



Title	拡張された外部報告（EER）の保証：質的情報・将来指向情報への対応を中心に
Author(s)	岡野, 泰樹; Okano, Taiki
Citation	経済学研究, 71(2), 81-91
Issue Date	2021-12-14
Doc URL	https://hdl.handle.net/2115/83662
Type	departmental bulletin paper
File Information	30_ES_71(2)_081.pdf



拡張された外部報告（EER）の保証

——質的情報・将来指向情報への対応を中心に——

岡野 泰樹

I. はじめに

統合報告書の普及や、ESG（Environment, Social, Governance）投資の成長に象徴されるような持続可能性への社会的関心の高まりを背景に、組織の中長期的な価値創造能力の理解に資する非財務情報の重要性がますます高まっている。

しかしながらその一方で、非財務情報は、その質的・将来指向的性質から、量的・過去的情報の信頼性保証を基礎に展開されてきた伝統的な監査・保証業務の考え方で対応することが困難であることが認識されており、いかにしてその信頼性を保証していくのが課題となっている。

こうした状況の中、2021年4月に国際監査・保証基準審議会（International Auditing and Assurance Standards Board：IAASB）は、「拡張された外部報告（Extended External Reporting：EER）に対する保証業務への ISAE3000（改訂）の適用に関する規範性のない指針¹⁾（以下、EER 保証業務指針）を公表した²⁾。EER 保証業務指針では、質的・将来指向的な情報への対応のあり方が示されており、今後の非財務情報の保証業務のあり方にも一定の影響を及ぼすも

のと考えられる。

本稿では、EER 保証業務指針の全体像を確認した後、質的情報・将来指向情報への対応に焦点を当て、その概要を把握した上で適用上の課題を検討する。これにより、今後の非財務情報の保証のあり方に対する示唆を得ることとしたい。

II. EER 保証業務指針の全体像

1. EER とは何か

EER とは、統合報告やサステナビリティ報告を含む、組織活動の財務的・非財務的な結果に関する過去の・将来指向的な情報（EER 情報）を提供する、様々なタイプの報告の総称である³⁾。IAASB が、EER という一見聞き慣れない用語を用いたのは、特定の報告に留まらない、より広い範囲に EER 保証業務指針を適用することを意図したためである⁴⁾。

以下の表 1 で示す通り、EER には伝統的な財務報告には見られない、いくつかの特徴がある。

EER のこうした特徴は、同時に EER に対する保証業務を実施する際の課題を生じさせるものでもある⁵⁾。IAASB は、10 の課題（①保証業務の範囲、②規準の適合性、③重要性、④保

1) IAASB [2021a].

2) EER 保証業務指針の公表に至るまでの IAASB の取組みは、Krasodomska et al. [2021] pp. 120-123 を参照されたい。また、EER 保証業務指針全体の意義と特徴については、伊藤 [2021] で報告されている。

3) IAASB [2020a] p.5, IAASB [2021a] p.4, Seidenstein [2021].

4) Seidenstein [2021].

5) IAASB [2020a] p.7.

表1 財務報告と比較したEERの特徴

	財務報告	EER
主題の性質	全体的にその性質は均一（量的・過去の）であり、測定・評価の客観性は高い。	定量化が困難・複雑なもの、将来指向的なものを含む等、その性質は多様であり、測定・評価の不確実性・主観性が高くなる可能性が高い。
規準（報告の枠組み）	報告すべき内容の特定方法や、測定・評価、表示方法を明確に規定した、確立された規準が存在しており、規準間の整合性も高い。	主題の性質から、規準は多様、あるいは複雑なものとなる可能性が高い。また、EERの規準は開発途上の段階にあるため、規準間の整合性がとれていなかったり、一般的な原則が示されるのみで、報告すべき内容の特定方法や、測定・評価、表示方法に関する詳細な規定が示されていない可能性がある。
報告に含まれる情報の性質	一般的に量的、客観的、過去の、一定時点に関するものである。	質的、主観的、将来指向的、一定期間に関するものを含む可能性がある。
報告に含まれる情報の形式	一般的に量的な用語（金額）で表示される。	質的な用語（文章）、グラフ、図、画像、映像等、多様な形式で表示される可能性がある。
報告プロセス・内部統制	整備されている可能性が高い。	未整備・開発途上の段階にある可能性が高い。

