

# 結論の背景

国際会計士倫理基準審議会® (IESBA) の  
スタッフによる作成

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  
及び報告に関連する IESBA  
倫理規程のその他の改訂

2025 年 1 月



IESBA

International Ethics Standards Board for Accountants

AN IFEA BOARD

著作権 © 2025 年 1 月、国際会計士連盟 (IFAC) 無断転載を禁ずる。

本文書は、国際会計士倫理基準審議会® (IESBA®) のウェブサイト ([www.ethicsboard.org](http://www.ethicsboard.org)) より、個人及び非商業的使用の目的のためにダウンロードするか、購入することができる。ただし、個人及び非商業的使用の目的で使用される場合を除き、この文書の複製、翻訳、保管若しくは送信、又は他の類似する使用については、IFAC の書面による許可が必要となる。また、IESBA の業務を支援する組織及びプロセスは、国際倫理・監査財団 (IFEATM) によって促進されている。

著作権、商標及び許可に関する情報は、[Permissions](#) を参照するか [Permissions@ifac.org](mailto:Permissions@ifac.org) まで問い合わせのこと。

## 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、公共の利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 \(International Foundation for Ethics and Audit\)](#) 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。

## 結論の背景

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及び報告に関連する IESBA 倫理規程のその他の改訂

### 目次

結論の背景 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及び報告に関連する IESBA 倫理規程のその他の改訂.....	4
I. はじめに.....	5
II. 背景.....	5
公開草案.....	6
IAASB との連携.....	8
公共の利益の枠組み.....	9
III. サステナビリティ保証.....	10
IESSA の主要な目的.....	10
サステナビリティ情報の定義.....	10
IESSA の対象.....	11
IESSA の倫理基準の対象.....	11
IESSA における独立性基準の対象.....	12
違法行為への対応 (NOCLAR).....	13
IESSA における国際独立性基準.....	16
社会的影響度の高い事業体 (PIE) の決定.....	16
グループサステナビリティ保証業務.....	17
業務チーム外の他の業務実施者の作業の利用.....	24
サステナビリティ保証業務の依頼人に対する NAS の提供.....	27
ファームが監査とサステナビリティ保証業務の両方を実施する場合の独立性の課題.....	28
IV. サステナビリティ報告.....	30
V. 適用日.....	33
付録 1.....	35
付録 2.....	37
付録 3.....	39

## I. はじめに

1. IESBA は、2024 年 12 月の会議において、「サステナビリティ保証のための国際倫理基準（国際独立性基準を含む。）」（*IESSA*）並びに「サステナビリティ保証及び報告に関する IESBA 倫理規程のその他の改訂」を、出席した IESBA メンバー 17 名のうち 16 名の賛成票、1 名の反対票で承認した<sup>1</sup>。
2. 本結論の背景は、IESBA のスタッフにより作成され、IESBA が、公開草案について提起された最も重要な事項にどのように対応したかを説明するものである。本結論の背景は、*IESSA* 及び IESBA 倫理規程のその他の改訂に関連するものではあるが、その一部を構成するものではない。

## II. 背景

### サステナビリティ報告に係るエコシステム

3. 近年、環境・社会・ガバナンス（ESG）等に関するサステナビリティ情報に対する需要が急速に高まっている。そのような情報は、投資家の資本配分だけではなく、顧客、従業員、政府機関及びその他の利害関係者の意思決定を支援するために利用されることが多くなっている。サステナビリティ情報に対する需要が急速に拡大し続ける中、そのような情報の信頼性及び比較可能性を確保すること、すなわち保証の対象となり得ることが公共の利益における差し迫ったニーズとなっている。多くの主要な法域の政府機関及び規制当局も、サステナビリティ報告及び保証に関する新たな法規制の整備を優先している。
4. こうした急速な進展に対応するため、IESBA は、新たな戦略的優先事項として、サステナビリティ報告の透明性、関連性及び信頼性を支える規制基盤の一環として、国際的な倫理基準（独立性を含む。）を開発することを公表した。IESBA は、2022 年の初頭から情報収集を始め、様々な利害関係者から見解及び洞察を求めるアウトリーチを積極的に実施した。IESBA は、「グリーンウォッシュ」に関する倫理上の課題に対処する上で、現行の IESBA 倫理規程との関連性を強調するため、2022 年 10 月に、グリーンウォッシュに立ち向かう上での IESBA 倫理規程の関連性及び適用可能性に焦点を当てたスタッフ文書を公表した。
5. 2022 年 9 月、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）の活動が、独立した質の高い業務及び一貫性のある実務を支援するために、全てのサステナビリティ保証業務の実施者に適用可能で強固な基準のニーズを満たす上で重要であると公式に認識した。<sup>2</sup> IOSCO は、特に、特定の職業に限定されずに、サステナビリティ情報の限定的保証及び合理的保証を支援することができる、高品質かつ国際的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支持した。さらに、金融安定理事会（FSB）も、最終報告書「気候関連リスクに対する監督上・規制上のアプローチ」の中で、事業体による気候関連情報開示に関する第三者保証の進展に関連させて IESBA と IAASB の活動を取り上げた。<sup>3</sup>

### サステナビリティ・プロジェクト

<sup>1</sup> 最終規定に関する採決の全記録は、<https://www.ethicsboard.org/meetings/december-2-6-2024-nyc>（「議事録」）にある 2024 年 12 月 2 日から 6 日までの IESBA 会議議事録を参照

<sup>2</sup> IOSCO は、2022 年 9 月にサステナビリティ情報の保証を支えるための特定の職業に限定されないグローバルな基準を開発するための IESBA 及び IAASB の活動を[支持する声明](#)を発表した。

<sup>3</sup> FSB は、気候関連情報開示に関する[2023 年の進捗報告](#)で、サステナビリティ開示に対する国際的な保証、倫理及び独立性の枠組みの必要性を引き続き強調し、両審議会の基準設定作業に支持を表明した。

6. 2022 年 12 月、IESBA は、サステナビリティ報告及び保証並びに専門家の利用という二つの関連するプロジェクト提案を承認した。サステナビリティ報告及び保証に関連して、[プロジェクト提案](#)の目的は次を開発することである。
  - (a) サステナビリティ報告において生じる可能性のある倫理上の課題に対処するための IESBA 倫理規程<sup>4</sup>の改訂。及び、
  - (b) 全てのサステナビリティ保証業務の実施者（すなわち、サステナビリティ保証業務（SAE）を実施する職業会計士（PA）その他の業務実施者）により利用され、適用される倫理及び独立性に関する基準
7. その他[プロジェクト提案](#)は、全てのサステナビリティ保証業務の実施者（SAP）及び PA による専門家の利用に関連するものである。IESBA の専門家の利用プロジェクトの詳細については、[ウェブサイトを参照](#)されたい。

## 公開草案

8. 2024 年 1 月、IESBA は、公開草案「[サステナビリティ保証のための国際倫理基準（国際独立性基準を含む。）（IESSA）並びにサステナビリティ保証及び報告に関連するその他の IESBA 倫理規程の改訂案（ED）](#)」（コメント提出期限は 2024 年 5 月 10 日）を公表した。
9. IESSA に関しては、[公開草案に関する説明文書（EM）](#)に記載されているとおり、IESBA は、特に次のような国際的な倫理基準（独立性を含む。）を開発することを提案した。
  - 財務諸表監査に適用される高い倫理的行動及び独立性の基準と同等である。
  - PA でない者を含め、SAE の全ての業務実施者が理解し、適用することができる（特定の職業に限定されない。）。
  - サステナビリティ情報の作成又は保証に利用される報告の枠組み又は保証の枠組みの裏付けとなる（いかなる枠組みにも対応する。）。
10. EM に記載されているように、現行の IESBA 倫理規程のパート 1 からパート 3 までに対するサステナビリティ報告関連の改訂に関して、IESBA は、特に次の事項を提案した。
  - 現行の IESBA 倫理規程のアプローチと整合し、サステナビリティ情報の作成に利用される基本的な枠組み<sup>5</sup>に関わらず適用可能な、いかなる枠組みにも対応する規定案の作成
  - 該当する場合、サステナビリティに関する参照を含め、既存の事例を修正し、誤解を生む表現、バリュー・チェーンの検討及び将来予測情報に関するサステナビリティ報告の新たな事例を追加する。
  - セクション 220<sup>6</sup>を改訂し、サステナビリティ情報の目的に合致することを確保する。

<sup>4</sup> 本結論の背景の目的に照らし、現行の IESBA 倫理規程に対する参照は、IESBA が承認した最新の改訂を含む IESBA ハンドブック 2024 年版を指す。

<sup>5</sup> 国際サステナビリティ基準審議会（ISSB）の IFRS サステナビリティ開示基準、グローバル・レポーティング・イニシアチブ（GRI）基準、EFRAG 欧州サステナビリティ報告基準（ESRS）、国際統合報告フレームワークなど

<sup>6</sup> セクション 220 情報の作成及び提供

11. 2名の[モニタリング・グループ](#)<sup>7</sup> (MG) のメンバー<sup>8</sup> その他の規制当局、各国基準設定主体 (NSS)、職業的専門家団体 (PAOs)、その他の職業的専門家団体、会計事務所等、及び PA 以外の保証業務の実務者のコミュニティのメンバーを含む、幅広い利害関係者グループの回答者から[89 通のコメント文書](#)が寄せられた。
12. IESBA は、[ステークホルダー諮問委員会](#) (SAC) から提供された意見を考慮し、ED に対して回答者から寄せられた重要な事項に対処するため、規定案を修正した。
13. また、IESBA は、意見形成のために、一連のグローバル・ラウンドテーブル、対象を絞ったアウトリーチ、セミナー、ウェビナー、パネルディスカッション、並びに国際的な会議、地域の会議及び各国の会議におけるプレゼンテーションを含む、幅広い利害関係者に対する広範なアウトリーチ活動を実施した。さらに IESBA は、[サステナビリティ・リファレンス・グループ](#) (SRG) を通じて、サステナビリティ報告及び保証の専門家と定期的に意見交換を行った。
14. 本結論の背景は、IESBA が公開草案に関して寄せられた最も重要な事項にどのように対応したかを説明するものである。

15. IESBA は、回答者のコメント及び提案並びに利害関係者に対するアウトリーチから得られたフィードバックを検討した結果、特に次の点について、ED に対する主要な改訂を行うことを決定した。
  - IESBA 及び IAASB が同じ用語を使用する場合、IAASB の国際サステナビリティ保証基準™5000 「サステナビリティ保証業務の一般的要求事項」 (ISSA™5000) と定義を完全に整合させる。
  - SAP から監査人に対する、及び監査人から SAP に対する違法行為™ (NOCLAR®) のコミュニケーションに関して、現行の IESBA 倫理規程のアプローチと整合させる。
  - グループ構成単位及びバリュー・チェーン事業体 (VCC) の決定を含む、グループサステナビリティ保証業務 (グループ SAE) に関して、IAASB と連携したアプローチを提供する。
  - パート 5 の国際独立性基準 (IIS) の目的に照らし、「～について保証業務を実施する」の意味に関する新たな指針を策定する。
  - 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保証作業に適用される独立性に関する規定をセクション 5405 (分離されたサブセクションの下で) 及びセクション 5406 に統合し、再構築及び簡素化する。
  - ファームがバリュー・チェーン事業体において実施される SAP の作業を利用しようとする場合、サステナビリティ保証業務チームに「知っている又は信じるに足る理由がある」の原則を適用して独立性を評価することを求めていた ED のセクション 5700 を削除する。

<sup>7</sup> MG は、国際的な監査関連基準の設定及び監査品質に関連する領域で、公共の利益の増進に取り組む国際金融機関及び規制機関のグループである。

<sup>8</sup> 証券監督者国際機構 (IOSCO) 及び監査監督機関国際フォーラム (IFIAR)

- 業務チーム外の他の業務実施者（業務チームの構成員ではないが、ファームがその保証作業を利用しようとする者）がパート 5 の独立性に関する要求事項を満たしていることをファームが確かめるためのプロセスを明確化する。
- VCC の変更、及び VCC について保証作業を実施する構成単位の業務実施者の交代に対応する新たな指針を提供する。
- 業務チーム外の他の業務実務者が実施した非保証業務をファームが SAE の目的で利用しようとする場合に適用される、関連する倫理上の要求事項を規定する。
- 独立性の観点からサステナビリティ情報に対する非保証業務（NAS）の関連性及び影響を明確にするために、サブセクションにおける特定の NAS に関する事例を含む、更なる指針を提供する。
- ファームが同一の依頼人の監査人及び SAP である場合、パート 5 の IIS の対象となる SAE に係る報酬は、監査報酬に対する監査以外の業務に係る報酬の割合によって生じる独立性に対する阻害要因の水準に影響を与えないことを明らかにする。
- 多くの法域におけるサステナビリティ報告及び保証に向けた意欲的な工程表を支援する、明確かつ運用可能な経過措置を提供する。

## IAASB との連携

16. 規定案の作成並びに ED に寄せられた回答者からのコメント及びアウトリーチから得られた利害関係者からのフィードバックへの対応において、IESBA は、規定案が ISSA5000 と整合しており、相互運用可能であることを確保するために、IAASB と緊密に連携した。IESBA の ED 及び IAASB の公開草案（ED-5000）に対し、回答者は、主要な概念及び用語は、業務チーム外の他の業務実施者の作業の利用、グループ SAE 及びバリュー・チェーンの概念などの特定の事項と同様に、両審議会の間で連携することの重要性を強調した。
17. 両審議会は、識別された調整事項に関して全面的に連携することを表明し、両審議会のそれぞれのプロジェクトを通じて、それぞれのタスクフォース及びスタッフの間で継続的な連携が行われた。これには、2024 年 7 月の両審議会の議長、タスクフォースの部会長、プロジェクトチームリーダー及び両審議会の上級スタッフによる会合が含まれ、調整事項の状況及び連携を達成するために必要な追加的な対応について議論が行われた。また、識別された連携事項の状況については、2024 年 9 月の両審議会の合同会合でも議論され、これらの事項に関する連携について見解が一致するとともに、IESBA が基準の最終化に向けた作業を継続する中で、継続的な連携が重要であることが強調された。
18. IAASB は、2024 年 9 月の会議で ISSA5000 を承認した。ISSA5000 はその後、PIOB によって 2024 年 11 月 12 日に認証された。

