

事務局説明資料

2026年7月3日



金融庁

Financial Services Agency, the Japanese Government

1. 前回のご議論を踏まえた意見書の方向性

(1) 我が国における基準のあり方・策定方法

(2) 保証業務に関する重要な事項

(3) 国際基準との調整

2. ご議論いただきたい事項

前回の主なご意見(我が国における基準のあり方・策定方法)①

基準のあり方

- 2027年3月末を目指して策定し、国際動向等も踏まえつつ必要に応じて見直すといったアプローチが実用的ではないか。
- 国際基準はグローバルベースラインであるため、**国際基準への加除は限定的な範囲にとどめるべき**。
- EU規制が日本企業に適用される場合、(日本とEUで)二重に保証を受けなければならない事態が生じないよう、**国際基準と同等な基準とする方向性は妥当**。
- **海外子会社などがCSRD等現地の開示規制の対象となる場合**、親会社の連結サステナビリティ報告の利用が考えられるため、**国際基準と同等の基準は求められると**考えられる。
- 英国においては保証がいったん任意とされ、義務化について中長期的に検討される予定。こうした国際動向等も踏まえると、**制度導入後、我が国のサステナビリティ情報の保証に対する企業、投資家の評価・反応を確認する必要がある**のではないかと。
- スケジュールありきの進め方では、十分に審議ができないまま、保守的な方向に偏るおそれがあるため賛同しかねる。サステナビリティ情報の保証は将来情報が多く、証拠の不確実性や見積りへの依存も高いため、同じ**第三者保証であっても、財務諸表監査とは大きく異なるもの**と考えている。

意見書の位置付け

- 当部会が作成する意見書は、監査基準における前文のイメージと認識している。
- 監査基準は、金融商品取引法の監査証明との関係で(企業会計審議会により公表された基準は)「一般に公正妥当と認められる監査に関する基準」に該当するというロジックで成り立っているが、**当部会の意見書はこうした位置付けが分からない**。
- 「当部会が作成する意見書」と「監査部会が作成する品質管理基準」、「協会が作成する実務指針(品基報等)」との関係、「当部会が作成する意見書」と倫理・独立性に関する法令や協会の自主規制規則との関係についても整理したうえで、意見書へ記載することが考えられるのではないかと。
- 保証基準を策定しない理由を明確化してはどうか。**監査基準のように帰納要約すべき実務がない状況だと理解**している。

前回の主なご意見(我が国における基準のあり方・策定方法)②

“実務指針”の策定主体

- Non PAも保証の担い手となり得る制度設計であるため、**金融庁が日本公認会計士協会等の関係機関と連携して策定する方針が論理的に妥当。**
- 実務指針等の策定主体は、保証業務実施者によって構成される**自主規制機関とするのが論理的には望ましいものの、自主規制機関は当面ないため、次善の策として金融庁が適切な関係機関と連携して作成することが妥当。**
- 日本公認会計士協会は監査に関する実務指針開発の実績があり、また、国際基準設定主体から、各法域(日本)における監査・保証基準設定主体であると認められて活動を行っているところ、実務指針の策定にあたって協会と連携するとの事務局案に賛同。意見書において重要な考え方をまとめていただくことも考えると、**意見書の内容に沿って協会において実務指針を作成する方法も考えられるのではないか。**
- 日本公認会計士協会においては、国際基準設定主体の会合等にも参加してサポートするなど知見・実務の積み重ねがあり、我が国独自の実務指針も作成されている。他方、Non PAも参入するなかで、**協会の指針をそのまま利用するのも難しいため、金融庁においては全体を俯瞰して基準を作成して欲しい。**
- 実務指針の策定にあたっては、これまでの**任意のサステナビリティ保証で得られた知見も反映することが必要。**
- 実務指針の策定プロセスにおいては、保証業務実施者の観点に偏り過ぎると保守的な実務が形成される可能性もあるため、**作成者(企業)、想定利用者(投資家)の意見にも継続的に配慮いただきたい。**
- 国際基準は数百ページの分量があり、実務指針の策定にあたっては時間的制約、資本市場(に関わる関係者)全体のコストという観点から、**協会が公表しているサステナビリティ保証業務実務指針を利用することが効率的である。**また、国際基準は頻繁に改訂されるため機動的な対応も必要。加えて、国際基準設定主体が公表しているガイドラインやFAQも参考にして実務に対応することが必要。