出所：IAASB [2020a] p.8, IAASB [2021a] p.5, p.49をもとに筆者作成。

証業務の計画・実施におけるアサーションの構築、⑤ガバナンス及び内部統制プロセスの成熟度、⑥記述情報、⑦将来指向情報、⑧職業的専門家としての懐疑心と判断の行使、⑨業務実施者の能力、⑩保証報告書の形式⁶⁾をEERに対する保証業務を実施する際の重要課題として識別し、これらの課題に対応すべくEER保証業務指針を策定したのである⁷⁾。

2. EER保証業務指針の構成

EER保証業務指針は、序文を除き12の章で構成されている（表2）。

章の順序は、業務実施者に求められる特性を基礎に（第1章、第2章）、ISAE3000に従った保証業務プロセスの流れに沿って配置されているが（第3章から第9章、第12章）、EERに特徴的な質的情報と将来指向情報については、それぞれ第10章と第11章で個別に取り上げ、保証業務の受嘱から報告までの具体的な検討事項を示している⁸⁾。

各章は、「本章の指針が扱う事項」という見出しで、その章の指針が扱う事項を示した後、

6) IAASB [2016a] p.8, pp.33-39. 林 [2021] は、10の課題における④の課題と、当該課題に対応するEER保証業務指針の第7章に焦点を当て、非財務情報の保証業務におけるアサーションの重要性を検討している。

7) IAASB [2020a] p.7.

8) IAASB [2021a] p.6, p.8.

表2 EER保証業務指針の構成

序文
第1章 適切な適性 (competence) と能力 (capabilities) の適用
第2章 職業的懐疑心の発揮と職業専門家としての判断の行使
第3章 EER保証業務の前提条件の判断と範囲の合意
第4章 報告事項を識別する組織体のプロセスの検討
第5章 規準の適合性と利用可能性の判断
第6章 主題情報の作成に利用されたプロセス又は内部統制の検討
第7章 アサーションの利用
第8章 証拠の入手
第9章 虚偽表示の重要性の検討
第10章 質的EER情報への対応
第11章 将来指向EER情報への対応
第12章 保証報告書における効果的な伝達

出所：IAASB [2021a] pp.1-3.

「本章の指針が業務実施者の助けとなる状況」という見出しで、その章の指針が業務実施者の助けとなる状況（業務実施者が直面するであろう課題）を示し、残りの部分で、それらの課題に対応するための考え方（具体的な検討事項）を示す、という構成をとっている⁹⁾。

また、EER保証業務指針には、「規範性のない補足資料：EERに関連する信頼性 (credibility) と信頼 (trust) モデル」¹⁰⁾と「規範性のない補足資料：EER保証業務の選択された側面に関する実例集」¹¹⁾という、2つの補足資料が添付されている。前者は、保証業務を含む、EERの信頼性を高める4つの要因（健全なEERの枠組み、報告プロセスに対する強固なガバナンス、幅広い情報の一貫性、外部の専門職による

9) IAASB [2021a] p.6.

10) IAASB [2021b].

11) IAASB [2021c].

業務及びその他の報告書)を説明するものであり、後者は、より複雑な業務や広範な報告枠組みという文脈の中で、EER保証業務指針を適用する場合の実例を提供するものである¹²⁾。

以下では、EER保証業務指針の第10章「質的EER情報への対応」(以下、「質的情報への対応」)と第11章「将来指向EER情報への対応」(以下、「将来指向情報への対応」)を章の構成に従って概観する。EER保証業務指針は、質的情報と将来指向情報は相互に排他的なものではなく、「質的情報への対応」と「将来指向情報への対応」を併せて検討することが有益であるとしている¹³⁾。

Ⅲ. 質的情報への対応

1. 本章の指針が扱う事項と指針が業務実施者の助けとなる状況¹⁴⁾

「質的情報への対応」は、

- ①質的EER情報の性質についての指針
- ②質的EER情報の文脈における、規準の適合性の判断、証拠の入手、虚偽表示の評価、その他の記載内容の扱い、保証報告書の記載、に関する具体的な検討事項についての指針を提供するものであるとされる。

また、指針が業務実施者の助けとなる状況として、

- ①EERの規準(報告の枠組み)が、質的情報の評価方法に関する詳細な指示を含んでいない場合があることから、当該情報が報告者の見解の影響を受けやすく、多様なものとなる可能性があること、
- ②EER情報を作成する組織のプロセスでは、主題情報に関するデータや情報を入手することが困難な場合があり、証拠の入手という点

