

#### IV. 監査をめぐる環境変化への対応



## IV. 監査をめぐる環境変化への対応

### 1. 中小規模監査事務所をめぐる動向

#### (1) 中小規模監査事務所の監査を取り巻く環境変化

近年、上場国内会社の監査において、大手監査法人から準大手・中小規模監査事務所へ会計監査人を変更する傾向が続いており、令和5年6月期では中小規模監査事務所による被監査上場会社は92社の純増となっている。この傾向から、中小規模監査事務所の上場国内会社監査の担い手としての役割が高まっている。

また、監査品質の維持・向上の必要性からリスク・アプローチに基づく品質管理システムの導入を求めるよう品質管理基準が改訂された。独立性の強化のため、倫理規則も改正され、特定の会社に対する報酬依存度に係る規制（15%ルール）<sup>18</sup>や自己レビューの阻害要因が生じる可能性のある非保証業務の提供禁止などが導入された。

こうした会計監査を取り巻く環境変化を踏まえ、会計監査の信頼性を確保するため、会計監査の在り方に関する懇談会論点整理において、監査の担い手の裾野が広がるよう、自らの監査品質の向上に取り組む中小監査事務所等への支援が重要とされたほか、上場会社の監査に高い規律付けを求める制度的枠組みや監査法人のガバナンス・コードの受け入れ促進などについて検討の必要性が提言された。論点整理における提言のうち、公認会計士制度に関する事項については、金融審議会公認会計士制度部会において議論が行われ、上場会社監査について法律上の登録制の導入のほか、上場会社の監査事務所に対して監査法人のガバナンス・コードの受け入れなどによる体制整備等が盛り込まれた報告書が公表された。

報告書で示された提言を踏まえた公認会計士法の一部改正法案が令和4年3月1日に国会へ提出され、同年5月18日に公布された。また、改正公認会計士法の施行に伴い必要となる制度整備として、公認会計士法施行令及び同施行規則が改正され、令和5年1月25日に公布された。

なお、上記公認会計士法令の改正に伴い、上場会社監査を行う監査事務所に対してガバナンス・コードの受け入れが求められたため、令和4年10月より、監査法人のガバナンス・コードに関する有識者検討会が再開され、コードの内容が監査法人の規模・特性等に応じた実効性のある規律を求めるものとなるよう改訂が行われ、令和5年3月24日に公表された。

#### (2) 日本公認会計士協会による中小規模監査事務所への対応

上記（1）を受け、協会は①上場会社等監査人登録制度の導入に伴う品質管理レビュー

<sup>18</sup> 社会的影響度の高い事業体（PIE）の監査について、報酬依存度（監査事務所の総収入のうち、特定の企業からの報酬の占める割合）が2年連続で15%を超えた場合はその旨の開示等、5年連続で15%を超えた場合は原則として会計監査人を辞任しなければならないとするルール。

を通じた適格性の確認、②中小規模監査事務所の情報開示の充実、③中小規模監査事務所の基盤強化の支援、という3つの観点から、中小規模監査事務所の監査を取り巻く環境変化へ対応している。特に、②と③により、中小規模監査事務所の経営基盤強化の取り組みを加速し、監査品質の向上につなげることとしている。

#### ① 上場会社等監査人登録制度の導入に伴う品質管理レビューを通じた適格性の確認

協会は、法の改正を受け、登録上場会社等監査人に関して、上場会社等の監査を公正かつ的確に遂行するための業務管理体制が法令等に準拠しているか否かを品質管理レビューで確認する（以下「適格性の確認」という。）こととされた。この適格性の確認は、施行規則第87条及び第93条から第96条までの体制整備の状況を確認することとなるが、例えば、同規則第93条により定められた、業務の品質の管理の状況を評価し、その評価結果等を公表する体制の整備義務に関し、協会は①公表がなされていない場合、②公表されている事項が、登録上場会社等監査人の実態と著しく乖離しているような場合、法令上の義務違反と捉え、登録の取消を検討・判断することになる。協会は「適格性の確認」の手法として品質管理レビューを利用する。品質管理レビューは上場会社監査の実施を可能とする登録の可否及び業務管理体制の整備の状況を見極めるために重要な役割と責任を負うこととなったことから、ガバナンス体制を含む監査事務所の品質管理システムの有効性について、これまで以上に厳格で深度ある検証が求められる。