## 公共の利益の枠組み

19. ED の策定と規定の最終化において、IESBA は、基準の公共の利益への対応性を示すため、公共の利益の枠組み（PIF<sup>9</sup>）を活用した。サステナビリティ報告及び保証に関する IESBA 基準の策定において重視され、又は最も関連性の高い、基準設定の質的な特徴には、次が含まれる。
- **一貫性**— 現行の IESBA 倫理規程が PA による専門業務の提供に関して期待される倫理的な行動を定め、その指針となる一連の強固な基準を既に包含していることを認識した、IESBA の基準全体との一貫性。これらの基準は、パート 5 の開発において、広く利用された。
  - **適用の柔軟性**— 規模及び複雑さに関係なく、全ての事業体に適用可能な要求事項を含めることにより、異なる利害関係者に対する基準の相対的な影響の比例性を含む適用の柔軟性（すなわち、事業体の内容及び状況に見合った、さほど複雑でない状況及びより複雑な状況の両方に対応している）。また、IESSA における IESBA の一連の選択及び決定において、特定のトピック（例えば、NOCLAR 制度）について適宜見直すことを可能にする段階的アプローチの利点も認識する。
  - **適時性**— 品質を損なうことなく、識別されたニーズに対処するための IESBA の基準設定活動の適時性
  - **関連性**— サステナビリティ報告及びその保証に関連する新たな課題、利害関係者のニーズの変化並びに事業環境の認識及び変化への対応に焦点を当てた基準の関連性、並びに SAE について、様々な状況（すなわち、サステナビリティ事項が事業体に与える実際の又は潜在的な影響、及びプラスかマイナスかを問わず環境、社会又は経済に与える影響に関わる情報を提供する外部報告の文脈）において目的が達成されることを可能にする、原則主義に基づく要求事項を開発すること。
  - **包括性**— サステナビリティ報告及び保証の両方に適用可能な基準を開発し、いかなるサステナビリティ事項も網羅する包括性
  - **明瞭性及び簡潔性**— 明瞭性、理解可能性及び利用可能性のために、IESBA 倫理規程の構成及び起草方針を用いることによる基準の明瞭性及び簡潔性。サステナビリティ保証のための基準に関して、IESSA は、現行の IESBA 倫理規程と同じビルディング・ブロック・アプローチ、すなわち、サステナビリティ保証のための新しい倫理基準（独立性を含む。）の基礎となる基本原則及び概念的枠組みを踏襲する。
  - **実行可能性及び執行可能性**— 現行の IESBA 倫理規程の構成を踏襲し、要求事項及び適用指針を明確に区別することによる実行可能性及び執行可能性。サステナビリティ保証のための基準に関して、IESSA を IESBA 倫理規程の一部としたのは、法域によっては新たな別個の基準又は倫理規程を採用するための法的手続に時間がかかるという、一部の利害関係者が提起した課題を回避することを意図している。
20. IESBA は、サステナビリティ保証のための倫理基準（独立性を含む。）に対する規制当局の要請に適切に対処し、最終基準が、バックグラウンドにかかわらない全ての SAP や、サステナビリティ開示の作成者のニーズを満たすと確信している。

<sup>9</sup> モニタリング・グループが 2020 年 7 月に公表した PIF（「[国際監査・倫理基準設定システムの強化](#)」報告書の一部）を参照。PIF は、IESBA による公共の利益に応える質の高い国際基準を開発するための枠組みを定めたものである。特に PIF は、誰のために基準を開発するのか、どのような利益をもたらす必要があるのか、及びどのような特性を基準が示すべきかを説明している。

### III. サステナビリティ保証

#### IESSA の主要な目的

21. IESBA は、一般目的の枠組みに準拠して作成されるとともに、法令等に従って提供することが求められるか公に開示されるサステナビリティ情報の公共の利益を認識し、そのような情報に対する SAE は、財務諸表監査に適用されるものと同じ高い倫理的行動及び独立性の基準によって裏打ちされなければならないという前提を堅持した。このことを念頭に置いて、IESBA は、いくつかの限定的な例外を除き、IESBA 倫理規程のパート 1 からパート 4A までを反映し、同等のものとなるように IESSA を開発した。したがって、パート 5 の規定の項番号は、現行の IESBA 規程のパート 1 からパート 4A までの対応する規定の項番号に準じている。
22. IESSA の規定は、財務諸表監査に適用される倫理の規定（独立性を含む。）と同じ文言で起草されており、サステナビリティに関する規定の適用において明確にする必要がある場合にのみ、用語が修正されている。
23. IOSCO の[支持表明](#)を受け、IESSA は、PA でない者を含む、SAE の全ての業務実施者が理解し、適用することを意図した、特定の職業に限定されない国際的な倫理基準（独立性を含む。）を含んでいる。また、パート 5 は、サステナビリティ情報の作成又は保証に利用される報告又は保証の枠組みを倫理基準（独立性を含む。）が支えることができるように、いかなる枠組みにも対応する方法で開発された。
24. 回答者の大半は、パート 5 が次の 3 つの特徴を達成していることに同意した。すなわち、
  - (a) 監査の倫理基準（独立性を含む。）との同等性
  - (b) 特定の職業に限定されないこと。及び
  - (c) いかなる枠組みにも対応すること。

#### サステナビリティ情報の定義

25. IESBA は、新たな用語である「サステナビリティ情報」の定義案を、IESBA 倫理規程の用語集に含めることに同意した。IESBA は、どのような種類の情報が SAE の対象となり、IESSA の適用目的に関連するのか、また、サステナビリティ報告に関する現行の IESBA 倫理規程のパート 1 からパート 3 までの倫理基準がどのような情報を対象としているのかを判断する必要があると考えた。
26. IESBA は、新たな用語の定義がなければ、当該用語の恣意的、誤認的又は狭すぎる解釈によって、IESBA 基準が一貫性を欠いて適用されるリスクがあるとの見解を示した。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、PIF が求める IESBA 基準の明瞭性、実行可能性及び執行可能性に資するものである。
27. ED の定義案は、永続的で、異なる報告基準及び保証基準と相互運用可能となるよう、意図的に幅広いものとなっている。また、定義案には、サステナビリティ情報の特殊性を踏まえ、（例として）サステナビリティ情報とみなされる可能性のある事項の非網羅的なリストが含まれている。
28. IESBA は、独自の定義を策定するに当たり、IAASB を含む他の基準設定機関が「サステナビリティ情報」の独自の定義を策定しているか、又は策定中であることを認識した。この点に関して、IESBA は、ED-5000 が「サステナビリティ情報」及び「サステナビリティ事項」という 2 つの用語を使用していることを認識した。

#### ED に対するコメント

29. ED の回答者の多くは、IESBA の「サステナビリティ情報」の定義案を支持したが、特に両基準案が同じ用語を用いている場合には、IAASB とより連携したアプローチを求める意見もあった。

### IESBA の決定

30. IESBA と IAASB は、IESSA と ISSA5000 との間の相互運用性の重要性を認識し、広範な調整の結果、それぞれの基準において「サステナビリティ情報」と「サステナビリティ事項」という用語を使用することで合意した。また、両審議会は、この 2 つの用語について核となる共通の定義を共有することにも合意した。その結果、IESBA 及び IAASB では、これらの定義について完全に整合している。
31. 両審議会にとって、「サステナビリティ情報」に関わる共通の核となる部分は「サステナビリティ事項に関する情報」である。
32. 「サステナビリティ事項」の共通の核となる定義は以下のとおりである。
- 保証又は倫理の枠組みが「サステナビリティ情報」又は「サステナビリティ事項」を実質的に定義するわけではないため、報告されるべきサステナビリティ事項／トピックを定義又は記述する上で、法令等又は任意の報告の枠組みが担うべき基本的な役割を示す。
  - 広く知られている ESG トピックに言及する一方、サステナビリティ関連の「その他」のトピックの存在も認めている。「その他」のトピックへの言及は、サステナビリティ分野の進化を考慮したもので、IESBA/IAASB の定義が常に最新であることを確保している。
33. 加えて、両審議会は、それぞれの基準へのニーズに対応するため、必要に応じて、2 つの用語に特定の要素を追加することにも合意した。この点に関して、IESBA は、ED において提案されたサステナビリティ情報の特徴のいくつかを詳しく説明する記述を含めることを決定した。IESBA は、IESBA 倫理規程の利用者がサステナビリティ情報として扱われる可能性のある情報の種類をよりよく理解するために有用であると考えた。

### IESSA の対象

#### IESSA の倫理基準の対象

34. IESBA は、全ての SAE 及び業務実施者が同一の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のための倫理基準を開発することを提案した。
35. IESBA は、これが公共の利益を考慮したバランスの取れたアプローチであると考えた。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、事業その他の意思決定を行うために、様々な利害関係者によって利用される。このような情報開示に対する社会的信頼の水準を考えれば、SAE を実施する者は、厳格な倫理上の要求事項に従うべきである。しかしながら、依頼人に SAE を実施するときのみ、高い水準の倫理的行動に従うのでは、利害関係者の信頼及び広く公共の利益を十分に守ることができないおそれがある。そのため、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その他の専門業務に関しても、同様の高い倫理基準を課すことが重要であると考えた。IESBA は、パート 5 の倫理基準の対象を、SAP が全ての依頼人に提供する全ての活動及び業務にまで拡大することは、広すぎるという点で合意した。
36. ED には、PA ではない SAP に対して、パート 5 が網羅していない状況の全てにおいて、IESBA 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奨励する旨も含まれている。

## ED に対するコメント

37. 回答者の大半は、ED の規定案を支持した。回答者の中には、IESSA の倫理基準の対象を狭める、又は広げることを支持する者もあった。
38. 一部の回答者は、第 5100.2b 項(b)で提案されている、PA ではない SAP に IESBA 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することでは不十分であると考えた。サステナビリティ保証業務を提供する全ての者の間の公平な競争条件を確保するため、PA ではない SAP にも IESBA 倫理規程のパート 4B を義務付けるべきとの見解に基づくものであった。
39. 少数の回答者は、弁護士など、PA ではない SAP の行動を規制する他の実務規範が存在し、IESSA がそれらの規程と矛盾しないようにする必要があると指摘した。

## IESBA の決定

40. ED の回答者からの大きな支持を受け、IESBA は、IESSA の倫理規定について ED で提案された対象を維持することを決定した。これは、パート 5 において、倫理基準は同じパート 5 の IIS よりも対象が広い場合、パート 5 の IIS の対象とならない SAE にも適用できることを意味する。
41. PA ではない SAP はパート 5 の IIS の対象とならない SAE に対してパート 4B の適用が要求されるべきという提案について、IESBA は、パート 4B の要求事項を PA ではない者にも適用することは時期尚早との見解を示した。IESBA は、既に SWP 2024-2027<sup>10</sup> の下で現行のパート 4B の改訂又は新たなパート 5 におけるパート 4B 相当の策定を通じて、SAE のための全ての独立性基準が特定の職業に限定されない方法で IESBA 倫理規程において取り扱われることを確保するために、どのように IESBA 倫理規程を強化すべきかを検討する新たな作業部会を立ち上げる予定である。それまでは、法域の規制当局が PA 及び PA ではない者の両方に対してパート 4B の適用を義務化しない限り、PA ではない者に対するパート 4B の適用は任意となる。
42. また、IESBA は、IESSA の導入部分（第 5100.6 A5 項）に、PA ではない SAP（例えば、弁護士又はエンジニア）にも、その他の職業的専門家としての基準及び倫理基準が適用される可能性があることを認める新たな規定を盛り込むことでも合意した。当該規定は、そのような状況において、IESBA 倫理規程並びにそれらの他の職業的専門家としての基準及び倫理基準の両方が当該 SAP に適用されることを明らかにしている。

## IESSA における独立性基準の対象

43. IESBA は、パート 5 の独立性基準について、財務諸表監査と公共の利益の水準が同程度の SAE に焦点を当てることを提案した。そのような業務に対して決定された規準は、ED の第 5400.3b 項に規定されている。
44. パート 5 の IIS が対象としていないその他の SAE については、パート 4B の IIS が、既に適用可能な独立性に関する要求事項を規定している。パート 4B は現在 PA にのみ適用されているが、前述のとおり、IESBA は SWP 2024-2027 の一環としてパート 4B における特定の職業に限定されない基準の開発を検討しており、その他の SAP は、パート 4 B の規定に準拠することが奨励されることになる。

<sup>10</sup> [戦略及び作業計画 2024-2027 より持続的な未来へ：倫理の発展を目指す](#)

## ED に対するコメント

45. 多くの回答者は、パート 5 の IIS が財務諸表監査と同水準の公共の利益を有する SAE に焦点を当てることを支持した。また、公共の利益に関連する可能性のあるその他の種類の SAE への対象の拡大を検討することを求める提案も少数あった。モニタリング・グループの回答者は、パート 5 の IIS の適用対象を、一般目的の枠組みに従って報告されるサステナビリティ情報だけでなく、（特定のサステナビリティ指標等の）法令等に従って提供することが求められるサステナビリティ情報に対する全ての保証に拡大するよう提案した。
46. 少数の回答者は、法域によっては法令等によりサステナビリティ情報の提供が義務付けられていないと指摘した。当該回答者は、任意で開示されるサステナビリティ情報に係る SAE が、パート 5 の IIS の対象に含まれるかどうかについて疑問を呈した。
47. 一部の回答者は、監査業務と同水準の公共の利益を有する SAE を表すために用いる用語が十分には明確でないことを懸念した。これらの回答者は、独立性に関する要求事項を一貫して適用できるようにするため、IESBA がパート 5 の IIS の対象に含まれる業務に関する更なる指針及び事例を提供することを提案した。