で課題が生じる可能性があること、

- ③主題情報の作成プロセスや関連する統制活動が、業務実施者の結論を裏付けるのに必要な証拠を提供するほど十分なものではない場合があり、業務実施者の計画した手続、主題情報について必要な証拠を入手する能力、保証の結論に影響を与える可能性があること、
 - ④質的情報の表示方法によっては、EER保証業務の対象となる主題情報と「その他の記載内容」の区別が困難な場合があること、
- の4つをあげている。

2. 質的EER情報の性質¹⁵⁾

「質的情報への対応」では、質的情報を保証する際の具体的な検討事項を示す前に、質的EER情報の性質を確認している。

ここでは、質的情報が、多様な形式(文章や映像、音声等)で示される可能性があること、戦略目標やビジネスモデルのように、数値による裏付けがあっても文章等で示されることがあることを示した上で、質的情報を、

- ①事実的な情報(例：カナダに工場を購入した)
- ②本質的に主観的な情報(例：子供向けの健康的な食品を製造している)

に分類し、後者については、例で示されているような「健康的な」という主張の解釈が、読み手により様々なものとなる可能性があることから、曖昧で実証不可能であるとしている。

そして、このような実証不可能な主観的な情報は、適合する規準(目的適合性、完全性、信頼性、中立性、理解可能性、という5つの特性を備えた規準)を適用していないことから生じるものと考えられることから、保証可能なものとするためには、情報作成者が規準をさらに発展させる必要があるとしている。例えば、規準を発展させ、上記の「健康的な」という主張を「100gあたりの塩分がxg未満、糖分がxg未満」

12) IAASB [2021b] p.2, IAASB [2021c] p.2.

13) IAASB [2021a] p.90, p.99. 例えば、組織の戦略や将来見通しに関する情報は、一般的に質的かつ将来指向的な情報であると考えられる。

14) IAASB [2021a] p.90.

15) IAASB [2021a] pp.90-91.

と定義できれば、保証できる可能性があるとしている。

3. 具体的な検討事項

(1) 規準の適合性の判断¹⁶⁾

ここでは、質的情報であっても適合する規準の特性は変わらないこと、質的情報に関する信頼性の高い規準は十分に定義され、合理的で首尾一貫した方法で主題を測定・評価できる、明確なものである必要があることが指摘されている。例えば、ある規準が、組織に「組織の主たる目的の達成に役立つ戦略の特定の側面」を報告することを要求している場合、当該組織は、「顧客に高水準のサービスを提供することを優先するという方針」を報告することができるが、この規準は組織に対し、

- ①そのような方針を単純に有しているかどうか、
- ②組織の活動がそのような方針に準拠しているかどうか、
- ③そのような方針が主たる組織の目的の達成に有効なものかどうか、

いずれの開示を要求しているのか不明なため、十分に定義されているとは言い難い。

また、質的情報は、意味が曖昧であったり、文脈を無視して表示される可能性があるため、規準によって理解可能かつ中立的な主題情報が得られることが重要であること、規準が想定利用者を誤解させるような主題情報をもたらさないことが、最も重要であるとしている。

規準が適合しておらず、結果として生じる情報が主観的で保証不可能な場合、業務実施者は情報作成者と規準の変更について協議することになる。当該規準が適合する規準の特性を備えていない場合、前提条件が満たされていないことになり、保証業務と認めることはできない。また、適合する規準を適用した結果ではない、すなわち、主題情報ではない質的情報を、情報

作成者が変更する意思がない場合、業務実施者は、次のいずれかの対応を要求するとされる。

- ①当該情報の削除
- ②当該情報を「その他の記載内容」として明確に区別
- ③保証可能な主題情報を生む適合する規準の開発

情報作成者がこうした要求に従わない場合、それが保証の結論にとって持つ意味の慎重な検討が必要となる可能性がある。なお、後述するように、情報作成者が②の要求に従った場合、業務実施者は ISAE3000 の par.62 に従い、整合性に留意し当該その他の記載内容を通読し、その他の記載内容が誤解を招くようなものであったり、実際の主題情報の理解を妨げたりすることがないようにすべきであるとしている。

(2) 証拠の入手¹⁷⁾

ここでは、質的な主題情報の証拠の入手において直面する課題として、

- ①保証手続に関する課題
 - ②入手する情報の源泉に関する課題
 - ③EER 報告書の入手時期に関する課題
- の3つを指摘し、それぞれ、

- ①実証テストだけでは主題情報の発生、完全性、中立性に関する証拠を得られない可能性があることから、統制テストによる証拠の入手可能性を検討すること、
 - ②組織内部を源泉とする情報のみでは、十分な証拠とならない可能性があることから、組織外部を源泉とする情報の入手等、追加的な証拠の入手可能性を検討する必要があること、
 - ③契約の早い段階で EER 報告書の草案を入手することで、規準の適合性や証拠入手のための手続の計画・実施のための十分な時間を確保することができること、
- を指摘している。

また、質的情報のアサーションについては、理解可能性や比較可能性に加え、同一文書内で

16) IAASB [2021a] pp.92-93.

