

サステナビリティ・ガバナンス・内部統制の保証

Assurance for Sustainability, Governance or Internal Control

BI 研究所 兼任研究員、経営学部教授 内藤文雄*1)

1. 本研究の目的

企業が持続的に存続し発展するためには、経済、環境、社会の各領域においてその責任を果たす必要がある。経済領域では利益を獲得し続けること、環境領域では地球環境に与える負荷を極力減らすこと、社会領域では従業員の雇用を確保し地域社会へ貢献することがそれぞれ求められる。

これらの要求を満たすためには、企業経営においてこれらの取り組みの状況を管理することが必須である。管理するためには、データや情報が欠かせない。

そこで、本研究では、このような立場から、サステナビリティ、ガバナンス、内部統制をキーワードとして、企業の取り組みの合理性、妥当性、適切性等をどのように確保するのかという課題について、「保証」という概念から考察・解明することをねらっている。

これらのキーワードに共通することは、それらに関する情報の作成と開示が必要であり、情報の信頼性等を保証する仕組みが必要であるということである。

情報を作成するためには、たとえば、サステナビリティを確保する取り組みについて根拠データ（地球温暖化防止、生物多様性保全、循環型生産等に関する実際データ）を収集しておくことがその前提となる。そのためには、情報の対象を管理しておかなければならない。このように、情報の作成や開示が要求されれば、情報を提示できるように対象を管理し、データ・情報収集を行うことが必須となるということである。

また、作成・開示される情報がその対象の状態・状況を正しく描写していなければ意味がない。情報の特徴についての保証が必要である。

それでは、さまざまな特徴を持ちうる情報の正しさをどのように保証すればよいのであろうか。情報を裏付けるデータ、その背後にある行為やシステムの正確性や有効性をどのように保証できるのであろうか。

かかる論点について、現時点での基本的な考え方は以下に示す通りである。

2. 「保証」をめぐる背景

グローバルな経済環境の影響が増大し、安定的な経済成長が見込めないなか、証券市場を活性化し、企業の直接金融を活発化させるためには更に高品質で豊富な企業情報の開示を行うとともに、当該情報の信頼性を確保する仕組みを向上させる必要がある。このためには、財務会計および会計監査の研究分野においても、既存の理論にとらわれることなく、市場参加者の意識を反映したディスクロージャーのあり方や公認会計士の実際の判断内容に応じた情報の保証の仕組みを実証的に研究する必要がある。

これに関連し、国内においては、日本監査研究学会では、課題別研究部会として、「情報

システム監査」、「環境報告書の保証」、「将来予測情報の監査」、「IT リスク・統制・監査」、「財務諸表外情報の開示と保証」など、財務諸表以外の情報やシステムに対する監査・保証業務に関する研究がすでに行われている。

国外においては、とくに欧州諸国での非財務情報の開示に関する調査研究の取り組みが活発である。たとえば、国際会計基準審議会(IASB)は 2010 年に「実務意見書、経営者による説明－開示フレームワーク」¹ を、国際統合報告評議会(IIRC)は 2011 年に討議資料「統合報告に向けて－21世紀における価値の伝達」²、2013年12月には「国際統合報告<IR>フレームワーク」³をそれぞれ公開し、企業リスク情報を含めた非財務情報の開示に関する基準・指針の策定が進行している。また、欧州委員会は 2011 年に「CSR のための 2011-2014 年度 EU 戦略の更新」と題する CSR に関する新方針⁴ を発表したほか、グローバル・リポーティング・イニシアチブ (GRI) は、サステナビリティ報告ガイドラインを 2013 年 5 月に改訂した⁵。

さらに、国際監査・保証業務基準審議会(IAASB)は、2013 年 9 月に「監査・保証業務の国際的枠組み」(IFAE)および「国際保証業務基準」(ISAE 3000)を改訂⁶し、保証業務のより信頼性ある実施をねらっているものと考えられる。

現実の企業活動においても、生態系保護(生物多様性保全)に関する国際的な認証制度に適合した原材料を調達するなど、CSR を重視した原材料調達の取り組みが促進されており、CSR 情報の開示とその信頼性の保証の必要性が増している。また、二酸化炭素の排出削減による排出枠を売買する国内クレジット制度(経済産業省、2008 年開始)や欧州気候取引所(ロンドン)での二酸化炭素の排出枠取引が促進されている状況にある。かかる取引では、排出枠のもとになる二酸化炭素排出削減量情報の信頼性が重要になっている。

本研究では、財務諸表監査以外にさまざまな監査・保証業務の拡がりが見られるため、それらに共通する理論的な基礎を明確化すること、理論的な基礎の観点から監査・保証業務の実態を分析し、解決すべき課題を明らかにすること、および、これらの分析を応用し、監査・保証業務の概念モデルの構築を目指すことである。

¹ IASB, *Study 1, The Determination and Communication of Levels of Assurance Other than High*, June 2010.

