

倫理委員会有識者懇談会

議事次第

(第 16 回 2025 年 9 月 5 日 (金) 14:00～15:50)

I 開会

II 挨拶

III 議事

1. サステナビリティに関する倫理規則公開草案について

【資料No. 1】

2. 外部の専門家の作業の利用に関する倫理規則公開草案について

【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公開草案	1
倫理規則改正案（現行規定からの履歴付き（用語集のみクリーン））	2

サステナビリティ及び外部の専門家の作業の利用 に関する倫理規則の公開草案

倫理規則改正上の論点

2025/9/5



本日の議事次第

1. 倫理規則改正上の論点（サステナビリティ）
2. 倫理規則改正上の論点（外部の専門家の作業の利用）
3. 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9月5日時点における文案となります。

1. 倫理規則改正上の論点 (サステナビリティ)

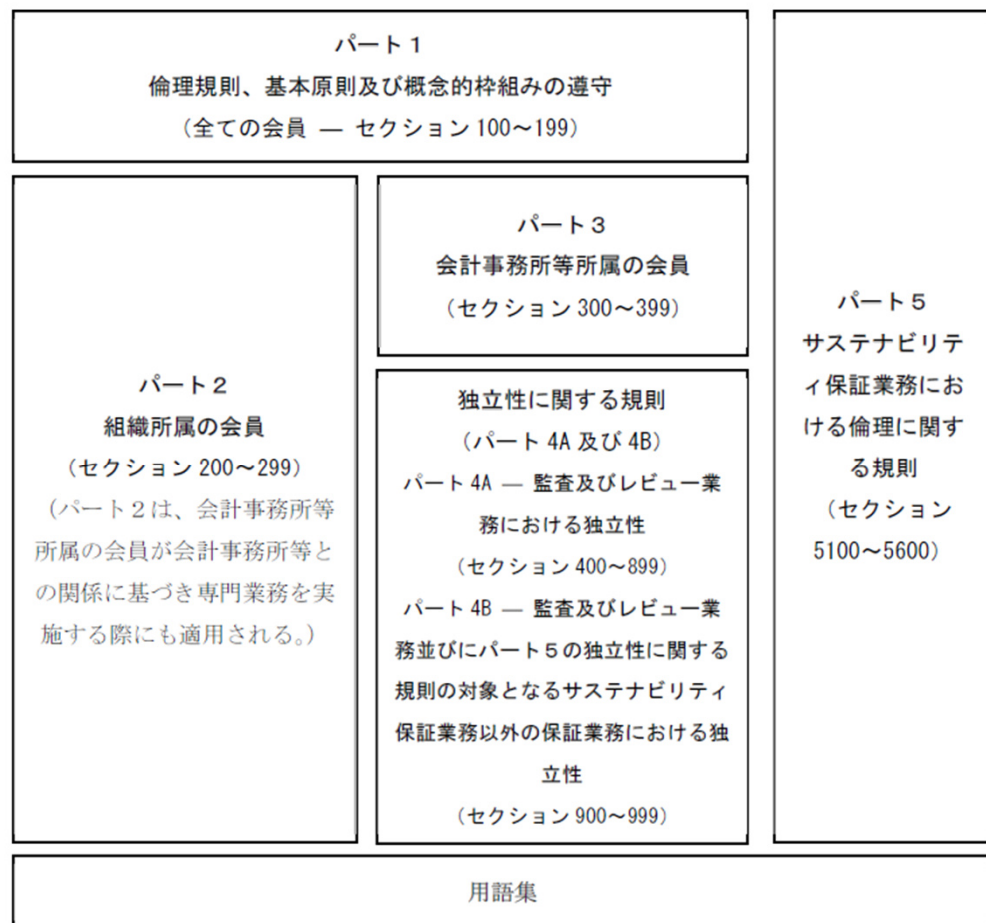
1-1. サステナビリティに係る倫理規則公開草案の概要（1/2）

- 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。
- 本会会員を適用対象として倫理規則の改正を行う（会員以外の業務実施者が本会倫理規則を遵守することは想定しない。）。
- 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行う。
- 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。
- 改正倫理規則の確定は、2026年7月の定期総会を目指すこととするが、早期適用を考慮し、2026年3月頃に規定内容の仮公表を想定している。

1-1. サステナビリティに係る倫理規則公開草案の概要（1/2）

- 公開草案の公表時点で、法制度の整備を含むサステナビリティ報告及び保証制度等が未定であることから、次の前提を付した上で公開草案を公表することとする。
 - ▶ 今後整備される法制度等のうち、改正倫理規則に反映することが適当な事項については、2026年の本会定期総会まで適宜反映する。
 - ▶ 用語の名称や定義について、今後公表が想定されるサステナビリティ保証の基準と平仄をとる必要がある項目についても、2026年の本会定期総会まで適宜反映する。

1-2. 倫理規則の構成



- 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」を新設した。
- パート5の独立性に関する規則は、パート4A「監査及びレビュー業務における独立性」を基に起草しているが、サステナビリティ保証業務に特有の論点に対処するための規定を追加している。
サステナビリティ保証業務に特有の規定には、項番号にアルファベットの小文字を付している。