17) IAASB [2021a] pp.93-95.

示されている他の情報との整合性がより重視されるとしている。

さらに、①質的情報に関する業務実施者の作業を検証・文書化する際には、長い文章は分割した上で、各節や段落、文がそれぞれ異なる内容を扱っている場合、それらを別々に検討することが有益であること、②主題情報に含まれる個々の主張や指標は、個々に重要であり、個別に検証することができること、③業務実施者が行った作業や入手した証拠を文書化する中で、重要な質的情報となる文や節は、異なる色で強調したり、ボックスで囲んだりすることが、上記②の作業を行うための具体的な方法として考えられることといった、質的情報の証拠入手に関する実践的な方法も示されている。

(3) 虚偽表示の評価¹⁸⁾

ここでは、質的な主題情報の虚偽表示が発生する可能性として、

- ①不適切な情報 (規準を満たさない情報、規準で要求された情報を曖昧化・歪曲した情報) の含有
- ②入手可能な証拠の裏付けがない情報の含有、あるいは含めるべきであったことを示唆する証拠がある情報の省略
- ③規準で要求されている情報の省略
- ④曖昧又は意味が不明瞭な記述の存在
- ⑤正確に判断可能な情報の曖昧な表示
- ⑥合理的な理由を欠く、あるいは理由が開示されていない、開示・表示の変更
- ⑦文脈を無視したり、実際よりも肯定的な印象を与える表現を使った情報の表示
- ⑧都合の良い情報のみに基づいた不適切な形での結論

の8つを例示している。

質的な虚偽表示は、定量的に測定できない場合があるため、単純に合算してその影響を評価することができない。そのため、主題の特定の側面や特定の規準という観点から共通性を見つ

け、虚偽表示のグループ化が可能かどうかの検討や、虚偽表示が共通の方向性、表現の仕方又は傾向を示している可能性に留意し、その影響を評価することが指摘されている。

また、業務実施者は虚偽表示の訂正を情報作成者に求めることができるが、文章で表現された主題情報の訂正には、誤った文章の書換え・削除が含まれるとしている。

(4) その他の記載内容の扱い¹⁹⁾

ここでは、質的情報の表示方法によっては、EER 保証業務の範囲にある主題情報 (保証対象となる情報) とそれ以外の「その他の記載内容」との区別が困難な場合があることを踏まえ、何が保証されていて、何が保証されていないのかを想定利用者に明確に示すことの重要性が指摘されている。主題情報が EER 報告書の一部である場合、当該主題情報以外の情報は「その他の記載内容」となる。

その他の記載内容には、規準を適用した結果でもなく、証拠収集の手続を踏むこともできない画像や、主観的なコメントが含まれた映像等も含まれる。このような場合、業務実施者は、①保証報告書において、そのような画像や映像が保証手続を経ていないことを明確にするとともに、②ISAE3000 の par.62 に従い、画像・映像を見て、主題情報又は保証報告書との間に重要な不整合があればそれを識別する必要があるとしている。

(5) 保証報告書の記載²⁰⁾

ここでは、評価方法が変動しやすく解釈の余地が大きい、すなわち、想定利用者の誤解や誤った解釈をもたらす可能性が大きい、質的な主題情報の特性を踏まえ、保証報告書において、想定利用者が、主題の評価に使用された規準と、保証手続の対象となった情報とそうでない情報を理解できるよう、注意喚起することの重要性を指摘している。

18) IAASB [2021a] pp.95-97.

19) IAASB [2021a] pp.97-98.

20) IAASB [2021a] p.98.

