

倫理委員会有識者懇談会

議事次第

(第 15 回 2025 年 6 月 25 日 (水) 10:00～11:50)

I 開会

II 副会長挨拶

III 議事

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倫理規則改正について

【資料No. 1】

IV 閉会

以 上

配 付 資 料

資 料	資料No.
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倫理規則改正	1

サステナビリティ及び外部の専門家の作業の利用 に関する倫理規則改正

倫理規則改正上の論点

2025/6/25



本日の議事次第

1. サステナビリティ報告・保証業務に関するIESBA倫理規程改訂の概要
2. 倫理規則改正上の論点（サステナビリティ）
3. 外部の専門家の作業の利用に関するIESBA倫理規程改訂の概要
4. 倫理規則改正上の論点（外部の専門家の作業の利用）
5. 今後のスケジュール

※ 以下のスライドに記載の事項は、2025年6月25日時点における文案となります。



1. サステナビリティ報告・保証業務に関する IESBA倫理規程改訂の概要

IESBA倫理規程改訂の概要（1/6）

- IESBAは、2025年1月に「サステナビリティ保証業務に関する国際倫理基準（国際独立性基準を含む）及びサステナビリティ保証・報告に関するIESBA倫理規程のその他の改訂」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、次の事項が含まれる。
 - ◆ 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

参照：<https://www.ethicsboard.org/publications/final-pronouncement-international-ethics-standards-sustainability-assurance-including-international>



IESBA倫理規程改訂の概要（2/6）

- 近年、サステナビリティ情報に対する需要が急増しており、そのような情報は、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、2022年6月に、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	サステナビリティ 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	

IESBA倫理規程改訂の概要（3/6）

- IESBAは、公共の利益とともに次の要素を勘案しながら「サステナビリティ保証業務に関する国際倫理基準（国際独立性基準を含む）及びサステナビリティ保証・報告に関するIESBA倫理規程のその他の改訂」を開発した。

サステナビリティ保証に係る倫理及び独立性に関する規定

特定の職業に限定されない基準 (全ての業務実施者) Profession-agnostic standards	サステナビリティ保証のための国際倫理基準（国際独立性基準を含む。）（IESSA）は、監査事務所、適合性評価機関や、その他の業務実施者などを問わず、全てのサステナビリティ保証業務の実施者が利用できるように設計されている。
独立した基準 (IESBA倫理規程新設パート5) Standalone standards	IESSAは、IESBA倫理規程のパート5に含まれており、サステナビリティ保証業務の特殊性を認識し、これに対応するカスタマイズされた基準で構成されている。
財務諸表監査に関する規定との同等性 Equivalent	IESSAは、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について、IESBA倫理規程に基づき、財務諸表監査に適用されるのと同じ高い水準の倫理基準と独立性を定めている。
いかなるフレームワークにも対応した基準 Framework-neutral standards	IESSAは、サステナビリティ情報の作成や保証に使用されるフレームワーク、基準及び適切な規準に関係なく適用することができる。

IESBA倫理規程改訂の概要（4/6）

- IESBA倫理規程の従来の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**」が新設された。
- 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、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

全ての職業会計士に適用		全てのサステナビリティ保証業務の実施者に適用
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
	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		

IESBA倫理規程改訂の概要（5/6）

● IESBA倫理規程の例示

パート1～4	パート5
R111.1 A professional accountant shall comply with the principle of integrity, which requires an accountant to be straightforward and honest in all professional and business relationships.	R5111.1 A sustainability assurance practitioner shall comply with the principle of integrity, which requires a practitioner to be straightforward and honest in all professional and business relationships.
（参考）本会の倫理規則 R111.1 会員は、誠実性の原則を遵守しなければならない。同原則は、会員に対し、全ての職業的専門家としての関係及びビジネス上の関係において率直かつ正直であるよう求めている。	（参考訳） R5111.1 サステナビリティ保証業務の実施者は、誠実性の原則を遵守しなければならない。同原則は、業務実施者に対し、全ての職業的専門家としての関係及びビジネス上の関係において率直かつ正直であるよう求めている。

IESBA倫理規程改訂の概要（6/6）

- 適用日（早期適用可及び推奨）

- ▶ パート1から4までの改訂、下記以外のパート5の規定

- ◆ **2026年12月15日以後**に開始する事業年度、又は**2026年12月15日以後**の特定の日におけるサステナビリティ情報に関するサステナビリティ保証業務に適用

- ▶ セクション5405及び5406におけるバリューチェーン構成単位（VCC）に関する規定

- ◆ **2028年7月1日以後**に開始する事業年度、又は**2028年7月1日以後**の特定の日におけるサステナビリティ情報に関するサステナビリティ保証業務に適用

2. 倫理規則改正上の論点 (サステナビリティ)

2-1. サステナビリティに係る倫理規則改正の概要

- 改訂IESBA倫理規程を参考に、我が国の実情も勘案しながら、サステナビリティに関する本会倫理規則の改正を行う。
- 現在、本会としては、本会会員向けに倫理規則の起草を行っている。
- IESBA倫理規程と同様に、パート5「サステナビリティ保証業務における倫理に関する規則」を新設するとともに、用語集においてパート5に関連する用語を追加する。
- IESBA倫理規程と同様に、パート5の新設に関連するパート1から4までの適合修正、及びサステナビリティ報告のための改正も実施する。
- 必要な場合、既存の倫理規則の規定の表現等も併せて見直す。