## IESBA の決定

48. IESBA は、最初にパート 5 の IIS が財務諸表監査と同水準の公共の利益を有する SAE に焦点を当てるべきであることを再確認した。IESBA は、ED に示された規準が公共の利益の観点から監査業務と同等の SAE を適切に捕捉していると考えた。また IESBA は、パート 5 の IIS の適用対象を拡大し、結果としてより厳格な独立性に関する要求事項をその他の SAE にまで拡大することは、均衡を欠き、そのような業務を請け負う中小規模の事務所（SMP）にとって過度な負担が生じる可能性があると考えた。また、それは、サステナビリティ保証の市場の発展を妨げることになりかねない。
49. IESBA は、他の種類の SAE が特定の法域の利害関係者に影響を及ぼす場合、SAP がパート 5 の IIS にも準拠すべきであると定める選択肢を当該法域が有することを指摘した。しかしながら、現在の多様な国際的な規制の状況に鑑み、IESBA は、どのような業務が財務諸表監査と同水準の公共の利益を有するかの判断について、国際的なレベルで重要な変更を加えないことを決議した。
50. また、IESBA は、パート 5 の IIS が、特定の法域におけるサステナビリティ規制の成熟度、及び国内法令等がサステナビリティ報告を義務付けているかどうかに基づいて、独立性に関する要求事項を区別していないことを再確認した。ED で提案されたように、パート 5 の IIS は、サステナビリティ情報の提供が法令等で義務化されている場合だけでなく、他の規準が満たされていることを前提として、投資家又はその他の利害関係者の意思決定を支援するために、サステナビリティ情報が（任意かどうかを問わず）公に開示される場合にも適用される（第 5400.3b 項(b)を参照）。
51. 第 5400.3b 項の具体的な規準及び当該規準を満たす具体的な業務の例に関する利害関係者の質問及び更なる明確化の要望に応えるため、IESBA は、パート 5 の IIS の対象に関する FAQ を含む、非公式な指針を作成するよう、IESBA スタッフに指示した。

## 違法行為への対応 (NOCLAR)

52. 現行のセクション 360 と同様に、セクション 5360 の案にも二組の規定群が含まれている。そのうちの一つは、パート 5 の IIS の対象となる SAE の文脈において識別された NOCLAR 又はその疑いに適用され、もう一つは、パート 5 の IIS の対象ではない SAE に適用される。

53. パート 5 の IIS の対象となる SAE に適用される規定には、サステナビリティ保証業務の依頼人の監査人に対する NOCLAR 又はその疑いのコミュニケーションに関する新たな要求事項が含まれている。また、IESBA は、監査人によって識別された NOCLAR 又はその疑いの SAP に対するコミュニケーションに関して、現行のセクション 360 において、新たな同様の要求事項を提案した。<sup>11</sup>
54. この点に関して ED で提案された要求事項は、SAP 及び監査人が NOCLAR の相互コミュニケーションについて、検討を行うとするものであった。コミュニケーションの検討に関する要求事項案は、適用される法令等で許容されるコミュニケーションを含む、例示的な要素のリスト<sup>12</sup>によって示された。
55. さらに、IESBA は、同じ依頼人のために（パート 5 の IIS の対象となる）他の SAE を実施する別の SAP に対しては、NOCLAR のコミュニケーションに関する同様の要求事項を追加しないことに合意した。この決定に到達する際に、IESBA は、次を含む多くの要素を考慮した。
- 関係者に対する NOCLAR のコミュニケーションを含む、NOCLAR 領域における一義的な責任は、事業体（経営者及びガバナンスに責任を有する者（TCWG））にあり、したがって、SAP は第三者とコミュニケーションを行う義務により、過度な負担を強いられるべきではないこと。
  - サステナビリティ報告における財務上の重要性の側面を考慮し、サステナビリティ保証における NOCLAR が財務諸表監査に与えると想定される影響。これにより、NOCLAR が識別されたサステナビリティのトピックとは無関係な業務を実施する可能性のある別の SAP と比較した場合、監査人に対するコミュニケーションは特に重要な意味を持つことになる。
  - IESBA の意図は、特に PA ではない SAP による IESSA の適用を妨げる可能性のある、NOCLAR 領域（又は IESSA 全般）の過度な複雑化を防ぐことにある。
56. また、IESBA は、セクション 5360 がサステナビリティ保証業務の依頼人の経営者及び TCWG 等、提案された第 5360.5 A1 項に挙げられた当事者によって行われた NOCLAR にのみ適用されるべきであり、サステナビリティ保証業務の依頼人のバリュー・チェーン内の事業体によって NOCLAR が行われた状況には拡大しないことで合意した。これは、第三者によって NOCLAR が行われた状況には適用されない、現行のセクション 360 と同様のアプローチである。

#### ED に対するコメント

57. 多くの回答者は、ED で提案された NOCLAR 関連のアプローチを大枠で支持していたが、NOCLAR を SAP 及び監査人間で相互にコミュニケーションすることを検討する要求事項案については、様々な意見があった。一部の回答者、特に規制当局は、より厳しい要求事項（すなわち、「コミュニケーションするかどうかを検討しなければならない」に代えて「コミュニケーションしなければならない」）を要望した。NOCLAR のコミュニケーションは主として事業体の責任であり、特に業務実施者が別のファーム又はネットワーク・ファームに所属している場合、秘密情報を共有するリスクがあると指摘し、要求事項を適用指針として改訂すべきとの意見もあった。
58. さらに、一部の回答者は、SAP は NOCLAR を、監査人だけではなく、同じ依頼人のためにその他の SAE を実施する別の SAP にも報告することが重要であると考えた。回答者は、稀で一過性の状

<sup>11</sup> これらの規定案は、現行の IESBA 倫理規程が、非監査業務を実施する PA が識別した NOCLAR の監査人へのコミュニケーションに関する要求事項を定めていることを考慮して作成されたものである（現行の R360.31 項から R360.33 項まで参照）。しかしながら、IESBA は、パート 5 の IIS の対象となる SAE と非監査業務の違いを認識し、前者は後者に比較して公共の利益の水準が高いため、監査業務に適用される基準と同等の基準を策定することを決定することとなった。

<sup>12</sup> ED で提案された要因のリストは、現行の第 360.34 A1 項に記載されたリストに基づいている。

況であると認識しながらも、事業体が複数の SAP を選任する可能性がある」と指摘した。そのような場合、NOCLAR に関する完全な情報共有により、別の SAP が誠実性の原則及び職業的専門家としての行動の原則を遵守する能力への影響を検討することが容易になり、その結果、提供される保証全体の質が高まると主張された。

59. また、セクション 5360 のバリュー・チェーン事業体への適用に関しても様々な意見があった。少数の回答者は、バリュー・チェーン事業体をセクション 5360 の NOCLAR 制度に含めないとする ED の規定案を支持したが、少数の他の回答者は、含めるべきとした。

#### IESBA の決定

60. SAP と監査人との間の NOCLAR のコミュニケーションに関する ED の規定案に寄せられた様々な意見を踏まえ、IESBA は、非監査業務を実施する PA から監査人に対する NOCLAR のコミュニケーションに関する現行の R360.31 項から R360.33 項までに規定されているアプローチを採用することを決定した。これは、次のことを意味する。
- (R360.31 項にあるように)<sup>13</sup> SAP 及び監査人が同じファームに所属している場合、関連する法令等に準拠して、コミュニケーションを検討する要求事項案を、コミュニケーションする要求事項に格上げする。
  - (R360.32 項及び R360.33 項にあるように)<sup>14</sup> SAP 及び監査人が同じネットワーク・ファームに所属している場合又は異なるファーム若しくは異なるネットワーク・ファームに所属している場合にコミュニケーションを検討する要求事項は維持する。
61. IESBA は、これが回答者の様々な意見を踏まえたバランスの取れたアプローチであると考えている一方、「同等性」の観点から、同様の状況について現行の IESBA 倫理規程が規定するアプローチから逸脱しないことのメリットも認識している。それでも、IESBA は、要求事項の区別（コミュニケーションしなければならないか、コミュニケーションするかどうか検討しなければならないか）は、業務実務者が同じファームに所属しているかどうかのみに基づいているため、異なる見解が存在することを認めている。しかしながら、IESBA は、セクション 5360、360 及び 260 に規定される全ての NOCLAR 制度において、これらの NOCLAR 規定を総合的に再検討するためには、NOCLAR の適用後レビューがより適切な手段であると考えている。
62. さらに IESBA は、経営者又は TCWG が NOCLAR を関係者（監査人及び／又は別の SAP を含む。）とコミュニケーションすべきかどうかを検討する場として、SAP 及び経営者及び／又は TCWG との協議が適切であることを明確にするため、パート 5<sup>15</sup> に適用指針を追加することに合意した。この新たな適用指針は、基本的に次の目的で用いられる。
- 第一に、それは、パート 5 の利用者（特に IESBA 倫理規程にあまり馴染みがない可能性がある者）に、NOCLAR に対処する主な責任は SAP ではなく、事業体にあることを再認識させる。したがって、第三者に対する NOCLAR のコミュニケーションは、まず事業体が行うべきである。
  - 第二に、それは、SAP が識別した NOCLAR 事項が経営者又は TCWG を通じて監査人に効果的にコミュニケーションされることに資する。したがって、R5360.18a 項及び R5360.18b 項において規定された二分化されたアプローチにおける脆弱性を相殺することにも貢献する。

<sup>13</sup> R5360.18a 項参照

<sup>14</sup> R5360.18b 項参照

<sup>15</sup> 第 5360.11 A1 項(b)を参照

SAP がコミュニケーションを検討することのみを求められる場合、業務実施者は、当該事項について第三者（監査人を含む。）に伝達すべきかどうかについて、経営者又は TCWG と既に議論しており、したがって、R5360.18b 項に定める検討プロセスの一部として、その議論の内容及び結果を利用することができる。

- 第三に、それは、NOCLAR を別の SAP にもコミュニケーションすることを支持する意見に対処している。この適用指針においては、そのようなコミュニケーションは SAP ではなく、事業体によって行われることに留意すべきである。

63. IESBA は、依頼人のバリュー・チェーンで発生した NOCLAR に関しては、ED の提案を維持する、すなわち、セクション 5360 の制度の適用を求めないことを決定した。しかしながら、これは、SAP がバリュー・チェーンにおける NOCLAR に目をつぶることを IESSA が支持しているわけではない。第 5360.7A3 項は、依頼人のバリュー・チェーン内で NOCLAR が発生した場合にどのように対応すべきかを検討する際に、セクション 5360 の指針が SAP の参考になる可能性があることを明記している。

### IESSA における国際独立性基準

64. パート 5 の IIS は、当該 IIS の対象となる SAE を実施する SAP（IIS では「ファーム」と呼ばれる。）に独立性を求めている。包括的な原則として、セクション 5120 で定められた概念的枠組みは、ファームに、SAE に関連する独立性に対する阻害要因を識別及び評価し、それに対処することを求めている。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、関係及び状況について、例示及びその他の指針を提供している。
65. IESBA がパート 5 の IIS を開発する際に前提としたのは、財務諸表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がある利害、関係及び状況は、SAE においても阻害要因を生じさせる可能性があるということである。IESBA は、パート 4A の IIS における監査業務に対す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）及び異なる報告バウンダリーに関する SAE の特定の特徴に基づき、変更又は改善が必要かどうかを検討した。
66. 本セクションの残りの部分では、公開草案に指摘された独立性に関する主要な事項を説明する。

### 社会的影響度の高い事業体 (PIE) の決定

67. IESBA は、監査業務のための基準との同等性の前提を考慮して、PIE ではないサステナビリティ保証業務の依頼人については、パート 5 の IIS における均衡の取れたアプローチを提案した。そのため、パート 5 の独立性規定の一部は、PIE の SAE にのみ適用されることが提案された。
68. IESBA は、SAE の文脈から、事業体及びそのサステナビリティ情報の性質を考慮すれば、利害関係者がより一層高い期待を有する可能性があることを認識した。しかしながら、IESBA は、財務諸表監査目的では PIE ではない事業体が、サステナビリティ情報のみを基礎として PIE と判断した場合、混乱が生じる可能性があると考えた。そのため、IESBA は、パート 4A の関連規定に従って財務諸表監査目的で PIE と判断された事業体は、SAE 目的でも PIE と判断することを提案した（第 5400.13 項参照）。
69. しかしながら、監査人が財務諸表監査目的で、ある事業体を PIE として取り扱うかどうかを自主的に判断するケース、すなわち、当該事業体が PIE の定義に該当しない場合においては、IESBA は、SAE を実施する別のファームに当該事業体を PIE として取り扱うように要求することは、IESBA 倫理規程上適切ではないと考えた。したがって、ED のパート 5 の IIS は、そのような状況において、SAP が PIE に適用される、より厳格な規定に準拠することを要求していない（第 5400.13a 項参照）。

70. 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 の IIS は、ファームに対し、パート 4A が監査業務において要求することと同様の方法で、PIE の独立性に関する要求事項を適用していることを公に開示するように要求している。IESBA は、PIE の独立性に関する要求事項の適用に関する透明性の課題について、IAASB と連携を行った。IAASB は、ISSA5000 の第 190 項(d)(v) において、財務諸表監査の文脈において ISA 700（改訂版）<sup>16</sup> が規定している透明性に関するアプローチを反映させることに合意した。