なお、上場会社の監査を行う監査法人等の登録は、これまでレビュー制度を所掌する品質管理委員会で行われていたが、令和5年4月1日以降は、会員3名と非会員4名の合計7名から構成され、登録の審査を専門に行う「上場会社等監査人登録審査会」が設置された。今後は、上場会社等監査人名簿への登録の審査、登録取消の判断に更なる透明性、客観性が付与されることとなる。

#### ② 中小規模監査事務所の情報開示の充実

上場会社等の監査を行う監査事務所は、改正後の法施行規則第93条（業務の品質の管理の状況等の評価及び公表）、第95条（経営管理の状況等の公表）及び第96条（組織的な運営）への対応が義務付けられたことに伴い、協会は、監査事務所の情報開示の充実策として、「監査品質のマネジメントに関する年次報告書」（以下「年次報告書」という。）を作成して情報開示を求めることとした。年次報告書は、公認会計士法によって作成が義務付けられている「説明書類」とは別に自主規制の範疇において作成・公表され、その記載内容も原則として各事務所の自主的な判断による。

協会は年次報告書を作成・公表する意義として、中小規模監査事務所が自発的に6つの基盤（品質管理基盤、組織・ガバナンス基盤、人的基盤、IT基盤、財務基盤、国際対応基盤）に係る情報開示を行うことで、市場関係者が品質管理に関する取組を通じて監査事務所に対する理解を深めることが期待されることとしている。また、上場会社等の監査を行う中小規模監査事務所は、情報開示を通じて、常に資本市場の目線を意識し、これまで以上に自らの監査品質向上に真摯に取り組み、品質管理体制の一層の向上につなげるとしている。協会は、こ

これらの実現に向けて、中小事務所等施策調査会及び中小監査事務所連絡協議会を設置し、各種支援策を実施している。

### ③ 中小規模監査事務所の基盤強化の支援

協会は情報開示の充実と各種支援策により、中小規模監査事務所の経営基盤強化の取り組みを加速し、監査品質の向上につなげるとしている。このため、協会は中小事務所等施策調査会及び中小監査事務所連絡協議会を主体として、以下の取組を行っている。

- 改訂品質管理基準対応ガイダンスの公表  
品基報第 1 号実務ガイダンス第 3 号「監査事務所及び監査業務における品質管理並びに監査業務に係る審査に関する Q&A」及び同実務ガイダンス第 4 号「監査事務所における品質管理に関するツール」を公表。
- 改正倫理規則対応のための研修会
- 資本市場関係者との意見交換会
- 中小規模監査事務所の人材採用・育成支援
- 海外事務所名簿の整備
- 中小規模監査事務所向けの対話型研修会  
中小規模監査事務所の育成やサポート、個別相談機能の強化のため、品質管理レビューの元レビューアーが講師となり、少数の事務所の参加による Q&A、ディスカッションを行う形式で意見交換、情報共有を実施。
- 中小規模監査事務所のデジタル化支援  
中小規模監査事務所の IT インフラの整備状況や IT を利用した監査手法の利用実態を把握。サイバーセキュリティ対策を含めた IT インフラの整備、IT を活用した監査ツール開発に関する支援を実施。具体的なデジタル化支援策として、共同 IT インフラ環境の整備（中小規模監査事務所向けの電子監査調書システムを利用できるプラットフォームの構築支援）、IT コミュニティ（中小規模監査事務所の IT 担当者間のネットワーキング）の開催などを行っている。
- 中小規模監査事務所との定期的な意見交換会の開催、等