1-3. 倫理規則の各パートの適用範囲（1/2）

- 公開草案では、サステナビリティ保証業務の実施者に対する規定とサステナビリティ報告の作成に携わる会員に対する規定を設けている。
- サステナビリティ保証業務において、倫理に関するパート5のセクション5100から5390までの規定は、全てのサステナビリティ保証業務に適用される。一方、独立性に関する規則については、次スライドの規準を満たす業務にはパート5のセクション5400以降の規定が、また当該規準を満たさない業務にはパート4Bの規定がそれぞれ適用される。
- サステナビリティ報告については、パート1から3までの規定が適用される。

サステナビリティ報告及び保証業務の倫理・独立性に関する規則の適用範囲

	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	倫理	
一定の規準を満たす業務	パート5 (5400～)	パート5 (5100～5390)	パート1、2、3
一定の規準を満たさない業務	パート4B		

1-3. 倫理規則の各パートの適用範囲（2/2）

- サステナビリティ保証業務の独立性に関する規則に関し、パート5のセクション5400以降の規定が適用されるための規準は、次のとおりである。

5400.3b 本パートの独立性に関する規則は、サステナビリティ保証業務のうち、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次のいずれにも該当する場合に適用される。

- (1) 一般目的の報告の枠組みに準拠して報告される。
- (2) 次のいずれかを満たす。
 - ① 法令等に準拠して提供することが求められる。
 - ② 投資家その他の利用者による意思決定を支援する目的で開示される。

1-4. 倫理規則公開草案における個別論点（1/15）

- サステナビリティ保証業務を対象とするパート5の規定は、現行倫理規則と同様の内容としているが、現行倫理規則との比較で、特に認識している個別論点は次のとおりであり、次スライド以降で説明する。

No.	個 別 論 点 の 項 目
1	ガバナンスに責任を有する者の範囲と用語
2	倫理規則で使用する用語（前回の有識者懇談会からの主な変更）
3	法令等の記載
4	サステナビリティ保証業務の依頼人に対する長期関与とローテーション
5	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
6	報酬依存度
7	違法行為への対応
8	附則（経過措置）

1-4. 倫理規則公開草案における個別論点（2/15）

- ガバナンスに責任を有する者の範囲と用語

- ▶ サステナビリティ保証業務の実施者がコミュニケーションを行うべき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としては、依頼人の組織構造や監視・監督体制に応じて、監査役等に加えて、サステナビリティ情報の監視を担う委員会等の主体も該当することが想定され得ることから、倫理規則公開草案パート5では、監査役等を含む広義の概念である「ガバナンスに責任を有する者」の用語を用いることとする。

ガバナンスに責任を有する者（Those charged with governance）

事業体の戦略的方向性と説明責任を果たしているかどうかを監視する責任を有する者又は組織。これには、財務報告プロセス、又は該当する場合はサステナビリティ報告プロセスの監視が含まれる。法域によっては、ガバナンスに責任を有する者には、経営者を含むことがある。

なお、我が国においては、会社法の機関の設置に応じて、取締役会、監査役若しくは監査役会、監査等委員会又は監査委員会がガバナンスに責任を有する者に該当するが、本規則においては、会員のコミュニケーションの対象は、サステナビリティ保証業務に関するパート5を除き、原則として、監査役若しくは監査役会、監査等委員会又は監査委員会を想定し、「監査役等」と記載している。

1-4. 倫理規則公開草案における個別論点（3/15）

倫理規則公開草案パート2及び3	倫理規則公開草案パート5
R300.9 会員は、本規則に従って監査役等とのコミュニケーションを行う際には、依頼人の企業統治の構造に応じて、コミュニケーションを行うのに適した一人又は複数の個人を決定しなければならない。会員は、監査役等の特定又は一部の者と個別にコミュニケーションを行おうとする場合には、監査役等の全ての者に適切に情報が伝わるように、監査役等の全ての者とコミュニケーションを行うことが必要かどうかを判断しなければならない。	R5300.9 サステナビリティ保証業務の実施者は、本パートに従っ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を行う際には、サステナビリティ保証業務の依頼人の企業統治の構造に応じて、コミュニケーションを行うのに適した一人又は複数の個人を決定しなければならない。業務実施者は、ガバナンスに責任を有する者の特定又は一部の者と個別にコミュニケーションを行おうとする場合には、ガバナンスに責任を有する者の全ての者に適切に情報が伝わるように、ガバナンスに責任を有する者の全ての者とコミュニケーションを行うことが必要かどうかを判断しなければならない。
300.9 A2 監査役等の特定又は一部の者の例には、監査役会における個人の監査役が含まれる。	5300.9 A2 ガバナンスに責任を有する者の特定又は一部の者の例には、監査役等、サステナビリティ情報の監視を担う他の委員会又はそれらを構成する個人が含まれる。

1-4. 倫理規則公開草案における個別論点（4/15）

- 倫理規則で使用する用語（前回の有識者懇談会からの主な変更）
 - ▶ 監査業務等の執行に責任を有する「業務執行責任者」(engagement partner)とは別に、サステナビリティ保証業務の執行に責任を有する「サステナビリティ保証業務執行責任者」(engagement leader)を新たに設けることとした。

