

サステナビリティ情報保証業務に関する論点整理（研究文書）

2010 年 1 月 13 日
改正 2022 年 10 月 13 日
日本公認会計士協会
監査・保証基準委員会
(研究文書：第 9 号)

目 次

項

サステナビリティ情報保証業務の論点整理の目的	
サステナビリティ情報保証業務の背景	
【論点 1】サステナビリティ情報保証業務の意義	
【論点 1-1】サステナビリティ情報の保証業務の定義	1
サステナビリティ情報保証業務の要素	2
考察	3
【論点 1-2】サステナビリティ情報保証業務に応じた保証業務の分類	4
サステナビリティ情報保証業務の分類	5
考察	9
【論点 1-3】サステナビリティ情報保証業務における重要性	11
共同研究報告による検討	12
監査上の重要性	13
考察	14
【論点 2】サステナビリティ情報保証業務に係る当事者	15
【論点 2-1】想定利用者	16
共同研究報告による検討	17
考察	18
【論点 2-2】保証業務実施者に係る独立性の要件	19
独立性の要件	20
考察	21
【論点 2-3】保証業務実施者の能力要件	23
共同研究報告による検討	24
J-SUS のサステナビリティ情報審査実務指針	25
考察	26
【論点 3】主題及び主題情報	
【論点 3-1】保証業務の対象となるサステナビリティ情報の性格	27
適切な主題又は主題情報の概念	28
適切な主題の定義	29
適切な主題情報の定義	30
考察	33
【論点 3-2】主題情報の識別の適切性について判断を行う場合の留意点	36
主題情報の決定	37
主題情報の識別の適切性の判断方法	38
考察	39
【論点 4】適切な規準	

【論点 4－1】適切な規準の要件	46
ISAE3000 による概念	47
共同研究報告による検討	49
考察	51
【論点 4－2】規準の適切性の評価	52
ISAE3000 による概念	53
共同研究報告による検討	54
考察	55
【論点 5】保証業務契約	57
保証業務の実施条件の合意	58
考察	60
【論点 6】保証業務計画	61
ISAE3000 による概念	62
共同研究報告による検討	63
考察	64
【論点 7】十分かつ適切な証拠	
【論点 7－1】保証業務要点	65
対象項目の適切性	66
対象範囲の適切性	68
保証業務要点（定量的情報）	69
保証業務要点（定性的情報）	70
考察	71
【論点 7－2】選択可能な手続	75
監査基準における「通常実施すべき監査手続」の経緯	76
証拠収集手続の記載	77
考察	78
【論点 7－3】保証業務リスク	81
主題情報に関する重要な虚偽表示のリスク	82
リスクアプローチ	83
考察	84
【論点 7－4】確認書の入手と意見表明	85
確認書入手の目的	86
確認書と他の手続	87
考察	89
【論点 7－5】他の専門家の業務の利用の必要性	90
業務の必要性の判断	93
業務の十分性・適切性の判断	94
利害関係の考慮	95
考察	96
【論点 8】保証報告書	
【論点 8－1】保証報告書の記載事項	98
共同研究報告による検討	99
考察	100
合理的保証と限定的保証の同時記載	102
【論点 8－2】長文式報告書	104
考察	105
【論点 8－3】後発事象の取扱い	106

サステナビリティレポートにおける後発事象の取扱い	107
保証報告書における取扱い	
ISAE3000 による概念	108
共同研究報告による検討	109
考察	110
【論点 8 - 4】 偶発事象の取扱い	111
重要な偶発事象	112
考察	113
【論点 9】 品質管理	114
共同研究報告による検討	115
J-SUS 実務指針	116
考察	117

サステナビリティ情報保証業務の論点整理の目的

我が国では、持続可能な発展の目標に向けた、あるいは持続可能な社会の実現に向けた、企業等の組織の環境的側面・経済的側面・社会的側面の対応状況に関する自主的な情報開示について、国際的に見ても先進的な取組みが見られる。2004年には「環境情報の提供の促進等による特定事業者等の環境に配慮した事業活動の促進に関する法律（平成16年法律第77号）」（以下「環境配慮促進法」という。）が制定され、特定の事業者に対する環境報告書の作成・公表が義務化された。環境配慮促進法は、特定事業者は環境報告書について、自己評価、第三者審査等によりその信頼性を高めるように努めるものとし（法第9条第2項）、さらに、審査を行う者は独立性の確保、審査実施体制の整備、審査従事者の資質の向上について努力するよう規定している（法第10条）。

このような企業の情報開示に関しては、近年、環境情報のみならずサステナビリティ情報へとその情報範囲が拡大し、開示媒体にはCSR報告書、環境・社会報告書といった名称が用いられることが多くなっている。

また、「第三次環境基本計画」（2006年4月閣議決定）において、今後の環境政策の方向性として、「環境的側面・経済的側面・社会的側面の統合的な向上」が打ち出され、環境政策の推進に当たって社会的側面をより重視していくことが示された。この結果、経済・社会データなども含め必要な環境情報を適切に利用していくことが重要とされ、情報開示のためのサステナビリティレポート（CSR報告書、環境・社会報告書等のサステナビリティ情報を含む報告書の総称）の重要性は今まで以上に増していくものと考えられる。

このような状況の下、サステナビリティレポートの信頼性を確保する上で、サステナビリティ情報に関する保証業務の在り方について議論を深めていくことが求められており、当協会は、今後の我が国におけるサステナビリティ情報保証業務に関する検討を進めるに際して、あらゆる場合に考慮すべき保証業務の要件など、その基礎を整理することを目的として「サステナビリティ情報保証業務に関する論点整理」として取りまとめ公表するものである。

以下、本論点整理においては、持続可能な発展の目標に向けた、あるいは持続可能な社会の実現に向けた、企業等の組織の環境的側面・経済的側面・社会的側面の対応状況を示す定性的情報及び定量的情報をサステナビリティ情報として取扱い、そのうち保証業務の対象となるサステナビリティ情報の範囲も含めて検討を行うこととする。

なお、本論点整理においては、現存する保証業務の基準、ガイドライン、研究報告等を参考として、サステナビリティ情報に対する保証業務の基準を検討するに当たって論点となる事項を取りまとめる方法を採用した。しかしながら、サステナビリティ情報は、その想定利用者が多岐にわたるため情報に対する利用者の期待が一樣ではないこと、また、開示すべき情報には定量的情報にとどまらず定性的情報も含まれ、開示すべき情報の種類も一律に規定することは困難であるという特徴を有する。したがって、サステナビリティ情報に対する保証業務基準の作成を検討するに当たっては、既存の基準等を参考として整理した以下に示す論点以外にも、例えば、保証業務リスク、保証業務の実施に当たって考慮すべき重要性の基準、証拠収集手続等に関する事項について、更に検討すべき事項が存在する可能性があることに留意する必要がある。

本研究文書は、会員が遵守すべき基準等に該当しない。また、2010年1月13日時点の最新情報に基づいている。

サステナビリティ情報保証業務の背景

(1) 企業の非財務情報開示動向への対応

企業の主要なステークホルダーへの情報開示は、企業の経済的業績のみならず、環境的側面、社会的側面に関する実績へと情報の範囲を拡大し、その内容も多様化している。

前述のとおり、我が国では、環境的側面・経済的側面・社会的側面の対応状況に関する企業の自主的な情報開示が進んでおり、2004年の環境配慮促進法の制定によって、特定の事業者に対する環境報告書の作成・公表が義務化されている。加えて、2006年「第三次環境基本計画」の閣議決定によって、今後の環境政策の方向性として「環境的側面・経済的側面・社会的側面

の統合的な向上」を目指すことが明確となった。昨今、サステナビリティレポートの中で社会的状況についても公表している企業が増加しつつあることから、社会的側面も含めた保証業務について検討することが必要である。

海外においては、欧州を中心に企業の理解に必要な範囲で年次報告書において環境や社会に関する非財務情報の開示を求める動きが高まりをみせており、2003年のEU理事会による会計法現代化指令（2003/51/EC）の採択を契機に、加盟国の多くが国内法化を完了し、具体的な記載事項に関する法令やガイドライン等の整備が進められている。

(2) サステナビリティ情報保証業務に関する調査研究動向への対応

財務情報以外の保証業務に関して、国際会計士連盟（IFAC）は、2003年12月に国際保証業務基準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。）を公表しており、我が国においても、2004年11月に「財務情報等に係る保証業務の概念的枠組みに関する意見書」（以下「概念的枠組みに関する意見書」という。）が企業会計審議会から公表され、さらに、当協会から2009年7月に監査・保証実務委員会研究報告第20号「公認会計士等が行う保証業務等に関する研究報告」（以下「研究報告第20号」という。）が公表されている。