2-2. サステナビリティに係る倫理規則の主な論点（1/2）

- 保証業務と非保証業務（NAS）の同時提供（スライド14～15）
 - ▶ 自己レビューという阻害要因が生じる可能性のあるNASの提供禁止
 - ▶ 提供可能な非保証業務に関するガバナンスに責任を有する者からの了解
- 報酬依存度と報酬関連情報の開示（スライド16～17）
 - ▶ サステナビリティ保証業務のみならず監査報酬及び非保証業務に関する報酬の総額について、監査業務と同様に、報酬依存度の5年辞任ルールを設ける。
 - ▶ 監査報酬のみならずサステナビリティ保証業務及び非保証業務（ネットワーク・ファームによる提供を含む。）に関する報酬も開示対象
- 担当者の長期関与とローテーション（スライド18～19）
 - ▶ 関与期間に関する監査業務との通算
- 違法行為への対応（スライド20～23）
 - ▶ 違法行為又はその疑いを識別した場合の監査人とSAPとの間のコミュニケーション

2-2. サステナビリティに係る倫理規則の主な論点（2/2）

- バリューチェーン構成単位（VCC）に対する独立性（スライド24～27）
- その他の制度上の論点（スライド28～30）
 - ▶ 監査業務と同様に、監査役等をガバナンスに責任を有する者として位置づける。
 - ▶ 監査業務と同様の独立性に関する規則が、法令等上、設けられるかどうか。
- 適用日（スライド31～32）
 - ▶ 適用日までに契約し業務を開始したNASに関する経過措置等

2-3. 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（NAS）の提供に関しては、基本的に監査業務の依頼人に対するNASの提供に関するパート4Aの規定と同様の内容としている。
- 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NAS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（R5600.9項）。
- ファーム又はネットワーク・ファームは、NASの提供により、ファームが意見を表明するサステナビリティ情報の保証作業に関して**自己レビューという阻害要因が生じる可能性がある場合**、社会的影響度の高い事業体（PIE）であるサステナビリティ保証業務の依頼人に対して、**当該業務を提供してはならない**（R5600.17項）。

2-3. 非保証業務の提供（2/2）

- PIE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**NASを提供する契約を締結する前に、監査役等とコミュニケーション**することを求めている（R5600.22項）。
- ファーム又はネットワーク・ファームは、PIEの監査役等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監査役等が了解**しない限り、上記のいずれの事業体に対しても**NASを提供してはならない**（R5600.23項）。
 - ▶ 業務の提供により、ファームの独立性に対する阻害要因は生じない、又は当該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

2-4. 報酬－報酬依存度

- ファームは、**2年連続**して、PIE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対する保証意見を表明する前に、当該**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審査と同様のレビュー（「保証意見表明前のレビュー」）**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（R5410.18項）。
- ファームは、**5年連続**して、PIE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、原則として、5年目の保証意見の表明後にサステナビリティ保証業務の実施者を**辞任**しなければならない（R5410.20項）。

（注）報酬依存度は、次により算定する。

特定の依頼人及び依頼人の関連事業体からファームが受け取る総報酬
ファームの総報酬

2-4. 報酬－報酬関連情報の開示

- ファームは、R5410.30項に規定された監査役等との協議を実施した後、PIEであるサステナビリティ保証業務の依頼人が関連する開示を行わない場合は、R5410.32項で規定されている場合を除き、次の全ての事項を公に開示しなければならない（**監査業務と同様の開示を求める。**）（R5410.31項）。
 - (1) サステナビリティ保証業務に対して、ファーム及びネットワーク・ファームに対して支払われた、又は支払われるべき報酬
 - (2) 当該業務の報告期間において、ファーム又はネットワーク・ファームが業務の提供の対価として依頼人に請求する(1)で開示される報酬以外の報酬。ここで開示の対象となる報酬は、依頼人に請求する報酬及びファームが意見を表明するサステナビリティ情報に連結されている、依頼人が直接的又は間接的に支配する関連事業体に請求する報酬に限られる。
 - (3) サステナビリティ保証業務の依頼人が直接的又は間接的に支配する他の関連事業体に対して、ファーム又はネットワーク・ファームによる業務の提供の対価として請求する、(1)及び(2)に基づき開示される報酬以外の報酬（ただし、当該報酬がファームの独立性の評価に関連することを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）
 - (4) 2年連続して報酬依存度が15%を超える場合又は超える可能性が高い場合、その事実及び当該状況が最初に生じた年

2-5. 担当者の長期関与とローテーション（1/2）

- 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（R540.7項、R5540.7項）。
- サステナビリティ保証業務の依頼人が**PIE**の場合、原則として、担当者は、**累積して7報告期間**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している（R5540.7項）。
 - ▶ サステナビリティ保証業務執行責任者
 - ▶ サステナビリティ保証業務に係る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リーダー
 - ▶ 監査業務の主要な担当社員等
- 上記規定に対応して、パート4AのR540.7項にも「サステナビリティ保証業務の主要なリーダー」を追加する。

2-5. 担当者の長期関与とローテーション（2/2）

- ファームは、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から外すことによってしか対処し得ない水準にあると判断する場合、**適切な期間**を定めなければならない、当該担当者は、その期間中、次のいずれも行わないことを求めている（R5540.5項）。
 - ▶ 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、又は審査と同様のレビューを実施すること。
 - ▶ サステナビリティ保証業務の結果に直接的な影響を及ぼすこと。
- 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報告期間関与した場合には、その後連続する5報告期間（ただし最低でも2年間）、関与を外れることを求めている（R5540.13項）。

