



GXリーグ第三者検証

ガイドライン

2023年11月15日



目次

第1章 総則	3
1. 目的・適用範囲	3
2. 検証	4
3. 役割と責任	6
第2章 検証機関	7
4. 検証主体	7
5. 独立性	8
6. 守秘義務	11
7. 検証体制	12
8. 検証責任者	12
9. 検証員	13
10. 技術専門家	13
11. 独立審査員	13
12. 検証人の責務	14
13. 異議申立て	15
14. 記録と保存	15
15. 検証機関のマネジメントシステム	16
16. 検証業務等の調査への協力	17
17. 登録	19
18. 登録情報の変更	19
19. 登録解除	20
20. 登録取消し	20
第3章 検証業務	21
21. 重要性	21
22. 検証計画の策定	22
23. 事業内容及び算定対象活動等の理解	23
24. 排出量算定に関する情報の理解	24
25. リスク評価	25

26. 検証計画に記載すべき事項	28
27. 内部統制への依拠	32
28. 検証業務の割当て	34
29. 検証計画の修正	35
30. 検証計画の実施	36
31. 排出源の検証	36
32. 単位発熱量及び排出係数の検証	37
33. 活動量の検証	38
34. 排出量計算及び排出量実績報告書の表示の検証	39
35. その他検証対象情報に関する検証	40
36. 検証結果の評価	42
37. 十分かつ適切な証拠の入手	42
38. 誤りの評価	43
39. 排出量実績報告書の修正事項	44
40. 検証意見の形成	45
41. 独立レビュー及び検証報告書の確定	47
42. 検証結果の報告	48
43. 検証報告書の記載事項	48
44. 検証報告書の発行	49
45. 検証事項報告書	49

第1章 総則

1. 目的・適用範囲

GX リーグ第三者検証ガイドライン（以下、「本ガイドライン」という。）は、GX リーグにおける排出量取引制度（以下、「GX-ETS」という。）において、GX リーグ参画企業が作成した排出量実績報告書の検証（以下「検証」という。）を実施するに当たり、検証を業として行う法人（以下、「検証機関」という。）が遵守すべき事項を定めたものであり、2023年1月1日以降に実施される全ての検証¹に適用する。

1-1 2023年1月1日以降に実施される全ての検証

GX-ETS での算定対象期間は、年度（4月1日～翌年3月31日）を原則とするが、GX リーグ事務局から承認を受けることにより、当該 GX リーグ参画企業の事業年度を算定対象期間とすることができる。したがって、GX-ETS で対象となる最も早い算定対象期間の起算日は、2023年1月1日となるため、「2023年1月1日以降に実施される全ての検証」と規定している。なお、Group X 企業は、算定対象期間を任意に設定が可能である。

また、検証は、算定対象期間終了後に行うことが多いと想定されるものの、例えば四半期に1回等、GX-ETS による検証需要等を鑑み、検証を行う時期を分散させることも期待される。

2. 検証

GX-ETS における検証は、排出量実績報告書に記載された「直接排出量及び直接排出量に関する報告事項」(GX リーグ規程第 13 条第 3 項第 1 号)、「間接排出量及び間接排出に関する報告事項」(GX リーグ規程第 13 条第 3 項第 2 号)についての情報(以下、「検証対象情報」^{*1}という。)が、「GX リーグ算定・モニタリング・報告ガイドライン」(以下、「算定等ガイドライン」^{*2}という。)に準拠して作成され、全ての重要な点において適正に表示されているかどうかを確かめるために、関連する証拠を収集し、客観的に評価し、その結果を、排出量実績報告書の利用者である GX リーグ事務局に、検証報告書によって伝達する体系的なプロセスとして実施される限定的保証業務及び合理的保証業務^{*3}である。

2-1 検証対象情報

排出量実績報告書における「直接排出量に関する報告事項」及び「間接排出量に関する報告事項」とは、算定等ガイドライン「第 6 章 5.別途報告事項」に規定する「適格カーボン・クレジットの無効化量」、「非化石証書の量」及び「グリーンエネルギーCO₂削減相当量」並びに「廃棄物の原燃料利用」における控除量及び「温室効果ガスの回収量」をいう。

検証機関は、検証対象企業の直接排出量及び間接排出量に加え、上記に関する報告事項についても検証を行うことが求められる。

2-2 算定等ガイドラインへの準拠

排出量実績報告書の作成基準である算定等ガイドラインには、算定範囲、モニタリング方法、算定方法等が規定されている。また、算定等ガイドラインでは排出量実績報告書という一定の報告様式が定められている。「算定等ガイドラインに準拠している」とは、算定等ガイドラインに準拠して算定された温室効果ガスが排出量実績報告書に記載されていることに加え、排出量実績報告書における記載内容が算定等ガイドラインに準拠していることを含む。

2-3 保証業務

2-3-1 検証の内容

GX-ETS は、企業自らが削減目標・進捗を開示することで目標達成へのコミットメントを働かせるとともに、排出量取引制度という市場メカニズムを活用して、企業の自主的・積極的な努力を促し、確実に温室効果ガス排出量の削減を達成することを目指すものであり、検証はこの制度の重要な構成要素である。検証は、「保証」業務として実施され、GX-ETS では、絶対的な保証 (absolute assurance) を求めておらず、合理的保証 (reasonable assurance) 又は限定的保証 (limited assurance) を求めている。

2-3-2 保証水準

保証水準は、主に財務諸表監査の領域で用いられる概念であり、諸外国の排出量取引制度及び ISO14064-3:2019 でも採用されている。GX-ETS で求める保証水準は、原則、限定的保証であり、超過削減枠を創出しようとする GX リーグ参画企業は、合理的保証である。

合理的保証業務では、積極的形式による意見表明を行う基礎として合理的な低い水準に保証業務リスクを抑えるように手続が実施される。合理的保証の意見は、主張が適正であることを保証するため、「〇〇と認める」等の積極的形式で表明される。

他方、限定的保証業務は、合理的保証業務の場合よりは高い水準ではあるが、消極的形式による結論の報告を行う基礎としては受け入れることができる程度に保証業務リスクの水準を抑えるように手続が実施される。限定的保証の意見は、主張に誤りがないことを保証するため、「〇〇していないと認められる事項は全ての重要な点で認められなかった」等の消極的形式で表明される。

保証の対象が経済取引の基礎となる場合は、通常、相対的に高い水準の保証が要求され、諸外国の排出量取引制度でも合理的保証が要求されていることが多い。排出量取引制度において経済的に取引される排出枠の創出量の基礎となる排出量は、適切に算定されなければならないが、限定的保証では、経済取引の基礎とするには不十分である。もっとも、我が国において排出量に関し合理的保証水準による保証業務が広く実施されているとはいえ、その準備には一定の期間を要するのをもたまた事実である。そのため、GX-ETS では、Group G 企業が超過削減枠を創出しようとする場合は、排出量の実績について合理的保証水準の検証を受けていることを要件としており、それ以外の Group G 企業に対しては限定的保証水準の検証を必須としている。

3. 役割と責任

検証の目的は、GX リーグ参画企業が作成した排出量実績報告書に記載された情報に対して、検証機関が意見を表明することにある。検証機関の責任^{*1}は、独立した立場から意見を表明することであり、算定等ガイドラインに準拠した排出量実績報告書の作成については、GX リーグ参画企業が責任を負う。

3-1 検証機関の責任

GX-ETS における検証は検証機関によって実施される。個別の検証作業は、検証人によって実施されるが、検証に関する責任は個別の検証人が負うものではなく、検証機関に帰するものである。

また、GX-ETS を健全に維持・発展させていくためには、まず、GX リーグ参画企業が算定等ガイドラインに準拠し、責任を持って算定を実施、排出量実績報告書の作成をすることが前提となる。そして、GX リーグ参画企業から独立した第三者によって算定結果が検証されることにより、その信頼性が高まる。排出量実績報告書の作成に関する責任は、GX リーグ参画企業が負い、GX リーグ参画企業と検証機関の両者がそれぞれの責任を果たすことで、制度が適切に運用される。本ガイドラインの目的は、検証業務の品質を確保することであるが、同時に、本ガイドラインの規定は、検証の実施に関する検証機関の責任の範囲（限界）を示すものでもある。本ガイドラインに従い、専門家としての正当な注意をもって検証を実施した場合は、適切な検証を実施したという主張の根拠となる。

第2章 検証機関

第1節 総則

4. 検証主体

検証は、GX リーグ参画企業から独立した第三者である検証機関^{*1}により実施されなければならない。また、合理的保証水準の検証は、GX リーグ登録検証機関^{*2}により実施されなければならない。

4-1 GX リーグ参画企業から独立した第三者である検証機関

検証機関は、検証対象企業との関係で独立性を有さなければならず、独立性に抵触する場合は、当該検証対象企業に検証を行ってはならない。なお、独立性の判断基準は、「5. 独立性」に規定している。

4-2 GX リーグ登録検証機関

前述の通り、GX-ETSにおいてGroup G企業が超過削減枠を創出しようとする場合は、排出量の実績について合理的保証水準の検証を受けることが必要である。合理的保証水準の検証業務については、経済取引の基礎を担うのに十分な品質を確保する観点から、「17. 登録」に規定する「GX リーグ登録検証機関」により実施することとしている。なお、限定的保証水準による検証を実施する検証機関についても、本ガイドラインに従って検証業務を実施しなければならないが、GX リーグ登録検証機関としての登録は必須ではない。

第2節 検証機関及び検証人の行動規範

5. 独立性

検証機関及び検証人は、独立性を保持し、公正不偏の態度^{*1}を持って、検証を実施しなければならず、次の事由が存する場合、検証機関及び検証人は、当該検証対象企業に対して検証を行ってはならない。

- ①検証対象企業と検証機関又は検証人との間に直接又は間接的な経済的利害関係^{*2}が存する場合
- ②検証対象企業と検証機関又は検証人との間に紛争が生じ又は生じる蓋然性が高い^{*3}場合
- ③検証対象企業と検証機関又は検証人との間に家族又は近親者等の密接な関係^{*4}が存する場合
- ④検証機関又は検証人が、検証対象企業に対し、検証業務又はそれに類似する業務以外の業務の提供^{*5}を行ったことがある場合
- ⑤その他独立性を著しく損なうおそれのある関係^{*6}が検証対象企業と検証機関又は検証人の間に存する場合

