



FEE ディスカッションペーパー

サステナビリティ報告書の保証業務における主要な論点の概要

2006年 6 月

FEE

欧州会計士連盟（FEE）は、欧州の会計プロフェッションを代表する組織である。FEEには、現在、32ヵ国44会計士組織が加盟しており、FEE加盟団体は欧州地域で50万人を超える会計士を代表している。

FEE COPYRIGHT AND ACKNOWLEDGEMENT FOR TRANSLATIONS:**Copyright © Fédération des Experts Comptables Européens (FEE)**

This document is the copyright of The Fédération des Experts Comptables Européens (FEE), Avenue d'Auderghem, 22-28/8 B-1040 Brussels; tel: +32 2 285 40 85, fax: +32 2 231 11 12, Internet <http://www.fee.be/>

All rights reserved. No part of this publication may be reproduced, stored in a retrieval system, or transmitted, in any form or by any means, electronic, mechanical, photocopying, recording or otherwise, without the prior written permission of FEE.

This document has been translated into Japanese by/under the supervision of The Japanese Institute of Certified Public Accountants and is reproduced with the permission of FEE. The approved text of all FEE documents is that published by FEE in the English language.

翻訳に関する（FEE）のコピーライト及び承認について：

Copyright © Fédération des Experts Comptables Européens (FEE)

本文書に、FEEはコピーライトを持つ。Fédération des Experts Comptables Européens (FEE), Avenue d'Auderghem, 22-28/8 B-1040 Brussels; tel: +32 2 285 40 85, fax: +32 2 231 11 12, Website: <http://www.fee.be>

すべての権利はFEEが保有する。FEEの書面による事前許可なしに、本出版物のいかなる部分も、電子的、機械的、写真複製、録音、その他のいかなる形態又はいかなる方法によっても複製し、検索システムで保存し、又は転送することは認められない。

FEEの本公表物は、日本公認会計士協会により日本語に翻訳されたものであり、FEEの許可の下に複製されている。承認されたすべてのFEEの文書の正文は、FEEにより英文で公表されるものである。

目次

目次	2
要旨	4
1 はじめに	5
2 各国の基準/公開草案の分析	8
2.1 使用言語及び翻訳	9
3 ISAE 3000の概要	11
3.1 他の権威ある機関が公表した基準・公開草案との関係	11
3.2 業務の受嘱	13
3.3 業務の実施条件の合意	14
3.4 業務の計画及び実施	14
3.5 専門家の作業の利用	15
3.6 証拠の収集	15
3.7 後発事象の考慮	16
3.8 文書化	16
3.9 保証報告書の作成	16
3.10 その他の報告責任	18
4 業務の受嘱/業務の実施条件の合意	19
5 主題、適切な規準、十分かつ適切な証拠	22
5.1 主題	23
5.2 適切な規準	25
6 重要性	28
7 業務の計画及び実施	32
8 合理的保証業務及び限定的保証業務	35
8.1 限定的保証業務における作業内容	35
8.2 一部について合理的保証の提供：他の部分について限定的保証の提供	39
9 専門家の作業の利用	41
10 後発事象	44
11 文書化	44
12 法令及び規則の遵守	46
13 不正	48
14 保証報告書	50
14.1 結論の修正	53
14.2 インターネットによる報告	54
15 業務の変更/否定的な証拠の発見	56

16	その他の報告責任	57
17	基準の設定	59
17.1	想定範囲	59
17.2	詳細の水準及び他の権威ある機関が公表した基準・公開草案 との関係	60
17.3	サステナビリティ情報及び財務諸表	62
17.4	AA 1000保証基準と他の基準の併用	63
17.5	必須要件の識別の方法	64
17.6	「監査」と「レビュー」	65
18	国際基準の設定	66
18.1	基準設定の必要性	66
18.2	特定の基準を公表する時期	67
18.3	特定の基準の形式	68
付録 1	AA 1000保証基準の要約	69
付録 2	参考文献	72

要旨

本ディスカッションペーパーは、スウェーデン、フランス、オランダ、ドイツの4カ国について、サステナビリティ報告書の保証業務基準を分析したものである。分析にあたり、国際会計士連盟(IFAC)が公表している国際フレームワーク及び保証業務のための一般的な基準を参照している。

本ディスカッションペーパーでは、サステナビリティ・パフォーマンスについて報告するにあたり、一般の保証業務基準及び関連する実務指針より詳しい内容を提供する必要性がある領域について分析を行った。また、基準設定の方法についても分析を行い、基準の範囲及び独立性に関する公開草案などとの相互関係について考察した。

分析の目的は、各国の基準の類似点及び相違点を明らかにし、FEEの立場を示すことを通じて建設的なコメントを行い、各国の基準設定主体及び国際的な基準設定主体の将来の基準設定作業に資することにある。また、本ディスカッションペーパーは、主要な問題点についてさらに理解を深めたいと思っている保証業務関係者にとっても興味深いものとする。

FEEは、主として主題が複雑なことから、サステナビリティ報告書の領域においては一般的な国際保証業務基準だけでは十分ではないとの結論に到達した。しかしながら、一般的な国際保証業務基準は、より特定の基準設定のための適切な出発点である。

FEEは、国際会計士連盟がサステナビリティ報告書の保証業務に係る特定の国際基準の公表を目指すことを奨励する。この国際基準の詳細な様式及び内容については、基準設定主体の正当な手続によって決定される。IAASB(国際監査・保証基準審議会)がそのリソースを公共の利益全般に配分する必要があることをFEEは認識しており、FEEはIAASBの業務基準を明確にしようとしている現行の主要プロジェクトを強力に支持する。このプロジェクトは重要性が極めて高く、相当のリソースを必要とするので、このプロジェクトによって早ければ2007年にサステナビリティ報告書の保証業務基準を公表できるようにリソースを配分することがIAASBにとって適切でなくなる可能性もある。FEEは、サステナビリティ情報の保証業務の領域において、その専門知識及びリソースを提供し、IAASBがグローバルな基準を公表できるよう支援したいと考えている。

1 はじめに

FEEのディスカッションペーパー「サステナビリティ報告書の保証業務」（2002年4月）の中に、「サステナビリティ報告書の保証報告書の内容について定めた特定の基準は現在のところない」との記述がある。当時、保証を与えることを意図した報告書を発行する職業会計士（「業務実施者」¹⁾は、国際会計士連盟が公表していた一般的な国際保証業務基準100²⁾（ISAE 100）を参考にするしかなかった。

その後、サステナビリティ報告書を公表する世界有数の企業数は引き続き急増し、独立した保証が付与された報告書の数及び割合ともに急増しているとのデータがある³⁾。

2004年2月、FEEは、「行動を求める - サステナビリティの保証」を公表した。このペーパーには、国際会計士連盟の国際監査・保証基準審議会（IAASB）が当時公表した「保証業務のための国際フレームワーク」（フレームワーク）と一般的な「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」（ISAE 3000）⁴⁾が盛り込まれていた。

FEEが公表したペーパー「行動を求める」においては、社会倫理説明責任研究所（一般に「アカウンタビリティ社」として知られている）が公表した新しい保証基準「AA 1000保証基準」（AA 1000 AS）にも言及している。しかしながら、AA 1000保証基準は、持続可能な発展に係る説明責任を促進するための一連の一般的な公表文書の一部であり、保証業務において実際に利用することを検討するには、その前に実務指針ノートなどの補足資料が必要であると想定されていた⁵⁾。

このように基準が公表されること自体は歓迎すべきことであるが、FEEのペーパー

¹⁾ 「業務実施者」とは、個人又は法人をいう。

²⁾ ISAE 100は、現在、適用されていないが、国際監査基準第100号「保証業務」としても知られていた。

³⁾ KPMG企業責任報告に関する国際調査2005は、フォーチュン500の上位250社及び16カ国の上位100社などのデータを検討し、3年間で報告書の発行が約50%増加し、相当数の報告書が環境報告書から完全なサステナビリティ報告書に移行していると報告している（付録2「参考文献」にあるように、このサーベイはダウンロード可能である）。

⁴⁾ 2004年12月より、ISAE 100に代わりISAE 3000（改訂）が適用されている。

⁵⁾ 詳細については、付録1「AA 1000保証基準の要約」を参照。AA 1000保証基準と業務実施者向けに国際会計士連盟が公表した基準・公開草案を参考にして策定された各国の基準に大きな隔たりがあったことから、AA 1000保証基準については、本ディスカッションペーパーにおける比較分析には含めなかった。

「行動を求める」においては、サステナビリティ報告書のための特定の保証業務基準の必要性が認識されており、保証業務の発展にかかわるステークホルダーに、協力して、この目的を達成するよう求めた。その後、2年ほどして、特に欧州連合（EU）を始めとする各国の基準設定主体が特定の保証業務基準の設定に動き出した。

本ディスカッションペーパーにおいて、FEEは、これまでに公表された各国の基準・公開草案に見られる共通する領域を識別し、相違点について分析・コメントを行った。「FEEは考える」で始まり、灰色の網掛けがしてある段落は、さらに検討を加える価値があると判断した問題点である。FEEの見解が表明されている場合、それに対するコメントを歓迎する。各国の基準設定主体がISAE 3000の一般的な要求事項以上のものを設定している部分及び実務指針が提供されている部分を検討することによって、FEEの見解が議論の口火を切り、適切な保証業務基準を必要とする市場のニーズに応える基準設定主体の能力が向上し、サステナビリティ報告書の信頼性が向上することを期待する。

本ディスカッションペーパーの構成は、次のとおりである。

- 各国の基準・公開草案を紹介し、翻訳問題について説明する（セクション2）
- ISAE 3000の要求事項を要約し、各国の基準・公開草案について検討する際の構造を提供する（セクション3）。
- サステナビリティ報告書の保証業務の主要な特徴をひとつずつ取り上げ、各国の基準に見られる共通点及び相違点を示し、サステナビリティ報告書について新しい特定の保証業務基準を設定するという観点から生じる問題点について、FEEの見解を示す（セクション4からセクション16）。
 - 業務の受嘱/業務の実施条件の合意
 - 主題、適切な規準、十分かつ適切な証拠
 - 重要性
 - 業務の計画及び実施
 - 合理的保証業務及び限定的保証業務
 - 専門家の作業の利用
 - 後発事象
 - 文書化
 - 法令及び規制の遵守
 - 不正
 - 保証報告書
 - 業務の変更/否定的な証拠の発見
 - その他の報告責任

- サステナビリティ基準設定に関連するその他の重要な問題点の検出 (セクション 17)
- サステナビリティ国際基準に係る公共の利益及び技術的ケースの要約 (セクション 18)

AA 1000保証基準の要約については、付録 1、関連する参考文献については、付録 2 を参照。

FEEは、本ディスカッションペーパーに関するフィードバックを歓迎する。コメントの送付先：

欧州会計士連盟テクニカルディレクター

Saskia Slomp

ベルギー

ブリュッセル B-1040

Avenue D'Auderghem, 22-28

電子メール：Saskia_Slomp@fee.be

ファクス番号： +32-2-231 11 12

コメントはすべて公式文書として取り扱い、FEEのホームページ(<http://www.fee.be>)に掲載される場合がある。

2 各国の基準/公開草案の分析

本セクションでは、本ディスカッションペーパーにおいて分析した各国の基準及び公開草案（「基準・公開草案」）を紹介する⁶。以下、それらの基準・公開草案を公表時期の早い順に示す。

本ディスカッションペーパーの本文において、基準・公開草案の本文の一部に言及する場合、各国の通常の方法及び各パラグラフに番号が付されているかどうかによって、扱い方が異なる。フランス語版しか作成されていないフランスの場合を除き、公式の英語版を参照した。各国の基準設定主体は、各国の会計士組織である。

スウェーデン

別個の自主的サステナビリティ報告書の独立したレビュー

公表機関及び公表日：FAR⁷、2004年2月

現状：基準 - 改訂について検討中

参照方法：パラグラフ番号（FAR 6 など）

文書には、「勧告案」と記載されているが、実務的に、FARはこの文書を基準としての根拠を有し、適用するために提供されているものとみなしている。

フランス

サステナビリティ報告書に含まれる、特定の環境又は社会データ・情報、又は当該情報を入手するためのプロセスに、会計監査役が保証を付与することに関する職業的専門家としての実務

決定稿：会計監査人協会（CNCC）、2004年11月

現状：非公式実務指針（未公表）

参照方法：セクション、パラグラフの順（フランス語版のパラグラフには番号は付されていない。CNCC s1 6など）。

⁶ ISAE 3000と直接比較できるものではないため、本ディスカッションペーパーでは詳細に分析されていないが、AA 1000保証基準の要約を付録1にまとめている。付録2「参考文献」には、AA 1000保証基準のソース及びその他の情報で関心を持たれるかもしれないものを掲載している。

⁷ このスウェーデンの公表機関の旧名称は「Foreningen Auktoriserade Revisorer」であるが、現在では、略して単に「FAR」として知られている。

フランスの実務指針の本文はフランス語版しか作成されていない。本ディスカッションペーパーにおいて参照するため、表題を試訳すると、「サステナビリティ報告書に含まれる、特定の環境又は社会データ・情報、又は当該情報を入手するためのプロセスに、会計監査役が保証を付与することに関する職業的専門家としての実務」となる。

オランダ

非財務情報の保証業務に係る他の分野の主題専門家と連携する業務実施者 (ED 3010) 及びサステナビリティ報告書に関連する保証業務 (ED 3410)

公表機関及び公表日：王立会計士協会 (Royal NIVRA)、2005年1月

現状：公開草案 - 意見募集期間、2005年7月31日に終了。

参照方法：文書名、パラグラフ番号の順 (NIVRA ED 3410 18など)

ドイツ

サステナビリティ報告書の監査又はレビューに係る一般に認められた保証原則 (ED AsS 821)

公表機関及び公表日：ドイツ経済監査士協会 (IDW)、2005年5月

現状：公開草案 - 意見募集期間は2006年1月に終了

参照方法：文書名 (IDW公開草案「保証基準」第821号)、パラグラフ番号の順 (IDW ED AsS 821 22など)

2.1 使用言語及び翻訳

使用言語又は翻訳に関する一般的な問題について論じることが本ディスカッションペーパーの目的ではない。しかしながら、この問題について正しく認識することは、各国の基準・公開草案について分析する場合、特に、各国の基準・公開草案に定められた要求事項と ISAE 3000の要求事項を直接比較するときに生じる難しさを理解する上で必要なことである。

本ディスカッションペーパーを執筆するにあたり、元々英語以外の言語で作成されている4つの基準・公開草案について検討する必要があった。フランスの実務指針はフランス語で作成されているものの、分析の成果については英語で報告されている。スウェーデン、オランダ、ドイツの基準・公開草案の分析には、英語の公式訳を用いた。3か国のうち、オランダ及びドイツの公開草案については、ISAE 3000

の公表後に公表されたもので、ISAE 3000の内容を相当盛り込んでいることから、言語学的に見て特に興味深い内容となっている。オランダ及びドイツの公開草案には、要求事項の表現に著しい相違が見られる。この点については、ISAE 3000とドイツの公開草案の要求事項を比較してみると一目瞭然である。

業務実施者は、保証報告書の結論の裏付けとなる十分かつ適切な証拠を入手することができたかどうか結論付けなければならない（ISAE 3000 45）。

経済監査士は、保証報告書のレビュー結果に関する監査結果又は主張を正当化する十分かつ適切な証拠を入手することができたかどうか評価しなければならない（IDW ED AsS 831 72）。

（英語版の）ドイツの基準を解釈するにあたり、「conclude（結論づける）」と「assess（評価する）」、「support（裏付けとなる）」と「justify（正当化する）」が同じ意味を持つことを意図しているかどうか確認することが重要である。もし意味が異なる場合には、その理由及びその影響について検討する必要がある。しかしながら、各国の基準設定主体の意図がISAE 3000を遵守することにあつたことから、本ディスカッションペーパーにおいては、ISAE 3000と（英語版の）オランダ及びドイツの公開草案間に見られる言語学的な相違は原則として見解の不一致を意味するものではないとみなしている。

事情を簡単に説明するために上記の規定を例として挙げたが、表現により構造的又はより範囲の広い違いが見られる規定もある。その中には、基本用語に関連するものがあり、翻訳版においても異なる用語が使用されていることから、英語で基準を公表している国際基準設定主体にとって重大な問題となっている。オランダの基準においては、「限定的保証業務」の用語は使用されておらず、代わりに「レビュー」が使用されている。これは、「オランダにおいては、現在、実務上他の方法が存在しない」⁸からである。