2-6. 違法行為への対応（1/4）

- 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作為若しくは不作為を問わず、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）に適用される（5360.5 A1項）。
 - ▶ 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監査役等
 - ▶ 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依頼人の指示の下で働く委託業者等のその他の個人
- セクション5360は、PIEであるかどうかを含め、サステナビリティ保証業務の依頼人の属性に関わりなく適用される（5360.7 A1項）。

2-6. 違法行為への対応（2/4）

- 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こととしている（5360.7 A3項）。
- ▶ 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
- ▶ 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に属する事業体により違法行為又はその疑いが行われていた場合等

2-6. 違法行為への対応（3/4）

(パート3) セクション360 違法行為への対応	財務諸表監査	監査業務以外の専門業務
	依頼人のサステナビリティ保証業務の実施者への違法行為又はその疑いの伝達（R360.18a項及びR360.18b項）	外部監査人への違法行為又はその疑いの伝達（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	一定の規準を満たさないサステナビリティ保証業務又はその他の専門業務
	サステナビリティ保証業務の依頼人の外部監査人への違法行為又はその疑いの伝達（R5360.18a項及びR5360.18b項）	サステナビリティ保証業務の依頼人の外部監査人への違法行為又はその疑いの伝達（R5360.31項からR5360.33項まで）

2-6. 違法行為への対応（4/4）

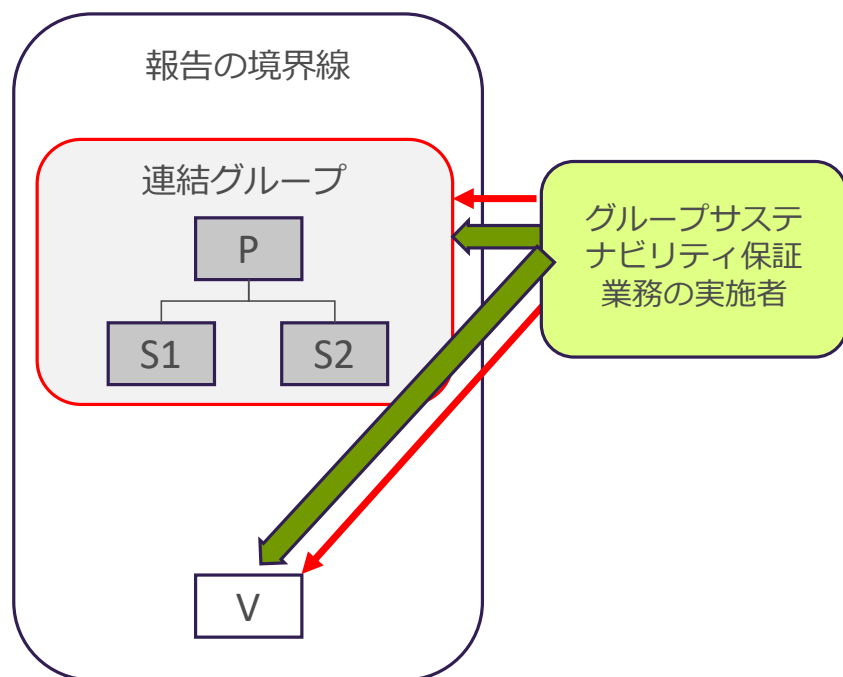
- パート3及び5における監査人とサステナビリティ保証業務の実施者とのコミュニケーションに関する規定と整合させるため、セクション260「違法行為への対応」の適合修正を行う。
- 上級職会員は、セクション260の規定に従って問題となる事項に対応することに加えて、財務諸表監査に従事する外部監査人又は**パート5の独立性に関する規則の対象となるサステナビリティ保証業務を実施するサステナビリティ保証業務の実施者**がいる場合には、当該外部監査人や**サステナビリティ保証業務の実施者**に対し、当該事項を報告することが必要かどうかを判断しなければならないとしている（R260.15項）。
 - ▶ 財務諸表監査やサステナビリティ保証を受けるに当たっては、外部監査人が監査を実施するために必要な全ての情報や、サステナビリティ保証業務の実施者がパート5の独立性に関する規則の対象となる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必要があるのであることに留意する。（260.15 A1項）。

