

公開草案  
2024年1月  
コメント期限: 2024年4月30日

*International Ethics Standards Board  
for Accountants®*

---

## 外部の専門家の作業の利用

本翻訳は、公開草案原文のクリーン版である。  
現行倫理規程からの修正箇所については、原文を参照  
されたい。

**IESBA**

International  
Ethics Standards  
Board for Accountants®

## IESBA について

[国際会計士倫理基準審議会®](#)（IESBA®）は、独立した国際的な基準設定審議会である。IESBA の使命は、ビジネスや組織における倫理的行動の礎となる質の高い国際的な倫理基準（独立性を含む）を設定し、世界中の組織、金融市場、経済の適切な機能とサステナビリティの基礎となる財務情報及び非財務情報に対する社会的信頼を確立することにより、公益に貢献することである。

IESBA は、[国際監査・保証基準審議会](#)（IAASB）とともに、[国際倫理・監査財団](#)（IFEA）の一部である。[公益監視委員会](#)（PIOB）は、IESBA と IAASB の活動及び基準の公益対応性を監督している。

IESBA の運営を支える機構とプロセスは、国際倫理・監査財団（International Foundation for Ethics and Audit™、IFEATM）によって推進されている。

著作権 © 2024 年 1 月 国際会計士連盟（IFAC）。著作権、商標及び許可に関する情報は、53 ページを参照

## コメント募集

本公開草案「*外部の専門家の作業の利用*」は、IESBAによって作成及び承認された。

本公開草案の提案は、最終的な公表を行う前に、最終版が公表される前に、寄せられたコメントに基づいて修正される可能性がある。コメントは2024年4月30日までに提出されたい。

回答者は、IESBAのウェブサイトの「[Submit a Comment](#)」リンクから電子でコメントを提出することが求められる。コメントは、PDFファイル及びWordファイルの両方で提出されたい。また、初めてこの機能を利用する場合は、登録が必要であることに留意されたい。全てのコメントは公文書とみなされ、最終的にウェブサイトに掲載される。IESBAはウェブサイトでのコメント提出を希望しているが、プログラム・シニアディレクターのKen Siong 宛（[KenSiong@ethicsboard.org](mailto:KenSiong@ethicsboard.org)）にもコメントを送付することが可能である。

本書はIESBAのウェブサイト（[www.ethicsboard.org](http://www.ethicsboard.org)）からダウンロードできる。承認された本文は英語で公表される。

# 外部の専門家の作業の利用

## 目次

---

|  | 頁         |
|--|-----------|
| <b>説明文書</b> .....                      | Error!    |
| Bookmark not defined.                  |           |
| I.はじめに.....                            | Error!    |
| Bookmark not defined.                  |           |
| II.背景及び概観.....                         | Error!    |
| Bookmark not defined.                  |           |
| III.定義.....                            | Error!    |
| Bookmark not defined.                  |           |
| IV.契約条件の合意.....                        | Error!    |
| Bookmark not defined.                  |           |
| V.外部の専門家の適性、能力及び客観性の評価.....            | Error!    |
| Bookmark not defined.5                 |           |
| VI.その他の検討事項.....                       | Error!    |
| Bookmark not defined.1                 |           |
| VII.パート2の組織所属の職業会計士に関する追加の検討事項.....    | Error!    |
| Bookmark not defined.3                 |           |
| VIII.パート5における追加の検討事項 — サステナビリティ保証..... | Error!    |
| Bookmark not defined.3                 |           |
| IX.変更案が及ぼす全体的な影響の分析.....               | Error!    |
| Bookmark not defined.                  |           |
| X.プロジェクトのスケジュール及び適用日.....              | Error!    |
| Bookmark not defined.                  |           |
| XI.コメント提出者用の手引.....                    | Error!    |
| Bookmark not defined.6                 |           |
| 付録1:監査業務に利用する専門家に関するフローチャート.....       | Error!    |
| Bookmark not defined.                  |           |
| <b>公開草案:外部の専門家の作業の利用</b> .....         | <b>29</b> |
| セクション 220(現行からの修正).....                | Error!    |
| Bookmark not defined.                  |           |
| セクション 290(新規).....                     | Error!    |
| Bookmark not defined.                  |           |
| セクション 320(現行からの修正).....                | Error!    |
| Bookmark not defined.                  |           |

|                               |               |
|-------------------------------|---------------|
| セクション 390(新規).....            | <b>Error!</b> |
| <b>Bookmark not defined.6</b> |               |
| セクション 5390(新規).....           | <b>Error!</b> |
| <b>Bookmark not defined.4</b> |               |
| 提案されている新たな用語集の定義.....         | <b>Error!</b> |
| <b>Bookmark not defined.2</b> |               |
| 用語集(現行からの修正).....             | 522           |

## 説明文書

### I. はじめに

1. 本文書では、外部の専門家の作業の利用に関連する [職業会計士のための国際倫理規程（国際独立性基準を含む。）](#)（以下「IESBA 倫理規程」という。）に対する改訂案を策定した背景及び当該改訂案の内容について説明している。
2. IESBA は、2023 年 12 月に開催したボード会議において、公表の対象となる IESBA 倫理規程改訂案を全会一致で承認した。本改訂案には、外部の専門家の作業の利用を取り扱う三つの新たなセクションを IESBA 倫理規程に含めている。三つのセクションとは、会計事務所等所属の職業会計士を対象とするセクション 390 の改訂案、組織所属の職業会計士を対象とするセクション 290 の改訂案、及びサステナビリティ保証業務の実施者を対象とするセクション 5390 の規定案である。本文書に記載している説明は、特別の定めのない限り、三つの新たなセクションの改訂案全てに等しく適用される。
3. セクション 5390 の規定案は、公開草案（ED）「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。）並びに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」の不可欠な部分である。したがって、本改訂案は当該 ED と併せて読む必要がある。

### II. 背景及び概観

#### A. プロジェクトのきっかけとなった要因及びプロジェクトの目的

4. IESBA が業務チーム - グループ監査業務（ET-GA）プロジェクトにおいて「業務チーム」に関する定義の改訂案を策定することについて審議を行った際、外部の専門家<sup>1</sup>を監査業務及びその他の保証業務における独立性に関する要求事項の対象とするべきかどうかについて、公益監視委員会（PIOB）等から疑問が提起された。PIOB は、見積作成及びテクノロジーといった領域、特にサステナビリティの分野において、専門家の関与が増大していることを確認している。したがって、PIOB は、専門家の作業の性質及び監査意見又は保証意見への専門家の寄与を踏まえ、業務チームの一員であるその他の個人と同様に、専門家を独立性に関する要求事項の対象とする必要があるかどうかを評価することが公共の利益に資するとの意見を述べた。<sup>2</sup>
5. 加えて、IESBA が 2022 年 4 月に実施した将来戦略に関するアンケート調査及び ET-GA 公開草案（ED）に対する回答、IESBA が 2022 年 4 月に実施したタックス・プランニング・グローバル・ラウンドテーブルから得られたフィードバック、並びに IESBA テクノロジー・ワーキング・グループが実施したフェーズ 2 の事実調査作業の結果を受けて、独立性を含む倫理上の問題、さらに、職業会計士が専門家を利用することから生じる各種問題をレビューすることの重要性が認識されるに至った。本件に関するコメント、所見、又は提起された質問等には特に次のようなものがある。
  - IESBA 倫理規程には、サステナビリティ関連業務を提供する専門家の役割及び独立性について、十分に盛り込まれているかどうか。この点については、IESBA にて、とりわけ、サステナビリティ関連業務に関連して、専門家の利用の増加が及ぼす影響について IESBA 倫理規程の観点から検討することが提案されている。
  - 財務情報及び、特に非財務情報（例えば、サステナビリティ情報）の作成及び表示において、テクノロジーの専門家の支援が必要となる又はこれらの専門家に依拠する場合が多い。倫理上の判断を行使する際に、テクノロジーの専門家の作業が客観的であるとともに、当該

<sup>1</sup> 外部の専門家は、IESBA 倫理規程に定める業務チーム、監査業務チーム及び保証業務チームの定義から明確に除外されている。これは、外部の専門家がファームからの指示及び監督下になく、かつ、レビューの対象ではないためである。

<sup>2</sup> PIOB が [2022 年 11 月](#) に公表した IESBA プロジェクトにおける公共の利益に関する課題一覧表の 8 ページを参照

作業が利用され、依拠できるという確信を得るために職業会計士が検討すべき各種要素にどのようなものがあるか、及び職業専門家がそのような評価を行う際に IESBA 倫理規程が基礎を提供するかどうかという質問である。

- 特定の状況において、職業会計士が依頼人又は所属する組織に助言を行う上で必要となる専門知識又は経験を有していない場合には、適切な能力を備える別の会計事務所等又は専門家の判断に依拠する必要がある。その際、職業会計士は、これらの会計事務所等又は専門家が職業会計士と同様の倫理の枠組みの中で業務を行うことになると想定する必要が出てくる。
6. さらに、IESBA は、次の者又は行為が独立性を含む倫理に及ぼす影響を検討する必要性を認識した。
- 非保証業務を提供する際に専門家の作業を利用するファーム所属の職業会計士<sup>3</sup>
  - IESBA 倫理規程のパート 5 改訂案に定める、全てのサステナビリティ保証業務の実施者のための独立性を含む倫理基準の開発という背景を踏まえた場合の、専門家の作業を利用する職業会計士ではない者
  - サステナビリティ保証業務の実施に際して使用するサステナビリティ保証基準に関して、IESBA 倫理規程が特定の枠組みに限定されないアプローチを取る（つまり、サステナビリティの新基準と IAASB 基準との間での相互運用のみに限定されない）場合の、サステナビリティ保証業務における専門家の利用
7. こうした背景を踏まえ、IESBA は、2022 年 12 月に、(a)監査、サステナビリティ、及びその他の保証業務、(b)監査業務及び保証業務以外の専門業務の提供、並びに(c)財務及び非財務情報の作成において、職業会計士が所属する組織若しくはファームに雇用されているか、又は職業会計士が所属する組織若しくはファームと契約している外部の専門家（即ち、一時的に雇用されている）かどうかに関わらず、全ての専門家の利用に関連して独立性を含む倫理について考慮すべき事項に取り組むプロジェクトを承認した。提案された範囲に関する IESBA の追加的な審議については、以下のセクション(II)(C)に提示されている。

## B. 外部の専門家の作業の利用に関連する規定案の主要部分(ハイライト)

8. 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を利用する場合、基本原則、特に誠実性の原則、客観性の原則、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阻害要因が生じる可能性がある。これは、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ような事態が発生し得る場合があるためであり、それゆえに、外部の専門家及びその作業が適切に評価されない場合には、職業会計士又はサステナビリティ保証業務の実施者による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。
9. したがって、セクション 390、290、及び 5390<sup>4</sup>という新たなセクション案では、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を利用するとき、必要な適性、能力及び客観性（CCO）を当該専門家が備えているかどうかを評価する際に、会計事務所等及び組織所属の職業会計士、並びにサステナビリティ保証業務の実施者のそれぞれにとって指針として役立つ倫理的枠組みを構築することを目指している。特に、職業会計士又はサステナビリティ保証業務の実施者が、外部の専門家に適性、能力又は客観性がないと判断した場合、IESBA 倫理規程により、職業会計士又は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は禁じられることになる。これらの提案には、外部の専門家の作業の利用に当たり、職業会計士又はサステナビリティ

<sup>3</sup> [IESBA のコンサルテーション・ペーパー「2024 年から 2027 年までの期間に適用される IESBA 戦略及び作業計画案」第 62 項参照](#)

<sup>4</sup> サステナビリティ保証業務の実施者が、特定の規準を満たすサステナビリティ保証業務を実施する際には、[サステナビリティに関する公開草案](#)参照

イ保証業務の実施者が IESBA 倫理規程の概念的枠組みを適用する際の指針となる規定も含まれている。

10. 当該規定案は、原則主義に基づくアプローチに従って策定されている。これにより、商慣行及び市場の実務慣行が進化していく中で、特に、新興又は発展途上にある分野での外部の専門家の利用だけでなく、急速なテクノロジー変革が進行していく状況に即して、IESBA 倫理規程が妥当性を確保し、かつ、目的適格的であり続けることができるようになっている。
11. 外部の専門家の利用に関連して検討すべき事項及びリスクは会計事務所等所属の職業会計士、組織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の間でそれぞれ異なることを踏まえ、本提案では、これらの業務実施者のカテゴリー毎に3つの異なる新たなセクションを設定し、IESBA 倫理規程に盛り込んでいる。
12. 本 IESBA 倫理規程の他の規定と同様に、これらの規定案は、各法域で施行されている法令等に優先するものではない。さらに、IESBA 倫理規程の現行の第 100.7 A1 項が引き続き適用される。すなわち、ある法域に IESBA 倫理規程の規定と異なる、又は当該規定を超える規定がある場合には、職業会計士はそれらの違いを認識するとともに、法令等により禁止されていない限り、より厳格な方の規定に従う必要がある。

### C. プロジェクトの範囲に関する審議事項

13. 公開草案の策定において、IESBA では、プロジェクト提案書及び利害関係者からのフィードバックを考慮しつつ、以下に記載する範囲に関連する三つの主要な事項を審議した。

*規定案において、所属する組織又はファームに雇用されている専門家(以下「内部の専門家」という。)の利用について取り扱う必要があるかどうか*

14. IESBA での審議の結果、内部の専門家の取扱いについて規定案を設ける場合に生じるとされるいくつかの実務上の課題が浮き彫りになった。
15. 特に、所属する組織内に職務分掌に従って特定の分野又は領域毎に専門職の社員がいる組織所属の職業会計士の場合には、それら内部の専門家の作業を利用することがよくある。IESBA は、組織所属の内部の専門家の作業に依拠する必要があると出てくるたびに、組織所属の職業会計士に適性、能力及び客観性評価の実施を要求するのは当該組織所属の職業会計士に過度の負担を負わせることになるとの考えに至った。このことは、特定の分野又は領域の専門家としてその責務を果たすために、内部の専門家は、所属する組織の採用規準を満たすとともに、定期的実施される業績評価で適切な評価を得ているとみなすことができるという認識によるものである。また、IESBA は、所属する組織における内部の専門家の場合、当該専門家は経営者の視点から情報を作成しており、「客観性」に欠けるのではないかと指摘している。
16. ファームに雇用されている内部の専門家（ただし、当該専門家は業務チーム、監査業務チーム、保証業務チーム、又はサステナビリティ保証業務チームの構成員ではない者）の作業が監査業務又はその他の保証業務に利用される場合、IESBA は、当該ファームが IESBA 倫理規程の対象であることを踏まえ、当該専門家個人も、既に、(i)採用、能力及び人材確保の取扱いを定めるファームの品質マネジメント又はその他の方針と手続の対象となっており、かつ、(ii)IESBA 倫理規程の各種規定の対象にもなっていることになると認識している。
17. 以上から、IESBA は、「外部の専門家」のみに焦点を当てて各規定の範囲を定めることを提案している。



**依頼人が雇用する経営者の利用する専門家の作業を監査業務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。)で利用する場合に、その取扱いについて当該規定案に盛り込む必要があるかどうか**

18. 国際監査基準 (ISA) 500 (改訂) の公開草案<sup>5</sup>で述べているように、経営者は、財務諸表の作成に必要な情報を入手する目的で、会計以外の分野 (例えば、保険数理、バリュエーション、エンジニアリング、気候変動及びサステナビリティ) の専門家を雇用する又は起用することができる。
19. IESBA では、ある経営者の利用する専門家が行う作業は、経営者が作成又は生成する情報又は分析結果と大きな違いはなく、依頼人の視点に由来するものであると考えている。加えて、経営者は、財務諸表又は報告書の作成を支援する目的で使用する専門家の作業に対し全責任を負う。
20. 結果的に、職業会計士又はサステナビリティ保証業務の実施者にとって、経営者の利用する専門家の作業は、専門業務を提供する際に検討する経営者からの情報全体の一部にすぎない。このことは、IESBA 倫理規程の観点からは、経営者の利用する専門家の客観性は、依頼人の社内のその他の情報源と同様のレベルの客観性を有しているにすぎないと考えられることを意味する。
21. そのため、公開草案セクション 390 及び 5390 では、経営者の利用する専門家の作業の利用について触れていない。本件については、公開草案第 390.4 A4 項(a)及び第 5390.4 A4 項(a)で説明している。

