

解説



国際監査・保証基準審議会 (IAASB)

「サステナビリティ及びその他の拡張された外部報告 (EER) に対する保証業務への国際保証業務基準3000 (ISAE3000) (改訂) の適用に関する規範性のないガイダンス」についての解説



国際監査・保証基準審議会
ボードメンバー

か い さ ち こ

甲斐 幸子



日本公認会計士協会
研究員

お お う か わ て る ま さ

大生川 輝正

I はじめに

国際監査・保証基準審議会(以下「IAASB」という。)は、2021年4月に、「サステナビリティ及びその他の拡張された外部報告 (EER) に対する保証業務への国際保証業務基準3000 (ISAE3000) (改訂) の適用に関する規範性のないガイダンス」(以下「ガイダンス文書」という。)を公表した¹。拡張された外部報告 (Extended External Reporting) (以下「EER」という。)には、ESG報告、統合報告、CSR、GHG情報等、サステナビリティ報告及びその他の様々な形式の報告が含まれる。本稿では、ガイダンス文書の策定の背景と主な内容を紹介する。なお、本稿は2022年1月末時点の内容であり、文中の意見に関する部分は筆者の私見であることを申し添える。

国際保証業務基準3000(改訂)「過去財務情報の監査又はレビュー以外の保証業務」(以下「ISAE3000」という。)が適用されるが、ISAE3000は、様々な種類の情報が対象となるため、一般的な要求事項及び適用指針しか提供していない。そこで、EER情報にISAE3000を適用する際に利用できるガイダンス文書の策定を開始し、2021年4月に、ガイダンス文書が公表された。

なお、IAASBが、EERプロジェクトの開始に際し、EER情報に適用される別個の国際保証業務基準を策定するのではなく、ガイダンス文書の策定を選択した理由は、EER情報の開示基準がまだ進化の過程にあったため、国際保証業務基準を策定すると、開示基準の進化を阻害する可能性があり、時期尚早であると考えたためとされている。

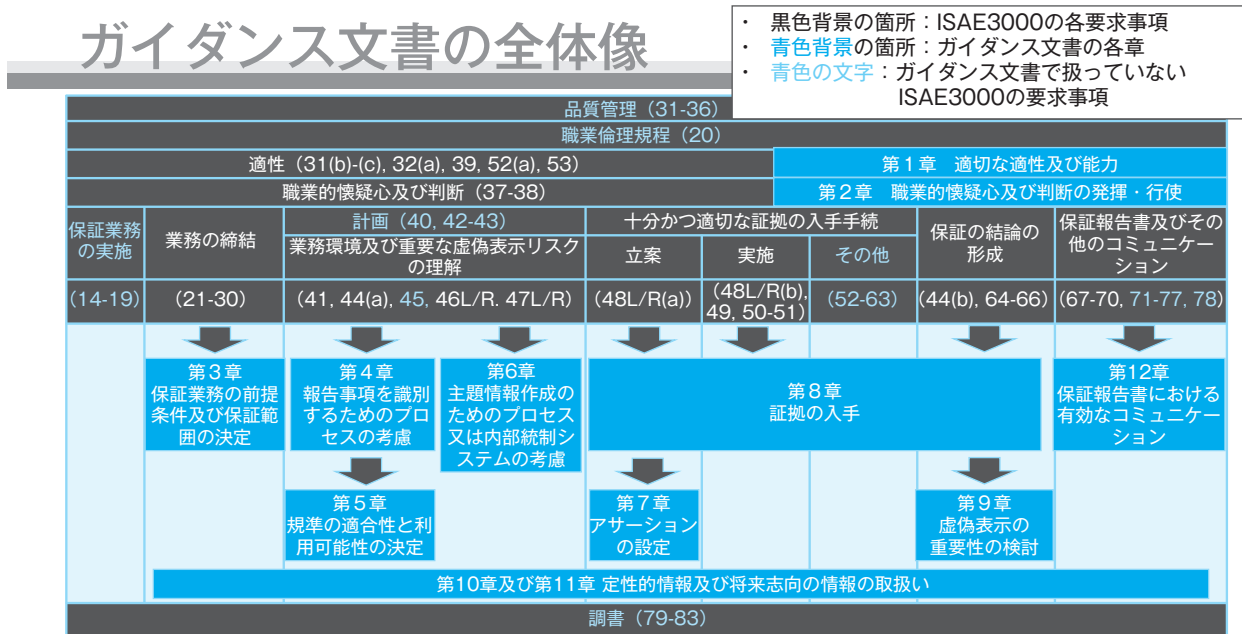
II IAASB EERプロジェクトの背景

IAASBは、2014年9月にワーキング・グループを組成し、非財務情報の保証の動向のモニタリングを開始した。その結果、EERに該当する情報(以下「EER情報」という。)に対する保証業務は、財務情報の保証業務と類似点が多いものの、特有の課題も多いと結論付けた。また、EER情報に対する保証業務には、