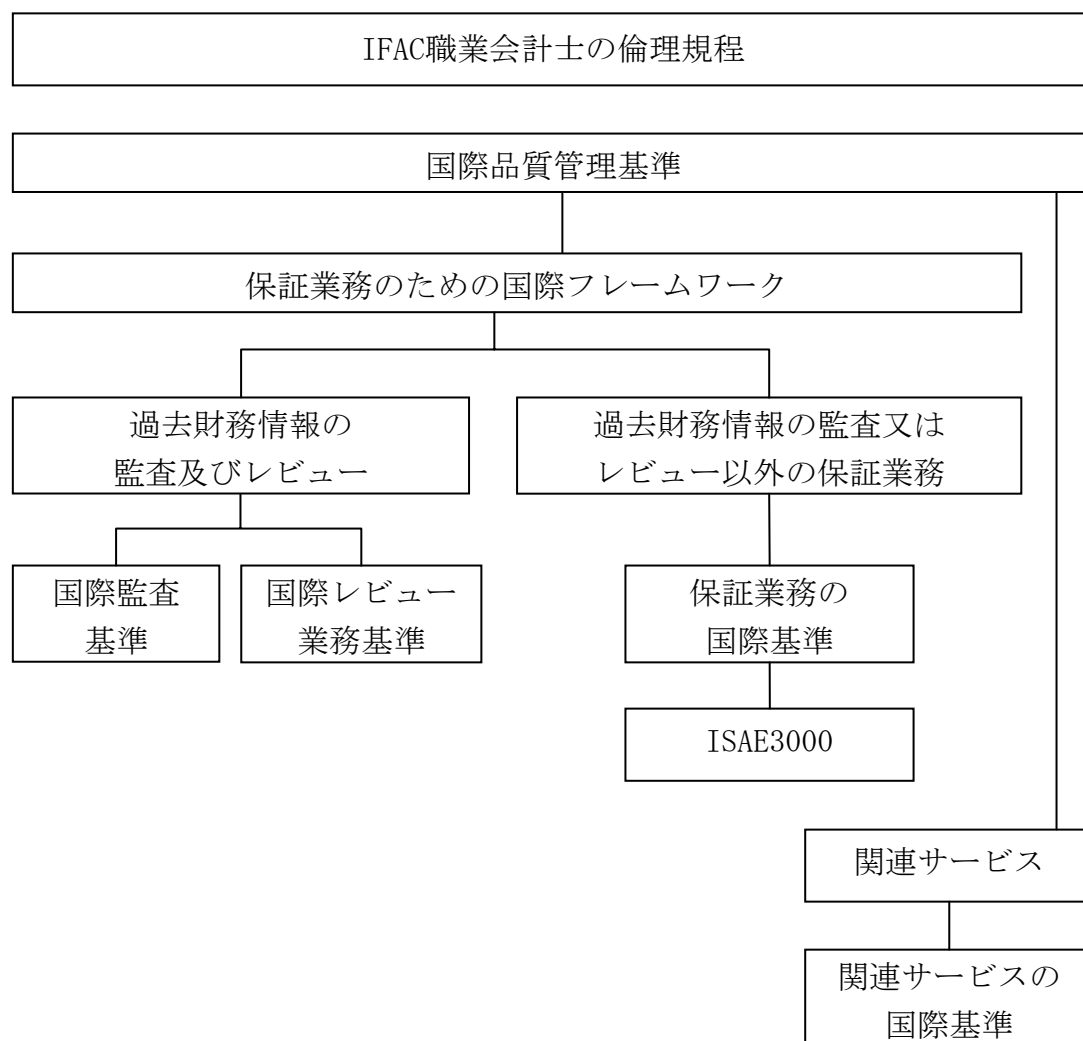
⁸ NIVRA ED 3410 7（脚注4）。この用語については、本ディスカッションペーパーのセクション17.6『『監査』及び『レビュー』』において再度議論する。

3 ISAE 3000の概要

本セクションでは、ISAE 3000の要求事項を要約し、各国の基準・公開草案について考察する際の構造を提供する。本ディスカッションペーパーにおいては、サステナビリティ情報の保証のうち、各国の基準・公開草案がISAE 3000の内容を超えるものについて分析していることから、適宜、該当セクションを相互参照する。該当部分については、本章の各セクションにおいて、テキストを枠で囲んである。

3.1 他の権威ある機関が公表した基準・公開草案との関係

ISAE 3000は、IAASBが公表した業務基準のひとつに過ぎない。次の図は、ISAE 3000と国際会計士倫理基準審議会が公表したIFAC職業会計士の倫理規程（倫理規程）及びIAASBが公表した他の基準・公開草案との関係を示したものである。



ISAE 3000を適用する業務実施者は、倫理規程のパートA及びBの要求事項を遵守する義務がある。パートAに基づき、職業会計士は、誠実性、公正性、専門能力及び正当な注意、守秘義務、職業的専門家としての行動の5つの倫理基本原則に従い、パートBに基づき、保証業務を実施する業務実施者は独立性を有しなければならない⁹。

業務実施者は、IFACが公表した国際品質管理基準第1号「過去財務情報の監査及びレビュー、その他の保証業務及び関連サービス業務を実施する会計事務所の品質管理」(ISQC 1)を遵守する義務がある。ISQC 1に基づき、事務所及び業務実施者が職業的専門家としての基準及び法令及び規則上の要求事項を遵守し、保証報告書が適切であるという合理的保証を事務所に提供するように設計された品質管理のシステムを整備する義務がある。ISAE 3000は、個々の業務に適用される品質管理手続の実施を義務付けるとともに、ISQC 1に定める義務についても言及している。

ISAE 3000は、保証業務のための国際フレームワークに照らして解釈する必要がある。保証業務のための国際フレームワーク自体は、基準又は要求事項を設定していない。保証業務のための国際フレームワークは、保証業務の要素及び目的を定義、説明し、ISAEが適用される業務を特定している。本ディスカッションペーパーにおいては、ISAE 3000又は各国の基準・公開草案を理解する上で関連がある場合に、保証業務のための国際フレームワークの側面について言及した。

ISAE 3000は、過去財務情報の監査又はレビュー（この業務については、他の基準が適用される）以外の保証業務で、ISAE3000の対象範囲に属するすべての保証業務に適用される¹⁰。国際監査基準(ISA)及び国際レビュー業務基準(ISRE)は、ISAEが適用される業務には適用されない。しかしながら、ISAE 3000によれば、国際監査基準及び国際レビュー業務基準は、業務実施者に実務指針を提供する場合もある。ISAE 3000は、ISA 220（改訂）「過去財務情報の監査についての品質管理」において詳細に取り扱われているテーマについては、簡単に言及しているに過ぎないことから、この点は、個々の保証業務に係る品質管理にとって特に重要である。ISA 220は、特定の業務に適用される基準である。ISA 220は、過去財務情報の監査に係る品質管理手続に関する基準を定め、実務指針を提供している。ISQC 1は、過去財務情報の監査及びレビューの他、その他保証業務及び関連サービス業務に適用される。

⁹ 倫理規程及びその他IFAC基準・公開草案は、IFACのホームページから無償でダウンロード可能である (<http://www.ifac.org>)。

¹⁰ 本ディスカッションペーパーにおいて使用されている用語が分からない読者は、付録2「参考文献」に掲載した文書を参照されたい。

業務実施者は、情報に信頼性を付与する業務を数多く行うことから、ISAE 3000の適用範囲は非常に広いように思えるかもしれない。しかしながら、その範囲は限定的なもので、一定の業務分類が除外されており¹¹、また業務が受嘱するのに適切でない場合には業務の受嘱に制限が課される。業務の受嘱に制限がある点については、サステナビリティ情報の保証について分析する上で特に関連がある（次のセクション3.2「保証業務の受嘱」を参照）。

各国の基準・公開草案とその他の権威ある機関が公表した基準・公開草案との関係については、セクション17の「基準の設定」において論じる。

ISAE 3000自体は、法令及び規則の遵守又は不正について定めていない。これらの重要なテーマについては、セクション12「法令及び規則の遵守」及びセクション13「不正」において詳述する。

3.2 業務の受嘱

ISAE 3000に基づき、保証業務は、次の場合にのみ受嘱することができる。

- ・ 主題が想定利用者又は業務実施者以外の当事者の責任である場合（このテストは、一般目的サステナビリティ報告書について実施する）
- ・ 業務を実施するチームが職業的専門家として必要とされる能力を総合力として保有している場合
- ・ ISAE又は倫理規程の要求事項が満たされない兆候がない場合

3つ目の点は、サステナビリティ報告書の保証との関連において大変重要な点である。この点に関し、業務実施者は保証業務のための国際フレームワークのパラグラフ17について検討を行う。パラグラフ17では、業務が次の要件に適格である必要があると定められている。

- 「(i) 主題が適切である。
- (ii) 適用する規準が適切であり、想定利用者にとって利用可能である。
- (iii) 業務実施者が、業務実施者の結論を裏付ける十分かつ適切な証拠を収集できる。
- (iv) 合理的保証業務又は限定的保証業務¹²の目的のいずれかに合致した業務実施者の結論の表明形式が報告書に含まなければならない。（報告書作成の必要性は、サステナビリティ報告書の保証の特徴ではない）。

¹¹ 除外されている分類については、保証業務のための国際フレームワークのパラグラフ12から14に定められている。この点については、本ディスカッションペーパーの範囲を超えることから、これ以上の検討を行わない。

¹² 「合理的保証業務」及び「限定的保証業務」については、セクション8「合理的保証業務及び限定的保証業務」において説明・議論されている。

- (v) 業務に理にかなった目的があることに業務実施者が満足している。業務実施者の業務の範囲が著しく限定されている場合、業務に理にかなった目的がある可能性は低い。また、業務実施者は、契約当事者が不適切な方法で業務実施者の氏名と主題を結びつけることを意図していると考えられることもある」。

業務の受嘱については、セクション4「業務の受嘱/業務の実施条件の合意」において論じる。

箇条書きの2点目（専門能力）については、セクション9「専門家の業務の利用」において、さらに検討する。

業務の受嘱の決定（及び業務の範囲の決定）には、保証業務のための国際フレームワークに定める要件に関し、困難な判断が伴う場合がある。この点については、セクション5「主題、適切な規準、十分かつ適切な証拠」において、さらに検討する。

3.3 業務の実施条件の合意

ISAE 3000に基づき、業務実施者は、契約当事者と業務の実施条件について合意しなければならない。業務開始後、合理的な正当性がある場合にのみ、業務実施者は、意図した保証水準を引き下げなければならない（合理的保証業務から限定的保証業務への変更又は合理的・限定的保証業務のいずれかから非保証業務への変更）。

業務の実施条件の合意については、セクション4「業務の受嘱/業務の実施条件の合意」において、さらに検討する。

意図した保証水準の引き下げについては、セクション15「業務の変更/否定的な証拠の発見」でも論じる。

3.4 業務の計画及び実施

業務実施者は、ISAE 3000に基づき、

1. 業務を効果的に実施できるように、当該業務を計画しなければならない。
2. 主題情報に重要な虚偽の表示を生じさせる状況が存在する可能性につき、職業的専門家としての懐疑心を保持して、業務を計画し実施しなければならない。
3. 主題情報に重要な虚偽の表示が含まれるリスクの識別や評価に十分になるよう、また追加的な証拠収集手続の計画・実施に十分になるよう、主題やその他の業務環境について理解しなければならない。
4. 主題の適切性を評価しなければならない。
5. 規準の適切性を評価し、主題を評価又は測定しなければならない。
6. 保証業務を計画・実施する場合、重要性及び保証業務リスクを考慮しなければならない。
7. 業務内容に応じて保証業務リスクを許容可能な低い水準まで引き下げなければならない。

セクション7「業務の計画及び実施」では、上記の一般的側面について論じている。上記4及び5は、サステナビリティ報告書の保証に係る側面について、セクション5「主題、適切な規準、十分かつ適切な証拠」において、詳しく検討する。重要性（上記6）は、サステナビリティ報告書と関連する部分について、セクション6「重要性」において論じる。保証業務リスクの水準（上記7）については、セクション8「合理的保証業務及び限定的保証業務」において論じる。

3.5 専門家の作業の利用

証拠の収集と評価のために専門家の作業を利用する場合には、業務実施者が十分かつ適切な証拠を入手できたかどうかを判断するために、業務実施者及び専門家は、ISAE3000に基づき、両者を合わせて、主題及び規準に関する適切な技量と知識を有していなければならない。

業務実施者は、主題情報に関する結論に対し責任を負うことができるよう、専門家を利用する作業に関与し、作業について理解する必要がある。

業務実施者は、専門家が実施した作業が保証業務の目的に照らして適切であるという十分かつ適切な証拠を入手する必要がある。

サステナビリティ報告書の保証に専門家の作業を利用することも多い。上記の要求事項自体について業務実施者はよく理解しているものの、基準において、業務実施者の業務とは別に実施される作業の調整の可能性について言及する必要がある。セクション9「専門家の作業の利用」を参照。

3.6 証拠の収集

ISAE 3000に基づき、業務実施者は、

- ・ 結論の基礎を形成する十分かつ適切な証拠を入手しなければならない。
- ・ 必要と認めた場合には、責任を負う者から陳述を入手しなければならない。

サステナビリティ報告書には、この一般的要求事項に直接関連する特別な特徴はない¹³。

¹³ 業務の受嘱に関連する証拠については、セクション5「主題、適切な規準、十分かつ適切な証拠」において検討する。

3.7 後発事象の考慮

業務実施者はISAE 3000に基づき、保証報告書の日付けまでの間に生じた事象が主題情報及び保証報告書に及ぼす影響について考慮しなければならない。

セクション10「後発事象」で論じるように、事象及び関連するシステムの性質によって、サステナビリティ情報の保証基準において考慮すべき側面が生まれる。

3.8 文書化

業務実施者は、保証報告書を裏付ける証拠を提供する上で重要な事項及び業務がISAEに準拠して実施されたことを調書として文書化しなければならない。

セクション11「文書化」では、サステナビリティ報告書の保証に関連する文書化に係る問題点について論じている。

3.9 保証報告書の作成

業務実施者はISAE 3000に基づき、保証報告書の結論の裏付けとなる十分かつ適切な証拠を入手することができたかどうかについて結論に到達しなければならない。

保証報告書は書面によらなければならない、主題情報に関する業務実施者の結論を明確に報告するものでなければならない。

保証報告書には、次の基本的要素を記載しなければならない。

- (a) 報告書が独立した立場からの保証報告書であることを明確に示す表題
- (b) 宛先
- (c) 主題情報の特定と説明及び必要と認めた場合には主題そのものの特定と説明
- (d) 規準の識別
- (e) 必要と認めた場合には、規準に準拠して主題の評価又は測定を行うことに伴う重大かつ固有の限界の説明
- (f) 主題の評価又は測定に用いられる規準が、特定の想定利用者だけに利用可能な場合や、特定の目的についてのみ適切である場合には、保証報告書の利用をその想定利用者又は特定の目的に限定するという記述
- (g) 責任を負う者を識別し、責任を負う者と業務実施者の責任を説明する記述
- (h) 業務がISAEに準拠して実施されたという記述
- (i) 実施した業務の概要
- (j) 業務実施者の結論（下記を参照）

(k) 保証報告書の日付

(1) 保証業務を実施した法人名又は業務実施者の氏名及び具体的な所在地、これは、通常、業務実施者が当該保証業務に責任を負う事務所を置いている都市。

業務実施者の結論に関し、

- j. 1 必要と認めた場合には、結論において、業務実施者の結論が読まれる背景を、想定利用者に対して知らせなければならない。
- j. 2 合理的保証業務では、結論は積極的形式で報告されなければならない。
- j. 3 限定的保証業務では、結論は消極的形式で報告されなければならない。
- j. 4 業務実施者が肯定的結論以外の結論を報告する場合、保証報告書には当該結論に到達したすべての理由を明確に記載しなければならない。

上記の要求事項については、セクション14「保証報告書」において論じられている。セクション8「合理的保証業務及び限定的保証業務」では、上記のj. 2及びj. 3を参照した2種類の業務について検討されている。

ISAE 3000に基づき、業務実施者は、業務実施者の結論に影響を与えることを意図していないその他情報及び説明を保証報告書に含めることができる。

業務実施者は、以下の状況が存在する場合で、事項の影響が重要である又は重要であるかもしれないと業務実施者が判断した場合には、肯定的結論を表明してはならない。

「(a) 業務実施者の業務範囲に制約がある場合、すなわち、業務実施者が保証業務リスクを適切な水準に引き下げるために必要な証拠を入手することを妨げるような状況、若しくは責任を負う者や契約当事者が証拠の入手に支障をきたすような制約を課す場合。業務実施者は、限定付結論を表明するか、又は結論を表明してはならない。

(b) 以下の場合、業務実施者は、限定的結論又は否定的結論を表明しなくてはならない。

- (i) 業務実施者の結論は、責任を負う者の主張によって表現されているが、その主張がすべての重要な点において適正に表示されていない場合、
- (ii) 業務実施者の結論は、主題及び規準によって直接的に表現されているが、その主題情報が重要な虚偽表示である場合、

又は

(c) 業務を受嘱した後に、規準が当該保証業務に適合しない、又は主題が保証業務に対して適切でないことが判明した場合。業務実施者は、以下の表明をしなくてはならない。

(i) 適合しない規準又は不適切な主題が、想定利用者に誤解を与える可能性が高い場合には、限定的結論又は否定的結論。

(ii) その他の場合には、限定的結論又は結論を表明しない」(ISAE 3000 51)。

業務実施者は、事項の影響が否定的結論を表明する又は結論を表明しないほど重要でない又は影響の範囲が広くない場合には、限定付結論を表明しなければならない。限定付結論は、その限定に関連する事項の影響「を除き」と表明する。

上記については、セクション14.1「結論の変更」において論じる。
セクション15「業務の変更/否定的な証拠の発見」において、保証業務の性質の変化に関する報告などの側面について論じられている。

3.10 その他の報告責任

業務実施者は、ISAE 3000に基づき、保証業務から生じる統治（ガバナンス）上の利害に関連する事項に関し、統治責任者に伝達することの適切性など、その他の報告責任を検討しなければならない。