(3) 国内の実務動向

前述の環境配慮促進法において、民間の大企業に対して環境報告書の作成・公表を努力義務としていることなどを受けて、有限責任中間法人サステナビリティ情報審査協会（以下「J-SUS」という。）が2007年に設立されている。J-SUSは、一定の環境情報又はサステナビリティ情報が開示され、J-SUSが認定した審査機関による保証業務が実施された場合に、対象となったサステナビリティレポートにJ-SUS独自のマークを付与するというサステナビリティ情報審査・登録制度を運営しており、大企業を中心に自主的に保証業務を受ける取組みが進んでいる。

(4) 海外の動向

サステナビリティ情報保証業務に関する海外の主な動向としては、まず前述のとおり、国際会計士連盟（IFAC）がISAE3000を公表した。さらに、国際監査・保証基準審議会（IAASB）のPAIB委員会において、2004年にSEAP（Sustainability Experts Advisory Panel）が設置され、サステナビリティ情報保証業務に関する検討を行っている。今後のIAASBのプロジェクトでは、Sustainabilityの検討が計画（Strategy and Work Program、2009-2011）されている。

欧州では国別にサステナビリティ情報に関する保証業務基準が策定されており、欧州会計士連盟（FEE）は、これまでにサステナビリティ情報等の保証業務に関する多数の調査研究成果を公表している。ドイツではドイツ経済監査士協会（IDW）が、1999年に監査基準PS820「正規の環境報告書監査の実施諸原則」¹を公表し、2006年には監査基準PS821「正規のサステナビリティレポートの監査・レビュー基準」²を公表している。また、オランダでは2008年に「サステナビリティレポートの保証業務基準」³が公表されており、イギリスにおいても2006年に年次報告書等の非財務情報に関する監査基準⁴が公表されている。

¹ 正式名称：Grundsätze ordnungsmäßiger Durchführung von Umweltberichtsprüfungen. なお、本監査基準は、監査基準PS821により廃止されている

² 正式名称：IDW PS 821, Grundsätze ordnungsmäßiger Prüfung oder prüferischer Durchsicht von Berichten im Bereich der Nachhaltigkeit.

³ 正式名称：Ontwerprichtlijn 3410 Assurance opdraften ten aanzien van maatschappelijke verslagen

⁴ 正式名称：International Standard on Auditing (UK and Ireland) 720 (revised)

【論点1】サステナビリティ情報保証業務の意義

【論点1-1】サステナビリティ情報の保証業務の定義

1. 財務情報及び非財務情報の双方を含むサステナビリティ情報の保証業務についても、財務諸表の監査と同様に保証業務の要件を満たす必要があると考えられ、どのように定義するかの検討が必要である。

サステナビリティ情報保証業務の要素

2. ISAE3000 に基づいた保証業務の要素は以下のように整理⁵され、これらをサステナビリティ情報保証業務に当てはめた場合においても、それぞれの要素に関する要件は適格である必要がある。
 - ① 三当事者関係 (A three party relationship)
保証業務実施者 (a practitioner)
主題に責任を負う者 (a responsible party)
想定利用者 (intended users)
 - ② 適切な主題 (An appropriate subject matter)
 - ③ 適切な規準 (Suitable criteria)
 - ④ 十分かつ適切な証拠 (Sufficient appropriate evidence)
 - ⑤ 合理的保証業務又は限定的保証業務についての適切な書式の保証報告書 (A written assurance report in the form appropriate to a reasonable assurance engagement or a limited assurance engagement)

考察

3. サステナビリティ情報保証業務の意味について、保証業務の要素を盛り込んで検討する必要がある。「CSR 情報審査に関する研究報告」(平成 19 年 5 月 環境省、日本公認会計士協会 以下「共同研究報告」という。)では、CSR 情報をサステナビリティ情報とほぼ同義に取り扱っており、同様に検討すれば、例えば以下のような定義が考えられる。

サステナビリティ情報保証業務とは、企業の経営者が一定の適切な規準によって、持続可能な発展の目標に向けた、あるいは持続可能な社会の実現に向けた、企業等の組織の環境的側面・経済的側面・社会的側面の対応状況を評価又は測定した結果を表明する情報(サステナビリティ情報)について、それらに対する主要なステークホルダーの信頼の程度を高めるために、保証業務実施者が自ら入手した証拠に基づき規準に照らして判断した結果を結論として報告することをいう。

【論点1-2】サステナビリティ情報保証業務に応じた保証業務の分類

4. サステナビリティ情報保証業務は、保証業務実施の結果、サステナビリティ情報の信頼性について保証水準に応じて合理的保証を与えることができる場合と限定的保証を与えることができる場合とに分類することができる。実務に適用する場合には、合理的保証と限定的保証の意義、それぞれの保証水準について十分に検討する必要がある。

サステナビリティ情報保証業務の分類

5. サステナビリティ情報保証業務において合理的保証を与えることができる場合とは、保証業務実施者が保証業務リスクを合理的に低い水準に抑えることができたと判断した場合である。この場合に保証業務実施者は、サステナビリティ情報保証業務を実施した結果として積極的形式によって結論を表明する。例えば、既に合理的保証業務の実施が定着している温室効果ガス排出量などの主題情報がサステナビリティレポートにおける主題情報とされる場合には、保証業務要件を満たした実務が成熟していることより、保証業務リスクを合理的に低い水準に抑えることが比較

⁵ IFAC 2003 “INTERNATIONAL FRAMEWORK FOR ASSURANCE ENGAGEMENTS” パラグラフ 20 より

的容易であると考えられる。

なお、合理的保証の場合において、保証業務実施者は、業務を実施した結果、十分かつ適切な証拠が入手できなかったときは、合理的保証としての結論に限定を付すか結論を表明しないかを判断することになる。

6. サステナビリティ情報保証業務において限定的保証を与えることができる場合とは、保証業務リスクの水準が合理的保証の場合よりは高いが、消極的形式による結論を表明する基礎として有意の水準での保証を入手できる程度に保証業務実施者が保証業務リスクを抑えることができたと判断した場合である。すなわち、限定的保証における保証業務リスクの水準は、証拠収集手続の種類、時期及び範囲が異なるために、合理的保証における保証業務リスクより高いが、証拠収集手続の種類、時期及び範囲の組合せによって、少なくとも保証業務実施者が消極的形式での結論の報告を行う基礎として有意の水準での保証を入手することができる程度に低いものである必要がある。

サステナビリティ情報保証業務において当初から証明力の低い証拠しか入手できないことが想定されている場合には、合理的保証を与えることはできず、限定的保証のみを与えることができることに留意する。

7. 保証業務実施者は、合理的保証業務の契約を締結している場合に、合理的な根拠なしに保証水準を合理的保証から限定的保証へと変更することはできない。例えば、想定利用者の要求に影響する環境変化、あるいは想定利用者による業務の性質に関する誤解は、保証業務の変更を求める合理的な理由となる場合もあると考えられる。
8. 主題情報の性質について、我が国ではサステナビリティ情報のうち、環境的側面においては量的情報を中心に、また社会的側面においては定性的情報を中心に開示されてきている。これらの主題情報の性質の相違によって、合理的保証業務又は限定的保証業務を実施できる場合とそうでない場合があるのか検討を要する。

考察

9. 限定的保証を与えることができる場合における保証業務リスク水準については、証拠収集手続の種類、時期及び範囲の組合せなどに応じて検討されるべきであるが、少なくとも保証業務実施者が消極的形式での結論の報告を行う基礎として有意の水準での保証を入手することができる程度に低いものである必要がある。有意であるとは、入手した保証の水準が、想定利用者の主題情報に関する信頼を明らかに重要性がないとは言えないほどに高めることが想定されていると考えられる。
10. 十分かつ適切な証拠を入手できない場合には、その情報を保証業務の対象とすることはできない。保証業務実施者は慎重に保証業務リスクを検討し、保証業務の実施の可否を決定する必要がある。

【論点1-3】サステナビリティ情報保証業務における重要性

11. サステナビリティ情報保証業務における重要性は、サステナビリティ情報の特性を踏まえて、どのように考えるべきかを検討する必要がある。

共同研究報告による検討

12. 共同研究報告では、保証業務実施者が、証拠を収集する手続の種類、実施の時期及び範囲を決定するとき、並びに、サステナビリティ情報に虚偽の表示があるかどうかの判断をするときに、重要性が考慮されるとされ、具体的には、「特定の業務に係る重要性の判断や質的及び量的な要因の相対的な重要性の評価」は、保証業務実施者の判断に委ねられる。さらに重要性の考慮に当たって「主要なステークホルダーの意思決定に影響する要因を理解して判断し、相対的な重要度、主題の評価又は測定に対する種々の要因の影響の程度、及び主要なステークホルダーの利害等と

いった、量的並びに質的要因の観点から検討を行うこと」が求められている⁶。

監査上の重要性

13. 監査基準委員会報告書第5号「監査上の重要性」(平成17年3月、日本公認会計士協会)では、監査上の重要性の判断基準を以下のように規定している。

「2. 監査人は、監査リスクを考慮する場合には、監査上の重要性を検討しなければならない。監査上の重要性は、財務諸表全体に与える虚偽の表示の影響を考慮して判断されるが、発見された虚偽の表示が個別に又は集計して重要であるかどうかの判断に当たっては、財務諸表の利用者の経済的意思決定に影響を与える程度を考慮しなければならない。」

