提案する場合もある。範囲の変更による結果として、期間ごとの比較可能性が失われ、業務に合理的な目的があるかどうか疑問視される可能性がある。

前提条件が満たされていることを確認するための作業

197. 保証業務契約の新規の締結及び更新の段階では、保証業務の前提条件が満たされていることを確認するために必要な業務実施者の作業として、業務の状況に関する予備知識と適切な当事者（経営者又は該当する場合はガバナンスに責任を有する者若しくは異なる場合は業務依頼者）との協議に基づいていることのみが求められる。

198. サステナビリティ事項が複雑であるほど、又は経営者の偏向の影響を受けやすいほど、前提条件が満たされているかどうかを検討又は評価するために必要な作業は増加する傾向にある。
199. 複雑な業務の場合、又は企業が確立された規準を補完するための規準を策定している若しくは企業が独自に開発した規準を策定している業務の場合、業務実施者は、通常はリスク評価手続の一環として実施される手続の一部を前倒しすることを検討することがある（パート F「リスクの識別と評価」を参照すること）。
200. 小規模な業務又は複雑でない業務においては、企業との協議だけで必要な予備知識を十分に得られる場合がある。業務の複雑さに関係なく、前提条件について判断し、ISSA 5000 で求められる職業的専門家としての懐疑心を保持及び発揮し、職業的専門家として判断するために必要な予備知識には、該当する場合、以下の事項に関する十分な理解が含まれる。
- 企業の事業及び企業の事業運営環境
 - サステナビリティ報告の想定利用者は誰か、何が想定利用者の意思決定に影響を与えるか
 - サステナビリティ事項、及び関連する場合には、企業が報告する他のサステナビリティ事項との関係
 - 企業がサステナビリティ報告に表示される情報のうち範囲の狭い部分の保証を依頼しているかどうか、及びそのような依頼の理由
 - 使用される規準と、それらの規準がどのように選定又は策定されたか
 - サステナビリティ情報はどこに表示されるか（例えば、規制当局への提出書類に含まれるのか、単独の報告書に含まれるのか）
201. 下表は、保証業務の前提条件が満たされているかどうかの確認に際し、業務実施者の考慮事項を例示している。これらの考慮事項は例示であり、前提条件が満たされていることを確認するための考慮事項はこれらだけであることを意図しているわけではない。A から J は、上図 C.1 に示されるアルファベットに対応している。



業務実施者の考慮事項: 保証の前提条件が満たされているかどうかを確認する際に業務実施者が考慮する事項の例

- A. 業務の状況に関する予備知識
- 業務実施者は、企業、企業が事業運営している産業、その他の業務の状況について、前提条件が満たされているかどうか確認できるだけの十分な知識を有しているか？
 - どのようなサステナビリティ情報の報告が期待されているか？
 - 保証の対象は、サステナビリティ情報の特定のトピック又はトピックの側面に限定されるか？
 - サステナビリティ保証業務の範囲にあるサステナビリティ情報は適切に決定されているか？保証の対象となるサステナビリティ情報がサステナビリティ報告の一部のみである場合、その情報は偏向のない方法で選定されているか？

- B. 報告すべきサステナビリティ情報を識別するプロセスを企業が有しているかどうか
- 報告すべきサステナビリティ情報を識別するプロセスは、サステナビリティ報告の枠組み又は企業が独自に開発した規準により要求されているか？
 - 企業は確立されたプロセスを有しているか、まだ導入されていないか？
 - 企業はサステナビリティ情報の想定利用者とその情報ニーズを特定しているか？
- C. 状況に応じた適切な当事者の役割と責任の適合性
- サステナビリティ情報の作成者は、サステナビリティ事項に責任を有する当事者で業務依頼者でもあるのか、これらの役割は別の当事者が担っているのか？別の当事者である場合、当事者同士はどのような関係にあるか？
 - 企業はサステナビリティ事項に対する責任を認めているか、又は認める予定か？
 - サステナビリティ情報を作成する企業のプロセスは、その情報の合理的な基礎を作成者に提供しているか、また該当する場合、この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裏付けられているか？
 - 企業にはサステナビリティ情報を作成するプロセス（内部統制を含む）を有しているか？
- D. 適切なサステナビリティ事項
- サステナビリティ事項を識別することができるか？
 - サステナビリティ事項は、適用される規準に照らして一貫して測定又は評価することが可能であり、その結果、サステナビリティ情報に対して十分かつ適切な証拠を入手するための手続を実施できるか？
- E. 適用される規準の適合性
- 使用される規準は確立された規準か、企業が独自に開発した規準か、その両方か？
 - 確立された規準は、法令に定められたものか、又は透明性のある適切な手続を通じて権威ある若しくは認められた専門家団体により定められたものであるか（すなわち、特段の反証がない限り、適合すると推定されるか）？
 - 規準はそれ自体で目的適合性、網羅性、信頼性、中立性、理解可能性を有しているか、あるいは、例えば、以下のように、企業によるさらなる補完が必要か？
 - 規準は、報告すべき内容、その測定又は評価方法、及びサステナビリティ事項の様々な側面を含む、開示及び表示の方法を定めているか？

- F. 適用される規準の利用可能性
- 確立された規準と企業が独自に策定した追加の規準は、どのような方法で想定利用者に提供されるのか？
- G. 業務実施者の結論を裏付ける証拠
- 証拠を入手するために必要な情報源へのアクセスに制限はあるか？
 - 企業はサステナビリティ情報を把握するシステム及びプロセスを有しているか？
- H. 結論の形式
- 保証の結論は報告書に記載されるか？
- I. 合理的な目的
- 保証業務は法令により要求されているか（すなわち、特段の反証がない限り、合理的な目的があると推定されるか）？
 - 限定的保証業務の場合、業務実施者は意味のある保証水準を得られると見込んでいるか？
 - 保証報告とサステナビリティ情報は、想定利用者にとって有用か、若しくは誤解を招く可能性があるか？
 - 保証業務の範囲は想定利用者のニーズに照らして適切か？

前提条件が満たされていない場合の対応

202. 業務実施者が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、業務実施者はこれについて業務依頼者（例えば、経営者又はガバナンスに責任を有する者）と協議する場合がある。前提条件を満たすための変更を行うことができない場合には、法令により要求されている場合を除き、業務実施者は保証業務として契約を新規に締結することは認められない。
203. 前提条件が満たされていないことが確認された状況でありながら、法令により業務契約の締結を辞退することができない場合、当該業務は ISSA 5000 を遵守したものとはならない。したがって、業務実施者は、当該業務が ISSA 5000 に準拠して実施されたとする記載を保証報告に含めることはできない。

ISSA 5000
第 81 項



例：前提条件が満たされない場合

公共部門の業務実施者は、法令により、公的機関のサステナビリティ情報に対する保証業務契約の締結を要求されている場合がある。サステナビリティ事項に関連するデータや情報を把握し、

サステナビリティ情報を作成するシステム及びプロセスが当該公的機関に十分に整備されていない場合、業務実施者は、業務契約を締結する前に、保証の結論を裏付けるために必要な証拠を入手できない可能性が高いと判断する。公的部門の業務実施者は、前提条件が満たされていないと判断した場合でも、契約を締結して業務を実施することが法令により要求されている。このような業務の報告書においては、ISSA 5000 には言及されない。

準備状況評価の実施

204. 状況によっては、業務実施者が非保証業務を別途実施し、保証業務の前提条件が満たされているか確認することがある。前提条件が満たされていない場合、業務契約の締結の障害に対処するために経営者が講じるべき措置を特定する。このような業務は「準備状況評価」と呼ばれることがある。この業務の焦点は、提案されたサステナビリティ保証業務について、契約締結前の手続を合意された条件に従って実施することであり、提案された保証業務契約の締結を事前にコミットするものではない。前提条件が満たされているかどうかはまだ確定していないため、このような非保証業務はISSA 5000 に基づいて実施される保証業務ではない。しかしながら、このような業務は、提案された保証業務をその後実施するに当たり、業務実施者の独立性の阻害要因となる可能性がある（以下の第 206 項～第 210 項を参照すること）。
205. 準備状況評価の実施は、その状況において提案されたサステナビリティ保証業務を実施できる可能性について、作成者の見込みを管理するのに役立つ場合がある。さらに、企業の経営者又はガバナンスに責任を有する者に対して、保証業務に向けた企業の準備状況について有益な助言ができる。経営者又はガバナンスに責任を有する者は、このような助言によって、保証業務の実施の障害が特定された場合に、準備状況を改善する対応策を強化するよう取り組むことができる。
206. IESBA 倫理規程は、業務実施者が保証業務の依頼者に非保証業務を提供する場合、独立性の阻害要因を識別、評価及び対処するための概念フレームワークの適用に際し、関連する具体的な要求事項及び適用指針を定めている。
207. 準備状況評価を実施することで、提案されたサステナビリティ保証業務に関連して、その後契約を締結する場合、独立性に対する自己レビュー、自己利益又は擁護の阻害要因が生じる可能性がある。例えば、提案されたサステナビリティ保証業務に関するサステナビリティ事項、サステナビリティ情報若しくは規準の側面について、又はサステナビリティ情報を作成するための企業のサステナビリティ報告プロセスや関連する内部統制について、業務実施者が経営者又はガバナンスに責任を有する者に提案する際に阻害要因が生じる可能性がある。
208. 潜在的な阻害要因の内容と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の契約を締結することを想定している場合、生じる潜在的な阻害要因は、職業倫理に関する規定に従って評価し、対処する必要がある。
209. 保証業務の依頼者である経営者が責任を果たすのを支援するために助言及び提案をすることは、企業の経営者が、経営者の適切な責任である関連する全ての判断及び決定を行う場合には、経営者の責任を引き受けることにはならない。
210. 同様に、企業が既に策定しているが文書化していない規準の文書化を、企業との協議に基づき業務実施者が支援する場合、業務実施者の行為は言われた内容を文書化することだけに限定されるため、その状況においては自己レビューの阻害要因は生じない。しかしながら、サステナビリティ情報の

提示を受ける保証業務の場合、職業倫理に関する規定により、規準の選定若しくは策定、又はサステナビリティ情報の作成に関連して業務実施者が経営者の責任を引き受けることは禁止されている。業務実施者の事務所がサステナビリティ情報の作成に関与し、その情報が後にサステナビリティ情報の提示を受ける保証業務のサステナビリティ情報となる場合、自己レビューの阻害要因が生じる可能性がある。

D. グループサステナビリティ保証業務、バリュー・チェーン及び他者の作業の利用

このパートで扱う事項

- グループサステナビリティ保証業務及び報告バウンダリー
- バリュー・チェーン
- 構成単位、グループ構成単位及びバリュー・チェーン構成単位
- 他者の作業の利用ー概要
- 業務チーム外の他の業務実施者の業務の利用
- 業務実施者の利用する専門家の業務の利用



グループサステナビリティ保証業務及び報告バウンダリー

211. ISSA 5000 は、独立した単独の企業のサステナビリティ情報又はグループサステナビリティ情報に関連するサステナビリティ保証業務に適用することができる原則主義ベースの基準である。



グループサステナビリティ情報： 規準に従い複数の企業又は事業単位のサステナビリティ情報が含まれるサステナビリティ情報をいう。

ISSA 5000
第18項

212. ISSA 5000 における「グループ」の概念は、財務諸表監査における ISA 600（改訂版）などの監査基準で想定される「グループ」よりも広範な概念である。この定義に基づき、また（以下に説明する）サステナビリティ報告における報告バウンダリーの性質上、グループは以下のいずれにもなり得る。

- 親会社と子会社
- 支店又は部門を有する単一の企業
- 単一の企業で、その上流又は下流のバリュー・チェーンに属する他の企業からの情報を含むもの

213. したがって、ある企業が規準に準拠して複数の企業又は事業単位のサステナビリティ情報を含むサステナビリティ情報を作成する場合、その情報の一部がその報告企業の支配下にある企業からのものであるか支配下でない企業からのものであるかにかかわらず、ISSA 5000 において当該企業はグループサステナビリティ情報を作成したことになる。

報告バウンダリー

214. 報告バウンダリーは、適用される規準に準拠して、企業が報告するサステナビリティ情報に含めることが求められるサステナビリティ情報を定義する。



報告バウンダリー：適用される規準に準拠して企業のサステナビリティ情報に含まれる活動、事業、関係又は資源をいう。

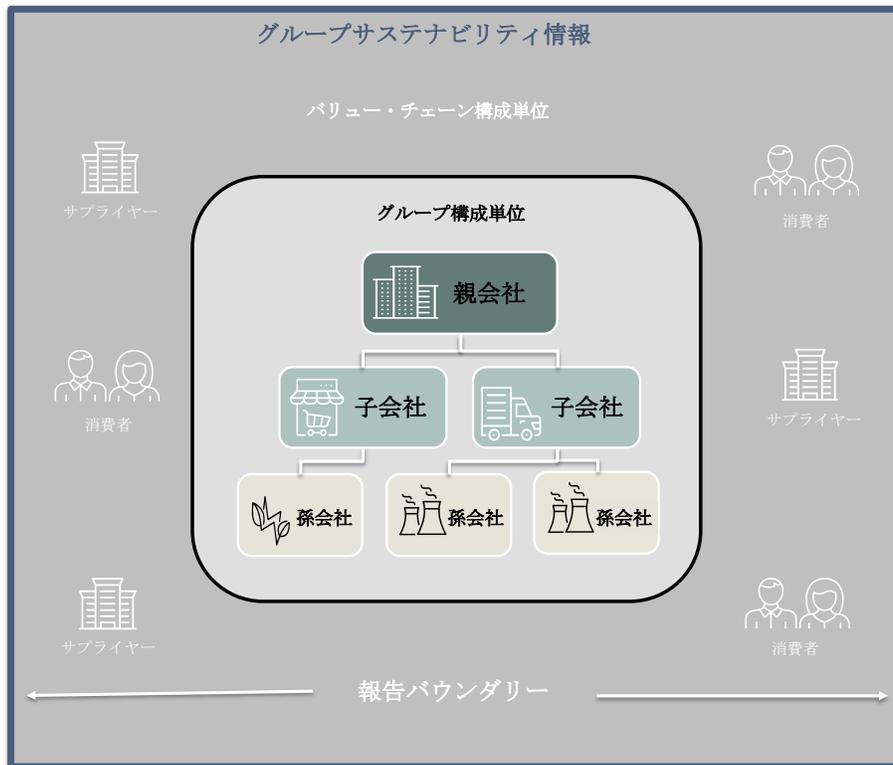
ISSA 5000
第 18 項

本 ISSA においては、報告バウンダリーは適用される規準に準拠して決定される。

215. 適用される規準は、報告すべきサステナビリティ情報が関連する財務諸表と同一の報告企業のものでなければならないと規定する場合がある。例えば、適用される財務報告の枠組みに準拠して連結財務諸表を作成することが要求されている場合、サステナビリティ情報には、連結財務諸表に含まれるのと同じ企業又は事業単位の情報を含めることになる。また、サステナビリティ情報の範囲を広げ、他の企業（サプライヤー）及び自社の製品又はサービスの消費者といった「バリュー・チェーン内の企業」と呼ばれる対象からの情報も含めることが要求される場合もある。バリュー・チェーンの概念については、以下で詳細に説明する。
216. 下図は、グループ財務諸表の概念、報告バウンダリーの概念、バリュー・チェーンの概念の相互関係を示している（図は、以下の第 220 項以降で説明するバリュー・チェーンの記載とともに考慮すること）。報告バウンダリー、すなわち適用される報告の枠組み（規準）に準拠して報告企業がグループのサステナビリティ情報を作成する際に考慮することが求められる企業を図示している。これらを統合すると、グループサステナビリティ情報となる。なお、「構成単位」、「グループ構成単位」、「バリュー・チェーン構成単位」の具体的な概念については第 226 項から第 231 項で説明している。

ISSA 5000
A35 項

図 D.1 - グループのサステナビリティ情報と報告バウンダリー



? バリュー・チェーン企業からの情報が含まれるというのは、全てのサステナビリティ情報がグループサステナビリティ情報とみなされることか？

217. 適用される規準による。企業が報告バウンダリーを決定し、企業が独自に開発した規準に準拠している場合、例えば想定利用者が当該企業の経営者だけの任意業務であれば、報告バウンダリーはその単一の法人の事業運営に関するサステナビリティ情報に限定されることがある。しかしながら、ISSA 5000 は、報告バウンダリーがトピック又はトピックの側面によって異なる場合があることを認めており、IFRS サステナビリティ基準や欧州サステナビリティ報告基準など既定の確立された規準に準拠して作成される一般目的のサステナビリティ情報の場合、通常、報告企業のグループ財務諸表に含めることが要求される企業又は事業単位（グループ構成単位という）、及び報告企業の上流又は下流のバリュー・チェーンの一部である他の企業（バリュー・チェーン構成単位という）に関する情報を含めることが求められる。したがって、多くのサステナビリティ保証業務は、グループのサステナビリティ情報を扱うことになる。

? 構成単位の業務実施者の関与がない場合でも、業務はグループサステナビリティ保証業務とみなされるか？

218. 報告される情報が規準に準拠して複数の企業又は事業単位のサステナビリティ情報を含む場合、その保証業務は ISSA 5000 の第 18 項で定義されるグループサステナビリティ保証業務に該当する。全ての業務をグループ業務実施者が行うか、構成単位の業務実施者を関与させるか（パート B「基本原則と概念」を参照すること）は副次的な検討事項である。多くの場合、グループ業務実施者は、構成単位の業務実施者を関与させることが業務の目的のために証拠を入手する最も効果的な方法であると判断する。

? 報告企業は報告バウンダリーを決定することができるか？

219. 適合性を満たすと判断された企業が独自に開発した規準に基づいて作成されたサステナビリティ情報の場合に限り、報告企業は報告バウンダリーを決定することができる。これは一般目的のサステナビリティ情報ではなく、特別目的のサステナビリティ情報を作成する場合に当てはまる（すなわち、特定の想定利用者向けのサステナビリティ情報を作成するために策定された規準を使用する場合）。一方で、IFRS サステナビリティ基準や欧州サステナビリティ報告基準といった確立された規準は、通常、扱うサステナビリティ事項の内容に基づいて報告バウンダリーを定義する。

バリュー・チェーン

220. ISSA 5000 では「バリュー・チェーン」という用語は定義していない。これは、サステナビリティ報告の枠組みで説明又は定義されている概念である。しかしながら、全体的な方針及び業務計画は、報告されるサステナビリティ情報が一つ又は複数のバリュー・チェーン企業からの情報の内容及び範囲に影響されるため、ISSA 5000 の適用においては重要な概念である。

221. 本ガイドにおいて、以下のバリュー・チェーンの一般的な説明は、バリュー・チェーンの概念に直接関連する ISSA 5000 の特定の概念及び要求事項を説明することを目的として記載されている。



バリュー・チェーンは、製品又はサービスの創出に関する全ての活動及びプロセスをいい、原材料の採取から使用済廃棄物の処理又はリサイクルに至るまでを含む。この包括的なアプローチにより、組織の枠内だけでなく、供給網全体のサステナビリティの業績を評価することが可能になる。主要な段階として、一般的に、調達、生産、流通、消費、消費後がある。

例えば、以下の事項が含まれる。

- インバウンド物流：原材料を受領し、保管する。
- オペレーション／製造：原材料を完成品にする。
- アウトバウンド物流：完成品を顧客に配送する。
- マーケティングと販売：製品を宣伝し販売する。
- サービス：アフターサービス及びサポートを提供する。

222. バリュー・チェーンとは、単に企業又はグループと関係がある外部の関係者（サプライヤー、消費者）だけを指す概念ではない。企業又はグループはバリュー・チェーンの中心に位置している。
223. 上図 D.1 に示されている企業（親会社と子会社）、消費者及びサプライヤーは、測定又は評価してサステナビリティ情報に含める必要のあるサステナビリティ事項に応じて、報告企業のバリュー・チェーン全体の一部を構成する場合がある。しかしながら、前述したように、適用される規準が報告バウンダリーを決定する。すなわち、報告企業がサステナビリティ情報を作成する際にバリュー・チェーンの上流及び下流のどこまでを考慮する必要があるかが決定される。
224. 保証業務実施者は、報告すべきサステナビリティ情報を理解すること（ISSA 5000 第 75 項(a)）、及び報告企業が報告すべきサステナビリティ情報を識別するプロセスを有しているかどうかを検討すること（ISSA 5000 第 76 項(a)）が求められる。この過程において、業務実施者は、報告企業のバリュー・チェーン及び報告バウンダリーを把握する。これらの事項に関するガイダンスは、保証業務の前提条件が満たされているかどうかの確認とともに、**パート C 「保証業務契約の新規の締結及び更新（保証の前提条件を含む）」**に記載されている。業務実施者は、企業及び企業環境を理解する際、報告バウンダリー及び報告バウンダリー内の活動についても深く理解する（ISSA 5000 第 110 項(b)）。
225. 第 224 項で説明した理解は、業務実施者が以下を実施する基礎となる。
- バリュー・チェーン内の企業から報告される情報に関して、証拠を入手する必要があるかどうかを考慮し、基本的な方針及び詳細な計画を策定する（ISSA 5000 第 96 項－**パート E 「計画」**を参照すること）。
 - 業務チーム外の他の業務実施者が実施した業務から、業務実施者の利用できる証拠があるかどうかを検討する（例えば、バリュー・チェーン全体にわたって、利用者企業及びその保証業務実施者が利用するために作成された業務チーム外の他の業務実施者の保証報告書）。詳細は、以下の「**業務チーム外の他の業務実施者の業務の利用**」を参照すること。



構成単位、グループ構成単位及びバリュー・チェーン構成単位

226. 前述のとおり、報告企業は、報告企業の支配下にある企業と支配下にない企業の両方を含む複数の企業からのサステナビリティ情報を含めることが求められる場合がある。
227. ISSA 5000 は業務実施者が、報告すべきサステナビリティ情報を理解した上で、保証業務の対象となるサステナビリティ情報、当該情報の情報源（すなわち、保証業務の対象となるサステナビリティ情報に情報が含まれる企業、事業単位、機能又は事業活動）を判断することを求めている（ISSA 5000 第 96 項－パート E「計画」を参照すること）。これを行う過程において、業務実施者は、証拠をどこで誰から入手するのかを含め、証拠を入手するための全体的なアプローチを決定する。これにより、業務実施者は業務の構成単位を特定できる。



構成単位：報告バウンダリーに含まれる企業、事業単位、機能若しくは事業活動、又はそれらの組合せであり、サステナビリティ保証業務を計画し、実施する目的で業務実施者が決定したものをいう。

ISSA 5000
第 18 項

228. 本 ISSA において、サステナビリティ保証業務を計画し実施するために業務実施者が決定した構成単位で、報告企業のグループ財務諸表に含めることが要求されている企業又は事業単位（親会社の子会社など）を含む構成単位を「グループ構成単位」という。
229. 業務実施者は、グループ構成単位に加え、報告企業の上流又は下流のバリュー・チェーンの一部である他の企業又は事業単位を含む構成単位を決定する場合がある。このような構成単位は「バリュー・チェーン構成単位」という。
230. 上図 D.1 は、全体的な報告バウンダリーにおけるグループ構成単位とバリュー・チェーン構成単位 の概念を示している。
231. パート B「基本原則と概念」で説明されているように、業務実施者は、サステナビリティ保証業務を計画し実施する目的で構成単位（すなわち、保証業務を実施する必要がある場所）を決定し、次に当該業務の実施者を決定する。これには構成単位の業務実施者を関与させるか、又は業務チーム外の他の業務実施者が実施した業務から証拠を利用できるかどうかを判断することが含まれる。

ISSA 5000
A17 項



企業又は事業単位がグループ構成単位かどうかはどのように判断するのか？

232. ISSA 5000 は、報告すべきサステナビリティ情報が関連する財務諸表と同一の報告企業のものでなければならないと、確立された規準が明記している場合があると記載している。したがって、報告企業のグループ財務諸表に含めることが要求されている企業又は事業単位（親会社の子会社など）を含む構成単位を「グループ構成単位」という。

ISSA 5000
A17 項

? 「グループ構成単位」は、企業のグループ財務諸表の監査で識別される構成単位と常に同一なのか、持分法が適用される投資先はどのような扱いになるのか？

233. グループ監査において構成単位と判断される企業又は事業単位とサステナビリティ保証業務においてグループ構成単位と判断される企業又は事業単位は、それらの企業がグループ財務諸表及びグループサステナビリティ情報において報告が求められる重要な財務情報及び重要なサステナビリティ情報の両方を作成する場合、通常は高い相関性がある。しかしながら、持分法が適用される投資先のように、報告企業の支配下にはないが、当該企業のグループ財務諸表に含めることが要求される企業がある。持分法が適用される投資先が企業のグループ財務諸表の監査において重要である場合、財務諸表監査において構成単位と判断される場合がある。サステナビリティ保証業務においては、こうした企業が報告企業の支配下にはないとしても、グループ財務諸表に含めることが要求される企業又は事業単位であるため、「グループ構成単位」と判断される場合がある。

? 業務実施者が、グループ構成単位において構成単位の業務実施者が実施した保証業務を利用して証拠を入手しようとする場合、どのような要求事項が適用されるか？

234. グループ業務実施者により構成単位の業務実施者が識別され、グループサステナビリティ保証業務に関与することに同意した場合、パート B「基本原則と概念」で説明されているとおり、当該業務実施者は業務チームに含まれる。したがって、ISSA 5000（第 46 項から第 49 項）の指揮、監督及び査閲の要求事項が適用される。

? 業務実施者は、構成単位の業務実施者とみなせる程度に、バリュー・チェーン構成単位で保証業務を行う他の事務所の業務に十分かつ適切に関与できるか？

235. はい。しかしながら、ISSA 5000 では、これは比較的にまれなケースであると説明している。報告企業とそのバリュー・チェーン企業との間に特定の取引関係又は契約関係がある状況で、報告企業の経営者が、当該バリュー・チェーン企業の情報へのアクセス権又は当該バリュー・チェーン企業の情報に関する業務を実施した事務所へのアクセス権を有しているか、業務実施者のために当該アクセス権を手配できる場合がある。そのような限定的な状況においては、業務実施者はバリュー・チェーン構成単位における他の事務所の業務に十分かつ適切に関与することができ、当該事務所に構成単位の業務実施者として業務を実施するよう依頼できる場合がある（ISSA 5000 A19 項）。

? グループ業務実施者が構成単位の業務実施者の業務に十分かつ適切に関与することができるかについてどのような考慮が必要か？

236. パート B「基本原則と概念」では、十分かつ適切な関与の概念を説明している。この概念は、保証業務を実施する者が事務所の専門要員であるか構成単位の業務実施者であるかに関係なく適用される。構成単位の業務実施者を関与させる場合に考慮すべき他の要因としては、構成単位の業務実施者の所在地、グループ業務実施者が構成単位の業務実施者の業務にどのようにアクセスし査閲するか、構成単位の業務実施者のテリトリー外に情報を送信できるかどうか、言語の違いにどのように対応するか、などがある。関与の程度は、グループサステナビリティ保証業務全体において構成単位の業務実施者が実施する業務の内容及び範囲並びに構成単位のサステナビリティ情報の重要な虚偽表示リスクの評価に影響される。構成単位の業務実施者から保証報告書だけを入手し、グループ業務実施者による指揮、監督又は査閲の証拠がない場合、十分かつ適切な関与とはみなされない。

? 業務実施者がグループ構成単位における業務実施者の業務に十分かつ適切に関与できない場合はどうなるか？

237. ISSA 5000 においては、グループ業務実施者は、グループ構成単位のサステナビリティ情報に関連して実施される業務に十分かつ適切に関与できるという前提がある。しかしながら、パート B「基本原則と概念」(第 83 項参照)で説明されているように、多くは初度業務に関連する時期に関する検討から生じるような限定的な状況において、グループ業務実施者が十分かつ適切に関与できないことがある。このような場合には、ISSA 5000 の業務チーム外の他の業務実施者の業務の利用に関する要求事項が適用される。ISSA 5000 では、この場合、当該グループ構成単位に対する類似の個別業務が翌年以降も別途実施される見込みがある場合、業務実施者は、構成単位の業務実施者として当該他の事務所を関与させることを含め、グループ業務に関する基本的な方針及び詳細な計画を策定するに当たり、当該業務を考慮することができることが詳細に説明されている (ISSA 5000 A105 項)。

ISSA 5000
A104 項



例：グループ業務実施者が子会社で先行して実施された保証業務に関与していなかった場合

業務実施者は、大手エネルギーグループの初年度サステナビリティ保証業務の実施を契約した。基本的な方針及び詳細な計画の策定に当たり、ニューヨークに拠点を置く業務チームは、その年の初めに事務所のロサンゼルス・オフィスがこのグループに残る最後の石炭火力発電所の一つで環境汚染物質の排出量に関する保証業務を実施していたことを認識した。このカリフォルニア企業に対する保証業務の範囲にあるサステナビリティ情報は、グループが作成したより広範にわたるサステナビリティ情報の一部としてグループサステナビリティ情報に含まれていた。グループ業務実施者は、事務所のロサンゼルス・オフィスが行った業務をグループサステナビリティ保証業務の証拠として利用したいと考えている。しかしながら、当該業務は数か月前に実施されており、グループ業務実施者はその業務に十分かつ適切に関与していなかった。そのため、グループ業務実施者は、ISSA 5000 第 50 項～第 55 項に規定されている業務チーム外の他の業務実施者に関する要求事項に従い、別個の保証業務においてロサンゼルス・オフィスが実施した業務を評価した。グループ業務実施者は、カリフォルニア企業としての別個の報告義務について理解した上で、翌年のグループサステナビリティ保証業務の範囲決定及びカリフォルニア企業のサステナビリティ保証業務に十分かつ適切に関与する方法を討議するために、ロサンゼルス・オフィスとの計画会議を設定した。



業務の実施に構成単位の業務実施者を利用する場合、又は業務チーム外の他の業務実施者の業務を利用する場合、保証報告書において、これらの業務実施者の関与及び実施した業務について言及できるか？

238. ISSA 5000 は、保証報告書において構成単位の業務実施者又は業務チーム外の他の業務実施者の業務に言及することが可能かどうかについて、明示的には扱っていない。しかしながら、保証報告書の中でそのような言及をする場合は、構成単位の業務実施者の関与又は業務チーム外の他の業務実施者の業務の利用によって、報告書に表明された結論に対するグループ業務実施者の責任が軽減されると示唆することを回避するよう、文言を慎重に検討する必要がある。これは、業務の品質を管理及び達成し、業務の全過程を通じて十分かつ適切に関与するという業務実施者の全体的な責任とも一致するものであり、これによって重要な判断及び到達した結論が適切かどうかを判断するための基礎が得られる。

他者の作業の利用—概要

239. サステナビリティ保証の業務実施者が業務チーム以外の者によって実施された業務を利用することを計画している場合、これは、ISSA 5000 においては「他者の作業の利用」という。
240. パート B「基本原則と概念」の図 B.3 は、サステナビリティ保証業務の実施に関与する可能性のある人的資源を示したものであり、業務チーム外の他の業務実施者、業務実施者の利用する外部の専門家及び内部監査人は業務チームのメンバーではないと説明している。関連する定義についてはパート B を参照すること。
241. 以下の指針は、業務チーム外の他の業務実施者の業務の利用及び業務実施者の利用する専門家の業務の利用（主として業務実施者の利用する外部専門家の業務の利用について）に関連する ISSA 5000 の要求事項を説明している。
242. 本ガイドでは、企業の内部監査人の作業の利用は扱っていない。ISSA 5000 には、そのような状況での考慮事項に関する要求事項が含まれており、適用指針で補足して説明している（ISSA 5000 第 59 項及び A152 項～A154 項）。

業務チーム外の他の業務実施者の業務の利用

243. サステナビリティ情報には、他の事務所による保証業務の対象となっていた情報から構成される開示情報が含まれる場合がある。業務実施者が、サステナビリティ保証業務の証拠を提供することにつながる可能性がある業務について、他の事務所が別個に実施していることを認識したが、当該業務に十分かつ適切に関与することができない場合、ISSA 5000 には、業務チーム外の他の業務実施者の業務を利用できるようになるための根拠を得るための手順及び到達する必要がある結論に関する要求事項が含まれている。
244. これには、以下の要求事項が含まれる。
- 業務チーム外の他の業務実施者の業務の利用に適用される職業倫理に関する規定を遵守すること（ISSA 5000 第 50 項(a)）
 - 当該他の業務実施者が、業務実施者の目的に照らして必要な適性及び能力を備えているかどうかを評価すること（ISSA 5000 第 50 項(b)）
 - 当該他の業務実施者の業務の内容、範囲及び目的が、業務実施者の目的に照らして適切であるかどうかを評価すること（ISSA 5000 第 50 項(c)）
 - 当該他の業務実施者の業務から入手した証拠が、業務実施者の目的に照らして適切であるかどうかを判断すること（ISSA 5000 第 50 項(d)）
245. 上記第 244 項の各事項が満たされている場合には、業務実施者は業務チーム外の他の業務実施者の業務を利用することができる。しかしながら、業務執行責任者は、業務チーム外の他の業務実施者によって実施された業務が業務実施者の目的に照らして適切な証拠を提供するかどうかを評価し、到達した結論に対して責任を負うことができるよう、サステナビリティ事項を十分に理解し、サステナビリティに関する能力を十分に備えている必要がある。

246. 状況によっては、業務実施者は他の業務実施者の業務を利用できない場合がある。例えば、業務実施者が以下を実施することができない場合が該当する。
- 業務チーム外の他の業務実施者が行った業務が保証業務であるか非保証業務であるかによって異なるが、業務チーム外の他の業務実施者の業務の利用に適用される職業倫理に関する規定が満たされていると判断するか、又は結論付けること（ISSA 5000 A125 項）
 - 業務チーム外の他の業務実施者が必要な適性及び能力を備えていると結論付けること
 - 業務チーム外の他の業務実施者の業務から入手した証拠の適切性を判断すること
247. このような場合、業務実施者は、他の業務実施者の業務を利用せずに代替の手続を実施し、他の情報源から証拠を入手できるかどうかを検討することがある。
248. 業務実施者は、業務チーム外の他の業務実施者が業務実施者の目的に照らして必要な適性及び能力を備えており、実施された業務から適切な証拠を得られるが、そのような証拠だけでは業務実施者の目的に照らして十分ではないと結論付けることが、より一般的である。そのような状況では、業務実施者は、サステナビリティ保証業務の目的に照らして十分かつ適切な証拠を入手するために追加的な手続を実施し、業務チーム外の他の業務実施者の業務を補完することが可能かどうかを検討することがある。



業務実施者は業務チーム外の他の業務実施者が発行する保証報告書に単純に依拠することはできるのか？

249. いいえ。保証報告書は、表明された保証の結論の根拠として十分かつ適切な証拠によって裏付けられる必要があることが基本原則だが、サステナビリティ保証の業務実施者は、実施された基礎となる業務に関する知識がない状況で、業務チーム外の他の業務実施者が実施した業務が妥当であり、十分かつ適切な証拠が得られたと単純にみなすことはできない。さらに、実施した手続及び入手した証拠を含め業務チーム外の他の業務実施者が実施した業務の正確な内容が、業務実施者のサステナビリティ保証業務に直接関連する証拠となるかどうか明確でない場合もある。そのため、上記の他の要素に加え、ISSA 5000 第 50 項(c)～(d)では、業務実施者が業務チーム外の他の業務実施者による業務を評価し、それが業務実施者の目的に照らして適切であるかどうか判断することを求めている。



業務実施者が業務チーム外の他の業務実施者の業務の利用に適用される職業倫理に関する規定を遵守するとはどういう意味か？

250. ISSA 5000 は業務実施者が、業務チーム外の他の業務実施者が業務実施者の目的に照らして必要な適性及び能力を備えているかどうかを評価することを求めているが、独立性及びその他の職業倫理に関する規定は、関連する当該職業倫理に関する規定で対応する事項であると認めている。そのため、ISSA 5000 は、他の業務実施者の業務の利用に適用される職業倫理に関する規定を遵守することを業務実施者に求めている（ISSA 5000 第 50 項(a)）。このような職業倫理に関する規定は、業務チーム外の他の業務実施者の業務の利用に関連する規定を含んでいる場合があり、また、当該業務が保証業務であるか非保証業務であるかによって異なる場合もある。



例：業務チーム外の他の業務実施者の業務の利用に関する IESBA 倫理規程

IESBA 倫理規程には、業務チーム外の他の業務実施者の業務の利用に関連して業務実施者が職業倫理に関する責任を果たすための規定が含まれており、業務が保証業務又は非保証業務であるかによって明確に区別している。業務チーム外の他の業務実施者が実施した保証業務に関して、規定では当該保証業務がグループ構成単位に関連するものか、バリュー・チェーン構成単位に関連するものかについても区別している。IESBA 倫理規程を遵守し、業務チーム外の他の業務実施者の保証業務を利用しようとする保証業務実施者は、例えば、以下を実施することが求められる。

- グループ構成単位において実施された業務について、業務チーム外の他の業務実施者から、サステナビリティ保証業務に関連して IESBA 倫理規程に定められる独立性の要求事項を満たしていることを確認する。
- バリュー・チェーン構成単位において実施された業務について、業務チーム外の他の業務実施者に適用される独立性の要求事項を当該業務実施者が満たしていることに心証を得る。この要求事項は、バリュー・チェーン構成単位において実施される保証業務に関連して、他の業務実施者が発行した独立性に関する表明（業務チーム外の他の業務実施者の保証報告書に表示）を査問するか、又は当該他の業務実施者に確認を依頼することで心証を得られる場合がある。

注：IESBA 倫理規程には、上記の事項に加え、業務チーム外の他の業務実施者の業務を利用しようとするサステナビリティ保証の業務実施者に適用される他の規定も含まれる。



業務チーム外の他の業務実施者の適性及び能力の評価に関する要求事項は何か？

251. これは職業的専門家としての判断事項である。業務実施者は、過去に他の事務所と協働したことがある場合（当該他の事務所の業務執行責任者との協働を含む）、業務チーム外の他の業務実施者が必要な適性及び能力を備えていることを個人的に経験している可能性がある。一方で、業務チーム外の他の業務実施者に関する知識がない場合は、業務実施者の評価の根拠となる情報を他の情報源から入手する必要がある。例えば、公開されている文書から、当該業務チーム外の他の業務実施者が準拠している要求事項及び技術的な基準並びに倫理基準、さらには適性及び能力の評価に関連する検査結果について理解することができる場合がある。最も直接的な情報源は、これらの事項について業務チーム外の他の業務実施者と直接協議することである。また、業務チーム外の他の業務実施者が業務実施者の事務所と同じネットワーク内の他の事務所で、共通のネットワーク要求事項が適用されているか、又は共通のネットワーク・サービスを利用している場合、業務実施者は当該ネットワークの要求事項に依拠できる場合がある（ISSA 5000 A127 項）。



