

説明文書

2024年1月

コメント期限: 2024年5月10日

*International Ethics Standards Board
for Accountants®*

説明文書: サステナビリティ保証業務に関する国際倫理基準（国際独立性基準を含む。）及びサステナビリティ報告・保証業務に関連するその他のIESBA倫理規程の改訂

本説明文書は、サステナビリティの保証及び報告に関するIESSA及びその他の規程改訂案の公開草案と併せて読まれることを意図している。

IESBA

International
Ethics Standards
Board for Accountants®



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、43ページを参照

コメント募集

本説明文書（EM）は、IESBAが作成し承認した「サステナビリティ保証業務に関する国際倫理基準（国際独立性基準を含む。）及びサステナビリティ報告・保証業務に関連するその他のIESBA倫理規程の改訂」の公開草案に添付されたものであり、当該公開草案と合わせて読まれるべき文書である。

EDの提案は、最終的な最終版として公表される前に、寄せられたコメントを踏まえて修正される可能性がある。コメントは2024年5月10日までに求められる。なお、基準案の最終化までのスケジュールが早まっているため、期間延長の要請には応じられない。

回答者は、IESBAのウェブサイトから「[Submit a Comment](#)」の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はウェブサイトからのコメント提出を希望しているが、IESBAプログラム・シニアディレクターのKen Siong宛（KenSiong@ethicsboard.org）にもコメント送付することが可能である。

IESBAは、公開協議の回答者から寄せられたコメントの分析を支援するためにソフトウェアを利用していることを認識し、提出書類の準備において以下の点に留意することで、IESBAによる回答内容の検討を支援することができる。

- 提起された質問に直接回答し、回答の根拠を示されたい。EDの提案に同意しない場合は、同意しない具体的な理由と、要求事項及び適用指針に必要なと思われる変更についての具体的な提案を示されたい。提案に同意する場合は、IESBAに見解を伝えることが有益である。
- 全ての質問に回答、又は特定のコメントがある質問のみに回答してもよい。
- 質問に対する回答を作成する際、例えば、EDのセクション、見出し、又は特定の段落を参照するなど、回答に関連するEDの具体的な部分を特定することが最も有用である。
- 質問に対する回答の際、表やテキストボックスの挿入は避けられたい。

本EM及び添付のEDは、IESBAのウェブサイト（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。

**サステナビリティ保証及び報告に関する
IESBA 倫理規程の改訂案及びその他の改訂案**

目次

	頁
I. はじめに	5
A. 背景	5
B. サステナビリティ・プロジェクト	6
C. IAASBとの調整	7
D. サステナビリティ・リファレンス・グループ	7
E. ステークホルダー・エンゲージメント	7
II. サステナビリティ保証	8
A. IESSAの主な目的	8
B. 重要事項	10
III. サステナビリティ報告	29
A. 概要	29
B. 重要事項	30
IV. 外部の専門家の作業の利用	33
V. 提案された変更が及ぼす全体的な影響の分析	33
VI. プロジェクトのタイムライン及び適用日	34
VII. 回答者のためのガイド	34
付録 1	
付録 2	
付録 3	

I. はじめに

1. 本文書では、サステナビリティ報告及び保証業務に関する *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「倫理規程」という。）に対する追加規定及び改訂規定案の背景及び内容を説明する。倫理規程に新設するパート5のサステナビリティ保証業務に関する国際倫理基準（国際独立性基準を含む。）（**IESSA**）を含め、これらの変更案は、公開草案（**ED**）にまとめられている。**ED**のマークアップ版とクリーン版は、2つの別個の文書として作成されている。
2. **ED**は、次の章から構成されている。
 - 第1章：**IESSA**の規定案（新設されたパート5）
 - 第2章：用語集の改訂案
 - 第3章：**IESSA**による適合修正案
 - 第4章：職業会計士のためのサステナビリティ報告に関する検討事項を反映するための現行の倫理規程におけるパート1から3までの改訂案
3. **IESBA**は、**2023年12月**に開催した会議において、これらの改訂案を公開に向けて承認した。

A. 背景

4. 近年、環境・社会・ガバナンス（**ESG**）問題等のサステナビリティ情報に対する市場や社会一般からの需要が急増している。そのような情報は、投資家による資本配分だけでなく、顧客、現在又は潜在的な従業員、政府機関及びその他の利害関係者によるその他の意思決定をもサポートするために、ますます利用されている。サステナビリティ情報に対する需要が、環境問題だけでなく、社会及びガバナンスの問題に関しても急速に拡大し続ける中、そのような情報が信頼に足るものであり、比較可能なものであること、ひいては保証の対象となり得るものであることを確保することが、公共の利益から早急に求められている。多くの主要法域の政府及び規制当局も、サステナビリティ報告や保証に関する新たな法令等の整備に優先的に取り組んでいる。
5. このような急速な進展に対応して、**IESBA**は、新たな戦略的優先課題の一つとして、透明性、関連性及び信頼性を備えたサステナビリティ報告を支える規制インフラ（下記の図参照）の一部として、国際倫理基準（独立性を含む。）の開発を**公約した**。**IESBA**は、**2022年初めに**、幅広い利害関係者からの見解及び洞察を募るアウトリーチに積極的に取り組むことも含め、情報収集を開始した。「グリーンウォッシング」に関する倫理的な課題の対処において、現行の倫理規程との関連性を強調するために、**IESBA**は、**2022年10月に**、グリーンウォッシングに対抗する際の倫理規程との関連性及び適用可能性を強調した**スタッフ文書**を公表した。

サステナビリティ報告及び保証



- 2022年9月に、証券監督者国際機構（IOSCO）は、IESBAと国際監査・保証基準審議会（IAASB）の両者の取組みが、独立性、高品質な業務及び一貫性のある実務を育むために、全てのサステナビリティ保証業務の実施者に適用される強固な基準に対する必要性を満たす上で重要であると公式に認めた。¹ 特に、IOSCOは、特定の職業に限定せずにサステナビリティ情報の限定的保証と合理的保証を支援することができる高品質でグローバルな保証基準及び倫理基準（独立性を含む。）を開発するという両審議会の計画を歓迎した。さらに、金融安定理事会（FSB）は、「気候関連リスクに対する規制・監督手法」の最終報告書において、企業により開示される気候関連情報に対する第三者保証の進展に関連するものとして、IESBA及びIAASBの取組みを取り上げている。²
- 2022年12月に、IESBAは、サステナビリティ報告及び保証の倫理基準（独立性を含む。）を開発するための計画案を承認し、挑戦的なスケジュールの中で主な成果物を作成するための必要リソースを割り当てた。

B. サステナビリティ・プロジェクト

プロジェクト案

- 2022年12月に、IESBAは、2つの関連するプロジェクト案を承認した。IESBAは、サステナビリティ報告及び保証に関して、次の開発を目的としたプロジェクト案を承認した。
 - サステナビリティ報告において生じる可能性がある倫理的な課題に対処するための倫理規程³の改訂
 - 全てのサステナビリティ保証業務の実施者（すなわち、職業会計士（PA）、適合性評価機関及びサステナビリティ保証業務を実施するその他の業務実施者）によって利用及び実施される倫理及び独立性基準
- IESBAは、2022年12月の同じ会議において、PAによる専門家の利用と同様に全てのサステナビ

¹ 2022年9月、IOSCOは、サステナビリティ情報の保証を支援するため、特定の職業に限定されない国際基準を開発するために、IESBAとIAASBの作業を支持する声明を発表した。

² FSBは、2023年の気候関連開示に関する進捗報告書において、サステナビリティ開示のためのグローバルな保証、倫理、独立性の枠組みの必要性を引き続き強調し、この点に関する両審議会の基準設定作業を支持することを表明した。

³ EDの目的に照らして、現行の倫理規程への言及は、IESBAが承認した最新の改訂を含むIESBAハンドブック2024年版改訂案を指す。

ティ保証業務の実施者による専門家の利用に関するプロジェクト案も承認した。IESBAの専門家の利用プロジェクトについては、詳しくは該当ウェブサイトを参照。

公共の利益に関するフレームワーク

10. IESBAは、サステナビリティのプロジェクト案を承認する際、2020年7月⁴ にモニタリング・グループが公表した公共の利益に関するフレームワークを考慮した。また、IESBAは、倫理規程の改訂案の作成に当たり、公共の利益に関するフレームワークの基準設定における質的特性を適用した。後述の第23項も参照。

C. IAASB との調整

11. 前述のとおり、IAASBも、サステナビリティ報告に対する保証について、次を満たす新たな包括的基準を開発するために、サステナビリティ・プロジェクトを進めている。
 - (a) 質の高いサステナビリティ保証業務の一貫した実施を支援する時宜に適した基準に対する公共の利益における必要性に応えること。
 - (b) 全てのサステナビリティ関連のトピック、それらのトピックについて開示された情報、及び報告の枠組みにわたって適合していること。
 - (c) 全ての保証業務の実施者によって実施可能であること。
12. 2023年8月に、IAASBは、パブリックコメントのため、ISSA5000⁵ の改訂案を公開した。意見募集期間は2023年12月1日に終了し、IAASBは、2024年末までに最終基準の発行を目指している。
13. IESBAは、本プロジェクトに着手するに当たり、IESBAの最終的なサステナビリティ関連の基準とISSA5000の改訂案との一貫性及び相互運用性を確保するよう、お互いの関心事項に対処するために、IAASBと緊密に連携してきた。当該事項には、「サステナビリティ情報」等の用語の定義、他の業務実施者の作業の利用、グループにおけるサステナビリティ保証業務、及びバリューチェーンの概念が含まれる。

D. サステナビリティ・リファレンス・グループ

14. IESBAは、2023年6月に設置したサステナビリティ・リファレンス・グループを通じてサステナビリティ報告及び保証の専門家の協力を得た。サステナビリティ・リファレンス・グループの構成員は、主に、会計及び監査以外の専門家であり、個々人の経歴、サステナビリティ報告又は保証に関する経験、利害関係者のグループの多様性、地理的拠点を含む一連の規準に基づき選任された。
15. サステナビリティ・リファレンス・グループは、四半期毎の会合及び書面によるフィードバックを通じてIESBAのサステナビリティ・タスクフォースの「相談役」として活動し、サステナビリティ報告及び保証のグローバルな倫理基準（独立性を含む。）の開発に関して知見、専門知識及び助言を提供した。

E. ステークホルダー・エンゲージメント

利害関係者へのアウトリーチ

16. IESBAは、プロジェクトの実施前と実施中に、次を含む主要な利害関係者を対象とする広範なアウ

⁴ モニタリング・グループ報告書「国際的な監査・倫理基準設定システムの強化」（公共の利益に関するフレームワークの22～23ページ「基準はどのような質的特性を示すべきか」のセクション）参照

⁵ 国際サステナビリティ保証基準（ISSA）5000改訂案「サステナビリティ保証業務の一般的要求事項」

トリーチ活動を行った。

- IESBA の諮問助言グループ (CAG)
- IOSCO、監査監督機関国際フォーラム (IFIAR)、欧州委員会 (EC)、FSB 及び世界銀行を含む、モニタリング・グループの構成員
- 欧州監査監督機関委員会 (CEAOB)、米国証券取引委員会 (SEC) 及び金融庁 (JFSA) 等の地域及び国の規制当局
- 国際サステナビリティ基準審議会 (ISSB) 及び国際標準化機構 (ISO) 等のサステナビリティ報告及び保証に関する国際的な基準設定主体
- 各国の基準設定主体 (NSS)
- 国際会計士連盟 (IFAC)、IFAC の中小規模の会計事務所等 (SMP) 及び組織所属の職業会計士 (PAIB) アドバイザリー・グループ、フォーラム・オブ・ファームズ (FoF)、職業専門家団体 (PAO) 等の会計専門職の代表者
- 国際認定フォーラム (IAF) 等の他の国際的なグループ
- サステナビリティ情報の作成者、サステナビリティ保証業務の実施者、ガバナンスに責任を有する者 (TCWG)、並びに利用者及び投資家のグループ

グローバル・サステナビリティ・ラウンドテーブル

17. IESBAは、サステナビリティ・プロジェクトの重要性及びグローバルな範囲を考慮し、幅広い主要課題の戦略的方向性を周知するため、2023年3月から4月にかけてグローバル・サステナビリティ・ラウンドテーブルを4回開催した。⁶ パリ、シドニー、シンガポール及びニューヨークで開催されたこれらのラウンドテーブルには、PA以外の者 (non-PA) を含む幅広い利害関係者のグループ⁷ に属する80を超える組織から140名を超える上級職が参加した。

II. サステナビリティ保証

本セクションは ED 第1章から第3章まで、及び質問事項1から19までを取り上げている。

A. IESSA の主な目的

18. IESBA は、倫理規程に新設するパート5に IESSA を開発することに同意した。IESBA は、広範な審議の結果、この選択肢⁸ が、新しい基準の包括性、適用の柔軟性、明瞭性、実行可能性、グローバルな運用可能性及び全てのサステナビリティ保証業務の実施者に強制できる可能性を含め、公共の利益に関するフレームワークの要求事項を考慮すると、サステナビリティ・プロジェクトの主な目的を達成する上で最善であると結論付けた。

監査との同等性

19. IESBA は、一般目的の枠組みに準拠して作成され、かつ公に開示されるサステナビリティ情報を含む、特定の規程を満たしたサステナビリティ情報における公共の利益を認識し、そのような情報に対するサステナビリティ保証業務は、財務情報の監査に適用されるものと同一の高い倫理的行動及

⁶ ラウンドテーブル参加者から得たフィードバックの概要は、IESBAの2023年6月会議の[アジェンダ2-A](#)を参照

⁷ 参加した利害関係者のグループは、規制当局、利用者／投資家、作成者／TCWG、国際的な及び国の基準設定主体、サステナビリティ保証業務の実施者（会計事務所等）、PAO及び学術機関を含む。

⁸ IESBAがこれ以外に検討した2つの選択肢は、現行の倫理規程の中で監査業務及びサステナビリティ保証業務に適用される単独の倫理基準（独立性を含む。）を定めること、別の規程の中で新たな倫理基準（独立性を含む。）を定めることである。

び独立性の基準によって支えられなければならないという前提を堅持している⁹。この点を考慮し、IESSAの規定案は、次の第45項から第50項までで説明されているような一定の例外を除き、倫理規程のパート1からパート4Aまでと同等である。質問1(a)を参照。

20. IESSAの規定案は、財務諸表の監査に適用される倫理（独立性を含む。）規定と同じ言葉遣いで作成し、サステナビリティに関する規定の適用に際して明確にする必要がある箇所のみについて、用語を修正した。これは、サステナビリティ保証業務と監査業務との間の規定の同等性を維持するためであり、また、意図されたものではないにもかかわらず、意味の違いの解釈をめぐる裁判等、規制上のアービトラージの課題を最小限に抑えるためである（すなわち、「唯一の真実」のみが存在すべきである）。

特定の職業に限定されない基準

21. 上記6項で述べたIOSCOの声明について付け加えると、IESBAは、サステナビリティ保証業務について特定の職業に限定されない国際倫理基準（独立性を含む。）の策定に同意した。これはIESSAが、PA以外の者を含め、全てのサステナビリティ保証業務の実施者が理解し、適用できるものでなければならないことを意味する。現状、様々な種類の専門職がサステナビリティ保証業務を実施し、多くの法域でPA以外が従事しているケースが多いことから、IESBAは特定の職業に限定されない基準が公共の利益に最も資するとの意見で一致した。これを踏まえ、IESBAは全てのサステナビリティ保証業務の実施者に理解できることを意図した用語を用いてIESSAを作成した。質問事項1(b)を参照。