## （3）審査会による対応

改訂品質管理基準には「四 改訂品質管理基準の実施に当たっての留意事項」として、特に中小規模監査事務所に対し、中長期的な観点から必要な支援が行われることが重要であると共に、行政当局が監査事務所や協会の取組を支援しつつ、審査会の検査等を通じて、監査事務所による主体的な品質管理の定着に努めるべき旨が記載されている。審査会は第 7 期モニタリング基本方針に基づき、中小規模監査事務所に対する検査をより重視した運用に努めている。

## 2. 会計監査に関する最近の動向

### (1) 国際的な監査基準や倫理基準の動向

各国の会計士の協会が加盟する国際会計士連盟（IFAC）内に設置されている国際監査・保証基準審議会（IAASB）及び国際会計士倫理基準審議会（IESBA）にて、国際的な監査基準や倫理基準の基準開発が行われている。IAASB が設定する国際監査基準（ISA）の近時の大きな改訂としては、「監査業務における品質管理」（ISA220）の改訂、「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」（ISQC1）の「国際品質マネジメント基準第 1 号」（ISQM1）及び「国際品質マネジメント基準第 2 号」（ISQM2）への改訂が挙げられ、ISQM1 は 2022 年 12 月 15 日から、ISQM2 及び ISA220 は、同日以降開始する事業年度に係る監査から適用されている。現在、サステナビリティ報告の保証基準の開発のほか、主として次のような事項が検討過程にある。近年の様々な大型会計不正事件による財務諸表監査における不正や継続企業の前提に関する監査人の役割及び責任に疑問が呈されている。これにより、「不正」（ISA240）及び「継続企業」（ISA570）の改訂が検討されており、前者は 2025 年 3 月、後者は 2024 年 12 月に最終化が予定されている。また、テクノロジーの進化によって、企業及び監査人が利用できる情報は情報源、分量、多様性ともに変化している。これを受け、監査証拠（ISA500）の改訂の最終化が 2024 年 6 月に予定されている。

IESBA が策定する IESBA 倫理規定の近時の改訂としては、2021 年 1 月に ISQM2 への対応として、審査担当者等の公平性に関連する規定を新たに追加した「審査担当者等の公平性」に係る改訂、同年 4 月の、監査人の独立性強化を目的とした被監査会社への非保証業務の提供の禁止等を規定した「非保証業務」に関する改訂、及び監査人の独立性の強化、報酬関連情報の透明性向上を目的とした「報酬」に関する改訂が挙げられる。また、IESBA は 2022 年 4 月に「IESBA 倫理規程の改訂『上場事業体及び社会的影響度の高い事業体の定義』」を公表した。これにより、2024 年 12 月 15 日以降開始する事業年度に係る監査から（早期適用可）、各法域の状況を踏まえて PIE の定義を検討することが求められる。このほか、「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。）」（ISA600）の改訂に対応してグループ監査に関わる個人や法人やグループ監査人と構成単位の監査人との間の独立性に関するコミュニケーションなどに適用される独立性を強化し、明確化する改訂を 2023 年 2 月に公表している。

### (2) 協会による倫理規則の改正

協会は IESBA 倫理規程の改訂も参考に、令和 4 年 7 月に倫理規則を改正した。従来の倫理規則と独立性・利益相反・違法行為への対応に関する 3 つの指針を一本化するとともに、多くの個別規定を新設、変更している。

主な個別規定の新設・変更として、報酬及び非保証業務に関する事項が挙げられる。

報酬については、監査業務の依頼人が社会的影響度の高い事業体（PIE）である場合、監査事務所等による報酬関連情報（監査報酬、非監査報酬、報酬依存度）の開示が求められることとなった。倫理規則の改正を受け、財務諸表等の監査証明に関する内閣府令（監査証明府令）も改正され、監査報告書の記載事項に、公認会計士又は監査法人（これらの者と同一のネットワークに属する者を含む。）が被監査会社（連結子会社及び非連結子会社を含む。）から受領する報酬に関する事項が追加された。改正後の監査証明府令は、原則として令和5年4月1日以後に開始する事業年度等に係る財務諸表等の監査証明から適用される。

