

サステナビリティ保証基準アップデート

ISSA 5000 の開発動向を中心に

2024年3月7日



A graphic consisting of a purple vertical bar on the left and a light purple diamond shape pointing to the right, containing the word "AGENDA" in white capital letters.

AGENDA

- I サステナビリティ情報の保証～現状～
- II 国際サステナビリティ保証基準（ISSA）5000
公開草案の概要
- III 日本への影響
- IV おわりに

AGENDA

- I サステナビリティ情報の保証～現状～
- II 国際サステナビリティ保証基準（ISSA）5000
公開草案の概要
- III 日本への影響
- IV おわりに

I. サステナビリティ情報の保証～現状～

グローバルで時価総額上位企業1,400社（2023年3月21日時点）を対象としたIFAC等の調査結果（括弧内は日本の調査対象100社の結果）

企業が何らかのESG情報を**報告**

98%
(99%)

うち**保証付**

69%
(82%)

限定的保証

82%
(94%)

保証主体の属性

監査事務所等
58%
(43%)

監査事務所等以外
42%
(57%)

適用する保証基準
ISAE 3000(改訂)*

92%

38%

全保証主体平均：

72% (77%) が
ISAE 3000(改訂)*
を適用

* 国際保証業務基準 (ISAE) 3000 (改訂)
「過去財務情報の監査及びレビュー業務以外の保証業務」

ISAE 3000（改訂）とはどのような基準か？

● 国際保証業務基準（ISAE）3000（改訂）「過去財務情報の監査及びレビュー業務以外の保証業務」

- ▶ 国際監査・保証基準審議会（IAASB）が設定し原則主義に基づく。
- ▶ 国際的にサステナビリティ情報の保証業務で適用されることが多い。
- ▶ 日本公認会計士協会では保証業務実務指針3000「監査及びレビュー業務以外の保証業務に関する実務指針」を公表
- ▶ 業務実施者に対する要求事項
 - ◆ IAASBの国際品質マネジメント基準（ISQM）又はこれと同程度以上の要求水準を有する組織に所属していること。
 - ◆ 国際会計士倫理基準審議会（IESBA）が公表する職業会計士のための国際倫理規程（国際独立性基準を含む。）又はこれと同程度以上の要求水準を有する基準又は法令等の対象であること。

(参考) IAASBが公表する基準等の体系等

IESBA Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards)
国際会計士倫理基準審議会 (IESBA) 職業会計士のための国際倫理規程 (国際独立性基準を含む。)

ISQM 1-99 国際品質マネジメント基準第1号、第2号

保証業務の国際的なフレームワーク (2013年12月)

過去財務情報の監査及びレビュー

その他の保証業務

関連サービス

ISA 100-999
国際監査基準

ISRE 2000-2699
国際レビュー業務
基準

ISAE 3000-3699
国際保証業務基準

ISSA 5000
国際サステナビリティ
保証基準 (開発中)

ISRS 4400-4699
国際関連サービス
基準

財務諸表監査

財務諸表レビュー

ISAE 3000 (改訂) 「過去財務情報の監査及びレビュー以外の保証業務」
ISAE 3402 「受託業務に係る内部統制の保証報告書」…SOC1/2/3ほか
ISAE 3410 「温室効果ガス報告に対する保証業務」
…

サステナビリティ
保証業務

合意された手続
(AUP)

(出典: IAASB 2022Handbook Volume 1を元にJICPAが作成)

ISAE 3000（改訂）からISSA 5000へ

● ISAE 3000 シリーズの基準等

- ▶ ISAE 3410「温室効果ガス報告に対する保証業務」
- ▶ 「サステナビリティ及びその他の拡張された外部報告（EER）に対する保証業務へのISAE 3000（改訂）の適用に関する規範性のないガイダンス文書」（EERガイダンス）