2-7. バリューチェーン構成単位に対する独立性（1/4）

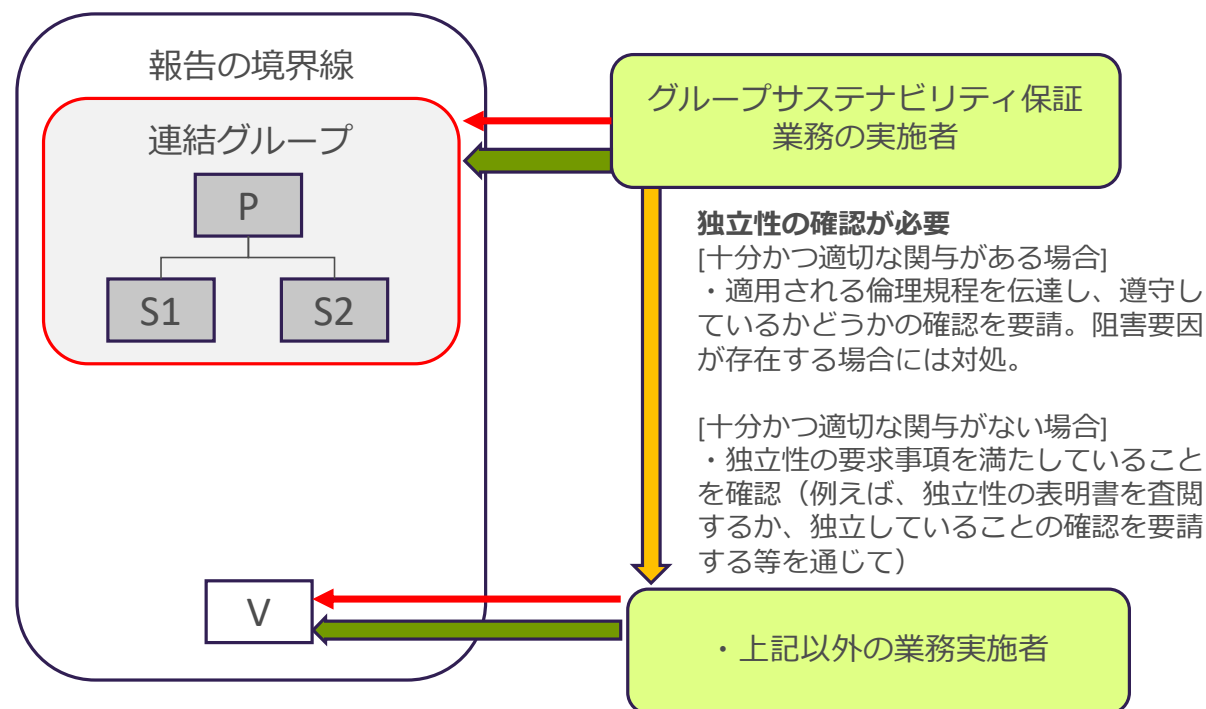
- VCCに対してサステナビリティ保証業務を実施するファーム又は個人に適用される規定を設けている。
 - ▶ グループサステナビリティ保証業務の実施者であるファーム（GSAF）又は個人
 - ▶ GSAFから十分かつ適切な関与を受ける業務実施者（「構成単位の業務実施者」）であるファーム又は個人
 - ◆ セクション5405「グループサステナビリティ保証業務」の「サブセクションBーバリューチェーン構成単位において保証作業を実施する場合の要求事項及び適用指針」が適用される。
 - ▶ GSAFから十分かつ適切な関与を受けない業務実施者（「他の業務実施者」）であるファーム又は個人
 - ◆ セクション5406「サステナビリティ保証業務において保証作業が利用される他の業務実施者」が適用される。

2-7. バリューチェーン構成単位に対する独立性（2/4）

- グループ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構成単位に対して保証業務を実施する場合



- グループサステナビリティ保証業務の実施者以外の者が、バリューチェーン構成単位に対して保証業務を実施する場合



← : 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

2-7. バリューチェーン構成単位に対する独立性（3/4）

適用対象	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（GSAF）	構成単位の業務実施者	
		GSAFのネットワーク内	GSAFのネットワーク外
個人 （グループサステナビリティ保証業務チームの構成員）	・VCCから独立（R5405.30A） ・グループサステナビリティ保証業務の依頼人がPIEであっても、PIE規定は不適用（5405.30A A1） ・ネットワーク・ファームの構成員にPart5は不適用（5405.30A A2）	・VCCから独立（R5405.30B） ・グループサステナビリティ保証業務の依頼人がPIEであっても、PIE規定は不適用（5405.30B A1） ・GSAF又は他のネットワーク・ファームの構成員にPart5は不適用（5405.30B A2）	・VCCから独立（R5405.31） ・グループサステナビリティ保証業務の依頼人がPIEであっても、PIE規定は不適用（5405.31 A1） ・GSAF又はネットワーク・ファームの構成員はVCCに関してPart5は不適用（5405.31 A2）
ファーム	・VCCから独立（R5405.32） ・グループサステナビリティ保証業務の依頼人がPIEであっても、VCCに関してPIE規定は不適用（5405.32 A1） ・ネットワーク・ファームにPart5は不適用（5405.32 A2）	・VCCから独立（R5405.33） ・グループサステナビリティ保証業務の依頼人がPIEであっても、VCCに関してPIE規定は不適用（5405.33 A1） ・GSAF及び他のネットワーク・ファームにPart5は不適用（5405.33 A2）	・VCCから独立（R5405.34） ・グループサステナビリティ保証業務の依頼人がPIEであっても、VCCに関してPIE規定は不適用（5405.34 A1） ・GSAF及びネットワーク・ファームはVCCに関してPart5は不適用（5405.34 A2）

2-7. バリューチェーン構成単位に対する独立性（4/4）

- バリューチェーン構成単位において作業を実施する「他の業務実施者」の独立性をGSAFが確認することが困難となる可能性がある。
 - ▶ 例えば、対象となる「他の業務実施者」の識別、独立性の確認の方法
- 実施する作業に十分かつ適切な関与ができない「他の業務実施者」に対して、倫理規則パート5の適用を促すことが困難な場合が考えられる。
 - ▶ 例えば、「他の業務実施者」が既にパート4Bや他の職業的専門家としての倫理基準を適用して業務を実施している場合
- 他の業務実施者の独立性を確認できない場合、独立性があるものとは結論付けられないこととされている。
 - ▶ この場合、サステナビリティ保証業務の手続上、当該他の業務実施者が実施した作業の利用の可否の検討が必要になる可能性がある。

2-8. その他の制度上の論点（1/3）

- ローテーション

- ▶ 財務諸表監査における「会計期間」とサステナビリティ情報における「報告期間」の整合性
- ▶ 大規模監査法人の上場会社監査に係る規定を含む公認会計士法上のローテーションの取扱い

