

倫理委員会議事次第

(第 89 回 2024 年 3 月 8 日 (金) 10:30~11:50)

I 開会

II 議題

協議事項

1. サステナビリティ報告・保証業務及び外部の専門家の利用に関する IESBA 倫理規程改訂公開草案について

【資料 1-1~1-7】

III 閉会

以 上

| 資料 | 資料No. |
|---|-------|
| IESBA 公開草案の概要説明 | 1-1 |
| サステナビリティ報告・保証業務に関する IESBA 倫理規程改訂公開草案（ED 本体） | 1-2 |
| サステナビリティ報告・保証業務に関する IESBA 倫理規程改訂公開草案（説明覚書） | 1-3 |
| 外部の専門家の作業の利用に関する IESBA 倫理規程改訂公開草案 | 1-4 |
| IESBA 公開草案「サステナビリティ」に対する意見について | 1-5 |
| IESBA 公開草案「専門家の利用」に対する意見について | 1-6 |
| IESBA 公開草案のコメント形成における論点 | 1-7 |

IESBA公開草案 (Sustainability & Use of experts)

概要説明

2024/2/22



 日本公認会計士協会

Agenda

1. IESBA公開草案の概要
2. プロジェクトの概要
3. 「サステナビリティ」プロジェクト
 - ▶ 用語の定義
 - ▶ サステナビリティ保証業務の独立性基準
 - ▶ サステナビリティ保証業務の倫理に関する基準
 - ▶ サステナビリティ報告の倫理に関する基準
 - ▶ コメントが要請されている事項
4. 「専門家の利用」プロジェクト
 - ▶ 外部の専門家の作業の利用
 - ▶ コメントが要請されている事項

1. IESBA公開草案の概要

「サステナビリティ」・「専門家の利用」プロジェクト

IESBA公開草案の概要

- IESBAは、**2024年1月29日（月）**に、サステナビリティ及び外部の専門家の作業の利用に関するIESBA倫理規程改訂の公開草案を公表した。
 - ▶ サステナビリティに関するIESBA倫理規程改訂には、次が含まれる。
 - ◆ サステナビリティ保証業務の倫理・独立性基準
 - ◆ サステナビリティ報告の倫理に関する基準
 - ▶ 外部の専門家の作業の利用に関するIESBA倫理規程には、次が含まれる。
 - ◆ 組織所属の職業会計士による外部の専門家の作業の利用
 - ◆ 会計事務所等所属の職業会計士による外部の専門家の作業の利用
 - ◆ サステナビリティ保証業務の実施者による外部の専門家の作業の利用
- IESBA公開草案のコメント期間は、次のとおりである。
 - ▶ サステナビリティ：**100日間**（コメント期限：2024年5月10日（金））
 - ▶ 外部の専門家の作業の利用：**90日間**（コメント期限：2024年4月30日（火））

2. プロジェクトの概要

「サステナビリティ」・「専門家の利用」プロジェクト

プロジェクトの概要（1/5）

- 近年、サステナビリティ情報に対する市場や世論の需要が急増しており、投資家による資本配分だけでなく、顧客、現在又は将来の従業員、政府機関及びその他の利害関係者の意思決定を支援するためにますます利用されるようになってきている。
- IESBAは、新たな戦略的優先事項として、サステナビリティ報告の透明性、適切性及び信頼性を支援する規制インフラの一部として、グローバルな倫理に関する基準（独立性を含む。）を開発することを公約した。
- IESBAは、2022年12月に、次のことを目的としたプロジェクト提案を承認した。
 - ▶ サステナビリティ報告で生じる可能性がある倫理的な問題に対処するためのIESBA倫理規程の改訂
 - ▶ 全てのサステナビリティ保証業務の実施者が利用及び実施するための倫理及び独立性基準の開発

サステナビリティに関する基準体系

サステナビリティ報告及び保証業務

サステナビリティ
報告基準

サステナビリティ
保証基準

国際会計士倫理基準審議会（IESBA）
サステナビリティに関する
倫理及び独立性基準

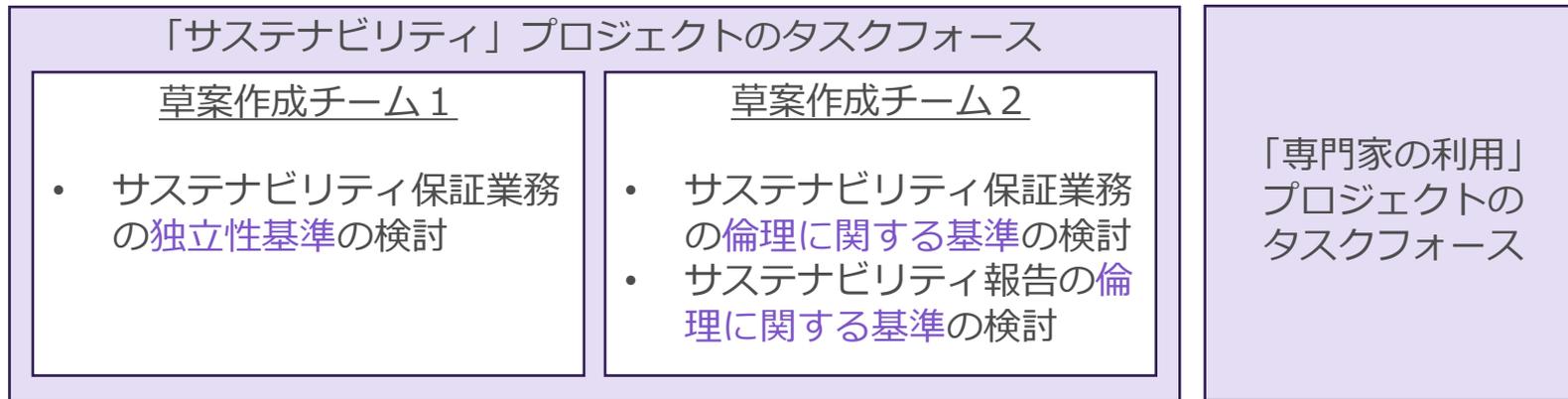
プロジェクトの概要 (2/5)

- サステナビリティ報告及び保証業務の倫理・独立性基準について、次の要素を勘案しながら基準を開発した。
 - ▶ IESBAは、一定の規準を満たすサステナビリティ情報の公共の利益を認識し、そのような情報のサステナビリティ保証業務が、財務情報の監査業務に適用される倫理的行動及び独立性に関する基準と同等の高水準の基準に裏打ちされなければならないという前提を維持している (Equivalence to Audits)。
 - ▶ IESBAは、職業会計士に限定されない、全てのサステナビリティ保証業務の実施者に適用される倫理に関する基準 (独立性基準を含む。) を開発することに同意した (Profession-Agnostic Standards)。
 - ▶ IESBAは、IESBA倫理規程の現行のアプローチと整合させるため、サステナビリティ保証業務の倫理に関する基準 (独立性基準を含む。) (IESSA) を、サステナビリティ情報の作成又は保証業務に利用される、あらゆる報告又は保証業務の枠組みを支えられるよう、特定の枠組みに限定されない基準として開発してきた (Framework-Neutral Standards)。
 - ▶ IESBAは、公共の利益に関するフレームワークの性質を考慮し、IESSAが公共の利益に込えているという見解を示した (Public Interest Framework)。

プロジェクトの概要 (3/5)

- IESBAでは、**2つの草案作成チーム**で分担・協力し、サステナビリティ報告及び保証業務に関する倫理・独立性基準を策定している。
- サステナビリティ情報の作成・開示及びサステナビリティ保証業務並びに関連サービスの提供において専門家の利用が増加していることから、「サステナビリティ」プロジェクトは「**専門家の利用**」プロジェクトと連携しながら基準開発を進めてきた。

IESBAの「サステナビリティ」及び「専門家の利用」のプロジェクト体系



プロジェクトの概要 (4/5)

- 従来の4つのパートに加えて、サステナビリティ保証業務に関する規定を収めた「パート5」を新設することが提案されている。
- パート5の独立性基準は、パート4A（監査及びレビュー業務における独立性に関する規定）を基に開発されている。サステナビリティ保証業務特有の論点に対処するための規定が複数追加されている。サステナビリティ保証業務特有の規定には、項番号にアルファベットの小文字が付されている。

サステナビリティ報告及び保証業務に関する改訂後のIESBA倫理規程の全体像

| | | |
|--|--|--|
| パート1 – 倫理規程、基本原則及び概念的枠組みの遵守 (全ての職業会計士 – セクション100~199) | | サステナビリティ保証業務 の倫理・独立性基準を新設 |
| サステナビリティ報告の 倫理に関する規定を改訂 | パート3 – 会計事務所等所属の職業会計士 (セクション300~399) | |
| パート2 – 組織所属の職業会計士 (セクション200~299) | 独立性に関する規定 パート4A – 監査及びレビュー業務における独立性 (セクション400~899) パート4B – 監査及びレビュー業務以外の保証業務における独立性 (セクション900~999) | パート5 – サステナビリティ保証業務 における倫理・独立性基準 |
| 用語集 | | |

プロジェクトの概要 (5/5)

- サステナビリティ保証業務の倫理・独立性基準（パート5）は、**全てのサステナビリティ保証業務の実施者に適用**される。
- サステナビリティ報告の倫理に関する基準は、**サステナビリティ情報を作成する職業会計士に適用**される。IESBAは、**職業会計士以外のサステナビリティ情報の作成者によるサステナビリティ報告の倫理に関する基準の任意適用を推奨**している。

サステナビリティ報告及び保証業務の倫理・独立性基準の適用対象

| | | | | |
|------------------|---------------|--------------|-----------|----------------|
| | | サステナビリティ保証業務 | | サステナビリティ報告 |
| | | 独立性 | | |
| 一定の規準を満たす業務 | 一定の規準を満たさない業務 | 倫理 | | |
| 職業会計士 (PA) | パート5 (独立性) | パート4B | パート5 (倫理) | パート1、2、3 |
| 職業会計士以外 (Non-PA) | | パート4Bの適用を推奨 | | パート1、2、3の適用を推奨 |

3-1. 用語の定義

「サステナビリティ」プロジェクト

用語の定義（1/7）

- 監査業務とサステナビリティ保証業務で、次の用語が対応している。

| 監査業務 | サステナビリティ保証業務 |
|---|--|
| 財務諸表 (Financial statement) | サステナビリティ情報 (Sustainability information) |
| グループ財務諸表 (Group financial statement) | グループサステナビリティ情報 (Group sustainability information) |

サステナビリティ情報とは、

- a. 次のいずれかの機会、リスク又は影響に関する情報
 - i. 事業体の活動、サービス又は商品における経済、環境、社会又はその他の持続可能な要因
 - ii. 経済、環境又は社会における事業体の活動、サービス又は商品、又は
- b. 法令等又は報告若しくは保証業務の枠組みにより、「サステナビリティ情報」又は同様の用語若しくは説明として定義された情報をいう。

(出典) IESBAの公表文書を基に日本公認会計士協会で作成

用語の定義（2/7）

- 監査業務とサステナビリティ保証業務で、次の用語が対応している。

| 監査業務 | サステナビリティ保証業務 |
|--------------------------------------|---|
| 職業会計士 (Professional accountant) | サステナビリティ保証業務の実施者 (Sustainability assurance practitioner) |
| 会計事務所等 (Firm) | ファーム (Firm) |
| ネットワーク・ファーム (Network firm) | |
| ネットワーク (Network) | |
| 社員等 (Partner) | リーダー (Leader) |
| 監査業務執行責任者 (Engagement partner) | サステナビリティ保証業務執行責任者 (Engagement leader) |
| 監査業務の主要な担当社員等 (Key audit partner) | サステナビリティ保証業務の主要な担当リーダー (Key sustainability assurance leader) |
| 審査担当者 (Engagement quality reviewer) | |

(出典) IESBAの公表文書を基に日本公認会計士協会で作成

用語の定義（3/7）

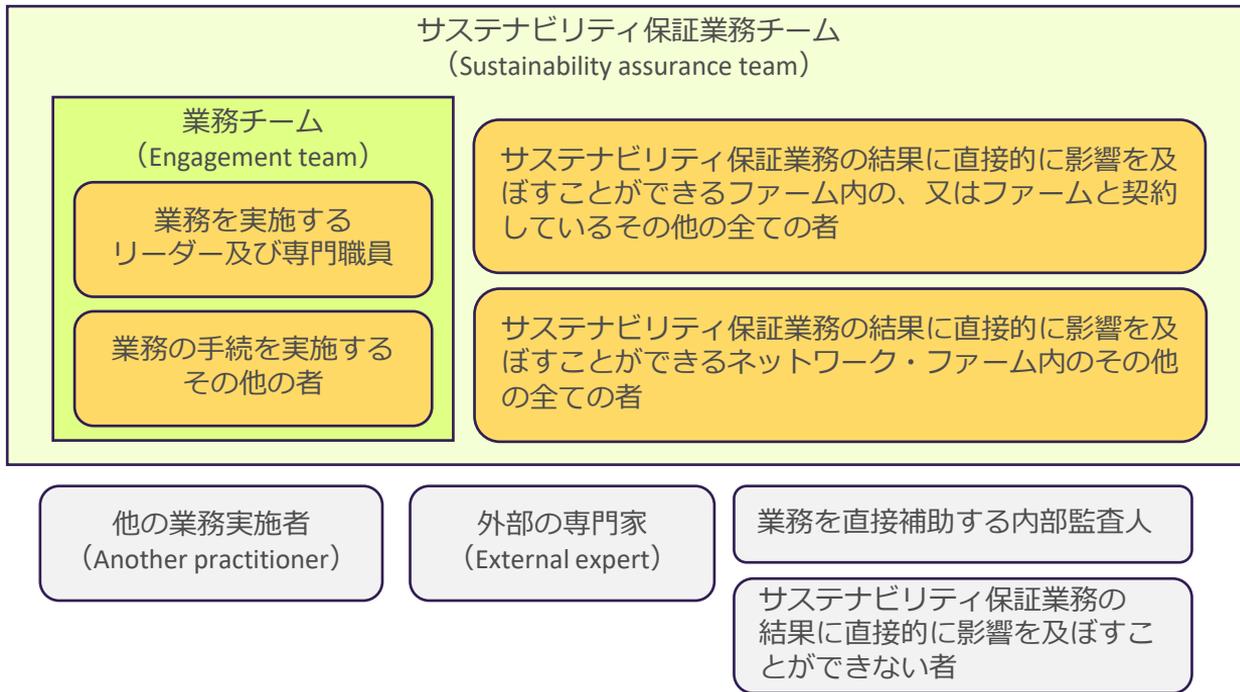
- 監査業務とサステナビリティ保証業務で、次の用語が対応している。

| | |
|----------------------------|---|
| 監査業務 | サステナビリティ保証業務 |
| 監査業務 (Audit engagement) | サステナビリティ保証業務 (Sustainability assurance engagement) |
| 監査業務チーム (Audit team) | サステナビリティ保証業務チーム (Sustainability assurance team) |
| 業務チーム (Engagement team) | |
| — | 他の業務実施者 (Another practitioner) |

(出典) IESBAの公表文書を基に日本公認会計士協会で作成

用語の定義（4/7）

- サステナビリティ保証業務チームは、次のように図示される。



(出典) IESBAの公表文書を基に日本公認会計士協会で作成

用語の定義 (5/7)

