

## 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」の公開草案のための回答テンプレート

### 回答者のためのガイド

コメントは、2023年12月1日までにご提出ください。なお、本基準案の最終化までのスケジュールが早まっているため、期間延長の要請には応じられません。

本テンプレートは、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」の公開草案（ED-5000）について、ED-5000の説明文書に記載された質問に対するコメントの回答を記入するためのものです。また、回答者の詳細、属性、その他のコメントを記載することもできます。本テンプレートを使用することで、IAASBは回答の自動照合を円滑に行うことができます。

回答者は、全ての質問に回答することも、選択した質問にのみ回答することもできます。

回答を検討するに当たって、以下の点についてご注意ください。

- 各質問について、各質問の下にあるドロップダウンメニューから一般的な回答を示してください。続いてその下に詳細なコメントを記入してください。
- コメントを提出する場合、
  - 質問には直接的な回答を記入してください。
  - 回答の根拠を記入してください。ED-5000の提案に同意しない場合、同意しない具体的な理由、及び当該要求事項又は適用指針に必要だと考える具体的な変更案を記入してください。回答者がED-5000の提案に同意する場合、その旨を認識することはIAASBにとって有用です。
  - 回答に関係するED-5000の具体的な項目を特定してください（例えば、ED-5000のセクション、見出し又は項目を参照するなど）。
  - 質問に回答する際には、テンプレートには表やテキストボックスを挿入しないでください。
- 回答テンプレートのみを使用してコメントを提出し、主な問題点を要約した添え状を含める必要なく、代わりに各質問への回答の中で主要な問題点を可能な限り特定して記入してください。

回答用テンプレートには、回答者の組織に関する詳細及び、回答者が選択した場合には、回答者が公式記録として残すことを希望する一般的な見解や特定の質問に記載されていない事項を入力できます。回答は全て公式記録として扱われ、最終的にIAASBのウェブサイト上に掲載される予定です。

入力済の回答用テンプレートは、[ED-5000のウェブサイト](#)の「意見を送信する」のリンクからアップロードできます。

## ED-5000「サステナビリティ保証業務の一般的要求事項」に関する IAASB の意見募集に対する回答

### パート A：回答者の詳細と属性情報

組織名（個人で提出する場合は氏名）	公益社団法人 日本証券アナリスト協会
提出責任者の氏名（上記と同じ場合は空欄可）	土谷 敬（企業会計第2部長）
回答に関する担当者の氏名（複数可）（上記と同じ場合は空欄可）	
連絡先（メールアドレス）	kei-tsuchiya@saa.or.jp
回答者の状況を最もよく表す地理的属性（ED-5000 に対するフィードバックを提供する観点での地理的属性）。最も適切な選択肢を選択してください。	<a href="#">Asia Pacific</a>
	「その他」を選択した場合に具体的に記入してください。
回答者が所属するステークホルダー・グループ（ED-5000 に対するフィードバックを提供する観点でのグループ）。最も適切な選択肢を選択してください。	<a href="#">Member body and other professional organization</a>
	「その他」を選択した場合に具体的に記入してください。
希望する場合、回答者の組織（又は回答者個人）に関する情報を含めることができます。	<p>この回答は、日本証券アナリスト協会のサステナビリティ報告研究会が提出する。</p> <p>当協会はアナリスト教育試験制度を運営する公益社団法人で、約 29,000 名の日本証券アナリスト協会認定アナリスト（CMA）を擁する。</p> <p>サステナビリティ報告研究会は、2021年3月に設立された当協会の常設委員会で、アナリスト、ポートフォリオマネジャー、公認会計士、学識経験者を含む9名の委員で構成されている。</p> <p>ED-5000 については、2023年10月11日、IAASB ボードメンバーである甲斐幸子氏を講師としてお招きし、サステナビリティ報告研究会の委員等を対象とする勉強会を開催していただいた。この場をお借りして御礼申し上げます。</p>