**監査業務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。)に利用する外部の専門家が独立性を確保している必要性の有無**

22. IESBA では、当初、外部の専門家の作業が監査業務又はその他の保証業務に重要な影響を与える場合 (「重要な影響に関するテスト」) に、IESBA 倫理規程に基づき独立性を確保するよう外部の専門家に求めることを検討した。
23. しかしながら、2023 年 3 月から 4 月にかけて開催された IESBA のグローバル・サステナビリティ・ラウンドテーブルにおいて、IESBA は多くの参加者からこのようなアプローチに懸念を示す声を耳にした。
  - 職業会計士又はサステナビリティ保証業務の実施者は、監査報告書又は保証報告書に署名する最終的な責任を有しているため、外部の専門家の作業を利用するつもりであるならば、外部の専門家が客観的であるかについて確認する当然の責任がある点が強調された。
  - 重要な影響に関するテストは、主観性の水準が一貫性のない適用につながるため、実施可能性と執行可能性に問題が生じる可能性が高い。さらに、主題が重要である場合にのみ、業務チームが外部の専門家を関与させるという前提があるため、このようなアプローチの合理性についても疑問が呈された。
  - IESBA 倫理規程の対象となるファーム又は保証業務の実施者とは異なり、外部の専門家は監査業務又は保証業務を行っているわけではない。そのため、IESBA 倫理規程は外部の専門家に対し強制力を有するものではなく、外部の専門家については、広範な品質マネジメントシステムの設計及び実施を行い、かつ、それらを運用し、独立性に関する要求事項の遵守状況を組織全体にわたって監視し監督することは期待されていない。
24. IESBA では、外部の専門家を対象に重要な影響に関するテストを実施し、「重要な影響」という基準値を満たす限られた外部の専門家のみを独立性に関する要求事項の対象とするという構想からは離れることを決断した。その代わりに、IESBA は、公共の利益を考慮し、規定案の適用対象を監査業務又はその他の保証業務で利用される全ての外部の専門家に拡大することを決定した。

<sup>5</sup> ISA500 「監査証拠」改訂公開草案

25. IESBA では、監査業務又は保証業務に関わる外部の専門家の評価については、客観性の観点から実施することを提案している。このアプローチにより、更に、職業会計士又はサステナビリティ保証業務の実施者が、外部の専門家の客観性に関する特定の利害、関係及び状況を評価することを求めている。IESBA は、このアプローチを取ることで、公共の利益の枠組みに基づく適用の拡張性、バランス及び実施可能性に関連して検討すべき事項の間でバランスを取りつつ、外部の専門家に関して期待される公共の利益に資することができるものとする。
26. 本アプローチに関するその他の検討事項は、以下のセクション(V)(A)で説明している。

#### D. IESBA のサステナビリティ・プロジェクトとの相互作用

27. プロジェクト提案書で強調しているように、専門家を利用することは、サステナビリティ情報の保証だけでなく、当該情報の作成及び表示においても重要な役割を担う場合が多いと考える。そうしたことから、当該プロジェクトは、サステナビリティ・プロジェクトと歩調を合わせて進行している。
28. IESBA の[サステナビリティ・リファレンス・グループ](#)及びサステナビリティ・ワークストリーム 2 は、サステナビリティ保証業務での外部の専門家の利用に関するセクション 5390 の提案内容を検討し、情報提供を行っている。

#### E. IAASB 及び IESBA 間での調整

29. 各種提案の策定に当たっては、国際監査・保証基準審議会（IAASB）と緊密に連携して調整を行い、各提案及び IAASB 基準との間における整合性及び相互接続性を可能な限り最大限まで高めている。特に、これら提案の策定に当たり、IESBA は、(a)ISA620<sup>6</sup>又はその他の関連する IAASB 基準及び国際サステナビリティ保証基準（ISSA）5000<sup>7</sup>ED（公開草案）との矛盾／不一致を回避するとともに、(b)倫理に関わる検討事項をカプセル化したまま、監査業務又は保証業務手続の実施に関連する規定をこれら提案に盛り込むことを避けるべく努めてきた。この点に関して、IAASB のスタッフはセクション 390 の提案に関連して包括的なコメント及び提言を行っている。
30. 加えて、IAASB は、2024 から 2027 年までの戦略及び作業計画において、本プロジェクトの完了の結果として、IAASB 基準の狭い範囲での修正を検討するためのプロジェクトを含めることとしている。IAASB は、ISSA5000 の最終的な取りまとめを行う中で、本プロジェクトの進展状況も考慮していく予定である。

#### F. 他の利害関係者からの意見等についての検討

31. 本プロジェクトは、その立ち上げ以降、次のような様々な利害関係者から、フィードバックという形で情報を得てきている。
- 4つの都市（パリ、シドニー、シンガポール、ニューヨーク）で開催されたグローバル・ラウンドテーブルには、利害関係者の幅広いカテゴリーにわたる 84 の組織から 140 名を超える上級レベルの人々が参加した。
  - IESBA 諮問助言グループ（CAG）
  - IESBA-各国基準設定主体（National Standard Setters）（NSS）リエゾン・グループ
  - フォーラム・オブ・ファームズ（FoF）

<sup>6</sup> ISA620 「監査人の専門家の業務の利用」

<sup>7</sup> ISSA5000 「サステナビリティ保証業務の一般的要求事項」 公開草案

- 国際会計士連盟（IFAC）の中小事務所アドバイザーグループ（SMP AG）
- 証券監督者国際機構の委員会1の監査小委員会（IOSCO C1）
- 監査監督機関国際フォーラムの基準調整ワーキング・グループ（IFIAR SCWG）
- 欧州監査監督機関委員会（CEAOB）

### III. 定義

#### A. 専門知識の定義

32. ISA620 では、専門知識を知識、技能及び経験と定義している。
33. しかしながら、IESBA では、ISA620 の定義と、IESBA 倫理規程での「専門知識及び経験又はそのいずれか」の使用又は引用方法との間にいくつかの食い違いがあることを確認した。例えば、
- 現行の第 120.5 A5 項：「職業会計士の専門知識及び経験が、結論に到達する上で十分であるかどうか。」
  - 現行の R230.3 項：「職業会計士は、自らが有する専門知識又は経験の水準について、所属する組織に意図的に誤解を生じさせてはならない。」
34. さらに、IESBA は、IESBA 倫理規程においては、「経験」という概念は、職業会計士が十分な知識、訓練、資格又は能力を有しているかどうかを判断することとは切り離された別の要素として使用されているように見えることを確認した。例えば、
- 現行の R115.2 項：「...職業会計士は、正直かつ誠実でなければならず、次のいずれも行っていない...専門業務、資格又は経験に関して誇張した広告...」
  - 現行の第 230.3 A1 項：「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は、職業会計士が重要な任務を引き受ける場合には、専門業務の十分な研修を受けている、若しくは受講可能であること、又は十分な経験を保有している、若しくはその獲得が可能であることを求めている。」
  - 現行の第 300.7 A4 項：「管理上の判断について経験を積んだ有能な従業員が、依頼人の組織内に存在すること。」
  - 現行の第 524.4 A4／第 924.4 A4 項：「...依頼人に就職した者と比較して十分な経験を有する者を監査業務／保証業務チームに配属すること。」
  - 現行の R540.9 項：「...会計事務所等に、監査業務の主要な担当社員等として業務を遂行する上で必要となる知識及び経験を備えた人材がごく僅かしかない場合...」
35. IESBA は、[PCAOB（公開会社会計監督委員会）の AS1210「監査人と契約したスペシャリストの業務の利用」](#)などの法域用文献についても次のように検討を行った。：「スペシャリスト」とは、会計又は監査以外の特定の分野における特別な技能又は知識を有している者（又はファーム）をいう。」

36. IESBA は、さらに、「専門家 (expert)」に関して様々な辞書を引いてその定義を調べた結果、辞書の定義には一般的には経験という要素は含まれていないことを確認した。

| 辞書名            | 名詞                              | 形容詞   |
|----------------|---------------------------------|---|
| ケンブリッジ         | 特定の主題又は活動に関連する高度な知識又は技能を有する者    | 豊富な知識又は技能を有する、又は発揮できること。                      |
| メリアムウェブスター     | 特定の主題に精通していることを示す特殊な技能又は知識を有する者 | 研修又は経験から得られた特殊な技能又は知識を有している、備えている、又は発揮していること。 |
| オックスフォード・ランゲージ | 特定の分野に関する包括的かつ信頼できる知識又は技能を有する者  | 信頼できる知識を有している、又は備えていること。                      |

37. 以上から、IESBA では、知識及び技能のみを指す「専門知識 (expertise)」の定義を提案することを決定した。IESBA の見解は、経験という要素は、専門家の専門知識 (知識及び技能) に加えて、専門家に対する信頼を強化する補完的な要素であるというものである。さらに、技能も本質的には経験を通じて磨かれるものである。
38. IESBA は、現行の倫理規程において「知識」又は「技能」という用語と一緒に「専門知識」という用語を使用する場合に、それらを適合修正として現行規定に盛り込む必要があるかどうかを検討した。その結果、IESBA では、「知識」及び「技能」という用語が使われている現行規定においては、これらの用語は、特定の分野に関する知識又は技能 (専門知識 (expertise) の定義) に限定される用語ではなく、より広い意味での知識又は技能 (例えば、依頼人、業界などの知識) を伝えるために使われていると考えるに至った。

## B. 専門家及び外部の専門家の定義

### 専門家 (expert)

39. IESBA では、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との関連で、幅広くかつ定着している「専門家 (expert)」という新たな定義を導入することを提案している。
40. 本アプローチは、職業会計士又はサステナビリティ保証業務の実施者が専門業務又はサービスを実施する上で十分な専門知識を欠いている場合、専門家を利用する必要があることがあり得るとの認識によるものである。職業会計士又はサステナビリティ保証業務の実施者が、そのような状況にある場合、彼らを支援する専門家を求める可能性がある。関連する専門知識を有する他の者に助けを求めるという考え方は、IESBA 倫理規程に基づくものである。例えば、IESBA 倫理規程では、現行の第 400.11 項 (監査業務の関連で) 及び第 330.5 A1 項 (依頼人を専門家に紹介するという場面で) で専門家の利用について言及している。当該規定は、例えば、現行の第 120.5 A5 項にあるように、専門知識を有する他者に助言を求めることについても言及している。

### 外部の専門家

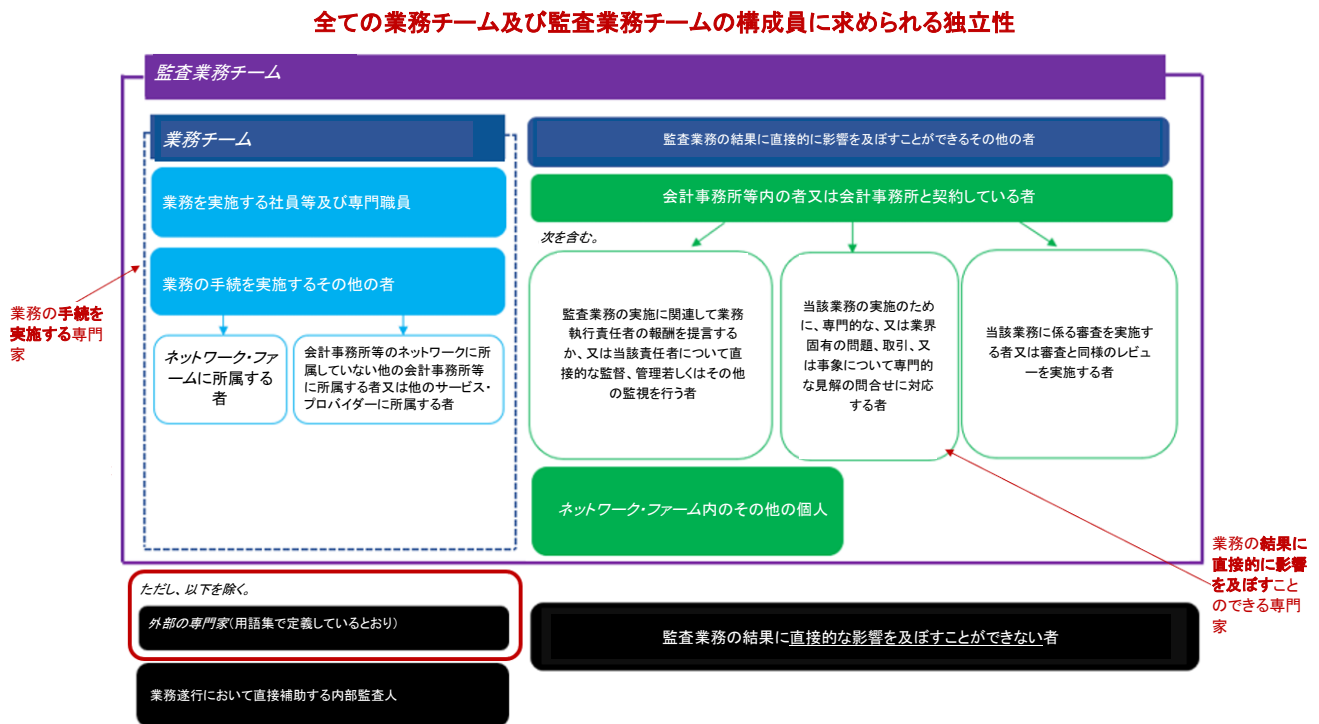
41. IESBA は、外部の専門家<sup>8</sup>に関する現行の定義を次のように改訂することを提案している。

<sup>8</sup> 「会計又は監査以外の分野における技能、知識及び経験を有する個人 (ファーム又はネットワーク・ファームの社員等又は派遣スタッフを含む専門職員の一員ではない) 又は組織をいう。職業会計士は、当該個人又は組織のその分野での業務を利用して、十分かつ適切な証拠の取得に役立てる。」

- 所属する組織、会計事務所等、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（即ち、雇われている）外部の専門家を明示的に示す。これにより、所属する組織又はファームの内部の専門家となり得る場合との明確な違いを表現する。
- 監査業務で利用される外部の専門家と保証業務（サステナビリティ保証業務を含む。）で利用される外部の専門家を区別する。

用語集でマークアップしている変更案を参照のこと。

42. 監査業務に関しては、IESBA は、職業会計士が会計又は監査の専門知識を有していることを基本的な期待として持っており、その概念的な裏付けがあることを指摘している。したがって、監査業務において外部の専門家の作業を利用する場合、当該専門家の作業は会計又は監査以外の専門知識から成る。その結果、外部の専門家とは、次の者とは異なるものである。
- 監査手続を実施する個人（通常、監査の専門知識を有する者）で、業務チームの構成員であり、かつ、独立性に関する要求事項の対象となる者
  - 会計又はその他の専門的事項若しくは業界固有の事項に関する専門知識を有する個人であり、専門的な見解の問合せに応じる者。監査業務チームの構成員であり、かつ、独立性に関する要求事項の対象となる個人
43. 監査業務における専門家の様々な役割は、ET-GA の「結論の背景」に含まれる以下の図で説明している。



44. 保証業務（サステナビリティ保証業務を含む。）に関しては、IESBA は、職業会計士又はサステナビリティ保証業務の実施者が保証業務に関する専門知識を有していることを基本的には期待しており、その概念的な裏付けがあることを指摘している。したがって、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作業を利用する場合、当該専門家の作業は保証業務に関すること以外の専門知識から成る。本用語は、IAASB の監査及び保証業務の基準、並びに ISSA 5000 の公開草案で述べている概念とも一致している。

45. 非保証業務の契約に関して、外部の専門家とは、職業会計士又はサステナビリティ保証業務の実施者が、職業会計士又はサステナビリティ保証業務の実施者の専門外の知識を持つ専門家と契約することを指す。

### C. 監査業務チームの構成員と外部の専門家の区別

46. IESBA は、その審議の中で、業務の遂行において、専門的な、又は業界固有の問題、取引又は事象に関して助言を行う個人と外部の専門家をどのように区別すべきかという問題について再検討を行った。前者は、監査業務、保証業務又はサステナビリティ保証業務チームの構成員である場合があり、その場合には、IESBA 倫理規程の独立性に関する要求事項の対象となる。後者は対象とはならないが、該当する場合には、公開草案セクション 390 及び 5390 に定める倫理規定の対象となる。
47. IESBA では、ET-GA プロジェクトが進行する中で提起された当該問題に関連して行われた広範な議論に応じて、IESBA スタッフが、本問題に対処するため、「スタッフ Q&A：業務チームの定義及びグループ監査業務に関する IESBA 倫理規程の改訂」という公表物の中で、既に数件の Q&A を示していることを確認している。<sup>9</sup>

#### 監査業務の結果に直接的に影響を及ぼすことができる監査業務チームの構成員

48. 加えて、ISQM1<sup>10</sup>及び ISA220（改訂）<sup>11</sup>に基づき、当該業務の遂行のために、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から得られた結果は実行されなければならない。専門的な見解の問合せから得られた結果を実行しなければならない理由は、ISQM1 及び ISA220（改訂）に規定されているように、次のとおりである。
- ファームは、困難な問題や議論の余地のある問題に関する専門的な見解の問合せに関連する場合を含め、高品質な業務の遂行に対応する品質目標に加え、当該専門的な見解の問合せが実施されること、及び合意された結論が実行されるという品質目標を設定しなければならない。<sup>12</sup>
  - 業務執行責任者は、とりわけ、適切な専門的な見解の問合せを実施する責任を負うとともに、専門的な見解の問合せの内容と範囲、及びその結果として得られる結論がコンサルテーションの相手側当事者との間で合意がなされ、かつ、合意した結論が実施されるよう決定することが求められる。<sup>13</sup>
49. 当該専門的な見解の問合せを通じて、職業会計士、保証業務の実施者、又はサステナビリティ保証業務の実施者に意見を述べ又は助言を行うことで、これらの人々は、特定の専門的な、又は業界固有の問題、取引又は事象に関して実行した監査作業又は保証業務の作業について一定の結論に到達することができることになる。このような状況において、IESBA では、業務執行責任者は、専門的な見解の問合せの結果得られた結論が合意され実行されるよう確保しなければならないが、専門的な見解の問合せの相手側当事者から得た意見又は助言を無効にできるということにはならないであろうと考えている。
50. したがって、ISQM1 及び ISA220（改訂）の適用の一環として行われる専門的な見解の問合せは、業務の結果に直接影響を及ぼすとともに、専門的な見解の問合せに対応する個人は、場合によっては、監査業務チーム、保証業務チーム又はサステナビリティ保証業務チームの構成員である。