- ガバナンスに責任を有する者の範囲

- ▶ 監査業務と同様に、引き続き「監査役等」が該当すると取り扱うこととしたい。
 - ◆ 例えば、次の項目について、ガバナンスに責任を有する者とのコミュニケーションが求められる。
 - ・ 非保証業務の提供に関する事前了解
 - ・ 報酬関連情報に関するコミュニケーション
 - ・ 依頼人の違法行為又はその疑いに関する協議
 - ・ 独立性に関する規定に違反した場合のコミュニケーション
- ▶ IESBA倫理規程では、ガバナンスに責任を有する者の例示として、「サステナビリティ情報の監視を担う他の委員会」が含まれるとしている。

2-8. その他の制度上の論点（2/3）

- 公認会計士法や金融商品取引法等の法令等に、新たに独立性に関する規定が設けられる場合、監査業務に係る規定と同様に、法令等の規定に関する留意規定を設ける可能性がある。（下線は独立性に関連する項目）
 1. 公認会計士法及び金商法の両方において規定されている規制
 - ・ 役員等・使用人・公務員等への就任制限
 - ・ 株主・出資者・債権者・債務者となることの禁止
 - ・ 利益供与を受けることの禁止
 - ・ 税理士業務等による報酬を受けることの禁止
 - ・ 非監査業務の同時提供の禁止
 - ・ ローテーション など
 2. 金商法のための規制
 - ・ 連結子会社及び持分法適用会社に対する規制（ただし、公認会計士法でも関係会社に対する規制がある）
 - ・ 2親等以内の親族の役員就任制限
 - ・ 監査補助者に対する規制
 3. 公認会計士法のための規制
 - ・ 監査法人パートナーに対するローテーション規制
 - ・ 単独監査の禁止（個人の場合）
 - ・ 翌会計期間までの役員等への就職制限（個人の場合） ※監査法人の場合は、1に含まれている
 - ・ 業務停止処分中の監査業務の禁止

2-8. その他の制度上の論点（3/3）

- サステナビリティ保証業務の受任

- ▶ 業務実施者の選任プロセス

- （業務実施者は会社機関ではないため、株主総会等の決議によらずに保証業務契約の締結による。）

2-9. 適用日（1/2）

- 適用日に関しては、現時点で次を想定している。（早期適用可）
 - ▶ パート1から4までの改訂、下記以外のパート5の規定
 - ◆ 2027年4月1日以後開始する報告期間、又は2027年4月1日以後の特定の日におけるサステナビリティ情報に関するサステナビリティ保証業務から適用
 - ▶ セクション5405及び5406におけるバリューチェーン構成単位（VCC）に関する規定
 - ◆ 2029年4月1日以後開始する報告期間、又は2029年4月1日以後の特定の日におけるサステナビリティ情報に関するサステナビリティ保証業務から適用
- 経過措置
 - ▶ ローテーションに関するR5540.10a項の要求事項は、財務諸表監査業務を実施していないファームが2027年4月1日前に開始する報告期間の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を実施する場合にも適用される。

2-9. 適用日（2/2）

● 経過措置

- ▶ ファーム又はネットワーク・ファームは、サステナビリティ保証業務の依頼人と、セクション5600及びそのサブセクションでは禁止されている非保証業務の契約を2027年3月31日までに締結し、かつ、同日までに業務を開始したときは、従来の契約条件に基づき、2027年4月1日以後開始する報告期間の末日まで、非保証業務を継続することができる。
- ▶ ファームは、個別のサステナビリティ保証業務又はグループサステナビリティ保証業務において、改正規定を早期適用して他の業務実施者が実施した保証作業を利用しようとする場合、他の業務実施者からパート4Bの独立性に関する規定の遵守に関する確認又は表明を入手した場合には、セクション5406の要求事項に準拠したものとして取り扱うことができる。

ディスカッションポイント

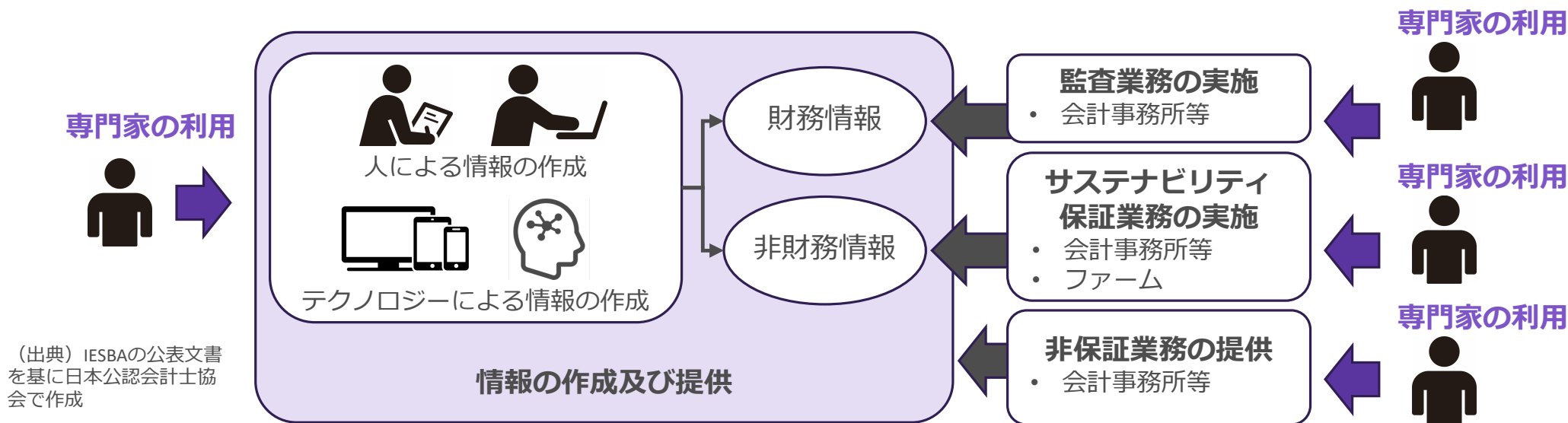
サステナビリティに関する倫理規則改正上の論点（適用時期を含む。）について、ご意見はあるか。