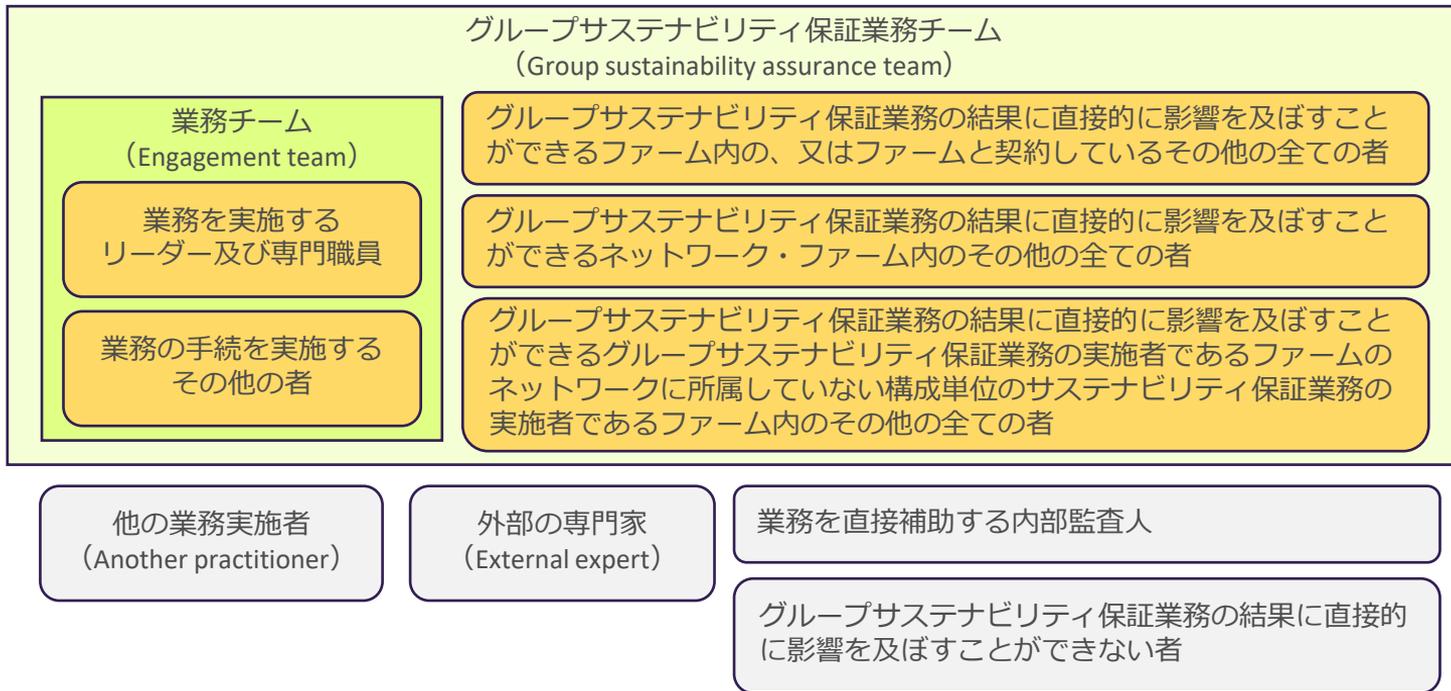
- 監査業務とサステナビリティ保証業務で、次の用語が対応している。

| 監査業務 | サステナビリティ保証業務 |
|---|---|
| グループ監査業務 (Group audit) | グループサステナビリティ保証業務 (Group sustainability assurance engagement) |
| グループ監査業務チーム (Group audit team) | グループサステナビリティ保証業務チーム (Group sustainability assurance team) |
| グループ監査業務執行責任者 (Group engagement partner) | グループサステナビリティ保証業務執行責任者 (Group engagement leader) |
| グループ監査人である会計事務所等 (Group auditor firm) | グループサステナビリティ保証業務の実施者であるファーム (Group sustainability assurance firm) |
| 構成単位の監査人である会計事務所等 (Component auditor firm) | 構成単位のサステナビリティ保証業務の実施者であるファーム (Component sustainability assurance firm) |

(出典) IESBAの公表文書を基に日本公認会計士協会で作成

用語の定義（6/7）

- グループサステナビリティ保証業務チームは、次のように図示される。



(出典) IESBAの公表文書を基に日本公認会計士協会で作成

用語の定義（7/7）

- 監査業務とサステナビリティ保証業務で、次の用語が対応している。

| 監査業務 | サステナビリティ保証業務 |
|---|--|
| 監査業務の依頼人 (Audit client) | サステナビリティ保証業務の依頼人 (Sustainability assurance client) |
| グループ (Group) | |
| グループ監査業務の依頼人 (Group audit client) | グループサステナビリティ保証業務の依頼人 (Group sustainability assurance client) |
| 構成単位 (Component) | |
| 構成単位の監査業務の依頼人 (Component audit client) | 構成単位のサステナビリティ保証業務の依頼人 (Component sustainability assurance client) |
| — | バリューチェーン (Value chain) |

(出典) IESBAの公表文書を基に日本公認会計士協会で作成

3-2. サステナビリティ保証業務の 独立性基準

「サステナビリティ」プロジェクト

サステナビリティ保証業務の独立性基準と適合修正（1/3）

| パート1、2、3、4A、4Bのセクション | | 適合修正の有無 (サステナビリティ保証業務) | 適合修正の有無 (サステナビリティ報告) | パート5のセクション | |
|----------------------|--|---------------------------|-------------------------|------------|---|
| 400 | Applying the Conceptual Framework to Independence for Audit and Review Engagements | ○ | × | 5400 | Applying the Conceptual Framework to Independence for Sustainability Assurance Engagements |
| 405 | Group Audits | × | × | 5405 | Group Sustainability Assurance Engagements |
| - | - | - | - | 5406 | Another Practitioner Involved in a Sustainability Assurance Engagement for a Single Entity or Group |
| - | - | - | - | 5407 | Independence Considerations Relating to Assurance Work at, or with Respect to, a Value Chain Entity |
| 410 | Fees | ○ | × | 5410 | Fees |
| 411 | Compensation and Evaluation Policies | × | × | 5411 | Compensation and Evaluation Policies |
| 420 | Gifts and Hospitality | × | × | 5420 | Gifts and Hospitality |

(出典) IESBAの公表文書を基に日本公認会計士協会で作成

サステナビリティ保証業務の独立性基準と適合修正（2/3）

| パート1、2、3、4A、4Bのセクション | | 適合修正の有無 (サステナビリティ保証業務) | 適合修正の有無 (サステナビリティ報告) | パート5のセクション | |
|----------------------|---|---------------------------|-------------------------|------------|---|
| 430 | Actual or Threatened Litigation | × | × | 5430 | Actual or Threatened Litigation |
| 510 | Financial Interests | × | × | 5510 | Financial Interests |
| 511 | Loans and Guarantees | × | × | 5511 | Loans and Guarantees |
| 520 | Business Relationships | × | × | 5520 | Business Relationships |
| 521 | Family and Personal Relationships | × | × | 5521 | Family and Personal Relationships |
| 522 | Recent Service with an Audit Client | × | × | 5522 | Recent Service with a Sustainability Assurance Client |
| 523 | Serving as a Director or Officer of an Audit Client | × | × | 5523 | Serving as a Director or Officer of a Sustainability Assurance Client |
| 524 | Employment With an Audit Client | × | × | 5524 | Employment With a Sustainability Assurance Client |

(出典) IESBAの公表文書を基に日本公認会計士協会で作成

サステナビリティ保証業務の独立性基準と適合修正（3/3）

| パート1、2、3、4A、4Bのセクション | | 適合修正の有無 (サステナビリティ保証業務) | 適合修正の有無 (サステナビリティ報告) | パート5のセクション | |
|----------------------|---|---------------------------|-------------------------|------------|--|
| 525 | Temporary Personnel Assignments | × | × | 5525 | Temporary Personnel Assignments |
| 540 | Long Association of Personnel (Including Partner Rotation) with an Audit Client | ○ | × | 5540 | Long Association of Personnel (Including Leader Rotation) with a Sustainability Assurance Client |
| 600 | Provision of Non-Assurance Services to an Audit Client | × | × | 5600 | Provision of Non-Assurance Services to a Sustainability Assurance Client |
| - | - | - | - | 5700 | Interests, Relationships or Circumstances Involving Value Chain Entities |
| 800 | Reports on Special Purpose Financial Statements that Include a Restriction on Use and Distribution (Audit and Review Engagements) | × | × | - | - |
| 900 | Applying the Conceptual Framework to Independence for Assurance Engagements Other than Audit Engagements, Review Engagements, and Sustainability Assurance Engagements within the Scope of the International Independence Standards in Part 5 | ○ | × | - | - |

(出典) IESBAの公表文書を基に日本公認会計士協会で作成

パート5の独立性基準の対象範囲（1/2）

- パート5の独立性基準は、その対象範囲を財務諸表監査と同等の公共の利益がある業務に限定し、一定の規準を満たすサステナビリティ保証業務のみを対象とする。
- 一定の規準を満たすサステナビリティ保証業務とは、サステナビリティ保証業務の実施者が意見を表明するサステナビリティ情報が、（a）一般目的の報告の枠組みに準拠して作成された情報であり、かつ、（b）法令等により提供することが求められている又は投資家若しくはその他の利害関係者による意思決定を支援するために公に開示されている情報である場合の保証業務をいう（公開草案第5400.3a項参照）。

パート5の独立性基準の対象範囲（2/2）

- 一定の規準を満たすサステナビリティ保証業務に該当しない場合、サステナビリティ保証業務の実施者が適用する独立性基準は、パート5ではなく、パート4B（監査及びレビュー業務以外の保証業務における独立性に関する規定）になる（公開草案第5400.3e項参照）。

サステナビリティ報告及び保証業務の倫理・独立性基準の適用対象

| | | サステナビリティ保証業務 | | 倫理 | サステナビリティ報告 |
|------------------|------------|--------------|---------------|----------------|------------|
| | | 独立性 | | | |
| | | 一定の規準を満たす業務 | 一定の規準を満たさない業務 | | |
| 職業会計士 (PA) | パート5 (独立性) | パート4B | パート5 (倫理) | パート1、2、3 | |
| 職業会計士以外 (Non-PA) | | パート4Bの適用を推奨 | | パート1、2、3の適用を推奨 | |

(出典) IESBAの公表文書を基に日本公認会計士協会で作成

品質マネジメントシステム

- サステナビリティ保証業務を実施するファーム内の品質マネジメントは、高品質なサステナビリティ保証業務に不可欠な要素であり、サステナビリティ保証業務基準は、サステナビリティ保証業務の実施者が適用可能な品質マネジメント基準に従って整備及び運用されている品質マネジメントシステムを有しているという期待に基づいている（公開草案第5400.3f項参照）。
- サステナビリティに関するIESBA倫理規程は、サステナビリティ報告及び保証業務において利用される枠組みが特定のものに限定されないこと（Framework-Neutral Standards）を前提としている。
- 品質マネジメント基準の例示として、ISSA5000が、国際品質マネジメント基準第1号「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管理マネジメント」（ISQM 1）、又は少なくともそれと同等以上のその他の職業的専門家としての要求事項又は法令等の要求事項の遵守を求めていることを規定している（公開草案第5400.3f項参照）。

社会的影響度の高い事業体（PIE）の定義（1/2）

- IESBAは、サステナビリティ保証業務におけるPIEの取扱いは、**監査業務におけるPIEの取扱いと同様**であると考え、2024年12月から適用が開始されるパート4 AのPIEの定義（※）をそのままパート5でも適用することとした。
- 公開草案では、事業体が財務諸表監査とサステナビリティ保証業務の両方を受けており、会計事務所等が財務諸表監査において当該事業体をPIEと判断した場合、財務諸表監査だけでなくサステナビリティ保証業務においてもPIEの規定を適用することが提案されている（公開草案第5400.13項参照）。

※【用語集】社会的影響度の高い事業体

パート4Aの適用上、事業体は、次のカテゴリーのいずれかに該当する場合、社会的影響度の高い事業体となる。

(a)公に取引されている事業体

(b)主要な機能の一つが公から預金を受け入れることである事業体

(c)主要な機能の一つが公に保険を提供することである事業体、又は、

(d)第400.10項で規定されている目的を達成するものとして、法令等又は職業的専門家としての基準によって社会的影響度の高い事業体と認定されている事業体

倫理規程では、第400.18 A1項及び第400.18 A2項において規定されているとおり、より明確に定義又は追加するカテゴリーが定められている。

（出典）IESBA「上場事業体及び社会的影響度の高い事業体の定義に関するIESBA倫理規程の改訂」：https://jicpa.or.jp/specialized_field/20221019gbf.html

社会的影響度の高い事業体（PIE）の定義（2/2）

- 財務諸表監査を実施する会計事務所等とサステナビリティ保証業務を実施するファームが別である場合、財務諸表監査において、自主的に（PIE改訂後）IESBA倫理規程第400.24 A1項に準拠して依頼人をPIEとして取り扱うことを決定したとしても、サステナビリティ保証業務において、当該依頼人をPIEとして取り扱うよう求めていることを意味しているわけではなく、サステナビリティ保証業務の実施者が当該依頼人をPIEとして取り扱うかどうかを判断することになる（公開草案第5400.13a項参照）。
- ファームは、サステナビリティ保証業務を実施する際に、第5400.13項において規定されているPIEに対する独立性に関する要求事項を適用している場合、利害関係者にとっての情報の適時性及びアクセス可能性を考慮した上で、適切と考えられる方法により当該事実を開示することが求められる（公開草案R5400.25項参照）。

独立性が求められる期間

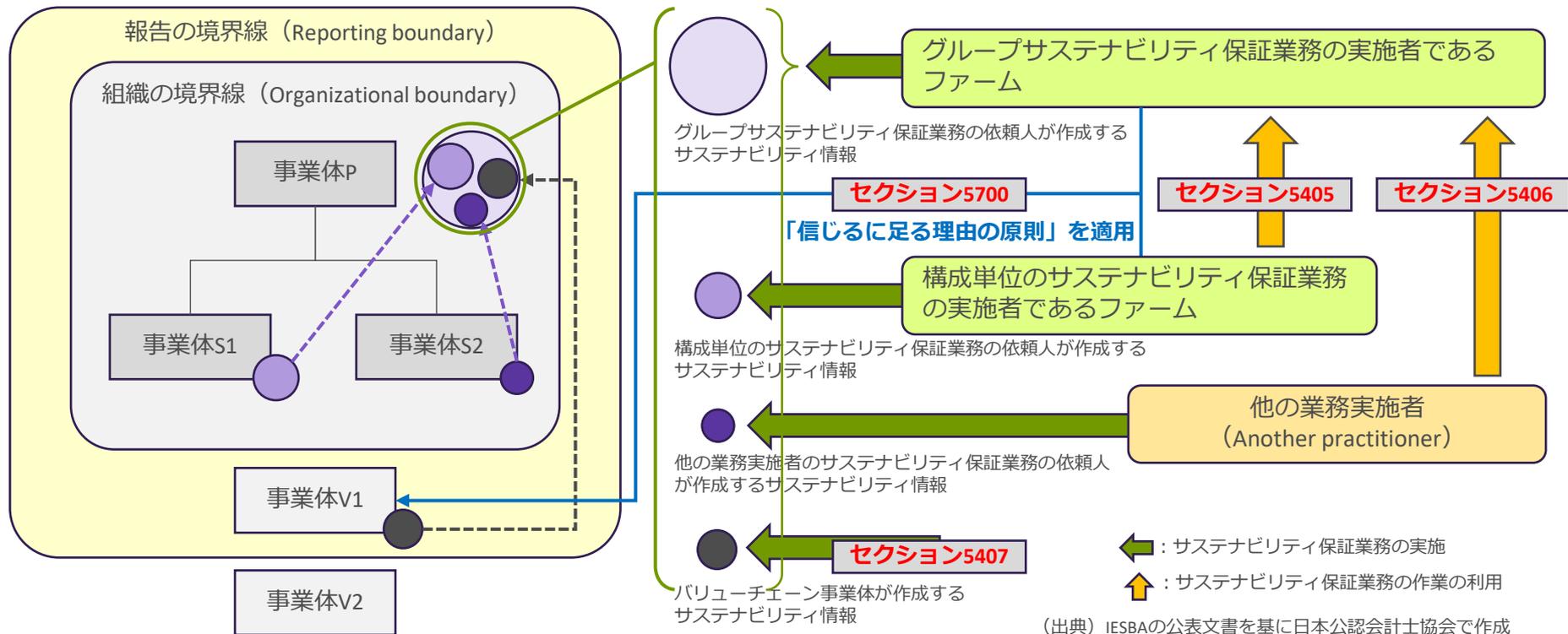
- パート5では、次のいずれの期間においても独立性が保持されなければならないとしている（公開草案R5400.30項参照）。
 - ▶ 業務期間（engagement period）
 - ▶ サステナビリティ保証業務の報告期間（reporting period for the engagement）
- サステナビリティ保証業務の報告期間は、財務諸表の対象期間と同じになる場合がある（公開草案第5400.30 A2項参照）。
- サステナビリティ情報が対象とする期間が、サステナビリティ保証業務の報告期間に該当するわけではない点に留意する（公開草案第5400.30 A2項参照）。