III ガイダンス文書の主な内容

次頁の図1は、ガイダンス文書の全体像をISAE3000の要求事項のフローに沿って示したものである。ガイダンス文書は、EER情報に対する保証業務に関して識別された特有の課題に関連した指針のみを扱っており、保証業務の全ての局面を扱っているわけではない。加えて、ガイダンス文書としての性質上、ISAE3000を超える要求事項は含まれておらず、ISAE3000の要求事項や適用指針を変更するものではないことに留意が必要

図 1



Copyright © The Japanese Institute of Certified Public Accountants.

である。

以下で、ガイダンス文書の各章に含まれる主な内容について紹介する。

第1章:適切な適性及び能力

EER情報に対する保証業務の実施に必要な適性には、保証業務の技能及び技法に関する適性(以下「保証に関する適性」という。)と業務の主題及びその測定又は評価に関する適性(以下「主題に関する適性」という。)の両方が含まれる。広範又は複雑なEER情報に対する保証業務の場合や、主題の測定・評価に専門的な技能が必要な保証業務の場合、保証に関する適性を有する者と業務実施者の利用する専門家で構成される、多様な専門性を有するチームが必要と判断される場合がある。保証及び主題に関して保有する適性の程度は、業務チームメンバーごとに様々となり得るが、想定利用者の情報ニーズを考慮し、職業的懐疑心を発揮し、職業的専門家としての判断が可能となるように、業務チームメンバーのそれぞれが、保証及び主題の双方に関する一定の適性を有することが必要である。

加えて、業務実施者が専門家の業務を利用する場合においても、業務執行責任者は、業務に対して単独で責任を負う。したがって、業務執行責任者は、保証に関する適性を広範に有するだけでなく、業務実施者の専門家の業務を評価し到達した結論に対する責任を負うために十分な、主題情報の理解と主題に関する適性を有することが求められる。さらに、保証業務の全体的な品質に関する責任を負うために適切な適性も求められる。

なお、ISAE3000に準拠した保証業務の実施は、業務実施者がISQC1²又はそれと同等の品質管理に関する要求事項を適用している事務所に所属していることを前提としており、事務所が当該要求事項を満たしていない場合は、ISAE3000に準拠したEER保証業務を実施したことにはならない。

第2章:職業的懐疑心及び判断の発揮・行使

EER情報に対する保証業務に必要な職業的懐疑心は、財務諸表監査等の保証業務における職業的懐疑心と類似するが、EER保証業務に特有の、職業的懐疑心の発揮の必要性を高める要因や発揮における障害となる可能性のある事項が存在する。例えば、ニーズの異なる様々な利用者が存在する場合や、様々な規準が存在する場合が挙げられる。職業的懐疑心の発揮を助ける行動やスキルとして、例えば、業務の状況に関する十分な知識を有することや、批判的思考、意思決定の前に一度立ち止まる能力等が挙げられる。

第3章:保証業務の前提条件及び保証範囲の決定

(1) 保証業務の前提条件が満たされているかどうかの判断の際の考慮事項

業務実施者は、ISAE3000に従って、保証業務契約の新規の締結又は更新の前に、保証業務の前提条件が満たされているかどうかを確認することが求められる。保証業務の前提条件としてISAE3000で求められている事項に関する判断の考慮事項として、例えば以下が挙げられる。