回答者が希望する場合には、回答に関する全般的な見解や追加の背景を記入することができます。この項目は任意です。IAASBは、回答者が全ての見解を質問に対する全てのコメントに記入することを推奨しています（また、パートBの最後の質問では、ED-5000に関連するその他の問題を提起することができます。）。

パートB及びパートCの質問への回答に含まれていない情報がある場合：

## パート B : ED-5000 の説明文書に記載された質問に対する回答

各質問について、質問の下にあるドロップダウンリストの項目から一つを選択し、全般的な回答を記入してください。また、詳細なコメントがある場合は、以下に記載してください。

### 全般的な質問

1. ED-5000は、包括的な基準として、本説明文書の第14項の各項目に適用され、サステナビリティ保証業務の国際的なベースラインを提供することに同意しますか。同意しない場合、もし意見があれば、その意見に関連する第14項の具体的な項目を挙げてください（関連する各項目の見出しを使用してください。）。

(説明文書 セクション1-A及び第14項参照)

### 全般的な回答: [Agree, with comments below](#)

#### 詳細コメント (もしあれば) :

- (1) IAASB が ED-5000 を公表したことを歓迎する。アナリスト・投資家が将来のキャッシュ・フローや業績を予想するに際して、サステナビリティ情報がますます重要になっている。我々は、高品質で一貫性と比較可能性を備えたグローバルなサステナビリティ開示基準に対して、アナリスト・投資家の緊急の要望があることを主張してきた。こうした中、国際サステナビリティ基準審議会 (ISSB) が、2023 年 6 月に、最初の IFRS サステナビリティ開示基準 (ISSB 基準) を公表したことを、我々は歓迎した。IAASB が、サステナビリティ情報の信頼性を確保するための国際的なベースラインを提供することになる保証基準の公開草案を早急に公開したことに、感謝したい。
- (2) 本説明文書 (EM) の第 14 項の提案の方向性については、原則、同意するが、利用者であるアナリスト・投資家の観点から、ED-5000 に対する全般的なコメントや改善点について、以下に記載する。

#### 原則主義におけるガイダンス、教育文書等

- (3) 原則主義の基準設計には同意するが、適切な保証の実施の観点から、事例を含んだガイダンスの充実が必要と考える。利用者としては、適正な保証プロセスに基づき、業種特性等にかかわらず、質の高い保証が提供されることが重要であり、保証業務実施者によって判断が異なり、保証の品質に大きな差異が生じることは避けるべきと考える。例えば、経営者の偏向や重要性の考慮又は決定のように、保証業務実施者が判断に迷う可能性がある事項については、ガイダンスで事例を示すことが望ましい。ガイダンスの策定においては、財務諸表監査の経験がない職業会計士以外の保証業務実施者にも配慮し、わかりやすい内容にして欲しい。また、保証業務に必ずしも精通していない利用者に対する理解促進の観点から、教育文書の充実も必要と考える。
- (4) 一方で、企業のサステナビリティ開示は初期段階では安定しないことが想定される中、過度に厳格な保証手続により、開示されるサステナビリティ情報がボイラープレート化することは避けなければならない。保証の実務において、この点も考慮する基準、適用指針及びガイダンスを策定して欲しい。また、サステナビリティ情報の開示・保証の実務が、今後急速に積み上がっていくことが想定されるため、基準、適用指針及びガイダンスを適時適切に見直すことも、初期段階では必要と考える。
- (5) 加えて、今後、各法域において、法定の年次報告書に ISSB 基準等に準拠して作成されたサステナビリティ情報が開示されるようになる状況を考えると、法定のサステナビリティ情報に対する保証業務の品質確保が特に重要になることが想定される。原則主義を基本としながらも、法定のサステナビリティ情報に対する保証業務については別枠として扱い、ISSB 基準等の要求事項に適合した保証のプロセス、判断等についての留意事項を整理し、ガイダンスを提示することが必要と考える。