また、特定の監査業務の依頼人に対する報酬依存度が高い場合における倫理規則上の規制が強化された。例えば、PIEに対する報酬依存度が2年連続して15%を超える、又は超える可能性が高い場合のセーフガードとして、監査意見表明前のレビューが必須となり、従来認められていた監査意見表明後のレビューが廃止されたほか、報酬依存度に関する開示が新たに必要となった。また、PIEに対する報酬依存度が5年連続して15%を超えるか、超える可能性が高い状況が継続する場合、5年目の監査意見表明後に監査人を辞任しなくならなくなった。

非保証業務については、監査業務の依頼人がPIEである場合、監査事務所又はネットワーク・ファームは自己レビューという阻害要因が生じる可能性がある非保証業務を提供してはならないと規定された（改正前は、重要性の判断やセーフガードの適用により提供が許容されていた）。また、監査事務所から監査役等に対するコミュニケーションの内容が強化され、非保証業務の提供前に監査役等の了解を得ることが求められるようになった。

### （3）財務報告制度に係るその他の動向

#### ① 四半期開示制度の変更

四半期報告制度は平成18年6月に法制化されたが、近年、経済社会情勢が大きく変化し、企業の情報開示の枠組みを見直す動きがみられるなか、企業開示において、中長期的な企業価値に関連する非財務情報の重要性が増大する一方、金商法に基づく四半期報告書については、取引所規則に基づく四半期決算短信と重複がみられ、コスト削減や効率化の観点から見直すべきとの指摘が出ていた。これを踏まえ、金融審議会ディスクロージャーワーキング・グループ報告（令和4年6月公表）において、四半期報告書（第1・第3四半期）を廃止して四半期決算短信に一本化する方向性が示された。また、令和4年12月の同グループ報告では、一本化の具体化について、以下のような提言を取りまとめている。

- ・ 当面は、四半期決算短信を一律で義務付け、今後、適時開示の充実の達成状況等を見ながら、任意化について幅広い観点から継続的に検討する。
- ・ 開示内容について、四半期決算短信の開示事項をベースに、投資家の要望が特に強い事項（セグメント情報、キャッシュ・フローの情報等）を追加する。
- ・ 監査人によるレビューは企業の任意とする。会計不正の発生や内部統制の不備が生じた場合、一定期間のレビューを義務付ける。

- ・ 虚偽記載に対しては、取引所によるエンフォースメントをより適切に実施する。相場変動を図る目的など、意図的で悪質な虚偽記載は、金融商品取引法上の罰則の対象になりえる。
- ・ 上場企業には、半期報告書に現行の第 2 四半期報告書と同程度の記載内容と監査人によるレビューを求める。
- ・ 半期報告書等の金融商品取引法上の公衆縦覧期間を 5 年間に延長する。

これらの提言のうち、金融商品取引法の改正が必要な事項について、金融庁が令和 5 年 3 月に金融商品取引法等の一部を改正する法律案を国会に提出している（令和 5 年 6 月末現在、継続審査中）。

## ② 内部統制報告制度

内部統制報告制度は平成 20 年に導入されて以来、15 年以上が経過し、企業による財務報告の信頼性の向上に一定の効果があったと考えられる。一方で、経営者による内部統制の評価範囲の外で開示すべき重要な不備が明らかになる事例や内部統制の有効性の評価が訂正される際に十分な理由の開示がない事例が一定程度見受けられており、経営者が内部統制の評価範囲の検討に当たって財務報告の信頼性に及ぼす影響の重要性を適切に考慮していないのではないか等の内部統制報告制度の実効性に関する懸念が指摘されている。