サステナビリティ保証業務特有の論点（1/2）

- 組織の境界線（Organizational boundary）内の事業体が作成するサステナビリティ情報に対するサステナビリティ保証業務
 - ▶ セクション5405「グループサステナビリティ保証業務」
→セクション405「グループ監査業務」と同様の規定
 - ▶ セクション5406「サステナビリティ保証業務に関与する他の業務実施者」
- 報告の境界線（Reporting boundary）内のバリューチェーン事業体が作成するサステナビリティ情報に対するサステナビリティ保証業務
 - ▶ セクション5407「バリューチェーンの事業体における保証業務の作業に関連する独立性の検討事項」
→単体のサステナビリティ情報及びグループサステナビリティ情報のいずれにも適用される。
 - ▶ セクション5700「バリューチェーンに関する利害、関係又は状況」
→ファームが、バリューチェーン事業体におけるサステナビリティ保証業務の実施者の作業を利用する場合に適用される。

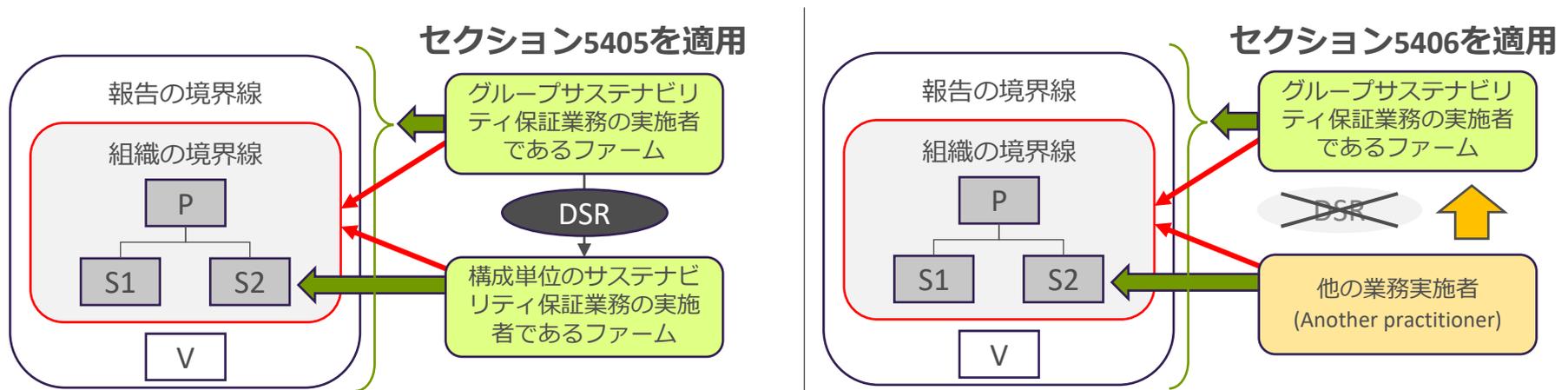
サステナビリティ保証業務特有の論点（2/2）

- セクション5405、5406、5407、5700の関係性は、次のとおりである。



グループサステナビリティ保証業務（1/7）

- サステナビリティ保証業務を実施するファームが、グループサステナビリティ保証業務の実施者であるファームの指示、監督及びレビュー（DSR）を受ける場合はセクション5405「グループサステナビリティ保証業務」を、DSRを受けない場合はセクション5406「サステナビリティ保証業務に関する他の業務実施者」を適用する。



← : サステナビリティ保証業務の実施 ↑ : サステナビリティ保証作業の結果の利用 ← : パート5の独立性を保持しなければならない対象

(出典) IESBAの公表文書を基に日本公認会計士協会で作成

グループサステナビリティ保証業務（2/7）

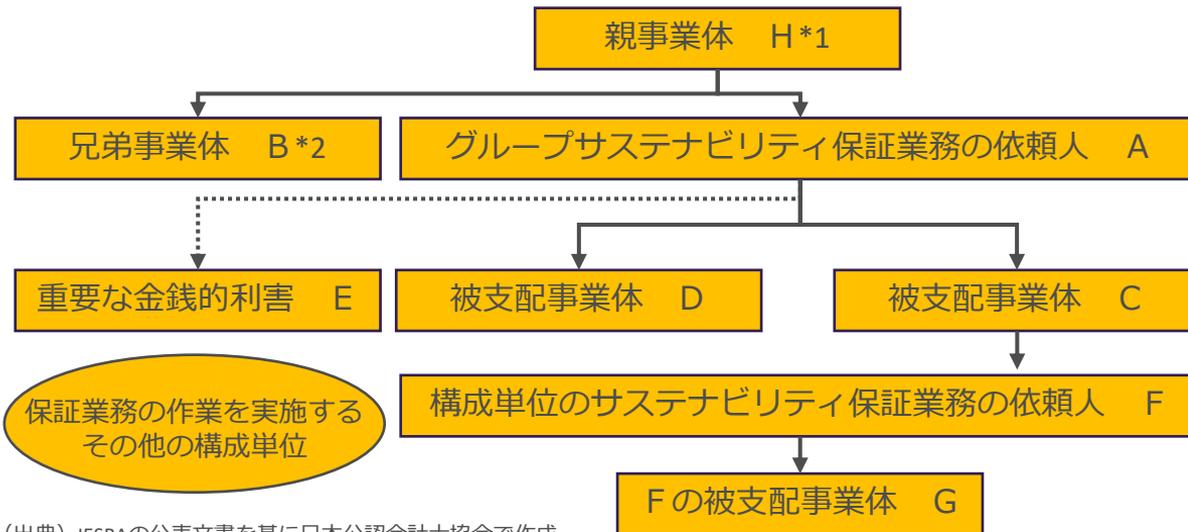
個人に適用される独立性の検討事項

- グループサステナビリティ保証業務の実施者であるファーム及びそのネットワーク・ファーム内のグループサステナビリティ保証業務チームの構成員、又は当該ファーム及びそのネットワーク・ファームと契約しているグループサステナビリティ保証業務チームの構成員は、サステナビリティ保証業務チームに適用されるパート5の要求事項に従い、グループサステナビリティ保証業務の依頼人から独立していなければならない（公開草案R5405.5項参照）。

グループサステナビリティ保証業務（3/7）

- グループサステナビリティ保証業務の実施者であるファームのネットワーク内の構成単位のサステナビリティ保証業務の実施者であるファームのグループサステナビリティ保証業務チームの構成員の独立性は、次のように整理される。

グループサステナビリティ保証業務の依頼人が
現行IESBA倫理規程R400.22項(a)で規定されている公に取引されている事業体である場合



- *1 AがHにとって重要である場合に限る。
- *2 AとBがHにとって重要である場合に限る。

■ : 構成単位のサステナビリティ保証業務の依頼人に加えて、サステナビリティ保証業務チームの構成員に適用されるパート5の規定による独立性が求められる。(R5405.5)

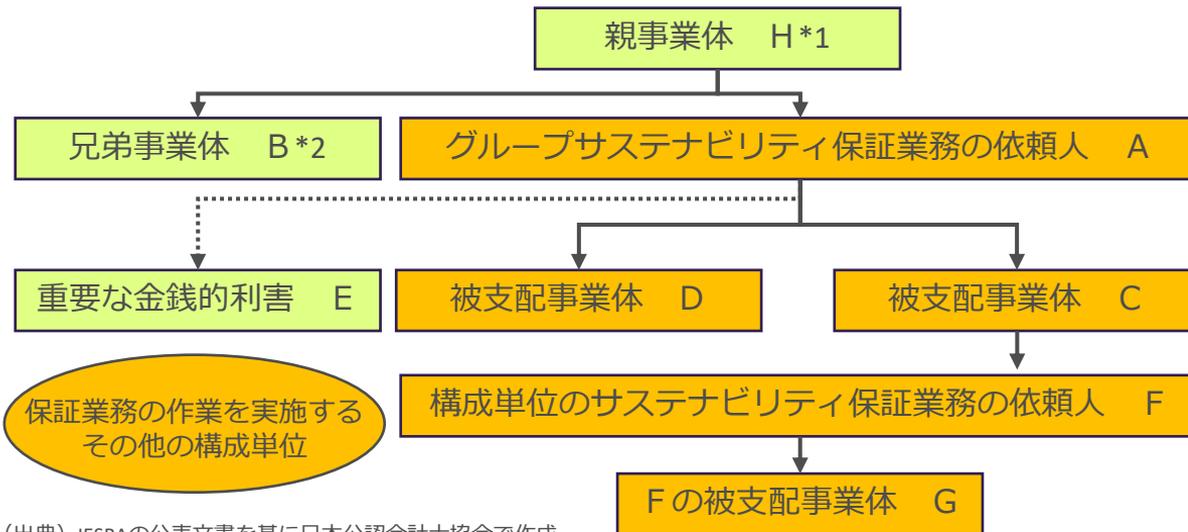
説明目的のために作成した図であり、関連事業体のリストは全てを網羅しているわけではないことに留意する。

(出典) IESBAの公表文書を基に日本公認会計士協会で作成

グループサステナビリティ保証業務（4/7）

- グループサステナビリティ保証業務の実施者であるファームのネットワーク内の構成単位のサステナビリティ保証業務の実施者であるファームのグループサステナビリティ保証業務チームの構成員の独立性は、次のように整理される。

グループサステナビリティ保証業務の依頼人が
現行IESBA倫理規程R400.22項(a)で規定されている公に取引されている事業体ではない場合



- *1 AがHにとって重要である場合に限る。
- *2 AとBがHにとって重要である場合に限る。

■ : 構成単位のサステナビリティ保証業務の依頼人に加えて、サステナビリティ保証業務チームの構成員に適用されるパート5の規定による独立性が求められる。(R5405.5)

■ : 「信じるに足る理由の原則」を適用する場合、サステナビリティ保証業務チームは独立性の検討を求められる。(R5400.27)

説明目的のために作成した図であり、関連事業体のリストは全てを網羅しているわけではないことに留意する。

(出典) IESBAの公表文書を基に日本公認会計士協会で作成

グループサステナビリティ保証業務（5/7）

個人に適用される独立性の検討事項

- 構成単位のサステナビリティ保証業務の実施者であるファームが、グループサステナビリティ保証業務の実施者であるファームのネットワークに所属していない場合、構成単位のグループサステナビリティ保証業務の実施者であるファーム内のグループサステナビリティ保証業務チームの構成員、又は当該構成単位のサステナビリティ保証業務の実施者であるファームと契約しているグループサステナビリティ保証業務チームの構成員は、**グループサステナビリティ保証業務チームに適用されるパート5の要求事項に従い、次の全てから独立していなければならない（公開草案R5405.6項参照）。**
 - a. 構成単位のサステナビリティ保証業務の依頼人
 - b. グループサステナビリティ保証業務の実施者であるファームによってグループサステナビリティ情報の意見表明を受ける事業体
 - c. (b)の事業体が**直接的又は間接的に支配している事業体**。ただし、当該事業体が、(a)に規定する構成単位のサステナビリティ保証業務の依頼人を直接的又は間接的に支配している場合に限る。

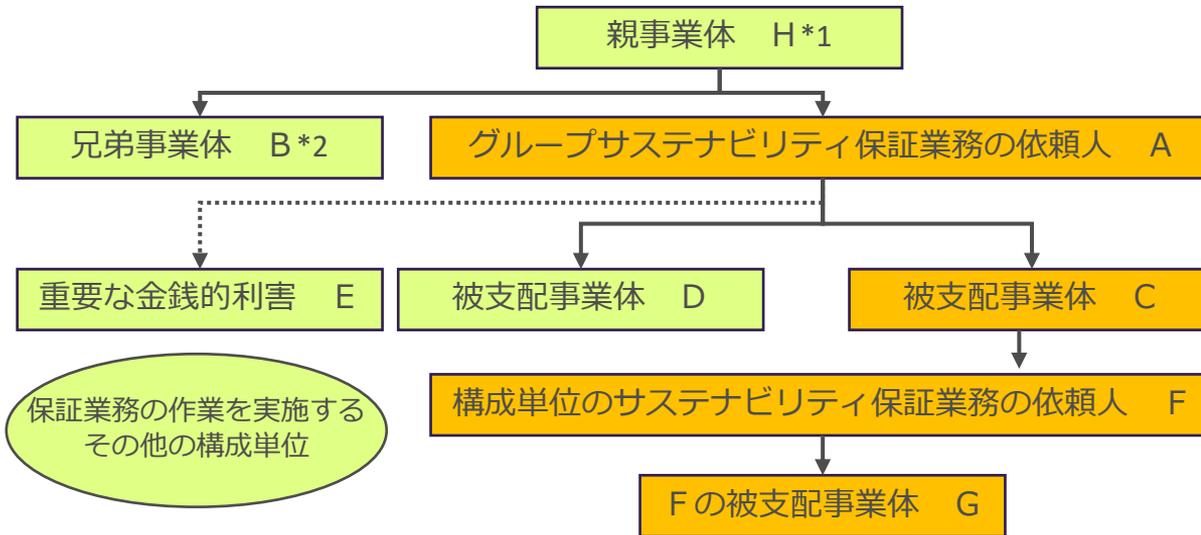
グループサステナビリティ保証業務（6/7）

個人に適用される独立性の検討事項

- R5405.6項に規定されているもの以外のグループサステナビリティ保証業務の依頼人の関連事業体又は構成単位に関連して、グループサステナビリティ保証業務の実施者であるファームのネットワークに所属していない構成単位のサステナビリティ保証業務の実施者であるファーム内のグループサステナビリティ保証業務チームの構成員、又は当該構成単位のサステナビリティ保証業務の実施者であるファームと契約しているグループサステナビリティ保証業務チームの構成員は、当該構成員がグループサステナビリティ保証業務において個人の独立性に対する阻害要因を生じさせると知っている場合又はそのように信じるに足る理由がある場合、その関係又は状況を、当該構成単位のサステナビリティ保証業務の実施者であるファームに通知しなければならない（公開草案 R5405.7項参照）。

グループサステナビリティ保証業務（7/7）

- グループサステナビリティ保証業務の実施者であるファームのネットワークに所属していない構成単位のサステナビリティ保証業務の実施者であるファームのグループサステナビリティ保証業務チームの構成員の独立性は、次のように整理される。



- *1 AがHにとって重要である場合に限る。
- *2 AとBがHにとって重要である場合に限る。

■ : 構成単位のサステナビリティ保証業務の依頼人に加えて、サステナビリティ保証業務チームの構成員に適用されるパート5の規定による独立性が求められる。(R5405.6)

■ : 「信じるに足る理由の原則」を適用する場合、サステナビリティ保証業務チームは独立性の検討を求められる。(R5405.7~R5405.8)

(出典) IESBAの公表文書を基に日本公認会計士協会で作成

説明目的のために作成した図であり、関連事業体のリストは全てを網羅しているわけではないことに留意する。

他の業務実施者の作業の利用（1/2）

- 他の業務実施者（Another practitioner）は、「サステナビリティ保証業務と関連する保証業務の作業を実施し、サステナビリティ保証業務の実施者が当該作業を指示、監督及びレビューできない、個人の業務実施者、パートナーシップ又は業務実施者の法人」と定義されている。
- 他の業務実施者は、サステナビリティ保証業務チームを構成しない。
- サステナビリティ保証業務執行責任者は、ファームがサステナビリティ保証業務目的で他の業務実施者の作業を利用すると判断した場合、サステナビリティ保証業務の性質及び状況を考慮してサステナビリティ保証業務の依頼人に適用される、パート5の他の業務実施者に関連する倫理（独立性を含む。）に関する規定を把握させる責任を負わなければならない。他の業務実施者にパート5の関連する規定を把握させる場合、ファームは、他の業務実施者がそれらの規定の遵守を確認できるよう、必要な情報を適時に伝達しなければならない。
（公開草案R5406.3項参照）