IV. 将来指向情報への対応

1. 本章の指針が扱う事項と指針が業務実施者の助けとなる状況²¹⁾

「将来指向情報への対応」は、将来指向的なEER情報の文脈における、規準の適合性の判断、証拠の入手、虚偽表示の評価、保証報告書の記載、に関する具体的な検討事項についての指針を提供するものであるとされる。

また、指針が業務実施者の助けとなる状況として、まず、EER報告書には、

- ①予測 (forecast) や予想 (projection), リスクと機会等, 将来の状況又は結果に関する情報
- ②組織の意図や戦略に関する情報

といった、様々な形の将来指向的な主題情報が含まれる可能性があることを確認している。

その上で、

- ①将来指向情報の主題は、将来の事象や出来事・行動であるため不確実性が高く、様々な仮定や結果が考えられることから、規準の適合性を判断することが困難であることに加え、様々な結果がいずれも許容され得る場合、どの情報が主題情報であるべきか、あるいは想定利用者の意思決定に重要であるかを理解することは困難であること、
- ②将来指向的な主題情報の根拠となる仮定を裏付ける証拠自体が一般的に将来指向的なものであり、本質的に推測的なものであること、
- ③上記①と②から、主題情報の重要な虚偽表示の有無を識別することも困難となる可能性があること、

を課題としてあげている。なお、将来指向情報の中には、事実に基づく重要な不確実性を含まないものもあるが、「将来指向情報への対応」では、見積り又は発生の不確実性を伴う将来指向情報に焦点を当てている。

2. 将来指向のEER情報の性質²²⁾

「質的信息への対応」同様、「将来指向情報への対応」においても、将来指向情報を保証する際の具体的な検討事項を示す前に、その前提となる将来指向のEER情報の性質を確認している。ここでは、将来の状況又は結果を予測・予想する主題情報は、まだ発生していない事象や活動、発生しない可能性のある事象や活動、発生したがその進展が予測できない事象や活動に関連するものであるとした上で、将来指向の主題情報を、

- ①事後的に観察可能な出来事や事象である予測
 - ②実現しない可能性もある仮定的な出来事や事象である予想
- に分類している。

3. 具体的な検討事項

(1) 規準の適合性の判断²³⁾

ここでは、将来指向情報の作成に適用される規準は、主題の特定の側面に関する将来の状態・状況の説明のような、過去の情報に関連して報告された情報とは異なる情報を要求する可能性があることを指摘した上で、適合性の要件は、他の規準と同様の方法で判断されるとしている。また、将来指向情報の性質上、仮定や不確実性の性質・原因・程度に関する開示規準が必要となる可能性を指摘し、このような規準により、固有の不確実性が適切に開示され、想定利用者に十分に伝達されれば、不確実性を有する主題情報について保証が可能となる場合もあるとしている。

(2) 証拠の入手²⁴⁾

ここでは、将来指向情報が作成者によってより主観的に決定される場合は、偏向のリスクがあるため、手続を設計する際に、中立性、表示、理解可能性に関する検討が相対的に重要に

21) IAASB [2021a] p.99.

22) IAASB [2021a] p.100.

23) IAASB [2021a] p.100.

24) IAASB [2021a] pp.101-105.

なる可能性を指摘している。

上述したように、将来指向情報には、予測や予想、リスクと機会等、将来の状況又は結果に関する情報や、組織の意図や戦略に関する情報等、様々な情報が含まれるが、基本的に、それらの実現可能性や達成可能性に対する証拠の入手、保証は困難であることが指摘されている。

業務実施者が実行可能なことは、経営陣が報告された戦略に従う意思や、戦略そのものの実在性について、報告された戦略に関する情報を、経営者が実際にとった行動や会議文書と照らし合わせて確認することや、当該戦略や予測・予想の合理性について、仮定の策定に関するプロセスやシステム、統制、根拠となるデータを検討すること、リスクと機会の完全性について、それらが記録されている文書を確認すること等に留まる。

また、将来指向情報に対して入手された証拠は、それ自体が推測的なものである場合があるため、説得力という観点から、保証報告書の日付時点においても仮定が引き続き適切なものであることを確認する、経営者確認書の入手が重要なものとなる場合があるとしている。

さらに、将来指向情報では、想定利用者が主題情報の背景や固有の不確実性を理解できるように、表示と開示が重要なものとなる場合があることから、その適切性について、業務実施者は、

- ①将来指向情報の表示が有益、中立的で、誤解を招くようなものではないか、
- ②用いられた仮定と当該仮定の根拠が明確に開示されているか、
- ③将来指向の EER 主題情報が、一定の期間で示される場合、その期間内の一時点を決定した根拠が開示され、当該期間が偏った方法や誤解を招くような方法で選択されていないか、
- ④将来指向情報の作成日が明確であり、その作成日時点で仮定が適切であることを示す記述があるか、