また、会計監査の在り方に関する懇談会は、令和 3 年 11 月に公表した論点整理において、高品質な会計監査を実施するための環境整備の観点から、内部統制報告制度の在り方に関して、内部統制の整備・運用状況について分析を行い、米国の COSO（トレッドウェイ委員会支援組織委員会）の内部統制の基本的枠組みに関する報告書の改訂などの国際的な内部統制・リスクマネジメントの議論の進展も踏まえながら、必要に応じて、内部統制の実効性向上に向けた議論を進めることが必要であるとしている。

上記を背景として、企業会計審議会内部統制部会は令和 5 年 4 月、「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準並びに財務報告に係る内部統制の評価及び監査に関する実施基準の改訂について（意見書）」を公表した。

主な改訂点として、例えば、内部統制の基本的枠組みに関しては、COSO 報告書の改訂を踏まえ、リスクを評価するに際し不正リスクについて考慮することの重要性や考慮すべき事項が明示されたほか、IT の委託業務に係る統制の重要性が増している旨などが記載された。また、財務報告に係る内部統制の評価及び報告に関しては、経営者が内部統制の評価範囲を決定する際の指標について、例示されている「売上高等のおおむね 3 分の 2」や「売上、売掛金及び棚卸資産の 3 勘定」を機械的に適用すべきでないこと、経営者による内部統制の評価の範囲に関する判断事由等を内部統制報告書に記載することが適切であることを示している。さらに、財務報告に係る内部統制の監査に関しては、監査人は実効的な内部統制監査を実施するために、財務諸表監査の実施過程において入手している監査証拠の活用や経営者との適切な協議を行うことが重要であるとしている。

上記の改訂を踏まえ、令和 5 年 6 月、「財務計算に関する書類その他の情報の適正性を

確保するための体制に関する内閣府令の一部を改正する内閣府令」等が公布され、以下のとおり、内部統制報告書等に新たな記載事項を加えるとしている。

内部統制報告書：前年度に開示すべき重要な不備を報告した場合には、内部統制報告書において、付記事項として、当該開示すべき重要な不備に対する是正状況を記載

訂正内部統制報告書：事後的に内部統制の有効性の評価が訂正される際には、訂正内部統制報告書において、具体的な訂正の経緯や理由等を記載

内部統制監査報告書：企業が内部統制報告書の内部統制の評価結果において内部統制は有効でない旨を記載している場合には、監査人はその旨を内部統制監査報告書において監査人の意見に含めて記載

さらに、内部統制部会の審議において以下の問題提起があり、中長期的な課題としている。

- ・ サステナビリティ等の非財務情報の内部統制報告制度における取扱いについては、当該情報の開示等に係る国内外における議論を踏まえて検討すべきではないか。
- ・ ダイレクト・レポーティングを採用すべきかについては、内部統制監査の在り方を踏まえ、検討すべきではないか。
- ・ 内部統制監査報告書の開示の充実に関し、例えば、内部統制に関する「監査上の主要な検討事項」を採用すべきかについては、内部統制報告書における開示の進展を踏まえ検討すべきではないか。
- ・ 訂正内部統制報告書について、現在監査を求めているが、監査人による関与の在り方について検討すべきではないか。
- ・ 経営者の責任の明確化や経営者による内部統制無効化への対応等のため、課徴金や罰則規定の見直しをすべきではないか。
- ・ 会社法に内部統制の構築義務を規定する等、会社法と調整していくべきであり、将来的に会社法と金融商品取引法の内部統制を統合し、内部統制の4つの目的をカバーして総合判断できるようにすべきではないか。
- ・ 会社代表者による有価証券報告書の記載内容の適正性に関する確認書において、内部統制に関する記載の充実を図ることを検討すべきではないか。
- ・ 定期的な開示から臨時的な開示に金融商品取引法が動いているのであれば、臨時報告書についても内部統制を意識すべきではないか。