5-1 独立性

特定の利害関係は、公正不偏の態度に影響を及ぼすおそれがあるため、検証機関及び検証人は独立性を保持しなければならない。検証機関及び検証人は、検証対象企業及びこれに重要な影響力を及ぼす者等から経済的・身分的に独立していなければならない。

独立性の遵守を阻害する要因として、次の事項が例として挙げられる。

- ・ 自己の利益
金銭的利害関係等を有していることにより、検証機関又は検証人の検証業務に不当な影響を与える可能性があること
- ・ 自己レビュー
検証機関又は検証人が過去に判断又は実施した業務の結果に依拠しながら、検証業務が行なわれる場合、過去の判断又は業務の結果を適切に評価しない可能性が生じること
- ・ 馴れ合い
検証機関又は検証人が、検証対象企業と密接な関係を持つことにより、検証機関又は検証人がそれらの者との利害に過度に捉われること又はそれらの者の主張を安易に受け入れる可能性があること
- ・ プレッシャーによる不当な影響
見解の相違による契約の解除等、現実には生じているプレッシャー又は予見されるプレッシャーにより、検証機関等が不当な影響を受け、客観的に行動できなくなること

5-2 経済的利害関係

検証機関及び検証人が、検証対象企業との間に直接又は間接的な経済的利害関係を有する場合、自己の利益又はプレッシャーによる不当な影響等の独立性への阻害要因が生じるため、当該関係を有する検証対象企業の検証を行ってはならない。直接又は間接的な経済的利害関係として、次の事項が例として挙げられる。

- ・ 報酬
検証に対する報酬水準の算定根拠が不透明、合理性・客観性に欠ける場合又は検証対象企業に対する報酬依存度が過度に高く、報酬を失うことへの懸念が大きい場合等は、経済的利害関係が存する場合といえる。
- ・ 過度な贈答及び接待
検証対象企業から検証機関又は検証人が贈答及び接待を受けること若しくは検証機関又は検証人が検証対象企業に対してこれを行うこと（その金額等が社会通念上許容される範囲であり、かつ不当な影響を与えることを企図したものではない場合を除く。）は、経済的利害関係が存する場合といえる。
- ・ 金銭等の貸付け
検証機関又は検証人が、検証対象企業に対し、金銭等の貸付けを行うこと又は検証機関又は検証人が、検証対象企業から金銭等の貸付けを受けること（住宅ローン等、通常の手続及び条件に基づいて行われる場合を除く。）は、経済的利害関係が存する場合といえる。
- ・ ビジネス上の関係
検証機関又は検証人が、検証対象企業との間で合併事業又は共同事業等を行うことは経済的利害関係が存する場合といえる。
- ・ 検証対象企業の役員又はこれに準ずるものとしての従事
検証人が、検証対象企業の役員又はこれに準ずるものとして従事していることは経済的利害関係が存する場合といえる。

5-3 紛争又は紛争可能性

検証機関と検証対象企業は、検証対象企業が検証業務に必要となる情報を誠実に開示できる関係でなければならない。もっとも、検証機関と検証対象企業は、訴訟をはじめとする紛争又はそのおそれにより、敵対的な立場に置かれる可能性がある。そのような敵対的な立場によって、検証業務に必要となる全ての情報を開示しようとする検証対象企業の意思が損なわれる可能性があることから、このような場合、検証機関は、当該検証対象企業の検証を行ってはならない。

5-4 密接な関係

検証機関又は検証人と検証対象企業の役員等との間に家族又は近親者等の密接な関係がある場合は、自己の利益、馴れ合い又はプレッシャーによる不当な影響という独立性への阻害要因を生じさせる可能性があるため、このような場合、検証機関は、当該検証対象企業の検証を行ってはならない。例えば、密接な関係が存する場合として、次の事項が例として挙げられる。

- ・ 検証人の家族又は近親者が、検証対象企業の役員である又は検証業務に重要な影響を及ぼす職位の従業員である場合
- ・ 検証人の家族又は近親者ではないが検証人と密接な関係にある者が、検証対象企業の役員である又は検証業務に重要な影響を及ぼす職位の従業員である場合

5-5 検証業務又はそれに類似する業務以外の業務の提供

検証機関は、その技能及び専門知識に基づき、企業に対して排出量（直接排出量及び間接排出量）の算定・モニタリング・報告に関するコンサルティングサービスを提供する場合がある。検証対象企業に対するこのような業務の提供は、独立性に対する阻害要因を生じさせる可能性がある。とりわけ、検証業務において、検証機関又は検証人が、事前又は事後に検証対象となる情報の作成に関与する場合、自己レビューの阻害要因が生じる可能性が高いため、検証機関は、当該検証対象企業の検証を行ってはならない。もっとも、一般的な情報の提供や検証の対象となる主張の確立に向けて検証対象企業固有の解決策の提供とまでいえないものは、「検証業務又はそれに類似する業務以外の業務」とはみなされない。

5-6 その他の事由

本規定における①～④に該当しない場合であっても、独立性を著しく損なうような関係はあり得る。上記阻害要因を誘発するおそれのある関係が検証機関又は検証人と検証対象企業に存する場合は、検証業務を実施する前に GX リーグ事務局に照会しなければならない。

6. 守秘義務

検証機関及び検証人は、検証において入手した情報、知り得た事実を正当な理由なく漏洩し又は窃用^{*1}してはならない。

6-1 正当な理由のない漏洩又は窃用

検証機関は、検証業務を実施する過程で得られた又は生み出された全ての情報の管理に責任を負わなければならない。検証対象企業が公開している情報、検証機関と検証対象企業とが合意している情報又は所管官庁等から法令等により開示を求められる情報で、検証機関と検証対象企業とが開示に合意している場合等正当な理由がある場合を除き、全ての情報等を漏洩又は窃用してはならない。

第3節 検証体制及び検証人等

7. 検証体制

検証機関は、適切な検証意見を表明するために、検証責任者、検証員及び技術専門家を選任し、検証チームを編成しなければならない。また、検証機関は、検証の品質を担保するため、検証チームに所属する者以外の独立審査員を任命しなければならない。

8. 検証責任者

検証責任者^{*1}は、検証業務の責任者であり、検証リスクを評価し、これを反映した計画を立案し、実施しなければならない。また、検証責任者は、実施結果を取りまとめて評価し、十分かつ適切な証拠^{*2}に基づいて結論を決定しなければならない。

8-1 検証責任者の役割

検証責任者は、検証リスクの評価、これを反映した計画の立案及び実施結果の評価に責任を負い、十分かつ適切な証拠に基づいて結論を決定する。

検証責任者は、「9. 検証員」に規定する検証員に求められる力量・能力に加え、実証手続を実施し、重要性の判断に基づいて結論を形成できる能力及び責任を持って検証チームを統率し、本ガイドラインに従って検証活動を統括できる能力を有することが求められる。

8-2 十分かつ適切な証拠

証拠は量的に十分であるとともに、質的に適切なものでなければならない。質的な適切性とは、証拠としての適合性と証明力をいう。証拠の証明力は、一般的には次のように評価されるが、個々の検証における情報源及び入手状況により該当しない場合もあることに留意する。

- ・ 検証対象企業以外の者が作成した証拠の証明力は検証対象企業が作成した証拠の証明力よりも強い。
- ・ 検証機関が直接入手した証拠の証明力は間接的に、例えば検証対象企業を通じて入手した証拠の証明力よりも強い。
- ・ 証拠の量は証明力を増加させるが、同一の情報源から入手する証拠を増やしても、証明力は比例的には増加しない。
- ・ 複数の情報源から入手又は入手した異なる種類の証拠の相互に矛盾がない場合には、証明力が強い証拠と判断できる。
- ・ 文書により入手した証拠は、口頭により得られた証拠より証明力が強い。

9. 検証員

検証員は、検証責任者の指揮に基づき、検証業務を遂行しなければならず、検証業務を遂行するにあたって必要な力量・能力^{*1}を有しなければならない。

9-1 検証員が有するべき力量・能力

検証員は、職業専門家としての行動規範に従って、適切な検証方法に沿って検証業務を実施し、検証対象企業による排出量の算定・モニタリング・報告を適切に評価するための力量・能力を有しなければならない。具体的には、次のような事項が力量・能力の例として挙げられる。

- ・ 職業専門家としての行動規範に従って、検証を実施できる力量
- ・ 検証の方法を理解する力量及び実証手続を実施し、重要性の判断に基づいて結論を形成できる又はその形成方法を理解する能力
- ・ GX-ETS に関する各種規程及び様式類を参照し、GX-ETS のルール及び温室効果ガスの算定基準等について十分に理解する能力
- ・ 検証対象企業の事業概要や組織、体制を理解し、関連データを入手・分析・評価する能力

10. 技術専門家

検証責任者及び独立審査員は、検証業務を実施する際、必要な事項に関する専門知識を補完する必要があると考える場合、技術専門家^{*1}を利用することができる。技術専門家は、検証責任者及び検証員並びに独立審査員を支援するために、十分な知識及び専門性を保持している者とする。

10-1 技術専門家の役割

GX リーグ参画企業の算定対象活動は多様であり、検証に際しては個々の専門的、具体的な判断が必要となる。そのため検証責任者及び独立審査委員は、必要な特定の事項に関する詳細な知識と専門知識を補完する目的において、技術専門家に対して特定の業務を担わせることができる。このため技術専門家は、検証責任者、検証員又は独立審査員を適切に支援するため、十分な知識及び専門性を保持している必要がある。

技術専門家は、その技術専門家が活動する検証チームの検証責任者又は独立審査員の指示及び全責任の下で、特定の業務を遂行するものとする。

11. 独立審査員

独立審査員は、検証報告書を検証対象企業に交付する前に、検証報告書の草案及び内部検証文書の本ガイドラインに基づき適切に作成されたかにつき審査^{*1}を行う。独立審査員は、検証責任者と同等の能力を満たすものとする。

11-1 独立審査員の審査

検証機関は、「41. 独立レビュー及び検証報告書の確定」に規定する通り、検証チームが行った実証手続、判断、意見の形成を客観的に評価する手続審査（以下、「独立レビュー」という。）を実施しなければならない。検証責任者は、検証チームの一員でない独立審査員を任命し、独立審査員は公正不偏の立場から独立レビューを実施する。

独立審査員は、検証機関が計画した実証手続を全て完了していること（プロセスレビュー）及び形成された検証意見が適切なものであること（テクニカルレビュー）を実施し、その結果を適切に評価するため、検証責任者と同等レベルの力量・能力を持つ者が実施しなければならない。