他の業務実施者の作業の利用（2/2）

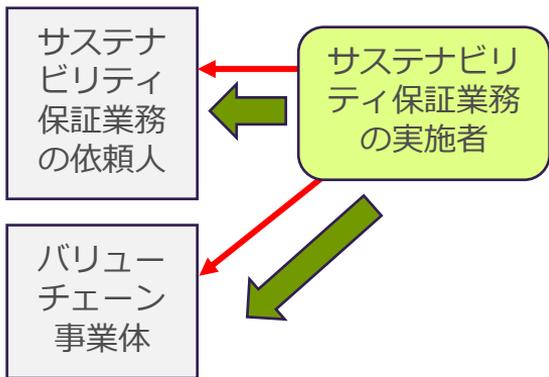
- サステナビリティ保証業務執行責任者は、ファームが他の業務実施者の作業を利用する場合、当該サステナビリティ保証業務の実施者に次のいずれかを確認するよう求める責任を負わなければならない（公開草案R5406.4項参照）。
 - a. 作業がまだ完了していない場合、サステナビリティ保証業務の実施者が、パート5の関連する倫理（独立性を含む。）に関する規定を理解し、遵守すること。
 - b. 作業がすでに完了している場合、サステナビリティ保証業務の実施者が、パート5の関連する倫理（独立性を含む。）に関する規定を理解し、遵守したこと。
- ファームは、他の業務実施者の作業を利用する場合、他の業務実施者に次の事項を確認するよう要求しなければならない（公開草案R5406.5項参照）。
 - a. 他の業務実施者は、サステナビリティ保証業務の依頼人に関してファームに適用されるパート5の独立性に関する要求事項に従い、当該業務実施者が保証業務の作業を実施するサステナビリティ情報の事業体から独立していること。
 - b. 保証業務の作業を実施する他の業務実施者に所属する個人が、サステナビリティ保証業務の依頼人に関するサステナビリティ保証業務チームの構成員に適用されるパート5の独立性に関する要求事項に従い、その事業体から独立していること。

→サステナビリティ保証業務の実施者がPIEの規定を適用している場合、他の業務実施者もPIEの規定が適用される（説明文書99項参照）。

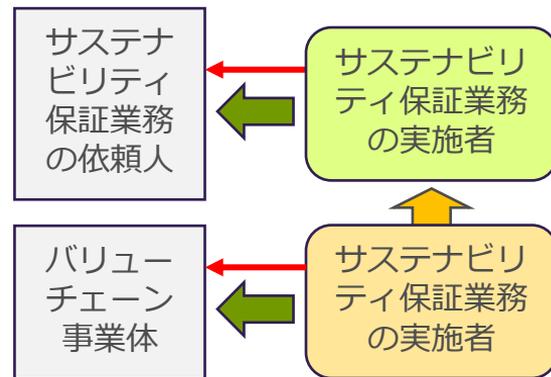
バリューチェーンの事業体における保証業務（1/4）

- セクション5407では、サステナビリティ保証業務の依頼人の報告の境界線内のバリューチェーン事業体が作成するサステナビリティ情報に対する保証業務の在り方として、次の3つの類型を示している。

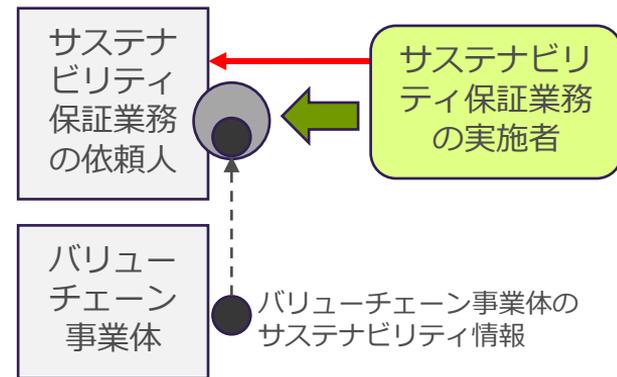
①サステナビリティ保証業務の実施者がバリューチェーン事業体において保証業務を実施する



②バリューチェーン事業体において別途保証業務を実施するサステナビリティ保証業務の実施者の作業を利用する



③サステナビリティ保証業務の依頼人から提供されたバリューチェーン事業体のサステナビリティ情報について、当該バリューチェーン事業体において保証業務の作業を実施することなく、保証業務の作業を実施する



← : サステナビリティ保証業務の実施 ↑ : サステナビリティ保証業務の作業の利用

← : パート5の独立性を保持しなければならない対象

(出典) IESBAの公表文書を基に日本公認会計士協会で作成

バリューチェーンの事業体における保証業務（2/4）

- ファームがサステナビリティ保証業務目的でバリューチェーン事業体において保証業務を実施する場合、ファーム及びサステナビリティ保証業務チームの構成員は、サステナビリティ保証業務の依頼人に関してファーム及びサステナビリティ保証業務チームの構成員に適用されるパート5の独立性に関する要求事項に従い、バリューチェーン事業体から独立していなければならない（公開草案R5407.3項参照）。
- サステナビリティ保証業務の依頼人の決定にはサステナビリティ保証業務の依頼人の定義で特定される関連事業体も含まれることを踏まえると、ファーム及びサステナビリティ保証業務チームの構成員は、バリューチェーン事業体だけでなく、その関連事業体から独立している必要がある（説明文書108項参照）。

バリューチェーンの事業体における保証業務（3/4）

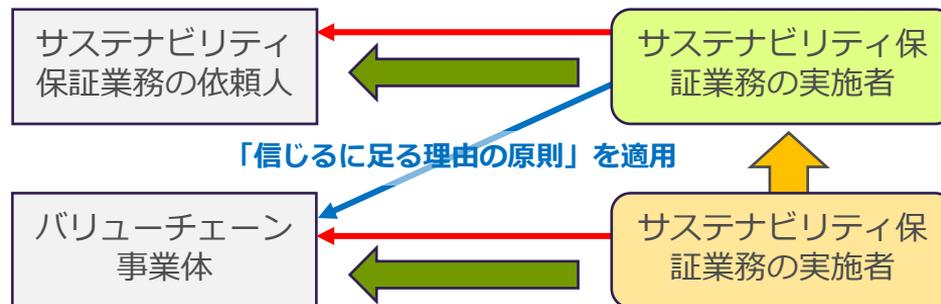
- ファームは、バリューチェーン事業体において保証業務の作業を実施するサステナビリティ保証業務の実施者の作業を利用する場合、当該サステナビリティ保証業務の実施者が、バリューチェーン事業体に関してファームに適用されるパート5の独立性に関する要求事項に従い、バリューチェーン事業体から独立していることを確認しなければならない（公開草案R5407.4項参照）。
→サステナビリティ保証業務の実施者が保証業務の作業を実施する**バリューチェーン事業体にのみ**独立性に関する要求事項が適用される（説明文書109項参照）。
- サステナビリティ保証業務執行責任者は、サステナビリティ保証業務の実施者がバリューチェーン事業体において実施した保証業務の作業に関連する独立性の声明を提供していない場合、当該サステナビリティ保証業務の実施者に次のいずれかを確認するよう求める責任を負わなければならない（公開草案R5407.5項参照）。
 - a. 作業がまだ完了していない場合、サステナビリティ保証業務の実施者が、パート5の関連する倫理（独立性を含む。）に関する規定を遵守すること。
 - b. 作業がすでに完了している場合、サステナビリティ保証業務の実施者が、パート5の関連する倫理（独立性を含む。）に関する規定を理解し、遵守したこと。

バリューチェーンの事業体における保証業務（4/4）

- ファームが、サステナビリティ保証業務の依頼人から提供されたバリューチェーン事業体のサステナビリティ情報について、バリューチェーン事業体において保証業務の作業を実施することなく、保証業務の作業を実施する場合、ファーム及びサステナビリティ保証業務チームの構成員は、パート5の独立性に関する要求事項に従い、**サステナビリティ保証業務の依頼人から独立**しなければならない（公開草案R5407.6項参照）。

バリューチェーン事業体に関連する利害、関係及び状況

- サステナビリティ保証業務チームが、バリューチェーン事業体において別途保証業務を実施するサステナビリティ保証業務の実施者の作業を利用する場合、ファーム、ネットワーク・ファーム又はサステナビリティ保証業務チームの構成員とバリューチェーン事業体との利害、関係又は状況が、ファームとサステナビリティ保証業務の依頼人との独立性の評価に影響すると知っている場合又はそのように信じるに足る理由がある場合には、依頼人からの独立性に対する阻害要因を識別、評価及び対処する際に、当該利害、関係又は状況を含めなければならないと規定されている（公開草案R5700.4項参照）



← : サステナビリティ保証業務の実施 ↑ : サステナビリティ保証業務の作業の利用 ← : パート5の独立性を保持しなければならない対象

(出典) IESBAの公表文書を基に日本公認会計士協会で作成

担当者の長期関与とローテーション（1/2）

- ファームは、担当者の長期関与により生じた阻害要因が、サステナビリティ保証業務チームの担当者の交代によってしか対処し得ない水準にあると判断する場合、適切なクーリングオフ期間を定めなければならない。当該者は、その期間中、サステナビリティ保証業務の業務チームの構成員となること、当該業務の審査を実施すること、若しくは審査と同様のレビューを実施すること又はサステナビリティ保証業務の結果に直接的に影響を及ぼすことをしないよう求められる（公開草案R5540.5項参照）。
- 関与期間は、サステナビリティ保証業務への関与期間と監査業務への関与期間を累積して計算する必要がある。

担当者の長期関与とローテーション（2/2）

- サステナビリティ保証業務の依頼人が**社会的影響度の高い事業体**の場合、基本的には、個人は、**累積して7年**を超えて、次のいずれかの役割（複数の役割で関与する場合を含む。）で関与してはならないとされている（公開草案R5540.7項参照）。
 - ▶ サステナビリティ保証業務執行責任者（Engagement leader）
 - ▶ 審査担当者として選任された者
 - ▶ その他のサステナビリティ保証業務の主要な担当リーダー
 - ▶ 監査業務の主要な担当社員等
- パート5のR5540.7項に対応して、パート4AのR540.7項に「サステナビリティ保証業務の主要な担当リーダー」を追加する修正が提案されている。
- サステナビリティ保証業務執行責任者として累積して7年関与した場合には、その後5年関与を外れることが求められている（公開草案R5540.13項参照）。

報酬－報酬の割合

- サステナビリティ保証業務の依頼人に対する報酬の割合について、ファームがサステナビリティ保証業務の依頼人に対して実施する業務の種類により、適用するパートが異なる（公開草案第5410.11 A項参照）。

依頼人に監査業務とサステナビリティ保証業務のいずれも実施する場合は、パート4A（第410.11 A1項～第410.11 A3項）を適用

| | 監査業務に基づく報酬 | 監査業務以外の業務に基づく報酬 |
|--------------|------------|-----------------|
| 監査業務 | ××× | |
| サステナビリティ保証業務 | | ××× |
| その他の業務 | | ××× |
| 合計 | ××× | ××× |

依頼人にサステナビリティ保証業務のみを実施する場合は、パート5（第5410.11 A2項～第410.11 A4項）適用

| | サステナビリティ保証業務に基づく報酬 | サステナビリティ保証業務以外の業務に基づく報酬 |
|--------------|--------------------|-------------------------|
| サステナビリティ保証業務 | ××× | |
| その他の業務 | | ××× |
| 合計 | ××× | ××× |

（出典）IESBAの公表文書を基に日本公認会計士協会で作成

報酬－報酬依存度

- ファームは、2年連続して、社会的影響度の高い事業体である特定のサステナビリティ保証業務の依頼人に対する報酬依存度が15%を超える場合又は超える可能性が高い場合には、2年目のサステナビリティ情報に保証業務の意見を表明する前に、サステナビリティ情報に意見を表明するファームの構成員ではないサステナビリティ保証業務の実施者によるレビューが、阻害要因を許容可能な水準にまで軽減するためのセーフガードとなり得るかどうかを判断し、セーフガードとなり得ると判断した場合は、その対応策を適用しなければならないとされる（公開草案R5410.18項参照）。
- 5年連続して、社会的影響度の高い事業体である特定のサステナビリティ保証業務の依頼人に対する報酬依存度が15%を超える場合又は超える可能性が高い場合には、ファームは、原則として、5年目の保証業務の意見表明後にサステナビリティ保証業務を辞任することが求められる（公開草案R5410.20項参照）。
- ファームは、社会的影響度の高い事業体であるサステナビリティ保証業務の依頼人に対する報酬依存度が15%を超える場合又は超える可能性が高い場合、ガバナンスに責任を有する者とコミュニケーションすることが求められる（公開草案R5410.28項参照）。

報酬－報酬関連情報の開示

- サステナビリティ保証業務において、サステナビリティ保証業務の依頼人が社会的影響度の高い事業体である場合における報酬関連情報に関する開示について、**監査業務と同様の規定**が定められている。

非保証業務の提供（1/2）

- サステナビリティ保証業務の依頼人に対する非保証業務の提供に関しては、基本的に監査業務の依頼人に対する非保証業務の提供に関するパート4Aの規定と同様の内容になっている。
- ファームは、ファーム又はそのネットワーク・ファームがサステナビリティ保証業務の依頼人に対して非保証業務を提供する[契約を締結する前](#)に、当該業務の提供によって生じる可能性のある独立性に対する阻害要因の識別、評価及び対処のため、概念的枠組みを適用しなければならないとされている（公開草案 R5600.9項参照）。

非保証業務の提供（2/2）

- 社会的影響度の高い事業体のサステナビリティ情報について保証業務の作業を実施するファームは、当該ファーム又はそのネットワーク・ファームが、当該事業体、当該事業体を直接的若しくは間接的に支配する事業体又は当該事業体に直接的若しくは間接的に支配される事業体に対して非保証業務を提供する契約を締結する前に、**ガバナンスに責任を有する者とコミュニケーション**することが求められる（公開草案R5600.22項参照）。
- ファーム又はネットワーク・ファームは、社会的影響度の高い事業体のガバナンスに責任を有する者との間で合意したプロセスに基づいて、又は個別の業務に関して、次のいずれの事項にも**ガバナンスに責任を有する者が了解しない限り、上記のいずれの事業体に対しても非保証業務を提供してはならない**とすることが提案されている（公開草案R5600.23項参照）。
 - ▶ 業務の提供により、社会的影響度の高い事業体のサステナビリティ保証業務の実施者としてのファームの独立性に対する阻害要因は生じないというファームの結論又は識別された阻害要因が許容可能な水準にある、若しくは許容可能な水準にない場合には、除去されるか、許容可能な水準にまで軽減されるというファームによる結論
 - ▶ 業務の提供

3-3. サステナビリティ保証業務の 倫理に関する基準

「サステナビリティ」プロジェクト

サステナビリティ保証業務の倫理に関する基準の適用範囲

- サステナビリティ保証業務の倫理に関する基準は、バランスの取れたアプローチとして、次の業務に適用される。
 - ▶ 全てのサステナビリティ保証業務
 - ▶ サステナビリティ保証業務の実施者が、同一のサステナビリティ保証業務の依頼人に対して実施するその他の業務
- IESBAは、サステナビリティ保証業務の倫理に関する基準の適用範囲を上記の業務とすることは、次の点で、公共の利益に関するフレームワークの質的な性質に最も合致するという見解を示した（説明文書34項参照）。
 - ▶ サステナビリティプロジェクトの優先事項及び範囲との整合性
 - ▶ 現行のIESBA倫理規程との適切な一貫性。現行のIESBA倫理規程は、職業会計士及びその専門業務、サービス及び構成員との関係の全てに適用されるが、サステナビリティプロジェクトの対象範囲は、様々な専門又は分野の業務実施者により実施され得るサービスに焦点を当てているため、サステナビリティ保証業務及び同一の依頼人に対して実施するその他の業務に焦点を当てることでバランスが取れる。
 - ▶ 倫理に関する基準の適切な適用範囲及び関連性を確保することで、サステナビリティ開示及びその保証業務を支える公共の利益に適切に応えること。