業務執行責任者（Engagement partner）

業務実施の責任者、すなわち業務実施者のうち、業務とその実施及び発行する報告書に責任を負う、社員等その他の者

パート5で規定されているサステナビリティ保証業務の場合、「サステナビリティ保証業務執行責任者（Engagement leader）」の定義を参照

サステナビリティ保証業務執行責任者（Engagement leader）

サステナビリティ保証業務実施の責任者、すなわちサステナビリティ保証業務の実施者のうち、業務とその実施及び発行するサステナビリティ保証報告書に責任を負う、会計事務所等によって選任された社員等又はその他の者

監査及びレビュー業務の場合、「業務執行責任者（Engagement partner）」の定義を参照

1-4. 倫理規則公開草案における個別論点（5/15）

- 倫理規則で使用する用語（前回の有識者懇談会からの主な変更）

- ▶ 本会会員を対象とした倫理規則であることから、「ファーム」（firm）は「会計事務所等」、「リーダー」（leader）は「社員等」の用語をそれぞれ用いることとした。

会計事務所等（Firm）

- (1) 会員が開業する事務所（公認会計士法以外の法律に基づく事務所を除く。）及び監査法人
- (2) 出資、経営その他の手段を通じて(1)を支配する事業体
- (3) 出資、経営その他の手段を通じて(1)が支配している事業体

第400.4項及び第900.3項は、それぞれパート4A及び4Bの遵守に関して、「会計事務所等」という用語が、会員の責任を取り扱う上でどのように使用されるかを説明している。

第5400.4項は、パート5の遵守に関して、「会計事務所等」という用語が、個々のサステナビリティ保証業務の実施者及び会計事務所等の責任を取り扱う上でどのように使用されるかを説明している。

社員等JP

- (1) 監査法人の場合 当該監査法人の社員
- (2) 個人事務所及び共同事務所の場合 当該個人事務所又は共同事務所において、業務執行責任者として業務を行っている者

1-4. 倫理規則公開草案における個別論点（6/15）

● 法令等の記載

- ▶ 法制度が定まっていない状況であるため、公開草案では、未確定の法制度に関する記述は行わないこととし、常務理事前文等において、法制度が定まり次第、倫理規則の確定までに規定への必要な反映を行う予定である旨を記載する。

倫理規則公開草案パート1	倫理規則公開草案パート5
100.7 A1 職業的専門家としての行動の原則は、会員の業務に関連する法令等の遵守を求めている。会員の業務に関連する法令等には、公認会計士法、会社法、金融商品取引法等が含まれる。一部の法域では、本規則の規定と異なる、又は範囲を超えた規定がある場合がある。会員は、そのような差異を把握するとともに、法令等により禁止されている場合を除き、より厳格な規定を遵守する必要がある。	5100.7 A1 職業的専門家としての行動の原則は、サステナビリティ保証業務の実施者の業務に関連する法令等の遵守を求めている。業務実施者の業務に関連する法令等には、公認会計士法等が含まれる。一部の法域では、本パートの規定と異なる、又は範囲を超えた規定がある場合がある。業務実施者は、そのような差異を把握するとともに、法令等により禁止されている場合を除き、より厳格な規定を遵守する必要がある。

1-4. 倫理規則公開草案における個別論点（7/15）

- サステナビリティ保証業務の依頼人に対する長期関与とローテーション
 - ▶ 同一担当者が監査業務とサステナビリティ保証業務の双方に関与する場合、関与した会計期間（監査業務）と報告期間（サステナビリティ保証業務）を通算する規定を設ける。

倫理規則公開草案パート4A	倫理規則公開草案パート5
R540.7 監査業務の依頼人が社会的影響度の高い事業体の場合、R540.9項からR540.10項までの場合を除き、担当者は、累積して7会計期間（サステナビリティ保証業務に関与する場合は、報告期間を含む。以下、本セクションにおいて同じ。）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。 (1) 業務執行責任者 (2) 監査業務に係る審査担当者として選任された者 (3) その他の監査業務の主要な担当社員等 (4) サステナビリティ保証業務の主要な担当社員等 累積して7会計期間関与した後、当該者に対しては、R540.13項からR540.21項までに規定されたクーリングオフ期間を設けなければならない。	R5540.7 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、R5540.9項からR5540.10a項までの場合を除き、担当者は、累積して7報告期間（監査業務に関与する場合は、会計期間を含む。以下、本セクションにおいて同じ。）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。 (1) サステナビリティ保証業務執行責任者 (2) 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 (3) その他のサステナビリティ保証業務の主要な担当社員等 (4) 監査業務の主要な担当社員等 累積して7報告期間関与した後、当該者に対しては、R5540.13項からR5540.21項までに規定されたクーリングオフ期間を設けなければならない。

1-4. 倫理規則公開草案における個別論点（8/15）

- 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
 - ▶ 会計事務所等と支配関係がある税理士事務所等又は弁護士事務所等が、会計事務所等の依頼人に対して、税務業務及び法律業務を提供する場合の取扱いは、次のとおりである。

支配関係がある税理士事務所等又は弁護士事務所等による業務の提供先	法令等による業務制限
会計事務所等の監査業務の依頼人	あり
会計事務所等のサステナビリティ保証業務の依頼人	なし

