

# サステナビリティ情報の作成・保証に 関して覚えておきたい登場人物

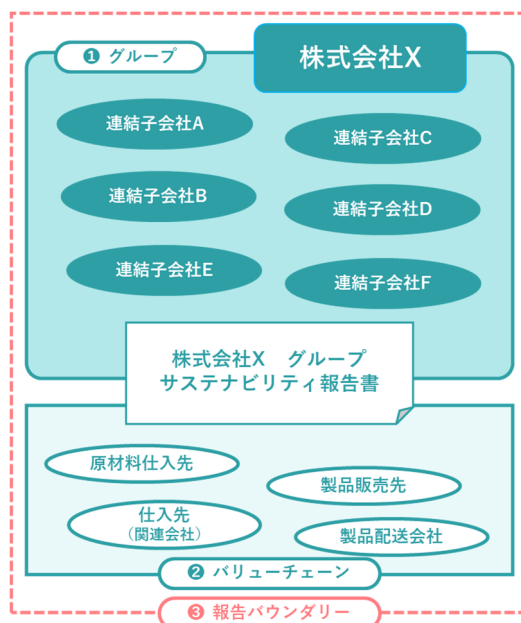
本稿では、サステナビリティ情報の作成・保証に登場する関係者等について、国際監査・保証基準審議会（International Auditing and Assurance Standards Board: IAASB）が策定した国際サステナビリティ保証基準（ISSA）5000「サステナビリティ保証業務の一般的要求事項」<sup>1</sup>を基に説明します。

## 1 企業グループと報告バウンダリー

### ① グループ

株式会社Xは、親会社（株式会社X）と子会社の情報をまとめて1つのサステナビリティ開示を作成します。

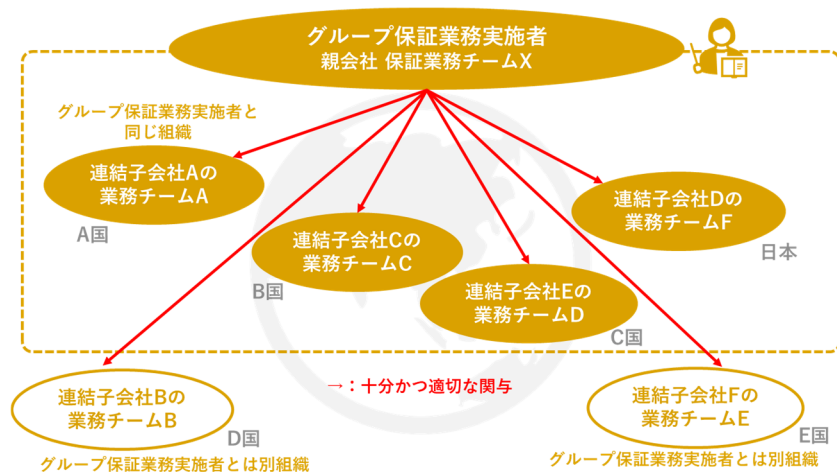
サステナビリティ情報の報告に関わる親会社及び子会社をまとめて「グループ」と言います。財務諸表の連結範囲と近いものですが、企業が適用する開示基準によって異なる可能性があります。例えば、サステナビリティ基準委員会（SSBJ）の公開草案<sup>2</sup>では、関連する連結財務諸表と同じ報告企業に関するサステナビリティ情報の開示が求められています。



<sup>1</sup> 原題：International Standard on Sustainability Assurance 5000, General Requirements for Sustainability Assurance Engagements: ISSA 5000

<sup>2</sup> サステナビリティ開示ユニバーサル基準公開草案「サステナビリティ開示基準の適用（案）」第7項。

グループのサステナビリティ情報に対して保証業務を行う場合は、各連結子会社と保証業務契約を締結した**業務チーム**(後述)があり、それを「親会社の**業務チーム**(グループ保証業務実施者)」が束ねることになります。グループ保証業務実施者と子会社の業務チームが同じ組織のこともあれば、異なる組織(B・E)の場合もありますが、いずれの場合でもグループ保証業務実施者が「十分かつ適切に関与する」ことが求められています。



## ② バリューチェーン

株式会社Xが行う事業の価値を考える際、最終的な製品の売上や利益だけではなく、製品を販売するまでの工程や製品の使用、廃棄といった場面でも様々な付加価値が創出されていることも考慮する必要があります。例えば、企業のビジネス・モデルにどのように貢献しているのか、環境にどのような影響を与えているのかといったことです。

こういった、株式会社Xの事業に関連する相互作用や資源、関係を「**バリューチェーン**」と言います。なお、ISSA 5000では「**バリューチェーン**」は定義されていません<sup>3</sup>。

