

時事解説

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件」の解説

馬野 隆一郎

EY 新日本有限責任監査法人 サステナビリティ開示推進室

公認会計士

《はじめに》

2024年11月12日、国際監査・保証基準審議会（International Auditing and Assurance Standards Board：以下「IAASB」という。）から、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件」（General Requirements for Sustainability Assurance Engagements）（以下「ISSA 5000」という。）が公表された。

本稿では、基準の概要を、基準が公表された背景や特徴と共に解説する。なお、本文中の意見に関する部分は、筆者の私見であることを申し添える。

I 公表の背景

近年のサステナビリティ情報に対する投資家や社会からのニーズの高まりを受けて、世界各地において開示基準の整備や開示の制度化が進んでいる。同時に、サステナビリティ情報に対する保証制度のニーズも高まっており、任意の保証が普及するとともに、すでに制度保証を決定した欧州や豪州に続き、わが国においても制度開示に対する保証の導入に向けた議論が活発に行われている。

こうした中、任意の業務として実務が広まったサステナビリティ保証においては、様々な保証提供者が各種の保証基準で業務を実施している現状があり、品質も一定していない点が保証

の制度化における課題として認知されている。利用者の利便性の低下も危惧される中、保証基準のグローバルベースラインを策定する必要性が高まり、IAASBにおいてISSA 5000が開発された。

IAASBは既存の基準として、国際保証業務基準（ISAE）3000（改訂）「過去財務情報の監査又はレビュー以外の保証業務」（Assurance Engagements Other than Audits or Reviews of Historical Financial Information）（以下「ISAE 3000」という。）を有しており、サステナビリティ情報の保証にも広く利用してきた。しかし、ISAE 3000は、基準名称が示すように非常に広範な業務を対象としているがゆえに、広がる制度開示の信頼性を担保するための保証基準として具体性に欠ける面もあり、サステナビリティ情報の保証に特化した基準の開発が望まれていた。

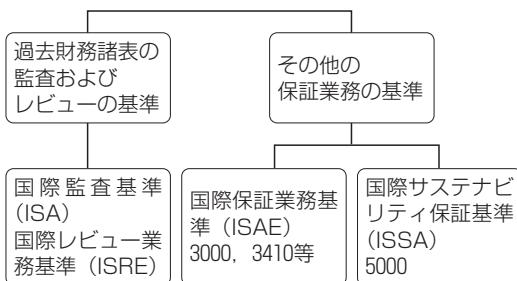
なお、ISSA 5000公表の同日、証券監督当局の国際機関である証券監督者国際機構（IOSCO）はISSA 5000への支持を表明した。IOSCOは今後、IOSCOとしてのISSA 5000の評価プロセスを経て、各国開示制度への同保証基準の導入検討を推奨していくプロセスを開始する。

II ISSA 5000の概要

1 IAASB 基準体系の中での位置づけ

ISSABが作成する基準の体系は図表1のよ

〔図表1〕 IAASB 基準体系



(出所) 日本公認会計士協会「国際監査・保証基準審議会 (IAASB) の基礎知識」を参考に作成

うに整理できる。基準は大きく過去財務諸表の監査・レビュー業務に用いられる基準と、その他の保証業務に用いられる基準に大別される。ISAE や ISSA は後者のその他の保証業務の中に位置づけられる。着目すべきは、その他の保証業務のグループがさらに、ISAE のグループと ISSA のグループに分かれたことである。このことは、5000シリーズが ISAE とは別個の体系であり、ISSA 5000を適用する業務においては、ISAE 3000等の既存の 3000シリーズの基準を同時に適用する必要が無いことを意味している。

2 グローバルベースラインとしての特徴

ISSA 5000は、あらゆる国と地域で、様々なサステナビリティ情報に使用できるグローバルベースラインであるために、下記の特徴を有している。

- すべてのサステナビリティのトピック（気候、生物多様性、労働慣行など）およびトピックの側面（ガバナンス、指標およびKPI、シナリオ分析など）に使用可能である。
- すべての報告メカニズム（統合報告書、年次報告書、サステナビリティ報告書など）に使用可能である。
- あらゆる規準（ISSB、GRI、ESRSなど）に使用可能である。
- すべての想定利用者が使用可能である（投資家のみならず、政策立案者、非政府組織、