<sup>9</sup> ET-GA の Q&A のうち質問 8 及び 9

<sup>10</sup> ISQM 1 「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マネジメント」

<sup>11</sup> ISA220（改訂）「財務諸表の監査業務における品質マネジメント」

<sup>12</sup> ISQM 1 第 31(d)項

<sup>13</sup> ISA220（改訂）第 35 項

## 外部の専門家

51. 外部の専門家の作業を監査業務又は保証業務（サステナビリティ保証業務を含む。）の目的で利用する前に、職業会計士は、そのような作業を対象に必要な手続を実施し、当該作業が証拠として十分かつ適切なものであるかを判断する必要がある。その結果次第で、職業会計士は、外部の専門家の作業を監査意見又は保証意見の裏付けとなる証拠の一部として利用しないことを決定することができる。
52. そのような場合、外部の専門家は、業務の結果に直接影響を与えることができなくなり、当該専門家は、監査業務チーム、保証業務チーム又はサステナビリティ保証業務チームの構成員ではないことになる。
53. 説明のために、付録 1 では、利害関係者が、監査業務チームの構成員と監査業務の場面における外部の専門家を区別する際に役立つフローチャートを記載している。

## IV. 契約条件の合意

54. 監査業務又はその他の保証業務に外部の専門家の作業が利用される際のその専門家との契約条件の合意に関して、IESBA では、専門家の作業の利用に関する契約条件の合意に関連して指針を定める必要があるかどうかという問題について利害関係者から数件の質問が寄せられていることから、IAASB の基準が既にこの問題に対処していることを踏まえ、これらの質問についてその内容の検討を行った。
55. IESBA にて、十分な検討を行った結果、倫理の観点からそのような指針が適切であることに同意した。特に、
  - 本指針は、職業会計士が非保証業務で利用する専門家の適性、能力及び客観性（CCO）の評価を容易にする。また、当該指針は、公開草案のパート 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の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、能力及び客観性の評価を容易にする。
  - 監査業務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。
56. したがって、IAASB スタッフからの意見を勧告し、公開草案 R390.5 項では、職業会計士に対し、「法令等又はその他の職業的専門家としての基準で別段の定めがない限りにおいて」外部の専門家との契約条件に合意するよう求めている。こうすることで、法令等又は IAASB 基準などの他の職業的専門家としての基準との重複を避けることができる。これらの基準は、専門家との契約条件の合意に関連して発生する職業会計士の責任に既に対応している可能性がある。同様の提案は、IESBA 倫理規程公開草案のパート 5 で取り上げているサステナビリティ保証業務を対象とする R5390.5 項に含まれている。
57. 非保証業務で利用することになる外部の専門家の作業について、当該専門家との間で契約条件を合意することに関して、IESBA では、公開草案第 390.6 A4 項に基づく客観性の評価を容易にするため、非保証業務に関連して必要となる外部の専門家からの情報提供に同意する必要があるかどうかに関して利害関係者から数件の質問が寄せられていることから、それらの質問について検討を行った。
58. IESBA の見解は、非保証業務の場面においても、公開草案第 390.6 A6 項には、外部の専門家の客観性を評価するための情報を入手する際に、職業会計士又はサステナビリティ保証業務の実施者にと

って手引となる十分な適用指針が既に盛り込まれているというものである。それはつまり、公開草案 R390.8 項及び R5390.8 項に基づく監査業務又はサステナビリティ保証業務とは異なり、非保証業務に関しては、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に情報を要求する必要はなくなるということである。例えば、公開草案第 390.6 A4 項及び第 390.6 A6 項に基づき、外部の専門家の客観性に関する情報は、他者への問合せ又は他者との協議、及び公表物のレビューから入手することができる。

## V. 外部の専門家の適性、能力及び客観性の評価

### R390.6 項から R390.12 項までの規定案及び関連適用指針

59. 公開草案 R390.6 項では、外部の専門家が、必要な適性、能力及び客観性を備えているかどうかを評価するよう職業会計士に求めている。これは、ISA620<sup>14</sup>及び国際保証業務基準 (ISAE) 3000 (改訂)<sup>15</sup>の既存の規定と概念的に一致している。IESBA は、外部の専門家が必要な適性、能力及び客観性を有しているかどうかは、会計事務所等所属の職業会計士及び組織所属の職業会計士がそれぞれ他の専門業務 (すなわち、非保証業務) 及び専門的活動を行う際に、IESBA 倫理規程の基本原則を遵守しているかどうかにも関連すると考えている。
60. IESBA は、概念的枠組みの適用と同様に、必要とされている評価の実施は、職業会計士が(a)探究心を持つこと、(b)職業的専門家としての判断を行使すること、及び(c)事情に精通し、合理的な判断を行使することができる第三者テストの利用を意味していることを指摘している。特に、公開草案 R390.6 項を適用する場合、職業会計士の職業的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、能力及び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。
61. 公開草案第 390.6 A2 項から第 390.6 A6 項までに定めている適用指針では、必要とされている評価において検討すべき関連要素に加え、情報の入手元に関する指針を記載している。
62. 監査業務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に関する期待の高まりを踏まえ、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 (公開草案第 390.7 A1 項参照)。以下のセクション(V)(A)の詳細な説明も参照のこと。
63. IESBA は、外部の専門家がその適性、能力及び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。
  - (a) 職業会計士が、職業会計士による外部の専門家の適性、能力及び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) 職業会計士が、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
64. セクション 390 と同様の規定は、公開草案パート 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。

### 適性、能力及び客観性の評価のタイミング

65. また、IESBA は、公開草案 R390.6 項及び R390.12 項に基づく適性、能力及び客観性の評価を、外部の専門家が作業を開始する前に (すなわち、公開草案 R390.5 項に定める外部の専門家との契約条

<sup>14</sup> ISA600 「監査人の専門家の業務の利用」

<sup>15</sup> ISAE3000 (改訂) 「過去財務情報の監査又はレビュー以外の保証業務」



件に合意する前に) 完了すべきかどうかについて検討した。IESBA の見解は、実務上、外部の専門家が作業を完了させられる限られた時間や、外部の専門家の適性、能力及び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、能力及び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現実的ではない可能性があるという見解を示した。

66. したがって、IESBA は、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合意しているのであれば、適性、能力及び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妨げない、ということを提案している。公開草案 R390.6 項は、運用上の観点からその可能性を考慮する形で作成されている。本文言は、ISA620 の第9項にある「監査人は、監査人の利用する専門家が、監査人の目的に照らして必要な適性、能力及び客観性を備えているかどうかを評価しなければならない。」という規定と一致している。

### セーフガード又は免除の検討

67. 外部の専門家は、新興分野又はニッチな分野から、より定着した又は一般的に認められている実務慣行若しくは基準が整備されている分野に至るまで、幅広い分野で従事することができる。加えて、外部の専門家をどの程度利用できるかは、法域によって異なる場合があり、一部の法域では、適性、能力及び客観性の評価に十分なレベルで合格できる外部の専門家がないという状況をもたらすことにもなりかねない。その結果、利用できる専門家の数が限定されたり、不足するという事態が発生しかねない。
68. これに関連して、IESBA では、外部の専門家が適性、能力及び客観性の評価において十分なレベルで合格しなかった場合に、外部の専門家の作業の利用の禁止に関して何らかのセーフガードを設定する又は適用除外を認めることが可能かどうかについて検討を行った。例えば、IESBA では、監査報告書若しくは保証報告書の利用者、又はガバナンスに責任を有する者など、関連する利害関係者に対し透明性を求めることが、監査業務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。）において客観性を欠いている外部の専門家を利用するという阻害要因に対処するセーフガードとなり得るかどうかについて検討を行った。
69. その結果、IESBA では、外部の専門家が客観性を欠いている場合、そのような専門家の作業は、いかなる専門業務又は活動においても利用することはできないとの見解に達した。とりわけ、専門家の客観性に対する阻害要因の軽減策として透明性という要素を導入した場合、「安易な抜け道」を提供することにもなりかねず、外部の専門家の客観性を評価する負担及び責任を職業会計士から利害関係者に押し付けることになる可能性がある。
70. IESBA では、結局のところ、一定の法域若しくは分野での専門家の数が限定的であるからといって、外部の専門家の適性、能力及び客観性が妥当なものではなくなる、又はそれらが低下することにはならないと考える。IESBA では、特定の分野又は法域において利用可能な外部の専門家がないと判断した場合、職業会計士又はサステナビリティ保証業務の実施者は次のことを検討することができるとしている。
- 他の法域の専門家を利用する。
  - 適切な規制当局又は職業専門家団体から助言を受け、適切な次の手続を確認する。
71. また、IESBA は、専門家の利用可能性の制限は、市場のキャパシティが需要を満たすように徐々に調整されるため、時期の問題であるとした。そのため、IESBA は規定を最終化する際に、専門家の適性、能力及び客観性に関する水準を下げない必要性を認識しつつ、適切な経過措置を設けるかどうかを検討する。

72. 最後に、監査業務又はその他の保証業務に利用される外部専門家に関して、一部の利害関係者は、ISA 620 の第 13 項では、監査人の利用する専門家の作業が監査人の目的からみて適切ではないと監査人が判断した場合、職業会計士による追加的監査手続の実施又は当該専門家による追加作業の実施を認めていると述べている。これらの利害関係者は、外部の専門家が適性、能力及び客観性の評価において十分なレベルで合格しないと判断された場合には、公開草案 R390.12 項に基づき、当該専門家の利用を禁止する代わりに、本規定に基づき、職業会計士が追加の手続を行うことについても認めるべきではないかとの疑問を提起している。
73. この点に関し、また、IAASB スタッフからの意見を踏まえ、IESBA は、専門家が適性、能力及び客観性の評価において十分なレベルで合格できなかった場合、監査人がその専門家の作業を利用できるかどうかについては、ISA620 では明示していないことを指摘している。その代わりに、ISA 620 の第 13 項では、外部の専門家の作業が適切ではない場合に監査人は何ができるかについて定めている。IESBA では、これらは2つの別個の問題から成っており、1つは倫理に関する問題であり、もう1つはパフォーマンスに関する問題であると考えている。
74. したがって、IESBA は、禁止案は何らかの条件を付けることなく、そのままにすべきであることに同意している。監査業務又はその他の保証業務に対する利害関係者の期待の高まりを認識し、本公開草案では、外部の専門家が適性、能力及び客観性の評価において十分なレベルで合格しなかった場合、どのような結果をもたらすことになるかについて明示的に規定している。本公開草案は、これまで本件について何の指針もなかった IESBA 倫理規程におけるギャップを埋めるものである。

#### A. 監査業務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。)における外部の専門家の利用

##### アプローチ

75. 監査業務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。）に利用する外部の専門家に対する公共の利益への期待の高まりを踏まえ、IESBA では、そのような専門家に対して客観性のアプローチを取るべきか、それとも独立性のアプローチを取るべきかについて検討を行った（本文書第 22 項から第 25 項まで参照）。
76. IESBA では、次に述べる項目を踏まえて、客観性<sup>16</sup>のアプローチを取るとの結論に達した。(i)ファームの指示、監督及びレビューの対象とならない外部の専門家に対しては、独立性に関する要求事項の遵守状況を監視・監督する品質マネジメントシステムが整備されることはないであろうこと、(ii)IESBA 倫理規程にて、当該品質マネジメントシステムの設計、導入及び運用を義務付けることは、外部の専門家に不当な費用及び負担を課すことになり、結果として、供給可能な外部の専門家の数に制約を加えるという事態をもたらしかねないものであることから、こうした対応は、公共の利益に資することにはならないこと、(iii)職業会計士が外部の専門家の作業を利用しようとする場合、当該専門家が客観性を確保しているということは、監査基準又は保証業務基準に基づき、職業会計士が負うべき責任であること、並びに、(iv)外部の専門家は、その作業という観点からすると、保証業務の提供者ではないことから、IESBA 倫理規程は当該専門家には直接的に適用されることはないこと。以上より、IESBA は、外部の専門家の客観性を評価する責任は職業会計士にあること、したがって、当該専門家が客観性を確保していない場合には、職業会計士は当該専門家の作業を利用すべきではないという主要な原則に同意している。
77. したがって、監査業務又はその他の保証業務で利用する外部の専門家に関連して公共の利益に対する利害関係者の高まる期待に対処するため、IESBA は、公開草案第 390.6 A4 項及び第 390.6 A6 項に基づく専門業務に関連して、外部の専門家を対象とする客観性に関する基本的な評価の実施に加

<sup>16</sup> 現行規程の第 120.15 A1 項：「...独立性は、客観性及び誠実性に関する基本原則に関連している...」

え、外部の専門家の客観性に関する評価の中に、特定の利害、関係及び状況の存在の確認を含めるよう職業会計士に求めるというアプローチを提案している。

78. さらに具体的に言うと、監査業務又はその他の保証業務に関連して、外部の専門家の客観性に関して検討すべき項目を強化するため、次の項目の追加を提案している。

- 公開草案 R390.8 項では、外部の専門家が作業を行っている事業体に関連して、及び監査報告書又は保証報告書の対象期間及び業務期間に関して、外部の専門家及び当該事業体の間にある特定の利害、関係及び状況に関する情報を提供するよう当該専門家に要求するよう職業会計士に求めている。

公開草案 R390.8 項(a)から(m)までの規定に関する提案で求めている情報は、IESBA 倫理規程のパート 4A 及び 4B で述べている独立性に関する属性に基づいている。全体として、箇条書き(i)、(k)、及び(l)を除けば、箇条書きの内容は、IESBA 倫理規程のパート 4A/4B で規定している独立性に関する属性とほぼ一致している。IESBA は、箇条書き(i)、(k)、及び(l)を含めることを提案している。その理由は、当該職業会計士が専門家の客観性を評価し結論を下せるようになる上で、これらの項目が関連性が高くかつ必要であると考えているためである。

IESBA は、このような情報を受領したら、次に、職業会計士は、上述の本文書第 59 項から第 64 項までで詳述しているように、公開草案 R390.6 項に従って、当該専門家の客観性を評価することを提案している。

- 公開草案 R390.11 項では、監査報告書又は保証報告書の対象期間及び業務期間に関連して、外部の専門家、その家族若しくは当該専門家を雇用している組織と依頼人との間で当該専門家が認識している、利害、関係及び状況に関する情報の開示を当該専門家に要求するよう職業会計士に求めている。例えば、これには次のものが含まれる。
  - 依頼人に対する直接的な金銭的利害又は間接的だが重要な金銭的利害であって、外部の専門家、その家族又は当該専門家を雇用している組織が有している利害等
  - 外部の専門家、その家族又は当該専門家を雇用している組織と、依頼人及び当該依頼人が直接的又は間接的に支配権を有する事業体との間の利害又は関係
  - 外部の専門家、その家族又は当該専門家を雇用している組織が依頼人との間で有する可能性がある利益相反

IESBA は、職業会計士は、そのような情報を受領したら、次に、上述の第 59 項から第 64 項までの各項で詳述しているように、R390.6 項の提案に従って、当該専門家の客観性を評価することを提案している。

公開草案の本要求事項は、当該専門家が、依頼人に対し一定の利害又は関係を有している場合には、職業会計士が監査業務又はその他の保証業務の目的で当該専門家の作業を利用することになることから、当該利害等により、当該専門家に影響力を行使し、対象事業体にとって「有利な」結果をもたらすような事態を招きかねないというリスクがあることを認識した上で策定している。要求事項は、専門家の客観性に対して許容できない水準の阻害要因を生じさせる可能性のある、全ての利害、関係及び状況を対象としている。

公開草案の本要求事項では、監査手続において、（例えば、調査目的で）専門家を利用することを秘密として扱い、依頼人にその利用を開示しない場合があることを踏まえ、（外部の専門家と依頼人の両方ではなく）外部の専門家のみを対象とする要求に焦点を当てている。そのため、公開草案の第 390.11 A2 項では、R390.11 項を適用するに当たり、職業会計士が、利用する専門家に関して、当該専門家との利害、関係又は状況について依頼人に問合せをし

たくない状況が存在する場合があることを明確にしている。その一方で、当該条項では、公開草案 R390.11 項及び第 390.11 A1 項に定めている事項に関する情報源の一つの可能性として、依頼人に問い合わせるという方法があることも強調している。

