

# JICPAセミナー 「ゼロからわかる 保証業務」開催報告

去る2022年9月30日、日本公認会計士協会主催のオンラインセミナー「ゼロからわかる保証業務」が開催された。本稿では本セミナーの一部を抜粋・要約して紹介する。

冒頭、司会・進行の日本公認会計士協会 常務理事 小林尚明氏から、昨今サステナビリティ情報など非財務情報の開示への関心が高まり、その信頼性が確保される保証業務について重要性が増しているため、保証業務の概念について、社会及び会員に正しく理解いただく必要があることなど本セミナー開催の趣旨が述べられた。



## はじめに

藤本 貴子氏 日本公認会計士協会 副会長

保証業務については、サステナビリティ情報開示の進展を踏まえ、情報の信頼性確保の観点から注目されてきている。金融庁ディスクロージャーワーキング・グループ報告の有価証券報告書への開示や、欧州や米国の保証の法制化の動きがある。さらに国際監査・保証基準審議会 (IAASB) では、サステナビリティ情報に対する保証基準の検討を開始している。

これまで公認会計士は、財務諸表の信頼性を確保し、資本市場の成長と発展に貢献してきた。監査は保証の一部であり、会計監査から得た知見を活かし、将来的に保証業務を提供することが社会からも期待されているものと認識している。

本セミナーは、主に以下4つの内容で構成されている。

- ① サステナビリティ情報開示に関する近年の動向の紹介
- ② 「保証業務」とは？
- ③ 保証報告書の例を用いた保証業務の内容の説明
- ④ 保証業務に関する日本公認会計士協会での最近の取組の紹介
  - ・ EER保証業務ガイダンスの紹介
  - ・ グリーンボンド保証実務指針の紹介

本セミナーが、会員のみならず一般の方々にも、保証業務について理解を深めるきっかけとなることを期待する。



## プログラム1 サステナビリティ情報開示に関する近年の動向の紹介

森 洋一氏 日本公認会計士協会 テクニカルディレクター

### 1. サステナビリティ情報開示の進展

2000年ごろからマルチ・ステークホルダー向けのサステナビリティ情報開示が徐々に進展してきた。そして2007年以降から投資家向けに気候変動関連情報が、CDPやTCFDなどにより開示が充実してきた。また2013年ごろから統合報告の情報開示が広がってきた。

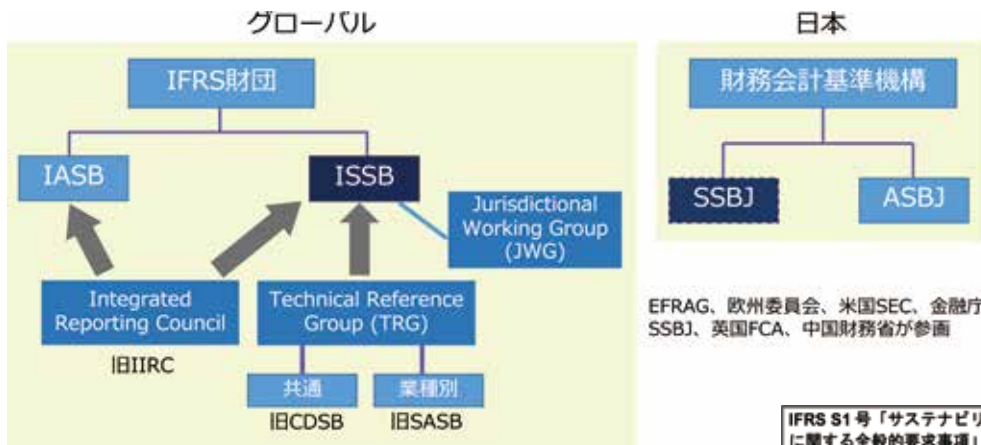
国内では金融庁「金融審議会ディスクロージャーワーキング報告」において、有価証券報告書にサステナビリティ情報の記載欄を新設し、気候変動、人的資本に関する情報の開示充実が図られ、内閣府令の改正も含む制度の検討が進んでいる。

グローバルな動向では、①IFRSにおいて、サステナビリティに関する開示基準案が公表された。また②CSRD (EU企業サステナビリティ報告指令)では保証も求められている。③米国SEC気候関連開示要求案においても、温室効果ガス情報の保証が求められている。

### 2. IFRSサステナビリティ開示に関する基準

IFRS財団の中にISSBサステナビリティ開示基準設定の会議体が設置され、日本では、財務会計基準機構の下にSSBJが設置され、基準の策定を進めている。

#### サステナビリティ開示基準の設定主体



2022年3月に、「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』」と「IFRS S2号『気候関連開示』」の公開草案が公表された。

S1の特徴は、特に投資家に対する情報提供を重視し、企業価値を理解するために、評価する上で重要な情報としていることである。開示情報は「ガバナンス」、「戦略」、「リスク管理」、「指標及び目標」の要素をベースとし、報告企業の範囲は連結ベースなど、財務情報と同様の扱いである。

アプローチとして、企業の重大なサステナビリティ関連のリスク・機会を特定し、重要性がある情報を開示していく。重要性の評価は、利用者の意思決定に影響を及ぼすかどうかであり、この点で財務報告との親和性、結合性を強く意識している。

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」【案】	
目的	
範囲	
コア・コンテンツ	
ガバナンス	
戦略	
リスク管理	
指標及び目標	
全般的な特徴	
報告企業	
つながりのある情報	
適正な表示	
重要性	
比較情報	
報告の頻度	
情報の記載場所	
見積り及び結果の不確実性の源泉	
誤謬	
準拠表明	