考察

14. サステナビリティ情報保証業務において重要性を考慮すべき点は財務諸表監査と同様に考えることができる。しかしながら、サステナビリティ情報保証業務における重要性は、主題情報の特性より、重要性の水準を統一的単位による定量的な値としてのみ設定することは適当ではない。

サステナビリティ情報保証業務における重要性とは、ステークホルダーの意思決定に与える影響を考慮し、保証業務計画の策定、証拠を収集する手続並びに重要な虚偽の表示があるかどうかの意見形成に関わる保証業務実施者の判断において考慮されるべきである。

保証業務実施者は、保証業務計画の策定に当たり、サステナビリティ情報の重要な虚偽の表示を看過しないようにするため、許容可能な重要性の水準を決定し、これを基に達成すべき保証業務リスクの水準も勘案しながら、特定の項目や算定・測定方法について実施すべき保証業務手続、その実施の時期及び範囲を決定し、保証業務を実施する。

【論点2】サステナビリティ情報保証業務に係る当事者

15. サステナビリティ情報保証業務においても、他の保証業務と同じく保証業務実施者、主題に責任を負う者、及び想定利用者からなる三当事者が関わることにより成立する。このうち、主題に責任を負う者は企業の経営者であることが一般的であるが、想定利用者と保証業務実施者について次のような論点がある。

【論点2-1】想定利用者

16. 保証報告書には「短文式」と「長文式」との形式がある。長文式報告書に発見事項や提案事項の詳細な記述を想定する場合、サステナビリティ情報の利用者として誰を想定するかについての検討が必要となる。

共同研究報告による検討

17. 共同研究報告では「主要なステークホルダー」を想定利用者と同義で使用しており、投資家、取引先、消費者、従業員が例示されている。

考察

18. ステークホルダーは多数であって現実には特定できないため、主題に起因して重要な影響を受けるか又は主題に対して重要な影響を与える者を主要なステークホルダーとみなすことが考えられる。

長文式報告書において発見事項や提案事項を記載する際は、各々の内容に応じて想定される利用者をイメージして、当該事項の記載によってサステナビリティ情報の信頼性に問題があるかのような誤解を与えたり、経営者の役割を保証業務実施者が代替しているかのような誤解を招かないよう、記載方法に留意する必要がある。

⁶ 共同研究報告「10. (3)重要性」の内容に加筆

【論点 2 - 2】保証業務実施者に係る独立性の要件

19. 保証業務実施者が業務を実施するに当たって保持すべき独立性の要件として、財務諸表監査に求められるものと同様でよいか、備えるべき追加要件がないか、他の類似基準における取扱いを参考に検討する。

独立性の要件

20. サステナビリティ情報保証業務における保証業務実施者に係る独立性の要件は、財務諸表監査の監査人に求められる独立性が参考になる。また、共同研究報告においては保証業務実施者の独立性の要件に関わるものとして保証業務実施者が「職業的専門家としての倫理に関する規則を自らが規定し、これを遵守しなければならない」旨、さらに保証業務実施者の倫理規則に、独立性が含まれる旨の記述がある⁷。この他に J-SUS 倫理規程の付則⁸においても独立性の要件が規定されている。

考察

21. これまでのところ、サステナビリティ情報保証業務における独立性の要件として、財務諸表監査に求められるものに対して追加すべき要件を明示した国際的な基準はない。しかしながら、サステナビリティ情報保証業務は公認会計士以外の者も実施することが十分想定され、その場合の独立性の要件が財務諸表監査に求められるものより緩和されるなど異なる内容が基準となる可能性がある。財務諸表監査に求められる独立性の要件に照らし、J-SUS 倫理規程の付則は公認会計士以外の者が行う場合の要件として参考になり得るであろう。
22. また、独立性の要件を具備しているかどうかは、保証業務実施者及び保証業務実施機関の品質管理の一側面として捉えられる。

【論点 2 - 3】保証業務実施者の能力要件

23. 公認会計士が保証業務実施者となる場合に、その能力要件として、公認会計士としての専門性のほかに何が必要となるか、保証業務実施者が備えるべき要件を、他の類似基準における取扱いを参考に検討する。

共同研究報告による検討

24. 共同研究報告においては保証業務実施者の能力要件に関わるものとして契約締結の条件において、次の 2 点を示している⁹。独立性の要件と同様に、保証業務実施者自らが作る倫理に関する規則の中で設定することを想定しているとみることができる。
- ① 保証業務実施者自らが業務実施に必要な倫理要件を満たしていること
 - ② 保証業務に従事する複数の専門家によって構成されるチーム（以下、「保証業務チーム」という。）が全体として専門家として必要とされる能力を保有していること

J-SUS のサステナビリティ情報審査実務指針

25. J-SUS のサステナビリティ情報審査実務指針（以下「J-SUS 実務指針」という。）では保証業務実施者として必要とされる知識について、以下の 5 点を挙げている¹⁰。
- ① 事業経営一般に関する知識
 - ② 事業活動に伴う社会への影響及び事業体が適用を受ける関係法令に基づく規制に関する知識
 - ③ サステナビリティに関わる内部管理体制及びサステナビリティ情報システムに関する知識

⁷ 共同研究報告「3. CSR 情報審査の実施の前提」より

⁸ J-SUS 倫理規程「禁止される利害関係 付則」（平成 19 年 12 月）より

⁹ 共同研究報告「8. (2) ③ 審査人の専門的能力」より

¹⁰ J-SUS 実務指針「1 - 2 (2) 審査人として必要とされる知識」（平成 20 年 2 月）の内容に加筆

- ④ サステナビリティレポートの作成基準（判断基準）に関する知識
- ⑤ 業務実施に関する知識

考察

26. サステナビリティ情報保証業務はその対象が財務諸表監査とは異なるため、公認会計士としての専門性とは別に、少なくとも次のような知識、経験及び技能が必要であると考えられる。

- ① 保証業務を受ける企業の事業活動に伴う社会への影響（主要なステークホルダーの関心）及び企業が適用を受ける関係法令に基づく規制に関する知識
- ② サステナビリティに関わる内部管理体制及びサステナビリティ情報システムに関する知識
- ③ サステナビリティ情報の作成基準（国内外で一般的に使用されている基準、業界ガイドライン等）に関する知識
- ④ 上記に基づく実務経験及び技能

【論点3】主題及び主題情報

【論点3-1】保証業務の対象となるサステナビリティ情報の性格

27. サステナビリティ情報と考えられる範囲は幅広いため、保証業務の対象となる主題をどのように定義するか、また、主題情報をどのように定義するかを検討する必要がある。

適切な主題又は主題情報の概念

28. 概念的枠組みに関する意見書では「保証業務における適切な主題は、識別可能であり、一定の基準に基づいて首尾一貫した評価又は測定を行うことができ、かつ、業務実施者が主題情報に対する保証を得るために十分かつ適切な証拠を収集することができる必要がある。」とされている。

適切な主題の定義

29. 主題の定義の検討に当たっては「適切な主題」の概念を満たすことに加えて、多様な課題を取り扱うサステナビリティ情報は社会的な要請に対応して変化していくものであることへの配慮が求められる。したがってサステナビリティ情報に関する保証業務の主題の定義は、「持続可能な発展の目標に向けた、あるいは持続可能な社会の実現に向けた、企業等の組織の環境的側面・経済的側面・社会的側面の対応状況」のように広く一般に理解が得られるものとするのが適当である。このことは、サステナビリティ情報保証業務自体が未だ一般に浸透していない事情にも符合するものである。

適切な主題情報の定義

30. 主題情報とは、例えば共同研究報告では、「①コーポレートガバナンスの状況に関する情報、②従業員に対する配慮の状況に関する情報、③顧客に対する配慮の状況に関する情報、④社会一般に対する配慮の状況に関する情報、⑤地球環境に対する配慮の状況に関する情報、⑥その他事業体の社会的責任への対応の状況に関する情報」の6項目に整理がなされている。

31. また、GRIが策定した「サステナビリティ・レポート・ガイドライン」（2006年最終改訂。以下「GRIガイドライン」という。）¹¹においては、経済、環境、労働慣行とディーセント・ワーク（公正な労働条件）、人権、社会、製造責任などの項目が開示情報として示されている。

32. このように、サステナビリティ情報の種類は多岐にわたるため、サステナビリティ情報と想定される項目のすべてを開示することは、実務上行われておらず、また、上述の研究報告、GRIガイドライン等においても、サステナビリティ情報の開示項目・様式は定型的に規定されていない。

¹¹ GRI (Global Reporting Initiative) が策定した持続可能性報告書作成のためのガイドライン (Sustainability Reporting Guidelines)。2000年に第1版、2002年第2版、2006年には第3版（通称G3）が発行されている。本論点整理において、第3版を「GRIガイドライン」という。