業務実施者の目的に照らして業務チーム外の他の業務実施者の業務が適切であるかどうかの判断において、通常期待されることは何か？

252. 業務チーム外の他の業務実施者の業務を評価し、その業務が業務実施者の目的に照らして適切かどうかを判断する手続の種類、時期及び範囲は、状況によって異なる。証拠を必要とする開示情報の内容、それらの開示情報に関連する重要な虚偽表示リスクの評価、及び十分かつ適切な証拠があると結論付ける根拠を業務実施者に提供する業務チーム外の他の業務実施者の業務の全体的な重要度が影響する。

253. 業務チーム外の他の業務実施者の適性及び能力を評価する場合と同様、業務の適切性を評価するための最も直接的な情報源は、業務チーム外の他の業務実施者が行った業務及び関連する発見事項について、業務チーム外の他の業務実施者と直接討議することである。この点について、ISSA 5000 には、その状況において必要な範囲で、業務チーム外の他の業務実施者の業務から得られた発見事項について当該業務チーム外の他の業務実施者とコミュニケーションを行うことを業務実施者に求める具体的な要求事項が含まれている（ISSA 5000 第 53 項）。「必要な範囲」というのは、他の要因を考慮した職業的専門家としての判断事項である。また、業務実施者は、業務チーム外の他の業務実施者が実施した業務に関する追加的な調書を査閲する必要があるかどうか、及びその範囲を判断することが求められる（ISSA 5000 第 54 項）。これも職業的専門家としての判断事項だが、業務チーム外の他の業務実施者の適性及び能力の評価、入手する全体的な証拠に対する業務チーム外の他の業務実施者の業務の重要度、及び業務実施者と業務チーム外の他の業務実施者とのコミュニケーションの結果によって決定される。



例：業務チーム外の他の業務実施者が上流のバリュー・チェーン構成単位に関連する温室効果ガス（GHG）排出量に対する保証業務を実施した場合

業務実施者は、企業の GHG スコープ 3 排出量の開示情報に、上流の輸送と流通を扱うバリュー・チェーン構成単位に由来する重要な要素が含まれていることを認識した。さらに、当該バリュー・チェーン企業は報告した GHG 排出量に関する独立した保証報告書を入手していることも認識した。業務実施者は、GHG 排出量情報の重要な虚偽表示リスクの程度は高いと評価した。業務チーム外の他の業務実施者が実施した GHG 排出量の保証業務の適切性を評価するに当たり、業務実施者は以下を実施した。

- 今回の場合、業務チーム外の他の業務実施者である事務所と過去に協働した経験があり、他の業務実施者が必要とされる適性及び能力を備えていると結論付けるために既存の情報を活用することができた。
- 他の業務実施者の業務執行責任者、その他業務チームの上位メンバーとオンライン会議を開催し、当該業務実施者が実施した業務の具体的な内容、範囲及び目的、並びに当該業務の全体的なアプローチについて討議した。
- 識別された虚偽表示（修正済及び未修正の両方）の詳細を含め、実施した手続及び主な発見事項の要約報告書を他の業務実施者から入手した。
- 受領した情報の査閲に基づき、バリュー・チェーン企業の経営者による重要な仮定及び発見事項を形成する際に他の業務実施者が行った重要な判断について討議するためにフォローアップ電話会議を開催した。
- 上記の全ての事項を業務ファイルに文書化した。
- 他の業務実施者と協働した過去の業務経験及びコミュニケーション並びに入手した報告書から得た情報に基づき、他の業務実施者の追加的な調書を査閲する必要はないと判断した。



「業務チーム外の他の業務実施者による一対多の報告書」とは何か、どのような特徴があるのか？

254. ISSA 5000 には、「業務チーム外の他の業務実施者による一対多の報告書 (one-to-many report)」という保証報告書の概念が含まれている。この概念は、受託会社に関係のある受託会社監査人が発行する報告書と同様の性質のものとみなされる⁹。すなわち、ある企業（「バリュー・チェーン企業」）の保証業務実施者が、当該バリュー・チェーン企業が報告した情報に対する保証業務の報告書を発行し、当該企業の上流又は下流のバリュー・チェーンに存在する複数の「利用者企業」（自社のサステナビリティ報告に当該企業のサステナビリティ情報を含めることが要求される企業）に提供される。このような報告書には、バリュー・チェーン企業のサステナビリティ情報についての記述が含まれると想定され、さらにバリュー・チェーン企業の保証業務実施者が実施した手続の記述及びその情報（業務に該当する場合は関連する内部統制を含む）に対する当該業務実施者の保証の結論とともに、バリュー・チェーン企業における関連するプロセス及び内部統制に関する情報が含まれる場合がある。
255. IAASB は、ISSA 5000 の開発に当たり、この報告形式であれば、バリュー・チェーン全体の様々な報告企業の情報と保証ニーズに対応するように進化させることができるとの見解を示した。したがって、業務チーム外の他の業務実施者が実施した業務の内容、範囲及び目的が業務実施者の目的に照らして適切であるか評価し、業務の適切性を判断する際、業務チーム外の他の業務実施者による一対多の報告書が利用可能で、業務実施者が当該報告書を利用しようとする場合、ISSA 5000（第 51 項）は、当該保証報告書が業務実施者の目的に照らして十分かつ適切な証拠を提供しているかどうか判断することを求めている。この評価には以下が含まれる。
- 実施した手続の記述及びその結果が、業務実施者の目的に照らして適切かどうか。
 - 保証報告書の発行に際して準拠した基準の適切性。

業務チーム外の他の業務実施者による一対多の報告書が業務実施者の目的に照らして十分かつ適切な証拠を提供しているかどうかは、実施された保証手続がどの程度詳細か、手続の結果（例外事項を含む）、及び業務実施者の結論に影響を与える可能性のあるその他の関連情報を考慮して、職業的専門家として判断する。



「業務チーム外の他の業務実施者による一対多の報告書」は、業務実施者のサステナビリティ保証業務の対象である報告企業（又は関連する保証業務実施者）を報告書の宛先として明示する必要があるか？

256. いいえ。これは新たな実践分野であるため、様々なアプローチが進化する可能性がある。これには、特定のバリュー・チェーンに属する特定の企業が保証報告書の宛先として明示的に識別される当該特定の企業向けに作成される報告書が含まれる。しかしながら、受託会社監査人の報告書の概念と同様、バリュー・チェーン企業の業務実施者の報告書には、想定利用者（すなわち業務チーム外の他の業務実施者による一対多の報告書の対象となる企業のバリュー・チェーンに存在する他の報告企業）に関する一般的な記述も含まれた上流及び下流のバリュー・チェーン企業に提供する情報に責任を負うバリュー・チェーン企業が宛先となる可能性が高い。

⁹ ISAE 3402「受託企業の内部統制に関する保証業務」を参照



業務チーム外の他の業務実施者による一対多の報告書に、利用者企業で整備されていると想定される様々な「利用者企業」による内部統制が記述されているが、利用者企業の内部統制システムにそれらの内部統制が含まれていない場合、どのような影響があるか？

257. 業務チーム外の他の業務実施者による一対多の報告書には、利用者企業の相補的な内部統制（すなわち、バリュー・チェーン企業が報告するサステナビリティ情報に依拠しようとする企業で整備されていると想定される内部統制（又は当該バリュー・チェーン企業で整備されている内部統制））に関する情報が含まれる場合がある。利用者企業がこのような内部統制をデザインし業務に適用していない場合、自社のサステナビリティ情報を作成するに当たり、入手した情報の適合性及び信頼性を確認する代替的な手続を実施しなければ、その情報を使用する適切な根拠が得られない可能性が高い。このような状況では、業務実施者も業務チーム外の他の業務実施者による一対多の報告書を利用できない可能性が高く、バリュー・チェーン構成単位からのサステナビリティ情報については、十分かつ適切な証拠を入手するための代替的な手続を検討する必要がある。



「業務チーム外の他の業務実施者による一対多の報告書」を発行している場合も含め、業務チーム外の他の業務実施者とは常にコミュニケーションを行う必要があるか？

258. 場合による。前述したとおり、業務チーム外の他の業務実施者の業務についてどの程度コミュニケーションを行うかは、職業的専門家としての判断事項である。しかしながら、実務上は、業務チーム外の他の業務実施者とコミュニケーションを行うことは、当該他の業務実施者の業務の側面を明確にするために有益であると考えられる。特に、業務実施者が関心を持つ事項が一つ又は複数ある場合には、コミュニケーションが重要となる（業務実施者が業務チーム外の他の業務実施者にコミュニケーションを要請することのある事項については ISSA 5000 A132 項を参照すること）。



業務チーム外の他の業務実施者が実施した非保証業務（例えば、グループ構成単位に対して実施された合意された手続業務）をサステナビリティ保証の業務実施者が利用することは可能か？

259. はい。保証業務か非保証業務かを問わず、業務チーム外の他の業務実施者の業務が保証業務実施者の業務に適合するかどうかは職業的専門家としての判断事項である。非保証業務と、業務実施者が業務について入手する必要がある保証の証拠との関連性は、業務チーム外の他の業務実施者が実施する保証業務と比較すると明白ではないことがある。しかしながら、非保証業務の中には、保証業務実施者が証拠を必要としている開示情報に間接的に関連する事項を扱う業務もある。



例：業務チーム外の他の業務実施者による合意された手続業務

業務チーム外の他の業務実施者が、合意された手続（AUP）業務として、水道メーターの精度と機能性を評価する特定の手続を実施した。業務実施者は、サステナビリティ情報に含まれる使用量データを記録するため、水道メーターからの出力検査の証拠として AUP 報告書を利用したいと考えている。

手続には以下が含まれている。

- 較正チェック：水使用量の正確な測定のため、製造業者のガイドラインに従って水道メーターの較正をチェックした。
- 設置検査：水道メーターの設置状況を検査し、製造業者のガイドライン通りに正しく設置されていることを確認した。

- データの正確性：指定期間に水道メーターに記録されたデータの正確性を確認した。
- 流量検査：水道メーターを通る流量を測定し、仕様に照らしてチェックした。
- 漏水検出：水道メーター及び関連する配管に漏れや異常がないかチェックした。
- 使用量比較：メーターに記録された水使用量を過去データ又は代替測定方法と比較した。

業務実施者は、次に、水使用量の開示情報に関する証拠として AUP 報告書を利用することができるよう、ISSA 5000 の第 50 項及び第 53 項～第 55 項の要求事項を適用する。



業務実施者が業務チーム外の他の業務実施者にアクセスできない、又は業務チーム外の他の業務実施者が業務実施者とコミュニケーションを行わない場合、どのような影響があるか？

260. 業務チーム外の他の業務実施者がコミュニケーションを行わない場合、又は他の制約により情報を共有することができない場合には、業務実施者は、十分な情報を入手できず、業務チーム外の他の業務実施者の業務を評価し、業務実施者の目的に照らして適切かどうかを判断する根拠を得られない可能性が高い。上記第 247 項では、業務チーム外の他の業務実施者が実施した業務から入手した証拠の適切性を判断できない場合に実施することがある追加的な措置について説明している。

業務実施者の利用する専門家の業務の利用

261. 業務チーム外の他の業務実施者の業務を利用する場合と同様、専門家の業務を利用する必要があると業務実施者が判断した場合、ISSA 5000 には、業務実施者が専門家の業務を利用できるようになるための根拠を得るための手順及び到達する必要がある結論を扱う要求事項が含まれている。
262. これには、以下の要求事項が含まれる。

- 当該専門家が、業務実施者の目的に照らして必要な適性、能力及び客観性を備えているかどうかを評価すること
- 業務実施者の目的に照らして専門家の業務の内容、範囲及び目的を決定するために、当該専門家の専門分野を十分に理解すること
- 当該専門家の業務の内容、範囲及び目的、並びに業務実施者と当該専門家の役割及び責任（業務実施者と専門家のコミュニケーションの種類、時期及び範囲を含む）について、必要に応じて専門家と書面にて合意すること
- 業務実施者の利用する専門家の業務が、業務実施者の目的に照らして適切であるかどうかを評価すること

ISSA 5000
第 56 項～第 57 項

263. 業務実施者は、上記第 262 項に記載される事項のそれぞれが満たされていれば、専門家の業務を利用することができる。しかし業務執行責任者は、表明した保証の結論に単独で責任を負うものであり、その責任は専門家の業務を利用したとしても軽減されるものではない。したがって業務執行責任者は、以下のことができるように、サステナビリティ事項について十分に理解し、またサステナビリティに関する能力を十分に身につける必要がある。
- (a) 必要に応じて専門家に適切な質問をし、その回答が業務の状況において理に適っているか評価する。
 - (b) 専門家の業務を評価し、必要な範囲で当該業務を業務チーム全体の作業に統合する。
 - (c) 到達した結論について責任を負う。
264. 業務実施者の利用する専門家が業務実施者の目的に照らして必要な適性、能力及び客観性を備えていると結論付けることができない場合、業務実施者はその専門家の業務を利用することはできない（下記第 266 項～第 268 項を参照）。そのような場合、業務実施者は別の専門家に業務を依頼することができるか、又は専門家に業務を依頼することなく他の情報源から証拠を入手できるかを検討することができる。
265. 業務実施者の利用する専門家について必要とされる適性、能力及び客観性を備えているが、当該専門家の業務が業務実施者の目的に照らして適切ではないと判断した場合、業務実施者は目的に照らして業務が適切であると結論付けられるまで追加業務を実施してもらうよう当該専門家と合意するか、又は状況において適切な追加的手続を実施する。

ISSA 5000
第 58 項



業務実施者の利用する専門家の適性、能力及び客観性の評価に関して何が要求されるか？

266. ISSA 5000 は、専門家の適性、能力及び客観性を評価するために業務実施者が行うことが期待される手続については特に定めていないが、参考のできる情報源の例はいくつか挙げている。例えば、その専門家と過去に業務を行った経験、その専門家とのコミュニケーション、その専門家が業務を行うときに準拠している枠組み（職業的専門家としての基準及び適用される法令や要求事項）に関する知識などである。職業倫理に関する規定も、この点に関する考慮事項を示している場合がある。
267. 客観性に関し、業務実施者には、業務実施者の利用する外部の専門家の客観性を結論付けるために当該専門家から特定の情報を入手することを求める職業倫理に関する規定が適用される場合がある。

ISSA 5000
A141 項



例：IESBA 倫理規程に定められる業務実施者の利用する外部の専門家の客観性に関する規定

IESBA 倫理規程には、業務実施者の利用する外部専門家の客観性の評価に関連して業務実施者が果たすべき職業倫理上の責任に関する規定が含まれている。例えば IESBA 倫理規程は、サステナビリティ情報に対するサステナビリティ保証業務が実施されている企業に関する当該専門家の金銭的利益、利益相反、また当該企業のために当該専門家（又は所属組織）が実施した他の業務に関する情報を書面で提供するよう依頼することを業務実施者に求めている。保証業務の対象企業が社会的影響度の高い事業体（PIE）である場合には、より広範な情報が求められる。

268. 業務実施者は、専門家の適性、能力及び客観性について結論付けるための十分な基礎があるかどうかを決定するに当たり、職業的専門家としての判断を行使する。また、IESBA 倫理規程など職業倫理に関する規定により、外部の専門家が必要な適性、能力又は客観性を備えているか判断できない場合、又は外部の専門家が必要な適性若しくは能力を備えていないと判断した場合、又は専門家の客観性に対する阻害要因を生じさせる状況を除去できない、若しくはセーフガードを適用しても阻害要因を許容可能な水準にまで軽減できないと判断した場合には、業務実施者が外部の専門家の業務を利用することが禁止される場合がある（ISSA 5000 の A145 項）。



業務実施者の目的に照らして業務が「適切である」とはどのような意味か、また、この評価を行うために業務実施者はどの程度の対応を求められるのか？

269. 業務実施者の利用する専門家の業務が適切であるかどうかを評価するとは、基本的には、業務実施者が専門家の業務を利用した開示情報に関連して、当該業務から入手した証拠を検討すること、さらに専門家又は業務実施者が追加的な手続を実施する必要があるかどうかを検討することを意味する。
270. 結論付けるための基礎を得るため、業務実施者は以下の評価を行うことが求められる（ISSA 5000 第 57 項）。
- 専門家の指摘事項又は結論の適合性及び合理性及び業務実施者が入手した他の証拠との整合性
 - 専門家の業務に重要な仮定及び方法が採用されている場合には、それらの仮定及び方法についての個々の状況における適合性及び合理性
 - 専門家の業務に重要な基礎データが使用されている場合、当該基礎データの目的適合性、網羅性及び正確性
271. 業務実施者が第 270 項に記載された事項を評価するために実施する手続は、業務実施者の業務における業務実施者の利用する専門家の業務の重要性、実施される業務の内容及び当該業務に関連する開示情報の内容、それらの開示情報の重要な虚偽表示リスク、並びに当該専門家が以前に実施した業務に関する業務実施者の知識と経験によって異なる。



例：外部の専門家の業務は重要性がある開示情報に関連しているが、業務実施者がその開示情報の重要な虚偽表示リスクが低いと評価している場合

業務実施者は、外部の専門家に業務を依頼する開示情報の重要性及び評価した重要な虚偽表示リスクに基づき、以下を行った。

- 専門家の業務の内容、範囲及び目的について専門家と書面で合意した。
- アプローチと指摘事項が記載された報告書を外部の専門家から入手した。
- 専門家とビデオ会議で指摘事項について討議し、特定の仮定について質問した。
- 使用した基礎データが業界標準であり、他に関連する適切な基礎データはないことを専門家に確認した。
- 専門家の指摘事項のうち、専門家若しくは業務実施者による追加の作業が必要なもの、又は経営者とコミュニケーションをとる必要があるものはないと判断した。



例：外部の専門家の業務が、重要性があり、想定利用者にとって特に重要と考えられる開示情報に関連しており、かつその開示情報の重要な虚偽表示リスクが高いと評価される場合

業務実施者は、外部の専門家に業務を依頼する開示情報の重要性、及び評価した重要な虚偽表示リスクに基づき、以下を行った。

- 専門家の業務の内容、範囲及び目的について当該専門家と書面で合意した。開示情報が重要であり、また虚偽表示リスクが高いと評価されているため、外部の専門家が実施する業務は内容が異なり、範囲もより広範であった。
- アプローチと指摘事項が記載された報告書を外部の専門家から入手した。
- 当該専門家と対面で指摘事項について討議し、特定の仮定について質問し、それらの仮定を裏付ける証拠を提供するよう依頼した。
- 当該専門家の仮定及び指摘事項が、業務実施者が入手した他の証拠（経営者への質問に対する回答を含む。）と整合しているかどうか検討した。
- 当該専門家と使用した基礎データについて討議し、利用可能な代替の基礎データを使用したとしても業務の結果に大きな違いはないことを確認した。
- 当該専門家の指摘事項のうち、専門家若しくは業務実施者による追加の作業が必要なもの、又は経営者とコミュニケーションをとる必要があるものはないと判断した。



専門家の業務の利用に関し、内部の専門家と外部の専門家で同じ要求事項が適用されるのか？

272. おおむね同じである。ISSA 5000 の要求事項は、業務実施者の利用する外部の専門家の客観性に関する第 56 項(b)を除き、事務所内部の専門家（「業務実施者の利用する内部の専門家」）か事務所外部の専門家（「業務実施者の利用する外部の専門家」）かに関係なく、業務実施者の利用するあらゆる専門家の業務の利用に適用される。ただし、パート B「基本原則と概念」で説明しているように、業務実施者の利用する内部の専門家は業務チームのメンバーであるため、事務所（又はネットワーク）の方針及び手続、並びに業務チームに適用される指揮、監督及び査閲の要求事項に従う。その結果、業務実施者は、内部の専門家の業務の適切性の評価に関する事務所の関連する方針及び手続に依拠できる場合がある（ISSA 5000 A142 項及び A143 項）。したがって、業務実施者の利用する内部の専門家の業務には、そのような業務の評価に関して ISSA 5000 に規定されている要求事項（ISSA 5000 第 56 項～第 58 項）が適用されるが、業務実施者が行う手続の種類及び範囲は、より単純なものとなる場合がある。

**例：業務チームに内部の専門家が含まれる場合**

業務実施者は第 56 項 (a) に従い、内部の専門家が専門知識を有する主題に関して必要な年次研修を修了していることを事務所の研修システムで確認した。業務実施者はまた、事務所の独立性に関するシステムを活用し、この内部の専門家が当該企業に関して独立性を保持していることを確認した。業務実施者は、内部の専門家の適性、能力及び客観性の評価の証拠としてこの情報を文書化した。第 56 項～第 57 項の残りの要求事項に関しては、専門家の業務の範囲及び適切性の評価を含め、内部の専門家の業務の指揮、監督及び査閲に関する調書を全体的な調書に含めた。



業務実施者が専門家の業務を利用する場合、その事実を保証報告書に記載できるか（又は記載すべきか）？

273. ISSA 5000 は、業務実施者の利用する専門家の関与を保証報告書で開示することを要求しておらず、排除もしていない。業務実施者の利用する内部の専門家を保証業務において利用する場合、当該専門家は業務チームのメンバーであり、よって保証報告書に業務チームの個々のメンバーを明示的に記載することは想定されない。外部の専門家に業務を依頼する場合、その専門家の役割の内容と範囲に応じて、業務実施者は専門家の関与を記載することが適切であると判断する場合がある。そのような場合、ISSA 5000 は、保証報告書において業務実施者の利用する専門家の業務に言及する際、法令で要求されない限り、当該専門家を特定しないこと、又は当該専門家が関与したことで、当該報告書で表明された結論に対する業務実施者の責任が軽減されると示唆しないこととしている。

ISSA 5000
第 192 項

**例：放射性物質漏洩の測定に専門家を利用する場合**

某エネルギー会社は、一般的なサステナビリティ情報の一部として、自社の原子力発電所で発生した放射性物質漏洩インシデントの件数及び程度を報告することが義務付けられている。業務実施者は、報告される放射線指標の分類及び技術的正確性に関連し、報告された情報の評価についてエンジニア（すなわち、業務実施者の利用する外部の専門家）に業務を依頼した。この情報は企業が作成する報告全体にとって重要とみなされていたことから、業務実施者は保証報告書に当該専門家が実施した活動の概要を記載したが、氏名は記載しなかった。

作業は、保証業務実施者、エンジニア、環境科学者を含む多分野にまたがる独立したチームが実施した。特に、報告された放射線指標の合理性を判断する一助として、エンジニアの業務を利用した。なお、保証の結論についての最終的な責任は、当社が単独で負うものである。

E. 計画

このパートで取り上げる事項

- 基本的な方針及び詳細な計画
- 基本的な方針及び詳細な計画－グループ業務
- 重要性

基本的な方針及び詳細な計画

274. ISSA 5000 は、基本的な方針及び詳細な計画の策定に関する指針を示しているが、これは業務の全過程を通じて反復的に行われるプロセスである。基本的な方針及び詳細な計画には、業務の範囲、時期及び方向性、並びに実施すべき手続の種類、時期及び範囲に関する詳細なアプローチと当該手続を選択した理由を検討することが含まれる。

ISSA 5000
第 95 項、A277 項～
A287 項

275. 業務実施者は、十分かつ適切な証拠を入手するための保証手続を計画及び実施する適切なアプローチを識別する際に、職業的専門家としての判断を行使する。企業が報告目的でサステナビリティ情報をどのように分解又は集約しているのかを理解することは、業務実施者が業務を計画する際に役立つことがある。ISSA 5000 は、手続の立案及び実施に関する適切なアプローチを識別するに当たり関連する事項を詳しく説明している。例えば、想定利用者の情報ニーズ、開示情報が類似する若しくは相互関係のあるトピック、トピックの側面又は特性に関連しているかどうか、また同業他社がサステナビリティ情報をどのように表示しているかなどである。詳しくはパート F「リスクの識別と評価」も参照。

ISSA 5000
A284 項



基本的な方針及び詳細な計画－グループ業務

276. パート B「基本原則と概念」では、グループサステナビリティ保証業務に関連する主要な定義と基本的な概念を記述している。グループサステナビリティ保証業務の基本的な方針及び詳細な計画を策定するに当たり、業務実施者は以下を判断することを要求される。

ISSA 5000
第 96 項

- 保証の作業を実施するサステナビリティ情報及びその情報源
- 構成単位の業務実施者を含む、業務の実施に必要な資源
- 業務チーム外の他の業務実施者が実施した業務から証拠を入手するかどうか

277. これらの判断は、主にグループの構造、報告対象となるサステナビリティ情報を識別するための企業のプロセス、及びサステナビリティ情報に対してグループ内の企業又は事業単位で過去に実施された可能性のある他の業務（その実施者を含む。）に関する業務実施者の理解に基づいて行われる。さらに ISSA 5000 は、企業が報告目的でサステナビリティ情報をどのように分解又は集約しているか、及び業務実施者が業務の計画と実施のためにサステナビリティ情報をどのようにグルーピングできるかについても取り上げている。

ISSA 5000
A284 項～A287 項

保証の作業を実施するサステナビリティ情報

278. 保証の作業を実施する企業又は事業単位を決定するには、特に所在地(アクセスの容易さを含む。)、それらの企業又は事業単位から生じる情報の想定利用者にとっての重要性、当該情報に関して評価した重要な虚偽表示リスクなどを考慮した上で、職業的専門家としての判断を行使する必要がある。ISSA 5000 では、業務実施者による保証の作業の対象となる情報の決定に影響を与える可能性のある事項について説明している。

ISSA 5000
A288 項

279. 企業の上流又は下流のバリュー・チェーンからのサステナビリティ情報に関して、十分かつ適切な証拠を入手することが困難な場合があることから、業務実施者はまず、報告企業の支配下にある企業又は事業単位から十分かつ適切な証拠を入手できるかどうかを検討することがある。しかし、特定の開示情報の情報源が主にバリュー・チェーン構成単位(報告企業のグループ財務諸表に含まれず、よってグループ構成単位ではないバリュー・チェーン企業)に関連する場合、又はバリュー・チェーン構成単位からのサステナビリティ情報に関連して特定の重要な虚偽表示リスクが識別された場合には、十分かつ適切な証拠を入手できない可能性がある。

ISSA 5000
A17 項



業務実施者はグループ全体でどの程度の範囲をカバーする必要があるのか(カバレッジ)?

280. ISSA 5000 は、グループサステナビリティ保証業務の実施に際して達成すべき具体的なカバレッジの水準は規定していない。計画した保証の作業に含める構成単位とその数、及び特定の開示情報に関連する情報の「カバレッジ」は、以下の要因を勘案して決定される。

- 当該開示情報に関して評価した重要な虚偽表示リスク
- 当該リスクに対応するに当たり、証拠が十分かつ適切であるために業務実施者が必要と考える証拠の内容及び範囲

281. パート B「基本原則と概念」は、証拠の十分性と適切性に関連する指針を示している。



構成単位の拠点への往査は必要か?

282. 拠点往査を実施するかどうかに関連して考慮する事項は、グループサステナビリティ情報に関連して構成単位とみなされる企業又は事業単位を判断する際の考慮事項と類似している。例えば以下のような事項が考慮される。

- 拠点で実施する作業の範囲、及び保証の作業の対象となる情報に関連する重要な虚偽表示リスク(合理的保証の場合は関連するアサーションを含む。)。例えば、特定の拠点の往査を実施しなければ網羅性に関する証拠の入手は難しい場合がある。

**例：サステナビリティ情報の網羅性を検討するための拠点往査**

企業は、内部で生成された情報のみに基づいて安全衛生インシデントを報告している。業務実施者は、情報の適合性と信頼性を評価するには、安全衛生インシデントに関する情報の網羅性を検討することを含め、拠点往査が重要な手続であると判断する場合がある。これは、拠点往査によって、安全衛生に対する当該企業の取組を直接確認でき、報告されている情報と整合しているかどうかの判断材料が得られるためである。

- 当該作業を実施する予定の者は誰か、及び構成単位の業務実施者が関与する場合、当該構成単位の業務実施者の適性及び能力に関する業務実施者の過去の経験（資源に関する指針については以下を参照）。
 - 業務の指揮、監督及び査閲に関する業務実施者の全体的な計画
283. 拠点におけるサステナビリティ情報に関連する重要な虚偽表示リスクが高いほど、又は業務の資源についての指揮及び監督の必要性が高いほど、業務実施者は構成単位の拠点への往査を検討する可能性が高い。

業務の実施に必要な資源

284. パート B「基本原則と概念」では、サステナビリティ保証業務の計画と実施に関与する可能性がある資源について説明している。これには構成単位の業務実施者も含まれる。ISSA 5000 は、グループサステナビリティ保証業務では、特定の国若しくは地域の法令、言語又は文化に関する知識と経験を持つ構成単位の業務実施者を関与させる必要があるかどうかの検討が必要になると説明している。また、グループサステナビリティ保証業務の実施に必要な資源の決定に影響を与える可能性のある他の事項についても説明している。

ISSA 5000
A108 項、A289 項

**例：データプライバシー法によって国境を越えた情報の送信が制限される場合**

企業には、ある EU 加盟国に構成単位があり、当該国の法律では文書や記録を EU 域外に送ることが禁止されている。グループ業務実施者がその EU 加盟国に出向き、域内で保証手続を実施することは可能かもしれないが、現地の構成単位の業務実施者に作業の実施を依頼する方が現実的な場合もある。

業務チーム外の他の業務実施者が実施した業務から証拠を入手するかどうか

285. 本ガイドのパート B で説明しているように、業務実施者は他の事務所によって実施された業務が自身のサステナビリティ保証業務に関連があると判断したものの、その業務に十分かつ適切に関与することができない場合、当該他の事務所は「業務チーム外の他の業務実施者」である。
286. グループサステナビリティ保証業務の基本的な方針及び詳細な計画の決定に際して、業務実施者が保証の作業を実施する必要があるバリュー・チェーン構成単位を特定した場合、そのバリュー・チェーン構成単位では既に他の事務所によって保証の作業が実施されている可能性が高い。このような場合、業務実施者は業務チーム外の他の業務実施者の業務を利用して証拠を入手しようとすることがある。パート D「グループサステナビリティ保証業務、バリュー・チェーン及び他者の作業

の利用」では、ISSA 5000 の要求事項、及びそのような状況に適用される関連する考慮事項について説明している。

重要性

287. 重要性は、企業がサステナビリティ情報を作成し表示する際に企業によって、またサステナビリティ保証業務を計画し実施する際に保証業務実施者によって適用される基本の概念である。重要性に関連する包括的な概念について詳しくはパート B 「基本原則と概念」を参照のこと。



定性的な開示情報と定量的な開示情報で重要性が区別されているのはなぜか？

288. 業務実施者は、定性的な開示情報については重要性を検討し、定量的な開示情報について重要性を決定することが求められる。このような「分岐型」のアプローチが存在するのは、定性的な開示情報の性質上、業務実施者がその重要性を決定することが実務的に難しいからである。また、サステナビリティ情報には多くの異なるトピック及びトピックの側面に関する定性的な開示情報と定量的な開示情報が混在しているため、サステナビリティ情報全体に対して単一の重要性を決定するのは、やはり実務的に困難である。
289. 実際問題として、サステナビリティ保証業務には通常、複数の重要性が関係している。全ての開示情報において重要性に関する考慮事項が同一であるとは限らない。開示情報が異なる場合、想定利用者が同じであっても、その情報ニーズ又は虚偽表示に対する許容度は異なることがある。また、異なる測定単位を使用して開示情報が表示されることがある。

ISSA 5000
第 98 項



例：異なる開示情報に複数の重要性が必要な場合

以下のような場合には、複数の重要性が必要になることがある。

- 想定利用者は、非有害廃棄物の再生利用に関する情報よりも、食品又は医薬品の安全性に関する情報を重視することがある。これは、食品又は医薬品の製造に関する安全基準が不十分な場合、非有害廃棄物の再生利用が行われないことよりも、健康に及ぼす影響がより深刻である可能性が高いからである。そのため、食品又は医薬品に関する情報の虚偽表示に対する想定利用者の許容度は、非有害廃棄物の再生利用に関する情報の虚偽表示に対する許容度よりも低い可能性がある。
- 企業のサステナビリティ報告書に、温室効果ガス排出量、水消費量、有害・非有害廃棄物、従業員の業務上の事故や疾病、コミュニティ投資に関する情報が含まれる場合。これらのサステナビリティ事項は、それぞれ異なる方法、異なる基準値で利用者の意思決定に影響を及ぼす可能性がある。



業務実施者はどのようにして想定利用者とその情報ニーズを特定するのか？

290. 想定利用者が誰なのか、その情報ニーズが何であるかを理解することは、重要性に関する業務実施者の判断に影響を与える。業務実施者は以下の方法で想定利用者を特定することができる。

- 情報の作成者と想定利用者について話し合う。
 - 想定利用者について、類似する保証業務や同じ業界の保証業務から得た過去の知識を考慮する。
 - 適用される規準にサステナビリティ情報の想定利用者に関する情報がある場合、当該情報を考慮する。
291. 業務実施者は、想定利用者を特定したら、その想定利用者の情報ニーズ、どのような意思決定を行う可能性が高いかを理解できる。詳しくはパート B「基本原則と概念」（第 121 項～第 125 項）及びパート F「リスクの識別と評価」を参照のこと。

重要性の「検討」と「決定」の違い

292. 開示情報の性質上、重要性に関しては異なるアプローチが求められる。以下のいずれかである。
- **定性的な開示情報については重要性を検討**—この場合、業務実施者は重要な虚偽表示につながる可能性のある要因を積極的に考慮する。下記第297項も参照。
 - **定量的な開示情報については重要性を決定**—開示情報に関連する虚偽表示がある場合、虚偽表示の影響の度合いに応じた以下の定量的な基準値で示される。
 - 数値、関連する測定単位での量、又はパーセンテージで表示される。
 - その他、数値に関連するもの（例えば、内部統制が有効であるという記載がサステナビリティ情報である場合、観察された内部統制からの逸脱件数は、関連性のある定量的な要因になることがある）。

重要性を検討又は決定するための開示情報のグルーピング

293. 業務実施者は、業務を計画し実施する上で、経営者がサステナビリティ情報を表示した方法に従ってサステナビリティ情報をグルーピングすると決定する場合、又はサステナビリティ情報をグルーピングする他の論理的な方法があると決定する場合がある。開示情報をどのようにグルーピングするかは、業務実施者が重要性を検討又は決定し、リスク評価手続を立案し実施するレベルに影響する。
294. 共通の属性を有する開示情報は、業務を計画し実施する目的でグルーピングすることができる。これには、重要性を検討若しくは決定する、又は手続実施上の重要性を設定する基礎としてグルーピングする場合が含まれる。企業の開示情報の表示方法（企業が表示の目的でサステナビリティ情報をどのように集約又は分解するか）は、規準によって決まる。業務実施者が、業務を計画し実施する目的で開示情報を更にグルーピングするか、また、どのようにグルーピングするかは、職業的専門家としての判断に係る事項である。
295. サステナビリティ情報は多様であるため、トピックやトピックの側面によってグルーピングしやすい情報とそうではない情報がある。加えて、重要な虚偽表示リスクが識別され、適切に対応できるように、開示情報のグルーピングには注意が必要である。
296. ISSA 5000 では、業務実施者が開示情報をグルーピングする方法を例示している。

ISSA 5000
A287 項



例：業務を計画及び実施する目的での開示情報のグルーピング

経営者が企業のサステナビリティ報告書に含めたトピックとトピックの側面は以下のように要約される。

図表 1 - サステナビリティ報告のための経営者による開示情報のグルーピング

	生物多様性への影響	生態系サービス	生息地の保護・復元
ガバナンス	グループ A		
リスクと機会の評価	グループ B	グループ C	グループ D
多様なパフォーマンス指標	グループ E	グループ F	グループ G

- 生物多様性への影響—組織が所有又は管理する土地における生物多様性への影響
- 生態系サービス—ミツバチによる作物の受粉など識別された生態系サービスに組織のビジネスモデルがどのように依存しているか
- 生息地の保護・復元—生態学的に重要と特定されたコミュニティの土地における生物多様性を保護するため、組織が幅広い利害関係者と協力していること

業務実施者による開示情報の当初グルーピング

- 業務実施者は、経営者がサステナビリティ情報をどのように集約又は分解したのか、及びその理由を考慮する。経営者は、複数の要因に基づいてサステナビリティ情報を集約又は分解している。例えば、経営者は、適用されるサステナビリティ報告基準の要求事項、情報が組織内でどのように伝達されているか、想定利用者の情報ニーズなどを考慮する。業務実施者は、図表 1 に示されている、経営者がトピックやトピックの側面をグルーピングした方法は保証業務を進めていく上で良い基礎になると結論付けたが、業務を計画し実施する際にグルーピングに若干の修正が必要になる可能性があることを認識した。

生物多様性への影響に係るグルーピング—グループ B とグループ E

- リスクと機会の評価及びパフォーマンス指標の報告については同じ経営チームが担当していることから、業務実施者は、生物多様性への影響に関連するリスクと機会は、関連するパフォーマンス指標と併せて検討できると判断した。業務実施者は、手続を集約ベースで実施する方が効果的であると結論付けた。

- したがって業務実施者は、下記の図表 2 で示すとおりグループ B とグループ E を一つのグループ (BB) にまとめた。

生態系サービスに係るグルーピング - グループ C

- 経営者は生態系サービスに関するリスクと機会を一つのグループ (C) にまとめていたが、業務実施者は、リスクと機会に対する手続は別々に行う方が効果的であると結論付けた。
- したがって、下記の図表 2 に示すとおり業務実施者は新たなグループ (C-リスク、CC-機会) を作成した。

パフォーマンス指標に係るグルーピング - グループ F とグループ G

- 経営者は、各トピックのパフォーマンス指標を扱う三つの開示情報のグルーピング (図表 1 のグループ E、グループ F、グループ G) を識別している。業務実施者は、生態系サービスと保護生息地に関しては、データの性質上、経営者が開示情報をグルーピングした方法に合わせ、各トピックの指標について個別に保証の作業を行う必要がある。
 - これらのグループには定性的な開示情報と定量的な開示情報が混在している。
 - 業務実施者は、予測可能な関係をモデル化し、許容可能な基準値を超える差異をテストすることで、定量化された指標をテストする具体的な手法を開発した。
 - 定性的な情報は、類似性、一貫性、語調、感情などの属性を検出する自然言語処理アルゴリズムを使用してテストする場合がある。これらのテキスト関連の属性は、定量的な指標のテストに使用される数学的モデルとは関係ない。
 - その結果、業務実施者は定性的指標と定量的指標に別々に対処する (図表 2 参照)。

