

サステナビリティ保証

よくある質問：ISSA 5000 における重要性の適用

この「よくある質問（FAQ）」は、国際監査・保証基準審議会（IAASB）のスタッフが公表するものである。このFAQは、国際サステナビリティ保証基準（ISSA）TM 5000「サステナビリティ保証業務の一般的要求事項（ISSA 5000TM）」を適用する際の、重要性の検討又は決定に関する一貫した理解とアプローチを支援することを目的としている。

IAASBはISSA 5000を開発し、2024年11月に公表した。ISSA 5000は、2026年12月15日以後開始する期間、又は2026年12月15日以後の特定の日付時点において報告されるサステナビリティ情報に対する保証業務に適用される。

このFAQは、ISSA 5000の各側面を強調、例示又は説明することによって同基準の適用を支援することを目的としている。このFAQは、ISSA 5000を修正又はそれに優先するものではなく、規範性がある唯一のものはISSA 5000の本文のみである。このFAQを読むことは、ISSA 5000を読むことの代替にはならない。このFAQは網羅的なものではなく、IAASBの基準を常に参照する必要がある。本書は、IAASBによる規範性のある、又は公式な公表物を構成するものではない。

重要性に関する既存資料

このFAQは、ISSA 5000に含まれる関連する要求事項及び適用指針の適用を支援し、「ISSA 5000適用ガイド」で提供されているガイダンスを補完するため、重要性に関するガイダンスを提供するものである。このFAQは、重要性に関して利用可能な既存の資料と併せて読む必要があり、それらの資料には以下が含まれる。

[ISSA 5000](#)「サステナビリティ保証業務の一般的要求事項」

- 「手続実施上の重要性」の定義（第18項）
- 要求事項（第98項から第102項、第160項）
- 適用指針
 - 計画（A292項からA312項）  事例を含む。
 - リスク評価手続（A337項）
 - 識別した虚偽表示の集約及び検討（A484項からA498項）

[ISSA 5000 適用ガイド](#)（以下「ガイド」という。）

- パートB 基本原則と概念—重要性（第113項から第125項）
 - 重要性の概念（第113項から第116項）



- FAQ：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「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保証業務実施者が重要性を適用することの違いは何か。（第117項から第120項）
- FAQ：想定利用者及びその情報ニーズは、どのように識別するのか。（第121項から第125項）

● パートE 計画—重要性（第287項から第320項）

- FAQ：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。（第288項及び第289項）
- FAQ：保証業務実施者はどのようにして想定利用者とそれらの情報ニーズを識別するのか。（第290項及び第291項）
- 重要性を「検討する（consider）」と「決定する（determine）」の違い（第292項）
- 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（第293項から第296項）
 事例を含む。
- 定性的な開示情報の重要性の検討（第297項）
 事例を含む。
- 定量的な開示情報の重要性の決定（第298項から第299項）
- FAQ：ISSA 5000の第98項(b)の要求事項は、保証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。（第300項から第302項）
- FAQ：保証業務実施者は、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。（第303項、第304項）
 事例を含む。
- FAQ：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、保証業務実施者は重要性をどのように決定するのか。（第305項、第306項）
 事例を含む。
- FAQ：グループ業務の場合、保証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。（第307項から第309項）
- ダブル・マテリアリティ（第310項及び第311項）
- FAQ：重要性を検討又は決定する際、ダブル・マテリアリティの「両方の観点を勘案する」とはどのような意味か。（第312項から第314項）
 事例を含む。
- 合算リスク（第315項及び第316項）
- FAQ：どのような状況であれば、合算リスクは生じないか。（第317項）
- 手続実施上の重要性（第318項から第320項）
 事例を含む。

● パートF リスクの識別と評価

- 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（第390項から第415項）
 事例を含む。

● パートH 結論の形成と報告

- 未修正の虚偽表示が及ぼす影響の評価（第482項から第484項）

- FAQ：保証業務実施者は、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。（第485項及び第486項）
- FAQ：保証業務実施者は、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。（第487項）
- FAQ：保証業務実施者は、定量的な開示情報の虚偽表示が、当該開示情報について決定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ができるか。（第488項）  事例を含む。
- FAQ：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値を下回る虚偽表示がある場合、保証業務実施者はどのように結論を下すのか。（第489項）
- FAQ：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、保証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。（第490項）

質問一覧

重要性の理解	5
Q1. サステナビリティ情報における「重要性」とはどのような概念か。	5
Q2. サステナビリティ情報の報告において、重要性は企業にどのように適用されるのか。	8
Q3. サステナビリティ保証業務を行う保証業務実施者に対して、重要性はどのように適用されるか。	8
Q4. 「ダブル・マテリアリティ」とは何か。	8
Q5. 想定利用者とその情報ニーズはどのように識別されるのか。	8
Q6. 重要性の適用は、枠組みが適正表示か、あるいは準拠性の枠組みで構成されているかによって影響を受けるか。	10
重要性の適用に関する事項	10
Q7. 企業は、報告対象となるサステナビリティ情報を決定し、当該情報を作成・報告する際、重要性をどのように適用するのか。	10
Q8. 報告の枠組みに従い、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プロセスを企業が適用することは、適正表示につながるか。	11
保証業務実施者が重要性を適用する際の包括的事項	12
Q9. 保証業務実施者は、サステナビリティ保証業務において、どのような目的で重要性を適用するのか。	12
Q10. 保証業務実施者は、重要性の検討又は決定を行う目的で、開示事項をどのようにグルーピングするのか。	13
Q11. 保証業務実施者は、サステナビリティ情報全体について重要性を判断する必要があるか。	14
Q12. 保証業務実施者は、重要性の適用に際して保証業務の範囲を考慮するのか。	14

保証業務実施者による重要性の適用—定性的な開示情報の重要性の検討及び定量的な開示情報の重要性の決定	17
Q13. 定性的な開示情報と定量的な開示情報で、重要性に違いがあるのはなぜか。	17
Q14. 保証業務実施者は、定性的な開示情報について重要性をどのように検討するのか。	17
Q15. 保証業務実施者は、定量的な開示情報について重要性をどのように決定するのか。	17
保証業務実施者による重要性の適用—手続実施上の重要性	17
Q16. 保証業務実施者は、なぜ定量的な開示情報について手続実施上の重要性を決定しなければならないのか。	17
Q17. 手続実施上の重要性は、合算リスクにどのように対処するのか。	18
Q18. 手続実施上の重要性は、重要性と一致し得るか。	18
Q19. グループのサステナビリティ保証業務において、保証業務実施者は構成単位ごとの手続実施上の重要性を決定する必要があるか。	19
保証業務実施者による重要性の適用—サステナビリティ情報における虚偽表示の重要性の評価	19
Q20. 保証業務実施者は、異なる開示事項に関する虚偽表示の重要性をどのように集約し評価するのか。	19
Q21. 単一の開示情報に重要な虚偽表示がある場合、保証業務実施者は保証報告書においてどのように結論付けるべきか。	21

重要性の理解

Q1. サステナビリティ情報における「重要性」とはどのような概念か。

- A1. 重要性は、想定利用者の情報ニーズ及び報告され保証の対象となるサステナビリティ情報に基づいて、想定利用者の意思決定に影響を与えると合理的に予想される事項に関連する概念である。このため、重要性はしばしば「利用者主導の概念」と呼ばれる。以下のQ5の回答では、想定利用者が誰であるか、及びその情報ニーズについてより詳細に説明している。重要性に関するさらなる説明については、ガイドの第113項から第116項及び第287項を参照のこと。