## 財務情報とサステナビリティ情報のつながり

- (6) 利用者にとって、財務情報とサステナビリティ情報のつながりは非常に重要な論点である。証券監督者国際機構（IOSCO）が2023年3月28日に公表した「サステナビリティ関連企業報告のためのグローバルな保証フレームワークの開発に向けた国際的な作業に関する報告書」において、「基準設定主体に対し、財務諸表監査との相互関連性を検討することを奨励する」と示されているが、二つの情報の間で重要な相違や虚偽表示がないことを担保することは極めて重要である。サステナビリティ開示の初期段階において、過度に厳格な保証手続を導入することは望ましくないが、財務情報とサステナビリティ情報の間の重要な相違や虚偽表示の有無の特定に関しては、厳格な保証が実施される仕組みを基準等で設定して欲しい。
- (7) この点、ED-5000において、保証業務実施者は、その他の記載内容（第11～12項）を通読し、その他の記載内容とサステナビリティ情報との間に重要な相違や虚偽表示の有無を検討することが要求されている（第155～159項）が、この対応だけでは不十分と考える。財務諸表の監査人とサステナビリティ情報の保証業務実施者が異なる場合には、両者の間で直接コミュニケーションを取ることは守秘義務の観点から制約があることは理解する。しかし、例えば、企業の経営者、ガバナンスに責任を有する者（TCWG）又はその他の関係者（以下、「TCWG等」という）とのコミュニケーションにおいて認識を確認する、TCWG等も参加する形で監査人と保証業務実施者がコミュニケーションを取る等の方法で、財務諸表とサステナビリティ情報のつながりを担保する仕組みを基準に導入することも必要と考える。また、財務情報とサステナビリティ情報のつながりを担保するために、上述したその他の記載内容の通読・検討、TCWG等とのコミュニケーション、監査人と保証業務実施者のコミュニケーションについては、ガイダンスの充実が必要と考える。
- (8) EMの第14項「すべての保証業務実施者による使用」で「職業会計士及び会計士以外の保証業務実施者の双方が使用することを意図している（profession agnostic）」という中立的な考え方が提案されているが、財務情報とサステナビリティ情報のつながりの重要性を考えると、一貫した財務諸表監査とサステナビリティ保証が望ましいことを基準上、明記することも一つの方策であるという意見もあった。

## EER ガイダンス

- (9) 非財務情報の保証については、「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国際保証業務基準3000（ISAE 3000）（改訂）の適用に関する規範性のないガイダンス」（EERガイダンス）が存在している。EERガイダンスは、ISSA 5000が発効した後もISAE 3000（改訂）の基で有効と理解しているが、ISSA 5000に合わせて見直しが必要という意見もある。EERガイダンスは、ISSA 5000のガイダンスを作成する上で基盤になるとみられるため、その見直しに関するロードマップを示して欲しいという意見もあった。

### 公共の利益への対応

2. ED-5000の提案は、プロジェクト・プロポーザルにおける基準設定の質的特性及び基準設定の行動を鑑み、公共の利益に対応しているという点に同意しますか。同意しない場合、その理由は何ですか。

（説明文書 セクション1-B及び付録参照）

全般的な回答: [No response](#)

詳細なコメント（もしあれば）:

### 具体的な質問

#### ED-5000の適用可能性及びISAE 3410との関係性

3. ED-5000ではなくISAE 3410を適用すべき状況を含め、ED-5000の範囲及び適用可能性は明確ですか。明確でない場合、どのようにすれば範囲をより明確にできますか。

(説明文書 セクション1-C参照)

全般的な回答: [No response](#)

詳細なコメント (もしあれば) :

#### 関連する職業倫理に関する規定及び品質マネジメント基準

4. ED-5000は、保証業務の職業倫理に関する規定に関してIESBA倫理規程と「少なくとも同程度に厳しい」、及びファームの品質管理システムに対する当該ファームの責任に関してISQM 1と「少なくとも同程度に厳しい」という概念について十分に明確ですか。明確でない場合、より明確にするための追加的な適用指針として、何を提案しますか。

(説明文書 セクション1-D参照)

全般的な回答: [Yes, with comments below](#)

詳細なコメント (もしあれば) :