ガバナンスに係るグルーピング、及び生息地の保護・復元のパフォーマンス指標に係るグルーピング - グループ A とグループ D

- 業務実施者は、手続を計画し実施する目的で、経営者と同じ方法で情報をグルーピングすると結論付けた。

図表 2 - 業務を計画し実施する目的での業務実施者による開示情報のグルーピング

	生物多様性への影響	生態系サービス		保護生息地	
ガバナンス	グループ A				
リスクと機会の評価	グループ BB (企業のグループ B とグループ E を含む)	グループ C - リスク	グループ CC - 機会	グループ D	
多様なパフォーマンス指標		グループ F - 定量的	グループ F - 定性的	グループ G - 定量的	グループ G - 定性的

業務実施者による開示情報のグルーピングに基づき、業務実施者は定性的な開示情報については重要性を検討し、定量的な開示情報については重要性を決定する（詳しくは本パートを参照）。次にリスク評価手続を立案し実施する（パート F「リスクの識別と評価」を参照）。業務実施者は、開示情報レベルの重要な虚偽表示リスク（限定的保証業務の場合）、又は開示情報におけるアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスク（合理的保証業務の場合）に対するリスク対応手続を立案し実施する（パート G「重要な虚偽表示リスクへの対応」を参照）。



注：この例はグループサステナビリティ保証業務にも適用を広げることができる。業務実施者は、業務を計画し実施する際、経営者が情報を集約する方法と同様に、全てのトピックにまたがるガバナンスに関する開示情報を一つのグループにまとめることにした。これは、ガバナンスのプロセスと内部統制は全てグループ・レベルで設定、実施されているためである。

業務実施者は、生物多様性への影響、生態系サービス、及び保護生息地に関連するリスクと機会が、この企業のビジネスモデルの中核をなす二つの部分に関係しており、適用されるプロセスと内部統制が二つの地理的地域で実施されていると判断する。このケースでは、業務実施者は各拠点で手続を実施する方が効果的であると結論付ける可能性があり、したがってグループ B、C、D に対する手続は、拠点 1 と拠点 2 に分けて実施されることになる。

上記「基本的な方針及び詳細な計画－グループ業務」も参照のこと。

定性的な開示情報の重要性の検討

297. ISSA 5000 は、業務実施者による定性的な開示情報の重要性の検討に関連する要因を例示している。

ISSA 5000
A300 項



例：定性的指標の重要性の検討

業務実施者は、想定利用者が最も重視するのは、表明した目標に対する企業の進捗であると判断した。KPI（主要パフォーマンス評価指標）が目標の達成に基づいている場合、重要性は、識別された目標の達成状況の観点から検討することに加え、想定利用者の意思決定に影響する可能性のあるものとして、目標達成に向けた進捗の傾向に対する影響を判断する。業務実施者は、職業的専門家としての判断を行使し、利害関係者が進捗をどうみるか、虚偽表示の影響の度合いに応じて利害関係者の意思決定が変わる可能性があるかを検討する。これは、目標達成への進捗の有無が、企業の目標達成能力に影響を与える場合があるからである。

例えば企業の目標が「リサイクル材料 50%以上の包装材の使用」であり、目標を達成したとしている数値が 51%だった場合、わずか 1%強の変動でも利用者にとっては意味のあるものとなる。この場合、重要性は定量的ではなく定性的（すなわち「達成したかどうか」）と考えられる。しかし業務実施者は、この指標が 1%を超えて低下することにつながる分子又は分母の値に基づいて手続を実施する場合もある。



例：鉱山死亡事故に関連する指標の重要性

鉱山の安全衛生に関する主要な指標が年間の死亡者数である場合、開示された数値に対してパーセンテージの重要性基準を適用するのは適切ではない場合がある。年間の死亡事故がわずか1件であっても、利用者は重要とみなす可能性が高い。

定量的な開示情報の重要性の決定

298. ISSA 5000 には、定量的な開示情報の適切なベンチマークやパーセンテージの識別に影響を与える可能性のある要因が含まれている（すなわち、報告された指標、又は開示情報に関連して選定されたベンチマークに対して、業務実施者が一定のパーセンテージを適用して重要性を決定することを決定した場合）。定量的な開示情報の重要性を決定する際に考慮するその他の事項（重要な虚偽表示とみなされることにつながる、虚偽表示の影響の度合いに関する定量化可能な基準値に到達する要因）には、以下のようなものがある。

ISSA 5000
A304 項

- 利害関係者にとっての情報の感応度（利害関係者の数を含む）
- 企業が属する業界における開示情報の相対的な重要性
- 実績値と事前に設定された目標の差異
- ライセンスや規制水準との乖離（水使用ライセンス内での水消費量、一定の水準を下回る粉塵排出量、一定の水準を下回る汚染など）
- 法令の遵守との差異
- 報告において指標にどのような重点が置かれているか（例えば、CEO の序文や主要な結果に含まれる）
- 前報告期間からの変動（大幅な変化や傾向の変化）
- その指標が企業のサステナビリティ戦略の一部になっているかどうか
- 指標が組織の評判に与える影響（同業他社と比較した場合のパフォーマンスを含む）
- 指標が X 変化した場合の財務的影響

299. 定量的な開示情報の重要性の決定には、定性的要因も関係する場合がある。



ISSA 5000 の第 98 項 (b) の要求事項は、業務実施者が定量的な開示情報ごとに重要性を決定しなければならないという意味か？

300. いいえ。ISSA 5000 で説明しているように、業務実施者は、業務を計画し実施する目的で、経営者がサステナビリティ情報を集約又は分解した方法とは異なる方法で企業の開示情報をグルーピングすることを決める場合がある。この点については、上記の例「業務を計画及び実施する目的での開示情報のグルーピング」で説明している。

ISSA 5000
A285 項～A287 項

301. 個別の開示情報を多数要求する報告規準もある。業務実施者は、企業や業界に関する知識、及び職業的専門家としての判断を用いて、どのトピック及び開示情報が想定利用者の情報ニーズにとって重要かを検討し、業務を計画し実施する目的で情報をどのようにグルーピングするかを決定する。例えば、最初に「炭素」、「安全衛生」、「人的資源」などの事項に情報をグルーピングし、次にそれぞれのトピック内で属性や測定基準が類似するデータポイントを個別の開示情報としてまとめ、それらの開示情報ごとに重要性を検討又は決定することができる。

302. リスク評価手続の実施後、業務実施者は、人的資源に関連する重要な虚偽表示リスクが、合理的保証の場合には許容可能な低い水準にある、又は限定的保証の場合には許容可能な水準にあると判断し、この開示情報のグルーピングについてはリスク対応手続が不要であると結論付ける場合がある。しかし合理的保証業務の場合、ISSA 5000 は業務実施者に対し、重要性がある（すなわち想定利用者にとって特に重要である可能性が高い）と判断した開示情報について実証手続を立案し実施する必要性を検討することを求めている。実証手続を実施する必要性やその範囲は、その状況における職業的専門家としての判断に係る事項である。さらに業務実施者は、全ての開示情報について実証手続を立案し実施することが求められているわけではなく、想定利用者にとって特に重要であると予想される開示情報や開示情報内の情報に焦点を絞ることができる。パート G 「重要な虚偽表示リスクへの対応」（第 460 項～第 461 項）も参照。

ISSA 5000
第 140R 項



業務実施者は、重要性を検討又は決定する際、比率をどのように扱うのか？

303. 企業が比率についてのアプローチを説明していても、その結果を定量化して開示していない場合、業務実施者はこれを定性的情報として扱い、説明されたアプローチについて重要性を検討することができる。一方で、企業が比率の結果（すなわち指標）を開示している場合、業務実施者はこれを定量的情報として扱い、比率へのインプットと、そのインプットの何%の変動が想定利用者の意思決定に影響を与える可能性のあるかを検討する。

304. 一部の比率は分母を「固定」して計算する場合がある（例えば、システムのダウンタイム比率は年間のダウンタイム合計時間を年間の総時間で除して算出される）。このような場合、業務実施者は分母の重要性を決定する必要はなく、分子の重要性の基準値を決定し、報告年度の合計時間を再計算する。

**例：男女別新入社員比率に係る重要性の決定**

企業は伝統的に男性が多数を占める業界に属していることから、企業の戦略は女性従業員の数を増やすことである。

- 業務実施者はまず、企業の関連する開示方針を含め、計算の基礎となる詳細な情報を理解する必要がある（企業の開示方針を理解するためのリスク評価手続に関する説明についてはパートF「リスクの識別と評価」を参照）。
 - 例えば、対象はフルタイム相当の従業員だけか？総社員数は？請負業者は含まれるのか？
- 高い割合の従業員がフレックス制やパートタイムで勤務している場合、業務実施者は総社員数を使用することが適切かどうかを検討する場合がある。

企業は、年末時点での男女別新入社員の割合を以下のように開示している。

- 分子（男女別の新入社員数）
- 分母（新入社員の総数）
- 結果（男性又は女性の新入社員の割合）

業務実施者は、職業的専門家としての判断に基づき、想定利用者の意思決定に影響するのは新入社員のうち女性の割合の変動率が±3%、男性の割合の変動率が±6%となる場合であると決定した。業務実施者は、想定利用者及び想定利用者にとって特に重要である可能性がある情報についての理解に基づき、想定利用者が女性従業員数の変動に敏感であることから、女性新入社員数の変動率を小さく設定した。



定量的な開示情報の値が非常に小さいかほぼゼロの場合、業務実施者は重要性をどのように決定するのか？

305. 定量的な開示情報の値が非常に小さいかほぼゼロの場合、開示情報の過少表示が重要となる可能性があるため、何が重要とみなされるかについて、業務実施者は職業的専門家としての判断を適用する必要がある。

**例：重要性を決定する必要のある開示情報が非常に少ないかほぼゼロの場合**

- **廃棄物発生量**：企業から出る廃棄物の総量。例えば、企業がリサイクルプログラムや廃棄物発電の取組など効果的な廃棄物削減戦略を実行している場合、廃棄物発生量の値は非常に小さいか、ほぼゼロの可能性はある。
- **排水量**：企業が事業活動で使用した後に排出される水の総量。効果的な水のリサイクルや水処理プロセスを実施している企業では、排水量の値が非常に小さいか、ほぼゼロの可能性はある。
- **有害物質の使用量**：企業が事業活動で使用する有害物質の総量。より安全な代替品に移行したり、有害物質の使用を最小限に抑えている企業の場合、使用量がほぼゼロと報告される可能性がある。

- **生物多様性への影響**：企業の事業活動が地域の生物多様性に及ぼす影響。強力な保全活動や生息地復元プロジェクトを実行している企業の場合、生物多様性への影響がほぼゼロと報告される可能性がある。
- **差別事案**：雇用方針や雇用慣行で不当な差別をなくすなど、職場における機会均等を促進する取組で成果をあげている企業の場合、差別事案がほぼゼロと報告される可能性がある。

306. これらの事例のいずれにおいても、業務実施者は開示情報が重要な虚偽表示となる要因を考慮する。業務実施者は、定量的な重要性を決定する際に、開示情報に関連する定性的な要因を考慮することがある。例えば排水量について識別された虚偽表示が高い割合であっても、その開示情報の数値が非常に小さければ、虚偽表示の割合が高くとも利用者の意思決定に影響を与えないため、重要な虚偽表示には当たらないと結論付けることもあり得る。



グループ業務における重要性



グループ業務の場合、業務実施者は重要性に対してどのようなアプローチをとるのか？

307. ISSA 5000 は業務実施者に対し、定量的な開示情報の手続実施上の重要性を決定することを求めている（下記第 318 項を参照）。定量的な開示情報が構成単位ごとに分解されており、業務実施者が、分解された定量的情報に対し、構成単位のレベルで個別に保証手続を立案し実施する場合、業務実施者は構成単位の手続実施上の重要性を決定する。
308. 手続実施上の重要性は、単純で機械的な計算により決定されるものではなく、その決定には職業的専門家としての判断を伴う。手続実施上の重要性の決定は、リスク評価手続の実施過程で更新された業務実施者の企業に対する理解の影響を受ける。
309. 業務実施者が手続実施上の重要性を設定するに当たって考慮する要因には、以下のようなものがある。
- 開示情報の分解の程度。例えば、グループ業務では、構成単位全体で分解の程度が高くなる場合、合算リスクに対応するためには、通常、手続実施上の重要性を低くすることが適切である（下記第 315 項～第 317 項を参照）。報告企業に対する構成単位の相対的な重要性は、分解の程度に影響することがある（例えば、単一の構成単位が報告企業の大部分を占めている場合、全ての構成単位における分解は減少する可能性が高い）。
 - 過去の保証業務で識別されたものを含め、分解された開示情報における虚偽表示の内容、頻度及び影響の度合いに関する想定。

ISSA 5000
A309 項

ダブル・マテリアリティ

310. 報告の枠組みは企業に対し、「ダブル・マテリアリティ」の概念を適用することを求める場合がある。ダブル・マテリアリティの概念は、利害関係者が財務マテリアリティとインパクト・マテリアリティの両方に注目する場合があるとの考えに基づくものである。財務マテリアリティは、サステナビリティ事項が企業に与える財務的影響に関係しており、インパクト・マテリアリティは、企業が環境、社会又は経済に与えるプラス又はマイナスの影響に関係している。ダブル・マテリアリティを適用するという事は、報告対象となるサステナビリティ情報を識別するための企業のプロセス（報告の枠組みによっては「マテリアリティ・プロセス」と呼ばれる）において、開示すべきサステナビリティ事項を特定するに当たり、財務マテリアリティとインパクト・マテリアリティの両方を検討する必要があること、よって利害関係者との対話が必要になる場合があることを意味する。

ISSA 5000
A337 項

311. 報告の枠組み又は企業が独自に開発した規準がダブル・マテリアリティの適用を企業に求める場合、業務実施者は、手続を計画し実施する目的で重要性を検討又は決定する際、また識別された虚偽表示が重要かどうかを判断する際に、財務マテリアリティとインパクト・マテリアリティの両方の観点を検討する必要がある。

ISSA 5000
第 99 項

重要性を検討又は決定する際、ダブル・マテリアリティの「両方の観点を考慮する」とはどのような意味か？

312. 業務実施者はダブル・マテリアリティの「レンズ」を通して見る（すなわち、財務マテリアリティとインパクト・マテリアリティの「両方を見る」）。ただし両方の観点を考慮する際には、保証手続を計画、実施し、識別された虚偽表示が重要であるかどうかを評価する目的で、重要性をより保守的に検討又は決定する。

313. 財務マテリアリティとインパクト・マテリアリティの両方が適用される場合に関し、ISSA 5000 は次のように説明している。

- 定量的な開示情報の場合、通常は、財務マテリアリティ又はインパクト・マテリアリティのうち重要性のレベルが低い方が使用される。重要性が低いレベルであれば、業務実施者は適切な手続を立案、実施し、重要な虚偽表示を発見することができる。より高いレベルが使用されると、想定利用者がそれより低い値に基づいて判断を変える場合に、手続によって想定利用者にとって重要な虚偽表示を発見できないことがある。

ISSA 5000
A306 項

- 定性的な開示情報の場合、ISSA 5000 の A300 項の要因及び A491 項～A493 項に含まれるその他の虚偽表示に関する考慮事項を適用する際、通常は、財務マテリアリティ又はインパクト・マテリアリティのうち必要とされる詳細度が高い方が使用される。主な考慮事項は、開示情報が正確で網羅されているかどうか（すなわち利用者の意思決定に影響する情報が省略されていないか）、開示情報の表示を曖昧にする情報が含まれていないかどうかである。

ISSA 5000
A300 項、A491 項
～A493 項

314. 両方の側面を考慮することには、以下のような点について、インパクト・マテリアリティと財務マテリアリティの両方に関して計画段階で業務チームと討議することが含まれる場合がある。

- サステナビリティ情報の利用者は誰か、利用者の主な関心事は何か。

- ダブル・マテリアリティのプロセスの一環として、利害関係者はどのように選ばれているか。企業は、企業が環境、社会又は経済にプラスの影響を与えていることを示す指標に関心のある利害関係者だけを選んでいるのか。それとも環境、社会又は経済へのプラスとマイナスの両方の影響がバランスよく考慮されているか。企業は、戦略、ビジネスモデル、パフォーマンスに重要な影響を与える指標（すなわち財務マテリアリティ）に関心のある利害関係者だけを選んでいるのか。それとも企業の活動、製品、サービスが環境、社会又は経済に与える重要な影響（すなわちインパクト・マテリアリティ）に関心のある利害関係者も含め、利害関係者のバランスをとっているか。
- 企業のダブル・マテリアリティ評価は網羅的か。例えば、企業が報告書で開示すべき五つの重要なサステナビリティ事項を特定したとして、検討したが開示しないことを決定したトピック、また、それらを報告書から除外するために使用した根拠と重要性の基準値について検討する。



例：業務実施者はダブル・マテリアリティをどのように考慮するか

ある企業のサステナビリティ情報の想定利用者は、投資家、資金の貸手、及び事業／施設周辺のコミュニティという三つのグループである。このコミュニティは、事業／施設の労働力の主要な供給源であり、安全衛生に最も関心を持っている。

安全衛生インシデントの開示情報に関し、投資家、資金の貸手、コミュニティの3グループとも、個々の労働者の安全衛生に関心を持っている。しかし投資家と資金の貸手は、安全衛生インシデントによる操業停止など、企業への財務的影響にも関心がある。一方でコミュニティは、操業停止でコミュニティに失業という影響が出るだけでなく、コミュニティの労働者の安全衛生にも懸念を抱いている。地元の規制によれば、安全衛生インシデントの報告が10件を超えた場合のみ調査が行われるか操業停止となる。しかしコミュニティの利用者は、安全衛生インシデントの報告が2件しかなくとも、その企業に就職するか、その企業で仕事を続けるか、労働争議を起こすかなど、意思決定に影響すると述べている。

したがって、ISA 5000 の A306 項の指針に従い、業務実施者は財務的視点と影響の視点の両方を考慮し、安全衛生インシデントに係る重要性をコミュニティの利用者の意思決定に影響する2件（より低いレベル）に決定する。

合算リスク

315. 合算リスクは、定量的な開示情報に関連する考慮事項となる場合がある。合算リスクとは、未修正の虚偽表示及び未発見の虚偽表示の合計が、重要性の基準値を上回る可能性をいう。ISSA 5000 で説明しているように、定量的な開示情報の場合、個別に重要な虚偽表示を発見することだけを目的とした手続を計画し実施すると、合算リスクを見落とすことになる。
316. 規準を適用する目的で作成者がサステナビリティ情報を分解しているか、又は保証手続を立案し実施する目的で業務実施者が分解しているために、業務実施者が分解された情報に対して個別に保証手続を立案し実施する場合、合算リスクが生じる。

ISSA 5000
A308 項

❓ **どのような状況であれば合算リスクは生じないか？**

317. 業務実施者が母集団全体に対して保証手続を実施している場合は、合算リスクは生じない可能性がある。以下の場合に該当する。
- 母集団内の全ての項目をテストする場合
 - 開示情報全体に対して分析的手続を実施する場合
 - サンプルングを実施する際、テスト対象の母集団が開示情報に関連する母集団全体である場合

手続実施上の重要性

318. ISSA 5000 は業務実施者に対し、合算リスクを適切な低い水準に抑えるために、定量的な開示情報に関する手続実施上の重要性を決定することを求めている。手続実施上の重要性は、単純で機械的な計算により決定されるものではなく、その決定には職業的専門家としての判断を伴う。手続実施上の重要性の決定は、リスク評価手続の実施過程で更新された業務実施者の企業に対する理解の影響を受ける。業務実施者が手続実施上の重要性を設定するに当たって考慮する要因には、以下のようなものがある。
- 開示情報の分解の程度。
 - 過去の保証業務で識別されたものを含め、分解された開示情報の虚偽表示の内容、頻度及び影響の度合いに関する想定。

ISSA 5000
第 100 項



例：手続実施上の重要性の決定

合算リスクがない場合

- 業務実施者はスコープ 2 の温室効果ガス排出量について個別に重要性を決定しており、スコープ 2 の温室効果ガス排出量に対してサンプルングを行う予定である。
- テスト対象の母集団は、企業がスコープ 2 排出量報告の基礎として使用した請求書の母集団全体である。
- 業務実施者は、合算リスクはないため、手続実施上の重要性は、重要性と同じであると判断した。

合算リスクがある場合

- スコープ 2 の温室効果ガス排出量は拠点ごとにしかテストできず、拠点が複数あり、過去に虚偽表示があった場合
- このような状況では、業務実施者は、例えば合算リスクを適切な低い水準に抑えるため、重要性の 65%を手続実施上の重要性に設定することが考えられる。
- 類似の企業の拠点が少数で、過去に虚偽表示がなかった場合、業務実施者は、例えば重要性の 85%を手続実施上の重要性に設定することが考えられる。



グループ・レベルの手続実施上の重要性は構成単位のレベルで設定する場合がある。

- ある企業は4箇所の生産拠点における廃棄物管理を報告している。サステナビリティ事項、及び廃棄物管理情報の報告プロセスの管理は、各拠点の生産管理者に任されており、生産管理者はグループの報告マニュアルを規準にして報告している。企業のグループ情報の重要性は5,000単位に設定されている。
- 拠点Aと拠点Dの情報は、虚偽表示リスクがより高いと想定されるため、構成単位／拠点レベルでの手続実施上の重要性は、重要性の60%（それぞれ3,000単位）と設定される。
- 拠点Bと拠点Cの情報は、虚偽表示リスクがより低いと想定されるため、構成単位／拠点レベルでの手続実施上の重要性は、重要性の80%（それぞれ4,000単位）と設定される。

319. 場合によって、分解されていない単一の母集団としての定量的な開示情報に対して、業務実施者がリスク評価手続又はリスク対応手続を実施することがある。このような場合、これらの手続を実施する目的で使用される手続実施上の重要性は、重要性と同じである。
320. 手続の立案と実施に手続実施上の重要性を用いることで、定量的な観点からは個別には重要ではない虚偽表示を識別できる可能性が高くなる。しかし業務実施者は、それらの虚偽表示を他の虚偽表示と合わせて評価し、サステナビリティ情報に重要な虚偽表示があるかどうかを判断する。パートH「結論の形成と報告」を参照。



例：虚偽表示の合算

注：この例は、上記第318項の「手続実施上の重要性の決定」に関する例の続きである。

廃棄物管理情報について拠点Aから拠点Dで実施されたさらなる手続に基づき、以下の虚偽表示が識別された。

- 拠点A - 2,550単位
- 拠点B - 虚偽表示なし
- 拠点C - 1,977単位
- 拠点D - 1,052単位

業務実施者は、虚偽表示の合計が5,579単位で、グループ情報の重要性の基準値である5,000単位を超えているため、廃棄物管理情報には重要な虚偽表示があると結論付けた。

F. リスクの識別と評価

このパートで取り上げる事項

- リスク評価手続の目的
- サステナビリティ事項及びサステナビリティ情報の理解
- 適用される規準の適合性の判断
- 企業の開示方針の理解
- 企業及び企業環境、並びに法令の理解
- 企業の内部統制システムの構成要素の理解
- 重要な虚偽表示リスクの識別と評価

リスク評価手続の目的

321. リスク評価手続は、業務実施者が特定の懸念領域に対処するためのリスク対応手続を立案する基礎として、サステナビリティ情報における潜在的な重要な虚偽表示リスクを識別し評価するのに役立つ。リスクの識別と評価を適切に実施することで、業務実施者は時間及び資源をより効果的に配分し、保証業務においてどこに重点を置くべきかを判断し、保証プロセスをより効率的かつ効果的なものにすることができる。
322. 業務実施者は、以下により得た情報に基づいてサステナビリティ情報の重要な虚偽表示リスクの識別と評価を行う。
- 以下を理解する。
 - サステナビリティ事項及びサステナビリティ情報
 - 企業の開示方針
 - 企業及び企業環境
 - 法令
 - 企業の内部統制システムの構成要素
 - 適用される規準の適合性を判断する。
 - 不正若しくはその疑い、又は違法行為若しくはその疑いについて、適切な当事者（例えば、経営者やガバナンスに責任を有する者）及び適宜企業内の他の者に質問し、協議する。また、内部監査機能（ある場合）に質問し、協議する。



限定的保証業務と合理的保証業務でリスクの識別と評価はどう異なるのか？

323. 限定的保証業務と合理的保証業務におけるリスクの識別と評価の主な違いは以下のとおりである。
- 内部統制の構成要素に関する理解の程度—合理的保証業務では、企業及び企業環境について、また、特にサステナビリティ事項及びサステナビリティ情報の作成に関連する企業の内部統制システムの構成要素について、より広範で深い理解が求められる。例えば限定的保証業務の場合、業務実施者は、サステナビリティ事項及びサステナビリティ情報の作成に関連する企業のリスク評価プロセスの結果について理解することを求められるが、合理的保証業務で

は、結果についての理解に加え、企業のリスク評価プロセスについて理解し、プロセスが企業の状況に対して適切かどうかを評価することも求められる。

- 理解するための手続の種類及び範囲—限定的保証業務の場合、理解するために業務実施者が実施する手続は合理的保証業務の場合に実施する手続と比べて種類が異なり、範囲も狭い。例えば、限定的保証業務では業務実施者は企業及び企業環境、並びに内部統制システムを理解するために質問することが求められるが、合理的保証業務では、質問に加え、観察や閲覧など、他のリスク評価手続も実施することを求められる。ただし、限定的保証業務の場合でも、企業及び企業環境、並びに内部統制システムを理解するために実施する手続において、質問への回答を受けてさらに情報が必要と思われる場合など、業務実施者が必要とみなすその他のリスク手続が含まれることがある。



業務実施者は、重要な虚偽表示リスクの識別と評価に必要な理解をどのように得るのか？

324. 以下のことから理解できる場合がある。

- 過去の業務での理解：過去の保証業務で得た知識から、必要な理解を得られる場合がある。例えば、業務実施者が同様の国若しくは地域、又は同様の業界で保証業務を行った経験がある場合、企業環境、関連する規準、及びサステナビリティ事項の一部の側面について理解している可能性がある。また、同じ企業の他の保証業務を実施したことがある場合、内部統制システムを含め、その企業と企業環境についても部分的に理解している可能性がある。
- 保証業務契約の新規の締結及び更新の手続：この手続の過程で、サステナビリティ情報に含まれるサステナビリティ事項、関連するサステナビリティ報告の枠組み又はその他適用される規準、企業及び企業環境について、業務実施者はより詳しく把握することができる。例えば複数の拠点で事業を展開しているかなど、当該企業の事業内容や組織構造について理解できる。業務実施者は、保証業務の前提条件が満たされているかどうかを判断するに当たり、基礎となるサステナビリティ事項や規準について予備知識を得ているはずである。業務契約の締結前に得た理解は、それだけで業務実施者のリスク評価のための十分な情報になることは期待できないが、リスク評価を支える理解を築く基礎になる。
- 業務チーム内の討議：業務実施者が業務チームの主要メンバーと討議（「チームのブレインストーミング・セッション」）することで、メンバーそれぞれが持つ異なる知識や経験を活かせる。これによって、サステナビリティ事項、想定利用者にとって重要であろう事項、どのようにこれらの事項において重要な虚偽表示が行われる可能性があるか、適用される規準、企業及び企業が事業を行う環境についてさらに理解を深めることができる。

- リスク評価手続：業務実施者は、サステナビリティ事項、適用される規準、企業と企業環境、内部統制システムについて、上記手続からある程度理解している可能性はあるが、必要な理解の大部分はリスク評価手続を実施することで得ることになる。全ての業務において、業務実施者はリスク評価手続の一環として質問することが求められる。業務実施者は、質問以外の手続を実施する場合もある。例えば、開示情報レベルで重要な虚偽表示リスクを識別し評価するのに役立つと考える場合には、観察や閲覧を行うことがある。合理的保証業務では、業務実施者は、質問に加えてアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクの識別と評価に役立つ手続を実施することが求められる。



業務実施者はどのようなリスク評価手続を実施するのか？

325. 業務実施者が実施するリスク評価手続の種類には以下のようなものが含まれる。

- 質問：経営者、サステナビリティ報告プロセスの監督に責任を負う者、及び異なる職位のその他の適切な企業構成員に対する質問を通じて、業務実施者は重要な虚偽表示リスクの識別及び評価に関する異なる見方を入手することがある。



例：経営者等への質問

- サステナビリティ情報の作成に使用したプロセスについて経営者に質問することは、情報がどのように収集、処理、報告されているかを業務実施者が理解するのに役立ち、よって虚偽表示が発生する可能性のある領域の識別に役立つ場合がある。さらに、プロセスの中で虚偽表示を防止又は発見し是正することが期待されるポイントで、内部統制が整備されているかどうかを業務実施者が識別するのに役立つ場合もある。
- ステークホルダー・エンゲージメントについて経営者に質問することは、経営者がサステナビリティ情報の想定利用者と、それらの利用者の情報ニーズをどのように特定しているかを業務実施者が理解するのに役立つ場合がある。これは、報告対象となるサステナビリティ情報を識別するための企業のプロセスが適切かどうか、また業務に合理的な目的があるかどうかを業務実施者が理解するのに役立つ場合がある。
- 複雑なデータ（排出量データなど）の開始、処理又は記録に責任を有する個人への質問は、業務実施者が適用される規準及び企業の開示方針の適用が適切であるかどうかを評価する上で役立つ場合がある。
- ガバナンスに責任を有する者への質問は、サステナビリティ情報の作成に対するガバナンスに責任を有する者による監督の程度を業務実施者が理解するのに役立つ場合がある。
- 社内法律顧問への質問は、訴訟、法令の遵守、企業に影響を及ぼす不正又は不正の疑いに関する認識、及び契約条項等の情報を提供する場合がある。

- マーケティング又は営業担当者への質問は、サステナビリティ目標に関連した企業の戦略の変更に関する情報を提供する場合がある。

- 分析的手続：リスク評価手続として実施する分析的手続は、業務に関係する可能性のある潜在的な虚偽表示リスクを示唆する、整合性のない、通例でない又は予期せぬ関係、比率及び傾向を識別するのに役立つ。これらの識別された関係は、業務実施者が、不正による重要な虚偽表示リスクを含む重要な虚偽表示リスクを識別するのに役立つ場合がある。



例：分析的手続

- トレンド分析：当年度のデータを過去のデータと比較することで、排出量や廃棄物管理指標の著しい変化を識別する。
- 比率分析：廃棄物の再利用量と発生量の比率などを評価し、効率性の傾向を理解する。
- ベンチマーキング：企業の多様性・公平性・包摂性（DEI）のパフォーマンス統計を業界標準や競合他社と比較する。

- 観察及び閲覧

サステナビリティ事項及びサステナビリティ情報の理解

326. 報告されるサステナビリティ情報は、企業がサステナビリティ事項を適用される規準に照らして測定又は評価した結果である。サステナビリティ事項の例としては、企業の温室効果ガス（GHG）排出量が挙げられる。企業はGHG排出量をGHGプロトコルに従って測定し、その結果としてスコープ1、2、3のGHG排出量が定量化され、企業の報告するサステナビリティ情報の一部又は全体として開示される（すなわち定量化された排出量データ）。パートB「基本原則と概念」及びISSA 5000の付録1では、サステナビリティ事項、規準、サステナビリティ情報の関係についてさらに詳しく説明している。

GHG 排出量の報告におけるサステナビリティ事項とサステナビリティ情報の例



327. 開示情報に重要な虚偽表示を生じさせる可能性のある事象又は状況の特徴には、複雑性、判断、変化、不確実性、又は経営者の偏向若しくは不正による虚偽表示の生じやすさが含まれ、結果として不正又は誤謬による開示情報の虚偽表示の生じやすさにつながる。これらの特徴は、企業又は企業が属する業界

ISSA 5000
A322 項

又は企業環境に関係している場合がある。これらはしばしばサステナビリティ事項や規準に関係しているほか、サステナビリティ情報の作成に向けてサステナビリティ事項を測定又は評価する際、規準をどのように適用するかに関係している。



例：複雑性、主観性、変化の影響

ある多国籍企業が、年次サステナビリティ報告書の作成を進めている。当該企業は、製造業、エネルギー業、小売業など様々な業界で事業を展開しており、規制環境や文化的背景が異なる複数の国に進出している。また企業には、利害が対立する多様な利害関係者のグループが存在する。企業が、規準により要求されるように、事業及び利害関係者にとってどのサステナビリティ課題が重要かを判断するには、綿密で、しばしば主観的な評価プロセスが必要になる。さらに様々な地域や事業部門から正確で包括的なデータを収集し、様々なサステナビリティ指標にわたって一貫性のあるデータ報告を行うのは複雑であり、見積りの不確実性を伴う可能性がある。加えて、常に変化し進化の過程にあるサステナビリティ基準や規制に対応するためには、継続的なモニタリングと適応が必要である。

この例では、企業とその事業環境の複雑性、規準の適用に求められる判断、及び見積りの不確実性が、以下のような点でサステナビリティ情報の重要な虚偽表示リスクを高める要因となる。

- サステナビリティ事項の性質、又は要求されるサステナビリティ情報の作成方法（すなわち、異なる地域、業界、事業部門からのデータ収集）に伴う複雑性
- 特定のサステナビリティ事項を測定又は評価する際の見積りの不確実性に起因する主観性
- サステナビリティ基準の進化に伴う変化、又は事業環境を含め企業とそのビジネスモデルの変化

適用される規準の適合性の判断

328. 規準には以下のようなものがある。

- 確立された規準。規準が法令により定められている場合、又は透明性のある適切な手続を通じて、権威ある若しくは認められた組織（例えば、国際的な又は各国の基準設定主体）により確立されている場合、特段の反証がない限り、業務実施者は、その規準は適合していると推定することができる。その規準が遵守のための選択肢を明示的又は黙示的に示している場合でも、またそれらの選択肢により、当該規準に照らしてサステナビリティ事項を異なる方法で測定又は評価することになるとしても、この適合性の推定は変わらない。例えば、確立された規準には、任意開示の要求事項、段階的救済措置、又はサステナビリティ事項の異なる測定・評価方法が明示的に含まれていることがある。
- 企業が独自に開発した規準。企業が他に類のない事業環境や特殊な業界で活動している場合や、特定の報告の枠組みがまだ十分に確立されておらず、整備の途上である場合など、利用できる確立された規準がない場合に企業が独自に策定する規準である。

- 企業が独自に開発した規準で補完した確立された規準。確立された規準だけでは適合するとみなされない場合、企業は以下のいずれかの方法で確立された規準を補完するか、置き換えることができる。
 - 他の利用可能な枠組みから規準を選択する。
 - 企業が独自に開発した規準を利用する。
329. 場合によって、確立された規準の策定プロセスが十分に確立されていない場合や、枠組みの要求事項の基本概念と整合し、その目的を満たす開示方針を企業が選択し適用するための基礎となる十分かつ広範な原則を具体的に示していない枠組みが策定される場合もある（企業の開示方針に関する指針については、下記の「企業の開示方針の理解」を参照）。枠組みは、全てのサステナビリティ事項の測定又は評価の方法を規定している必要はないが、企業が開示方針を選択し適用するための十分な原則を示していない場合、その確立された規準だけでは適合性があるとはみなされない可能性がある。そのような場合、企業は独自に追加の規準を策定するか、又は利用可能な枠組みから規準を選択しなければならない可能性がある。
330. 企業が独自の規準を策定するか、又は利用可能な枠組みから規準を選択する場合、意図的かどうかにかかわらず企業が不完全な規準を策定する可能性や、想定利用者に誤解を与えるような偏りのある表示になる可能性があるため、規準の適合性を検討することが重要となる。例えば、自社が良く見えるサステナビリティ情報が作成される規準だけを企業が選択又は策定する可能性がある。
331. 作成者が、法令により定められている確立された規準、又は権威ある若しくは認められた組織が公表している確立された規準を使用し、それらの規準を修正又は調整することを選択した結果、当該企業の業界で一般的に使用されている規準とは異なるものになった場合、経営者の潜在的な偏向や、その結果作成される情報が想定利用者に誤解を与えるリスクを示唆している可能性がある。このような状況において、業務実施者は、職業的専門家としての懐疑心及び判断を行使して規準の適合性を判断し、その変更が合理的な根拠があるかどうか、またその変更がサステナビリティ報告書に十分に開示され、説明されているかどうかを検討する。
332. 規準全体を構成する一部の規準が適合しない場合、規準全体が不適合となるわけではない。企業は、一部の規準だけを補完する規準を策定することができる。



業務実施者は適用される規準の適合性をどのように判断するのか？

333. 業務実施者は、適用される規準の適合性を判断する際、以下に基づくことができる。
- 保証業務契約の新規の締結及び更新の過程で、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規準の適合性を考慮した結果
 - 過去の業務や職業的専門家としての研修から得た規準に関する過去の経験
334. サステナビリティ事項を合理的に一貫して測定又は評価するためには、適合する規準が必要となる。適合性は、企業の状況及び企業環境に応じて判断される。適合する規準がなければ、サステナビリティ情報が想定利用者にとって有用でない、想定利用者がサステナビリティ情報を誤解する、又はサステナビリティ情報が想定利用者に誤解を与える可能性がある。