特定の枠組みに限定されない基準

22. IESBAは、倫理規程の現行のアプローチに合わせて、IESSAの倫理基準（独立性を含む。）を特定の枠組みに限定されない方法で作成し、サステナビリティ情報の作成又は保証に使用される報告又は保証の枠組みを支えることができるようにした。しかし、IESBAは、IESSAの策定に当たり、ISSB及びIAASBのそれぞれによって策定されたグローバルなサステナビリティ報告基準及び保証基準を考慮し、IESSAがこれらの基準との相互運用性を確保することを考慮した。質問1(b)を参照。

公共の利益に関するフレームワーク

23. IESBAは、公共の利益に関するフレームワークの特性（質問2を参照）を考慮した場合、特に次のとおり、IESSAは公共の利益に対応していると考えている。
- 現行の倫理規程は、既に、監査、レビュー及びその他の保証業務の提供に関して、期待される倫理的行動を設定し、その指針となる強固な一連の基準を既に包含していることを認識し、IESBAの基準全体との一貫性を確保する。そのため、現行の倫理規程は、提案されているパート5の倫理（独立性を含む。）の要求事項及び適用指針を策定する際のベースラインとして利用された。
 - 明瞭性、理解可能性及び有用性のために、倫理規程の構成及び起草の方針を用いて、基準を明確かつ簡潔にする。提案されているIESSAは、現行の倫理規程と同一のビルディング・ブロック・アプローチに従っている。すなわち、サステナビリティ保証のための新たな倫理基準（独立性を含む。）の基礎となる基本原則と概念的枠組みから始まっている。

IESSAが現行の倫理規程と同一の方法で適用され、同等性を達成できるよう、パート5で使用される言語と用語は、特定の職業に限定されない基準という目的に合致させるために必要な修正及び適用指針にサステナビリティに関連する事例を含めるために必要な修正を除いて、

⁹ このアプローチは、欧州連合（EU）、米国（US）等のいくつかの主要法域における規制当局の立場と整合している。

現行の倫理規程で使用されているものと可能な限り同一とする。

- 現行の倫理規程と同一の構造を採用し、要求事項及び適用指針を明確に区別することで、実施可能性及び執行可能性を確保する。さらに、提案されている IESSA を倫理規程の一部とすることで、一部の利害関係者から提起された、いくつかの法域におけるサステナビリティ保証のための新たな独立した基準又は規定を採用する際の法的手続に時間がかかるという課題を回避できる。

B. 重要事項

サステナビリティ情報の定義

24. IESBA は、サステナビリティ保証及びサステナビリティ報告の両方に適用される新たな用語「サステナビリティ情報」の定義案を、倫理規程の用語集に含めることに同意した。この定義案は、サステナビリティ報告に関する IESSA 及び現行の倫理規程のパート1からパート3までの基準を適用する目的のために、どのような種類の情報が関連するかを定義するものである。
25. IESBA は、他の認識された基準設定主体が策定した、又は策定中の基準¹⁰ が、同一又は類似の用語（定義されているか否かを問わない）を使用している事実を認識しているものの、倫理基準（独立性を含む。）の目的に照らし、次の理由により、具体的に定義された用語を用いることのメリットを見出している。
 - IESBA の基準案は、サステナビリティ情報の収集、分類、記録、測定、維持及び承認（倫理規程パート1から3までの改訂案に基づく）、サステナビリティ報告、報告書又はその他の開示の様式での当該情報の作成又は提供（同様に、倫理規程パート1から3までの改訂案に基づく）、並びにこれらの開示に関する意見表明（倫理規程パート5の改訂案に基づく）を対象としている。
 - 他の用語も検討されたが、「サステナビリティ情報」は、現行の「過去財務情報」との類似性を考慮して、より公共の利益に関するフレームワークの特性¹¹ に合致するものとみなした。
 - 定義がない場合、用語の恣意的な、誤認的な又は狭すぎる解釈により、IESBA 基準が一貫性を欠く形で適用されるリスクがある。定義を設けることは、明確化及び教育的な目的を果たすため、公共の利益に関するフレームワークによって要求されているように、IESBA 基準の明瞭性、実施可能性及び執行可能性に貢献する。
26. IESBA の「サステナビリティ情報」の定義案は、意図的に広範かつ十分に汎用的であり、様々な報告及び保証基準（ISSA 5000 案を含む。）と永続的かつ相互運用可能である。定義は次の2つのパートから構成される。
 - 最初のパートでは、定義された用語をさらに2つに分けている。(a)は、サステナビリティ情報の幅広い定義で構成されている。それは、ESG の要素への言及も含んでいるが、IESBA は経済的要素等の追加的な要因¹² についても事業体が開示するサステナビリティ情報に関連する可能性もあることを認識していることから、これに限定していない。「その他」の要因への言及は、定義の柔軟性を保ち、それによって定義を陳腐化させないことを意図している。さら

¹⁰ 例えば、IAASB、ISSB、グローバル・レポーティング・イニシアティブ（GRI）及び欧州財務報告諮問グループ（EFRAG）により開発された、又は開発されている基準

¹¹ 特に、IESBA基準の一貫性、明瞭性及び簡潔性、ひいてはその実現可能性及び執行可能性のためである。また、このような用語は、IESBA基準が報告活動及び保証活動の両方を適切に対象とする必要があることから、公共の利益に関するフレームワークによって要求されているように、IESBA基準の適切な範囲を定義するものでもある。

¹² 「文化的」要素についての具体的な言及はない。IESBAは「文化的」要素は「社会的」要素の一部である（そのため、既に含まれている）と考えている。

に、シングルマテリアリティ及びダブルマテリアリティのどちらの観点からの開示も網羅できるような幅広さを備えている。

(b)には、国若しくは地域の法令等、又はその他の基準設定主体が用いる用語と定義が含まれる。これらの中で「サステナビリティ情報」がどのように定義されているか又は別の定義が用いられているか否かにかかわらず、IESBA 基準の適用の目的に照らし、それは、「サステナビリティ情報」とみなされる。特に、ISSA 5000 の ED において用いられている用語及び定義案（「サステナビリティ情報」及び「サステナビリティ事項」）¹³ は、この(b)を通して IESBA の定義の範囲に含まれ、2つの審議会が提案する用語の間で、必要となる整合性が図られている。

- 2つめのパート(斜体)には、サステナビリティ情報とみなされる可能性のある情報の非網羅的な一覧を含めることによって定義された用語をさらに詳しく説明している。それは、特に、サステナビリティ情報の特殊性と、サステナビリティ情報がバリューチェーン事業体又はバリューチェーン事業体における第三者から得られる可能性を踏まえている。

27. 質問事項3を参照。

IESSAの適用可能性及び適用範囲

サステナビリティ保証業務

28. 倫理規程のパート5は、倫理規程の用語集の改訂案において定義されているとおり、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を実施する場合に適用される。サステナビリティ保証業務の定義は、倫理規程が想定利用者のサステナビリティ情報に対する信頼の程度を高めることを意図した業務にのみ適用され、関連する認証基準に定められた仕様の遵守を確かめることを意図した認証業務には適用されないことを明確に示している(第2章倫理規程用語集改訂案参照)。
29. パート5は、限定的保証業務であるか合理的保証業務であるかにかかわらず、その範囲に含まれるサステナビリティ保証業務について同一の規定を定めている。限定的保証業務と合理的保証業務の区別は、IAASB の ISSA5000 案に基づく保証業務の定義と一貫している(第2章倫理規程用語集改訂案参照)。

IESSAにおける倫理基準の適用範囲

30. サステナビリティ・プロジェクトの目的は、サステナビリティ保証業務に関して、財務諸表の監査に適用される基準と同等の倫理基準(独立性基準を含む。)を策定することである。したがって、本プロジェクトは、関連する倫理基準がパート1及びパート3において規定され、適用される独立性要求事項がパート4Aに規定されている現行の倫理規程を起点としている。
31. 現行の倫理規程は、様々な種類の活動又は業務を実施する業務実施者(PA)に適用される。しかし、IESBAは、サステナビリティ・プロジェクトにおいて、同一の種類(サステナビリティ保証業務)を実施する(異なる専門職や分野からの)異なるグループの業務実施者が利用できる、特定の職業に限定されない基準を公表することを約束した。このパラダイムシフトにより、IESBAは、IESSAにおける倫理基準の範囲について、最も狭いものから最も広いものまで、3つの選択肢を検討することとした。
- 最も狭い選択肢では、プロジェクトの範囲(サステナビリティ保証)及びプロジェクトの目的

¹³ 実質的には一致しているが、IESBAとIAASBの基準案で使用されている用語/定義は同一ではない。これは、両審議会のプロジェクト及び基準の範囲が異なるためである。IESBAの基準案では、「サステナビリティ情報」はサステナビリティ報告とサステナビリティ保証の両方に使用されているが、ISSA5000の基準案では、サステナビリティ保証のみに焦点を当てている。したがって、IESBAは、当該定義は十分に広範である必要があり、保証に特化した文言を反映すべきではないと判断した。

(財務諸表の監査に適用される基準と同等の基準の策定)を厳格に絞っている。この選択肢では、必然的に、パート5の独立性に関する要求事項の対象となるサステナビリティ保証業務に限定した倫理基準を策定することとなる(次の39項に述べる規準を参照)。

- 反対に、最も広い選択肢は、現行の倫理規程と同じ視点を採用することを意味し、それにより必然的にサステナビリティ保証業務の実施者がその全ての依頼人に提供する全ての活動及び業務を対象にした倫理基準を策定することになる。
 - 中間の選択肢は、全てのサステナビリティ保証業務と、当該業務実施者が同じサステナビリティ保証業務の依頼人に提供するその他の業務を対象にした倫理基準の策定である。
32. IESBAは、IESSAにおける倫理基準の適用範囲について、目下の公共の利益に関して考慮したバランスの取れたアプローチとして、中間の選択肢を採用することを提案する。事業体が開示するサステナビリティ情報は、事業体の業績を評価及び比較し、投資、事業又はその他の意思決定を行うために、幅広い利害関係者によって利用されている。したがって、これらの開示に対する社会的信頼の程度を考慮すると、サステナビリティ保証業務を行う者は、最も厳しい倫理上の要求事項に従うべきである。しかしながら、依頼人のためにサステナビリティ保証業務を実施する場合にのみ、最高水準の倫理的行動を遵守することは、利害関係者の信頼と公共の利益を十分に守ることができない可能性がある。したがって、IESBAは、業務実施者が同一の依頼人に提供する可能性のある他の専門業務に関しても、同一の高い倫理基準を求めることが重要であると考えている(第1章第5100.2項(a)参照)。
33. 最も広範な選択肢は、プロジェクトの範囲を超えるものであり、IESBAが会計専門職以外のサステナビリティ保証業務の実施者が行う全ての活動、及び提供する業務を対象とする基準を設定する根拠について、疑義が生じる可能性がある。
34. IESBAは、中間の選択肢が次のような公共の利益に関するフレームワークの質的特性と最も合致すると考えた。
- サステナビリティ・プロジェクトの優先事項及び範囲の一貫性。この選択肢は、サステナビリティ保証業務を中心にはしているが、このような業務を支える公共の利益は、同一の依頼人との他の状況にも広がる可能性があることを認識する。
 - 現行の倫理規程との適切な整合性。倫理規程は、特定の専門職に適用されるため、その専門職(すなわち、PA)の構成員の全ての専門活動、業務及び関係に適用されるが、サステナビリティ・プロジェクトの適用範囲は、異なる専門職や分野からの業務実施者が提供可能な特定の業務に焦点を当てている。この選択肢は、サステナビリティ保証業務を実施する業務実施者と、同一の依頼人に対するその他の業務に焦点を当てた、均衡の取れた中間的な立場にある。
 - 倫理基準の適切な範囲と関連性の確保。これらはサステナビリティ開示とその保証を支える公共の利益に十分貢献するものである。
35. また、IESBAは、倫理規程の新たなパート5の倫理基準が、パート5の独立性に関する基準の適用範囲かどうかにかかわらず、全てのサステナビリティ保証業務を対象とすべきであることに同意した(第1章第5100.2項(a)参照)。サステナビリティ・プロジェクトの目的は、「サステナビリティ保証業務の全ての保証業務実施者が用いる倫理及び独立性基準」の策定である。これは、提供する業務の種類にかかわらず、ファーム所属の職業会計士(PAPP)のみに適用される倫理基準(現行の倫理規程パート1及び3)が示された現行の倫理規程と同じアプローチに従っている。
36. このほか、IESBAは、業務実施者による行為の他の側面が、サステナビリティ保証業務の作業の信頼性や社会的信用に寄与する(又はそれらを害する)場合があることから、サステナビリティ保証業務の実施者が別の依頼人に提供する業務など、パート5の倫理基準の範囲外にある状況に対処す

るための高い倫理基準を定めることの重要性も認識している。このため、IESSA では次の事項が提案されている。

- **PA である業務実施者**に対し、パート5でカバーされていない全ての状況に倫理規程のパート1からパート4Bまでを適用することを改めて注意喚起している – 第1章第5100.2b項(a)を参照。¹⁴
- **PA 以外の業務実施者**に対しては、パート5でカバーされていない全ての状況に倫理規程のパート1からパート4Bまでを適用することを推奨している – 第1章第5100.2b項(b)を参照。業務実施者とその他の依頼人、及び業務実施者とファームとの間の関係性の側面など、IESSA が対象としていない状況の例を含めている。

PA 以外の業務実施者は、パート1からパート4Bまでの遵守により、その作業やビジネス上の関係において、サステナビリティ保証業務の実施に一番初めに関連する社会的信用の恩恵を受ける。

37. 質問事項4を参照。

IESSAにおける独立性基準の適用範囲

38. サステナビリティ保証業務は内容、範囲及び目的において非常に多様であるため、IESBA は、最初のステップとして、パート5の独立性基準が財務諸表の監査と同一水準の公共の利益を考慮したサステナビリティ保証業務に焦点を当てるべきであると考えている。質問事項5を参照。

39. したがって、IESBA は、パート5に定める**国際独立性基準 (IIS)** 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業務に適用されることを提案する。

- (a) (用語集の改訂案で定義される) 一般目的の枠組みに従って報告される。
- (b) 法令等に従って提供することが求められている、又は投資家その他の利害関係者による意思決定を支援する目的で開示される。

(第1章第5400.3a項を参照。)

40. また、IESBA は、パート5のIIS案が、主題情報の提示を受ける保証業務(サステナビリティ保証業務の実施者以外の当事者が規準を適用して主題を測定又は評価する場合)にのみ適用され、直接報告による保証業務(サステナビリティ保証業務の実施者も適合する規準によって主題を測定又は評価する場合)には適用されない旨も提案している¹⁵¹⁶。(第1章第5400.3d項を参照)

41. サステナビリティ保証業務の実施者がPAの場合、現行の倫理規程のパート4Bに、パート5のIISの範囲に含まれないその他のサステナビリティ保証業務の独立性基準¹⁷が定められている(第1章第5400.3e項参照)。この方法は、PAに対して監査及びレビュー業務に関する独立性基準(パート4A)とその他保証業務に関する独立性基準(パート4B)をそれぞれ示した現行の倫理規程に沿っている。

¹⁴ どの業務又は状況の場合にどのパートに従うべきかを利用者に明確に示すため、倫理規程に関する手引(倫理規程の冒頭に記載)についても、本プロジェクトの一環として更新する予定である。

¹⁵ 現行の倫理規程の用語集では、主題情報の提示を受ける保証業務と直接報告による保証業務が定義されている。

¹⁶ パート5では、合理的保証を提供す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情報に意見を表明するファームに言及している。限定的保証業務においては、これらの言及は、サステナビリティ情報について結論を表明するファームを意味する。