擁護団体等の観点にも対応する「ダブル・マテリアリティ」にも対処可能である）。

- 限定的保証業務および合理的保証業務の両方に使用可能である。
- 公認会計士のみならず、それ以外のすべての保証業務実施者が使用可能である。

また、ISSA 5000はグローバルベースラインであり、適用にあたっては各国と地域においてそれぞれの規制を満たすための要求事項の追加が想定されている。

III 基準の作成過程と構成

1 作成過程

ISSA 5000の作成過程には、短期間での作成と既存基準の活用の2つの特徴がみられる。ISSA 5000の検討スケジュールは、欧州の企業サステナビリティ報告指令 (CSRD) の適用開始時期を強く意識したものであった。サステナビリティ情報の開示と保証における欧州の重要性を考慮した時、欧州のスケジュールに間に合うように基準を開発することは極めて重要であった。そのため、ISSA 5000は重要性が高く、大きなボリュームが見込まれる基準であるにもかかわらず、通常よりも短い期間での開発が求められた。

IAASBはこの課題を解決するために、既存の基準を最大限に生かした開発手法を採用した。ISAE 3000の構成と要求事項・適用指針をベースとし、国際保証業務基準3410「温室効果ガス報告に対する保証業務」(Assurance Engagements on Greenhouse Gas Statements)（以下「ISAE 3410」という。）や国際監査基準（以下「ISA」という。）の利用可能な要求事項を取り込み、サステナビリティ情報の保証に適合するよう必要な修正を加えることで基準の骨格を作成している。そして、サステナビリティ情報の保証において特に重要な項目を、6つの優先事項として選択し、重点的に検討を行い、具体的な指針を追加している。

〔図表2〕 ISSA 5000の構成

品質管理の要求事項

- ・本ISSAに準拠した保証業務の実施
- ・ファーム・レベルの品質管理
- ・業務レベルの品質管理

全体を通じたの要求事項

- ・不正および違法行為
- ・経営者およびガバナンスに責任を有する者とのコミュニケーション
- ・調書
- ・保証業務の前提条件
- ・保証業務の契約条件
- ・証拠

業務の流れに沿った要求事項

- ・業務契約の新規の締結および更新



- ・計画
- ・リスク評価その他の記載内容手続



- ・重要な虚偽表示リスクへの対応



- ・識別した虚偽表示の集計および検討
- ・適用される規準の記述の評価
- ・後発事象
- ・経営者およびガバナンスに責任を有する者の確認書
- ・その他の記載内容



- ・保証の結論の形成
- ・保証報告書の作成

既存基準の活用は、検討スケジュールの課題を解決しただけではなく、財務諸表監査業界が長年積み重ねてきた保証業務に係る知見を最大限に生かす結果にもなっている。

2 基準の構成

ISSA 5000の要求事項の構成は上記の図表2のとおりである。ISAE 3000の要求事項と同様に、契約の締結から、手続の実施、結論の形成と保証報告書の作成まで、業務の最初から最後まで全体についての要求事項が定められている。ISSA 5000はサステナビリティ情報の保証業務の骨格を定める基準であり、保証業務における手続の詳細を定めた業務実施マニュアルではなく、利用者視点での保証品質の実現を目的として一定の教育を受けた職業専門家が準拠すべき共通の土台を定めたもの、との性格を有するものであり、インフラとしての重要性は極めて高い。

ただし、ISSA 5000はISAE 3000と同様に業務の骨格を定める基準ではあるものの、ISAE 3000との比較で、サステナビリティ情報の保証に特化し、より具体的な項目が多く追加された基準でもある。このことは、類似の構成を持ち

ながら、ISSA 5000がISAE 3000との比較でボリュームの大きい基準であることからもうかがえる。ISAE 3000は要求事項83項、適用指針200項から構成されるのに対し、ISSA 5000は要求事項212項、適用指針602項から構成されており、項数の大きく異なる基準となっており、似て非なる面も持っている。

また、図表2の要求事項の構成を見た時、財務諸表監査の従事者は、財務諸表監査の骨格との類似に気づくであろう。このことは、財務諸表監査等の保証業務を通じた、経験や知見が、サステナビリティ情報の保証に生かせることを示しており、サステナビリティ情報保証の担い手としても国際社会から期待される財務諸表監査の経験者にとって、ISSA 5000が理解しやすく、適応しやすい保証基準になっている。

IV 6つの優先事項

ISSA 5000において、既存基準よりもさらなる具体性を提供すべく検討された6つの優先事項は以下の通り。

- 限定的保証と合理的保証の作業の差異
- 保証業務の範囲

- 報告規準の適合性
 - 十分かつ適切な証拠
 - 重要性
 - 内部統制システムおよびその業務実施者による十分かつ適切な証拠の入手可能性への影響
- 以下、それぞれの項目について概観する。

1 限定的保証と合理的保証の作業の差異

ISSA 5000では、限定的保証に関する作業内容と合理的保証に関する作業内容とを明確に区別し、比較可能な形で記載している。現在、サステナビリティ情報の保証業務は、限定的保証業務が大半となっているが、今後、利用者が求める報告全体（または一部）の合理的保証への移行を見据え、追加的に求められる手続について、対比形式で理解しやすく示す工夫がなされている。