79. 職業会計士が、独立性に関するこれらの属性の評価に基づき、外部の専門家が客観性を欠いているとの結論に至った場合には、職業会計士は当該専門家の作業の利用を禁じられる（公開草案 R390.12 項参照）。
80. 同様のアプローチは、IESBA 倫理規程公開草案のパート 5 で扱ってい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を対象とするセクション 5390 に規定されている。
81. IESBA は、外部の専門家が提供しなければならない情報の対象期間について検討を行った。すなわち、監査報告書又は保証報告書の対象となる期間及び業務期間か、及び、期間案は財務諸表の対象となる期間及びパート 4A とパート 4B に基づく業務期間であるべきかどうかについて検討を行った。その結果、IESBA は、提案されている期間をそのまま維持することに同意した。その理由は次のとおりである。(i)これらのセクション案は財務諸表の監査以外の業務もカバーすることになるため、及び(ii)保証報告書の対象となる期間が実際に監査報告書の対象となる期間よりも長くなる、とりわけ、サステナビリティ保証業務についてはその傾向が強まる場合があるためである。ただし、外部の専門家がその客観性を評価するための情報を提供する期間が、職業会計士又はサステナビリティ保証業務の実施者が監査業務又は保証業務において独立性が要求される期間より長くなることは意図していない（公開草案 R390.8 項から R390.11 項まで及び R5390.8 項から R5390.11 項まで参照）。
82. これら要求事項の実際的な適用を促進するため、公開草案 R390.5 項及び第 390.5 A1 項では、次のように規定している。すなわち、職業会計士は、外部の専門家と契約条件を合意する際、職業会計士による当該専門家の客観性に関する評価の実施を容易にするために、当該専門家から入手する必要がある情報を含め、当該専門家の客観性に関する職業会計士の期待について協議することを検討する場合がある。IESBA は、このような規定を定めることで、職業会計士が当該専門家と契約を締結した後に、当該専門家が、関連する利害、関係又は状況に関する情報の開示を拒否する問題が起き得ることを軽減することに役立つと考えている。以上のことにより、職業会計士及び外部の専門家が契約条件に合意しようとしているときに、当該専門家が情報の開示を拒否する場合には、職業会計士は当該専門家の作業を利用しないことを決定することができる。同様のアプローチが、公開草案のサステナビリティ保証業務の実施者に関するセクション 5390 で記載されている。
83. 結論として、IESBA は、本アプローチはバランスが取れており、かつ、実行可能であると考えている。したがって、監査業務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。）に利用する外部の専門家に対する公共の利益に資するという期待に応えるものであると確信している。

#### 適用の拡張性

84. 公開草案の策定中に利害関係者から得たフィードバックに応じて、IESBA では、依頼人が社会的影響度の高い事業体（PIE）に該当するかどうかによって、監査業務又はその他の保証業務に利用する外部の専門家に対し本アプローチを適用できるかどうかについて検討を行った。しかし、PIE ではない監査業務の依頼人ではなく、PIE である監査業務の依頼人に対して特定の行為の禁止を定めることができる IESBA 倫理規程の独立性規定とは異なり、客観性に関する基本原則は、倫理的行動に関わるものであることを考慮すると、依頼人が PIE であるかどうかによって対応を変えることはできない。
85. その一方、IESBA では、公開草案の新規セクション 390（及びパート 5 に対応するセクション）に定める客観性アプローチには既に適用の拡張性を組み込んでいることを表明している。その際、そ

の理由として、当該アプローチが業務の内容（すなわち、対象業務が監査業務であるか、サステナビリティ保証業務を含むその他の保証業務であるか。）によることに加え、当該専門家の利害、関係及び状況に対する職業会計士の評価結果に基づき、適用範囲が縮小・拡大されるためであるということを挙げている。

### 外部の専門家に対する期待

86. これらの要求事項の適用に関連して、IESBA は、ファーム又は保証業務の実施者に対し期待するものと同様の品質マネジメントシステムを外部の専門家が構築又は整備しなければならないということは期待していない。上述のとおり、IESBA は、こうした取扱いが運用可能又は実施可能であるとは考えていない。例えば、職業会計士が、外部の専門家、その家族、又は当該外部の専門家の所属する組織が有している、直接的な金銭的利害又は間接的だが重要な金銭的利害を開示するよう当該専門家に要求する場合、IESBA は、当該専門家が関連するあらゆる組織の金銭的利害を対象に内部監視プロセスを構築することを期待しているわけではない。その代わりに、契約条件に合意する際に適切な通知を行った上で、当該専門家には、適切な措置を講じて、職業会計士に開示する必要がある情報を誠実に収集する機会を与えることにしている。

### B. 外部の専門家のチームの検討

87. 公開草案の各種規定の策定に当たって、IESBA は、当該規定が外部の専門家のチーム及び組織とどのように関わり合うことになるのかについて様々な利害関係者の意見や質問を聞いた。
88. IESBA が提案する外部の専門家に関する新たな定義は、個人のみ適用される。公開草案の規定の適用に当たっては、職業会計士による当該専門家に関する適性、能力及び客観性の評価は、当該専門家の作業を監督する個人を対象に実施することを想定している。これは、専門家には、サポートチーム（これには他の専門家が含まれる場合がある。）が存在する可能性があることに加え、作業の実行には当該チームからどのようなサポートを受ける必要があるかを判断するのは当該専門家の責任となるであろうことを考慮したためである。
89. しかしながら、公開草案 R390.9 項に規定しているように、特に監査業務又はその他の保証業務に利用する外部の専門家については、IESBA では、当該専門家が作業を実施する際に利用する チームの全ての個人を対象に構成員各人の客観性を評価しなければならないと考えている。本アプローチは、外部の専門家及びサポートチームに対する利害関係者の期待の高まりを認識した上で策定している。これは、パート 4 の独立性に関する規定が全ての監査業務チームの構成員に適用されることとも一致している。

### C. 客観性の評価に関する一般的な原則

90. IESBA の見解は、専門家の客観性に対する直接的な阻害要因は、一般的に、当該専門家が作業を行っている事業体との間の利害、関係又は状況から生じるというものである。外部の専門家が作業を行っていない事業体に対してまで当該専門家に客観性を求めることは、特に、そのような専門家が、利害、関係及び状況を監視する品質マネジメントシステムさえ整備していない可能性があることを考えると、当該専門家にとって過度な負担となり得る。したがって、外部の専門家を対象とする客観性の評価に関する規定は、当該専門家が作業を行う事業体に焦点を当てている。
91. ただし、IESBA は、外部の専門家が作業を行っている事業体において、当該専門家が所属する組織又は当該専門家の家族が有する特定の利害、関係又は状況が、当該専門家の客観性に影響を与える可能性があることも指摘している。この場合、公開草案の各種規定の適用に当たって、職業会計士は、外部の専門家が客観性を確保しているかどうかを評価する際に、当該専門家の家族若しくは所属する組織全体が関わる利害、関係又は状況を勘案して、職業的専門家としての判断を行使する必

要が出てくることになる（特に、公開草案第 390.6 A4 項、R390.8 項、及び第 390.11 A1 項参照）。同様のアプローチが、公開草案のサステナビリティ保証業務の実施者に関するセクション 5390 でも採用されている。

## VI. その他の検討事項

### A. 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

92. 公開草案第 390.13 A1 項では、「職業会計士が、外部の専門家はその目的に必要な適性、能力及び客観性を有していると十分に結論付けた場合であっても、当該外部専門家の作業の利用により基本原則の遵守に対する阻害要因が依然として生じる可能性がある。」と説明している。
93. 公開草案第 390.14 A1 項、第 390.15 A1 項、及び第 390.16 A1 項から第 390.16 A2 項までの適用指針は、外部の専門家の作業の利用時における職業会計士による基本原則の遵守に対する阻害要因の識別、評価及び対処に関するガイダンスを含んでいる。
94. IESBA は、公開草案第 390.16 A1 項から第 390.16 A2 項までの規定案に一覧表示されている識別した阻害要因に対処する対応策の具体例は、外部の専門家を対象とする適性、能力及び客観性の評価とは関連性がないことを表明している。公開草案第 390.16 A2 項に規定されているセーフガードとなり得る対応策の具体例は、職業会計士が外部の専門家の作業を利用する際に生じる可能性のある阻害要因、例えば、公開草案第 390.14 A1 項に記載している阻害要因と関連している。
95. 最後に、公開草案第 390.1 項に従って、IESBA は、識別した阻害要因を除去することができる対応策がない場合、又は阻害要因を許容可能な水準に軽減することができるセーフガードがない場合、職業会計士は、R120.10 項(c)に従い、専門業務又は活動を辞退若しくは終了しなければならないことを表明している。
96. 同様の検討は、IESBA 倫理規程公開草案のパート 5 で取り上げてい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を対象とするセクション 5390 に記載されている。

### B. ガバナンスに責任を有する者とのコミュニケーション及び文書化

97. IESBA は、ガバナンスに責任を有する者とのコミュニケーション及び文書化のそれぞれに対応する公開草案第 390.20 A1 項及び第 390.21 A2 項の規定にある「推奨する」という用語の使用に関して出されている様々な見解について審議を行った。これらの見解は多岐にわたっており、「推奨」は施行の観点からは弱すぎるというものから、他方では、ガバナンスに責任を有する者とのコミュニケーション及び文書化に関する規定は不要であるというものまで様々であった。その理由として、(i)この点は既に IESBA 倫理規程にある監査業務及びその他の保証業務に関する規定によりカバーされていること、及び(ii)非保証業務の観点からすると、その実施は難しいと思われるということを挙げている。
98. IESBA は、上記二つの項の改訂案を維持することに同意した。その理由として、それら二つの項の改訂案が、専門業務との関連で、IESBA 倫理規程に定めるガバナンスに責任を有する者とのコミュニケーション及び文書化という問題への対処方法と概ね一致していること、及びこれらの規定が要求事項ではなく推奨規定でもあることを挙げている。さらに、IESBA は、当該ガイダンスは、公開草案のパート 5 で取り上げているサステナビリティ保証業務との関連から、職業会計士ではないサステナビリティ保証業務の実施者にとって有益なものになるであろうと考えている。

### C. 他者の作業の利用

99. 公開草案の策定中に、様々な利害関係者から、第三者データプロバイダー又はその他の情報源によって提供された各種の情報が、専門家が行った作業の結果に当たるかどうかについて問合せを受けた。
100. IESBA の見解は、一般的な目的でデータセットを提供する個人若しくは組織、又はその他の一般的な情報源となる者は、本公開草案の対象ではないというものである。そのような個人又は組織には、例えば、次のものが含まれる。
- 地域別の週当たりの労働時間及び報酬を含む雇用統計、不動産価格、車種別の二酸化炭素排出量、死亡率表、又はその他一般的なデータセットに関する情報など、産業若しくはその他のベンチマークデータ又は調査結果を提供する者。このことについては、公開草案第 390.4 A4 項(b)で説明している。
- IESBA は、組織内に一般用途のための情報（占有情報を伴うバリュエーションなど）を提供する専門家が存在する可能性があることを認識している。しかしながら、IESBA では、当該専門家は、職業会計士又はサステナビリティ保証業務の実施者に雇用されて、専門知識を利用してオーダーメイドの作業を行うことはないため、本公開草案の対象範囲には含まれないと考えている。
- データ機密性の維持を含む、テクノロジーの使用及びデータ・ガバナンスに関連する各種問題を扱う、所属する組織又はファーム内の者（例えば、IT チーム）
  - 経営者の利用する専門家（すなわち、ISA500、ISAE3000（改訂）、及び ISSA5000 の公開草案が関連する。）
  - 保証という要素を伴わないサステナビリティ認証を提供する者、及び職業会計士又はサステナビリティ保証業務の実施者が、監査業務若しくはその他の保証業務において十分かつ適切な証拠として依拠できる作業としての認証等を使用していない者
101. 他者の作業の利用について追加のガイダンスを策定する必要があるかどうかに関しては、IESBA は次のように述べている。
- 現行の R220.7 項及び第 220.7 A1 項において、他者の作業の利用に関するガイダンスを既に提供している。
  - IESBA 倫理規程の現行のパート 3 では、他者の作業の利用について一切触れていない。ただし、現行の R220.7 項から第 220.7 A1 項までは、IESBA 倫理規程に定める適用に関する規定（すなわち、R120.4 項及び R300.5 項）により、パート 3 において依然として関連性を有している。
  - 他者の作業の利用は、本プロジェクトに付託された権限の対象範囲外である。
102. IESBA は、セクション 220 の修正案において、専門家の作業は他者の作業に相当するものではないことを明確化するための規定を提案している（公開草案第 220.7 A1 項参照）。

### D. テクノロジーのアウトプットの利用

103. IESBA では、プロンプト又は質問に対する回答の生成を目的に、特定の生成的人工知能（AI）ツール（ChatGPT など）の使用が増加していることも確認している。それらの回答は、理路整然としていて分かり易く、一見すると権威のある声明や回答という形を取ることができる。

104. IESBA の見解は、このようなテクノロジーのアウトプットの利用は、専門家の作業の利用に相当するものではないというものである。AI は、専門家の一人ではない。その理由は、AI は、判断を行使し、入力内容及び出力結果を解釈し、それら全てに責任を負うという専門家としての専門知識を有していないためである。
105. 本見解を裏付けるものとしては、AI システムの開発及び利用に関連する政府による様々な規制（例えば、EU の AI システムの開発及び利用に関する[規制上の枠組み](#)）の策定などがある。テクノロジー・ワーキング・グループのフェーズ 2 報告書でも、バイアス）、誤報、偽情報といった、AI の出力結果の利用が及ぼす影響及びリスクを強調している。
106. この点では、[IESBA 倫理規程のテクノロジーに関する規定の改訂](#)が最近承認されたことにより、職業会計士は、それらを指針として、テクノロジーのアウトプット（AI を含む。）を利用すべきかどうかを判断する際に踏むべき意思決定プロセスを適切に進めることができるようになっている。この改訂は、例えば、偏見／先入観の認識及び探究心を持つことなどの要素とも関連性が高い、現行の倫理規程で述べている概念に基づいて行われている。

## VII. パート2の組織所属の職業会計士に関する追加の検討事項

107. IESBA は、公開草案の新規セクション 390 に詳述している規定のほとんどが、外部の専門家を利用して自らの作業を支援しようとする組織所属の職業会計士にも等しく適用できることを指摘した。したがって、公開草案の新規セクション 290 は、外部の専門家の適性、能力及び客観性の評価に関連する次の領域を除き、公開草案の新規セクション 390 と対応する。
- 公開草案のセクション 390 に定めている「監査業務又はその他の保証業務」に係る要求事項及び適用指針は、公開草案のパート 2 の対応する内容には含まれない。
  - 組織所属の職業会計士が利用する外部の専門家の客観性を評価する際に必要となる各種要素との関連において、「その他の利害」とはどのようなものかということの説明するために、公開草案パート 2 の対応する規定に適用指針を追加している。こうしたその他の利害は、現行の倫理規程のセクション 240 から分かるように、組織所属の職業会計士の場合には、明確である。

## VIII. パート5における追加の検討事項 — サステナビリティ保証

### A. 他の業務実施者

108. IESBA は、サステナビリティ保証業務の実施者の指示、監督、及びレビューの対象とはならない「他の業務実施者」をサステナビリティ保証業務に利用することが、サステナビリティ保証業務の実施者の指示、監督、及びレビューの対象とはならない外部の専門家の利用と同様のものと見なしてよいのかどうかについて検討を行った。
109. IESBA は、他の業務実施者の職務及び専門知識は、外部の専門家のそれとは、根本的に異なることを確認した。前者は保証業務に関わる作業を実施するが、後者はそうした作業は行わない。このことは、[サステナビリティに関する公開草案](#)において詳述する。

### B. サステナビリティ・バリューチェーン全体にわたる外部の専門家の利用

110. IESBA の見解は、[客観性の評価](#)に関する一般原則は引き続き適用されるというものである。評価は、業務実施者が作業を行う事業体を対象に行う。
111. 状況によっては、当該事業体は、業務実施者と契約している事業体とは異なる場合がある（例えば、当該事業体は、業務実施者と契約した事業体の組織の境界線の外側にあるバリューチェーン内の供



給業者である場合がある。または、当該事業体は、業務実施者をグループサステナビリティ保証業務に従事させている当該事業体の関連事業体である場合もある。)