² IIRC, Discussion Paper, *Towards Integrated Reporting: Communicating Value in the 21st Century*, September 2011. (日本公認会計士協会訳、『統合報告－21世紀における価値の伝達』、http://www.hp.jicpa.or.jp/specialized_field/files/0-3-0-0-20111118.pdf)

³ IIRC, *The International <IR> Framework*, December 2013 (<http://www.theiirc.org/wp-content/uploads/2013/12/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-2-1.pdf> (最終参照日: 2014 年 1 月 20 日))

⁴ European Commission, Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions, *A renewed EU strategy 2011-14 for Corporate Social Responsibility*, October 2011.

⁵ GRI, *G4 Sustainability Reporting Guidelines*, May 2013 (<https://www.globalreporting.org/reporting/g4/g4-developments/Pages/default.aspx> (最終参照日: 2013 年 6 月 23 日))。

⁶ IAASB, ISAE 3000 (Revised), *Assurance Engagements Other Than Audits or Reviews of Historical Financial Information*, September 2013. なお、改訂された IFAE、ISAE 3000 および関連基準は、2015 年 12 月 15 日以降に発行される保証報告書にかかる保証業務から適用される

(http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/exposure-drafts/IAASB_ISAE_3000_ED.pdf (最終参照日: 2013 年 10 月 10 日))。

かかる研究は、企業等のサステナビリティ、ガバナンス、内部統制に関する事実関係やそれらの状態を表示する情報が真実なのかどうかをいかに保証するのかという基礎となりうる。

3. 検討対象の保証業務

国際監査・保証業務審議会（以下、IAASB）は、公認会計士が実施する監査、レビュー業務などのさまざまな保証業務について、そのフレームワークである「保証業務の国際的枠組み」（以下、国際的枠組み）を設定している⁷。それにしたがえば、保証業務とは次のように定義される。

「保証業務とは、業務実施者が、基礎にある主題を規準に対して測定または評価した結果（主題情報）について、責任当事者以外の想定利用者のその結果に対する信頼の程度を高めることを意図した結論を表明するために十分かつ適切な証拠を収集することを目的とする業務である。」（10項）

IAASB の設定する保証基準（代表的な基準は、国際監査基準(ISAs)）は、国際的枠組みと整合した目標、要求事項、適用その他の説明資料、導入資料および定義を含んでいるから、国際的枠組みは保証基準導出のための準拠枠となっていると解釈できる。

ここで注意すべきは、国際的枠組みは、過去財務情報の監査またはレビュー以外のその他の保証業務のための枠組みだけではなく、過去財務情報の監査またはレビューのための枠組みでもあるということである。つまり、財務情報の監査・レビュー・その他の保証業務の枠組みが国際的枠組みである⁸。

そこで、本研究の基礎として、保証業務概念を国際的枠組みに基づいて概念整理を行う。なお、国際的枠組みは、下記の引用（抜粋。各項目の数字は国際的枠組みの条項の数字。下線と網掛け強調は筆者が追加）の通り、その性質や適用範囲を限定している。本部会では、これを参考に、保証業務を「図表1」の通りに整理し、主として「保証業務（狭義）」を検討の対象とする。

1. 本枠組みは、保証業務の構成要素と目的、および国際監査基準 (ISA)、国際レビュー基準 (ISRE) または国際保証業務基準 (ISAE) が適用される業務についての理解を促進するためだけに発行される。
2. 本枠組みは基準ではない。したがって、本枠組みは監査、レビューまたは他の保証業務の実施にかかる基本原則、基本的手続またはどのような要求事項をも確立するものではない。それゆえ、保証報告書は、ある業務が本枠組みに準拠して実施されたとの主張を行うことができないのであって、むしろ、目的適合的な保証基準を参照すべきである。保証基準は、本枠組みに整合した目標、要求事項、適用その他の説明資料、導入資料および定義を含み、かつ、監査、レビューおよび他の保証業務に適用されなければならない。付録1は、IAASB 発行の意見書の境界およびその相互関係と職業会計士のための IESBA 倫理規則との関係を例示している。