**ISAE 3000（改訂）よりも
一層サステナビリティ情報の保証に特化した基準に対する必要性の高まり**

IAASBによる

国際サステナビリティ保証基準（ISSA） 5000* の開発

*国際サステナビリティ保証基準（ISSA）5000「サステナビリティ保証業務の一般的要求事項」

● ISSA 5000をどの国又は地域が適用するか？

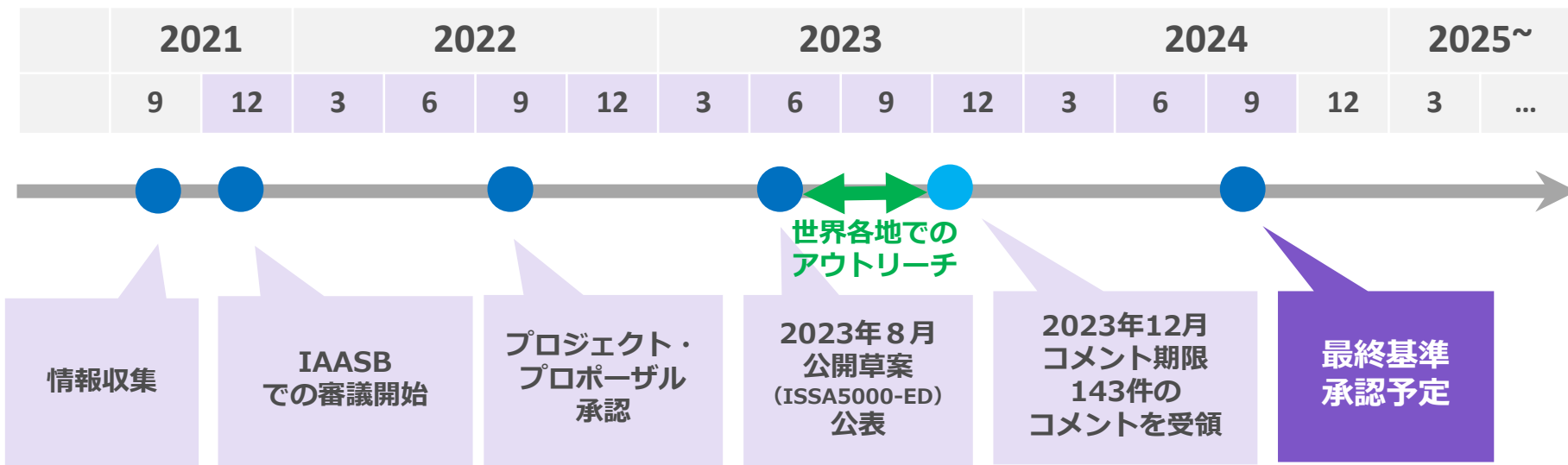
- ▶ EUは現状未定（2026年10月1日までに限定的保証基準、2028年10月1日までに合理的保証基準を決定し、委任法令として採用予定）
- ▶ カナダは、ISSA 5000のカナダ版 CSSA 5000の適用を決定し公開草案を公表（2023年9月）
- ▶ 日本での議論はこれから開始予定（金融審議会に新たなワーキンググループが設置）

AGENDA

- I サステナビリティ情報の保証～現状～
- II 国際サステナビリティ保証基準（ISSA）5000
公開草案の概要
- III 日本への影響
- IV おわりに

国際サステナビリティ保証基準（ISSA）5000 「サステナビリティ保証基準の一般的要求事項」 公開草案

● ISSA 5000 開発プロジェクトのタイムライン



- サステナビリティ保証の**グローバル・ベースライン**となることを意図
- 国際的な保証基準の開発ニーズに対応するため**適時性**を重視
- ISSA 5000 は**包括的な基準**
 - ▶ 今後、ISSA 5000の下により具体的な個別基準を設定する可能性を示唆

ISSA 5000-EDの特徴

原則主義に基づく包括的な基準 – 以下に適用可能

全ての
サステナビリティ・トピック

トピックに関して
開示された全ての情報

全ての
報告メカニズム

全ての
報告規準

全ての
想定利用者

限定的保証と合理的保証
両方の保証業務に対応

独立した (stand-alone) 基準
(他の基準等の参照不要)

全ての保証業務実施者向け
(監査事務所、会計士に限定しない)

関連する品質マネジメント基準
倫理規程の適用が前提

(出典：2023年9月7日開催IAASB ISSA 5000 ED クローバルウェビナー資料を元にJICPA作成)

● 基準の構成

- ▶ 強制力のあるもの (= 要求事項) : 「~shall …」 (しなければならない)
- ▶ 強制力のないもの (= 適用指針) : 「~may …」 (場合がある/ことができる)

ISSA 5000-EDの開発方針

- 適時な基準開発に対応するため、既存のIAASBの国際保証基準等を活用



* 国際監査基準 (ISA) の中でも、ISA 200、ISA 315、ISA 500 (ED-500含む。)、ISA 700から主要な概念が取り入れられている。