- (10) 関連する職業倫理に関する規定及び品質マネジメント基準は、保証業務の基盤となるものであり、提案は十分に明確だと考える。
- (11) サステナビリティ保証については、財務諸表監査と同様に、組織的保証（監査）、利益相反管理等の課題がある。利用者にとって、保証報告書が添付されたサステナビリティ報告を安心して利用するためには、保証業務実施者に高いレベルの職業倫理に関する規定及び品質マネジメント基準を要求することは必要と考える。したがって、IESBA 倫理規程及び ISQM 1 と「少なくとも同程度に厳しい」という要求事項に同意する。
- (12) 職業倫理に関する規定と品質マネジメントに関する高いレベルの要求事項が機能するためには、各法域で適切に執行されること（エンフォースメント）や保証業務実施者に対する継続的な教育の提供が必要になると考えられる。したがって、IAASBは、「少なくとも同程度に厳しい」という要求事項を判断する主体や要件を基準等で明確化すると共に、この要求事項に関するエンフォースメントや教育について、IOSCO と十分に意見交換して欲しい。

#### サステナビリティ情報及びサステナビリティ事項の定義

5. ED-5000のサステナビリティ情報及びサステナビリティ事項の定義を支持しますか。支持しない場合、定義をより明確にするために、何を提案しますか。

(説明文書 セクション1-E 第27項から第32項参照)

全般的な回答: [Not Applicable](#)

詳細なコメント (もしあれば) :

6. ED-5000におけるサステナビリティ事項、サステナビリティ情報及び開示情報の関係性は明確ですか。明確でない場合、より明確にするために、何を提案しますか。

(説明文書 セクション1-E 第35項から第36項参照)

全般的な回答: [Not Applicable](#)

詳細なコメント (もしあれば) :

*限定的保証と合理的保証の差別化*

7. ED-5000は、保証業務の関連事項について、限定的保証と合理的保証の作業 (work effort) に適切に対処し差別化することで、限定的保証業務と合理的保証業務の双方を実施する上での適切な基礎を提供していますか。同意しない場合、何を提案しますか。またその理由は何ですか。

(説明文書 セクション1-F 第45項から第48項参照)

全般的な回答: [Not Applicable](#)

詳細なコメント (もしあれば) :

*業務範囲を含む、業務の状況に関する予備的知識*

8. ED-5000は、報告を予定しているサステナビリティ情報及び提案されている保証業務の範囲に関する予備知識を入手する業務実施者の責任について十分に明確ですか。明確でない場合、どのようにすれば要求事項をより明確にできますか。

(説明文書 セクション1-F 第51項参照)

全般的な回答: [Not Applicable](#)

詳細なコメント (もしあれば) :

9. ED-5000は、業務実施者が、事業体が報告すべきトピック及びトピックの側面を識別するための「マテリアリティ・プロセス」を考慮することについて適切に対処していますか。対処していない場合、どのようなアプローチを提案しますか。またその理由は何ですか。

(説明文書 セクション1-F 第 52項から第55項参照)

全般的な回答: [No, with comments below](#)

詳細なコメント (もしあれば) :

- (13) 我々は、当初、マテリアリティに関する提案に同意できないと考えていた。その理由は、A157 項や EM の第 54 項で、「事業体の『マテリアリティ・プロセス』は、保証業務実施者によるマテリアリティの適用とは異なる」と示されている一方、マテリアリティの概念が事業体にとっても業務実施者にとっても同じであることが示されていないので、利用者にとって理解が難しいと考えていたからである。