サステナビリティ保証業務の倫理に関する基準の概要（1/2）

- サステナビリティ保証業務の倫理に関する基準は、次を踏まえて作成された。
 - ▶ サステナビリティ保証業務の倫理に関する基準は、財務諸表監査に適用される倫理に関する基準パート1（倫理規程、基本原則及び概念的枠組みの遵守）及びパート3（会計事務所等所属の職業会計士）を基に作成する（説明文書45項参照）。
 - ▶ 現行のパート2（組織所属の職業会計士）は、状況によっては財務諸表監査を実施する職業会計士にも適用されるが、それは、会計事務所等との関係において倫理的な問題が生じた場合である。パート5は、サステナビリティ保証業務の実施者とそのファームとの関係ではなく、サステナビリティ保証業務の実施者とその依頼人との関係を対象としているため、セクション270を除き、パート2を基にサステナビリティ保証業務の倫理に関する基準を作成しない。（説明文書46項及び47項参照）

サステナビリティ保証業務の倫理に関する基準の概要（2/2）

- セクション270「基本原則への違反のプレッシャー」
 - ▶ 基本原則への違反のプレッシャーは、様々な状況で生じる可能性があり、パート5におけるパート1に対応するセクションでは明確に対象としていないため、セクション270に対応するセクションをパート5に設けることとした（説明文書48項参照）。
- セクション321「セカンド・オピニオン」
 - ▶ セクション321は、職業会計士が、現在の依頼人ではない事業体に対してセカンド・オピニオンを提供する場合に適用される。そのため、サステナビリティ保証業務及び同一のサステナビリティ保証業務の依頼人に対してサステナビリティ保証業務の実施者が実施するその他の業務を対象とするパート5には含めないこととした（説明文書49項参照）。
 - ▶ 職業会計士が、現在の依頼人ではない事業体に対してセカンド・オピニオンを提供する場合、現行のセクション321が適用される。
 - ▶ 職業会計士以外のサステナビリティ保証業務の実施者が、現在の依頼人ではない事業体に対してセカンド・オピニオンを提供する場合、現行のセクション321の適用が推奨される（説明文書50項及び公開草案5100.2b(b)(v)参照）。

サステナビリティ保証業務の倫理に関する基準と適合修正（1/3）

| パート1、2、3、4A、4Bのセクション | | 適合修正の有無 (サステナビリティ保証業務) | 適合修正の有無 (サステナビリティ報告) | パート5のセクション | |
|----------------------|--|---------------------------|-------------------------|------------|----------------------------|
| 100 | Complying with the Code | ○ | ○ | 5100 | Complying with Part 5 |
| 110 | The Fundamental Principles | × | × | 5110 | The Fundamental Principles |
| 120 | The Conceptual Framework | ○ | × | 5120 | The Conceptual Framework |
| 200 | Applying the Conceptual Framework – Professional Accountants in Business | × | ○ | - | - |
| 210 | Conflicts of Interest | × | ○ | - | - |
| 220 | Preparation and Presentation of Information | × | ○ | - | - |
| 230 | Acting with Sufficient Expertise | × | × | - | - |
| 240 | Financial Interests, Compensation and Incentives Linked to Financial Reporting and Decision Making | × | ○ | - | - |

(出典) IESBAの公表文書を基に日本公認会計士協会で作成

サステナビリティ保証業務の倫理に関する基準と適合修正（2/3）

| パート1、2、3、4A、4Bのセクション | | 適合修正の有無 (サステナビリティ保証業務) | 適合修正の有無 (サステナビリティ報告) | パート5のセクション | |
|----------------------|---|---------------------------|-------------------------|------------|---|
| 250 | Inducements, Including Gifts and Hospitality | × | × | - | - |
| 260 | Responding to Non-compliance with Laws and Regulations | ○ | × | - | - |
| 270 | Pressure to Breach the Fundamental Principles | × | ○ | 5270 | Pressure to Breach the Fundamental Principles |
| 280 | Tax Planning Services | × | × | - | - |
| 290 | Using the Work of an Expert | × | × | - | - |
| 300 | Applying the Conceptual Framework – Professional Accountants in Public Practice | ○ | ○ | 5300 | Applying the Conceptual Framework |
| 310 | Conflicts of Interest | × | ○ | 5310 | Conflicts of Interest |
| 320 | Professional Appointments | × | ○ | 5320 | Professional Appointments |

(出典) IESBAの公表文書を基に日本公認会計士協会で作成

サステナビリティ保証業務の倫理に関する基準と適合修正（3/3）

| パート1、2、3、4A、4Bのセクション | | 適合修正の有無 (サステナビリティ保証業務) | 適合修正の有無 (サステナビリティ報告) | パート5のセクション | |
|----------------------|---|---------------------------|-------------------------|------------|---|
| 321 | Second Opinions | × | × | - | - |
| 325 | Objectivity of an Engagement Quality Reviewer and Other Appropriate Reviewers | × | × | 5325 | Objectivity of an Engagement Quality Reviewer and Other Appropriate Reviewers |
| 330 | Fees and Other Types of Remuneration | × | ○ | 5330 | Fees and Other Types of Remuneration |
| 340 | Inducements, Including Gifts and Hospitality | × | × | 5340 | Inducements, Including Gifts and Hospitality |
| 350 | Custody of Client Assets | × | × | 5350 | Custody of Client Assets |
| 360 | Responding to Non-compliance with Laws and Regulations | ○ | × | 5360 | Responding to Non-compliance with Laws and Regulations |
| 380 | Tax Planning Services | × | × | 5380 | Tax Planning Services |
| 390 | Using the Work of an Expert | × | × | 5390 | Using the Work of an Expert |

(出典) IESBAの公表文書を基に日本公認会計士協会で作成

違法行為への対応（NOCLAR）（1/3）

- セクション5360「違法行為への対応」は、故意若しくは過失又は不作為を問わず、次のいずれかの者によって行われる法令違反となる行為（違法行為）のみに適用される（説明文書57項及び公開草案第5360.5 A1項参照）。
 - ▶ サステナビリティ保証業務の依頼人
 - ▶ サステナビリティ保証業務の依頼人のガバナンスに責任を有する者
 - ▶ サステナビリティ保証業務の依頼人の経営者
 - ▶ サステナビリティ保証業務の依頼人の従業員等又はその依頼人の指示の下で働く委託先業者等のその他の者
- セクション5360では、次の事項を対象としていないが、このような状況における対応方法を検討する際にも、本セクションの規定が有用である場合があることに留意する（公開草案第5360.7 A3項参照）。
 - ▶ サステナビリティ保証業務の依頼人の事業活動に関連しない個人の違法行為
 - ▶ 第5360.5 A1項に規定された当事者以外による違法行為。例えば、サステナビリティ保証業務の依頼人のバリューチェーン事業者により違法行為（疑いを含む。）が行われていた場合である。

違法行為への対応（NOCLAR）（2/3）

- 違法行為への対応に関して、一定の規準を満たすサステナビリティ保証業務において、サステナビリティ保証業務の実施者と財務諸表監査の監査人とのコミュニケーションに関する規定が新たに追加された。

| | 財務諸表監査 | 監査業務以外のサービス |
|---------------------------------|---|---|
| (パート3) セクション360 違法行為への対応 | (新規) 依頼人のサステナビリティ保証業務の実施者への問題となる事項の伝達（公開草案R360.18a項） | (変更なし) 外部監査人への問題となる事項の伝達（公開草案R360.31項からR360.33項まで） |
| (パート5) セクション5360 違法行為への対応 | 一定の規準を満たすサステナビリティ保証業務 (新規) サステナビリティ保証業務の依頼人の外部監査人への問題となる事項の伝達（公開草案R5360.18a項） | 一定の規準を満たさないサステナビリティ保証業務及びサービス (新規) サステナビリティ保証業務の依頼人の外部監査人への問題となる事項の伝達（公開草案R5360.31項からR5360.33項まで） |

(出典) IESBAの公表文書を基に日本公認会計士協会で作成

違法行為への対応（NOCLAR）（3/3）

- IESBAは、パート5及び3の外部監査人とサステナビリティ保証業務の実施者とのコミュニケーションに関する規定と整合させるため、現行のセクション260「違法行為への対応」において対応する改訂をすることも提案する（説明文書68項参照）。
- 問題となる事項への対処
 - ▶ 上級職の職業会計士は、本セクションの規定に従って問題となる事項に対応することに加えて、財務諸表監査に従事する外部監査人又はパート5の国際独立性基準の適用範囲内のサステナビリティ保証業務を実施するサステナビリティ保証業務の実施者がいる場合には、当該外部監査人又は当該サステナビリティ保証業務の実施者に対し、当該事項を報告することが必要かどうかを判断しなければならない（公開草案R260.15項参照）。
 - ▶ そのような報告は、外部監査人が監査業務を、又はサステナビリティ保証業務の実施者がパート5の国際独立性基準の適用範囲内のサステナビリティ保証業務を実施するために必要な全ての情報を提供する上級職の職業会計士の義務又は法的な義務に基づくものである（公開草案第260.15 A1項参照）。

3-4. サステナビリティ報告の 倫理に関する基準

「サステナビリティ」プロジェクト

サステナビリティ報告に関する改訂の範囲

- IESBAは、全ての財務情報及び非財務情報の作成者は、同じ高い倫理に関する基準に従うべきであるという社会的期待があることを認識した。
- IESBAは、現在のサステナビリティプロジェクトの範囲を、次を考慮し、**職業会計士によるサステナビリティ報告のための倫理に関する基準の開発に限定**することを決定した（説明文書134項参照）。
 - ▶ 現時点では、職業会計士に限定されないサステナビリティ報告の倫理に関する基準を求める国際的な規制の緊急の要請がないこと。
 - ▶ IESBAのグローバル・サステナビリティ・ラウンドテーブルの参加者から、職業会計士に限定されないサステナビリティ報告の倫理に関する基準を開発することへの強い支持は得られなかったこと。
 - ▶ パート2の適用範囲を全てのサステナビリティ報告の作成者に拡大する必要性は、IESBAによる長期的な検討及び幅広い利害関係者との議論が求められる、より広範な戦略的事項であること。
- IESBAは、段階的なアプローチの一環として、2024年に本プロジェクトを最終化した後、サステナビリティ情報に焦点を当て、**職業会計士に限定されないサステナビリティ報告の倫理に関する基準開発に拡張するか検討するワークストリームを新設**する（説明文書135項参照）。

サステナビリティ報告の倫理に関する基準の概要

- 職業会計士によるサステナビリティ報告のための倫理に関する基準は、特定の枠組みに限定されず（Framework-neutral Standards）、公共の利益に関するフレームワークの性質を考慮する（Public Interest Framework Considerations）こととした（説明文書136項から138項まで参照）。
- IESBAは、現行のパート1から3が、財務情報又は非財務情報を報告する際に生じる可能性がある倫理の課題に対処するための強固な基準を既に含んでいることから、サステナビリティ報告に特有の倫理の課題に対処するための実質的な変更は必要ないと考える。
- IESBAは、次に関して、該当する場合にサステナビリティに関する言及を含めること及び現行の事例の改訂並びに新しい事例の追加を行うことを提案する。
 - ▶ サステナビリティ報告における誤解を生じさせる行為
 - ▶ サステナビリティ報告に関するバリューチェーンの考慮事項
 - ▶ サステナビリティ情報の将来予測の性質

サステナビリティ報告の倫理に関する基準の適合修正（1/3）

| パート1、2、3、4A、4Bのセクション | | 適合修正の有無 (サステナビリティ保証業務) | 適合修正の有無 (サステナビリティ報告) | パート5のセクション | |
|----------------------|--|---------------------------|-------------------------|------------|----------------------------|
| 100 | Complying with the Code | ○ | ○ | 5100 | Complying with Part 5 |
| 110 | The Fundamental Principles | × | × | 5110 | The Fundamental Principles |
| 120 | The Conceptual Framework | ○ | × | 5120 | The Conceptual Framework |
| 200 | Applying the Conceptual Framework – Professional Accountants in Business | × | ○ | - | - |
| 210 | Conflicts of Interest | × | ○ | - | - |
| 220 | Preparation and Presentation of Information | × | ○ | - | - |
| 230 | Acting with Sufficient Expertise | × | × | - | - |
| 240 | Financial Interests, Compensation and Incentives Linked to Financial Reporting and Decision Making | × | ○ | - | - |

(出典) IESBAの公表文書を基に日本公認会計士協会で作成

サステナビリティ報告の倫理に関する基準の適合修正（2/3）

| パート1、2、3、4A、4Bのセクション | | 適合修正の有無 (サステナビリティ保証業務) | 適合修正の有無 (サステナビリティ報告) | パート5のセクション | |
|----------------------|---|---------------------------|-------------------------|------------|---|
| 250 | Inducements, Including Gifts and Hospitality | × | × | - | - |
| 260 | Responding to Non-compliance with Laws and Regulations | ○ | × | - | - |
| 270 | Pressure to Breach the Fundamental Principles | × | ○ | 5270 | Pressure to Breach the Fundamental Principles |
| 280 | Tax Planning Services | × | × | - | - |
| 290 | Using the Work of an Expert | × | × | - | - |
| 300 | Applying the Conceptual Framework – Professional Accountants in Public Practice | ○ | ○ | 5300 | Applying the Conceptual Framework |
| 310 | Conflicts of Interest | × | ○ | 5310 | Conflicts of Interest |
| 320 | Professional Appointments | × | ○ | 5320 | Professional Appointments |

(出典) IESBAの公表文書を基に日本公認会計士協会で作成

サステナビリティ報告の倫理に関する基準の適合修正（3/3）

| パート1、2、3、4A、4Bのセクション | | 適合修正の有無 (サステナビリティ保証業務) | 適合修正の有無 (サステナビリティ報告) | パート5のセクション | |
|----------------------|---|---------------------------|-------------------------|------------|---|
| 321 | Second Opinions | × | × | - | - |
| 325 | Objectivity of an Engagement Quality Reviewer and Other Appropriate Reviewers | × | × | 5325 | Objectivity of an Engagement Quality Reviewer and Other Appropriate Reviewers |
| 330 | Fees and Other Types of Remuneration | × | ○ | 5330 | Fees and Other Types of Remuneration |
| 340 | Inducements, Including Gifts and Hospitality | × | × | 5340 | Inducements, Including Gifts and Hospitality |
| 350 | Custody of Client Assets | × | × | 5350 | Custody of Client Assets |
| 360 | Responding to Non-compliance with Laws and Regulations | ○ | × | 5360 | Responding to Non-compliance with Laws and Regulations |
| 380 | Tax Planning Services | × | × | 5380 | Tax Planning Services |
| 390 | Using the Work of an Expert | × | × | 5390 | Using the Work of an Expert |

(出典) IESBAの公表文書を基に日本公認会計士協会で作成

3-5. コメントが要請されている事項

「サステナビリティ」プロジェクト

特定の事項に関するコメントの要請

サステナビリティ保証業務（倫理に関する基準）

【パート5におけるサステナビリティ保証業務の倫理・独立性基準（IESBA）の主な目的】

1. 次の点に関して同意するか。
 - a. 公開草案第1章の提案が、監査業務におけるIESBAの倫理及び独立性基準と同等であること（説明文書19項から20項まで参照）
 - b. 公開草案第1章の提案が、職業会計士に限定されない規定であること（profession-agnostic）及び特定の枠組みに限定されないこと（framework-neutral）（説明文書21項から22項まで参照）
2. 公開草案第1章の提案が、公共の利益に関するフレームワークの性質を踏まえ、公共の利益に資するものであるということに同意するか（説明文書23項参照）。

【サステナビリティ情報の定義】

3. 公開草案第2章における「サステナビリティ情報（Sustainability information）」の定義を支持するか（説明文書24項から26項まで参照）。

特定の事項に関するコメントの要請

サステナビリティ保証業務（倫理に関する基準）

【パート5におけるサステナビリティ保証業務の倫理・独立性基準（IESBA）の範囲に関する提案】

4. IESBAは、新設されたパート5（公開草案第1章）の倫理に関する基準が、サステナビリティ保証業務の依頼人に対する全てのサステナビリティ保証業務だけでなく、当該依頼人に提供されるその他の全てのサービスも対象にすることを提案している。パート5の倫理に関する基準の適用範囲に関する提案に同意するか。（説明文書30項から36項まで参照）
5. IESBAは、パート5の国際独立性基準が、財務諸表監査と同じ水準の公共の利益に資するサステナビリティ保証業務に適用されることを提案している。第5400.3a項で提案された、そのような業務に関する規準に同意するか。（説明文書38項から43項まで参照）