⑤想定利用者が起こり得る事態の影響を理解できるように、関連する不確実性と感応度が開示されているか、

⑥比較情報が表示される場合、当期間中に仮定や主題の作成根拠に変更があったかどうか、当該変更が、変更の理由及び主題情報への影響とともに開示されているか、

(3) 虚偽表示の評価²⁵⁾

ここでは、測定、見積り・評価の不確実性が高い将来指向情報の性質から、仮定が不合理であることや、非現実的で情報の作成目的と整合していないことを識別することが困難である可能性を指摘した上で、以下のような、虚偽表示が生じる過程や起こり得る誤りに注目することが有益である可能性を指摘している。

- ①仮定を適用する際に使用するデータや情報が、関連性や網羅性を欠いており信頼できない
- ②関連性の無い情報が仮定に含まれている、あるいは重要な検討事項が省略されている、又は仮定が不適切な重み付けでなされている
- ③用いられる仮定が伝達しようとする決定事項と整合していない
- ④基礎にあるデータや情報、あるいは定量化が可能な情報の計算において、仮定を誤って適用している

また、想定利用者が意思決定への影響を理解できるように、また、誤解を招くような主題情報とならないように、主題情報の測定・評価に使用した仮定および関連する不確実性について、情報作成者が適切な開示を行なっているか否かという、開示の適切性という観点からの検討も重要であるとしている。

(4) 保証報告書の記載²⁶⁾

ここでは、主題の測定・評価の不確実性の高さから、将来指向情報が想定利用者の誤解や

25) IAASB [2021a] p.105.

26) IAASB [2021a] p.106.

誤った解釈を導くものとなる可能性を踏まえ、想定利用者が、主題の評価に使用された規準を理解できるように、保証報告書の中で、適用される規準に対する主題の測定・評価に関連する固有の限界を記述するなど、注意喚起をすることが特に重要となる場合があることを指摘している。

V. 適用における課題

ここでは、代表的な EER 報告書である統合報告書に対し、EER 保証業務指針を適用した保証業務を実施することを想定し、その課題を検討する。統合報告書は「組織の戦略、ガバナンス、実績、および見通しが、外部環境との関連において、短・中長期の価値の創造、維持、喪失にどのようにつながるかについての簡潔なコミュニケーション」²⁷⁾と定義されることから理解できるように、EER 保証業務指針でその対応が示された、質的情報、将来指向情報を多く含むものである。

統合報告書の作成基準については、国際統合報告評議会 (International Integrated Reporting Council : IIRC) から「<IR>フレームワーク」²⁸⁾ (以下、IRFW) が公表されており、保証業務実施の観点からは、IRFW が規準としての適合性を満たしている否かが問題となる。

IRFW は、統合報告書の作成と開示方法の指針となる 7 つの指導原則 (戦略の焦点と将来の方向性、情報の結合性、ステークホルダーとの関係性、重要性、信頼性と完全性、首尾一貫

性と比較可能性)²⁹⁾ と、統合報告書で開示する 8 つの内容要素 (組織の概要と外部環境、ガバナンス、ビジネスモデル、リスクと機会、戦略と資源配分、実績、見通し、作成と表示の基礎)³⁰⁾ を示しているが、個々の組織が置かれている状況の多様性を考慮し、原則主義のアプローチを採用している³¹⁾。そのため、統合報告書に含まれる情報に対する詳細な測定・評価方法や開示方法を規定するものではなく³²⁾、どちらかという行動原則に近い性格を持ったものである³³⁾。

EER 保証業務指針に従うと、質的情報・将来指向情報であっても、適合する規準の要件 (目的適合性、完全性、信頼性、中立性、理解可能性、という特性を備えた規準であること) は変わらない。この観点からすると、現在の IRFW が、適合する規準の要件を十分に満たしているとは言い難い。例えば、信頼性という点では、規準は合理的に一貫した主題情報をもたらすような、主題の合理的に一貫した測定・評価を可能にする、曖昧さのほとんどない定義に基づく必要があるが³⁴⁾、原則主義アプローチを採用した行動原則に近い性格を有する IRFW が、曖昧さのほとんどない定義に基づいているとは言い難い。また、中立性という点では、規準が表示と開示を規定していない場合、情報の表示・開示方法に偏りが生じる可能性がある³⁵⁾、IRFW は詳細な開示方法を規定していないため、そのような偏りが生じる可能性が高い。

IRFW が適合する規準の要件を満たしていないとすれば、結果として統合報告書には、主観的で保証不可能な情報が多く含まれることと

27) IIRC [2021] p.10.