### 3. サステナビリティの開示及び保証の動向

#### (1) サステナビリティの開示に係る動向

近年、企業経営や投資家の投資判断におけるサステナビリティが重視され、中長期的な企業価値に関連する非財務情報の重要性が増している。令和5年1月31日、金融庁は「企業内容等の開示に関する内閣府令」等の改正を公表した。この改正により、令和5年3月31日以後終了する事業年度の有価証券報告書及び有価証券届出書の「経理の状況」より前の企業情報において、以下のような新たな開示や開示の拡充が行われる。

- ・ 「事業の状況」の中に「サステナビリティに関する考え方及び取組」という記載欄が新設された。企業は国際的なフレームワークと整合的な「ガバナンス」、「リスク管理」、「戦略」、「指標及び目標」の4つの構成要素に従って記載する。「ガバナンス」と「リスク管理」の記載は必須であり、「戦略」と「指標及び目標」は各企業が「ガバナンス」と「リスク管理」の枠組みを通じて重要性を判断して記載する。
- ・ 人的資本の開示として、人材の多様性の確保を含む人材の育成に関する方針と社内環境整備に関する方針及び当該方針に関する指標の内容等について、サステナビリティ情報の「記載欄」の「戦略」と「指標及び目標」において記載する。この記載は重要性に関わらず求められる。  
「女性の職業生活における活躍の推進に関する法律」により、300人超の労働者を常時雇用する企業は、女性管理職比率を含む8項目の中から1項目、男女別の育児休業取得率を含む7項目の中から1項目を選択して公表する義務がある。また、令和4年7月以降、最初に終了する事業年度から男女間の賃金格差の公表が義務付けられる。「育児休業、介護休業等育児又は家族介護を行う労働者の福祉に関する法律」により、1,000人超の労働者を雇用する企業は令和5年4月から男性の育児休業取得率を公表することが義務付けられる。該当する企業は、「従業員の状況」において提出会社及び各連結子会社の数値を記載する。
- ・ 「コーポレート・ガバナンスの状況等」において、取締役会や指名委員会・報酬委員会等の活動状況（開催頻度、具体的な検討内容、出席状況）や内部監査の実効性（デュアルレポーティングの有無等）、政策保有株式の発行会社との業務提携等の概要を記載する。

気候変動対応については、上記の「サステナビリティに関する考え方及び取組」の中で企業が業態や経営環境等を踏まえ、重要であると判断する場合に記載することとされた。金融審議会 デイスクロージャワーキング・グループは、温室効果ガス排出量が投資家と企業の建設的な対話に資する有効な指標となっていることから、重要性の判断を前提としつつ、特に Scope 1・Scope

2<sup>19</sup>の排出量について積極的に開示することが期待されるとしている。

サステナビリティの開示は、従来統合報告書等の任意の開示が主流となっていたが、具体的な開示内容を規定する開示基準の検討が国内外で進んでいる。

国際的には、国際サステナビリティ基準審議会（ISSB）が S1 基準（IFRS S1 号「サステナビリティ関連財務情報の開示に関する全般的な要求事項」）及び S2 基準（同 2 号「気候関連開示」）を 2023 年 6 月に最終公表した。同基準は、2024 年 1 月以降開始する事業年度から適用するとされている。また、2023 年 5 月、ISSB は今後の基準開発に向けた優先アジェンダについての情報要請を公表し、市中協議を開始した。情報要請では新たなリサーチ及び基準設定プロジェクトの候補として、生物多様性や人的資本などが挙げられている。ISSB は、情報要請の結果を踏まえて、2024 年から開始する 2 年間の作業計画を策定する予定である。欧州では、2021 年 4 月に公表された企業サステナビリティ報告指令（CSRD）が 2022 年 11 月に最終化され、その具体的な開示基準である欧州サステナビリティ報告基準（ESRS）の検討が進められている。EU 市場での純売上高が大きい EU 域外企業グループは、2028 会計年度に係る報告から ESRS 又はこれと同等と認められた第三国の基準に準拠して報告することが求められる。米国では、証券取引委員会が 2022 年 3 月に気候関連開示を義務化する規則案を公表し、検討が進められている。