サステナビリティ報告の枠組み又は規準は、以下に示すように、重要性を定義又は説明し、利用者のニーズを踏まえた文脈を提供する場合がある。



例：サステナビリティ報告基準における重要性の記述

例1：IFRS S1¹では、次のように規定している。

- 「重要性（materiality）は、関連性の企業固有の一側面であり、当該企業のサステナビリティ関連財務開示の文脈において、その情報が関連する項目の性質若しくは規模（又はその両方）に基づくものである。」（S1、第14項参照）
- 「サステナビリティ関連財務開示の文脈において、情報は、それを省略したり、誤表示したり、不明瞭にしたりしたときに、一般目的財務報告書の主要な利用者が、財務諸表及びサステナビリティ関連財務開示を含む、特定の報告企業に関する情報を提供する当該報告書に基づいて行う意思決定に、当該情報が影響を与える（influence）と合理的に見込み得る場合には、重要性がある（material）。」（S1、第18項参照）
- 「情報は、それを省略したり、誤表示したり、不明瞭にしたりしたときに、一般目的財務報告書の主要な利用者が、特定の報告企業に関する情報を提供する当該報告書に基づいて行う意思決定に、当該情報が影響を与える（influence）と合理的に見込み得る場合には、重要性がある（material）。言い換えれば、重要性（materiality）は、関連性の企業固有の一側面であり、当該企業のサステナビリティ関連財務開示の文脈において、その情報が関連する項目の性質若しくは規模（又はその両方）に基づき評価される。」（S1、付録A「用語の定義」）

例2：GRI 1²は次のように記載している。

- 「GRIスタンダードを利用する組織は、経済、環境、ならびに人権を含む人々に与える最も著しいインパクトを反映する項目の報告を優先する。GRIスタンダードでは、これらは組織のマテリアルな項目となる。」（GRI 1、セクション2.2参照）
- 「マテリアルな項目は、組織における継続的なインパクトの特定と評価をもとに決定される。継続的なインパクトの特定と評価には、関連するステークホルダーや

¹ 2023年6月に発行された国際財務報告基準（IFRS）サステナビリティ開示基準 IFRS S1号「サステナビリティ関連財務情報の開示に関する全般的な要求事項」（IFRS S1）。

² グローバル・レポーティング・イニシアティブ（GRI）スタンダード1、基礎2021、発効日は2023年1月1日（GRI 1）。

専門家とのエンゲージメントが必要であり、サステナビリティ報告のプロセスとは別に実施される。」（GRI 1、セクション2.2参照）

例3：簡素化ESRS草案³ 附属書II、表2「ESRSで定義された用語集」では以下の定義が示されている。

- 「ダブル・マテリアリティーダブル・マテリアリティには、インパクト・マテリアリティと財務マテリアリティの二つの側面がある。サステナビリティ・トピックは、インパクトの観点又は財務的観点、若しくはその両方の観点から重要である場合、ダブル・マテリアリティの要件を満たす。」
- 「財務マテリアリティーサステナビリティ・トピックは、短期的、中期的、あるいは長期的に、企業の財務状況、財務実績、キャッシュフロー、資金調達へのアクセス、又は資本コストに影響を及ぼす（あるいは合理的に影響を及ぼすと予想される）リスク又は機会を生み出す場合、財務的観点から重要性がある。」
- 「インパクト・マテリアリティーあるサステナビリティ・トピックが、短期的、中期的、長期的に、人々又は環境に対する当該企業の重要な、実際の又は潜在的な、肯定的又は否定的な影響に関連する場合、そのトピックはインパクトの観点から重要性がある。インパクトの観点から重要性のあるサステナビリティ・トピックには、当該企業自身の事業活動、上流及び下流のバリューチェーンに関連するインパクト（製品やサービス、ビジネス関係を通じたものを含む）が含まれる。」
- 「重要性ーサステナビリティ・トピックは、インパクト・マテリアリティ又は財務マテリアリティ、若しくはその両方の定義を満たす場合、重要性がある。」

IFRS、GRI、及びESRSの各基準の目的の違いは、それぞれの想定利用者の情報ニーズの違いを反映しており、その結果、重要性の概念や定義にも違いが生じている。IFRS S1の目的は、一般目的財務報告書の主要な利用者が企業への資源の提供に関する意思決定を行うに当たり有用な、当該企業のサステナビリティ関連のリスク及び機会に関する情報を開示することを当該企業に要求することにある⁴。GRIサステナビリティ報告基準（GRIスタンダード）を利用したサステナビリティ報告の目的は、組織が持続可能な発展にどう貢献しているか、あるいはどのように貢献することを目指しているかについて透明性を確保することである⁵。ESRSは、企業に対し、人々及び環境に対する重要なインパクト、並びにサステナビリティに関連する重要なリスク及び機会（総称して「インパクト、リスク及び機会」）に関する情報の開示を要求している⁶。これら二つの視点に基づく報告が、ダブル・マテリアリティの概念を構成する（詳細についてはQ4を参照）。

³ 「改訂版欧州サステナビリティ報告基準（ESRS）委任規則案」〈（EU）2023/2772を改訂〉（簡素化ESRS草案）。2026年5月6日公表。最終版は2026年第2四半期に公表予定。

⁴ IFRS S1、第1項。

⁵ GRI 1、セクション1.1。

⁶ 簡素化ESRS草案 附属書 1、ESRS 1 一般的要求事項、第2項。

Q2. サステナビリティ情報の報告において、重要性は企業にどのように適用されるのか。

- A2. 多くのサステナビリティ報告の枠組みやその他の規準では、企業が重要なサステナビリティ事項又はそれらの事項に関する重要な情報を報告することを要求しており、この目的のために、企業が報告対象となるサステナビリティ情報を識別するプロセスを規定している。このようなプロセスは、例えば、企業の「マテリアリティ評価」や「マテリアリティ・プロセス」など、さまざまな名称で呼ばれることがある。ISSA 5000においては、このプロセスを「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」と呼ぶ。

当該企業のプロセスには、想定利用者を識別し、それらの情報ニーズを考慮して、どの事項が当該利用者にとって重要であり、したがってサステナビリティ情報において重要性を有するものとして報告しなければならないかを判断することが含まれる。また、枠組みやその他の規準において情報の報告について重要性の基準値が定められている場合、企業は、報告すべきサステナビリティ事項に関連する具体的な情報を識別する際にも、重要性を適用する。

一部の枠組みやその他の規準では、閾値を明示せず、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プロセスの適用を企業に要求することもなく、特定のサステナビリティ事項及びそれらに関する具体的な情報を常に報告することが義務付けられている場合がある。また、常に重要性があるとされ、したがって報告が義務付けられている特定の事項に加え、枠組みや規準が、それらの事項又はその他のサステナビリティ事項について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プロセスの適用を企業に求めるといった、ハイブリッドな形態も存在する。