前回の主なご意見(我が国における基準のあり方・策定方法)③

その他

- 金融庁等が策定する実務指針と、協会が策定した保証業務実務指針等との関係を整理する必要はないか。
- ISQM1は監査・保証一体の基準であり、既にある監査における品質管理基準(品基報第1号)と別途、サステナビリティ保証における品質管理基準(の実務指針)を策定するのであれば、両者の整合性をどう取るのか整理が必要。倫理・独立性についても、一部は法令で手当てされる部分もあると思うが、IESSAは1つの体系だった基準であるため、基準としては整合性ある1つのものを作成したほうが良い。
- 国際基準との調整は我が国の保証基準を分かりやすくするためのもので十分であり、国際基準より保守的な保証基準、実務指針とならないよう留意が必要。
- 既に日本公認会計士協会が「実務指針」という言葉を使って公表しているため、保証業務実施者が準拠すべき基準が「一般に公正妥当と認められる」基準であるとするれば、金融庁が策定する指針を実務指針と呼ぶことには違和感がある。
- サステナビリティ情報の保証制度が初めて導入されることに鑑み、意見書については、導入の背景など、これまで議論に加わっていない方にも(保証基準等についての)内容が十分伝わるようなものにするべき。
- 財務諸表監査において、前文は(実務指針を含めた)監査基準を解釈する際にも重視されており、裁判例で引用されることもある。このため、意見書においては、サステナビリティ情報の保証がどのような考え方に基づくものかを明確化することに意義がある。
- 倫理・独立性において、例えば非保証業務へ該当するものが何か、(その該当性について)組織レベル・人レベルでの切り分けの考え方等についても事例等を整理いただくと良い。
- 制度定着後は、なるべく自主規制の枠組みへ移行することが望ましい。

ご意見を踏まえた意見書の全体像イメージ

一. 経緯

- 審議の背景
- 審議の経緯

二. 基準の性格、策定のあり方

- 第三者保証制度導入の意義
- 基準の性格
- 基準策定のあり方
- 意見書の位置付け

三. 保証業務に関する重要な事項

- 保証業務の目的
- 保証業務の実施の前提
- 保証対象(サステナビリティ情報の特性)
- 保証範囲
- 財務諸表との関係
- その他留意すべき事項

四. 国際基準との調整

- ガバナンスに責任を負う者
- 部分保証
- 審査
- 引継・共同保証

五. 実施時期等

(参考) 監査基準の改訂について (平成14年1月25日)

- 一. 経緯
 1. 審議の背景、2. 審議の経緯
- 二. 改訂基準の性格、構成及び位置付け
 1. 改訂基準の性格、2. 改訂基準の構成、3. 監査基準の位置付け
- 三. 主な改訂点とその考え方
 1. 監査の目的
(略)
 9. 監査意見及び監査報告書
- 四. 実施時期等

(参考) 財務情報等に係る保証業務の概念的枠組みに関する意見書 (平成16年11月29日)

- 一. 審議の経緯等
 1. 審議の背景、2. 審議の目的及び経緯
 3. 本意見書の位置付け、4. 現行制度との関係
- 二. 保証業務の意味
 1. 保証業務の定義、2. 保証業務の分類
 3. 保証業務の実施の前提、
 4. 保証業務の定義に合致しない業務
- 三. 保証業務の要素
- 四. 保証業務に関わる当事者
- 五. 主題 六. 規準 七. 証拠 八. 保証報告書
- 九. 業務実施者の氏名の不適切な使用

ご意見を踏まえた意見書の骨子イメージ①

一. 経緯

□ 審議の背景

- グローバルに活躍する我が国企業の開示情報の質を確保し、さらには我が国資本市場の国際的な信頼性を確保する観点から、サステナビリティ情報の第三者保証は、国際監査・保証基準審議会 (IAASB) 等が開発した国際基準 (ISSA5000、ISQM1、IESSA) と整合性が確保された基準に従って実施する必要がある。
- サステナビリティ情報について、一定のプライム市場上場企業に対し、サステナビリティ開示基準 (SSBJ基準) に基づく情報開示及び第三者保証を義務付けることを内容とする金融商品取引法等の一部改正案が、本年4月、国会に提出されたところ。
- 同法案において、将来にわたって保証業務実施者を十分に確保する観点から、監査法人・監査法人以外のいずれも要件を満たす場合は登録できる制度が導入されることとされている。当局においては、業務管理体制等の登録要件について適切に審査を行うとともに、基準の遵守状況や行為規制等についても検査・監督を行うことで、保証業務実施者の質を確保していくことが求められている。
- このように第三者保証の質を確保することは重要である一方、企業に過度な負担を課すことなく、円滑に第三者保証制度を導入するという金融審議会の議論も踏まえ、①保証範囲については制度の適用開始から2年間は、Scope 1・2 GHG排出量、ガバナンス、リスク管理に限定することとされている。また、②保証の水準は限定的保証とし、合理的保証への移行は行わないこととされている。
- また、サステナビリティ情報の保証は、これまでも企業において任意の取組は見られるものの、未だ発展途上にある分野であることから、同法案に基づくサステナビリティ情報の開示・保証制度が導入された後も、実務の蓄積を踏まえた課題や諸外国の取組状況を適切にフォローしていくことが重要である。

□ 審議の経緯

- 2026年4月に開催された総会において、「国際的な動向を踏まえ、サステナビリティ情報の第三者保証について、国際基準と整合性が確保された基準のあり方について必要な審議・検討を行う」ことを審議事項とするサステナビリティ情報保証部会が設置された。