#### ED に対するコメント

71. 多くの回答者は、PIE 及び PIE ではない事業体に関して提案された均衡の取れたアプローチを支持した。これらの回答者は、財務諸表監査のための PIE の決定とパート 5 の IIS の対象となる SAE のための PIE の決定をグローバルなレベルで整合させるべきという主張を認識した。しかしながら、事業体の財務状況のみに依拠することは、SAE 目的のために事業体の公共の利益の重要性を判断する上で適切なアプローチではないとする意見もあった。
72. PIE 及びその関連事業体の判定に関して、少数の回答者は、PIE の定義及び関連事業体の判定は、財務諸表監査目的で開発されたものであると指摘した。これらの回答者は、用語集で定義されている関連事業体のサステナビリティ情報は、サステナビリティ保証業務の依頼人の報告書に含まれない可能性があるため、ED の関連事業体に対するアプローチは、SAE には適切ではないと考えた。

#### IESBA の決定

73. パート 5 の IIS の対象となる SAE の目的に照らして PIE の判定について議論した際、IESBA は、事業体の財務状況への関心が、事業体の公共の利益の重要性に影響を与える可能性のある唯一の要因ではないことを認識した。IESBA は、事業体のサステナビリティ情報と財務諸表との間に重要な関連性があることを認めた。また IESBA は、財務諸表監査目的で PIE ではない事業体がサステナビリティ情報のみを基礎として PIE であると判断された場合、混乱が生じる可能性があることを認識した。サステナビリティ報告及び保証の国際的な実施を支援するため、IESBA は、IESBA 倫理規程における既存の定義を活用することが、適切な明瞭性を提供すると結論付けた。
74. しかしながら、IESBA は、パート 5 の IIS において、特定の法域及び国内の法令等が、既にサステナビリティ固有の要件を定めている可能性があり、サステナビリティ保証業務目的だけのために、事業体を PIE と判定する可能性について、認める判断をした（第 5400.13b 項参照）。その場合、国内の法令等が適用される。
75. SAE の文脈における関連事業体の判定について、IESBA は、PIE の決定と同様のアプローチを取っている。IESBA は、依頼人の関連事業体が財務諸表監査と SAE において同一であるべきと考えている。関連事業体の決定は、報告事業体の支配又は重要な影響力の連鎖に基づいており、特定の関連事業体のサステナビリティ情報が依頼人のサステナビリティ報告又は財務諸表に含まれているかどうかには依存しない。したがって、IESBA は、報告事業体の関連事業体が SAE 及び財務諸表監査の目的において同一でない場合、混乱が生じる可能性があると考えている。

#### グループサステナビリティ保証業務

76. IESBA は、少なくともサステナビリティ報告及び保証を義務付ける法令等が適用される最初の数年間は、サステナビリティ報告及び保証は、グループとして活動する事業体に主として焦点が当てられると考えた。加えて、一部のサステナビリティ報告の枠組みでは、既に連結ベースでの報告を要求している。そのため、ED では、グループ SAE、すなわちグループサステナビリティ保証業務を

<sup>16</sup> 国際監査基準™ (ISA™) 700 (改訂) 「財務諸表に対する意見の形成と監査報告」

実施するファーム及び構成単位のサステナビリティ保証業務を実施するファーム、並びにサステナビリティ保証業務チームの構成員が保証作業を実施する際の独立性の検討事項を明示した。しかしながら、ED の策定中に、IESBA は、ED-5000 がグループ SAE を一般的かつ包括的な方法でしか取り扱っていないことに留意した。

77. グループ内の事業体及び構成単位の決定に関連して、ED は、構成単位の定義からバリュー・チェーン内の事業体を除外することを提案した。バリュー・チェーン内の事業体の決定は、適用される報告の枠組みに基づいて行われることから、ED は、適用される報告の枠組みを参照して、依頼人のバリュー・チェーンを定義することを提案した。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く、ED は、バリュー・チェーン事業体は、依頼人の組織バウンダリーの一部ではなく、その支配下でない（すなわち、グループサステナビリティ保証業務の依頼人の一部ではない。）と定めている。したがって、パート 5 で提案されたグループサステナビリティ保証業務の依頼人に関する規定は、バリュー・チェーン事業体には適用されない。しかしながら、ED は、SAE 目的で保証作業がバリュー・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場合に適用される独立性の検討を明確に取り扱うために、IESSA の別セクション（セクション 5407 及び 5700）において規定を含めた。
78. また、ED は、バリュー・チェーン事業体について保証作業を別個に実施するサステナビリティ保証業務の実施者の作業をファームが利用する場合であっても、ファームは、なお SAE 及びサステナビリティ情報に関する意見に対する最終的な責任を有することを認識している。この点に関して、ED は、パート 5 が当該ファーム、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利害、関係又は状況が、当該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ことを認識することを提案している。そこで ED は、そのような利害、関係又は状況について、サステナビリティ保証業務チームに「知っている、又は信じるに足る理由がある」の原則を適用することを求める提案した。

## ED に対するコメント

### グループ SAE に対するアプローチ

79. この点に関してコメントした回答者の多くは、規制環境が大規模な事業体に対するサステナビリティ報告及び保証を義務化する方向にあること、また、特定の法域においては、連結ベースでの報告のための要求事項が存在することを認識している。こうした回答者は、ED における規定案の複雑さ及び実務上の問題についてコメントしたものの、グループ SAE に適用される特定の独立性に関する検討事項を含めることを支持した。しかしながら、同時に、IESBA と IAASB が一貫してグループを取り扱うことで、両審議会の基準の相互運用性を高める必要があるとの意見も多かった。
80. ED において提案されている用語の定義について、少数の回答者は、ED-5000 が IEISSA と同じ用語を用いていないこと、又は提案されている定義が一致していないことを指摘した。多くの回答者は、ED-5000 が公表された後に策定された IAASB の規定案は、IESBA の ED とは異なる「構成単位」の定義を提示していると指摘した。彼らは、この 2 つの規定案の相違は、大きな矛盾と混乱をもたらす可能性があると感じた。また、バリュー・チェーン事業体を除いた構成単位の定義案は、一部のサステナビリティ報告及び保証の枠組みにおける報告バウンダリーの概念と一致しない可能性があることも指摘された。

### バリュー・チェーン事業体

81. 回答者からは、バリュー・チェーン事業体に適用される独立性に関する検討事項案が複雑であるとの意見が寄せられた。実施を支援するため、詳細な図や更なる事例とともにガイダンスの発行も提案された。

82. 多くの回答者は、報告事業体の組織バウンダリーの外にあるバリュー・チェーン内の事業体を識別し、そこから情報を得ることの困難さを指摘した。加えて、回答者は、サプライヤーが重層的に存在する可能性を含め、バリュー・チェーン事業体の数が非常に多くなり、この提案の適用が実務上不可能になる可能性について指摘した。これらの課題を踏まえ、複数の回答者は、ファームが、バリュー・チェーン事業体について実施される業務チーム外の他の業務実務者による保証作業を利用する場合、ED のセクション 5700 における「知っている又は信じるに足る理由がある」の原則を適用する要求事項案について、運用可能性を疑問視した。
83. また、バリュー・チェーン事業体に係る独立性に関する要求事項が意図しない結果をもたらす可能性があるという指摘もあった。少数の回答者は、監査人が監査業務目的で依頼人のサプライヤー、銀行又は顧客からの情報に関して手続を実施する場合、IESBA 倫理規程のパート 4A では、監査人の独立性を要求していないと指摘した。そのため、バリュー・チェーン事業体からの独立性を要求することは均衡を欠くと主張した。
84. このような実務上の課題があること、また、義務化されたサステナビリティ保証に関する市場の発展が初期段階であることから、バリュー・チェーン事業体に関連する独立性に関する要求事項を設けることは時期尚早であるとの意見があった。

## IESBA の決定

### グループ SAE に対するアプローチ

85. IAASB との緊密な連携を求めるコメント、及び ED におけるグループ関連の規定案と ISSA5000 との相互運用性の確保に関するコメントを受けて、IESBA は、IAASB との連携を強化し、特にグループ SAE に関するコメントレターで提起された問題に対処した。ED-5000 のパブリックコンサルテーションで得られたフィードバックに基づき、IAASB も ISSA5000 にグループ SAE に対応する具体的な規定を含めることに合意した。
86. IAASB との更なる連携の結果、パート 5 の IIS 及び ISSA5000 のグループ SAE に関わる用語及び定義は、グループ、構成単位、グループ構成単位、バリュー・チェーン構成単位、構成単位の業務実施者、グループサステナビリティ保証業務、グループサステナビリティ保証情報及び報告バウンダリーを含め、完全に整合している。また IESBA は、ISSA5000 に沿って、バリュー・チェーン事業体からの情報を含む単一事業体のサステナビリティ情報<sup>17</sup>は、IESSA の目的上、グループサステナビリティ情報を構成することを明示した。したがって、グループ SAE に関する要求事項及び適用指針は、そのような状況において適用される（第 5405.2A1 項参照）。
87. ISSA 5000 に対するグループ SAE に関するこれらの修正を踏まえ、IESBA は、IIS のパート 5 にグループ SAE の独立性基準を維持することが重要であることに合意した。IESBA は、グループ SAE の基準案が、特に初度適用時には複雑に見える可能性を認識している。そのため、IESBA は、特に PA ではない SAP 及び規定の初度適用を考慮し、IESBA スタッフに、グループ SAE に関する実施を支援する資料の作成を指示することに合意した。そのような実施の支援の提供だけでなく、IESBA は、IESSA を ISSA5000 と整合させ、簡素化を促進するような改訂を行うことで、複雑さに関する懸念を軽減できると考えている。

### 構成単位の決定

<sup>17</sup> グループサステナビリティ情報は、「複数の事業体又は事業単位のサステナビリティ情報を含むサステナビリティ情報」と定義される。

88. SAE の目的における構成単位の決定について、IESBA は、IAASB と連携して当該アプローチを改訂することを決定した。構成単位の定義は、監査業務における構成単位と同様、「グループサステナビリティ保証業務の計画及び実施を目的として、グループサステナビリティ保証業務の実施者であるファームにより決定される、報告バウンダリー内の事業体、事業単位、機能若しくは事業活動、又はそれらの組合せ」とされている。これは、監査では関連性のない VCC（下記参照）についても認識することを提供している。
89. ISSA 5000 における IAASB の決定に合わせ、IESBA は、グループ構成単位と VCC という 2 種類の構成単位を定義することを決定した。IESBA 及び IAASB は、構成単位が報告事業体の業務上の支配下にあるかどうかによって、グループ構成単位と VCC を区別することを議論した。<sup>18</sup> しかしながら、IESBA には、業務上の支配の判断が異なる場合、独立性に関する要求事項の適用に矛盾が生じる可能性があるとの見解があった。また、業務上の支配の概念と IESBA 倫理規程の関連事業体の定義における支配の概念が混同される可能性についても懸念があった。さらに、報告事業体の業務上の支配下にあり、グループの構成単位として扱われるバリュー・チェーン事業体に対して、より厳格な独立性に関する要求事項の適用を求めるのは均衡を欠くとの意見もあった。このような懸念を踏まえ、IESBA は、IAASB と連携して、報告事業体のグループ財務諸表を参照することで、グループ構成単位と VCC の定義を関連付けることを決定した。<sup>19</sup>
90. グループ監査のアプローチと同様、保証作業が実施されるグループ構成単位は、後述の定義に基づき、グループサステナビリティ保証業務の依頼人の一部となる。その結果、グループサステナビリティ保証業務の依頼人に関して適用される要求事項及び適用指針は、保証作業が実施されるグループ構成単位にも適用される。しかしながら、報告事業体及び VCC の関係の性質を考慮し、IESBA は、グループサステナビリティ保証業務の依頼人に VCC を含めるべきではないと判断した。そのため、サステナビリティ保証業務の依頼人に適用される IESSA の規定は、VCC には適用されない。IESSA は、VCC について実施される保証作業に適用される独立性について、別個の規定を定めている。

#### バリュー・チェーン構成単位に対するパッシブ投資

91. グループ構成単位の定義に関連し、IESBA の審議において、依頼人が VCC にパッシブ投資を行っている場合、当該 VCC がグループ構成単位になるのかという疑問が生じた。もしそうであれば、グループ構成単位に対してより厳しい独立性に関する要求事項を適用することは均衡を欠く懸念があった。
92. IESBA は、IAASB とこの問題について連携し、保証の観点から、バリュー・チェーン事業体に対するパッシブ投資は、ISA600（改訂版）<sup>20</sup>と矛盾するため、当該事業体をグループ構成単位とはしないことを確認した。ISSA5000 の A17 項では、IAASB の意図として、グループ構成単位とは、報告事業体のグループ財務諸表に財務情報を含めることが要求される事業体又は事業単位であるとしている。これは、ISA600（改訂版）におけるグループ財務諸表の定義、すなわち「連結プロセスを通じて 2 つ以上の事業体又は事業単位の財務情報を含む財務諸表」と整合している。

<sup>18</sup> 業務上の支配の判断は、適用されるサステナビリティ報告の枠組みに規定されているとみなされた。

<sup>19</sup> パート 5 の定義には、独立性の検討の目的で、構成単位が法人かどうかに応じて、構成単位をどのように決定するかについて説明する指針も含まれている。グループ構成単位が法人である場合、当該定義はそのような法人を支配する事業体も対象とする。しかしながら、IESBA は、釣り合いとバランスの必要性を認識し、バリュー・チェーン構成単位の決定は、それが事業体である場合は当該法人のみとし、被支配事業体は含まないことに合意した。

<sup>20</sup> 国際監査基準 (ISA) 600 (改訂版) 「特別な考慮事項-グループ財務諸表監査 (構成単位の監査人の作業を含む。)」

93. その結果、IESBA は、グループ構成単位には VCC に対するパッシブ投資（適用される財務報告基準の下で、報告事業体の貸借対照表において、取得原価で計上されるか公正価値で計上されるかを問わない。）は含めないという意図を再確認した。