Q3. サステナビリティ保証業務を行う保証業務実施者⁷に対して、重要性はどのように適用されるか。

- A3. 保証業務実施者は、企業の情報システムと伝達について理解する一環として、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（当該情報の識別における重要性の適用を含む）を理解するとともに、そのシステムがサステナビリティ報告の枠組み又は規準に従ったサステナビリティ情報の作成を適切に支援しているかどうかを評価しなければならない（ISSA 5000、第117項(a)及び第118項、並びに保証業務の全過程における各段階で保証業務実施者が当該企業のプロセスをどのように考慮すべきかに関する追加的な指針を記載した同基準の付録2を参照）。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当該企業のプロセスと、業務の計画及び実施における保証業務実施者による重要性の適用との違いについては、ガイドの第117項から第120項でさらに詳しく説明されている。

保証業務実施者は、サステナビリティ報告の枠組み又は規準を重要性の判断基準として用い、当該枠組みに定められた重要性の基準値や重要性の考慮事項を含め、報告の枠組みの規準に照らしてサステナビリティ情報を保証する。報告の枠組みにおいて重要性が規定されていない場合、保証業務実施者はISSA 5000のA296項に規定された原則を適用する場合がある。

⁷ ISSA 5000の第18項では、保証業務実施者を「業務を実施する者（通常、保証業務執行責任者又は保証チームの他のメンバー、場合によっては事務所）をいう。本ISSAでは、要求事項又は責任が保証業務責任者によって履行されることを明示的に意図している場合は、『保証業務実施者』ではなく『保証業務執行責任者』を使用する。」と、定義している。

保証業務実施者が重要性を適用する目的は、企業のそれとは異なる（詳細についてはQ7及びQ9を参照）。重要性は、以下を含む保証業務全般を通じて適用される。

- 定性的な開示事項については重要性を検討し、定量的な開示事項については重要性を決定して業務を計画する。
- 重要な虚偽表示リスクを識別及び評価するためのリスク評価手続を実施する。
- 評価された重要な虚偽表示リスクに対応するため、リスク対応手続の種類、時期及び範囲を決定する。
- 未修正の虚偽表示に重要性があるか、すなわち、サステナビリティ情報に重要な虚偽表示が含まれていないかどうかを評価する。

Q4. 「ダブル・マテリアリティ」とは何か。

A4. 「ダブル・マテリアリティ」とは、一部の報告の枠組みで要求事項となっているサステナビリティ報告の概念であり、サステナビリティ事項が企業に与える重要な影響（財務マテリアリティ）⁸、及び、肯定的か否定的かを問わず、企業が環境、社会、経済に与える重要な影響（インパクト・マテリアリティ）⁹という、二つの観点で組織の影響を考慮するものである。ガイドでは、第310項から第314項において、この概念についてさらに詳しく説明しており、保証業務実施者が重要性を検討又は決定する際に、ダブル・マテリアリティ¹⁰の双方の視点をどのように勘案するかについても述べている。

Q5. 想定利用者とその情報ニーズはどのように識別されるのか。

A5. ISSA 5000 の目的上、同基準の第18項において、「想定利用者」を、保証業務実施者がサステナビリティ情報に関する保証報告書を利用することを想定する個人若しくは組織又はそれらの集団と定義している。場合によっては、サステナビリティ情報に関する保証報告書の宛先以外にも想定利用者が存在することもある（ISSA 5000の関連する適用指針、A36項からA38項も参照）。

ガイドでは、想定利用者とその情報ニーズについて、第121項から第125項において、想定利用者及びその情報ニーズに関する指針を示している。さらに、ガイドでは、保証業務実施者が想定利用者及びその情報ニーズをどのように識別できるか（第290項及び第291項参照）に加え、報告対象となるサステナビリティ情報を識別する企業のプロセスを理解する一環として、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について保証業務実施者が検討すべき点についても言及している（第399項から第408項参照）。ここに提供される資料は、これらの相互に関連する事項に関して、さらなる視点を提示することを目的としている。

⁸ ISSA 5000 A337項(a)(i)：環境、社会及びガバナンス（ESG）に関する事項が、企業の戦略、ビジネスモデル及びパフォーマンスに与える重要な影響。これは「財務マテリアリティ」と呼ばれることがある。

⁹ ISSA 5000 第A337項(a)(ii)：企業の活動、製品及びサービスが、環境、社会又は経済に与える重要な影響。これは「インパクト・マテリアリティ」と呼ばれることがある。

¹⁰ ISSA 5000 第A337項(b)：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。これについては、適用される規程では「ダブル・マテリアリティ」と呼ばれることがある。

サステナビリティ報告においては、少なくとも初期段階において、想定利用者とその情報ニーズを識別することが困難な場合がある。これは、想定利用者の範囲が広く、関心事も多岐にわたり、かつ多様である可能性があるためである。それらの関心事は、財務マテリアリティ、インパクト・マテリアリティ、又はダブル・マテリアリティに焦点を当てている場合がある。ただし、想定利用者は、考えられる全ての想定利用者や利用者集団を網羅する必要はなく、通常は、重要かつ共通の関心を持つ主要な利害関係者が含まれる。

報告の枠組みには、その枠組みが策定された想定利用者に関する説明が記載されている場合がある。



例：想定利用者を特定しているサステナビリティ報告基準

GRI 1（セクション2.4参照）は、GRIスタンダードに基づくインパクト・レポーティングの目的におけるステークホルダーを、「組織の活動によって影響を受ける、または影響を受ける可能性のある利害関係を有する個人またはグループ」と定義している。GRI 1ではまた、組織にとってのステークホルダーの一般的なカテゴリーとして、ビジネスパートナー、市民社会組織、消費者、顧客、従業員及びその他の労働者、政府、地域コミュニティ、非政府組織、株主およびその他の投資家、サプライヤー、労働組合、社会的弱者を挙げている。

簡素化ESRS草案の第4項（第22項(b)を修正）は、次のように規定している。

「一般目的のサステナビリティ報告書の想定利用者は、以下の通りである。

- (a) 一般目的の財務報告書の主な利用者、すなわち、既存及び潜在的な投資家、貸し手、その他の債権者（資産運用会社、信用機関、保険会社を含む）、並びに
- (b) 企業のビジネスパートナー、労働組合及び社会パートナー、市民社会、非政府組織など、一般目的のサステナビリティ報告書のその他の想定利用者。」

企業のサステナビリティ情報が保証の対象となる場合、ガイドの第290項は、保証業務実施者は作成者と協議したり、類似の業務や同業界における過去の知見を活用したり、適用される規準に記載された情報を参照したりすることで想定利用者を識別できると述べている。想定利用者とそのニーズを識別するその他の方法としては、以下が挙げられる。

- 保証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間で、当該情報の報告先となる利用者について合意する。
- 透明性のある適切な手続きに従い、権限を有する又は認知されている国又は地域の政策立案者、政府機関、又は基準設定機関が、サステナビリティ情報の利用者を識別し、それらの共通の情報ニーズを把握して意思決定に反映させるため、パブリック・コンサルテーションや対象を絞ったアウトリーチ活動を実施する。こうした情報ニーズに応じて導入された法律や規制、あるいはサステナビリティ報告の規準は、想定利用者の情報ニーズを直接特定するための代替的な指標として用いられ、識別された想定利用者のニーズを満たすのに十分であると推定することができる。

- 企業、その代表者、又は業界団体が、当該企業又は企業グループのサステナビリティ情報の利用が見込まれる者と関わり、あるいは協議を行い、想定利用者及びその意思決定に共通する情報ニーズを特定する。
- 企業又はその他の者が、利用者及びそれらの情報ニーズに関する調査や研究を行う。
- 貸し手やその他の資金提供者など、特定の利用者が、自らの情報ニーズを満たすために、当該企業に対し、保証の対象となるサステナビリティ情報の提供を要求する。