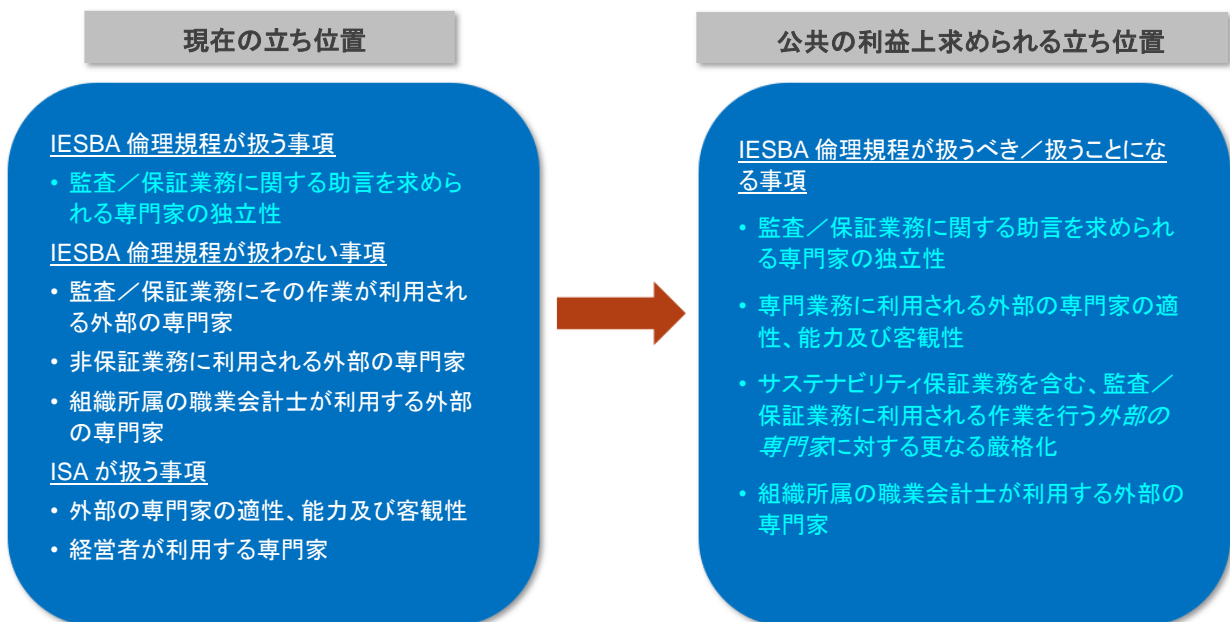
112. 特に、公開草案セクション 390 に相当するパート 5 に関して、IESBA は、客観性に関する評価の対象範囲を依頼人のバリューチェーンに拡大するかどうかについて検討を行った。審議を重ねた結果、IESBA は、こうした対応は、実行可能でも対処可能なものでもないと考えている。例えば、依頼人のバリューチェーン内にある特定の供給業者が、他の多くの事業体にサービスを提供する供給業者でもある場合がある。その場合、そうした供給業者には、外部の専門家との間の利害、関係及び状況に関する情報を提供するよう、当該供給業者の顧客から数え切れないほど多数の要求が殺到するようになる可能性がある。当該供給業者がそれらの要求に応えるかどうかは、その専門家が作業を行っている業務実施者、依頼人、又は事業体のコントロールの範囲外ということになる。
113. したがって、IESBA では、客観性に関する評価の対象範囲については、サステナビリティ保証業務を対象とする公開草案セクション 5390 の規定をそのまま維持することを提案している。

### C. サステナビリティ保証業務の実施者でもある外部の専門家

114. 様々な利害関係者から、本提案について質問が投げ掛けられている。具体的には、保証業務の提供者が、同一の事業体が抱える特定の主題に関して専門家の一人として同時に活動するというような状況が発生した場合に、本提案に基づきこうした状況に対処できることになるのかどうかというものである。こうした状況が生じ得るのは、当該主題に関わる分野又は領域に精通する専門家の数が限られている場合である。このことは、保証業務の提供者が同一の事業体に対し専門家としての立場から非保証業務を行うことを意味する。
115. このような状況においては、公開草案のパート 5 に含まれている独立性基準における同等の非保証業務に関するセクションに定める自己レビューという阻害要因に関する規定が、特定の主題について専門家が保証業務の提供者としても活動するという状況をカバーすることになる。

## IX. 変更案が及ぼす全体的な影響の分析

116. IESBA では、これらの提案により、(i)外部の専門家の適性、能力及び客観性を倫理的な観点から評価する方法、及び(ii)外部の専門家の作業を利用する際に生じる可能性のある阻害要因を識別、評価



及びそれに対処する方法に対してグローバルな基準（ベンチマーク）を定めることができるようになり、公共の利益に資することになると考えている。以下の図では、これらの提案が達成しようとしている公共の利益を図る上で求められる立ち位置を明示している。

117. IESBA は、さらに、これらの提案が次に述べる項目において公共の利益のフレームワークの主要な特性を満たしていると考えている。

- 包括性 - IESBA 倫理規程の概念的枠組みに基づく包括的な倫理的枠組みを構築することで包括性を実現する。当該枠組みは、監査業務及びその他の保証業務（サステナビリティ保証業務を含む。）、並びに非保証業務における外部の専門家の利用をカバーするだけでなく、組織所属の職業会計士にも適用される。
- 適用の拡張性 - 対象業務の性質を勘案するとともに、監査業務及びその他の保証業務の関連から、これまで以上に厳格な基準を適用し、外部の専門家の独立性に関する属性に照らして客観性に関する評価を実施することで、客観性の評価において特にバランスの取れた評価を実施することにより実現する。
- 明瞭性 - 内部の専門家、外部の専門家、及び経営者の利用する専門家の間での区別を明確化することで実現する。
- 実施可能性 - 監査業務又はその他の保証業務の関連から外部の専門家に独立性に関する要求事項を課すことは、外部の専門家にとって重荷となり、運用も不可能であり、かつ、施行も可能ではないことから、ここでは、職業会計士／職業会計士ではない業務実施者による客観性の評価に焦点を当てることで実現する。
- 強制力 - 職業会計士／職業会計士ではない業務実施者に対する要求事項を明確化することで実現する。

118. IESBA 倫理規程の規定改訂案の性質及び範囲を踏まえると、IESBA は、提案の一部は、ファームと中小事務所を含む会計事務所等所属の職業会計士及び保証業務実施者に対する各種方針及び手続の大幅な変更を伴うことになるレベルのものになると考えている。このような変更は、結果的に、コスト増をもたらすことにもなりかねない。当該コストの性質及び重要性は、個別の状況次第で異なってくる。IESBA 倫理規程の変更と同様に、これらの変更の採用と導入に責任を負う、会計事務所等所属の職業会計士、保証業務実施者、基準設定主体、及びその他の者は、意識向上及び研修プログラムの実施、必要に応じ行う翻訳作業、並びに、該当する場合には、社内方針及び各種方法論の更新に関する保全コストといった、変更導入に伴うコストの発生を想定することができる。

## X. プロジェクトのスケジュール及び適用日

119. 専門家の利用に関するプロジェクトの完了までのおおよそのスケジュールは以下のとおりである。本スケジュールは、公開草案に対するコメントを提出できる 90 日の期間を勘案したものであり、サステナビリティ・プロジェクトのスケジュールと足並みを揃えたものとなっている。

| 予定している時期   | 主要な出来事（マイルストーン）  |
|------------|--|
| 2024年4月30日 | <ul style="list-style-type: none"> <li>• 公開草案に対するコメントの締切日</li> </ul>                 |
| 2024年6月    | <ul style="list-style-type: none"> <li>• IESBA に寄せられた ED に対する回答の中間集計結果の報告</li> </ul> |

|               |   |
|---------------|---|
| 2024年9月 - 10月 | <ul style="list-style-type: none"> <li>IESBA での ED に対する回答の全面的レビュー及び公開草案後の第一次検討の実施</li> <li>利害関係者へのアウトリーチ活動</li> </ul> |
| 2024年12月      | <ul style="list-style-type: none"> <li>最終規程に対する IESBA の承認</li> </ul>  |
| 2025年         | <ul style="list-style-type: none"> <li>最終規程の展開及び実施の支援</li> </ul>  |

## XI. コメント提出者用の手引

120. IESBA では、本公開草案で取り上げている全ての事項に関するコメントを歓迎する。特に、以下に記載する「特定分野に対するコメントの要請」で明示している事項については是非コメントを希望する。コメントを提出する際には、対象となる項の番号等を明示し、コメントする理由を盛り込むとともに、必要に応じ、変更したい文言について、提案する文言を具体的に記載すること。本公開草案に記載する提案に同意する場合には、その旨を IESBA に回答いただきたい。

### A. 特定事項に関するコメントの要請

#### 用語集

1. 新規の定義案及び現行定義の改訂案を用語集に記載していますが、これらの提案を支持しますか。セクションⅢ参照

#### 全ての専門業務を対象に行う適性、能力及び客観性の評価

2. 外部の専門家の適性、能力及び客観性に関する評価に適用するアプローチを支持しますか。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に限定して実施する適性、能力及び客観性に関する評価に組み込む必要のあるその他の考慮すべき事項はありますか。セクションⅤ参照
3. 外部の専門家が、適性若しくは能力を有していない、又は客観性を確保していない場合、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作業を利用することを IESBA 倫理規程で禁じるべきであるという見解に同意しますか。第 67 項から 74 項まで参照

#### 監査業務又はその他の保証業務における適性、能力及び客観性の評価

4. 監査業務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。）との関連で、外部の専門家の客観性に関する評価に関わる追加規定において、専門家に関する公共の利益への期待の高まりに対処することを目的に、当該評価に適切なレベルの厳格化を導入することに同意しますか。同意しない場合、公共の利益への期待の高まりに対処するために検討すべきどのような事項が他にありますか。セクション（Ⅴ）（A）参照

#### 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

5. 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を利用する際に概念的枠組みを適用するに当たり、その適用の際の指針となる規定を支持しますか。その他含めるべき検討事項はありますか。セクション（Ⅵ）（A）参照

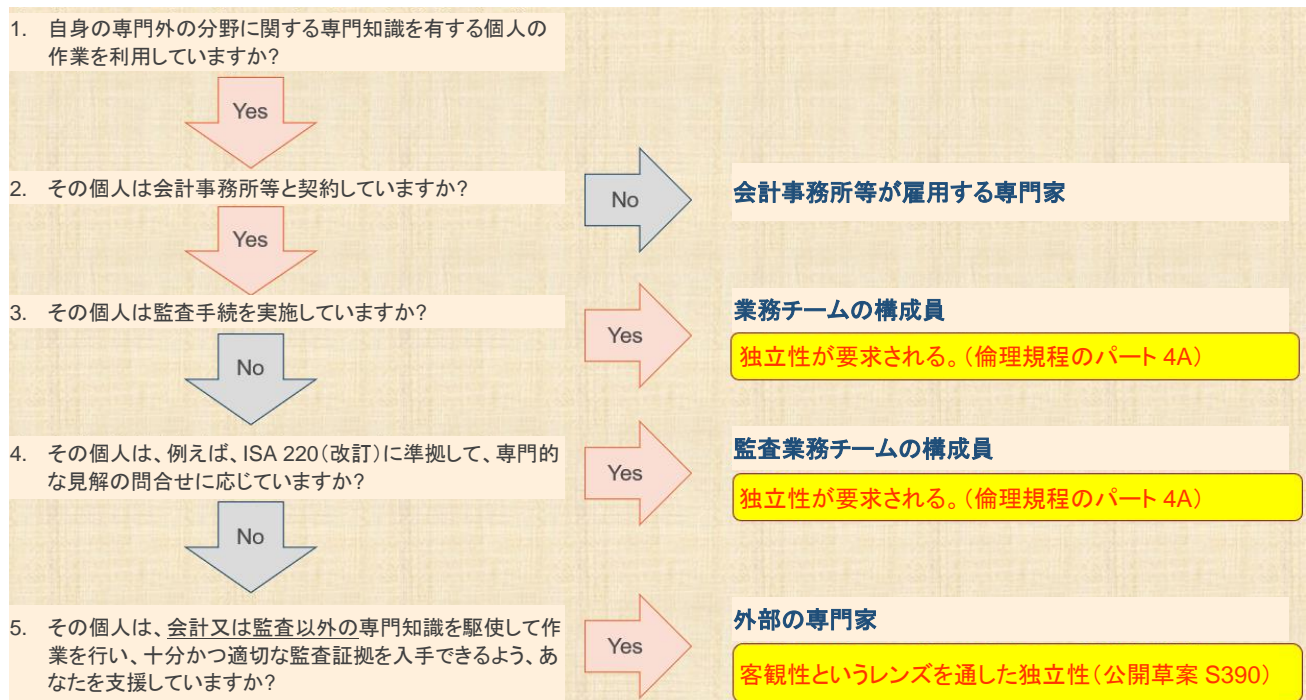
## B. 全般的な事項に関するコメントの要請

121. 上述の特定の事項に関するコメントの要請に加えて、IESBA では、以下の事項に関するコメントも求めている。

- **中小事業体及び中小事務所 – IESBA** では、中小事業体及び中小事務所から出された提案に関してあらゆるコメントを歓迎する。
- **規制当局及び監査監督機関 – IESBA** では、施行という観点からのこれら提案に対する規制当局及び監査監視機関の構成員からのコメントを募集している。
- **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** では、本提案の明瞭性、理解可能性及び有用性について、公開草案のパート 5 で取り上げているサステナビリティ保証業務を実施する会計専門職以外のサステナビリティ保証業務の実施者からのコメントを募集している。
- **新興国 – IESBA** では、多くの新興国が IESBA 倫理規程を採用している又は採用する過程にあることを認識している。公開草案における提案に加えて、特に、自国の環境にこうした提案を適用する際に予期し得る困難・ハードル等があれば、それらに関するコメントを新興国の回答者に求める。
- **翻訳 – IESBA** では、多くの回答者が、自身の環境に導入するため、最終変更案の翻訳を行う予定であることを認識している。回答者がこれら公開草案における提案のレビューの際に気付く可能性のある翻訳上の問題に関し、コメントを歓迎する。

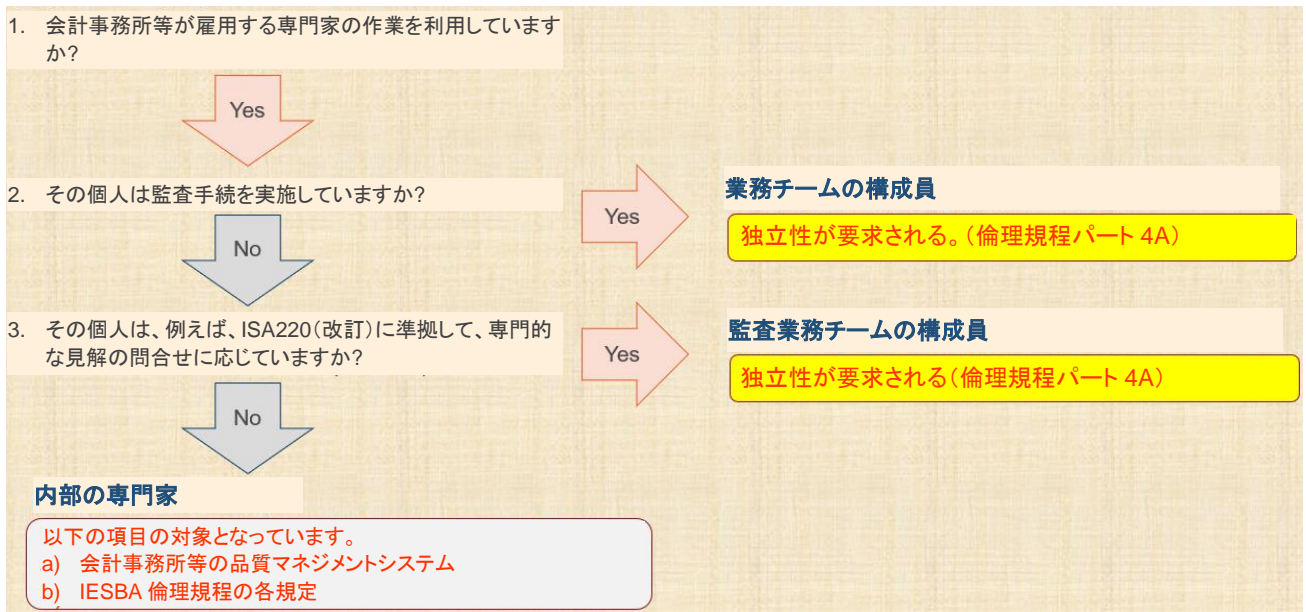
### 付録1: 監査業務に利用する専門家に関するフローチャート

次のフローチャートでは、監査業務の関連で、専門家を利用する際に、職業会計士が回答を期待する様々な質問を列挙している。



次ページの「会計事務所等に雇用されている専門家」に関するフローチャートも参照のこと。

次のフローチャートでは、監査業務の関連で、会計事務所等が雇用する専門家を利用する際に、職業会計士が回答を期待する様々な質問を列挙している。



## 公開草案:外部の専門家の作業の利用(クリーン版)

### セクション 220(現行からの修正)

#### 情報の作成及び提供

...

#### 要求事項及び適用指針

##### 一般的規定

...

##### 他者の作業の利用

**R220.7** 所属する組織又はその他の組織の内外を問わず、他者の作業を利用しようとする職業会計士は、R220.4 項に定める責任を果たすために講じるべき適切な措置があれば、それを決定するために職業的専門家としての判断を行使しなければならない。

220.7 A1 本セクションの目的に照らし、他者の作業とは、外部の専門家の作業を除いたものである。職業会計士が外部の専門家の作業を利用しようとする場合、セクション 290 に定める要求事項及び適用指針が適用される。

220.7 A2 職業会計士が他者の作業を利用しようとする場合に考慮すべき要因には、次のものが含まれる。

- 他の個人又は組織の評判及び能力並びに利用可能なリソース
- 他の個人が適用される職業倫理基準に従っているかどうか。

そのような情報は、他の個人又は組織との過去の関係から、又はその者に関する他者への相談から入手される可能性がある。

...