#### セクション 5405 における独立性に関する要求事項

94. 提案された VCC に対する新たなアプローチに基づき、IESBA は、ED のセクション 5405、5406 及び 5407 を再編し、独立性に関する規定を合理化及び簡素化した。再編の結果、IESBA は、次の改訂を行った。
- バリュー・チェーン事業体に適用されるセクション 5407 の規定を、セクション 5405 及び 5406 に移行する。
  - 改訂後のセクション 5405 に、ファーム又は構成単位の業務実施者が VCC について保証作業を実施する場合に適用される規定を含める。及び、
  - 改訂後のセクション 5406 に、業務チーム外の他の業務実施者が VCC について実施した保証作業をファームが利用する場合に適用される規定を含める。
95. ED の規定案に沿って、セクション 5405 では、ファームが十分かつ適切に関与することができる保証作業を実施する、グループサステナビリティ保証業務の実施者であるファーム及びそのネットワーク・ファーム、構成単位の業務実務者並びに当該ファーム又は構成単位の業務実務者のサステナビリティ保証業務チームの構成員について、独立性に関する検討事項を規定している。この再編に基づき、IESBA は、セクション 5405 にサブセクション A 及び B を設け、次に適用される独立性に関する検討事項を規定した。
- (a) グループサステナビリティ保証業務の依頼人（グループ構成単位を含む。）について実施される保証作業。及び、
- (b) VCC について実施される保証作業

#### 「～について保証作業を実施する」の意味

96. パブリックコンサルテーション及び IESBA の審議の過程で、SAP が「～について保証作業を実施する」という用語を一貫して適用することが、関連する構成単位の独立性に関する要求事項の範囲を規定し、適用を促進するため、重要であることが強調された。
97. IESBA は、「～について保証作業を実施する」について、保証作業が、構成単位により維持され、構成単位のサステナビリティ情報の一部を構成する、又は構成単位のサステナビリティ情報を作成するために利用される基礎となるデータ及び情報にアクセスすることによって実施される可能性があるため、SAP が構成単位に物理的に存在している必要があることを意味するものではないことに同意した。
98. 「～について保証作業を実施する」の意味を明確にし、独立性の規定の一貫した適用を支援するため、IESBA は IAASB と連携して策定した適用指針の追加を決定した（第 5405.2 A3 項参照）。この指針は、グループ監査に適用されるパート 4A における IIS のセクション 405 に関して IESBA スタッフが作成した非公式な実務支援資料<sup>21</sup>（IAASB スタッフとの共同作成）における指針と整合している。

<sup>21</sup> [業務チーム及びグループ監査の独立性に関連する IESBA スタッフ FAQ Q14 を参照](#)

99. 第 5405.2 A3 項の指針は、まず、セクション 5405 がグループサステナビリティ保証業務を実施するファーム又は構成単位の業務実施者が構成単位について保証業務を実施する場合に適用される独立性に関する要求事項について規定していることを示している。「構成単位」について、IESBA は、この指針が VCC だけでなく、グループ構成単位も対象とすべきであると判断した。これは、グループ監査と同様、グループレベルにおいて実施されるグループ構成単位<sup>22</sup>に関する保証作業とグループ構成単位について実施される保証作業を区別する必要があることを認識したものである。
100. 第 5405.2 A3 項は、「構成単位について保証作業を実施する」の意味について説明している。すなわち、グループ SAE 目的で証拠を入手するために、構成単位のサステナビリティ情報の基礎となる、構成単位が維持するデータ又は情報について、グループサステナビリティ保証業務を実施するファームが保証手続を実施する必要があると判断した場合に、この要求事項が適用される。その上で、第 5405.2 A3 項では、構成単位について保証作業が実施されるかどうかに基づき、3 つの具体的なシナリオでセクション 5405 の独立性に関する要求事項の適用を明示している。
101. グループサステナビリティ保証業務を実施するファーム又は構成単位の業務実施者が、構成単位のサステナビリティ情報に関する重要な虚偽表示のリスクを識別及び評価し、又は対応するために、構成単位が維持する基礎となるデータ又は情報に対して保証手続を実施する場合、グループサステナビリティ保証業務の実施者であるファーム又は構成単位の業務実施者は、当該構成単位に関して、セクション 5405 の独立性に関する要求事項が適用される。この点、上記で説明したように、「構成単位」は、グループ構成単位又は VCC のいずれかの可能性がある。
102. 事業体又は事業単位が保証作業を実施する VCC に該当するかどうかを判断する目的に限って、グループレベルで計画手続を実施する場合、当該事業体又は事業単位について実施する保証作業には該当せず、グループサステナビリティ保証業務を実施するファームは、当該事業体又は事業単位については、セクション 5405 の独立性に関する要求事項は適用されない。<sup>23</sup>
103. VCC が維持する基礎となるデータ又は情報に対する手続を実施することなく VCC のサステナビリティ情報に関する証拠を入手する場合、グループサステナビリティ保証業務を実施するファームは、当該 VCC から独立している必要はない。例えば、VCC のサステナビリティ情報に関して VCC レベルではなくグループレベルで手続を実施することを決定した場合、グループサステナビリティ保証業務を実施するファームは、当該 VCC に関するセクション 5405 の独立性に関する要求事項は適用されない。

#### バリュー・チェーン構成単位について保証作業が実施される場合の独立性に関する規定

104. IESBA は、構成単位に対する新たなアプローチ及び VCC の概念の導入により、IESBA が独立性の検討をバリュー・チェーン全体に拡大することを意図していないことが明確になったと考えている。バリュー・チェーン及び VCC の定義に沿って、パート 5 の IIS は、サステナビリティ情報が依頼人のサステナビリティ情報に含まれ、かつ、当該バリュー・チェーン事業体が維持する基礎となる

<sup>22</sup> 業務チーム - グループ監査の独立性についての [IESBA スタッフ Q&A](#) の FAQ Q13 を参照。特に、この FAQ では、グループ財務諸表には、IESBA 倫理規程の下ではグループ監査業務の依頼人の関連事業体とはみなされない事業体が含まれる可能性があることを説明している。そのような事業体には、例えば、持分法で会計処理されているが、IESBA 倫理規程の関連事業体の定義には当てはまらない事業体、連結財務諸表の場合に、他の事業体による直接的な支配下にはないが、共通の支配下又は共通の管理下にある他の事業体が含まれる。

<sup>23</sup> ただし、計画手続の結果として、当該事業体又は事業単位が保証作業を実施する必要のある VCC であると判断され、グループサステナビリティ保証業務を実施するファームが、当該 VCC が維持する基礎となるデータ又は情報について保証作業を実施する場合、グループサステナビリティ保証業務を実施するファームは、当該 VCC に関してセクション 5405 の独立性に関する要求事項が適用される。

データ又は情報に関して保証作業を実施する必要があるとファームが判断したバリュー・チェーン事業体のみに焦点を当てている。

105. IESBA は、バリュー・チェーンに関するサステナビリティ情報の報告及び保証に関する実務が発展段階にあることを踏まえ、VCC について実施される保証作業に適用される独立性の検討事項について、バランスの取れた現実的なアプローチを確立する旨を改めて表明した。したがって、関連する要求事項は、VCC について実際に保証作業を実施するファーム又は構成単位の業務実務者の独立性にのみ焦点を当てている（セクション 5405B 参照）。
106. さらに IESBA は、独立性に関する規定の導入、実施及び一貫した適用を促進するため、セクション 5405（サブセクション B）において、次の修正及び明瞭化を行うことを決定した。
- グループサステナビリティ保証業務を実施するファーム又は構成単位の業務実施者が、グループ SAE 目的で VCC について保証作業を実施する場合、当該ファーム又は構成単位の業務実施者は、グループサステナビリティ保証業務を実施する依頼人が PIE であるかどうかにかかわらず、PIE ではない依頼人に適用されるパート 5 の規定を遵守することが求められる（R5405.30A 項から R5405.34 項までの適用指針 A1 を参照）。
  - グループ SAE 目的でグループサステナビリティ保証業務を実施するファームが VCC について保証作業を実施する場合、セクション 5405 は、グループサステナビリティ保証業務を実施するファーム及びグループサステナビリティ保証業務を実施するファームに所属しているグループサステナビリティ保証業務チームの構成員又はグループサステナビリティ保証業務を実施するファームと契約しているグループサステナビリティ保証業務チームの構成員のみが、VCC から独立していることを要求する。したがって、ネットワーク・ファーム及びネットワーク・ファームに所属しているグループサステナビリティ保証業務チームの構成員又は当該ネットワーク・ファームと契約しているグループサステナビリティ保証業務チームの構成員は、VCC から独立していることは求められない（第 5405.30A A2 項及び第 5405.32 A2 項参照）。
  - グループサステナビリティ保証業務を実施するファームのネットワーク内の構成単位の業務実施者がグループ SAE 目的で VCC について保証作業を実施する場合、セクション 5405 は、当該構成単位の業務実施者及び当該構成単位の業務実施者に所属しているグループサステナビリティ保証業務チームの構成員又は当該構成単位の業務実施者と契約しているグループサステナビリティ保証業務チームの構成員にのみ、VCC から独立していることを求めている。したがって、グループサステナビリティ保証業務を実施するファーム、その他のネットワーク・ファーム、及びこれらファームのグループサステナビリティ保証業務チームの構成員又はこれらファームと契約しているグループサステナビリティ保証業務チームの構成員は、VCC から独立していることを求められない（第 5405.30B A2 項及び第 5405.33 A2 項参照）。
  - グループサステナビリティ保証業務を実施するファームのネットワークに所属していない構成単位の業務実施者がグループ SAE 目的で VCC について保証作業を実施する場合、セクション 5405 は、当該構成単位の業務実施者及び当該構成単位の業務実施者に所属しているグループサステナビリティ保証業務チームの構成員又は当該構成単位の業務実施者と契約しているグループサステナビリティ保証業務チームの構成員にのみ、VCC から独立していることを求めている。したがって、グループサステナビリティ保証業務を実施するファーム、そのネットワーク・ファーム及びこれらのファームに所属しているグループサステナビリティ保証業務チームの構成員又はこれらのファームと契約しているグループサステナビリティ保証業務チームの構成員は、VCC から独立していることは求められない（第 5405.31 A2 項及び第 5405.34 A2 項参照）。

107. IESBA は、パート 5 のセクション 5405 の要求事項が、均衡の取れたアプローチを提供すると考えている。IESBA は、VCC に適用される独立性の検討事項と監査業務の依頼人の銀行や顧客のような別の事業体に適用される独立性の検討事項の区分について議論した。例えば、銀行の口座残高や監査業務の依頼人の顧客の売掛金とは異なり、VCC のシステムにより取得及び記録された基礎となるサステナビリティデータ又は情報は、グループ SAE 目的で証拠を入手するために、構成単位において保証手続の対象となる可能性がある。したがって、IESBA は、パート 5 の IIS において、VCC に関するバランスの取れた、かつ現実的な独立性に関する要求事項を定めることは、信頼に足りかつ信用できるサステナビリティ保証を促進し、公共の利益につながるという見解に概ね同意した。
108. IESBA は、正式なモニタリングが必要であるとの認識を含め、ファームが VCC について実施された業務チーム外の他の業務実施者の保証作業を利用する場合、ファーム、そのネットワーク・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バリュー・チェーン構成単位との間の利害、関係又は状況について「知っている又は信じるに足る理由がある」の原則を適用することに関して（ED のセクション 5700 に規定されている。）、回答者から寄せられた潜在的な実務上の課題について検討した。VCC に対する修正されたアプローチを踏まえ、IESBA は、グループサステナビリティ保証業務を実施するファーム又は構成単位の業務実施者が VCC について保証作業を実施する場合、独立性に関する十分なガードレールが存在すると判断した。したがって、IESBA は、ED のセクション 5700 の削除に合意した。
109. 付録 2 及び付録 3 は、グループサステナビリティ保証業務を実施するファーム、グループサステナビリティ保証業務を実施するファームのネットワーク内外の構成単位の業務実務者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適用されるセクション 5405 の独立性の検討事項を例示している。
110. IESBA は、ED の規定案に対する修正及び明瞭化、並びに両基準を整合させ、VCC に対するアプローチを簡素化するための IAASB と IESBA の連携が、実務における独立性に関する規定の実施及び一貫した適用を促進するために役立つと考えている。さらに IESBA は、関連する独立性の規定の実施を更に支援するため、IESBA スタッフに FAQ 又はその他の非公式な指針の開発を指示することに同意した。

### 業務チーム外の他の業務実施者の作業の利用

111. サステナビリティ情報に対する保証報告書を発行する目的で、ファームは、グループサステナビリティ保証業務の依頼人又は VCC について、既に保証作業を実施したか、又は実施する予定の業務チーム外の他の業務実務者の作業を利用することを希望する場合がある。この点に関して、ED-5000 は、関連する倫理的な要求事項の遵守を含む、「業務チーム外の他の業務実施者」の作業を利用するための条件を定めている。IESSA-ED は、業務チーム外の他の業務実施者の作業を利用する際の関連する倫理的な要求事項（独立性を含む。）を規定している。
112. ファームは業務チーム外の他の業務実施者の作業に十分かつ適切に関与することはできないため、ED の規定案の前提は、パート 5 の IIS が、IESBA 倫理規程が適用されない可能性もある業務チーム外の他の業務実施者に独立性に関する要求事項を直接課すことはできないというものであった。そのため ED では、ファームに対して業務チーム外の他の業務実施者がパート 5 に従って独立していることの確認を求める要求事項を規定している。
113. ED は、ファームがサステナビリティ保証業務の依頼人又はバリュー・チェーン事業体のいずれについて、業務チーム外の他の業務実施者が実施した保証作業を利用しようとするかによって、異なる独立性に関する要求事項を定めている。バリュー・チェーン事業体について実施された業務チー

ム外の他の業務実施者の保証作業が多くの SAE の目的で利用される可能性があることを認識し、IESBA は、ケースバイケースによりコミュニケーションを要求することは現実的ではなく、負担が大きいと考えた。したがって、バリュー・チェーン事業者の場合、ED は、ファームが関連する要求事項を遵守する際に、業務チーム外の他の業務実施者の独立性の表明に依拠する選択肢を提供した。