ISSA 5000のA297項は、想定利用者の一般的な情報ニーズを理解する際、保証業務実施者が、想定利用者の合理的な知識、理解、及び合理的な意思決定について、合理的な仮定を立てることができると説明している。

Q6. 重要性の適用は、枠組みが適正表示の規準で構成されているか、あるいは準拠性の規準で構成されているかによって影響を受けるか。

- A6. いいえ。適正表示の枠組みも準拠性の枠組みも、報告対象を重要なサステナビリティ情報に限定するための重要性の基準値やフィルタを含む場合がある。適正表示の規準と準拠性の規準の違いは、適正表示の規準では、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、適正表示を達成するために、枠組みにおいて具体的に要求されている以上の情報を経営者が提供したり、非常にまれな状況においては枠組みにおいて要求されている事項からの離脱が必要な場合があることを認めている点にある（ISSA 5000の第18項における「規準」の定義を参照）。

Q3への回答で指摘されたように、確立された規準（framework criteria）には、保証業務実施者が重要性を適用するための基準となる「重要性の概念」に関する考察が含まれる場合がある。この「確立された規準」への言及は、適正表示の枠組みを指す場合も準拠性の枠組みを指す場合もある。なぜなら、重要性を適用するための要求事項は、いずれか一方の枠組みに限定されないからである。

重要性の適用に関する事項

Q7. 企業は、報告対象となるサステナビリティ情報を決定し、当該情報を作成・報告する際、重要性をどのように適用するのか。

- A7. サステナビリティ報告の枠組みには、企業が重要であると判断したサステナビリティ事項に関する情報のみを開示するという要求事項が含まれていることがよくある。何が重要であるかに関する企業の判断は、その企業の事実や状況に固有のものであり、それらの重要なトピックは、報告対象となるサステナビリティ情報を識別する企業のプロセスを通じて識別される。これには、特定のトピック（例：気候、生物多様性、労働慣行、人権）及びそれらのトピックの側面（例：リスクと機会、ガバナンス、目標、指標及び主要なパフォーマンス指標）の重要性に関する判断、並びにそれらのトピック及びトピックの側面に関する情報が含まれる。

サステナビリティ報告の枠組みは、企業がサステナビリティ情報の作成に適用する規準となるものであり、一定の特性を備えていなければならない。また、その枠組みは、利用者にとって目的適合性、完全性、信頼性、中立性及び理解可能性を有するサステナビリティ情報をもたらすものでなければならない（規準の情報源及び適合する規準の特性に関する追加的な指針については、ISSA 5000のA195項からA201項も参照）。該当する場合、こうした規準には、報告対象となるサステナビリティ事項を識別するプロセス（当該事項の識別における重要性の適用を含む）が盛り込まれる。

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、規準を公表する権限を有する、又は認知されている専門家団体により策定された確立された規準は、特段の反証がない限り、適合していると推定される。

企業は、サステナビリティ事項に関連する情報（トピックか、トピックの側面かを問わない）について、想定利用者の情報ニーズに照らして判断した際の、その情報の規模又は性質、あるいはその両方の組合せにより、当該情報が重要であると結論付けることがある。したがって、企業による重要性の判断には、定量的（規模）及び定性的（性質）な考慮事項の両方が含まれる。



例：報告対象となるトピックを決定するための規準を提供する報告の枠組み

GRI 3「マテリアルな項目 2021」は、組織がマテリアルな項目を決定する方法について順を追って説明しており、これには以下の詳細が含まれる。

- インパクトの継続的な特定と評価
 - ステップ1：当該組織の背景状況の把握
 - ステップ2：顕在化したインパクト・潜在的なインパクトの特定
 - ステップ3：インパクトの著しさを評価
- 報告するマテリアルな項目の決定
 - ステップ4：マテリアルな項目を専門家や情報利用者と再確認し、セクター別スタンダードに記載された項目に照らし、報告するための最も著しいインパクトを優先順位付け

サステナビリティ情報の作成及び表示に当たり、企業は報告の枠組み又はその他の適合する規準に従って重要性を適用する。重要性の説明を含むサステナビリティ報告の枠組みの例については、Q1を参照のこと。

Q8. 報告の枠組みに従い、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プロセスを企業が適用することは、適正表示につながるか。

- A8. 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は、適正表示が達成されたかどうかを判断するための根拠とはならない。

Q7の回答で説明したように、サステナビリティ報告の枠組みは、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となるものであり、該当する場合、報告対象となるサステナビリティ事項を識別するプロセス（当該事項の識別における重要性の適用を含む）を包含している。しかし、その規準は、より広義には、サステナビリティ事項の測定又は評価、並びにサステナビリティ情報の表示に関する原則及び概念を決定するものである。Q6の回答で説明したように、サステナビリティ報告の枠組みが適正表示を達成するように設計されている場合、経営者は、枠組みで具体的に要求されている情報を超える情報を提供したり、枠組みの要求事項から離脱したりすることが必要となる場合がある（ISSA 5000第18項の「規準」の定義を参照）。これは、企業のプロセスを通じて重要なサステナビリティ情報が報告されたかどうかとは別個の考慮事項である。

保証業務実施者が重要性を適用する際の包括的事項

Q9. 保証業務実施者は、サステナビリティ保証業務において、どのような目的で重要性を適用するのか。

A9. 保証業務実施者は、サステナビリティ保証業務の計画及び実施において重要性を適用する。これには、重要な虚偽表示リスクを識別し評価するためのリスク評価手続の実施、及び評価された重要な虚偽表示リスクに対応するためのリスク対応手続の種類、時期及び範囲の決定が含まれる。さらに、保証業務実施者は、サステナビリティ情報に重要な虚偽表示がないかどうかを評価する際にも重要性を適用する。関連する要求事項及びガイダンスは以下のとおりである。

- ISSA 5000の第95項は、保証業務実施者が基本的な方針及び業務計画を策定する責任について規定している。適用指針では、とりわけ、報告の目的で企業が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を理解することが、保証業務実施者が業務を計画する上で役立つ可能性があることが説明されている（ISSA 5000、A284項）。保証業務実施者が開示情報のグルーピングをどのように決定するか（経営者と同じ方法で行うか、あるいは別の論理的な方法を用いるか）は、保証業務実施者が重要性を検討又は決定する水準、及びリスク評価手続を立案及び実施する水準に影響を与える（ガイドの第293～296項を参照。事例が含まれる）。開示情報のグルーピングに関するさらなる議論については、Q10を参照のこと。
- ISSA 5000の第98項では、保証業務実施者が定性的な開示について重要性を検討し、定量的な開示について重要性を決定することを要求しており、第100項では、保証業務実施者が定量的な開示について手続実施上の重要性を決定することを要求している。これらの事項に関するさらなる考察については、Q13～Q19を参照のこと。
- 報告の枠組み又は規準により、財務マテリアリティとインパクト・マテリアリティの双方（「ダブル・マテリアリティ」）の適用が求められる場合、ISSA 5000の第99項では、保証業務実施者が重要性を検討又は決定する際に、両方の観点を「勘案する」ことを求めている。適用される枠組みがダブル・マテリアリティを適用する場合、保証業務実施者は、想定利用者の情報ニーズを理解し、重要な虚偽表示リスクを識別及び評価する一環として、企業のダブル・マテリアリティ評価を利用する場合がある。これは、保証業務実施者が当該企業のダブル・マテリアリティの評価を再度実施することを意味するものではない。これについては、ガイドの第312～314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」でさらに説明されている。
- 業務の実施中、保証業務実施者はサステナビリティ情報の虚偽表示を識別する場合があります。経営者が当該虚偽表示を修正しない場合、保証業務実施者は、未修正の虚偽表示が、個別に、又は集約して重要であるかどうかを判断する（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かどうかを判断する）ことが求められる。ISSA 5000の第153項から第161項及び関連する適用指針（A470項からA498項）、並びにガイドの第482項から第490項の要求事項を参照のこと。また、虚偽表示の重要性の評価に関連する特定の事項について扱っているQ20及びQ21も参照のこと。