- ▶ そのため、パート4Aとは異なり、パート5のサブセクション5604「税務業務」及びサブセクション5608「法律業務」では、こうした法令等による業務制限に関する記述を行わないとともに、これらの業務の提供主体として、会計事務所等と支配関係がある「税理士事務所等」及び「弁護士事務所等」を記載している。

1-4. 倫理規則公開草案における個別論点（9/15）

倫理規則公開草案パート4A	倫理規則公開草案パート5
604.1 JP 会計事務所等又はネットワーク・ファームは、第604.2 A1項に規定された業務を監査業務の依頼人に提供することが法令等により制限される場合には、当然これらの業務を提供することはできない。 我が国においては、税理士法の定めにより、監査法人や税理士登録を行っていない会員が、税務業務を行うことはできない。 一方で、次の場合は、税務業務そのものの提供は、一定の条件の下で可能である。 (1) 会計事務所等の定義に含まれる税理士法人や税理士事務所（本サブセクションにおいて「税理士事務所等」という。） 当該税理士事務所等は、税務業務そのものを提供することは可能である。しかし、会計事務所等の監査業務の依頼人に対する税務業務の提供は、法令等による業務の制限がある。 <以下、省略>	5604.1 JP 会計事務所等又はネットワーク・ファームは、第5604.2 A1項に規定された業務をサステナビリティ保証業務の依頼人に提供することが法令等により制限される場合には、当然これらの業務を提供することはできない。 我が国においては、税理士法の定めにより、税理士登録を行っていない会員が、税務業務を行うことはできない。 一方で、次の者が、サステナビリティ保証業務の依頼人に対して税務業務を提供することは、一定の条件の下で可能であるが、本サブセクションに規定されている事項を遵守する必要がある。 (1) 会計事務所等の定義に含まれる税理士法人や税理士事務所（本サブセクションにおいて「税理士事務所等」という。） <以下、省略>

1-4. 倫理規則公開草案における個別論点（10/15）

倫理規則公開草案パート4A

R604.4 税務事務所等又は海外のネットワーク・ファームは、次のいずれも満たす場合には、監査業務の依頼人に対して税務業務を提供し、又は税務取引の提言を行ってはならない。

- (1) 税務業務又は税務取引が、税務事務所等又は海外のネットワーク・ファームにより、直接的又は間接的に提案された、これまで見解が示されていない税務上の取扱いを支持するマーケティング、プランニング又は意見に関係するものであること。
- (2) 当該税務上の取扱い又は取引の重要な目的が租税回避であること。

ただし、提案された税務上の取扱いが、適用が認められる可能性の高い税務関連の法令等の根拠を有していると会計事務所等が確信する場合には、当該税務業務を提供し、また、当該税務取引の提言を行うことができる。

倫理規則公開草案パート5

R5604.4 税理士事務所等、税務事務所等又は海外のネットワーク・ファームは、次のいずれも満たす場合には、監査サステナビリティ保証業務の依頼人に対して税務業務を提供し、又は税務取引の提言を行ってはならない。

- (1) 税務業務又は税務取引が、税務事務所等又は海外のネットワーク・ファームにより、直接的又は間接的に提案された、これまで見解が示されていない税務上の取扱いを支持するマーケティング、プランニング又は意見に関係するものであること。
- (2) 当該税務上の取扱い又は取引の重要な目的が租税回避であること。

ただし、提案された税務上の取扱いが、適用が認められる可能性の高い税務関連の法令等の根拠を有していると会計事務所等が確信する場合には、当該税務業務を提供し、また、当該税務取引の提言を行うことができる。

(注1) 税理士事務所等 会計事務所等の定義に含まれる、会計事務所等と支配関係がある税理士法人や税理士事務所

(注2) 税務事務所等 会計事務所等に該当しない（支配関係がない）、ネットワーク・ファームの関係にある国内の税理士事務所等

1-4. 倫理規則公開草案における個別論点（11/15）

● 報酬依存度

- ▶ 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。
- ▶ 5年辞任ルールの例外規定における協議先は、監査業務と同様に本会とする。

倫理規則公開草案パート4A

R410.20 R410.21項で規定されている場合を除き、会計事務所等は、5年連続してR410.18項で規定されている状況が継続する場合、5年目の監査意見の表明後に監査人を辞任しなければならない。

R410.21 R410.20項の例外として、会計事務所等は、公共の利益の観点からやむを得ない理由がある場合、次のいずれも満たすことを条件として、5年経過後も引き続き監査業務を継続することが認められる。

- (1) 会計事務所等は、本会と協議し、当該会計事務所等が監査業務を継続することが公共の利益にかなうということについて同意を得ていること。
- (2) 会計事務所等は、6年目以降の各会計年度の監査意見を表明する前に、会計事務所等の構成員ではない会員による監査意見表明前のレビューを受けること。

倫理規則公開草案パート5

R5410.20 R5410.21項で規定されている場合を除き、会計事務所等は、5年連続してR5410.18項で規定されている状況が継続する場合、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を終了しなければならない。

R5410.21 R5410.20項の例外として、会計事務所等は、公共の利益の観点からやむを得ない理由がある場合、次のいずれも満たすことを条件として、5年経過後も引き続きサステナビリティ保証業務を継続することが認められる。