¹⁷ 第5400.3e項では、パート5に定めるIISの対象範囲に含まれないサステナビリティ保証業務を例示している。

42. パート 4B は現時点では PA のみに適用されるが、前述のとおり、その他のサステナビリティ保証業務の実施者に対しても、提案された IESSA の IIS の範囲に含まれないその他のサステナビリティ保証業務を提供する場合は、その規定を遵守することが推奨される。IESBA は、2024 年から 2027 年までの戦略及び作業計画 (SWP) の一環として、倫理規程の中にサステナビリティ保証業務に関する全ての独立性基準を特定の職業に限定されない方法で対処することを確保するために、現行のパート 4B を改訂するか、又は新たなパート 5 にパート 4B と同等の規定を設けるかのいずれかによって倫理規程がどのように強化される可能性があるかについて、今後検討を行う予定である。¹⁸
43. パート 5 の新たな IIS に関して範囲を明確化するため、IESBA は倫理規程パート 4A 及びパート 4B の適合修正を提案している (第 3 章第 400.17 項及び第 900.1 項参照)。
44. サステナビリティ保証業務の実施者 (PA 及び non-PA) に適用される倫理基準と独立性基準の相互関係については付録 1 の図を参照。

IESSA の構成

45. 同等性の目的上、サステナビリティ・プロジェクトは、財務諸表の監査に適用される倫理基準がパート 1 及びパート 3 において規定され、適用される独立性に関する要求事項がパート 4A において規定されている現行の倫理規程を起点としている。
46. 現行の倫理規程のパート 2 における基準は、財務諸表の監査を実施しない PAIB に適用されるため、パート 5 では反映されなかった (次で説明するセクション 270 を除く。)
47. 特定の状況下において、パート 2 は、財務諸表の監査を実施する PA にも適用できる。それは、業務実施者とファームとの関係において倫理上の課題が生じた場合である。¹⁹ しかしながら、サステナビリティ保証業務の実施に関する基準の策定は、その性質上、業務実施者と依頼人との関係を対象とするものであり、業務実施者とファームとの関係を対象とするものではない。したがって、セクション 270 を除き、IESSA の目的に照らし、現行のパート 2 と同等の基準を策定する必要はない。
48. IESBA は、パート 2 における 1 つのセクション (セクション 270「基本原則への違反のプレッシャー」) から、一連の規定を、IESSA に含めることに同意した (第 1 章セクション 5270 参照)。IESBA は、基本原則への違反のプレッシャー²⁰ は様々な状況において発生する可能性があり、IESSA におけるパート 1 と同等の基準では明確に対象とされていないため、サステナビリティ保証業務の実施を阻害し、結果としてその社会的信頼を損なう可能性があることから、このセクションを新たなパート 5 に加えることが重要であると考えた。質問事項 6 を参照。
49. パート 5 は、セカンド・オピニオンが IESSA の適用範囲外であることから、セクション 321「セカンド・オピニオン」を除いた現行の倫理規程のパート 3 と同等の基準を含んでいる。前述のとおり、パート 5 の倫理基準案は、サステナビリティ保証業務、及び当該サステナビリティ保証業務の実施者が同一のサステナビリティ保証業務の依頼人に対して実施するその他の業務に対して適用される。したがって、これは、依頼人、すなわちサステナビリティ保証業務の依頼人が存在することを前提としている。ただし、現行のセクション 321 は、PA が既存の依頼人ではない事業体にセカンド・オピニオンを提供する場合にも適用される (現行倫理規程第 321.2 項参照)。
50. 業務実施者が PA である場合、現行のセクション 321 が適用される。PA ではない業務実施者は、自

¹⁸ IESBA は、新たな 2024 年から 2027 年までの SWP を 2023 年 12 月に承認した (2023 年 12 月に開催された IESBA 会議の [アジェンダ 2-H.1](#) を参照)。PIOB のデュー・プロセスを経て、SWP は、2024 年 4 月に公表される予定である。

¹⁹ 倫理規程のパート 2 は、「適用可能性の規定」を通して PAPP に適用される - 現行の倫理規程の第 120.4 項、R300.5 項及び第 300.5 A1 項を参照。

²⁰ 当該プレッシャーは、依頼人、ファーム内又はその他の情報源かどうかの出所を問わない。

らの専門的な活動又は業務上若しくはビジネス上の関係がパート5に該当しない場合、倫理規程の残りの部分の規定（セクション 321 を含む。）を用いることが推奨される – セカンド・オピニオンに関する具体例は、第1章第 5100.2b 項(b)(v)を参照。

51. さらに、IESSA は、業務実施者が PA であるかどうか、及び当該依頼人に財務諸表の監査等のその他の業務を提供するかどうかにかかわらず、サステナビリティ保証業務の実施者がパート5の適用範囲に含まれるサステナビリティ保証業務を実施する場合、ファームはパート5に示す要求事項及び適用指針を適用する必要があることを定めている（第1章第 5100.2 項参照）。しかしながら、業務実施者が同一の依頼人に対して両方の業務を実施する場合、監査にも適用される倫理規程のパート1からパート4Aまでの規定が適用される(第1章第 5400.16a 項参照)。
52. ファームがパート1からパート 4A まで及びパート5の両方の適用を受ける場合、このことは、ファームが、それぞれの業務に関連して、独立性の阻害要因を個別に識別、評価及び対処するために、概念的枠組みを適用する必要があることを意味するものではない。関連する法域の法令等を考慮し、監査業務とサステナビリティ保証業務の両方を実施するファームにとって、その品質マネジメントシステムの下で、パート1からパート 4A まで及びパート5の対応する要求事項をどのように遵守するかを決定することは、実務上の課題となる。ほとんどの場合、パート1からパート 4A までの要求事項を遵守することにより、パート5の対応する要求事項の遵守が達成されることとなり、その逆も同様である。
53. その一方で、該当する場合には、パート5は、依頼人に対してサステナビリティ保証業務も提供する監査人から追加的な独立性に関する検討事項が提起される特定の状況に対処する。例えば、次に関連する検討事項である。
 - 監査又はサステナビリティ保証の報酬に対する、監査及びサステナビリティ保証業務以外の業務の報酬の割合
 - 当該者が同じ依頼人に対してサステナビリティ保証業務の業務執行責任者と監査業務の主要な担当社員等の両方を務めた場合のクーリングオフ期間
 - 監査及びサステナビリティ保証業務の依頼人に対する会計帳簿の記帳代行及び財務諸表の作成業務並びにサステナビリティデータ及び情報に関する業務の提供
54. 新たな基準は倫理規程のパート5に規定されるため、IESSA の付番は、5000 番台となっている。同等性の検証を円滑に行うため、パート5の基準の付番は、パート1からパート 4A までに用いられた付番に準じ、先頭に「5」を追加している。
55. 現行のパート1からパート 4A/4B まで及び新設のパート5を含め、倫理規程案の構造については、付録2の図を参照。

違法行為への対応™ (NOCLAR ®)

サステナビリティ保証業務の実施者 (IESSA) 及び監査人 (現行の倫理規程パート3)

56. セクション 5360 は、NOCLAR を取り扱っている。現行のセクション 360 と同様、IESSA におけるセクション 5360 の適用範囲は、業務実施者がサステナビリティ保証業務の依頼人に業務を実施する過程で気づいた違法行為又はその疑いが中心となっている（第1章第 5360.3 項参照）。
57. セクション 5360 は、TCWG 及びサステナビリティ保証業務の依頼人の経営者など、第 5360.5 A1 項に列挙された当事者による違法行為のみに適用される。第 5360.7 A3 項(b)で述べるとおり、違法行為がサステナビリティ保証業務の依頼人のバリューチェーン事業体によって行われる状況には拡張してない。これは、NOCLAR の規定が第三者によって NOCLAR が行われる状況には適用されない現行のセクション 360 と同様である。ただし、サステナビリティ保証業務の実施者が、依頼人のバリューチェーン内で生じた NOCLAR の状況にどのように対応するかを検討する際に、セクシ

ン 5360 のガイダンスが役立つ可能性がある。

58. セクション 5360 には、次が含まれる。

- パート5の IIS の対象範囲に含まれるサステナビリティ保証業務の文脈において識別された違法行為又はその疑いに適用される一連の規定（第1章 R5360.10 項から第 5360.28 A1 項まで参照）²¹
- パート5の IIS の対象範囲に含まれないサステナビリティ保証業務及びサステナビリティ保証業務の依頼人のために実施するその他の専門業務を対象とする、上記とは別の一連の規定（第1章 R5360.29 項から第 5360.40 A1 項まで参照）

こうした区分は、現行のセクション 360²² の構成を反映しており、IESSA における倫理基準の範囲によって正当化される（上記第30 項から第35 項までを参照）。

59. パート5の IIS の適用範囲に含まれるサステナビリティ保証業務に適用される規定には、違法行為又はその疑いについてサステナビリティ保証業務の依頼人の監査人とのコミュニケーションを行うことについての新たな要求事項が含まれる。R5360.18a 項では、違法行為又はその疑いについて（必要な場合には）サステナビリティ保証業務の依頼人の監査人とコミュニケーションを行うことを検討することを業務実施者に求めている。第 5360.18a A1 項では、当該事項について監査人とのコミュニケーションを行うべきかどうかを検討する際に業務実施者を支援する要因を例示している。特に、リスト²³ に例示している最後の箇条書きには、ファーム又はネットワーク・ファームの内部手順又は手続に従い、コミュニケーションを行うことができるとされる。²⁴

60. IESBA は、同一の依頼人のために業務を実施する他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に関するコミュニケーションを検討することも業務実施者に対する要求事項として別途設けることを検討したが²⁵、次の理由により、そのようにしないことに同意した。

- サステナビリティ報告の財務的重要性の側面を考慮すると、サステナビリティ保証における違法行為又はその疑いの識別は、財務諸表の監査に影響を及ぼす可能性が高い。したがって、監査人とのコミュニケーションは、特に関連性がある。
- 他の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を要求することは、依頼人がその他の業務実施者と関わりがあるかどうかを知ることとなり、当該その他の業務実施者がパート5の IIS の適用範囲に含まれるサステナビリティ保証業務を実施しているかどうかを知ることとなる等、実務的な課題を提起する可能性がある。

²¹ パート5の IIS の対象範囲に含まれるサステナビリティ保証業務とは、IESBA が財務諸表の監査と同等であることに同意した種類の業務である。

²² セクション360には、財務諸表の監査に関する規定のグループ（現行のR360.10項から第360.28 A1項まで参照）と、財務諸表の監査以外の専門業務に適用される規定のグループ（現行のR360.29項から第360.40 A1項まで参照）が含まれる。

²³ この箇条書きは、パート5に追加された新たな要因であり、セクション360には、実施すべきコミュニケーション又はファーム又はネットワーク・ファーム内でその検討を行う場合の追加的な要求事項（R360.31項及びR360.32項）が含まれていることから、現行の第360.34 A1項には含まれていない。

²⁴ 依頼人の財務諸表又はグループ財務諸表の監査に対する当該事項の想定される重要性に関し、現行の第360.34 A1項にあり、パート5には含めていない一つの要因がある。IESBAは、PA以外の業務実施者が依頼人の財務諸表又はグループ財務諸表に関するNOCLARの状況の重要性に気づくことを期待することが、特に当該業務実施者が統合報告になじみがない場合、合理的ではない可能性があることから、パート5にそのような要因を含めないことに同意した。さらに、サステナビリティ・リファレンス・グループからのフィードバックも、PA以外の業務実施者に財務的重要性を判断させない、又は財務諸表に関する意見を形成させないことを支持している。いずれにおいても、第5360.18a A1項のリストが網羅的でないことを考慮すれば、PAではない業務実施者がこの種の専門知識を有している場合、そのような要因も考慮される可能性がある。

²⁵ 例えば、一人の業務実施者が開示されるサステナビリティ情報の一つの側面について（例えば、温室効果ガス排出量）保証を行い、別の業務実施者が他の側面について（例えば、水質汚染、人権の尊重）保証を行う状況がある可能性がある。

- サステナビリティ・リファレンス・グループのフィードバックによると、少なくとも英国においては、任意の保証を実施している大規模企業²⁶ は、通常、単一のサステナビリティ保証業務の業務実施者に任せている。したがって、ある業務実施者が他の業務実施者とのコミュニケーションを検討することが求められる状況は通例ではない可能性がある。
 - 既存のコミュニケーションに関する要求事項を他の業務実施者に拡張することは、複雑性を増すこととなり、潜在的に IESSA の理解可能性、最終的にはその適用と実施を損なう可能性がある。
61. したがって、このアプローチは、IESBA が NOCLAR の規定の拡張を検討する前に、まず、当該規定がパート 5 の下でどのように機能するのかをサステナビリティ保証業務の実施者が理解することを確保することに重点を置いている。これは、基準の明瞭性と簡潔性、そして（時間の経過に伴う）その柔軟性、実施可能性及び執行可能性という公共の利益に関するフレームワークの特性にも沿っている。
 62. 新たなパート 5 の IIS の適用範囲に含まれるサステナビリティ保証業務における公共の利益の観点から、IESBA は、現行のセクション 360 において、対称的な要求事項も提案している。R360.18a 項の規定案に基づき、財務諸表の監査を実施する PA は、パート 5 の IIS の適用範囲に含まれるサステナビリティ保証業務を実施する、当該依頼人のサステナビリティ保証業務の実施者に、違法行為又はその疑いについてコミュニケーションを行うかどうかを検討することが求められることになる。
 63. R5360.18a 項及び R360.18a 項において新たに提案する要求事項とこれに対応する適用指針は、現行の R360.33 項から第 360.35 A1 項までに基づいている。秘密保持の観点からは、これは、パート 5 の第 5114.1 A1 項(b)(iv)及びパート 3 の改訂における第 114.1 A1 項(b)(iv)が対象としている状況、すなわち業務実施者が秘密情報の開示を求められる可能性がある状況、又は倫理上の要求事項を含む技術的及び職業的専門家としての基準を遵守するためにそのような開示が適切である可能性がある状況に対応している。
 64. 質問事項 7 を参照。
 65. NOCLAR の文脈において、IESSA は、サステナビリティ保証業務の実施者と監査人とのコミュニケーションのみを取り上げている。IESBA は、業務実施者とその他の当事者（監査人又はその他の業務実施者等）との間の広い意味でのコミュニケーションという用語は、関連するサステナビリティ保証基準（ISSA 5000 等）の判断事項であると考えており、IESBA は、必要に応じて、本件について IAASB との調整を行う。
 66. パート 5 の IIS の適用範囲外のサステナビリティ保証業務及びサステナビリティ保証業務の依頼人のために実施するその他の専門業務を対象とする規定には、監査人へのコミュニケーションのみを対象とする目的に照らし、現行の R360.31 項から第 360.35 A1 項までを反映したコミュニケーションに関する要求事項が含まれている。
 67. 審議の結果、IESBA は、次の理由から、当該依頼人のサステナビリティ保証業務の実施者も含めるために、R5360.31 項から R5360.33 項までの範囲を拡張しないことに同意した。
 - 監査目的のコミュニケーションで十分である。これらの要求事項に基づき、業務実施者が監査人とコミュニケーションを行う場合、結果として当該コミュニケーションは、監査人が新たな R360.18a 項（パート 3）に基づく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を検討するきっかけとなる。これは、パート 5 の IIS の適用範囲に含まれるサステナビ

²⁶ これは、専門用語としての「保証」と関連する。すなわち、IAASB 基準では、例えば ISO 規格に基づく検証又は認証業務には言及していない。

リティ保証業務を実施する業務実施者が監査人からのコミュニケーションを通して、違法行為又はその疑いに気づくことができることを意味する。

- NOCLAR の規定が定めているとおり、経営者又は TCWG に対して違法行為又はその疑いをコミュニケーションすることが優先される。このことは、NOCLAR について監査人とコミュニケーションを行うかどうかを検討する際の要因として、経営者又は TCWG が既に本件について監査人に通知しているかどうかについて規定している第 360.34 A1 項（パート 3）並びに第 5360.18a A1 項及び第 5360.34 A1 項（いずれもパート 5）によって裏付けられている。
- R5360.31 項から R5360.33 項までの規定の適用範囲を拡張することは、複雑性を増すこととなり、潜在的に IESSA の理解可能性、最終的にはその適用及び実施を損なう可能性がある。