Q10. 保証業務実施者は、重要性の検討又は決定を行う目的で、開示情報をどのようにグルーピングするのか。

A10. 保証業務実施者が業務の計画及び実施を行う上で役立つ開示情報のグルーピングという概念については、ISSA 5000のA284項からA287項で扱われており、A294項では、重要性を検討又は決定する際に開示情報のグルーピングが関連性を持つことが認められている。具体的には、A284項では、報告目的で企業が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を理解することは、保証業務実施者が業務を計画する上で役立つ場合があるとし、この点に関連し得る事項を説明している。これには、想定利用者の情報ニーズ（例えば、想定利用者は、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を、その他の情報よりも特に重視することがある）や、適用される規準がサステナビリティ情報の表示方法を定めているかどうか（例えば、規準がサステナビリティ情報の分解又は集約の適切な水準を定めている場合がある）が含まれる。

保証業務を計画し実施する目的で行う企業の開示情報のグルーピング及びその方法についての保証業務実施者の決定には、職業的専門家としての判断を伴う（ISSA 5000、A287項）。開示情報のグルーピングは、保証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水準に影響を与える。したがって、重要な虚偽表示リスクが依然として容易に識別され、適切に対応できるようにするために、開示情報のグルーピングには注意を払う必要がある。

さらに、開示情報のグルーピングは、一部の規準において多数の個別開示が求められる場合や、一部の開示情報に多くのデータポイントが含まれる場合に影響を及ぼし、例えば、一つの開示情報内の各データポイントについて個別の重要性の判断が必要かどうかという疑問が生じる。ガイドの第300項から第302項において、「ISSA 5000の第98項(b)の要求事項は、保証業務実施者が定量的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。」という疑問に対処する中でさらに説明されているように、必ずしもそうであるとは限らない。

重要性の検討若しくは決定、又は手続実施上の重要性の設定のための開示情報のグルーピングは、以下に基づいて行うことがある。

- 経営者がサステナビリティ情報を表示する目的で、開示情報をグルーピングした方法（集約されたものか、分解されたものかを問わない）
- 報告の枠組み又は規準によって開示が要求される水準を反映するために必要なグルーピング、又は、
- 業務の計画及び実施の目的で、保証業務実施者が決定する可能性のあるその他の論理的なグループ分け（例えば、共通の属性を持つ開示情報、事業活動の地理的所在地やリスクプロファイル、あるいは証拠の入手先などを反映するもの）。



例：開示情報のグルーピング

保証業務実施者が、グルーピングが可能であると考えるトピック及びその側面には、以下が含まれる場合がある。

- 同一業界において当該企業が運営する異なる施設全体におけるスコープ1の温室効果ガス排出量（二酸化炭素換算トン（tCO2e）で測定）。

- 評価及びパフォーマンス指標の両方を同一の経営チームが担当する場合における、生物多様性への影響に関するリスクと機会、及び関連するパフォーマンス指標。

保証業務実施者がグルーピングできないと考える可能性のあるトピック及びトピックの側面には、次のようなものが含まれる。

- 産業別の分解が要求事項となっている、ファイナンスド・エミッション（投融資先の排出量）。
- 生態系サービスに関する政策及び行動計画（定性的な開示情報）並びにパフォーマンス指標（定量的な開示情報）。
- 構成単位全体にわたる人権問題。これらは、特定の拠点や地域に固有の人権問題を覆い隠してしまう場合がある。

経営者によるトピック及びトピックの側面のグルーピングのうち、適切でない、あるいは虚偽表示につながる可能性があるものには、以下が含まれる場合がある。

- 施設、産業、地域、又はバリューチェーンによってプロファイルが大幅に異なる人権デューデリジェンス。

ガイドでは、重要性を検討又は決定する目的で開示情報をグルーピングする根拠についてより詳細に説明しており、保証業務実施者が企業のグルーピングとは異なるグルーピングを適用する場合の事例とその理由についても示している（第293項から第296項）。

Q11. 保証業務実施者は、サステナビリティ情報全体について重要性を判断する必要があるか。

A11. いいえ。サステナビリティ保証業務では、通常、複数の重要性が適用される。これは、異なる開示情報ごとに重要性が検討又は決定されることを意味する。

全ての開示情報において、同じ重要性の考慮事項が適用されるわけではない。サステナビリティ情報の性質、すなわち、多数のトピックやトピックの側面に関する定性的・定量的な開示情報であることを踏まえると、保証業務実施者がサステナビリティ情報全体について重要性を判断することは現実的ではない。開示情報が異なれば、同じ想定利用者であっても情報ニーズや虚偽表示に対する許容度が異なる場合や、異なる測定単位を用いて開示情報が表現されている場合がある。複数の重要性に関する詳細な説明については、ISSA 5000のA299項及びガイドの第289項（事例が含まれる）を参照のこと。

Q12. 保証業務実施者は、重要性の適用に際して保証業務の範囲を考慮するのか。

A12. 保証業務実施者は、保証の対象となるサステナビリティ情報に関連する想定利用者の情報ニーズ、すなわち、当該情報に基づいて利用者が下す意思決定に影響を与えると合理的に予想される、サステナビリティ情報の実際の又は潜在的な虚偽表示という文脈において重要性の判断を行う。保証業務の範囲は、報告対象となるサステナビリティ情報の全体に及ぶ場合もあれば、一部のみになる場合もある（ISSA 5000、第5項参照）。

ISSA 5000のA298項では、重要性は、保証業務の範囲内のサステナビリティ情報との関連において考慮されるものであると説明されている。保証業務が、サステナビリティ情報の全体ではなく一部

のみを保証業務の対象としている場合には、重要性は保証業務の範囲内のサステナビリティ情報のみに関連付けて考慮されることになる。

上記の概念は、サステナビリティ保証に特有のものではなく、保証業務全般において基本的なものである。保証基準では、保証業務は、保証業務の範囲内にある主題情報（例えば、財務諸表全体若しくはその構成要素、又は報告されている全てのサステナビリティ情報若しくは特定のサステナビリティ開示情報など）に対して実施されるものと想定されている。

保証業務実施者は、保証の対象となるサステナビリティ情報に重要な虚偽表示がないことについて、状況に応じて限定的保証又は合理的保証を得るために、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。保証報告書において示される保証業務実施者の保証結論は、当該情報（すなわち、保証業務の範囲内の情報）に対する想定利用者の信頼度を高めることを目的としている。