- ・ 主題が適切である

- 主題が適切であるかの検討には、識別可能であり、適合する規準に照らして首尾一貫した測定又は評価を行うことが可能であるかが含まれる。
- 全ての保証業務には、主題、規準、主題情報が存在する。この三者には、主題の測定・評価のために規準を適用することにより、保証業務の対象である主題情報が導き出される結果となるという一貫した関係が必要である。例えば、温室効果ガス(GHG)排出量(主題)に関して、GHGプロトコル(規準)の適用により算定される、企業のGHG排出量に関する記述(主題情報)を保証業務の対象とする場合、GHGプロトコルに含まれ当該企業に適用となる全ての規定を適用した結果が、保証業務の対象であるGHG排出量に関する記述に含まれていることが必要である。
- 規準が業務の状況に照らして適合している(以下第5章参照)
 - 規準の適合性は、保証水準とは関連しない。したがって、規準が特定の合理的保証業務に適合しない場合、当該業務において保証水準を限定的保証業務に変更したとしても、適合する規準とはならない。
- 業務の合理的な目的が存在する
 - 想定利用者に対して、業務の状況において適切な形で、主題情報に信頼性を付与することを目的としている場合、合理的な目的があると判断できるかもしれない。

(2) 保証業務の保証範囲の決定

EER情報を開示するために企業が作成する特定の報告書(以下「EER報告書」という。)に含まれる、EER情報の全てを保証範囲とするか、又は、報告書に含まれる一部のEER情報のみを保証範囲とする(以下「部分保証」という。)にかかわらず、業務実施者は、保証業務の前提条件が満たされることを含め、ISAE 3000における保証業務の新規の締結及び更新に関する要求事項に準拠することが求められる。例えば、部分保証において、保証範囲が、限定的な指標のみ等非常に狭い場合、前提条件が満たされるかどうか慎重な判断が必要な場合がある。保証しやすい部分や企業の良い側面を示す情報のみを保証範囲とすることは、通常は適切でない。

第4章:報告事項を識別するためのプロセスの考慮

現在、広く確立されているEER情報に関する様々な開示基準は、財務諸表における会計基準と異なり、報告対象とすべき主題及びその具体的な項目(以下「報告事項」という。)についての十分な指針を提供していない場合がある。この場合、通常、企業が、想定利用者の情報ニーズを考慮し、報告事項を識別するための

プロセスを設定する必要がある。ISAE3000は、報告事項を識別するためのプロセスの検討を要求していないが、規準が業務の状況に照らして適合しているかの判断を要求している(以下第5章参照)。したがって、業務実施者は、規準の適合性の判断の際に、報告事項を識別するためのプロセスについて理解することが有益となる場合がある。

第5章:規準の適合性と利用可能性の決定

規準とは、ISAE3000において、「主題を測定又は評価するための一定の基準となるもの」と定義され、EER情報の規準には、例えば、何を報告対象とするべきかに関する方針、報告対象とするべき指標等の定義、及び使用する測定又は評価の基礎その他の報告に関する方針(表示・開示に関するものを含む。)が含まれる。業務実施者は、ISAE3000に従って、保証業務の計画の際、規準が業務の状況に照らして適合しているかどうか判断することが求められる。また、保証業務契約の新規の締結及び更新において保証業務の前提条件が満たされているかを判断する際にも、規準の適合性と利用可能性を検討することが求められる。

(1) 規準の適合性

① 適合する規準の特性

ISAE3000は、適合する規準の特性として、目的適合性、完全性、信頼性、中立性、理解可能性の5つを示している。適合する規準は、5つの特性の全てを、一定程度必ず示す必要があるが、5つの特性のそれぞれの相対的な重要性は、業務の状況によって様々となり得る。また、規準を適用した結果、主題情報が想定利用者の誤解を招くことになる場合には、当該規準は適合するとは言いえない。

② 規準がどのように策定されたかの検討

規準がどのように策定されたかは、業務実施者が規準の適合性を評価するために実施する手続に影響を及ぼすことがある。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国際的な専門家団体により公表された規準は、想定利用者の情報ニーズに適合している場合が多い。しかしながら、大まかな原則のみを規定しており、それだけでは適合する規準の要件を満たさない場合もある。この場合、企業は、状況に応じて、規準の具体的な側面を開示したり(例えば、規準で示されている指標のうち企業がどれを選択したのかを開示する。)、企業自身が追加で規準を開発する場合がある。

③ 部分保証の場合の考慮事項

企業自身が開発した規準を利用しており、かつ保証範囲が部分保証の場合、保証範囲に含まれるEER情報の作成に用いられる規準だけでなく、EER報告書に含まれるが保証範囲外の情報の

作成に用いられる規準についても理解が必要な場合がある。ただし、これは通常、EER報告書に含まれる全ての情報に対する規準の適合性に関する検討ではなく、保証範囲の情報に含まれるべき事項で、含まれていないものがないかどうかという観点の検討となる。