28) IIRC [2021].IIRC [2021] は、2013 年に公表された IRFW (IIRC [2013b]) を改訂したものである。IIRC [2021] では、①統合報告書に対する責任表明から、作成を支えるプロセスの説明への重点移行、②アウトカムとアウトプットの相違の明確化、価値の保全と毀損との関係の明示、といった改訂がなされているが (秋葉 [2021] 18 頁)、IRFW そのものの大きな改訂は行われていない (高橋 [2021] 61 頁)。

29) IIRC [2021] p.7, pp.25-37.

30) IIRC [2021] p.8, pp.38-48.

31) IIRC [2021] p.11.

32) IIRC [2021] p.11.

33) 山田他 [2014] 12 頁。

34) IAASB [2021a] p.55.

35) IAASB [2021a] p.56.

なる。「質的情報への対応」によると、情報作成者がそのような情報を変更する意思が無い場合、業務実施者は情報作成者に対し、

- ①当該情報の削除
- ②当該情報を「その他の記載内容」として明確に区別
- ③保証可能な主題情報を生む適合する規準の開発

を要求できるとしているが、いずれの対応にも課題が存在する。

まず、①、②の対応を取る場合、統合報告書に含まれる多くの情報は保証されないこととなる。これは、より広い範囲での統合報告書の保証を望む社会からの期待に応えるものではない³⁶⁾。また、①と②の対応は、個別に見ても次のような課題が存在する。①の対応を取る場合、当該情報が削除されることにより、統合報告書の有用性が低下する可能性がある。特に統合報告書では、多様な情報の「結合性」が重視されるため、情報の削除が全体の結合性に与える影響を検討する必要がある。また、②の対応を取る場合、業務実施者は、その他の記載内容を通読し、主題情報との間に重要な不整合が存在する可能性を検討する必要があるが、その他の記載内容が画像や映像であった場合、画像や映像に込められた意味を正確に読み取るとは困難であると思われる。例えば、「質的情報への対応」では、「新しい生産施設の建設のために地域住民を移転させた」という文章形式の主題情報と、「幸せそうな地域住民の画像」というその他の記載内容の間に重要な不整合が存在している可能性があるという例を示しているが³⁷⁾、「幸せそうな」という部分は、業務実施者によりその判断が異なるものとなる可能性が

高い。

社会からの期待に応え、より広い範囲で統合報告書を保証することを指向する場合、③の対応を取ることとなるが、適合する規準の要件、特に「質的情報への対応」と「将来指向情報への対応」でその重要性が指摘された、理解可能性や中立性を十分に満たす規準を、質的・将来指向的な性質を持つ主題に対して開発することがそもそも困難であるという問題がある。また、「質的情報への対応」で示された、「健康的な」という主観的な情報を「100gあたりの塩分がxg未満、糖分がxg未満」と定義し、保証可能にするという考えは、あくまで例示ではあるものの、規準が過度に客観化・数値化されることによって情報が画一化し、統合報告書の有用性を低下させる危険性を孕んでいる。

こうした事態を避ける一つの方法としては、EER保証業務指針で想定されているような、質的・将来指向情報それ自体（例えば、組織が示した戦略）を保証するのではなく、当該情報が作成されるプロセスの保証を指向することが考えられる。プロセスという過去の性質を有する主題であれば、ISAE3000を適用する際の前提となる、適合する規準の要件を満たす規準の策定も現実的なものになると思われる。

VI. 結語

非財務情報、とりわけ質的・将来指向的な非財務情報の信頼性を確保するための保証のあり方が確立していない現在の状況において、EER保証業務指針が公表されたことは、非財務情報に対する首尾一貫した高品質な保証業務を促進する契機となるものと思われる。

しかしながら、統合報告書を例に見た通り、現在開示されている非財務情報は、適合性の要件を十分に満たしているとは言い難い規準から作成されているものも少なくない。EER保証業務指針に従うと、このような状況では、多くの情報が主観性の高さから保証不可能と見なさ

36) IRFWの開発に先立ち、IIRCが提示したコンサルテーションペーパーに対してステークホルダーから寄せられた意見の約60%が統合報告書全体の保証を、21%が部分的な保証を支持し、6%が保証不要としている (IIRC [2013a] p.42)。

37) IAASB [2021a] p.98.