同様に、保証業務の対象とすることができる適切な主題情報についても、項目を限定列挙することは困難である。

考察

33. 以上より適切な主題情報は限定的に列挙するのではなく、概念的に定義することが適当である。識別可能で、一定の規準に基づいて首尾一貫した評価又は測定した結果を表明するサステナビリティ情報のうち、保証業務実施者がそれに対する合理的保証又は限定的保証を得るために十分かつ適切な証拠を入手できる情報として定義することが考えられる。
34. すなわち、定性的情報であっても定量的情報であっても、これらの概念的な要件を満たす限りにおいて、適切な主題又は主題情報となり得るものと考えられる。
35. なお、今後サステナビリティ情報の保証が可能な具体的な項目の例示を検討する場合には、実務的に保証が付与されている項目を抽出し、帰納的に主題情報の適否を再検討していく方法が考えられる。

【論点3-2】主題情報の識別の適切性について判断を行う場合の留意点

36. サステナビリティレポートの作成に当たり、経営者はサステナビリティレポートに記載する主題情報を決定することとなる。経営者が主題情報として検討すべき対象が広範囲にわたることより、その決定過程そのものを保証の対象とする場合もある。このような場合に、どのような点に留意して保証業務を行う必要があるか、また、どのような手続を行うことができるかが問題となる。

主題情報の決定

37. サステナビリティレポートに記載する情報は多岐に渡り、また、サステナビリティ情報では開示項目・様式は定型的に規定されているわけではないことから、主題情報について網羅的に例示できるものではない。ISAE3000においては「業務実施者は、主題の適切性を評価しなければならない。」¹²とされており、また実務上もサステナビリティ情報の全てを開示することは行われておらず、一般的にも求められていない。このため、主題情報の識別の適切性の判断に当たっては、ステークホルダーの意思決定への影響の程度及び経済的、環境的、社会的影響の著しさの両面を加味し、開示されるサステナビリティ情報は決定されることが適当と考えられる。

主題情報の識別の適切性の判断方法

38. 経営者が主題情報の識別の適切性の判断を行うに当たり、ステークホルダーの意見を収集することにより決定する実務事例が見られる。

考察

(適切な過程について)

39. サステナビリティレポートにおける主題情報の完全性について保証業務実施者が十分な保証を得るためには、少なくとも経営者と同等以上に企業を取り巻く経営環境についての理解が必要と考えられるなど、一般的には困難である。しかし、そもそもステークホルダーの全てのニーズ等を網羅的に把握して、主題情報の完全性を担保することが保証業務実施者に求められている訳ではない。
40. そのため、企業の経営者が実施した重要性の判断を検証することにより、主題情報の決定過程の適切性を判断することが実務上行われている。具体的には、サステナビリティ情報の開示はステークホルダーのニーズに合致するように行われるものであることから、ステークホルダーの意見を適切に聴取し、重要性の判断に反映させることが最も有効な方法として定着しつつある。
41. すなわち、企業の経営者が、ステークホルダーのニーズの収集や経済的、環境的、社会的な影

¹² ISAE3000 パラグラフ 18 より

響の程度の検討にあたり、適切な手法を採用し、主題情報の決定に当たって適切な過程を経ていることを確認できれば、少なくとも限定的保証が可能と考えられる。

42. なお、法令や実務慣行により開示項目が明確に定められているもの（例：「地球温暖化」における6種類の温室効果ガスなど）については完全性を容易に確かめることができ、今後、実務が成熟するにつれ、合理的保証の付与の可能性についても否定すべきものでないことに留意が必要である。

（適切な過程の開示について）

43. 以上により保証業務実施者が基準の適切性を評価するに当たっては、企業の経営者が主題情報を決定するプロセスについても、適切に判断を行う必要がある。

（必須記載項目の取扱いについて）

44. 企業が開示するサステナビリティ情報のうち、最低限、記載すべき項目を定めるべきではないかという指摘もあり、業種ごとに自主的な取決めを行う例も見られる。
45. この点について、例えば設備集約型産業では環境負荷に関する項目が重要とされ、労働集約型産業では雇用・労働に関する項目が重要視されるなど、各企業が直面している経営環境は様々であることから、今後必須記載項目を検討する場合には、具体的なパフォーマンス指標、（例えば女性の取締役比率）を特定するよりは、その基礎となるサステナビリティ情報の性質（例えば雇用の多様性に関する項目）を示すことが適当と考えられる。

【論点4】適切な規準

【論点4-1】適切な規準の要件

46. サステナビリティ情報の保証業務における規準に求められる適切性の要件としてどのようなものが考えられるかが論点となる。

ISAE3000による概念

47. IFAC フレームワーク¹³によれば、適切な規準とは次の特性を有するとされる。
- 「(a) 目的適合性 (Relevance) : 目的適合性を有する規準は、想定利用者による意思決定に役立つ結論を導くのに資する。
 - (b) 完全性 (Completeness) : 保証業務を実施する環境の下で結論に影響を及ぼす可能性のある関連する要素が省略されていないとき、規準は十分に完全なものである。関連がある限り、完全性を有する規準には表示及び開示のベンチマークが含まれる。
 - (c) 信頼性 (Reliability) : 同一の環境で同一の資格を持つ業務実施者が利用する時、信頼性のある規準は、合理的で首尾一貫した主題に評価又は測定を可能にする。
 - (d) 中立性 (Neutrality) : 中立的な規準は、偏向のない結論を導くのに資する。
 - (e) 理解可能性 (Understandability) : 理解可能な規準は、明確かつ包括的な結論を導くのに資すると共に、大幅に異なる解釈をもたらすものとはならない。」
48. さらに、主題がどのように評価又は測定されているかを想定利用者が理解できるためには、規準は想定利用者に利用可能でなければならないことから、次のいずれかの事項を満たしていることが利用可能性の要件として示されている¹⁴。
- 「(a) 一般に公開されている
 - (b) 主題情報において明示されている
 - (c) 保証報告書に明示されている
 - (d) 広く一般に普及している」

¹³ IFAC 2003 “INTERNATIONAL FRAMEWORK FOR ASSURANCE ENGAGEMENTS” パラグラフ 36 より翻訳

¹⁴ IFAC 2003 “INTERNATIONAL FRAMEWORK FOR ASSURANCE ENGAGEMENTS” パラグラフ 38 より翻訳

共同研究報告による検討

49. 共同研究報告によれば、規準の要件は次のように示されている¹⁵。

- ① 目的適合性：投資家、取引先、消費者、従業員等の主要なステークホルダーによる意思決定に役立つ結論を導くのに資する規準であること。
- ② 完全性：各業務環境の下で得られる結論に影響を与える経済、環境、社会の要因のうち関連する要因のいずれもが省略されていない規準であること。なお、目的適合的であるならば、表示及び開示の規準が含まれる。
- ③ 信頼性：同一の環境で保証業務実施者が利用するとき、主題の評価又は測定を合理的にかつ首尾一貫して行うことができる信頼性のある規準であること。
- ④ 中立性：偏向のない結論を導くのに資する中立的な規準であること。
- ⑤ 理解可能性：明瞭かつ総合的な結論を導くのに資するもので、著しく異なる解釈をもたらすことなく、サステナビリティ情報保証業務を構成する三当事者にとって理解可能な規準であること。

50. 同様に、主題がどのように評価又は測定されているかを理解するために、主要なステークホルダーにも規準が利用可能であることが求められており、主要なステークホルダーにとって利用可能な規準の要件についても IFAC フレームワークとほぼ同様に示されている。

- ① 公表されている規準
- ② サステナビリティ情報とともに経営者により明示されている規準
- ③ 保証報告書において明示されている規準
- ④ 広く一般に理解を得られている規準

考察

51. 適切な規準の要件については、サステナビリティ情報の保証業務実務においても ISAE3000 に則っていることが一般的であり、包括的な ISAE3000 の要件に従うことが適当と考えられる。さらに、規準の適切性の評価をするに当たっては、これらの要件を満たしているか否かについて検討する必要がある。

【論点 4-2】規準の適切性の評価

52. 規準には、確立されたもの又は個別に策定されたものがある。確立された規準とは、法規制によるもの、又は透明なデュー・プロセスに従って権威ある団体あるいは一般に認知された専門家の団体により公表されたものである。個別に作成された規準とは、業務の目的に応じて個別に作成されたものである。このような規準、特に個別に設定した規準の適切性について、保証業務実施者がどのように評価すべきかを検討する必要がある。

ISAE3000 による概念

53. ISAE3000 において、確立した規準が存在しない場合には、規準を個別に設定することが示されており¹⁶、この場合、保証業務実施者は、個別に設定した規準を用いることにより、保証報告書が想定利用者の誤解を招くことにならないかを検討することとされている。