国内でも、サステナビリティ基準委員会（SSBJ）が ISSB の S1 基準に相当する基準（日本版 S1 基準）及び S2 基準に相当する基準（日本版 S2 基準）の開発を開始しており、令和 6 年 3 月末までに公開草案を公表、令和 7 年 3 月末までに確定することを目標としている。目標どおりに確定した場合、遅くとも令和 7 年 4 月 1 日以降に開始する事業年度（3 月決算企業の場合は、令和 8 年 3 月期）から早期適用が可能となる。

## （2）サステナビリティ開示の保証に係る動向

サステナビリティ情報の開示に基準を設け、各企業の開示に一定の統一性を付与することと共に、第三者が保証を付与することにより、情報の信頼性を高めることも投資家その他のステークホルダーにとって有用である。近年は持続可能な社会への関心の高まりを背景として、ESG 投資等、サステナビリティを謳ったファイナンスが増加する一方で、グリーンウォッシングのような、ステークホルダーのミスリードを起こしかねない情報発信に社会は注目している。

サステナビリティ情報に対する第三者による保証については、欧州では従業員 500 人以上の上場企業等は 2024 会計年度、それ以外の上場企業等（除く中小企業）は 2025 会計年度、上場中小企業（除く零細企業）は 2026 会計年度から、各企業に対して CSRD に基づく報告とあわせて限定的保証を導入し将来的には合理的保証に移行するアプローチが提案されている。また、米国では、証券取引委員会が公表した気候関連開示を義務化する規則案の中で、大規模早期提出会社は 2024 会計年度から、早期提出会社及び非早期提出会社は 2025

---

<sup>19</sup> 温室効果ガスの排出の態様による分類で、Scope 1 は事業者自らによる直接排出、Scope 2 は他社から供給された電気、熱、蒸気の使用による間接排出、Scope 3 は Scope 1・Scope 2 以外の間接排出（事業者の活動に関連する他社の排出）を指す。

会計年度から Scope 1・Scope 2 の温室効果ガス排出量に限定的保証を付け、2年後に合理的保証に移行することとしている。

保証に関する基準については、国際監査・保証基準審議会（IAASB）が、職業会計士以外にも利用可能となるようにすることを念頭に、改訂版 ISAE 3000（「過去財務情報の監査又はレビュー以外の保証業務」）等の既存の基準・ガイダンスをもとに、サステナビリティ保証に特化した包括的な保証基準（ISSA 5000）を新たに開発し、令和6年9月の最終化を目指している。また、国際会計士倫理基準審議会（IESBA）は職業会計士以外にも利用可能となるよう、既存の倫理規則をもとにしたサステナビリティ報告・保証に関する倫理・独立性基準開発の作業を実施しており、令和6年中の最終化を予定している。

保証提供者については、2021年までのG20諸国、香港、シンガポール等の21法域のグローバル企業1,350社に対する調査によると、保証提供者のうちの43%は監査法人以外である。

国内においては、サステナビリティ情報に信頼性を求める投資家の声の高まりから、企業が任意で保証を受ける動きがみられている。金融審議会 ディスクロージャーワーキング・グループは令和4年6月、以下の理由からサステナビリティ情報に対する保証は中期的に検討を進めていく必要があると報告している。

- ・ 保証の前提となる開示基準が国際的に議論の途上であること
- ・ サステナビリティ関連情報の保証基準については、今後、具体的な議論が行われること
- ・ 保証に必要な知見・専門性・独立性等の観点から、適切な保証主体については様々な意見があること

また、令和4年12月の報告において、同グループは保証のあり方について、保証を求める範囲、保証の担い手、保証基準や保証水準の国際的な保証基準との整合性等を提言している。