- (1) 会計事務所等は、本会と協議し、当該会計事務所等がサステナビリティ保証業務を継続することが公共の利益にかなうということについて同意を得ていること。
- (2) 会計事務所等は、6年目以降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、当該会計事務所等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保証意見表明前のレビューを受けること。

1-4. 倫理規則公開草案における個別論点（12/15）

● 違法行為への対応

- ▶ サステナビリティ保証業務の実施者が気付いた違法行為又はその疑いについて、適切な規制当局への報告に関する規定については、監査業務と同様の規定は設けず、欠番とすることとする。

倫理規則公開草案パート3	倫理規則公開草案パート5
360.25 A1 適切な規制当局に当該事項の報告を行う目的は、規制当局が当該事項を調査し、公共の利益のために対応策を講じられるようにすることである。規制当局に報告することが法令に違反する場合、規制当局に対して当該事項の報告を行うことはできない。規制当局への報告が法令に違反せず、規制当局に対して当該事項の報告を行う場合、その報告は、R114.3項に従って、業務上知り得た秘密情報を開示又は利用することが認められる正当な理由に該当することを確認する。	5360.25A1 欠番
360.25 A2 そのような報告を行うかどうかの判断は、特に、当該事項により投資家、債権者、従業員又は社会一般に対して、実際に、又は潜在的に生じる可能性のある損害の内容及び範囲に依存する。 例えば、ある事業体が証券取引所に上場しており、当該事業体による不正な財務報告が、当該事業体の証券に関する公正で秩序ある市場に対する重大な影響につながるか、又は当該重大な影響が他の事業体や市場等にも連鎖的に波及し、金融市場システム全体の機能不全をもたらす可能性が極めて高いと判断する場合、会員は、当該事項を適切な規制当局に報告することが、公共の利益に照らし、その状況においてとり得る適切な対応であると判断する可能性がある。	5360.25A2 欠番

1-4. 倫理規則公開草案における個別論点（13/15）

倫理規則公開草案パート3	倫理規則公開草案パート5
R360.26 会員が、不正な財務報告に関する法令違反等事実に対する適切な規制当局への報告がその状況においてとり得る適切な対応であると判断する場合、その報告は、R114.3項に従って業務上知り得た秘密情報を開示又は利用することが認められる正当な理由に該当すると判断される。会員は、そのような報告を行う場合、誠意を持って行動し、陳述及び主張を行う際には注意を払わなければならない。また、会員は、当該事項を報告する前に、依頼人に対して自身の意図を通知することが適切かどうかを検討しなければならない。 R360.27 例外的な状況において、会員は、投資家、債権者、従業員又は社会一般に対して重大な損害をもたらすような、法令に対する急迫な違反になると信じるに足る理由がある、実際の、又は意図されている不正な財務報告に気付く場合がある。会員は、まず、当該不正な財務報告の是正を促すために事業体の経営者又は監査役等と協議することが適切かどうかを検討した上で、職業的専門家としての判断を行使し、そのような不正な財務報告の影響を防止又は軽減するために当該事項を直ちに適切な規制当局に報告すべきかどうかを検討しなければならない。そのような報告が、その状況において、会員がとり得る最も適切な対応であると考えられる場合、その報告はR114.3項に従って業務上知り得た秘密情報を開示又は利用することが認められる正当な理由に該当すると判断される。	R5360.26 欠番 R5360.27 欠番

1-4. 倫理規則公開草案における個別論点（14/15）

- 附則（バリュー・チェーン構成単位の規定に係る経過措置）
 - ▶ 改正倫理規則は、2027年4月1日からの施行を想定しているが、バリュー・チェーン構成単位について実施される保証作業に適用される規定については、経過措置により、2029年4月1日以後開始する報告期間又は同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することとしている（早期適用可）。
 - ▶ 早期適用している場合を除き、2029年4月1日前に開始する報告期間に係るサステナビリティ保証業務においては、次の事項を行うことを求めている。

倫理規則公開草案パート5

- (1) バリュー・チェーン構成単位について保証作業を実施するグループサステナビリティ保証業務の実施者である会計事務所等又は構成単位の業務実施者は、セクション5120で規定されている概念的枠組みを適用し、保証作業に関連する独立性に対する阻害要因を識別及び評価し、それに対処しなければならない。
- (2) グループサステナビリティ保証業務の実施者である会計事務所等は、業務チーム外の他の業務実施者の保証作業を利用しようとする場合、当該業務チーム外の他の業務実施者が独立していることを確かめなければならない、その際にパート4B又は独立性に関するその他の職業的専門家としての要求事項に従って独立していることの表明に依拠することができる。
- (3) グループサステナビリティ保証業務の実施者である会計事務所等は、バリュー・チェーン構成単位について実施する保証作業に適用される独立性に関する規定を適用していないことを開示しなければならない。

1-4. 倫理規則公開草案における個別論点（15/15）

- 附則（非保証業務に係る経過措置）

- ▶ 会計事務所等又はネットワーク・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日以後開始する最初の報告期間の末日まで、当該非保証業務を継続することができる。