S2では、「戦略」、「指標・目標」が詳細に規定されている。「戦略」では、重大なリスク・機会を特定し、対処するためのビジネスモデルや戦略上の対応、財務インパクトの説明、数値も含め評価し提示する。またシナリオ分析を前提とするレジリエンス評価が求められている。「指標・目標」では、温室効果ガス情報、リスクに対して脆弱な資産や売上額、機会に対応する収入や資産など、財務情報との連結性を意識した指標設定になっている。重要な点は、財務情報との連結性・結合性であり、将来キャッシュ・フローを投資家が評価しうる情報としていることである。

従来は会計監査により財務情報に対する信頼性を確保してきたが、今後は保証業務が非財務情報の信頼性を確保し、両者が一体で実施することになる。情報開示、監査・保証といった枠組みが、一体的に提供され、信頼性が確保された情報について投資家等が利用できる状態になることが将来目指すべき姿であると考えられている。

非財務情報の開示・保証の進展によって、企業の経営行動や投資家の意思決定に対して大きな影響を及ぼす。企業側では、開示情報のガバナンスやプロセスを整備する必要があり、投資家側では非財務情報を理解し有効に活用する必要がある。将来の目指す姿に向けて様々な課題を解決しながら、取組を進めていかなければならない。



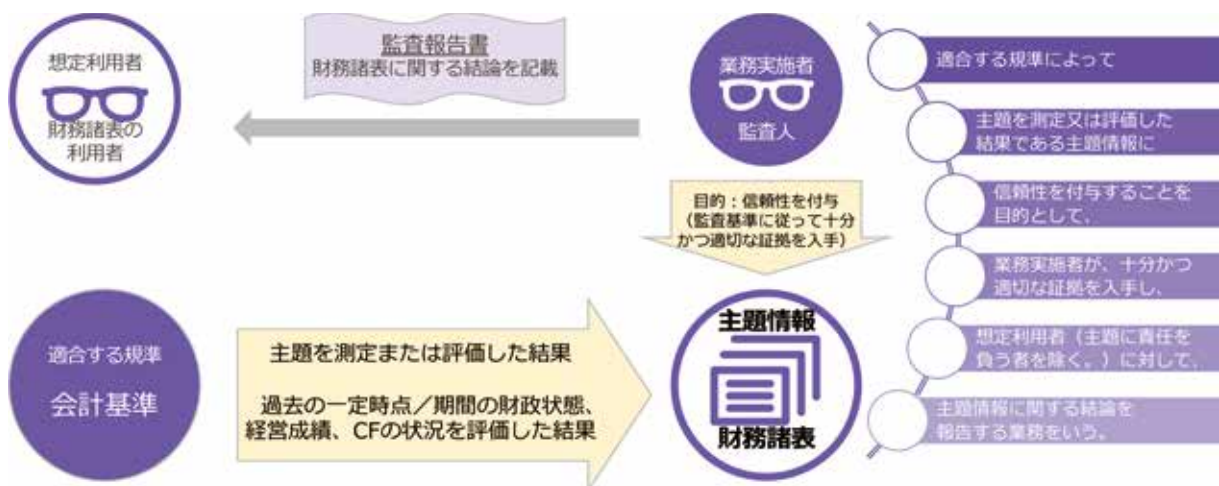
## プログラム2 「保証業務」とは？

後藤 知弘氏 日本公認会計士協会 監査・保証基準委員会 起草委員長

### 1. 「保証業務」の定義

「保証業務」とは、「適合する規準によって、主題を測定又は評価した結果である主題情報に、信頼性を付与することを目的として、業務実施者が、十分かつ適切な証拠を入手し、想定利用者（主題に責任を負う者を除く。）に対して、主題情報に関する結論を報告する業務」である。「保証（assurance）」とは、主題情報に信頼性を付与することであり、法律上の保証（guarantee）や保険（insurance）とは意味が異なる。

### 保証業務の枠組みに会計監査をあてはめると



### 2. 国際・監査保証基準審議会 (IAASB) の基準と国内の監査・保証基準

IAASBの基準の体系では、「倫理基準」、「品質管理基準」、「保証業務の概念枠組み」があり、その下に「過去財務諸表の監査及びレビュー」と「その他の保証業務」がある。

## 監査業務は保証業務の一部

### ● IAASB (国際・監査保証基準審議会) の基準の体系



保証業務基準又は監査基準に準拠して業務を行う場合には、同一の倫理基準、品質管理基準に従って業務を行う必要がある。

IAASB(国際・監査保証基準審議会)から公表されている保証業務基準

- ISAE3000「過去財務情報の監査またはレビュー以外の保証業務」
- ISAE3400「見込財務情報に関する業務」
- ISAE3402「受託会社の内部統制に関する保証業務」
- ISAE3410「温室効果ガス報告に関する保証業務」
- ISAE3420「プロフォーマー財務情報の作成に関する保証業務」

ISAE3000は、監査及びレビュー業務以外の保証業務に関する一般規範となるものである。日本の体系において、ISAE3000及び「保証業務の概念枠組み」に相当するものは以下のとおりである。

- 保証業務実務指針3000「監査及びレビュー業務以外の保証業務に関する実務指針」
- 監査・保証実務委員会研究報告第30号「保証業務実務指針3000「監査及びレビュー業務以外の保証業務に関する実務指針」に係るQ&A」\*
- 監査・保証実務委員会研究報告第31号「監査及びレビュー業務以外の保証業務に係る概念枠組み」\*

※監査基準報告書(序)の公表に伴い、2022年10月に、表題、ナンバリング等を修正している。

## 保証業務実務指針3000の体系

品質管理(31-36)							
職業倫理に関する要求事項 (20)							
適切な適正と能力 (31(2)-(3), 32(1), 39, 52(1), 53)							
職業的専門家としての懐疑心及び判断の行使(37-38)							
保証業務の実施 (14-19)	保証業務契約の 新規の締結及び 更新 (21-30)	計画(40, 42-43)	十分かつ適切な証拠を入手する手続			保証業務の結論 の形成 (44(2), 64-66)	保証報告書の作 成及びその他の コミュニケーション (67-70, 71-77, 78)
		業務の実施 (41, 44(1), 45, 46L/R, 47L/R)	識別(48L/R(1))	立案及び実施 (48L/R(2), 49, 50- 51)	その他 (52-63)		
調書 (79-83)							