⁷ 本枠組みは、2003年12月に公表されたのち、2011年4月および2013年4月に改訂公開草案が出され、2013年9月に改訂された。本研究では、改訂後の内容に基づいている。

⁸ たとえば、国際的枠組み第1項の規定、または、国際的枠組み付録1の図解で明らかである。

3. 本枠組みは、以下に対する準拠枠を提供する。
 - (a) 保証業務を実施する「業務実施者」
 - (b) 保証業務に携わるその他の人々。保証報告書の想定利用者と業務実施者と契約する者（「責任当事者」）を含む
 - (c) 国際監査・保証基準審議会（IAASB）
4. 本枠組みの概要は以下の通りである。
 - ・ 序説：本枠組みは、業務実施者が実施する保証業務を扱う。
 - ・ 保証業務の説明：保証業務を説明、直接業務と証明業務を区別、かつ、合理的保証業務と限定的保証業務を区別
 - ・ 枠組みの範囲：保証業務とコンサルティング業務のようなその他の業務を区別
 - ・ 保証業務の前提条件：業務実施者が保証業務を受託可能となる前提条件を設定
 - ・ 保証業務の要素：3当事者の関係、基礎にある主題、規準、証拠および保証報告書の5要素を識別
 - ・ 他の事項：業務実施者による保証報告書以外の伝達責任、調書記録および業務実施者の基礎にある主題または主題情報とのかかわりの意味

倫理原則と品質管理基準（省略）

IESBA規程（省略）

ISQC1（省略）

保証業務の説明

10. 保証業務とは、業務実施者が、基礎にある主題を規準によって測定または評価した結果（主題情報）について、責任当事者以外の想定利用者のその結果に対する信頼の程度を高めることを意図した結論を表明するために十分かつ適切な証拠を収集することを目的とする業務である。
11. 基礎にある主題の測定または評価の結果は、基礎にある主題に対して規準を適用した結果得られる情報である。たとえば、（省略）
 「主題情報」という用語は、基礎にある主題を規準に対して測定または評価した結果を意味するものとして用いる。業務実施者がその結論を表明するための基礎として十分かつ適切な証拠を収集する対象が主題情報である。

証明業務と直接業務

12. 証明業務において、業務実施者以外の当事者が基礎にある主題を規準に対して測定または評価する。また、業務実施者以外の当事者は、結果として得られた主題情報を報告書または言明（report or statement）において提示することが多い。しかしながら、あるケースでは、主題情報は、保証報告書において業務実施者が提示する場合もある。
13. 業務実施者の結論は、主題情報には重要な虚偽表示がないかどうかについて表明される（第83項も参照のこと）。
14. 直接業務において、業務実施者は、基礎にある主題を測定または評価し、かつ、測定または評価した結果を保証報告書の一部としてか、または、保証報告書に添付して表示する。
15. 直接業務の場合、基礎にある主題を測定または評価することに加えて、業務実施者は、基礎にある主題を適用可能な規準に対して測定または評価した結果に関する十分かつ適切な証拠を得るための保証スキルとテクニックも適用する。業務実施者は、基礎にある主題の測定または評価と同時にそのような証拠を得るであろうが、しかし、測定または評価の前に、または、その後に当該証拠を入手する場合もある。直接業務において、業務実施者の結論は、基礎にある主題を規準に対して測定または評価した結果の報告で表明され、基礎にある主題と規準によって表現される。ある直接業務においては、業務実施者の結論は、主題情報であるか、あるいはその一部である。（付録2も参照のこと）。

合理的保証業務と限定的保証業務

16. 本枠組みのもとで、業務実施者は合理的保証業務または限定的保証業務を実施する。
17. 合理的保証業務の場合、業務実施者は、その結論の基礎として当該業務環境において受け入れ可能な低い水準にまで業務リスクを低減する。業務実施者の結論は、基礎にある