- ▶ ISAE 3000をベースとしつつ、サステナビリティ情報の保証特有の基準開発を目指す
- ▶ **ISSA 5000で対処すべき6つの優先事項**

保証水準（限定的保証、合理的保証）

報告規準（criteria）の適合性

保証業務の範囲

保証業務における証拠

内部統制

保証業務実施者が適用する重要性

ISSA 5000-ED に関する主な論点

重要性

合理的保証 vs. 限定的保証

内部統制の理解

内部監査機能の作業の利用

ガバナンスに責任を有する者（TCWG）との
コミュニケーション

不正への対応

（参考）リスク対応手続

ISSA 5000公開草案 に関する主な論点

重要性

- 保証業務実施者は、
 - ▶ 定性的開示情報：重要性を**考慮**（consider）
 - ▶ 定量的開示情報：重要性の基準値及び手続実施上の重要性を**決定**（determine）
- サステナビリティ情報全体ではなく、各開示情報について考慮又は決定
- 職業的専門家としての判断を行使する

ISSA 5000-ED に関する主な論点

合理的保証 vs. 限定的保証

- 保証業務実施者は以下を**理解**しなければならない。
 - ▶ 事業体とその環境
 - ▶ 適用される規準
 - ▶ 内部統制（次スライド参照）
- 合理的保証と限定的保証では、「理解」の範囲及び度合いが異なる。



合理的保証

- 開示情報の**アサーション・レベル**の重要な虚偽表示リスクの**識別と評価**
- リスク対応手続の立案

限定的保証

- サステナビリティ情報のうち、**重要な虚偽表示が発生する可能性が高い開示情報を識別**
- これらの開示情報に焦点を当てた手続の立案

ISSA 5000-ED に関する主な論点

内部統制の理解

- ISSA5000-EDは、保証業務実施者に**内部統制の構成要素の理解**を要求



内部統制 5 つの構成要素	合理的保証業務	限定的保証業務
統制環境	必要	必要
情報システム	必要	必要
リスク評価プロセス	必要	(結果のみ) 必要
統制活動	必要	(条件付) 必要
モニタリング	必要	—

- 内部統制の**理解**、**運用評価**に関しては、ISAE 3000 (改訂)、ISAE 3410のほか、ISA 315 (改訂) 「重要な虚偽表示リスクの識別と評価」も参考にしている。
- サステナビリティ情報の作成及び報告に関連する内部統制システムは発展途上にあり、多くの場合、過去財務情報よりも成熟していない。(ISSA5000-ED 「説明文書」第108項)

ISSA 5000-ED に関する主な論点

内部監査機能の作業の利用

- 業務実施者が内部監査機能の作業の利用を計画する場合、以下を行わなければならない。（ISSA5000-ED第55項）
 - ▶ 内部監査機能の客観性評価（組織内での位置付け、方針・手続）
 - ▶ 内部監査機能のコンピテンシー評価
 - ▶ 内部監査機能が組織的かつ規律あるアプローチ（品質管理システム含む。）が適用されているかどうかの評価
 - ▶ 内部監査機能のどの作業を利用するのか、どの程度利用するのかの決定
 - ▶ 内部監査機能の作業が、業務実施者の目的に照らして適切であるかどうかの判断
- 全てのサステナビリティ保証業務で、内部監査機能の作業を利用するわけではない。

ISSA 5000-ED に関する主な論点

ガバナンスに責任を有する者（TCWG）との コミュニケーション

- 業務実施者は、業務の契約条件及びその他の業務の状況に従って、経営者、ガバナンスに責任を有する者又はその他の関係者と**コミュニケーションを行うべき重大な事項**が認識されているかどうかを**判断**しなければならない。
（ISSA5000-ED第62項）
- 経営者、ガバナンスに責任を有する者又はその他の関係者に伝達することが適切である可能性がある重大な事項には、以下が含まれる。（ISSA5000-ED A137項）
 - ▶ 識別された不正又は違法行為又はその疑い
 - ▶ 識別された内部統制の不備
 - ▶ サステナビリティ情報を作成する際の経営者の偏向
 - ▶ 経営者と協議した、又は経営者に伝達した重大な事項
 - ▶ 経営者が修正を拒否したサステナビリティ情報又はその他の記載内容の重要な虚偽表示
 - ▶ 業務期間中に直面した著しく困難な状況