ご意見を踏まえた意見書の骨子イメージ②

二. 基準の性格、策定のあり方

□ 第三者保証制度導入の意義

- サステナビリティ情報の第三者保証は、サステナビリティ情報の信頼性を向上させることにより、投資者その他の情報利用者の意思決定に資するとともに、資本市場に対する信頼性を高め、**公共の利益に資する**ものである。

□ 基準の性格

- 保証業務実施者が国際基準と整合性が確保された基準に基づいて保証を実施することは、投資者保護を図る観点及び我が国資本市場の国際的な信頼性を確保する観点から重要。
- このため、国際基準との整合性を確保しつつ、我が国の実情を踏まえた対応を行うため、**国際基準と同等な基準**として必要な調整を行ったものを我が国の保証基準等(保証基準(JSSA5000)、品質管理基準(JSQM1)、倫理・独立性基準(JESSA^{ジェッサ}))とする。

□ 基準策定のあり方

- サステナビリティ情報の保証業務は新しい分野であるため、**我が国の保証基準等は、監査基準のように一般に公正妥当と認められたところを帰納要約した基準と整理することは難しい**。我が国の保証基準等は「一般に公正妥当と認められたもの」ではなく、**保証業務実施者が遵守すべき保証基準、品質管理基準、倫理・独立性基準として法令において指定するもの**と整理することが考えられる。(注)

(注) 法令においても「一般に公正妥当と認められた基準」等の表現を使用しないことが考えられる。

- そのうえで、基準の策定は、自主規制機関が行うことも考えられるが、現時点ではサステナビリティ情報の保証業務に関する自主規制機関は存在しない。加えて、法令に基づくサステナビリティ情報の保証は**監査法人・監査法人以外のいずれであっても登録要件を満たせば参入可能であることも踏まえると、金融庁が策定主体となる**ことが考えられる。

ご意見を踏まえた意見書の骨子イメージ③

二. 基準の性格、策定のあり方(続き)

□ 基準策定のあり方(続き)

- 基準の策定には高い専門的知見が必要となるところ、我が国における監査・保証の基準設定主体として実績と知見を有する日本公認会計士協会は、既に公認会計士・監査法人向けに「サステナビリティ保証業務実務指針5000」等(注)を策定している。

(注) このほかISQM1について品質管理基準報告書第1号、IESSAについては日本語訳が公表され、倫理規則の改正案も公表されている。

- このため、金融庁において同実務指針等を監査法人・監査法人以外の主体いずれであっても遵守することができる基準となるよう適切な修正を加え、国際基準との調整内容を反映したうえで策定することが望ましいと考えられる。その際、関係者(保証業務実施者・作成者等)の意見も踏まえて策定することが重要と考えられる。
- こうした保証基準等は、今後の実務の蓄積や国際基準の改訂を踏まえて、必要に応じて改訂が検討されるべきものである。改訂にあたっては、我が国の実情を踏まえた国際基準との調整が必要と考えられる場合には、企業会計審議会の審議を経て、結論を得ることが適当である。

□ 意見書の位置付け

- 保証基準等の内容は詳細な手続論が中心であるため、サステナビリティ情報の作成者である企業や投資者その他の情報利用者にとって重要と考えられる点分かりにくいとの懸念がある。また、保証の担い手は、登録要件を満たせば監査法人以外も参入可能であることを踏まえると、当部会の意見書においては、上記の基準策定のあり方を定めることに加えて、保証業務に関する重要な事項(保証の目的・意義等)について取りまとめることが有用である。
- なお、保証業務実施者が遵守すべきは保証基準等のみであり、意見書(「三. 保証業務に関する重要な事項」)は新たに要求事項を定めるものではない点に留意が必要である。(注)

(注) 「四. 国際基準との調整」の記載内容には基準において要求事項として定めるべき内容が含まれている。

当部会の意見書と保証基準等の関係

企業会計審議会

総 会

サステナビリティ情報保証部会

意見書(基準の性格、策定のあり方)

- 我が国において保証業務実施者が遵守すべき基準は、**国際基準と整合性が確保された保証基準等**として、**金融庁が関係者の意見も踏まえて策定**する。
- 策定及び将来の改訂にあたっては、我が国の実情を踏まえた**国際基準との調整が必要**と考えられる場合には、**企業会計審議会の審議を経て、結論を得ることが適当**。

- 改正金融商品取引法案において、サステナビリティ情報の保証は、「内閣府令で定める基準及び手続によって行わなければならない」とされている。
- これを踏まえて、**内閣府令において企業会計審議会が指定する主体が策定した保証基準等とすることを規定**することが考えられる。
- 企業会計審議会(サステナビリティ情報保証部会)の**意見書において、金融庁を保証基準等の策定主体**とすることが考えられる。

金融庁

関係者(保証業務実施者・作成者等)との調整

サステナビリティ情報
保証基準(JSSA5000)

サステナビリティ情報保証
品質管理基準(JSQM1)^(注)

サステナビリティ情報保証
倫理・独立性基準(JESSA)^(注)