主題を規準に対して測定または評価した結果についての業務実施者の意見を伝達する様式で表明される。

18. 限定的保証業務の場合、業務実施者は、当該業務環境において受け容れ可能な水準にまで業務リスクを低減するが、しかし、実施した手続および入手した証拠に基づいて、主題情報には重要な虚偽表示があると業務実施者に信じさせるほどの注意を喚起するような事象があったかどうかについて伝達する様式で結論を表明する基礎として、業務リスクは、合理的保証業務の場合よりは大きい。限定的保証業務で実施された手続の種類、実施時期および適用範囲は、合理的保証業務で必要となるよりも限定されるが、しかし、業務実施者の専門的判断において、意味のある保証の水準を獲得するように計画される。意味があるためには、業務実施者が獲得する保証の水準は、主題情報に関する想定利用者の信頼を、重要でなく考慮に値しない（inconsequential）よりは明確に高い水準にまで高めるものと思われる。
- 18 A. すべての限定的保証業務の範囲にわたって、意味のある保証とは何かは、重要でなく考慮に値しないよりは明確に高い程度まで想定利用者の主題情報に対する信頼を高めると思われる保証以上、合理的保証以下の範囲でさまざまでありうる。特定の業務において何が意味があるかは、想定利用者の情報ニーズ、適用可能な規準および当該業務の基礎にある主題を含んだ、業務環境に依存した範囲内の判断を表している。

本枠組みの範囲

19. 業務実施者が実施する、必ずしもすべての業務が保証業務であるというわけではない。上記の第10項の説明に合致しない（したがって、本枠組みが対象としない）、その他の頻繁に実施される業務としては、以下のものがある。

- ・ 合意された手続業務および調製業務のような国際関連業務基準（ISRS）が対象としている業務
- ・ 保証を伝達する結論の表明がない税務申告書の作成
- ・ 経営コンサルティング⁴や税務コンサルティングのような、コンサルティング（または助言）業務

注記4 コンサルティング業務は、（省略）。一般的に、実施されるコンサルティング業務は、クライアントの利用および利益のためだけに行われる。業務の性質および範囲は、職業会計士とクライアントと間の合意によって決定される。保証業務の定義を満たすいかなる業務も、コンサルティング業務ではなく保証業務である。

20. 保証業務は、より大きな業務の一部となることある。たとえば、事業買収コンサルティング業務には、歴史的または将来的な財務情報に関する保証を獲得する要請事項が含まれている。そのような場合には、本枠組みは、当該業務のうちの保証の部分だけに目的適格的である。
21. 第10項における説明と合致する以下の業務は、本枠組みによる保証業務であるとはみなさない。
- (a) 会計、監査、税務またはその他の事項に関する訴訟手続において証明するための業務
- (b) 以下のすべての事項が該当する場合に、利用者が何らかの保証を得ようとする、職業的専門家の意見、見解または表記を含む業務
- (i) それらの意見、見解または表記が全体の業務にとって単に付随的なものである。
 - (ii) 発行されたいかなる書面による報告書も、その報告書において、特定の想定利用者だけによって利用されるものであるとして、明示的に限定されている。
 - (iii) 特定の想定利用者との間で文書化された理解の下で、その業務が保証業務を意図されていない。
 - (iv) 職業会計士の報告書において、その業務は保証業務として表示されていない。

非保証業務に係る報告書

22. 本枠組みの範囲に含まれる保証業務ではない業務に関して、業務実施者が報告を行う場合、その報告書は、明らかに保証報告書とは区別されるものである。利用者を混乱させないために、保証報告書でない報告書では、たとえば以下を避ける。

- ・ 本枠組みまたは保証基準への準拠を暗示すること
- ・ 「保証」、「監査」または「レビュー」といった用語を不適切に用いること

- ・基礎にある主題を規準によって測定または評価した結果について、想定利用者の信頼性の程度を高めることを意図した、十分かつ適切な証拠に基づいた結論について、合理的にみて誤解される可能性がある言明を含むこと

2.3. 業務実施者および責任当事者は、責任当事者以外に想定利用者がなく、ISA、ISRE または ISAE のその他のすべての要件が満たされている場合、本枠組みの原則を業務に適用することに同意することができる。そのような場合、業務実施者の報告書には、当該報告書の利用は責任当事者に限定されるという言明が含まれることになる。