組織所属の職業会計士 (PAIB) (現行の倫理規程パート2)

68. IESBA は、前述のパート 5 及びパート 3 のコミュニケーションに関する規定と整合させるため、現行のセクション 260（第 3 章 R260.15 項及び第 260.15 A1 項参照）において、対応する改訂も提案している。改訂案は、上級職の PA に対し、パート 5 の IIS の適用範囲に含まれるサステナビリティ保証業務を実施する、所属する組織のサステナビリティ保証業務の実施者にも違法行為又はその疑いを開示するかどうかを判断することを求めている。質問事項 8 を参照。

提案された IESSA の独立性基準

69. パート 5 の IIS は、当該 IIS の適用範囲に含まれ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（当該 IIS では「ファーム」²⁷ という。）に、独立性の保持を求めている（第 1 章 R5400.18 項参照）。
70. 監査業務に対するアプローチと同様に、パート 5 の IIS も、パート 5 に準拠して、ネットワーク内の他のファームのサステナビリティ保証業務の依頼人からの独立性を保持することを求めている。ネットワーク及びネットワーク・ファームの決定は、監査業務において適用されるネットワーク及びネットワーク・ファームと同じ概念に基づく（第 1 章第 5400.50 A1 項から第 5400.54 A1 項まで参照）。
71. セクション 5120 で規定されている概念的枠組みは、ファームに対し、サステナビリティ保証業務に関連する独立性に対する阻害要因の識別、評価及び対処を求めている。パート 5 において、IIS は、そのような独立性に対する阻害要因を生じさせる可能性のある利害、関係及び状況に関して、例示及び他のガイダンスを提供している。
72. IESBA は、パート 5 の IIS を策定する前提は、財務諸表の監査において独立性に対する阻害要因を生じさせる可能性のある利害、関係及び状況が、サステナビリティ保証業務における阻害要因をも生じさせる可能性があることである。ED の作成に当たり、IESBA は、監査業務における独立性基準をレビューし、例えば、異なる主題（すなわち、サステナビリティ情報）や異なる報告の境界線に関して、サステナビリティ保証業務固有の特徴を踏まえて変更又は改訂が必要かどうかを検討した。
73. 次のセクションにおいて、サステナビリティ保証業務に固有の主な独立性に関する事項を説明する。²⁸

サステナビリティ保証業務における独立性に対する概念的枠組みの適用

²⁷ 本書第 75 項及び第 76 項の説明を参照。

²⁸ サステナビリティ保証業務の独立性基準及び監査業務の独立性基準（それぞれ倫理規程のパート 5 及びパート 4A）は同等であるため、パート 5 の IIS に定めるその他の独立性に関する事項については、財務諸表の監査に適用される IESBA が発行した関連する基準及び指針を参照。

品質マネジメントシステム

74. IESBA のグローバル・サステナビリティ・ラウンドテーブルの参加者は、PA 及び non-PA を含む全てのサステナビリティ保証業務の実施者が、倫理的な要求事項を含む関連する要求事項を遵守するために、品質マネジメントのシステムを整備しなければならないことに同意した。したがって、IESSA の規定案は、高い品質のサステナビリティ保証業務を実施するための前提条件として、サステナビリティ保証基準が、適切な品質マネジメントシステムをファームがデザインし、適用し、運用することの期待に基づいていることを認識している。これは、現行の倫理規程パート 4A におけるアプローチに沿ったものであり、IAASB の ISQM1²⁹ は、ファームが実施する財務諸表の監査において、ファームが品質マネジメントシステムをデザイン、適用及び運用することを要求していることを認識している。
75. IESSA の規定案は特定の枠組みに限定されないことから、パート5では、特定の品質マネジメント基準を規定していない。しかしながら、そこでは、サステナビリティ保証基準は、サステナビリティ保証業務の実施者が適用される品質マネジメント基準に準拠してデザイン、適用及び運用された品質マネジメントシステムを有していることの期待に基づいていると述べている。例示の目的で、パート5は、ISQM 1（又は、少なくとも同程度の他の法令等上の、規制上の、又は職業上の要求事項）への準拠を要求するものとして、IAASB の ISSA 5000 に言及している（第1章第 5400.3f 項参照）。³⁰
76. 品質マネジメントシステムをデザイン、適用及び運用するためのファームの責任を取り扱う法令等上又は職業上の要求事項は、ファームに対し、独立性を含む関連する職業倫理に関する規定に準拠して責任を果たすことを要求する可能性がある。ファーム内の責任の割当ては、その規模、構造及び組織形態に依存する。したがって、IESSA の IIS の規定案の多くは、独立性に関して、ファーム内の個人の行動に対する特定の責任については規定しておらず、それに代えて、参照の便宜のため「ファーム」と規定している（第1章第 5400.4 項参照）。
77. サステナビリティ保証業務の文脈における「ファーム」の判断は、監査又はその他の保証業務の文脈におけるアプローチと同等である。パート5では、ファームには次のものが含まれる。
- (a) 個人の業務実施者、又はサステナビリティ保証業務の実施者のパートナーシップ若しくは法人
 - (b) 出資、経営その他の手段を通じて(a)を支配する事業体
 - (c) 出資、経営その他の手段を通じて(a)が支配している事業体（第2章倫理規程用語集改訂案参照）。
78. IESSA の IIS は、業務チーム及びサステナビリティ保証業務チームの構成員に対する特定の要求事項も定めている。そのような個人の判断は、監査業務における業務チーム及び監査業務チームと同じアプローチに従っている。³¹（第2章倫理規程用語集改訂案参照）

サステナビリティ保証業務の依頼人

79. IESSA の IIS は、サステナビリティ保証業務を提供するファームに対して、サステナビリティ保証業務の依頼人からの独立性を求めている。サステナビリティ保証業務の依頼人は、ファームがサステナビリティ保証業務を実施する事業体を対象としている。また、監査業務のアプローチと同様に、

²⁹ 国際品質マネジメント基準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」

³⁰ ISSA 5000案の5b項を参照

³¹ 監査業務チームの構成員の判断に関する詳しい指針については、[最終公表：業務チーム及びグループ監査業務の定義に関する IESBA 倫理規程の改訂](#)を参照

依頼人が（倫理規程の定義に従い）公に取引されている事業体である場合、サステナビリティ保証業務の依頼人には、当該依頼人の全ての関連事業体が含まれる。³² サステナビリティ保証業務の依頼人が公に取引されている事業体でない場合、サステナビリティ保証業務の依頼人には、当該依頼人が直接的又は間接的に支配している関連事業体が含まれる。したがって、ファームには関連事業体からの独立性も求められる（第3章用語集改訂案参照）。

80. IESBA は、サステナビリティ保証業務のための独立性基準のアプローチが、社会的影響度の高い事業体（PIE）でないサステナビリティ保証業務の依頼人に対して、均衡が取れており、かつ柔軟性のあるアプローチを提供すべきであると考えている。これは、パート 4A の財務諸表の監査のための独立性基準と同様のアプローチである。したがって、パート 5 の独立性規定の一部は、PIE のサステナビリティ保証業務にのみ適用される。
81. IESBA は、第一段階として、パート 5 は、サステナビリティ保証業務の文脈において、どの事業体が PIE であるかを規定すべきではなく、IESBA が最近確定した財務諸表の監査の文脈における改訂された PIE の定義に依拠すべきであることに合意した。³³
82. 監査業務の場合、事業体を PIE と判断する要因は、当該事業体の財政状態に対する社会的影響度の程度に基づいている。サステナビリティ保証業務の文脈においても、事業体の内容とそのサステナビリティ情報を考慮すると、利害関係者は、一層高い期待をも有する可能性がある。しかしながら、IESBA は、現在の規制環境の文脈で、ある事業体が財務諸表の監査の目的においては PIE ではないにもかかわらず、サステナビリティ情報のみに基づいて PIE であると判断された場合、混乱が生じる可能性があると考えている。
83. したがって、IESBA は、事業体がパート 4A^{34,35} の関連規定に準拠して財務諸表の監査の目的に照らして PIE と判断された場合には、サステナビリティ保証業務の目的のために PIE とみなすことを提案している（第1章第 5400.13 項参照）。質問 9 を参照。
84. IESBA は、このアプローチにより、PIE の定義に該当する事業体の監査業務とサステナビリティ保証業務の間の取扱いの同等性が維持されることを認識している。これにより、PIE の要求事項が、同一の事業体に対して監査業務に関しては適用されるがサステナビリティ保証業務には適用されないという状況、特に統合報告の文脈において、一貫性がない、又は特異と見られる可能性のある状況が回避される。しかしながら、財務諸表の監査の目的に照らし、事業体を PIE として取り扱うかどうかを監査人が任意に決定する場合、すなわち、当該事業体が PIE の定義に該当しない場合、IESBA は、サステナビリティ保証業務を実施する他のファームに対して、当該事業体を PIE として

³² IESBA倫理規程の用語集において、関連事業体は、依頼人と次のいずれかの関係を有する事業体と定義されている。

- (a) 依頼人を直接的又は間接的に支配する事業体。ただし、依頼人がその事業体にとって重要である場合に限る。
- (b) 依頼人に対し、直接的な金銭的利益を有する事業体。ただし、その事業体が依頼人に対し重要な影響力を有し、依頼人に対する利害がその事業体にとって重要である場合に限る。
- (c) 依頼人が直接的又は間接的に支配している事業体
- (d) 依頼人又は依頼人と上記(c)の関係にある事業体が直接的な金銭的利益を有することにより重要な影響力を及ぼす事業体。ただし、依頼人及び依頼人と上記(c)の関係にある事業体にとって、当該金銭的利益が重要である場合に限る。
- (e) 依頼人と共通の事業体によって支配されている事業体(姉妹事業体)。ただし、この事業体と依頼人が、ともに両者を支配する事業体にとって重要である場合に限る。

³³ [最終公表：上場事業体及び社会的影響度の高い事業体の定義に関するIESBA倫理規程の改訂](#)

³⁴ その結果、パート4Aのアプローチに基づき、事業体がPIEに該当するかどうかを判断する場合、サステナビリティ保証業務の実施者は、PIEの定義におけるカテゴリーについて、法令等又は職業的専門家としての基準により確立されたより明確な定義も考慮する必要がある。

³⁵ PIEの判断に関する詳しい指針は、[最終公表：上場事業体及び社会的影響度の高い事業体の定義に関するIESBA倫理規程の改訂に関連してIESBAから公表された資料](#)を参照。

取り扱うことを要求することにより、PIE に適用されるパート5のより厳格な規定の遵守を求めることは、倫理規程上適切ではないと考えている。（第1章第5400.13a項参照）

85. サステナビリティ保証業務の依頼人がPIEである場合、パート5は、ファームに対し、パート4Aが監査業務に要求していると同様の方法でPIEに対する独立性に関する要求事項を適用している事実を開示することを要求する（第1章R5400.25項及びR5400.26項参照）。IESBAは、このような開示の様式及び方法に関して、IAASB及び他のサステナビリティ保証基準設定主体との調整を行う意向である。

グループサステナビリティ保証業務の独立性

86. IESBAは、主にグループとして活動する事業体に対して、いくつかの主要な法域でサステナビリティ報告及び保証が義務化されることに留意した。特定のサステナビリティ報告の枠組みでは、既に連結ベースの報告を求めている。そのため、IESBAは、IESSAのIISが、グループ監査業務に対する独立性基準と同等性を達成する方法で、サステナビリティ情報に複数の法人又は事業単位の情報が含まれる場合、グループサステナビリティ保証業務に対する独立性の検討事項にどのように対処するのが最善であるかについて検討した。³⁶ IESBAは、IAASBの提案するISSA5000が、グループサステナビリティ保証業務について、一般的かつ包括的な方法でのみ対応していることを認識した。³⁷ しかし、IESBAは、一般的に、パート5においてグループサステナビリティ保証業務に明示的に対応しないことにより、パート5の独立性基準がパート4Aの監査業務の独立性基準と同等であるという前提を損なうことになるとの見解を示した。
87. さらに、IESSAは、特定の枠組みに限定されない方法で開発されている。したがって、IESSAは、サステナビリティ保証業務の実施者がISSA5000又は他のサステナビリティ保証基準のいずれを適用するかにかかわらず、グループのサステナビリティ情報に対する意見を表明する業務に従事する業務実施者の独立性に対処しなければならない。
88. そのため、IESSAのIISは、グループサステナビリティ保証業務の実施者であるファームと構成単位のサステナビリティ保証業務の実施者であるファームが保証業務の作業を行う場合の、グループサステナビリティ保証業務における独立性に関する検討事項に、明示的に対処している。セクション5405の関連する規定は、グループ監査業務に適用される独立性基準と同等である。³⁸ グループサステナビリティ保証業務に適用されるISA600（改訂版）³⁹と同等の基準がまだ存在しないことを踏まえ、その同等性を維持するために、セクション5405には、グループサステナビリティ保証業務に適用される独立性を含む関連する倫理規定に関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ファームと構成単位のサステナビリティ保証業務の実施者であるファームとの間のコミュニケーションに関して、特定の要求事項が含まれている（第1章R5405.3項及びR5405.4項参照）。これらの要求事項の規定案は、パート4Aのセクション405で参照されているISA600（改訂）の要求事項のうち、グループ監査業務に適用される独立性を含む関連する倫理規定に関するグ

³⁶ 例えばEUにおいては、企業サステナビリティ報告指令（CSRD）によって既に2025年以降は統合形式でのサステナビリティ情報の報告が事業体に義務付けられている。

³⁷ IAASBは、提案されているISSA5000の公開草案に添付された説明覚書において、提案されている基準の原則に基づく要求事項は、情報の表示方法にかかわらず、あらゆる種類のサステナビリティ情報を含む、全てのサステナビリティ保証業務に適用可能であると説明している。これには、サステナビリティ情報が単一の事業体に関するものである場合もあれば、グループに属する事業体や報告主体のバリューチェーンにおける他の事業体に関する情報を含む場合も含まれる。また、適用指針には、保証実施者であるファーム以外のファームや個人が保証業務に関与する可能性があることを認識する要求事項及び適用指針に加え、グループや「連結」サステナビリティ情報への言及や、そのような状況において特定の要求事項がどのように適用されるかの例も含んでいる。

³⁸ グループ監査に適用される規定の詳細は、[最終公表：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](#)及び関連するIESBAスタッフQ&A集を参照。

³⁹ 国際監査基準600「特別な検討事項 - グループ財務諸表の監査（構成単位の監査人の作業を含む。）」

グループ監査人であるファームと構成単位の監査人であるファームとの間のコミュニケーションに関する要求事項の効果を達成するために役立つものである。IESBA は、グループの文脈におけるサステナビリティ報告及び保証に関する現在の実務、将来どのように実務が進展する可能性があるか、及びセクション 5405 の規定案の適用において潜在的な課題を生じる可能性があるかどうかについて、利害関係者の見解を歓迎している。質問 10(a)及び(b)(i)及び(ii)を参照。