ISSA 5000-ED に関する主な論点

不正への対応

- サステナビリティ情報の作成及び報告に関連する内部統制システムは発展途上にあり、多くの場合、過去財務情報よりも成熟していない。（ISSA5000-ED 「説明文書」第108項）

経営者のプレッシャーなど不正による虚偽表示リスクが高い可能性がある。

- 「不正」に関する要求事項例
 - ▶ 不正による重要な虚偽表示の可能性に留意し、**職業的専門家としての懐疑心**を常に保持（第59項）
 - ▶ 証拠として利用することを意図した情報の適合性・信頼性に対する疑義⇒不正リスクを考慮（第87項）
 - ▶ 不正又は誤謬による重要な虚偽表示リスクが発生する可能性の高い開示情報を識別（第94L/R項）
 - ▶ 業務チーム、外部の専門家と不正又は誤謬による重要な虚偽表示の生じやすさについて討議（第96項）
 - ▶ 不正リスクに対応する追加的な手続を立案・実施（第114L/R項）
 - ▶ 業務実施中に識別された不正又は不正の疑いに適切に対処し、保証業務に及ぼす影響を評価、適切な措置を講じる（第117項、第118項）
 - ▶ 個別に又は集計した虚偽表示が、不正によるものかどうかを検討し、適切に対応（第138項）
 - ▶ 判断や決定が経営者の偏向を示唆するものかどうかを評価（第161項）

(参考) リスクへの対応例 – 全般

	合理的保証	限定的保証
追加手続の立案、実施	<p>追加手続の種類、時期及び範囲は、アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクに対応</p> <ul style="list-style-type: none"> 運用評価手続：運用状況の有効性の証拠を入手する場合のみ 実証手続 	<p>追加手続の種類、時期及び範囲については、重要な虚偽表示が発生する可能性の高い開示情報を重視</p> <ul style="list-style-type: none"> 運用評価手続：運用状況の有効性の証拠を入手する場合のみ 実証手続
全般的な対応	<p>以下の場合に、重要な虚偽表示リスクへの全般的な対応を設計・実施する。</p> <ul style="list-style-type: none"> 統制環境に対する業務実務者の評価において、以下の点が示唆された場合： <ul style="list-style-type: none"> 誠実性と倫理的行動の欠如 統制環境が内部統制の他の構成要素に適切な基礎を提供していない 統制環境の不備 業務実施者が以下を認識した場合： <ul style="list-style-type: none"> 不正若しくは不正の疑い又は違法行為若しくは違法行為の疑い サステナビリティ情報全体に広く関わりがある重要な虚偽表示リスク 	<p>以下の場合に、全般的な対応を設計・実施する。</p> <ul style="list-style-type: none"> 業務実務者が以下を認識した場合 <ul style="list-style-type: none"> 統制環境の不備 不正若しくは不正の疑い、又は違法行為若しくは違法行為の疑い サステナビリティ情報全体に広く発生する可能性が高い重要な虚偽表示

(参考) リスクへの対応例 – 見積りと将来情報

	合理的保証	限定的保証
見積りと将来情報	<p>業務実施者は、以下の手順のうち少なくとも一つを実施しなければならない。</p> <ul style="list-style-type: none">• 経営者がどのように見積り、将来情報、及び関連する開示情報を作成しているかのテスト• 経営者による見積り及び将来情報を評価するための見積額又は許容範囲を設定• 保証報告書日までに発生した事象から証拠を入手	<p>業務実施者は以下の適切性を評価しなければならない。</p> <ul style="list-style-type: none">• 経営者による規準の適用• 見積りや将来情報を作成する手法（及び一貫性）• 報告された見積りや将来情報の前期からの変更 使用した手法の前期からの変更 <p>他の手順の必要性を検討</p>