なお括弧内に記載されている番号が、保証業務実務指針3000の項番になる。

### 3. 「保証業務の5要素」

保証業務の5要素は、保証業務成立の前提となるものである。それぞれ会計監査に当てはめると次のようになる。

- (1) 「三当事者(業務実施者、主題に責任を負う者及び想定利用者)の存在」は、業務実施者が会計監査人、主題に責任を負う者が企業の経営者、想定利用者が投資家や債権者等である。
- (2) 「適切な主題」は、企業の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況である。
- (3) 「適合する規準」は、会計基準である。
- (4) 「十分かつ適切な証拠」は、監査人が監査基準に従って、入手する十分かつ適切な監査証拠になる。
- (5) 「合理的保証業務又は限定的保証業務に応じた適切な様式での書面による報告」は監査報告書である。

### 4. 合理的保証業務と限定的保証業務

合理的保証業務と限定的保証業務の違いは、会計監査でいえば、合理的保証業務は期末時の監査業務であり、限定的保証業務は四半期レビューと考えればよい。限定的保証業務では保証業務リスクの水準は合理的保証業務に比べて高く設定される。そのため限定的保証業務で実施される手続の種類、時期及び範囲は、合理的保証業務で必要な手続と比較して限定的となる。

「保証業務の結論」について、合理的保証業務では、適合する規準によって主題を測定又は評価した結果に対する業務実施者の意見を伝達する形式で表明される。一方、限定的保証業務では、実施した手続及び入手した証拠に基づき、主題情報に重要な虚偽表示があると業務実施者に信じさせる事項が認められたかどうかを記載する形式で表明される。

### 5. 保証業務と合意された手続業務

合意された手続業務は、AUP(Agreed Upon Procedures)とも呼ばれ、日本公認会計士協会では、専門業務実務指針4400「合意された手続業務に関する実務指針」を公表している。

保証業務との違いは、①「報告書の表題」、②「手続の種類、時期及び範囲の決定責任」、③「手続及び手続実施結果の報告書への記載」、④「主題に対する結論の表明」の4つの点で大きく異なる。

#### 保証業務と合意された手続業務

	保証業務	合意された手続業務
報告書の表題	独立した立場からの保証報告書であることを明瞭に示す表題	合意された手続実施結果報告書
手続の種類、時期及び範囲の決定責任	業務実施者にある	業務依頼者(状況によっては、業務依頼者以外の実施結果の利用者を含む。)にある
手続及び手続実施結果の報告書への記載	<ul style="list-style-type: none"> <li>・合理的保証においては概括的に記載</li> <li>・限定的保証においては提供する保証の水準を示すために具体的に記載</li> </ul>	実施した手続を事実即して詳細かつ具体的に記載
主題に対する結論の表明	必須	表明しない。実施結果の利用者が自ら結論を導く



### プログラム3 保証報告書の例を用いた保証業務の内容の説明

**結城 秀彦氏** 日本公認会計士協会 常務理事

**大野 開彦氏** 日本公認会計士協会 監査・保証基準委員会 副委員長

**馬野 隆一郎氏** 日本公認会計士協会 企業情報開示委員会 委員

保証報告書の例を用いて、保証業務の内容を中心に進め、また合意された  
 手続業務についても説明を行う。

なお、1.保証報告書は馬野氏、2.合意された手続実施結果報告書は大野氏、3.まとめは結城氏のそれぞれの説明等を筆者が抜粋・要約している。

## 1. 保証報告書

### (1) 保証報告書文例(限定的保証)

サステナビリティ保証業務は、基本的にISAE3000及びISAE3410に準拠して実施される。保証報告書は、「表題及び序文」、「会社の責任」、「業務実施者の責任」、「職業倫理、独立性及び品質管理」、「結論」で構成されている。

#### 保証報告書文例(限定的保証)(表題/序文)

**独立業務実施者の保証報告書を明瞭に示す表題**

独立業務実施者の保証報告書

20xx年x月x日

報告書日付

宛先

●●株式会社  
代表取締役社長  
●●●● 殿

所在地

〇〇監査法人  
東京都〇〇区〇〇町〇丁目〇番〇号  
業務責任者 〇〇〇〇

署名又は記名押印

**<「表題」ポイント>**  
 ・「独立」業務実施者の保証報告書である旨  
 ⇒要件は後述

**<「序文」ポイント>**  
 ・限定的保証業務の対象は、レポートにおいてマーク(✓)で明瞭化されるケース多い

当監査法人は●●株式会社(以下、「会社」という。)からの依頼に基づき、会社及び重要な子会社の環境及び社会に係る課題に関する取組の状況について測定及び評価した「×××の環境情報開示」(以下、「レポート」という。)に記載されている20xx年4月1日から20xx年3月31日までを対象とする会社及び主要子会社の重要な環境情報および社会情報(以下、「指標」という。)について限定的保証業務を行った。保証の対象とし、手続を実施した指標については、レポートの該当箇所にマーク(✓)を付した。

保証対象文書及び保証対象項目(主題情報)

「会社の責任」は、保証対象となっている指標の測定に適用される規準と、会社の作成責任が記されている。また、温室効果ガス排出量につきISAE3410に規定されている固有の不確実性に関する記述がある。