- (14) しかし、この懸念は IAASB が 2023 年 10 月 25 日に公表した「よくある質問 ISSA 5000 案：事業体と保証業務実施者における重要性の適用」(FAQ)によって、既に解消されている。FAQ の「事業体の『マテリアリティ・プロセス』は、業務実施者による重要性の適用とは異なるのか」で示されているとおり、ISSA 5000 に「マテリアリティの概念は、事業体にとっても業務実施者にとっても同じである(すなわち、マテリアリティは、利用者主導の概念であり、サステナビリティ情報の想定利用者による情報ニーズの認識によって影響を受ける)」ことを明確に規定した上で、「事業体の『マテリアリティ・プロセス』は、保証業務実施者によるマテリアリティの適用とは異なる」ことを規定すべきである。
- (15) また、マテリアリティの適用に関しては、重要なサステナビリティ情報の特定プロセスに対する信頼性の確保が重要な課題と考える。ISSB 基準では作成者に、①サステナビリティ関連のリスク及び機会の識別、②識別したリスク及び機会について重要性がある情報の開示、を要求している。利用者の視点からは、これらのプロセスが企業において確立され、適切に運用されることで、重要なサステナビリティ情報が網羅的に開示されることが最重要課題である。ISSA 5000 は包括基準であるため、重要なサステナビリティ情報の特定プロセスについて、踏み込んだ要求事項を定めることは難しいかもしれないが、その場合でも、この課題に対応するガイダンスを策定したり、将来的に個別基準の開発を進めたりすることが必要と考える。

#### 規準 (criteria) の適合性と利用可能性

10. ED-5000は、サステナビリティ情報を作成する上で事業体を使用した規準の適合性及び利用可能性に対する業務実施者の評価について適切に対処していますか。同意しない場合、何を提案しますか。またその理由は何ですか。

(説明文書 セクション1-F 第56項から第58項参照)

全般的な回答: [No response](#)

詳細なコメント (もしあれば):

11. ED-5000は、業務実施者による重要性の考慮 (consideration) 又は決定 (determination) との相違点を含め、フレームワークに中立な形で「ダブル・マテリアリティ」の概念に適切に対処していますか。同意しない場合、何を提案しますか。またその理由は何ですか。

(説明文書 セクション1-F 第59項から第60項 及び第68項参照)

全般的な回答: [No response](#)

詳細なコメント (もしあれば):



重要性

12. 業務実施者が、定性的な開示情報については重要性を考慮し、定量的な開示情報については重要性（手続実施上の重要性を含む。）を決定するというED-5000のアプローチに同意しますか。同意しない場合、何を提案しますか。またその理由は何ですか。

(説明文書 セクション1-F 第 65項から第74項)

全般的な回答: [No response](#)

詳細なコメント（もしあれば）:

事業体の内部統制システムの理解

13. 限定的保証業務及び合理的保証業務における事業体の内部統制システムの理解について、ED-5000の差異のあるアプローチに同意しますか。同意しない場合、より明確に差別化するために、何を提案しますか。またその理由は何ですか。

(説明文書 セクション1-F 第 75項から第81項参照)

全般的な回答: [No response](#)

詳細なコメント（もしあれば）:

業務実施者の利用する専門家又は他の業務実施者の作業の利用

14. 業務実施者の所属ファーム以外のファームの作業が必要であると業務実施者が決定した場合において、ED-5000は、そのような外部のファーム及びその人員が業務チームの構成員に該当する状況、又は「他の業務実施者（another practitioner）」であり業務チームの構成員に該当しない状況を明確に示していますか。明確でない場合、より明確にするために、何を提案しますか。

(説明文書 セクション1-G 第 82項から第87項参照)

全般的な回答: [No response](#)

詳細なコメント（もしあれば）:

15. 業務実施者が利用する外部の専門家又は他の業務実施者の作業の利用に関するED-5000の要求事項は、明確であり、一貫性のある実施が可能ですか。明確でない場合、どのようにすれば要求事項をより明確にできますか。

(説明文書 セクション1-G 第 88項から第93項参照)

全般的な回答: [No response](#)

詳細なコメント（もしあれば）:

#### 見積り及び将来予測情報

16. ED-5000の見積り及び将来予測情報に関する要求事項へのアプローチに同意しますか。同意しない場合、何を提案しますか。またその理由は何ですか。

(説明文書 セクション1-G 第 94項から第97項参照)