特定の事項に関するコメントの要請

サステナビリティ保証業務（倫理に関する基準）

【パート5の構成】

6. 公開草案第1章で、セクション5270を含むことを支持するか（説明文書46項から48項まで参照）。

【違法行為への対応（NOCLAR）】

7. 監査人及びサステナビリティ保証業務の実施者が違法行為又はその疑いを相互に伝達することを検討するための、現行のセクション360に追加された規定（公開草案第3章R360.18a項から第360.18a A2項まで参照）及びセクション5360の規定（公開草案第1章R5360.18a項から第5360.18a A2項まで参照）を支持するか。（説明文書56項から67項まで参照）
8. 組織所属の職業会計士（PAIB）に関する現行の要求事項の対象範囲を拡大することを支持するか（公開草案第3章R260.15項から第260.15 A1項まで参照）（説明文書68項参照）。

特定の事項に関するコメントの要請

サステナビリティ保証業務（独立性基準）

【社会的影響度の高い事業体（PIE）の決定】

9. パート5で対処するサステナビリティ保証業務について、その事業体の財務諸表監査目的でなされた社会的影響度の高い事業体（PIE）の決定を利用するという提案に同意するか（説明文書80項から85項まで参照）。

特定の事項に関するコメントの要請

サステナビリティ保証業務（独立性基準）

【グループサステナビリティ保証業務】

10. IESBAは、パート5の国際独立性基準が、特にグループサステナビリティ保証業務に適用される独立性に関する検討事項に対処することを提案している（説明文書86項から92項参照）。
 - a. グループサステナビリティ保証業務に適用されるパート5の国際独立性基準を支持するか。グループサステナビリティ保証業務に関して実務がどのように発展していく可能性があるかを考慮し、提案されているセクション5405の適用に関して、どのような実務的な問題又は課題が予想されるか。
 - b. パート5の国際独立性基準においてグループサステナビリティ保証業務に対処しているということを支持する場合、次について検討する。
 - i. グループサステナビリティ保証業務に適用される独立性に関する規定は、グループ監査業務に適用される独立性に関する規定と同じ水準であり、同じ目的を達成するものであるということを支持するか（セクション5405参照）。
 - ii. グループサステナビリティ保証業務に適用される独立性を含む倫理に関する規定について、グループサステナビリティ保証業務の実施者であるファームと構成単位のサステナビリティ保証業務の実施者であるファームの間のコミュニケーションに関して提案された要求事項に同意するか（説明文書88項参照）。
 - iii. グループサステナビリティ保証業務において、提案された用語の定義（例えば、「グループサステナビリティ保証業務」、「構成単位」など）に同意するか。

特定の事項に関するコメントの要請

サステナビリティ保証業務（独立性基準）

【他の業務実施者の作業の利用】

11. セクション5406は、サステナビリティ保証業務の実施者が、当該実施者の指示、監督及びレビューを受けずに、サステナビリティ保証業務の依頼人に保証業務の作業を実施する他の業務実施者の作業の利用を計画している場合に適用される独立性に関する検討事項に対処している。セクション5406に規定されている独立性に関する規定案に同意するか（説明文書93項から101項参照）。

特定の事項に関するコメントの要請

サステナビリティ保証業務（独立性基準）

【バリューチェーン事業体における保証業務又はバリューチェーン事業体に関する保証業務】

12. サステナビリティ保証業務に関して、提案された「バリューチェーン」の定義を支持するか（説明文書102項及び103項参照）。
13. 保証業務の作業がバリューチェーン事業体において実施される、又はバリューチェーン事業体に関して実施される場合に独立性の検討事項に対処するセクション5407の規定を支持するか（説明文書104項から110項まで参照）。
14. ファームが、バリューチェーンにおいて保証業務の作業を実施するサステナビリティ保証業務の実施者の作業を利用するものの、当該実施者がサステナビリティ保証業務の依頼人のサステナビリティ情報に対する保証報告書に単独で責任を負う場合、次について検討する。
 - a. ファーム、ネットワーク・ファーム又はサステナビリティ保証業務チームの構成員とバリューチェーン事業体との利害、関係又は状況が、ファームの独立性に対する阻害要因を生じさせる可能性があるということに同意するか。
 - b. 上記に同意する場合、セクション5700における、バリューチェーン事業体との利害、関係又は状況により生じる可能性がある阻害要因を識別、評価及び対処するアプローチ及びガイダンスの提案を支持するか。その他、パート5で提供される可能性があるガイダンスとしてどのようなものがあるか（説明文書111項から114項まで参照）。

特定の事項に関するコメントの要請

サステナビリティ保証業務（独立性基準）

【サステナビリティ保証業務の依頼人に対する非保証業務の提供】

15. パート5の国際独立性基準は、サステナビリティ保証業務の実施者によるサステナビリティ保証業務の依頼人に対する非保証業務の提供に対処する要求事項及び適用指針を定めている。セクション5600の規定（例えば、「自己レビューという阻害要因による禁止」、要因としての重要性の決定及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）に同意するか（説明文書115項及び116項参照）。
16. サブセクション5601から5610までは、特定の種類の非保証業務に対処している（説明文書118項から120項まで参照）。
 - a. サブセクションにおける、対象とするサービスの範囲及び非保証業務の提供に同意するか。
 - b. サステナビリティ保証業務において、パート5が特別に対処すべきその他の非保証業務があるか。

特定の事項に関するコメントの要請

サステナビリティ保証業務（独立性基準）

【ファームが監査業務及びサステナビリティ保証業務を同じ依頼人に対して提供する場合に生じる独立性に関する検討事項】

17. サステナビリティ保証業務の実施者がその依頼人の財務諸表も監査している場合に生じる可能性がある独立性の問題（特に、監査業務及びサステナビリティ保証業務の報酬の割合、及びその依頼人への長期関与に関する問題）に対処するためのパート5におけるアプローチの提案に同意するか、又は別の見解があるか（説明文書123項から131項まで参照）。

特定の事項に関するコメントの要請

サステナビリティ保証業務（独立性基準）

【その他の事項】

18. 公開草案第1章におけるサステナビリティ保証業務の観点から、追加的なガイダンス（サステナビリティ特有の阻害要因の例示を含む。）は適切及び明確であると考えるか。そうでない場合、改善案としてどのようなものがあるか。
19. 公開草案第1章から第3章までにおける残りの提案を踏まえて、他に指摘事項はあるか。

特定の事項に関するコメントの要請

サステナビリティ報告

【サステナビリティ報告に関するIESBA倫理規程改訂の範囲及び公共の利益への対応】

20. IESBA倫理規程の適用範囲を全てのサステナビリティ情報の作成者へ拡大する可能性を検討するという新たなワークストリームでIESBAがアプローチできる方法について、何か意見はあるか（説明文書133項から135項まで参照）。
21. 公開草案第4章の提案が、公共の利益に関するフレームワークの特質を踏まえ、公共の利益に資するものであるということに同意するか。同意しない場合、その理由は何か（説明文書138項参照）。

【現行のIESBA倫理規程の改訂案】

22. 公開草案第4章における現行のIESBA倫理規程のパート1から3までの改訂案が、次の事項を含め、サステナビリティ報告の観点から明確かつ適切であることに同意するか。
 - a. セクション220に関する改訂案
 - b. サステナビリティ報告、バリューチェーン、将来の見通しに関する情報における誤解を招く行動に関して提案された事例
 - c. その他の改訂案
23. その他、公開草案第4章の提案に関して指摘事項はあるか。

特定の事項に関するコメントの要請

適用日

24. IESBAが2024年12月にサステナビリティ報告及び保証業務の倫理・独立性基準を承認することを前提として、最終版の規定の適用日を国際サステナビリティ保証基準（ISSA）5000の適用日と整合させるというIESBAの提案を支持するか。

特定の事項に関するコメントの要請

外部の専門家の作業の利用

提案されたサステナビリティ保証業務の倫理・独立性基準（IESSA）のセクション5390と同様にセクション5320の特定の規定（公開草案第1章）、及び現行のIESBA倫理規程におけるセクション220の「他者の作業への依拠」及びセクション320「専門家の作業の利用」に関する改訂（公開草案第4章）は、全てグレーで強調されており、それらは「専門家の利用」プロジェクトで開発された。これらに関する質問は、外部の専門家の作業の利用に関する公開草案を参照し、意見はその公開草案に回答いただきたい。

全般的な事項に関するコメントの要請

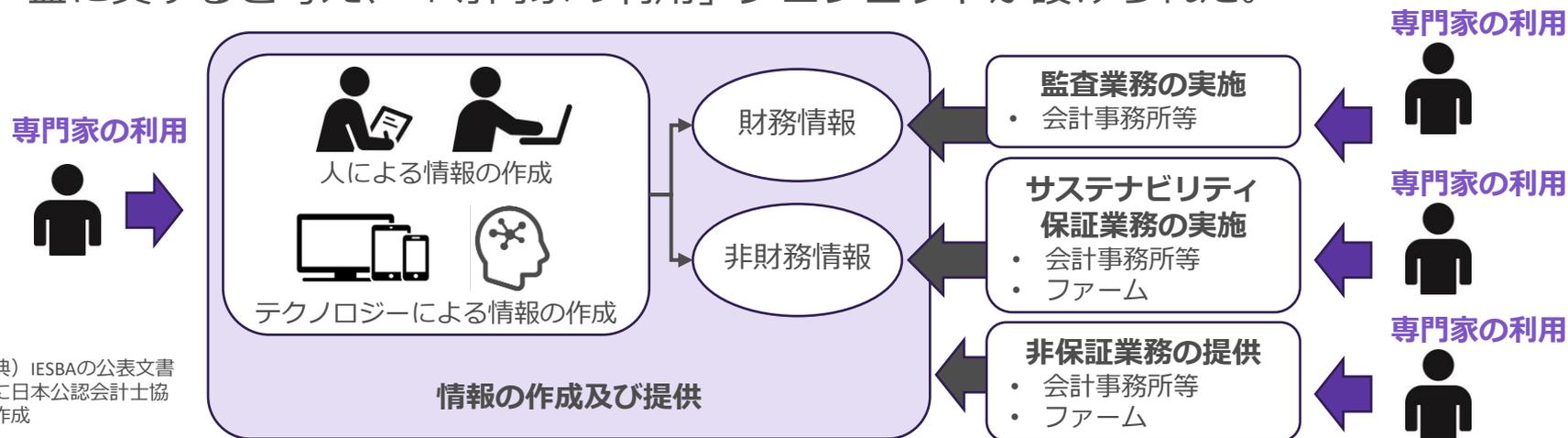
- **【中小規模の事業体及び中小監査事務所】** IESBAは、中小規模の事業体及び中小監査事務所から、本公開草案に関するあらゆる観点からのコメントを求めている。
- **【規制当局及び監査監督機関】** IESBAは、規制当局及び監査監督機関のメンバーから、執行の観点からのコメントを求めている。
- **【職業会計士以外のサステナビリティ保証業務の実施者】** IESBAは、提案されているパート5で対処されるサステナビリティ保証業務を実施する職業会計士以外のサステナビリティ保証業務の実施者から、本公開草案について、明確さ、理解のしやすさ及び利用のしやすさの観点からのコメントを求めている。
- **【途上国】** IESBAは、多数の途上国がIESBA倫理規程を採用している、又はアドプションの過程にあることを認識しており、本公開草案について、特に途上国の環境で適用する際の予測し得る困難について、これらの国から回答を求める。
- **【翻訳】** IESBAは、多数の回答者が自身の環境において導入するために、最終公表物の翻訳を想定していることを認識しており、回答者が本公開草案をレビューしている際に気付くかもしれない、翻訳に係る潜在的な問題に関するコメントを歓迎する。

4-1. 外部の専門家の作業の利用

「専門家利用」プロジェクト

プロジェクトの背景

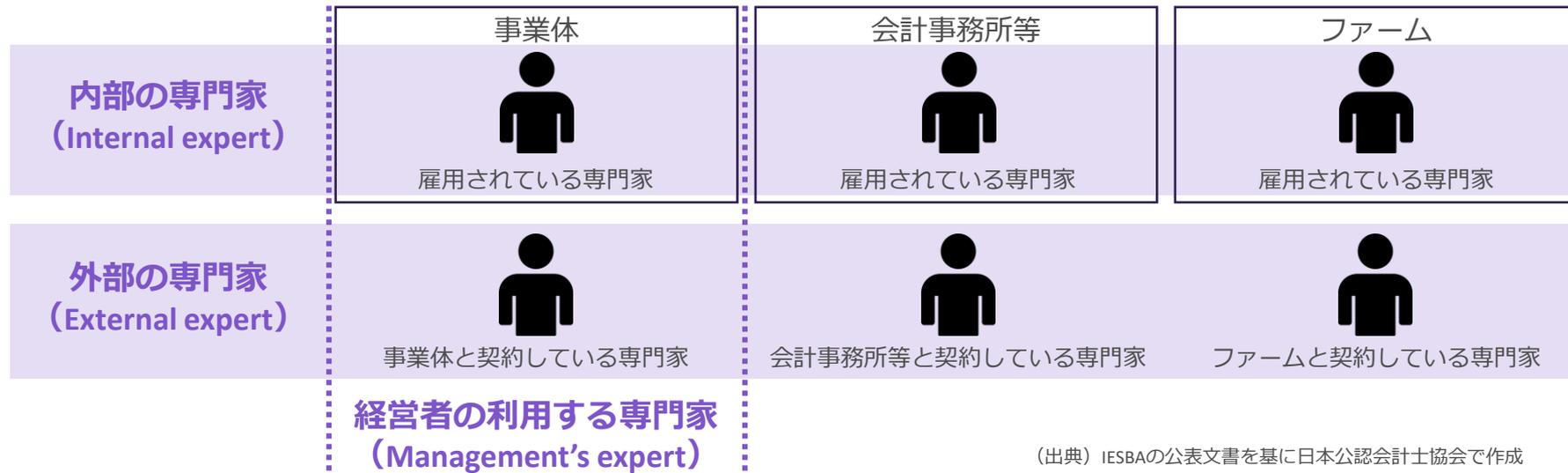
- 見積り、テクノロジー及び特にサステナビリティの分野において、**専門家の利用が増加**している。
- 財務情報・非財務情報（例えば、サステナビリティ情報）の作成及び提供において、テクノロジーの**専門家からの支援**やその**専門家への依拠を必要とする場合が多い**。
- 専門家の作業の性質及び監査業務又は保証業務の意見に対するそれらの貢献を踏まえ、業務チームの一員と同様に、独立性の対象とするかを議論することは公共の利益に資すると考え、「**専門家の利用**」プロジェクトが設けられた。



(出典) IESBAの公表文書を基に日本公認会計士協会で作成

専門家の分類

- IESBAは、専門家を次の3つに区分して議論してきた。
 - ▶ 内部の専門家 (Internal expert)
 - ▶ 外部の専門家 (External expert)
 - ▶ 経営者の利用する専門家 (Management's expert)