### ED に対するコメント

114. 多くの回答者は、ED の規定案の基礎となる前提条件とともに、SAP が ISSA5000 に規定されている業務チーム外の他の業務実施者の作業を利用しようとする場合、パート 5 の IIS が関連する倫理上の要求事項を設けることを支持した。回答者は、IESBA に対し、当該事項について IAASB との緊密な連携を継続するよう促した。
115. 一方で、一部の回答者は、規定案の運用可能性に懸念を抱いていた。回答者は、SAP が業務チーム外の他の業務実施者の作業を指揮、監督又は査閲する能力を持たない場合、関連する倫理上の要求事項をどのように伝達し、業務チーム外の他の業務実施者がこれらの要求事項を遵守していることについての確認を要請することができるのかという疑問を呈した。そのような課題を踏まえ、IESBA が、要求事項案について均衡が取れているかどうかを検討し、業務チーム外の他の業務実施者の保証作業に適用する独立性に関する要求事項をより明確にすることを提案した。
116. また、PA ではない SAP が IESBA 倫理規程を遵守することは求められないが、他の職業倫理基準が適用される法域がある可能性があることが指摘された。そのため、少数の回答者は、パート 5 の IIS において、業務チーム外の他の業務実施者が少なくとも IESBA 倫理規程と同程度に厳しい、保証業務に関連する法令等又は職業的専門家としての基準におけるその他の倫理的な要求事項に従って、自身の独立性を確認することができるようにすることを提案した。
117. 少数の回答者は、既に作業が実施されている場合、業務チーム外の他の業務実施者が IESBA 倫理規程のパート 4B を遵守していたか、又は IESBA 倫理規程の遵守を求められていなかった若しくはその必要性を認識していなかったかのいずれかとなる可能性を指摘した。この点に関して、IESBA がそのような状況において業務チーム外の他の業務実施者の作業の利用を認める経過期間を検討することを提案した。
118. 多くの回答者及び利害関係者は、ファームが業務チーム外の他の業務実施者の独立性について確認できない場合、どのような影響が生じるかについて質問した。そのような状況において、ファームがどのような形であれ保証作業を利用することができるかどうかについてパート 5 の IIS で言及することを提案した。

### IESBA の決定

#### 業務チーム外の他の業務実施者の保証作業の利用

119. IESBA は、この課題について IAASB と緊密な連携を継続し、明瞭化を求める回答者のコメントに対応するため、業務チーム外の他の業務実施者の判断及び作業の利用方法に関する記述の修正を行った。この修正により、業務チーム外の他の業務実施者の作業を利用する目的が明確になり、そのような業務実施者は当該 SAE に関して保証手続を実施しない（すなわち、保証作業は当該業務実施者によって別個の業務の文脈で実施される。）ことが強調された。
120. IESBA は、ファームが業務チーム外の他の業務実施者の保証作業に十分かつ適切に関与できるかどうかにかかわらず、グループ事業者又はその他のグループ構成単位全体に同じ独立性に関する要求事項を適用することが、より現実的なアプローチであるかどうかについて議論した。業務チーム外の他の業務実施者がグループ全体に適用されるものと同じ独立性に関する要求事項を満たしている

ことを確認することは、倫理的な要求事項を設けることになり、満たすことが不可能となるリスクがあるとの意見があった。その結果、IESBAは、業務チーム外の他の業務実施者が保証作業を実施する事業体に適用されるパート5の規定に従って独立性を確認する必要があるが、その関連事業体からの独立性を確認する必要はないことに合意した。さらに IESBA は、サステナビリティ保証業務の依頼人が PIE であることが業務チーム外の他の業務実施者の独立性に関する期待に影響を及ぼすべきではないことにも合意した。IESBA は、IESBA スタッフに対し、非公式な指針において更なる明瞭化を行うよう指示することに合意した。

121. 一部の利害関係者は、サステナビリティ保証業務の依頼人（グループ構成単位を含む。）について保証作業を実施する業務実施者に適用される独立性に関する要求事項が、ファームが当該作業に十分かつ適切に関与できるかどうかにかかわらず、同じであるべきとの懸念を表明した。利害関係者は、独立性に関する要求事項が厳格ではない場合、ファームが業務チーム外の他の業務実施者の作業を利用するかどうかの判断に影響を与える可能性があるとして主張した。しかしながら、IESBA は、当該作業がグループ構成単位のサステナビリティ情報に関して実施される場合には、ISSA5000 の下で、通常、ファームが当該作業に十分かつ適切に関与していると推定されると指摘した。<sup>24</sup>
122. IESBA は、パート5に従った業務チーム外の他の業務実施者に関連する独立性に関する要求事項について、当該業務実施者が少なくともパート5の IIS と同程度に厳しい保証業務に関する関連法令等又は職業的専門家としての基準におけるその他の独立性に関する要求事項を遵守していれば満たすことができると判断した。したがって、セクション 5406 の要求事項の修正後の文言では、ファームは業務チーム外の他の業務実施者がパート5の関連する独立性に関する要求事項を満たしていることを確認する必要があると規定している（R5406.5 項参照）。
123. また、IESBA は、セクション 5406 において、ファームが業務チーム外の他の業務実施者の独立性を確認することができない場合の結果を説明する指針を提供することを決定した。ED の説明資料で説明されているように、ファームが業務チーム外の他の業務実施者の作業を利用することができないと規定することは、IESBA 倫理規程の裁量外である。したがって、適用指針では、ファームが業務チーム外の他の業務実施者の独立性について確かめることができない場合、当該業務チーム外の他の業務実施者がパート5の要求事項に従って独立しているとは結論付けることはできないとしている（第 5406.5 A1 項及び第 5406.6 A2 項参照）。
124. また、IESBA は、パート5において、IIS を早期適用する場合の経過措置を盛り込んだ。そのため、業務チーム外の他の業務実施者がパート 4B に従って独立している場合であっても、ファームは、SAE の目的で業務チーム外の他の業務実施者の独立性の確認を受け入れることが認められている。
125. 付録 2 は、ファームがサステナビリティ保証業務の依頼人、グループ構成単位及び VCC における業務チーム外の他の業務実施者の保証作業を利用しようとする際に適用される、セクション 5406 の独立性に関する検討事項を示している。

#### 業務チーム外の他の業務実施者の非保証業務の作業の利用

126. 公開草案公表後の審議過程で、IAASB は、ファームが業務チーム外の他の業務実施者により実施される非保証業務の作業を利用しようとする状況に対処するため、ISSA5000 の規定案を修正することを決定した。
127. パート5の IIS は SAE にのみ適用されるため、IESBA は、ファームが業務チーム外の他の業務実施者により実施される非保証業務の作業のみを利用する場合には、当該ファームにパート5の IIS に従って業務チーム外の他の業務実施者の独立性の確認を求めることは適切ではないとした。そこ

<sup>24</sup> ISSA 5000 の A104 項参照

で、IESBA は、IAASB と連携して、パート 5 のセクション 5300 の倫理基準において、ファームが業務チーム外の他の業務実施者の非保証業務の作業を利用しようとする場合に適用される規定を策定した。これらの規定は、該当する場合、ファームが誠実性の原則、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を遵守する責任を果たすために取るべき適切な措置を決定するために職業的専門家としての判断を行使することを求めている。また、関連する指針では、講じるべき適切な措置を決定する際に考慮すべき要因の例を示している<sup>25</sup>（R5300.11 項から第 5300.11 A2 項まで参照）。

128. IESBA は、これらの規定が、ファームが業務チーム外の他の業務実施者による非保証業務の作業を利用しようとする際に、ファームに過度な負担を負わせることなく、概念的枠組みの適用を基礎とする均衡が取れたアプローチを確立していると考えている。

### サステナビリティ保証業務の依頼人に対する NAS の提供

129. ED は、監査業務に対する独立性基準と同等のアプローチを取り、サステナビリティ保証業務の依頼人への NAS の提供が基本原則の遵守及び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規定している。監査業務の依頼人に対する NAS の提供について、パート 4A の IIS では、当該業務が財務諸表に与える影響に焦点を当てている。同様に、IESBA は、SAE の文脈において、NAS の提供が、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と考えた。その結果、IESBA は、監査業務に対するパート 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）を、ファームがサステナビリティ保証業務の依頼人に対して NAS を提供する場合にも適用することに合意した。
130. IESBA は、NAS が様々な種類の業務実施者（小規模な「ブティック」SAP から大規模な専門業務ファーム及びそれらのネットワークまで）によって提供される可能性があることを踏まえ、監査に関連する NAS と同様の種類の NAS を取り上げ、SRG との協議に基づき、事例及び若干の NAS の種類を追加することにより補足することに合意した。提案された追加の NAS の種類には、サブセクション 5601 におけるサステナビリティデータ及び情報に関する業務、サブセクション 5603 における予測及び類似業務が含まれる。このアプローチは、監査に適用される独立性の規定と SAE に適用される独立性の規定の間の同等性の達成を支援するものである。

### ED に対するコメント

131. これらの規定にコメントを寄せた回答者の多くは、提案されたアプローチに同意した。
132. 一部の回答者は、サステナビリティは新興分野であり、サステナビリティ保証業務の依頼人に提供される NAS も発展途上にあると指摘した。これらの回答者は、パート 4A におけるセクション 600 の要求事項は財務諸表監査のために開発されたものであり、SAP が依頼人に提供する可能性のある全ての種類の NAS を必ずしも網羅しているわけではないため、これらを反映することは適切ではないと主張した。さらに、ED における特定の種類の NAS は、サステナビリティ事項（例えば、税務業務）に十分適合しておらず、また、例示がサステナビリティ情報との関連性が低いという懸念も寄せられた。少数の回答者は、IESBA が現段階でサブセクション 5601 から 5610 までを削除し、原則主義に基づくセクション 5600 を策定することを検討すべきであるという見解を示した。当該回答者は、IESBA が時間をかけて特定の NAS の対象を追加していく方がよいと考えた。

<sup>25</sup> R5300.11 項から第 5300.11 A2 項までは、PA が他者の作業に依拠する場合に適用される現行規程セクション 220 と整合している。

133. ファームが特定のサステナビリティ情報についてのみ意見を表明する場合の自己レビューという阻害要因の判断について、明瞭化を求める少数の要望があった。自己レビューという阻害要因の判断に関する IESBA のアプローチ及び SAE の範囲に含まれない報告事業者のサステナビリティ情報に関する NAS の影響について、質問があった。
134. また、一部の回答者は、規定の適用前に SAP が実施する可能性のある NAS については、当該規定案が適用されないことを明確にするため、IESBA が経過措置の規定を追加することを検討すべきであると提案した。

### IESBA の決定

135. IESBA は、グローバル IESBA ラウンドテーブルに参加した利害関係者が、監査及び SAE のための倫理及び独立性の基準は同等であるべきとした IESBA の提案に概ね同意していることを確認した。また、IESBA は、監査業務の依頼人に対する NAS の提供は、財務諸表に対する当該業務の影響に焦点を当てていることに留意した。一方、IESSA は、SAE の文脈においてファームが意見を表明するサステナビリティ情報に対する同じ種類の業務が与える影響に対応している。したがって、IESBA は、パート 5 とパート 4A の IIS が、(a)依頼人に対する NAS の提供に関して同じアプローチを取らず、(b)該当する場合、同じ種類の NAS を扱わないのであれば、同等性の前提と整合しないと考えた。IESBA は、税務業務など特定の種類の NAS が財務諸表に影響を与える可能性は高いが、事実及び状況によってはサステナビリティ情報にも影響を与える可能性があることを認識した。IESBA は、パート 5 で別の NAS のリストを取り上げる場合、サステナビリティ保証業務の依頼人に対するリストにはない NAS の提供が、業務実施者の報告する情報に影響を与えるかどうかに関係なく許容されるという印象を与える可能性があると考えた。
136. 対象となる特定の種類の NAS とサステナビリティ情報に対する潜在的影響との関連性を強調するため、IESBA は、セクション 5600 のはじめにの部分（第 5600.6a 項参照）及びサブセクションにおいて、いくつかの明瞭化を行った。
137. 自己レビューという阻害要因の判断に関するコメントについて、IESBA は、回答者が指摘した点を受け入れた。したがって、IESBA は、ファームが意見を表明するサステナビリティ情報に対して影響する場合にのみ、NAS の提供が独立性に対する阻害要因を生じさせる可能性があることを明確にするため、パート 5 の IIS 全体を修正することを決定した。監査人が依頼人の財務情報全体について意見を表明する監査業務とは異なり、SAP は、その他のサステナビリティ事項（人権等）に関連するサステナビリティ情報を SAE の対象とはせずに、サステナビリティ情報の一部（温室効果ガス排出量等）についてのみ意見を表明する可能性がある。
138. また、IESBA は、IESSA の適用日前に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業務の依頼人と契約した NAS 業務に適用される経過措置の追加を決定した。当該経過措置は、2021 年 4 月に公表された「[非保証業務に関する IESBA 倫理規程の改訂に関する最終公表](#)」において、監査に対して取られたアプローチと整合したものである。しかしながら、経過措置が悪用される可能性を極力抑えるべきとの PIOB からのフィードバックに対応し、IESBA は、その適用期間を限定し、セクション 5600 又はそのサブセクションにおいて禁止されている NAS 業務については、一報告サイクルを超えない期間で、当初の契約条件の下でファームが継続することを許容することを決定した。

### ファームが監査とサステナビリティ保証業務の両方を実施する場合の独立性の課題

139. ED の IIS は、ファームが同一の依頼人に対して監査と SAE の両方を実施する場合の、特定の独立性に関する事項も取り上げ、関連する指針を提供した。

## 報酬に関する規定案

140. ED の策定に当たり、IESBA は、SAE を別個の業務として潜在的に失うことを懸念することにより、ファームの独立性に対する阻害要因となり、当該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業務を重視するあまり監査業務が疎かになる、又はその逆についての認識が存在する可能性があることも認めた。そのため、IESBA は、監査人が依頼人にサステナビリティ保証業務も提供している場合、ファームが当該業務の報酬を非監査報酬として開示し、監査報酬に占める非監査報酬の割合によって生じる阻害要因に対するセーフガードの適用について検討することを求めるパート 4A の改訂を提案した。