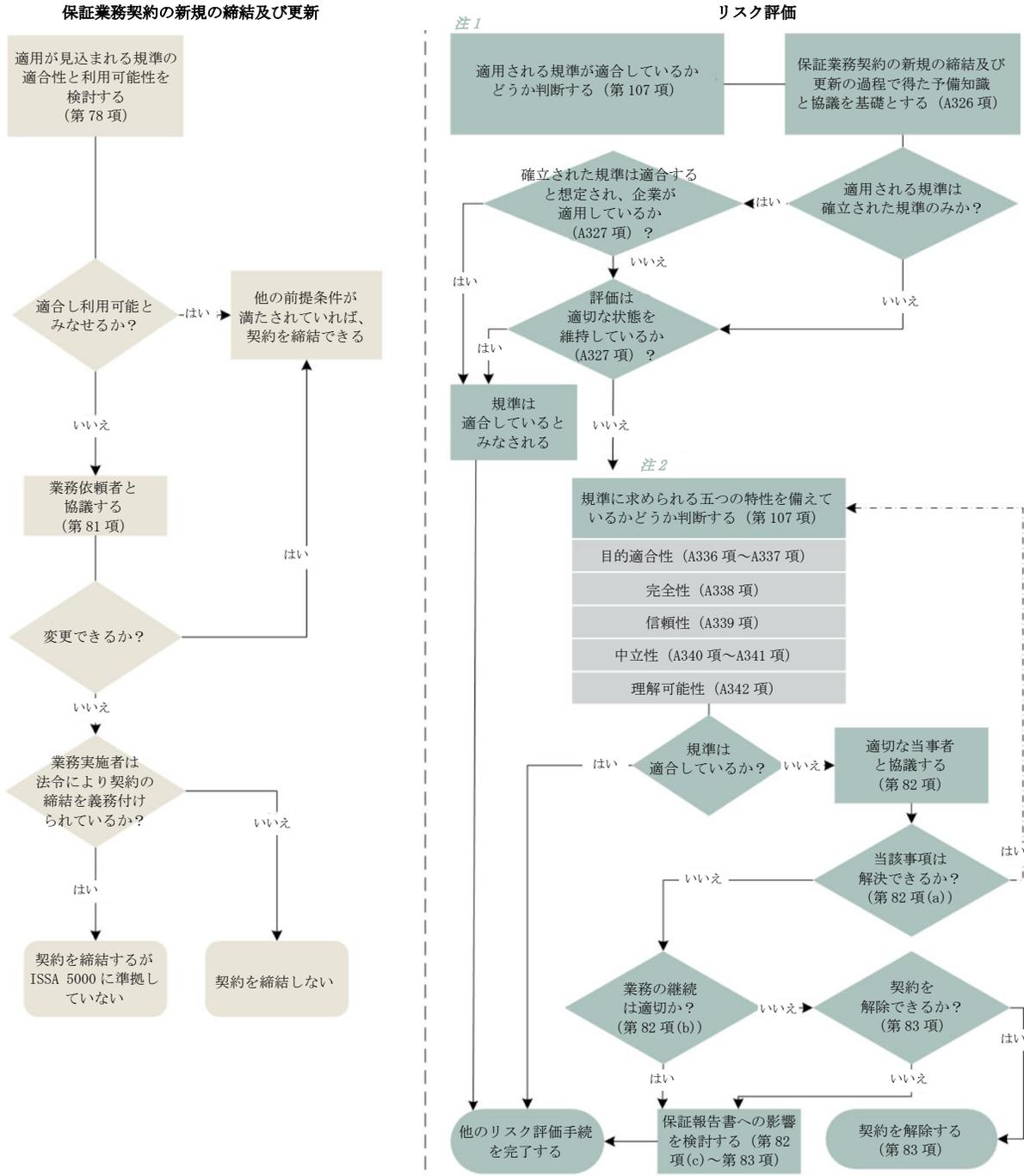
**業務実施者の考慮事項：確立された規準が単独で適合するかどうかを判断する場合**

- 確立された規準における原則と概念の十分性
 - 原則と概念は適合する規準の特性を示しているか。すなわち目的適合性、完全性、信頼性、中立性、理解可能性を備えるサステナビリティ情報をもたらすと見込めるか。
 - 原則と概念には、確立された規準と整合する開示方針を策定できる十分な信頼性があるか。
 - 原則と概念は、開示方針が達成可能な目標を実現するのに十分な信頼性があるか。規準が十分に具体的ではない場合、規準全体で適合性を有するように、企業は補足的な規準を策定しなければならない場合がある（規準の情報源に関する上記の説明を参照）。
- 確立された規準に基づくサステナビリティ情報を理解する想定利用者の能力。想定利用者は、確立された規準のみに基づくサステナビリティ情報を理解できるか。
- 確立された規準が十分な目的適合性及び信頼性を有しており、想定利用者にとってサステナビリティ情報が理解可能なものとなるように重要な測定情報又は評価情報の開示を要求しているか。

ISSA 5000
第 78 項

335. 下図は規準の適合性を判断する際の考慮事項を示している。

図 F.2 - 適用される規準の適合性の判断



注 1
適用される規準が、ISSA 5000 の A197 項に記載されているように適合性を満たすと推定される確立された規準で構成されている場合、業務実施者は、企業がサステナビリティ情報の作成に当該規準を適用していると判断できれば十分な場合がある (A327 項)。確立された規準はそれ自体では適合するとみなされないことがある (不完全である、又は適用において解釈が必要となることがある等)。そのため、企業は、適用される規準が適合するよう確立された規準を補充しなければならない場合がある (A329 項)。

注 2
ISSA 5000 の適用指針には、以下に関する規準の適合性を判断するために具体的に考慮すべき事項が詳しく示されている。

- 定性的情報 (A332 項)
- プロセス、システム及び内部統制 (A333 項)
- パフォーマンス (A334 項)
- 将来予測に関するサステナビリティ情報 (A335 項)

336. 適合する規準は、原則が十分に具体的であり、規準が以下の特性を示していれば、規則主義でも原則主義でも問題ない。
- 目的適合性
 - 完全性
 - 信頼性
 - 中立性
 - 理解可能性

目的適合性

337. 目的適合性は利用者の意思決定に関係するため、業務実施者は想定利用者とその情報ニーズについて例えば以下のように検討することができる。
- 企業が以下について考慮したかどうか、考慮していた場合、どの程度考慮したかを検討する。
 - サステナビリティ情報の目的に基づき、想定利用者が行うと想定される意思決定の一般的な種類。
 - サステナビリティ事項の識別、並びに測定又は評価、及び開示に適用される規準が、サステナビリティ情報の目的に応じて想定利用者の意思決定に役立つサステナビリティ情報をもたらすかどうか。
 - 作成者が想定利用者の一般的な種類の意思決定を考慮していた場合、それらの事項について企業が出した結論を評価する。
 - 企業が想定利用者の一般的な種類の意思決定を考慮していなかった場合、企業にその考慮を求め、必要があれば、業務実施者がその種類の意思決定について直接理解できるかどうか検討する。



例：規準の目的適合性

人的資源に関する事項を株主に報告している企業は、これまでは男女賃金格差など、法令で要求される事項に限定して報告している場合が多かった。

想定利用者に労働組合や企業の従業員が含まれる場合、企業は法定の要求事項にとどまらず、ジェンダー多様性、研修、安全衛生インシデントなどの事項及びそれらを測定又は評価する方法についての報告規準を使用して追加の開示を行うことを選択することがある。このような事項に関する情報は、男女賃金格差の報告に加えて、労働組合や従業員にとって重要である可能性が高い。

338. 企業が独自の規準を策定する場合で、当該規準が想定利用者及びガバナンスに責任を有する者の双方から直接意見を聞くなど、厳格な内部プロセスを経て策定されたものである場合、そのようなプロセス又は意見を考慮せずに策定された場合と比べて目的適合性を満たす可能性が高くなる。

339. 規準の目的適合性（及び結果として得られるサステナビリティ情報が想定利用者の意思決定に役立つかどうか）は、業務の状況に応じた規準の適用における測定又は評価に固有の不確実性の水準の影響を受ける可能性がある。サステナビリティ情報に関し、測定又は評価に固有の不確実性が高い場合、関連する規準が目的適合性を満たせるのは、当該規準が不確実性の内容及び範囲に関する補足情報を求める場合に限られる可能性がある。サステナビリティ事項に関し、測定の不確実性が高い場合、表示される内容において不確実性の内容及び範囲が明確になるように、表示及び開示に関する規準の相対的な重要性が増す場合がある。



例：目的適合性を満たす規準

多様な顧客基盤にわたる小売業者の評判に関する情報は、投資の運用に関する投資家の意思決定に役立つ可能性がある。企業は、例えば顧客アンケートなどにより、自社の評判に関する顧客の認識を測定する規準を策定することがある。結果として得られる測定値は、限られた顧客サンプルしか調査対象としていないため、固有の不確実性が一定程度反映されている可能性が高い。測定の不確実性の内容及び水準に関する情報が開示されていない場合、投資家はそのアンケート結果が意思決定に使えるほど十分に有用であるとは思わない可能性がある。そのような場合、規準は目的適合性を有しない可能性がある。規準が、アンケートのプロセスについて具体的な背景情報（例えば、全顧客に対するサンプルサイズの割合を含め、サンプルの抽出手続）を要求していれば、目的適合性を満たせる場合がある。

340. 業務実施者は、情報の分解又は集約に関する規準の要求事項を検討することもあるが、これは規準が目的適合性を満たすかどうかだけでなく、虚偽表示の重要性を検討する際にも影響する可能性があるためである。サステナビリティ報告の枠組みは、要求される集約又は分解の水準を必ずしも詳細に定めていない。しかしながら、特定の状況における分解又は集約の適切な水準を判断するための方針が含まれていることがある。
341. 業務実施者は、情報が秘密情報である、又は情報の開示によって企業の評判が損なわれる可能性があるとの理由から、サステナビリティ情報に関する情報の非開示を認める規準についても検討する場合がある。そのような規準は十分な目的適合性及び完全性を有しない可能性があるが、特定の状況では十分な目的適合性又は完全性を有するとみなされる可能性がある。例えば、開示により生じる不利益が公共の利益を上回ると合理的に見込まれる極めて稀な状況であれば、確立された規準によって非開示が認められることがある。また、違法行為又はその疑いのある行為に関する捜査を害するおそれがある場合など、法令によって情報の公表が禁止される場合も例として挙げられる。そのような規準については、反証がない限り、目的適合性を満たすと推定される。
342. 適用される規準において秘密情報の非開示が認められていない場合、そのような情報を開示しないことは、通常、虚偽表示として扱われ、そのような虚偽表示の重要性について、保証報告書への影響と併せて検討されることになる。

完全性

343. 規準は完全であることが求められる。これにより想定利用者は、企業の状況に応じて、またサステナビリティ情報の目的において重要であり、関連する開示情報が省略されていないサステナビリティ情報にアクセスでき、情報に基づいた意思決定を行える。

**例：適用される規準の完全性**

ある企業は、自社製品の製造過程で消費した「グリーン」エネルギーの割合を報告し、その保証を依頼した。翌年、企業は報告範囲を拡大し、自社製品の製造に使用するために購入した原材料について、主要なサプライヤーが使用したグリーンエネルギーの割合を含めた。企業は拡大した範囲について保証を依頼した。

1年目については、表示及び開示に関する規準と併せ、指標に含めるべき企業の生産施設及び製品、「グリーンエネルギー」と「総エネルギー」の定義、グリーンエネルギー消費量の測定方法、総エネルギー消費量の測定方法、指標の表示単位などの事項が規準に含まれていれば、規準は完全である可能性がある。

2年目については、「主要なサプライヤー」や「購入した原材料」の定義、またそれらのサプライヤーが含めるべき生産施設の定義が取り扱われていないため、1年目の規準は完全であることにはならない。したがって、業務契約を締結する前に、保証業務の範囲が拡大したことを踏まえて規準の完全性を判断することになる。

344. 完全な規準を適用することで、報告される事項の否定的な側面も含め、関連する要因の全てを網羅したサステナビリティ情報が作成されることが見込まれる（下記「中立性」も参照）。
345. サステナビリティ情報の開示においては、情報が包括的であること（完全性）、それと同時に簡潔でわかりやすいこと（理解可能性）のバランスが必要とされる場合がある。

信頼性

346. 信頼できる規準は、サステナビリティ事項の測定又は評価が合理的な範囲で首尾一貫して行われることを可能にする。測定又は評価は、業務の状況において適合性を有するために必要とされる精度で実施できる場合に合理的な範囲で首尾一貫しているとみなされる（すなわち、類似する状況で異なる業務実施者が利用した場合であっても、合理的な範囲で首尾一貫した結果が得られる規準）。

**例：信頼性がない規準**

ある企業は、特定の事業分野の市場シェアと、その市場シェアがどのように実質的なサステナビリティの取組を推進しているかを報告することを選択している。経営者は、自社の販売データ及び主要な競合他社の財務諸表を含む業界に関する外部データを使用し、独自に開発した計算方法で当該情報を計算している。計算には見積りや仮定が含まれるため、完全に正確である可能性はほぼないが、情報が適合性を有するために必要な精度を満たし、よって企業の市場シェアを公正に示すものであれば、業務実施者は、その規準は信頼性があると結論付けられる可能性がある。また、この計算方法は規準の一部を構成するため、規準を想定利用者の利用に供する際に開示する必要がある。これらの開示情報には、見積り方法、採用した仮定の詳細、使用したデータの詳細、データの情報源、及び市場シェアの計算のためにデータに加えた調整の説明などが含まれる。

347. 信頼性のある規準は、サステナビリティ事項が合理的な範囲で首尾一貫して測定又は評価され、結果として合理的な範囲で首尾一貫したサステナビリティ情報が作成されるように、曖昧さがほとんど又は全くない定義に基づいていなければならない場合がある。
348. 信頼性のある規準であれば、サステナビリティ情報の内容を裏付ける十分かつ適切な証拠を入手できることから、通常、保証業務の対象になり得るサステナビリティ情報をもたらすと想定される。

中立性

349. 中立的な規準は、通常、報告対象のサステナビリティ事項について、好ましい側面と好ましくない側面の両方を公平に含むように策定されている。規準は、サステナビリティ情報の解釈で想定利用者に誤解を与える可能性がある場合、中立的とはならない。



例：従業員意識調査の結果を評価するための中立的な規準

従業員意識調査の結果に関連して、規準が中立的であるためには、「最良の」結果だけを選択的に報告するのではなく、回答が好意的だった質問の結果に加え、あまり好意的でなかった結果も報告することを要求していなければならない。さらに、どのような観点から質問を組み立てるかやどのような質問をするかも、調査結果がサステナビリティ事項を中立的に表示しているかどうかに影響を与える可能性があるため、場合によってはこれらについても規準において規定されている必要がある。

350. パフォーマンスのマイナス面を除外するために、報告期間ごとに規準が恣意的に変更又は修正される場合、中立的な規準とはならない。このような行為は、比較可能性の原則（目的適合性の一要素）とも整合しない可能性がある。
351. 例えば、規準が情報の表示及び開示を取り扱っていないために不完全である場合、その情報の表示や開示の方法に偏りが生じる可能性がある。



例：データをグラフで表わす場合の中立的な規準

グラフの軸の目盛りの選択によっては、曲線が「平坦」になり、増減の変化が実際よりも目立たなくなる場合がある。

規準には、グラフを使用するかどうか、又は目盛りの設定について規定されていない場合があるが、最終的に得られるサステナビリティ情報が誤解を招くことがないように、表示の原則が十分具体的に規定されている必要がある。

352. 業務実施者は、企業が独自に開発した規準の中立性については、経営者の偏向に係る固有リスクがあるため、特に慎重に判断し、職業的専門家としての懐疑心を行使しなければならない場合がある。

理解可能性

353. 理解可能な規準は、通常、想定利用者が示された要点を容易に識別し、意思決定に影響を与えるほど重要かどうかを適切に推測できるサステナビリティ情報をもたらす。サステナビリティ情報を効果的に要約し、要点に注意を引き付ける明確な配置と表示によって、理解可能性を高めることができる。

354. 理解可能な規準は、理想的には、首尾一貫して分かりやすく、明確かつ論理的なサステナビリティ情報をもたらす。
355. 規準は、十分な目的適合性と理解可能性との間でバランスをとることが必要な場合がある。例えば、規準において、サステナビリティ情報は想定利用者の意思決定に役立つように十分詳細である（目的適合性）と同時に、想定利用者が理解できるように十分簡潔であること（理解可能性）が求められる場合がある。



適用される規準が時間の経過とともに変化する場合、業務実施者は規準の適合性をどのように判断するのか？

356. 法令に定められた確立された規準、又は透明性のある適切な手続を通じて、権威ある若しくは認められた組織により確立された規準は適合しているとの推定が成り立つのは、それらの規準が時間をかけて策定され、見直されているからである。
357. 同様に、企業も独自の規準を策定し、時間をかけて徐々に見直していくことがある。規準が業務の状況に適合し、変更に必要な理由があり、その変更が報告書で明確に開示されている限り、その規準は適合性を維持する。成熟度の高い企業が独自に開発した規準が変更された場合には、当該規準が目的に適合しているとの想定利用者の認識を含め、変更が正当とする理由及び変更の説明を十分に示す必要がある。
358. 業務実施者は、職業的専門家としての判断により、企業が独自に開発した規準が各保証業務に適合するかどうかを見極める。
359. ある報告期間と次の報告期間で規準が一貫しており、比較可能性が確保されている場合、その規準は目的適合性を満たしていると考えられる。規準が変更された場合、変更が行われた年に、変更理由の説明と併せて変更を開示することが想定される。また、変更が行われた年には、変更の影響に関する情報、例えば比較情報の修正再表示（可能な場合）も想定される場合がある。一方で、長期的な目的適合性を改善するため、比較可能性が一時的に低下することが適切な場合もある。

企業の開示方針の理解

360. 業務実施者は、適用される規準が適合しているかどうかを判断し、企業の開示方針及び開示方針に変更があった場合には変更理由を理解することが求められる。
361. 開示方針とは、サステナビリティ事項を測定又は評価するために選択、適用される方法など、サステナビリティ情報を作成し表示する際に企業が適用する基礎、慣習、規制、実務である。企業の開示方針は、当該方針が確立された規準の要求事項に示される基本的な概念と整合し、その要求事項の目的を満たしていることを前提として企業が選択し適用するものであることから、規準とは異なるものである。企業が規準を策定した場合（すなわち、企業が独自に開発した規準を適用する場合）、これらの規準は測定又は評価の方法を規定するため、方法の選択肢を設ける必要はない。同様に、企業が独自に開発した規準を選択又は適用するための方針も必要ない。

ISSA 5000
第107項～第108項

ISSA 5000
A2項、A343項

362. 企業の開示方針は、通常は以下のような場合に必要になる。
- 確立された規準が全てのサステナビリティ事項を測定又は評価する方法を規定しておらず、枠組みの要求事項の基本的な概念と整合し、その要求事項の目的を満たす開示方針を企業が選択し適用するための基礎となる十分な原則と概念を含んでいる場合。
 - 枠組みが、一部又は全てのサステナビリティ事項を測定又は評価する方法に選択肢を提供しており、企業がその中から開示方針を選択し適用する場合。
363. 業務実施者は、規準と企業の開示方針の組合せについて、企業が以下のいずれかを適用するものと想定できる。
- 確立された規準又は企業が独自に開発した規準のいずれか
 - 確立された規準を企業が独自に開発した規準により補完（枠組みが単体では開示方針を選択し適用する基礎となる十分な原則と概念（すなわち使用される方法）を提供していない場合）
 - 確立された規準と企業の開示方針
364. 業務実施者は、開示方針が適切であり、適用される規準及び関連する業界で使用されている規準と整合しているかどうかを評価することが求められる。この評価には、前報告期間からの開示方針の変更があれば、その正当性を検討することも含まれる場合がある。報告の枠組み又はサステナビリティ情報を作成する企業のプロセスの成熟度が高いほど、企業が選択した測定又は評価方法、及び関連する開示情報を、他の類似企業が採用している一般に受け入れられている慣行から変更することが適切である可能性は低くなる。ただし企業の状況に変化があった場合や、新しい方法がサステナビリティ事項の測定又は評価の改善となる場合には、企業の測定又は評価方法の変更が正当とみなされることがある。

ISSA 5000
第 109 項



確立された規準を補完する企業が独自に開発した規準と、確立された規準に準拠するための企業の開示方針の違いは何か？

365. 企業が確立された規準を補完する規準を策定するか、規準を適用するための開示方針を策定するかは、主として確立された規準がそれ自体で適合性を満たすと判断されるかどうかによる。規準が適合すると判断された場合、企業が規準を補完する可能性は低いが、場合によっては、そのような適合する規準を適用するための開示方針の策定が必要になることがある。企業は規準の原則と概念に従って開示方針を選択し適用する。状況に応じて選択し適用する開示方針は企業によって異なる可能性があるほか、企業の開示方針は時間の経過とともに変わる場合がある。



例：規準の適用に使用される開示方針

規準により、ある企業は、コミュニティ向けの衛生トレーニングプログラムについて、当該プログラムを提供したコミュニティ人口の割合を報告することを求められている。当該規準は、適合する規準の要素の中でも、プログラムが提供された人数の見積り及びコミュニティの総人口に基づき合理的な範囲で首尾一貫して測定又は評価が可能であることから、適合する規準であると評価されている。報告の初年度、企業は、(i) トレーニングプログラムに登録した参加者数（登録フォームに記録された人数）に、(ii) 最新の国勢調査データに基づく平均世帯人数を乗じ、その数値をコミュニティの総人口で除し、プログラムを提供したコミュニティの割合を見積った。企業は、プログラムを提供したコミュニティの割合の見積りに関する開示方針、及びこの見積りに伴う不確実性を開示した。

翌年、企業は情報を記録するプロセスをさらに発展させ、登録フォームに(i) 自分又は同居する家族がこのトレーニングプログラム又は類似のプログラムに参加したことがあるか、(ii) 同居家族の人数、そのうち何人にトレーニングプログラムで学んだことを積極的に伝えたかを問う質問を追加した。企業はまた、プログラムの出席と修了を記録する登録システムも導入した。

プロセスを発展させたことで入手できた追加情報は、企業が使用する測定方法を改善したが、規準には引き続き準拠していた。このような場合、報告された情報の一部の違いが測定方法の改善による可能性があることを利用者が理解できるように、規準を適用するための開示方針の変更を開示する。

366. 企業が独自に開発した規準と企業の開示方針の違いは、業務実施者の関連作業の時期と想定利用者に提供される情報に明確に現れる。これにより、以下に関連する業務実施者の作業に違いが生じる。

- 作業の時期
 - 業務契約を締結する前に、業務実施者は予備知識に基づき、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ことが求められる。これには、適用が想定される規準の適合性を判断することを求める要求事項が含まれる。業務契約締結の評価には企業の開示方針は含まれない。
 - 業務契約締結後、リスク評価手続の立案及び実施の一環として、業務実施者は適用される規準が適合しているかどうかを判断する。この時点で業務実施者は、企業の開示方針が適切であり、適用される規準及び関連する業界で使用されている規準と整合しているか評価する。
- 作業の内容
 - 規準の適合性を判断する際、業務実施者は、規準が目的適合性、完全性、信頼性、中立性、理解可能性の各特性を示していることを判断するか、又は確立された規準が法令により定められている場合、又は透明性のある適切な手続を通じて、権威ある若しくは認められた組織により確立されている場合、適合していると推定することができる。

ISSA 5000
第 78 項

ISSA 5000
第 107 項

- 開示方針の適切性の評価に当たっては、業務実施者は、規準が適合すると判断したら、開示方針をこれらの規準及び関連する業界で使用されている規準に照らして評価する。ただしこの評価は、適合する規準の特性にまで及ぶものではない。

ISSA 5000
第 109 項

企業及び企業環境、並びに法令の理解

367. 企業及び企業環境、並びに法令を理解するに当たり、業務実施者は、業務の状況に関する予備知識、並びに保証業務契約の新規の締結及び更新の手続を基礎とする（パートC「保証業務契約の新規の締結及び更新（保証の前提条件を含む）」を参照）。しかし、リスク評価手続の一環として業務実施者が求められる企業及び企業環境、並びに法令に関する理解には、具体的には以下の理解が含まれる。

ISSA 5000
第 110 項～
第 111 項

- 企業の事業内容、企業の法的な構造及び組織構造、所有及びガバナンス、並びにビジネスモデル
- 報告バウンダリー及び報告バウンダリー内の活動
- サステナビリティ事項に関連するゴール、目標又は戦略目的、及び企業のパフォーマンスの評価又は経営者の報酬の決定に用いられる測定指標
- 企業のサステナビリティ情報に照らして、企業及び企業が属する産業又は業種に適用される法令、並びに企業が当該法令をどのように遵守しているか。

368. この理解に関連する事項は職業的専門家としての判断を伴い、業務によって大きく異なる。ISSA 5000 は、これに含まれる可能性のある事項について適用指針を示している。

ISSA 5000
A345 項～A351 項

企業の内部統制システムの構成要素の理解

369. 業務実施者は、発生する可能性がある虚偽表示の種類及び開示情報の重要な虚偽表示リスクに影響を及ぼす要因を識別する一助として、サステナビリティ事項及びサステナビリティ情報の作成に関連する企業の内部統制システムの構成要素を理解する。

ISSA 5000
A354 項

370. 限定的保証業務では、業務実施者が企業の内部統制システムの構成要素を詳細に理解する必要がない場合が多い。理解するための手続は、合理的保証業務で要求される手続よりも範囲が狭く、内容も異なる場合がある。

371. 企業の内部統制システムは、以下の五つの相互に関連した要素から構成される。

- *統制環境*。ガバナンス及び経営の機能、並びに企業の内部統制システムとその重要度に対する、ガバナンスに責任を有する者及び経営者の態度、姿勢及び実際の行動が含まれる。統制環境は、内部統制に対する従業員の意識に影響を与え、企業の内部統制システムの他の構成要素に全般的な基礎を提供する。統制環境は、虚偽表示を直接的に防止又は発見し修正するものではないが、内部統制の他の構成要素における内部統制の有効性に影響を与える。
- *企業のリスク評価プロセス*。企業目的を達成するためのリスクを識別し分析するための反復的なプロセスであり、経営者又はガバナンスに責任を有する者が管理すべきリスクをどのように決定するか的基础となる。サステナビリティ事項及びサステナビリティ情報の作成に関連する企業のリスク評価プロセスには、経営者が、適用される規準に準拠してサステナビリティ事項及びサステナビリティ情報の作成に関連するリスクをどのように識別し、リスクの重要度をどのように見積り、リスクの発生可能性をどのように評価し、リスクに対処する方法をどのように決定するかが含まれる。
- *内部統制システムを監視する企業のプロセス*。内部統制の有効性（すなわち、他の構成要素及びそれらの内部統制が存在し機能しているかどうか）を監視し、内部統制の不備を適時に識別・是正するための日常的及び独立的評価を含む、継続的なプロセスである。
- *情報システムとコミュニケーション*。これは以下で構成される。
 - 企業の情報処理活動
 - データ及び情報
 - このような活動で使用される資源
 - サステナビリティ情報について、定性的情報を含むデータ及び情報がどのように収集、記録、処理、レビュー、修正、表示されるのかを定義する方針又は手続。情報システムにおける情報の流れに関連する裏付けとなる記録及びサステナビリティ事項に関するその他の情報。サステナビリティ情報の作成に使用されるプロセス。
- *統制活動*。企業の内部統制システムの統制活動以外の構成要素に含まれる内部統制が適切に適用されるようにデザインされた方針又は手続である。企業のサステナビリティ情報の作成に関する統制活動には情報処理統制が含まれる。情報処理統制は、情報のインテグリティ（すなわち情報の網羅性、正確性、正当性）のリスクに直接対応する企業の情報システムにおける情報処理に適用される内部統制である。

372. 下表には、限定的保証業務と合理的保証業務において、企業の内部統制システムの構成要素を理解するための ISSA 5000 の関連する要求事項の参照先、及びそれぞれの構成要素について業務実施者が求められる理解に関する詳しい指針が示されている、本ガイド中の項番が含まれている。

サステナビリティ事項及びサステナビリティ情報の作成に関連する 内部統制の構成要素に関して求められる理解		
	限定的保証	合理的保証
理解するための 手続の種類	質問 ISSA 5000 第 113L 項	質問及びその他の手続 ISSA 5000 第 113R 項
統制環境 (下記第 377 項～ 第 381 項参照)	ISSA 5000 第 114L 項	ISSA 5000 第 114R 項
企業のリスク評価 プロセス (下記第 382 項～ 第 385 項参照)	ISSA 5000 第 115L 項	ISSA 5000 第 115R 項
内部統制システム を監視する企業の プロセス (下記第 386 項～ 第 388 項参照)	ISSA 5000 第 116L 項	ISSA 5000 第 116R 項
情報システムと コミュニケーション (下記第 389 項～ 第 415 項参照)	ISSA 5000 第 117 項～ 第 118 項	
統制活動 (下記第 416 項～ 第 421 項参照)		ISSA 5000 第 119R 項～ 第 120R 項

サステナビリティ事項及びサステナビリティ情報の作成に関連する 内部統制の構成要素に関して求められる理解		
	限定的保証	合理的保証
下記第 417 項、 第 419 項～第 421 項参照	業務実施者が内部統制の運用評価 手続により証拠を入手することを 計画している場合 ISSA 5000 第 120L 項	



業務実施者が企業の内部統制システムの構成要素を理解する必要があるのはなぜか？

373. 上記第 369 項にあるように、企業の内部統制システムの構成要素を理解することは、業務実施者が発生する可能性のある虚偽表示の種類を識別するのに役立つ。これは、サステナビリティ情報の重要な虚偽表示リスクの識別と評価に有用である。
374. 統制環境は、内部統制システムの他の構成要素に全般的な基礎を提供する。企業のリスク評価プロセス及び内部統制システムを監視する企業のプロセスは、内部統制システム全体を支援するようにデザインされる。
375. 情報システムとコミュニケーション及び統制活動における内部統制は、主に直接的な内部統制（すなわち、虚偽表示を防止、発見又は修正するのに十分な精度の内部統制）である。これらの構成要素における内部統制を理解することは、業務実施者が重要な虚偽表示リスクを識別し評価するのを支えるだけでなく、リスク対応手続を立案し実施する基礎にもなる。
376. 以降の項では、限定的保証業務と合理的保証業務における業務実施者の作業の違いを含め、企業の内部統制システムの各構成要素について詳述する。

統制環境の理解

377. 統制環境の運用形態の水準は、企業の規模及び複雑性、サステナビリティ事項及び適用される規準の内容及び複雑性により異なるが、統制環境を理解することは以下に関して要求される。
- 規模や複雑性にかかわらず全ての企業
 - サステナビリティ事項及び適用される規準の内容及び複雑性にかかわらず、限定的保証業務と合理的保証業務の両方
378. 複雑性の低い企業では、統制環境が確立されておらず、コミュニケーション、方針、手続の文書化があまり行われていない場合がある。複雑性の低い企業における統制環境を理解するには、文書の閲覧よりも質問や観察に重点を置いた方がよい場合がある。

379. 限定的保証業務において、業務実施者は、質問を通じて経営者や従業員が期待される行動基準をどのように示しているかを理解することができる。



例：企業の統制環境を把握するための質問

業務実施者は、ガバナンスに責任を有する者、経営者、その他の関係者に以下に関する質問をすることによって、企業の統制環境を把握できることがある。

- ガバナンスに責任を有する者又は該当する場合には経営幹部が、サステナビリティ情報の管理及び報告において、質が高く倫理的な慣行を奨励する適切な「トップとしての姿勢」を示しているかどうか。
- ガバナンスに責任を有する者による監視、及びサステナビリティ情報を作成するプロセス全体の適切な段階における経営幹部の関与（適宜サステナビリティ情報の承認を含む）。
- 企業は、サステナビリティ情報の作成を監視する責任を負う監査委員会など、ガバナンスに責任を有する者のサブグループを設置しているか（大規模企業の場合）。
- ガバナンスに責任を有する者又は該当する場合には経営幹部が下した重要な決定が、取締役会議事録などの文書に記録されているか。
- サステナビリティ情報を作成するプロセスに係る権限と責任の付与、及びそのような責任を果たすための説明責任の執行。

380. 合理的保証業務の場合、統制環境の理解には以下の評価が含まれる。

- 経営者は、ガバナンスに責任を有する者による監視の下で、誠実性と倫理的な行動を尊重する企業文化を醸成し維持しているかどうか。
- 企業の事業内容と複雑性を考慮した場合、統制環境が内部統制システムの他の構成要素に適切な基礎を提供しているかどうか。
- 統制環境で識別された内部統制の不備によって、内部統制システムの他の構成要素が損なわれていないかどうか。

381. 合理的保証業務の場合、質問に加えて、業務実施者は直接的な観察や閲覧など他のリスク評価手続を実施することが求められる。



例：業務実施者が合理的保証業務で観察又は閲覧する文書又はコミュニケーション

- 行動規範
- 人事方針
- 取締役会及び監査委員会の規程及び会議議事録
- 人事研修の証拠

- その他、倫理や経営理念などの統制環境に関する経営幹部からの非公式なコミュニケーション



例：効果的な統制環境の証拠

効果的な統制環境は、技術的能力と倫理的コミットメントを包含したものであり、以下のように示される。

- 有能な者は、自らの責任と権限の限度を理解し、知識があり、配慮が行き届き、正しいことを正しい方法で行うことに注力している。
- 従業員は、組織の方針や手続、倫理及び行動規範の遵守に努めている。

業務実施者は以下の証拠を探すことがある。

- 組織が誠実さと倫理的価値観を重視する姿勢を示していること。
- ガバナンスに責任を有する者が、経営者から独立した立場で、サステナビリティ事項やサステナビリティ報告に対する内部統制の開発及び運用を監督していること。
- 経営者が、ガバナンスに責任を有する者の監督の下で、サステナビリティ事項やサステナビリティ報告に関連する目標を追求するための組織構造、指揮命令系統、適切な権限及び責任を確立していること。
- 組織が、サステナビリティ事項やサステナビリティ報告に関連する目標に沿って、有能な人材を引き付け、育成し、維持する姿勢を示していること。
- 組織が、サステナビリティ事項やサステナビリティ報告に関連する目標を追求する上で、各個人に内部統制の責任を負わせていること。

企業のリスク評価プロセスの理解

382. 企業のリスク評価プロセスは、リスクの管理方法を定めるための基礎となる。サステナビリティ情報に対する保証業務において、企業がリスク評価プロセスで管理するリスクには、結果としてサステナビリティ情報の重要な虚偽表示リスクとなり得る、統制が有効に運用されていないリスクが含まれる。
383. 限定的保証業務において、業務実施者は、企業のリスク評価プロセスの結果を理解すること、すなわち企業がどのようなリスクを識別し、それらのリスクがどのように管理されるのかを理解することが求められる。この理解は質問によって得られる場合がある。企業が識別し評価したリスクと、企業がそれらのリスクにどのように対応するかを理解することで、業務実施者のリスク評価に役立つ情報が得られる。ただし、企業がリスクを特定しなかったとしても、それはリスクが存在しないことを意味するわけではないことに留意すべきである。この点は、リスク評価プロセスに不備があることを示唆している可能性がある。
384. 合理的保証業務においては、企業のリスク評価プロセスの結果を理解することに加え、業務実施者は、企業がどのようにリスクを識別、評価し、リスクにどのように対応しているか、またそのプロ

セスが企業の状況に対して適切であるかを含め、リスク評価プロセスそのものを理解することも求められる。業務実施者は、企業のリスク評価プロセスを理解するために、経営者その他の関係者と協議する場合があります。また当該プロセスに関する文書や、関連する会議（リスク委員会があれば、その会議）の議事録、識別したリスクを軽減するために企業が講じたフォローアップの措置に関する文書を閲覧することもある。

385. 大規模な企業又は複雑性の高い企業は、リスクの識別と評価を支援するために、書面による報告、定期的な正式な会議、内部監査機能など、正式な仕組みを備えている可能性が高い。一方、小規模な企業又は複雑性の低い企業の場合、より正式なリスク評価プロセスを有していない場合がある。企業のリスク評価プロセスが当該企業の状況に適切であるかどうかを評価する際には、企業の規模や複雑さ、またそのプロセスが企業の目的、資源、リスク許容度を考慮したものかどうかの検討を伴う。企業が識別するべきであったリスクを識別しておらず、業務実施者がそのリスクを識別した場合、そのリスク評価プロセスは、当該企業の状況に対して適切でない可能性が高い。



例：リスク評価プロセス

効果的なリスク評価プロセスは、ダイナミックかつ反復的なものである。これには以下のような目標の設定が含まれる。

- 企業に適合していること
- 企業内の様々なレベル及び企業全体で連携していること
- これらの目標の達成に対するリスクを識別し分析できるほど十分に明確であること

効果的なリスク評価プロセスとして、経営者は外部環境や企業内の変化によって内部統制が無効化した場合の影響を検討することも求められている。

合理的保証業務においては、業務実施者は、目標が設定されるプロセス、及び変化が内部統制に与える影響を検討するプロセスを理解し評価する。限定的保証業務では、内部統制を無効にする可能性のある、経営者が識別した潜在的な変化（すなわちプロセスの結果）を理解する。

合理的保証業務では、業務実施者は以下の証拠を探すことがある。

- 組織がサステナビリティ事項及びサステナビリティ報告に関連する目標を、それらの目標に関連するリスクを識別し評価できるように、十分明確に設定していること。
- 組織がサステナビリティ事項及び組織全体のサステナビリティ報告に関連する目標の達成に対するリスクを識別し、リスクを管理する方法を決定するための基礎としてリスクを分析していること。
- 組織がサステナビリティ事項及びサステナビリティ報告に関連する目標の達成に対するリスクを評価する際、不正の可能性を考慮していること。

- 組織が内部統制システムに著しい影響を与える可能性のある変化を識別し評価していること。

内部統制システムを監視する企業のプロセスの理解

386. 限定的保証業務においては、業務実施者は、内部統制システムの監視プロセスの結果、すなわち、内部統制システムのいずれかの構成要素が存在せず、機能していないと企業が判断したかどうかを理解する必要がある。この理解は質問をして得られる場合がある。企業のプロセスの結果を理解することで、リスク評価に役立つ情報が得られる。しかし、企業がプロセスの結果、何も識別していなかったとしても、五つの構成要素のそれぞれが存在し機能していることを意味するわけではないことに留意すべきである。これは、内部統制システムの監視プロセスに不備があることを示唆している可能性がある。
387. 合理的保証業務においては、業務実施者は、企業のプロセスの結果を理解するだけでなく、プロセス自体を理解し、企業の状況に対して適切かどうか評価することが求められる。業務実施者は、経営者やその他の関係者と協議し、他の構成要素が存在し機能しているかどうかを確認するために、組織がどのように評価項目を選択、開発、実施して結果を評価し、不備を伝達するとともに是正措置を監視しているかを理解する。
388. 大規模な企業、又は複雑性の高い企業は、内部統制システムを監視するために、書面による報告、定期の正式な会議、内部監査機能など、正式な仕組みを備えている可能性が高い。一方、小規模な企業又は複雑性の低い企業の場合、正式な仕組みを備えていないことがある。内部統制システムを監視する企業のプロセスが当該企業の状況に適切であるかどうかを評価する際には、企業の規模や複雑さ、またそのプロセスが企業の目的、資源、リスク許容度を考慮したものかどうかの検討を伴う。業務実施者が内部統制システムのいずれかの構成要素が存在しない、又は機能していないことを特定した場合、内部統制システムを監視する企業のプロセスは、当該企業の状況に適切でない可能性が高い。