89. グループ監査業務に適用される規定との同等性を踏まえ、IESBA は、セクション 5405 の用語及び定義（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、構成単位のサステナビリティ保証業務の実施者であるファーム、グループサステナビリティ保証業務チーム等）に、グループ監査業務における独立性基準において用いられている用語と同等の用語における概念を反映させることを提案する（第2章用語集改訂案参照）。
90. グループサステナビリティ保証業務の依頼人の定義について、IESBA は、グループ監査業務における独立性基準と同様に、ファームが意見を表明するグループサステナビリティ情報を有する事業体及びその関連事業体とは別に、依頼人の定義にも保証業務の作業が実施される構成単位を含めることを提案している。グループサステナビリティ保証業務の文脈において、倫理規程では構成単位について、グループサステナビリティ保証業務における保証手続の計画及び実施の目的に照らし、グループサステナビリティ保証業務の実施者であるファームによって決定される事業体、事業単位、機能若しくは事業活動又はそれらの組合せと定義されている。重要な点として、この定義では、依頼人のバリューチェーン事業体が明確に除外されている（第2章用語集改訂案参照）。バリューチェーン事業体において、又はバリューチェーン事業体に関連して実施される保証業務の作業に適用される独立性の検討事項はセクション 5407 で取り上げる。
91. 審議の中で、IESBA は、新たなパート5における「構成単位」という用語への言及が監査特有の用語であると認識された場合、non-PA に潜在的な混乱を生じる可能性があるとの懸念について検討した。IESBA は、グループサステナビリティ保証業務の範囲に含まれるグループ内の事業体又は事業単位を表すために、「構成単位」以外の用語を用いることが可能かどうかを検討した。検討の結果、IESBA は、グループ監査業務のための独立性基準との一貫性を保つことが有益であり、グループにおいて本質的に同一の部分を異なる用語で表現することは避けるべきであるという一般的な見解に至った。また、IESBA は、セクション 5405 の目的に照らし、他の用語（例えば、報告事業体）を使用することは、non-PA から見た潜在的な複雑性の認識を緩和するものではないと考えた。IESBA は、non-PA がパート5の全ての規定を完全に理解できるように支援することは、実施、教育及び訓練の問題であると考えた。質問 10(b)(iii)を参照。
92. IESBA は、IAASB 又は他のサステナビリティ保証業務基準設定主体が、グループサステナビリティ保証業務に対応したより具体的な基準を策定するまでの間、サステナビリティ保証業務の実施者が、グループ報告の状況に適用されるパート5の規定を一貫して適用するためのガイダンスを必要とする可能性があることを認識している。IESBA は、利害関係者から受領したフィードバックに従い、どのような実施支援リソースがあれば規定の効果的な実施の促進を委託することが可能かを検討する。また IESBA は、グループサステナビリティ保証業務への対処に関連する IAASB の今後の検討事項について、IAASB と緊密に調整する。

他のサステナビリティ保証業務の実施者の作業の利用

93. 前述のとおり、IESSA のセクション 5405 では、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、構成単位のサステナビリティ保証業務の実施者であるファーム及びグループサステナビリティ保証業務チームの構成員に関わる独立性の検討事項を取り上げている。後者には（ネットワーク・ファームに所属しているかどうかを問わず）グループ内の構成単位において保証業務の作業を実施する、ファーム外の個人が含まれる可能性がある。しかしながら、（グループの）ファームは、当該者がグループサステナビリティ保証業務チームの構成員である場合、当該者の作業に対

する指示、監督及びレビューを行うことが可能でなければならない。

94. サステナビリティ情報に関する保証報告書を発行するという目的に照らし、ファームは、他の業務実施者の作業を指示、監督及びレビューすることができないとしても、サステナビリティ保証業務の依頼人又はグループサステナビリティ保証業務の依頼人に関連する保証業務の作業について、他の業務実施者が既に実施した、又は今後実施する予定の作業を利用することを希望する可能性がある。この観点から、ISSA 5000 の改訂案においても、「他の業務実施者」⁴⁰ の作業の利用という概念が認識され、対処されている。ISSA 5000 と整合させるため、IESBA は、他の業務実施者の作業の利用に関する独立性の検討事項を、新たにセクション 5406 で取り扱うことを提案している。
95. IESBA は、パート5の IIS の目的に照らし、新たに「他の業務実施者」という用語（草案を容易にするため、適切な場合には「その他の業務実施者」ともいう。）を、サステナビリティ保証業務に関連する保証業務の作業を実施する個人の業務実施者、又は業務実施者のパートナーシップ若しくは企業であって、サステナビリティ保証業務の実施者がその作業を指示、監督及びレビューすることができないものとして定義することも提案する。この新たな定義とともに、用語集では、保証業務の作業を行う他の業務実施者の個人は、業務チームの構成員ではないことを明らかにしている。（第2章用語集改訂案参照）
96. 他の業務実施者がサステナビリティ保証業務の依頼人においてサステナビリティ保証業務の作業を実施する場合、IESBA は、その作業が業務の結果に及ぼす影響及びその作業を利用するファームの責任は、外部の専門家やデータ提供者等の、当該業務に関与する可能性はあるものの保証業務の作業は実施しない他の個人と比較して異なると考えた。そのため、下記のとおり、セクション 5406 では、サステナビリティ保証業務の依頼人において他の業務実施者の作業を利用することに関する独立性の検討事項に対処するためのアプローチを定めている⁴¹。質問事項 11 を参照。
97. IESBA は、ファームがその作業を利用しようとする業務実施者がファームの指示及び監督下にならない場合、ファームが当該業務実施者に倫理規程の遵守を直接求めることができないと認識している。状況によっては、当該業務実施者が既に保証業務の作業を完了しており、倫理規程のパート5を遵守しなかった可能性がある。これを踏まえ、IESSA の IIS では、ファームに対して次の事項を求めている。
- 他の業務実施者に、関連する倫理（独立性を含む）規定を認識させる。
 - 業務実施者に対して、そのような規定を理解し、それを遵守し、又は既に作業を実施している場合は遵守したことの確認を求める。（第1章 R5406.3 項及び R5406.4 項参照）
98. 上記の要求を満たすため、IESBA は、他の業務実施者が、パート5の独立性に関する要求事項に準拠して、業務実施者と業務実施者に所属し、保証業務の作業を実施する個人の双方が、他の業務実施者が保証業務の作業を実施するサステナビリティ情報を有する事業体からの独立性を保持していることを確かめることを提案する。サステナビリティ保証業務の依頼人には、用語集に定義されている特定の関連事業体も含まれることから、当該他の業務実施者は、保証業務の作業を行うサステナビリティ情報を有する事業体だけでなく、その関連事業体からも独立している必要がある（第1章 R5406.5 項参照）。
99. さらに、IESBA は、グループサステナビリティ保証業務に関するセクション 5405 のアプローチとの一貫性を維持するために、ファームがサステナビリティ情報に対する意見を表明する事業体（依頼人）に適用する独立性に関する規定を、サステナビリティ保証業務の依頼人の定義に含まれる各事業体及び業務を通して適用しなければならないことを意図している。したがって、ファームが PIE

⁴⁰ ISSA 5000公開草案A22項

⁴¹ セクション5407は、ファームが作業の指示、監督及びレビューをすることができない他の業務実施者がバリューチェーン事業体において保証業務の作業を行い、ファームが当該作業を利用しようとする状況を取り扱っている。

ではない事業体において保証業務の作業を実施する他の業務実施者の作業を利用しようとする場合であって、ファームがサステナビリティ情報に対して意見を表明する事業体が **PIE** である場合には、ファームは、**PIE** に適用される規定に準拠して、他の業務実施者がサステナビリティ情報に対して保証業務の作業を実施する事業体から独立性を保持していることを確かめることを要求する必要がある。

100. ファームは、**IESSA** の **IIS** に準拠して他の業務実施者の独立性に関する確認を得ることができない場合、サステナビリティ保証業務の目的に照らし、適用されるサステナビリティ保証基準に基づいて当該業務実施者の保証業務の作業の利用を進めることができるかどうかを判断する際に、その事実を検討する必要がある。
101. 付録3の図は、サステナビリティ保証業務を実施するファームが当該業務の目的に照らし、他のサステナビリティ保証業務の実施者の保証業務の作業を利用する場合の、パート5の **IIS** において適用されるセクションを説明したものである。

バリューチェーン事業体に関する独立性の検討事項

102. サステナビリティ情報のための報告の境界線は、財務諸表のための報告の境界線と異なる可能性がある。例えば、サステナビリティ報告の枠組みでは、報告事業体に対して、ファームが意見を表明するサステナビリティ情報の中に、重要なバリューチェーン事業体に関する情報を含めることを求める可能性がある。したがって、そのようなバリューチェーン事業体に関わる利害、関係又は状況は、ファームの独立性に対する阻害要因を生じさせる可能性がある。**IESBA** は、**IESSA** の **IIS** の中で当該検討を具体的に取り上げることを提案している。
103. バリューチェーン事業体の定義が報告の枠組みに基づいていることを踏まえ、**IESBA** は、適用される報告の枠組みへの参照によって、倫理規程が依頼人のバリューチェーンを定義することを提案する。バリューチェーンには、例えば、サステナビリティ報告の目的に照らして重要なサステナビリティ保証業務の依頼人の顧客及び供給業者が含まれる可能性がある。バリューチェーンには、グループサステナビリティ保証業務の目的に照らして定義された構成単位は含まれない。質問事項 12 を参照。
104. バリューチェーン事業体は、グループサステナビリティ保証業務の依頼人の定義案に基づき⁴²、当該依頼人の組織の境界線の一部ではなく、その支配の下にもない。したがって、(グループ) サステナビリティ保証業務の依頼人に関するパート5の規定は、それらには適用されない。このことを踏まえ、**IESBA** は、**IESSA** のセクション 5407 及び 5700 に新しい規定を設け、サステナビリティ保証業務の目的に照らし、保証業務の作業をバリューチェーン事業体において実施するか、又はバリューチェーン事業体に関して実施する場合に適用できる独立性の検討事項を明確に取り上げることに同意した。
105. **IESBA** は、**IESSA** の **IIS** がバリューチェーン事業体に関する独立性に対する阻害要因に適切に対処しているかどうかについて、利害関係者からの意見を募集している。質問事項 13 及び 14 を参照。

バリューチェーン事業体における保証業務の作業

106. サステナビリティ報告の枠組みがサステナビリティ情報にバリューチェーン事業体の情報を含めることを求めている場合(バリューチェーン事業体の情報がその情報に対して、重要性が極めて高いと考えられる)、サステナビリティ保証業務を実施するファームは、バリューチェーン事業体において、又はバリューチェーン事業体に関して、保証手続の実施を判断することになる。このような場合、ファームは、次のいずれかを行う可能性がある。

⁴² 第2章用語集の改訂案参照。

- (a) バリューチェーン事業体において保証業務の作業を実施する。
 - (b) バリューチェーン事業体において別途保証業務の作業を実施するサステナビリティ保証業務の実施者の作業を利用する。
 - (c) 当該事業体において保証業務の作業を実施することなく、サステナビリティ保証業務の依頼人から提供されたバリューチェーン事業体のサステナビリティ情報に対して保証業務の作業を実施する。
107. セクション 5407 では、上記の箇条書き(a)から(c)までによって対象とされたバリューチェーン事業体において実施された、又はバリューチェーン事業体に関して実施された保証業務の作業に関する独立性の検討事項を取り上げている。バリューチェーン事業体の情報は、個別又はグループのサステナビリティ情報の両方に含まれる可能性があり、本セクションは両者に適用できる。
108. ファームが、バリューチェーン事業体において保証業務の作業を実施する場合、セクション 5407 は、ファーム及びサステナビリティ保証業務チームの構成員に対し、サステナビリティ保証業務の依頼人に関してファーム及びサステナビリティ保証業務チームの構成員のそれぞれに適用されるパート5の独立性に関する要求事項に従い、バリューチェーン事業体からの独立性を保持することを求めている。サステナビリティ保証業務の依頼人の判断においても、サステナビリティ保証業務の依頼人の定義において特定された関連事業体が含まれることを踏まえ、ファーム及びサステナビリティ保証業務チームの構成員は、バリューチェーン事業体のみならず、その関連事業体からの独立性も保持する必要がある（第1章 R5407.3 項参照）。
109. ファームが、バリューチェーン事業体で別途保証業務の作業を実施するサステナビリティ保証業務の実施者の作業を利用すると判断する場合：
- この業務実施者は、ファームが当該業務実施者の作業を指示、監督及びレビューできるかどうかを問わず、いずれかの他のサステナビリティ保証業務の実施者である可能性がある。⁴³
 - このような状況において、セクション 5407 は、ファームに対し、当該バリューチェーン事業体に関してファームに適用されるパート5の独立性に関する要求事項に従い、当該業務実施者がバリューチェーン事業体から独立していることを確かめることを求めている。独立性に関する要求事項は、業務実施者が保証業務の作業を実施するバリューチェーン事業体に関してのみ適用される。（第1章 R5407.4 項参照）
 - バリューチェーン事業体のサステナビリティ保証業務の実施者が既に関連する保証業務の作業を実施した可能性があり、その作業が様々な他の事業体のサステナビリティ保証業務の目的に照らし、利用される可能性があることを認識し、IESBA は、実務的なアプローチを提案している。それは、そのような状況において、ファームは、上記の要求事項を遵守するためにサステナビリティ保証業務の実施者の報告書における独立性に関する陳述に依拠することができる。（第1章第 5407.4 A1 項参照）
 - しかしながら、当該業務実施者がバリューチェーン事業体における保証業務の作業に関して独立性に関する陳述を提供していない場合、セクション 5407 では、業務実施者に対して次のいずれかの事項の確認を求めることは業務執行責任者の責任であるとしている。
 - 作業がまだ完了していない場合、業務実施者が、パート5の独立性を含む職業倫理に関する規定を遵守すること。
 - 作業が既に完了している場合、業務実施者が、パート5の独立性を含む職業倫理に関する規定を理解し、遵守していること。（第1章 R5407.5 項参照）

⁴³ これには、倫理規程用語集の改訂案で定義されているように、「他の業務実施者」も含まれる。

110. ファームが、バリューチェーン事業体において保証業務の作業を実施することなく、サステナビリティ保証業務の依頼人から提供されたバリューチェーン事業体のサステナビリティ情報に対して保証業務の作業を実施する場合、セクション 5407 は、ファーム及びサステナビリティ保証業務チームの構成員に対し、パート5の独立性に関する要求事項に準拠して、サステナビリティ保証業務の依頼人からの独立性を保持することを要求している。（第1章 R5407.5 項参照）

バリューチェーン事業体に関する利害、関係又は状況

111. ファームは、意見を表明するサステナビリティ情報の中にそのサステナビリティ情報が含まれるバリューチェーン事業体において別途保証業務の作業を実施するサステナビリティ保証業務の実施者の業務を利用する状況がある可能性がある。ファームが他の業務実施者の保証業務の作業を利用する場合でも、当該サステナビリティ保証業務とサステナビリティ情報に対する意見についての最終的な責任はファームが負う。したがって、IESBA は、ファーム、ネットワーク・ファーム又はサステナビリティ保証業務チームの構成員と当該バリューチェーン事業体との間の利害、関係又は状況によってファームの独立性に対する阻害要因が生じる可能性があることを、パート5が認識しなければならないと考えている。IESBA は、セクション 5700 がそのような阻害要因に適切に対処しているか、回答者からの意見を募集している。質問事項 14 を参照。
112. バリューチェーン事業体に関わる利害、関係又は状況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水準が一般的に低いことを踏まえ、IESBA は、セクション 5700 において、「知っている又は信じるに足る理由がある」の原則に基づいて、そのような阻害要因が対処されるべきであることを提案している。（第1章 R5700.4 項参照）
113. 「知っている又は信じるに足る理由がある」の原則は、現行の倫理規程において既に確立された概念である。IESBA は、「知っている又は信じるに足る理由がある」の原則の適用により、ファームにモニタリングの義務を課すことを意図していない。したがって、ファームが依頼人のバリューチェーン事業体に関する最新データベースを維持したり、ファーム、ネットワーク・ファーム及びサステナビリティ保証業務チームの構成員とそのような事業体との間のいかなる利害、関係及び状況も監視したりすることは期待されていない。また、ファームが業務期間中又は当該業務の報告期間中に生じた依頼人のバリューチェーンの変更を監視することも期待されていない。
114. セクション 5700 のアプローチは、セクション 5120 に示す概念的枠組みの適用に依拠する。サステナビリティ保証業務チームが、ファーム、ネットワーク・ファーム又はサステナビリティ保証業務チームの構成員とバリューチェーン事業体との間の何らかの利害、関係又は状況を知った場合、サステナビリティ保証業務チームは、独立性に対する阻害要因を識別、評価及び対処する際に、それらを含める必要がある。阻害要因が許容可能な水準ではない場合、サステナビリティ保証業務チームは、その阻害要因を除去するか、許容可能な水準にまで阻害要因を軽減する対応策を検討する必要がある。IESBA は、この観点から、セクション 5700 が阻害要因を評価する要因や潜在的なセーフガードの例等のガイダンスを提供すべきかどうかについて、回答者の意見を募集している。