3. 外部の専門家の作業の利用に関する IESBA倫理規程改訂の概要

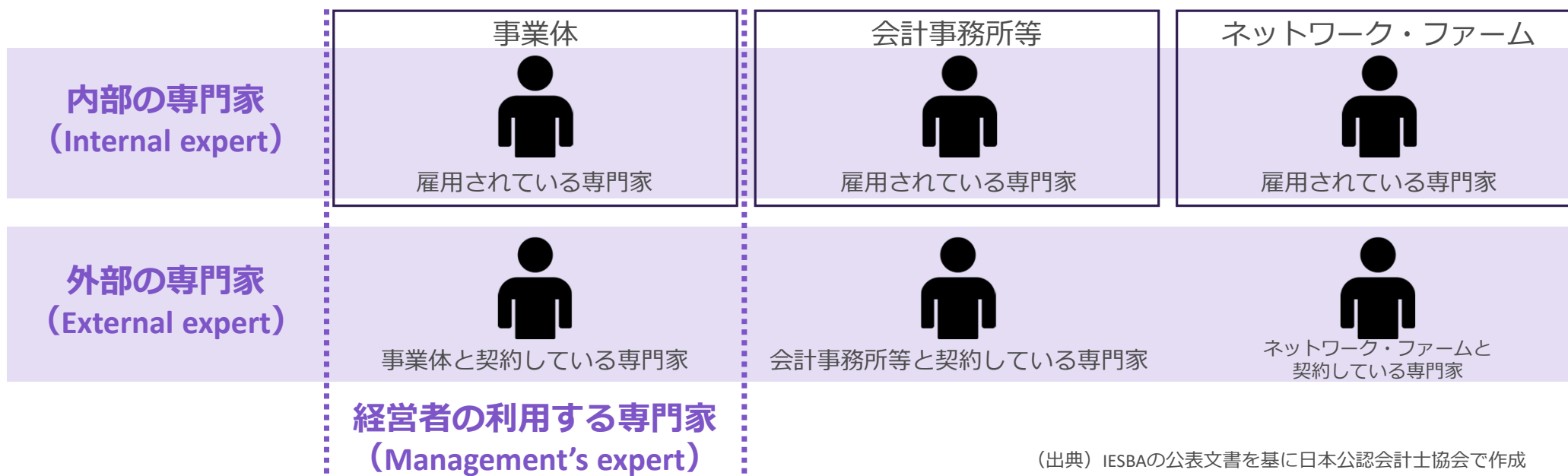
3-1. IESBA倫理規程改訂プロジェクトの背景

- 専門的分野の見積り、テクノロジーのほか、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。また、これまでのアウトリーチ活動などにおいて、財務情報・非財務情報（例：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**、とのコメントが寄せられている。
- 専門家の作業の性質及び監査業務又は保証業務に対する専門家の貢献を踏まえ、業務チームの一員と同様に、当該専門家を独立性の対象とするかを検討するために、「専門家の利用」プロジェクトが設けられた。



3-2. 専門家の分類

- 倫理規則において、専門家は次の3つに区分される。今回新設する規定では「外部の専門家」を対象としている。
 - ▶ 内部の専門家 (Internal expert)
 - ▶ 経営者の利用する専門家 (Management's expert)
 - ▶ 外部の専門家 (External expert)



(出典) IESBAの公表文書を基に日本公認会計士協会で作成

4. 倫理規則改正上の論点 (外部の専門家の作業の利用)

3-3. 規定の概要

「外部の専門家の作業の利用」で新設される3つのセクション

組織所属の会員 (PAIB)	会計事務所等所属の会員 (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
はじめに	はじめに	はじめに
要求事項及び適用指針	要求事項及び適用指針	要求事項及び適用指針
一般的規定	一般的規定	一般的規定
契約条件についての外部の専門家との合意	契約条件についての外部の専門家との合意	契約条件についての外部の専門家との合意
外部の専門家の適性、能力及び客観性の評価	外部の専門家の適性、能力及び客観性の評価	外部の専門家の適性、能力及び客観性の評価
外部の専門家の適性、能力及び客観性に関する結論	外部の専門家の適性、能力及び客観性に関する結論	外部の専門家の適性、能力及び客観性に関する結論
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	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	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
その他の事項	その他の事項	その他の事項

3-4. 倫理規則改正上の主な論点①

- 外部の専門家の作業の利用に当たっては、外部の専門家のCCOを評価することが求められる（独立性ではない）。
 - ▶ **Competence（適性）**
 - ◆ 現行倫理規則の基本原則では「professional competence = 職業的専門家としての能力」としているが、「competence = 適性」でよいか。
 - ▶ **Capability（能力）**
 - ◆ 現行倫理規則では「ability = 能力」としていたが「capability = 能力」でよいか。
 - ◆ Capabilities relates to the ability of the external expert to exercise their competence in the circumstances of the professional service. (5390.7A1)
 - ▶ **Objectivity（客観性）**
 - ◆ 現行倫理規則の基本原則「客観性」と同様。バイアス、利益相反、又は他者からの過度の影響若しくは他者への過度の依存が、外部の専門家の専門的判断又は業務上の判断に及ぼし得る影響に関連する。

3-4. 倫理規則改正上の主な論点②

- To the best of their knowledge and belief（知り得る限りにおいて）

- ▶ R390.14項やR5390.14項等において使用されており、監査基準報告書580「経営者確認書」でも使用されている。

R390.14 The professional accountant shall request the external expert to provide in writing:

A) To the best of their knowledge and belief;

B) In relation to the entity at which the external expert is performing the work; and

C) From the beginning of the period covered by the audit or review report until the completion of the external expert's work,

(a) Any direct financial interest or material indirect financial interest in the entity held by the external expert, their immediate family, or the external expert's employing organization;

. . .