- 日本公認会計士協会が策定したサステナビリティ保証業務実務指針5000等をもとに、**企業会計審議会の意見書を踏まえて保証基準等を策定**。

(注)サステナビリティ情報の保証に係る品質管理基準、倫理・独立性基準は、財務諸表監査における品質管理基準、日本公認会計士協会の倫理規則とは別途策定。

1. 前回のご議論を踏まえた意見書の方向性

(1) 我が国における基準のあり方・策定方法

(2) 保証業務に関する重要な事項

(3) 国際基準との調整

2. ご議論いただきたい事項

前回の主なご意見(保証業務に関する重要な事項)①

- 意見書へ盛り込むべき事項としては、経緯、意見書の性格や構成・位置付け、保証業務一般に関する基本的事項としての目的、独立性・専門性、限定的保証とすること、サステナビリティ情報の保証業務に特有の事項が考えられる。そして、特有の事項については、保証業務実施者の専門的能力、保証対象、保証対象の選定プロセス、報告バウンダリー、重要性(マテリアリティ)、将来情報としての不確実性等が考えられる。
- ①保証の目的・効果、②保証業務実施者の指導機能、③保証業務の要件が考えられる。①については、サステナビリティ情報において保証がなぜ必要かを改めて整理することが重要であり、i サステナビリティ情報が財務情報と一体となって利用され投資家にとって重要な情報であること、ii 将来情報・見積り情報を多く含むので、専門的な第三者保証が必要であること、といった理由が考えられる。②については、基準に違反した作成者へ望ましい開示を啓蒙するなど指導性の発揮が必要。③については、保証の概念的枠組みに関する意見書の中でも、限定的保証と合理的保証、「適正表示の枠組み」と「準拠性の枠組み」、規準(クライテリア)の適用等について盛り込む必要があると考えられる。
- 「財務情報等に係る保証業務の概念的枠組みに関する意見書」等に示されている独立性や専門性はサステナビリティ情報の保証業務実施者においても重要であり、要素として取り込むべき。
- 財務諸表監査では根付いており今さら強調する必要はないが、長く任意で行われてきたサステナビリティ保証においては、品質管理や倫理・独立性といった保証を実施するに当たって非常に重要な基盤が根付いていない部分もあるため、強調すべきではないかと考えている。
- 利用者目線で見ると、保証業務実施者には少なくともサステナビリティや財務をはじめとする専門性、品質管理、倫理・独立性の確保は不可欠。ただし、制度導入当初から財務諸表監査のような成熟度の高い保証を求めるのではなく、実務の浸透に応じて段階的に成熟させていく姿勢が重要との共通認識にできると良い。

前回の主なご意見(保証業務に関する重要な事項)②

- 保証業務実施者が遵守すべき要素としては、独立性、専門性に加えて、**リスクベース・アプローチ、過度な保証の回避を明記しても良いのではないか。**
- 専門性については、認証機関と監査法人とで定義が合っているか少し疑問があるので、**専門家として要求される素養や要件を明確化したほうが良い。**なお、サステナビリティ保証の専門人材は単価が高く、この状態が続けば企業としては大きな負担。
- 独立性基準については、その詳細が監査法人の内部ルールで決められている場合もあるので、実務指針を策定される際は、業者ごとに解釈の余地がないようにして欲しい。また、**作成者の負担、投資家の有用性、過剰保証の回避のバランスをよく考慮して欲しい。**
- 財務・非財務のコネクティビティという観点からは、**監査とサステナビリティ保証が別法人の場合、両者の連携が重要であるところ、こうした点もどこかに明記いただきたい。**PAであれ、Non PAであれ、信頼性確保に関わる部分については、同水準で制度整備されるところを期待。

ご意見を踏まえた意見書の骨子イメージ④

三. 保証業務に関する重要な事項

□ 保証業務の目的

- 作成者の責任において作成されたサステナビリティ情報に、不正または誤謬による重要な虚偽表示がないかどうかについて合理的な保証または限定的な保証^(注)を得て、保証報告書に独立の立場からサステナビリティ情報に対する意見または結論を表明することである。

(注) 金融審議会の議論も踏まえ、我が国の第三者保証制度においては、保証の水準を限定的保証とし、合理的保証への移行は行わないこととされている。

□ 保証業務の実施の前提

- 保証業務実施者は、**職業的専門家としての倫理を遵守**し、かつ、業務の遂行に当たっては**独立の立場から公正不偏の態度を保持**し、さらに、自らの業務を適正に遂行するための**専門的な技能や知識**を有し、**品質管理に関する業務規範に服する**ことが求められる。これらとあわせて、保証業務実施者は重要な虚偽表示となる状況が存在する可能性のあることを認識し、**職業的懐疑心を保持**して保証業務を計画し実施しなければならない。
- 保証業務実施者が適切な品質管理及び倫理・独立性に関する要求事項を遵守することは、**公共の利益に資するものであり、質の高い保証業務に不可欠なものである。**
- 保証業務実施者は、職業的専門家としての能力の維持・研鑽に努め、実務経験を積み、これらの能力や知識を実務に活かすことで、**投資者その他の情報利用者、ひいては社会の期待に応える**ことが求められる。