ただし、保証業務の三当事者（想定利用者又は契約当事者）の理解を得るように努力することなどが示されている¹⁷。

共同研究報告による検討

54. 共同研究報告においても、規準は、確立されているもののほか、主題に応じて個別に設定され

¹⁵ 共同研究報告「7. (1) 規準の要件」の内容に加筆

¹⁶ ISAE3000 パラグラフ 21 より

¹⁷ 規準が想定利用者により利用可能である要件については 54 項を参照

ることが明記されている。

- ・ 個別に設定した規準

「企業の社会的責任への対応の状況の一部について確立した規準が存在しない場合には、規準を個別に設定することができる。保証業務実施者は、個別に設定した規準により、保証業務報告書が主要なステークホルダーの誤解を招くことにならないかを検討する。

保証業務実施者は、特別に開発した規準が主要なステークホルダーの目的に適合しているという認識を、主要なステークホルダー又は契約当事者から得るように努める必要がある。しかし、この認識を得られない場合には、そのことが、識別された規準の適合性評価のために実施すべき手続や、保証業務報告書において提供する規準に関する情報に、どのように影響するかを検討することになる。」

考察

55. 以上より、個別に設定した規準の適切性を評価する際には、保証業務実施者は、例えば以下の点を考慮しつつ職業的専門家としての知見を生かして判断することができると考えられる。ただし、保証業務の三当事者（想定利用者又は契約当事者）の理解を得るように努力することが求められる。

- ① 関連する法令
- ② 業界ガイドライン・国内外の同業他社が使用している規準
- ③ 主要なステークホルダーの関心
- ④ 保証対象項目に関するガイドライン

56. また、個別に設定された規準であっても、その内容を経営者がサステナビリティレポートに記述する他に、保証業務実施者が長文式の保証報告書に明示する方法などにより、利用可能性を確保できる。

【論点5】保証業務契約

57. 保証業務実施者が業務開始前に契約当事者と合意すべき実施条件としていかなる項目が必要であるかの検討を要する。

保証業務の実施条件の合意

58. 保証業務契約を締結するに当たっては、慎重にその可否を判断することを要する。保証業務実施者は、保証業務チーム全体として、職業的専門家として必要とされる能力を総合的に保有していると確信でき、かつ保証業務の実施の前提となる倫理上の要件を満たす場合にのみ、保証業務を受嘱する¹⁸。

59. 保証業務の受嘱に当たっては、保証業務実施者は、保証業務の実施条件について業務開始前に契約当事者と事前合意しなければならない。具体的な実施条件は、次のように整理できる¹⁹。

- ① 保証業務の目的・対象保証の内容、保証業務の具体的内容や特徴
- ② 保証業務を実施する際に準拠する作成規準及び保証業務実施規準
- ③ 保証業務は、主題又は主題情報に虚偽や誤謬が存在しないことを絶対的に保証するものでない旨
- ④ 確認書（主題情報の作成の責任は、主題に責任を負う者にあることの確認を内容とした確認書）を保証報告書の交付日に主題に責任を負う者から入手する旨
- ⑤ 保証業務実施者の責任
- ⑥ 保証報告書の形式又は主な内容
- ⑦ 保証業務実施者の独立性

¹⁸ ISAE3000 パラグラフ 8-9、並びに研究報告第 20 号 8 項(1)

¹⁹ 研究報告第 20 号 8 項(2)の内容に加筆

- ⑧ その他（保証報告書の利用目的の制限がある場合の想定利用者及び利用目的、守秘義務、報酬及び経費の額、契約の解除・終了、損害賠償の限度額、裁判の所轄等）

考察

60. 保証業務実施者が、受嘱時におけるリスク管理（例えば、訴訟の提起・損害賠償請求・保証水準に関する期待ギャップから発生し得る誤解や紛争に対する回避対策）を徹底するためには、保証業務契約書に上記の①から⑧の項目を盛り込み対応することが肝要であると考えられる。したがって、合意した実施条件を確認のため、保証業務報告書に明記し、文書化する必要がある。

【論点6】保証業務計画

61. 保証業務実施者は、保証業務を効果的かつ効率的に実施するために、保証業務計画を策定しなければならない。適切な保証業務計画の策定の観点から、サステナビリティ情報の保証業務における保証業務計画上の留意事項にはどのようなものが考えられるかが論点となる。

ISAE3000 による概念

62. ISAE3000 によれば、計画策定業務の内容と範囲は、企業の規模や複雑さ及び保証業務実施者とその企業とのこれまでの経験など業務環境に応じて異なるとした上で、以下の主な検討事項が例示されている。

- ・ 業務条件
- ・ 主題の特徴と識別された規準
- ・ 業務プロセスと潜在的な証拠の情報源
- ・ 主題情報に重要な虚偽表示があるリスクのような、事業体とその環境に関する業務実施者の理解
- ・ 想定利用者とそのニーズの識別、重要性と保証業務リスクの構成要素の検討
- ・ 専門家の関与の内容と範囲を含む、人的要件と専門知識の要件

共同研究報告による検討

63. 共同研究報告では、サステナビリティ情報の保証業務の特徴を加味しているものの、ISAE3000 とほぼ同様の考慮すべき項目が盛り込まれている²⁰。

- ア. 業務条件
- イ. 適切な規準
- ウ. 企業及びシステムに関する理解
- エ. 保証業務リスク（固有リスク、統制リスク、発見リスク）
- オ. 保証業務実施者が保持すべき必要知識とチーム編成において選定すべきメンバーの専門性
- カ. 重要性（量的重要性、質的重要性）
- キ. 他の保証業務実施者の結論の利用
- ク. 他の専門家の業務の利用
- ケ. 内部監査の利用、ISO14001 など国際規格による認証の存在
- コ. 手続を実施するタイミング
- サ. 企業の規模、複雑さ及び過去の業務経験

考察

64. これらより、サステナビリティ情報保証業務においても保証業務計画の策定に当たっては、ISAE3000 の考え方を基本とすることが適切と考えられる。

²⁰ 共同研究報告「9. ② 計画策定において考慮すべき事項」の内容に加筆

【論点7】十分かつ適切な証拠

【論点7-1】保証業務要点

65. 我が国の監査基準では、実在性、網羅性、権利と義務の帰属、評価の妥当性、期間配分の適切性及び表示の妥当性を監査要点として例示している。しかし、サステナビリティ情報保証業務においては、保証対象の性質により財務諸表監査と異なる保証業務要点が求められることが考えられる。

保証対象の性質の差異としては、例えば、サステナビリティ情報保証業務の対象は定量的情報だけでなく、定性的情報を相当程度含むことが挙げられる。また、財務諸表監査の対象となる財務諸表等については、開示すべき項目・開示様式が定められているのに対して、サステナビリティレポートについては、開示項目・様式が定型的に規定されているわけではない。したがって、サステナビリティ情報の保証業務を実施するに当たっての保証業務要点については、こうした保証対象の性質の差異を考慮して検討することが必要となる。

対象項目の適切性

66. 企業の経営者は、主題を示すに当たり、各種ガイドラインあるいは同業他社のサステナビリティ情報の開示状況を参考にしながら、自社にとっての重要な情報を特定して開示することとなる。仮に、重要なサステナビリティ情報が開示されないとすれば、開示されたすべての情報が正確であったとしても、主題を適正に開示しているとは認められないであろう。

したがって、開示情報の特定に当たり恣意性が介入しないようにするためには、企業が主題情報の重要性を勘案して開示すべき情報を特定するプロセスを保証業務実施者が確かめることが必要になる。

67. なお、サステナビリティ情報として開示されることが望ましい項目を示すガイドラインとして、国際的に利用されているものにGRIガイドラインがあり、国内で主に利用されているものとして環境省「環境報告ガイドライン～持続可能な社会をめざして～」(2007年最終改訂。以下「環境省ガイドライン」という。)などがある。

これらのガイドラインは、サステナビリティ情報として開示されることが望ましい項目を示しているが、サステナビリティ情報は多岐にわたり、また、企業の業種あるいは活動の範囲も多様なことから、基本的な事項を除けば、ガイドラインに記載されているすべての項目について情報を把握し開示すべきこととはしていない。

対象範囲の適切性

68. 同様に、開示対象範囲の適切性についても、企業単体である場合、国内の連結グループを含む場合、あるいは海外も含めた連結財務諸表と同じ範囲とする場合など実務上は様々である。したがって、開示するすべての重要な情報がすべての重要な報告組織から収集されていること、かつ、期間比較可能性の観点から、同じ範囲で継続して把握・開示されていることを確かめる必要がある。なお、報告範囲に異動がある場合は、誤解を与えないような記載が求められることとなる。

保証業務要点（定量的情報）

69. 定量的情報については、一定の方法に基づき測定された結果が開示されるため、保証業務要点としては、以下のとおり、第66項、第67項及び第68項に記載した対象項目及び対象範囲の内容に加えて③、④、⑤が保証業務要点となると考えられる。

- ① 対象項目の適切性
- ② 対象範囲の適切性
- ③ 算定方法の妥当性（評価の妥当性）
- ④ 算定結果の合理性（実在性、網羅性、正確性、期間配分の適切性など）
- ⑤ 開示方法の適切性（表示の妥当性）