セクション16「その他の報告責任」において、サステナビリティ情報に関連する報告上の問題点が論じられている。

4 業務の受嘱/業務の実施条件の合意

このセクションでは、業務の受嘱の一般的側面について検討する¹⁴。ISAE 3000及び保証業務のための国際フレームワークに定められている業務の受嘱の条件については、セクション3.2「業務の受嘱」にまとめた。ISAE 3000の公表前に公表されたスウェーデンの基準では、業務の条件、規準、レビューチームの専門能力について定められている。

以下のとおり、フランス、オランダ、ドイツの基準・公開草案において、業務の受嘱の条件について特に定められている。

フランス

フランスの実務指針には、業務の受嘱に係るISAE 3000の条件が一般的な言葉で繰り返し表現されており、企業が定めた報告フレームワークがサステナビリティ報告書の想定利用者やその他考えられる利用者に誤解を与えるものであってはならない点が強調されている。

フランスの実務指針の第4項に基づき、「職業的専門家の規準」2-102「使命の条件」に準拠して保証業務契約書は作成されなければならない。フランスの実務指針の第11項には、業務実施者は、必要と認めた場合には、主題に責任を負う者から確認書入手しなければならないと定められている。

オランダ

オランダの公開草案では、ISAE 3000及び保証業務のための国際フレームワークに定める条件について直接言及されており、「特定のステークホルダーグループ」、「規準が十分である」、「情報に係る必要最低限の要求事項」など、この公開草案特有の用語を用いた要素も含まれている（NIVRA ED 3410 16）。オランダのこの公開草案では、保証業務をサステナビリティ報告書の一部に限定することが出来る状況が2つ挙げられている。

- ・ 「監査」又は「レビュー」のため、一般に認められた基準がサステナビリティ報告書の一部要素に適用することができるが、特定の規準に準拠することによってもサステナビリティ報告書の残りの要素に適用できない場合。
- ・ サステナビリティ報告書の一部の側面について大変重要であると判断される内部

¹⁴ 業務の受嘱において検討する特定の事項については、セクション5「主題、適切な規準、十分かつ適切な証拠」及びセクション9「専門家の業務の利用」において論じる。

情報システムの要素が欠落しており、その要素の「監査」又は「レビュー」を行うことが不可能な場合。(NIVRA ED 3410 18)

業務を受嘱する場合、業務実施者は、監査又はレビューの結果、否定的な証拠が発見された時の対応について報告組織の経営者と合意に達していなければならない(NIVRA ED 3410 21) ¹⁵。

ドイツ

ドイツの公開草案においては、業務の受嘱は保証プロセスの重要なステップと位置付けられており、業務の受嘱についてISAE 3000及び保証業務のための国際フレームワークを上回る厳しい条件が課されている。また、契約当事者の義務についても言及されている。業務の「監査」又は「レビュー」を受嘱するにあたり、次の条件を満たさなければならない。

- ・ 報告書の主題及び業務の種類について、保証業務契約書に具体的に記載し、当該業務種類に適用される保証報告書について、契約当事者と合意しなければならない(IDW ED AsS 821 13)。
- ・ サステナビリティ報告書に適用する規準を定め、その報告書に具体的に記載しなければならない(IDW ED AsS 821 14)。
- ・ 報告書の主題は明確に特定でき、整合性のある評価ができなければならない(IDW ED AsS 821 15)。
- ・ 暫定的評価に基づき、報告書の主題が適切ではなく、準拠する規準が適切でないことを示す事項を経済監査士が識別していない(IDW ED AsS 821 16)。
- ・ 契約当事者は、次のことを行う。
 - 監査基準の適用により生じる業務上の要求事項について認識する。
 - 経済監査士の判断で、経済監査士が専門家を雇用することを認める。
 - 経済監査士が必要と認めるすべての情報及び証拠を経済監査士に提供する。
 - 業務の履行が契約当事者が課した制限によって制約を受けていないことを宣言する。
 - 確認書を発行する。
 - 合意した範囲において、保証報告書を利用する。
 - 経済監査士が承認した形式においてのみ、「監査」業務又は「レビュー」業務に言及する(IDW ED AsS 821 17)。

公開草案では、保証業務契約書において職業上の「一般的業務用語」を使用するこ

¹⁵ 否定的な証拠が発見されたことによって生じる結果については、セクション15「業務

とが勧告されている（IDW ED AsS 821 20）。

FEEは、業務の受嘱はサステナビリティ情報の保証業務の重要な側面であることから、要求事項及び実務指針の作成が必要であると考え。IAASBは、現在、ISA 580「経営者の陳述」の改訂作業を行っている。FEEは、ISAE 3000の範囲が広いことから、ISA580の改訂にともないISAE3000を改訂するのは適切ではないものの、サステナビリティ報告書の保証基準のうち特定の部分については、改訂は検討に値すると考える。該当する業務について法律で定められておらず、業務が複雑な場合が多いことから、契約当事者や最終的には保証報告書の利用者との間に誤解が生じる可能性がある。この他、法的根拠がないことから、業務実施者が契約当事者との合意に依拠し、証拠の入手などの事項を円滑に実施できることが重要となる。

の変更/否定的な証拠の発見」において検討する。

5 主題、適切な規準、十分かつ適切な証拠

主題、規準、証拠は、サステナビリティ報告書の保証において、密接な関係があると同時に、その関係は相当複雑でもある。業務を計画及び実施するにあたり、業務実施者はISAE 3000に基づき主題の適切性及び規準の適切性を評価し、十分かつ適切な証拠を入手しなければならない。

保証業務のための国際フレームワークにおいては、「主題情報」という用語が用いられており、「主題情報」とは、規準に準拠した主題の評価又は測定の結果を意味している。主題情報は、主題及び規準に関し、適切に表現されない恐れがあり、このため、重要な程度に至るまで虚偽表示が行われる可能性がある（F8及びF9）。

保証業務のための国際フレームワークに基づき、主題に関する情報が結論を裏付ける十分かつ適切な証拠を収集する手続を遵守している場合にのみ、主題は適切なものと言える。

主題の性質や特定の状況において、証拠が入手できないことから（例えば、信頼できるマネジメントシステムが設定されておらず、証拠を提供できない場合）、主題は適切といえない場合もある。主題の性質に問題があり、主題が十分に定義されていないため、証拠が主題に関連するものであるかどうか業務実施者が判断できない場合もある。主題及び規準の双方（すなわち、主題情報）に関し、このように主題には精度が欠けている場合があることを考慮しなければならない。例えば、「当社の納入業者は児童労働者を雇用していない」という陳述は、すぐに保証できるものではない。この陳述が明確なことは明らかであるものの、「児童」の年齢の上限又は「児童」の制限については何も示されていない。また、「労働者」についても正確さを欠く。「労働者」と表現した場合、すべての作業者を意味する場合もあれば、雇用契約を締結している者だけを指す場合もある。「納入業者」も正確さを欠く表現で、間接納入業者を含むのか、それとも除外しているのか不明である。明確に表現されていない場合、十分かつ適切な証拠を入手することは不可能（又は少なくとも実務上コストがかかり実施不可能）であるかもしれない。明確なものにするために規準を設定することができる。この規準に基づき、用語の定義を行い、基礎となる技術的プロトコルの決定を行う。

FEEは、サステナビリティの領域において、基準設定主体は主題の適切性及び規準の適切性の評価に関する実務指針を提供しなければならないと考える。

以下、各国の基準・公開草案において、主題及び規準がどのように取り扱われているか考察する。

5.1 主題

サステナビリティ報告書の主題の性質によっては、主題が不適切なものとなる場合があるが（上記を参照）、主題の全般的な限界に関連して問題が生じることもある。サステナビリティ報告書の主題は、次の点に関連して異なることがある。

- ・ 報告書において対象とする事業体の範囲（「報告組織の範囲（boundaries）」）¹⁶
- ・ 報告対象となる報告事業体内の構成要素（地域又は事業）
- ・ （環境への影響のみなど）含まれるサステナビリティの側面

報告組織の範囲（boundaries）については、財務報告の場合よりも広げることができ、報告する情報によって範囲は異なる。例えば、サプライチェーンにおける労働問題は報告されるかもしれないが、当該納入業者は他の指標の範囲には含まれない。報告書の対象範囲（scope）についても、合併企業などの一部帰属事業体又は報告期間の一部期間だけ支配した一部帰属事業体に関して、一般的報告のために採択された方針の影響を受けることもある。

サステナビリティ報告書の全体又は一部のみについて保証を求められることがある。報告書の一部の保証が適切であるかもしれない場合としては、保証業務のための国際フレームワークの業務の受嘱規準が報告書全体については満たされない場合、あるいは関与先がステークホルダーの見解を受け入れ、そのような業務を選択した場合がある。

スウェーデン

スウェーデンの基準には、主題の種類が例示されている。それは、事実、情報・統制システム、業務（環境条件の遵守など）、ステークホルダーとの対話に関する企業の報告書である（FAR 7）。

スウェーデンの基準によれば、保証がサステナビリティ報告書全体を対象としたものでない場合、主題の定義及び限定は困難であることが多いので、保証報告書では、業務実施者の業務の限界について明確に説明しなければならない（FAR 8）。

¹⁶ 「GRIガイドラインでは、『範囲』(boundary)は、報告組織が情報収集を行う対象とする事業体の範囲を言う。『範囲』(scope)は、特に、エネルギーの利用、健康、安全などGRIガイドラインに含まれる指標といったGRIの『側面』に関するサステナビリティ上の論点。を指す」（GRI範囲プロトコル、2005年）。

フランスとドイツ

フランスとドイツの基準・公開草案には、保証業務のための国際フレームワークにおいて定められているように、報告書の主題は明確に識別できるもので、整合的な評価ができるものでなければならないと明示的に定められている(CNCC s3、IDW ED AsS 821 15)。

オランダ

オランダの公開草案では、サステナビリティ報告書の特徴及びサステナビリティ報告書と財務諸表との相違点について言及されている。セクション4「業務の受嘱/業務の実施条件の合意」において論じたように、オランダの公開草案では、最低限の内容を含めることが義務付けられている。その1つとして、報告事業体の範囲に関する情報がある。また、報告レベル(所在地別、地域別、世界全体)の影響及びステークホルダーの影響について議論されている(NIVRA ED 3410 8から10)。

公開草案では、主題に関する知識(及び専門家の作業の利用)の必要性についても至るところで認識されている。主題と報告の重要性の関係(NIVRA ED 3410 27)及びステークホルダーと主題の関係(NIVRA ED 3410 78)についても論じられている。

主題が保証業務にすべて含まれていない場合、業務実施者は当該要素を「常に懐疑心を持って見なければならない」と公開草案は義務付けている(NIVRA ED 3410 19)。

FEEは、主題に関する実務指針は、範囲(boundary及びscope)の問題に関する検討を含まなければならないと考える。また、FEEは、重要性、ステークホルダー、専門家の業務の利用に関する主題の役割はサステナビリティ報告において重要な点であることを認識しており、適切な実務指針が提供されることを要請する。

FEEは、保証の範囲(scope)から除外された報告書の当該部分に対する業務実施者の責任について基準設定主体は対処しなければならないと考える。このような資料は、(ISA 720「監査済財務諸表を含む書類におけるその他の情報」における「その他の情報」の意味に類似した)「その他の情報」の特に重要な側面として考えることもできる¹⁷。

¹⁷ 「その他の情報」としての財務諸表については、セクション17.3「サステナビリティ情報及び財務諸表」において論じた。セクション14.2の「インターネットによる報告」も参照。

5.2 適切な規準

スウェーデン、フランス、オランダ、ドイツすべての基準・公開草案が、適切な規準としての要件に言及しており¹⁸ (FAR 9, CNCC s3, NIVRA ED 3410 47, IDW ED AsS 821 22)、報告規準は経営者の責任であることを定めている。以下のとおり、各国の基準・公開草案は、一般に認められている規準又は特別に設定された規準のいずれかを提示している (F 37)。

スウェーデン

スウェーデンの基準には、最もよく見られる状況として、企業が特定の基準を設定しなければならない状況が記載されている (FAR 9)。報告書がGRIガイドラインに「準拠している」と企業が陳述した場合には、業務実施者はそのガイドラインに基づき「レビュー」を行うことになる (FAR 10)¹⁹。ステークホルダーとの対話が規準の決定方法として言及されており、AA 1000アカウンタビリティ・フレームワークは、ステークホルダーとの対話をどのように行うことができるかの例示として言及されている (FAR 11)。規準は、報告書の利用者が入手できるようにしておかなければならない (FAR 12)。

フランス

フランスの実務指針では、特別に設定された規準は企業の本社又はホームページ上で入手できるようにすることが義務付けられている。特別に設定された規準の要約についてもサステナビリティ報告書に含めなければならない。保証提供者²⁰は、特別に設定された規準が誤解を生じない内容であることを確認しなければならない。報告事業体のために、規準が特別に設定されている場合、保証業務のための国際フレームワークの要件の遵守について、特に懐疑心を持って評価しなければならない。規準が適切ではなく、契約当事者がこの不備を是正できない場合、保証報告書を発行すること

¹⁸ 適切な規準としての要件は、目的適合性、完全性、信頼性、中立性、理解可能性である。これらの要求事項については、保証業務の国際フレームワークにおいて詳しく説明されている (F 36)。

¹⁹ (付加的報告に対して) GRIガイドライン (2002年) に「準拠した」報告について、5つの要件の遵守が定義されている。この要件を満たす報告書は、組織のサステナビリティ・パフォーマンスについてバランスのとれた合理的な表明を提供することを目的としている。

²⁰ 確立した表現に従い、本ディスカッションペーパーでは、「保証提供者」とは、業務実施者及びその他保証報告書を発行する者を指す (保証業務のための国際フレームワークに精通している読者は、保証とは実際には「提供」されるものではなく、書面による結論によって入手し伝達されるという伝統的な考えを承知していることと思う)。

はできない (CNCC s3)。

オランダ

オランダの公開草案では、様々な組織からサステナビリティ報告書の作成及び内容に関する規準が公表されていると記載されている。GRIガイドラインの他に、オランダの公開草案では、サステナビリティ報告指針を公表したオランダ財務報告委員会を例として挙げている²¹。こういった報告規準は現在まだ設定過程にあることから、業務実施者は報告規準の限界について認識する必要があるとオランダの公開草案は警告している (NIVRA ED 3410 48)。

報告規準は現在まだ設定過程にあることから、業務実施者は、公開草案に定められた「必要最低限の報告上の要求事項」が満たされているかどうか判断しなければならない (NIVRA ED 3410 9)。

保証の付与が適切である (すなわち、業務に理にかなった目的がある (F 17)) 必要最低限の情報水準について実務指針を提供することにメリットはあるものの、FEEは、保証ではなく報告の基準を設定するものと解釈される恐れがある表現は差し控えるべきであると考えます。

業務実施者は、報告規準の十分性及び未だに残っていると業務実施者が考える限界に関し別の一文を保証報告書に挿入することを検討しなければならない (NIVRA ED 3410 49)。報告規準の十分性を評価する場合、業務実施者は、監査役会及び監査委員会又はいずれか一方の見解も含めなければならない (NIVRA ED 3410 50)。

FEEは、適切な報告規準を採用し、サステナビリティ報告書を作成する責任は、業務実施者ではなく、報告事業体にあると考える。ISAE 3000は、業務実施者が報告規準の十分性を評価するための特定の实務指針を提供していない。代わりに、ISAE 3000では、業務実施者が特定の業務についての規準の適切性を評価するよう求めており、規準が要件を反映しているかどうか、不適切な規準が業務に及ぼす影響が考慮されているかどうか、を検討するよう求めている。

ドイツ

ドイツの公開草案では、一般に認められた規準とは、法令及び規則に具体的に定められたもの、又は当該目的のために認可を受けた若しくは公認された専門家の組織によって定められたものであるとされている。現在の例として「GRI, OECD, ILO, UNCTAD,

²¹ NIVRA ED 3410付録4に、最も重要な関連法令、規則、行動規範、基準の要約がまと

UNEP」によって定められた規準が紹介されている（IDW ED AsS 821 24）。

規準が当該事業体のために特別に設定されたものである場合、保証業務のための国際フレームワークに定める適切な規準の要件の遵守について、（ステークホルダーとの対話におけるプロセスなど）規準の設定プロセスに特段の注意を払い、特に慎重に評価しなければならない。この点については、業界固有の規準にも同じく適用される。これらの要求事項が満たされていない場合、すみやかに契約当事者に通知しなければならない、不備が是正されない場合、保証報告書を発行できないことを書面で契約当事者に通知しなければならない（IDW ED AsS 821 25）。

FEEは、サステナビリティ報告書に関連して、適切な規準に関する実務指針の提供は必要であると考えます。この場合、一般に認められた規準²²及び特別に設定された規準の両方を検討しなければならない。規準の設定は、ステークホルダーとの対話を含むプロセスであり、サステナビリティ報告書の作成にとって大変重要な部分であることから、規準の適切性については、保証業務が進行するまで業務実施者によって完全に評価できるものではないかもしれない。このため、ISAE 3000に基づき業務の受嘱の決定の解釈に関する実務指針を基準として提供する必要があります。また、業務の過程において識別された規準の不備に関連して、適切な要求事項及び実務指針を基準として導入する必要がある。財務諸表との関連で虚偽表示²³の評価に関連してISAが要求事項を課しているように、要求事項を課することが必要である（しかしながら、この点に関し、実際には、規準は固定的なものであり、虚偽表示は主題に関するものであるとみなされている）。

められている。

²² セクション17「基準の設定」において、保証規準とGRIガイドラインの関係について検討を行った。

²³ IAASBは、重要性及び虚偽表示の評価・集計に関するISA 320「監査上の重要性」の改訂案について意見の募集を行っている。

6 重要性

本ディスカッションペーパーの本セクションでは、各国の基準・公開草案において、サステナビリティ報告及び保証との関連で、重要性の概念がどのように取り扱われているか考察する。