□ 保証対象(サステナビリティ情報の特性)

- SSBJ基準において、「重要性」は、有価証券報告書の主要な利用者が行う意思決定に影響を与えると合理的に見込み得ることとされており、サステナビリティ情報は、**企業規模や事業の状況などによって様々**となることが考えられる。
- 定性情報や見積り情報、将来情報、企業の統制の及ばない第三者から取得した情報も含まれ、**財務情報と比較して相対的に不確実性が高い**と考えられる。
- 保証業務実施者においては、こうした特性や**サステナビリティ情報に特有の報告バウンダリー**を踏まえ、適切な保証手続を立案・実施することに留意が必要である。

ご意見を踏まえた意見書の骨子イメージ⑤

三. 保証業務に関する重要な事項(続き)

□ 保証範囲

- 法令によって第三者保証が義務付けられている範囲は、(当初2年間)はSSBJ基準に準拠して作成されたサステナビリティ情報のうちScope1・2GHG排出量、ガバナンス、リスク管理とされている(いわゆる部分保証)。特に、部分保証においては、保証業務実施者が結論を表明するため、適用される規準及び保証範囲の明確化が必要である。
- 保証対象のサステナビリティ情報以外の情報については、「その他の記載内容」として保証業務実施者が通読し、当該通読を通じて、保証業務の過程で得た知識と「その他の記載内容」に重要な相違があるかどうかを検討すること、重要な誤りがあると思われる兆候に常に注意を払うことが求められることに留意が必要である。

□ 財務諸表との関係

- 財務諸表監査人とサステナビリティ情報の保証業務実施者が異なることも想定されるところ、両者が適切にコミュニケーションがなされることが重要である。
- 保証業務実施者が、保証基準等に準拠して正当な注意を払い、職業的専門家としての判断において、①保証業務の過程で得た知識と「その他の記載内容」の一部である財務諸表との間に重要な不整合が存在すると思われる、または②「その他の記載内容」の一部である財務諸表が重要な虚偽表示を含む可能性がある、と認識して監査人にもコミュニケーションすることは、(保証業務実施者の)守秘義務が解除される正当な理由に該当する。

□ その他留意すべき事項

- 保証の質を確保しつつ、実務上の負担との適切な均衡を図ることは、公共の利益に資するというサステナビリティ情報の第三者保証の意義に鑑みて重要である。法令に基づく第三者保証は、保証実務が未だ発展途上にあることや、企業に過度な負担を課すことを避けるといった観点から、保証義務化を段階的に導入する、保証範囲を限定する、保証水準を限定的保証とするといった形で設計されている。関係者はこうした制度設計とその趣旨を踏まえ、適切な実務を形成していくことが期待される。関係者は、サステナビリティ情報の保証は国際的にも新しい分野であり、段階的に実務や制度を成熟させていくといった考え方について共有していくことが重要である。
- 保証業務実施者においては、最終的に適切な情報開示が行われるよう指導的機能を発揮することが期待されている。例えば、記載内容に虚偽記載があった場合にまずは企業に修正を求めることなどが考えられる。

[参考] 関連する国際基準 (ISSA5000) の要求事項等

ISSA5000の目的

16. 本実務指針におけるサステナビリティ情報の保証業務の実施における保証業務実施者の目的は、以下のとおりである。
- (1) サステナビリティ情報に重要な虚偽表示がないかどうかについて、合理的保証又は限定的保証を得ること。
 - (2) 合理的保証又は限定的保証のいずれかに該当する結論及びその根拠を記載した報告書を通じて、サステナビリティ情報に関する結論を表明すること。
 - (3) 上記以外に、本ISSA及び他のサステナビリティ情報の保証業務に関するISSAIに要求されるコミュニケーションを行うこと。

品質管理

30. 保証業務執行責任者は、以下のいずれかを適用している事務所に所属しなければならない(A68項からA72項参照)。
- (1) ISQM1
 - (2) 適切な関係当局がISQM1の要求を少なくとも満たすと判断した、職業専門家としての要求事項若しくは法令の要求事項(A73項及びA74項参照)
31. 保証業務執行責任者は、事務所が定める品質管理システムに準拠し、実施する保証業務の品質の管理と達成に対する全体的な責任を負わなければならない。その際、保証業務執行責任者は重要な判断や到達した結論が保証業務の内容及び状況を踏まえて適切かどうかを判断する根拠が得られるよう、保証業務の全過程を通じて十分かつ適切に関与しなければならない(A75項からA79項参照)。
32. 保証業務執行責任者は、本ISSAの要求事項に関連する手続又は保証業務の立案や実施を保証チームの他のメンバーに割り当てることにより本ISSAの要求事項を遵守しようとする場合、作業を割り当てられた保証チームの他のメンバーへの指揮、監督及びその作業の査閲を通じて、依然として保証業務の品質の管理と達成に対する全体的な責任を負わなければならない(A80項参照)。