多くの企業は、算定に当たり準拠した基準をサステナビリティレポートに注記している。また、

算定方法を変更した場合の留意点は財務諸表監査に準じて算定方法に変更があった旨とその理由を記載することが求められるが、変更したことによる影響額（量）については、実務への定着に鑑み、当面は、記載することが望ましいものとして取り扱うことが考えられる。

保証業務要点（定性的情報）

70. 定性的情報については、定量的情報により裏付けられているものであれば、少なくとも定量的情報との整合性を確かめることが必要である。それ以外の定性的情報の保証業務要点については、以下のとおりであり、①、②、⑤については前項の定量的情報に記載したものと同じであるが、③の算定方法の妥当性及び④算定結果の合理性については、情報収集の妥当性、情報内容の合理性と読み替えることになる。

- ① 対象項目の適切性
- ② 対象範囲の適切性
- ③ 情報収集の妥当性
- ④ 情報内容の合理性
- ⑤ 開示方法の適切性（表示の妥当性）

考察

（対象項目の適切性について）

71. 開示項目は、各種ガイドラインなどで重要項目と位置付けられているものをはじめとして、企業が主題情報の識別の適切性を勘案して独自に特定する。この場合、重要な項目が網羅されているかどうかについては、環境面の情報、社会面の情報それぞれについて別々に判断される。

72. 環境面の情報の場合は、例えば、ISO14001（国際標準化機構の環境マネジメントシステムに係る規格）の認証を取得している企業であれば、実施された環境影響評価、内部環境監査結果、ISO認証機構の審査結果の閲覧などにより重要な事項の把握が可能であり、企業の活動分野（業種）に関する専門知識を有する保証業務実施者を保証業務チームのメンバーとする等の対応で、重要な環境情報を把握可能であると考えられる。

73. 社会面の情報については、一部に社会的合意を形成中の項目が多く、いまだ検討過程にあると考えられる。このため保証業務においては、少なくとも採用した規準と企業自らが決定した開示方針及びその開示方針決定のプロセスをサステナビリティレポート上で開示し、その方針等に準拠して開示されているかが保証業務要点となる。

（網羅性について）

74. サステナビリティレポート作成のためのサステナビリティ情報収集の内部統制が体系的に設計されていない企業が一部にある。したがって、本社部門（親会社、本社あるいは本部）によりサステナビリティレポートの作成・開示方針が周知徹底され、その方針にしたがって漏れなく収集されているかについての手続は重点的に行う必要があり、これはサイト（子会社、工場あるいは事業所）往査の際にも重要な手続になる。なお、定量的情報のうち、例えば、電気使用量など金銭の異動が伴うものの網羅性については、財務記録を利用することが考えられる。

【論点 7-2】選択可能な手続

75. サステナビリティ情報の保証業務においては、財務諸表監査業務と比較すると、保証業務手続が確立しているとは必ずしも言えず、現状の実務において、実施されている保証業務手続の中から、選択可能な手続を抽出する必要がある。サステナビリティ情報保証業務は、定量的情報のみならず定性的情報についても保証業務の対象となる場合が想定され、保証業務の対象が画一的でない場合に、保証業務実施者が心証を得るために、どのような手続が実施されているかを考察することが必要となる。

監査基準における「通常実施すべき監査手続」の経緯

76. 平成 14 年改訂前の監査基準において、監査人が自己の意見表明の合理的な基礎を得るために必要と認めて実施する監査手続として「通常実施すべき監査手続」という概念を用いていたが、この表現は、あたかも定型的な監査手続の組合せとその適用方法があるかのような誤解を与えることもあるという理由で、監査基準の改訂により使用しないこととされた。また、監査手続については、改訂前の監査実施準則で、実査、立会、確認、質問、視察、閲覧、証憑突合、帳簿突合、計算突合、勘定分析、分析的手続等として個々の監査の手法を列挙していたが、改訂基準では監査手続を、統制リスクを評価するために行う運用評価手続と監査要点の直接的な立証のために行う実証手続という概念に区分した上で、監査人が選択する具体的な監査の手法の例示は削除された。

証拠収集手続の記載

77. 環境省ガイドラインや各種環境法令において、環境パフォーマンス指標及びその計算方法が例示されているが、温室効果ガスについては、より詳細な証拠収集手続が共同研究報告に例示されている。また、環境省では、環境省ガイドラインとは別に温室効果ガス排出量検証のためのガイドライン²¹を公表しており、温室効果ガスの証拠収集手続に関して、リスクアプローチに基づいた手続が記載されている。

考察

78. 以上を踏まえると、サステナビリティ情報の保証業務に対する社会一般のより深い理解と、一定の保証業務水準の確保を目的として、一般的に実施されている保証業務手続について明示する意義がある。
79. サステナビリティ情報保証業務は実務として既に広く行われており、特に定量的情報で開示される指標の中には、各省庁や各機関によって具体的な計算方法や保証業務手続が定められているものもある。そのため、定量的情報に対しては、質問や分析的手続だけでなく、多くの場合証憑突合や計算突合といった手続が実施されている。個別の指標に対する保証業務手続については、保証業務実施者が既に実務で用いている手続を自らの責任において選択的に適用することが適当である。
80. 一方、定性的情報については、その記載方法・記載内容など、企業の規模や業種により様々であり、各種ガイドラインによって徐々に客観性が高まっているものの、いまだ統一的に開示がなされているわけではないため、企業の実態に即して質問や分析的手続を中心に選択可能な手続が実施されている。具体的に実施した手続については、保証報告書に手続の概要を記載するなどの実務慣行が見られるものの、今後の更なる実務の発展・定着により社会的な合意を形成していくことが適当である。

【論点 7-3】保証業務リスク

81. 保証業務リスクは、「主題情報に関する重要な虚偽表示のリスク」と発見リスクによって構成され、そのうち「主題情報に関する重要な虚偽表示のリスク」とは「固有リスク」と「統制リスク」を結合したリスクであり、実際には複合的な状態で存在する²²。

保証業務実施者は、サステナビリティ情報の保証業務という業務内容、主題の性質及び保証水準に応じて、これらのリスクをそれぞれどのように考慮するかを考察する必要がある。

主題情報に関する重要な虚偽表示のリスク

82. 監査・保証実務委員会研究報告第 20 号に示されているように、主題情報に関する重要な虚偽

²¹ 環境省「自主参加型国内排出量取引制度 排出量検証のためのガイドライン Ver.1.0」（2007 年 3 月）

²² 研究報告第 20 号「11. 保証業務リスク」より

表示のリスクを構成する「固有リスク」と「統制リスク」は次のように考えられる²³。

① 固有リスク

関連する内部統制が存在していないとの仮定の上で、主題情報に重要な虚偽表示が含まれる可能性をいう。

固有リスクは、例えば、下記の事項により影響を受けると考えられる²⁴。

- ア. 企業の規模及び複雑性、事業活動に伴う環境、経済、及び社会への影響（例えば資源エネルギーの消費による環境影響）
- イ. 多国籍にわたる活動に影響する異なる文化、法令等の相違の存在
- ウ. 企業と想定利用者の各々によって認識された情報への反応の差異がもたらす、主題情報の網羅性に対する意見の相違
- エ. 直接的・間接的な環境、経済、社会の各側面への影響に関する想定利用者の理解
- オ. 主題情報の決定に用いられた判断と見積の範囲

② 統制リスク

重要な虚偽表示が、関連する内部統制によって適時に防止又は適時に発見及び修正されない可能性をいう。

統制リスクが生じる要因として、例えば、以下のような点が考えられる²⁵。

- ア. 必要な内部統制が内部統制システムのデザインから欠落している
- イ. 既存の内部統制が遵守されていない
- ウ. 例外的な状況下において測定システムが機能しない。（例えば、事故発生時、もしくは入手可能な環境データの不完全性を招く可能性のあるプロセス）
- エ. 経営者が、担当者の異議を却下することにより、重要な内部統制上の手続が正しく実施されることを回避する

リスクアプローチ

83. 保証業務実施者は、十分かつ適切な証拠を入手するために、主題情報に関する重要な虚偽表示のリスクを評価して、証拠収集手続の種類、実施の時期及び範囲を決定する。

考察

84. サステナビリティ情報の保証業務において、証拠収集手続の種類、時期及び範囲は財務諸表監査と全く同一ではないものの、証拠収集手続の意義及び一般的な留意事項に関しては財務諸表監査における場合と同様と考えられる。しかしながら、主題の性質が財務諸表監査の場合と異なり、サステナビリティ情報に関する内部統制システムが財務報告に関する内部統制システムとは異なるケースが考えられることから、保証業務実施者は、財務諸表監査の内部統制評価とは別にサステナビリティ情報に関する内部統制について十分に評価することが求められるであろう。その際、保証の対象となるサステナビリティ情報に関連する内部統制についての理解が必要である。