12. 検証人の責務

検証人は、職業専門家として、その専門能力の向上と実務経験等から得られる知識の蓄積^{*1}に常に努めなければならない。また、検証人は、検証業務にあたって、正当な注意を払い、懐疑心を保持^{*2}して検証を実施しなければならない。

12-1 専門能力の向上と知識の蓄積

温室効果ガスの排出に関する企業活動や各種技術・制度等は日々刻々と変化しているところ、検証人はこうした動向を的確に捉えた検証業務を行うため、検証業務を通じて「9. 検証員」で例示した力量・能力の維持向上に努めなければならない。

また、検証機関は、検証活動を実施する全ての検証人の力量・能力を定期的に把握し、当該検証人の力量・能力を継続的に管理することが望ましい。この管理プロセスに含めるべき事項として、次の事項が例として挙げられる。

- ・ 検証人の力量・能力に関する基準の策定
- ・ 力量・能力の維持向上に向けた教育・研修プログラムの策定・実施
- ・ 検証人が所要の力量・能力を有することを把握・評価するプロセス

12-2 正当な注意と職業的懐疑心

検証人は、職業専門家として、正当な注意を払って検証を実施することが求められる。検証計画の策定から検証意見の形成に至るまで、排出量実績報告書に重要な誤りが含まれる可能性に常に注意する必要がある、形式的に漫然と手続を実施することがあってはならない。

第4節 検証機関が保持すべき機能

13. 異議申立て

検証機関は、検証対象企業からの異議申立てに対して、その異議の内容を評価し、結果を検証対象企業に通知^{*1}しなければならない。

13-1 異議申立てへの対応

検証機関は、検証業務の結論に関する検証対象企業からの異議申立てを受領、評価したうえで結果を決定・通知するためのプロセスを整備することが求められる。異議申立てに関する調査及び決定は、公平に行わなければならない。また、当該調査及び決定は、その対象となる検証業務に関与しなかった者によって行われなければならない。

14. 記録と保存

検証機関は、検証計画及び検証報告書を作成するために基礎となった文書等^{*1}を当該検証の対象となった排出量実績報告書の算定対象期間の終了日の翌日から 7 か月を経過した日から、5年間保存しなければならない。

14-1 検証計画、検証報告書の意見の基礎になった文書等

検証機関は、検証業務や判断の質を組織的に管理するため及び「16. 検証業務等の調査への協力」により、GX リーグ事務局から要求された場合、速やかに開示を行うため、検証計画及びその策定過程並びに検証結果の評価の内容及び検証意見の形成に係る過程について、根拠も含め、記録しなければならない。また、その文書について、機密性を確保したうえで、必要な時期・場所で、入手可能かつ利用に適した状態で電子等による管理をしなければならない。

検証機関が保存すべき記録については、次の事項が例として挙げられる。

<検証計画>

- ・ リスクの識別の過程とその評価結果
- ・ 特定したリスクに対する対応
- ・ 実施する手続の内容、範囲、実施時期、実施場所、実施者
- ・ 温室効果ガス情報システム及びその内部統制への依拠の有無
- ・ サンプルング方法、サンプルング数（カバレッジ） 等

<検証報告書の意見の基礎>

- ・ 実施した手続の内容、実施時期、実施場所、実施者（サンプルング方法、サンプルング数を含む）
- ・ 上記手続の実施結果とその根拠（発見された誤り、不確かさを含む）
- ・ 特定したリスクに対する対応結果
- ・ 計画の変更があった場合の変更理由とその内容
- ・ 発見された誤りの修正履歴

- ・ 不確かさ、予想される誤り及び未修正の誤り等の全体評価結果
- ・ 独立レビューの実施結果
- ・ 検証対象企業とのコミュニケーションで結論に影響するもの

15. 検証機関のマネジメントシステム

検証機関は、全ての検証業務が、本ガイドラインに基づき実施されるようにマネジメントシステム^{*1}を構築し、それを実施した上で、維持しなければならない。

15-1 検証機関におけるマネジメントシステム

検証機関は、本ガイドラインに基づいた検証業務の品質を確立・維持するためのマネジメントシステムを構築することが求められる。マネジメントシステムの構成要素には次の事項が例として挙げられる。

- ① 検証業務の品質に関する方針及び責任
- ② マネジメントレビューに関する事項
- ③ 内部監査に関する事項
- ④ 不適合事項に対する是正処置に関する事項
- ⑤ 情報の文書化及び保存に関する事項

15-1-1 ①品質に関する方針及び責任

検証機関は、検証業務の品質の維持に関する方針を確立し、実行することが望ましい。また、これを達成するための権限を適切に割り当てなければならない。

15-1-2 ②マネジメントレビュー

検証機関は、そのマネジメントシステムが適切に実施・維持されるよう、定期的にレビューを実施することが望ましい。レビューにおける評価事項及びレビュー結果に記録する事項として、次の事項が例として挙げられる。

<レビューにおける評価事項>

- ・ 検証機関を取り巻く内外の状況及び課題の変化
- ・ 品質目標の達成状況
- ・ 顧客や外部機関からのフィードバック・評価
- ・ 前回までのマネジメントレビュー、内部監査の結果及びこれを受けた是正処置
- ・ 社内外からの苦情や異議申立てに対する是正措置
- ・ 実施した是正措置の有効性
- ・ 検証人の力量・能力の確保・維持に関する取組

<レビュー結果に記録する事項>

- ・ マネジメントシステムの有効性及び変更・改善の必要性
- ・ 本ガイドラインの要求事項を満たすために必要となる改善
- ・ 改善にあたり必要となるリソースの特定（予算・人員等）

15-1-3 ③内部監査

検証機関は、マネジメントシステムが本ガイドラインに則って検証を行うよう運用されているか評価するため、定期的に内部監査を実施することが望ましい。

検証機関は、内部監査の頻度、方法、責任、監査の対象とする事項に関する計画を策定することが望ましい。計画の検討にあたっては、検証機関の活動の重要性、検証機関に影響を及ぼす変更及び前回までの監査の結果を考慮する必要がある。当該監査を行う者は、自らが検証チームの一員として関与した検証業務を監査してはならない。内部監査実施後は、その結果を組織内の責任者に報告するとともに、遅滞なく適切な修正及び是正処置を取らなければならない。また、監査の実施及び結果に関する記録を適切に保持しなければならない。

15-1-4 ④不適合事項に対する是正処置

検証機関は、本ガイドラインに不適合な事項の特定及び管理プロセスを策定し、再発防止のためその原因を除去するための措置を講じることが望ましい。このプロセスには、不適合及びその原因の特定、是正、再発防止策の決定・実施及びその有効性の評価を含むことが望ましい。

15-1-5 ⑤情報の文書化及び保存

検証機関は、「14. 記録と保存」に規定する検証活動に関する記録と保存が適切に運用されるよう、その管理体制・システムを適切に構築・運用することが望ましい。

16. 検証業務等の調査への協力

GX リーグ事務局は、検証機関に対して、必要がある場合、ヒアリング又は検証報告書の基礎になった文書等の閲覧^{*1}をすることができる。

(2) GX リーグ事務局は、検証の力量や品質の管理、制度の改善等を目的に、必要に応じ、検証対象企業の同意を得た上で検証機関が行う検証業務の立会い^{*1}をすることができる。

16-1 検証の力量や品質の管理

第1フェーズ（2023年度～2025年度）は、合理的保証水準の検証を受けるための準備期間としての位置付けも有するところ、第1フェーズにおける検証の力量や品質について、GXリーグ事務局が把握するよう努めるものとし、またここから得られた知見やノウハウを基に、GX-ETSの段階的発展の一環として、より実効性のある合理的保証を含めた保証業務の在り方

について検討することを目的に、GX リーグ事務局は検証報告書の基礎になった文書等の閲覧や現地訪問の立会いを求める場合がある。

このような目的を鑑みて、検証対象企業や GX リーグ登録検証機関は同意できる範囲において、GX リーグ事務局への調査協力をすることが望ましい。なお、GX リーグ事務局はここで得られた情報等を個別の検証対象企業及び GX リーグ登録検証機関の情報等と認識できるような形式で公開しない。

第5節 GX リーグ登録検証機関

17. 登録

GX リーグ登録検証機関になろうとする検証機関は、GX リーグ事務局に対して、GX リーグ登録検証機関登録申請書（様式 10）を申請することができる。

(2) GX リーグ事務局は、GX リーグ登録検証機関登録申請書を申請した検証機関が、次の事項を満たすときは、当該検証機関を GX リーグ登録検証機関とし、GX リーグ Web サイトに公表する。

①法人であること

②GX リーグ規程、算定等ガイドライン、本ガイドライン及びその他 GX リーグ事務局が定める事項を十分に理解し、遵守できること

③我が国における検証業務の向上及び検証に関する制度の発展のため、検証についての情報提供及び取りまとめに対して協力すること

④合理的保証水準の検証の実施をする体制が整理されていること

⑤次のいずれにも該当しないこと

ア当該検証機関が、暴力団（暴力団員による不当な行為の防止等に関する法律第 2 条第 2 号に規定する暴力団をいう。以下同じ。）であること

イ当該検証機関の役員等（役員又は支店若しくは営業所の代表者、理事等その他経営に実質的に関与している者をいう。以下同じ。）が暴力団員（同法 2 条 6 号に規定する暴力団員をいう。以下同じ。）であること

ウ当該検証機関の役員等が自己、自社若しくは第三者の不正の利益を図る目的又は第三者に損害を与える目的をもって、暴力団又は暴力団員を利用する等していること

エ当該検証機関の役員等が暴力団又は暴力団員に対して、資金等を供給し、又は便宜を供与するなど直接的あるいは積極的に暴力団の維持、運営に協力し、若しくは関与していること

オ当該検証機関の役員等が、暴力団又は暴力団員であることを知りながらこれと社会的に非難されるべき関係を有していること

カ「20. 登録取消し」の規定により、登録が取り消された日の翌日から、3 年を経過していないこと

18. 登録情報の変更

GX リーグ登録検証機関は、GX リーグ登録検証機関登録申請書（様式 10）に記載する事項につき変更があった場合は、当該変更の事由が生じた日から 2 週間以内に、GX リーグ事務局に対し GX リーグ登録検証機関情報変更通知書（様式 11）を提出しなければならない。