2 保証業務の範囲

サステナビリティ情報の保証業務は、企業のサステナビリティ報告全体を対象とすることもあれば、一部のみを対象とすることもある。一部のみを対象とする場合、業務実施者には保証の範囲が適切であるかの判断が求められ、保証範囲外のサステナビリティ情報に関しても一定の理解が求められる。ISSA 5000では、契約の新規締結または更新に際して、業務の状況に関する予備知識を得ることを要求する（第75項）とともに、報告すべきサステナビリティ情報を識別するための企業のプロセス（いわゆるマテリアリティ・プロセス）の理解（第76項、第117項）や保証業務の合理的な目的の存在の判断（第80項）が要求されている。

3 報告規準の適合性

サステナビリティ報告において、開示されるサステナビリティ事項を測定または評価するために用いられる規準は様々であり、法令等に組み込まれた規準や専門家団体により公表された

規準に加えて、各企業等が独自に作成した規準も含まれる。そのため、規準の適合性と利用可能性が重要であり、ISAE 3000においても、規準の適合性に関する特性（目的適合性、完全性、信頼性、中立性、理解可能性）や利用可能性についての評価が求められていた。ISSA 5000では、ISAE 3000の要求事項に加えて、保証業務の対象になるサステナビリティ情報のすべてに対して規準があるかどうかの評価、規準の情報源の識別が求められている（第78項）。

4 十分かつ適切な証拠

サステナビリティ情報には広範なトピックおよびトピックの側面が含まれ、情報源の性質も様々なことから、証拠について原則主義のアプローチを採用している。現在改訂中のISA 500（改訂）「監査証拠」は原則主義のアプローチが採用されており、このISA 500（改訂）がISSA 5000のベースとなっている。なお、一部の要求事項は現行のISA 500をベースにしている。

5 重要性

保証業務において、業務実施者は、業務の計画と実施および虚偽表示の評価に重要性を用いる。財務諸表の監査が主に定量的な金額情報かつ過去情報を対象とするのに対し、サステナビリティ情報の保証対象には、様々な測定単位で表示された多様な定量的情報、また、より重要性の高い定性的情報も多く含まれる。ISSA 5000では、業務実施者に職業的専門家としての判断を行使し、定性的情報について重要性を考慮し、また定量的情報について重要性を決定することを求めている（第98項）。重要性は異なる様々な開示情報について必要に応じ別個に考慮または決定される。開示情報が異なる場合、想定利用者の情報ニーズや虚偽表示の許容度が異なることがある点に言及されている。

6 内部統制システムおよびその業務実施者による十分かつ適切な証拠の入手可能性への影響

ISSA 5000では、既存基準よりも限定的保証における内部統制システムの構成要素の理解の範囲の要求事項が拡大された。他方、サステナビリティ情報に関する内部統制が発展段階にあること、合理的保証業務においては内部統制の運用状況をテストする可能性が高く、内部統制をより深く理解・評価する必要があることを考慮し、理解が要求される範囲を、限定的保証と合理的保証に分けて記述し、両者の手続の差異を明確にしている。内部統制に係る5つの構成要素については、限定的保証では、4つの構成要素（統制環境、企業のリスク評価プロセスの結果、内部統制システムを監視する企業のプロセスの結果、情報システムと伝達）について、合理的保証業務では統制活動を含む5つの構成要素すべてについて、それぞれ理解を要求している（第113L項、第113R項）。

V その他重要事項

ISSA 5000においては、上記の6つの優先事項の他に、主に下記の項目について重要な領域として対応がとられている。

● グループサステナビリティ情報

グループサステナビリティ情報の保証に関しては、既存の基準では要求事項は明文化されていなかった。ISSA 5000の各要求事項は原則ベースで設定されグループサステナビリティ情報にも適用されるものであるが、構成単位、構成単位の業務実施者等のグループ保証業務に用いられる用語を定義し、全体的な戦略および業務計画の策定（95項）およびリスク対応手続（第151L項、第151R項）にあたってのグループサステナビリティ保証業務固有の要求事項を追加することで、対応を強化している。

● 業務実施者の利用する専門家および他の業務実施者の作業の利用

サステナビリティ情報の保証では、様々なトピックが保証対象になることから、保証業務以外の専門家の業務の利用を業務実施者が必要とすることも想定される。ISSA 5000では業務実施者が専門家を利用する際の要求事項が設定されている（第56項～第58項）。