保証業務執行責任者の要件

33. 業務執行責任者は、以下を有していなければならない。(A81項からA83項参照)
- (1) 保証業務の技能及び技法について、広範な研修と実務を通じて培われた適性及び能力
 - (2) 保証業務の内容及び状況を考慮して適用される関連する職業倫理に関する要求事項(独立性に関する要求事項を含む。)の理解
 - (3) 保証業務に関して到達した結論に関する責任を受け入れるための十分なサステナビリティに関する能力

[参考] 関連する国際基準 (ISSA5000) の要求事項等

倫理・独立性等

34. 保証業務実施者は、以下のいずれかの独立性を含む職業倫理に関する規定を遵守しなければならない(A58項からA61項参照)。
- (1) サステナビリティ保証業務に関連するIESBA倫理規程及びより厳格な国の要求事項
 - (2) 適切な関係当局がサステナビリティ保証業務に関連するIESBA倫理規程の要求を少なくとも満たすと判断した、職業専門家としての要求事項又は法令の要求事項(A62項及びA63項参照)
35. 保証業務執行責任者は、保証業務の内容と状況を考慮して適用される職業倫理に関する規定及び以下を含む事務所の関連する方針又は手続を、保証チームの他のメンバーに認識させることに対する責任を負わなければならない(A84項及びA85項参照)。
- (1) 独立性を含む職業倫理に関する規定の遵守に対する阻害要因の識別、評価及び対処
 - (2) 独立性を含む職業倫理に関する規定への違反を引き起こす状況及び保証チームのメンバーが当該違反に気付いた場合の責任
 - (3) 保証チームのメンバーが企業の違法行為に気付いた場合の責任
36. 保証業務執行責任者は、職業倫理に関する規定の遵守に対する阻害要因の存在に気付いた場合には、事務所、保証チーム又は他の情報源から得た関連する情報を用いて、事務所の方針又は手続に準拠して当該阻害要因を評価し、適切な措置を講じなければならない(A85項及びA86項参照)。
37. 保証業務執行責任者は、保証業務の全過程を通じて、必要に応じて質問等を行うことにより、保証チームのメンバーが職業倫理に関する規定を遵守していない形跡がないかについて留意しなければならない。保証業務執行責任者は、事務所の品質管理システム等を通じて保証チームのメンバーが職業倫理に関する規定を遵守していないことに気付いたときには、適切な者へ専門的な見解の問合せを行うなどの適切な対応を実施しなければならない(A86項参照)。

保証業務の技能、職業的専門家としての懐疑心等

38. 保証業務実施者は、累積的かつ反復的で系統立った保証業務プロセスの一部として、保証業務に関する技能及び技法を適用しなければならない。
39. 保証業務実施者は、サステナビリティ情報において重要な虚偽表示となる状況が存在する可能性のあることを認識し、職業的懐疑心を保持して保証業務を計画し実施しなければならない(A87項からA92項参照)。
40. 保証業務実施者は、実施する手続の種類、時期及び範囲の決定を含む、保証業務の計画と実施において、職業的専門家としての判断を行使しなければならない(A93項からA95項参照)。

[参考] 関連する国際基準 (ISSA5000) の要求事項等

報告バウンダリー

110. 保証業務実施者は、以下の事項を含む、企業及び企業環境を理解しなければならない。

(1) 企業の事業内容、企業の法的構造及び組織構造、所有とガバナンス並びにビジネスモデル (A345 項及びA346項参照)

(2) 報告バウンダリー及び報告バウンダリーにおける活動 (A347項参照)

(3) サステナビリティ事項に関連するゴール、目標又は戦略目標及び企業のパフォーマンスの評価又は経営者の報酬の決定に用いられる指標 (A348項参照)

A3. サステナビリティ報告の枠組み又は企業が独自に開発した規準により、報告対象となるサステナビリティ情報を識別するための企業のプロセス (サステナビリティ事項及び報告バウンダリーの識別と選択を含む。) が要求される場合がある。想定利用者のニーズに関連する情報で、報告の目的に照らして重要である情報を識別する際に、マテリアリティを適用することから、このようなプロセスは、企業の「マテリアリティ評価」、「マテリアリティ・プロセス」等と呼ばれることがある。付録2は、報告対象となるサステナビリティ情報を識別するための企業のプロセスについて、保証業務実施者が保証業務全体を通じてどのように検討するかを例示している。

A40. 確立された規準において報告バウンダリーが規定される場合がある。一方、企業が報告バウンダリーを決定する場合もあり、この場合、報告バウンダリーは企業が独自に開発した規準の一部となる。報告バウンダリーは、トピック又はトピックの側面によって異なる場合がある。例えば、一部の主要なパフォーマンス指標は、サステナビリティ事項の性質上、他の主要なパフォーマンス指標とはバウンダリーが異なる場合がある。

A41. 企業のサステナビリティ情報及び財務諸表は、同一の報告主体に関するものであっても、サステナビリティ情報の報告バウンダリーは、財務諸表の作成を目的とするバウンダリーとは異なることがある。例えば、報告バウンダリーには、企業のバリュー・チェーンの上流から下流にわたる活動、事業、関係又は資源が含まれることがある。企業のサプライチェーンは、バリュー・チェーンの一部である。