19. 登録解除

GX リーグ登録検証機関は、登録の解除を希望する場合、GX リーグ登録検証機関情報解除申請書（様式 12）を提出することができる。

(2) 解除の効力は、GX リーグ事務局が GX リーグ登録検証機関情報解除申請書（様式 12）を検証機関から受理した日の翌日から 1 週間後に効力が発生する。ただし、当該検証機関がすでに GX リーグ参画企業と合理的保証水準の検証についての契約を締結しているときは、当該契約期間が満了する日の翌日に効力が発生するものとする。

20. 登録取消し

GX リーグ事務局は、GX リーグ登録検証機関が次の各号のいずれかに該当するときは、その登録を取り消すことができる。

- ① 「17. 登録」に規定する事項に該当しなくなったとき
- ② 検証業務を遂行する能力を著しく欠いていると GX リーグ事務局が認めたとき

第3章 検証業務

第1節 総則

21. 重要性

検証計画の策定、検証意見の形成においては、重要性^{*1}を考慮する必要がある。GX-ETS における重要性の量的基準値は、直接排出量及び間接排出量のそれぞれが 50 万 t-CO₂e 未満の場合は、各排出量の 5%、50 万 t-CO₂e 以上の場合は、各排出量の 2%とする。

21-1 重要性

重要性の考慮にあたっては、質的重要性と量的重要性をそれぞれ考慮する必要がある。

21-1-1 質的重要性

検証において、量的重要性に問題がない場合であっても、誤りの質的影響の観点から、当該誤りが重要であると評価する場合は考えられる。例えば、誤りが不正に起因する場合等が認められる場合や排出量実績報告書の利用者の意思決定に影響を与えると見込まれる場合等は、保証すべきではない。

21-1-2 量的重要性

検証において、排出量実績報告書の記載内容が算定等ガイドラインに準拠しているとの意見は、重要な事項は準拠していること（合理的保証）又は準拠して作成されていないと認められる事項は発見されなかったこと（限定的保証）を保証するものであり、全てにおいて完全に準拠していることを保証するものではない。

排出量実績報告書に記載された、排出量を含む GX リーグ参画企業の算定対象活動に関する情報に関して、排出量実績報告書の利用者に誤解を生じさせ、その意思決定、行動に何らかの影響を及ぼす場合には重要性があるとの判断がなされる。

本ガイドラインでは、判断の規準、すなわち、保証の許容限度あるいは打ち切り点として量的重要性を設定する。誤りの評価に際しては、発見した誤りの定量的な検討だけでなく、その性質から排出量の算定に影響を及ぼす可能性も十分に検討して、追加の手續の要否を判断する必要がある。算定対象年度の排出量に対する重要性はないが、次年度以降の排出量算定に重要な影響を及ぼす可能性がある場合、検証責任者は、検証対象企業に当該事項を伝達し、対応を促すことが望ましい。

第2節 検証計画の策定

22. 検証計画の策定

検証責任者は、検証リスクを合理的に低い水準に抑え、検証業務を効率的に実施できるように、重要性を勘案して、検証計画を策定^{*1*2}しなければならない。

22-1 検証計画の策定

検証計画の策定を行うことで、検証リスクに応じた実施事項の明確化を行うことができる。また、検証機関と検証対象企業間において、必要な準備事項の共有を行うことが可能となることから、効率的な検証業務へとつながることが期待される。検証計画の策定にあたっては、まずGX リーグ参画企業の事業内容、算定対象活動、算定方法、内部統制等の情報の理解・分析が重要である。そして、分析した情報をもとに、排出量実績報告書に誤りが含まれるリスクを評価し、検証リスクを低い水準に抑えるような検証業務を実施するか計画すべきである。

22-2 契約前レビューの実施

検証機関は、GX リーグ参画企業と検証に係る契約を締結するにあたっては、契約締結前レビューの実施をすることが望ましい。その際、検証機関は、重要性や保証水準等を踏まえ、GX リーグ参画企業の算定・モニタリングに関する情報を収集し、本ガイドラインに則した検証が可能か検討しなければならない。検証計画の策定にあたっては、契約前レビューで得た情報や分析結果も踏まえ策定すべきである。

23. 事業内容及び算定対象活動等の理解

検証責任者は、検証計画の策定に当たり、検証対象企業の事業内容及び算定対象活動等に関する情報^{*1}を検証対象企業から入手し^{*2}、排出量実績報告書に誤りが含まれるリスクを暫定的に評価しなければならない。

23-1 事業内容及び算定対象活動等に関する情報

事業内容及び算定対象活動等に関する情報には、次の事項が例として挙げられる。

<GX リーグ参画企業の事業活動の内容/内部環境>

- ・ 組織体制
- ・ 組織変更の経緯
- ・ 活動地域（事業場、工場）
- ・ マテリアルフロー
 - インプット（原材料、使用エネルギー等）
 - アウトプット（製品、サービス）
- ・ 設備
- ・ 財務的健全性
- ・ 経営者の資質、誠実性、知識、ニーズ、関心等

<算定対象活動に影響を与える外部環境>

- ・ 法規制
- ・ 監督官庁
- ・ 原料／燃料価格の動向
- ・ 業界団体
- ・ 業界に特有な事項
- ・ 同業他社の状況
- ・ サプライチェーン

23-2 情報の入手先

事業内容及び算定対象活動等に関する情報の入手先としては、次の事項が例として挙げられる。

- ・ 排出量実績報告書
- ・ 他の温室効果ガス排出量に関する報告制度で作成された文書等
- ・ GX リーグ規程及び関連文書に基づき作成された文書等
- ・ モニタリングプラン
- ・ サステナビリティ報告書等の外部公開情報
- ・ GX リーグ参画企業への質問

24. 排出量算定に関する情報の理解

検証責任者は、温室効果ガス排出量の算定体制^{*1}、モニタリング方法、モニタリング体制^{*2}、品質保証及び品質管理体制^{*3}を把握し、排出量実績報告書に誤りが含まれるリスクを暫定的に評価しなければならない。

24-1 排出量算定体制の理解

排出量の算定体制を含む排出量データ処理体制の整備状況は、排出量算定の精度のみならず、検証に係る作業の効率性にも影響する。検証人は、GX リーグ参画企業のモニタリング体制やモニタリング方法、データ処理手続等が適切に整備されているかどうかを把握しなければならない。

24-2 モニタリングの理解

GX リーグ参画企業は、モニタリングプランに準拠してモニタリングを実施することが要求される。検証人は、モニタリングがモニタリングプランに準拠して実施されていることを確かめなければならない。したがって、データ処理過程を把握する際には、予め、GX リーグ参画企業のモニタリングプランを十分に理解しておく必要がある。モニタリングプランに準拠しているとは、排出量実績報告書に記載された体制が実際にも整備され、その体制のもとで、記載された方法によりモニタリングが実施されていることを意味する。

24-3 品質保証及び品質管理体制

排出量データの品質を高めるためには排出量データの処理過程を統制することが重要である。排出量データの処理過程とは、データの生成から排出量実績報告書の作成までの一連のプロセスをいう。これら、測定、記録、転記、集計、計算等の作業・処理においては、計量器の精度の限界、読取誤差、記録誤り、転記誤り、集計誤り、計算違い、集計漏れ、記録漏れといった不確かさ、誤りが発生する又は発生する可能性がある。このため、検証人はデータ処理のプロセスを理解・把握し、どのような不確かさやその他の誤りが発生する可能性（リスク）がどの程度あるのか評価する必要がある。また、データ処理過程の把握は、必要な証拠を効率的に収集するためにも必要である。

データ処理過程フローを把握するために必要な情報として次の事項が挙げられる。

- ・ 証憑
- ・ 測定方法
- ・ 記録方法
- ・ 作成される帳票類
- ・ 集計・計算方法
- ・ 他システムとのデータの受渡し
- ・ 保管方法（電子、紙媒体、ファイリング、保管期間）
- ・ 算定担当者の権限と責任（担当者、責任者、報告対象者）

- ・ QA・QC（温室効果ガス情報システム管理を含む）
- ・ データ処理過程で生成されたデータの GX-ETS での報告以外の用途（他の制度における報告等）

25. リスク評価

検証人は、検証リスク^{*1} を合理的に低い水準に抑えるため、排出量実績報告書に誤り^{*2} が含まれるリスクを評価^{*3} し、実証手続を決定しなければならない。

25-1 検証リスク

25-1-1 検証リスクの意義

GX-ETS における「検証リスク」とは、検証人が排出量実績報告書の重要な誤りを見逃ごして、排出量実績報告書について誤った意見を形成するリスクのことをいう。検証人は意見表明のために、十分かつ適切な証拠を入手するよう実証手続を立案し実施することにより、検証リスクを合理的に低い水準に抑えなければならない。

検証リスクは、固有リスク、統制リスク、発見リスクから構成される。

固有リスクとは、算定対象活動の性質から排出量実績報告書に重要な誤りが含まれるリスクであり、事業環境もこれに影響を与える。

統制リスクとは、排出量実績報告書の重要な誤りが、排出量実績報告書作成のための QA・QC を含む内部統制によって防止又は発見されないリスクのことをいう。検証計画の立案段階で暫定的に統制リスクを評価し、排出量実績報告書作成のための内部統制に依拠する場合は、その評価により最終的に統制リスクを評価することとなる。

発見リスクとは、実証手続を実施してもなお排出量実績報告書の重要な誤りが発見されないリスクのことをいう。

固有リスクと統制リスクは GX リーグ参画企業側に係るリスクであり、発見リスクは検証機関側に係るリスクである。検証機関は、固有リスクと統制リスクを評価し、その程度に応じて、例えば、下表のように、検証リスクを低い水準に抑えるように発見リスクを決定し、これに対応した検証計画を立案する必要がある。なお、組織境界内における複数の GX リーグ参画企業の検証では、効果的かつ効率的な検証計画を立案する上で、組織境界全体における排出量算定に関する内部統制等の状況を把握し、評価の単位（グルーピング）を適切に設定することが、特に重要となる点に十分留意する必要がある。

表 固有リスク、統制リスク、発見リスクの相互関係

		固有リスクの程度		
		高	中	低
統制リスク の程度	高	低	低	中
	中	低	中	高
	低	中	高	高

(注) 表中の高、中、低は、検証人が設定する発見リスクの程度を表わす。

低：発見リスクの程度を低く抑えるような実証手続が必要

中：発見リスクの程度を中水準に保つ実証手続が可能

高：発見リスクの程度を高くしてもよい程度の実証手続が可能

(参考) 日本公認会計士協会監査基準報告書 315「重要な虚偽表示リスクの識別と評価」

通常、固有リスクと統制リスクは上記のように個別に評価するが、両者を総合して評価することもできる。

検証責任者は、算定対象活動の理解及び処理過程の把握結果に基づきリスク評価を行う。

固有リスクの識別に際しては、可能な限り、識別した固有リスクを検証で確かめるべき事項（以下、「要点」という。）に関連付けることが必要である。識別した固有リスクを関連する検証の要点に関連付けることができない場合には、検証人としての懐疑心を高めるとともに、実施する手続、実施の時期及び適用範囲について検討し、さらに当該リスクに関連する知識や経験を有する検証人の配属又は技術専門家及び検証員への指導監督の程度の強化の必要性についても考慮しなければならない。この場合、最終的に固有リスクの程度を「高」、として要点ごとの個別の手続に対応させる必要がないこともある。