(2) 利用可能性

規準に適合性があると判断した場合、規準が想定利用者にとって利用可能であるかを判断することが求められる。企業自身が開発した規準も、それ以外の規準と同様に、想定利用者にとって利用可能である必要がある。企業自身が開発した規準の場合、企業は、規準と報告の方針について、EER報告書の中で公表することもあれば、企業のウェブサイト上で公表した上で、EER報告書において、当該ウェブサイトの該当ページへの参照を設ける場合もある。

第6章：主題情報作成のためのプロセス又は内部統制システムの考慮

業務実施者は、ISAE3000に従って、主題情報や業務環境を理解するに当たり、限定的保証業務においては、主題情報の作成のためのプロセスを考慮することが求められる。また、合理的保証業務においては、主題情報の作成に係る内部統制を理解することが求められる。

限定的保証業務において、主題情報の作成のためのプロセスを考慮する際の業務実施者の手続の内容や範囲は、保証業務の複雑性や主題の性質及び複雑性によって様々となる場合がある。複雑でない小規模の業務の場合、主題情報に重要な虚偽表示が生じやすい領域を識別するため、質問を行うことで十分な場合がある。企業及び主題が複雑になればなるほど、主題情報の作成プロセスを理解するための、ワークスルーを実施する等、より広範な手続が必要となる場合がある。

一方で、合理的保証業務の場合、業務実施者は、関連する内部統制を識別し、そのデザインと業務への適用について評価するための手続を立案し実施することが必要となる。

第7章：アサーションの設定

ISAE3000では、国際監査基準（以下「ISA」という。）と異なりアサーションの利用を要求していないが、業務実施者は、主題情報に発生する可能性のある虚偽表示の種類を考慮し、主題情報が規準に準拠して作成されているかどうかの証拠を入手するための手続を立案するため、アサーションを利用することが有益なことがある。その場合、ISA315（2019年改訂）「重要な虚偽表示リスクの識別と評価」及びISAE3410「温室効果ガス報告に対する保証業務」に記載されているアサーションを利用することが考えられる。

第8章：証拠の入手

EER情報には、財務情報や非財務情報、定量的情報や定性的情報といった様々な情報が含まれることがある。EER情報に対する保証業務と財務諸表監査の間で、入手可能な証拠の内容、種類及び情報源は異なるかもしれないが、証拠入手のための手続の立案及び実施の際の考慮事項は、どのような種類の主題情報でも共通する可能性が高い。第8章では、主題情報の内容にかかわらず、証拠入手のための手続の立案及び実施の際に有益となる場合がある考慮事項を記載している。定性的情報及び将来志向の情報に特有のガイダンスについては、それぞれ、第10章及び第11章で扱っている。

合理的保証業務と限定的保証業務のいずれにおいても、業務実施者は、リスクを考慮した十分な心証を得る証拠を入手する必要がある。限定的保証業務において業務実施者が実施する手続は、合理的保証業務で必要な手続と比較して限定的であるが、それでもなお、意味のある(meaningful)保証水準を得るように計画される(ISAE3000 A 4項)。限定的保証業務の中には、手続の種類は合理的保証業務と同様だが、手続の範囲が、合理的保証業務と異なり、また、限定的保証業務の間でも様々となる場合がある。

第9章：虚偽表示の重要性の検討

業務実施者は、EER情報に虚偽表示を識別した場合、識別した虚偽表示が重要であるかどうか判断することが求められる。重要性に関する職業的専門家としての判断は、業務の状況を考慮して行われるが、保証水準の影響を受けない。重要性は想定利用者の情報ニーズに基づいて決定されるため、想定利用者が同一であり、主題情報の利用目的も同一であれば、合理的保証業務における重要性は、限定的保証業務における重要性と同一になる。

業務実施者は、未修正の虚偽表示を集計することが求められる。主題ごとに異なる複数の重要業績評価指標(Key Performance Indicator)（以下「KPI」という。）が保証対象の場合には、KPIごとに虚偽表示を集計し、重要性を評価することがある。さらに、EER報告書に含まれる個々の側面には重要な虚偽表示がないが、EER報告書に全体として重要な虚偽表示がないかどうかを検討することがある。例えば、報告書全体として誤解を招く場合や情報に偏向がある場合等が考えられる。

企業のEER報告に対する内部統制が財務報告に対する内部統制に比べて相対的に未成熟であり、また、規準が包括的でない状況において、特に公表された目標の達成に対するプレッシャーがある場合、不正リスクを増加させることがある。EER報告書の不正による虚偽表示には、例えば、罰金・制裁を避けるために意