(出典) IESBAの公表文書を基に日本公認会計士協会で作成

主要な論点

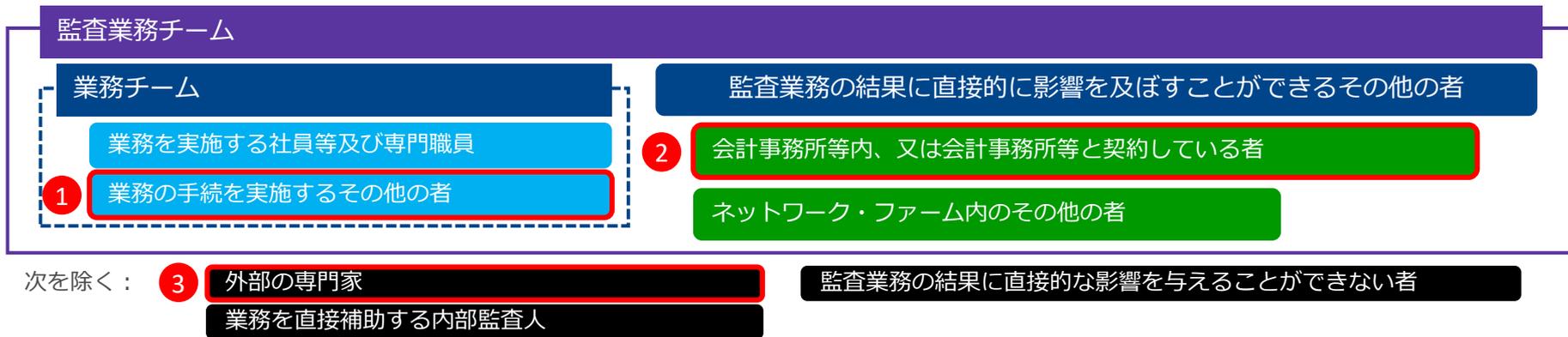
- IESBAによるプロジェクト範囲の検討における主要な論点は、次の3つである。
 1. 内部の専門家（Internal expert）に対処すべきか。
 2. 監査又はその他の保証業務（サステナビリティ保証業務を含む）において、依頼人に雇用されている、又は依頼人と契約している経営者の利用する専門家（Management's expert）の作業の利用に対処すべきか。
 3. 監査又はその他の保証業務（サステナビリティ保証業務を含む）において、外部の専門家（External expert）が独立性を保持しなければならないか。
- IESBAは、プロジェクトの範囲を次のとおり整理した。
 1. プロジェクト範囲から内部の専門家（Internal expert）を外し、**外部の専門家（External expert）**のみに絞ることとした。
 2. 監査又はその他の保証業務（サステナビリティ保証業務を含む）において、**経営者の利用する専門家（Management's expert）**の作業の利用に言及しないこととした。
 3. 外部の専門家（External expert）の独立性ではなく、**外部の専門家（External expert）**の客観性を評価する**アプローチ**を採用することとした。

提案されている用語の定義（共通）

- 「専門家の利用」プロジェクトで、次の3つの用語が新たに追加された。
 - ▶ 専門知識 (Expertise)
 - ▶ 専門家 (Expert)
 - ▶ 外部の専門家 (External expert)
- **専門知識 (Expertise)** は、特定の分野又は領域の知識及び技能とされた。経験は、専門家の信頼性を高める補完的な要素であり、技能は経験を通じて培われるものであるため、専門知識の定義には含めないこととした。
- **専門家 (Expert)** は、職業会計士又はサステナビリティ保証業務の実施者の能力以外の専門知識を有する者とされ、該当する場合には、当該者の組織も含まれる。
- **外部の専門家 (External expert)** は、職業会計士が所属する組織若しくはファーム、又はサステナビリティ保証業務の実施者と契約している専門家のうち、業務チーム、監査業務チーム、レビュー業務チーム、保証業務チーム、サステナビリティ保証業務チームのいずれの構成員でもない者をいう。

提案されている用語の定義（監査業務）（1/3）

- 監査業務チームの定義に当てはめると、監査業務に関与する専門家は、関与の仕方に応じて3つに分類される。
 - ① 専門家が監査手続を実施する場合は、業務チームの構成員に該当する。
 - ② 専門家が監査業務の結果に直接的に影響を及ぼすことができる会計事務所等内、又は会計事務所等と契約している者である場合、監査業務チームの構成員に該当する。
 - ③ 専門家が会計事務所等と契約しており、①及び②以外の場合、外部の専門家に該当する。



(出典) IESBAの公表文書を基に日本公認会計士協会で作成

提案されている用語の定義（監査業務）（2/3）

- 業務チームの構成員となる「監査手続を実施するその他の者」には、次のいずれかに所属する者が含まれる（IESBA倫理規程第400.9項参照）。
 - ▶ ネットワーク・ファーム
 - ▶ ネットワーク・ファームではない会計事務所等又はその他のサービス・プロバイダー
- IESBA倫理規程では、ISQM1を参照した上で、サービス・プロバイダーには、**監査業務の実施において利用される資源を提供する会計事務所等の外部の個人又は組織**が含まれると説明している（IESBA倫理規程第400.10項参照）。
- 国際独立性基準は、**監査手続を実施するサービス・プロバイダー個人にのみ適用**され、監査証拠の入手に際し業務チームを支援するために利用されるサービス・プロバイダーである外部の専門家には適用されない（IESBA Staff Q&A on ET-GA Definitions Q5参照）。
- 会計又は監査の特殊な領域で専門知識を有し、監査手続を実施する個人は、業務チームの構成員であり、例えば、**通例でない若しくは予期せぬ関係を識別するために自動化されたツール及び技法によって作成される複雑な情報の分析において専門知識を有する個人**が含まれる（IESBA倫理規程第400.11項参照）。ITの専門家で、監査手続としてデータを収集する個人は、業務チームの構成員に該当する（IESBA Staff Q&A on ET-GA Definitions Q7参照）。

提案されている用語の定義（監査業務）（3/3）

- 監査業務チームの定義で、「監査業務の結果に直接的に影響を及ぼすことのできる、会計事務所等内の、又は会計事務所等と契約しているその他の全ての者」の具体例として次の者を挙げている。
 - i. 監査業務の実施に関連して監査業務執行責任者の報酬を提言するか、又は当該責任者について直接的な監督、管理若しくはその他の監視を行う者。これらの者には、会計事務所等の最高責任者に至るまで、監査業務執行責任者より上位の職位にある全ての者が含まれる。
 - ii. 当該業務の実施のために、専門的な、又は業界固有の問題、取引又は事象について専門的な見解の問合せに対応する者
 - iii. 当該業務に係る審査を実施する者又は審査と同様のレビューを実施する者
- IESBA倫理規程では、業務の結果に対して「直接的に影響」を及ぼすと考えられる内容に関して、具体的な指針を示していない。これは、業務の内容及び状況（例えば、監査上の問題の重要性及び複雑性、実施される監査作業における個人の具体的な役割又は関与等）を踏まえた職業的専門家としての判断の問題によるためである（IESBA Staff Q&A on ET-GA Definitions Q6参照）。

提案されている用語の定義（サステナビリティ保証業務）

- サステナビリティ保証業務チームの定義に当てはめると、サステナビリティ保証業務に関する専門家は、関与の仕方に応じて3つに分類される。
 - ① 専門家がサステナビリティ保証業務において保証業務の手続を実施する場合、業務チームの構成員に該当する。
 - ② 専門家がサステナビリティ保証業務の結果に直接的に影響を及ぼすことができるファーム内、又はファームと契約している者である場合、サステナビリティ保証業務チームの構成員に該当する。
 - ③ 専門家がファームと契約しており、①及び②以外の場合、外部の専門家に該当する。

サステナビリティ保証業務チーム

業務チーム

業務を実施する社員等及び専門職員

① 業務の手続を実施するその他の者

サステナビリティ保証業務の結果に直接的に影響を及ぼすことができるその他の者

②

ファーム内、又はファームと契約している者

ネットワーク・ファーム内のその他の者

次を除く： ③ 外部の専門家

業務を直接補助する内部監査人

監査業務の結果に直接的な影響を与えることができない者

他の業務実施者

（出典）IESBAの公表文書を基に日本公認会計士協会で作成

規定案の概要（1/7）

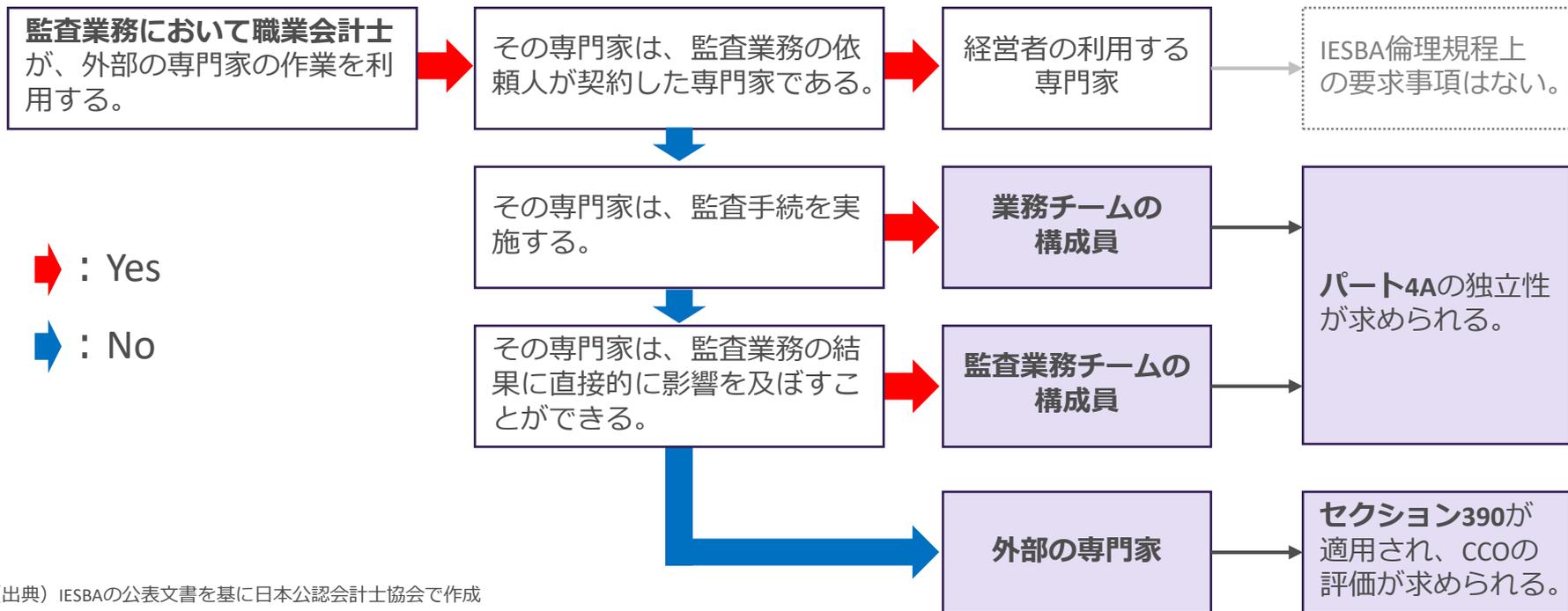
- 職業会計士又はサステナビリティ保証業務の実施者が、外部の専門家の作業に過度に依拠する可能性があるため、外部の専門家及びその作業が適切に評価されない場合、基本原則の遵守に対する阻害要因が生じる可能性がある。
- 組織所属の職業会計士、会計事務所等所属の職業会計士及びサステナビリティ保証業務の実施者が、外部の専門家の作業を意図した目的のために利用するに際して、その専門家が必要な**適性（competence）**、**能力（capability）**、**客観性（objectivity）（CCO）**を有しているかどうかを評価するための指針を提供する**セクション**を新設することとした。
- 外部の専門家の作業の利用に関する検討事項及びリスクは、組織所属の職業会計士、会計事務所等所属の職業会計士及びサステナビリティ保証業務の実施者で異なるため、**3つのセクション**を新設する。

「専門家の利用」プロジェクトで新設される3つのセクション

| | | |
|---------------------------|---------------------------|----------------------------|
| 組織所属の職業会計士 (PAIB) | 会計事務所等所属の職業会計士 (PAPP) | サステナビリティ保証業務の実施者 (SAP) |
| セクション290－ 外部の専門家の作業の利用 | セクション390－ 外部の専門家の作業の利用 | セクション5390－ 外部の専門家の作業の利用 |

規定案の概要 (2/7)

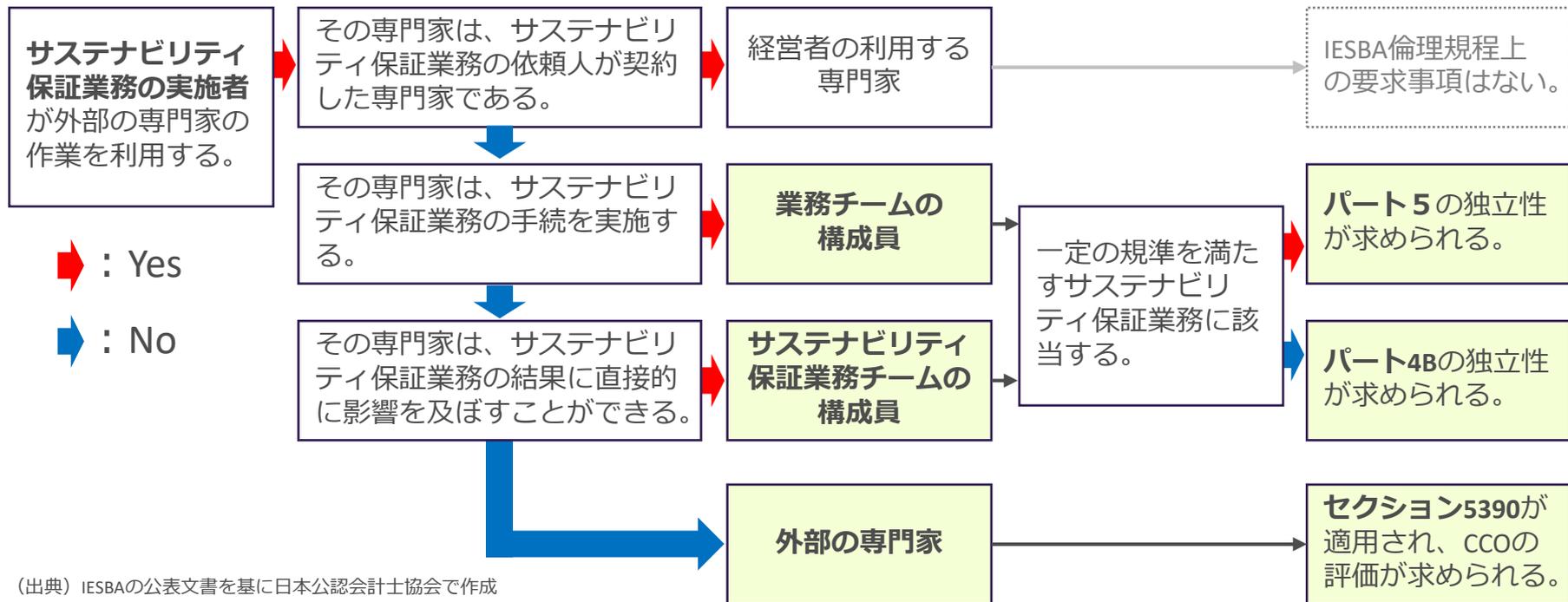
- 監査業務の実施者が外部の専門家の作業を利用する場合、その専門家にどの規定が適用されるかは、次のように考える。



(出典) IESBAの公表文書を基に日本公認会計士協会で作成

規定案の概要 (3/7)

- サステナビリティ保証業務の実施者が外部の専門家の作業を利用する場合、その専門家にどの規定が適用されるかは、次のように考える。



(出典) IESBAの公表文書を基に日本公認会計士協会で作成

規定案の概要（4/7）

- 外部の専門家の作業の利用に関するセクションの概要は、次のとおりである。

| 項目 | セクション290 | セクション390 | セクション5390 |
|----------------------------|--------------------|--------------------|--------------------|
| はじめに | 規定 3つ | 規定 3つ | 規定 3つ |
| 要求事項及び適用指針 | － | － | － |
| 一般的規定 | 適用指針 4つ | 適用指針 4つ | 適用指針 4つ |
| 契約条件についての外部の専門家との合意 | 要求事項 1つ 適用指針 1つ | 要求事項 1つ 適用指針 1つ | 要求事項 1つ 適用指針 1つ |
| 外部の専門家の適性、能力及び客観性の評価 | 要求事項 2つ 適用指針 7つ | 要求事項 6つ 適用指針 9つ | 要求事項 6つ 適用指針 9つ |
| 外部の専門家の作業の利用により生じる潜在的な阻害要因 | 適用指針 5つ | 適用指針 5つ | 適用指針 5つ |
| その他の事項 | 要求事項 1つ 適用指針 5つ | 要求事項 1つ 適用指針 5つ | 要求事項 1つ 適用指針 5つ |