- ▶ IESBAは、一般的に「知り得る限りにおいて」の法的な意味は、「その者が知っていたこと及び合理的な注意を払えば知り得たはずのこと」の両方を指すと解釈している。
- ▶ 現行では「reason to believe = 信じるに足る理由がある場合」という用語が用いられている。

- その他、適用に伴う実務上の課題はあるか。

3-5. 外部の専門家の適性、能力及び客観性の評価（全セクション共通）

- SAPは、外部の専門家がSAPの目的に必要な適性(R5390.6項)、能力(R5390.7項)、客観性（R5390.8項）を有しているかどうかを評価しなければならない。
- 外部の専門家が、SAPの目的に照らして必要な適性、能力及び客観性を有しているかどうかの評価には、**職業的専門家としての判断の行使及び事情に精通し、合理的な判断を行うことができる第三者テストの利用**が含まれる（第5390.10 A1項）。

※セクション290,390も同様

3-6. 適性(Competence) (全セクション共通)

- 適性は、外部の専門家の専門知識の内容及び水準に関連する（第5390.6 A1項）。
- SAPが、外部の専門家が必要な適性を有しているかどうかを評価する際に関連する要因には、次のものが含まれる（第5390.6 A2項）。
 1. 外部の専門家の資格、教育、訓練、経験及び評判が、実施される作業の内容に関連又は整合しているかどうか。
 2. 外部の専門家が関連する職業的専門家の団体に所属しているかどうか又は規制団体若しくはその他の規制当局による監督の対象となっているかどうか。そのような場合、当該外部の専門家が優良であるかどうか。
 3. 外部の専門家の適性に関して、規制団体又はその他の規制当局によって懲戒処分が公表されているかどうか。
 4. 外部の専門家の作業が、当該外部の専門家の専門分野又は専門領域において、法令等の要求事項又は公認団体により発行された職業的専門家としての基準に準拠しているかどうか、若しくは一般に認められた原則又は慣行に従っているかどうか。
 5. 外部の専門家が、使用されたインプット、仮定又は手法等を含む、自身の作業について説明可能かどうか。
 6. 外部の専門家が同様の作業を実施した実績があるかどうか。

※セクション290,390も同様

3-7. 能力(Capability) (全セクション共通)

- 能力は、専門業務を実施する状況において、外部の専門家が適性を発揮するかに関連する（第5390.7 A1項）。
- SAPが、外部の専門家が必要な能力を有しているかどうかを評価する際に関連する要因には、次のものが含まれる（第5390.7 A2項）。
 1. 外部の専門家が利用可能なリソース
 2. 外部の専門家が作業を実施する十分な時間の有無

※セクション290,390も同様

3-8. 客観性(Objectivity) (全セクション共通) (1/3)

- 客観性は、バイアス、利益相反、又は他者からの過度の影響若しくは他者への過度の依存が、外部の専門家の専門的判断又は業務上の判断に及ぼし得る影響に関連する（第5390.8 A1項）。
- 外部の専門家が作業を実施している期間における、外部の専門家の客観性に対する阻害要因の識別に関連する事項には、次のものが含まれる（第5390.8 A2項）。
 1. 外部の専門家又は外部の専門家が所属する組織が、当該外部の専門家が事業体で実施している作業に関連して、実在の、又は潜在的な利益相反を有しているかどうか。
 2. 外部の専門家の作業に影響を及ぼし得るバイアスをサステナビリティ保証業務の実施者が認識しているかどうか。
 3. 外部の専門家が成功報酬を請求しているかどうか。請求している場合、その算定根拠
 4. 外部の専門家が、当該外部の専門家の作業の主題に関連して、当該外部の専門家又は所属する組織が過去に行った判断又は行動を評価又はそれに依拠するかどうか。

※セクション290,390も同様

3-8. 客観性(Objectivity) (全セクション共通) (2/3)

- 外部の専門家が所属する組織は、所属の法的関係にかかわらず、専門家が直接所属する事業体であり、所属する組織を支配する可能性のある、又は所属する組織に関連するその他の事業体を含まない（第5390.8 A3項）。
- 外部の専門家又は当該専門家が所属する組織が行った過去の判断又は実施した活動により、当該外部の専門家の客観性に対する自己レビューという阻害要因を生じさせる可能性がある例には、次のものが含まれる（第5390.8 A4項）。
 1. 外部の専門家が作業を実施している事項について事業体へ助言したこと。
 2. 外部の専門家が、作業を実施する際に使用する、又は当該作業の対象となる事業体について、データ若しくはその他の情報を作成したこと、又は情報システムを設計、開発、導入、運用、保守、モニタリング、更新若しくはアップグレードしたこと。

※セクション290,390も同様

3-8. 客観性(Objectivity) (全セクション共通) (3/3)