## セクション 290(新規)

### 外部の専門家の作業の利用

#### はじめに

- 290.1 職業会計士は、基本原則を遵守するとともに、阻害要因の識別、評価及び対処のため、セクション 120 に定める概念的枠組みを適用することが求められる。
- 290.2 外部の専門家の作業の利用は、基本原則、特に誠実性、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阻害要因を生じさせる可能性がある。
- 290.3 本セクションは、外部の専門家の作業の利用に関連する概念的枠組みの適用に関連する要求事項及び適用指針を定めている。

#### 要求事項及び適用指針

##### 一般的規定

- 290.4 A1 職業会計士が、その専門知識が不十分な専門業務を実施する場合、誠実性、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という阻害要因が生じる。
- 290.4 A2 そのような阻害要因に対処するためのセーフガードとなり得る対応策は、専門業務に必要な作業を提供する適性、能力及び客観性を有する外部の専門家の作業を専門業務のために利用することである。
- 290.4 A3 外部の専門家は、職業会計士が実施する専門業務を支援するべく、特定の作業を実施するために利用される可能性がある。そのような作業は、確立された分野である場合も新興分野である場合もある。そのような作業の例には、次のものが含まれる。
- 複雑な金融商品、土地及び建物、工場及び機械、宝石、美術品、骨董品、無形資産、企業結合で取得した資産並びに減損の可能性がある資産の評価
  - 企業結合で引き受けたもの、実際の訴訟又はその可能性によるもの、環境負債、用地浄化負債、並びに保険契約又は従業員給付制度に付随するものなどの負債の評価
  - 温室効果ガス排出量の算出
  - 大気、水及び土壌に排出される汚染物質の測定
  - 持続可能な経済の原則に沿って設計された製品及び原材料の評価
  - 石油及びガスの埋蔵量の推定
  - 税務関連の法令等、租税条約及び二国間協定を含む法令等の解釈
  - サイバーセキュリティに関するシステムを含む IT システムの評価
- 290.4 A4 本セクションは、個人又は組織により提供される一般利用のための外部情報源の情報の利用には適用されない。例えば、地域別の過当たりの労働時間及び報酬を含む雇用統計、不動産価格、車種別の二酸化炭素排出量、死亡率表、又はその他一般的なデータセットに関する情報など、産業若しくはその他のベンチマークデータ又は調査を提供するものが含まれる。

##### 契約条件についての外部の専門家との合意

- R290.5** 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特定した場合、外部の専門家が実施する作業の内容、範囲及び目的を含む契約条件について当該外部の専門家と合意しなければならない。

290.5 A1 契約条件について合意する際、職業会計士が外部の専門家と協議する可能性のある事項には、次のものが含まれる。

- 外部の専門家の作業の利用目的及び時期
- 外部の専門家の作業に対する一般的なアプローチ
- 外部の専門家の作業及び当該作業へのインプットの秘密保持に関する期待
- 当該作業の前提条件及び限界を含む、外部の専門家の完了した作業の想定される内容及び形式
- 所属する組織、又は当該所属する組織の従業員等若しくはその指示の下で働く者による違法行為又はその疑いであって、外部の専門家が作業実施中に認識したものを、当該外部の専門家が伝達することに関する期待

### 外部の専門家の適性、能力及び客観性の評価

**R290.6** 職業会計士は、外部の専門家が当該職業会計士の目的に照らし、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。

290.6 A1 職業会計士が、特定の専門業務に必要な作業を実施する適性、能力又は客観性を有してい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、自己レビュー又は擁護という阻害要因が生じる可能性がある。

290.6 A2 外部の専門家の適性を評価する際に関連する要因には、次のものが含まれる。

- 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。
- 外部の専門家が関連する職業専門家団体に所属しているかどうか、所属している場合、当該外部の専門家が優良であるかどうか。
- 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、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、又は一般に認められた原則若しくは慣行に従っているかどうか。
- 外部の専門家が、使用されたインプット、前提条件又は方法論など、自身の作業について説明可能かどうか。
- 外部の専門家が職業会計士の所属する組織又はその他の依頼人のために同様の作業を実施した実績があるかどうか。

290.6 A3 外部の専門家の能力を評価する際に関連する要因には、次のものが含まれる。

- 外部の専門家が利用可能なリソース
- 外部の専門家が作業を実施する十分な時間があるかどうか。

290.6 A4 外部の専門家の客観性を評価する際に関連する要因には、次のものが含まれる。

- 外部の専門家が、当該外部の専門家の専門分野における職業専門家団体により発行された倫理基準に従っているかどうか。
- 外部の専門家又はその所属する組織が、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利益相反又はその他の利害を有しているかどうか。



- 外部の専門家の作業に影響を及ぼし得るバイアスを職業会計士が知っている又は認識しているかどうか。
  - 外部の専門家が、当該外部の専門家又は所属する組織が作業を実施した際に、過去に行った判断又は行動を評価する又はそれに依拠するかどうか。
- 290.6 A5 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関連する報酬又はインセンティブの取決めから生じる重要な金銭的利害が含まれる。
- 290.6 A6 外部の専門家又は所属する組織が行った過去の判断又は行動であり、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のあるものの例には、次のものが含まれる。
- 外部の専門家が作業を実施している事項について、事業体に助言したこと。
  - 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のデータ又はその他の情報を作成したこと。
- 290.6 A7 外部の専門家の適性、能力及び客観性に関する情報は、次のものを含む様々な情報源から入手することができる。
- 外部の専門家が実施した過去の作業における個人的な関係又は経験
  - 職業会計士の所属する組織内外の他者であって、外部の専門家の作業に精通している者への質問
  - その専門分野及び事業活動を含む経歴に関する、外部の専門家との協議
  - 外部の専門家の職業専門家団体又は業界団体への質問
  - 外部の専門家に執筆され、公認の出版社により出版された、又は公認のジャーナル若しくはその他の媒体に掲載された記事、論文又は書籍
  - 外部の専門家を含む訴訟手続などの公開記録
  - 外部の専門家及び所属する組織又は事業体との利害関係について、所属する組織の経営者及び、異なる場合は外部の専門家が作業を行っている事業体への質問
  - 職業会計士の所属する組織の内部統制、方針及び手続
- R290.7** 職業会計士は、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。
- (a) 職業会計士が、外部の専門家の適性、能力及び客観性を評価するために必要な情報を入手することができない場合
  - (b) 職業会計士が、外部の専門家の適性、能力又は客観性が損なわれていると判断する場合

### 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

- 290.8 A1 職業会計士が、外部の専門家がその目的に必要な適性、能力及び客観性を有していると十分に結論付けた場合であっても、当該外部の専門家の作業の利用により基本原則の遵守に対する阻害要因が依然として生じる可能性がある。

### 阻害要因の識別

290.9 A1 外部の専門家の作業を利用する際に、職業会計士による基本原則の遵守に対する阻害要因を生じさせる可能性のある事実及び状況の例には、次のものが含まれる。

(a) 自己利益という阻害要因

- 職業会計士が、外部の専門家の結論及び所見を理解及び説明する専門知識が不十分である場合
- 職業会計士が、専門業務を実施する際に、1人又は複数の外部の専門家から過度の影響を受けたり、当該外部の専門家に過度に依存したりする場合
- 職業会計士に、外部の専門家の作業を評価する十分な時間又はリソースがない場合

(b) 擁護という阻害要因

- 職業会計士が、所属する組織に有利又は不利な結論への既知のバイアスを有している外部の専門家の利用を促進する場合

(c) 馴れ合いという阻害要因

- 職業会計士が外部の専門家と密接かつ個人的な関係を持つ場合

(d) 不当なプレッシャーという阻害要因

- 職業会計士が、外部の専門家の権威を認識することで、当該外部の専門家の意見に従うようプレッシャーを感じている場合

**阻害要因の評価**

290.10 A1 そのような阻害要因の水準の評価に関連する事項には、次のものが含まれる。

- 外部の専門家の作業の範囲及び目的
- 外部の専門家の作業が職業会計士の業務に及ぼす影響
- 外部の専門家の作業が利用される予定の専門業務の内容
- 外部の専門家及びその作業の利用に関する職業会計士の監督
- 外部の専門家が利用するデータ、前提条件並びにその他のインプット及び方法の適切性及び透明性
- 職業会計士が、外部の専門家の作業及び意図された目的に対するその適切性を理解し説明する能力
- 外部の専門家の作業が、技術性能基準、若しくはその他の専門的若しくは業界で一般に認められる慣行又は法令等の対象であるかどうか。
- 外部の専門家の作業が、二者以上の当事者により実施された場合でも著しく異ならない可能性が高いかどうか。
- 外部の専門家の結論又は所見を含む、当該外部の専門家の作業と、その他の情報との整合性
- 外部の専門家のアプローチを裏付ける他の証拠（ピアレビューされた学術研究を含む。）の入手可能性
- 外部の専門家が作業の実施に費やした時間又は費用を理由に、当該外部の専門家の結論又は所見を受け入れるよう、当該外部の専門家の所属する組織がプレッシャーを与

えているかどうか。

### **阻害要因への対処**

290.11 A1 馴れ合いという阻害要因を除去する可能性のある対応策の例として、別の外部の専門家を特定し、利用することが挙げられる。

290.11 A2 阻害要因に対処するための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。

- 外部の専門家の作業を評価するために必要な専門知識及び経験を有する所属する組織内の有能な人材に相談する、追加のインプットを入手する、又は意図された目的に対する当該外部の専門家の作業の適切性に異議を唱えたりすること。
- 別の外部の専門家を利用して、外部の専門家の作業を再実施すること。
- 作業を完了するための追加の時間又はリソースについて所属する組織の経営者と合意すること。

### **その他の事項**

#### **新興分野又は領域における外部の専門家**

290.12 A1 新興分野又は領域における専門知識は、法令等及び一般に認められた慣行がどのように発展するかによって進展する可能性がある。新興分野には、複数の専門領域が含まれる場合もある。そのため、新興分野又は領域において外部の専門家を利用する可能性は限定的である場合がある。

290.12 A2 第 290.6 A2 項における外部の専門家の能力の評価に関連する要因の一部に関する情報は、新興分野又は領域においては入手できない可能性がある。例えば、新興分野では、外部の専門家が一般に認知されていない、職業的専門家としての基準が整備されていない、又は職業専門家団体が設立されていない可能性がある。このような状況において、職業会計士が外部の専門家の能力を評価する際に役立つ可能性がある要因は、新興分野と類似した分野、又は確立した分野において、当該新興分野における当該外部の専門家の作業の合理的な基礎となる経験を当該外部の専門家が有していることである。

#### **複数の外部の専門家の作業の利用**

**R290.13** 職業会計士は、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、各外部の専門家を個別に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さら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。

#### **外部の専門家の適性、能力又は客観性を評価する際の固有の限界**

290.14 A1 R113.3 項は、職業会計士の専門業務の固有の限界に関して、職業会計士がコミュニケーションを行う責任を定めている。外部の専門家の作業を利用する際、そのようなコミュニケーションは、当該外部の専門家の適性、能力又は客観性を評価するための情報が不足しており、当該外部の専門家に代わり利用可能な者がいない場合に特に関連する可能性がある。

#### **外部の専門家の作業を利用する際の経営者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**

290.15 A1 職業会計士は、次の事項について、経営者、及び適切な場合には、ガバナンスに責任を有する者とコミュニケーションを行うことが推奨される。

- 外部の専門家を利用する目的及び当該外部の専門家の作業の範囲

- 専門業務の実施における、会計士及び外部の専門家のそれぞれの役割及び責任
- 職業会計士による基本原則の遵守に対する阻害要因であって、外部の専門家の作業の利用により生じるもの、及びその対処方法

#### 文書化

290.16 A1 職業会計士は、次の事項について文書化することが推奨される。

- 外部の専門家との協議の結果
- 外部の専門家の適性、能力及び客観性を評価するために職業会計士が講じた対応策、並びにその結果としての結論
- 外部の専門家の作業を利用する際に職業会計士が識別した重大な阻害要因、及び当該阻害要因に対処するために講じられた対応策

...

### セクション 320(現行からの修正)

#### 専門業務の受任

...

#### 要求事項及び適用指針

...

...

#### その他の検討事項

320.11 A1 職業会計士がテクノロジーのアウトプットの利用を検討している場合、そのような利用が適切かどうかを判断するために必要な要因に関連する情報を、当該職業会計士が会計事務所等内で入手可能な立場にあるかどうかを検討する。

320.11 A2 職業会計士が専門家の作業を利用しようとする場合、セクション 390 に定める要求事項及び適用指針が適用される。

## セクション 390(新規)

### 外部の専門家の作業の利用

#### はじめに

- 390.1 職業会計士は、基本原則を遵守するとともに、阻害要因の識別、評価及び対処のため、セクション 120 に定める概念的枠組みを適用することが求められる。
- 390.2 外部の専門家の作業の利用は、基本原則、特に誠実性、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阻害要因を生じさせる可能性がある。
- 390.3 本セクションは、外部の専門家の作業の利用に関連する概念的枠組みの適用に関連する要求事項及び適用指針を定めている。

#### 要求事項及び適用指針

##### 一般的規定

- 390.4 A1 職業会計士が、その専門知識が不十分な専門業務を実施する場合、誠実性、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という阻害要因が生じる。
- 390.4 A2 そのような阻害要因に対処するためのセーフガードとなり得る対応策は、専門業務に必要な作業を提供する適性、能力及び客観性を有する外部の専門家の作業を専門業務のために利用することである。
- 390.4 A3 外部の専門家は、職業会計士が実施する専門業務を支援する特定の作業を実施するために利用される可能性がある。そのような作業は、確立された分野である場合も、新興分野である場合もある。そのような作業の例には、次のものが含まれる。
- 複雑な金融商品、土地及び建物、工場及び機械、宝石、美術品、骨董品、無形資産、企業結合で取得した資産並びに減損の可能性のある資産の評価
  - 企業結合で引き受けたもの、実際の訴訟又はその可能性によるもの、環境負債、用地浄化負債、並びに保険契約又は従業員給付制度に付随するものなどの負債の評価
  - 温室効果ガス排出量の算出
  - 大気、水及び土壌に排出される汚染物質の測定
  - 持続可能な経済の原則に沿って設計された製品及び原材料の評価
  - 石油及びガスの埋蔵量の推定
  - 税務関連の法令等、租税条約及び二国間協定を含む法令等の解釈
  - サイバーセキュリティに関するシステムを含む IT システムの評価
- 390.4 A4 本セクションは、次のような場合には適用されない。
- (a) 依頼人による財務情報又は非財務情報の作成を支援するために当該依頼人により雇用又は契約された専門家の作業を利用すること。そのような作業は、経営者により提供される情報であるとみなされる。
- (b) 個人又は組織により提供される一般利用のための外部情報源の情報を利用すること。例えば、地域別の週当たりの労働時間及び報酬を含む雇用統計、不動産価格、車種別の二酸化炭素排出量、死亡率表、又はその他一般的なデータセットに関する情報など、産業若しくはその他のベンチマークデータ又は調査を提供するものが含まれる。

## 契約条件についての外部の専門家との合意

### 全ての専門業務

**R390.5** 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特定した場合、法令等又はその他の職業的専門家としての基準に別段の定めがない限り、次の事項をいずれも含む契約条件について当該外部の専門家と合意しなければならない。

- (a) 外部の専門家が実施する作業の内容、範囲及び目的
- (b) 監査又はその他の保証業務においては、職業会計士による外部の専門家の適性、能力及び客観性の評価を支援する目的で、当該外部の専門家に必要な情報を提供すること。

390.5 A1 契約条件について合意する際、職業会計士が外部の専門家と協議する可能性のある事項には、次のものが含まれる。

- 外部の専門家の作業の利用目的及び時期
- 外部の専門家の作業に対する一般的なアプローチ
- 外部の専門家の作業及び当該作業へのインプットの秘密保持に関する期待
- 当該作業の前提条件及び限界を含む、外部の専門家の完了した作業の想定される内容及び形式
- 依頼人、当該依頼人の従業員等、又は当該依頼人の指示の下で働くその他の者による違法行為又はその疑いであって、外部の専門家が作業実施中に認識したものを、当該外部の専門家が伝達することに関する期待

## 外部の専門家の適性、能力及び客観性の評価

### 全ての専門業務

**R390.6** 職業会計士は、外部の専門家が当該職業会計士の目的に照らし、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。

390.6 A1 職業会計士が、特定の専門業務に必要な作業を実施する適性、能力又は客観性を有してい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、自己レビュー又は擁護という阻害要因が生じる可能性がある。

390.6 A2 外部の専門家の適性を評価する際に関連する要因には、次のものが含まれる。

- 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。
- 外部の専門家が関連する職業専門家団体に所属しているかどうか、所属している場合、当該外部の専門家が優良であるかどうか。
- 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、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、又は一般に認められた原則若しくは慣行に従っているかどうか。
- 外部の専門家が、使用されたインプット、前提条件又は方法論など、自身の作業について説明可能かどうか。
- 外部の専門家が職業会計士の会計事務所等又はその他の依頼人のために同様の作業を実施した実績があるかどうか。