このような状況において、サステナビリティ報告における重要性は、以下の理由から、財務諸表の作成に比べ複雑である。

- ・ サステナビリティ報告書は、ひとつの観点（従来は株主の観点）からのみ作成されているのではなく、他のステークホルダーにも関連する内容を含んでいる。
- ・ サステナビリティ報告書は、量的情報が少なく、非財務情報の質的情報が多い。
- ・ 財務報告を決定している法令及び基準に比べ、報告基準が整備されていない。

上記の3つ目の点は保証との関連で重要な点である。その理由は、保証業務実施者が、基準の適切性の評価に、より積極的にかかわっているためである。財務報告の場合は、実務上、一般的フレームワークの単なる受入（又は拒否）の決定であるのに対し、サステナビリティ報告の場合には、たとえばGRIガイドラインの適切性などの他に、（業績指標の追加などの）特定の基準についても考慮することになるかもしれない。業務実施者の立場からすれば、試査の範囲の計画、誤謬の検出の可能性への対処、誤謬の影響の集計についても、このような要因によって複雑化している。

ISAE 3000では、重要性は、情報が有用となるためにその情報が備えていなければならない主要な質的特徴というより、許容値又は境界点といえる。「重要性」という用語は、サステナビリティ報告書との関連においては、異なる意味を有する場合もある。GRIガイドライン（G3 公開草案）では、重要性は目的適合性ととも、サステナビリティ報告書の内容を決定する原則のひとつとして用いられている。AA 1000保証基準では、重要性は、適切な情報が報告書に含まれているかどうかを保証提供者が記載することを要求する原則として取り扱われている²⁴。

各国の基準・公開草案においては、どういう観点で重要性を評価するか、主題自体がどのように重要性に影響を及ぼすか、などの論点が取り上げられている。

スウェーデン

スウェーデンの基準では、保証プロセスとの関連で重要性が取り上げられ、保証提

²⁴ 付録1「AA 1000保証基準の要約」を参照。

供者の評価については関連するステークホルダーの観点から行われることが強調されている。スウェーデンの基準では、ステークホルダーとの対話プロセスに関する実務指針に関し、AA 1000フレームワーク²⁵について言及されている（FAR 11）。

フランス

フランスの実務指針においては、財務諸表の監査又はレビューの場合と同じ原則が適用されると定められている。業務の結論に合理的保証又は限定的保証のいずれが記載されているかにかかわらず、重要性の水準は同じである。重要性の水準については、報告フレームワーク及び情報利用者の期待を考慮して評価されなければならない。

実務指針では、特に環境ディスクロージャー及び社会ディスクロージャーにおける限界について認識されている。環境ディスクロージャーには、科学的評価方法などの要因による限界があり、社会ディスクロージャーでは、異なる裁判管轄権において事業を行う上で生じることがある定義上の問題による影響がある。会計監査人は、ディスクロージャーの各様式について1件ずつ重要性の水準を評価し、サステナビリティ報告書の利用者の注意を引くために特定のデータを強調する必要性を検討する（CNCC s6）。

オランダ

オランダの公開草案では、重要性の2つの重要な側面について議論されている。

- ・ 報告組織及びそのステークホルダーの特定グループについて（「報告上の重要性」）
- ・ 保証業務の計画及び実施（「許容される値」）（NIVRA ED 3410 25）

基準値は、職業的専門家としての判断の問題であると認められている。報告上の重要性に関連し、業務実施者は次のことを行わなければならない。

- ・ 経営者が重要性について意思決定するプロセスのレビューを行う（実務指針には、質問事項の一覧表を含む）（NIVRA ED 3410 31）。
- ・ プロセスの結果のレビューを行う（NIVRA ED 3410 32）。

開示情報及びステークホルダーにとっての開示情報の重要度によって報告上の重要性がどう異なるかについての指針が示されている。公開草案では、報告上の重要性

²⁵ 保証との関連におけるAA 1000フレームワークに関する詳細な情報については、付録

を評価するための質問事項の一覧表が示されている(NIVRA ED 3410 31)。このレビューにおいて、業務実施者は、報告書が一部の主題又はステークホルダーグループを強調し、誤解を生じさせるものではないことを立証しなければならない(NIVRA ED 3410 33)。

報告上の重要性は、「ターゲットとする1つ又は複数のステークホルダー・グループ」の観点から評価する(NIVRA ED 3410 26)。重要性の適用は、報告書の主題による影響も受ける(1つのロケーションに関する報告書は、グループ報告書とは著しく異なる)(NIVRA ED 3410 27)。

ドイツ

ドイツの公開草案では、情報の脱漏又は不実記載が合理的に情報を提供された利用者の意思決定に影響を及ぼす場合、当該情報は重要であるとされる。重要性を決定するにあたり検討すべき要因には、次のものがある。関連する法律上の要求事項、ベンチマーク、内部の指針、業務上の要求事項、サステナビリティに関するその他要求事項、該当する場合にはステークホルダーとの対話の結果が含まれる。また、重要性は報告書の主題にも依拠する(例えば、単一の工場に関する報告書は、グループ全体に関する報告書に比べ重要性の水準が低い)。網羅性を達成するため、報告書の作成にあたり追加情報が必要となる場合もある(IDW ED AsS 26から31まで)。

その他、公開草案には、次の点も盛り込まれている。

- ・ 肯定的事象及び出来事その他、否定的な事象及び出来事についても報告書に盛り込まなければならない。「相殺して」非開示とすることを正当化してはならない(IDW ED AsS 29)。
- ・ 当該事実がすでに公知のものであること(プレスリリースなどから)、又は当該事実が事業体に悪影響を及ぼす恐れがあることを理由に、記載を省くことはできない(IDW ED AsS 31)。

各国の基準・公開草案において重要性の評価に関する実務指針が提案されているが、これは、実務指針の重要度が高いにもかかわらず、一般に認められた報告基準に具体的に盛り込まれていないことによるものである点にFEEは留意している。しかしながら、FEEは、報告基準を設定すると解釈される恐れがある文言の使用については差し控えるべきであると考えます。

FEEは、ISAE 3000が定める重要性に関する要求事項(「保証業務を計画し実施するに当たって、保証業務リスクについて考慮する」)及び関連する実務指針

1 「AA 1000保証基準の要約」を参照。

(ISAE 3000の「22」及び「23」)をサステナビリティ報告書にも適用できると考える。しかしながら、サステナビリティ報告書に対する一般の関心の高さを背景に、(ISA同様に)保証業務の適切な各活動段階に対して重要性に関する要求事項を盛り込む必要があるとの主張がある。現在、一般に認められた報告規準が適用されているものの、今後も業務実施者向けに詳細な実務指針を提供する必要があるとFEEは考える。

7 業務の計画及び実施

本セクションでは、業務の計画及び実施の一般的側面について検討する²⁶。

ISAE 3000に基づき、業務実施者は、主題情報に重要な虚偽の表示を生じさせる状況が存在する可能性につき、職業的専門家としての懐疑心を保持して保証業務を効果的に実施できるように保証業務を計画しなければならない。業務実施者は、

- ・ 主題情報を十分に理解し、重要な虚偽の表示が含まれるリスクを評価し、証拠収集手続を計画し実施する。
- ・ 主題の適切性及び規準の適切性について評価する。
- ・ 重要性及び保証業務リスクについて考慮する。
- ・ 保証業務のリスクを（証拠の入手によって）許容できる低い水準に引き下げる。

保証業務のリスクの考慮及びそのリスクを許容できる低い水準に引き下げることを要求することは、保証業務の中核をなす要素である。各国の基準・公開草案では、サステナビリティ報告書の保証に特化した要求事項及び実務指針が盛り込まれている。限定的保証業務に関する各国の基準・公開草案では適切な作業水準が必ず設定され、合理的保証業務における保証に比べ、保証が限定されている程度について定められている。監査の計画・実施上のこの側面については、セクション8「合理的保証業務及び限定的保証業務」において取り上げられている。

スウェーデン

スウェーデンの基準は、ISAE 3000の公表前に公表されたものであるが、実質的に関連する要求事項が黙示的に盛り込まれている。当該基準では、限定的保証業務についてのみ取り上げられていることから、要求される作業水準については、セクション8「合理的保証業務及び限定的保証業務」において取り上げる。しかしながら、現場往査及びステークホルダーとの対話に関する作業が必須とされている点は注目に値する。ステークホルダーとの対話に関する作業には、出席して観察することを含めてもよい。当該基準は、業務実施者の公平性と独立性に関して危険を警告している。

フランス

²⁶ 特定の側面に関する議論については、セクション5「主題、適切な規準、十分かつ適切な証拠」、セクション6「重要性」、セクション8「合理的保証業務及び限定的保証業務」も参照。

フランスの基準・公開草案では、証拠収集手続に関する一般的な実務指針が提供されている。

オランダ

オランダの公開草案では、業務の計画・実施に約50パラグラフを割いている（NIVRA ED 3410 71から119）。公開草案には、次の点が盛り込まれている。

- ・ アプローチに関する基本的概念及び前提
- ・ ターゲットとするステークホルダー・グループ及びその正当な情報要求の調査
- ・ 報告組織、その環境及び作業の計画・実施に関する知識の収集
- ・ 「レビュー」業務と「監査」業務の相違
- ・ 複数事務所の調査
- ・ 追加の「監査」証拠の入手（経営者の陳述書）

公開草案によれば、原則として、保証業務には過去財務情報の監査又はレビューの場合と同じ概念、方法、手続が適用される。そのため、公開草案においてその他の基本原則及び実務指針が定められている場合を除き、ISAが概念的観点から適用される。この一般的規定の他、公開草案では特定のISAへの言及が行われている。知識の収集に関連し（上記の3点目）、公開草案では、特に、ISA 315「事業体とその環境の理解及び重要な虚偽表示リスクの評価」、ISA 330「評価されたリスクに対する監査人の手続」及びISA 500「監査証拠」に定める実務指針の適用について言及されている。また、ISA 610「内部監査業務の検討」及びISA 600「他の監査人の監査の利用」に定める基本原則及び実務指針の（「類推による」又は「原則としての」）適用についても言及されている（NIVRA ED 3410 71から76）。

ドイツ

ドイツの公開草案の業務の計画・実施のセクションには、報告事業体の理解及び計画など、監査業務及びレビュー業務に適用可能なセクションも含まれている。このことは、「理解」と「計画」が両方の種類の業務に関して同じく注目されていることを強調している。

監査の実施及びレビューの実施については、別のセクションにおいて取り上げられている。「監査」のセクションには、報告システム及び実証手続（分析的手続及び詳細テスト）の監査が含まれている。「レビューの実施」のセクションは、質問及び分析的评价の例の提供に限定されている（IDW ED AsS 821 55から57）。

基準・公開草案において提供されている実務指針の水準は国によって異なる²⁷。ISAE 3000の要求事項以上の特定のものもあるが、この点については、本ディスカッションペーパーの他の部分では取り上げていない。上述したように、ISA 610及びISA 600などのISAを「類推して」適用し、実施されている場合もあれば、各国の基準・公開草案の中に明示的に盛り込まれている場合もある。これらの要求事項は、次の事項に関連するものである。

- ・ 現場往査
- ・ ステークホルダーとの対話及びその要求事項に対する報告書の対応
- ・ 財務諸表監査も実施することの影響
- ・ すべての経営者の主張に関する実証手続の実施
- ・ 報告書の全般的評価

FEEは、サステナビリティ報告の保証は複雑なものであり、一般の関心の程度は、基準設定主体が、ISAによって定められていない領域において又は事項の重要度が大変高く、ISAの要求事項への言及によって十分な確実性が提供されない場合において、ISAE 3000を上回る要求事項を実施しなければならないほどのものであると考える。

²⁷ セクション17.2「詳細の水準及び他の権威ある機関が公表した公開草案との関係」を参照。

8 合理的保証業務及び限定的保証業務

保証業務のための国際フレームワーク及びISAE 3000に基づき、業務実施者は、合理的保証業務と限定的保証業務の2種類の保証業務を実施することが認められている。限定的保証業務は、業務実施者の結論が消極的形式で報告されるため保証水準は低い。国によっては、基準・公開草案の中で、2種類の業務を区別するため、合理的保証業務を意味する用語として「監査」、限定的保証業務を意味する用語として「レビュー」を引き続き用いている。この区別は財務報告においてよく見られるものである。

合理的保証業務（「監査」）の結論は、「我々、XYZ規準に基づいて、内部統制がすべての重要な点において有効であると認める」といった積極的形式で表明される。限定的保証業務（「レビュー」）の結論は、「本報告書に記載された我々の作業の結果、XYZ規準に準拠して、内部統制が有効でないと認められる事項はすべての重要な点において発見されなかった」といった消極的形式で表明される（ISAE 3000 49(j)）。

保証業務のための国際フレームワークの付録において、限定的保証業務では、「主題及びその他の業務環境の理解を含む系統的業務プロセスの一部として、十分かつ適切な証拠が入手されているが、手続は合理的保証業務に比べ意図的に限定されている」と説明されている。

スウェーデンの基準は、保証業務のための国際フレームワーク及びISAE 3000の公表前の2003年に公表されたため、限定的保証業務についてのみ盛り込まれている。フランス、オランダ、ドイツの基準・公開草案には、合理的保証と限定的保証の2種類の業務が盛り込まれており、不適切な結論が表明されるリスク（「保証業務リスク」）の相違及び「作業量」の相違について取り上げられている。本セクションでは、以下、各国の基準・公開草案において、限定的保証業務の適切な作業水準がどのように定められているかについて検討する。さらにその次のセクションでは、限定的保証と合理的保証の2つが付与されている業務について考察する。

8.1 限定的保証業務における作業内容

スウェーデン

スウェーデンの基準では、リスク評価及びその他の計画の結果をレビュー作業プログラムにとり入れることが義務付けられている。この作業からは、内部統制レビューと実証レビュー手続がバランスよく組み合わせられることが期待されている（FAR 19）。基準には、必須手続の一覧表が示されているが、「その他のレビュー手続の実施を排

除するものではない」(FAR 20)。要約すると、必須手続は、次のとおりである。

- ・ 契約当事者の代表者との面談
- ・ システムの信頼性又はシステムに関する内部監査結果の利用の考察
- ・ 内部統制システムが実際に機能しているかどうかの検証
- ・ 報告データが企業の計算・会計原則に準拠して作成されたものであることのチェック
- ・ ひとつ又は複数のユニットを抽出し、訪問
- ・ 質的情報及び陳述と入手した文書との突合（「場合によっては、業務実施者は、提供された情報に関し、関連する役員から署名をした確認書を入手することにより、これを補完する必要がある」）。
- ・ ステークホルダーとの対話の文書化のレビュー（業務実施者は、立会人として同席することができる）。
- ・ サステナビリティ報告書に関する全般的評価の実施
- ・ 企業の法定年次報告書の中のサステナビリティ情報と企業が自主的に作成した単独のサステナビリティ報告書の矛盾点に関するレビュー
- ・ 経営者からの書面による確認書の入手

フランス

フランスの実務指針によれば、サステナビリティ報告書の限定的保証業務における保証業務リスクは、中間財務諸表のレビューの業務リスクなどと同じである(CNCC s1 4)。

合理的保証と限定的保証の相違点及び「作業内容」の相違点について、フランスの実務指針では、主題の性質が考慮されている(CNCC s1 5)。主題によっては、十分かつ適切な証拠を入手し、合理的保証の結論を裏付けることは不可能である。

フランスの基準・公開草案には、証拠収集手続について一般的な実務指針が盛り込まれている。

オランダ

オランダの公開草案では、初めの「定義」のセクションと本文中の一つのセクション(NIVRA ED 3410 105から107)において、限定的保証業務が合理的保証業務とどの点で異なるか説明されている。公開草案では、限定的保証業務は情報努力の可能性に関する意見の入手に向けられており、証拠の系統的収集・検証は含まれていない。監査業務と比較した場合、職業的専門家としての懐疑心の適用の程度は、合理的保証業

務の場合に比べ相当低く²⁸、定義上、受け入れ可能な保証業務リスクの水準は合理的保証業務よりも高い。

「レビュー」に関しては、一定の限界が適用され、作業の性質・程度は異なる。オランダの公開草案では、財務諸表のレビューに必要と考えられる以上の作業が定められており、システムに関連する手続が強調されているが、この手続には統制の運用状況に係る統制評価手続までは含まれていない。必要と認めた場合には、次の限界を無視することができる。

- ・ システム作業は、システムのデザインの高水準のレビューに限定されている。
- ・ (ISA 315に基づく) 財務諸表の監査の一部として実施されるリスク分析は、原則として関連がない²⁹。
- ・ 「内部のアウトサイダー」(研究開発スタッフなど作業の結果に直接利害を有していない者)と面談を行うことは、原則として不要である。
- ・ 内部統制の運用状況にかかる有効性のテストが実施されていない。
- ・ 定義上、実証手続の包括性・詳細度も相対的に低い(NIVRA ED 3410 106)。