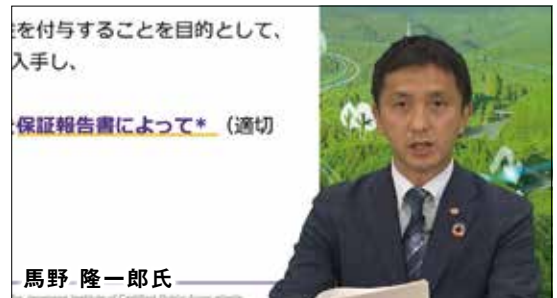
「業務実施者の責任」においては、重要な4つのポイントがある。

① 業務実施者が実施した手続に基づく結論を表明

限定的保証は業務実施者が実施した手続に基づく結論を表明する業務であり、「結論」という用語が用いられていることが特徴的である。

② ISAE3000及びISAE3410に準拠

ISAE3000及びISAE3410に「準拠」という点が重要である。監査法人以外の保証提供者においては、「参照」と記されることがある



が、この場合は、品質管理や職業倫理、独立性の要件を満たしていないおそれがある。

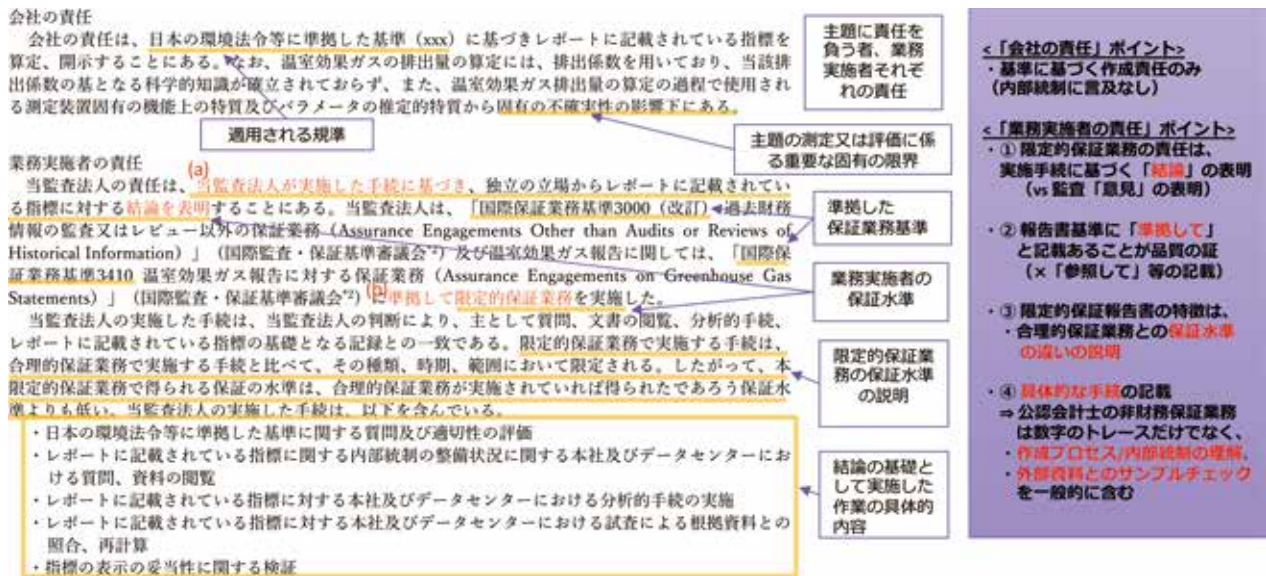
③ 合理的保証と限定的保証の保証水準の違いの説明

限定的保証業務では、合理的保証業務で実施する手続と比べて、その種類、時期、範囲において限定される。したがって、限定的保証業務で得られる保証の水準は、合理的保証で実施されていなければ得られたであろう保証水準よりも低いと、両者の違いを記載している。

④ 限定的保証において実施した手続内容を具体的に記載

限定的保証業務では、実施した手続内容を具体的に記載することになり、実施した手続に基づく結論を表明する業務のため、利用者が具体的な手続について保証報告書を読み、保証水準を理解することになる。

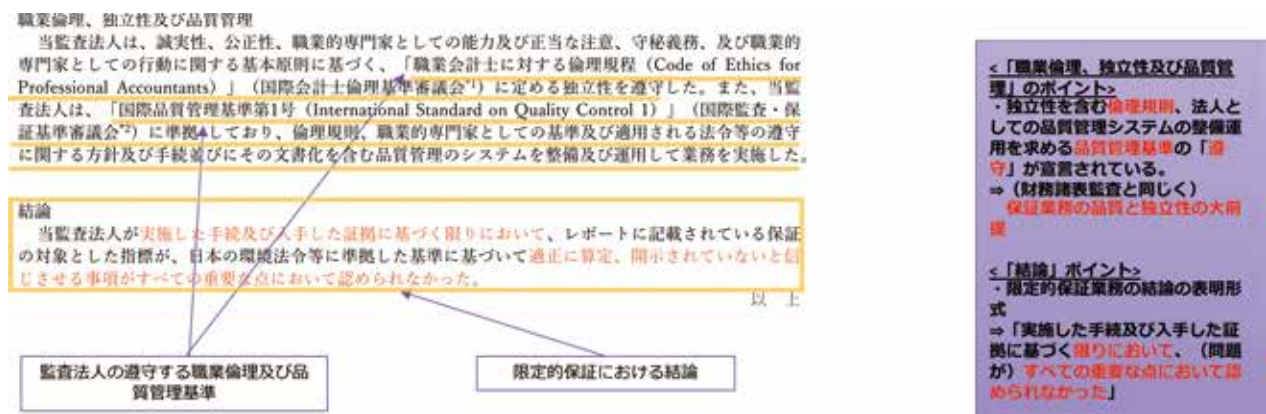
保証報告書文例（限定的保証）（会社の責任／業務実施者の責任）



独立性を含む職業倫理と品質管理要件を満たしていることを保証報告書に明記することが、信頼性を付与する大前提として最も重要なことである。本報告書にもその旨が記載されており、職業倫理と品質管理要件は、業務実施者個人だけでなく、法人としても組織的に管理することが求められている。