「図表 1」 検討対象の保証業務の範囲

保証業務(最広義)										
保証業務(広義)(職業会計士等プロフェッショナルが関与)										
保証業務(狭義)(以下はIAASBの例示)					保証業務の定義(第10項)を満たすが、国際的枠組みが言う保証業務でない業務			保証業務の定義(第10項)を満たさない業務		・業務実施者を問わない ○行政による各種適正マーク ○業界団体による各種認定マーク ○任意団体による監査・審査・検証 ○……
財務諸表の適正性の監査	内部統制の有効性の監査	組織体の業績の保証	温室効果ガス排出の保証	コンプライアンスの保証	会計、監査、税務などに関する訴訟手続きにおいて証明するための業務	利用者が何らかの保証を得ようとする。職業的専門家の意見、見解または表記を含む業務で下記すべてを満たすもの 意見、見解または表記が全体的業務にとって単に付随的なもの	特定の想定利用者のみによって利用されるもの	その業務が保証業務を意図していないもの	報告書において、その業務は保証業務として表示されていないもの	

情報 システム 行為 情報 行為

利用者を混乱させないために、保証報告書でない報告書では、たとえば以下を避ける。
 ①本枠組みまたは保証基準への準拠を暗示すること
 ②「保証」、「監査」または「レビュー」といった用語を不適切に用いること
 ③基礎にある主題を規準によって測定または評価した結果について、想定利用者の信頼性の程度を高めることを意図した、十分かつ適切な証拠に基づいた結論について、合理的にみて誤解される可能性がある言明を含むこと

*事業買収コンサルティング業務には、歴史的または将来的な財務情報に関する保証を伝達する要請事項が含まれている。そのような場合には、本枠組みは、当該業務のうちの保証の部分だけに目的適格的である。

4. 保証業務概念に関する検討課題

国際的枠組みは、保証業務を合理的保証業務と限定的保証業務とに、また、その結果の報告方式を積極的報告方式と消極的報告方式とに分類する。さらに、保証業務を、業務実施者が主題情報について証明を行う証明業務と、業務実施者が基礎にある主題を規準に照らして測定・評価したうえで証明業務と同様の手続により測定・評価の正しさの根拠を収集することによって結論を表明する直接業務とに分類する。

証明業務の場合、その結論の表明は、主題情報に言及する場合と、主題情報に言及するのではなく、主題情報の基礎にある主題そのものに言及する場合とが区別される。

また、直接業務の場合、業務実施者が主題情報を作成することになるが、業務実施者以

外が主題情報を作成している場合であっても、直接業務を実施する場合もありうる。

国際的枠組みは、このような分類・区別をもって、保証業務の特徴を規定している。しかし、「図表1」に整理したように、保証業務概念には最広義、広義、狭義の3種類の保証業務がありうる。国際的枠組みは、保証業務の構成要件として、次の5つを措定し、これらの要件すべて満足しないものは保証業務でないとしているのである。

- ① 三者（情報作成者、情報利用者、情報保証者）関係
- ② 適切な基礎にある主題（情報が描写する内容）
- ③ 適合する規準（情報作成規準）
- ④ 十分かつ適切な証拠（情報の正しさを裏付ける根拠）
- ⑤ 書面による保証報告書（保証する内容）

以上を前提として、検討すべき課題について以下整理する。

（1）保証業務の対象と保証業務の結論の対応関係の明確化

この課題は、「図表2」に整理した通り、Aタイプ、BタイプおよびCタイプの3種類の保証業務がありうることに対する理解を促進する目的がある。

〔図表2〕保証業務の対象と保証業務の結論の対応関係

保証業務の対象	証明業務による結論の表明	直接業務による結論の表明
主題情報	Aタイプ (主題情報をベースとして、主題情報について結論を表明)	(なし)
基礎にある主題	Bタイプ (主題情報をベースとして、基礎にある主題そのものについて結論を表明)	Cタイプ (主題情報にかかわらず、基礎にある主題そのものについて結論を表明)

つまり、図表のうち、これまでの通説的な理解は、**Aタイプ**または**Cタイプ**であり、**Bタイプ**は存在しないものと考えられてきた。しかし、上記のとおり、「保証業務の国際的概念枠組み」では、Bタイプの存在を明確に規定していることに注意しなければならない⁹。