合理的保証業務と比較した場合、実施される作業の性質及び程度は、次のとおりである。

- ・ ターゲットとするステークホルダー・グループ及びその正当な情報上の要求事項の調査については、同じである。
- ・ 事業及び事業環境の理解の作業については、同じである。
- ・ 固有リスクの推定について、同じ方法で同じく詳細に実施する。
- ・ 保証業務に関する主題に責任を経営者と面談を行う(上記の限界の3点目を参照)。
- ・ 統制環境の調査及び情報システムと内部統制のデザインの調査は、業務の目的を遵守するため、主として(代替できない内部統制を含む)重要な経営統制の価値のレビューに限定する。
- ・ 分析の手続は、いずれにしてもレビュー業務において実施する。レビュー業務の目的の一部として必要と認められた場合で、効果的かつ効率的であるときにのみ、財務データとサステナビリティ報告書のデータの関係(又はデータ間のその他の関係)の調査を実施する(NIVRA ED 3410 107)。

²⁸ 職業的専門家としての懐疑心は異なるという考え方について、公開草案ではこれ以上の説明はない。ISAE 3000においては、職業的専門家としての懐疑心と保証水準の間に関係はない。

²⁹ この場合、業務実施者が財務諸表の監査も行っていることが前提とされている。

ドイツ

ドイツの公開草案には、「合理的保証」がどのような意味を持っているかについて追加説明がある。それは、サステナビリティ報告書の規準及び内容は発展途上にあるため、利用者は、保証に固有の限界を知っておかなければならない、という見解を反映しており、「監査が適切に計画・実施されている場合においても、経済監査士が重要な虚偽表示を発見できないという避けがたいリスクは残る。このため、虚偽表示を事後に発見したことによって、必ずしも、経済監査士に職業的専門家として不適正な行為があったとは言えない」と書かれている（IDW ED AsS 821 11）。

ドイツの公開草案では、「レビュー業務」は質問及び妥当性テストに基づくと定められている（IDW ED AsS 821 12）。「レビュー」は、幹部その他の従業員への質問及び分析的評価に限定されている。経済監査士が、「レビュー業務」のために提供された情報に重要な虚偽表示が含まれている、又は誤った情報の兆候若しくは同じような兆候があると信じるだけの理由がある場合にのみ、入手した情報その他の証拠に関し、追加手続が必要とされる（IDW ED AsS 821 55）。

各国の基準・公開草案のアプローチには類似点が見られる。（限定的保証のみを扱っているため該当しない）スウェーデンの基準を除き、3カ国の基準・公開草案は全て、合理的保証業務と限定的保証業務の相違点について説明し、質問及び分析的手続を要求している。しかしながら、限定的保証業務の作業内容と作業内容の記載のあり方の2点において、アプローチに大きな相違が見られる。例えば、スウェーデンの基準では、相対的に高水準の限定的保証となる可能性があるのに対して、フランスの実務指針には、保証水準は財務諸表のレビューと同程度であると明確に定められている。作業内容に関しては、限定的保証の作業を直接的に記載している場合もあれば、合理的保証業務の作業にどのような制限が課されているかという観点から記載している場合もある。

FEEは、業務実施者が達成した保証水準を利用者が容易に理解できるように、限定的保証業務の基準は必要とされる作業内容の程度について記載しなければならないと考える。

また、FEEは、限定的保証業務が実施される様々な状況にわたり整合的なアプローチがとられているとき、限定的保証報告書の利用者による理解は高まるものとする。例えば、分析的手続及び質問を含む、中間財務諸表のレビューに精通している株主は、サステナビリティ報告書の限定的保証業務に対する同じようなアプローチを理解できるであろう。しかしながら、このように低い水準の保証は、利用者の期待に沿わない場合があり、追加作業が実施されたときには、明確に開示しなければならない。この点については、セクション14「保証報告書」と次のセクション8.2において考察する。

8.2 一部について合理的保証の提供：他の部分について限定的保証の提供

サステナビリティ報告書では、全般的に合理的保証を提供することは出来ないものの、一部情報については、合理的保証業務に適している場合もある。別個の業務を実施し、別個の報告書を作成することも可能であるが、ひとつの業務を実施し、報告書を1つ作成するものの、結論部分を2つに分けるという可能性も考えられる。

スウェーデンの基準では、限定的保証業務のみが盛り込まれており、このような可能性については取り上げられていない。

フランスの実務指針では、利用者を混乱させるリスクが高いことから、異なる水準の保証を伝える、「結合報告書」を避けることが推奨されている（CNCC s12 4）。

オランダ及びドイツの公開草案では、サステナビリティ報告書の一部について「監査」を実施し、他の部分については「レビュー」のみを実施することが認められている（NIVRA ED 3410 14, IDW ED AsS 821 86）。業務実施者の結論については、この違いを反映した形で記述しなければならない。

また、オランダの公開草案では、合理的保証業務として、通常は限定的保証業務に関連する表現を含む保証報告書を作成する可能性についても認められている（NIVRA ED 3410 135）。公開草案と共に公表された説明メモランダムによれば、主題情報の中には検証不可能であるが、虚偽ではないことだけはテストできるものがある。以下のように、肯定的結論に追加する文章が一例として挙げられている。「しかしながら、我々（業務実施者）の調査の過程において、レビューの結果、行動規範の重要な違反が当該年度に発生したという事項は発見されなかった」。その他、一部について限定付結論、他の部分について無限定結論といった、いくつかの結論をひとつの保証報告書に含める可能性についても検討されている。

FEEは、ひとつの報告書の中に限定的保証の結論と合理的保証の結論が盛り込まれることをISAE3000は認めているかどうかについて、業務実施者の間で見解が分かれている状況を認識している。このため、FEEは、この点に関し、ISAE 3000の内容を明確にする必要があるものと考ええる。

FEEは、サステナビリティ報告書のそれぞれの部分に異なる保証水準を適用した場合、利用者にとって理解しにくくなる場合があるという意見に同意する。基準は、実施できると判断される範囲において、ニーズに応えるような保証の提

供を妨げるものであってはならない。FEEは、基準においては、「結合報告書」を発行できるかどうかについて態度を示す他に、適切と認めた状況において、適切なレベルの報告の明瞭性を促進するよう設計された措置も盛り込まなければならないと考える。

FEEは、基準設定主体は、「結合報告書」の代わりに、限定的保証業務において利用者のニーズを満たすことができる状況が発生する可能性がある場合、その状況に対応した措置も含めなければならないと考える³⁰。このような業務では、報告書の一部の側面については、通常は合理的保証業務に関連する証拠収集手続の適用を受けるかもしれない。この点については、その限定的保証の性質が理解されるよう、保証報告書の中で明確にすることができる。例えば、業務実施者の報告書において、サステナビリティ報告書全体に適用される質問及び分析的手続にも言及し、具体的な開示については検証を追加する、ということもできる。

³⁰ FEEは、このようなアプローチが合理的保証業務にまで適用できるとは考えていない。代わりに、限定的保証しか得られない重要な側面については、別個の限定的保証業務に含めなければならない。

9 専門家の作業の利用

ISAE 3000に定められている規準のひとつとして、業務を実施する者が要求される職業的専門家としての技能を全体として保有している場合にのみ、保証業務を受入・継続することができる定められている。サステナビリティ報告書には、特定の知識が要求される広範囲な問題が盛り込まれている場合がある。業務を実施できるように、業務実施者は、主題に関する専門知識を有する者を保証チームに含めるか、又は第三者の専門家の作業を利用しなければならない。

この他、サステナビリティ報告においては、関与先が、業務実施者に加え外部の専門家にも保証提供者としての委託をする、又は業務実施者に外部の専門家と協力して共同保証報告書を発行するよう要請する、といったことも考えられる³¹。

この点に関して、各国の基準・公開草案には外部の専門家の作業の利用について大きな差が見られる。

スウェーデン

スウェーデンの基準では、業務実施者は、専門家と話し合うことができる、また話し合うべきであると定められている。業務の過程を通じて、全責任は業務実施者にある(FAR 16)。共同業務又は専門家が実施した単独の業務の発行については直接触れられていない。

フランス

フランスの実務指針には、サステナビリティ報告書の発行の場合においても、全責任は業務実施者にあるという職業上の理解が反映されている。実務指針には、専門家の作業を利用する場合の保証報告書上における表現も盛り込まれている。実務指針には、業務実施者の報告書において専門家の作業への言及を行う場合、限定事項として解釈されてはならず、共同責任があることが明確に定められている(CNCC s10)。

³¹ 監査法人を代表して、シニア保証プロフェッショナル及びサステナビリティのひとつ又は複数の側面のシニアプロフェッショナルが署名した報告書を発行する業務実施者もいる。この報告書は、専門家と協力して作成した共同報告書のように見えるかもしれないが、そうではない。

オランダ

オランダの公開草案の場合、別に、専門家との協力に関する広範囲に及ぶ実務指針を提供する公開草案が公表されている(NIVRA ED 3010)。この公開草案では、3つのモデルが認められている。

- ・ モデル1： 業務実施者が不可分の責任を負う。
- ・ モデル2： 共同で責任を負う分野横断的な協力
- ・ モデル3： 分野別に別々の業務を実施

モデル1：業務実施者が不可分の責任を負う

このモデルは、ISAE 3000における専門家の業務の利用のあり方と一致したものである(ISAにおける専門家の業務の利用のあり方とも一致しており、ISAは有益な実務指針を提供している)。業務実施者は、業務全体に対して不可分の責任を負う。このモデルでは、保証報告書は、業務実施者のみが署名する(NIVRA ED 3010 20及び22)。

モデル2：共同で責任を負う分野横断的な協力

このモデルは、業務のすべての段階において、業務実施者と外部の専門家が協力することを前提としたものである。協力の目的は、業務実施者と専門家の両者が全責任を負うひとつの保証報告書を発行することにある。公開草案では、分野横断的な作業を伴う保証業務の実施について定められている(NIVRA ED 3013 23及び27)。

モデル3：分野別に別々の業務を実施

契約当事者は、2つの別々の保証業務の委託を行う。業務実施者と外部の専門家が別々の報告書に署名を行う。公開草案によれば、これは業務実施者と専門家の間の純粋な形式の「協力」ではないものの、想定利用者が2つの業務の目的及び範囲について十分に認識し、2つの業務間に脱漏がないように、調整を行うことが推奨されている(NIVRA ED 3010 31及び32)。

オランダのアプローチの重要な側面は、専門家が会計事務所にとって内部の者であると同時に外部の者でもある点である。「業務実施者」は通常、報告書に署名する責任を負う者又は(文脈によっては)会計事務所を意味するが、公開草案ではそうではない。代わりに、「業務実施者」からは、内部の専門家が除外されている。「業務実施者」は、「責任を負う業務実施者、及び会計職の観点から共同作業を行うチームメンバー」と定義されている(NIVRA ED 3010 7)。

ドイツ

ドイツの公開草案では、会計プロフェッションのメンバーではない専門家と共同で責任を負うことは禁止されている。経済監査士が専門家の作業を利用するのに必要とされる知識を有していない場合、経済監査士は当該業務を分け、経済監査士と専門家がそれぞれ別々の保証報告書を発行するよう努める（IDW ED AsS 821 19）。

FEEは、サステナビリティ報告書の基準設定主体は、保証の入手に専門家が関わる可能性が高いこと及び第三者が保証を提供している業務に業務実施者が関与する可能性が高いことを考慮に入れなければならないものとする。

オランダの公開草案に定められている専門家が外部の者である場合の協力のモデルのひとつとして、FEEは、モデル1の「不可分の責任」又はモデル3の「別々の業務」の適用が望ましいと考える。別々の業務を実施する場合には、必然的に業務実施者と外部の専門家間で接触と協力が行われることから、FEEとしては、別々の業務を実施することを差し控えるよう意見を述べる理由はない。しかしながら、セクション8.2で述べたように、モデル3がISAE 3000の解釈として適切なものであるかどうかさらに検討する必要がある。

モデル2の「共同責任」は（実務上、起こる）監査法人2社による財務諸表の共同監査に似ているように思えるかもしれないが、外部の専門家は業務実施者と同じ職業的専門家に適用される基準の適用を受けないことから、それには該当しない。このような理由から、FEEは、共同責任に基づく外部の専門家との共同作業は差し控えるべきであるとする。

10 後発事象

業務実施者は、保証報告書の日付までの間に生じた事象が主題情報及び保証報告書に与える影響について考慮しなければならない(ISA 3000 41)。

この要求事項は、スウェーデンの基準には含まれていないものの、フランス、オランダ、ドイツの基準・公開草案には盛り込まれている (CNCC s9, NIVRA ED 3410 137, IDW ED AsS 821 60)。

ISA 3000に定める要求事項は全般的なものであり、広範囲な状況にわたり適用されなければならないことから、FEEは、後発事象はサステナビリティ報告書全体にとって非常に重要度が高い可能性があり、一部のサステナビリティ情報については年間ベースでのみ作成される場合があるため、実務上難しい側面がある可能性があると考えます。FEEは、基準設定主体が、どの程度業務実施者が積極的に手続を実施し、後発事象を識別する必要があるか判断する要求事項を定めることが重要であると考え³²。

11 文書化

ISA 3000に基づき、業務実施者は、保証報告書の裏付けとなる証拠を提供する上で重要な事項及び業務をISAに準拠して実施したことを示す根拠となる事項を文書化しなければならない。

この要求事項については、各国の基準・公開草案の中に直接又はISA（又は各国の同等な基準）を相互参照する形のいずれかで盛り込まれており、ISAにおいても文書化に関する一般的な実務指針が提供されている。この他にも、いくつかの要求事項が明示的に盛り込まれている。

スウェーデン

スウェーデンの基準によれば、業務は「結論及び報告を検証（原文のまま）できるように」文書化しなければならない。調書には、業務プロセスのすべての要素、すなわち、計画・実施・手続・報告を含めなければならない(FAR 22)。

フランス

³² 財務諸表の監査人に対する要求事項については、ISA 560「後発事象」に定められている。

フランスの実務指針は、会計監査人に対し、結論を裏付ける重要な判断を記録し、適用される職業的専門家としての要求事項を遵守していることを文書化することを義務付けている(CNCC s81)。

オランダ

オランダの公開草案は、関連するオランダの監査基準(RAC 230「文書化」)に定める一般原則の適用に言及している。また、書面による監査契約書に業務実施者と専門家の間で締結した契約書の要約を含める特定の要求事項も定められている(NIVRA ED 3410 57)。

ドイツ

ドイツの公開草案によれば、経済監査士は、保証報告書の裏付けとなる重要な証拠を提供する事項及び業務を公開草案に準拠して実施したことを示す証拠を文書化しなければならない(IDW ED AsS 821 67)。

ISAにおける文書化の要求事項は、ISAE 3000と同じ全般的アプローチから始まるものの、ISAでは、文書化を全般的に取り上げたものがあり³³、他の多くのISAにおいても特定の文書化の要求事項が定められている。FEEは、基準設定主体は適切な文書化を要請するため、ISAE 3000よりも厳格な要求事項を定めなければならないと考える。長期的に見た場合、ISAと同じようなアプローチをとった方が一般の関心により良く応えることになるかもしれないものの、短期的には、ISA 230の最近の変更点について、サステナビリティ報告書の保証についても実施しなければならないかどうか検討する必要がある。検討事項は、次のとおりである。

- 文書化の十分性を判断する観点（保証業務にこれまで従事したことがない経験豊富な業務実施者が理解できるように）
- テストを実施する特定の項目又は事項の性質の識別について記録すること
- 重要事項について適時に経営者などと話し合ったことに関する文書化

³³ ISA 230「監査文書化」（2005年9月改訂）

12 法令及び規則の遵守

トピックがほとんどの保証業務に直接関連がないことから、ISAE 3000では法令及び規則の遵守については取り上げられていない。各国の基準・公開草案には、以下のとおり、法令及び規則について盛り込まれている。

スウェーデン

スウェーデンの基準によれば、サステナビリティ報告書を作成する際に準拠し、サステナビリティ報告書のレビュー実施時に関連する規準については、法令、規制、認められた実務指針などの形で定めるか、当該レビュー業務に固有のものとして定めることができる(FAR9)。

企業経営者と業務実施者間における責任の分担に関し、スウェーデンの基準は、企業経営者が法令及び規則を遵守する責任があるという事実に言及している(FAR 13)。

重要な虚偽表示のリスクについて評価するため、業務実施者は、企業及びセクターに関する法令及び規則と企業がどのように法令及び規則を遵守しているかについて十分理解していなければならない(FAR 18)。

オランダ

業務を受嘱する前に、業務実施チームは、関連する環境法、社会法、雇用法又はそのいずれか、セクター・国・国際又はそのいずれかの協定、規則、協約、プロトコル又はそのいずれかについて熟知していなければならない(NIVRA ED 3410 51)。

事業理解の一環として、業務実施者は、関連する法令及び規則などを識別し、その影響を評価し、報告書にとって重要であるかどうか判断しなければならない(NIVRA ED 3410 81)。

複数国にまたがる業務の場合、法律上の規定及び判例法上の相違点について理解していなければならない(NIVRA ED 3410 109)。

オランダの公開草案の付録に最も重要な法令、規則、行動規範、基準の一覧表が添付されている。

フランス

フランスの実務指針によれば、財務報告とは対照的に、業務は法令及び規則の要求事項の適用を受けていない（すなわち、自主的なものである）（CNCC s2 2）。

会計監査人は、法令及び規則の検討に関するフランスの監査基準を参照し、遵守違反の事例が識別された場合には、統治責任者とのコミュニケーションに関するフランスの基準を参照する（CNCC s13 4及び5）。

ドイツ

ドイツの公開草案は、すべての場合において、経済監査士は、サステナビリティ報告書に重大な影響を及ぼす可能性がある法令及び規則の遵守違反の兆候があるかどうか検討し、兆候がある場合には、適切な措置を講じなければならないと要求している。経営者陳述書の一部として経営者が関連する書面による確認書を提出することが要求されている（IDW ED AsS 821 58及び59）。