サステナビリティ保証業務の依頼人に対する非保証業務の提供

115. 監査業務における独立性基準と同等のアプローチをとり、IESSA の IIS では、サステナビリティ保証業務の依頼人に対して NAS を提供することは、基本原則の遵守や独立性に対する阻害要因を生じさせる可能性があるとして定めている。監査業務の依頼人に対する NAS の提供は、当該業務が財務諸表に及ぼす影響に焦点を当てる。同様に、IESBA は、サステナビリティ保証業務の文脈において、同一の NAS を提供することは、ファームが意見を表明するサステナビリティ情報に影響を及ぼす可能性があると考えている。その結果、IESBA は、監査業務に関するパート 4A のセクション 600 に規定されている一般的な要求事項及び適用指針（経営者の責任を担うことの禁止、「自己レビューという阻害要因の禁止」、TCWG とのコミュニケーション等）は、ファームがサステナビリティ保

証業務の依頼人に **NAS** を提供する際にも適用されることに同意した。

116. セクション **5600** 及びそのサブセクションは、サステナビリティに関連する業務に関連性のより高い最新の例を含んでいる。

117. 質問事項 **15** を参照。

NAS の事例

118. セクション **5600** のサブセクションは、倫理規程パート **4A** の監査業務における独立性基準と同一種類の **NAS** を取り上げている。ただし、次の事項は除く。

- 会計帳簿の記帳代行及び財務諸表の作成業務
- 評価業務

119. **IESSA** では、会計帳簿の記帳代行及び財務諸表の作成業務に代えて、サステナビリティ保証業務の依頼人に対するサステナビリティに関するデータ及び情報の提供に関する業務に注目している。これらの業務は、ファームが意見を表明するサステナビリティ情報に影響を与える可能性があるためである。⁴⁴ サステナビリティ保証業務の依頼人への会計帳簿の記帳代行及び財務諸表の作成業務の提供は、サステナビリティデータ及び情報業務の一つの種類として取り上げている。⁴⁵ (第1章サブセクション **5601** 参照)

120. サステナビリティ・リファレンス・グループは、評価業務とは別に、見積りやその他の予測業務(例えば、製造工程で発生する有害物質の量の見積りを含む業務)のような、非金銭的価値の将来の発展に関する他の **NAS** をサステナビリティ保証業務の依頼人に提供することも、独立性に対する阻害要因を生じさせると指摘した。見積り、予測及び類似の種類業務と評価業務との間の類似性を考慮し、**IESBA** は、これらのサービスを「評価」業務と同じサブセクションで取り扱うことを提案する(サブセクション **5603** 参照)。

121. サブセクション **5601** から **5610** までで取り上げる具体的な **NAS** のリストについては、質問事項 **16** を参照。

重要性

122. パート **4A** のセクション **600** に基づき起草された **IESSA** セクション **5600** には、サステナビリティ保証業務の依頼人に対する **NAS** の提供によって生じる可能性のある様々な阻害要因の識別において、ファームを支援するための要因も示している。そのような要因の一つは、業務の結果が、サステナビリティ情報に重要な影響を与えるかどうかについての検討である。**IESSA** の **IIS** は、報告事業体を使用する報告の枠組み又はファームが使用するサステナビリティ保証基準に関係なく適用されるため、重要性の判断、及びそれがシングルマテリアリティであるかダブルマテリアリティであるかどうかは、適用される報告の枠組み又は保証基準(例えば、**CSRD** 又は国際サステナビリティ

⁴⁴ **IESSA**の**IIS**は、サステナビリティに関するデータ及び情報業務が、ファームが意見を表明するサステナビリティ情報に関連する可能性がある場合にのみ、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することを禁止している。ファームが特定のサステナビリティに関する事項、例えば気候変動に関する事項についてのみ保証の結論を表明し、サステナビリティ保証業務の範囲外の他の事項(例えば、多様性、公平性及び包括性(**DEI**)の透明性報告書)の報告に関してもサステナビリティ情報に関する業務を提供した場合、そのような業務の提供は自己レビューという阻害要因を生じさせない。サステナビリティ保証の対象ではないサステナビリティ情報についてのサステナビリティデータ及び情報業務の提供はサブセクション**5601**により禁止されていないが、ファームは、依頼人への当該業務の提供により生じるその他の阻害要因を評価し、対処する必要がある(第1章**R5601.5**項及び**R5601.6**項参照)。

⁴⁵ また、サブセクション**5601**は、パート**4A**の会計帳簿の記帳代行及び財務諸表の作成業務に関して示している**R601.7**項の例外を反映していない。**IESBA**は、サステナビリティ保証業務の文脈において関連性のない特定の法域の状況に対処するために当該例外を承認した。

基準審議会（ISSB）が発行する基準における重要性）による。（第1章第5600.11 A1項参照）

ファームが監査業務とサステナビリティ保証業務の両方を同一の依頼人に対して実施する場合に生じる独立性に関する事項

123. IESSA の IIS は、ファームが監査業務とサステナビリティ保証業務の両方を同一の依頼人に対して実施する場合における特定の独立性に関する事項に対処するとともに、関連するガイダンスを提供している。質問事項 17 を参照。

報酬

124. 現行のパート 4A の監査業務における独立性基準は、独立性に対するガードレールとして、ファームに対し、保証業務の報酬を含む、監査以外の業務の報酬を受領することにより生じる独立性に対する阻害要因に対処することを求めている。IESBA は、実務上、監査業務及びサステナビリティ保証業務が一般的に別の業務であり、報酬の開示を要求している法域において、規制当局が一般的に監査業務の報酬の開示のみを義務付けていることを考慮した。
125. IESBA の目的は監査業務の独立性基準とサステナビリティ保証業務の独立性基準の同等性にあるが、IESBA は、別の業務であるとしても、サステナビリティ保証業務を失うことへの懸念から生じる阻害要因がある可能性があり（例えば、ファームが財務諸表の法定監査において意見表明する場合）、当該阻害要因がファームの客観性に影響を与える可能性があるとして指摘があった。IESBA は、審議を通して、サステナビリティ保証業務が別個の業務として潜在的に失われる可能性（例えば、ファームが財務諸表に対して除外事項付監査意見を表明する場合）に対する懸念から生じる阻害要因があり、それがファームの客観性に影響を与える可能性があることを検討した。また、IESBA は、ファーム又はネットワーク・ファームがサステナビリティ保証に重点を置くことで、監査業務が不利になる、又はその逆となるという認識がある可能性があると考えた。結果として、監査人が依頼人にサステナビリティ業務も実施する場合、パート 4A は、ファームに対して、当該業務の報酬を監査以外の報酬として開示し、監査報酬に対する監査以外の報酬の割合に関するセーフガードを適用することを検討することを求めている。
126. ファームが監査業務とサステナビリティ保証業務の両方を実施する場合、パート5の IIS は、ファームに対して、サステナビリティ保証業務等の保証業務を含む、監査以外の業務の報酬の監査報酬に対する割合によって生じる阻害要因の評価に関し、パート 4A セクション 410 の規定を適用するための指針を示している。（第1章第5410.11 A1項参照）
127. 報酬の割合によって生じる阻害要因の水準の評価に関するパート 4A セクション 410 の現行の指針は、要因として、監査以外の業務の内容、範囲及び目的に関する検討事項を含む。IESBA は、サステナビリティ保証業務に対する適用可能性を明確にするため、当該要因に対する適合修正を提案している。パート5に準拠したサステナビリティ業務の提供により、監査業務の報酬と比較して大きな割合の報酬が生じる場合、監査人のサステナビリティ保証業務の実施が法令等により要求されたものである場合は特に、監査人は、その阻害要因を許容可能な水準にあると結論付ける可能性がある。（第3章第410.11 A2項参照）
128. IESBA は、報酬割合に関するパート 4A の規定には禁止事項、閾値又は報酬上限が含まれていないことを認識している。セクション 410 では、報酬割合によって生じる可能性のある阻害要因の水準を評価するためのファームに対するガイダンスを示すとともに、評価を支援するガイダンスを提供している。しかしながら、IESBA は、パート5において、同一のファームが監査業務とサステナビリティ保証業務の両方を提供することに関連する独立性に対する潜在的な阻害要因を認識し、そしてファームがそのような阻害要因の水準を評価し、必要な場合にそれに対処することを支援する必要があると考えている。IESBA は、このガイダンスがサステナビリティ保証の市場の発展を妨げたり、統合報告に向けた動きを阻害するとは考えていない。

129. IESBA は、監査業務及びサステナビリティ保証業務から受領する報酬の割合に関するアプローチについて、回答者からの見解を歓迎する。

長期関与

130. 監査人が後に同じ依頼人のサステナビリティ保証業務の実施者になった場合(又はその逆の場合)、関係の長期化が独立性に対する馴れ合い及び自己利益という阻害要因を生じさせる可能性がある。したがって、IESBA は、監査業務及びサステナビリティ保証業務の独立性基準が、そのような阻害要因に対処しなければならないことを提案した(第1章セクション 5540 参照)。
131. このアプローチは、監査業務に適用されるパート 4A セクション 540 に対する適合修正案となる(第3章パート 4A セクション 540 の改訂案参照)。

III. サステナビリティ報告

132. 本セクションは、ED の第4章及び質問事項 20 から 23 までを対象とする。

A. 概要

サステナビリティ報告に関連する改訂の適用範囲

133. IESBA は、全てのサステナビリティ情報の作成者に適用される(すなわち、特定の職業に限定されない)サステナビリティ報告のための倫理基準を策定すべきかどうかを検討した。これは、専門職又は分野にかかわらず、IESBA が発行した同一の強固な倫理基準(独立性を含む。)によって、全てのサステナビリティ情報の作成、報告及び保証が対象とされることを意味する。
134. IESBA は、全てのサステナビリティ報告書の作成者が同一の強固な倫理基準の対象になる利点を認識する一方で、現時点では、現在のサステナビリティ・プロジェクトの範囲を職業会計士によるサステナビリティ報告を対象とした倫理基準の策定に限定することを決定した。この決定に到達する際に、IESBA は、次の事項を考慮した。
- 現時点において、サステナビリティ報告について、特定の職業に限定されない倫理基準を求める緊急の国際的な規制の要請がない。
 - IESBA が現時点でサステナビリティ報告のための特定の職業に限定されない倫理基準を策定することに対して、国際サステナビリティ・ラウンドテーブルの参加者から強い支持はなかった。non-PA に対するそのような基準の執行可能性について疑義があることや、多くの法域において規制当局が現在用いているコーポレート・ガバナンスコード等の他の要因が理由である。
 - 現行のパート2の範囲を全てのサステナビリティ報告の作成者に広げる必要性は、はるかに広範な戦略的事項であり、IESBA によるより長期的な検討と幅広い利害関係者との議論を必要とする。
135. SWP⁴⁶ を策定するに際し、IESBA は、財務情報及び非財務情報の全ての作成者を同じ高水準の倫理基準の対象にすべきであることについて、社会一般からの期待があることを観察した。したがって、IESBA は、主な戦略的重要領域の一つとして、倫理規程の影響を、会計専門職を超えて拡張する機会を探ることに公共の利益があることに同意した。IESBA は、現在のサステナビリティ・プロジェクトの下で、サステナビリティ保証業務に関する特定の職業に限定されない倫理基準(独立性を含む。)を策定し、既にこの過程における第一歩を踏み出している。段階的なアプローチの一環とし

⁴⁶ IESBA は、2024年から2027年までの新たなSWPを2023年12月に承認した(2023年12月IESBA会議アジェンダ2-H.1を参照)。デュー・プロセスにおけるPIOBの承認に従い、SWPは2024年4月に公表予定である。

て、IESBAは、次のステップとして、まずサステナビリティ情報に重点を置き、新たなワークストリームとしてサステナビリティ報告のための特定の職業に限定されない倫理基準の策定を探り、2024年の本プロジェクトの完了後に開始することとしている。質問事項20を参照。

特定の枠組みに限定されない基準

136. 現行の倫理規程のアプローチに準拠して、サステナビリティ報告に関する改訂案は、特定の枠組みに限定されずに策定されており、ISSB の IFRS サステナビリティ開示基準、グローバル・レポートリング・イニシアティブ (GRI) 基準、及び EFRAG の欧州サステナビリティ報告基準 (ESRS) 等のサステナビリティ情報の作成に用いられる基本的な枠組みを問わずに用いることができる。
137. 例えば、サステナビリティ情報の定義案 (第24 項から第26 項までを参照) は、用いられる枠組みにかかわらずそうした情報を捉えるために幅広く起草されており、「内部目的又は強制的若しくは自発的な目的で作成される」サステナビリティ情報を含んでいる。

公共の利益に関するフレームワークに関する検討事項

138. IESBA は、サステナビリティ報告に関する改訂案が、特に次に関する公共の利益に関するフレームワークの特性を考慮し、公共の利益に対応していると考えている (質問事項21 参照)。
 - IESBA 基準の全体との整合性。現行のパート2 及び3 は、既に職業的専門家としての活動を行う PAIB と職業的専門家としての業務を提供する PAPP のそれぞれに関する倫理上の課題に対処する強固な基準を含んでいると認識している。
 - 基準の関連性、明瞭性及び簡潔性。特に、パート1 から3 までをサステナビリティ報告に適合させるために必要な検討事項及び例示のみを追加する。
 - 実施可能性及び執行可能性。特に、パート1 から3 までの誠実性を維持し、必要な場合に限り、具体的な改訂を行う。

B. 重要事項

139. 世界的な及び各国のサステナビリティ基準設定に係るエコシステムの急速な変化と、サステナビリティ情報の定性的かつ将来予測的な内容は、サステナビリティ情報の作成又は表示における課題、複雑性及び不確実さを増大させる。したがって、このような活動を行うに当たり、PA の裁量及び職業的専門家としての判断の行使が重要な役割を果たすこととなる。
140. 倫理規程の現行のパート1 から3 までには、財務又は非財務報告を行う際に生じる可能性がある倫理的な課題に対処する強固な基準が既に含まれている。したがって、IESBA は、サステナビリティ報告に固有の倫理的な課題に対処するための本質的な変更は必要ないと考えている。しかしながら、これらのパートを引き続き目的に合致させることを確保するため、IESBA は、該当する場合にサステナビリティに関する言及を含め、次の事項に関して、既存の例示を修正し、又は新たな例示を追加することを提案する。
 - サステナビリティ報告において、誤解を招く行動
 - サステナビリティ報告に関連するバリューチェーンの検討事項
 - サステナビリティ情報の将来予測的な内容