**全般的な回答:** [Agree, with comments below](#)

**詳細なコメント (もしあれば):**

- (16) 見積り及び将来予測情報に関する提案に同意する。その上で、以下のような意見もあった。
- (17) 見積り及び将来予測情報は、データを加工してグラフや図表によって提供されることも多い。第 134 項では見積り及び将来予測情報に関する手順が示されているが、データを加工した場合の表示の適切性についても考慮して欲しい。
- (18) 見積り及び将来予測情報については、開示基準に基づき基準日、測定方法、前提、推論過程等と併せて提供されることが多いとみられるが、これらの表示の適切性についても、重要な虚偽表示がないことを確認する際に考慮されることが望ましい。

#### 限定的保証業務のリスク手続

17. 限定的保証業務において、合理的保証業務で行われるような重要な虚偽表示のリスクを識別・評価するのではなく、重要な虚偽表示が生じる可能性のある開示を識別するのに十分なリスク手続を立案・実施することを業務実施者に要求する ED-5000のアプローチを支持しますか。支持しない場合、どのようなアプローチを提案しますか。またその理由は何ですか。

(説明文書 セクション1-G 第 98項から第101項参照)

**全般的な回答:** [No response](#)

**詳細なコメント (もしあれば):**

#### グループ及び「連結」サステナビリティ情報

18. ED-5000が包括的な基準であることを認識した上で、ED-5000の原則主義に基づく要求事項が、グループのサステナビリティ情報に対する保証業務、又は事業体が「連結」サステナビリティ情報を表示するその他の状況の保証業務に適用できる点に同意しますか。同意しない場合、何を提案しますか。またその理由は何ですか。

(説明文書 セクション1-G 第 102項から第107項参照)

**全般的な回答:** [No response](#)

**詳細なコメント (もしあれば):**

## 不正

19. ED-5000は、不正であるか誤謬であるかにかかわらず、サステナビリティ情報が重要な虚偽表示の生じやすさに与える影響に重点を置くことで、不正（グリーンウォッシュを含む）のトピックに適切に対処している点に同意しますか。同意しない場合、不正に更なる重点を置くために何を提案しますか。またその理由は何ですか。

(説明文書 セクション1-G, 第108項から第110項参照)

**全般的な回答:** [Agree, with comments below](#)

**詳細なコメント (もしあれば) :**

- (19) 不正に関する提案に同意する。不正の判断や対応にあたっては、まずは虚偽表示の識別と評価が適切になされることが重要と考える。その上で、以下のような意見もあった。
- (20) 不正の一つであるグリーンウォッシングについては、経営者の偏向が虚偽表示の重要な要素となっており、ガイダンスでそうした事例を追加することが望ましい。

## ガバナンスに責任を有する者とのコミュニケーション

20. 経営者、ガバナンスに責任を有する者、その他の関係者とのコミュニケーションに関するED-5000のハイレベルな要求事項、及び伝達することが適切である可能性のある事項に関連する適用指針を支持しますか。同意しない場合、何を提案しますか。またその理由は何ですか。

(説明文書 セクション1-G 第 111項から第112項参照)

**全般的な回答:** [Yes, with comments below](#)

**詳細なコメント (もしあれば) :**

- (21) TCWG 等とのコミュニケーションに関する提案を支持する。
- (22) ただし、質問 1 の回答(7)に記載の通り、財務諸表の監査人とサステナビリティ情報の保証業務実施者が異なる場合に、TCWG 等とのコミュニケーションにおいて認識を確認することで、財務諸表とサステナビリティ情報のつながりを担保する仕組みを基準に導入することが必要である。このため、コミュニケーションを行うべき事項を例示する等、ガイダンスの充実が必要と考える。
- (23) また、EM の第 112 項に示されているように、各法域のガバナンスに関する法令の違いを踏まえつつ、必要な留意点が省略されることなく保証手続を充実させるためには、財務情報とサステナビリティ情報のつながりに限らず、利用者にとって重要な事項であるガバナンス体制、マテリアリティ・プロセス等についても、コミュニケーションを行うべき事項を例示する等、ガイダンスを充実して欲しい。