図的に行われる虚偽表示や、業績・インセンティブ報酬に関連して、達成度に影響を及ぼすために意図的に行われる記載がある。

第10章: 定性的情報の取扱い

定性的情報とは、数値以外で示される情報であり、例えば、説明的な記述、情報等の分類化や評価(rating)に関する記述が含まれる。また、定性的情報は、埋め込み式の動画や録音した音声によってEER報告書に含まれる場合もある。

(1) 規準の適合性の検討

定性的情報は、曖昧な表現になることがあるため、規準の適合性の5つの特性のうち理解可能性と中立性の観点からの検討が重要となる。また、定性的情報の記述の内容や表現が、主題情報に関して想定利用者に誤解を生じさせることにならないかどうか非常に重要である。

(2) 証拠の入手

定性的情報に対して手続を行う際には、情報をセクションや段落に分解し、それぞれ関連するアサーションを検討することがある。定性的情報も、定量的情報と同様の厳格(rigor)な手続を行うことが必要となる。関連する定量的情報に対して実施した手続から証拠の一部が入手可能な場合もあるが、定性的情報に対する追加の手続を行うことが必要な場合が多い。

(3) 虚偽表示の評価

定性的情報の虚偽表示は、定量的情報のように単純に集計して評価することはできない。主題情報が定性的情報だが、特定の1つの主題にのみ関連している場合、虚偽表示の評価は比較的容易かもしれない。一方で、複数の側面を有する広範な主題を対象としたEER報告書全体が主題情報の場合には、未修正の虚偽表示を集計して評価することの困難性が高い場合がある。この場合、業務実施者は、主題の特定の側面や特定の規準に関連付けた虚偽表示の集計が可能かどうかを検討する場合がある。例えば、ESGレポートにおける従業員の安全衛生と多様性について、個別には重要でない虚偽表示が認識された場合、いずれもESGレポートのS(社会)の側面に関連付けることができる。また、虚偽表示が集計できない場合であっても、例えば、全体としてマイナス面を過少に記載している等の虚偽表示の全体の傾向を検討することがある。加えて、虚偽表示の原因(例えば、不正によるものかどうか)を検討することが有益な場合もある。

(4) 定性的情報がその他の記載内容と合わせて記載されている場合

保証範囲が部分保証の場合、EER報告書のうち保証の対象であるEER情報以外の情報は、全てISAE3000に従ったその他の記載内容となり、主題情報とその他の記載内容が明確に区別

されていることが重要である。EER報告書に財務諸表が含まれている場合、主題情報に対して財務諸表はその他の記載内容として取り扱われ、当該財務諸表及び関連する開示は、ISAE3000に基づくその他の記載内容の通読の対象に含まれる。規準によっては、主題情報と、同じ主題に関連するその他の記載内容の間に、合理的な理由による相違が存在する場合もあるが、作成者が当該相違の理由を開示することにより、EER報告書の利用者が当該相違の理由を理解できるようにすることが必要なことがある。

第11章: 将来志向の情報の取扱い

将来志向の情報には、例えば、将来の状況や結果に関する情報及び企業の意思や戦略に関する情報が含まれる。将来志向の情報は、不確実性が高く、過去情報と比べて評価の正確性は低くなるのが通常である。

(1) 規準の適合性の検討

将来志向の情報に関する規準の適合性は、第5章で説明されているその他の規準と同様の方法で判断する必要がある。将来志向の情報の性質によっては、業務実施者が適合する規準であると判断するため、仮定や不確実性の開示に関する規定が規準に含まれることが必要な場合がある。

(2) 証拠の入手

① 戦略、目標、意思に関する記述

戦略、目標、意思に関する記述の場合、それらが達成されるかどうかについての証拠は入手できない可能性が高いが、誤解を招く情報に関与しないという観点を踏まえ、以下に関する手続の立案が可能な場合がある。

- 経営者・ガバナンスに責任を有する者が戦略を実施する意思があるか
- 戦略・意思が存在しているか
- 戦略・目標に合理的な基礎(reasonable basis)があるか

例えば、議事録や経営者が既に行っている関連する対応や行動との整合性の確認により、記載された戦略等が実際の戦略等と整合しているかの証拠を入手することが可能な場合がある。