見積り及び将来予測情報

(限定的保証)

146L. 保証業務実施者は、見積り又は将来予測情報を含む開示情報に関連して評価した重要な虚偽表示リスクに対応するに当たり、以下を行わなければならない (A450項からA452項、A454項及びA455L項参照)。

(1) 以下の事項について評価する。

① 経営者が、見積り又は将来予測情報に関して適用される規準の要求事項を適切に適用しているかどうか。

② 見積り又は将来予測情報を設定する手法が適切であり、首尾一貫して適用されているかどうか。

③ 報告された見積り若しくは将来予測情報の変更又は見積り若しくは将来予測情報を設定する手法について過年度から変更がある場合、当該変更がその状況において適切であるかどうか。

(2) その状況において他の手続が必要であるかどうかを検討する。

[参考] 関連する国際基準 (ISSA5000) の要求事項等

その他の記載内容・財務諸表監査人との連携

172. 保証業務実施者は、保証報告書日以前に入手したその他の記載内容を通読しなければならない。また、通読の過程において以下を行わなければならない。
- (1) その他の記載内容とサステナビリティ情報の間に重要な相違があるかどうかを検討すること。
 - (2) 保証業務において入手した証拠と到達した結論の観点から、その他の記載内容と保証業務実施者が保証業務の過程で得た知識の間に重要な相違があるかどうかを検討すること。
 - (3) サステナビリティ情報又は保証業務実施者が保証業務の過程で得た知識に関連しないその他の記載内容について、重要な誤りがあると思われる兆候に常に注意を払うこと。
173. 保証業務実施者は、重要な相違があると思われる場合又は重要な誤りがあると思われるその他の記載内容に気付いた場合、当該事項について経営者と協議し、以下に該当するかどうかを判断するために、必要に応じて他の手続を実施しなければならない。
- (1) その他の記載内容に重要な誤りがあること。
 - (2) サステナビリティ情報に重要な虚偽表示があること。
 - (3) 保証業務実施者の企業及び企業環境に関する理解を更新する必要があること。
174. その他の記載内容に監査対象となる企業の財務諸表が含まれており、当該財務諸表とサステナビリティ情報との間に重要な相違があると思われる場合又は当該財務諸表に重要な虚偽表示が存在する可能性があることに気付いた場合、保証業務実施者は、法令又は職業的専門家としての要求事項によって禁止されていない限り、その問題を企業の財務諸表の監査人にも伝えなければならない。

1. 前回のご議論を踏まえた意見書の方向性

(1) 我が国における基準のあり方・策定方法

(2) 保証業務に関する重要な事項

(3) 国際基準との調整

2. ご議論いただきたい事項

前回の主なご意見(国際基準との調整)①

ガバナンスに責任を負う者

- 「経営者」も含まれることは望ましくないため、我が国の保証基準等においては「経営者」を除く旨を明確化することが必要。
- 保証業務実施者においてコミュニケーションを取る相手方を想定していたため、経営者に対して意見できる立場にない者は適格性がないと考えられる。また、法令違反等事実を発見した場合の通知義務との関係でも、「ガバナンスに責任を負う者」は原則として監査役等であり、より適任者がいる場合は、企業との間でこれを合意するとのやり方が適当ではないか。
- 財務情報と非財務情報の質を統合的に維持する観点からは、監査と同様にすることが望ましい。あわせて、サステナビリティ情報の保証業務に対する監査役等、取締役会による関与のあり方、承認や報告が必要なのかといった点についても議論して欲しい。
- 保証業務実施者が財務諸表監査の監査人と同一である場合には、コミュニケーションの相手方は監査役等であろう点に鑑みても、原則として監査役等が該当すると理解して良いのではないか。
- 会社法上の機関に限定せず、企業におけるサステナビリティ情報に関する執行、監督の実態も考慮し、企業と保証業務実施者が合意することが基本となると考えている。
- 「ガバナンスに責任を負う者」とのコミュニケーションや、審査の具体的な範囲・手法等については、サステナビリティ情報において初めて適用されることにも鑑み、意見書や実務指針において具体的な事例や手法を提示することが可能であればお願いしたい。
- 一般にどの機関が該当するのかといった基本的な考え方が示されると良い。
- 企業との間で合意するとの考え方に異論はないが、そもそも合意に向けて誰と協議するかなど、実務上判断に困るケースが考えられる。
- 財務におけるガバナンス、経営層のガバナンス、サステナビリティの監督・執行のガバナンスが異なることも考えられるが、財務諸表とのコネクティビティといった観点から潜在的な課題がある印象を受ける。いずれにせよ、作成者が過度な説明責任を負わないよう配慮いただきたい。