25-1-2 統制リスクが高い場合における対応

検証責任者が、統制リスクの程度が高いと評価した場合は、温室効果ガス情報システム及びその内部統制に依拠せずに、固有リスクの程度に応じて、発見リスクの程度が「中」又は「低」となるように、実施する実証手続、実施の時期及び実施範囲等を決定しなければならない。

25-1-3 固有リスクと統制リスクの要因

リスクが高いとする要因には次の事項が例として挙げられる。

- ・ 大幅な設備変更や組織変更
- ・ 算定担当者の知識不足
- ・ 不明確な責任体制
- ・ 一定の算定手順を用いずに行われた算定
- ・ 多種類かつ多数の排出源の存在
- ・ 突合等の不実施

- ・ 人力による転記作業の存在
- ・ 過年度での誤り
- ・ 過年度の数値からの乖離
- ・ 複数事業の存在
- ・ 指揮命令系統の複雑性

25-2 誤り

誤りとは、排出量情報に含まれる算定のための資料や排出量実績報告書と証拠との間に合理的な理由がなく生じた不整合のことをいう。不整合の発生原因には人為的なものもあるが、意図的であるか否かは問わない。誤りには、以下のような事項が存在する。

表 誤りの例

排出源	<ul style="list-style-type: none"> ・ バウンダリ外の排出源が含まれている。 ・ 捕捉すべき排出源が漏れている。
算定式	<ul style="list-style-type: none"> ・ 当該排出源で用いている算定式が不適切である。
活動量	<ul style="list-style-type: none"> ・ 不適切な算定式を用いている。 ・ 対象期間外の活動量が含まれている。 ・ 実測に基づく方法によっているが、有効期限を経過し、定期検査を受けていない計量器を使用している。 ・ 原始記録から集計表への転記誤りがある。 ・ 単位を誤って換算している。
単位発熱量・ 排出係数	<ul style="list-style-type: none"> ・ 不適切な単位発熱量、排出係数を用いている。 ・ 根拠がない単位発熱量、排出係数を使用している。
計算	<ul style="list-style-type: none"> ・ 排出量実績報告書での端数処理の方法が不適切である。 ・ 計算間違いがある。
表示	<ul style="list-style-type: none"> ・ 排出量実績報告書の記載が不適切である。

検証においてサンプリングを採用し、サンプルから「誤り」が発見された場合、検証しなかった部分にも「誤り」があるかもしれない。これを「予想される誤り」として、発見された「誤り」から推計する。

25-3 リスク評価における検討事項

リスク評価で検討する事項として次の事項が例として挙げられる。

- ・ 故意による排出量実績報告書への虚偽表示リスク
- ・ 重要な排出源の除外リスク

- ・ 組織境界や敷地境界の複雑さ
- ・ 排出量算定・報告に影響を与える可能性のある重要な経済的又は規制上の変更
- ・ 排出量データの根拠、信用性
- ・ 利用可能な文書の信用性
- ・ 排出量の定量化における主観性の程度
- ・ 重要な見積りとその根拠
- ・ 内部統制の特徴
- ・ 誤記・脱漏の特定・防止における管理体制
- ・ 排出量データのモニタリングと報告に使用されるシステム

26. 検証計画に記載すべき事項

検証責任者は、実証手続の種類と適用範囲^{*1}、実施時期^{*2}、実施場所^{*3}、実施者、排出量実績報告書作成のための内部統制への依拠の有無を決定しなければならない。また、サンプリングを実施する場合は、サンプリング方法、サンプリング数を決定^{*4}しなければならない。

26-1 実証手続とその適用範囲の決定

検証の要点について適用するそれぞれの実証手続と手続の対象となる適用範囲（以下、「母集団」という。）を決定する。個々の排出量データ又は情報に関する直接的な立証のための評価手続（以下、「実証手続」という。）については、具体的に以下の手法がある。なお、実証手続の種類及び適用範囲は保証水準を考慮したうえで決定する必要があり、必ずしも以下に記載する実証手続をすべて実施しなければならないわけではない。また、質問や分析的手続を主として実施することも想定される

検証責任者は、リスクの度合いに応じ、次の手法を適宜組み合わせて、十分かつ適切な証拠を効率的に入手できるよう検証計画を立案しなければならない。

例えば、重要性のある排出源の排出量について、活動量の正確性や実在性の検証では項目を抽出して記録や文書の閲覧を主とし、これに質問や分析的手続を組み合わせて実施することが考えられる。また、リスクが低く重要性がない場合は、母集団全体を対象として分析的手続を主として、必要に応じて質問や記録や文書の閲覧を組み合わせて実施することも考えられる。

表 実証手続の手法

記録や文書の閲覧	紙媒体、電子媒体又はその他の媒体による GX リーグ参画企業内外の記録や文書を確認する実証手続
実査	検証人自らが現物を実際に確認する実証手続
観察	データ処理過程や手続を確認する実証手続
立会	観察の一種であり、GX リーグ参画企業が実施する棚卸の状況を確認する実証手続
質問	GX リーグ参画企業の役員や従業員又は外部の関係者に問い合わせ、説明又は回答を求める実証手続 ※通常、質問のみでは十分かつ適切な証拠となり得ないことが多いため、他の手続の実施により補完される。
確認	質問の一種であり、検証人が GX リーグ参画企業の取引先等の第三者に問い合わせを行い、その回答を直接入手し評価する実証手続
再計算	記録や文書の計算の正確性を検証人自らが計算し確認する実証手続
分析的手続	検証人が排出量データ相互間又は排出量データ以外のデータと排出量データとの間に存在する関係を利用して推定値を算出し、推定値と排出量を比較することによって排出量を検討する実証手続

(参考) 日本公認会計士協会監査基準報告書 500「監査証拠」

26-2 実施時期

検証責任者は、検証リスクを勘案し、実施する手続について、効果的、効率的な実施時期を決定しなければならない。

26-3 実施場所

検証では、現地検証の実施や情報技術（以下、「IT」という。）を用いた実施が想定される。実証手続によっては、検証機関の事務所又は参画企業の工場・事業場のいずれでも実施できるものがある。検証責任者は、効果、効率性、機密保持を勘案して、それぞれの手続に応じた適切な実施場所を決定する必要がある。

参画企業の工場・事業場での手続の実施は、裏付となる証憑を直接見て算定担当者に対面で質問ができるため効果的であり、意思疎通、機密保持の点から有効である。この観点においては、現地検証の時間を十分に確保することが望まれる。なお、現地での検証を効果的・効率的に実施するためには、書類レビュー等、前もって検証機関の事務所で実施することが効率的な手続もある。把握した GX リーグ参画企業の事業環境等も参考にして、適切な組み合わせを計画する必要がある。

また、対象となる企業の拠点数に応じて、一部拠点については IT を活用した写真や動画等を用いた検証で現場訪問を代替するといった方法も考えられる。

26-4 実証手続における抽出

26-4-1 項目の抽出方法

個々の項目について手続を実施する場合、下記の抽出方法がある。

- ・ 精査：母集団から全ての項目を抽出して手続を実施する方法
- ・ 試査：一部の項目を抽出して手続を実施する方法であり、次の2つの方法がある。
 - サンプルングによる試査：母集団全体の性質を評価する目的を持つ試査であり、サンプルに対して実施した手続の結果から母集団全体に対する一定の性質を推定する。
 - 特定項目抽出による試査：重要なリスクのある項目や活動量の大きい項目等の特定項目に対して手続を実施するもので、母集団全体の性質の評価は目的としない。

試査による項目の抽出と手続の適用範囲は、リスクに応じて決定される。検証機関は、これらについて、文書化された手順と方法を持つべきであり、また、その方法は合理的に説明できるものでなければならない。

26-4-2 サンプルング計画

検証対象とする母集団に対してサンプルングを適用する場合は、サンプルング方法及びサンプルング数を決定する。サンプル数は重要な誤りの発見リスクに影響する。

サンプルングに当たっては、データの種類と分布状況を慎重に分析し、サンプルが母集団を代表するようにサンプル抽出を行う。重要なリスクを識別している場合は、サンプルング適用の可否を含め、発見リスクを小さくするような手続を計画する。

サンプルングによる試査には、抽出したサンプルが母集団を代表しない等、項目の抽出に起因するリスクもある。検証責任者は、この抽出リスクを検証に必要とする水準まで引き下げるように計画を策定する。

26-4-3 サンプルの抽出方法

主なサンプル抽出方法には、次の方法が例として挙げられる。

- ・ コンピュータによる乱数ジェネレーター又は乱数表の利用
- ・ 系統的抽出法

この方法においては、母集団を構成する項目数をサンプル数で割ることによってサンプル間隔が求められる。例えば、サンプル間隔が50であるとすると、初めの50項目の中から最初のサンプルが決定され、その後は50番目ごとの項目がサンプルに抽出される。最初のサンプルは任意抽出により決定してもよいが、コンピュータによる乱数ジェネレーター又は乱数表を利用して決定することによって、サンプルの抽出が無作為である可能性がより高くなる。系統的抽出法を使用する場合、サンプル間隔がその母集団に特有のパターンに符合するような抽出方法にならないように最初のサンプル又はサンプル間隔を決定する必要がある。

- ・ 物量単位の抽出法

実証手続の実施に当たっては、排出量を構成する一定量をサンプリング単位として設定することが効率的なことがある。この場合、母集団を構成する項目の中から項目の累計が一定量以上になった場合に、その該当する項目がサンプルとして抽出される。この方法によってサンプリング単位を特定すると、より量的重要性の高い項目が抽出される可能性が高くなり、サンプル数はその分少なくなりやすい。この方法は、系統的抽出法に属しており、コンピュータ・データベースからのサンプルの抽出に適している。