- 390.6 A3 外部の専門家の能力を評価する際に関連する要因には、次のものが含まれる。
- 外部の専門家が利用可能なリソース
  - 外部の専門家が作業を実施する十分な時間があるかどうか。
- 390.6 A4 外部の専門家の客観性を評価する際に関連する要因には、次のものが含まれる。
- 外部の専門家が、当該外部の専門家の専門分野における職業専門家団体により発行された倫理基準に従っているかどうか。
  - 外部の専門家又は所属する組織が、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利益相反を有しているかどうか。
  - 外部の専門家の作業に影響を及ぼし得るバイアスを職業会計士が知っている又は認識しているかどうか。
  - 外部の専門家が、当該外部の専門家又は所属する組織が作業を実施した際に、過去に行った判断又は行動を評価する又はそれに依拠するかどうか。
- 390.6 A5 外部の専門家又は所属する組織が行った過去の判断又は行動であり、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のあるものの例には、次のものが含まれる。
- 外部の専門家が作業を実施している事項について、事業体に助言したこと。
  - 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のデータ又はその他の情報を作成したこと。
- 390.6 A6 外部の専門家の適性、能力及び客観性に関する情報は、次のものを含む様々な情報源から入手することができる。
- 外部の専門家が実施した過去の作業における個人的な関係又は経験
  - 職業会計士の会計事務所等の内外の他者であって、外部の専門家の作業に精通している者への質問
  - その専門分野及び事業活動を含む経歴に関する、外部の専門家との協議
  - 外部の専門家の職業専門家団体又は業界団体への質問
  - 外部の専門家により執筆され、公認の出版社により出版された、又は公認のジャーナル若しくはその他の媒体に掲載された記事、論文又は書籍
  - 外部の専門家が関与する訴訟手続などの公開記録
  - 外部の専門家、作業を実施する依頼人、及びそれと異なる事業体の場合は当該事業体に対する、外部の専門家及び依頼人又は事業体との利害関係に関する質問
  - 職業会計士の所属する会計事務所等の品質マネジメントシステム

#### **監査又はその他の保証業務**

390.7 A1 利害関係者は、監査又はその他の保証業務においてその作業が利用される外部の専門家の客観性に関してより一層高い期待を有している。そのため、R390.8 項から R390.11 項までは、R390.6 項に従って、監査又はその他の保証業務における外部の専門家の客観性を評価する際のさらなる対応策を定めている。

**R390.8** 職業会計士は、外部の専門家が作業を実施している事業体並びに監査報告書又は保証報告書

の対象期間及び業務期間に関して、次の事項に関する情報を提供することを当該外部の専門家に要求しなければならない。

- (a) 事業体に対する直接的な金銭的利益又は間接的だが重要な金銭的利益であって、外部の専門家、その家族又は当該外部の専門家が所属する組織が有しているもの。
- (b) 外部の専門家、その家族又は当該外部の専門家が所属する組織が事業体に対して行ったローン又はローンの保証（そのローン又は保証が当該外部の専門家、その家族又は当該外部の専門家が所属する組織のうち該当するもの、及び当該事業体にとって重要でない場合を除く。）
- (c) 外部の専門家、その家族又は当該外部の専門家が所属する組織が、銀行又は類似の機関である事業体から受け入れたローン又はローンの保証（そのローン又は保証が通常のローン手続、ローンの条件に基づき行われる場合を除く。）
- (d) 外部の専門家、その家族又は当該外部の専門家が所属する組織が、銀行でも類似の機関でもない事業体から受け入れたローン又はローンの保証（そのローン又は保証が当該外部の専門家、その家族又は当該外部の専門家が所属する組織のうち該当するもの、及び当該事業体にとって重要でない場合を除く。）
- (e) 外部の専門家、その家族又は当該外部の専門家が所属する組織と、事業体又はその経営者との間の密接なビジネス上の関係（外部の専門家、その家族若しくは当該外部の専門家が所属する組織及び事業体又はその経営者にとって重要でない場合を除く。）
- (f) 外部の専門家又は所属する組織と事業体との間の過去又は現在の業務
- (g) 外部の専門家及び所属する組織が事業体と関係している期間
- (h) 次のようなものが就任している、事業体の役員若しくはこれに準ずる者、又は当該事業体の財務情報、非財務情報、若しくはそのような情報の基礎となる記録の作成に重要な影響力を及ぼす立場にある従業員の地位
  - (i) 外部の専門家又はその家族
  - (ii) 外部の専門家（現在又は過去の就任）
  - (iii) 外部の専門家が所属する組織の経営者（現在又は過去の就任）
- (i) 外部の専門家又は所属する組織による、事業体を擁護する過去の公式声明
- (j) 外部の専門家又は所属する組織が事業体から受け取る又は受け取る予定の報酬、成功報酬、又は報酬若しくはその他の種類の対価への依存
- (k) 外部の専門家、その家族又は当該外部の専門家が所属する組織が、事業体から受け取る利益
- (l) 外部の専門家又は所属する組織が、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有する可能性のある利益相反
- (m) 外部の専門家が所属する組織の支配的所有者と事業体との間の利害関係の内容及び程度

**R390.9** 外部の専門家がチームを利用して作業を実施する場合、職業会計士は、当該外部の専門家に対して、当該外部の専門家が作業を実施している事業体に関して、また、監査報告書又は保証報告書の対象期間及び業務期間に関して、当該外部の専門家のチームの構成員全員に R390.8 項に定める情報を提供させることを要求しなければならない。



- R390.10** 職業会計士は、R390.8 項に定める事項であって、監査報告書若しくは保証報告書の対象期間又は業務期間中に発生する可能性のあるものに関する事実又は状況の変化を伝達することを外部の専門家に要求しなければならない。
- R390.11** 依頼人が、外部の専門家が作業を実施している事業体でない場合、職業会計士は、監査報告書又は保証報告書の対象期間及び業務期間に関して、当該外部の専門家、その家族又は当該外部の専門家が所属する組織と当該依頼人との間の利害関係又は状況について認識している情報を開示することも当該外部の専門家に要求しなければならない。
- 390.11 A1** 外部の専門家の客観性の評価に含まれる可能性のある、当該外部の専門家と依頼人との間の利害関係又は状況の例には、次のものが含まれる。
- 外部の専門家、その家族又は当該外部の専門家が所属する組織が有している、依頼人に対する直接的な金銭的利害又は重要である間接的だが重要な金銭的利害
  - 外部の専門家、その家族又は当該外部の専門家が所属する組織と、依頼人及び当該依頼人が直接的又は間接的に支配する事業体との利害関係
  - 外部の専門家、その家族又は当該外部の専門家が所属する組織が依頼人との間で有する可能性がある利益相反
- 390.11 A2** 外部の専門家又は所属する組織と、依頼人との間の利害関係又は状況に関する情報は、当該外部の専門家の利用を当該依頼人に開示することが可能な場合、当該依頼人への質問から入手することができる。

#### 全ての専門業務

- R390.12** 職業会計士は、次のいずれの場合にも、外部の専門家の作業を利用してはならない。
- (a) 職業会計士が、外部の専門家の適性、能力及び客観性を評価するために必要な情報を入手することができない場合
  - (b) 職業会計士が、外部の専門家の適性、能力又は客観性が損なわれていると判断する場合

#### 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

##### 全ての専門業務

- 390.13 A1** 職業会計士が、外部の専門家はその目的に必要な適性、能力及び客観性を有していると十分に結論付けた場合であっても、当該外部の専門家の作業の利用により基本原則の遵守に対する阻害要因が依然として生じる可能性がある。

##### 阻害要因の識別

- 390.14 A1** 外部の専門家の作業を利用する際に、職業会計士による基本原則の遵守に対する阻害要因を生じさせる可能性のある事実及び状況の例には、次のものが含まれる。
- (a) 自己利益という阻害要因
    - 職業会計士が、外部の専門家の結論及び所見を理解及び説明する専門知識が不十分である場合
    - 職業会計士が、専門業務を実施する際に、1人又は複数の外部の専門家から過度の影響を受けたり、当該外部の専門家に過度に依存したりする場合

- 職業会計士に、外部の専門家の作業を評価する十分な時間又はリソースがない場合
- (b) 擁護という阻害要因
- 職業会計士が、依頼人に有利又は不利な結論への既知のバイアスを有している外部の専門家の利用を促進する場合
- (c) 馴れ合いという阻害要因
- 職業会計士が外部の専門家と密接かつ個人的な関係を持つ場合
- (d) 不当なプレッシャーという阻害要因
- 職業会計士が、外部の専門家の権威を認識することで、当該外部の専門家の意見に従うようプレッシャーを感じている場合

### 阻害要因の評価

390.15 A1 そのような阻害要因の水準の評価に関連する事項には、次のものが含まれる。

- 外部の専門家の作業の範囲及び目的
- 外部の専門家の作業が職業会計士の業務に及ぼす影響
- 外部の専門家の作業が利用される予定の専門業務の内容
- 外部の専門家及び当該外部の専門家の作業の利用に関する職業会計士の監督
- 外部の専門家が利用するデータ、前提条件並びにその他のインプット及び方法の適切性及び透明性
- 職業会計士が、外部の専門家の作業及び意図された目的に対するその適切性を理解し説明する能力
- 外部の専門家の作業が、技術性能基準、若しくはその他の専門的若しくは業界で一般に認められる慣行又は法令等の対象であるかどうか。
- 外部の専門家の作業が、二者以上の当事者により実施された場合でも著しく異ならない可能性が高いかどうか。
- 外部の専門家の結論又は所見を含む、当該外部の専門家の作業と、その他の情報との整合性
- 外部の専門家のアプローチを裏付ける他の証拠（ピアレビューされた学術研究を含む。）の入手可能性
- 外部の専門家が作業の実施に費やした時間又は費用を理由に、当該外部の専門家の結論又は所見を受け入れるよう、職業会計士が所属する会計事務所等がプレッシャーを与えているかどうか。

### 阻害要因への対処

390.16 A1 馴れ合いという阻害要因を除去する可能性のある対応策の例として、別の外部の専門家を特定し、利用することが挙げられる。

390.16 A2 阻害要因に対処するための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。

- 外部の専門家の作業を評価するために必要な専門知識及び経験を有する有能な人材に

相談する、追加のインプットを入手する、又は意図された目的に対する当該専門家の作業の適切性に異議を唱えたりすること。

- 別の外部の専門家を利用して、外部の専門家の作業を再実施すること。
- 作業を完了するための追加の時間又はリソースについて依頼人と合意すること。

## その他の事項

### 新興分野又は領域における外部の専門家

390.17 A1 新興分野又は領域における専門知識は、法令等及び一般に認められた慣行がどのように発展するかによって進展する可能性がある。新興分野には、複数の専門領域が含まれる場合もある。そのため、新興分野又は領域において外部の専門家を利用する可能性は限定的である場合がある。

390.17 A2 第 390.6 A2 項における外部の専門家の能力の評価に関連する要因の一部に関する情報は、新興分野又は領域においては入手できない可能性がある。例えば、新興分野では、外部の専門家が一般に認知されていない、職業的専門家としての基準が整備されていない、又は職業専門家団体が設立されていない可能性がある。このような状況において、職業会計士が外部の専門家の能力を評価する際に役立つ可能性がある要因は、新興分野と類似した分野、又は確立した分野において、当該新興分野における当該外部の専門家の作業の合理的な基礎となる経験を、当該外部の専門家が有していることである。

### 複数の外部の専門家の作業の利用

R390.18 職業会計士は、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、各外部の専門家を個別に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さら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。

### 外部の専門家の適性、能力又は客観性を評価する際の固有の限界

390.19 A1 R113.3 項は、職業会計士の専門業務の固有の限界に関して、職業会計士がコミュニケーションを行う責任を定めている。外部の専門家の作業を利用する際、そのようなコミュニケーションは、当該外部の専門家の適性、能力又は客観性を評価するための情報が不足しており、当該外部の専門家に代わり利用可能な者がいない場合に特に関連する可能性がある。

### 外部の専門家の作業を利用する際の経営者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

390.20 A1 職業会計士は、次の事項について、経営者、及び適切な場合には、ガバナンスに責任を有する者とコミュニケーションを行うことが推奨される。

- 外部の専門家を利用する目的及び当該外部の専門家の作業の範囲
- 専門業務の実施における、職業会計士及び外部の専門家のそれぞれの役割及び責任
- 職業会計士による基本原則の遵守に対する阻害要因であって、外部の専門家の作業の利用により生じるもの、及びその対処方法

### 文書化

390.21 A1 職業会計士は、次の事項について文書化することが推奨される。

- 外部の専門家との協議の結果

#### 公開草案

- 外部の専門家の適性、能力及び客観性を評価するために職業会計士が講じた対応策、並びにその結果としての結論
- 外部の専門家の作業を利用する際に職業会計士が識別した重大な阻害要因、及び当該阻害要因に対処するために講じられた対応策

## セクション 5390(新規)

### 外部の専門家の作業の利用

#### はじめに

- 5390.1 サステナビリティ保証業務の実施者は、基本原則を遵守するとともに、阻害要因の識別、評価及び対処のため、セクション 5120 に定める概念的枠組みを適用することが求められる。
- 5390.2 外部の専門家の作業の利用は、基本原則、特に誠実性、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阻害要因を生じさせる可能性がある。
- 5390.3 本セクションは、外部の専門家の作業の利用に関連する概念的枠組みの適用に関連する要求事項及び適用指針を定めている。

#### 要求事項及び適用指針

##### 一般的規定

- 5390.4 A1 サステナビリティ保証業務の実施者が、その専門知識が不十分な専門業務を実施する場合、誠実性、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という阻害要因が生じる。
- 5390.4 A2 そのような阻害要因に対処するためのセーフガードとなり得る対応策は、専門業務に必要な作業を提供する適性、能力及び客観性を有する外部の専門家の作業を専門業務のために利用することである。
- 5390.4 A3 外部の専門家は、サステナビリティ保証業務の実施者が提供する専門業務を支援する特定の作業を実施するために利用される可能性がある。そのような作業は、確立された分野である場合も、新興分野である場合もある。そのような作業の例には、次のものが含まれる。
- 複雑な金融商品、土地及び建物、工場及び機械、宝石、美術品、骨董品、無形資産、企業結合で取得した資産並びに減損の可能性がある資産の評価
  - 企業結合で引き受けたもの、実際の訴訟又はその可能性によるもの、環境負債、用地浄化負債並びに保険契約又は従業員給付制度に付随するものなどの負債の評価
  - 温室効果ガス排出量の算出
  - 大気、水及び土壌に排出される汚染物質の測定
  - 持続可能な経済の原則に沿って設計された製品及び原材料の評価
  - 石油及びガスの埋蔵量の推定
  - 税務関連の法令等、租税条約及び二国間協定を含む法令等の解釈
  - サイバーセキュリティに関するシステムを含む IT システムの評価
  - 金融商品又は炭素クレジットなどの特定の事項に関する会計処理
- 5390.4 A4 本セクションは、次のような場合には適用されない。
- (a) サステナビリティ保証業務の依頼人による財務情報又は非財務情報の作成を支援するために当該依頼人により雇用又は契約された専門家の作業を利用すること。そのような作業は、経営者により提供される情報であるとみなされる。
  - (b) 個人又は組織により提供される一般利用のための外部情報源の情報を利用すること。例えば、地域別の週当たりの労働時間及び報酬を含む雇用統計、不動産価格、車種別

の二酸化炭素排出量、死亡率表、又はその他一般的なデータセットに関する情報など、産業若しくはその他のベンチマークデータ又は調査を提供するものが含まれる。

## 契約条件についての外部の専門家との合意

### 全ての専門業務

**R5390.5** 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特定した場合、法令等又はその他の職業的専門家としての基準に別段の定めがない限り、次の事項をいずれも含む契約条件について当該外部の専門家と合意しなければならない。

- (a) 外部の専門家が実施する作業の内容、範囲及び目的
- (b) 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は、当該業務実施者による外部の専門家の適性、能力及び客観性の評価を支援する目的で、当該外部の専門家に必要な情報を提供すること。

**5390.5 A1** 契約条件について合意する際、サステナビリティ保証業務の実施者が外部の専門家と協議する可能性のある事項には、次のものが含まれる。

- 外部の専門家の作業の利用目的及び時期
- 外部の専門家の作業に対する一般的なアプローチ
- 外部の専門家の作業及び当該作業へのインプットの秘密保持に関する期待
- 当該作業の前提条件及び限界を含む、外部の専門家の完了した作業の想定される内容及び形式
- サステナビリティ保証業務の依頼人、又は当該依頼人の従業者等若しくはその指示の下で働くその他の者による違法行為又はその疑いであって、外部の専門家が作業実施中に認識したものを、当該外部の専門家が伝達することに関する期待

## 外部の専門家の適性、能力及び客観性の評価

### 全ての専門業務

**R5390.6** 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。

**5390.6 A1** サステナビリティ保証業務の実施者が、特定の専門業務に必要な作業を実施する適性、能力又は客観性を有してい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、自己レビュー又は擁護という阻害要因が生じる可能性がある。

**5390.6 A2** 外部の専門家の適性を評価する際に関連する要因には、次のものが含まれる。

- 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。
- 外部の専門家が関連する職業専門家団体に所属しているかどうか、所属している場合、当該外部の専門家が優良であるかどうか。
- 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、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、又は一般に認められた原則若しくは慣行に従っているかどうか。

- 外部の専門家が、使用されたインプット、前提条件又は方法論など、自身の作業について説明可能かどうか。
- 外部の専門家がサステナビリティ保証業務の実施者のファーム又はその他の依頼人のために同様の作業を実施した実績があるかどうか。