## 報告に関する要求事項及び保証報告書

21. ED-5000の要求事項は、利用者の情報ニーズを満たす保証報告を促進するものですか。促進するものでない場合、保証報告書に含めることを要求すべきでない事項、又は保証報告書に含めるべき追加事項を具体的に示してください。

(説明資料 セクション1-G 第116項から第120及び第124項から第130項参照)

**全般的な回答:** [Yes, with comments below](#)

**詳細なコメント (もしあれば) :**

- (24) 報告に関する要求事項及び保証報告書に関する提案は、財務諸表監査の監査報告書と同じフォーマットを活用するものであり、原則、同意するが、いくつかの改善点について、以下に記載する。
- (25) サステナビリティ保証は、開示されるサステナビリティ事項（気候関連、生物多様性、人的資本、人権等）、対象となる情報の範囲、開示規準、保証水準、保証手続、保証業務提供者の属性等が多様であり、財務諸表監査のような均一性が確保された業務とならないことが想定される。したがって、保証報告書において、どのサステナビリティ情報に対して、どのような手続を実施したのかについて、一定の具体性をもって説明されることが、当該保証業務に対する利用者の理解を深める上で重要であると考えます。要求事項の記載にあたっては、こうした観点を踏まえ、利用者の理解可能性を意識した、分かりやすい記載に努めるべきである。
- (26) また、サステナビリティ保証では、財務諸表監査以上に、外部専門家や他の保証業務実施者の活用が重要になるため、保証報告書には、外部専門家や他の保証業務実施者の業務の概要も開示して欲しい。
- (27) 監査・保証について、利用者であるアナリスト・投資家の理解度は、残念ながら必ずしも高くない。こうした中、ED-5000の付録2「サステナビリティ情報に対する保証報告書の文例」で示されているように、保証報告書には「適正表示の規準に準拠して作成されたサステナビリティ情報」と「準拠性の規準に準拠して作成されたサステナビリティ情報」、そのサステナビリティ情報に対する「合理的保証」と「限定的保証」が複合する等、様々なバリエーションが想定され、利用者が混乱する懸念がある。したがって、「適正表示の規準に準拠して作成されたサステナビリティ情報」と「準拠性の規準に準拠して作成されたサステナビリティ情報」の違い、「合理的保証」と「限定的保証」の違いについて、利用者（場合によっては作成者も含む）の理解を促す教育文書を提供して欲しい。

22. サステナビリティ保証業務に関して「監査上の主要な検討事項（KAM）」という概念には対処せず、IAASBが将来のISSAにおいてこの点を検討するというED-5000のアプローチに同意しますか。同意しない場合、何を提案しますか。またその理由は何ですか。

(説明資料 セクション1-G 第121項から第123項参照)

**全般的な回答:** [Neither agree/disagree, but see comments below](#)

**詳細なコメント (もしあれば) :**

- (28) KAMと同様の役割を果たす、利用者が保証のプロセスを理解できる報告の枠組みは必要と考える。ただし、そうした報告の望ましい枠組みについては検討する必要があると考える。
- (29) 初期段階にあるサステナビリティ保証において、利用者がKAMと同様の報告によって、保証業務実施者が虚偽表示リスクが高いと判断した事項やその保証上の対応を理解し、保証の品質について一定の判断材料を得ることは、財務諸表監査と同様に必要性が高いと考える。この必要性の高さは、

合理的保証のみならず、限定的保証にも当てはまる。また、KAMと同様の報告が要求されることで、TCWG等と保証業務実施者のコミュニケーションがより活発化するので、グリーンウォッシングを含め、不正による虚偽表示への対応の強化にもつながると考えられる。したがって、KAMと同様の報告については、将来的な導入を前提として、ロードマップを提示すべきと考える。

(30) なお、KAMと同様の報告においては、対応した手続だけではなく、保証業務実施者の発見事項 (findings) や保証手続の結果 (outcome) が示されるとより有用との意見もあった。