- 外部の専門家の客観性に対する阻害要因の水準を評価する際に関連する要因には、次のものが含まれる。
 1. 外部の専門家が、当該外部の専門家の専門分野において倫理基準を発行する責任を有する団体により発行された倫理基準に従っているかどうかを含めた、外部の専門家の職業、法令等、又は外部の専門家が所属する組織によって定められている条件、方針及び手続の存在
 2. 外部の専門家の作業の内容及び範囲
 3. 外部の専門家によって採用された品質管理システムの存在及び適切性
- 外部の専門家の客観性に対する阻害要因に対処するセーフガードとなり得る対応策の例には、次のものが含まれる。
 1. 外部の専門家の作業を意図された目的に照らして評価するために必要な専門知識を有する有能な人員、又はサステナビリティ保証業務の実施者が所属するファーム外の専門家に相談すること。
 2. 利益相反から業務を分離するための措置を取るといった、外部の専門家に対して利益相反に対処するための措置を要請すること。
 3. 外部の専門家の作業の再編成、又は阻害要因を生じさせている部分を別の外部の専門家に再割当てすること。

※セクション290,390も同様

3-9. 外部の専門家の作業を利用できない状況（全セクション共通）

- SAPが、特定の専門業務に必要とされる作業を提供するために必要な適性、能力又は客観性を有しない外部の専門家を利用する場合、誠実性、客観性並びに職業的専門家としての能力及び正当な注意の原則の遵守に対する、自己利益、自己レビュー、馴れ合い又は擁護という阻害要因が生じる可能性がある（第5390.5 A2項）。
- SAPは、次のいずれかの場合には、外部の専門家の作業を利用してはならない（R5390.21項）。
 1. 外部の専門家が、**必要な適性又は能力を有しているかどうか、又は客観的であるかどうかについて、判断することができない**場合
 2. 当該業務実施者の目的に照らして、外部の専門家が、**SAPの目的に必要な適性又は能力を有していないと判断する場合**
 3. 外部の専門家の客観性に対して、**阻害要因を除去するか又は許容可能な水準にまで軽減することができないと判断する場合**
- 外部の専門家が既に作業の重要な部分を実施したとき、サステナビリティ保証業務の実施者は、外部の専門家が当該業務実施者の目的に照らして必要な適性、能力及び客観性を有していると結論付けることが困難であるか、又は結論付けることができない場合、基本原則への違反のプレッシャーに直面する可能性がある（第5390.10 A2項）。
 - ▶ このような状況において当該プレッシャーに対処する方法については、セクション270を参照

※セクション290,390も同様

3-10. 外部の専門家を利用する際の客観性の評価（セクション390・5390）

- セクション390及び5390においては、次のような業務において外部の専門家を利用する際の客観性を評価する場合において、さらなる対応策が求められている。
 - ▶ 監査業務、レビュー業務及びパート5の対象に含まれないその他の保証業務（セクション390）
 - ▶ サステナビリティ保証業務、又は同じサステナビリティ保証業務の依頼人に提供されるその他の専門業務（セクション5390）
- 依頼人が社会的影響度の高い事業体ではない場合、上記のような業務においては、**外部の専門家が知り得る限り、当該専門家が作業を実施している事業体に関係し、監査報告書、レビュー報告書又はその他の保証報告書の対象期間の最初から外部の専門家の作業が完了するまでの期間における、次の全ての情報を書面で提出するよう、外部の専門家に依頼しなければならない。**（R390.12項、R5390.12項）。
 - ▶ 直接的又は間接的な金銭的利益、潜在的な利益相反や、過去又は現在の契約など
- 依頼人が社会的影響度の高い事業体である場合、上記のような業務においては、**外部の専門家が知り得る限りにおいて、外部の専門家が作業を実施している事業体に関係し、監査報告書、レビュー報告書又はその他の保証報告書の対象期間の最初から外部の専門家の作業が完了するまでの期間における、次の情報を書面で提出するよう、外部の専門家に依頼しなければならない**（R390.14項、R5390.14項）。
 - ▶ 金銭的利益、ローン又はローンの保証、過去又は現在の業務、訴訟、経済的利益、関与期間の長さなど

3-11. 外部の専門家を利用する際の客観性の評価（セクション290）

- 外部の専門家の客観性に対する阻害要因の水準に影響を及ぼし得るその他の利害には、**財務及び非財務情報並びに意思決定に連動する報酬又はインセンティブから生じる重要な金銭的利害が含まれる**（第290.8 A4項）。

3-12. 適用日

セクション5390

- **2027年4月1日以後**開始する報告期間、又は**2027年4月1日以後**の特定の日におけ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から適用を開始する。
 - ▶ セクション5390「外部の専門家の作業の利用」がサステナビリティ関連の倫理規則改正の必須要素であるため、サステナビリティに関する改正と適用日を一致させる。

その他のセクション

- **2027年4月1日**から施行する（早期適用可）。

4. 今後のスケジュール

今後のスケジュール

起草作業

- 2月下旬から8月末にかけて、倫理委員会合同作業部会で倫理規則改正案の起草を行う。

公開草案

- 公開草案が整う9月に次回有識者懇談会を開催する。
- 倫理委員会、役員会審議を経て、10月に公開草案の公表を目指す。（コメント12月まで）

最終公表

- 2026年3月頃に役員会で改正倫理規則の確定版を審議する。
- 2026年7月の定期総会審議を経て、改正倫理規則が正式に確定する。

ディスカッションポイント

外部の専門家の作業の利用に関する倫理規則改正上の論点について、ご意見はあるか。

●●信頼の力を未来へ
jicpa

◆日本公認会計士協会