- ・ 任意抽出法

ある定まった手法に従わずにサンプルを抽出する。ただし、意識的な偏向や予測（例えば、探すのが難しい項目を避けたり、常にページの最初又は最後の項目を選んだり、若しくは選ばないようにすること）を避けて、母集団内の全ての項目が抽出される可能性があるようにする必要がある。任意抽出法は、統計的サンプリングを使う場合には適当な方法ではない。ブロック抽出法は、母集団内の連続した項目を一つ以上のブロックとして抽出する方法である。この方法は、一般にサンプリングによる試査において使用することはできない。なぜなら、あるブロック内の項目は互いに類似した特性を持つが、それは母集団内のほかの項目の持つ特性とは違っているということが、多くの母集団について予想されるからである。状況によっては、ブロックとして抽出された項目に実証手続を実施することが適当である場合もあるが、十分な裏付けのもとにサンプル結果から母集団全体に対する推定を行うためには、一般に適当な抽出方法とはなり得ない。

サンプリングは、発見された誤りから母集団に含まれる誤りを定量的に評価できる方法によらなければならない。

27. 内部統制への依拠

排出量実績報告書のための内部統制に依拠しようとする検証計画を立案する場合は、計画に従って排出量実績報告書のための内部統制の評価^{*1}を実施し、依拠可能との結論を得た場合に限り、排出量実績報告書のための内部統制に依拠できる。

27-1 内部統制の評価

温室効果ガス情報システム及びその内部統制に依拠した実証手続を計画する場合は、内部統制の評価計画を合わせて立案する必要がある。

内部統制の評価計画は、次に掲げる事項が実施され記録されるように立案する。

- ・ 評価対象とする排出量についてのデータ収集、集計、報告のための処理手続の把握
- ・ そのデータ処理プロセスにおける統制手続の識別
- ・ 評価対象とする統制手続の決定（決定理由）
- ・ 評価手続と手続実施結果の記録 等

内部統制には、企業又は企業グループ全体を対象とする全社的なものと業務プロセスに係るものがある。全社的な内部統制は、企業全体に広く影響を及ぼすものであり、業務プロセスに係る内部統制は、業務プロセスに組み込まれ一体となって遂行されるものである。業務プロセスに係る内部統制は、予想されるリスクを防止又は発見する機能を担う。

さらに、業務プロセスに係る内部統制は、手作業によるものと IT を利用したものがある。IT を利用した内部統制は、IT に係る全般統制と IT に係る業務処理統制がある。

内部統制の評価においては、その要点と評価手続の適用範囲を明確にし、これをサンプリングによって行う場合は、サンプリング計画を作成する。サンプルの抽出は、母集団を代表するように行う。このとき、検証機関はサンプルの抽出手順と方法について文書化された手順と方法を持たなければならない。また、その方法については、合理的に説明できるものとする。

内部統制の評価手続には、次のような手法がある。質問とその他の手法を組み合わせる実施されるのが通常であり、質問に記録や文書の閲覧又は再実施を組み合わせる実施の方が、質問と観察のみを実施するより強い心証を得ることができる。

表 内部統制の評価手法

ウォークスルー	原始データの発生から排出量が排出量実報告書に記載されるまでの流れを根拠資料により追跡する手続
記録や文書の閲覧	紙媒体、電子媒体又はその他の媒体による GX リーグ参画企業内外の記録や文書を確認する手続
観察	業務処理過程や手続を確認する手続
質問	GX リーグ参画企業の責任者や従業員又は外部の関係者に問い合わせ、説明又は回答を求める手続 通常、質問のみでは十分かつ適切な証拠となり得ないことが多いため、他の手続の実施により補完される。
再実施	GX リーグ参画企業が内部統制の一環として実施している手続又は内部統制を検証人自らが実施することによって確認する手続

(参考) 日本公認会計士協会監査基準報告書 500「監査証拠」及び 315「重要な虚偽表示リスクの識別と評価」

GX リーグ参画企業の組織境界が単一の工場・事業場で構成されている法人単体である場合、通常は、内部統制に依拠することは効率的ではないと予想される。これは、内部統制の評価にかなりの時間を要する場合が多いためである。一方、内部統制がシンプルであり内部統制に依拠するほうが効率的な場合、内部統制に依拠することが望ましい。また、例えば、重要な排出源の排出量について、かなりの部分をモニタリング体制（QA・QCを含む）の有効性に依拠しないと排出量の正確性を検証できない場合は、内部統制の評価手続を実施して、内部統制の有効性を評価することが必要となる。

27-2 組織境界全体の内部統制

組織境界の排出量情報においては、温室効果ガス情報システム及び内部統制に依拠して実証手続を実施することが効率的である場合も想定される。

検証計画の立案においては、特に、次の事項に留意する。

- ・ 算定を統括する部門の温室効果ガス情報システム及び内部統制の有効性
- ・ 分析的手続の活用（計画段階における異常値の把握や実証手続での適用）
- ・ 往査対象工場・事業場の選定理由の明確化

<工場・事業場往査の必要性の判断>

工場・事業場数が多い場合は、往査工場・事業場数及び往査工場・事業場で実施する手続の種類が検証の有効性及び効率性に大きく影響する。検証の要点を明確にし、適切な実証手続を立案する必要がある。事業活動の状況、データ管理体制によっては、当該工場・事業場に往査せずとも、十分かつ適切な証拠を入手できる場合もある。

全ての工場・事業場への往査を実施しなくとも、合理的な心証が得られる場合もあるが、例えば、モニタリングパターン B については、通常リスクが高いと考えられるため、特に合理的

保証水準の検証を実施する場合は、重要性を慎重に勘案して往査対象工場・事業場を選定するとともに、より慎重に実証手続を選択する必要がある。

27-3 分析的手続

工場・事業場が多い場合、分析的手続を効果的に利用することが望ましい。分析的手続は、趨勢分析、比率分析、回帰分析等、単純な比較から統計的手法まで多様な手法がある。検証計画の策定段階、検証計画実施の初期段階、検証要点の実証手続実施段階、評価の最終段階等、その目的に応じて適切な手続を選択する。

計画段階における分析的手続の目的は、適用すべき手続、手続実施の時期及び範囲の立案に役立てることである。分析的手続の手法、実施対象、利用するデータ及び実施時期は、企業の規模、算定対象活動の複雑さの程度によって異なり、検証人は、それらの点も勘案して適用する手法を決定する。例えば、前年度との比較のみを実施する場合もあれば、月次データを用いて趨勢分析、比率分析等を実施する場合もある。検証人は、企業の算定対象活動等に関する理解に基づいて、計画の段階における分析的手続を実施し、必要に応じて質問等の追加的な手続を行うことにより、有効な検証計画を策定することができる。

なお、データの確からしさ及び完全性が著しく低いと評価した場合、GX リーグ参画企業に対して追加的な説明や証拠の提出を求めるものとする。検証人は、提供された説明及び証拠に基づき、検証計画及び実施される検証活動への影響を評価するものとする。

28. 検証業務の割当て

検証責任者は、検証員に検証業務を割り当て、分担を決定^{*1}しなければならない。

28-1 検証業務の割当て

検証を担当する検証人は「9. 検証員」及び「12. 検証人の責務」に基づき適切な能力を有する者でなければならない。検証責任者は、GX リーグ参画企業の算定対象活動の特性に応じ適切な検証人を配員し、分担を決定する必要がある。

29. 検証計画の修正

検証責任者は、検証業務の進捗に伴い、策定された検証計画の前提となる状況が変化したこと又は検証の実施過程で新たな事実を発見したこと等が認められた場合、必要に応じ、検証計画を適時に修正^{*1}しなければならない。

29-1 検証計画の修正

リスク評価結果にも影響するような状況の変化や新たな事実の発見等が認められた場合、リスク評価を再度実施し、その評価結果を踏まえ、検証計画の修正を行うことで、検証リスクを低い水準に抑えることができる。そのため、このような状況が生じた場合、検証責任者は、検証計画の修正を検討し、実施しなければならない。

第3節 検証計画の実施

30. 検証計画の実施

検証人は、検証計画に従って検証を実施しなければならない。検証計画の修正が必要な状況が生じた場合には、修正された検証計画に基づき実証手続を実施しなければならない。

検証人は、検証リスクを合理的に近い水準に抑えられるよう、適合性、完全性、一貫性、透明性及び正確性等の検証の要点に対して、それぞれ十分かつ適切な証拠を入手しなければならない。

31. 排出源の検証

検証人は、検証対象企業の算定対象となる組織境界内の法人における排出源が、適切に捕捉されているか^{*1}どうかを検証しなければならない。

31-1 排出源の網羅的な捕捉

検証人は、排出源の漏れを防止するために、排出源が網羅的に補足されていることを検証する。具体的には、各階層につき、次の事項について検討を要する。

31-1-1 対象となる組織境界内の法人

検証対象企業が、自らの組織境界に含める法人について、企業が自ら設定した組織境界（法人数、法人名、各法人の取込比率）通りに算定・報告がされているかについて、検証をする必要がある。第1フェーズ中の構造的変化に伴う組織境界の変化についても、適切に反映されていることを検証するものとする。

31-1-2 対象となる敷地境界

検証対象企業が、算定等ガイドラインに従って適切に敷地境界を識別しているか、次の事項を検証する必要がある。

- ・ 算定対象となる法人の経営責任の範囲
- ・ エネルギー管理の一体性
- ・ 事業活動のまとめ
- ・ 算定等ガイドラインで明示されている公的文書等の内容との一致
- ・ 算定対象年度中の敷地境界の変更に対する適切な対応

31-1-3 排出源の捕捉

検証対象企業が、算定等ガイドラインに規定されている算定対象活動の有無の把握方法は適切か、次の事項を検証する必要がある。

- ・ 算定対象活動についての正確な理解

- ・ 算定対象外とした活動が、算定等ガイドラインに準拠していること
 ※GX-ETS での算定対象外とは、少量排出源、6.5 ガスについての特例等がある。少量排出源については、GX リーグ参画企業が作成した少量排出源の根拠資料又は説明が、実態に合致していることを確かめる。また、6.5 ガスについては、GX リーグ事務局から承認を受けている場合、非エネルギー起源二酸化炭素、メタン、一酸化二窒素及びいわゆる代替フロン等4ガス(ハイドロフルオロカーボン類、パーフルオロカーボン類、六ふっ化硫黄、三ふっ化窒素)の全部又は一部を算定の対象外とすることが可能であるため、その場合 GX リーグ事務局の承認について確かめる。
- ・ 網羅的に特定可能な排出源特定の方法
 一時点だけの調査によって入手した又は一時点だけを示す証拠だけでは不十分であり、算定対象年度全体にわたって重要な排出源が把握されていることを確かめなければならない。したがって、通常、実証手続としては、工場/事業場の視察だけではなく、複数の関連文書等の閲覧が必要である。
- ・ 算定対象年度中の工場・事業場敷地、設備等変更の有無 等