例：内部統制システムの監視

効果的な内部統制システムの監視プロセスには以下のようなものが含まれる。

- 以下の組合せ
 - 企業の様々なレベルで業務プロセスに組み込まれ、適時に情報を提供する継続的な評価
 - リスクの評価、継続的な評価の効果、及びその他の経営上の考慮事項に応じて範囲と頻度が変わる定期的実施される個別の評価。

これにより、内部統制システムの他の構成要素のそれぞれが存在し機能しているかどうかを確認する。

- 規制当局、公認の基準設定機関、又は経営者及び取締役会により設定された規準に照らした所見の評価

- 経営者及び取締役会への不備の報告、及び必要に応じた是正措置

情報システムと伝達の理解

389. 限定的保証業務と合理的保証業務の両方において、業務実施者は、企業の情報とコミュニケーションの構成要素を理解することが求められる。この構成要素はサステナビリティ情報の作成を支援するために、組織が関連性があり質の高い情報をどのように入手又は生成し、利用するかに関係する。情報とコミュニケーションの構成要素に関する理解には、以下についての業務実施者の理解に基づき、企業の情報システムが適用される規準に準拠したサステナビリティ情報の作成を適切に支援しているかどうかを評価することが含まれる。

- 報告対象となるサステナビリティ情報を識別するための企業のプロセス
- 企業のバリュー・チェーンにおけるサービス受託会社やその他の組織など、外部からの情報がどのように記録され、処理され、必要に応じて修正され、サステナビリティ情報に組み込まれているか。
- 見積り及び将来予測情報については、適用される規準に応じて適切な手法、仮定又はデータ、及びそれらを変更する必要性を企業がどのように特定しているか。



例：外部情報源に関する情報システムとコミュニケーションの理解

サービス受託会社

A社は観光サービス事業者で、複数の国又は地域で事業を展開している。同社は第三者サービスプロバイダー（サービスプロバイダーB）を利用して温室効果ガス排出量を算出している。サービスプロバイダーBはA社の財務報告システムの「追加機能」として炭素データ管理プラットフォームを提供している。この追加機能はA社の総勘定元帳と連動して支出の金額と分類に関する情報を抽出し、これらの金額に排出係数を割り当てることで、支出に関連する温室効果ガス排出量を推定する。A社はこれらの推定値を基に温室効果ガス排出量に関する報告書を作成している。

サービスプロバイダーBが生成した情報を利用する際、A社は以下のように対応する。

- サービスプロバイダーBが使用する基礎データをA社の財務報告システムと照合し、インターフェースが有効に機能しているか評価する。又は、A社がサービスプロバイダーBから報告書を入手するか、独自で手続を行い、自動化プロセス及び関連する内部統制が有効に機能していることを確認する。
- サービスプロバイダーBが使用する排出係数の情報源を理解し、それらがA社に適切であることを確認する。又はA社がサービスプロバイダーBから報告書を入手するか、独自で手続を行い、サービスプロバイダーBが使用する排出係数のデータベースがA社のニーズを満たすことを確認し、さらにサービスプロバイダーBのアルゴリズムが関連する支出に排出係数を適切に割り当てていることを確認する。

- 手作業のプロセスとそれに関連する内部統制を組み込み、サービスプロバイダーB のプラットフォームからのデータ抽出が、別の担当者によって実行及び承認されるようにする。
- 手作業のプロセスとそれに関連する内部統制を導入し、サービスプロバイダーB のプラットフォームからのデータがどのように集約、報告されるかについて、別の担当者によって実施、承認されるようにする。

バリュー・チェーン企業

C社は小売企業で、1カ国で事業を展開している。C社はサプライヤーとの契約において、C社への供給に関連するサプライヤーのスコープ1とスコープ2の排出量情報をC社に提供することを要求している。C社はこれらの数値を基に、スコープ3の温室効果ガス排出量に関する報告書を作成する。

C社は、バリュー・チェーン企業で生成された情報を利用する際、以下のように行う。

- バリュー・チェーン企業から提供された基礎データをC社の財務報告システムと照合し、バリュー・チェーン企業が排出量計算にC社との取引を適切に反映していることを確認する。
- バリュー・チェーン企業が使用する排出係数の情報源を理解し、それがC社に適切であることを確認する。
- バリュー・チェーン企業の保証業務実施者から、バリュー・チェーン企業のプロセスと内部統制に関する保証報告書入手する。
- 手作業によるプロセスとそれに関連する内部統制を導入し、バリュー・チェーン企業から提供されたデータがどのように集約、報告されるかについて、別の担当者によって実施、承認されるようにする。



例：見積り及び将来予測情報に関する情報システムとコミュニケーションの理解

業務実施者は、経営者による見積りの方法を理解する一環として、以下を考慮する必要がある。

- 見積りに関連する経営者のプロセスに対して企業が実施している監督及びガバナンスの内容と範囲
- 企業のリスク評価プロセスが見積りに関連するリスクをどのように識別しそれに対応しているか
- 見積りに関連する企業の情報システム、並びにその見積りについて関連する手法、仮定及び第三者のデータを含むデータの情報源
- 見積り作成時の経営者による専門家の利用

- 経営者は見積りの不確実性をどのように理解し、対処しているか
- 見積り作成に関連する内部統制
- 経営者は過去の見積りの結果をどのように考慮しているか
- 前期から見積り方法に変更があったか、又は変更されるべきであったか、もし該当あればその理由
- 以下を含め、企業が見積りの不確実性の影響を評価したかどうか、評価している場合はどのように評価したか
 - 仮定の変更が見積りに与える影響を確認するため、例えば感応度分析を行うなどして、企業が代替の仮定又は結果を考慮したかどうか、考慮している場合は、どのように考慮したか
 - 分析が結果のシナリオを複数示している場合、企業はどのように見積りを決定しているか

報告対象となるサステナビリティ情報を識別するための企業のプロセスの理解

390. 企業の情報システムとコミュニケーションについての業務実施者の理解には、報告対象となるサステナビリティ情報を識別するための企業のプロセスを理解することが含まれる。
391. 枠組みは、報告すべきサステナビリティ情報を識別するために企業が実施する必要があるプロセスを定めている場合がある。又は想定利用者の情報ニーズに関連するサステナビリティ情報を識別するプロセスを実施するために、企業が独自の規準を開発しなければならない場合もある。一部の枠組みではこれを「マテリアリティ評価」又は「マテリアリティ・プロセス」と呼ぶ。含めるべきトピックやトピックの側面を枠組みが特定しない場合、報告すべきサステナビリティ情報を識別する際、経営者の偏向が生じる可能性が高くなる。



例：報告すべきサステナビリティ情報を識別するプロセスが必要な場合

ある企業は、サステナビリティ関連のリスクと機会に関する情報を含めることを要求する枠組みのもとで報告を行っているが、その枠組みではリスクや機会、又はそれら进行评估する方法については規定していない。これらは企業ごとに異なるので、ほとんどの場合、枠組みでは具体的に規定することはできない。企業はこのような場合、サステナビリティ関連のリスクと機会（報告対象のトピックの側面）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得られる報告すべきサステナビリティ関連のリスクと機会は、完全性、目的適合性、信頼性、中立性、理解可能性を満たしている（すなわち、適用される規準が適合している）ことが期待される。



例：報告すべきサステナビリティ情報を識別するプロセスが不要な場合

報告の枠組みは、報告対象期間における従業員の研修時間（時間数で測定）など、具体的な指標の開示情報を要求する場合がある。この枠組みでは、(i)「従業員」をどのように定義するか、(ii)「研修」とは何を指すか、(iii)指標をどのように計算するかについて、詳細が定められている。この場合、枠組みが開示情報を要求しているため、企業は報告すべきサステナビリティ情報

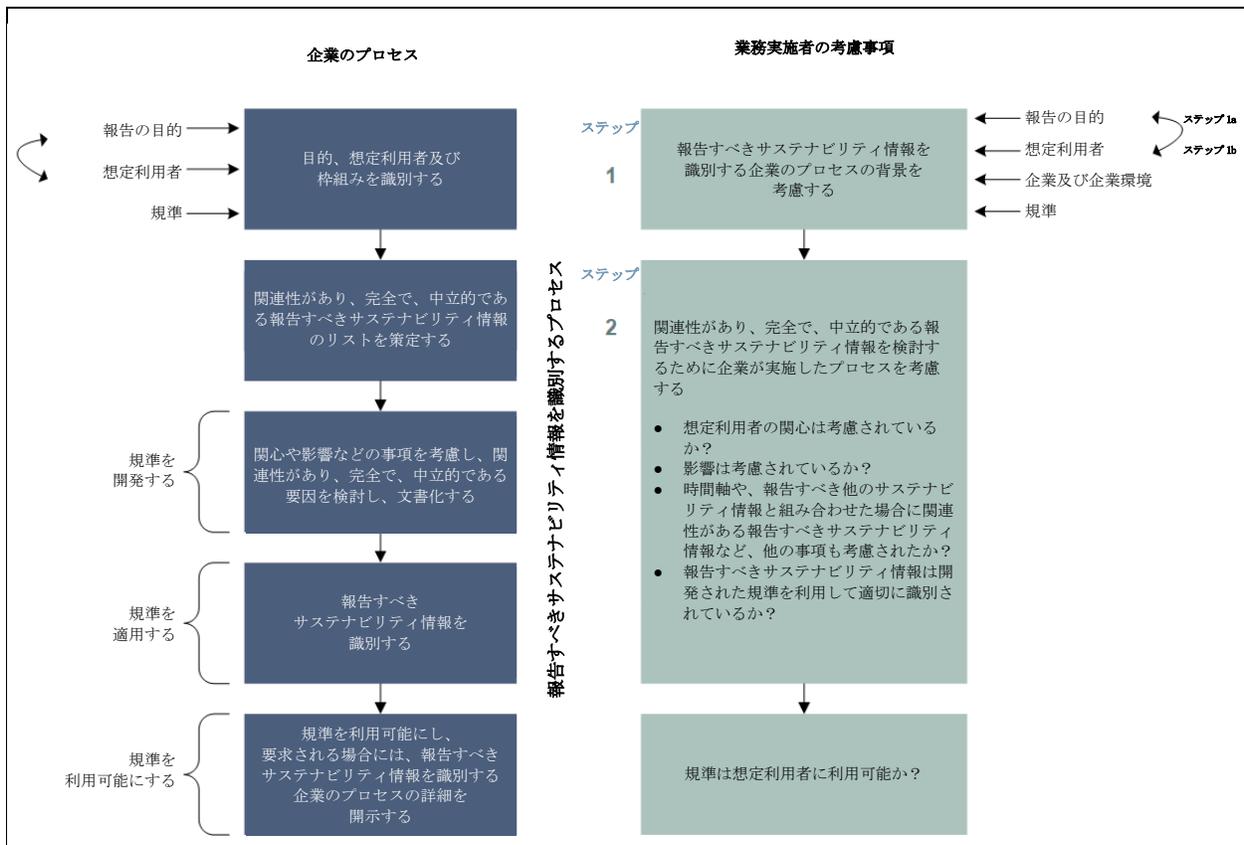
を識別するプロセスを実施する必要はない場合がある（つまり枠組みを発行した者が、その指標が想定利用者にとって重要であるとの判断をすでに行っていると推定される）。

392. 業務実施者は、下図に示すように、業務の状況を含め、報告対象となるサステナビリティ情報を識別するための企業のプロセスの背景を考慮することから始める場合がある。業務の状況に含まれる事項には以下のようなものがある。

- サステナビリティ情報の目的（ステップ 1a 参照）
- 想定利用者（ステップ 1b 参照）
- 企業及び企業環境
- 規準の選択（枠組み又は企業が独自に開発したもの）

図 F.3 - 報告対象となるサステナビリティ情報を識別するための企業のプロセスの理解

下図は、ISSA 5000 の適用指針 A382 項～A384 項と併せて参照する必要がある。



393. 企業が、報告すべきサステナビリティ情報を識別するプロセス及び下した決定事項を文書化している場合、その文書は業務実施者がプロセスについての理解を深めるための有益な出発点となることがある。このような文書がない場合、業務実施者は、限定的保証業務では経営者又はガバナンスに責任を有する者への質問を通じて、また合理的保証業務では質問にその他の手続を補足して、企業のプロセスを理解できる場合がある。企業がサステナビリティ情報の内容を決定する適切なプロセスを実施していない場合、業務実施者は、当該事実が保証業務の前提条件を満たしていないことを示唆しているか否かの検討が必要となる場合がある。（パート C「保証業務契約の新規の締結及び更新（保証の前提条件を含む）」を参照）。
394. 一部の枠組みは、サステナビリティ報告の目的を定め、想定利用者が誰であるかを特定している場合がある。一方でこれを規定していない枠組みもあり、その場合は企業が決める。
395. 業務実施者は、報告すべきサステナビリティ情報を識別する際の考慮事項について、確立された規程が何らかの指針を出しているかどうか検討する場合がある。



例：報告の目的を提供する枠組み

ビジネスと人権に関する国連指導原則に従って人権に関する報告を行う場合、含めるべきトピックの側面は、企業の活動により影響を受ける人々へのリスクに焦点を当てており、企業にとってのリスクだけを対象としているわけではない。一部の枠組み（SASB 概念フレームワークなど）では、関連性のある事項を企業に財務リスクをもたらす可能性のある事項と解釈している（財務マテリアリティ）。一方で別の枠組みでは、組織が環境、社会又は経済に与える影響に関連性のある事項の検討に重点を置いている（インパクト・マテリアリティ）。例えばグローバル・レポートング・イニシアティブ（GRI）は、「重要な」トピックの定義を組織による重要な経済的、環境的、社会的影響を反映するもの、又は利害関係者の評価や意思決定に実質的に影響するものとしている。

ISSA 5000
A337 項

396. 以降の項では、業務実施者がサステナビリティ情報の目的（ステップ 1a）及び想定利用者（ステップ 1b）をどのように検討すればよいか、さらに詳しい指針を示す。

ステップ 1a：企業がサステナビリティ情報の目的をどのように識別したか検討する。

397. 企業は、サステナビリティ情報を自主的に報告する場合もあれば、法令により報告を義務付けられている場合もある。いずれにしても、サステナビリティ情報の目的は、サステナビリティ事項に関する特定の情報を想定利用者のグループに報告することである。サステナビリティ情報の目的の例としては、以下のような事項を報告することが挙げられる。
- 企業が自然環境に及ぼす影響。
 - 企業の一定期間にわたる活動、及びその活動がサステナビリティ関連の目標にどのように貢献しているか。
 - 企業がサステナビリティ関連のリスクと機会から「価値」をどのように創出しているか。
 - 企業が将来に向けて計画していること、又はサステナビリティの目標や目標値に関してどのように実行していく予定であるか。
398. 業務実施者は、企業が下した判断を検討する際の文脈として、サステナビリティ情報を報告する目的を考慮することがある。

ステップ 1b：企業がサステナビリティ情報の想定利用者をどのように識別したか検討する。

399. 想定利用者とは、業務実施者がサステナビリティ保証報告書を利用すると見込んでいる個人若しくは組織、又はそれらのグループを指す。サステナビリティ事項が関連性を持つかどうかは、報告されたサステナビリティ情報に基づいた想定利用者の意思決定に影響を与える可能性があるため、関連性を考慮する一つのアプローチは、想定利用者にとって重要であるかどうかを直接検討することである。
400. 想定利用者にとって重要と考えられるような状況の例には、以下のような事項がある。
- 投資家が企業の株式を売買する要因となる可能性の高い事項
 - 企業の株価や企業価値に影響を及ぼす可能性の高い事項
 - メディアで取り上げられたことがある、又は公表された場合にメディア（地域・全国的・国際的）の関心を引く可能性のある事項
 - 多数の苦情（顧客やサプライヤー、その他の利害関係者からの苦情など）に関連する事項
 - 複数の利害関係者が自発的に言及した事項
 - より広範な社会にとって重要性が高い事項、又は公衆の高い関心を引く事項



例：想定利用者にとって重要な事項

状況によっては、想定利用者にとって重要な事項には、以下が含まれる可能性がある。

- 人権問題、企業の汚職関与の報告事例、事業を行う国又は地域における納税額、経営幹部の報酬
- 企業の属するセクターや業界において、同業他社や競合他社から広く報告される可能性のある事項
- 企業及びその利害関係者にとって戦略的に重要な法律、規制、国際協定又は自主協定の不遵守

401. 業務実施者は、サステナビリティ情報に基づいて又はその影響を受けて想定利用者が行う可能性の高い一般的な意思決定について、企業がその内容を理解して文書化しているかどうかを検討する場合がある。
402. 場合によっては企業の利害関係者と想定利用者は同じではない。想定利用者でない利害関係者にとって重要な事項が、想定利用者である他の関係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には、サステナビリティ情報に正当な関心を持つ一部の利害関係者がサステナビリティ報告書を利用しないと想定されるからといって、彼らの情報ニーズを満たすサステナビリティ事項に関する情報が、他の想定利用者には関連性がないと考えるべきではない。



例：サステナビリティ情報の利用者が代表する利害関係者

企業の製造サプライチェーンに関わる児童労働の被害者（利害関係者）は、通常はその企業のサステナビリティ報告書やその保証報告書を読む立場にはない。しかし彼らの利益を代表するのは、慈善団体、非政府組織（NGO）、政治家、あるいは児童労働反対運動を展開し、その立場を利用して企業の顧客に影響を与えるロビイスト（代理人）である可能性がある。

403. サステナビリティ情報の利用者は、単一のグループの場合もあれば、情報ニーズの異なる複数の想定利用者のグループで構成される場合もある。サステナビリティ情報は個々の想定利用者のニーズに対応することはできないが、業務実施者は場合によって、想定利用者グループの個々人が共通の情報ニーズを持っているかどうか検討する必要がある。
404. 異なる想定利用者グループは、それぞれ異なる情報ニーズを持っている可能性がある。ある想定利用者グループにとって関連性がある情報が、別のグループにとっても関連性があるとは限らない。



例：利用者の多様なニーズ

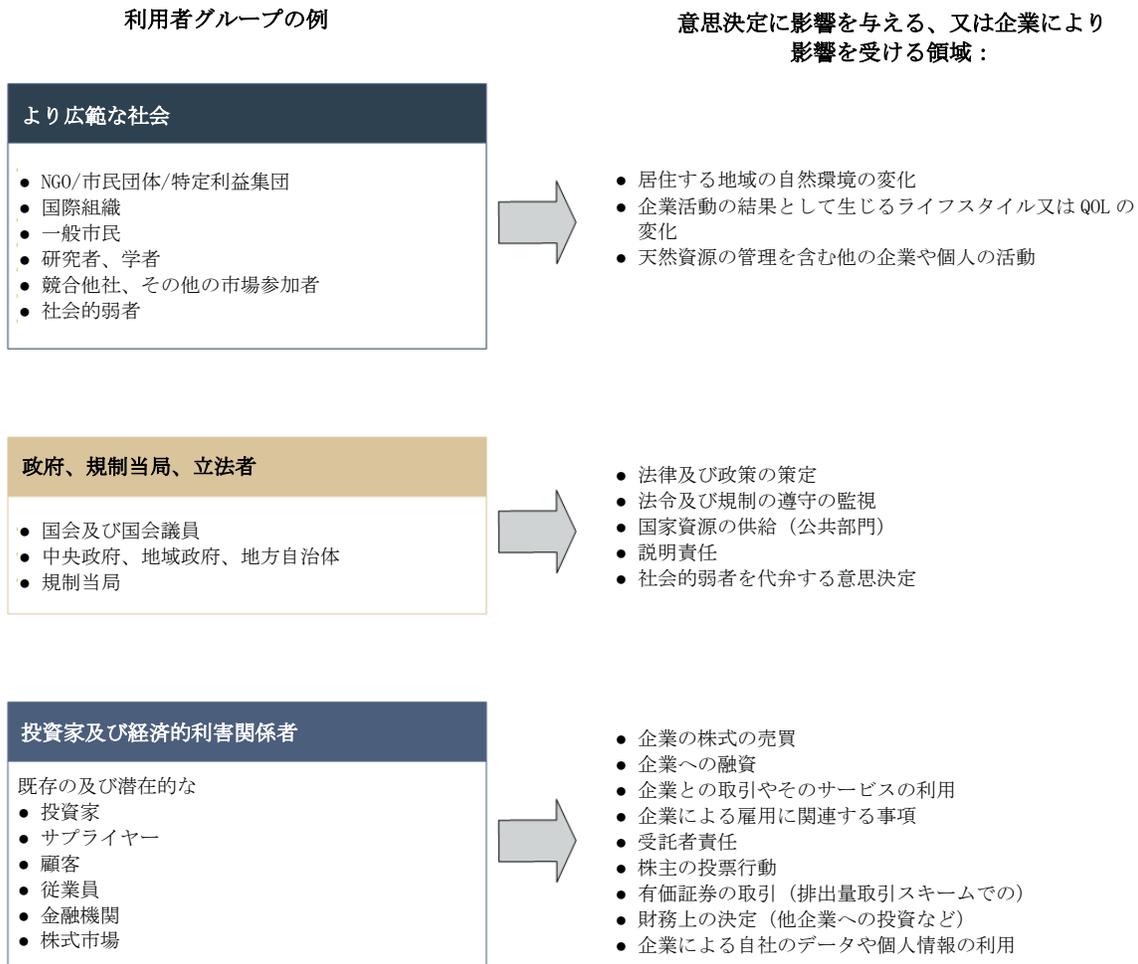
国立病院が臨床実績に関して作成したサステナビリティ報告書の場合、以下のような利用者が考えられる。

- 政府：市民に適切な医療が提供されているか、資源が効率的に活用されているかを把握する必要がある。
- 患者グループ（現在の患者又は潜在的な患者）、一般市民、より広範な社会：この病院がコミュニティに医療を提供できるか、疾病を抑制する役割を果たしているか、臨床的に安全かどうかを知りたい。
- がん患者：この病院には自分の病気を治療する能力があるのかどうかに個人的な利害がある。

この例では、最初の二つの利用者グループは想定利用者と考えられる。しかし個々のがん患者は、集団としての患者グループの一員ではあるものの、単独では想定利用者には含まれない場合がある。

405. 下表には利用者グループの例が示されている。これは網羅的なリストではなく、企業がサステナビリティ情報の想定利用者をどのように識別したか考慮する際の出発点として使える。また企業特有の利用者グループについてさらに検討するための参考になる。

図 F.4 - 利用者グループの例



406. 想定利用者にとって何が重要な事項であるかを直接識別する方法では関連性がある事項を十分に評価できない場合、代替又は補完的なアプローチとして、潜在的なサステナビリティ事項（トピック及びトピックの側面を含む）の重要度を検討することができる。サステナビリティ情報を報告する目的に応じて、潜在的なサステナビリティ事項の重要度は、企業の戦略、ビジネスモデル及びパフォーマンス（「財務マテリアリティ」）又は企業が環境、社会若しくは経済に及ぼす影響（「インパクト・マテリアリティ」）として検討される場合がある（パート E「計画 - ダブル・マテリアリティ」も参照）。

ISSA 5000
A337 項

407. 他の企業への影響としては、サステナビリティ情報の目的に照らして適切な範囲で、個人、組織、より広範な社会、又は環境への影響が含まれる。これらの影響が発生するのは、報告企業の経営者の行動や決定による直接的な影響がある場合、報告企業との関係を通じた間接的な影響がある場合、又は報告企業の外部にある力が直接的若しくは間接的に作用する場合である。



例：企業の影響が企業自体に間接的な影響を及ぼす場合

ある企業は川に大量の汚染物質を定期的に放出している可能性がある。この場合、環境に直接的な影響があり、また川を漁業や給水のために利用しているコミュニティにも影響が及ぶ。さらに、この企業自体にも影響が及ぶ可能性がある。例えば、この企業の環境破壊行為に不満を持った顧客からの収入の減少など間接的な影響、さらには清掃費用、当局からの罰金といった直接的な影響もあり得る。

408. 予測される影響を検討する際には、その関連性を高める可能性のある状況として、以下のような例が挙げられる。

- 企業にとって大きなリスクや機会が伴う（風評リスクや営業許可への影響を含む）。
- 財務への重大かつ直接的な影響がある（財務諸表の重要性により判断される）。
- 企業の業績に大きな影響を及ぼす、又は及ぼす可能性がある。
- 他の企業の事業運営や活動に大きな影響を及ぼす、又は及ぼす可能性がある。
- 天然資源や環境に多大な直接的損害をもたらした、又はもたらす可能性がある。
- 企業の競争力を高める戦略的機会に関わる。
- 企業又はその利害関係者の主要な組織的価値観、方針、戦略、運用管理システム、目標及び目標値に関わる。



例：企業への中期的な影響

ある企業は低地沿岸の土地に工場を所有している。その土地は海面上昇や異常気象の増加による浸水の影響を受けるため、5年後には工場の敷地が使用不能になると予想されている。今後5年間に物理的な影響はないかもしれないが、それでもこの情報は関連性があると考えられる。短期的な関心のある利用者（3年間の投資を予定している投資家など）であれ、長期的な関心のある利用者（工場敷地を担保として10年満期の融資をした銀行）であれ、これらの情報が投資価額に織り込まれる可能性が高いからである。業務実施者は、情報を含めるに当たって企業が選択した時間軸が適切かどうか、またそれがサステナビリティ情報に十分に開示されているかどうかの検討が必要となる場合がある。

ステップ 2: サステナビリティ情報に含めるサステナビリティ事項の選定を検討する。

409. 業務実施者は、企業が関連するサステナビリティ事項をどのように識別したのかを検討する必要がある。企業は、使用した枠組み、サステナビリティ報告の目的、及び想定利用者を考慮しながら、当初は多数あった潜在的なサステナビリティ事項を最終的に絞り込み、業務状況に関連するものだけを選定するなど、複数の段階で識別作業を行っている場合がある。

410. 利害関係者を関与させる活動は、企業がサステナビリティ事項を特定する上で重要な部分となり得る。利害関係者とのオープンな対話は、受動的なやりとりや、既存のサステナビリティ事項リストへのコメントを求めるだけの場合よりも良い結果をもたらす可能性がある。ただし、利害関係者がこのプロセスに効果的に関与できるように、企業及び企業の活動について利害関係者への適切な情報提供が必要となる。
411. 業務実施者はまた、報告対象となるサステナビリティ情報を識別するための企業のプロセスを検討する際、以下のような情報源も考慮する場合がある。また、その情報を識別するための規準が適合性を満たし、適切に適用されているかどうか（すなわち目的適合性、網羅性、信頼性、中立性、理解可能性を満たしたサステナビリティ情報になっているか）についても検討する場合がある。内部の情報源には以下のようなものがある。
- 経営者及びガバナンスに責任を有する者との協議
 - 企業の過去の報告
 - 取締役会や経営幹部の会議及び委員会のアジェンダや議事録
 - リスク評価
 - 企業が作成した戦略文書
 - 内部告発報告
 - 内部（又は外部）の法律顧問からの連絡
412. 外部の情報源には以下のようなものがある。
- 同業他社や競合他社の報告
 - 自社、同業他社又は業界の調査結果
 - サプライヤーや顧客からの苦情
 - 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・エンゲージメント
 - ウェブ及びソーシャルメディアの検索
 - 世界的な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（SDGs）
 - 規制による報告義務
413. サステナビリティ事項を識別するプロセスの一環として、企業は、個別に関連性のある事項だけでなく、例えば一つ以上の事項が関連しているために他のサステナビリティ事項と合わせることで関連性を有する事項を検討しておくことが適切な場合もある。



例：集約による適合性

従業員の退職に関する情報、顧客からの数件の苦情、2件のサプライヤー契約の解除に関する情報は、それぞれ単独では関連しないように思える。しかし、これらの事象を合わせると相互に関連している可能性があり、それが企業の経営幹部に深刻な問題があることを示唆しているのなら、これらの事象に関する情報は関連性を有している可能性がある。

414. 報告対象となるサステナビリティ情報を識別するための企業のプロセスの開示が枠組みで求められていない場合でも、想定利用者にとってプロセスを理解することが役立つことがある。そのため業

務実施者は、サステナビリティ情報に何が含まれ、何が除外されているかの詳細も含め、報告対象となるサステナビリティ情報を識別するための企業のプロセスの詳細を開示するよう企業に促すことが適切と考える場合がある。

415. 報告対象となるサステナビリティ情報を識別するための企業のプロセスが開示されているかどうかにかかわらず、報告すべきサステナビリティ情報を識別する（トピック、トピックの側面、報告バウンダリーの識別を含む）ために適用した規準は、他の適用される規準と併せて想定利用者に対し利用可能にすることが求められる。

統制活動の理解

416. 合理的保証業務においては、業務実施者は統制活動の構成要素を理解することが求められる。その際、以下に挙げるような特定の内部統制を識別する必要がある。
- 業務実施者が運用状況の有効性をテストすることにより証拠を入手することを計画している内部統制。これには以下の内部統制が含まれる。
 - 実証手続を単独で実施するよりも十分かつ適切な証拠を入手する効率的又は効果的な方法であるため、運用状況の有効性をテストすることにより証拠を入手することを計画している内部統制
 - 実証手続だけでは十分かつ適切な証拠を得られないリスクに対応する内部統制
 - 利用者企業の相補的な内部統制。これは業務チーム外の他の業務実施者の保証報告書において識別されており、業務実施者が利用者企業に関連すると判断した内部統制である。これには例えば、業務チーム外の他の業務実施者が作成したバリュー・チェーン企業における内部統制に関する業務チーム外の他の業務実施者による一対多の報告書などが含まれる。これらの内部統制は、利用者企業が他の組織から入手した情報を自社の情報システムに適切に取り込み、それに基づくサステナビリティ情報に反映されるようにするために、利用者企業が自ら設置している場合がある。ここでいう他の組織には、例えば企業がサステナビリティ報告の内部統制に関連するサービスを利用するために契約したサービス受託会社や、報告バウンダリーには含まれるが企業の支配下にはないバリュー・チェーン内組織が含まれ、その場合、これらの組織からの情報はサステナビリティ情報に含めることが求められる。
 - 業務実施者がテストを計画している内部統制に関連する IT 全般統制。業務実施者は、テストを計画している統制を理解する過程で、当該内部統制に関連する IT の利用により生じるリスクについて、及び企業がこれらのリスクに対応するために業務に適用している IT 全般統制も理解する必要がある。具体的には、内部統制が IT の利用に依存している場合、IT を取り巻く内部統制を理解することが重要である。そのため ISSA 5000 は、業務実施者がテストを計画している内部統制に関連し、IT の利用によりリスクの生じる IT アプリケーション及び企業の IT 環境の他の側面を識別し、IT の利用により生じるリスクに対応するための IT 全般統制を理解することを業務実施者に求めている。
 - その他の内部統制。業務実施者は、開示情報におけるアサーション・レベルでの重要な虚偽表示リスクを識別及び評価し、評価されたリスクへの対応手続を立案するために適切であると考えるその他の内部統制を識別する場合がある。
417. 限定的保証業務においては、業務実施者は統制活動の構成要素を理解することは求められない。しかし、業務実施者が内部統制の運用状況の有効性をテストし、証拠を入手することを計画している

場合、テストを計画している内部統制に関連する IT の利用により生じるリスクに対応する IT 全般統制を含め、当該内部統制を理解する必要がある。内部統制の運用状況の有効性をテストする計画がない場合、業務実施者はこれらを理解する必要はない。



統制活動における内部統制を理解するには何が必要か？

418. 内部統制を理解するというのは、その内部統制が重要な虚偽表示リスクに対応するように効果的にデザインされているかどうかを評価し、さらにその内部統制が業務に適用されているか確認することを意味する。運用状況の有効性をテストする前に、その内部統制を理解することが重要である。内部統制が効果的にデザインされていない、又は適切に運用されていない場合、運用状況の有効性をテストする意味はない。



業務実施者は内部統制が効果的にデザインされているかどうかをどのように評価するのか？

419. 内部統制のデザインを評価することは、その内部統制がサステナビリティ情報の重要な虚偽表示を効果的に防止、発見又は修正できるかどうか（つまり意図した目的を達成できるかどうか）を検討することを伴う。この評価は通常、内部統制の構造、適切性、及び企業のリスク管理目標との整合性に着目する。内部統制のデザインを評価する際の主なポイントには以下のようなものがある。
- 内部統制が何を達成することを意図しているのか判断する。どのようなリスクに対応するためのものなのか？
 - 方針、手続、活動など、内部統制の具体的な要素を評価する。内部統制のプロセスにどのようなステップがあるか？各ステップの責任者は誰か？どのような文書が必要か？
 - 識別されたリスクや目的に内部統制が適合しているか判断する。その内部統制を業務に適用することで、対応しようとしているリスクに対応できるか？
 - 内部統制のデザインが重要な虚偽表示リスクに対応しているかを評価する（限定的保証業務では開示情報レベルで、合理的保証業務ではアサーション・レベルでの評価）。
420. 業務実施者は、内部統制のデザインについて、質問をするか、又は当該内部統制はどのような意図で運用されるのかを記載した方針、手続、フローチャートなどの文書を査閲することで評価する。内部統制のデザインを評価する他の手続には、以下のようなものがある。
- 内部統制の実施頻度を確認し、その頻度がリスクを考慮して適切かどうかを判断する。
 - 内部統制の実施責任者を識別し、その責任者が適切な権限と能力を持っているか確認する。
 - 当該内部統制が企業内の他の内部統制やプロセスとどの程度統合されているか判断する。
 - 有効性に影響を与える可能性のある内部統制の固有の限界を認識する。
 - 内部統制のデザインを業界のベストプラクティス又は規制上の要求事項と比較する。



業務実施者は内部統制が業務に適用されていることをどのように判断するのか？

421. 内部統制が業務に適用されていると判断するというのは、その内部統制が実際に存在し、デザイン通りに運用されているか確認することである。この手順には以下のようなものがある。
- 関係する担当者に質問し、内部統制の存在と業務への適用状況を確認する。
 - 内部統制が業務に適用されている状況を直接観察し、運用されていることを確認する。
 - 内部統制の業務への適用を証明する文書や記録を閲覧する。
 - ある事象や取引についてプロセス全体を通して各段階で内部統制がどのように適用されているかを確認する（ウォークスルーと呼ばれることもある）。

内部統制の不備の評価

422. 内部統制のデザイン、業務への適用、又は運用により、経営者や従業員が自身に割り当てられた機能を通常通りに遂行する過程で、虚偽表示を適時に防止、発見及び修正できない場合、内部統制の不備が存在する。
423. 統制環境は開示情報レベル又はアサーション・レベルでは運用されないが、統制環境に不備があると、内部統制システムの他の構成要素を損なう。これには、開示情報レベルやアサーション・レベルでの重要な虚偽表示リスクに対応するためにデザインされた内部統制も含まれる。その結果、内部統制システム全体の内部統制が虚偽表示を適時に防止、発見及び修正できないリスクが高くなる。
424. 企業のリスク評価プロセス又は内部統制システムの監視プロセスが、企業の状況に適していない場合、それらの構成要素に不備があることを示唆している。そうした不備により、企業若しくは企業環境の変化、又は内部統制が意図したとおりに機能していない状況を識別できず、したがって内部統制システムの変更が必要になる場合がある。このような状態では、当初は効果的にデザインされていた内部統制が、対応すべきリスクに対応できなくなっているか、又は関連するリスクに対応できないリスクが高まる。
425. 情報システムとコミュニケーション及び統制活動における内部統制は、開示情報レベル又はアサーション・レベルで運用される可能性が高くなる。そのため、これらの内部統制は、経営者や従業員が自身の業務を通常通りに遂行する過程で、開示情報レベル又はアサーション・レベルで虚偽表示を適時に防止、発見及び修正する能力に直接影響を与える可能性が高い。
426. 業務実施者が内部統制の不備を一つ以上識別したかどうかを検討する際、業務実施者は、関連する事実、及び発見事項の状況について適切なレベルの経営者と協議することがある。この協議は、経営者がそれまで気付いていなかった可能性のある不備について、適時に注意喚起を行う機会となる。発見事項について協議するのに適切な経営者のレベルは、当該内部統制や関連する事業分野に精通していることと、識別された不備に対して是正措置を講じる権限を有している必要がある。ただし状況によっては、例えば発見事項が経営者の誠実さや能力が疑われるようなものである場合などは、業務実施者が経営者と直接協議するのは適切ではない可能性がある。

ISSA 5000
第 121 項

427. 内部統制の不備は、その後の手続の立案に影響を与える場合がある。業務実施者が内部統制の不備又は複数の不備の組合せによる影響を判断する際に考慮する事項の例には、以下のようなものがある。
- 虚偽表示若しくは複数の不備の組合せが発生したかどうか、又は内部統制の不備が原因で虚偽表示が発生する可能性があるかどうか。内部統制の不備は、業務実施者が業務中に虚偽表示を識別していなくても存在する可能性がある。
 - 不備が将来的にサステナビリティ情報の重要な虚偽表示を招く可能性、及びそれらの虚偽表示の潜在的な影響の度合い。
 - 内部統制の不備が、経営者の偏向が生じやすい見積りや将来予測情報など主観的又は複雑な開示情報に関連するものかどうか。
 - 内部統制の不備の影響を受ける開示情報の重要性。
 - 内部統制の不備（単独又は複数）の影響を受ける開示情報で発生した、又は発生する可能性のある活動量。
 - サステナビリティ情報のプロセスにおける内部統制の重要性。
 - 内部統制の不備の結果として発見された逸脱の原因と発生頻度。
 - 識別された不備と内部統制の他の不備との相互作用。
428. ISSA 5000 の A402 項には、内部統制の不備が存在することを示唆する状況の具体例が示されている。



業務実施者は企業の内部統制システムに関する理解をどのように活用するのか？

429. 企業の内部統制システムを理解する第一の目的は、業務実施者が以下を含め、重要な虚偽表示リスクを識別し評価できるようにすることである。
- 広範にわたる重要な虚偽表示リスク：内部統制システムの特定の構成要素（統制環境、企業のリスク評価プロセス、内部統制システムを監視する企業のプロセスなど）は、上位レベル（すなわち企業のレベル）で運用されている。そのため、これらの構成要素に不備がある場合、サステナビリティ情報全体にわたる広範な虚偽表示リスクが生じる可能性がある。さらに、これらの上位レベルの内部統制は他の構成要素（情報システムとコミュニケーション、統制活動など）における内部統制を支える基礎として、開示情報レベル又はアサーション・レベルで運用されるため、この上位レベルの内部統制に不備があると、開示情報又はアサーション・レベルでの内部統制の運用状況の有効性に影響を及ぼす可能性がある。そのため、全体的な対応策を立案し実施することが、これら重要な虚偽表示の広範なリスクに対応する最も効果的な方法になることがある。
 - 開示情報レベル又はアサーション・レベルでの重要な虚偽表示リスク：情報システムとコミュニケーション及び統制活動の構成要素における内部統制が効果的にデザインされていない、又は運用されていない場合、開示情報又はアサーションにおいて、これらの内部統制が対応するはずだった重要な虚偽表示リスクが高まる。