（2）非財務情報と情報作成システムに対する保証業務の構成内容の明確化

非財務情報の監査（保証業務）を構想する場合、

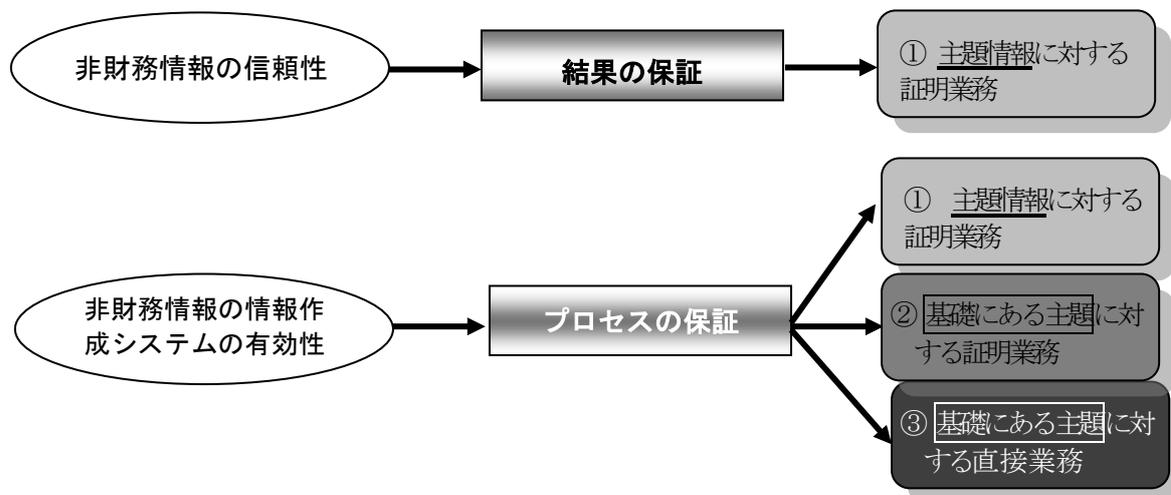
- ① データの信頼性
- ② データ処理・非財務情報作成システムの信頼性・有効性
- ③ 非財務情報の信頼性

の3点が保証業務において少なくとも立証すべき検証事項である（「図表3」参照）。

①ないし③の検証事項は、非財務情報の信頼性に対する保証業務を実施する場合、当然

⁹ Cf. IAASB, *International Framework for Assurance Engagements (IFAE)*, Proposed Consequential Amendments, September 2013, para. 83. Bタイプの存在は、83項(b)の記述による。

[図表3] 非財務情報と情報作成システムに対する保証業務の構成



に立証されなければならない。しかし、②の非財務情報の情報作成システムの信頼性・有効性に対する保証業務も単独で実施されうる可能性がある。この場合、その保証業務は、次の3つのタイプがありうる。

- (a) 主題情報に対する証明業務（「図表2」のAタイプ）
- (b) 基礎にある主題に対する証明業務（「図表2」のBタイプ）
- (c) 基礎にある主題に対する直接業務（「図表2」のCタイプ）

このように「結果」の保証と「プロセス」の保証とを明確に区別した理解が必要である。

なお、現時点での研究成果については、拙編著『監査・保証業務の総合研究』、中央経済社、2014年を参照されたい。

1) 1956年神戸市生まれ。1981年神戸大学経営学部卒業。1986年同大学院単位修得退学。同年神戸大学経営学部助手・専任講師・助教授を経て、1995年博士(経営学)神戸大学を取得、1997年神戸大学経営学部教授、1998年神戸大学大学院経営学研究科教授、2006年神戸大学名誉教授・甲南大学経営学部教授、2010年4月～2012年3月経営学部長。

日本会計研究学会理事・評議員・学会賞審査委員、日本監査研究学会理事、日本学術振興会科学研究費補助金審査委員、金融庁企業会計審議会臨時委員・公認会計士試験委員、日本公認会計士協会品質管理審議会会長代理・監査業務モニター会議委員、環境省環境報告書審査基準委員会委員等を歴任。

専攻は企業会計論・監査論。主な著書は、『監査・保証業務の総合研究』（編著、中央経済社、2014年）、『会計学エッセンス』（中央経済社、2013年）、『財務情報等の監査・保証業務』（中央経済社、2012年）、『分析 利益情報の変容と監査』（共著、中央経済社、2011年）、『財務諸表監査の考え方』（改訂版）（税務経理協会、2011年）、『完全解説 国際監査基準』（共編著、中央経済社、2010年）等、単著8冊、編著・共著8冊、監修3冊、学術論文156篇。