重要性の適用に際し、保証業務実施者は、開示情報によって、想定利用者間の情報ニーズや虚偽表示に対する許容度が異なることを認識している。これは、通常、保証業務実施者が個々の開示情報又は開示情報のグループごとに重要性を検討又は決定することを意味する（保証業務実施者による複数の重要性の適用に関するQ11の回答、及び開示情報のグルーピングに関するQ10の回答も参照）。したがって、特定の開示情報又は開示情報のグループに関する重要性の検討又は決定は、保証業務の範囲が、企業が報告するサステナビリティ情報全体であるか、その一部であるかによって、必ずしも異なるわけではない。

Q14及びQ15への回答で論じられているように、保証業務実施者が定性的な重要性を検討し、定量的な重要性を決定する際に影響を与える可能性のある様々な要因がある。ISSA 5000のA298項で説明されているように、保証業務の範囲がサステナビリティ情報の一部のみをカバーし、全てをカバーしない場合、一部の要因がより重要になる可能性がある。以下に、そのような要因の例を示す（いずれも、それ単独では必ずしも決定的ではない）。

- 利害関係者の当該情報に対する感度。これには、サステナビリティ事項の影響を受ける個人や組織の数、及びその影響の深刻度などが含まれる。
- 企業の業種や事業展開地域という文脈における当該開示情報の相対的な重要性（例：同一のトピック又はトピックの側面に関するサステナビリティ情報でも、企業の業種や事業展開地域によって、想定利用者の関心度が高くなったり低くなったりする可能性がある）。
- 法令に基づく保証業務範囲の決定。これには、情報の想定利用者の情報ニーズに関連する事項のうち、なぜ特定の、あるいは一部のサステナビリティ情報のみが保証対象として要求されるのかという理由の検討も含まれる。また、保証対象となった開示情報に利用者の注目が集まることを認識することもこれに含まれる場合がある。
- 当該開示情報に虚偽表示があった場合、法令や規制の遵守に影響を及ぼす可能性があるかどうか。これには、トピック又はその側面に関連して、経営者が期待される目標や成果を達成するよう動機付けや圧力を受けているかどうかも含まれる。
- 当該開示情報が企業のサステナビリティ戦略の一部を構成する事項を取り上げているか、またその程度。

- 企業の報告において当該開示情報又はその側面がどの程度注目されているか（例：CEOからのメッセージに記載されている、主要な業績の一部として論じられている）、又は想定利用者の情報ニーズに関連する事項について想定利用者に対して行われた既知の過去のコミュニケーションにおいて当該開示情報またはその側面がどの程度注目されているか。



例：保証の対象となる開示情報について、特定の要因が保証業務実施者の重要性の検討や決定にどのような影響を及ぼし得るかの対比

	鉄鋼メーカー 高炉事業を運営する総合鉄鋼メーカー	リテール銀行 オフィス中心の事業地域密着型 リテール銀行
保証業務の範囲内 の開示情報	スコープ1及び2の排出量のみ	スコープ1及び2の排出量のみ
スコープ1及び2の 排出量プロファイル	生産プロセスによるスコープ1排出量が非常に高く、電力消費に伴うスコープ2排出量も顕著	オフィス及びデータセンターからのスコープ1排出量は低く、スコープ2排出量は中程度
当該状況における関連 要因		
• ステークホルダーの関心度	移行リスクや環境への影響を理由に、投資家、顧客、規制当局、地域社会が脱炭素化の進捗状況を注視している。	投資家や規制当局は、事業活動に伴う排出量よりも、ファイナンスド・エミッション（投融資先の排出量）や気候リスク管理に重点を置いている。
• 業界・地域的な関連性	事業活動に伴う温室効果ガス（GHG）排出量は、業界における主要な指標であり、同国の産業転換において厳格な監視の対象となっている。	同業界内では、事業活動に伴う温室効果ガス排出量は、ファイナンスド・エミッションと比較して、一般的に重要度が低い。
• 法令	重要性のあるスコープ1及びスコープ2の開示は、義務的な報告及び保証要求事項の範囲内にある。	重要性のあるスコープ1及びスコープ2の開示は、義務的な報告及び保証要求事項の範囲内である。
• コンプライアンス上の圧力	公表した排出削減のコミットメントや規制上の期待に応えるよう、大きな圧力がかかっている。	事業活動に伴う排出量目標に関する直接的な圧力は限定的。
• サステナビリティ戦略との関連性	事業活動に伴う排出量の削減は、企業のサステナビリティ戦略の重要な柱の一つである。	サステナビリティ戦略は、主に投融資活動とポートフォリオの転換に焦点を当てている。
• 報告における強調の程度	CEOメッセージ及び主要業績評価指標（KPI）において排出量データが強調されている。	事業活動に伴う排出量の開示は、主に報告要求事項を満たすために行われている。

上記の要因から、鉄鋼メーカーの保証業務の対象範囲内のサステナビリティ情報の利用者は、リテール銀行のそれと比較して、報告されたスコープ1及びスコープ2の排出量における虚偽表示に対してより敏感であるか、あるいは虚偽表示の許容度が低い可能性があることが示唆される。例えば、鉄鋼メーカーの場合、スコープ1及びスコープ2の排出量における比較的小さな虚偽表示であっても、利用者にとっては重大な問題となり得る。

複数の重要性を使用する概念は、上記のいずれの企業においても、サステナビリティ保証業務の範囲がより広範なものとなった場合（すなわち、スコープ3の排出量、その他の開示情報や開示情報のグルーピング、あるいは企業のサステナビリティ情報全体が保証の対象となった場合）であっても、保証業務実施者がスコープ1及びスコープ2の排出量情報に関して重要性を検討又は決定する結果は、必ずしも異なるものではないことを示唆している。

保証業務実施者による重要性の適用—定性的な開示情報の重要性の検討及び定量的な開示情報の重要性の決定

Q13. 定性的な開示情報と定量的な開示情報で、重要性に違いがあるのはなぜか。

A13. ISSA 5000第98項における重要性の「分岐型」アプローチ（保証業務実施者が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ことを要求している）については、ガイドの第288項及び第292項で説明している。

Q14. 保証業務実施者は、定性的な開示情報について重要性をどのように検討するのか。

A14. 重要性を検討するに当たり、保証業務実施者は、定性的な開示情報において潜在的に重要な虚偽表示につながる可能性のある要因を十分に反映する（ISSA 5000 第A293項及びガイド第292項を参照）。こうした定性的な要因の例については、ISSA 5000のA300項で論じられており、定性的な開示情報に関する重要性の検討事例については、ガイドの第297項に示されている。保証業務実施者は、定性的な開示情報において潜在的に重要な虚偽表示につながる可能性のある要因を予測できる場合もあるが、業務の実施中に、保証業務実施者が予測していたか否かにかかわらず、虚偽表示が識別される場合がある。保証業務実施者は、個別に又は集約して、未修正の虚偽表示が重要であるかどうかを判断する際、それらの虚偽表示を考慮する。ISSA 5000のA491項は、虚偽表示が重要性を持つ可能性が高いことを示す質的要因について論じている。また、A492項及びA493項は、定性的な情報の虚偽表示の評価に関連する指針も含んでいる。

Q15. 保証業務実施者は、定量的な開示情報について重要性をどのように決定するのか。

A15. ISSA 5000のA301項からA305項では、定量的な開示情報の重要性の決定について説明している。ガイドの第298項では、これをさらに詳しく解説し、定量的な開示情報の重要性を決定する（すなわち、重要とみなされる虚偽表示の規模に関する定量的な閾値を導き出す）際に考慮すべきその他の事項を強調している。同ガイドの第300項から第306項は、定量的な開示情報における重要性の決定について、追加の指針と事例を示している。