23. 限定的保証業務における保証報告書の「結論の根拠」の区分に記載される、実施した作業の範囲と内容が合理的保証業務よりも著しく少ないという説明は、十分に強調されていますか。同意しない場合、何を提案しますか。またその理由は何ですか。

(説明文書 セクション1-G 第131項参照)

**全般的な回答:** [Yes \(with no further comments\)](#)

**詳細なコメント (もしあれば) :**

その他の事項

24. ED-5000で対処すべき公共部門に関する考慮事項はありますか。

(説明文書 セクション1-I 第135項参照)

**全般的な回答:** [No response](#)

**詳細なコメント (もしあれば) :**

25. ED-5000に関して、他に指摘したい事項はありますか。

**全般的な回答:** [Yes, as further explained below](#)

**詳細なコメント (もしあれば) :**

**ISSA 5000 に続くサステナビリティ保証基準のプロジェクト**

(31) IAASB は、包括的な ISSA 5000 の開発に続くサステナビリティ保証基準のプロジェクトとして、具体的な個別基準の開発を検討していると理解している。この個別基準について、以下のコメントがある。

(32) 個別基準は、「テーマ別」(気候関連、人的資本等)と「業務フェーズ別」(重要性の判断、グループ及び連結サステナビリティ情報等)の2つの軸で開発するのが良いと考える。

(33) 「テーマ別」と「業務フェーズ別」の体系を明確化するため、ISSA 5000 の系列の下に、枝番を設けることを提案したい。例えば、テーマ別基準の系列は ISSA 5100、業務フェーズ別基準の系列は、ISSA 5200 とする等である。

(34) 「テーマ別」の基準の中で優先度が最も高いのは、ISSB 基準のテーマ別基準として IFRS S2 号が最初に公表されたように、「気候関連」である。この次に高いのは、ISSB が 2023 年 5 月 4 日に公表した情報要請「アジェンダの優先度に関する協議」の中で新たなリサーチ及び基準設定のプロジェクト

トとして示した「生物多様性」、「人的資本」及び「人権」であるが、我々はその中でも、「人的資本」の優先度が最も高いと考える。詳細は、本 ISSB 情報要請に関する我々の意見書(\*)の質問3に対するコメントを参照されたい。

(\*) [https://www.saa.or.jp/standards/sustainability/pdf/ikensho\\_230901jp.pdf](https://www.saa.or.jp/standards/sustainability/pdf/ikensho_230901jp.pdf)

- (35) 「業務フェーズ別」の基準の中で優先度が最も高いのは、「重要性の判断」と考える。重要性の判断においては、企業及び保証事業提供者が適用した重要性と利用者が期待する重要性に違いが生じる、すなわち、期待ギャップが生じる可能性がある。今後、保証が付されたサステナビリティ報告に重要なサステナビリティに係る重大な虚偽表示が判明した場合、サステナビリティ報告及びその保証に係る網羅性の問題が顕在化し、保証業務の社会的信頼性が失墜する可能性も懸念される。このため、「重要性の判断」に係る個別基準の開発の優先度が高いと考える。

## パート C：一般的なコメントの要請

IAASB は以下に示す事項についての意見も募集しています。

26. 翻訳－多くの回答者が最終版のISSAを翻訳してそれぞれの環境で適用することを意図していることを認識し、IAASBは、回答者がED-5000をレビューする過程で気づいた潜在的な翻訳上の問題についての意見を歓迎します。

**一般的な回答:** [No response](#)

**詳細なコメント (もしあれば):**

27. 適用日－セクション1-I 「その他の事項」の第138項で説明しているとおり、本基準の適切な適用日は、最終基準の承認から約18か月後に開始する期間、又は当該承認から約18か月後の特定の時点について報告されるサステナビリティ情報に係る保証業務だとIAASBは考えています。早期適用も認められ、奨励されます。ISAの有効な適用を支援するための十分な期間が提供されている点について同意しますか。同意しない場合、何を提案しますか。またその理由は何ですか。

**一般的な回答:** [No response](#)

**詳細なコメント (もしあれば):**