## ED に対するコメント

141. サステナビリティ保証業務の依頼人からの報酬を公に開示する規定案について、少数の回答者は、監査報酬とは異なり、SAP が監査人でない限りは、依頼人による SAE の報酬の開示は、多くの法域において、法令等によって特に義務付けられていないと指摘した。このような規制上の背景を踏まえると、回答者は、ファームが依頼人に報酬を開示させることは困難であり、依頼人が開示しない場合、ファームが報酬を開示しなければならないと指摘した。
142. 一部の回答者は、実施が義務付けられている SAE に対する報酬は開示されるべきではなく、非監査業務の報酬として扱うべきと主張した。これらの回答者は、IESBA 倫理規程は、SAE の報酬と、法定業務又は監査関連業務の報酬のようなその他の非監査業務の報酬とを区別することを提案した。
143. 多くの回答者は、報酬割合に関する規定案について、同じ依頼人からの報酬の割合を決定する際、SAE の報酬を監査以外の業務の報酬と同様に取り扱うことは、監査業務に関する基準との同等性に関する IESBA の目的と矛盾しているように見えると指摘した。これらの回答者は、IESBA がいずれの種類の保証業務にも同じ独立性基準を適用することを想定しているため、監査報酬と SAE の報酬の割合により阻害要因は生じないと考えた。また、当該規定案は統合報告に関する現在のトレンドに沿っておらず、統合報告の最終的な目標に対する障壁となるとの見解を示した。また、財務情報とサステナビリティ情報が相互に関連していることから、同じファームが両方の業務を実施する場合、公共の利益に資するという意見もあった。

## IESBA の決定

144. IESBA は、依頼人によるサステナビリティ保証報酬の開示に関する現在の規制の状況、及び提案されたパート 5 の IIS の報酬開示義務を満たすためにファームが直面する可能性のある課題について寄せられたコメントを検討した。しかしながら、IESBA は、利害関係者が SAP の独立性について、財務諸表監査と同様の情報を受け取ることに、より大きな利益があると考えた。そのため、IESBA は、監査報酬の開示に関するアプローチとサステナビリティ保証報酬に関するアプローチの同等性を保つことに同意した。
145. また、IESBA は、実務上、監査と SAE は一般的に別個の業務であり、報酬開示を求めている法域においては、法令等により、一般的に財務諸表監査の報酬のみの開示が義務付けられていることを考慮した。IESBA は、財務諸表監査に係る報酬を他の報酬と区別して開示することは、監査人の独立性を守るガードレールの役割を果たすという見解を再確認した。さらに、IESBA は、現行の IESBA 倫理規程では、非監査業務の報酬の種類の内訳を公に開示することに関する規定がないことを指摘した。IESBA 倫理規程は、非監査報酬の具体的な種類の決定及びそのような報酬の開示について、特定の法域の法令等に委ねている。このアプローチに沿い、IESBA は、パート 5 の IIS において、非監査報酬の公の開示を、監査関連業務、保証業務、非保証業務又はその他の種類の報酬に区分すべきかどうかを規定しないことを決定した。

146. IESBA は、監査報酬と SAE 報酬の相対的な割合によって生じる阻害要因に関連する規定案に寄せられたコメントを審議した。IESBA は、パート 5 の IIS の対象となる監査及び SAE の両方に同じ独立性基準を適用することを目的としているため、SAE 報酬と監査報酬の相対的な割合は、阻害要因を生じさせないという見解を受け入れた。そのため、IESBA は、パート 4A のセクション 410 の適合修正において指針を修正することを決定した（パート 4A の改訂されたセクション 410 の第 410.11 A2a 項参照）。
147. パート 5 の IIS の対象となる SAE の報酬に関する上記の修正に関連して、IESBA は、IESSA がパート 4B の対象となる SAE の報酬をパート 5 の IIS の対象となる SAE の報酬と同列に取り扱わないことが適切かどうかという PIOB からの問合せを検討した。IESBA は、この規定案が現行のパート 4A のセクション 410 のアプローチ<sup>26</sup>と完全に整合しており、パート 4B の保証業務を含む監査以外の業務に係る報酬の監査報酬に占める割合が大きい場合に生じる阻害要因に焦点を当てていると指摘した。<sup>27</sup> さらに、パート 5 の IIS の対象となる SAE の報酬を、監査報酬に対する監査以外の業務の報酬の割合により生じる阻害要因の水準に影響を与えないものとして取り扱うことを決定するに当たり、IESBA は、実務上の矛盾を生じさせないようにすることで合意した。これは、EU のような一部の法域における規制上の「報酬の上限」の文脈において、法律で実施が義務付けられている SAE に対する報酬は、監査報酬に占める監査以外の業務の報酬の割合を算出する際に含まれないためである。

#### 長期関与

148. ED は、監査人が後に同じ依頼人にサステナビリティ保証業務を提供するようになった場合（又はその逆の場合）、関係の長期化（長期関与）により、独立性に対する馴れ合い及び自己利益という阻害要因が生じる可能性があることについても言及している。また、ED は、監査業務に適用されるパート 4A のセクション 540 に対する適合修正も提案している。
149. 回答者は、提案されたアプローチ及び包括的な原則を概ね支持したが、セクション 5540 の規定が提案された適用日から遡及して適用されるのか、又は将来に向かって適用されるのかについて、明確にしてほしいという要望が少数寄せられた。
150. 寄せられたコメントを受けて、IESBA は、IESSA が適用される前に、ファームが依頼人において SAE に従事する状況に向けて経過措置を導入することを決定した。

## IV. サステナビリティ報告

### 改訂の背景及び範囲

151. サステナビリティ基準の設定のエコシステムが急速に変化していること、並びにサステナビリティ情報の質的及び将来予測的な性質は、サステナビリティ情報の作成及び提供における困難性、複雑性及び不確実性を高めている。したがって、そのような活動を行う際には、PA の裁量及び職業的専門家としての判断の行使は、重要な役割を果たす。
152. IESBA は、サステナビリティ報告の全ての作成者が、同じ強固な倫理基準の対象となること（すなわち、特定の職業に限定されないこと）の公共の利益を認識しつつも、現段階では、PA によるサステナビリティ報告に関する倫理基準の開発に対象を限定することを決定した。この決定に当たり、IESBA は、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基準を早急に求める規制上の要請がないことを勧告した。また、2023 年に開催された IESBA のグローバル・サステナビリティ

<sup>26</sup> 監査以外の業務報酬に関するこのアプローチは、2022 年 12 月から適用されているセクション 410 の規定に反映されている。

<sup>27</sup> IESBA 倫理規程パート 4A の第 410.11 A1 項参照

ィ・ラウンドテーブルでも、利害関係者からは、現段階において、サステナビリティ報告に関して特定の職業に限定されない倫理基準を対象に含めるべきとする強い意見はなかった。

153. しかしながら、SWP2024-2027 の策定に当たり、IESBA は、財務情報及び非財務情報の全ての作成者が同じ高い倫理基準に従うべきという公共の期待があることを確認した。そのため、IESBA は、サステナビリティ報告の全ての作成者に、IESBA 倫理規程の影響を拡大することを検討する新たな作業部会を設置することが公共の利益に資することに同意した。この新たな作業部会は、2026 年に開始される予定である。

#### ED に対するコメント

154. ED の回答者は、サステナビリティ情報の全ての作成者に IESBA 倫理規程の対象を拡大することを検討する IESBA の新たな作業部会を概ね支持した。数名の回答者は、サステナビリティ情報の全ての作成者に同じ倫理基準が適用され、公平な競争条件を確立することの利益及び公共の利益を認識した。多くの回答者は、IESBA 倫理規程が適用されない可能性のある PA でない者の多様な背景に言及した。PA でない者に対して、IESBA 倫理規程の遵守に対する当局の監視がどのように行われるのか明らかではないこと、及び IESBA 倫理規程の背景知識の欠如により参入障壁又は負担とみなされる可能性があることが、懸念として挙げられた。数名の回答者は、IESBA がサステナビリティ情報の全ての作成者に IESBA 倫理規程を拡大する前に、作成者及び規制当局からの要望の程度を判断すべきであるとの意見もあった。ED の回答者のコメントは、IESBA の新たな作業部会で十分に検討される予定である。

#### サステナビリティ報告に関連する現行 IESBA 倫理規程の改訂

155. 現行 IESBA 倫理規程のパート 1 からパート 3 までにおいては、財務報告及び非財務報告を実施する際に生じる可能性のある倫理的な問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、ED におけるサステナビリティ報告関連の改訂は大幅なものではなかった。これらの改訂は、現行 IESBA 倫理規程を強化し、該当する場合には、サステナビリティに関する言及を含め、既存の事例を改訂し、誤解を招く表現（例：「グリーンウォッシング」）、バリュー・チェーンに係る検討事項及び将来予測情報に特化した新たな事例を含めることによってサステナビリティ報告の目的に合致することを確保することを目指した。
156. 最も実質的な改訂はセクション 220<sup>28</sup>に対するもので、特に次のような内容であった。
- 情報の作成又は提供は、事業体の状態だけではなく、業務及び製品のような事業にも関連し、情報の収集及び測定が含まれることを明確にする。<sup>29</sup>
  - 情報を作成又は提供する際に職業的専門家としての判断を行使する現行の要求事項を拡張し、事業上の取引や活動による影響の説明及び適時かつ適切な方法で情報を収集し、測定することも含める。<sup>30</sup>
  - PA による文書化が推奨される情報の種類を拡大し、情報を作成又は提供する際の分析、仮定、判断及び意思決定を文書に含めることが推奨される。<sup>31</sup>

#### ED に対するコメント

<sup>28</sup> セクション 220 情報の作成及び提供

<sup>29</sup> 第 220.3 A2 及び A3 項参照

<sup>30</sup> R220.4 項(c) 参照

<sup>31</sup> 第 220.11 A1 項参照

157. ED の回答者は、提案されたサステナビリティ報告関連の改訂を概ね支持しており、回答者から寄せられた主なコメントには次が含まれていた。
- 第 200.6 A1 項(a)にある、所属する組織のサプライヤーが金銭的利益を有するという例が適切かどうか。少数の事例では自己利益という阻害要因が生じる可能性があるものの、サプライヤーは子会社のように支配されておらず、バリュー・チェーン構成単位は予測不可能であり、急速に変化する可能性があるという主張がなされた。
  - 第 200.7 A3 項を改訂し、サステナビリティ情報を含む財務情報及び非財務情報の両方を管理することの重要性を強調する提案
  - 第 220.3 A2 項を改訂し、社会的な取組のように、より広範な事項を網羅するため、「業務及び状態」を「活動及び状態」に変更すること、及びサステナビリティ情報の例を拡大することを含む提案
  - 第 220.4 A1 項の新たな事例は、「グリーンウォッシング」／「グリーンハッシング」を故意による行為と狭義に解釈しているとの見解。過度な楽観主義、無意識の虚偽表示又は「グリーンウォッシング」（探求心の欠如等）への対応を検討すべきという提案
  - バリュー・チェーンの量的及び質的特性に関する第 300.7 A4a 項（及び第 320.3 A4 項に追加された同様の要素）の規定案は、バリュー・チェーン事業体が依頼人の組織バウンダリーに属しておらず、依頼人との関係が不十分であるため、PA による阻害要因の評価には不適切であるかどうか。

#### IESBA の決定

158. 第 200.6 A1 項(a)で提案されたサプライヤーとの金銭的利益を保有する例示は、自己利益という阻害要因を生じさせるような全ての状況又はそのような阻害要因が許容可能な水準とはならない全ての状況（すなわち、概念的枠組みを適用しなければならない全ての状況）について想定していなかった。しかしながら、IESBA は、そのような利害がほとんどの場合において、実質的な阻害要因を生じさせない可能性があり、また、急速に変化する可能性のあるバリュー・チェーンにおいて、金銭的利益を追跡することは複雑性が増すことから、この例を削除することに合意した。
159. IESBA は、サステナビリティ報告が発展段階にあり、サステナビリティ情報が組織全体から収集される可能性があることから、財務情報及び非財務情報の両方を管理することの重要性を強調する提案を受け入れた。また、IESBA は、財務情報とサステナビリティ情報の関連性、及びそれぞれの内部統制とシステムとの間の相互作用が、強固な報告のためには重要であると考えている。そのため IESBA は、第 200.7 A3 項の改訂を決定した。
160. 第 220.3 A2 項に対する回答者のコメントについて、IESBA は、「業務」は製品又はサービスのみに関連する狭義のものであり、「活動」は社会的イニシアティブ又は人的資源（いずれもサステナビリティに関連する）のようなその他の事項を含む広義の用語であることに同意した。さらに、IESBA は、サステナビリティ情報が「現状」を超えるものであることを強調し、「組織の事業モデル、製品、サービス又はその他の関連する活動」に関するサステナビリティ情報の定義の記載と整合するよう、当該規定の改訂に合意した。
161. IESBA は、意図的でない「グリーンウォッシュ」／「グリーンハッシュ」（「グリーンウォッシュ」と呼ばれることもある。）の例示を盛り込むという回答者の提案に同意した。これに伴い、IESBA は、財務情報及び非財務情報の作成又は提供に等しく適用される、職業的専門家としての判断の不

適切な行使<sup>32</sup>に関する第 220.4 A3 項を新たに追加した。この指針では、職業的専門家としての判断の行使に影響を及ぼす可能性のある確証バイアスの例を取り上げている。<sup>33</sup>