セクション220 の改訂案⁴⁷

141. 倫理規程セクション220 では、組織の内外で財務情報又は非財務情報の作成及び提供に関わる際の、

⁴⁷ セクション220 情報の作成及び提供

所属する組織における全ての階層の PAIB に対する指針を示している。したがって、サステナビリティ報告関連の改訂案の大部分は、セクション 220 において行われた。これには、サステナビリティ報告における誤解を招く行動の例示、バリューチェーン、及び将来予測に関する情報が含まれる（詳細な議論は、以下を参照）。このセクションに対するその他の改訂案は、次が含まれる。

- 情報の作成又は提供に関して、次の事項を明確化する。
 - 事業体の状況だけでなく、例えば、その業務や製品を含む事業活動と関連する（第 220.3 A2 項参照）。
 - 事業体のバリューチェーン等から情報を収集し、例えば、測定方法、評価基準及び見積りを通して情報を測定することを含める（第 220.3 A3 項参照）。
- 現行の要求事項を拡張し、情報を作成又は提供する場合、PA が次の事項を含めるために、職業的専門家としての判断を行使する。
 - 事業上の取引又は事業活動の影響は、特定のサステナビリティ報告の枠組み（GRI、ESRS 等）の重要な側面であることから、当該影響の明確な説明（R220.4 項(c)(ii)参照）
 - 適時及び適切な方法による情報の収集及び測定（R220.4 項(c)(iii)参照）
- 情報の作成又は提供における PA の分析、前提、並びに判断及び決定を含めるための文書化を検討することを PA が推奨される情報の種類の拡張（第 220.11 A1 項参照）

142. 質問事項 22 を参照。

サステナビリティ報告における誤解を招く行動

143. サステナビリティ報告における誤解を招く行動は、組織がサステナビリティの観点からどの程度責任を負っているかを誤認させるために他者を意図的に誤解させること、若しくは不適切な裁量を行使すること（例えば、「グリーンウォッシング」）、又は、組織のサステナビリティへの取組みに関する精査を避けるために特定のサステナビリティ情報を意図的に省略すること（例えば、「グリーンハッシング」）から生じる可能性がある。
144. PA は、他者に誤解を与えたり、誤解を招く情報を提供する目的で何かを省略する方法によって情報を意図的に作成又は提供してはならない（R220.4 項(b)及び(d)参照）。したがって、新たな例示案では、情報の省略、誤った情報の含有、不適切な計算、又は特定の情報の過度な若しくは過小な強調等の様々な方法を通して、サステナビリティ情報が他者に誤解を与える形で意図的に作成され、又は表示される可能性のある方法を説明している（第 220.4 A1 項参照）。
145. 適用されるサステナビリティ報告の枠組みでは、代替的な測定方法等の別の取扱いが許容されている可能性があり、又は、事業体が任意でそのような枠組みを適用したり、事業体で独自に定義した枠組みを適用する可能性がある。これらの状況において、PA は、職業的専門家としての判断を行う際に、裁量を行使することが求められる。したがって、第 220.5 A1 項の例示案では、R220.5 項に反して、そのような裁量がどのように他者に誤解を与えたり、サステナビリティ情報を誤表示するために誤用される可能性があるかを例示している。
146. また、ED は、サステナビリティ報告の文脈において、PA にかかるプレッシャーのうち、基本原則の違反に至る可能性がある新たな例示を含んでいる。例えば、その事業体がサステナビリティ目標について、どのように整合又は達成しているかについて偽って説明するプレッシャーや、環境法令等の違反に対する罰金を回避するためにサステナビリティ情報を改竄するプレッシャー等である（第 220.3 A2 項参照）。

バリューチェーンに関する検討事項

147. サステナビリティ情報を作成又は提供するためにバリューチェーン内からデータを収集して利用することにより、PAに倫理的な課題が生じる可能性がある。国際サステナビリティ・ラウンドテーブルからのフィードバックには、作成者がデータの入手可能性と不備に関する透明性を保持する必要があり、バリューチェーンにおける複雑性が信頼できるデータの収集を困難とする可能性があるとの意見が含まれていた。
148. 情報の作成又は提供に当たって、PAは、個人、組織又はテクノロジーに必要以上に影響を受けたり、これらを必要以上に信頼することを回避しなければならない（R220.4項(e)参照）。新たな例示では、サステナビリティ情報の作成又は表示に利用された供給業者のデータの情報源、関連性及び十分性を検討しなかった結果、組織への不当な信頼につながることを示している（第220.4 A3項参照）。この例示は、既知の事実及び状況を理解するための前提条件であるとともに入手した情報の情報源、関連性及び十分性の検討に係る探究心を持つことをPAに求める倫理規程の現行の要求事項を利用している（現行R120.5項及び第120.5 A1項を参照）。
149. また、IESBAは、依頼人のバリューチェーンの定量的及び定性的な特性が基本原則の遵守に対する阻害要因の水準についてのPAの評価に影響を及ぼす可能性があると考え（第300.7 A4a項及び第320.3 A4項参照）。第300.7 A4a項の例では、サステナビリティ情報が地理的に分散している複数の供給業者から提供されている場合、又はそれぞれ異なる報告の枠組みの下で作成されている場合、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とを示している。IESBAは、このような状況が適用される技術的及び職業的専門家としての基準（現行R113.1(b)項参照）に準拠して、慎重に、徹底的に、かつ適時に、勤勉に行動するPAの能力を損なう可能性があると考えている（現行第113.1 A3項参照）。このような状況では、無数の異なる要求事項の下で、職業的専門家としての知識及び技能（現行R113.1項参照）を獲得し維持するPAの能力を低下させる可能性もある。
150. バリューチェーン事業体との関係も、基本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。例えば、供給業者がPAIBの所属する組織のサステナビリティ実務によって影響を受ける場合、当該所属する組織の供給業者に金銭的利害を有するPAIBには、自己利益という阻害要因が生じる可能性がある（第200.6 A1項(a)の例示参照）。

将来予測に関する情報

151. サステナビリティ報告の基本的側面の一つは、将来予測に関する情報であるが、そのような情報に固有の不確実性は、倫理的な課題を生じさせる可能性がある。例えば、見積りの分析における過度な楽観主義、及びより定性的で物語的な性質を有する将来予測に関する情報は、「グリーンウォッシング」につながる可能性がある。
152. したがって、IESBAは、第220.5 A1項に新たな例示を提案し、将来予測に関する情報の作成における裁量が不適切な結果を達成するために誤用される可能性がどのようにあるかについて説明している。この例示は、将来予測に関する情報が財務情報を含む幅広い種類の情報に関連することから、サステナビリティ報告を超えた、より広範な適用を意図して作られている。
153. また、IESBAは、複雑性の影響と管理を取り扱った最近のテクノロジーに関連する倫理規程の改訂には、PAが将来予測に関する情報を用いる際の有用なガイダンスを含んでいると考えている。これらの規定は、テクノロジーに関連するかどうかにかかわらず、複雑性⁴⁸が職業的専門家としての判断を行使する際の考慮すべき要因であることを強調している。また、当該規定において、複雑性は

⁴⁸ 第120.5 A6項から第120.5 A8項までは、IESBAから2023年4月に公表され、2024年12月15日から適用される最終公表：テクノロジーに関するIESBA倫理規程の改訂において導入された。

「不確実な事実及び状況の要素並びに相互に関連し依存し合う変数や仮定の相互作用及び変化による複合効果」から生じると説明している。⁴⁹

154. 質問事項 22 を参照。

その他の事項

155. IESBA は、次に関して、現行の倫理規程のパート 1 からパート 3 までにサステナビリティ報告に関連する多数の追加的な事例及び概念も提案している。

- 監査委員会又は TCWG の個々の構成員に加え、TCWG のサブグループのさらなる例としてのサステナビリティ関連委員会（第 200.9 A2 項及び第 300.9 A2 項参照）
- PA が、誤解を与える情報又は基本原則への違反のプレッシャーに関する懸念を伝達するための潜在的な経路としてのサステナビリティ保証業務の実施者（第 220.9 A2 項及び第 270.3 A4 項参照）
- 基本原則の遵守に対する阻害要因（第 200.6 A1 項及び第 300.6 A1 項参照）及び基本原則の遵守に対する阻害要因となる可能性があるプレッシャー（第 270.3 A2 項を参照）の識別
- 自己利益という阻害要因を生じさせる可能性がある金銭的利害、報酬及びインセンティブに関する状況の例（第 240.3 A2 項参照）

156. 質問事項 232 参照。

IV. 外部の専門家の作業の利用

157. 全てグレーで強調されている、セクション 5320 の特定の規定、IESSA のセクション 5390（第 1 章）、及びセクション 220 の「他者の作業への依拠」並びにセクション 320 の「専門家の作業の利用」の改訂（第 4 章）は、専門家の利用に関するプロジェクトで開発された。個々の根拠については専門家の利用 ED⁵⁰ を参照。これらの規定案に対するフィードバックは、ED に対する回答として提出しなければならない。

V. 提案された変更が及ぼす全体的な影響の分析

158. IESBA は、IESSA とその他の倫理規程の改訂が、サステナビリティ報告及び保証における社会的信用と信頼を達成するために極めて重要であり、サステナビリティ保証の市場の発展を支援するものと考えている。IESSA は、特に、独立性、品質の高い業務及び一貫性のある実務を促すため、全てのサステナビリティ保証業務の実施者が利用できる強固な倫理基準（独立性を含む。）に関する国際的な規制の要請に応えることを意図している。

159. 同等性のアプローチを踏まえ、IESBA は、現行の倫理規程に既に精通している業務実施者（例えば、財務諸表の監査人、及び現行の倫理規程又は ISAE 3000（改訂）⁵¹ 業務等の少なくとも同程度に厳格なその他の要求事項の遵守が要求事項として求められる業務を実施するその他の業務実施者）が、新たな要求事項の理解に大きなコストをかけることなく、新たな基準を実行できると考えている。しかしながら、IESSA の結果として影響が及ぶいくつかの領域には、次が含まれる。

- 倫理規程パート 2 及びパート 3 の NOCLAR に関するセクション。特に、監査人に対し、違反行為又はその疑いについての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を検討することを求めるパート 3 の新たな要求事項（前述の第 56 項から第 63 項まで参照）

⁴⁹ 第 120.5 A6 項

⁵⁰ 専門家の利用に関する ED

⁵¹ 国際保証業務基準 (ISAE) 3000 (改訂) 「過去財務情報の監査及びレビュー業務以外の保証業務」

- グループサステナビリティ保証業務に対処しているセクション5405の規定（IAASBの基準に準拠して実施されるグループサステナビリティ保証業務の場合、現在、グループ財務諸表の監査に適用されるISA600（改訂）と同等の基準はない。そのようなグループサステナビリティ保証業務は、IAASBにより提案されたISSA5000において、一般的及び包括的に対応されることになる。）
 - サステナビリティ保証業務の文脈において、保証業務の作業がバリューチェーン事業体において、又はバリューチェーン事業体に関して実施される際の独立性に関する検討事項を取り扱った、異なる報告の境界線に対処する規定（セクション5407及びセクション5700）
160. IESSAは、PAでもなく、また現行の倫理規程の遵守が求められる保証基準に基づく業務を実施している他の業務実施者でもないサステナビリティ保証業務の実施者に対して、新たな包括的な倫理基準（独立性を含む。）を示す。IESSAを実施することは、新しい（又は大幅に更新された）方針及び手続の策定、意識向上及び人材育成に関するものを含むコストを増加させることになる可能性が高い。IESBAは、倫理規程に精通していない者がIESSAに円滑に対応するための非公式ガイダンスを公表する予定である。
161. IESBAは、サステナビリティ報告に関する検討事項を反映させた現行の倫理規程の改訂に関して、PAの教育及び研修に関して実施コストが少なからず発生すると予想している。これは、サステナビリティ報告に関する検討事項を反映した倫理規程改訂案に関連する新たな倫理的期待の内容及び範囲を十分に理解する必要があるためである。
162. また、IESBAは、必要な場合の翻訳及び教育並びに研修の努力を含め、各国の基準設定主体、職業会計士団体及びその他の利害関係者にとっての適用及び実施に関する費用を想定している。

VI. プロジェクトのタイムライン及び適用日

163. 本プロジェクトの完了までのタイムラインは、次のとおりである。

時期	マイルストーン
2024年5月	<ul style="list-style-type: none"> 公開草案のコメント期限
2024年6月	<ul style="list-style-type: none"> IESBAへのEDに対する選択された回答の速報
2024年9月	<ul style="list-style-type: none"> 回答者からのコメントに対する IESBA の全面的なレビューと改訂案の初回検討
2024年10月	<ul style="list-style-type: none"> IESBA の利害関係者諮問委員会 (SAC) で提示された重要事項に関する審議
2024年12月	<ul style="list-style-type: none"> 最終規定に関する IESBA の承認

164. IESBAはIAASBとの調整作業を行い、IESBAの最終規定及びISSA 5000の適用日について合意する予定である。

VII. 回答者のためのガイド

165. IESBAでは、本EDに対処している全ての事項についてコメントを歓迎するが、特に、次に記載する「特定の事項に関するコメントの要請」で示している事項についてのコメントを歓迎する。コメントは、コメントをする理由、該当する場合は、文言の修正についての具体的な提案を含め、具体的な規定を参照すると、最も有用となる。本EDの提案に同意する場合は、その旨を示すとIESBAにとっ

て有用である。

特定の事項に関するコメントの要請

166. IESBAは、次の特定の事項についてコメントを歓迎する。提案に同意しないと回答する場合、回答者が理由を説明し、特定の事項に対処するための他の方法を提案することは、有用となる。

サステナビリティ保証業務

IESSA の主な目的

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

サステナビリティ情報の定義

3. 第2章における「サステナビリティ情報」の定義を支持するか (第24項から第26項まで参照)。

パート5における IESSA の範囲に関する提案

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

パート5の構成

6. 第1章で、セクション5270を含むことを支持するか (第46項から第48項まで参照)。

違法行為への対応 (NOCLAR)

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

PIE の判断

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

グループサステナビリティ保証業務

10. IESBA は、パート5の国際独立性基準が、特にグループサステナビリティ保証業務に適用される

独立性に関する検討事項に対処することを提案している（第 86 項から第 92 項参照）。

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

他の業務実施者の作業の利用

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

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

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

サステナビリティ保証業務の依頼人に対する非保証業務の提供

- 15. パート 5 の国際独立性基準は、サステナビリティ保証業務の実施者によるサステナビリティ保証業務の依頼人に対する非保証業務の提供に対処する要求事項及び適用指針を定めている。セク

ション 5600 の規定（例えば、「自己レビューという阻害要因による禁止」、要因としての重要性の決定及びガバナンスに責任を有する者とのコミュニケーション）に同意するか（第 115 項及び第 116 項参照）。

16. サブセクション 5601 から 5610 までは、特定の種類の非保証業務に対処している（第 118 項から第 120 項まで参照）。
- (a) サブセクションにおける、対象とするサービスの範囲及び非保証業務の提供に同意するか。
 - (b) サステナビリティ保証業務において、パート 5 が特別に対処すべきその他の非保証業務があるか。

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

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

その他の事項

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

サステナビリティ報告

サステナビリティ報告に関する倫理規程改訂の範囲及び公共の利益への対応

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

現行の倫理規程の改訂案

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

適用日

24. IESBA が 2024 年 12 月にサステナビリティ報告及び保証業務の倫理・独立性基準を承認することを前提として、最終版の規定の適用日を ISSA5000 の適用日と整合させるという IESBA の提案を支持するか。

外部の専門家の作業の利用

IESSA のセクション 5390 と同様にセクション 5320 の特定の規定（第 1 章）、及び現行の倫理規程におけるセクション 220 の「他者の作業への依拠」及びセクション 320 の「専門家の作業の利用」に関する改訂（第 4 章）は、全てグレーで強調されており、それらは「専門家の利用」プロジェクトで開発された。これらに関する質問は、外部の専門家の作業の利用に関する ED を参照し、意見はその ED に回答いただきたい。