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の公開草案について、ご意見はあるか。

(ご参考) サステナビリティに関する論点の概要

1. 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2-2）
 - ▶ 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NASについての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2-3及び2-4）
 - ▶ サステナビリティ保証業務のみならず監査報酬及びNAS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NAS（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2-5）
 - ▶ 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2-6）
 - ▶ 違法行為又はその疑いを識別した場合の監査人とサステナビリティ保証業務の実施者間のコミュニケーション

1. 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2-7）
- その他の制度上の論点（スライド2-8）
- 適用日（スライド2-9）
 - ▶ 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. 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。
- 会計事務所等は、会計事務所等又はネットワーク・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）。
- 会計事務所等又はネットワーク・ファームは、NASの提供により、会計事務所等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. 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作業を実施する会計事務所等は、当該会計事務所等又はネットワーク・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、ガバナンスに責任を有する者とコミュニケーション**することを求めている（R5600.22項）。
- 会計事務所等又はネットワーク・ファームは、PIE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**NASを提供してはならない**（R5600.23項）。
 - ▶ 業務の提供により、会計事務所等の独立性に対する阻害要因は生じない、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会計事務所等による結論
 - ▶ 業務の提供

3. 報酬－報酬依存度

- 会計事務所等は、**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、**会計事務所等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）。
- 会計事務所等は、**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を**終了**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会計事務所等が受け取る総報酬
会計事務所等の総報酬

4. 報酬－報酬関連情報の開示

- 会計事務所等は、R5410.30項に規定されたガバナンスに責任を有する者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) 当該サステナビリティ保証業務に対して、会計事務所等及びネットワーク・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) 業務の報告期間において、会計事務所等又はネットワーク・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会計事務所等が意見を表明するサステナビリティ情報に含まれている、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、会計事務所等又はネットワーク・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、当該報酬が会計事務所等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

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担当社員等
 - ▶ 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担当社員等」を追加する。

5. 担当者の長期関与とローテーション（2/2）

- 会計事務所等は、生じた阻害要因が、担当者をローテーションによりサステナビリティ保証業務チーム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、**適切なクーリングオフ期間**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）。

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）。

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

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)

6. 違法行為への対応（4/4）

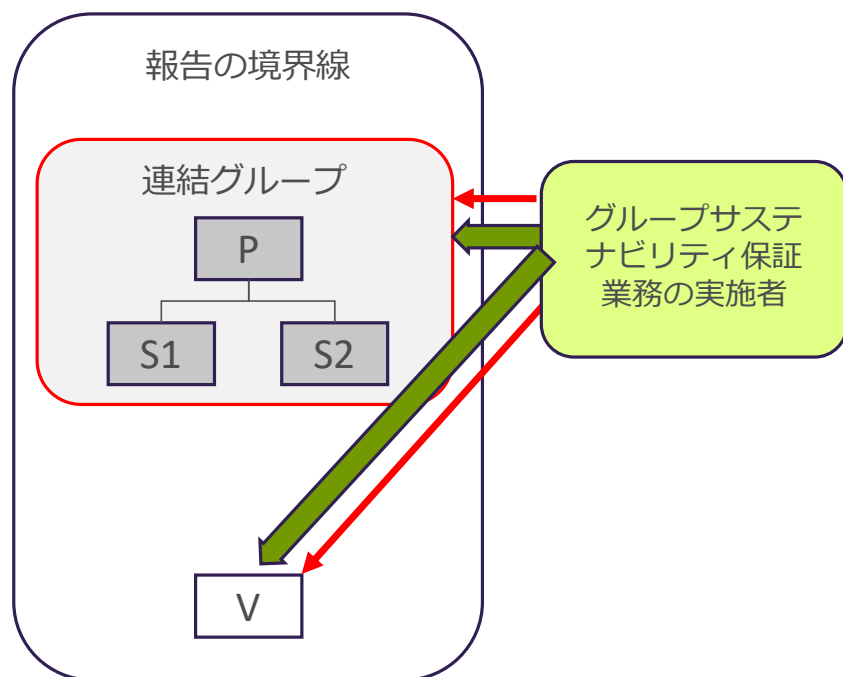
- パート3及び5における監査人とサステナビリティ保証業務の実施者とのコミュニケーションに関する規定と整合させるため、セクション260「違法行為への対応」の適合修正を行う。
- 上級職会員は、セクション260の規定に従って問題となる事項に対応することに加えて、財務諸表監査に従事する外部監査人又は**パート5の独立性に関する規則の対象となるサステナビリティ保証業務を実施するサステナビリティ保証業務の実施者**がいる場合には、当該外部監査人や**サステナビリティ保証業務の実施者**に対し、当該事項を報告することが必要かどうかを判断しなければならないとしている（R260.15項）。
 - ▶ 財務諸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