【論点 7-4】 確認書の入手と意見表明

85. サステナビリティ情報の保証業務は、主題に責任を負う者と保証業務実施者が協力して、より信頼性の高いサステナビリティ情報を想定利用者に提供することを目的としている。したがって、両者は、サステナビリティ情報の作成に関して主題に責任を負う者の責任とサステナビリティ情報の適正表示に関する意見表明に対する保証業務実施者の責任とに責任を分担しながら、相互に協力し合う関係にある。このような観点からサステナビリティ情報保証業務においても主題に責

²³ 研究報告第 20 号「11. 保証業務リスク」より

²⁴ Royal NIVRA 2007「3410N サステナビリティレポートに関する保証業務」（日本公認会計士協会訳）「リスク分析」の内容に加筆

²⁵ 同上の内容に加筆

任を負う者の確認書を入手すべきかどうかを検討する必要がある。

確認書入手の目的

86. 確認書を入手する主な目的は、次のとおりである。

① 主題に関する責任の確認

適切な規準に準拠してサステナビリティ情報を作成し、適正に表示する責任は主題に責任を負う者（通常は企業の経営者）にあることについて、サステナビリティ情報の作成企業の経営者自身が認識していることを確認する。また、サステナビリティ情報の作成責任に関連して、サステナビリティ情報及びその作成の基礎となる各種記録に適切に記録していない重要な指標等がない、並びにサステナビリティ情報に重要な影響を与える不正及び違法行為がないことを経営者が認識していることを確認する。

② サステナビリティ情報に関する内部統制を構築・維持する責任が主題に責任を負う者にあることの確認

適正なサステナビリティ情報を作成するために、内部統制を構築し、維持する責任は主題に責任を負う者にあることについて、サステナビリティ情報の作成企業の経営者自身が認識していることを確認する。

③ 保証業務の実施に必要なすべての資料が保証業務実施者に提供されたことの確認

保証業務実施者が必要と判断したすべての資料がいかなる制約もなく主題に責任を負う者から保証業務実施者に提供されたことを確認する。このなかには、監督官庁からの勧告・指導等で、既に記載されている項目や法規制遵守状況に重要な影響を与える事項に関する資料が含まれる。

確認書と他の手続

87. 確認書の入手は、サステナビリティ情報の保証業務の一環として実施される保証業務手続となるが、保証業務実施者は、確認書を入手したことを理由として、保証業務の実施において必要と判断した保証業務手続を省略することはできない。

88. 質問以外に有効な保証業務手続が存在しない場合には、当該事項について主題に責任を負う者の意思や判断を確認書において再確認することが保証意見を形成する上での合理的な基礎を補完する手段となる。また、確認書によって、口頭での陳述を文書化することが可能となり、保証業務実施者と主題に責任を負う者との間に誤解が生じる可能性を軽減させることができる。

考察

89. 以上のように、確認書は、サステナビリティ情報の保証業務において重要な機能を有する。協力関係を示し、もって保証業務に対する社会的信頼性をより一層高めていくために、確認書の入手が必要である。また、保証業務実施者が必要と認めて確認書への記載を求めた事項の全部又は一部について、主題に責任を負う者が確認を拒否した場合には保証範囲の制約となり、保証業務実施者は意見を限定する又は意見を表明しないことを検討しなければならない。

【論点 7-5】他の専門家の業務の利用の必要性

90. 保証業務実施者は、他の専門家が有する特定分野の高度の専門的な知識・技能をあまねく有することを、一般的に期待されていない。しかしながら、保証業務の過程においてはサステナビリティ情報に重大な影響を及ぼす可能性のある事項で、その判断に専門的な知識・技能を必要とする場合がある。その場合には、他の専門家の業務を利用することが有効である。

91. 他の専門家の業務を利用して証拠の収集と評価を行う場合、保証業務実施者は、十分かつ適切な証拠を入手できたかどうかを自ら判断しなければならない。そのために、保証業務実施者及び他の専門家は、それぞれの役割においてサステナビリティ情報とその作成基準に関する適切な知識と技能を有していなければならない。

92. 保証業務実施者は、利用する他の専門家が、一定の品質管理体制を整備するように要請し、他の専門家が品質管理手続を運用していることを確認しなければならない。特に、独立性の確保には、十分に配慮する必要がある。

業務の必要性の判断

93. 専門的な知識・技能等を必要とする場合においては、保証業務実施者は次の点を考慮して他の専門家の業務の利用の必要性の有無を判断する。

- ① 検討対象項目の量的・質的重要性
- ② 検討対象項目の性質及び複雑性に起因する虚偽表示の可能性
- ③ 十分な保証証拠を入手するための実施可能な代替的保証業務手続の有無

業務の十分性・適切性の判断

94. 保証業務実施者は、他の専門家が実施した業務がサステナビリティ情報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。保証業務実施者が、他の専門家の業務がもたらす証拠の十分性及び適切性を判断するために、次の手続が可能となるような知識と技能を有していなければならない。

- ① 他の専門家に割り当てる仕事の目的を定め、当該目的とサステナビリティ情報保証業務の目的との関係を明らかにすること
- ② 他の専門家が利用する前提、手法及びデータの合理性を判断すること
- ③ サステナビリティ情報保証業務の目的と結論に関連して、他の専門家の発見事項につき判断すること

利害関係の考慮

95. 他の専門家が企業と利害関係を持っている場合には、保証業務実施者は専門家としての業務の客観性が損なわれる可能性を評価しなければならない。もし、保証業務実施者が、その利害関係が専門家としての業務の客観性を損なう可能性が高いと判断した場合には、他の専門家に業務を委嘱することの妥当性を検討しなければならない。

考察

96. 保証業務実施者は、自らの結論に対し責任を負うことができるよう、他の専門家を利用する業務について理解する必要がある。すなわち、他の専門家が採用した方法・仮定等を理解するとともに、企業の事業についての全般的知識及び他の保証業務手続を通じて入手した情報に基づき、それらが適切で合理的であるか否かを検討することが必要である。

97. 他の専門家の業務の結果により十分な保証証拠を入手できない場合、他の専門家の業務の結果と表示されたサステナビリティ情報との間に重要な差異がある場合、又はその結果が他の保証証拠と矛盾するような場合には、保証業務実施者は、企業及び当該他の専門家との討議、別の他の専門家の意見の聴取等の追加手続を実施する必要がある。

【論点 8】保証報告書

【論点 8-1】保証報告書の記載事項

98. 保証報告書にはどのような項目を記載すべきかについて、監査・保証実務委員会研究報告第 20 号「13. 保証報告書」の「(5) 結論の報告の種類と記載方法」を参考に合理的保証と限定的保証に応じた雛形を検討する必要がある。また、保証業務の対象項目によって、当初より合理的保証が実施可能な項目と限定的保証が実施可能な項目が分かれている場合に、一つの業務契約に基づく一つの保証報告書において、保証業務対象項目別に合理的保証と限定的保証の意見を表明することができるのかを検討する必要がある。

共同研究報告による検討

99. 共同研究報告では、まず、保証報告書に記載することが望ましい事項と、次に合理的保証と限定的保証の保証報告書における結論の表明が示されている²⁶が、雛形は示されていない。記載することが望ましい事項としては、以下の①から⑬の項目が示されている。

- ① 表題
- ② 日付
- ③ 宛先
- ④ サステナビリティ情報保証業務を実施した法人名又は個人名
- ⑤ サステナビリティ情報作成に関する規準
- ⑥ 保証報告書の利用制限
- ⑦ 保証業務の対象としたサステナビリティ情報とその性格
- ⑧ 企業の経営者の識別及び企業の経営者と保証業務実施者の責任
- ⑨ サステナビリティ情報保証業務に関する業務実施基準に準拠して業務を実施した旨
- ⑩ 実施した保証業務の概要
- ⑪ 保証業務実施者の結論
- ⑫ 規準に照らしてサステナビリティ情報を評価する場合の重要な固有の限界（必要と認められた場合）
- ⑬ 著しい利害関係の有無

考察

100. 保証報告書の記載事項については、上記の①から⑬の例が、サステナビリティ情報保証業務の特徴を加味しており、適当と考えられる。なお、具体的な記載方法や表示、合理的保証と限定的保証における結論以外の記載項目については保証業務実施者が自らの責任において判断し記載することとなる。

101. 合理的保証と限定的保証については、想定利用者に判断できる程度に手続の相違について記載することが望ましいと考えられる。しかしながら、選択可能な手続から実際にどのような手続を実施しているかが確立されているとはいえないことから、実務上は⑩実施した保証業務の概要に、できる限り詳細な内容を記載する必要があると考えられる。限定的保証業務の場合には証拠収集手続が限定されているため、想定利用者の誤解を招かないように、証拠収集手続に関する記載を合理的保証業務の場合よりも詳細に記述する必要がある。さらに次の点の記載を考慮すべきである。