5390.6 A3 外部の専門家の能力を評価する際に関連する要因には、次のものが含まれる。

- 外部の専門家が利用可能なリソース
- 外部の専門家が作業を実施する十分な時間があるかどうか。

5390.6 A4 外部の専門家の客観性を評価する際に関連する要因には、次のものが含まれる。

- 外部の専門家が、当該外部の専門家の専門分野における倫理基準を発行する責任を負う機関により発行された倫理基準に従っているかどうか。
- 外部の専門家又は所属する組織が、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利益相反を有しているかどうか。
- 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知っている又は認識しているかどうか。
- 外部の専門家が、当該外部の専門家又は所属する組織が作業を実施した際に過去に行った判断又は作業を評価する又はそれに依拠するかどうか。

5390.6 A5 外部の専門家又は所属する組織が行った過去の判断又は行動であり、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のあるものの例には、次のものが含まれる。

- 外部の専門家が作業を実施している事項について、事業体に助言したこと。
- 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のデータ又はその他の情報を作成したこと。

5390.6 A6 外部の専門家の適性、能力及び客観性に関する情報は、次のものを含む様々な情報源から入手することができる。

- 外部の専門家が実施した過去の作業における個人的な関係又は経験
- サステナビリティ保証業務の実施者のファーム内外の他者であって、外部の専門家の作業に精通している者への質問
- その専門分野及び事業活動を含む経歴に関する、外部の専門家との協議
- 外部の専門家の職業専門家団体又は業界団体への質問
- 外部の専門家により執筆され、公認の出版社により出版された、又は公認のジャーナル若しくはその他の媒体に掲載された記事、論文又は書籍
- 外部の専門家が関与する訴訟手続などの公開記録
- 外部専門家が、サステナビリティ保証業務の依頼人、及び異なる場合は当該事業体に対する、外部の専門家及び依頼人又は事業体との利害関係に関する質問
- サステナビリティ保証業務の実施者のファームの品質マネジメントシステム

#### **サステナビリティ保証業務又はその他の保証業務**

5390.7 A1 利害関係者は、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その作業が利用さ

れる外部の専門家の客観性に関してより一層高い期待を有している。そのため、R5390.8 項から R5390.11 項までは、R5390.6 項に従って、サステナビリティ保証業務又はその他の保証業務における外部の専門家の客観性を評価する際のさらなる対応策を定めている。

- R5390.8** 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している事業体、並びに保証報告書の対象期間及び業務期間に関して、次の事項に関する情報を提供することを当該外部の専門家に要求しなければならない。
- (a) 事業体に対する直接的な金銭的利害又は間接的だが重要な金銭的利害であって、外部の専門家、その家族又は当該外部の専門家が所属する組織が保有しているもの。
  - (b) 外部の専門家、その家族又は当該外部の専門家が所属する組織が事業体に対して行ったローン又はローンの保証（そのローン又は保証が当該外部の専門家、その家族又は当該外部の専門家が所属する組織のうち該当するもの、及び当該事業体にとって重要でない場合を除く。）。
  - (c) 外部の専門家、その家族又は当該外部の専門家が所属する組織が、銀行又は類似の機関である事業体から受け入れたローン又はローンの保証（そのローン又は保証が通常のローン手続、ローン条件に基づき行われる場合を除く。）
  - (d) 外部の専門家、その家族又は当該外部の専門家が所属する組織が、銀行でも類似の機関でもない事業体から受け入れたローン又はローンの保証（そのローン又は保証が当該外部の専門家、その家族又は当該外部の専門家が所属する組織のうち該当するもの、及び当該事業体にとって重要でない場合を除く。）
  - (e) 外部の専門家、その家族又は当該外部の専門家が所属する組織と、事業体又はその経営者との間の密接なビジネス上の関係（当該外部の専門家、その家族又は当該外部の専門家が所属する組織のうち該当するもの及び当該事業体又はその経営者にとって、金銭的利害及びビジネス上の関係が重要でない場合を除く。）
  - (f) 外部の専門家又は所属する組織と事業体との間の過去又は現在の業務
  - (g) 外部の専門家及び外部の専門家が所属する組織と事業体が関係している期間
  - (h) 次のようなものが就任している、事業体の役員若しくはこれに準ずる者、又は当該事業体の財務情報、非財務情報、若しくはそのような情報の基礎となる記録の作成に重要な影響力を及ぼす立場にある従業員の地位
    - (i) 外部の専門家又はその家族
    - (ii) 外部の専門家（現在又は過去の就任）
    - (iii) 外部の専門家が所属する組織の経営者（現在又は過去の就任）
  - (i) 外部の専門家又は所属する組織による、事業体を擁護する過去の公式声明
  - (j) 外部の専門家又は所属する組織が事業体から受け取る、又は受け取る予定の報酬、成功報酬、又は報酬及びその他の種類の対価への依存
  - (k) 外部の専門家、その家族又は当該外部の専門家が所属する組織が、事業体から受け取る利益
  - (l) 外部の専門家又は所属する組織が、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有する可能性のある利益相反
  - (m) 外部の専門家が所属する組織の支配的所有者と事業体との間の利害関係の内容及び程度



- R5390.9** 外部の専門家がチームを利用して作業を実施する場合、サステナビリティ保証業務の実施者は、当該外部の専門家が作業を実施している事業体に関して、また、保証報告書の対象期間及び業務期間に関して、当該外部の専門家のチームの構成員全員に R5390.8 項に定める情報を提供させることを外部の専門家に要求しなければならない。
- R5390.10** サステナビリティ保証業務の実施者は、R5390.8 項に定める事項であって、保証報告書の対象期間又は業務期間中に発生する可能性のあるものに関する事実又は状況の変化を伝達することを外部の専門家に要求しなければならない。
- R5390.11** 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している事業体でない場合、サステナビリティ保証業務の実施者は、保証報告書の対象期間及び業務期間に関して、当該外部の専門家、その家族又は当該外部の専門家が所属する組織と当該依頼人との間の利害関係又は状況について認識している情報を開示することも当該外部の専門家に要求しなければならない。
- 5390.11 A1** 外部の専門家の客観性の評価に含まれる可能性のある、当該外部の専門家とサステナビリティ保証業務の依頼人との間の利害関係又は状況の例には、次のものが含まれる。
- 外部の専門家、その家族又は当該外部の専門家が所属する組織が有している、サステナビリティ保証業務の依頼人に対する直接的な金銭的利益又は間接的だが重要な金銭的利益
  - 外部の専門家、その家族又は当該外部の専門家が所属する組織と、サステナビリティ保証業務の依頼人及び当該依頼人が直接的又は間接的に支配する事業体との利害関係
  - 外部の専門家、その家族又は当該外部の専門家が所属する組織がサステナビリティ保証業務の依頼人との間で有する可能性がある利益相反
- 5390.11 A2** 外部の専門家又は所属する組織と、サステナビリティ保証業務の依頼人との間の利害関係又は状況に関する情報は、当該外部の専門家の利用を当該依頼人に開示することが可能な場合、当該依頼人への質問から入手することができる。

#### 全ての専門業務

- R5390.12** サステナビリティ保証業務の実施者は、次のいずれの場合も外部の専門家の作業を利用してはならない。
- (a) 業務実施者が、外部の専門家の適性、能力及び客観性を評価するために必要な情報を入手することができない場合
  - (b) 業務実施者が、外部の専門家の適性、能力又は客観性が損なわれていると判断する場合

#### 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

##### 全ての専門業務

- 5390.13 A1** サステナビリティ保証業務の実施者が、外部の専門家がその目的に必要な適性、能力及び客観性を有していると十分に結論付けた場合であっても、当該外部の専門家の作業の利用により基本原則の遵守に対する阻害要因が依然として生じる可能性がある。

##### 阻害要因の識別

5390.14 A1 外部の専門家の作業を利用する際に、サステナビリティ保証業務の実施者による基本原則の遵守に対する阻害要因を生じさせる可能性のある事実及び状況の例には、次のものが含まれる。

(a) 自己利益という阻害要因

- サステナビリティ保証業務の実施者が、外部の専門家の結論及び所見を理解及び説明する専門知識が不十分である場合
- サステナビリティ保証業務の実施者が、専門業務を実施する際に、1人又は複数の外部の専門家から過度の影響を受けたり、その者に過度に依存したりする場合
- サステナビリティ保証業務の実施者に、外部の専門家の作業を評価する十分な時間又はリソースがない場合

(b) 擁護という阻害要因

- サステナビリティ保証業務の実施者が、サステナビリティ保証業務の依頼人に有利又は不利な結論への既知のバイアスを有している外部の専門家の利用を促進する場合

(c) 馴れ合いという阻害要因

- サステナビリティ保証業務の実施者が、職業会計士が外部の専門家と密接かつ個人的な関係を持つ場合

(d) 不当なプレッシャーという阻害要因

- サステナビリティ保証業務の実施者が、外部の専門家の権威を認識することで、当該外部の専門家の意見に従うようプレッシャーを感じている場合

**阻害要因の評価**

5390.15 A1 そのような阻害要因の水準の評価に関連する事項には、次のものが含まれる。

- 外部の専門家の作業の範囲及び目的
- 外部の専門家の作業がサステナビリティ保証業務の実施者の業務に及ぼす影響
- 外部の専門家の作業が利用される予定の専門業務の内容
- 外部の専門家及び当該外部の専門家の作業の利用に関するサステナビリティ保証業務の実施者の監督
- 外部の専門家が利用するデータ、前提条件並びにその他のインプット及び方法の適切性及び透明性
- 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及び意図された目的に対するその適切性を理解し説明する能力
- 外部の専門家の作業が、技術性能基準、若しくはその他の専門的若しくは業界で一般に認められる慣行又は法令等の対象であるかどうか。
- 外部の専門家の作業が、二者以上の当事者により実施された場合でも著しく異ならない可能性が高いかどうか。
- 外部の専門家の結論又は所見を含む、当該外部の専門家の作業と、その他の情報との整合性

- 外部の専門家のアプローチを裏付ける他の証拠（ピアレビューされた学術研究を含む。）の入手可能性
- 外部の専門家が作業の実施に費やした時間又は費用を理由に、当該外部の専門家の結論又は所見を受け入れるよう、サステナビリティ保証業務の実施者のファームがプレッシャーを与えているかどうか。

#### 阻害要因への対処

5390.16 A1 馴れ合いという阻害要因を除去する可能性のある対応策の例として、別の外部の専門家を特定し、利用することが挙げられる。

5390.16 A2 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。

- 外部の専門家の作業を評価するために必要な専門知識及び経験を有する有能な人材に相談する、追加のインプットを入手する、又は意図された目的に対する当該外部の専門家の作業の適切性に異議を唱えたりすること。
- 別の外部の専門家を利用して、外部の専門家の作業を再実施すること。
- 作業を完了するための追加の時間又はリソースについてサステナビリティ保証業務の依頼人と合意すること。

#### その他の事項

##### 新興分野又は領域における外部の専門家

5390.17 A1 新興分野又は領域における専門知識は、法令等及び一般に認められた慣行がどのように発展するかによって進展する可能性がある。新興分野には、複数の専門領域が含まれる場合もある。そのため、新興分野又は領域において外部の専門家を利用する可能性は限定的である場合がある。

5390.17 A2 第 5390.6 A2 項における外部の専門家の能力の評価に関連する要因の一部に関する情報は、新興分野又は領域においては入手できない可能性がある。例えば、新興分野では、外部の専門家が一般に認知されていない、職業的専門家としての基準が整備されていない、又は職業専門家団体が設立されていない可能性がある。このような状況において、職業会計士が外部の専門家の能力を評価する際に役立つ可能性がある要因は、新興分野と類似した分野、又は確立した分野において、当該新興分野における当該外部の専門家の作業の合理的な基礎となる経験を、当該外部の専門家が有していることである。

##### 複数の外部の専門家の作業の利用

**R5390.18** サステナビリティ保証業務の実施者は、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、各外部の専門家を個別に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さら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。

##### 外部の専門家の適性、能力又は客観性を評価する際の固有の限界

5390.19 A1 R5113.3 項は、サステナビリティ保証業務の実施者の専門業務の固有の限界に関して、当該実施者がコミュニケーションを行う責任を定めている。外部の専門家の作業を利用する際、そのようなコミュニケーションは、当該外部の専門家の適性、能力又は客観性を評価するた

めの情報が不足しており、当該外部の専門家に代わり利用可能な者がいない場合に特に関連する可能性がある。

**外部の専門家の作業を利用する際の経営者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**

5390.20 A1 サステナビリティ保証業務の実施者は、次の事項について、経営者、及び適切な場合にはガバナンスに責任を有する者とコミュニケーションを行うことが推奨される。

- 外部の専門家を利用する目的及び当該外部の専門家の作業の範囲
- 専門業務の実施における、サステナビリティ保証業務の実施者及び外部の専門家のそれぞれの役割及び責任
- 業務実施者による基本原則の遵守に対する阻害要因であって、外部の専門家の作業の利用により生じるもの、及びその対処方法

**文書化**

5390.21 A1 サステナビリティ保証業務の実施者は、次の事項について文書化することが推奨される。

- 外部の専門家との協議の結果
- 外部の専門家の適性、能力及び客観性を評価するために業務実施者が講じた対応策、並びにその結果としての結論
- 外部の専門家の作業を利用する際に業務実施者が識別した重大な阻害要因、及び当該阻害要因に対処するために講じられた対応策

## 提案されている新たな用語集の定義

|      |   |
|------|---|
| 専門家  | 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外の専門知識を有する個人。適切な場合、この用語は個人の所属する組織も指す。 |
| 専門知識 | 特定の分野における知識及びスキル  |

...

## 用語集(現行からの修正)

|        |  |
|--------|--|
| 外部の専門家 | <p>職業会計士の所属する組織又は会計事務所等に所属する、若しく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。</p> <p>監査業務においては、会計又は監査以外の分野の専門知識を有する専門家（業務執行責任者、又は会計事務所等若しくはネットワーク・ファームの専門職員（臨時職員を含む。）でない者）であり、当該分野の作業が、十分かつ適切な監査証拠を入手する上で職業会計士を支援するために利用される者。</p> <p>保証業務（サステナビリティ保証業務を含む。）においては、保証業務以外の分野の専門知識を有する専門家（業務執行責任者、パートナー又は当該会計事務所等若しくはネットワーク・ファームの実務家（臨時職員を含む。）でない者）であって、当該分野の作業が、職業会計士又はサステナビリティ保証業務の実施者が十分かつ適切な証拠を入手することを支援するために利用される者。</p> <p>外部の専門家は、保証業務チーム、監査業務チーム、レビュー業務チーム、又はサステナビリティ保証業務チームの構成員に該当しない。</p> <p>セクション 290、セクション 390 及びセクション 5390 は、外部の専門家の作業の利用に関する要求事項及び適用指針を定めている。</p> |
|--------|--|

職業会計士のための国際倫理規程（国際独立性基準を含む。）、公開草案、コンサルテーション・ペーパー等の IESBA の公表物は、IFAC が発行し、その著作権は IFAC にある。

IESBA、IFEA 及び IFAC は、本文書の内容を信頼して行為を行うか又は行動を控えることによって生じる損失について、当該損失が過失により生じたものであれ他の原因によるものであれ、一切責任を負わない。

「国際会計士倫理基準審議会」、「職業会計士のための国際倫理規程（国際独立性基準を含む。）」、「違法行為への対応」、「国際会計士連盟」、「IESBA」、「IFAC」、IESBA のロゴ、及び IFAC のロゴは、米国及びその他の国で登録された IFAC の商標又は登録商標及びサービスマークである。「国際倫理・監査財団」及び「IFEA」は、米国及びその他の国で登録された IFEA の商標又は登録商標及びサービスマークである。

著作権 © 2024 年 1 月 国際会計士連盟（IFAC）。無断複写及び転載を禁ずる。各複写に以下のクレジットを付すことを条件に、最大限の公表とフィードバックを達成するために、本文書のコピーを作成することを許可する。「著作権 © 2024 年 1 月 国際会計士連盟（IFAC）。無断複写・転載を禁ずる。IFAC の許可を得て使用するものである。最大限の公表とフィードバックを達成するために、本文書のコピーを作成することを許可する。」

2024年1月に国際会計士連盟（IFAC）によって英語で公表された国際会計士倫理基準審議会（IESBA）の公開草案「外部の専門家の作業の利用」は、2024年4月に日本公認会計士協会によって日本語に翻訳され、IFACの許可を得て複製されている。全てのIFACの文書の正文は、IFACにより英語で公表されたものである。IFACは、翻訳の正確性と完全性、又はその結果として生じる可能性のある行動について一切の責任を負わない。

Exposure Draft: Using the Work of an External Expert の英語文©2024年1月 国際会計士連盟（IFAC）。無断複写複製を禁ずる。

公開草案「外部の専門家の作業の利用」の日本語文©2024年4月 国際会計士連盟（IFAC）。無断複写複製を禁ずる。

原題：Exposure Draft: Using the Work of an External Expert ISBN：

この文書の複製、保管若しくは送信、又は他の類似する使用については、Permissions@ifac.org に連絡されたい。