「結論」については、一般的な限定的保証の結論の決まり文句である。実施された手続及び入手した証拠に基づく限りにおいて認められなかったという表現が特徴である。

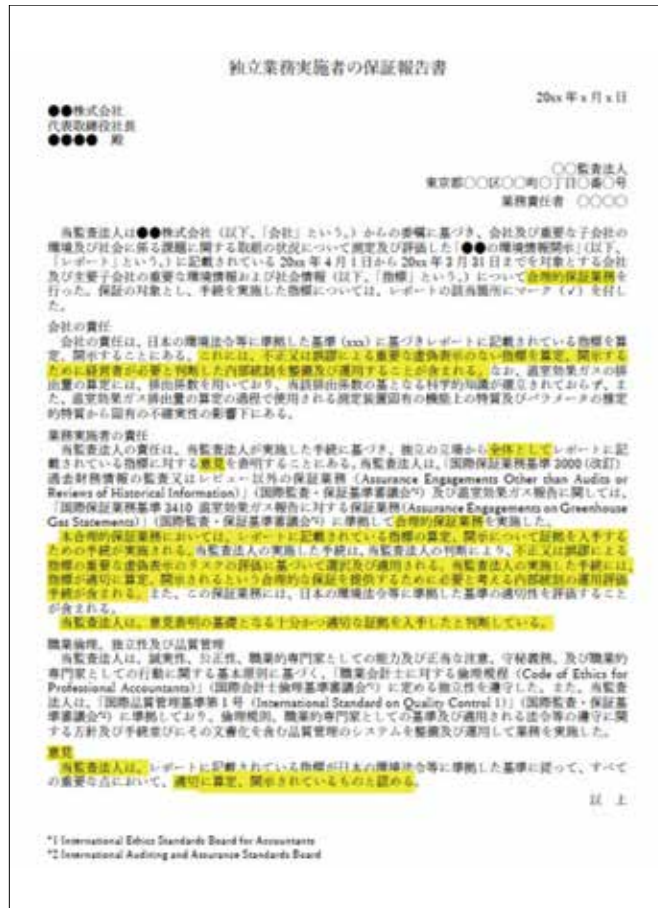
保証報告書文例（限定的保証）（職業倫理、独立性及び品質管理／結論）



(2) 保証報告書文例(合理的保証)

保証報告書文例(合理的保証)

保証報告書の文例(全体)



会社の責任について、合理的保証業務では保証対象である主題情報に係る内部統制の理解は、業務実施者が主題情報に関する虚偽表示の種類及び重要な虚偽表示リスクに影響を及ぼす要因を識別するのに役立つ。そのため、業務実施者は、主題及び業務環境を理解するに当たり、質問、その他の手続を実施して、保証業務に関連する主題情報の作成に係る内部統制を理解しなければならない。会社の内部統制の理解についての要求事項が合理的保証と限定的保証の大きな違いである。この前提について、会社経営者に対し、保証対象項目の適切な算定、開示に係る内部統制を整備、運用することを求めていることが本報告書上にも明示されている。

「業務実施者の責任」について、合理的保証業務にも4つの重要なポイントがある。

① 業務実施者が実施した手続に基づき全体としての意見を表明

保証水準について、限定的保証では業務実施者が実施した手続に基づく限りの結論を表明する業務であるのに対し、合理的保証は全体としての意見を表明する業務である。

② ISAE3000及びISAE3410に準拠

保証業務基準であるISAE3000及びISAE3410に準拠した旨の記載は、合理的保証においても同様に重要なポイントである。

③ 合理的保証業務における実施した手続

合理的保証業務における実施した手続について、監査法人の判断による選択と適用や、意見表明の基礎となる十分かつ適切な証拠を入手したと判断しているなど、職業専門家としての判断が記載されている。合理的保証業務は全体としての意見を専門家として積極的に表明する業務であるため、手続内容は職業専門家としての判断によることが包括的に示されている。

④ 重要な虚偽表示のリスクの評価、必要と考えられる内部統制の運用評価手続

重要な虚偽表示のリスクの評価、必要と考えられる内部統制の運用評価手続という文言が入っている。これは、財務諸表監査の報



告書と同じく、リスク・アプローチに基づく積極的保証を行う際の特有な記載である。

### 保証報告書文例（合理的保証）（会社の責任／業務実施者の責任）

**適用される規準**

**会社の責任**  
 会社の責任は、日本の環境法令等に準拠した基準（xxx）に基づきレポートに記載されている指標を算定、開示することにある。これには、不正又は誤謬による重要な虚偽表示のない指標を算定、開示するために経営者が必要と判断した内部統制を整備及び運用することが含まれる。なお、温室効果ガスの排出量の算定には、排出係数を用いており、当該排出係数の基となる科学的知識が確立されておらず、また、温室効果ガス排出量の算定の過程で使用される測定装置固有の機能上の特質及びパラメータの推定的特質から固有の不確実性の影響下にある。

**業務実施者の責任**  
 当監査法人の責任は、当監査法人が実施した手続に基づき、独立の立場から全体としてレポートに記載されている指標に対する意見を表明することにある。当監査法人は、「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（Assurance Engagements Other than Audits or Reviews of Historical Information）」（国際監査・保証基準審議会\*2）及び温室効果ガス報告に関しては、「国際保証業務基準3410 温室効果ガス報告に対する保証業務（Assurance Engagements on Greenhouse Gas Statements）」（国際監査・保証基準審議会\*2）に準拠して合理的保証業務を実施した。本合理的保証業務においては、レポートに記載されている指標の算定、開示について証拠を入手するための手続が実施される。当監査法人の実施した手続は、当監査法人の判断により、不正又は誤謬による指標の重要な虚偽表示のリスクの評価に基づいて選択及び適用される。当監査法人の実施した手続には、指標が適切に算定、開示されるという合理的な保証を提供するために必要と考える内部統制の運用手続が含まれる。また、この保証業務には、日本の環境法令等に準拠した基準の適切性を評価することが含まれる。  
 当監査法人は、意見表明の基礎となる十分かつ適切な証拠を入手したと判断している。