- ア. 合理的保証業務に適用する手続との違いを明示すること
- イ. 合理的保証業務ほど心証を得ていないこと

合理的保証と限定的保証の同時記載

102. 海外では事例も見受けられるが、一つの保証業務契約において、保証業務対象項目別に合理的保証と限定的保証を同時に実施することは理論的には可能と考えられる。例えば、環境的側面及び経済的側面については合理的保証を実施し、社会的側面については限定的保証を実施するといったように保証業務対象のうち主題情報の性格や項目等により保証水準を異ならせるケースが考えられる。

103. この場合、一つの保証報告書で報告する場合には、業務実施者は、少なくとも以下の事項は合理的保証の対象項目と限定的保証の対象項目ごとに記載し、すべての保証業務対象項目に合理的保証を付与したと想定利用者が誤解することのないよう留意する必要があると考えられる。

- ① 保証業務の対象としたサステナビリティ情報とその性格
- ② 実施した業務の概要
- ③ 保証業務実施者の結論

²⁶ 共同研究報告「14. 審査報告書」の内容に加筆

【論点 8-2】長文式報告書

104. 保証報告書には短文式報告書と長文式報告書がある。長文式報告書には、必要に応じて発見事項や提案事項を記載することが ISAE3000 においても認められており、その留意点を検討する必要がある。ここで発見事項とは、保証業務の実施過程において発見した虚偽表示の報告事項をいい、提案事項とは内部統制や業務管理の欠点に対する勧告事項をいうが、いずれも保証業務実施者の結論に影響を及ぼさないものである。

考察

105. 保証業務を実施した際に、結論に影響を与えるものではない検出事項がある場合に、発見事項として保証報告書に記載すると想定利用者はサステナビリティ情報の信頼性に問題があるかのような誤解を与える可能性があることから、結論に影響を与える事項ではないこと及び表題を明示した上で、保証業務の結論とは明確に区分された形式で記載する必要があると考えられる。

また、提案事項については保証業務の独立性を考慮した上で、経営者の役割を保証業務実施者が代替しているかのような誤解を招かないように記載する必要があると考えられる。

【論点 8-3】後発事象の取扱い

106. サステナビリティレポートは、決算期末日から数か月程度経過後に公表される例が多いため、後発事象の取扱いについて検討する必要がある。

サステナビリティレポートにおける後発事象の取扱い

107. 環境省ガイドラインでは重要な後発事象について記載することが期待されており²⁷、サステナビリティレポートにおいて報告対象期間の翌日からサステナビリティレポートの発行日までの間に発生した後発事象については、ステークホルダーの判断に重要な影響を及ぼすものについては記載されることが望ましい。

保証報告書における取扱い

ISAE3000 による概念

108. ISAE3000 では「業務実施者は、保証報告書の日付までの事象について、それが主題情報及び保証報告書に与える影響を検討しなければならない。後発事象の検討の範囲は、そのような事象が、主題情報及び業務実施者の結論の適切性に影響する可能性に依存する。」²⁸とある。

共同研究報告による検討

109. 共同研究報告では、サステナビリティレポート発行時点又はその対象期間と保証報告書の日付までの間に生じた事象をいわゆる後発事象と定義している。その上で、次の二点を記述している²⁹。

- ① 後発事象がサステナビリティ情報及び保証報告書に与える影響の可能性と程度に応じて、それを考慮するか否かを判断すること
- ② 後発事象が、主題あるいは保証業務実施者の結論に重要な影響を与える場合には、サステナビリティ情報が当該後発事象を適切に反映しているか、あるいは当該後発事象が保証報告書に

²⁷ 環境省ガイドライン 「第 1 章 3. 環境報告書における環境報告の一般原則①目的適合性」において「環境情報が有用であるためには、ステークホルダーにとって適切な時期に提供される必要があり、環境に関わる重要な後発事象についても記載すること」とされ、「4. 環境報告書の基本的要件②対象期間の明確化」において「報告対象期間の終了後であっても、環境報告を公表するまでの間に、ステークホルダーの判断に影響を及ぼす重大な事件・事故あるいは翌年度の環境パフォーマンスに影響を及ぼす重要な後発事象が生じた場合には、環境報告書に記載すること」されている。また用語解説において「環境報告書では、基準日の翌日から環境報告書の発行日までに、重要な法規制等の違反の判明、重要な訴訟事件等の発生又は決着、その他ステークホルダーの判断に影響を及ぼす可能性のある重要な事実が発生した場合には、その内容、今後の見通し等を重要な後発事象として、記載すること」が示されている。

²⁸ ISAE3000 パラグラフ 41 より

²⁹ 共同研究報告「13. 後発事象」の内容に加筆

において適切に取り扱われているかを検討すること

考察

110. 後発事象は、主題情報又は保証報告書に与える影響の程度、すなわちステークホルダーの判断に影響を及ぼす程度を検討し、重要な影響を与える後発事象に関しては保証報告書上、適切に取り扱われる必要がある。ただし、サステナビリティレポートの報告対象期間は法定されているわけではなく、異なる主題情報ごとに報告期間も異なる場合があるため、後発事象の取扱いも主題情報によって異なる場合があると考えられる。

【論点 8-4】偶発事象の取扱い

111. サステナビリティ情報の保証業務においても、偶発事象について検討する必要がある。

重要な偶発事象

112. 偶発事象は、偶発利益と偶発損失に分類され、偶発損失については、その発生の可能性の程度に応じて「発生の可能性が高い場合」、「発生の可能性がある程度予想される場合」、「発生の可能性が低い場合」の三つに分類される。発生の可能性が高く、かつ金額を合理的に見積もることができる場合については引当金が計上され、それ以外については、必要な注記が行われることになる³⁰。偶発債務として財務諸表に注記された場合には、監査報告書上は追記情報としての記載の要否を判断することとなる。

考察

113. 上記をサステナビリティレポートに置き換えると、偶発損失とは持続可能な発展の目標に向けた、あるいは持続可能な社会の実現に向けた、企業等の組織の環境的側面・経済的側面・社会的側面の対応状況にとって「ネガティブな影響を与える事象で、報告対象期間の期間末日現在既に発生する可能性が不確実な状況が存在しており、その不確実性が将来事象の発生すること又は発生しないことによって最終的に解消されるもの」と考えられ、例えば、環境関連の訴訟の存在などが該当する。

この場合、「発生の可能性は高いがサステナビリティ情報に与える影響を合理的に見積もることができない場合、及び発生の可能性がある程度予想される場合」についてはサステナビリティレポートにおいて開示する必要があり、さらに、サステナビリティレポート上開示すべき偶発事象については保証報告書上の追記情報として記載の要否を判断することが必要となるものと考えられる。

【論点 9】品質管理

114. 保証業務実施機関として業務実施に関する品質管理体制の整備が求められることに異論はないであろう。これについて IFAC の国際品質管理基準第 1 号に基づく以外に特別に規定する必要があるかの検討が必要となる。

共同研究報告による検討

115. 共同研究報告においては品質管理に関わるものとして品質管理体制を整備するに当たっての参考基準として以下を挙げている³¹。

- ・ 国際標準化機構 (ISO) の ISO/IEC17021:2006 : 適合性評価—マネジメントシステムの審査及

³⁰ 監査・保証実務委員会報告第 75 号「監査報告書作成に関する実務指針」Ⅲ 1 ⑤追記情報 (キ)

「重要な偶発事象」において偶発事象は、「利益又は損失の発生する可能性が不確実な状況が貸借対照表日現在既に存在しており、その不確実性が将来事象の発生すること又は発生しないことによって最終的に解消されるものをいう」と規定されている。

³¹ 共同研究報告「3. CSR 情報審査の実施の前提」より

び認証を提供する機関に対する要求事項

- ・ IFAC の国際品質管理基準第 1 号 (ISQC 1)

J-SUS 実務指針

116. J-SUS 実務指針では、保証業務実施者が品質管理の方法を定め、適正に運用することを求めており、品質管理の方法には、以下の事項を含めるとされている³²。

- ① 権限及び職務分担
- ② 保証業務の手順
- ③ 保証業務記録を保持する手順
- ④ 結論が妥当であるか否かを検討する手順

考察

117. 基本的には、現行の監査法人あるいは公認会計士事務所に要求される品質管理基準とは別に特別な品質管理体制は必要ないと考えられる。しかしながら、サステナビリティ情報保証業務は公認会計士以外の者も実施することは十分想定され、その場合の品質管理体制の要件が監査法人あるいは公認会計士事務所に要求される品質管理基準より緩和されているなど内容的に異なった基準が用いられる可能性があるため、具体的に適用される項目及び内容について吟味が必要となる。

以 上

- ・ 本研究文書 (2022 年 10 月 13 日改正) は、次の公表物の公表に伴う修正を反映している。
 - － 保証業務実務指針 (序) 「保証業務実務指針及び専門業務実務指針並びに関連する公表物の体系及び用語」 (2022 年 7 月 21 日公表)

³² 「1-3 (1) (b) 品質管理システム」の内容に加筆