ISSA 5000-EDに対するJICPAの主なコメント

ISSA 5000 シリーズの 個別基準及び ガイダンスの必要性	ISSA 5000 は包括的な基準のため、各国又は地域で独自の実務ガイダンスが開発されると、グローバル・レベルで、実務のバラつきが生じる懸念がある。そのため、IAASBが、ISSA 5000シリーズの個別基準やガイダンス等を早期開発することが望ましい。
ISSA 5000と ISAE 3410の関係	ISSA 5000とISAE 3410では、限定的保証のリスク手続などにおいて要求事項が異なり、実施する手続が異なる点に懸念があるため、早期にISAE 3410をISSA 5000シリーズの個別基準に移動し、両者の手続の不整合を解消することを提案する。
グループ及び「連結」サステナビリティ情報	包括基準だけでは不十分と考えられるため、ISSA 5000の下に設定する個別基準として、グループ及び連結に関する保証基準及びガイダンスを設定することが望まれる。
限定的保証業務の 手続内容	規範性のないガイダンスとして、限定的保証業務の保証報告書の文例において、実施した手続の概要の記載例を充実させることを提案する。それによって、限定的保証業務において、どの程度の手続を実施することが期待されているのかの理解につながる。
ガバナンスに責任を有する 者に関する規定の充実	要求事項となっていない事項（例えば、業務実施者の責任、保証業務の計画、業務実施者の独立性）について、上場会社等など一定の条件を満たした場合についてガバナンスに責任を有する者とのコミュニケーションを必須とするなど、条件付の要求事項を追加してはどうか。

IAASBによるアウトリーチで得られた 主なISSA 5000-EDに対する意見等



(出典：2023年12月IAASBボード会議Agenda Item 6を元にJICPA作成)

AGENDA

- I サステナビリティ情報の保証～現状～
- II 国際サステナビリティ保証基準（ISSA）5000
公開草案の概要
- III **日本への影響**
- IV おわりに

日本への影響 – 想定される実務上の課題の例

連結範囲外からの
情報収集

内部統制の整備

経営者、ガバナンス
に責任を有する者の
サステナビリティ情
報開示への関与

開示及び保証の
タイミング

内部監査機能の
作業の利用

財務情報と
サステナビリティ情
報の結合性（コネク
ティビティ）

想定される実務上の課題例 1

連結範囲外からの 情報収集

- 財務諸表監査における連結の範囲を超えたバリューチェーンからの情報入手方法の構築
- バリューチェーンの情報が保証を得ていない場合の対処
- バリューチェーンの情報の対象期間が報告企業の報告対象期間とズレている場合の対処

開示及び保証の タイミング

- 財務諸表の監査報告書日とサステナビリティ情報の保証報告書日には80日間程度の日数差があり（IFAC調査）、サステナビリティ保証報告書が監査報告書より後に公表される事例が多い。
- 有価証券報告書でサステナビリティ情報を開示し、同時に保証が要請される場合は、現行実務よりも開示及び保証のタイミングの前倒しが必要

想定される実務上の課題例 2

内部統制の整備

- ISSA 5000が公開草案どおりに最終化され適用される場合、保証業務実施者には、提供する保証水準にかかわらず、一定程度の企業の内部統制の理解（又は理解と評価）が要求される。
- 企業に対して、サステナビリティ情報の収集から報告に至るプロセス全般に関する一定程度の内部統制システムの整備と運用が期待される。

内部監査機能の作業の利用

- サステナビリティ情報の開示に関して、内部監査部門が関与する場合は、その作業の結果を保証業務実施者が利用することが考えられる。
- 企業の内部監査対象にサステナビリティ情報開示を含めることが考えられる。

想定される実務上の課題例 3

経営者、ガバナンスに 責任を有する者の サステナビリティ情報 開示への関与

- サステナビリティ情報は、長期的な企業価値判断の情報として利用され、企業内の様々な部門が関係することから、全社的対応が必要と考えられる。

財務情報と サステナビリティ情報の 結合性 (コネクティビティ)

- 投資家がサステナビリティ情報の財務情報へのインパクトを理解できるような、財務情報とサステナビリティ情報のコネクティビティを意識した説明が今後ますます重要となる。

AGENDA

- I サステナビリティ情報の保証～現状～
- II 国際サステナビリティ保証基準（ISSA）5000
公開草案の概要
- III 日本への影響
- IV おわりに**

おわりに



サステナビリティ情報の開示及び保証をめぐる動向は、目まぐるしく進展している。



諸外国と比較して遜色のない日本における制度の設計に向けて、企業や保証業務実施者の状況を踏まえつつ、議論がなされることが期待される。



持続可能な社会の実現と企業の長期的価値の向上の実現に向け、サステナビリティ情報の保証を通して積極的に貢献していきたい。