保証業務実施者による重要性の適用—手続実施上の重要性

Q16. 保証業務実施者は、なぜ定量的な開示情報について手続実施上の重要性を決定しなければならないのか。

Q16. ISSA 5000の第18項には、「手続実施上の重要性」の定義が盛り込まれている。この定義は、定量的な開示情報における手続実施上の重要性を決定する目的が、合算リスクを適切に低い水準まで低減することにあることを要約している。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を上回る可能性をいう。

保証業務実施者は、定量的な開示情報における合算リスクに対処するために、手続実施上の重要性を決定する。手続実施上の重要性は、保証業務実施者がリスク評価手続及びリスク対応手続を立案及び実施する上で参考となる。合算リスク及び手続実施上の重要性に関する詳細な考察や事例については、ISSA 5000の第A307項からA310項及びガイドの第315項から第319項を参照のこと。

Q17. 手続実施上の重要性は、合算リスクにどのように対処するのか。

A17. 手続実施上の重要性は、保証業務実施者の手続によって、個別には重要でないが、合算すると重要となる可能性のある虚偽表示を検出できる可能性を高めることで合算リスクに対処する。手続実施上の重要性は、合算リスクを適切な低い水準に抑えるため、定量的な開示情報の重要性よりも低く設定される。詳細については、ISSA 5000のA307項からA311項及びガイドの第320項も参照のこと。



例：合算リスクと手続実施上の重要性

スコープ1の温室効果ガス排出量は、保証業務の対象範囲に含まれる。企業には三つの拠点があり、それぞれに以下の未検出の虚偽表示がある。

- 拠点A：1,100 tCO₂e
- 拠点B：600 tCO₂e
- 拠点C：550 tCO₂e

未検出の虚偽表示の合計＝2,250 tCO₂e

シナリオ1 - 手続実施上の重要性が適用されなかった場合

保証業務実施者は、この開示情報について定量的な重要性を1,000 tCO₂eと決定したが、手続実施上の重要性は決定しなかった。

保証業務実施者は各拠点において1,000 tCO₂eを重要性の基準値として保証手続を立案したため、拠点Aにおける虚偽表示のみが検出された。しかし、拠点B及びCにおける虚偽表示の合計（1,150 tCO₂e）も定量的な重要性を超えていたにもかかわらず、これら二拠点の虚偽表示は検出されなかった。

シナリオ2 - 手続実施上の重要性が適用される場合

保証業務実施者は以下のように決定する。

- 開示情報の定量的な重要性：1,000 tCO₂e
- 手続実施上の重要性：500 tCO₂e

保証手続は、手続実施上の重要性の基準値を用いて立案されている。

この低い基準値を用いることで、未検出の虚偽表示の合計が定量的な重要性の基準値を超えるリスクを低減できる。拠点Aにおける虚偽表示に加え、拠点B及びCにおける虚偽表示も検出された。

Q18. 手続実施上の重要性は、重要性と一致し得るか。

A18. 手続実施上の重要性は、ISSA 5000において、重要性の基準値を下回る水準と定義されている。これは、手続実施上の重要性の目的が合算リスクに対処することにあるためである。合算リスクが存在しない状況においては、開示情報について定量的な重要性を下回る手続実施上の重要性を決定する必要はないため、事実上、手続実施上の重要性は（定量的）重要性と等しくなる。これは、開示情報が分解されておらず、全体又は単一の母集団として手続を実施できる場合に該当する。

詳細については、ISSA 5000のA310項及びガイドの第317項及び第319項を参照のこと。



例：合算リスクが存在しない場合の手続実施上の重要性

ある企業は、2026年のスコープ1及びスコープ2の温室効果ガス総排出量を100万tCO₂eとして開示している。この開示情報は単一の集計値として提示されており、施設、事業部門、排出源などの構成単位ごとに分解されていない。保証業務実施者は、開示された全量を単一の母集団として保証手続を実施し、手続実施上の重要性が（定量的）重要性に相当し得ると判断した。

Q19. グループのサステナビリティ保証業務において、保証業務実施者は構成単位ごとの手続実施上の重要性を決定する必要があるか。

A19. ISSA 5000は、グループのサステナビリティ保証業務において、構成単位ごとの手続実施上の重要性の決定を具体的に要求していない。ただし、保証業務実施者は、特に合算リスクに適切に対処するために状況に応じて必要であると判断した場合、構成単位レベルで手続実施上の重要性を決定する判断をする場合がある。ガイドのグループ・レベルの業務の事例（第318項）を参照のこと。

保証業務実施者による重要性の適用—サステナビリティ情報における虚偽表示の重要性の評価

Q20. 保証業務実施者は、異なる開示事項に関する虚偽表示の重要性をどのように集約し評価するのか。

A20. ISSA 5000の第160項は、保証業務実施者が、未修正の虚偽表示が、個別に又は集約して重要であるかどうかを判断するよう要求している。ただし、異なる開示情報に関する虚偽表示が集約できない場合又は虚偽表示を集約することが必ずしも適切でない場合もある。

- 特定の定量的な開示情報は、その性質が同一であり、共通の測定基準を用いて測定される場合があるため、保証業務実施者は、当該開示情報における定量化可能な虚偽表示を合算できる場合がある。しかし、性質の異なる開示情報は、複数かつ別個のトピックに関連していたり、トピックのいくつかの側面から構成されていたりする場合があり、また、サステナビリティ事項は異なる測定基準を用いて測定又は評価される可能性があるため、当該開示情報における定量化可能な虚偽表示を合算できない場合がある。定性的な開示情報の虚偽表示も、それ自体では集約できない場合がある。このような場合でも、開示情報が関連している範囲において、虚偽表示をグルーピングすることは依然として可能である。
- 例えば、定量的な開示情報における虚偽表示が相反する影響を及ぼす場合、それらを合算することは適切ではない可能性がある。なぜなら、それらを相殺することで、想定利用者にとって個別には重要な虚偽表示が見えにくくなる恐れがあるからである。さらに、虚偽表示を合算することが適切かどうか、またその程度は、異なる開示情報にわたる想定利用者の情報ニーズ、サステナビリティ報告の枠組みの要求事項、開示情報の集約又は分解の水準に関する規準、及び当該開示情報に共通点があるか、又は同一の事項に関連しているかといった要因によって異なる場合がある。



例：虚偽表示を集約できる場合とできない場合

集約できない虚偽表示

- 有害廃棄物管理に関する規制要求事項の違反の開示情報は過少に表示されているが、企業の全事業における違反件数の過少計上総数に重要性はない。しかし、保護区に隣接する施設で発生した違反は、その立地がセンシティブな場所であるため、他の施設での違反と集約することはできず、それらの虚偽表示が重要であるかどうかを判断するために個別に評価される。
- 企業のサステナビリティ報告書には、有害廃棄物及び非有害廃棄物に関する開示情報が含まれている。非有害で分解可能な廃棄物については、放射性廃棄物やその他の有害廃棄物に比べ、利用者の虚偽表示に対する許容度が高いため、有害廃棄物に関する虚偽表示と非有害廃棄物に関する虚偽表示を集約することには合理的な根拠がない可能性がある。