また、サステナビリティ情報の保証では他の企業等の情報（たとえばバリューチェーン情報）への対応が必要になることもあります、業務実施者は業務チームメンバー外の他の業務実施者の作業の利用を必要とすることが想定される。ISSA 5000では他の業務実施者の作業を利用する際の要求事項が設定されている（第50項～第55項）。

● ダブル・マテリアリティ

想定利用者の情報ニーズが、サステナビリティ事項が企業に与える影響（財務上の重要性）と企業がサステナビリティ事項に与える影響（社会上の重要性）の両方に関係していることを規準が想定する場合をダブル・マテリアリティと呼ぶ。ISSA 5000では、報告規準においてダブル・マテリアリティの適用が要求されている場合に、業務実施者の使用する重要性の考慮または決定にあたり、財務上の重要性と社会上の重要性の両方の観点の考慮を求める要求事項が追加された（第99項）。

● リスク手続(重要な虚偽表示リスクの評価)

限定的保証の場合、ISAE 3000では重要な虚偽表示が生じる可能性が高い領域の識別のみが求められていたが、ISSA 5000では開示情報レベルでの重要な虚偽表示リスクの識別と評価が求められる（第122L項）。なお、合理的保証の場合には、開示情報に対するアサーションレベルでの重要な虚偽表示リスクの識別と評価が求められる（第122R項）。

● その他

対応がとられている他の重要な領域としては、見積りおよび将来予測情報、不正、ガバナンスに責任を有する者とのコミュニケーション、その他の記載内容、保証報告書の内容の領域がある。

VI 倫理規程および品質管理基準

ISSA 5000の使用は、国際会計士倫理基準審議会（以下「IESBA」という。）が作成する「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。）」（以下「IESBA 倫理規程」という。）と IAASB が作成する国際品質マネジメント基準1「財務諸表の監査若しくはレビュー又はその他の保証若しくは関連サービス業務を行う事務所の品質マネジメント」（以下「ISQM1」という。）の順守が前提となる。ISSA 5000を公認会計士以外の保証業務実施者が使用する場合は、IESBA 倫理規程および ISQM 1 と「少なくとも同等以上」の、職業専門家としての要求事項または法令等の要求事項の順守が求められている（第6項）。また、この「少なくとも同等以上」であるかの判断は適切な関係当局等により行われることが明確にされている（第30項、第34項）。

《おわりに》

わが国におけるサステナビリティ情報の制度保証のあり方は、関係当局や、金融審議会「サステナビリティ情報の開示と保証のあり方に関するワーキング・グループ」等で議論されているところであり、ISSA 5000が日本においてどのような形で制度導入されるかは、決まっていない。

他方、サステナビリティ情報の保証実務は、ニーズの広がりへの対応とともに、利用者が求める保証業務品質の向上・安定化を図らなければならない、という大きな転換点を迎えており、ISSA 5000の公表はその実現に向けた大きな第一歩として捉えられる。

高品質な財務諸表監査の実現に「会計（およびそれを支える税務やITなどの周辺専門知識）」と「監査」という2つの専門性が必要であるのと同様、高品質なサステナビリティ保証業務の実現には、「サステナビリティ報告（およびそれを支える各種ESGトピックやITなどの周辺専門知識）」と「保証」という2つの専門性が必要である。その担い手の育成、中でも多様な専門性を有する保証従事者を指示・監督・査閲し、業務全体の目的適合性を評価できるリーダー（業務執行責任者）の育成が欠かせない。

保証基準にも今後さらなる充実が期待される。前述のとおり ISSA 5000はサステナビリティ情報の保証業務の骨格を定めた基準であり、多様なトピック、定性的情報、将来情報、バリューチェーン情報への対応など、一層の保証理論の充実、保証技術の深化が求められる領域も多い。他方、サステナビリティ情報開示と保証の制度化の議論は各法域で着実に進み、保証範囲の拡大や合理的保証への移行へと向かっている。サステナビリティ情報開示制度、その信頼性を支える保証が、その発展期においても社会的に意義のあるものとして機能するためには、ISSA 5000の理論やその実務について、保証人だけでなく、作成者、利用者、規制当局など幅広いステークホルダー間に共有され、それぞれの情報に対する保証の持つ意味について正しく理解されることが極めて重要である。

さらに、ISSA 5000を土台に、業種別や項目別の保証基準が段階的に整備されていくことが期待され、それについては日本からも、IAASBのボード会議、公開草案へのコメント、アウトリーチ活動への参加等を通じて積極的に意見発信していくことが重要である。

[参考文献]

甲斐幸子（2024）「国際監査・保証基準審議会（IAASB）会議報告（2024年9月会議）」『会計・監査ジャーナル』36：46-53頁。