31-1-4 組織境界内の複数組織の排出量情報の検証における排出源の網羅性に関する実証手続

排出源の特定方法が適切に文書化され、工場・事業場がその方法を十分に習得している場合は、排出源の網羅性に関するリスクは低いと判断されるが、そのことのみをもって心証を形成することは危険である。また、組織境界内の工場・事業場の事業内容、算定対象年度における各種の変化、工場・事業場間、同業他社の状況等の情報を活用した分析的検討、文書の検討、現地の観察等を、重要性を考慮しつつ、効果的に組み合わせ、十分かつ適切な証拠を入手する必要がある。

32. 単位発熱量及び排出係数の検証

検証人は、適用されている単位発熱量や排出係数^{*1}が、適切なものであるかどうかを検証しなければならない。

32-1 単位発熱量・排出係数の検証

検証対象企業が、算定等ガイドラインに従って適切な単位発熱量及び排出係数を使用しているか、次の事項を検証する必要がある。

<デフォルト値を使用している場合>

- ・ 燃料種類に対応した適切なデフォルト値が排出量実績報告書等に記載されているか
- ・ 排出量実績報告書等に記載されている燃料種類は実態（燃料性状等）と合致しているか

<自社で測定したデータに基づいている場合>

- ・ 排出量実績報告書等に記載されている計量器の精度が実際に確保されているか
- ・ 測定方法は適切か（方法の継続性、対象期間、測定頻度、測定時点、読取り誤り）
- ・ 記録は正確か（記入誤り、転記誤り、集計誤り、計算誤り）

- ・ 単位変換は適切か
- <外部から入手したデータに基づいている場合>
- ・ データは信頼できるものか
- ・ 記録は正確か（記入誤り、転記誤り、集計誤り、計算誤り）

33. 活動量の検証

検証人は、活動量が適切にモニタリング・算定^{*1}されているかどうかを検証しなければならない。

33-1 活動量の検証

検証対象企業が、算定等ガイドラインに従って適切に活動量をモニタリング・算定しているか、次の事項を検証する必要がある。

- ・ 排出量実績報告書等に記載されたモニタリング体制とモニタリング方法が算定等ガイドラインに準拠しているか
- ・ 排出量実績報告書等に記載されたモニタリング体制とモニタリング方法通りに、活動量が測定、集計されているか

33-1-1 各モニタリングパターンにおける検証

各モニタリングパターンにおいて、次の事項を検証する必要がある。

<モニタリングパターン A（購買量に基づく方法）>

- ・ 信頼できる原始データの外部証憑はあるか
- ・ データ処理は正確か（転記誤りや計算誤り、単位の間違い、異なる活動量の混入等はないか）
- ・ 対象となるデータが網羅的に収集されているか
- ・ データの測定方法や出所に変更はなかったか
- ・ 集計期間は算定対象年度と合致しているか
- ・ 在庫変化量の取り扱いは適切か

<モニタリングパターン B（実測に基づく方法）>

排出量実績報告書等に記載されている計量器の精度が実際に確保されているか。型式、検定、定期検査の有効期間等に注意する。

- ・ 測定方法は適切か（方法の継続性、対象期間、読み取り）
- ・ 記録は正確か（記入誤り、転記誤り、集計誤り、計算誤り）
- ・ 単位変換は適切か
- ・ 有効数字の取り扱いは適切か

<モニタリングパターン A・B 以外の方法>

モニタリングパターン A・B 以外（その他の方法）の扱いについては次の事項に留意して検証する必要がある。

- ・ モニタリングパターン A・B 以外の方法は原則として認められていないが、GX リーグ事務局の承認が得られた場合には当該方法でのモニタリングが認められる。検証機関は、GX リーグ参画企業が予め GX リーグ事務局から承認を得ており、承認された方法と一致した方法で実際にモニタリングを行っているかを確認する。
- ・ GX リーグ事務局の承認を得た方法によってモニタリングを行っている場合は、検証機関は計量器の不確かさや推計方法に起因する誤りを評価する必要はない。
- ・ GX リーグ事務局の承認を得ていない又は承認された方法とは異なる方法でモニタリングを行っていた場合は、計量器の不確かさや推計方法に起因する誤りの評価を行う。

34. 排出量計算及び排出量実績報告書の表示の検証

検証人は、それぞれの排出源に適合する排出量の算定方法が用いられ、排出量が算定等ガイドラインの規定に準拠し、正しく計算されていることを検証^{*1}しなければならない。また、検証人は、排出量実績報告書の記載が算定等ガイドラインで定められた事項及び様式に従っているかどうかを検証^{*2}しなければならない。

34-1 計算の正確性についての検証

検証対象企業が、算定等ガイドラインに従って適切に排出量を算定しているか、次の事項を検証する必要がある。

- ・ 排出量実績報告書上の排出量の計算が正確になされているか
 - 排出量実績報告書等の記載と排出源の実態の一致
 - 単位の整合性（単位発熱量、排出係数、活動量）
 - 活動量単位の変換や圧力・温度補正
 - 外部供給分の除外計算
 - 加減乗除の計算の正確性
 - 活動量、排出量の端数処理

34-2 排出量実績報告書への表示についての検証

検証対象企業が、算定等ガイドラインに従って適切に排出量等を表示しているか、次の事項を検証する必要がある。

- ・ 排出量以外の記載は様式、記載上の注意等の要求事項に従っているか
 - 指定された様式の使用
 - 記入漏れ等がないこと
 - 不明瞭な記載がないこと（説明不足、不適切な表現がないこと）
- ・ 排出量実績報告書等内の次の記載事項の整合性は取れているか
 - 排出量

- 排出源
- モニタリング体制とモニタリング方法
- 超過削減枠及びクレジット等の無効化量 等

35. その他検証対象情報に関する検証

検証人は、適格カーボン・クレジットの無効化量^{*1}、非化石証書の量^{*2} 及び グリーンエネルギーCO2 削減相当量^{*3} 並びに 廃棄物の原燃料利用^{*4} における控除量及び 温室効果ガスの回収量^{*5} が、適切なものであるかどうか検証しなければならない。

35-1 適格カーボン・クレジットの無効化量

排出量実績報告書に記載された適格カーボン・クレジットの無効化量又は移転量が適切であるか、次の事項を検証する必要がある。

- ・ 適格カーボン・クレジットの無効化量又は移転量が当該無効化又は移転を行ったことの根拠となる資料と整合性が取れているか

35-2 非化石証書の量

排出量実績報告書に記載された非化石証書による間接排出量の控除量が適切であるか、次の事項を検証する必要がある。

- ・ 非化石証書の量が当該証書を所有している根拠となる資料と整合性が取れているか
- ・ 算定等ガイドラインに従って、適切な係数、補正率を使用し、控除量が算定されているか

35-3 グリーンエネルギーCO2 削減相当量

排出量実績報告書に記載されたグリーンエネルギーCO2 削減相当量による間接排出量の控除量が適切であるか、次の事項を検証する必要がある。

- ・ グリーンエネルギーCO2 削減相当量が当該償却を行ったことの根拠となる資料と整合性が取れているか

35-4 廃棄物の原燃料利用における控除量

排出量実績報告書に記載された廃棄物の原燃料利用による直接排出の控除量が適切であるか、次の事項を検証する必要がある。

- ・ 算定等ガイドラインに従って、廃棄物の原燃料利用に該当する活動のみを控除の対象としているか

35-5 温室効果ガスの回収量

排出量実績報告書に記載された温室効果ガスの回収量が適切であるか、次の事項を検証する必要がある。

- ・ 温室効果ガスの回収量が温室効果ガス回収量の算定方法に関する申請書（様式 9）と整合性が取れているか

第4節 検証結果の評価

36. 検証結果の評価

検証責任者は、検証意見を表明するため、実証手続の実施により得られた証拠及び情報を評価しなければならない。

37. 十分かつ適切な証拠の入手

検証責任者は、検証意見表明のための十分かつ適切な証拠^{*1}が入手されたかについて評価しなければならない。

37-1 十分かつ適切な証拠の入手

検証意見表明のための十分かつ適切な証拠が得られていないと判断した場合には、追加の手続を実施し、証拠を入手しなければならない。追加の手続を実施してもなお、検証意見を表明するに足りる、十分かつ適切な証拠が入手できない場合は、意見を表明してはならない。

37-1-1 検証における著しい制約

十分かつ適切な証拠を入手ができない場合、意見を不表明とする根拠を検証対象企業に対して説明することが想定される。検証責任者は、次のいずれかの状況において、検証において著しい制約があると結論付けることができ、意見を表明しない理由とすることができる。

- ・ 検証機関が、検証リスクを必要なレベルまで低減するための、証拠やデータが欠落している。
- ・ モニタリングプランが、検証結果について結論を下すのに十分な範囲又は明確さを提供していない。
- ・ GX リーグ参画企業が、検証機関が検証を行うために十分な情報を提供していない。

38. 誤りの評価

得られた証拠が、排出量実績報告書等に記載された情報の誤り^{*1}を示している場合には、検証責任者は、その誤りの原因を把握し、その誤りが排出量の算定に及ぼす影響を評価しなければならない。

38-1 評価の対象とする不確かさ・誤り

不確かさ又は潜在的な誤りには様々なものがあるが、次の事項が例として挙げられる。

- ・ 計量器の精度に起因するもの（計量器による測定の不確かさ）
- ・ 試査の結果から推定される誤り（母集団全体に予想される誤り）
- ・ 未修正の誤り 等

38-1-1 計量器による測定の不確かさ

精度管理されている計量器を使用している場合は、器差は考慮しない。外部業者からの納品書等によって活動量を把握している場合は、適切な校正が実施されているとみなす。

計量器による測定の不確かさ（ U ）の推計式は以下による（※）。

u_i … 排出源 i についての計量器の誤差（推定器差－最大公差）

E_i … 排出源 i についての GX リーグ参画企業の測定値に基づく排出量

$$U = \sqrt{(u_1 E_1)^2 + (u_2 E_2)^2 + \dots + (u_n E_n)^2} = \sqrt{\sum (u_i E_i)^2}$$