**＜「会社の責任」ポイント＞**  
 ・基準に基づく作成責任（内部統制の整備及び運用含む）

**＜「業務実施者の責任」ポイント＞**  
 ・① 合理的保証業務の責任は、実施手続に基づく「意見」の表明（vs 限定的保証 — 「結論」）

・② 報告書基準に「準拠して」と記載あることが品質の証（×「参照して」等の記載）

・③ 合理的保証報告書の特徴は、  
 ・職業的専門家として判断による選択と運用  
 ・意見表明の基礎となる十分かつ適切な証拠の入手の表明（vs 限定的保証 — 具体的な手続の記載）

・④ 実施した手続は  
 ・重要な虚偽表示のリスクの評価、  
 ・必要と考える内部統制の運用評価手続を含む  
 ⇒財務諸表監査と同じ

「職業倫理、独立性及び品質管理」は限定的保証と同様であるが、「意見」部分は異なる。合理的保証業務では業務実施者の結論は、主題の測定又は評価の結果について「積極的形式」で表明される。報告書の作成基準に従って全ての重要な点において、適切に算定、開示されていると認めるというのは、この趣旨を反映した決まり文句である。

### 保証報告書文例（合理的保証）（職業倫理、独立性及び品質管理／意見）

**職業倫理、独立性及び品質管理**  
 当監査法人は、誠実性、公正性、職業的専門家としての能力及び正当な注意、守秘義務、及び職業的専門家としての行動に関する基本原則に基づく、「職業会計士に対する倫理規程（Code of Ethics for Professional Accountants）」（国際会計士倫理基準審議会\*1）に定める独立性を遵守した。また、当監査法人は、「国際品質管理基準第1号（International Standard on Quality Control 1）」（国際監査・保証基準審議会\*2）に準拠しており、倫理規程、職業的専門家としての基準及び適用される法令等の遵守に関する方針及び手続並びにその文書化を含む品質管理のシステムを整備及び運用して業務を実施した。

**意見**  
 当監査法人は、レポートに記載されている指標が日本の環境法令等に準拠した基準に従って、すべての重要な点において、適切に算定、開示されているものと認める。

**監査法人の遵守する職業倫理及び品質管理基準**

**＜「職業倫理、独立性及び品質管理」のポイント＞**  
 ・独立性を含む倫理規則、法人としての品質管理システムの整備運用を求める品質管理基準の「遵守」の記載について、限定的保証と差異はない。

**＜「意見」ポイント＞**  
 ・「結論」ではなく「意見」  
 ・合理的保証業務の結論の（積極的）表明形式  
 ⇒「すべての重要な点において、適切に算定、開示されているものと認める」  
 （vs 限定的保証 — 「実施した手続及び入手した証拠に基づく限りにおいて、（問題が）すべての重要な点において認められなかった」）

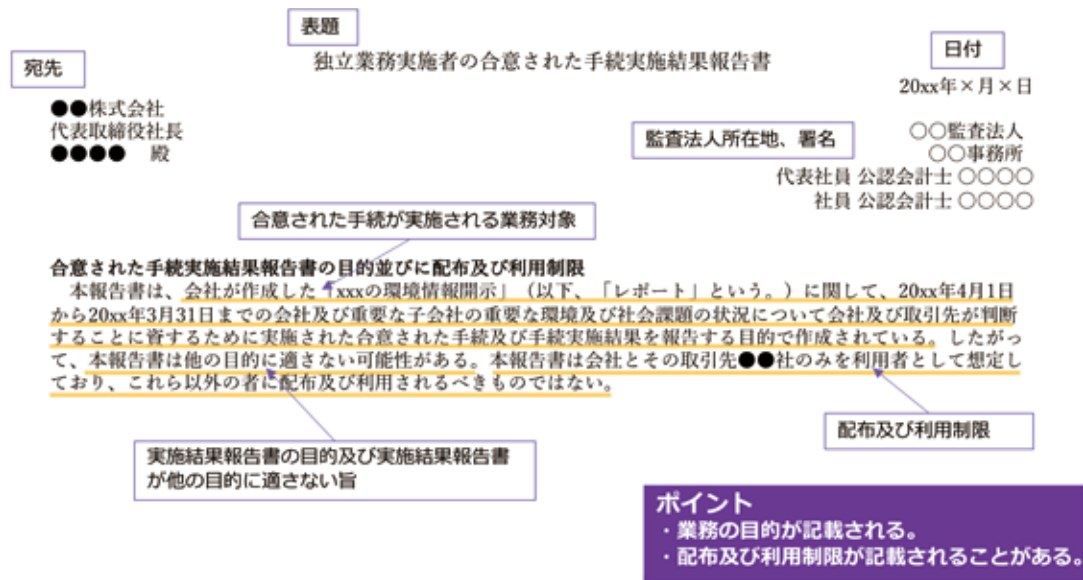
## 2. 合意された手続実施結果報告書

国際基準4400において報告書に記載すべき事項が取り決められている。報告書の記載区分は、「表題」、「合意された手続実施結果報告書の目的」、「会社の責任」、「独立性と品質管理」、「業務実施者の責任」、「結論」から構成されている。