7. バリュー・チェーン構成単位に対する独立性（1/4）

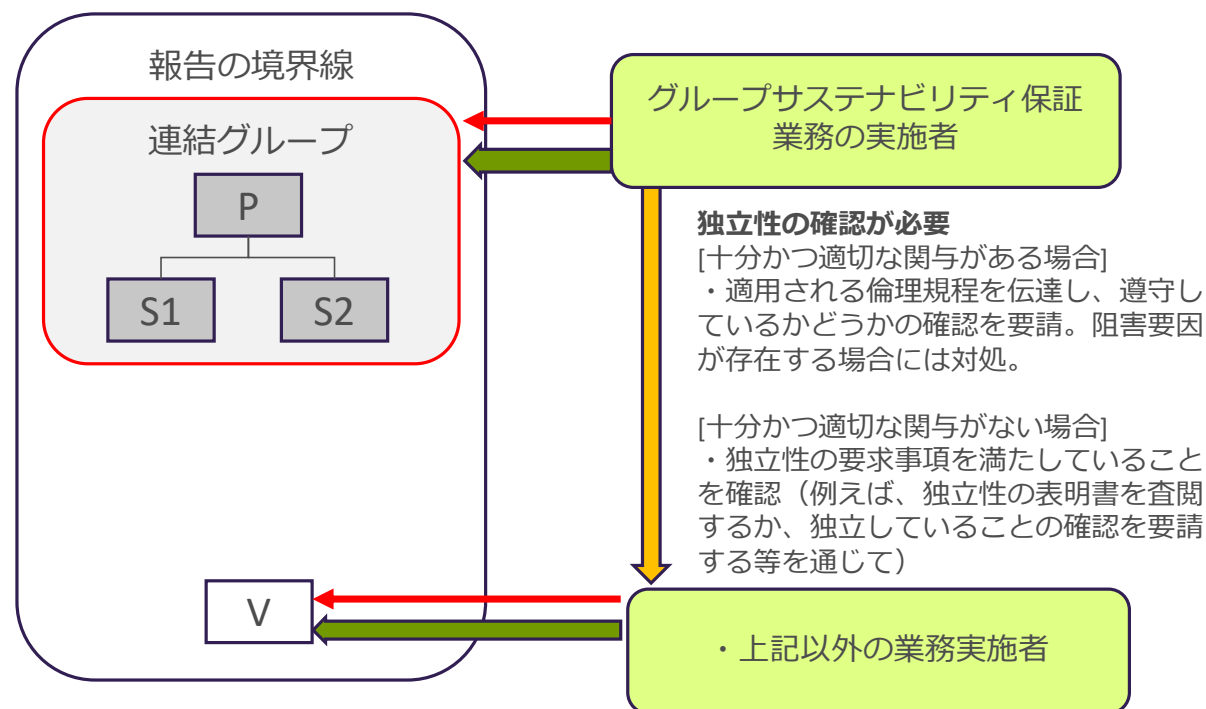
- VCCに対してサステナビリティ保証業務を実施するファーム又は個人に適用される規定を設けている。
 - ▶ グループサステナビリティ保証業務の実施者であるファーム（GSAF）又は個人
 - ▶ GSAFから十分かつ適切な関与を受ける業務実施者（「構成単位の業務実施者」）であるファーム又は個人
 - ◆ セクション5405「グループサステナビリティ保証業務」の「サブセクションBーバリューチェーン構成単位において保証作業を実施する場合の要求事項及び適用指針」が適用される。
 - ▶ GSAFから十分かつ適切な関与を受けない業務実施者（「業務チーム外の他の業務実施者」）である会計事務所等又は個人
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

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

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会計事務所等（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）
会計事務所等	・ 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）

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「業務チーム外の他の業務実施者」の独立性をGASF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「業務チーム外の他の業務実施者」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「業務チーム外の他の業務実施者」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、「業務チーム外の他の業務実施者」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
- 業務チーム外の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、当該業務チーム外の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。

8. その他の制度上の論点（1/2）

- 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

- ▶ 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
- ▶ 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」を記載している。

8. その他の制度上の論点（2/2）

- 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融商品取引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. 金融商品取引法のための規制
 - ・ 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

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項は、財務諸表監査業務を実施していない会計事務所等が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。

9. 適用日（2/2）

● 経過措置

- ▶ 会計事務所等又はネットワーク・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日以後開始する最初の報告期間の末日まで、当該非保証業務を継続することができる。
- ▶ 会計事務所等は、改正規定を早期適用して、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のために業務チーム外の他の業務実施者が実施した保証作業を利用することを予定しており、業務チーム外の他の業務実施者がパート4Bの独立性に関する規定を遵守している場合、当該業務実施者による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。

2. 倫理規則改正上の論点 (外部の専門家の作業の利用)

2-1. CCOの用語に関する表記方法について

- 前回の有識者懇談会で、主にCompetence、Capability、Objectivityの訳語についてご意見をいただいた。
- 英語表記を併せて記載してはどうかとのご意見をいただいたが、次の理由から、**英語表記を併せて記載することを行わないこととする。**
 - ▶ 実務ガイダンスで解説を付すことによって、用語の説明を補完できると考えられる。

2-2. CCOの各用語について

- CCOのそれぞれの訳語に関して、前回会議でご意見をいただいた。
- 検討の結果、次の理由から当初の案のとおり、Competenceを「適性」、Capabilityを「能力」、Objectivityを「客観性」という用語を用いて規定することとしたい。
 - ▶ 監査基準報告書620「専門家の業務の利用」では、同じ内容を示す言葉が「適性、能力及び客観性」と表現されており、会員にも定着している。表裏一体である監査と倫理で用語が異なることは実務での混乱を招く可能性があるため、この訳語と揃えることとしたい。
 - ▶ 各用語が示す意味については、実務ガイダンスで補足することを検討する。