また、ドイツの公開草案では、詳細テストの事例を提供する場合にも法令が参照されている（廃棄物リサイクル及び処理に関する法律に基づく廃棄物のバランスシートなど）（IDW パラグラフ51）。

FEEは、ISAE 3000自体の適用が不十分であることが明確なことから、各国の基準・公開草案に法令及び規則に関する事項を含めることに同意する。いかなる国際基準設定主体も、ISA 250「財務諸表監査における法令及び規則の検討」のアプローチがサステナビリティ報告書の保証に採用できるかどうか慎重に検討しなければならない。国の基準設定主体は、引き続き国の法令及び規則に関する実務指針を提供しなければならない。また、FEEは、業務実施者は、サステナビリティ報告の状況において関連のある権威ある機関が公表した規範及び認証制度（ISOなど）について適切に理解していなければならないとも考える。

13 不正

トピックがほとんどの保証業務と直接関連がないことから、ISAE 3000では不正について触れられていない。不正について、各国の基準・公開草案には、以下のとおり盛り込まれている。

スウェーデン

不正については、盛り込まれていない。

フランス

不正については、盛り込まれていない。

オランダ

以下の要求事項のうち、太字の書体の最初の2つは、財務諸表の監査人に適切に情報が提供されていることを確保することを目的としたものである。

「業務実施者（チーム）は、不正の性質によっては、報告組織の財務諸表の監査を担当している業務実施者に不正を通報することができることを契約当事者と合意しなければならない」（NIVRA ED 3410 23）。

「業務実施者が不正の発生を識別した場合、不正の性質によっては、報告組織の財務諸表の監査を担当している業務実施者に不正を通報しなければならない」（NIVRA ED 3410 45）。

「業務実施者（チーム）が、不正が発生しているかもしれないとの情報を業務の実施過程において受けた場合、報告組織の経営者にこのことを報告することを検討しなければならない」（NIVRA ED 3410 45）。

ドイツ

ドイツの公開草案では、経済監査士は、重大な影響を及ぼす可能性があるサステナビリティ基準の遵守違反の兆候があるかどうか検討し、その影響を評価しなければならない。脚注において、経済監査士は、ISA 240（改訂）「財務諸表監査における不正を検討する監査人の責任」を含む追加資料を参照するよう定められている。

FEEは、サステナビリティ報告における不正は、少なくとも財務諸表の場合と同様に重要な問題であると考えている。不正の問題について基準設定主体が、ISAの場合と同じように取り組むことにメリットがあるものの、多くの不正が財務諸表にも影響を及ぼすことから、追加の側面について検討しなければならない。関与先の秘密の問題を解決することを条件として、FEEは、財務諸表の監査人とのコミュニケーションを義務付けているオランダの公開草案のアプローチに同意する。

14 保証報告書

ISAE 3000に定める関連する要求事項については、すでに本ディスカッションペーパーのセクション3.9「保証報告書の作成」において考察した。全般的に、各国の基準・公開草案はこの要求事項を遵守している。

スウェーデン

スウェーデンの基準は、ISAE 3000の公表前に公表されたものであるものの、ISAE 3000のほとんどの報告上の要求事項が盛り込まれている。脱漏のほとんどの部分については、ISAE 3000がスウェーデンの基準が基礎としたISAE 100よりも報告について詳しく取り上げているという事実によって説明できる。この他、スウェーデンの基準では、主題と主題情報の区別は行われていない。スウェーデンの基準に、次の要求事項は明示的に盛り込まれていない。

- ・ 報告書は、書面によること。
- ・ 報告書の表題は、独立した保証報告書であることを示していること。
- ・ 適切と認めた場合には、報告書には、基準に基づく主題の評価又は測定に関連する重要かつ固有の限界の説明を含める。
- ・ 主題の評価又は測定に適用する基準が特定の想定利用者のみが利用可能な場合又は特定の目的のためにのみ関連がある場合、保証報告書の利用をその想定利用者又はその目的に限定するという記述を報告書に含める。
- ・ 報告書の結論は、適切と認めた場合には、業務実施者の結論が読まれる文脈について想定利用者に伝達しなければならない（主題の特定の性質から生じる固有の限界など）。

フランス

フランスの実務指針には、ISAE 3000の報告上の要求事項のほとんどすべてが含まれている。明示的に含まれていない要求事項とは、特定の状況においてのみ関連がある事項である。

- ・ 適切と認めた場合には、報告書には、基準に基づく主題の評価又は測定に関連する重要かつ固有の限界の説明を含める。
- ・ 主題の評価又は測定に適用する基準が特定の想定利用者のみが利用可能な場合又は特定の目的のためにのみ関連がある場合、保証報告書の利用をその想定利用者又はその目的に限定するという記述を報告書に含める。
- ・ 報告書の結論は、適切と認めた場合には、業務実施者の結論が読まれる文脈につ

いて想定利用者に伝達しなければならない（主題の特定の性質から生じる固有の限界など）。

オランダ

オランダの公開草案は、ISAE 3000の報告上の要求事項を遵守し³⁴、それ以上の要求事項を含んでいる。また、オランダの公開草案の付録には、保証報告書の7つの事例を含む相当の分量の実務指針も添付されている。

オランダの公開草案は、

- ・ 保証報告書の宛先は報告組織のステークホルダーとすることを推奨する。
- ・ 主題から生じるものと業務の範囲から生じるものとの間の固有の限界で、業務に影響を及ぼすものについて分析を行う。
- ・ 限定的保証業務について、作業の範囲が合理的保証業務の場合に比べ限定されていること、業務実施者が入手する保証の水準が低いことについて記載を要求しており、そのことを太字の書体で記載している。
- ・ 必要と認めた場合には、合理的保証と限定的保証を入手した要素について明確に記載することを要求している。
- ・ 報告書に保証業務の対象期間ではない年度の情報が含まれている場合には、その旨を明確に記載することを要求している。
- ・ 予想情報を含む場合には、当該情報が保証業務の一部であるかどうかについて明確に記載することを要求している。
- ・ 特別に設定された規準を報告組織が適用している場合には、業務の目的に照らして、その規準が受入れ可能かどうかに関する意見を表明することを要求している（すべての規準について、意見表明が推奨されている）。
- ・ 実施した作業の要約に、業務は分野横断的チームにおいて実施されたこと、共同責任の下又は業務実施者が全責任をとり、専門家と協力して作業を実施したことの記載を含めることを提案している（この記載には、関与した分野を特定したものを補足情報として追加することができる）。
- ・ 報告書の中で報告組織の責任について明確に記載する一方、業務実施者の責任については実施した作業を要約することにより、黙示的に含めることができると提案している。
- ・ すべての保証報告書に長文の説明を含める代わりに、業務実施者又は基準設定機

³⁴ 報告書の表題が、報告書が独立した保証報告書であることを示す必要がないという点については、ISAE 3000とは明らかに異なる。オランダの公開草案は、報告書の本文にはこのような記述があるものの、オランダ国内において公認会計士がこのようなこと*を行うことは慣習上ないことが説明されている。

関のホームページにおいて追加の背景情報（「監査」レベルの保証と「レビュー」レベルの保証の相違の説明など）を提供できる可能性について提案している³⁵。

- ・ 異なる保証水準を伝える複数の結論を含む報告書について取り上げている（この点については、セクション8.2「一部について合理的保証の提供：他の部分について限定的保証の提供」において検討した）。

オランダの公開草案と同時に公表された説明メモランダムでは、公開草案は報告基準の改善点、具体的には、ISAE 3000の公表後に公表された関連するISAの公開草案を考慮に入れたと説明されている。

ドイツ

ドイツの公開草案では、報告について大変簡潔に記述されている。ドイツの公開草案は、ISAE 3000に比べて提供されている実務指針の分量が少ない。ISAE 3000の要求事項のほとんどが含まれているものの、限界がある要求事項については含まれていない（フランスの実務指針の場合もそうである。この実務指針に関する最後の2点を参照）。報告書に記載する要素の順番は（通常通りに）定められているものの、表題に関する要求事項には、独立した立場からの保証報告書であることを記載しなければならないことは定められていない。明示的には説明されていないものの、ドイツの立場はオランダと同じで、独立性については、業務の中で黙示的に理解されている。

表現例を見ると、事業体の経営者が規準を設定した場合、サステナビリティ報告書の中で、その規律について説明すべきであると考えられる（IDW ED AsS 821 78）³⁶。

FEEは、各国の基準には実務指針(及び要求事項)が含まれる範囲の点でかなり異なっている点を観察した。文化的前提（業務実施者の独立性など）又は言語（「主題」が「主題情報」の意味でも用いることができることなど）の違いから、要求事項が異なる場合もある。ISAE 3000の要求事項のうち、各国の基準・公開草案に明示的に含まれていない事項の一部は、業務実施者が利用者に限界を伝える必要性について検討する状況に関連している。財務諸表監査の経験がある業務実施者は報告に精通しており、その知識と経験をサステナビリティ報告書の保証報告書に適用する。このため、各国の基準・公開草案においてISAE 3000の要求事項が明らかに脱漏していたとしても、報告の品質に影響を及ぼす可能性は低い。

³⁵ FEEは、2004年の「行動を求める」ペーパー（パラグラフ108）において、このアプローチを提案している。付録2「参考文献」を参照。

³⁶ セクション6「重要性」において説明したように、FEEは、保証ではなく報告基準の設定と解釈される恐れがある表現の使用は差し控えるべきであると考えられる。

FEEは、オランダの公開草案に見られるように、基準設定主体が実務指針の提供を検討しなければならない領域が多数あると考える。例えば、限定的保証を入手した基礎について説明するには長文の報告書の方が望ましく、このような報告書の事例は、規定が適切でない領域において良い実践を発展させるために価値がある。報告以外の業務の側面は報告上の要求事項の影響を受ける。例えば、宛先は、業務実施者が重要性を評価する方法に影響を及ぼす場合がある。

また、FEEは、保証が報告書の一部に限定されている場合、複数の保証水準を伝える場合、専門家との協力など、本ディスカッションペーパーの他のセクションにおいて強調したその他の関連する状況が存在する場合、報告上の要求事項の必要性について検討しなければならないと考える。

FEEは、サステナビリティ報告書の保証の現時点における発展段階では、保証報告書自体の重要性が特に高いと考える。基準設定主体は、業務実施者が独立している理由、業務実施者が業務を果たすだけの十分な能力をどのように有しているか、専門家の役割などの事項について、もっと利用者に伝える情報の程度を引き上げることについて検討すべきである。

14.1 結論の修正

ISAE 3000に定める関連する要求事項のうち、結論の修正に関する事項については、すでに本ディスカッションペーパーのセクション3.9「保証報告書の作成」において検討した。全般的に、各国の基準・公開草案は、ISAE 3000の要求事項を遵守している。各国の基準・公開草案のうち、特に興味深いのは次の点である。

オランダ

オランダの公開草案には、「十分な情報システム」及び「必要最低限の内部統制」の概念が含まれている（NIVRA ED 3410 90）。これらの概念は、実証テスト（例えば、内部の行動規範の遵守に関して、報告書に含まれる情報のテスト）のみに依拠することが不可能な場合に、保証業務の当該部分において必要となる。このようなシステム及び内部統制が設定されていない場合、必要と認めたとき、業務実施者は、限定的結論を表明するか、又は結論を表明してはならない。このような状況において、公開草案では、業務実施者は、結論に「しかしながら、業務実施の結果、重要な欠陥が実際に発生したと認められる証拠は見られなかった（消極的保証）」という記載の追加を検討することができると提案されている（NIVRA ED 4310 135）。

FEEは、このような記載を業務の過程において発生した事項に関連して挿入するという考え方を共有しない。異なる方法で保証を提供することは可能であると考えられるものの、同一の主題情報に関し一つの意見差控えとひとつの結論、又は2つの結論を表明しているように見えることは、利用者にとって混乱を招く可能

性がある。

ドイツ

ドイツの公開草案では、不適正結論又は意見の差控が認められていない（ISAE 3000では、認められている）。このような状況では、保証報告書を発行することはできない。

ドイツの公開草案は、業務の受嘱について厳しい条件を課しており、上記の認められないような状況がまず起こりそうにない状況以外で、業務を受嘱することは稀なケースである。しかしながら、FEEは、一般に報告するため、基準設定主体は不適正結論の表明又は意見の差控を行う柔軟性を維持していなければならないと考える。

FEEは、結論の修正はサステナビリティ報告書に関し、特別な問題を生むものとする。保証報告書は複数存在する場合もある。ひとつの報告書に、異なる保証水準を含む複数の結論及び結論を構成するものではないものの、結論ととられかねないその他のコメントが含まれている場合もある。例えば、保証業務の範囲に関する説明は、結論に影響を及ぼす範囲の限定として誤って解釈される場合がある。FEEは、基準設定主体は、基準・公開草案を策定する際に、結論が修正される場合には特に明瞭さが必要であることを考慮しなければならないと考える。

14.2 インターネットによる報告

サステナビリティ報告書は通常ホームページ上で公表されるため、（財務諸表の場合によく見られるように）公表された資料が保証の基礎を形成したものとは異なるものであるリスクを伴う³⁷。実際、ホームページ上にも掲載されるサステナビリティ報告書の場合、このようなリスクは、一般的にダウンロードのみが可能な財務諸表の場合よりも高い場合が多い。サステナビリティ報告書のサステナビリティ情報は、報告企業が更新し、最新の情報を提供することができる。保証報告書が絶えず更新されるサステナビリティ情報を含む場合、保証報告書は更新された情報を反映していないことから、誤解を生むリスクがある。

現在、ISAには、継続的報告、ホームページ上に掲載されている情報の完全性、ホームページが財務諸表と共に公表される「その他の情報」を構成する範囲に関する要求事項又は実務指針は含まれていない。このため、このような状況において業

³⁷ これらの問題に取り組んでいる国レベルの監査基準設定主体もある。

務実施者が参照することができる実務指針は存在しない³⁸。

FEEは、サステナビリティ報告書の保証基準設定主体は、ホームページ上で公表する資料も対象にすることを検討しなければならないと考える。そのような資料により、財務報告に関連して上述した問題の他、オランダの公開草案において提案されたこと（業務実施者又は基準設定主体のホームページ上で追加の背景情報を提供することができる。例えば、業務実施者は、能力及び独立性に関する記載を公表することができる）に対処することができると思う。

業務実施者の報告書がサステナビリティ報告書と一緒にホームページ上で公表される場合、ホームページにアクセスする非常に多くの人が業務実施者の報告書を読む可能性がある。このような状況において、業務実施者は、保証報告書を読む可能性があるすべての人とその関心事を特定することができず、そのため、利用者の期待を考慮することができない場合がある。

保証業務のための国際フレームワークでは、想定利用者を重要な共通の関心事を持つ主要なステークホルダーに限定することができると提案されているものの、サステナビリティ保証業務においては実務的とは言えない場合がある。FEEは、この問題に関し、実務的にどのように対処できるかについて業務実施者向けに追加の実務指針が公表されれば、有益であると思う。

³⁸ 英国の監査実務審議会公報2001/1「電子的媒体による監査人の報告書の公表」がこの問題に取り組んでいる。

(http://www.frc.org.uk/images/uploaded/documents/Bull_01-01.pdf)

15 業務の変更/否定的な証拠の発見

関与先は、保証水準に関連して業務の範囲を狭くし、限定的結論が表明される可能性に対応することも可能性である。サステナビリティ報告書の場合、もうひとつの可能性として、(サステナビリティ報告書の報告の範囲(boundaries)の変更又は報告する情報を減らすことによって)サステナビリティ報告書の内容を狭くし、又は保証の範囲を狭くすることができる。

ISAE 3000に基づき、一旦業務を開始したら、合理的な根拠がある場合にのみ、業務実施者は、保証の想定水準を引き下げなければならない(合理的保証業務から限定的保証業務への変更又は合理的・限定的保証業務のいずれかから非保証業務への変更)。基準では、想定利用者の要求に影響する環境変化又は業務の性質に関する誤解などのケースが合理的な根拠として列挙されている。業務実施者がそのような種類の業務を受嘱した場合においても、状況の変化が生じる前に入手した証拠を考慮の対象外とすることはしない。

ドイツの公開草案には次の要求事項がある。「業務の過程において、業務が同一の報告書について監査からレビュー報告書に変更される場合、経済監査士は、契約当事者から十分な根拠が提供されない限り、当該変更を受け入れてはならない」(IDW ED AsS 821 21)。オランダの公開草案にも同じような規定が盛り込まれている(NIVRA ED 3410 22)。

オランダの公開草案では、否定的な証拠が発見される問題について想定されており、太字の書体で要求事項が定められている。「**業務を受嘱する場合、業務実施者(チーム)は、監査又はレビューの結果、否定的な証拠が発見されたときにどうすべきかについて、報告組織の経営者と適切な合意に到達していなければならない**」(NIVRA ED 3410 21)。実務指針では、否定的な証拠が発見された場合には、常に書面で取締役会及び監査役会に報告することが定められている。さらに、関与先が保証報告書の公表を取りやめた場合には、業務実施者は次年度以降の業務の受嘱を行わないことについて検討すると実務指針には定められている。