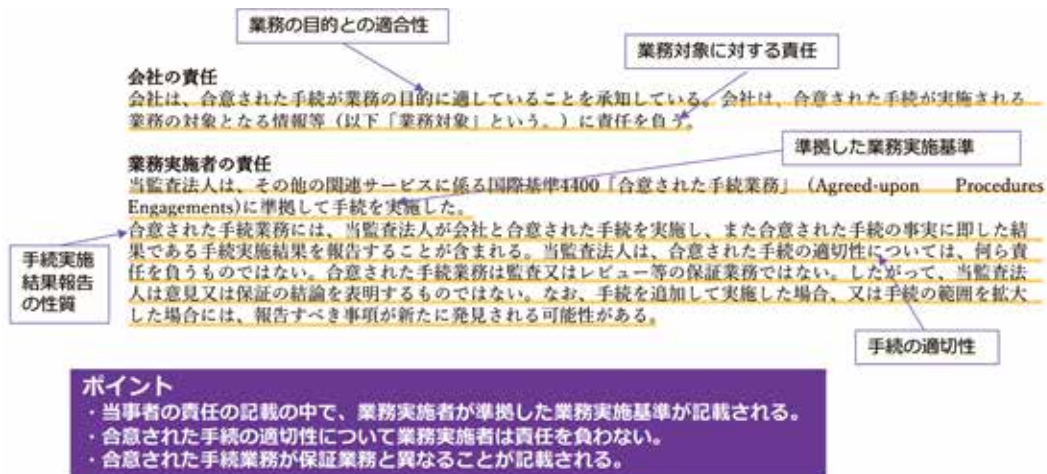
「表題」は、業務によっては独立性の記載が求められる場合がある。「合意された手続実施結果報告書の目的」には、業務対象や業務の目的の記載があり、業務報告書の利用制限を付す場合もある。

## 合意された手続実施結果報告書の文例（表題／目的）



報告書の中に「会社の責任」、「業務実施者の責任」の記載がある。「会社の責任」は、会社は業務対象に対して責任を負うことが示される。「業務実施者の責任」は、業務の実施基準への準拠と、合意された手続に関する報告について責任を負うことが示される。また、「手続の適切性」について業務実施者は責任を負わない。合意された手続業務は、意見や結論を表明するものではなく、あくまでも当事者間で合意された手続のみを実施し、その結果のみを報告するものである。

## 合意された手続実施結果報告書の文例（会社の責任／業務実施者の責任）



「職業倫理と品質管理」については、「合意された手続実施結果報告書」においても記載があるが、必ずしも業務実施者に独立性が求められるわけではない。

合意された手続実施結果報告書では、「合意された手続」として実施された手続や、手続実施結果が記載されることになる。「合意された手続」の内容がかなり詳細に書き込まれる。また、「手続の実施結果」について、「一致した」、「回答を得た」など、事実に基づいた客観的な記載が行われる。

「合意された手続」の数が多ければ多くなるほど、この手続実施結果の記述が多くなり、利用者は自らがその対象について、「正しい」、「誤っている」といった判断を行うために、相応な時間をかけてその内容を理解することが必要となる場合がある。

### 合意された手続実施結果報告書の文例（合意された手続及び合意された手続の実施結果）

合意された手続及び手続実施結果の記載

合意された手続及び合意された手続の実施結果  
20xx年x月x日付けの合意された手続業務契約書に基づき、以下の合意された手続を実施した。  
また、実施した結果は以下のとおりである。

	合意された手続	合意された手続の実施結果
1	日本の環境法令等に準拠した基準を理解しているかどうか、会社の責任者●●氏に質問した。	対象は●●●であり、その内容を理解している旨、回答を得た。
	..... (中略) .....	
9	レポートに記載されている環境情報及び社会情報のうち、指標xx、●●、△△について、会社の本社およびデータセンター作成の根拠資料と照合、再計算を行い、一致するかどうか確かめた。	一致した。

ポイント  
・手続実施結果については、一致した、回答を得たといった客観的な記載が行われ、「正しい」「誤っている」という記載は行われない。  
・保証業務と異なり、結論は報告されない。

### 3. まとめ

以上、報告書の例を用いて、保証業務、合意された手続業務の説明を行った。

監査法人が実施するISAE3000に基づく保証業務では、情報の信頼性付与に対する社会の期待に応える点から次の3つの特徴がみられる。

- 1つ目：保証業務は、保証水準にかかわらず、高い独立性、職業倫理、品質管理システムの整備・運用が行われており、その下で保証業務が実施されている。
  - 2つ目：合理的保証業務と限定的保証業務のそれぞれの保証水準において、信頼に足る十分な保証手続が実施され、これに基づいて意見または結論が表明されている。
  - 3つ目：限定的保証業務の保証水準は、一定ではなく、各業務によって異なり、そのため業務ごとに手続の内容を見て理解をする必要がある。
- また、合意された手続業務については、保証業務ではない。





## プログラム4-1 EER保証業務ガイダンスの紹介 「我が国におけるサステナビリティ及びその他の拡張された外部報告（EER）に対する保証業務に関するガイダンス（試案）」に係る研究文書の紹介

岡本 光信氏 日本公認会計士協会 監査・保証基準委員会 起草委員

IAASBが2021年4月にEERのガイダンスを公表した。日本公認会計士協会でも検討を行い、検討が必要な課題が複数存在したことから、研究資料とした。また、保証業務実務指針3000（保証実3000）を超える要求事項はなく、追加要求事項はない。

### 全体像

■緑色の箇所：保証実3000の各要求事項  
■オレンジ色の箇所：EERガイダンスの各章  
■灰色の文字：EERガイダンスで扱っていない保証実3000の要求事項