れるか、その有用性の低下に繋がる危険性のある作業を受けざるを得ない。

こうした事態を避け、より広い範囲での非財務情報の保証を望む社会からの期待に応えるための一つ方法としては、「質的情報への対応」と「将来指向情報への対応」で想定されているような、質的・将来指向情報それ自体を保証するのではなく、当該情報が作成されるプロセスを保証することを指向し、この観点から統一的な規準を策定していくことが考えられる。より革新的な保証の考え方や方法の短期的な開発が困難と思われる中で、プロセスに焦点を当てた保証と規準の策定は、ISAE3000の考え方を維持しつつ、非財務情報に対する保証業務を実施するための現実的な方法になると考えられる。

付記：本稿は、JSPS 科研費 JP20K13643 による研究成果の一部である

参考文献

- 秋葉賢一 [2021] 「国際統合報告フレームワークの改正 - 初めての改正と今後の戦略 -」『週刊経営財務』第 3495 号, 18-21 頁。
- 伊藤公一 [2021] 「IAASB による EER 保証業務指針の意義と特徴」日本監査研究学会第 44 回西日本部会統一論題報告資料。
- 高橋範江 [2021] 「国際統合報告フレームワークの改訂による企業報告への影響」『経理情報』第 1609 号, 60-63 頁。
- 林隆敏 [2021] 「非財務情報保証業務における『アサーション』の重要性」『会計・監査ジャーナル』第 33 巻第 5 号, 88-94 頁。
- 山田辰己・和貝享介・森洋一 [2014] 「国際統合報告フレームワークを読み解く - 財務・非財務情報の統合をめぐる国際的な動向を探る -」『会計・監査ジャーナル』第 26 巻第 7 号, 9-23 頁。
- IAASB [2014a] *Agenda item 10 Integrated Reporting Working Group*.
- IAASB [2014b] *Agenda item 10-B IAASB Integrated Reporting Working Group Briefing paper - Market*

developments in integrated reporting and emerging assurance issues relevant to IAASB.

IAASB [2015] *Exploring assurance on integrated reporting and other emerging developments in external reporting*.

IAASB [2016a] *Supporting credibility and trust in emerging forms of external reporting: Ten key challenges for assurance engagements (Discussion Paper)*.

IAASB [2016b] *Supplemental Information to the Discussion Paper, Supporting Credibility and Trust in Emerging Forms of External Reporting: Ten Key Challenges for Assurance Engagements*.

IAASB [2017a] *IRWG discussion paper (DP) Disclosure of resources - approval of project proposal - agreement to issue feedback statement*.

IAASB [2017b] *IAASB project proposal (draft) - Guidance on key challenges in assurance engagements over Emerging Forms of External Reporting ("EER")*.

IAASB [2017c] *IAASB Meeting Highlights and Decisions October 2017*.

IAASB [2018a] *Supporting credibility and trust in emerging forms of external reporting: Ten key challenges for assurance engagements (Feedback Statement)*.

IAASB [2018b] *IAASB project proposal - Guidance on key challenges in assurance engagements over Emerging Forms of External Reporting ("EER")*.

IAASB [2019] *Extended External Reporting (EER) Assurance IAASB Consultation Paper*.

IAASB [2020a] *Proposed Non-Authoritative Guidance Extended External Reporting (EER) Assurance*.

IAASB [2020b] *Special considerations in reporting assurance engagements in Extended External Reporting supplement A: Credibility and trust model and background and contextual information*.

IAASB [2020c] *Special considerations in performing assurance engagements on Extended External Reporting (EER) supplement B: Illustrative examples*.

IAASB [2021a] *Non-authoritative guidance on applying ISAE 3000 (Revised) to Extended External Reporting (EER) assurance engagements*.

IAASB [2021b] *Non-authoritative support material: Credibility and trust model relating to Extended*

External Reporting (EER).

IAASB [2021c] *Non-authoritative support material : Illustrative examples of selected aspects of Extended External Reporting (EER) assurance engagements.*

IFAC and IIRC [2021] *Accelerating integrated reporting assurance in the public interest IFAC and the IIRC support pathway to integrated reporting assurance.*

IIRC [2013a] *Summary of Significant Issues.*

IIRC [2013b] *The International <IR> Framework.* (日本公認会計士協会・翻訳レビュー作業部会訳 [2014]『国際統合報告フレームワーク日本語訳』。)

IIRC [2021] *International <IR> Framework.*

Krasodomska, J., Simnett, R., and Street, D. [2021] "Extended external reporting assurance: Current practices and challenges", *Journal of International Financial Management and Accounting*, Vol.32, Iss.1, pp.104-142.

Seidenstein, T. (IAASB Chair) [2021] *Assurance standards keeping pace on non-financial reporting* (<https://www.iaasb.org/news-events/2021-03/assurance-standards-keeping-pace-non-financial-reporting>).