ISSA 5000
第 128L/R 項

- 重要な虚偽表示リスクに対応する手続の立案と実施：内部統制が効果的にデザインされ、運用されていれば、業務実施者はそれらの内部統制のテストを実施し、十分かつ適切な証拠を入手するための基礎が得られる。一方で、業務実施者が内部統制のデザイン及び運用が効果的ではないと判断した場合、当該内部統制のテストを実施する意味はない。このような場合には、十分かつ適切な証拠を入手する方法は実証手続しかない。

430. 企業の内部統制システムを理解する目的は、経営者やガバナンスに責任を有する者に伝えるべき事項を識別することであると限らない。しかし業務実施者は、経営者又はガバナンスに責任を有する者が注意を向けるべきと判断した不備については、伝えることを検討する場合がある。

ISSA 5000
第 68 項、A166 項

重要な虚偽表示リスクの識別と評価

431. 重要な虚偽表示リスクの識別と評価には、職業的専門家としての判断を伴う。業務実施者がリスク評価手続の一環として得た上述の事項に関する理解は、「何が問題となる可能性があるか」を考える根拠となり、それにより重要な虚偽表示リスクを識別し評価することができる。例えば、業務実施者が以下のような状況を識別した場合、不正又は誤謬による重要な虚偽表示リスクが潜在している可能性がある。

- サステナビリティ事項若しくは適用される規準が複雑である場合、又は主観性の度合いが高い場合には、サステナビリティ事項に対する誤った規準の適用により、虚偽表示が生じる可能性がある。
- 企業若しくは企業環境、又は企業の内部統制に関連する変更又は不確実性がある場合には、当該内部統制が本来対応すべきリスクにもはや適切に対応していないために、又は環境の変化に応じて内部統制が更新されておらず、関連するリスクに対応できなくなっているために、当該内部統制に関連する開示情報に虚偽表示が生じる可能性がある。
- 経営者に対して特定の目標やマイルストーンの達成へのインセンティブ又はプレッシャーが働いている場合、サステナビリティ情報の報告に経営者の偏向が生じる可能性がある。内部統制の不備により経営者の偏向が生じる機会が生まれる場合は、特にその可能性が高くなる。
- 内部統制のデザイン又は業務への適用に弱点や不備がある場合には、虚偽表示を防止又は発見できず、適時に修正されない可能性がある。



アサーションとは何か、アサーションはなぜ重要なのか？



アサーション：明示的か否かにかかわらず、サステナビリティ情報に具体化された企業による表明であって、発生する可能性のある虚偽表示の種類を業務実施者が考慮するために利用するものをいう。

ISSA 5000
第 18 項

432. 合理的保証業務において、業務実施者は開示情報におけるアサーション・レベルで重要な虚偽表示リスクを識別、評価し、評価されたリスクへの対応手続を立案し実施することが求められている。業務実施者は、アサーションを以下のためのツールとして利用する場合がある。

ISSA 5000
第 122R 項

- 開示情報の重要な虚偽表示リスクを識別、評価する際に、発生する可能性のある潜在的な虚偽表示の種類を考慮する。
- 業務実施者が評価された重要な虚偽表示リスクへの対応手続を立案、実施し、サステナビリティ情報が規準に準拠して作成されているか、又は虚偽表示があるかどうかの証拠を入手するのを支援する。

433. 業務実施者は、限定的保証業務におけるアサーション・レベルでの重要な虚偽表示リスクの識別及び評価は求められていないが、発生する可能性のある潜在的な虚偽表示の種類を検討する際に、又は当該リスクに対応する手続を立案し実施する際に有用であれば、アサーションを使用する場合がある。

ISSA 5000
第 122L 項、
A416L 項

434. 下表は業務実施者が使用することのできるアサーションをまとめたものである。アサーションは、下表に記載されている全ての側面が示されているれば、表現が異なってもかまわない。

ISSA 5000
A415R 項

アサーション	アサーションが取り上げる側面
発生及び実在性	開示情報は、発生した又は実際に存在する事象又は状況に関連している。
責任	開示情報は、企業に関連している。
網羅性	企業及び報告バウンダリーに関連して、サステナビリティ情報に含まれるべき事象又は状況が全て含まれている。
正確性及び評価	見積りを含む開示情報が適用される規準に準拠して適切に測定、評価又は記載されている。
期間帰属	開示情報が関連する報告期間に記録されている。
表示、分類の妥当性及び理解可能性	開示情報が適切に集約又は分解され、適切に体系化され、適用される規準に準拠して表示及び記載され、明瞭に表示されている。
整合性	規準及びその適用が前年度に適用された方針と整合しているか、又は変更に正当な理由があり、適切に適用及び開示されており、比較情報がある場合には、前年度通りに報告されているか、又は適切に修正再表示されている。

435. サステナビリティ情報の報告では、企業は明示的又は黙示的に当該情報についてアサーションを行う。



例：サステナビリティ情報における企業のアサーション

企業Aは、サステナビリティ情報に以下の表明を含めている。

スコープ1及びスコープ2の温室効果ガス（GHG）排出量の増加は、当年度の第1四半期に欧州で新たな生産工場を買収したことによるものである。一方、当社の全事業拠点において、管理監督の改善により生産単位当たりのGHG排出量は前年比で大幅に減少した。

この企業は、GHG排出量が増加したこと、報告対象の年度中に新たな生産工場を買収したこと、新工場の買収がGHG排出量増加の理由であることを明示的に表明している。また全ての事業拠点で管理措置により生産単位当たりのGHG排出量が減少したことも明示的に表明している。

企業は、以下の点については黙示的に表明している。

- **発生及び実在性**：報告されたGHG排出量が実際に発生している。
- **責任**：報告されたGHG排出量は、企業の支配下にある施設から排出されたものである（すなわち企業がその排出されたGHGに責任を負っていること）。
- **正確性及び評価**：GHG排出量は正確に報告されており、適切な換算係数を用いてCO2換算されている。
- **期間帰属**：GHG排出量は、排出が発生した期間に報告されている。
- **網羅性**：組織の範囲に含まれる全てのGHG排出量が測定、報告されている。
- **表示、分類の妥当性及び理解可能性**：GHG排出量は報告の枠組みに従って表示され、その発生源に応じて適切にスコープ1又はスコープ2に分類され、理解しやすい形式にまとめられている。
- **整合性**：報告されたGHG排出量は、前年度と同じ方針で報告されている。

436. 業務実施者は、アサーションを別の方法で表現することもできる。上記の関連するアサーションの側面を取り上げていれば、どのように表現するかは業務実施者の選択に委ねられる。例えば、規準に「結合性」という原則が要求事項として含まれている場合があり、複数の側面を結合したサステナビリティ事項をサステナビリティ情報において開示し、その結合が分かるように表示することが求められる。例えば、業務実施者は、統合の原則を満たす規準を適用して得た「表示、分類の妥当性及び理解可能性」に関するアサーションを「結合性」のアサーションとして扱うか、又は「表示、分類の妥当性及び理解可能性」のアサーションのカテゴリーに組み込まれたものとして扱うこともできる。



限定的保証業務における開示情報レベルでの重要な虚偽表示リスクの識別及び評価と、合理的保証業務におけるアサーション・レベルでの重要な虚偽表示リスクの識別及び評価の違いは何か？

437. 上記第 323 項で指摘しているように、限定的保証業務におけるリスク評価は、内部統制の構成要素に関する理解の幅と深さ（範囲と内容）が異なることを前提としており、重要な虚偽表示の潜在的リスクの識別と評価に寄与し得る統制活動の理解は求められていない。さらに限定的保証業務におけるリスク評価は、合理的保証業務の場合より粒度が低い、これは限定的保証業務の場合、業務実施者はアサーション・レベルでの重要な虚偽表示リスクの識別と評価が求められないからである。加えて、限定的保証業務で得られる保証水準は合理的保証業務の場合よりも大幅に低いため、リスクの識別と評価の範囲も合理的保証業務よりも狭くなる。

ISSA 5000
A406L 項



業務実施者は重要な虚偽表示リスクをどのように評価するのか？

438. リスク評価手続を実施する過程で得られた理解に基づき、業務実施者は職業的専門家としての判断により、企業の開示情報をグルーピングする適切なアプローチを識別する。業務実施者は、限定的保証業務においては開示情報レベル（すなわち単一の開示情報又は開示情報グループ）で、合理的保証業務においてはアサーション・レベル（すなわち単一の開示情報又は開示情報グループに対する一つ又は複数のアサーション）で重要な虚偽表示リスクを識別し評価する。業務実施者は次に、これらの重要な虚偽表示リスクの一部が、限定的保証の場合は許容可能な水準、合理的保証の場合は許容可能な低い水準であるかどうかを判断する。これらの状況においては、リスク対応手続は必要ない。しかし合理的保証業務では、業務実施者が重要と判断した開示情報について、実証手続を立案し実施する必要があるか検討することが求められる。パート G「重要な虚偽表示リスクへの対応」の第 460 項～第 461 項も参照。

ISSA 5000
A285 項～A287 項

ISSA 5000
第 140R 項

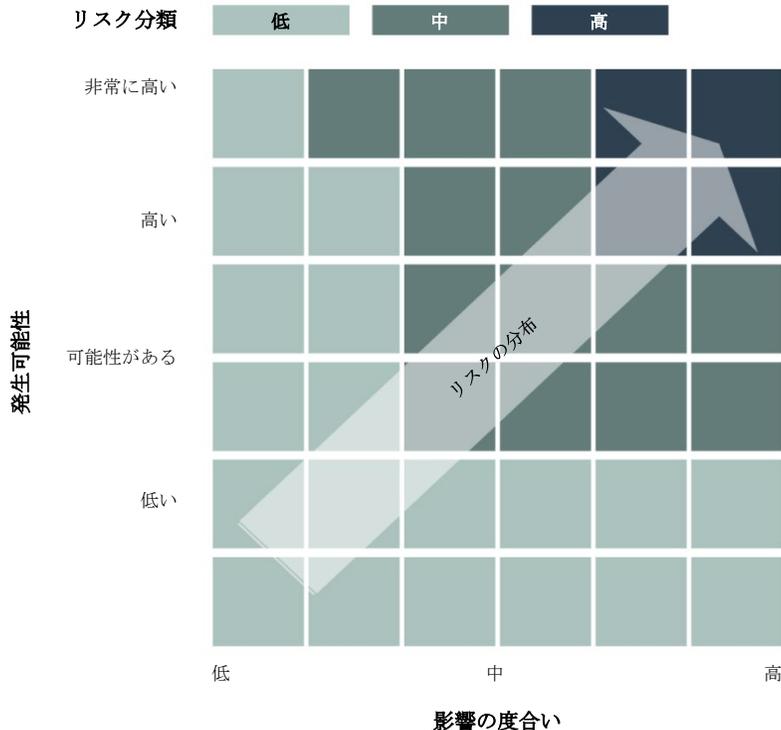
439. 業務実施者は、虚偽表示の発生可能性と発生した場合の影響の度合いに基づき、リスクの分布で重要な虚偽表示リスクを評価する。リスクの分布で重要な虚偽表示リスクが高いほど、業務実施者はリスクに対応するためにより心証のある証拠を入手する必要がある。ISSA 5000 は、原則として業務実施者に求める事項を定めており、これらの要求事項を実行するための適用指針が含まれている。ISSA 5000 は、重要な虚偽表示リスクの識別と評価の個々のステップは要求しておらず、またリスクの分布、発生可能性と影響の度合いの組合せ、リスクに対する評価などの概念を業務実施者がどのように運用するかについても規定していない。

ISSA 5000
第 122L/R 項、A404
項～A418R 項

440. 重要な虚偽表示の発生可能性の評価において、業務実施者の考慮事項には以下のようなものがある。
- 当該企業での過去の経験。過去に識別された虚偽表示、それらの虚偽表示に対する経営者及びガバナンスに責任を有する者の対応、過去のパフォーマンス、既知の課題や誤謬などを含む。

- 開示情報に虚偽表示を生じさせる可能性ある事象又は状況の内容、範囲及び時期に関する現在の理解、並びにそれらの発生時期や発生頻度に対する予測。
 - 企業のリスク評価プロセス。
 - 虚偽表示の発生可能性に影響を与える経済状況、規制変更、市場動向。
441. 虚偽表示が発生した場合の影響の度合いを評価するに当たって、業務実施者は以下のことを考慮する場合がある。
- サステナビリティ情報に対する潜在的な影響、定量的及び定性的要因を含め、その開示情報の想定利用者にとっての重要性。
 - 潜在的な虚偽表示の重要性を測定するための重要性の基準値。
 - 開示情報の内容、不正の生じやすさ、サステナビリティ情報に広範な影響が及ぶ可能性といった定性的要因。
442. 一部の虚偽表示は、発生可能性は高いが、発生した場合のサステナビリティ情報への影響は軽微である。一方で発生するのは希だが、発生した場合、サステナビリティ情報への影響の度合いが大きくなる虚偽表示もある。
443. 重要な虚偽表示リスクを評価するに当たり、業務実施者は、発生可能性と発生した場合の影響の度合いを組み合わせで検討する。虚偽表示の発生可能性と影響の度合いの組合せが高いほど、リスクの評価は高くなり、虚偽表示の発生可能性と影響の度合いの組合せが低いほど、リスクの評価は低くなる。これによって業務実施者は、下図に示すように、リスクの分布の観点から重要な虚偽表示リスクについて考えることができる（図は例示を目的としており、確定的なものではない）。

図 F.5 - リスクの分布



444. リスクの分布で高リスクの評価となるには、影響の度合いと発生可能性の両方が高いと評価される必要があるわけではない。リスクの分布でのリスクの高低の評価は、重要な虚偽表示の影響の度合いと発生可能性の交わるところで決まる。高リスク評価は、発生可能性と影響の度合いの様々な組合せから生じる可能性がある。例えば、発生可能性が低くても影響の度合いが非常に高ければ、高リスク評価になりえる。しかし、発生可能性は高いが影響の度合いが低ければ、リスクの分布で高リスクと評価される可能性は低い。
445. 一部のリスクは常にリスク分布の上限に位置する。そのリスクが発生した場合、影響の度合いが非常に大きいからである。例えば ISSA 5000 の第 123R 項は業務実施者に対し、合理的保証業務においては、経営者による内部統制の無効化リスクを不正による重要な虚偽表示リスクとして、したがってリスク分布の上限にある重要な虚偽表示リスクとして取り扱うことを要求している。



業務実施者が重要な虚偽表示リスクを識別し評価することは、リスク対応手続の立案及び実施でどのように役立つか？

446. リスクがリスクの分布のどこに位置するかを理解することは、業務実施者がリスク対応手続を立案する際に役立ち、リスクが最も高い位置にある開示情報やアサーションに対して重点的に手続を実施することができる。
447. 評価された重要な虚偽表示リスクは、適切かつ十分な証拠を入手するために業務実施者が実施するリスク対応手続の種類、時期及び範囲に影響を与える。例えば、高リスクの評価となった場合、業務実施者はより質の高い証拠を得るための手続を実施する、手続の数を増やすか異なる情報源から証拠を入手するために異なる手続を実施する、あるいはテストする項目を増やす、より多くの拠点を訪問する結果となる場合がある。限定的保証業務で業務実施者が行うリスク対応手続は、種類と時期が合理的保証業務とは異なり、範囲も限定的である。パート G 「重要な虚偽表示リスクへの対応」を参照。

G. 重要な虚偽表示リスクへの対応

このパートで取り上げる事項

- 重要な虚偽表示リスクへの対応における全般的な考慮事項
- 全般的な対応
- 開示情報レベル（限定的保証）又は開示情報におけるアサーション・レベル（合理的保証）での重要な虚偽表示リスクへの対応手続
- 合理的保証業務におけるリスク評価の修正又は限定的保証業務における追加的なリスク対応手続の要否の判断

重要な虚偽表示リスクへの対応における全般的な考慮事項

448. 限定的保証業務と合理的保証業務の両方において、業務実施者は重要な虚偽表示リスクに対応するため、全体として十分に心証のある証拠を入手することを目指す。限定的保証業務では、実施される手続は合理的保証業務に必要な手続と比べると限定的ではあるものの、意味のある保証水準を得られるように計画される。場合によっては、限定的保証と合理的保証の手続の種類が類似していることもあるが、手続の範囲については限定的保証と合理的保証とは異なり、また同じ限定的保証でも業務によって異なることがある。
449. 業務実施者は、業務の状況に応じて、保証業務リスクを許容可能な水準（限定的保証業務の場合）又は許容可能な低い水準（合理的保証業務の場合）まで低減するため、十分かつ適切な証拠を入手しようとする。重要な虚偽表示リスクに対応する適切な手続の決定に際しては、例えば評価されたリスクの内容について以下のような事項を考慮し、職業的専門家として判断することが求められる。
- 重要な虚偽表示リスクは広範に及ぶ場合もあれば、特定の開示情報（又は一連の開示情報）、アサーション又は一連のアサーション（合理的保証業務の場合）に関連する場合もある。サステナビリティ情報全体に及ぶ重要な虚偽表示リスクがある場合、業務実施者は全般的な対応を立案し実施する（以下参照）。重要な虚偽表示リスクが特定の開示情報やアサーション・レベルに存在する場合、業務実施者は当該開示情報やアサーションにおける虚偽表示リスクへの対応手続を立案し実施する。パートF「リスクの識別と評価」では、重要な虚偽表示リスクの識別と評価について説明している。
 - リスク対応手続には、運用評価手続や実証手続（分析的手続や詳細テスト）が含まれる。業務実施者は状況に応じて異なる種類の手続を立案し、実施することができる。例えば、内部統制が効果的にデザインされ、適切に業務に適用されていると判断した場合、業務実施者は、内部統制の運用状況の有効性をテストし証拠を入手する場合がある。
450. 重要な虚偽表示リスクへの対応手続の種類、時期及び範囲は、以下の事項に影響を受ける。

- 手続の計画と実施に対する業務実施者のアプローチ（企業が報告目的のためにサステナビリティ情報をどのように分解又は集約しているかについての理解、また業務実施者はサステナビリティ情報を別の方法でグルーピングするのかどうかを含む）（パート E「計画」参照）。
- 評価した重要な虚偽表示リスク（重要な虚偽表示リスクに対する評価の根拠を含む）（重要な虚偽表示リスクに対する評価の根拠の例については ISSA 5000 の A425 項参照）。
- 業務実施者は、実証手続の種類、時期及び範囲を判断するに当たり、内部統制の運用状況の有効性に関する証拠を入手する計画であるかどうか。
-  グループ構成単位若しくはバリュー・チェーン構成単位から、又はこれらの構成単位に関連する証拠を入手するために、他者（業務実施者の利用する専門家、構成単位の業務実施者、又は業務チーム外の他の業務実施者など）の業務を利用する必要があるかどうか（パート D「グループサステナビリティ保証業務、バリュー・チェーン及び他者の作業の利用」を参照）。
- 入手する予定の証拠の心証。サステナビリティ情報に関する結論の根拠とするためには、特定の状況では、より心証のある証拠が必要になる。例えば重要な虚偽表示リスクがリスクの分布で高リスクと評価される場合、より広範な手続や的を絞った手続を実施する、又は裏付けとなる証拠を複数の独立した情報源から入手することが適切な場合がある。

ISSA 5000
A284 項～A287 項

全般的な対応



業務実施者はどのような場合に全般的な対応をするのか？

451. 重要な虚偽表示リスクを識別し評価した後、業務実施者はそれらのリスクへの対応手続を立案し、実施する。場合によっては、重要な虚偽表示リスクへの全般的な対応が必要となる状況が識別されることがある。このような状況には以下が含まれる。
- 内部統制システムの他の構成要素を損なう、統制環境における内部統制の不備
 - 不正若しくは不正の疑い、又は違法行為若しくは違法行為の疑い
 - サステナビリティ情報全体に対して識別されている重要な虚偽表示リスク

ISSA 5000
第 128L/R 項

例：広範に及ぶ重要な虚偽表示リスク

- 統制環境は、企業の内部統制システムの他の構成要素が機能するための全体的な基盤を提供している。統制環境自体は、虚偽表示を直接防止することも、発見し修正することもしないが、内部統制システムの他の構成要素における内部統制の有効性に影響を与える可能性がある。業務実施者は、企業の統制環境に不備があり、統制環境が内部統制の他の構成要素の基盤として機能していないと判断する場合がある。この場合、業務実施者は、そのような不備により内部統制システムの他の側面が適切にデザインされているか、又は適切に運用されているか疑問視し、複数の開示情報やアサーションにおいて重要な虚偽表示が発生する可能性があるとして想定することがある。

- 業務実施者が識別する可能性のある事項には以下のようなものがある。
 - サステナビリティ情報の意図的な虚偽表示を行う動機。例えば、報告プロセスに直接関与する者又は報告プロセスに影響を及ぼす機会がある者の報酬の大部分が、積極的な目標の達成又はサステナビリティ情報に直接影響する法令の遵守としている場合がある。
 - リスク評価に基づいて想定されていた範囲を超え、サステナビリティ情報全体にわたって存在する虚偽表示。



一般的な対応には何が含まれるのか？

452. 一般的な対応の立案と実施には、以下の事項が含まれることがある。

- 業務の重大な責任を負う者の知識、技能及び能力、並びに業務実施者のリスク評価手続を考慮した上での人員の配置と監督。例えば、業務実施者は、経営者が関与する不正又は不正の疑いが発見された場合、関連する専門知識を持つ人員を業務に配置する場合がある。
- 基準日を期末日前ではなく期末日として、より多くの手続を実施すること。
- 内部統制の運用評価以外の手続によって、より多くの証拠を入手すること、又は手続を実施する施設数など、サンプル数と手続の範囲を拡大すること。
- 追加の実証テストを実施するか、又はサンプル数を増やして十分な証拠を入手すること。
- 実施する手続の種類、時期及び範囲の選択に当たって、企業が想定しない要素を組み込むこと。

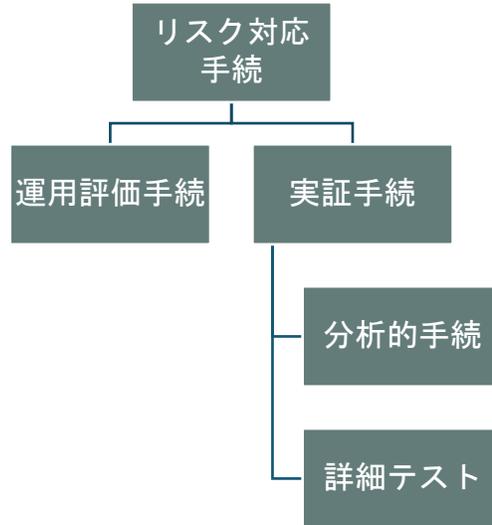
開示情報レベル（限定的保証）又は開示情報におけるアサーション・レベル（合理的保証）での重要な虚偽表示リスクへの対応手続



リスク対応手続の立案に際して業務実施者が考慮することは何か？

453. 業務実施者は、評価された重要な虚偽表示リスクへの対応手続を実施することが求められる。リスク対応手続には運用評価手続と実証手続が含まれる。
454. リスク対応手続の種類、時期及び範囲の計画は、職業的専門家としての判断事項である。ISSA 5000 の A423 項には、業務実施者がリスク対応手続の種類、時期及び範囲を立案する際に考慮すべき事項が記述されている。また ISSA 5000 の A424 項では、合理的保証業務と限定的保証業務における業務実施者のリスク対応手続の違いについて具体例を示している。

ISSA 5000
第 126L/R 項



455. リスク対応手続を立案する際のその他の考慮事項

- 評価された重要な虚偽表示リスクがリスクの分布のどこに位置するか。これは業務実施者が実施する手続の内容、時期、範囲に影響する。
- 関連する開示情報の内容。定性的な開示情報に関連するリスクと定量的な開示情報に関連するリスクとは、必要な手続の種類が異なる場合がある。例えば、定性的な開示情報に関連する重要な虚偽表示リスクへの対応で証拠を入手する際には、質問、文書の閲覧、活動の観察などを行う。定量的な開示情報に関しては、質問、閲覧、観察に加えて、金額を原始証憑で追跡するなど分析的手続や詳細テストを実施することがある。さらに、開示情報やアサーションが複雑又は主観的である場合、業務実施者は専門家を利用することがある。
- 業務実施者が内部統制の運用状況の有効性から証拠を入手するかどうか。業務実施者は、内部統制の運用状況の有効性をテストし、必要な実証手続の範囲を縮小した上で、十分かつ適切な証拠を入手する場合がある。この決定はおおむね、証拠を最も効果的かつ効率的に入手する方法に関する業務実施者の判断に基づいて行われる。ただし合理的保証業務では、実証手続だけでは十分かつ適切な証拠を入手できないリスクに対応するため、業務実施者は内部統制の運用状況の有効性をテストすることが求められる。
- 手続を実施する時期。一部の手続は、報告期間の終了を待たず、業務のさまざまな段階で実施される。実証手続を期中に実施する場合、ISSA 5000 は業務実施者に対し、追加の手続を実施し、当該実証手続の結論を残余期間にまで拡大することを求めている。

ISSA 5000
第 119R 項 (a) (i)

ISSA 5000
第 142 項

**業務実施者が内部統制の運用状況の有効性をテストするのはなぜか？**

456. 実証手続の種類、時期及び範囲を確定するに当たって内部統制の有効性に関する証拠を入手する計画である場合、業務実施者は運用評価手続を実施する。運用評価手続を実施するかどうかは以下の要因に基づいて判断する。

- リスク評価：リスク評価手続において、内部統制は効果的にデザインされ、適切に業務に適用されていると判断した場合、業務実施者は、当該内部統制について運用状況の有効性のテストを行うことを決定する場合がある。限定的保証業務では、合理的保証業務の場合よりも開示情報レベルでの重要な虚偽表示リスクの識別と評価が限定的に行われるため、合理的保証業務の方が運用評価手続を実施する可能性が高くなる。（パート F 「リスクの識別と評価」、及び ISSA 5000 の A406L 項を参照）。
- 企業の統制環境：統制環境を理解することは、内部統制が効果的にデザイン、運用されている可能性が高いかどうかの判断に役立つ。企業の統制環境が盤石であれば、業務実施者は内部統制の運用状況の有効性をテストする傾向が強い。
- 過去の経験：以前その企業で業務を実施した経験があり、その際に内部統制が有効であった場合、業務実施者は内部統制の運用状況の有効性のテストを実施する可能性がある。
- 内部統制の変更：前回の業務以降、企業の内部統制に大きな変更があった場合、業務実施者は新しい又は変更後の統制に対して運用状況の有効性をテストし、目的通りに機能している証拠の入手を検討することがある。
- 効率性の検討：内部統制の運用状況の有効性をテストするのは、詳細テストを広範囲に実施するよりも効率的な方法になり得る。これは限定的保証業務にも合理的保証業務にも当てはまるが、限定的保証業務ではそれほど一般的ではない。
- 規制要件：企業の事業内容やサステナビリティ情報の内容によっては、法令により内部統制の運用状況の有効性のテストが義務付けられる場合がある。

**例：サステナビリティ保証業務でテストの対象となる内部統制**

サステナビリティ情報に対する保証業務を実施する際、業務実施者は報告されたサステナビリティ情報の正確性と完全性に関する様々な内部統制をテストする場合がある。これらの内部統制には以下のようなものが含まれる。

- データ収集及び記録の内部統制
 - 標準化されたデータ収集手続：複数の部署や拠点でデータを収集するための標準化された手順
 - 自動化されたデータ取得システム：エネルギーメーターや排出量監視システムなどデータの取得に使用される自動システム
 - データ手動入力の内部統制：バリデーションチェックなどにより、データの手動入力時のエラーを防止、又は発見する内部統制

- データ処理と計算の内部統制
 - 計算手法：サステナビリティ指標を業界標準やガイドラインに整合させるために用いる計算手法
 - ソフトウェアの内部統制：バリデーションチェック機能を組み込んだものも含め、データ処理や計算を行うソフトウェアツール
- データ統合と報告の内部統制
 - 照合手順：サステナビリティデータを財務データや業務記録など他の内部記録と照合する手続
 - 査閲及び承認プロセス：サステナビリティデータと報告書が適切な担当者によって査閲、承認され、最終版として公開されるプロセス

457. 業務実施者が統制の運用状況の有効性をテストすることにした場合、ITアプリケーション、及びITの利用に起因するリスクの影響を受ける企業のIT環境のその他の側面（合理的保証業務の場合）、及びテスト対象として特定した統制に関連するITの利用に起因するリスクに対応する企業の全般的なIT統制（合理的保証業務と限定的保証業務の両方）を理解することも求められる。

ISSA 5000
第119R項(b)～
(c)、
第120L項(b)



業務実施者はどのような場合に実証的手続を実施するのか？

458. 業務実施者は、限定的保証又は合理的保証の結論の根拠となる十分かつ適切な証拠を入手するために、適宜リスク対応手続を立案し実施する。業務実施者が識別した内部統制の運用状況の有効性をテストする予定がない限り、その証拠は実証的手続で入手する。ISSA 5000の第139R項～第142項には、特定の状況における実証手続の要求事項も含まれている。

459. 合理的保証業務においては、業務実施者は評価がリスクの分布の上限に近い各リスクに対応する実証手続を実施しなければならない。どのリスクがリスクの分布の上限に近いのかの判断は、リスクの発生可能性の評価と発生した場合の虚偽表示の影響の度合いによる。パートF「リスクの識別と評価」も参照。

ISSA 5000
第139R項

460. 合理的保証業務においては、業務実施者はまた、評価した重要な虚偽表示リスクに関係なく、重要であると判断した開示情報について実証手続を立案し実施する必要があるかどうかを検討しなければならない。これらの開示情報について実証手続を立案し実施する必要があるかどうかを検討するに当たり、以下を考慮する。

ISSA 5000
第140R項

- 業務実施者による重要な虚偽表示リスクの評価は、判断によるものであること。
- 内部統制には固有の限界があり、経営者による統制の無効化の可能性も含まれること。したがって、例えば内部統制の運用状況の有効性の評価については、業務実施者が限定的な詳細テストで補完する必要があると判断する場合がある。

461. 報告対象となるサステナビリティ情報を識別するための企業のプロセスを業務実施者が理解することで、想定利用者にとって特に重要と思われる情報が特定の開示情報に含まれていることが分かる場合がある（業務の計画及び実施に当たっての開示情報のグループ化に関する A285 項～A287 項も参照）。したがって、業務実施者が評価した重要な虚偽表示リスクが許容可能な低い水準であっても、ISSA 5000 の第 140R 項に基づき、業務実施者はそれらの開示情報に対する実証手続の実施を検討することが求められる。これらの手続を実施するかどうか、またその範囲を決定することは、職業的専門家としての判断事項である。業務実施者は全ての開示情報に実証手続を実施する必要はなく、想定利用者にとって特に重要と思われる開示情報、又はそれらの開示情報に含まれる情報に焦点を絞って実施すべきである。

ISSA 5000
A440R 項



業務実施者はどのような場合に分析的手続を実施するのか？

462. 評価した重要な虚偽表示リスクに対応するために行う分析的手続は、実証手続の一種であり、業務実施者は、サステナビリティ情報に関する結論を裏付ける十分かつ適切な証拠を入手するために、分析的手続を単独で使用するか、又は他の手続と組み合わせて使用するかを決めることができる。分析的手続はまた、不整合、通例でない事象や状況、及び金額、比率、傾向など、業務に影響を及ぼす可能性がある事項を識別するためのリスク評価手続としても使用することができる。
463. サステナビリティ情報の複数の側面の関係が予測できる場合、分析的手続には以下のような利点がある。
- 関係性や傾向が明確で予測可能な場合は特に、効率的に実証的証拠を入手できる。例えば、業務実施者が生産レベルに基づいてユーティリティ使用量を信頼性を持って予測できる場合、報告されたユーティリティ使用量の正確性を裏付ける実証的証拠となる。
 - 他の手続から引き出した結論を裏付ける補強証拠になる。

ISSA 5000
A42 項



例：分析的手続

- 傾向分析：過去のデータを確認し、エネルギー消費量、温室効果ガス排出量、水使用量、廃棄物発生量などのサステナビリティ指標の傾向やパターンを識別する。これによって報告されたデータが過去のパフォーマンスと整合しているか評価できる。
- 比率分析：エネルギー強度（生産単位当たりのエネルギー消費量）や炭素強度（収益単位あたりの排出量）などの比率を計算、分析し、関連する開示情報の適切性を評価する。
- ベンチマーキング：業界標準、同業他社、又はベストプラクティスと比較して組織のサステナビリティ・パフォーマンスを評価し、予期しない不整合を識別する。
- 差異分析：報告されたサステナビリティ関連データと、過去の実績、予算、又は予測に基づく期待値との間に生じた重要な差異を調査する。潜在的な誤謬や、さらに詳しい調査が必要な領域を識別するのに役立つ。

- 相関分析：サステナビリティ指標と他の財務データや業務データとの関係を調べ、異常なパターンや不整合を識別する。例えば、生産レベルとエネルギー消費量の相関から、報告されたデータが妥当であるかどうかを評価できる。

464. 限定的保証業務の場合と合理的保証業務の場合で分析的手続がどのように異なるかは、分析的手続の精度のほか、分析的手続によって他の関連する情報と整合しない変動や関係性がある場合、又は結果が予測と大きく乖離した場合に、業務実施者がどのような対応をとるかに関係する。
465. 合理的保証業務においては、業務実施者は、アサーション・レベルでの重要な虚偽表示の可能性を識別するのに十分な精度で、記録された数値や比率に関する予測を設定することが求められる。一方、限定的保証業務においては、アサーション・レベルではなく開示情報レベルで重要な虚偽表示リスクを識別し、評価するため、限定的保証業務での分析的手続は、合理的保証業務のように重要な虚偽表示の可能性を識別できるほどの精度は求められず、傾向の方向、関係、比率に関する予測を裏付けることを目的に立案される場合がある。
466. 保証業務が限定的保証であるか合理的保証であるかにかかわらず、他の関連情報と矛盾する、又は予測した結果と大きく乖離する変動や関係性が認められた場合、業務実施者は、その差異について経営者に問い合わせ、調査する必要がある。限定的保証業務においては、経営者の回答を考慮し、追加的な手続が必要かどうか判断することが求められる。合理的保証業務においては、経営者の回答に関連する追加の証拠を入手し、状況によって必要に応じて追加的な手続を実施する。

ISSA 5000
第 144L/R 項



例：限定的保証業務における分析的手続

業務実施者は、報告された当期の水使用量データに関連する分析的手続を実施することにした。過去のデータから、企業の水使用量は生産量と密接に関連していると判断した。そのため業務実施者は、水使用量に関する開示情報レベルでの重要な虚偽表示の可能性を識別するのに十分な精度で予測を立てることができた。

分析的手続を実施した結果、業務実施者は、当期の水使用量が予測よりも大幅に少ないことを発見した。業務実施者は、生産量が一定であるにもかかわらず水使用量が減少した理由を経営者に問い合わせた。経営者は、水使用設備の定期メンテナンスで漏水がみつきり修理したこと、さらに低流量器具を取り付けたことを業務実施者に説明した。

業務実施者は経営者の回答を考慮した上で、追加の手続が必要であると判断し、水使用設備の設置、修理、メンテナンスに関連する請求書を閲覧する場合がある。

**例：合理的保証業務における分析的手続**

業務実施者は、報告された当期の水使用量データに関連する分析的手続を実施することにした。過去のデータから、企業の水使用量は生産量と密接に関連していると判断した。そのため業務実施者は、水使用量に関する開示情報の網羅性と正確性における重要な虚偽表示の可能性を識別するのに十分な精度で予測を立てることができた。

分析的手続を実施した結果、業務実施者は、当期の水使用量が予測よりも大幅に少ないことを発見した。業務実施者は、水使用量が網羅的ではなく又は不正確に記録されているのではないかと懸念した。そこで、生産量が一定であるにもかかわらず水使用量が減少した理由を経営者に問い合わせた。経営者は、水使用設備の定期メンテナンスで漏水がみつき修理したこと、さらに低流量器具を取り付けたことを業務実施者に説明した。

業務実施者は、経営者の回答について追加の証拠を入手することが求められる。例えば、設備の設置、修理、メンテナンスに関連する請求書を閲覧する場合がある。さらに、水使用量が網羅的かつ正確に記録されていることを裏付ける証拠として、水道料金の請求書を閲覧する必要があると判断する場合もある。

**詳細テストの内容に関する考慮事項は何か？**

467. 実証手続には、分析的手続に加えて詳細テストが含まれることがある。ISSA 5000 は、詳細テストの実施を業務実施者に明確には要求していない。しかし、内部統制の運用状況の有効性の評価や分析的手続で証拠を得られない場合、特に業務実施者が運用評価手続により証拠を入手することを計画しており、以下に該当する場合には、業務実施者は詳細テストを実施することがある。

- 統制が有効に運用されていない。
- 合理的保証業務において、経営者による統制の無効化の可能性を含め、内部統制に固有の限界があるため、統制の運用状況の有効性の評価を詳細テストで補完する場合がある。

**例：詳細テスト**

実証的詳細テストは、サステナビリティ情報に含まれる、又はサステナビリティ情報の基礎となる項目や対象に関する証拠を入手することに重点を置いた手続であり、該当する項目や対象に関する情報の識別、取得、記録、処理、抽出、照合、要約などが含まれる（すなわち、限定的保証業務においては開示情報レベル、合理的保証業務においては開示情報におけるアサーション・レベルでの手続）。サステナビリティ保証業務で実施される可能性のある実証的な詳細テストの例には以下のようなものがある。

閲覧と観察

- 公共料金、請求書、その他の原始証拠を調べ、報告されたエネルギー消費量、水使用量、廃棄物処理量の数値を検証する。

- 資材や備品の発注書と領収書を調べ、サステナビリティ指標で報告された材料の種類や数量を確認する。
- 現地を訪問し、廃棄物の分別、リサイクル、エネルギー効率対策など、サステナビリティに関連するプロセスや実践を観察する。
- 原材料、製品、廃棄物などの実地棚卸をし、報告された数量を検証する。
- 報告されたデータが正しいことを確認するため、エネルギー効率の良い設備のメンテナンスログ、廃棄物処理記録などの内部記録やログを調べる。