② 将来の状況や結果に関する情報

将来の状況や結果に関する情報については、ISAE3400「見込財務情報の保証」において、以下に分類されている。

- 予想(forecast): 作成日時点において、経営者が発生するであろうと予想する将来の事象及び経営者が行うと予想する行動に関する仮定(最善の見積りによる仮定)に基づいて作成
- 予測(projection): 必ずしも起こるとは予想されない将来の事象又は経営者の行動に関しての仮定、及び当該仮定と最善の見積りによる仮定の組合せに基づいて作成(例え

ば、シナリオ分析)

予想、予測のいずれも、業務実施者が、達成可能性・実現可能性の判断を行うことはできない。業務実施者は、以下に注意を払う場合がある。

- 使用された仮定に合理的な基礎があるか(予想の場合) 又は使用された仮定が情報の目的に適合しているか(予測の場合)
- 仮定に基づき、適用される規準に従って作成されているかただし、上記に関する証拠自体、推測的なものとなることがあり、また、仮定の変更に関する感応度分析が必要となる場合があることに留意が必要な場合がある。

(3) 虚偽表示の評価

業務実施者は、虚偽表示が発生した原因を検討することが有益な場合がある。さらに、仮定の選択等に対する経営者の偏向の兆候や仮定に関する適切な開示の有無を検討することが重要である。

(4) 保証報告書におけるコミュニケーション

将来志向の主題情報に関する主題の測定又は評価の不確実性が高い場合、適用された規準に照らして主題を測定又は評価する際の固有の限界について保証報告書に記載することが特に重要となる場合がある。

第12章:保証報告書における有効なコミュニケーション

ISAE3000では、保証報告書に含めるべき基本的な記載事項を特定しているが、保証報告書の標準的な形式を求めておらず、短文式保証報告書にするか長文式保証報告書にするかの選択には、想定利用者の情報ニーズに基づいた職業的専門家としての判断が求められる。長文式保証報告書を選択し追加の情報や説明を含める場合、ISAE3000に従って、当該情報等は、業務実施者の結論とは明確に区分して記載し、これらは業務実施者の結論に影響を及ぼすものではないことを保証報告書において明らかにすることが求められる。

主題情報の一部に限定的保証、その他の部分に合理的保証を行う場合、EER報告書において、情報のそれぞれが、いずれの保証水準の対象なのかを明確にする必要がある。また、業務実施者は、保証報告書において、それぞれに対して実施した手続を説明する場合がある。加えて、業務実施者の結論は、想定利用者にとって明確に区別できる形でそれぞれ記載される必要がある。

礎に、日本の実務を反映した日本版のEER保証業務ガイダンス文書を、2022年夏を目途に策定中である。また、IAASBは、サステナビリティ及びESG情報に対する保証業務の需要が高まっていることを受け、2022年から、サステナビリティ/ESG情報の保証に関するプロジェクトを開始し、現在、保証基準・ガイダンス文書の策定に関する情報収集活動を行っている。非財務情報やその保証業務に対する重要性は、今後も世界規模で加速度的に進化していくことが予想され、関連する動向に注視が必要であろう。

<注>

1 ガイダンス文書の原文及び翻訳版は、それぞれ、以下のIAASBのウェブサイト及び日本公認会計士協会のウェブサイトから入手できる。(原文)

<https://www.iaasb.org/publications/non-authoritative-guidance-applying-isa-3000-revised-extended-external-reporting-assurance>

(翻訳版)

https://jicpa.or.jp/specialized_field/20210804fdj.html

なお、ガイダンス文書とともに、以下2つの補足文書が公表されている。これらについても、上記のウェブサイトから入手できる。

“Non-Authoritative Support Material: Credibility and Trust Model Relating to Sustainability and Other Extended External Reporting (EER)”

“Non-Authoritative Support Material: Illustrative Examples of Selected Aspects of Sustainability and Other Extended External Reporting (EER) Assurance Engagements”

2 ISQC 1 “Quality Control for Firms that Perform Audits and Reviews of Financial Statements, and Other Assurance and Related Services Engagements” (国際品質管理基準第1号「財務諸表の監査及びレビュー並びにその他の保証及び関連サービス業務を行う事務所の品質管理」)

なお、国際品質管理基準は、国際品質マネジメント基準(ISQM)に変更される。

***法定監査従事者の必須研修科目
「監査の品質及び不正リスク対応」**

研修教材

教材コード J 0 3 0 5 1 3



研修コード 3 0 0 3

履修単位 1 単位

IV おわりに

日本公認会計士協会では、今回紹介したガイダンス文書を基