FEEは、サステナビリティ報告書の範囲(boundary及びscope)の決定には現在、経営者の判断が相当働いていること、したがって、報告に融通性があることを認識している。しかしながら、業務の変更の結果、結論の修正が行われるようなことになれば、保証の性質の変更はステークホルダーにとって利益とはならない。ISAE 3000の規定は、保証水準の引き下げについてのみ定めているが、FEEは、このISAE 3000の規定の適用範囲を広げるため、基準設定主体は強固な要求事項及び関連する実務指針を提供しなければならないと考える。これにより、業務実施者は、業務の性質の変更要請すべてに対し適切に対応できるようになる。

16 その他の報告責任

ISAE 3000に基づき、業務実施者は、「保証業務から生じる統治上の利害に関連する事項を統治責任者に伝達することの要否を含め、その他の報告責任」について検討しなければならない。

ISAE 3000によれば、「統治上の利害に関連する事項」とは、保証業務から生じる事項であり、業務実施者の意見では、統治責任者にとって重要かつ関連するものである」と説明されている。

スウェーデンの基準には、その他の報告責任に関する特定の資料は含まれていない。

オランダの公開草案では、他の基準・公開草案を相互参照し、その他の報告責任について言及されている。

フランスの実務指針及びドイツの公開草案には、以下のとおり、特定の資料が盛り込まれている。

フランス

会計監査人が企業のリスク又は特定の問題を識別した場合、統治責任者に伝達することを検討しなければならない。会計監査人が環境・社会情報の不備を発見した場合、その報告書において内部統制について報告することができる（CNCC s13 5及び6）。実務指針では、関連する監査基準が相互参照されている。

ドイツ

業務の過程において識別された事実については、速やかに経営者に報告し、必要と認めた場合には、事業体の監査役会に報告しなければならない。こうした報告義務に含まれるものとして、次の事項がある。

- ・ サステナビリティに関し、経営システムに重大な不備が存在する兆候はないか。
- ・ 継続企業の前提として事業体の継続する能力に危険はないか。
- ・ 事業体の発展を著しく損ねていないか。
- ・ サステナビリティに関連する要求事項の重大な違反がある兆候はないか（IDW ED AsS 821 69）。

FEEは、各国の基準・公開草案では監査基準が参照されている点に留意している。ISA 260「統治責任者とのコミュニケーション」には、ISAE 3000よりも具体的な要求事項と詳細な実務指針が盛り込まれている。特に、実務指針には、通常伝達しなければならない事項が列挙されている。FEEは、ISAE 3000が関連する多くの主題よりもサステナビリティ報告書の方に統治責任者はより関心があるものと考え。したがって、FEEは、基準設定主体はサステナビリティ報告に関する追加実務指針を提供し、ISA 260と同等な要求事項を含めることの必要性について検討しなければならないと考える。

17 基準の設定

本セクションでは、各国の基準・公開草案の策定方法について考察し、このような側面について今後の各国の基準又は国際基準においてどのように取り扱うことができるかに関するFEEの見解を示す。

17.1 想定範囲

スウェーデン、フランス、オランダ、ドイツの基準・公開草案はすべて、財務諸表の一部を形成する情報ではなく、単独のサステナビリティ報告書に適用されることが想定されている（FAR 1, CNCC s1 1, NIVRA ED 3410 7, IDW ED AsS 821 2）³⁹。

当該基準・公開草案では、まず、自主的なサステナビリティ報告書には3つの要素（環境・社会・経済に関する主題情報）が含まれているとの仮定が置かれている。GRIガイドラインが事例として挙げられているものの、特定の報告フレームワークを基礎としている基準・公開草案はない。

スウェーデンとドイツの基準・公開草案では、サステナビリティ報告書にすべての要素を含める必要がないこと（FAR 1, IDW ED AsS 821 8）、同じ原則が「すべての要素が含まれていないサステナビリティ報告書」に適用されることが明確に定められている。スウェーデンとドイツの基準・公開草案には、ステークホルダーが3つの要素を含んだ完全な報告書を入手した場合の「バランス」とれたステークホルダーの見解に影響を及ぼす可能性があることについて触れられていない。

オランダの公開草案では、内容の多くは範囲が狭い報告書に適合させることが可能であるものの、事業体が3つすべての要素について報告する状況に焦点が当てられている。

FEEは、現状では、基準・公開草案は包括的なサステナビリティ報告書と3つの要素すべてが含まれていない報告書に適用されなければならないことに同意する。事業体が保証報告及び保証委託を徐々に拡大するアプローチを採用していることから、この点は重要である。基準が適切なものであるため、FEEは、理論的に主題情報に関する一定の許容値がなければならず、その許容値を下回る場合には、基準・公開草案を適用するのではなく、ISAE 3000のみを適用する方がより適切であることを提案する。この境界点は保証される主題情報の範囲の他に基準の性質に依拠する。

³⁹ 例えば、CNCCは、財務諸表の一部である環境情報の監査に関して、特定の実務指針を公表している（企業の連結及び非連結会計において環境要素を考慮することに対する勧告2003-R02（2003年10月21日））。

現在公表されている各国の基準・公開草案は、比較的ISAE 3000の内容に近いもので、範囲の狭い業務への適用が費用対効果上可能である。しかしながら、サステナビリティ報告の公表件数が急増し、基準の対応年限を取り巻く状況が相当変化してきていることから、範囲(scope)の問題は、基準設定主体が長期にわたり慎重に検討しなければならない問題である。

フランスの実務指針の範囲には、特定の環境・社会のデータ・情報を入手するためのプロセスの保証の提供が含まれている。しかしながら、このような主題に対するアプローチについては、中程度の保証報告書の事例を提供する以外は、個別に詳細に展開していない（CNCC 付録 E5）。

FEEは、国の他の基準を遵守するためにそのようにする必要がない場合、サステナビリティ報告書の保証基準に、主題が内部統制に限定されている業務を含める必要はないことを提案する。その理由は一般的に当該業務に係る基準を参照することが最良なためである。

オランダの公開草案では、主張を基礎とした保証業務が想定されていることが明示的に定められている⁴⁰。この点については、他国の基準・公開草案においても明示的に定められており、直接報告による保証業務に関する資料は含まれていない。

FEEは、一般目的のサステナビリティ報告書の領域において直接報告業務は稀なケースで、ISAE 3000に準拠して実施することが可能であると考える。直接報告業務を公開草案の範囲から明示的に除くかどうかの判断は、各国の基準設定主体が行う。

17.2 詳細の水準及び他の権威ある機関が公表した基準・公開草案との関係

保証、倫理、品質管理の領域は、職業的専門家の活動の中でも複雑な領域である。ISAE 3000は関連する資料をすべて盛り込もうとはしていないことから、比較的分量の少ない文書としてまとめられている（全部で57パラグラフ）。代わりに、ISAE 3000は、倫理規程のパートA及びパートBの遵守を義務付ける他、保証業務のための国際フレームワーク、ISQC 1、（実務指針のソースとして）ISA、ISREに言及している。

ISAE 3000を直接適用することもできるものの、IFACは、すべての主題に適用されるトピックについて追加のISAEを公表する可能性又は主題別の追加ISAEが公表

⁴⁰ 保証業務のための国際フレームワークのパラグラフ25を参照。

される可能性を想定していた。ISAE 3000では、業務実施者は他の関連するISAEも遵守しなければならない。ISAE 3000が採用されている国では、サステナビリティ報告書の保証に関する各国の基準・公開草案はISAE 3000の代わりとしてではなく、ISAE 3000と併行して適用されることが期待されているかもしれないものの、各国の基準・公開草案の遵守がISAE 3000の遵守を確保したかどうか判断するのは各国の基準設定機関であると考えられる。

各国の基準・公開草案

オランダの公開草案では、保証業務のための国際フレームワーク及びISAE 3000が参照されている。フランスとドイツの基準・公開草案は、ISAE 3000とは「独立」しており、ISAE 3000の要求事項を具体化した資料が含まれている。(ISAE 3000の公表前に公表された)スウェーデンの基準・公開草案は、ISAE 3000から「独立」している。すべての基準・公開草案において、各国の会計プロフェッションの要求事項を参照し、倫理について触れられており、この要求事項は、通常少なくとも倫理規程と同程度に厳しい内容となっている。

FEEは、業務実施者にとって、他の基準・公開草案を相互参照する必要がほとんどないサステナビリティの保証基準の方が、一般的に適用が容易であると考ええる。基準・公開草案を相互参照のない「独立」したものにすることにより、この点は実現可能な場合が多いだろうが、この場合には、(矛盾を避けるため)他の基準・公開草案の資料が含まれていることを本文から明確に分かるようにしなければならない。FEEは、一部の国では、業務実施者は、権威のある機関が公表した資料をすべて収録した「ハンドブック」を利用することに慣れており、資料は簡潔なもので、相互参照を多く行うことを好む場合があることを認識している。

詳細な記述がない事項に関し、各国の基準・公開草案では、各国の財務諸表監査において通常関連がある文献が明示的又は黙示的に参照されている。

現状では、各国の基準・公開草案は分量及び内容の詳細さの面において、一般的にISAE 3000に近いものであるものの、これは避けられない結果である。しかしながら、詳細な相互参照がなければISAの有益な資料を直ちに理解できない領域がある。例えば、(ISA 240「財務諸表監査における不正を検討する監査人の責任」など)保証の固有の限界に関する資料がある。FEEは、基準設定主体は、サステナビリティ報告書の保証に対する一般の関心の程度を識別し、それに対応し、ISAの特定の要求事項及び実務指針がサステナビリティ報告書の保証基準に適合する形で盛り込まれる範囲を判断しなければならないことを提案する。

オランダの公開草案は、他国の基準・公開草案に比べ内容が相当詳しく、実務指針の分量が多い（例えば、サステナビリティ報告書の保証と比較した場合の財務諸表の保証提供上の類似点及び相違点が含まれている）。このような相違が生じた理由のひとつとして、それぞれの基準・公開草案の公表時期があるかもしれないものの、主たる理由は、基準が適用される環境の必要性に関する基準設定主体の見解の相違が反映されている点にある。上記で言及したように、一定の期間を経てより高い品質の基準の公表を目指していること、報告及び保証の領域に初めて対応する者に伝達する必要性などの要因が考えられる。

FEEは、基準設定上の要求事項に対し内容を簡潔にし、原則を基礎としたアプローチの方がISAE 3000の策定スタイルと整合性があるものと考ええる。しかしながら、FEEは、各国の基準設定主体は、各国の環境における情報及び実務指針の必要性について判断できるより良い立場にあることを認識している。

将来的に、FEEは、包括的なサステナビリティ報告書の保証基準が少なくとも現行のISAと同程度の範囲をカバーすることを一般に期待される状況を予想している。例えば、統治責任者が財務諸表の場合と同程度にサステナビリティ報告書の公表に関心を持つ場合、実務指針としてISAのみの参照では十分とは言えない。代わりに、統治責任者には、サステナビリティに関連する事項の報告に関する詳細な必須要件が高い品質の保証を確保するために必要となる。

17.3 サステナビリティ情報及び財務諸表

広範囲にわたる開示を義務付ける国際財務報告基準(IFRS)の適用が増え、環境・従業員・社会・コミュニティ問題などの事項に関する情報の報告を要求するEU法⁴¹が施行されたことに伴い、サステナビリティ情報が財務諸表の一部として公表されるケースがある。監査においては、サステナビリティ報告書の保証基準は適用できない。監査については、ISAが適用される。

ケースによっては、サステナビリティ情報が財務諸表と同じバインダーに単独の報告書として綴じ込まれている場合や年次報告書に盛り込まれている場合がある。財務諸表の監査人は、ISA 720「監査済財務諸表を含む書類におけるその他の情報」を適用し、事実に関し、明白かつ重要な不一致又は重要な虚偽表示について検討する。サステナビリティ情報の中では経済指標が経営成績と財政状態とより密接に関連していることから、財務諸表の監査人は特にこの経済指標に関心を示す可能性が高い。

⁴¹ 2003年6月18日付欧州議会・欧州理事会指令 2003/51/EC「特定の形態の企業・銀行・その他金融機関・保険会社の年次計算書及び連結計算書に関する指令(78/660/EEC, 83/349/EEC, 86/635/EEC, 91/674/EEC)を修正する指令」

スウェーデンの基準では、業務実施者は、自主的に作成された単独のサステナビリティ報告書において提供されている情報及びデータが企業の法定年次報告書の中のサステナビリティ情報と矛盾しているかどうか検討しなければならないと定められている（FAR 20）。

ドイツの基準では、信頼性を確保するため、サステナビリティ報告書の基礎を形成する前提及び意図は、財務諸表を含む事業体の他の文書と矛盾してはならないとされている（IDW ED AsS 821 32）。

財務諸表（又は国によっては、監査の範囲にあるその他の報告書）の一部を形成するか、「その他の情報」であるかを問わず、サステナビリティ情報は、監査基準設定主体が特定の実務指針を公表することを望むトピックである。このような実務指針が公表されていない場合、監査人は、サステナビリティ情報の保証に関する権威ある機関が公表した職業的専門家向けの文献を参照する可能性が高い。

FEEは、サステナビリティ報告書の保証基準設定主体は、サステナビリティ報告書と共に発行されるその他の情報（財務諸表など）に関連する要求事項を含めなければならないと考える。その他の情報について監査が実施される場合、サステナビリティ報告書に関して報告を行う業務実施者は、虚偽表示に対しあまり関心を示さない場合もあるものの、不一致の識別及びその解消に関心を示す可能性は残っている⁴²。

17.4 AA 1000保証基準と他の基準の併用

AA 1000保証基準（付録1「AA 1000保証基準の要約」を参照）は、複数の保証提供者、アプローチ、基準を利用する保証アプローチをサポート・統合することを目的としたものである。AA 1000保証基準は、ISAE 3000又はISAE 3000と整合性のある主題別基準と併用することが可能である⁴³。しかしながら、AA 1000保証基準と他の基準・公開草案は概念及び対象とする範囲が相当異なることから、併用することによって、運用・報告上重要な問題が生じる。

例えば、AA 1000保証基準では、以下の点については触れられていない。

- リスク評価
- 業務の受嘱及び適切な規準

⁴² セクション14.2「インターネットによる報告」を参照。

⁴³ 併用した場合には、参照した旨を報告書に記載する必要がある。

- ・ 専門家の作業の利用
- ・ 業務の計画・実施
- ・ 保証報告書の内容の構成・詳細さ

ISAE 3000又はISAE 3000と整合性のある主題別基準に準拠して報告を行う業務実施者は、関連する倫理上の要求事項及び品質管理基準を遵守していることを黙示的に主張していることになる。AA 1000保証基準に準拠した場合、業務実施者はこのような主張をできない。

FEEは基準設定主体に対し、保証業務が複数の基準に準拠して実施される可能性に対処すること、報告に関する要求事項及び実務指針を盛り込み、利用者がこのような実務によって混乱しないようにすることを要請する。明確さを保持するため、各基準に基づき単独の報告書を利用すべきかどうか、又は「結合報告書」が認められるかどうか、また認められた場合、どのように表現すべきかについて見解を形成するのは、個々の基準設定主体である。

FEEは、保証提供者の一部が、「ISAE 3000と一致した方法を用いた」など、ISAE 3000に準拠したという記述として誤って解釈される恐れがある表現を使用することを懸念している。FEEは、基準設定主体は、特に、準拠している旨の記述と誤解される恐れがある「ソフトな」言及を禁止しなければならないと考える。

17.5 必須要件の識別の方法

各国の基準・公開草案において、要求事項が定められ、実務指針が提供されている。基準・公開草案自体は、必須要件を識別するために本文の中で使用されている表現について説明していない。本文において要求事項を明確に識別する方法は、国によって異なる。

- ・ スウェーデンの基準では、太字の書体は用いられていない。代わりに、「業務実施者は、しなければならない」という表現と現在形の記述の2つが用いられている。
- ・ フランスの実務指針では、太字の書体は用いられていない。代わりに、要求事項は、現在形で表現されている。
- ・ オランダの公開草案では、太字の書体を使って、基本原則及び重要な手続を識別している。しかしながら、太字の書体が用いられていない記述の中にも明らかに必須要件のものもある⁴⁴。
- ・ ドイツの公開草案では、太字の書体は用いられていない。代わりに、現在形の記

⁴⁴ 例えば、規準の適切性について評価するISAE 3000の要求事項（ISAE 3000 19）は通常の書体のまま盛り込まれている。「業務実施者（チーム）は、使用する報告規準が適切なかどうか判断しなければならない」（NIVRA ED 3410 47）。

述と「しなければならない (should)」、「必ずしなければならない (must)」、「認められていない (may only)」など明確な表現が用いられている。

IAASBの「クラリティ・プロジェクト」には、(書き直して公開されている公開草案は、これまですべてISAに準拠していたが) 業務基準の中で必須要件をどのように識別させるかについての検討が含まれている。IAASBは、太字の書体を用いて基本原則及び重要な手続を識別させる方法を変更する必要があると、書体は統一し、各セクションで「する (shall)」を用いることによって要求事項を識別することが必要との暫定的結論に達した。

FEEは、ISAE 3000を参照する各国の基準は、同じ表現を使用するか、又は違いを説明することが有益であると考え、将来の基準については、IAASBのクラリティ・プロジェクトの結果を踏まえ決定されたアプローチに従わなければならない。

17.6 「監査」と「レビュー」

ISAE 3000及び保証業務のための国際フレームワークでは、「合理的保証」業務と「限定的保証」業務について言及されている。

フランスの実務指針はこのアプローチに従っているが、オランダとドイツの公開草案では、「監査」と「レビュー」の用語が使用されており、ISAE 3000の公表前に公表されたスウェーデンの基準においても「レビュー」が用いられている(スウェーデンの基準には、合理的保証業務は盛り込まれていない)。