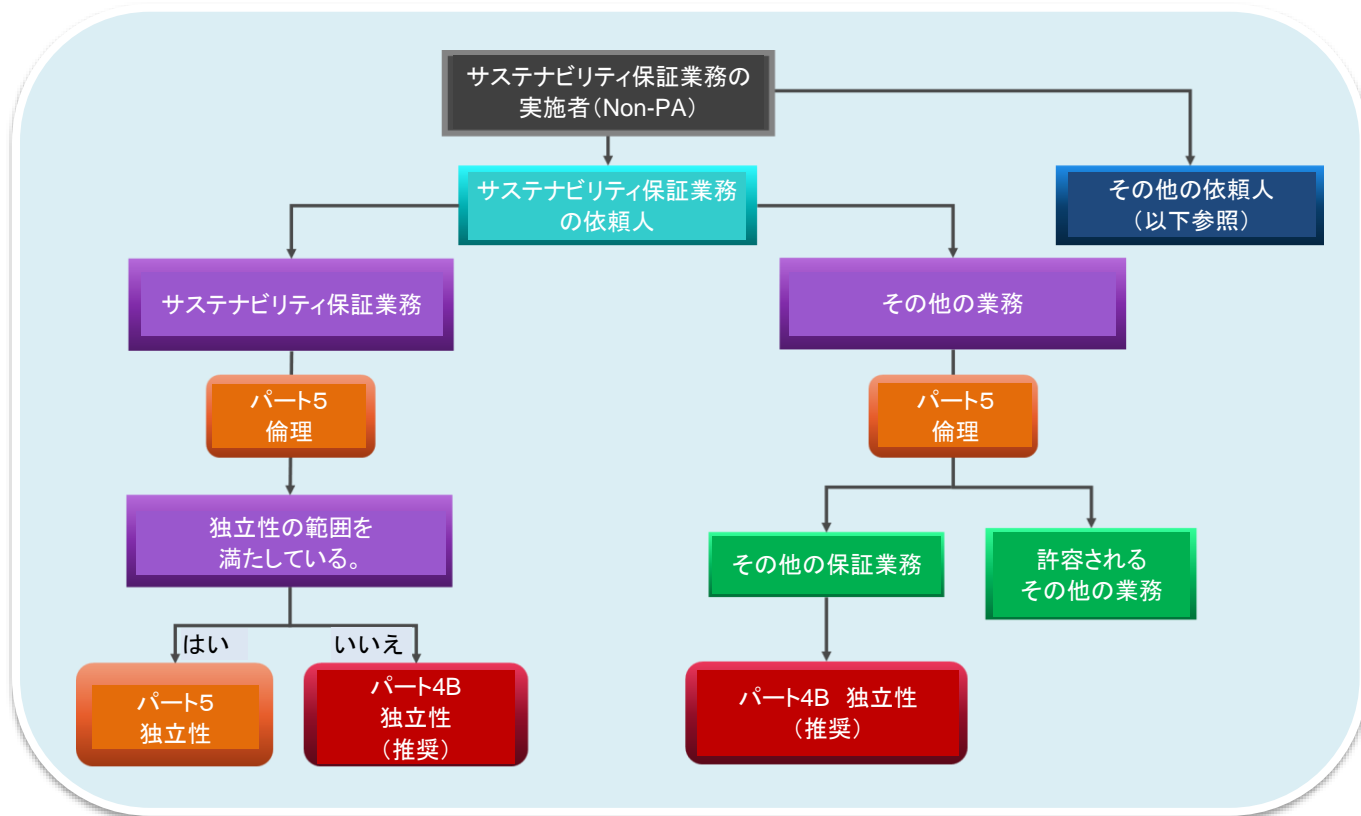
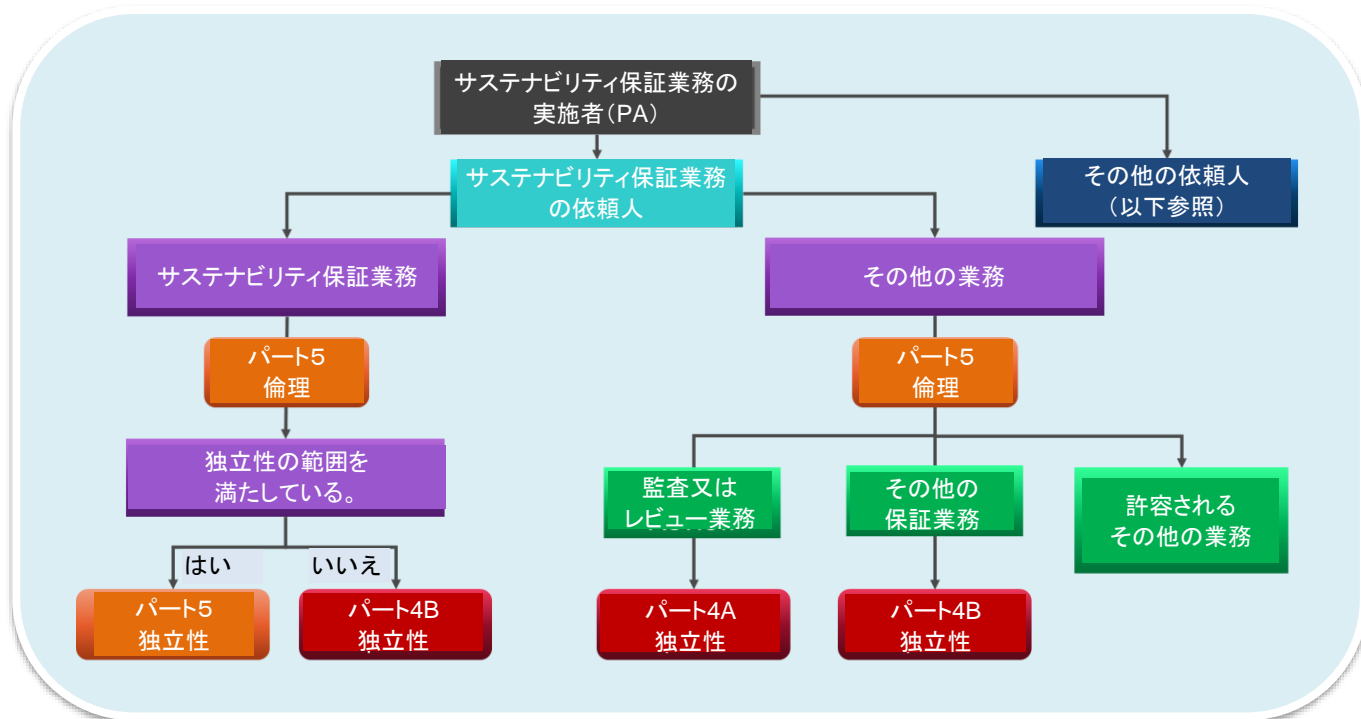
全般的な事項に関するコメントの要請

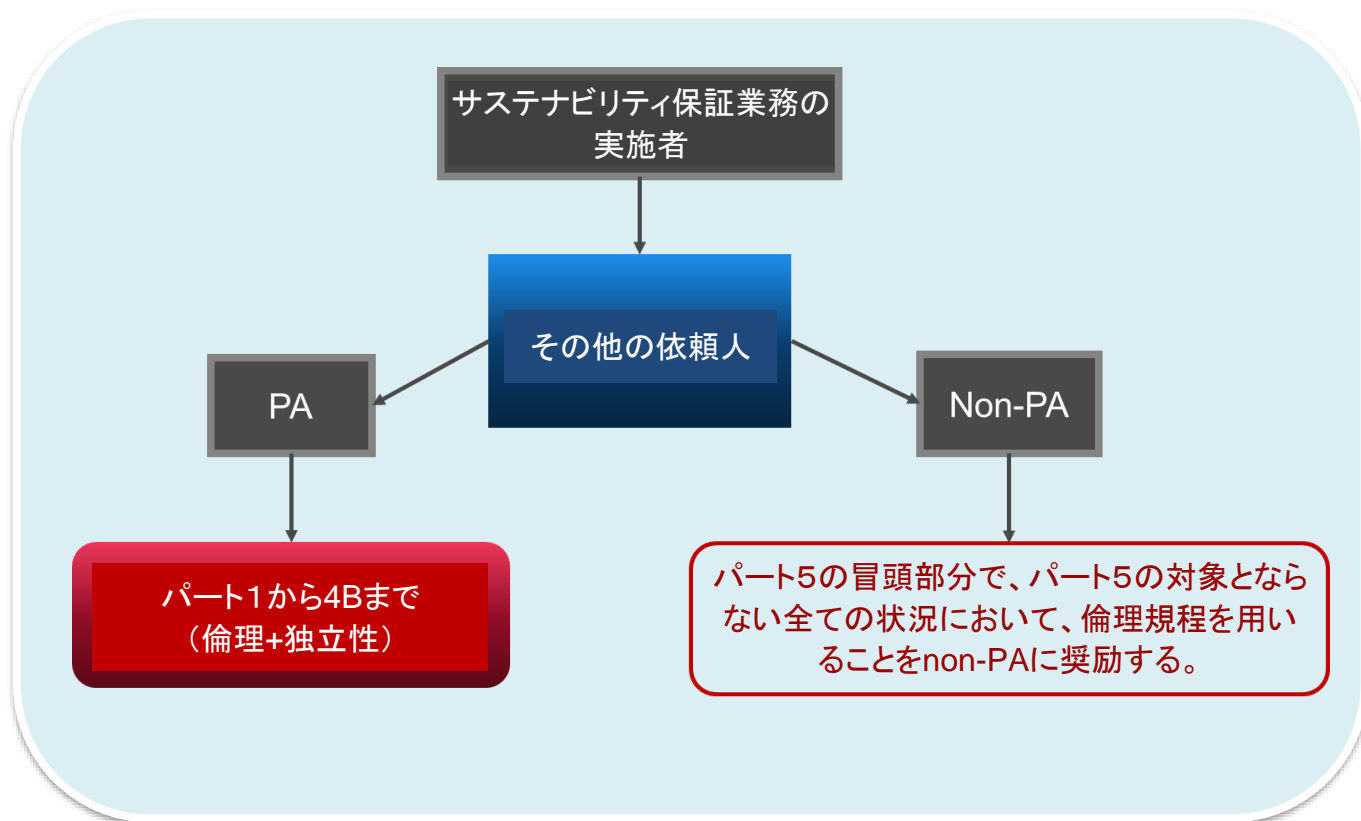
167. 前述の特定の事項に関するコメントの要請に加えて、IESBA は、次の事項に関するコメントも要請している。

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

付録 1

下図は、サステナビリティ保証業務の実施者（PA 及び non-PA）に対する倫理及び独立性基準の相互関係について図示している。

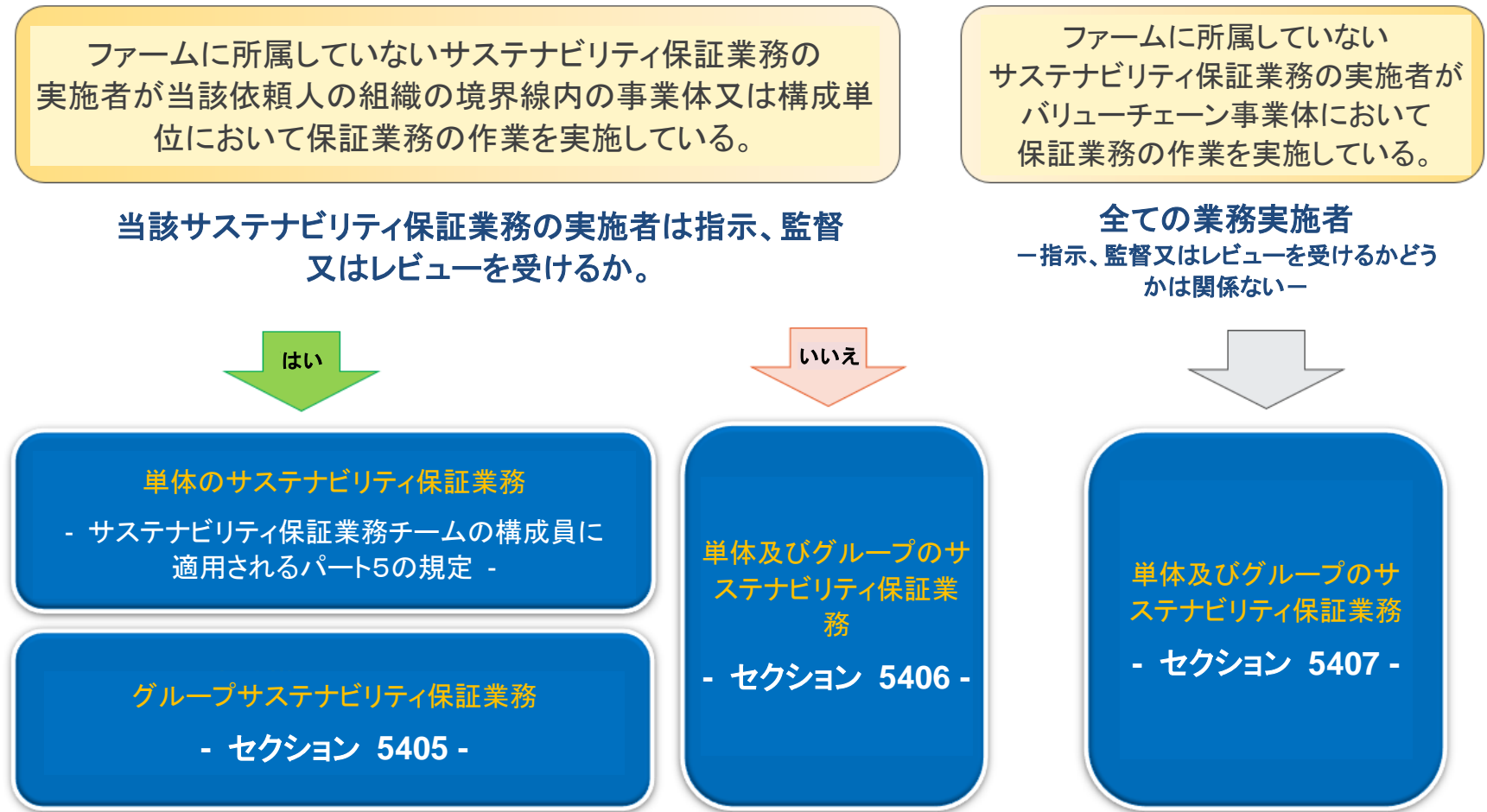




下図は、現行のパート1から4Bまで及び新設されるパート5を含む、倫理規程の構成案を図示している。



下図は、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、その業務の目的に照らし、他のサステナビリティ保証業務の実施者の保証業務の作業を利用する場合のパート5のIISにおいて適用されるセクションを説明している。



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。）、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。」

発行：



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「説明文書：サステナビリティ保証業務に関する国際倫理基準（国際独立性基準を含む。）及びサステナビリティ報告・保証業務に関連するその他のIESBA倫理規程の改訂」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。

Explanatory Memorandum for Proposed International Ethics Standards for Sustainability Assurance (including International Independence Standards) (IESSA) and Other Revisions to the Code Relating to Sustainability Assurance and Reporting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。

「説明文書：サステナビリティ保証業務に関する国際倫理基準（国際独立性基準を含む。）及びサステナビリティ報告・保証業務に関連するその他のIESBA倫理規程の改訂」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：Explanatory Memorandum for Proposed International Ethics Standards for Sustainability Assurance (including International Independence Standards) (IESSA) and Other Revisions to the Code Relating to Sustainability Assurance and Reporting 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。