2-3. Competenceに対応する用語について

- Competenceの用語を「適性」又は「適格性」とすることを検討した。
- 「適性」は「素養」のように、定性的なニュアンスがある。
一方、「適格性」はその資格に適っているかという客観的なニュアンスがあり、どちらかといえば「適格性」のほうが、元の用語の意味をより適切に表すことができる可能性がある。
- ただし、既に監査基準報告書（監基報）で使用されており、会員にも馴染みがある「適性」という用語を覆すほどの優位性はないと考えられる。

したがって、用語の説明を実務ガイダンスで行うことを前提に、倫理規則においては既存の監基報の用語と合わせ、「適性」という用語を使用することとする。

2-4. Capabilityに対応する用語について

- Capabilityの用語を「能力」、「実行力」又は「実行可能性」とすることを検討した。
- 第5390.7 A2項では、Capabilityを評価する際に「利用可能なリソース」「作業を実施する十分な時間」を有しているかどうかに関連する要因としている。
- 「利用可能なリソース」及び「作業を実施する十分な時間」を確保しているということを表すためには、「能力」、「実行力」又は「実行可能性」のいずれの用語を用いたとしても、補足的な説明が必要となる。

したがって、倫理規則においては、実務で定着している既存の監基報の用語と合わせ、「能力」という用語を使用することとし、第5390.7 A2項及び実務ガイダンスにおいて、用語の意味を補足的に説明することとする。

2-5. Objectivityに対応する用語について

- Objectivityについては、基本原則で「客観性の原則（principle of objectivity）」という用語を使用していることから、基本原則との整合を考慮し、**「客観性」とする。**

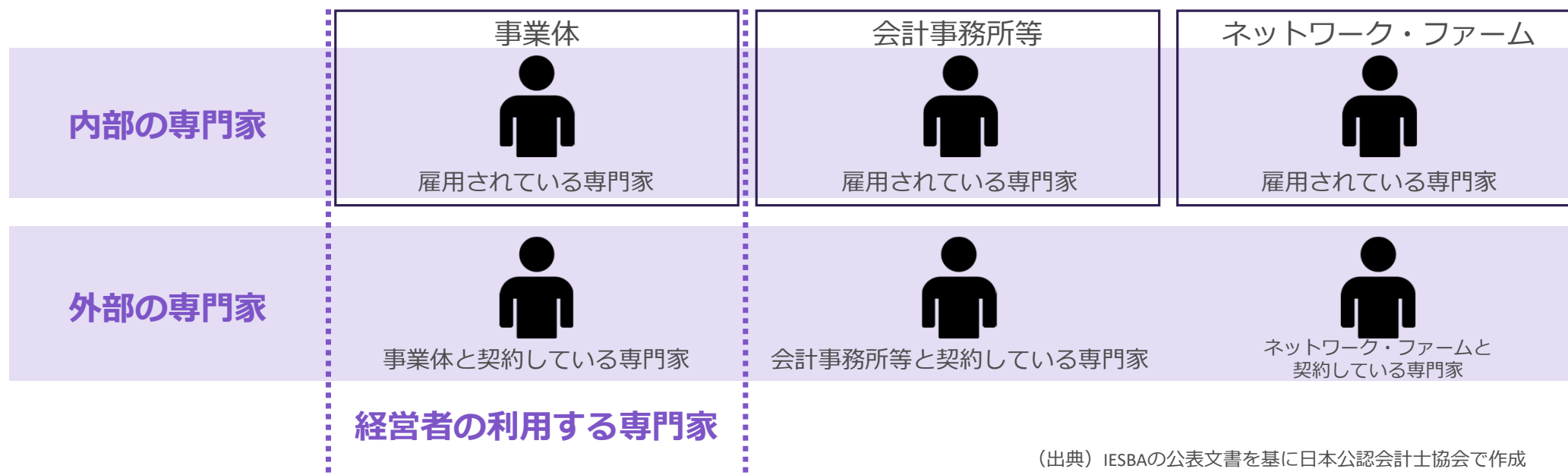
ディスカッションポイント

外部の専門家の作業の利用に関する倫理規則の公開草案について、
ご意見はあるか。

(ご参考)
外部の専門家の利用に関する論点の概要

【再掲】 1. 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
 - ▶ 経営者の利用する専門家
 - ▶ 外部の専門家



（出典）IESBAの公表文書を基に日本公認会計士協会で作成

【再掲】 2. 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

【再掲】 3. 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。

【再掲】 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。

【再掲】 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

【再掲】 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

【再掲】 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

【再掲】 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

【再掲】 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

【再掲】 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

【再掲】 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

【再掲】 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

【再掲】 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）。

【再掲】 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）。

3. 今後のスケジュール

今後のスケジュール

公開草案

- 倫理委員会、役員会審議を経て、10月に倫理規則の公開草案の公表を目指す（コメント12月まで）。
- 実務ガイダンス「倫理規則に関するQ&A（実務ガイダンス）」についても、同様に11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及び実務ガイダンス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。

●●信頼の力を未来へ
jicpa

◆日本公認会計士協会