過去財務情報については、監査又はレビューの対象となる場合があること、この2つの用語はよく知られていることから、「監査」と「レビュー」は、引き続き使用されている。

オランダの公開草案では、「オランダでは、現在、実務上代替手段は存在しない」ことから、「監査」と「レビュー」が使用されていると説明されている。

FEEは、翻訳にあたり困難な問題があることを認識しているが、「合理的保証業務」と「限定的保証業務」の用語を使用した場合、ISAE 3000及び保証業務のための国際フレームワークの基礎を形成する概念について最もよく理解できるものとする。従来の用語に言及することもできるものの、引き続き使用されるべきではない。特に、「レビュー」という表現を使用した場合、国際レビュー業務基準に準拠した業務と混同される可能性がある。

18 国際基準の設定

本セクションでは、本ディスカッションペーパーにおいて識別した問題点が国際基準に及ぼす全般的影響について考察する。

本ディスカッションペーパーのセクション4から17までにおいて、サステナビリティ報告書の保証の側面を浮き彫りにし、ISAE 3000以上の特定の実務指針を提供することが業務実施者にとって有益であることを見てきた。また、セクション4から17までにおいて、基準設定主体がサステナビリティ報告書の保証業務に必要と判断する要求事項をISAE 3000が義務付けていない事例についても識別した。FEEとしては、何が適切であるか提案することはできるものの、要求事項の性質及び一般の関心がある実務指針の範囲を決定する正当な手続を実施するのは基準設定主体である。

18.1 基準設定の必要性

サステナビリティ報告書の保証基準の設定が必要かどうかについては、公共の利益によって判断される。IAASBが基準（ISAE 3000）が公共の利益に資すると判断していることから、保証業務全般に適用される基準（ISAE 3000）はすでに存在する。

年次財務諸表、特に、株式を上場している企業の年次財務諸表に対する一般の関心が高いことから、過去財務情報の監査に適用される広範囲にわたる一連の基準が存在する。

FEEは、世界で最も影響力のある企業によるサステナビリティ報告書の発行が増加していることから、現在、サステナビリティ報告の保証に関する特定の基準に対し一般の関心が存在することは明らかであると考えます。この点については、EU加盟国の基準設定主体がすでにこのような一般のニーズに対応する努力を行っていることによって証明されている。

業務実施者は、ISAE 3000に準拠して報告を行っているものの、この基準は一般的な内容のものであることから、規模が小さく最も簡単な保証業務に関連があるものである必要がある。このため、複雑な業務において保証業務の品質を十分に保護するのに必要とされる特定の要求事項は、ISAE 3000には含まれていない。

ISAE 3000では、ISA及びISREによって業務実施者に実務指針を提供できるかもしれないとされているが、その多くの要求事項は適用できない。本ディスカッションペーパーにおいて前述したように、サステナビリティ報告書の保証に関し、ISA及びISREの実務指針に、サステナビリティ報告に関連して重要な事項に関する実務指

針を補足する必要がある。

ISA及びISREの要求事項がサステナビリティ報告書の保証に関連するものである範囲において、FEEは、ISA及びISREの要求事項の適用を義務付けるための特定の基準が必要であると考える。このような「類推による」適用では十分とは言えない場合、ISA及びISREに盛り込まれていない領域における保証業務の品質を保護するために必要とされるその他の要求事項に関し、FEEは、サステナビリティ報告書の保証に関する特定の基準が必要であると考える。

18.2 特定の基準を公表する時期

2004年の「行動を求める」ペーパーにおいて、FEEはIFACに対し、「迅速に対応し、サステナビリティの保証に関する高い品質の有効な基準を提供するよう」（パラグラフ109）要請した。すぐにでも基準を公表しなければならないという見解を変更する理由はないものの、2006年にサステナビリティ報告において重要な出来事が起きている。この出来事の発生により、2007暦年に発行されるサステナビリティ報告書に適用される基準を設定する必要性が高まっている。

当然のことながら、IFACは、第三世代のGRIレポーティング・ガイドライン⁴⁵（G3）が2006年10月初旬に最終的な形式で公表される予定であることを十分に認識している。意見募集期間中に、IAASBはG3の保証の側面に関するコンサルテーションペーパーを公表した。このペーパーの目的のひとつは、GRIレポーティングフレームワークが保証業務にとって適切な規準となるかどうかについて検討してもらうことにあった。

GRIガイドラインの将来の版に関連して、FEEは、「行動を求める」ペーパーにおいて、「指標及びその他の開示の性質が保証を排除しないことを確保するため、ガイドライン及びそのセクター別補足の形式・内容を決定する場合に保証上の問題について適切に検討」することを要請した。FEEは、最終のG3レポーティング・ガイドラインが適切な規準であることが証明されること⁴⁶、その結果、報告と保証がより迅速に進展することを期待している。

FEEは、IAASBがそのリソースを公共の利益全般に配分する必要があることを認識し、重要性が極めて高く、相当のリソースを必要とするIAASBの業務基準を

⁴⁵ 「GRIガイドライン」とは通常、関連する技術的プロトコルを含むガイドライン又はGRIレポーティングフレームワーク（関連する技術的プロトコル及び関連するセクター別補足を含むガイドライン）を意味する。

⁴⁶ GRIガイドラインが保証の適切な規準となるかどうかに関する完全な評価については、GRIガイドラインが最終決定されるまで行うことはできないため、本ディスカッションペーパーの範囲を越える。

明確にしようとしている現行の主要プロジェクトを支持する。このため、このプロジェクトによって、早ければ2007年にサステナビリティ報告書の保証業務基準を公表できるようにリソースを配分することがIAASBにとって適切でなくなる可能性もある。FEEは、サステナビリティ情報の保証業務の領域において、その専門知識及びリソースを提供し、IAASBがグローバルな基準を公表できるよう支援したいと考えている。

18.3 特定の基準の形式

本ディスカッションペーパーでは、ISAE 3000の要求事項がサステナビリティ報告書の保証にとって不適切であると判断された事例は識別されなかった。特定の国際基準を公表し、ISAE 3000と併用することも考えられる。又は、ISAE 3000の関連する要求事項を具体化した特定の基準を公表することも考えられる。

セクション17.2「詳細の水準及び他の権威ある機関が公表した基準・公開草案との関係」において上述したように、各国の基準・公開草案の中で示された基準では、「類推により」ISAの要求事項の一部を適用することができる。その他に、サステナビリティ報告に対する一般の関心の適切な程度に照らして検討することができるアプローチとして、一連の特定の業務基準の追加も考えられる。

将来的に、FEEは、包括的なサステナビリティ報告書の保証基準が少なくとも現行のISAと同程度の範囲をカバーすることを一般に期待される状況を予想している。近い将来、FEEは、IAASBがステークホルダーと協力してサステナビリティ報告書の保証に対する一般の関心の程度を識別しなければならないことを提案する。これを受け、特定の要求事項及び実務指針のニーズが判断され、それにより基準（複数の基準を含む）の公表のための適切な構造が決定されることになる。

付録1 AA 1000保証基準の要約

2003年3月、社会倫理説明責任研究所がサステナビリティ報告に関するAA 1000保証基準(AA 1000 AS)を公表した。AA 1000保証基準は、AA 1000フレームワークに関連する専門モジュールのAA 1000シリーズの一部であり、このAA 1000フレームワークの公表は、ステークホルダーを含む系統的な説明責任プロセス(ステークホルダー・エンゲージメント)を定める必要性が組織に生じたことに対処するために1999年に始まった。説明責任には報告の透明性の他に、ステークホルダーの懸念に対する対応性が含まれている。

AA 1000保証基準では、保証を「報告書などの報告組織の主題の品質及び組織のパフォーマンスを支える組織の基礎となるシステム、プロセス、能力を評価する一連の特定の原則及び基準を利用する評価方法」と定義し、「保証には、利用者のために主題に信頼性を提供するために、この評価の結果を伝達することも含まれる」と述べている。

AA 1000保証基準は、AA 1000フレームワークの中に具体化されている考え方の多くを共有しており、公開報告の他に非公開報告に適用することも想定されている。AA 1000保証基準は一般的に、AA 1000シリーズの他の部分を利用している組織が精通している原則の適用を盛り込んでいるため、一部用語の使い方については会計プロフェッションが公表している基準におけるものとは相当異なる。AA 1000保証基準では、責任と説明責任(アカウンタビリティ)の一部として組織とそのステークホルダー間の重要な関係が強調されている。保証提供者は、客観的かつ中立的な立場でステークホルダーグループの情報の必要性に照らして報告書を判断する。

AA 1000シリーズの一部を採用している報告組織は、「包括性」の実践をコミットしている。このコミットメントにより、組織は社会・環境・経済パフォーマンスとステークホルダーの関連する考えを識別・理解する。この組織は、方針及び実践に関するステークホルダーの抱負・必要性を考慮し、首尾一貫して対応しなければならない。また、この組織は、組織の意思決定、行動、影響についてステークホルダーに説明しなければならない。

AA 1000保証基準は原則を定め、この原則に基づき、組織による包括性のコミットメントの履行についての信頼性を保証することができる。保証プロセスにおいて、次の3つの原則の適用が義務付けられている。

1. 重要性
2. 完全性

3. 対応性

重要性の原則は、保証提供者が、組織が報告書に「ステークホルダーが十分な情報に基づいて判断、意思決定、行動するのに必要なサステナビリティ・パフォーマンスに関する情報」を含んでいるかどうか述べることを義務付けている。

他の2つの基準は、(適用される保証水準に対する)評価を義務付けている。

- ・ 組織がサステナビリティ・パフォーマンスの重要な側面をどの程度識別・理解できているか (完全性の原則)
- ・ 組織がステークホルダーの懸念に対応し、その対応について報告書の中で伝達しているかどうか (対応性の原則)

これら3つの原則の適用のあり方は、追求する保証水準に依拠している。AA 1000保証水準では、「保証水準」は連続体である⁴⁷。保証水準は、入手可能な情報の程度・質、証拠の十分性、基礎を形成するシステム・プロセス、内部保証システム、パフォーマンス報告の特定の側面に関する現行の保証に依拠している。

保証提供者は、組織が報告書の中の情報を裏付けるのに十分な証拠を提供しているかどうか評価しなければならない。保証提供者は、プロダクション及びアプリケーションを支えるシステム及び手続の強固さの他に、報告書の中の情報を裏付ける証拠を収集し、検討しなければならない。証拠は、過去のパフォーマンス及び基礎を形成するシステムに関する質的・量的情報又は公表されている目標その他のコミットメントの実現可能性から収集することができる。

AA 1000保証基準は、保証プロセスの原則又は手続に関して、これ以上詳しく定めていない。

AA 1000保証基準を遵守するため、保証報告書は次の事項を含めなければならない。

- ・ AA 1000保証基準を利用したという記述 (AA 1000原則がどのように適用されているかに関する特徴の説明を含む)
- ・ 保証水準 (複数の水準を含む) を含む実施した作業の基本的な説明及び報告組織と

⁴⁷ このアプローチは、ISAE 3000のアプローチとは対照的である。ISAE 3000では、合理的保証業務又は限定的保証業務の2つの「保証水準」(この用語は使用されていない)のみが認められている。理論的には、「限定的保証」自体には様々な水準があり、IFACとAA 1000保証基準のアプローチは矛盾するものではない。

合意した業務規準の説明

- 報告書及び重要性、網羅性、対応性の側面を含む組織の基礎を形成するプロセス、システム、能力の質に関する結論
- 追加のコメント（直近の報告書発行後の報告・保証上の進展及び改善点の提案を含む）

この他、保証提供者は、報告組織からの独立性、ステークホルダーに対する公平性、自己の能力についても情報を公表することが義務付けられている。これらの事項については、保証提供者及び保証業務に従事する者に適用されるAA 1000保証基準に定める基準の適用を受ける。

付録2 参考文献

国際会計士連盟(IFAC)/国際監査・保証基準審議会(IAASB)

IFAC

545 Fifth Avenue

14th Floor

New York, NY 10017

USA

Phone: +1 (212) 286-9344

Fax: +1 (212) 286-9570 電話番号: +1 (212) 286-9344

ファクス番号: +1 (212) 286-9570

URL: <http://www.ifac.org>

保証業務のための国際フレームワーク及びISAE 3000 (2006年版国際監査・保証・倫理公開草案ハンドブックの一部) が以下のサイトからダウンロード可能

<http://www.ifac.org/Store/Details.tmp?SID=114140585740731&Cart=1142857846166145>

ハンドブックには、用語集が付いている。

欧州会計士連盟(FEE)

Federation des Experts Comptables Europeens

Avenue d'Auderghem, 22-28

B-1040 Bruxelles

BELGIUM

電話番号: +32-2-285 40 85

ファクス番号: +32-2-231 11 12

URL: <http://www.fee.be>

本ディスカッションペーパーにおいて言及したGRI G3及びIAASBコンサルテーションペーパーに対するFEEの回答がそれぞれの組織のホームページで閲覧可能

サステナビリティ情報の保証の領域におけるFEE刊行物は、以下のアドレスからダウンロード可能

持続可能なサプライチェーンの保証 (2005年)

http://www.fee.be/publications/default.asp?library_ref=4&content_ref=390

排出権取引に関する警告 (2005年)

http://www.fee.be/publications/default.asp?library_ref=4&content_ref=252

行動を求める－サステナビリティの保証（2004年）

http://www.fee.be/publications/default.asp?library_ref=4&content_ref=256

サステナビリティの保証の便益（2003年）

http://www.fee.be/publications/default.asp?library_ref=4&content_ref=265

温室効果ガスと会計プロフェッション（2002年）

http://www.fee.be/publications/default.asp?library_ref=4&content_ref=282

サステナビリティ報告書の保証の提供（2002年）

http://www.fee.be/publications/default.asp?library_ref=4&content_ref=270

本ディスカッションペーパーには、包括的な用語集が付いている。本ディスカッションペーパーの中で、FEEの「環境用語集」を参考文献として挙げているが、現在は使用できない。現在、インターネット上でアクセス可能なサステナビリティに関する用語集は多い。

各国の基準・公開草案

スウェーデン

FAR⁴⁸

Norrtullsgatan 6

Box 6417

113 82 Stockholm

SWEDEN

電話番号：+46-8/506 112 00

ファクス番号：+46-8/341. 461

URL： <http://www.far.se/english>

フランス

会計監査役協会(CNCC)

8 Rue de l'Amiral-de-Coligny

⁴⁸ スウェーデンの基準公表機関の旧名称は「Foreningen Auktoriserade Revisorer」。

75001 Paris

FRANCE

電話番号：+33-1/44. 77. 8282

ファクス番号：+33-1/44. 77. 8228

URL: <http://www.cncc.fr>

オランダ

王立会計士協会(ロイヤル NIVRA)

A. J. Ernststraat 55

PO Box 7984

1008 AD Amsterdam

NETHERLANDS

電話番号：+31-20/301. 0304

ファクス番号：+31-20/301. 0309

URL: <http://www.nivra.nl>

オランダの公開草案の英語訳は、次のサイトからダウンロード可能

http://www.nivra.nl/Downloads/MV0/Dutch_ED_Standard_3410.pdf

(ED 3010も同様のURLからダウンロード可能)

ドイツ

ドイツ経済監査士協会(IDW)

Tersteegenstrasse 14

40474 Dusseldorf

GERMANY

電話番号：+49-211/45. 611. 81

ファクス番号：+49-211/45. 410. 97

URL: <http://www.idw.de>

ドイツの公開草案の英語訳は、次のサイトからダウンロード可能

<http://www.idw.de/idw/generator/id=390218.pdf>

GRI

グローバル・レポーティング・イニシアチブ(GRI)

PO Box 10039

1001 EA Amsterdam

THE NETHERLANDS

現在は、略して単に「FAR」として知られている。

電話番号：+31-20/531 00 00

ファクス番号：+31-20/531 00 31

URL: <http://www.globalreporting.org>

GRIサステナビリティ・レポーティング・ガイドライン及び関連文書は、上記のホームページからダウンロード可能

アカウンタビリティ

アカウンタビリティ

Unit A, 137 Shepherdess Walk

London N1 7RQ, UK

電話番号：+44(0) 20 7549 0400

ファクス番号：+44(0) 20 7253 7440

URL: www.accountability.org.uk

AA 1000保証基準は、次のサイトからダウンロード可能

<http://www.accountability.org.uk/uploadstore/cms/docs/Assurance%20Standard%20for%20Web.pdf>

その他の文書

No. 23-2004 ICCSRリサーチペーパーシリーズ - ISSN 1479-5124 「環境・社会・サステナビリティ報告における保証報告書の品質：最新の実践の批判的評価

David OwenとBrendan O'Dwyerの共著

<http://www.nottingham.ac.uk/business/ICCSR/pdf/ResearchPdfs/23-2004.pdf>

KPMG企業責任報告に関する国際調査2005（2005年6月）

KPMGグローバル・サステナビリティ・サービス

<http://www.kpmg.com/NR/rdonlyres/66422F7F-35AD-4256-9BF8-F36FACCA9164/0/KPMGIntlCRSurvey2005.pdf>

保証基準：AA 1000保証基準及びISAE 3000の概要

アカウンタビリティ作成、KPMGサステナビリティ協力

オランダ、2005年4月

http://europa.eu.int/comm/employment_social/soc-dial/csr/assurance_standards_briefing_en.pdf