- 第1章では、保証業務チームにおいて、適切な適正と能力を必要との説明がある。
- 第2章では、職業的専門家としての懐疑心及び判断の行使においてEER情報の特殊性の考慮がある。
- 第3章では、保証業務の前提条件及び範囲の説明がある。前提条件として、役割と責任の適切性、主題の適切性、規準の適合性や利用可能性、証拠の入手可能性、保証報告書の結論、業務の合理性の説明がある。
- 第4章では、報告事項を識別するための企業内プロセスを考慮することが必要との説明がある。EERフレームワークが詳細な指示を十分に与えていないことがあるため、EERの情報の目的、想定利用者を考慮し、マテリアリティを特定するプロセスなどをへて報告事項を決める。
- 第5章は、規準の適合性と利用可能性の決定である。規準は、透明性のある専門団体のグローバル基準だけでは、詳細度などの点から規準の要件を満たさないことがある。これに企業が開発した規準を含め、規準の適合性を判断する必要がある。この企業が開発した規準は、開示が必要である。
- 第6章は、主題情報の作成に利用されたプロセスと内部統制に関する記載である。保証実3000では、主題及び業務環境の理解について合理的保証では内部統制の整備状況まで確認が必要である。
- 第7章は、アサーションの利用についてであり、保証実3000では当該利用は特に要求されていないが、主題情報において潜在的な虚偽表示の考慮などに有益である。
- 第8章は、証拠の入手についてであり、保証水準との関係で具体的な証拠の入手について記載している。
- 第9章は、虚偽表示の重要性の考慮についての記述である。複数の指標やKPIの記載がある場合に、異なる指標に関して虚偽表示に対する集計について課題がある。

第10章の定性的EER情報と第11章の将来志向によるEER情報については、虚偽表示の評価の困難性や、証拠の入手に関する例などの記述がある。

第12章では、保証報告書における効果的な伝達に関することが記載されている。保証実3000における記載事項がベースであるが、その他特有の記載も示されている。



## プログラム4-2 グリーンボンド保証実務指針の紹介 「グリーンボンドの資金使途報告書に対する保証業務に関する実務指針」の紹介

藤澤 孝氏 日本公認会計士協会 企業情報開示委員会 専門委員長

### 1. 本実務指針作成の目的

サステナブルファイナンスに関する情報の信頼性付与において、保証機関は独立した第三者として、倫理規範を備えることが求められる。現在「保証業務実務指針3000(保証実3000)」準拠の保証業務が多いが、保証実3000は抽象度が高く、特定の保証業務では多様な実務が行われる可能性がある。そこで保証業務の均質性を保つため具体的な指針が必要であるという考えの下、本実務指針を提供するに至った。

本実務指針では、サステナブルファイナンスの中のグリーンボンドの資金使途報告書に対する保証業務に焦点を当てた。その理由は、民間企業によるグリーンボンドの発行が件数・金額ともに相対的に大きいことと、当該保証業務は、保証業務の実務があり保証業務拡大が見込まれることである。

### 2. 本実務指針の概要

本実務指針では、主題情報は「資金使途報告書に記載された情報」とし、「資金使途報告書」とは「発行体がグリーンボンドを発行することに調達した資金について、適用される規準に従って運用、管理されていることをグリーンボンド保有者等に報告するための報告書」と定義している。

#### 本実務指針の概要①

- 本実務指針に含める内容は、保証実3000の内容のうち、以下の黒字部分(保証実3000の目次一覧)

I 本実務指針の範囲及び目的			
1	本実務指針の範囲		
2	背景		
3	本実務指針の目的		
4	定義		
II 要求事項及び適用指針			
1	本実務指針等に準拠する保証業務の実施	9	その他の記載内容
2	我が国における職業倫理に関する規定	10	適用される規準の記述
3	保証業務契約の締結	11	保証業務の結論の形成
4	品質管理	12	保証報告書の作成
5	職業的専門家としての懐疑心、職業的専門家としての判断並びに保証の技能及び技法	13	無限定の結論及び除外事項付結論
6	業務の計画及び実施	14	その他のコミュニケーションの責任
7	証拠の入手	15	調査
8	後発事象		

## 3. 本実務指針の個別の要求事項や適用指針のポイント

- (1) 「本実務指針等に準拠する保証実務の実施」: 保証実3000及び本実務指針に準拠する。保証実3000を超える、または追加的な要求事項はない。
- (2) 「保証業務契約の締結」: 発行体の誠実性をグリーンウォッシュの観点から検討することが特徴的な点であり、その検討に際し、例えば発行体の環境や社会に対するネガティブな兆候がないかどうか留意する。
- (3) 「業務の計画及び実施」: 限定的保証業務の保証水準は合理的保証業務よりも低い、保証水準に応じた手続の種類、時期、及び範囲が計画され、両者の手続例などを示している。
- (4) 「証拠の入手」: 保証水準に分けて実施手続が示され、適用指針においては具体的な例を示している。
- (5) 「後発事象」、「その他の記載内容」、「適用される規準の記述」: 後発事象の例を記載している。「その他の記載内容」については通読が求められる。
- (6) 「保証業務の結論の形成」、「保証報告書の作成」: 結論形成において環境に関する専門的知見を有する専門家の利用が有益な場合がある。保証報告書の作成については、限定的保証の場合、具体的な実施手続を含め、評価した事項、準拠した基準、実施手続の種類、時期及び範囲が記載することが、業務実施者の結論を理解するために想定利用者にとって不可欠である。
- (7) その他、経営者確認書の例や保証報告書の文例も、本実務指針の付録として記載している。



## まとめ

**小林 尚明氏** 日本公認会計士協会 常務理事

会計監査も保証業務の1つであり、保証業務が成り立つ枠組みを理解することにより、公認会計士が保証業務を行う意義について理解を深めていただけたと思う。

公認会計士は、会計監査を担うことによって信頼をつくり出す能力を培ってきた。この力をより幅広い領域で活かし、社会からの新しい信頼性の要求

に積極的に応えることで、社会に還元しなければならない。

公認会計士が第一に行うべきことは、情報の信頼性に支えられた健全な経済社会の発展のために、専門家として覚悟を持って自らの職責を果たすことである。会計監査以外の役割を担う場合においても、1人ひとりが誠実に説明責任を尽くして業務を実施し、社会のあらゆる領域において信頼をつくり出すことで、安心で活力に満ちた豊かな社会の実現に貢献していきたいと考える。