前回の主なご意見(国際基準との調整)②

部分保証

- ISSA5000は部分保証も想定した基準となっており基準・実務指針上での調整は不要であるが、一方、部分保証を前提とした保証報告書における記載のあり方を明確にすることは必要。このため、**本論点は府令等での手当てを検討すべき事項**と理解。
- SSBJ基準に準拠して開示されるサステナビリティ情報の中に、第三者保証が行われた情報とそうでない情報が混在することとなる。利用者の誤解を避ける観点から、**第三者保証が行われた情報かそうでない情報かについて、有価証券報告書の開示の中で明記すること検討**すべき。
- **部分保証については、その取扱いが保証業務実施者間でばらつきがないようにしていただきたい**。保証業務実施者が基準の実質的な解釈権を持っているので、企業が過度な負担を負わないようにして欲しい。

審査

- **実務指針において審査の実施は明確化**すべき。保証業務の責任者(業務執行担当者)は、必ずしも一定のプロセスを経て選抜・養成された者ではなく、能力にばらつきがあることが懸念されるため、財務諸表監査よりも一層審査の必要性が高い。
- 審査を要求する場合にISQM2に相当する実務指針を作成する必要があるのではないか。
- 審査については、財務諸表監査と水準に差異があることを基本とし、**審査の立てつけの明確化**を行うほか、**過度な審査**手続にならないようにすべき。

引継・共同保証

- **監査法人以外の参入**を踏まえると、**引継ぎと共同保証の基準は重要**。
- 品質管理基準報告書第1号に加えて、監査の場合には実務指針(監査基準報告書900)で具体的な引継の要求事項を定めている。引継・共同保証の要求事項を盛り込む必要はあるものの、現時点では、こうした実務指針レベルの事項まで求めることは不要ではないか。
- 引継に関して、引き継ぐデータを過度に制限することは避けていただきたい。企業のデータ収集プロセス、報告、算定方法、拠点別実務、過年度の論点、内部統制などは通常引き継がれるべきと考えている。

ご意見を踏まえた意見書の骨子イメージ⑥

四. 国際基準との調整

□ ガバナンスに責任を負う者

- サステナビリティ情報に関するガバナンスは企業ごとに異なる場合があると考えられるものの、法令違反等事実の通知や、保証業務実施者が適切にコミュニケーションを行う観点から、一般的に該当し得る者を整理する必要性はある。
- このため、「ガバナンスに責任を負う者」については、意見書において以下の考え方を示すべきである。
 - ・ 我が国においては、**会社法の機関の設置に応じて、監査役等（監査役、監査役会、監査等委員会または監査委員会）、取締役会が「ガバナンスに責任を負う者」に該当すると考えられる。**（注）
（注）監査基準においてコミュニケーションの相手方は監査役等とされている。
 - ・ **これらの者を基本としつつ、保証業務実施者は基準において求められるコミュニケーションを行うことが適切な「ガバナンスに責任を負う者」を判断し、保証業務依頼者との間であらかじめ合意しておくことが考えられる。**

□ 部分保証

- 適用される規準^{（注）}及び保証範囲の明確化が必要であり、いずれも内閣府令において対応すべきである。

（注）適用される規準は、例えば財務諸表の作成に関しては、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準が該当する。一般に公正妥当であると認められる作成基準（SSBJ基準）に準拠したサステナビリティ情報の一部を対象とする保証については明確化が必要。

□ 審査

- 国際基準上、法令で要求されている場合を除いて、審査を行う必要性は保証業務実施者が判断することとされている。サステナビリティ情報の保証業務の質の重要性を踏まえ、**基準において審査を明示的に要求事項とすべき**である。

□ 引継・共同保証

- 国際基準上、保証業務実施者間の引継や共同保証に係る要求事項はない。しかし、サステナビリティ情報の保証においては、保証業務実施者間、とりわけ監査法人・監査法人以外間における引継・共同保証への対応の重要性に鑑み、**基準において引継・共同保証を明示的に要求事項とすべき**である。

1. 前回のご議論を踏まえた意見書の方向性
 - (1) 我が国における基準のあり方・策定方法
 - (2) 保証業務に関する重要な事項
 - (3) 国際基準との調整

2. ご議論いただきたい事項

ご議論いただきたい事項

我が国における基準
のあり方・策定方法

- 「経緯」、「基準の性格、策定にあり方」に係る意見書の骨子イメージ(P6～8)について、どう考えるか。
- 特に、我が国の保証基準等の具体的な策定のあり方としては、日本公認会計士協会「サステナビリティ保証業務実務指針5000」等をもとに、金融庁において、監査法人・監査法人以外の主体いずれであっても遵守することができる基準となるよう適切な修正を加え、国際基準との調整内容を反映した上で、関係者(保証業務実施者・作成者等)の意見を踏まえて策定する方針について、どう考えるか。

保証業務に関する
重要な事項

- 「保証業務に関する重要な事項」に係る意見書の骨子イメージ(P13～14)の意見書について、どう考えるか。
- 特に、国際基準(ISSA5000等)の要求事項の趣旨を踏まえて、明確化すべき事項はあるか。

国際基準との調整
その他全般

- 「国際基準との調整」に係る意見書の骨子イメージ(P22)について、どう考えるか。
- 意見書取りまとめに向けて、他に議論すべき事項はあるか。