※モニタリングパターンとの関係

モニタリングパターン A-1、A-2、B は計量器による測定の不確かさの評価は不要とする。

モニタリングパターン A-1、A-2、B 以外の方法を適用する場合は当該計量器による測定の不確かさの評価を行う。ただし、予め GX リーグ事務局の承認を得た方法を適用する場合には評価は不要とする。

なお、検証において、排出源の特定漏れ、モニタリングポイントの設定不備、モニタリングパターンの誤り等の不備が発見された場合、検証責任者は、参画企業に必要な修正を行うよう要請する。

38-1-2 母集団全体に予想される誤り

転記誤りや計算誤り等、サンプルデータに誤りを発見した場合、母集団に含まれるサンプル以外のデータに同様の誤りがある可能性があるため、その値を推計する。

統計的サンプリングの場合は、統計的手法に基づいて母集団全体に予想される誤り（以下、「予想される誤り」という。）を計算する。一方、非統計的サンプリングの場合は、統計的手法に基づかない推定方法を使用することになるため、専門家としての判断を行使することが必要となる。

全体の予想される誤りは各排出源における予想される誤りの単純合算値とする。

誤りの評価に際しては、予想される誤りの定量的な検討だけでなく、発見した誤りの性質から排出量の算定に影響を及ぼす可能性も十分に検討して、追加の手段の可否を判断する必要がある。

38-1-3 未修正の誤り

検証において発見された誤りで、「39. 排出量実績報告書の修正事項」により、修正されなかった誤りをいう。

38-1-4 その他の不確かさ・誤り

上記3つに該当しないものの、評価が必要と思われる不確かさや誤りも想定される。主には、GX リーグ事務局の承認を得ていないモニタリングパターン A、B 以外の方法で計量器によらないモニタリング（例えば、推計等が考えられる。）に起因するものが想定される。

なお、上記による誤りの影響とともに誤りの原因を分析することは、参画企業の算定体制や手続を改善することに役立つ。意見の形成においては、「発見された誤りで未修正の誤り」も集計し、判断する。

39. 排出量実績報告書の修正事項

検証責任者は、誤りの性質及び重要性を勘案して、修正すべき事項を確定し、修正すべき事項を検証対象企業に伝達¹しなければならない。

39-1 修正事項の伝達とそれに対する対応

検証責任者は、検証中に、誤謬又は不正による虚偽表示を把握した場合、その旨を参画企業に適時に通知し、関連する是正を要求するものとする。この要求に対し、検証対象企業が応じるか否かに関わらず、検証責任者は、検証中に参画企業が修正した虚偽表示を文書化し、内部検証文書に解決済みとして記録することが望ましい。また、検証報告書の発行までに、検証対象企業が是正をしない場合、検証責任者は、報告されたデータに対する虚偽表示の影響を評価するため、参画企業に対し、虚偽表示の主な原因について説明を求めるものとする。

検証責任者は、未修正の虚偽記載が、個々に又は他の虚偽記載と合算して、報告された総排出量に重大な影響を及ぼすかどうかを判断する。虚偽表示の重要性を評価する際、検証責任者は、虚偽表示の規模・性質及びそれらが発生した特定の状況を考慮する。そして、これらを考慮し、当該虚偽表示が、「21. 重要性」に定める重要性の水準に満たない場合であっても、そのような考慮が正当化される場合には、重要な虚偽表示とみなすことができる。

40. 検証意見の形成

検証機関は、排出量実績報告書に対する検証意見^{*1}を形成しなければならない。

40-1 検証意見の種類と基準

検証の実施結果を評価し、以下の2つの規準に基づいて結論を決定する。

- ①算定：排出量実績報告書に記載された排出量が算定等ガイドラインに準拠して算定されている（準拠して算定されているとは、「計量器による測定の不確かさ+予想される誤り+未修正の誤り+その他の不確かさ・誤り」が重要性の基準値未満（5%又は2%）であることを含む。）
- ②報告：排出量実績報告書に記載された情報が、算定等ガイドラインに従って報告されている（重要な情報の表示について、算定等ガイドラインへの重要な非準拠がないことであり、表示に関する重要な非準拠の例としては次に示すようなものがある。なお、表示の方法については、算定等ガイドラインに基づき定められている様式に詳細が規定されている。）
 - 1.予想される誤り：サンプリングにより誤りが発見された場合に、母集団全体に予想される誤りを推計する。
 - 2.未修正の誤り：特定項目の抽出により発見された誤りで未修正のもの（サンプリングにより発見された誤りで未修正のものは、1.の推計値に含まれるため2.の集計には含めない。）
 - 3.誤りの合計値が重要性の基準値に近い値となり、合計値に予想される誤りが含まれている場合は、機械的に重要性の基準値の数値をもって判断することは適当ではない。予想される誤りの値は推定値であり、確定値ではない。サンプリングの方法の影響を受ける場合もあり、予想される誤りについては、誤りの合計値に対して占める割合やその内容をよく分析する必要がある。サンプル数を増やす等の追加手続を実施し、予想される誤りの値が十分に小さくなることを確かめることが望ましい。十分な小ささは、予想される誤りが誤りの合計値に占める割合によって異なる。

表 検証意見の種類と基準

結論の種類	意見の基準
無限定適正意見	①又は②の2規準のいずれにも問題がない。
限定付適正意見	②の規準に関して問題があるが、排出量実績報告書を全体として不適正であるとするほどの重大な問題ではなく又は十分かつ適切な証拠の入手上、一部問題があるが、意見不表明とするほどではなく、いずれの場合にも当該問題を除けば、排出量実績報告書は全体として適正である。
不適正意見	①の規準に関して重要性の基準値以上の誤りがある、または②の規準に関して重大な問題があり、排出量実績報告書を全体として適正であるとはいえない。
意見不表明	十分かつ適切な証拠の入手上問題があり、意見を表明できない。証拠入手上の問題とは、検証機関側の事情以外の理由により、意見を表明するための証拠を入手するに必要な手続を実施できない。

※①の規準上、重要性の基準値を超える誤りがある場合には、「不適正意見」となる。

※無限定適正意見及び限定付適正意見は、排出量実績報告書は排出量数値を含め全体として適正と認められる。

41. 独立レビュー及び検証報告書の確定

検証チームの実施した検証が本ガイドラインに準拠して実施され、適切な検証意見が形成されていることを客観的に評価するために、検証機関は、独立審査員による検証意見の形成に係るレビュー^{*1}等の十分な品質管理手続を実施しなければならない。検証機関は、当該手続の結果、検証意見の形成が適切であるとの結論が得られるまでは、検証報告書を発行してはならない。

41-1 独立審査員による独立レビュー

検証責任者は、検証報告書の発行に先立ち、内部検証文書及び検証報告書を独立審査員に提出し、独立審査員は、実証手続や検証意見の形成が適切か評価しなければならない。検証機関や独立審査員は、具体的に、次の対応を行う。

- ①独立審査員は、実証手続が本ガイドラインに従って実施され、検証活動の手続が正しく実施され、かつ、適切な専門的注意及び判断が適用されているかレビューを実施する。
- ②独立審査員は、収集された証拠が、検証人が合理的な保証（又は限定的な保証）をもって検証報告書を発行するのに十分であるかどうかを評価する。

なお、独立審査員は、検証報告書に変更を生じさせるような事情が生じた場合には、その変更及び証拠についても審査する。検証責任者は、独立審査員の結論及び内部検証文書の証拠に基づき、検証報告書を認証する権限を適切に与えるものとする。

41-1-1 内部検証文書

検証責任者は、独立レビューのため、内部検証文書を作成するものとする。

- ・ 実施した検証の結果
- ・ 分析的手続・リスク評価・検証計画
- ・ 検証意見を裏付ける十分な情報

内部検証文書は、GX リーグ事務局が、当該検証が本ガイドラインに従って行われたか否かを評価することができるように作成する。検証報告書の認証後、検証責任者は、第三者審査の結果を内部検証文書に含めるものとする。

第5節 検証結果の報告

42. 検証結果の報告

検証機関は、検証対象企業の作成した排出量実績報告書が、作成及び報告の規準である算定等ガイドラインに準拠して適正に作成されているかについての結論を検証報告書によって表明しなければならない。

43. 検証報告書の記載事項

検証報告書には、日付、検証対象企業名、検証の対象・範囲、検証機関の責任範囲、実施した検証手続が合理的保証又は限定的保証^{*1}か、準拠した検証の基準、実施した検証の内容、結論を記載しなければならない。

43-1 合理的保証又は限定的保証

検証責任者は、排出量実績報告書に記載の排出量についての合理的又は限定的な保証を得たかどうかを適切に判断することが求められる。この評価においては、見積りの実施と排出量実績報告書の作成に当たっての判断と決定に偏向が存在する兆候等、事業体の算定方法と報告実務の質的側面も勘案しなければならない。また、適用される規準を考慮して、次の状況を満たしているか否かの検討を含めなければならない。

- (a) 選択され適用された算定方法と報告方針が、算定等ガイドラインに準拠しており、かつ適切であるかどうか。
- (b) 排出量実績報告書の作成に際して行われた見積りが合理的であるかどうか。
- (c) 排出量実績報告書において表示された情報が、目的適合性、信頼性、網羅性、比較可能性及び理解可能性を有するものであるかどうか。
- (d) 排出量実績報告書において、適用される規準及び不確実性を含むその他の事項に関して、想定利用者が排出量実績報告書の作成に際して行われた重要な判断を理解できる程の、適切な開示がなされているかどうか。
- (e) 排出量実績報告書で使用されている用語は適切であるかどうか。

○合理的保証と限定的保証の意見の例

合理的保証と限定的保証の意見の例はそれぞれ次の通りである。

<限定的保証>

「・・・の排出量実績報告書に記載された・・・の温室効果ガス排出量情報は、GX-ETS における温室効果ガス排出量のモニタリング・報告の基準である・・・に基づいて作成されていないと認められる事項は発見されなかった。」

<合理的保証>

「・・・の排出量実績報告書に記載された・・・の温室効果ガス排出量情報は、GX-ETS における温室効果ガス排出量のモニタリング・報告の基準である・・・に基づいて作成されており、全ての重要な点に関して、適正であると認める。」

44. 検証報告書の発行

検証報告書は、検証の対象とした排出量実績報告書を添付して、検証対象企業に対して発行しなければならない。

45. 検証事項報告書

GX リーグ登録検証機関が、合理的検証を行う場合は、検証報告書の発行後、遅滞なく、検証事項報告書（様式 13）を作成し、GX リーグ事務局に提出しなければならない。