再計算と再実施

- 活動データ（燃料消費量など）と排出係数に基づいて温室効果ガス排出量を再計算し、報告された排出量の正確性を検証する。
- エネルギー強度（生産単位当たりのエネルギー消費量）などのエネルギー効率指標の計算を再実施し、正確性を検証する。

第三者への確認

- サプライヤーに確認状を送付し、特にサステナビリティに関わる材料（リサイクル素材、持続可能な方法で調達された材料）の供給量や種類を検証する。
- 公共事業者にエネルギーや水の使用データを確認し、報告された消費量の正確性を検証する。

証憑書類の査閲

- 証明書などの証憑書類を査閲し、報告されたサステナビリティの達成状況や取組の正確性を検証する。

データの照合

- 報告されたエネルギーコストと公共料金の財務記録を照合するなど、サステナビリティデータを財務データと照合する。
- サステナビリティデータを業務データ（生産量や輸送記録など）と照合し、一貫性と正確性を確認する。



将来予測情報と見積りの違いは何か？

468. 将来予測情報と見積りの主な違いは以下のとおりである。

- 将来予測情報は、予測された又は予想の（仮説的な）事象や状況に関する情報である。見積りは通常、現在又は過去の事象や状況に関係する情報だが、将来予測情報と同様、基礎となる事項の測定や評価に関連する固有の限界のため、又は一つ以上の事象や状況の結果の予測に依存するため、ある程度の不確実性を伴う場合がある。
- 将来予測情報は、将来に関する予想や仮定に基づいており、最も起こり得ると考えられる事象、又は仮説的な事象や状況に基づいている場合がある。見積りは、過去のデータ、現在の状況、及び合理的な仮定に基づいている。

- 将来予測情報は、本質的に予測不能な将来の事象を扱うため、一般的に見積りよりも不確実性は高くなる。将来予測情報の関わる期間がより先の将来になるほど、情報の測定や評価に伴う不確実性の度合いが高まる。

見積り

469. 見積りとは、正確な測定手段がない場合に、項目の価値を概算したものである。サステナビリティ情報では、正確な数値を特定できない項目を説明するために頻繁に使用される。見積りは、過去のデータ、現在の状況、経営者の判断に基づいている。一定の不確実性を伴うが、将来予測情報と比べると、一般的にはより直接的で観察可能なデータに基づいている。



例：見積り

環境

- 温室効果ガス（GHG）排出量：スコープ 1（直接排出）、スコープ 2（購入電力による間接排出）、スコープ 3（サプライチェーンや製品使用によるその他の間接排出）を含むカーボンフットプリント総量の見積り
- エネルギー消費量：電力、天然ガス、その他の燃料源を含め、様々な施設での総エネルギー使用量の見積り
- 水使用量：様々な水源からの取水や生産工程で使用される水を含め、消費された総水量の見積り
- 廃棄物発生量：有害廃棄物・非有害廃棄物、リサイクル又は埋立て処分の割合を含め、総廃棄物量の見積り

社会

- 従業員離職率：年間の従業員離職率の見積り（自発的離職と非自発的退職の両方を含む）
- 職場の安全：職場での負傷や事故の総件数の見積り（時間喪失災害度数率（LTIFR）、総労働災害度数率（TRIR）を含む）
- 研修と能力開発：従業員 1 人当たりの平均研修時間、又は従業員向けの研修・能力開発プログラムへの総投資額の見積り
- 地域社会への影響：寄付、スポンサーシップ、ボランティア活動時間など、コミュニティ投資プログラムの経済効果の見積り

ガバナンス

- コンプライアンスコスト：環境規制、労働法、その他の法的要求事項の遵守に伴うコストの見積り
- リスク評価：気候変動、地域社会との関係、規制遵守など、識別された ESG リスクが財務に与える潜在的な影響の見積り

- 倫理違反：報告された倫理違反、又は組織の行動規範に違反した事例の件数の見積り
- 製品とサプライチェーン**
- 持続可能な調達：認証を受けた持続可能なサプライヤーから調達した原材料や製品の割合の見積り
 - 製品ライフサイクルの影響：製品のライフサイクル全体（生産、使用、廃棄）の環境への影響の見積り
 - サプライヤー監査：サステナビリティ基準の遵守を確認するために実施されたサプライヤー監査の件数、及びその基準を満たしたサプライヤーの割合の見積り

将来予測情報

470. 将来予測情報とは、予測（最良の仮定に基づく）、予想（仮説的な前提に基づく）、シナリオ（予測と予想の組み合わせ）、目標値（将来的に達成を目指すゴール）、又はコミットメント（将来的に履行すべき義務）を指す。組織のサステナビリティ・パフォーマンスに関係する情報であり、時間の経過に伴う進捗状況を測定する際の基礎になり、またサステナビリティに関するコミットメントについて組織に責任を負わせる根拠となる場合もある。将来予測情報は本質的に不確実なものであり、将来起こり得る、又は起こり得ない状況や事象について高度な判断や仮定を伴う。



例：将来予測情報

環境目標値

- 炭素排出量の削減：特定の年までに温室効果ガス排出量を一定割合削減する目標値
- 再生可能エネルギー利用：将来の特定の期日までにエネルギー消費量の一定割合を再生可能エネルギーで賄う目標値
- 廃棄物削減：特定期間内に廃棄物の発生量を削減、又はリサイクル率を上げるための目標値
- 水使用量：水の消費量を削減する、又は水利用の効率性を上げるための目標値

社会的目的

- ダイバーシティとインクルージョン：特定の年までに、従業員やリーダー層における代表性の低いグループの割合を増やすための目標値
- 地域社会への関与：コミュニティ開発プロジェクトへの投資やボランティア活動時間を増やすなどの取組
- 従業員のウェルビーイング：労働災害の削減やメンタルヘルス支援の強化など、従業員の健康と安全の改善に関連する目標

ガバナンスのコミットメント

- 倫理的行動：汚職防止対策の強化など、倫理基準を高めるための将来に向けた取組
- 透明性と報告：サステナビリティ報告の頻度や詳細度を上げる、又は特定のサステナビリティ認証を取得する計画
- ステークホルダーとの関わり：株主、顧客、地元のコミュニティなどの利害関係者との関係を改善するための戦略

製品とサプライチェーン関係の取組

- 持続可能な製品：持続可能な方法で調達した製品、又は環境への負荷が低い製品の割合を増やす目標値
- 研究開発：サステナビリティ・パフォーマンスの向上につながる新技術やプロセスの開発への投資目標
- 持続可能な調達：持続可能な供給源又は認証を受けたサプライヤーからの材料調達へのコミットメント
- サプライチェーンの透明性：サプライチェーン内の追跡可能性と透明性を向上させるコミットメント



見積りのテストと将来予測情報のテストの違いは何か？

471. 将来予測情報と見積りは異なる概念だが、それらのテストについては、類似した手続で行われることが多い。どちらもある程度の不確実性を伴うため、証拠を入手する際には、見積り又は将来予測情報の作成段階での経営者の判断（適切な方法、仮定及びデータの選択と使用を含む）を考慮する必要がある。また、不確実性の原因や程度、又は経営者の判断が及んでいる範囲にかかわらず、業務実施者は、経営者が適用される規準の要求事項を正しく適用しているかどうかを評価することが求められる。
472. 前述したようにテストが類似していることやテストへのアプローチも踏まえ、見積りと将来予測情報は ISSA 5000 の「重要な虚偽表示リスクへの対応」に一緒にまとめられている。ISSA 5000 の第 146L 項及び第 146R 項では、見積りや将来予測情報に関する証拠を入手するために必要とされる手続、並びに限定的保証業務と合理的保証業務の作業の違いを取り上げている。
473. 見積り又は将来予測情報に関連する十分かつ適切な証拠の入手について、主な違いは以下のとおりである。
- 見積り：手続には、後発事象の確認、見積りの算出に使用したプロセスや内部統制のテスト、見積りを作成するための仮定が適切であるかどうかの評価、見積りとその後の期間における実際の結果との比較などが含まれる。
 - 将来予測情報：手続には、仮定の妥当性の評価、予測と過去の傾向との比較、将来の事象や状況による潜在的な影響の検討などが含まれる。業務実施者は、企業の過去における予測の正確性についても確認する場合がある。将来予測情報の作成に使用する仮定の適切性を評価す

る際には、最良の見積りの仮定が不合理でないかどうか、また仮説的な仮定の場合、その仮定は情報の目的と整合しているかどうか考慮する場合がある。

合理的保証業務におけるリスク評価の修正又は限定的保証業務における追加的なリスク対応手続の要否の判断



ISSA 5000 において、限定的保証業務（第 148L 項）では追加手続の要否の判断、合理的保証業務（第 147R 項）ではリスク評価の修正というように、別々の要求事項が設定されているのはなぜか？

474. 限定的保証業務とそれに関連する結論の性質上（すなわち「サステナビリティ情報に重要な虚偽表示があると信じさせる事項はなかった」）、開示情報レベルでのリスク評価は、当該業務の状況において許容可能な水準にない虚偽表示が発生するかどうかの予測を導くものである。評価されたリスクに対応して計画される手続は、合理的保証業務の場合とは内容が異なり（時期も異なる場合がある）、範囲も狭くなる。計画した手続の結果に基づき、以下のいずれかとなる。
- サステナビリティ情報に重要な虚偽表示が含まれる可能性があると感じさせる事項が何も見つからなかった場合、追加の手続は不要である。
 - 業務実施者が何らかの事項によりサステナビリティ情報に重要な虚偽表示が含まれる可能性があると感じさせるに至った場合（すなわち当初の予測が正しくない可能性がある場合）、当該事項がサステナビリティ情報に重要な虚偽表示を引き起こす可能性は低いと結論付けられるか、又はサステナビリティ情報に重要な虚偽表示を引き起こすと判断できるまで、追加の手続（「ディープ・ダイブ」と呼ばれることもある）を実施する必要がある。
475. 合理的保証業務においては、開示情報のリスク評価はアサーション・レベルで行われ、限定的保証業務の場合よりも詳細な理解に基づいている（ISSA 5000 の A406L 項）。そのため、リスクの分布における評価されたリスクの位置（発生可能性と影響の度合いの組み合わせ）の予測精度は高くなる。評価された重要な虚偽表示リスクに応じて立案し実施されるリスク対応手続は、限定的保証業務の場合とは内容が異なり（時期が異なることもある）、範囲も広くなる。業務実施者がリスク対応手続を実施する過程で、当初の予測が不正確だったことを示唆する事項に気付いた場合には、新たな予測（すなわちリスク評価の修正）が必要となる。修正したリスク評価に応じて追加の手続を実施し、サステナビリティ情報に重要な虚偽表示は含まれないと結論付けられるようにする（すなわち合理的保証の結論を裏付けるために、保証業務リスクを許容可能な低い水準まで低減する）。
476. 第 147R 項(b)又は第 148L 項に従って追加の手続を実施した後に、サステナビリティ情報に重要な虚偽表示を識別した場合、業務実施者はその虚偽表示の内容及び状況、並びに保証報告書への潜在的な影響をさらに検討する。具体的には以下のように対応する。

- 重要な虚偽表示の内容及び状況を検討する。すなわち、その虚偽表示が単発のものなのか、広範囲に及ぶのかを判断し、サステナビリティ情報全体に及ぼす潜在的な影響を理解する（ISSA 5000 の第 155 項参照）。
- 発見事項を企業の経営者に伝える（ISSA 5000 の第 156 項参照）。
- 識別された虚偽表示の修正を経営者に要求し、要求に対する経営者の対応を評価する（ISSA 5000 の第 156 項～第 158 項参照）。
- 虚偽表示の内容、虚偽表示の識別を裏付ける証拠、経営者との協議、経営者の対応、及び保証報告書への影響を文書化する（ISSA 5000 の第 161 項参照）。
- ガバナンスに責任を有する者（監査委員会や取締役会など）に問題を伝える（ISSA 5000 の第 68 項参照）。



業務が進捗しても、実施した手続の結果に基づき結論に達するための十分かつ適切な証拠が入手できない場合、業務実施者はどうするのか？

477. 実施した手続の結果に基づいて結論に達するための十分かつ適切な証拠を入手できない場合、業務実施者は以下のように対応する場合がある。

- 実施した手続の範囲と内容を評価し直し、必要な証拠を入手するための代替手続を実施できるかどうか判断する。これには追加の手続の実施や、複数の情報源からの証拠の入手が含まれる場合もある。
- 企業の経営者とコミュニケーションを行い、十分かつ適切な証拠の入手で直面した困難について協議する。経営者は追加情報の提供、又は必要な記録や文書へのアクセスの円滑化を図ることができる場合がある。
- 業務実施者が依然として十分かつ適切な証拠を入手できない場合、いかなる制約であれ、それが業務に及ぼす影響を評価する。これには証拠の欠如の重大性と、それが保証の結論に及ぼす潜在的な影響を検討することも含まれる（パート H 「結論の形成と報告」を参照）。
- 制約の内容、実施した手続、証拠を入手できなかった理由、保証報告書への影響を文書化する。この調書は透明性の確保のためにも、また業務実施者の職業専門家としての判断を裏付けるためにも不可欠である。
- ガバナンスに責任を有する者に問題を伝える（ISSA 5000 の第 68 項参照）。このコミュニケーションには、業務範囲の制約、それが保証の結論に及ぼす潜在的な影響、及び保証報告書の修正案の説明が含まれる場合がある。

H. 結論の形成と報告

このパートで取り上げる事項

- 保証の結論を形成する業務実施者の責任
- 入手した証拠の十分性と適切性の評価
- 未修正の虚偽表示が及ぼす影響の評価
- 結論の形成
- 保証報告書の形式と内容
- 固有の限界
- 強調事項区分及びその他の事項区分
- その他の記載内容

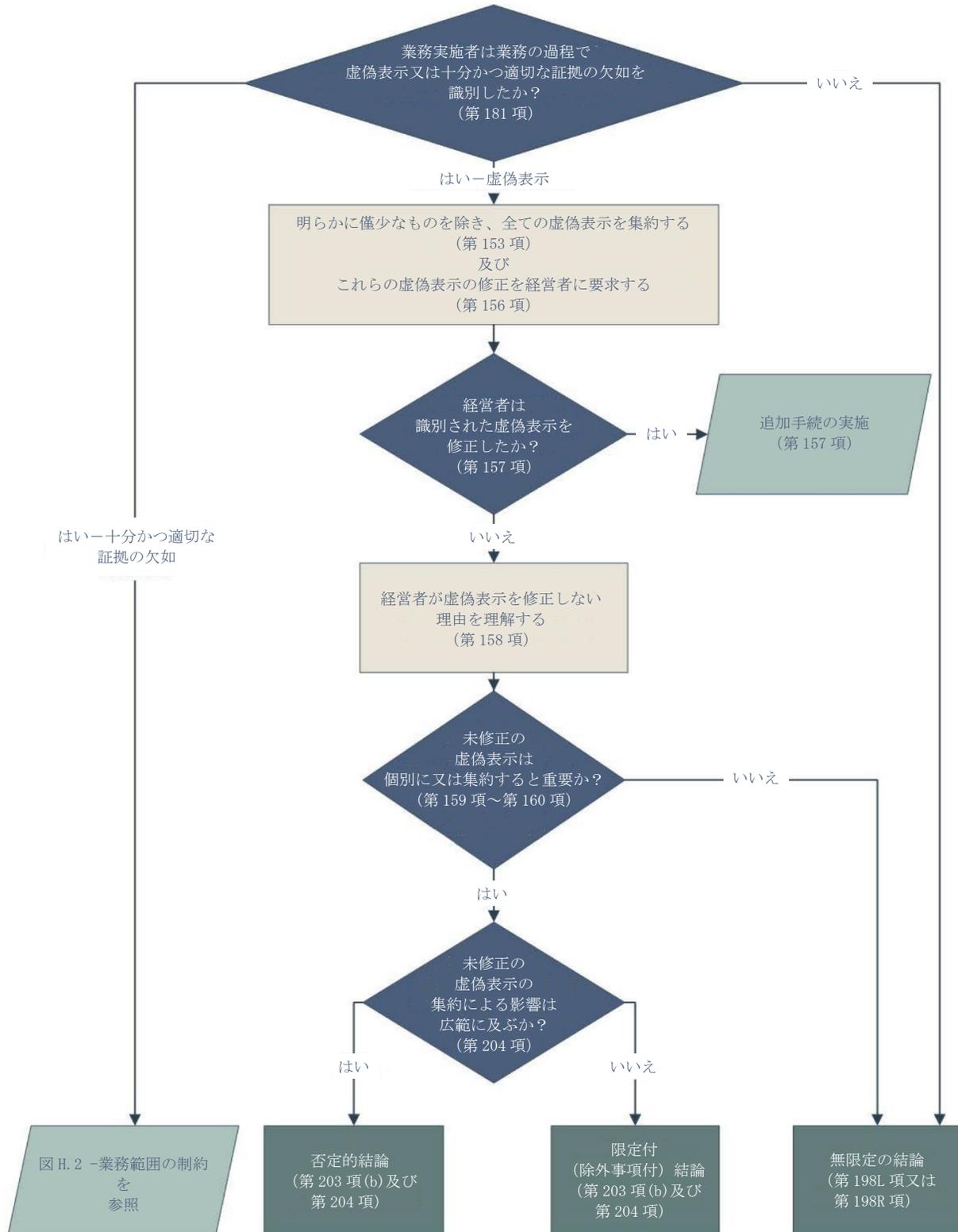
保証の結論を形成する業務実施者の責任

478. 業務実施者は、サステナビリティ情報に不正又は誤謬による重要な虚偽表示がないかどうかについて、結論を形成しなければならない。そのために業務実施者は以下を評価する必要がある。

- 十分かつ適切な証拠が入手できているかどうか
- 未修正の虚偽表示が、個別に又は集約した場合に重要であるかどうか

ISSA 5000
第 181 項

図 H.1 - 保証の結論の形成



注：図内の参照項番は全て ISSA 5000 の項番である。

入手した証拠の十分性と適切性の評価

479. 証拠収集手続の実施後、業務実施者は職業的専門家としての判断を用い、職業的専門家としての懐疑心を働かせて、保証の結論を裏付ける証拠の量と質を評価し、これにより証拠の十分性と適切性を評価する。このような証拠には、業務実施者の利用する外部の専門家、業務チーム外の他の業務実施者、又は内部監査人が実施した作業から得られた証拠も含まれる。業務実施者は、入手した証拠の十分性と適切性を評価するに当たっては以下を考慮する必要がある。

ISSA 5000
第 178 項

- 入手した証拠が手続の意図した目的に合致しているか。
- 他の証拠と整合又は相違している証拠を含め、開示情報を裏付けられると思われるか、それに矛盾と思われるかを問わず、入手した全ての証拠を考慮する。

480. ISSA 5000 の A238 項の指針に加え、業務実施者は、証拠の十分性と適切性を評価する際には以下に挙げる事項を考慮することもある。



業務実施者の考慮事項

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のようなものがある。

- 入手しようとしていた証拠を入手できたか？
- 予測と違っている、又は入手した他の証拠と矛盾している若しくは整合しない新たな情報に業務実施者が気付いたか？それはリスク評価の修正や追加手続によって対処されたか？
- 複数の情報源から入手した証拠を偏りのない方法で検討したか？
- 追加の証拠が必要か、それはどのように入手するのか？
- 職業的専門家としての判断が難しい事項を適切に見直し、専門性が高く、判断に困難が伴う事項や見解が定まっていない事項について必要に応じて適切な協議を行ったか？
- 未修正の虚偽表示がサステナビリティ情報に及ぼす影響について、個別に及び集約して、また定量的及び定性的に検討したか？
- 証拠に示される情報を高い精度で検証できない場合、報告された情報の選択範囲は適切か？
- 報告期間を過ぎてから発生した事象、及びそれらが保証業務に何らかの影響を与える可能性がある場合にはその影響について検討したか？

業務範囲の制約

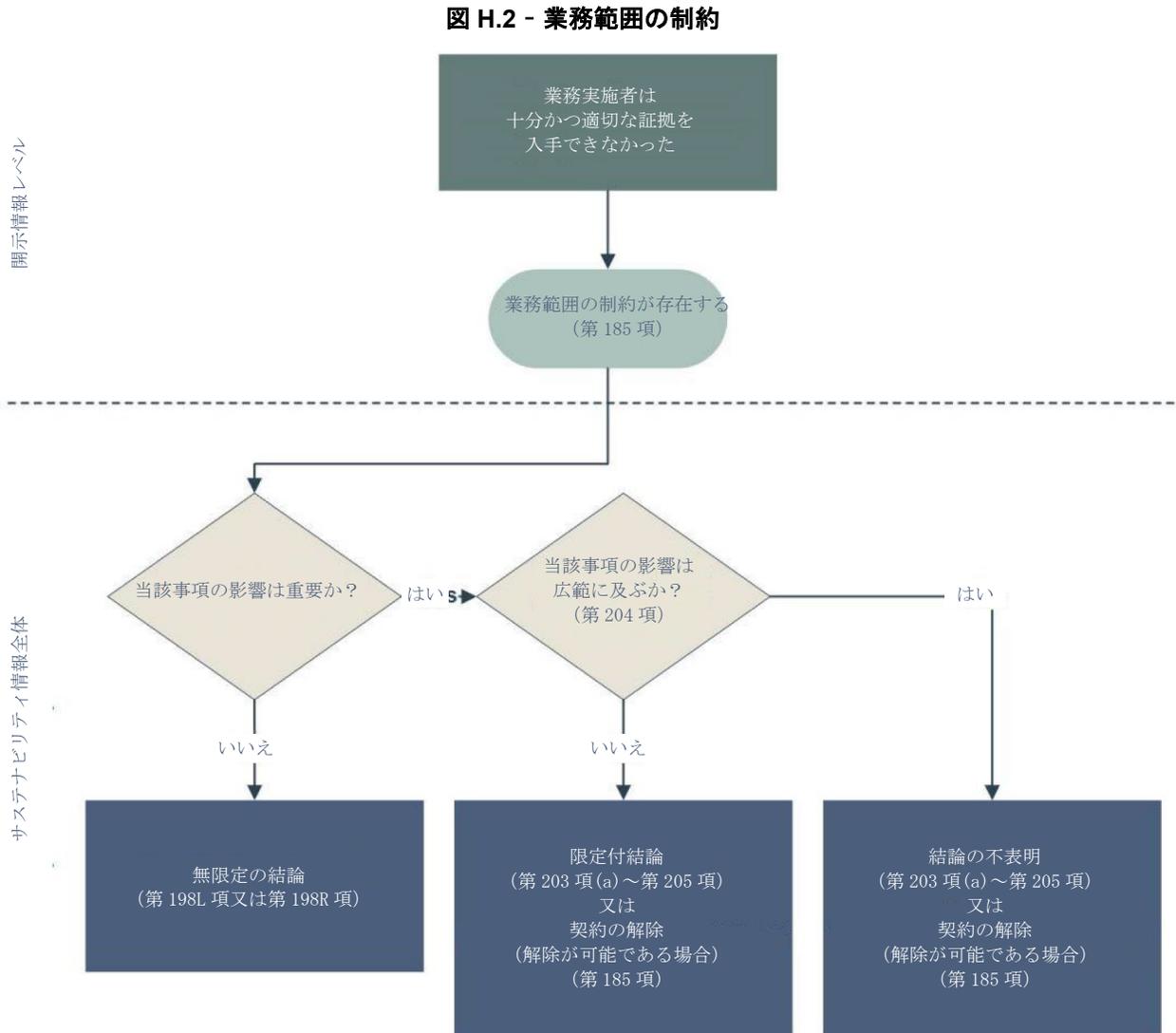
481. 業務実施者が十分かつ適切な証拠を入手できない場合（すなわち業務実施者の結論を裏付ける証拠が不十分な場合）、業務範囲の制約が存在する。こうした状況においては、業務実施者は以下のいずれかの対応を取る。

ISSA 5000
第 185 項、第 203 項
(a)～第 205 項

- 当該事項の影響が重要である可能性はあるが、広範に及ばない場合、限定付結論を表明する。

- 当該事項の影響又は潜在的な影響が重要で広範に及ぶ場合、結論を不表明とする。
- 適用される法令の下で可能である場合には、適宜、契約を解除する。例えば、当該事項の影響又は潜在的な影響は重要かつ広範に及ぶものの、結論の限定ではその状況の深刻さが十分に伝えられない場合。

下図は、業務実施者が十分かつ適切な証拠を入手できなかった場合の対応をまとめたものである。



注：図内の参照項番は全て ISSA 5000 の項番である。

未修正の虚偽表示が及ぼす影響の評価

482. 業務実施者は、明らかに僅少なものを除き、業務の過程で識別した虚偽表示を集約することが求められる。ISSA 5000 の A470 項～A472 項では、識別した虚偽表示が明らかに僅少である場合の業務実施者の考慮事項に関する指針を示している。
483. 業務実施者は、業務の過程で集約した全ての虚偽表示を適時に経営者に伝達し、それらを修正するよう要求することが求められる。
484. 未修正の虚偽表示が及ぼす影響を評価する前に、業務実施者は、実施した手続の結果と入手した証拠が、重要性を修正する必要性を示しているかどうかを検討しなければいけない。次に、未修正の虚偽表示（すなわち業務の過程で集約された虚偽表示のうち、修正されていないもの）が、個別に又は集約すると重要であるかどうかを判断する。

ISSA 5000
第 153 項

ISSA 5000
第 156 項～第 158 項

ISSA 5000
第 159 項～160 項



業務実施者は、多様なサステナビリティ事項の虚偽表示をどのように集約し、比較するのか？

485. サステナビリティ情報が共通の測定基準（金額又は二酸化炭素排出量などの物理的単位等）で測定されている場合、業務実施者は全ての虚偽表示を合わせて集約できることがある（つまり、量的な種類が同じであるため集約が可能）。これが当てはまらない場合でも、例えばサステナビリティ事項の特定のトピックに共通して関連しているかどうかで虚偽表示をグルーピングできる場合がある（例えば労働安全衛生と従業員の多様性に関する虚偽表示は、どちらも「社会的トピック」に関連しているので一つのグループにグルーピングすることができる）。
486. 虚偽表示を集約できるかどうか、又はどの程度集約できるかを検討する際、業務実施者は以下の理由から、それらの虚偽表示が個別に又は集約すると想定利用者の意思決定に影響を与えるかどうかを考慮することがある。
- 同じ想定利用者でも、虚偽表示に対する許容度は開示情報によって異なることがある。そのため、異なる開示情報の虚偽表示を集約することが適切でない場合がある。
 - 開示情報の一定レベルでの集約又は分解を、規準が要求している場合がある。例えば社会的トピック「レベル」での開示が要求されているのであれば、社会的トピックの側面で生じる複数の虚偽表示の複合的な影響を検討した方がよい可能性がある。一方で、より分解された開示情報が要求されているのであれば、分解されたそれぞれのサブトピックに関連して発生する虚偽表示の検討が必要かもしれない。



業務実施者は、集約できない複数の虚偽表示がある場合、どのように結論を下すのか？

487. サステナビリティ事項又はその他の共通項で集約できない虚偽表示がある場合でも、それらの虚偽表示が共通の方向性、語調、又は傾向を示すことがある。例えば、異なるサステナビリティ事項の開示情報における集約不能な虚偽表示は、サステナビリティ情報全体を実際よりも有利に見せる可能性がある。このような場合、虚偽表示が、サステナビリティ情報に基づく想定利用者の意思決定に影響を与えると合理的に予測されるため、業務実施者はサステナビリティ情報に重要な虚偽表示が含まれていると結論付けることがある。



業務実施者は、定量的な開示情報の虚偽表示が、当該開示情報について判断された重要性の基準値を超えている場合でも、重要ではないと結論付けることはできるか？

488. 定量的な開示情報の重要性を決定する際には、質的要因と量的要因の両方が考慮される。したがって、定量的な開示情報の重要性の基準を超える虚偽表示が、定性的要因によって重要ではないとみなされることはない。さらに、ある開示情報における個別の虚偽表示は、それが同じ事項に関連し、かつ同じ測定基準を使用するものでない限り、当該開示情報における他の虚偽表示と相殺できる可能性は低い。虚偽表示の相殺を検討する場合、業務実施者は、関連する開示情報が個別に利用者の情報ニーズにとって重要であるかどうかとも検討する。



例：虚偽表示の相殺

虚偽表示を相殺できる場合とできない場合のシナリオ

- サステナビリティ情報に企業のスコープ1の温室効果ガス（GHG）排出量が含まれており、測定と評価の方法が企業の全支店で一貫している。支店Aのスコープ1のGHG排出量が過大表示され、支店Bのスコープ1のGHG排出量が過少表示されている場合、支店A・Bを含め企業全体で集約されたスコープ1のGHG排出量の開示情報では、過大表示と過少表示を相殺することができる。
- サステナビリティ情報に、企業のスコープ1のGHG排出量が、適用される規準に準拠して、分解された二つの別々の開示情報として含まれている。分解された異なる開示情報の一方ではスコープ1のGHG排出量が過大に、もう一方では過少に表示されている場合、これらを相殺することはできない。
- サステナビリティ情報に企業のスコープ1及びスコープ2のGHG排出量が含まれている。スコープ1のGHG排出量が過大表示され、スコープ2のGHG排出量が過少表示されている場合、過大表示と過少表示を相殺することはできない。



定量的な開示情報において、明らかに僅少ではないが、個別に又は集約すると重要性の基準を下回る虚偽表示がある場合、業務実施者はどのように結論を下すのか？

489. 定量的な開示情報の虚偽表示が重要性の基準値を下回る数量であっても、定性的な観点からは報告されたサステナビリティ情報に重要な影響を及ぼす可能性があるため、定量的な開示情報における虚偽表示の重要性を決定する際には、質的要因も考慮することがある。例えば、虚偽表示が経営者による意図的な省略によって生じることがある。そのため、業務実施者は、定量的な開示情報における未修正の虚偽表示を評価する際には、量的要因と質的要因の両方を考慮する必要がある。ISSA 5000のA491項及びA493項には、虚偽表示が重要である可能性が高いことを示す質的要因、その他の要因に関する指針が示されている。



手続実施上の重要性を用いて定量的な開示情報に対する手続を行った場合、業務実施者は定量的な虚偽表示が重要かどうかをどのように評価するのか？

490. 手続実施上の重要性は、サステナビリティ情報が分解されている場合に、保証手続の立案と実施における合算リスクを低減するため、業務実施者が用いるアプローチである。手続実施上の重要性を使用することで、個別には量的に重要ではない虚偽表示が識別される可能性が高くなる。発見された虚偽表示を集約し、その合計が定量的な開示情報の重要性の基準を超えるかどうかを評価する必要がある。

結論の形成

491. 業務実施者は、十分かつ適切な証拠を入手できたと確信し、重要な虚偽表示が未修正のまま残っていない、又は未修正の虚偽表示は集約しても重要ではないと判断した場合、無限定の結論を表明する。これは「クリーン」な意見又は結論と呼ばれることが多い。

ISSA 5000
第 198L/R 項

492. 以下のいずれかに該当する場合には、除外事項付結論が表明される。

- 業務実施者が十分かつ適切な証拠を入手できず、業務範囲の制約がある場合（前出「入手した証拠の十分性と適切性の評価」セクションを参照）
- 業務の過程で識別され、集約された虚偽表示のうち未修正のものが、個別に又は集約すると重要である場合（前出「未修正の虚偽表示が及ぼす影響の評価」セクションを参照）

ISSA 5000
第 203 項、
第 204 項



二つの報告の枠組みが適用されている場合、業務実施者はどのように結論を下すべきか？

493. 経営者がサステナビリティ情報を複数の報告の枠組みに従って作成している場合、業務実施者がそれぞれの枠組みに基づいた結論を形成するためには、各枠組みが個別に遵守されている必要がある。二つの枠組みが適用され、それらが相互運用可能であっても、第一又は第二の枠組みの要求事項を満たすために追加の開示情報が必要な場合、業務実施者は通常、以下のことを行う必要がある。

ISSA 5000
A551 項

- 報告の枠組みがどのように相互運用可能であるかを理解する（例えば、相互運用を可能にするために満たすべき要件、両方の枠組みが共通して要求している開示情報、各枠組みの要求事項を満たすために必要な異なる開示情報又は追加の開示情報など）。
- 入手した証拠が、それぞれの報告の枠組みに従ってサステナビリティ情報が作成されているかどうかの結論を下すのに十分であることを確認する。二つの報告の枠組みが共通の開示情報を要求している場合には、業務実施者がそれぞれの枠組みで別々の証拠を入手しなければならない可能性は低い。例えば、リスク評価手続を立案し実施する際、共通の開示情報が要求されている場合には、それら共通の開示情報に対して各報告の枠組みで別々に手続を立案し実施する必要はない。

- サステナビリティ情報が、全ての重要な点において二つの枠組みそれぞれに従って作成されているかどうか、結論を形成する。

保証報告書の形式と内容

494. 保証報告書は、保証の結論を伝え、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。明確なコミュニケーションは、想定利用者が保証の結論を理解する上で役に立つ。
495. 保証報告書には標準化された形式が求められていないため、ISSA 5000 の第 190 項で要求している基本的な記載事項が全て含まれている限り、ある程度多様な表示スタイルが許容される。保証報告書を特定の業務状況に合わせて調整することで、読みやすさや利用者の理解に資することがある。サステナビリティ情報の保証報告書の文例は、ISSA 5000 の付録 3 に掲載されている。

保証業務の対象となるサステナビリティ情報

496. ISSA 5000 は、保証業務の対象となるサステナビリティ情報を特定又は記載することを要求している。保証報告書は、保証業務の範囲が企業により報告されたサステナビリティ情報の全部ではない場合は特に、どの情報が保証業務の対象で、どの情報が対象外かを想定利用者に明確に伝え、どの情報が保証業務の対象かについて、想定利用者が誤った仮定をすることがないようにする必要がある。保証対象のサステナビリティ情報をどのように表示するかは、サステナビリティ情報の内容、利用者にとって最も分かりやすい方法を考慮するとともに、サステナビリティ情報そのものの中で保証対象を示すことを企業が希望しているかどうかによる。例えば以下のような表示方法がある。
- ISSA 5000
第 190 項(c) (iv)
- サステナビリティ情報のうち、保証対象の開示情報にタグ付け（又はラベル付け）することに企業が合意し、業務実施者は保証報告書においてそれらのタグを参照する。タグ付けには、記号やアイコンを使用する方法、又は異なる見出しや色分けしたセクションにより保証対象部分と保証対象外の部分を区別する方法がある。
 - サステナビリティ情報のうち、保証対象のセクションのタイトルを使用して、当該情報セクションを保証報告書内で特定する。
 - 保証対象の具体的な開示情報を保証報告書又はその付録に明記する。
497. 以下は、保証業務の範囲がサステナビリティ情報全体ではなく、保証報告書において保証の対象となる具体的な開示情報を明記する場合の記述例である。



例：範囲の狭い業務における限定的保証の結論

限定的保証の結論

私たちは、20X1年12月31日をもって終了する事業年度のABC社（以下「会社」という。）年次統合報告書に含まれる選択情報（以下「選択情報」という。）について、限定的保証業務を実施した。本限定的保証業務の対象となる選択情報は以下のとおりである。

- スコープ1のGHG排出量（CO2 XXXトン）
- スコープ2の拠点別GHG排出量（CO2 XXXトン）
- スコープ2の市場別GHG排出量（CO2 XXXトン）

年次統合報告書に記載された選択情報以外の情報については、本限定的保証業務の対象外である。

私たちが実施した手続及び入手した証拠に基づいて、添付の選択情報が、国又は地域XのXYZ法に準拠して作成されていないと信じるに足る理由は、全ての重要な点において認められなかった。なお、年次統合報告書における本選択情報以外の情報については、結論は出さない。

得られる保証水準

498. ISSA 5000 はまた、業務実施者が得た保証の水準（すなわち合理的保証又は限定的保証）を特定又は記載することを求めている。サステナビリティ情報の部分ごとに保証水準が異なる場合には、限定的保証の対象と合理的保証の対象を利用者が理解しやすいように、それぞれの保証水準に該当するサステナビリティ情報を保証報告書において明確に示す必要がある。保証報告書においては、保証業務の対象となっているサステナビリティ情報を識別するのと同じ方法で、ある保証水準のサステナビリティ情報と別の保証水準のサステナビリティ情報を区別することができる。例えばサステナビリティ情報におけるタグや見出しを参照する、該当する開示情報を明記するなどの方法である（前出の第496項参照）。合理的保証と限定的保証を組み合わせた報告書の文例については、ISSA 5000の付録3、文例3を参照。

ISSA 5000
第190項(c)(iii)

適用される規準の特定

499. 業務実施者の結論の根拠を想定利用者が理解できるように、適用される規準を保証報告書に明記する必要がある。以下は、特定した規準が企業が策定した規準である場合の、保証報告書における記述例である。

ISSA 5000
第190項(c)(vii)



例：適用される規準を特定した合理的保証意見

合理的保証意見

私たちは、ABC 社（以下「会社」という。）の 20X1 年 12 月 31 日をもって終了する事業年度のサステナビリティ報告書（以下「サステナビリティ情報」という。）について、合理的保証業務を実施した。

私たちは、添付のサステナビリティ情報が、全ての重要な点において、適用される規準（サステナビリティ情報の「該当セクション名」の脚注 [x] から [xx] に記載された測定及び評価の方法を含む。）に従って作成されているものと認める。

IESBA 倫理規程以外の職業倫理に関する規定及び ISQM 1 以外の品質管理の要求事項で、「同等以上に厳しい」もの

500. 業務実施者は、サステナビリティ保証業務に関連する IESBA 倫理規程の独立性及びその他の職業倫理に関する要求事項を遵守していること、並びに業務実施者が所属する事務所が ISQM 1 又は同等以上に厳しい要求事項を適用していることを保証報告書に明記する必要がある。

ISSA 5000
第 190 項(d) (iv)と
(vi)

501. IESBA 倫理規程又は ISQM 1 以外の要求事項が適用される場合には、ISSA 5000 は、それらの要求事項、及び業務に適用された職業倫理に関する規定又は品質管理の要求事項がサステナビリティ保証業務に関連する IESBA 倫理規程又は ISQM 1 の規定と同等以上に厳しいと判断した適切な規制当局を保証報告書に明記することを要求している。以下は、保証報告書における記載例である。