金融庁が日経225企業のサステナビリティ情報に対する保証について行った調査（令和4年6月時点）によると、65%は保証が付されており、そのうち約半数は監査法人や監査法人系の会社以外の保証機関によって保証されている。また、同庁がISO認証機関にヒアリングしたところ、サステナビリティ情報に対する第三者保証の需要が広がりを見せている中で、必要な能力・経験を有している人員は不足している、将来的に合理的保証が要求される場合、人員の不足は更に拡大することが想定されるなどの意見があった。

監査法人を含む監査事務所は、改訂された監基報720により、令和4年3月31日以後終了する事業年度に係る監査から、その他の記載内容（財務諸表及びその監査報告書以外の情報）を通読し財務諸表及び監査人が監査の過程で得た知識とその他の記載との間に重要な相違があるかどうかを検討することに関する役割が明確化され、対応が求められている。

サステナビリティ情報の保証に係る監査法人の対応は、以下のとおりである。

大手監査法人は、監査法人自体、あるいは監査法人のグループ会社がサステナビリティ情報に

関するアドバイザー業務を行っているほか、サステナビリティ情報審査協会<sup>20</sup>の認定審査機関としてサステナビリティ情報の保証業務を行っている。また、サステナビリティ情報保証業務の推進に向けた部署を設置し、国内外の情報収集や収集した情報の法人内での展開、職員の研修を行っている。中には、体系的な必須研修プログラムを策定する、あるいはサステナビリティ開示保証認定者制度を設けるといった動きもみられる。

準大手監査法人は、情報収集や法人内の展開に取り組んでいるものの、その度合いは法人によって異なる。分科会等を組織し、情報収集のほか、非財務情報の保証に向けた調書体系を整備して業務提供に備える動きがみられる一方、非監査業務は積極的に拡大させず、顧客の要望に応じてできる範囲でサービスを提供することを考えているとしている法人もみられる。

中小監査法人では、顧客から相談がなく、また法人の資源に非財務情報の保証を行うだけの余裕がないとして、サステナビリティ情報の保証に向けた検討を行っていない法人もある。

令和5年4月、協会は公認会計士に対するサステナビリティに関する能力開発に向けた取組を着実に前進させるための方策を検討した結果の報告として、「サステナビリティに関する能力開発の基本方針とアクション」を公表した。当該報告書には、サステナビリティに関する能力開発の基本方針、公認会計士に求められるサステナビリティ関連の知見・能力、サステナビリティ教育に関するシラバス、今後のアクションが記載されている。

#### ■グリーンウォッシング■

グリーンウォッシング（Greenwashing）とは、環境に配慮していることを想像させる「グリーン」とごまかしや上辺だけを意味する「ホワイトウォッシング」を組み合わせた造語である。実態は異なるにもかかわらず、表向きには環境に配慮しているように見える情報を発信し、商品の購入や投資等を促す行為を指す。

グリーンウォッシングは金融に限らず幅広く事例が指摘されているが、近年はESG投資やグリーンボンドといったサステナブル投資の急速な増加に伴い、サステナブル関連の投資商品との誤解を招く形で提供される金融商品の発生が懸念されている。

グリーンウォッシング回避に向けた取組として、欧州ではサステナブルファイナンス開示規制（SFDR）が資産運用会社等幅広い市場参加者を対象に適用されている。また、IESBAは令和4年10月、グリーンウォッシングに関する懸念への対応に向けたQ&Aを公表している。

国内でも金融庁が令和5年3月、金融商品取引業者向けの総合的な監督指針を改正し、ESG投信の開示についての留意事項を追加している。グリーンウォッシングは、ESG格付やデータが提供会社によって異なることから起こるとされている。金融庁は令和4年12月、「ESG評価・データ提供機関に係る行動規範」を公表している。

<sup>20</sup> 一般社団法人サステナビリティ情報審査協会。環境報告書等の審査の信頼性等を確保し、効率的、有効な審査を実現することで環境報告書等の信頼性向上に寄与することを目的として、平成17年に設立された日本環境情報審査協会を前身とする。協会の認定審査機関は6機関。