規定案の概要（5/7）

パート2（組織所属の職業会計士（PAIB））における追加の検討事項

- IESBAは、セクション390の多くの規定が、自身の作業を支援するために外部の専門家を利用しようとするPAIBに対して同様に適用可能であると考えている。
- セクション290は、外部の専門家の適性、能力、客観性の評価に関する次の事項を除き、セクション390と同等になっている。（説明文書107項参照）
 - ▶ セクション390における「監査又はその他の保証業務」に関する要求事項及び適用指針は、PAIBに適用されないため、パート2には含めない。
 - ▶ パート2で、PAIBにより利用される外部の専門家の客観性の評価に関連する要素において何が「その他の利害」に該当するのかについて説明するための適用指針が追加された。

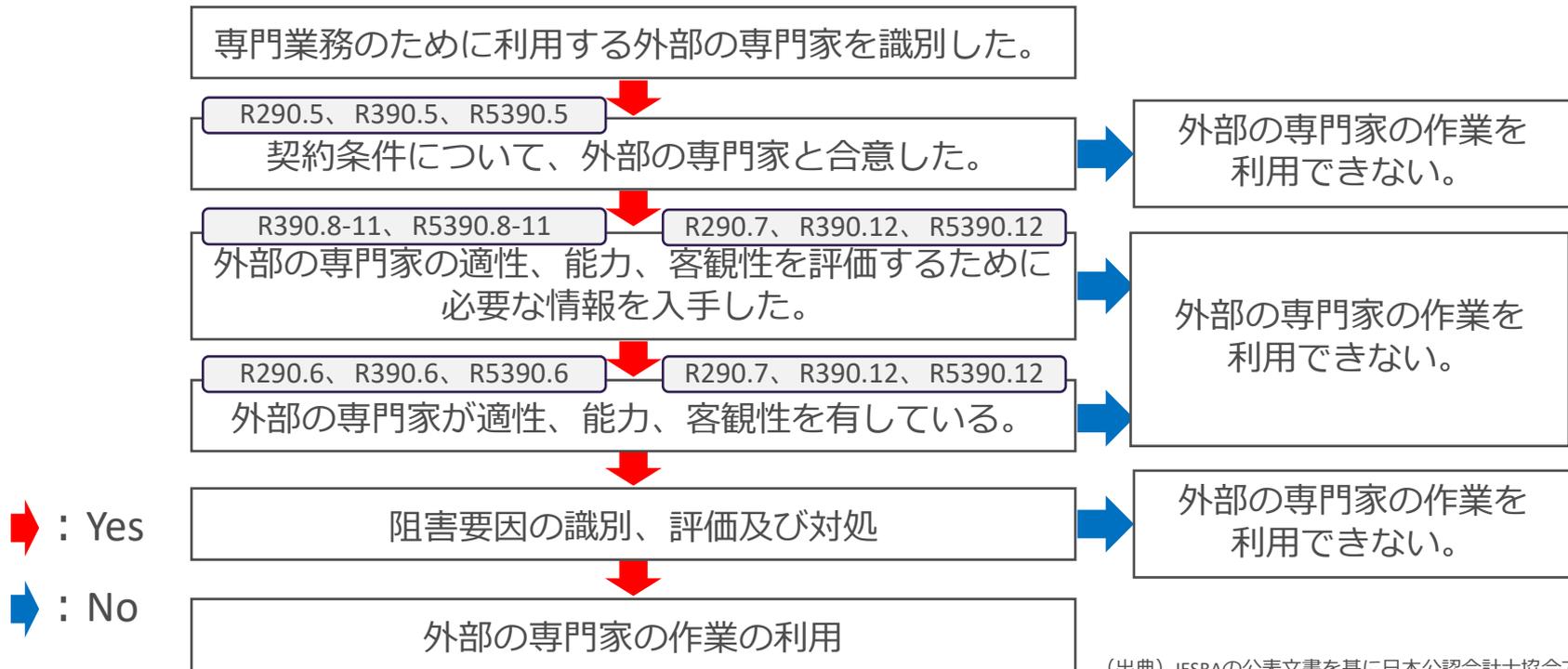
規定案の概要（6/7）

パート5（サステナビリティ保証業務）における追加の検討事項

- セクション390と同様のアプローチが、パート5で対処されるサステナビリティ保証業務において、サステナビリティ保証業務の実施者のためのセクション5390に規定されている（説明文書80項参照）。
- 他の業務実施者（Another practitioner）は、保証業務の作業を実施するため、外部の専門家には該当しない（説明文書109項参照）。
- IESBAは、客観性の評価の範囲を依頼人のバリューチェーンに拡大するかどうかを検討したが、バリューチェーンに拡大することは実行可能でも管理可能でもないため、セクション5390に規定された範囲を維持することとした（説明文書112項及び113項参照）。
- 保証業務の実施者が、同じ事業体に対して専門家として非保証業務を提供する場合、パート5の自己レビューという阻害要因に関する非保証業務の規定が、そのような状況に対処している（説明文書114項及び115項参照）。

規定案の概要 (7/7)

- 外部の専門家の作業の利用に関する規定の概要は、次のとおりである。



(出典) IESBAの公表文書を基に日本公認会計士協会で作成

契約条件についての外部の専門家との合意（1/2）

- IESBAは、外部の専門家の作業を利用するための契約条件の合意に関する指針について、IAASBの基準が既に対処していることを踏まえ、倫理の観点から、特に次のような事項を考慮した上で指針が必要であると考えた。（説明文書54項及び55項参照）
 - ▶ 当該指針は、職業会計士が非保証業務で利用する**専門家の適性、能力、客観性を評価することを容易にする**。また、当該指針は、パート5で対処されるサステナビリティ保証業務において、IAASBの基準以外の保証基準を適用する可能性があるサステナビリティ保証業務の実施者が行う**専門家の適性、能力、客観性の評価を容易にする**。
 - ▶ 監査又はその他の保証業務において、職業会計士又はサステナビリティ保証業務の実施者は、契約条件について外部の専門家と合意する際に、**専門家の客観性の評価を容易にするために、専門家による必要な情報の提供について合意しなければならないことを強調することが重要である**。

契約条件についての外部の専門家との合意（2/2）

- 【PAPP・SAP】 職業会計士（サステナビリティ保証業務の実施者）は、専門業務のために利用する外部の専門家を識別した場合、当該職業会計士（業務実施者）は、法令等又はその他の職業的専門家としての要求事項に別段の定めがない限り、**契約条件について外部の専門家と次の事項を含めて合意しなければならない**（公開草案R390.5項及びR5390.5項参照）。
 - a. **外部の専門家により実施される作業の種類、範囲及び目的**
 - b. **監査又はその他の保証業務（サステナビリティ保証業務又はその他の保証業務）において、職業会計士（業務実施者）による外部の専門家の適性、能力及び客観性に関する評価を支援する目的で、外部の専門家からの必要な情報の提供**
- 【PAIB】 職業会計士は、専門業務のために利用する外部の専門家を識別した場合、**契約条件について外部の専門家により実施される作業の種類、範囲及び目的を含めて外部の専門家と合意しなければならない**（公開草案R290.5項参照）。

※セクション5390の場合は、括弧内の文言に読み替える。

外部の専門家の適性、能力及び客観性の評価（1/6）

- IESBAは、職業会計士が、概念的枠組みを適用する際、要求されている評価に次の事項を含むことに留意する（説明文書60項参照）。
 - ▶ 探求心を持つこと
 - ▶ 職業的専門家としての判断の行使
 - ▶ 事情に精通し、合理的な判断を行うことができる第三者テストの利用
- 特に、公開草案R390.6項を適用する場合、職業会計士の職業専門家としての判断の行使は、外部の専門家の具体的な事実又は状況に照らして、関連する適性、能力、客観性の全ての要素を衡量するために不可欠となる。例えば、職業会計士又はサステナビリティ保証業務の実施者は、通常、重要でない利害、関係又は状況によって外部の専門家が客観性を有していないと結論付けてはならない。（説明文書60項参照）
- 監査又はその他の保証業務において利用される外部の専門家に関して、利害関係者からの公共の利益の高まりを踏まえ、公開草案R390.6項で要求されている評価に関する追加の要求事項及び適用指針が、公開草案R390.8項からR390.11項までに定められている（説明文書62項参照）。

外部の専門家の適性、能力及び客観性の評価（2/6）

- IESBAは、外部の専門家はその適性、能力、客観性について十分な評価を得なかった場合、阻害要因に対するセーフガードはないという見解を示した。したがって、公開草案R390.12項は、次の場合、**職業会計士による外部の専門家の作業の利用を禁止している**。（説明文書63項参照）
 - a. 職業会計士が、職業会計士による外部の専門家の適性、能力、客観性を評価するために必要な情報を入手できない場合
 - b. 職業会計士は、外部の専門家が適性、能力又は客観性を有していないと判断した場合
- **セクション390と同様の規定は、パート5で対処されるサステナビリティ保証業務において、サステナビリティ保証業務の実施者に適用されるセクション5390に規定されている**（説明文書64項参照）。

外部の専門家の適性、能力及び客観性の評価（3/6）

3つのセクションで共通して要求されている事項

- 職業会計士（サステナビリティ保証業務の実施者）は、外部の専門家が、その専門家の作業を意図した目的のために利用するに際して**必要な適性、能力及び客観性を有しているかどうかを評価しなければならない**（公開草案R290.6、R390.6項及びR5390.6項参照）。
- 職業会計士（サステナビリティ保証業務の実施者）は、次の場合、**外部の専門家の作業を利用してはならない**（公開草案R290.7項、R390.12項及びR5390.12項参照）。
 - ▶ 職業会計士（サステナビリティ保証業務の実施者）が、外部の専門家の適性、能力及び客観性の評価に必要な情報を入手できない場合
 - ▶ 職業会計士（サステナビリティ保証業務の実施者）は、外部の専門家が適性、能力又は客観性を有していないと判断した場合

※セクション5390の場合は、括弧内の文言に読み替える。

外部の専門家の適性、能力及び客観性の評価（4/6）

PAPP及びSAPにのみ要求される事項

- 職業会計士（サステナビリティ保証業務の実施者）は、外部の専門家が作業を実施する事業体に関連する、及び監査報告書並びに保証報告書の報告対象期間及びその業務期間に関する情報（※）を、外部の専門家に提供を求めなければならない（公開草案R390.8項及びR5390.8項参照）。
 - ▶ ※金銭的利害、ローン及びローンの保証、ビジネス上の関係、過去又は現在の業務、関与期間、地位、過去の公式声明、報酬、利害、利益相反及び利害並びに関係の性質並びに程度に関する情報が挙げられている。
- 職業会計士（サステナビリティ保証業務の実施者）は、外部の専門家が作業を実施するためにチームを利用する場合、外部の専門家が作業を実施する事業体に関連して、及び監査報告書又は保証報告書の報告対象期間並びにその業務期間に関して、外部の専門家が、当該チームの全ての構成員にR390.8項（R5390.8項）で規定されている情報を提供するように求めなければならない（公開草案R390.9項及びR5390.9項参照）。

※セクション5390の場合は、括弧内の文言に読み替える。

外部の専門家の適性、能力及び客観性の評価（5/6）

PAPP及びSAPにのみ要求される事項

- 職業会計士（サステナビリティ保証業務の実施者）は、R390.8項に規定されている事項に関して、監査報告書又は保証報告書の報告対象期間及びその業務期間に生じる可能性のある事実又は状況の変化について、外部の専門家に伝達するよう求めなければならない（公開草案R390.10項及びR5390.10項参照）。
- 職業会計士（サステナビリティ保証業務の実施者）は、依頼人（サステナビリティ保証業務の依頼人）が外部の専門家が作業を実施する事業体でない場合、監査報告書及び保証報告書の報告対象期間に関して、外部の専門家に、当該外部の専門家、その家族又はその外部の専門家の所属する組織及び当該依頼人との認識している利害、関係又は状況について情報を開示するよう求めなければならない（公開草案R390.11項及びR5390.11項参照）。

※セクション5390の場合は、括弧内の文言に読み替える。

外部の専門家の適性、能力及び客観性の評価（6/6）

適性、能力、客観性の評価のタイミング

- IESBAは、実務上、外部の専門家が作業を完了することができる限られた時間、外部の専門家の適性、能力、客観性の評価のための情報を確保するために必要な時間など、避けられない制限があり得るため、外部の専門家の適性、能力、客観性の評価が完了するまで外部の専門家の関与を待つことは実行可能でない可能性があるという見解を示した。したがって、外部の専門家が、評価を円滑に進めるために必要な全ての情報を提供するという契約条件に同意しているのであれば、適性、能力、客観性の評価が並行して進められている間に、外部の専門家が作業を開始することを IESBA 倫理規程が妨げないことを提案している。（説明文書65項及び66項参照）

その他の事項

3つのセクションで共通して要求されている事項

- 職業会計士（サステナビリティ保証業務の実施者）は、職業会計士（サステナビリティ保証業務の実施者）が専門業務の実施において**複数の外部の専門家の作業を利用する場合**、個別に外部の専門家を利用することにより生じる可能性のある阻害要因に加え、**複数の外部の専門家の作業を利用することによる複合的な影響が更なる阻害要因を生じさせるかどうか、又は阻害要因の水準に影響を及ぼすかどうかを検討しなければならない**（公開草案R290.13項、R390.18項及びR5390.18項参照）。

※セクション5390の場合は、括弧内の文言に読み替える。

4-2. コメントが要請されている事項

「専門家の利用」プロジェクト

特定の事項に関するコメントの要請（1/2）

【用語集】

1. 提案された新規の用語及び用語の改訂を支持するか。セクションⅢ参照。

【全ての専門業務に関するCCOの評価】

2. 外部の専門家の適性、能力、客観性（CCO）の評価に関するアプローチを支持するか。組織所属の職業会計士（PAIB）、会計事務所等所属の職業会計士（PAPP）、サステナビリティ保証業務の実施者（SAP）に特有な事項で、CCOの評価に組み込むべきその他の検討事項があるか。セクションⅤ参照。
3. IESBA倫理規程は、外部の専門家が適性、能力、客観性を有していない場合、職業会計士又はサステナビリティ保証業務の実施者がその専門家の作業を利用してはならないと定めているが、これを支持するか。説明文書67項から74項まで参照。

特定の事項に関するコメントの要請（2/2）

【監査又はその他の保証業務におけるCCOの評価】

4. 監査又はその他の保証業務（サステナビリティ保証業務を含む。）において、外部の専門家の客観性の評価に関連する追加的な規定が、外部の専門家の「独立性」に関して、公共の利益に対する期待の高まりに対処するための適切なレベルの厳格さを示すことを支持するか。そうでない場合、公共の利益に対する期待の高まりに対処するのに役立つ検討事項として、どのようなものがあるか。セクションV（A）参照。

【外部の専門家の作業の利用から生じる潜在的な阻害要因】

5. 外部の専門家の作業を利用するに当たり、職業会計士又はサステナビリティ保証業務の実施者が概念的枠組みを適用する際の指針となる規定を支持するか。その他に含めるべき検討事項はあるか。セクションVI（A）参照。

全般的な事項に関するコメントの要請

- **【中小規模の事業体及び中小監査事務所】** IESBAは、中小規模の事業体及び中小監査事務所から、本公開草案に関するあらゆる観点からのコメントを求めている。
- **【規制当局】** IESBAは、規制当局のメンバーから、規制の観点からのコメントを求めている。
- **【職業会計士以外のサステナビリティ保証業務の実施者】** IESBAは、提案されているパート5で対処されるサステナビリティ保証業務を実施する職業会計士以外のサステナビリティ保証業務の実施者から、本公開草案について、明確さ、理解のしやすさ及び利用のしやすさの観点からのコメントを求めている。
- **【途上国】** IESBAは、多数の途上国がIESBA倫理規程を採用している、又はアドプションの過程にあることを認識しており、本公開草案について、特に途上国の環境で適用する際の予測し得る困難について、これらの国から回答を求める。
- **【翻訳】** IESBAは、多数の回答者が自身の環境において導入するために、最終公表物の翻訳を想定していることを認識しており、回答者が本公開草案をレビューしている際に気付くかもしれない、翻訳に係る潜在的な問題に関するコメントを歓迎する。