162. IESBA は、依頼人のバリュー・チェーンの量的及び質的特性が、PA による阻害要因の評価に影響する可能性があるとの見解を維持している。<sup>34</sup>（依頼人の組織バウンダリー外からの）複数のサプライヤーが異なる報告の枠組みを使用し、サプライヤーの情報が依頼人のサステナビリティ情報の作成又は提供に必要とされる場合、職業的専門家としての能力及び正当な注意に対する阻害要因の評価に影響を与える可能性がある。しかしながら、IESBA は、PA がサステナビリティ情報を作成又は提供する場合の阻害要因の評価に関するものであることを明確化するために、第 300.7 A4a 項を改訂することに同意した。

## V. 適用日

163. IAASB のサステナビリティ・プロジェクトとの連携したアプローチの一環として、IESBA は、ED において、このプロジェクトから生じる変更案の適用日を ISSA5000 の適用日に合わせることを提案した。
164. ED の回答者の多くは、IESBA の提案に同意した上で、採用及び実施に十分な時間が必要であることを強調した。また、回答者は、ガイダンス資料の必要性を表明した。
165. IAASB との緊密な連携の結果、IESBA は、採用及び実施に十分な時間を確保できるものと考え、IESSA の適用日を ISSA5000 と一致させることに合意した。したがって、VCC について実施される保証作業に適用されるセクション 5405 及び 5406 の規定（下記参照）を除き、IESBA は、IESSA を次に係るサステナビリティ情報に対する保証業務に適用することを決定した。
- 2026 年 12 月 15 日以後に開始する期間、又は
  - 2026 年 12 月 15 日以後の特定の日
166. IESBA は、早期適用を認め、推奨することについても合意した。
167. サステナビリティ報告関連の改訂の適用日に関して、IESBA は、これら改訂も 2026 年 12 月 15 日に適用すべきであり、早期適用を認め、推奨することに合意した。
168. また、IESBA は、本文書の第 124 項、第 138 項及び第 150 項に示した経過措置を設けることも決定した。

### バリュー・チェーン構成単位に適用されるセクション 5405 及び 5406 の規定の適用日

169. IESBA は、VCC に係る規制環境及び報告分野の発展を認識し、セクション 5405 及び 5406 における VCC について実施される保証作業に適用される規定の適用日を延期することを決定した（以下「適用日の延期」）。これらの規定は、2028 年 7 月 1 日以後開始する期間又は 2028 年 7 月 1 日以後の特定の日におけるサステナビリティ情報に対する SAE に適用される。
170. 適用日までの期間を長めに設定することにより、IESBA は、IESSA の下で VCC に適用される独立性制度への移行を支援及び促進するための追加的な時間を提供することを意図している。同時に、当該延期により、IESBA は、IAASB と連携して、ISSA5000 の下での VCC における保証作業の実

<sup>32</sup> R220.4 項(c)の要求事項に関連する。

<sup>33</sup> 第 120.12 A2 項参照

<sup>34</sup> 第 300.7 A4a 項及び第 320.3 A4 項参照

施に関連する保証実務の進展をモニターし、その進展に照らして VCC 規定に関する対応の必要性を検討することが可能となる。

171. また、VCC 規定の適用日が延期されたことを踏まえ、IESBA は、2028 年 7 月 1 日前に開始する期間の、又は 2028 年 7 月 1 日前の特定の日におけるサステナビリティ情報に係る SAE であって、VCC について実施された保証作業に関するものについて、次の事項を決定した。
- (a) VCC について保証作業を行うグループサステナビリティ保証業務を実施するファーム又は構成単位における業務実施者は、当該保証作業に関連する独立性に対する阻害要因を識別及び評価し、それに対処するために、セクション 5120 の概念的枠組みを適用しなければならない。
  - (b) グループサステナビリティ保証業務を実施するファームが、VCC について実施される業務チーム外の他の業務実施者の保証作業を利用しようとしている場合、当該グループサステナビリティ保証業務を実施するファームは、当該業務チーム外の他の業務実施者が独立していることを確かめる必要があり、この点に関して、パート 4B 又は独立性に関するその他の職業的専門家としての要求事項に従った独立性の表明に依拠することができる。及び、
  - (c) 透明性の観点から、グループサステナビリティ保証業務を実施するファームは、IESSA に規定されている独立性規定の適用日の延期に伴い、IESSA の下で VCC について実施される保証作業に適用される独立性規定が適用されていない事実を公に開示しなければならない。

略語リスト

ED	IESBA 公開草案「 <a href="#">サステナビリティ保証業務のための国際倫理基準（国際独立性基準を含む。）（IESSA）並びにサステナビリティ保証及び報告に関連する IESBA 倫理規程のその他の改訂</a> 」
ED-5000	IAASB 公開草案「 <a href="#">サステナビリティ保証に関する国際基準（案）5000、サステナビリティ保証業務に関する一般的要求事項</a> 」
EM	ED に関する説明資料
ESG	環境、社会及びガバナンス
ESRS	欧州サステナビリティ報告基準
FAQ	よくある質問
FSB	金融安定理事会
GRI	グローバル・レポーティング・イニシアティブ
IAASB	国際監査・保証基準審議会
IESBA	国際会計士倫理基準審議会
IESSA	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。）
IFAC	国際会計士連盟
IFEA	国際倫理・監査財団
IFIAR	監査監督機関国際フォーラム
IIS	国際独立性基準
IOSCO	証券監督者国際機構
ISA 600 (Revised)	国際監査基準 600（改訂）「 <a href="#">グループ監査における特別な考慮事項（構成単位の監査人の作業を含む。）</a> 」
ISA 700 (Revised)	国際監査基準 700（改訂）「 <a href="#">財務諸表に対する意見の形成と監査報告</a> 」
ISSA 5000	IAASB の国際サステナビリティ保証基準 5000「 <a href="#">サステナビリティ保証業務の一般的要求事項</a> 」

ISSB	国際サステナビリティ基準審議会
MG	モニタリング・グループ
NAS	非保証業務
NOCLAR	違法行為
NSS	各国基準設定主体
PA	職業会計士
PAO	会計職業専門家団体
PIE	社会的影響度の高い事業体
PIF	公共の利益の枠組み
PIOB	公益監視委員会
SAC	ステークホルダー諮問委員会
SAE	サステナビリティ保証業務
SAP	サステナビリティ保証業務の実施者
SMP	中小規模の会計事務所等
SRG	IESBA のサステナビリティ・リファレンス・グループ
SWP	IESBA の戦略及び作業計画
TCWG	ガバナンスに責任を有する者
VCC	バリュー・チェーン事業体

### グループサステナビリティ保証業務に従事するファームの独立性

**Q1** (グループ) ファームは、保証作業に十分かつ適切に関与することができるか?

**できる**  
セクション5405参照

**できない**  
下記参照

**Q2** 保証作業は、依頼人（グループ構成単位（GC）を含む。）又はバリュー・チェーン構成単位（VCC）について実施されるか?

依頼人（GCを含む。）		バリュー・チェーン構成単位		
<b>Q3</b> 保証作業は、ファーム又はネットワーク内外の構成単位の業務実施者（CP）により実施されるか?		<b>Q3</b> 保証作業は、ファーム又はネットワーク内外のCPにより実施されるか?		
ファーム又はネットワーク内のCP	ネットワーク外のCP	ファーム	ネットワーク内のCP	ネットワーク外のCP
依頼人（GCを含む。）からのネットワーク（すなわち、ファーム及びネットワーク・ファーム）の独立性 R5405.9項及びR5405.10項	依頼人（GCを含む。）からのネットワークの独立性 R5405.9項及びR5405.10項  GC及びグループファームの意見表明の対象となる事業者からのネットワーク外のCPの独立性* R5405.11-13項	VCCからのファームの独立性 R5405.32項  (その他のネットワーク・ファームはVCCからの独立性は求められない。)**	VCCからのネットワーク内のCPの独立性 R5405.33項  (ファーム又はその他ネットワーク・ファームは、VCCからの独立性は求められない。)**	VCCからのネットワーク外のCPの独立性 R5405.34項  (ネットワークは、VCCからの独立性は求められない。)**

**Q1** (グループ) ファームは、保証作業に十分かつ適切に関与することができるか?

**できない**  
セクション5406参照

**できる**  
上記参照

**Q2** 保証作業は依頼人（GCを含む。）又はVCCについて実施されるか?

依頼人（GCを含む。）	バリュー・チェーン構成単位
業務チーム外の他の業務実施者（AP）が保証作業を実施する事業者からの、AP（及び保証作業を実施するAPからの個人）の独立性を確認することを要請** R5406.5項	VCCからAPが独立していることを確かめる。 (例：APが発行した報告書における表明又はAPに対する確認の要請によって) R5406.6項 (ネットワークは、VCCからの独立性は求められない。)**

**セクション5405**、グループサステナビリティ保証業務

**セクション5406**、サステナビリティ保証業務において保証作業が利用される業務チーム外の他の業務実施者

\* その他の関係又は状況に関する「知っている、又は信じるに足る理由がある」の原則が適用される、金銭的利害、ローン及びローンの保証に関する独立性

\*\* ただし、依頼人（GCを含む。）からのネットワークの独立性は依然として求められる。

## グループサステナビリティ 保証業務チーム（GSAT）の構成員の独立性

**Q1** (グループ) ファームは、保証作業に十分かつ適切に関与することができるか?

できない  
下記参照

できる  
セクション5405参照

**Q2** 保証作業は、依頼人（グループ構成単位（GC）を含む。）又はバリュー・チェーン構成単位（VCC）について実施されるか?

依頼人（GCを含む。）      バリュー・チェーン構成単位

**Q3** 保証作業は、ファーム又はネットワーク内外の構成単位の業務実施者（CP）により実施されるか?

**Q3** 保証作業は、ファーム又はネットワーク内外のCPにより実施されるか?

ファーム又はネットワーク内のCP	ネットワーク外のCP	ファーム	ネットワーク内のCP	ネットワーク外のCP
ネットワーク（すなわち、ファーム及びネットワーク・ファーム）内のGSAT、又はネットワークと契約しているGSATの、依頼人（GCを含む。）からの独立性 R5405.5項	ネットワーク外のCP内のGSAT又は当該CPと契約しているGSATの、GC、グループファームの意見表明の対象となる事業体及び両者の支配下にあり、事業体からの独立性 <sup>△</sup> R5405.6-8	ファーム内のGSAT又はファームと契約しているGSATの、VCCからの独立性* R5405.30A項	ネットワーク内のCP内のGSAT又は当該CPと契約しているGSATの、VCCからの独立性* R5405.30B項	ネットワーク外のCP内のGSAT又は当該CPと契約しているGSATの、VCCからの独立性* R5405.31項

**Q1** (グループ) ファームは、保証作業に十分かつ適切に関与することができるか?

できる  
上記参照

できない  
セクション5406参照

**Q2** 保証作業は依頼人（GCを含む。）又はVCCについて実施されるか?

依頼人（GCを含む。）      バリュー・チェーン構成単位

業務チーム外の他の業務実務者（AP）（及び保証作業を実施するAPからの個人）に、APが保証作業を実施する事業体からの独立性を確認することを要請\*  
R5406.5項

APがVCCから独立していることを確かめる。（例：APが発行した報告書における表明又はAPに対する確認の要請）\*  
R5406.6項  
（保証作業を実施するAPからの個人に関する特定の要求事項はない。）

\*ネットワーク内のGSAT又はネットワークと契約しているGSATの、依頼人（GCを含む。）からの独立性は依然として求められる。  
△ 上記以外の関連事業体又はその他のグループ構成単位との関係又は状況に関しては、「知っている、又は信じるに足る理由がある」の原則を適用する。

## バリュー・チェーン構成単位（VCC）について実施される保証作業に適用される独立性に関する検討事項

R5405.30A項からR5405.34項まで

VCCについて誰が保証作業を実施するか？	グループ・サステナビリティ保証業務を実施するファーム(GSAF)	GSAFのネットワーク内の構成単位の業務実施者 (CP)	GSAFのネットワーク外の構成単位の業務実施者
GSAFは、独立性が求められるか？	必要 R5405.32項	不要	不要
GSAFのグループサステナビリティ保証業務チーム (GSAT) の構成員は、独立性が求められるか？	必要 R5405.30A項	不要	不要
GSAFのネットワーク内のCPは、独立性が求められるか？	不要	必要 R5405.33項	不要
GSAFのネットワーク内のCPのGSATの構成員は、独立性が求められるか？	不要	必要 R5405.30B項	不要
GSAFのネットワーク内のその他のファームは、独立性が求められるか？	不要	不要	不要
GSAFのネットワーク外のCPは、独立性が求められるか？	不要	不要	必要 R5405.34項
GSAFのネットワーク外のCPのGSATの構成員は、独立性が求められるか？	不要	不要	必要 R5405.31項

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。

国際倫理・監査財団™ (IFEATM)、国際会計士倫理基準審議会 (IESBA®) 及び国際会計士連盟® (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。）」、「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。）」、「違法行為への対応」、「国際会計士連盟」、「IESBA」、「IFAC」、「IESSA」、「NOCLAR」及び IESBA 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「IFEATM」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。



**IESBA**

International Ethics Standards Board for Accountants  
AN IFEA BOARD

COPYRIGHT OF:



**IFAC**  
International  
Federation  
of Accountants®

2025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「結論の背景：国際会計士倫理基準審議会（IESBA）のスタッフによる作成」は、2026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。IESBAの翻訳プロセスは、IFACにより検討され、翻訳は「ポリシー・ステートメント - IFACの出版物の翻訳に関する方針」に従って実施されている。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。

Basis for Conclusions: International Ethics Standards for Sustainability Assurance (including International Independence Standards) and Other Revisions to the Code Relating to Sustainability Assurance and Reporting の英語文©2025年 国際会計士連盟（IFAC）。無断複写複製を禁ずる。

「結論の背景：国際会計士倫理基準審議会®（IESBA）のスタッフによる作成」の日本語文©2026年 国際会計士連盟（IFAC）。無断複写複製を禁ずる。

原題：Basis for Conclusions: International Ethics Standards for Sustainability Assurance (including International Independence Standards) 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。