例：IESBA 倫理規程以外の職業倫理に関する規定、及び ISQM 1 以外の品質管理に関する要求事項の記述

私たちは、サステナビリティ情報の保証業務に関連する「適用された職業倫理に関する要求事項の名称／識別及びその国又は地域」に従い、会社から独立しており、これらの要求事項に従って、その他の倫理上の責任を果たしている。「適切な規制当局の名称」は、これらの要求事項が、サステナビリティ保証業務に関連する国際会計士倫理基準審議会の「職業会計士のための国際倫理規程（国際独立性基準を含む。）」（IESBA 倫理規程）の規定と同等以上に厳しいと判断している。

私たちの事務所は「適用された品質マネジメント要求事項の名称／識別及び国又は地域」を適用しており、これにより、職業倫理に関する規定、職業的専門家としての基準及び適用される法令及び適用される法令の要求事項の遵守に関する方針及び手続を含む品質管理システムを整備し、運用することが求められている。「適切な関係当局の名称」は、これらの要求事項が、国際品質マネジメント基準（ISQM）1 号「財務諸表の監査若しくはレビュー又はその他の保証若しくは関連サービス業務を行う事務所の品質マネジメント」に定められた要求事項と同等以上に厳しいと判断している。

業務実施者の利用する専門家への言及

502. サステナビリティ保証業務は、業務執行責任者及び業務チームのその他のメンバーが有する技能と知識だけでは及ばないような、業務実施者の利用する専門家の業務を要する広範なサステナビリティ事項に関連することがある。しかし、業務実施者は表明した保証の結論に対して単独で責任を負うため、保証報告書において業務実施者の利用する専門家に関及する場合、表明した結論に対する業務実施者の責任が当該専門家の関与により軽減されると示唆するような文言を使用しないことが重要である。ISSA 5000 では、業務実施者が保証報告書において業務実施者の利用する専門家の業務に関及する場合には、報告書の文言は、法令で要求されない限り、当該専門家を特定してはならないと規定されている（ISSA 5000 の A573 項～A575 項の指針も参照）。
503. 業務実施者の利用する専門家を保証報告書で言及することが法令により要求されている場合、表明した結論に対する業務実施者の責任が軽減されるという誤解を避けるために、追加的な説明を保証報告書に記載することが必要になる場合がある。
504. 以下は、業務実施者が専門家を特定せず、専門家の業務に関及する場合の例である。

ISSA 5000
第 192 項**例：業務実施者の利用する専門家の業務への言及**

私たちの業務は、保証業務実施者、技術者、環境科学者を含む独立した学際的なチームにより実施された。特に ABC 社の気候関連シナリオの妥当性を判断するに当たっては、環境科学者の作業を利用した。ただし、保証の [結論／意見] に対する責任は私たちが単独で負うものである。

実施した作業の要約

505. 限定的保証業務の場合、保証報告書に「実施した作業の要約」区分を含める必要がある。この区分では、実施した手続の種類、時期、及び範囲について十分に記述し、業務実施者が得た限定的保証を利用者が理解できるようにする。
506. 実施した作業の有用な要約により、保証報告書の想定利用者は、業務実施者の結論の根拠として当該保証業務で何が行われたのかを理解することができる。多くの保証業務において、手続の種類は理論上無限に存在するため、明確に曖昧さがないように伝えるのは難しい場合がある。ISSA 5000 の A564L 項では、実施した作業の具体的な内容の詳細さの程度を決めるときに考慮すべき事項が示されている。

ISSA 5000
第 190 項(i)

507. 以下は「実施した作業の要約」区分の記述例である。



例：リスク評価手続に関連して実施した手続の要約

- 枠組み及び枠組みを補完するために企業が策定した規準が、サステナビリティ情報を作成する基礎として適合性を有するかどうか評価するとともに、企業が選択した開示方針が、当該枠組み及び関連する業界で使用されている規準と整合しているかを評価した。
- ABC 社の統制環境、ABC 社のリスク評価プロセスの結果、ABC 社の内部統制システムを監視するプロセスの結果、及び ABC 社のサステナビリティ情報の作成に関連する情報システムとコミュニケーション（ABC 社の情報システムが適用される規準に従ったサステナビリティ情報の作成を適切に支援しているかどうかの評価を含む）について、質問を通じて理解した。これには、特定の統制活動のデザインの評価、それらが業務に適用されていることの証拠の入手、又はそれらの運用状況の有効性のテストは含まれていない。



例：重要な虚偽表示リスクへの対応に関連して実施した手続の要約

- ABC 社が見積りに関する規準を適切に適用しているかどうかを評価した。これには、ABC 社の見積りの算出方法が適切であり、一貫して適用されているかどうかの評価が含まれる。なお、私たちの手続には、見積りの根拠となるデータのテストや、ABC 社の見積りを評価するために独自の見積りを別途作成することは含まれていない。
- 分析的手続として、期間中に燃焼した燃料の発熱量から予測される温室効果ガス排出量を実際の温室効果ガス排出量と比較し、特定した著しい差異について説明を得るために、経営者に質問した。
- 整理したサステナビリティ情報と基礎となる記録を調整し、経営者への質問を通じて、サステナビリティ情報の作成過程で行われた重要な修正について理解した。
- ABC 社のグループサステナビリティ情報について、経営者への質問により、情報がどのように集約されたかを理解した。また、適用される規準に従い、グループの全企業がグループのサステナビリティ情報に含まれていると判断した。さらに集約プロセスでなされた経営者の判断が経営者の偏向の可能性の兆候を示していないかどうか検討した。
- サステナビリティ情報の表示及び開示が確立された規準に準拠しているか検討した。

固有の限界

508. ISSA 5000 に準拠した業務実施者の保証報告書の基本的な要素の一つに、「サステナビリティ情報の作成における固有の限界」という見出しを付した区分がある。全てのサステナビリティ保証報告書にこの区分が含まれるわけではないが、ISSA 5000 はそのような限界が存在する可能性を認識しているため、該当する場合は、適用される規準に照らしたサステナビリティ事項の測定又は評価に付随する重要な固有の限界を記載した区分を保証報告書に含める。

ISSA 5000
第 190 項(g)

509. この区分の見出しは、ここに記述されている固有の限界が、サステナビリティ情報の作成過程で経営者が直面するものであるという事実¹に意図的に注意を喚起するものである。ISSA 5000 は、以下の項目に関連して固有の限界が存在する可能性がある²と想定している。

- 高い不確実性、複雑性、又は主観を伴う可能性がある特定の見積り。
- 将来予測情報。性質上、より大きな不確実性を伴うことがあり、企業の予測、予想、又は将来の計画が含まれることがある（ISSA 5000 の A560 項も参照）。関連する開示情報は、対象期間が長くなるほど推測に頼ったものとなり、将来予測情報の関わる期間が将来になるほど不確実性が高まる可能性がある。

注：ISSA 5000 の A454 項では、「経営者は、不確実性、複雑性、主観性の原因若しくは程度、又は経営者の判断の範囲にかかわらず、見積り及び将来予測情報並びに関連する開示情報を作成する際に適用される規準を適切に適用する必要がある（適切な見積手法、仮定及びデータの選択と使用を含む）。」と説明している。

- 特定の状況における、企業の上流又は下流のバリュー・チェーンからの情報。このような情報へのアクセス（つまり、企業の影響が及ばないバリュー・チェーン上の企業から情報を入手する経営者の能力）に制約がある場合がある。このような状況では、適用される規準が、経営者に対する一定の救済規定（例えば、情報を入手するために合理的な努力をした上で、セクター平均データを用いて見積りを出すことを認めるなど）を設けていることもある。

注：ISSA 5000 の A252 項は、「バリュー・チェーン上の企業から情報を入手する経営者の能力にどのような制約があろうとも、業務実施者は、経営者が報告したバリュー・チェーン情報について十分かつ適切な証拠を入手することが求められる」と説明している（ISSA 5000 の A290 項も参照。経営者が当該情報を入手したプロセスをテストすることなど、このような状況において業務実施者が検討できる手続について説明している）。

510. 前述のようにサステナビリティ情報の作成過程で経営者が直面する固有の限界は、業務実施者の手続の内容又は範囲にも影響する³場合があるが、それによってサステナビリティ情報に重要な虚偽表示がないことを示す十分かつ適切な証拠を入手する業務実施者の責任が軽減されることはない。そのため、業務実施者は、保証報告書の「固有の限界」区分（又は他の適切な区分）において、これらの限界が業務実施者の手続に与える影響を説明することもある。しかし、そのような説明によって、当該情報に関して保証の結論を裏付ける十分かつ適切な証拠を入手する業務実施者の責任が軽減されるという誤った印象を与えないようにすることが重要である。以下は、保証報告書における「サステナビリティ情報の作成における固有の限界」区分の例である。

ISSA 5000
A559 項

**例 1：見積りにおける固有の限界****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には、サステナビリティ情報の[該当箇所を明記]に記載された開示方針で特定された手法で作成された見積りが含まれている。これらの見積りの作成においては、様々な手法を選択することが、適用される確立された規準によって認められている。このように許容されている様々な手法が選択されることにより、異なる企業で異なる算定結果が生じる可能性がある。

**例 2：将来予測情報における固有の限界****サステナビリティ情報の作成における固有の限界**

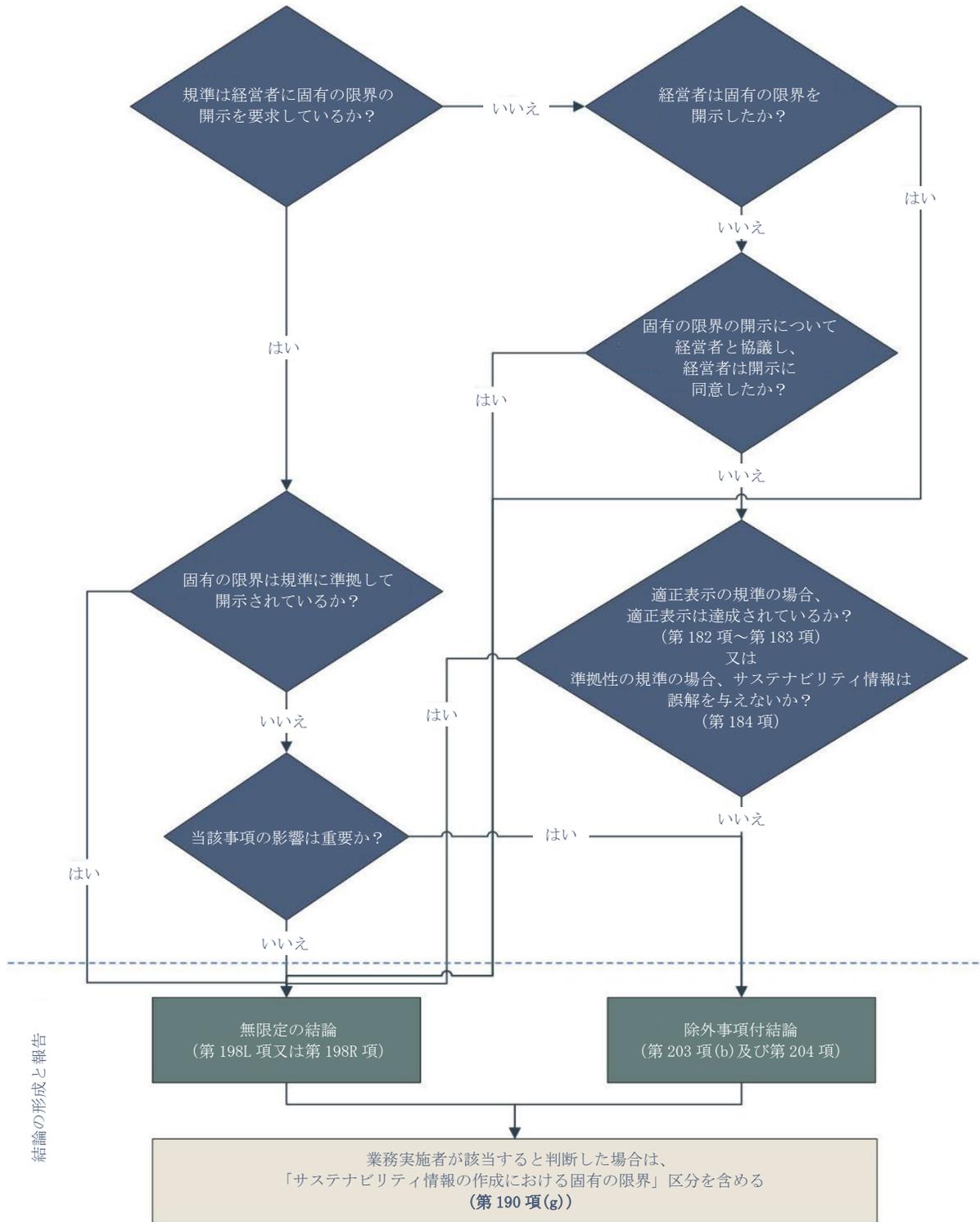
サステナビリティ情報への注記 Y で説明しているとおり、サステナビリティ情報には気候関連のシナリオに基づく情報が含まれているが、これは将来の物理的及び過渡的な気候関連の影響の発生可能性、発生時期、又はその結果に関する科学的・経済的知見が不十分であるため、固有の不確実性を伴う。将来予測のサステナビリティ情報は、必ずしも発生すると予期されているわけではない将来の事象や経営者の行動に関する仮説に基づく仮定を含む、一連の仮定を使用して作成されている。

**例 3：情報のバリュー・チェーンにおける固有の限界****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にはスコープ 3 排出量が含まれるが、これは、定量的なスコープ 3 情報の算定に用いられる、グループの管理が及ばないバリュー・チェーン上の企業からの情報の入手可能性及び相対的な精度の欠如により、固有の限界を伴う。そのため、定量的なスコープ 3 情報は、より精度の高い情報や手法を用いて算定した場合とは大幅に異なる開示情報となる可能性があり、企業間及び時間の経過に伴う比較可能性が損なわれる可能性がある。

511. 下図は、業務実施者の保証報告書のためのサステナビリティ情報作成に伴う固有の限界について、関連する考慮事項を示したものである。これには、サステナビリティ情報における固有の限界の開示が経営者に求められる場合、又は経営者が開示を選択する場合が含まれている。

図 H.3 - サステナビリティ情報の作成における固有の限界



注：
 ・この図は、業務実施者が十分かつ適切な証拠を入手していること、及び業務実施者の保証の結論に影響するその他の事項がないことを前提としている。
 ・図内の参照項番は全て ISSA 5000 の項番である。

強調事項区分及びその他の事項区分

512. 業務実施者は、サステナビリティ情報に表示又は開示されている事項で、想定利用者が当該情報を理解するための基礎として重要であると判断したものについて、想定利用者の注意を喚起する必要があるとみなす場合がある（強調事項区分）。この区分では、当該事項が業務実施者の結論に影響を及ぼすものではないことを明確に示す必要がある。以下は保証報告書における強調事項区分の記述例である。

ISSA 5000
第 199 項(a)



例：強調事項

私たちは、生産拠点 Y における有害物質流出の潜在的な長期的影響に関連する不確実性、及びその結果として ABC 社に対して講じられる可能性のある措置について記載した、サステナビリティ情報の注記 X に注意を喚起する。当該事項は、私たちの[結論/意見]に影響を及ぼすものではない。

513. また、適用される規準が特定の目的のために策定されている場合、業務実施者は、強調事項区分を報告書に含め、読者にその事実、及びその結果としてサステナビリティ情報が他の目的には適合しない可能性があることを注意喚起しなければならない。
514. さらに業務実施者は、サステナビリティ情報に表示又は開示されている以外の事項であって、業務、業務実施者の責任、又は保証報告書についての想定利用者の理解に関連すると業務実施者が判断したものを伝達する場合がある（その他の事項区分）。

ISSA 5000
第 200 項

ISSA 5000
第 199 項(b)



「サステナビリティ情報の作成における固有の限界」と「強調事項」の違いは何か？

515. 該当する場合、固有の限界は、経営者によって開示されているかどうかにかかわらず、ISSA 5000 の第 190 項(g)に従って保証報告書に記載される。一方、強調事項区分は、経営者がサステナビリティ情報において表示又は開示している事項にのみ注意を喚起する。



サステナビリティ情報で開示された固有の限界がある場合、業務実施者は「サステナビリティ情報の作成における固有の限界」区分と「強調事項」区分の両方を含める必要があるか？

516. 場合によっては、固有の限界が、想定利用者のサステナビリティ情報の理解に根本的な影響を与える可能性があるため、サステナビリティ情報に記載される場合がある（適用される規準により要求される場合、又は適正表示の達成のため（適正表示規準の場合）若しくはサステナビリティ情報が誤解を与えないため（準拠性の規準の場合）に経営者が記載することを選択する場合）。このような場合、業務実施者は ISSA 5000 の第 190 項(g)に従い、「サステナビリティ情報の作成における固有の限界」区分を設け、当該事項を記載することがある。こうした状況では、この区分は「強調事項」区分よりも適切である。なぜなら、この区分は適用される規準に照らしてサステナビリティ事項を測定又は評価することに固有の限界がある場合に使用することが想定されているためである。

その他の記載内容

517. 業務実施者は、その他の記載内容（ISSA 5000 の第 18 項に定義）を通読し、その他の記載内容とサステナビリティ情報との間に、又は保証業務の過程で業務実施者が得た知識との間に重要な相違があるかどうかを検討するとともに、その他の記載内容に重要な誤りが存在する兆候に常に注意を払うことが求められる。さらに以下を参照のこと。

ISSA 5000
第 172 項

- ISSA 5000 の第 173 項～第 177 項、及び ISSA 5000 の関連する適用指針 A514 項～A518 項には、ISSA 5000 の第 172 項に従って実施された手続の結果を受けて業務実施者が取る対応に関連する要求事項と指針が示されている。
- ISSA 5000 の第 201 項～第 202 項、及び関連する適用指針 A585 項～A586 項には、保証報告書に「その他の記載内容」区分を含めること及びそのような区分の内容についての要求事項と指針が示されている。



その他の記載内容に除外事項付意見が記載された監査済財務諸表が含まれている場合、業務実施者はどのように対応するのか？

518. 保証業務の対象であるサステナビリティ情報に関連したその他の記載内容に含まれる財務諸表に重要な虚偽表示があるために、監査人が除外事項付意見を表明している場合、業務実施者はサステナビリティ情報に虚偽表示の可能性のあることを懸念する。したがって、業務実施者はその件について経営者と協議する必要がある。加えて、法令又は職業的専門家としての要求事項によって禁止されていない限り、業務実施者は財務諸表の虚偽表示について財務諸表の監査人に伝達する必要がある。このような協議や伝達、また状況に応じて必要とされるその他の手続に基づき、業務実施者は以下について結論付ける。

ISSA 5000
第 173 項、
第 174 項

- サステナビリティ情報に重要な虚偽表示が存在するかどうか。
- 企業及び企業環境に関する業務実施者の理解を更新する必要があるかどうか。

519. いずれの場合も、財務諸表の重要な虚偽表示が未修正のままである場合、業務実施者は当該虚偽表示について保証報告書で取り上げ、保証報告書において当該虚偽表示をどのように取り扱うつもりであるかをガバナンスに責任を有する者に伝える。保証報告書における扱いは、以下のように状況に応じて異なる。

ISSA 5000
第 176 項

- 虚偽表示がサステナビリティ情報に影響を及ぼさなかった場合、又は業務実施者がサステナビリティ情報に重要な虚偽表示はないと結論付ける場合、業務実施者は保証報告書の「その他の記載内容」区分を使用し、財務諸表の重要な虚偽表示による監査人の除外事項付意見に対する利用者の注意を喚起し、詳細については監査人の報告書を参照するよう促すことができる。

- サステナビリティ情報に重要な虚偽表示があると結論付けた場合、業務実施者は ISSA 5000 の第 203 項 (b) 及び第 204 項に従い、保証の結論への影響を検討する。

ISSA 5000 における文書化に関する要求事項

1. ISSA 5000 には、ISSA に基づいて行われる業務に関する包括的な文書化の要求事項、及び業務の特定の段階や具体的な側面の文書化に関する特定の要求事項が含まれている。
2. ISSA 5000 の文書化の要求事項を満たすことで、以下のような証拠が得られる。
 - (a) 業務の総括的な目的が達成されたとする業務実施者の結論の基礎となる証拠
 - (b) ISSA 5000 及び適用される法令の要求事項に従って業務を計画し、実施した証拠
3. 業務実施者が業務で検討した事項や職業的専門家としての判断の全てを文書化するのは、必要なことでもなければ、実務的でもない。また、業務ファイルに含まれる文書により、要求事項に従っていることが示されているのであれば、別途チェックリストなどにより要求事項に従っていることを文書化する必要もない。例えば、十分に文書化された計画は、業務実施者が業務計画を策定したことを示している。
4. 下表は、ISSA 5000 における包括的な文書化に関する要求事項（表 1）及び文書化に関する特定の要求事項（表 2）をまとめたものであり、これらの要求事項と併せて読むべき適用指針の項番も記載している。

表 1 - 包括的な文書化に関する要求事項

項番	ISSA 5000 要求事項
調書の様式、内容、及び範囲	
69	<p>業務実施者は、経験豊富なサステナビリティ保証の業務実施者が、以前に当該業務に関与していなくとも以下の事項を理解できるように、保証報告書の基礎となる記録を提供する十分かつ適切な調書を適時に作成しなければならない。（A171 項～A173 項参照）</p> <p>(a) 本 ISSA、その他の関連する ISSA 及び適用される法令に準拠して実施した手続の種類、時期、及び範囲</p> <p>(b) 手続を実施した結果及び入手した証拠</p> <p>(c) 保証業務の過程で生じた重大な事項、その結論、及びその際になされた職業的専門家としての重大な判断（A174 項～A176 項参照）</p>
70	<p>業務実施者は、実施した手続の種類、時期、及び範囲の文書化において、以下の事項を記録しなければならない。（A177 項～A178 項参照）</p> <p>(a) 手続を実施した項目又は対象を識別するための特性</p>

項番	ISSA 5000 要求事項
	(b) 保証業務手続を実施した者及びその完了日 (c) 実施された保証業務手続を査閲した者、査閲日、及び査閲の対象
71	調書には、経営者、ガバナンスに責任を有する者、及びその他の者との重大な事項の協議（重大な事項の内容、協議を実施した日、及び協議の相手方を含む。）も含めなければならない。（A179 項参照）
関連する要求事項からの逸脱	
24	例外的な状況において、業務実施者は、本 ISSA 又はその他の ISSA における関連する要求事項から逸脱することが必要であると判断した場合、実施した代替の手続が当該要求事項の目的を達成する方法及び逸脱の理由を文書化しなければならない。（A57 項参照）
ISSA の目的を達成できない状況	
25	本 ISSA 又は業務に関連するその他の ISSA の目的が達成できない場合、そのことが、業務実施者に除外事項付結論の表明、又は（適用される法令の下で可能である場合には）業務契約の解除を要求するかどうか判断する。本 ISSA 又は関連するその他の ISSA における目的を達成できない状況は、第 69 項に従い文書化を必要とする重要な事項に該当する。
業務ファイルの最終的な整理	
72	業務実施者は、保証報告書日後、適時に業務ファイルにおける調書を整理し、業務ファイルの最終的な整理についての事務的な作業を完了しなければならない。業務実施者は、業務ファイルの最終的な整理が完了した後、その保存期間が終了するまで、いかなる調書であっても、削除又は廃棄してはならない。（A180 項～A182 項参照）
73	業務ファイルの最終的な整理が完了した後に、第 212 項で想定されている状況を除いて、既存の調書の修正又は新たな調書の追加が必要となった場合には、その修正や追加の内容にかかわらず、業務実施者は以下の事項を文書化しなければならない。 (a) 修正又は追加が必要となった具体的理由 (b) 修正又は追加を実施した者及び実施日並びにそれらを査閲した者及び査閲日

表 2 - 文書化に関する特定の要求事項

項番	ISSA 5000 要求事項
品質管理	
74	<p>業務実施者は、調書に以下を記載しなければならない。（A183 項参照）</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) 職業倫理に関する規定の遵守に関して識別された問題及びその問題の解決方法 (b) 業務に適用される独立性の遵守に関する結論及びそれらの結論を裏付ける事務所の適切な者との討議 (c) 契約の新規の締結及び更新に関して到達した結論（保証業務の前提条件に関するものを含む。） (d) 業務の期間中に行われた専門的な見解の問い合わせの内容及び範囲並びに得られた見解
計画	
102	<p>業務実施者は、調書に以下の事項を記載しなければならない。</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) 第 98 項 (a) に従って、業務実施者が定性的な開示情報の重要性について検討した要因 (b) 第 98 項 (b) に従って、定量的な開示情報の重要性を決定した根拠 (c) 第 100 項に従って、業務実施者が決定した手続実施上の重要性の根拠
リスク評価手続	
125	<p>業務実施者は、以下の事項を調書に記載しなければならない。</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) 第 105 項に従った業務チーム内の討議及び到達した重要な結論 (b) 第 106 項～第 119R 項について、業務実施者が理解した主な内容、質問、及び討議の主な内容 (c) 第 120L 項及び該当する場合は第 120R 項に従って識別した内部統制のデザインの評価、及び内部統制が業務に適用されているかどうかの判断 (d) 第 122L 項及び第 122R 項に従って識別され、評価された重要な虚偽表示リスク

項番	ISSA 5000 要求事項
重要な虚偽表示リスクへの対応	
152	<p>業務実施者は、調書に以下を記載しなければならない。</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) 第 128L 項及び第 128R 項に従った全般的な対応及び当該対応の根拠 (b) リスク対応手続の結果（当該結果の記載のみでは結論が明確でない場合は、結論も含めて記載することを含む。） (c) 識別された不正若しくは違法行為又はその疑い、並びに実施した手続、職業的専門家としての重大な判断、及び到達した結論 (d) 該当する場合は、過去の業務において入手した内部統制の運用状況の有効性に関する証拠を利用することが適切であるかどうかについて到達した結論
識別した虚偽表示の集約及び検討	
161	<p>業務実施者は、調書に以下を記載しなければならない。</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) 明らかに僅少なものを除き、業務中に集約した全ての虚偽表示、及びこれらが修正されたか否か（第 153 項及び第 156 項） (b) 未修正の虚偽表示が、個別に又は集約した場合に重要であるかどうかについての業務実施者の結論及びその根拠（第 160 項）
保証の結論の形成	
187	<p>業務実施者は、業務調書に以下を記載しなければならない。</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) 十分かつ適切な証拠を入手したという、第 186 項(b)に従った業務執行責任者の判断の根拠であって、以下を含むもの <ul style="list-style-type: none"> (i) 業務チーム外の他の業務執行者の業務が業務実施者の目的に照らして適切であるという、第 50 項(d)に従った判断 (ii) 業務実施者の利用する外部の専門家の業務が業務実施者の目的に照らして適切であるという、第 57 項に従った評価 (iii) 内部監査人の作業が業務実施者の目的に照らして適切であるという、第 59 項(e)に従った判断 (iv) 業務実施者が、重要な事項に関連する自らの最終結論と相違する情報を識別した場合、その相違にどのように対応したか（第 180 項参照）。及び（A535 項参照）

項番	ISSA 5000 要求事項
	(b) 業務期間中、業務執行責任者の関与が十分かつ適切であったという、第 186 項(d) (i) に従った業務執行責任者の判断の根拠 (A536 項参照)
保証報告書の作成	
212	<p>業務実施者は、例外的な状況において、保証報告書の日付以降に新たに若しくは追加的に手続を実施する、又は新たな結論を導き出す場合、以下を文書化しなければならない。 (A602 項参照)</p> <p>(a) 遭遇した状況</p> <p>(b) 新たに又は追加的に実施した手続、入手した証拠、及び到達した結論、並びにそれらが保証報告書に及ぼす影響</p> <p>(c) その結果としての業務調書の変更の実施及び査閲をいつ誰が行ったか</p>

ISSA 5000 における不正及び違法行為に関する要求事項

- ISSA 5000 には、ISSA に基づいて行われる業務について、不正及び違法行為に対処するための包括的な要求事項、並びに業務の特定の段階や具体的な側面に特化した要求事項が含まれている。
- 下表は、ISSA 5000 における包括的な要求事項（表 1）及び特定の要求事項（表 2）をまとめたものであり、これらの要求事項と併せて読むべき適用指針の項番も記載している。

表 1 - 包括的な要求事項

ISSA 5000 要求事項			
項番	不正	項番	違法行為
64	業務実施者は、企業の経営者及びガバナンスに責任を有する者の信頼性及び誠実性に関する業務実施者の過去の経験にかかわらず、不正による重要な虚偽表示が行われる可能性に留意し、業務の全過程を通じて職業的専門家としての懐疑心を保持しなければならない。（A162 項参照）	65	業務実施者は、業務中に実施される手続により、違法行為又はその疑いに気付く場合があることに留意しなければならない。
		66	業務実施者は、識別された違法行為又はその疑いがない場合、第 65 項及び第 111 項～第 112 項に規定された手続以外に、企業の法令遵守に関する手続を実施することは求められない。
67	業務実施者は、不正若しくは違法行為、又はそれらの疑いを識別した場合、法令又は職業倫理に関する規定について、以下を判断しなければならない。（A163 項～A165 項、A434 項参照） (a) 業務実施者が外部の適切な関係当局に報告することを要求しているかどうか。 (b) その状況において、外部の適切な規制当局に報告することが適切となるような責任を定めているかどうか。		

表 2 - 特定の要求事項

ISSA 5000 要求事項			
項番	不正	項番	違法行為
証拠			
94	<p>業務実施者は、証拠として利用することを意図した情報の適合性又は信頼性に疑義がある場合には、以下の事項を実施しなければならない。（A276 項参照）</p> <p>(a) 疑義を解消するために、手続の修正又は追加が必要であるかどうかを判断する。</p> <p>(b) 疑義を解消できない場合は、そのような疑義が、開示情報に不正による重要な虚偽表示が存在するリスクを示しているかどうかを含め、業務の他の側面に影響を及ぼすかどうかを考慮する。</p>		
リスク評価			
103L/ R	<p>業務実施者は、以下を行うのに十分なリスク評価手続を立案及び実施しなければならない。（A313 項～A318 項、A415R 項、A416L 項参照）</p> <p>a) 限定的保証の場合は開示情報レベル、合理的保証の場合は開示情報におけるアサーション・レベルでの不正又は誤謬による重要な虚偽表示リスクの識別及び評価。</p> <p>b) リスク対応手続の立案及び実施。</p>		
105	<p>業務執行責任者及び業務チームの主要メンバー、並びに業務実施者の利用する主要な外部の専門家は、開示情報における不正又は誤謬による重要な虚偽表示の生じやすさ、並びに企業の実事及び状況に照らして適用される規準について討議しなければならない。業務執行責任者は、討議に関与していない業務チームのメンバー及び業務実施者の利用する外部の専</p>		

ISSA 5000 要求事項			
項番	不正	項番	違法行為
	門家に伝達する事項を決定しなければならない。(A320 項～A321 項参照)		
		111	<p>業務実施者は、以下の事項を理解しなければならない。(A349 項～A351 項参照)</p> <p>(a) 企業のサステナビリティ情報に照らして、企業及び企業が属する産業又はセクターに適用される法的及び規制上の枠組み</p> <p>(b) 企業が当該枠組みをどのように遵守しているか</p>
112	<p>業務実施者は、適切な当事者及び適切な場合には、その他の企業構成員に以下の事項について質問を実施しなければならない。(A352 項～A353 項参照)</p> <p>(a) サステナビリティ情報に影響を及ぼす不正若しくはその疑い、又は識別された法令違反若しくはその疑いを把握しているかどうか。</p> <p>(b) 企業が内部監査機能を有しているかどうか。有している場合は、更なる質問を実施し、サステナビリティ情報に関する内部監査機能の活動及び主な発見事項を理解する。</p>		
123R	<p>経営者が予測不能な方法で内部統制を無効化する可能性があるため、業務実施者は、経営者による内部統制の無効化リスクを不正による重要な虚偽表示リスクとし、したがってリスクが最も高い領域に存在する重要な虚偽表示リスクとして取り扱わなければならない。(A418R 項参照)</p>		

ISSA 5000 要求事項			
項番	不正	項番	違法行為
重要な虚偽表示リスクへの対応			
126L/ R	業務実施者は、限定的保証の場合は開示情報レベル、合理的保証の場合は開示情報におけるアサーション・レベルでの、不正又は誤謬による評価された重要な虚偽表示リスクに対応するように、リスク対応手続の種類、時期及び範囲を立案し実施しなければならない。(A284 項～A287 項、A420 項～A424 項参照)		
128L	業務実施者は、以下を識別した場合、重要な虚偽表示リスクへの全般的な対応を立案し実施しなければならない。(A428 項～A429 参照) (a) 内部統制システムの他の構成要素を損なう、統制環境における内部統制の不備 (b) 不正若しくは不正の疑い又は違法行為若しくは違法行為の疑い (c) サステナビリティ情報全体にわたる重要な虚偽表示リスク		
128R	業務実施者は、以下の場合、重要な虚偽表示リスクに対応する全般的な対応を立案し実施しなければならない。(A428 項～A429 項参照) (a) 業務実施者による統制環境の評価が以下を示す場合 (i) 経営者が、ガバナンスに責任を有する者による監督の下で、誠実性と倫理的な行動を尊重する文化を醸成及び維持していない。 (ii) 企業の事業内容と複雑性を考慮した場合に、統制環境が内部統制システムの他の構成要素に適切な基礎を提供していない。 (iii) 統制環境で識別された内部統制の不備によって、内部統制システムの他の構成要素が損なわれている。 (b) 業務実施者が、不正若しくは不正の疑い又は違法行為若しくは違法行為の疑いを識別した場合 (c) 業務実施者が、サステナビリティ情報全体に広く重要な虚偽表示リスクを識別した場合		

ISSA 5000 要求事項			
項番	不正	項番	違法行為
129	業務実施者は、業務の実施中に識別された不正若しくは違法行為、又はそれらの疑いについて以下を行い、適切に対応しなければならない。（A430 項～A431 項参照） (a) 当該行為の内容、及び当該行為が発生した状況について理解する。 (b) サステナビリティ情報への潜在的な影響を評価するための追加情報を入手する。		
130	不正又は違法行為の疑いがある場合、業務実施者は、法令で禁止されている場合を除き、適切なレベルの経営者、及び必要に応じてガバナンスに責任を有する者と当該事項について協議しなければならない。（A432 項参照）		
131	業務実施者は、識別された不正若しくは違法行為、又はその疑いが、業務実施者のリスク評価手続及び確認書の信頼性を含め、保証業務に及ぼす影響を評価し、適切な措置を講じなければならない。（A433 項～A435 項参照）		
識別した虚偽表示の集約及び検討			
154	業務実施者は、以下を行わなければならない。（A477 項～A480 項参照） (a) 個別に又は集約した、識別した虚偽表示が不正によるものである可能性があるかどうかを検討すること。 (b) 不正による重要な虚偽表示がある可能性が存在する兆候がある場合には適切に対応すること。		
経営者及びガバナンスに責任を有する者の確認書			
165(f)	業務実施者は、以下の確認書を、経営者、及び適切な場合にはガバナンスに責任を有する者に要求しなければならない。（A506 項～A507 項参照） ... (f) 不正又は違法行為がサステナビリティ情報に重要な影響を及ぼし得る場合、不正若しくはその疑い、又は識別された違法行為若しくはその疑いに関して知っていることを、それらの者が業務実施者に開示したかどうか。 ...		

ISSA 5000 要求事項			
項番	不正	項番	違法行為
保証の結論の形成			
179	<p>業務実施者は、将来予測情報に関するものを含め、サステナビリティ情報の作成の際に行われた見積り及び使用された仮定において、経営者により行われた判断及び決定が、個別には合理的であっても、経営者の偏向の可能性の兆候であるかどうかを評価しなければならない。経営者の偏向の可能性の兆候が識別された場合、業務実施者は、保証業務への影響を評価しなければならない。誤解を招く意図がある場合、経営者の偏向は不正の性質を持つ。</p>		
181	<p>業務実施者は、サステナビリティ情報に不正又は誤謬による重要な虚偽表示がないかどうかについて、結論を形成しなければならない。その結論を形成する際、業務実施者は、入手した証拠の十分性及び適切性に関する第 178 項及び第 179 項における業務実施者の評価、並びに未修正の虚偽表示が個別に又は集約すると重要であるかどうかに関する第 160 項における決定を考慮しなければならない。 (A527 項参照)</p>		

国際監査基準、複雑でない企業の財務諸表監査に関する国際監査基準、国際レビュー業務基準、国際サステナビリティ保証基準、国際保証業務基準、国際関連サービス基準、国際品質マネジメント基準、国際監査実務指針、公開草案、コンサルテーション・ペーパー等の IAASB の公表物の著作権は IFAC にある。

国際倫理・監査財団 (IFEATM)、国際監査・保証基準審議会 (IAASB®) 及び国際会計士連盟 (IFAC®) は、本書の内容に依拠して行動する、若しくは行動を抑えることによって生じた損失について、その損失が過失によるものであるか否かにかかわらず、責任を負わない。

「International Auditing and Assurance Standards Board」、「International Standards on Auditing」、「International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities」、「International Standards on Review Engagements」、「International Standards on Sustainability Assurance」、「International Standards on Assurance Engagements」、「International Standards on Related Services」、「International Standards on Quality Management」、「International Auditing Practice Notes」、「IAASB」、「ISA」、「ISA for LCE」、「ISRE」、「ISSA」、「ISAE」、「ISRS」、「ISQM」、「IAPN」、及び IAASB ロゴは、米国及びその他の国々において使用されている、IFAC の商標、IFAC の登録商標及びサービスマークである。「International Foundation for Ethics and Audit」及び「IFEA」は、米国及びその他の国々における IFEA の商標、IFEA の登録商標及びサービスマークである。



IAASB

International Auditing and Assurance Standards Board
AN IFEA BOARD

www.iaasb.org



[@IAASB_News](https://twitter.com/IAASB_News)



[company/iaasb](https://www.linkedin.com/company/iaasb)



[@iaasb](https://www.youtube.com/@iaasb)

2025年1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「国際サステナビリティ保証基準（ISSA）5000 適用ガイド」は、2026年3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。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。

International Standard on Sustainability Assurance (ISSA) 5000 Implementation Guide の英語文© 2025年 国際会計士連盟（IFAC）。無断複写複製を禁ずる。

「国際サステナビリティ保証基準（ISSA）5000 適用ガイド」の日本語文© 2025年 国際会計士連盟（IFAC）。無断複写複製を禁ずる。

原題：International Standard on Sustainability Assurance (ISSA) 5000 Implementation Guide

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