相関関係にある虚偽表示

- 有害廃棄物管理上の違反の未開示と、同一施設における事業活動が先住民に与える影響の開示を省略した地域社会との関わりに関する開示情報の虚偽表示は、個別に評価した場合には重要ではない。しかし、これらを組み合わせて考慮した場合、保証業務実施者は、有害廃棄物管理上の違反が先住民に与える影響に関する開示の省略により、当該開示情報が重要な虚偽表示であると判断する可能性がある。

未修正の虚偽表示が、個別に又は集約して重要性を持つかどうかを判断することは、当該業務の状況における職業的専門家としての判断の問題である。ISSA 5000のA484項からA498項で説明されているように、未修正の虚偽表示の影響を評価する保証業務実施者の責任という全体的な文脈において、上記で強調された事項を理解することが重要である。ガイドの第482項から第490項も参照のこと。

上記のように、識別された虚偽表示のうち未修正のものは、想定利用者の情報ニーズに即した方法で集約又はグルーピングされ、その重要性が評価される。これは、定量的な開示情報における虚偽表示の場合の方が、定性的開示情報の場合よりも容易である可能性が高い。定性的な開示情報における虚偽表示については、保証業務実施者が業務計画の策定において重要性があると判断した事象や状況、及び当該虚偽表示の性質や影響に関連する定性的な要因を踏まえて検討される（Q14も参照）。

未修正の虚偽表示は、個別に又は集約して評価されることがある。個別には重要ではないが、集約して重要性の基準値を超える未修正の定量的及び定性的な虚偽表示は、サステナビリティ情報の重要な虚偽表示を構成する。さらに、保証業務実施者は、定量的と定性的な虚偽表示を合わせて評価し、それらが全体として、開示情報全体に及ぶ重要性を持つ、組織的、又は広範な虚偽表示を示しているかどうか（すなわち、虚偽表示が重要かつ広範であるかどうか）を判断する（「広範な」については、ISSA 5000のA591項で説明されている）。



例：異なる開示情報における虚偽表示の重要性の評価

ある企業のサステナビリティ情報には、気候変動、水資源管理、労働者の安全など、いくつかのサステナビリティ事項に関する開示情報が含まれている。保証業務の過程で、保証業務実施者は以下の虚偽表示を識別した。

- 当該企業が開示しているスコープ3の温室効果ガス排出量には、ある大規模な購買品のカテゴリーからの排出量が除外されている。
- 当該企業は、その事業拠点が水ストレスの低い地域にあると開示しているが、同社の最大規模の生産施設の一つは水ストレスの高い地域に位置しており、この事実が開示されていない。
- 当該企業が報告している労働者の負傷率は、事務職員のみを含み、負傷率がより高い製造部門の従業員を除外している。

保証業務実施者は、上記の各虚偽表示が個別に見て重要性がないと判断した。これらの開示事項は、共通点がなく関連性もないなど、その性質が異なっているため、これらの虚偽表示を集約することはできない。しかし、各虚偽表示は、基礎となる情報が裏付けるよりも、当該企業のサステナビリティ実績をより好意的に描写する効果をもたらしている。保証業務実施者が、保証の対象となるサステナビリティ情報全体にわたって総合的にこれらの虚偽表示の影響を考慮した場合、当該虚偽表示が想定利用者の意思決定に影響を与えると合理的に予想されると結論付ける可能性がある。その場合、当該サステナビリティ情報は重要な虚偽表示を含むことになる。

Q21. 単一の開示情報に重要な虚偽表示がある場合、保証業務実施者は保証報告書においてどのように結論付けるべきか。

A21. 重要な虚偽表示が識別されたにもかかわらず未修正の場合、保証対象のサステナビリティ情報には重要な虚偽表示があるという結論に至る。このような場合、たとえその重要な虚偽表示が、あるトピック又はトピックの側面に関する単一の開示情報のみに関連するものであっても、保証業務実施者は除外事項付結論を表明しなければならない。

業務の状況（例えば、保証対象となるサステナビリティ情報の性質や範囲、及び他の開示情報と比較した虚偽開示の性質や範囲など）によっては、単一の重要な虚偽表示が広範な影響を及ぼす可能性が低い場合がある。そのような虚偽表示が重要だが広範な影響を及ぼさない場合、ISSA 5000は、保証業務実施者が限定付結論を表明することを要求している（詳細については、ISSA 5000の第203項、第204項、A593L項及びA594R項を参照）。ガイドの図H.1（第478項）は、重要な虚偽表示に対して本基準が導く結果を示している。



例：単一の開示情報における重要な虚偽表示が保証報告書に与える影響

保証業務実施者が、ある企業のサステナビリティ報告書について、限定的保証業務を受嘱している。同報告書は複数のトピックを網羅しており、開示情報は250ページ超に及ぶ。保証業務実施者は、「水」を重要なトピックであると評価している。保証業務実施者は、水使用に重要な虚偽表示があることに気付いた。重要な水源が指標から除外されており、水使用量が過小に報告されていたのである。

しかし、当該企業の経営者は開示情報の修正を拒否している。その他の重要な虚偽表示は発見されていない。

この結果、保証業務実施者は、サステナビリティ報告書に重要な虚偽表示がないとは言えないと結論付けるが、入手した証拠に基づき、当該虚偽表示は水の開示に限定されており、報告書全体に広範に及ぶものではないことを考慮する。したがって、業務実施者は限定付結論を表明する。

本文書は、国際監査・保証基準審議会（IAASB）のスタッフによって作成された。

IAASBの目的は、高品質な監査、保証及びその他の関連する基準を設定し、国内外の監査及び保証基準の収斂を促進することにより、公共の利益に資することであり、それにより、世界中の業務の品質と一貫性を高め、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（Public Interest Oversight Board）、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（IAASB Stakeholder Advisory Council）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。

国際会計士連盟（IFAC）は、知的財産権及び業務内容合意書を通じて、IAASB及びIESBAのコンテンツの翻訳又は複製に関する依頼を管理している。本書又はその他の公表物の複製・翻訳の許可、又は知的財産権に関する情報については、[許可申請ページ](#)又は、Permissions@ifac.org に連絡されたい。

IAASB® 国際倫理・監査財団™（IFEATM）、及び国際会計士連盟®（IFAC®）は、本公表物の内容を信頼して行動又は行動を控えた者に生じるいかなる損失についても、当該損失が過失により生じたものか、それ以外の原因によるものかを問わず、一切の責任を負わない。

2026年6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「サステナビリティ保証 よくある質問：ISSA 5000 における重要性の適用

（2026年6月公表）」は、2026年9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。「サステナビリティ保証 よくある質問：ISSA 5000 における重要性の適用（2026年6月公表）」の翻訳のための手続は、IFACにより検討されており、当該翻訳は、IFACのポリシースタートメント「国際会計士連盟（IFAC）から公表される公表物の翻訳に関するポリシー」に従って行われている。全てのIFACの文書の正文は、IFACにより英語で公表されたものである。IFACは、翻訳の正確性と完全性、又はその結果として生じる可能性のある行動について一切の責任を負わない。

ISSA 5000 Frequently Asked Questions: The Application of Materiality (June 2026)の英語文© 2026年 国際会計士連盟（IFAC）。無断複写複製を禁ずる。

「サステナビリティ保証 よくある質問：ISSA5000 における重要性の適用（2026年6月公表）」の日本語文© 2026年 国際会計士連盟（IFAC）。無断複写複製を禁ずる。

原題：ISSA 5000 Frequently Asked Questions: The Application of Materiality (June 2026)

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。