## ③ 報告バウンダリー

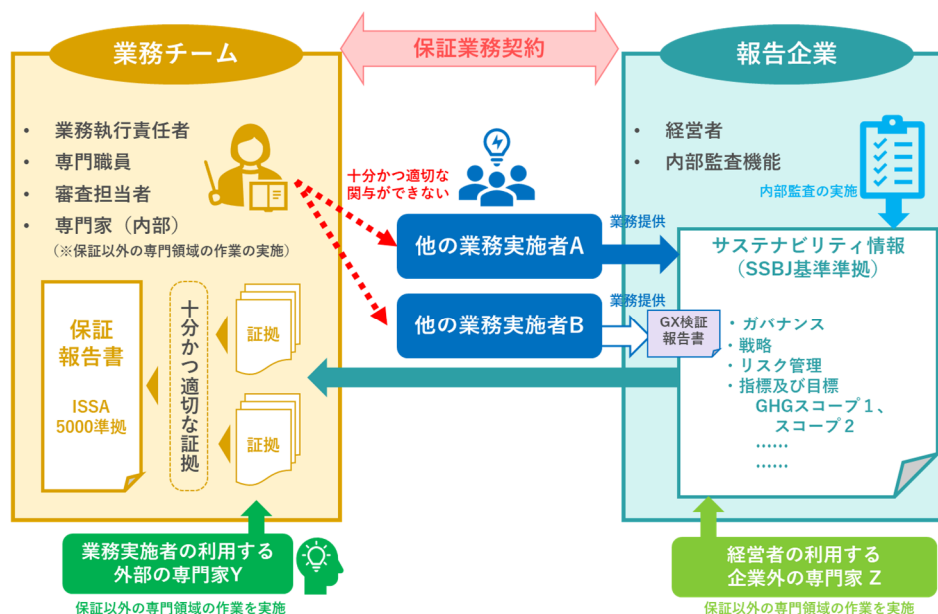
株式会社Xのサステナビリティ情報に含まれる**範囲**をまとめて「**報告バウンダリー**(**報告の範囲**)」と言います。サステナビリティ情報の「**報告バウンダリー**」は、財務報告の連結の範囲よりもバリューチェーンに相当する分が追加されるため、より広範になる可能性があります。

なお、この「**報告バウンダリー**」は、重要性の判断に基づいて変わる場合がありますので、必ずしも図のような**報告企業 + バリューチェーン**とはならない可能性がある点に留意が必要です。例えば、この図に含まれていない共同支配企業や関連企業(持分法適用)、投資先なども、重要なサステナビリティに関するリスク・機会があれば「**報告バウンダリー**」に含まれることがあります。

<sup>3</sup> SSBJの前述の公開草案(第4項(10))では、「『バリュー・チェーン』とは、報告企業のビジネス・モデル及び当該企業が事業を営む外部環境に関連する、相互作用、資源及び関係のすべてをいう。」と定義しています。

## 2 サステナビリティ情報の作成と保証の登場人物

以下の図は、サステナビリティ情報の作成と保証の概要を示したものです。



### 報告企業

図の右側では、サステナビリティ情報を作成し開示・報告を行う企業（報告企業）を表しています。本書の例における報告企業は株式会社Xグループです。報告企業は（各国で求められる）開示基準に基づいて、サステナビリティ情報を作成します。

サステナビリティ情報の作成に当たっては、経営者が作業の一部を企業外の専門家に依頼することがあります。また、サステナビリティ情報の作成プロセスに関してガバナンスや内部統制が有効に機能しているかどうかを確認する必要があります。このため、企業内の独立した部門等による内部監査も行われることがあります。

経営者は、「他の業務実施者」の作業や作業結果を利用することもあります。経営者の利用する企業外の専門家と「他の業務実施者」の違いについては後述します。

### 業務チーム

報告企業と保証業務契約を締結し、サステナビリティ情報に対して保証を行う組織又は当該組織の人員を保証業務実施者と言います。この中には保証業務の責任者やその補助を行う公認会計士などの専門職員、組織内のサステナビリティ等の専門家がいます。これらをまとめて「業務チーム」と言います。「業務チーム」は、報告企業が作成したサステナビリティ情報が開示の枠組みや規準に従って作成されているかどうか、様々な証拠を集め、そこから得られた結論を保証報告書として取りまとめます。

「業務チーム」は、保証以外のサステナビリティ情報の専門家＝「外部の専門家」の作業や作業結果を利用することもあります。

## 外部の専門家

「外部の専門家」は、保証以外の領域の専門性を有する個人又は組織のことです。「業務チーム」は保証以外の専門的な分野について、適切な証拠を入手するための助けとしてこの「外部の専門家」の作業や作業結果を利用することがあります。この場合、「外部の専門家」は業務チームと契約を締結して業務を行います。

## 他の業務実施者

「他の業務実施者 (another practitioner)」とは、以下の2つの状況が該当する場合の者をいいます。

- ・ 「業務チーム」とは別の組織（当該組織に所属する個人を含む。）が報告企業のサステナビリティ情報の保証等に関する業務を実施している。
- ・ 「業務チーム」は、上記の組織が行った業務を利用することを意図しているものの、その業務に十分かつ適切に関与することができない。

例えば、既に「他の業務実施者」が業務を完了した後に、「業務チーム」が報告企業等と保証契約を締結する場合などが想定されます。そのような状況下で、どのような条件を満たせば「他の業務実施者」が行った作業を「業務チーム」が自身のサステナビリティ保証の作業として利用することができるのか、ISSA 5000の適用指針ではガイダンスが示されています。

「外部の専門家」と似ているように見えますが、「他の業務実施者」は報告企業と契約を締結して業務を行います。

なお、先ほど報告企業の項目で紹介した経営者の利用する企業外の専門家も報告企業と契約を締結した別組織に所属する者ですが、こちらは保証以外の領域の専門性を有する個人又は組織を指すため、「他の業務実施者」とは異なります。

「他の業務実施者」や「外部の専門家」の作業や作業結果の利用は効率化につながりますが、実際に利用できるかどうかは独立性・客観性といった観点から判断する必要があります。

(執筆者) 日本公認会計士協会 監査グループ事務局

(発行日) 2025年2月10日



業務本部 監査グループ

E-mail: kansa@sec.jicpa.or.jp

URL: <https://jicpa.or.jp/>

 [JICPA 監査・関連情報 \(@jicpa\\_audit\)](#)



サステナビリティ保証

特設ページ

