

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監査法人や中小規模監査事務所に会計監査人を変更する傾向が続いており、上場国内会社監査の担い手として中小規模監査事務所の役割が高まっている。

また、令和3年11月に監査品質の維持・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監査に関する品質管理基準が改訂された。独立性の強化のため、令和4年10月に倫理規則も改正された（具体的な倫理規則の改正内容は2. 会計監査に関する最近の動向（2）協会による倫理規則の改正を参照）。

こうした会計監査を取り巻く環境変化を踏まえ、令和4年5月の公認会計士法の改正により、協会が自主規制で行っていた上場会社監査事務所登録制度に代わり、法律に基づく上場会社等監査人登録制度が導入された。上場会社の監査を行う監査法人等の登録は、これまで協会内で品質管理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、新たに協会内に設置された会員3名と非会員4名の合計7名から構成される「上場会社等監査人登録審査会」において行われており、登録の審査、登録取消の判断に更なる透明性・客観性が付与されている。登録上場会社等監査人に対しては、改正公認会計士法施行規則（以下「施行規則」という。）において、情報開示のための体制や令和5年3月に改訂された監査法人のガバナンス・コードに沿って業務を実施する体制の整備が求められ、令和6年7月1日（大規模監査法人にあっては令和5年7月1日）以後最初に開始する被監査会社等の会計期間の開始の日から適用されている。

(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。

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、公認会計士法の改正を受けて、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（以下「適格性の確認」という。）することとされたことに伴い、令和5年6月、「上場会社等の監査を行う監査事務所の適格性の確認のためのガイドライン」を公表した。

当ガイドラインでは、上場会社等監査人名簿への登録を受けようとする者（以下「登録申請者」という。）又は登録上場会社等監査人が、上場会社等の財務書類に係る監査証明

業務を公正かつ的確に遂行するに足りる体制を備えているかを判断するに当たっての着眼点及び判断基準を示すとともに、上場会社等の監査を行う監査事務所が当ガイドラインに記載のある項目に関し、不備がないかどうかについて自ら評価（セルフアセスメント）を行い、不備が確認された場合には、自主的な改善策を講じることに役立てることを目的としている。協会は、当ガイドラインの「4. 監査事務所における本ガイドラインの利用方法」において、「登録申請者又は登録上場会社等監査人は、監査事務所の状況が、別紙に記載する状況に該当していないかどうか、自ら評価（セルフアセスメント）を行い、不備が確認されたときには、自主的な改善策を直ちに立案し、実行しなければならない。」と上場会社の監査を行っている監査事務所にセルフアセスメントの実施を求めている。

協会は、登録申請者にセルフアセスメントの実施を求めるだけでなくアセスメントの実施結果を調査し、実施結果が芳しくない項目については、品質管理レビューその他のコミュニケーションを通じて、登録申請ができる体制の整備に向けた改善を促している。

② 中小規模監査事務所の情報開示の充実

登録上場会社等監査人は、施行規則により、業務の品質の管理の状況等を適切に評価し、かつ、当該評価結果及びその理由等を公表する体制の整備（第93条）、経営管理の状況等を公表する体制の整備（第95条）、監査法人のガバナンス・コードに沿って業務を実施するための体制及び同コードの適用状況を公表するための体制の整備（第96条）が求められている。施行規則第93条に基づく公表は、同規則が掲げる事項を記載した説明書類を公衆の縦覧に供することによって行われるが、施行規則第95条及び第96条に基づく公表では、記載を行うべき対象及び公表媒体について具体的な指定はされていない。これは、登録上場会社等監査人に対して一律の項目の開示を求めることは適切でなく、自らが重要と考える開示項目を主体的に判断し、創意工夫によって充実した情報開示を行うことが期待されているためである。

協会は、中小規模監査事務所が行う施行規則第95条及び第96条による公表を対象に「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。）として年度ごとに報告を行うことを自主規制として進めている。協会は自主規制を進めるに当たり、令和5年9月、「監査品質のマネジメントに関する年次報告書作成のためのガイダンス」を公表し、中小規模監査事務所による情報開示の内容が充実したものとなるよう、記載の考え方等を示している。

中小規模監査事務所においては、令和6年7月1日以後最初に開始する被監査会社等の会計期間の開始の日以降、最初に末日が到来する年度を報告対象期間として最初の年次報告書を作成し、当該末日から6ヶ月以内に公表することとなる。（例えば、6月決算の監査法人で、令和6年7月1日以後最初に会計期間が開始する被監査会社等が3月決算である場合、被監査会社等の会計期間の開始の日は令和7年4月1日となり、監査法人は令和7年6月期を報告対象期間として令和7年12月末までに年次報告書を公表することになる。）

③ 中小規模監査事務所の基盤強化に向けた支援

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組を加速し、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

国際倫理・監査財団（IFEA）¹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）の主な動向として、「不正」（ISA240）改訂の公開草案が 2024 年 2 月に公表されている。公開草案は、経営者及びガバナンスに責任を有する者と不正に関してコミュニケーションを行い、その中で当年度の財務諸表監査で特に重要であると判断した事項を監査上の主要な検討事項とすることなどを求めており、2024 年 6 月をコメントの期限としている。また、事業の継続性の検討期間を財務諸表の承認日から 12 ヶ月間とする「継続企業」（ISA570）の改訂は、2023 年 8 月にパブリックコメントの期間が終了し、2024 年 12 月に最終化すると予定されている。

IESBA が策定する IESBA 倫理規定の近時の動向として、2024 年 1 月に「サステナビリティ保証業務に関する国際倫理基準及びサステナビリティ報告及び保証業務に関する IESBA 倫理規程の改訂 (Proposed International Ethics Standards for Sustainability Assurance (Including international Independence Standards)(IESSA) and Other Revisions to the Code Relating to Sustainability Assurance and Reporting)」及び「外部の専門家の作業の利用に関する IESBA 倫理規程の改訂 (Using the Work of an External Expert)」の公開草案が公表されている。前者は一定の基準を満たすサステナビリティ保証業務について、職業会計士以外の者も含む業務実施者を対象として独立性及び倫理を規定するパート（パート 5）を新たに設けるなどの改訂を示しており、後者は職業会計士またはサステナビリティ保証業務の実施者の能力以外の専門知識を有する者を利用する場合の適性（Competence）、能力（Capability）、客観性（Objectivity）を評価するための指針等を示している。IESBA は両草案を 2024 年 12 月に最終化すると予定している。

(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。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（以下「PIE」という。）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）の開示が求められることとなった。また、PIE に該当する監査業務の依頼人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、報酬依存度に関する開示が新たに必要となったほか、PIE に該当する監査業務の依頼人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

¹ 基準設定主体は職業会計士団体から独立しているべきとの趣旨から、国際会計士連盟（IFAC）に替わって IAASB 及び IESBA を傘下に置くために創設された組織

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ければならなくなった。

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。

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。

（３）財務報告制度に係るその他の動向

① 四半期報告書制度の廃止

四半期報告書制度は平成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、令和5年11月20日、「金融商品取引法等の一部を改正する法律」が成立し、四半期報告書制度が廃止され、有価証券報告書提出会社に対し、一律に半期報告書の提出が求められることとなった。

これに伴い、東京証券取引所は有識者による実務検討会を踏まえて、令和5年11月、会計監査人による第一・第三四半期のレビューは以下の場合にのみ義務とする「四半期開示の見直しに関する実務の指針」を取り纏め、令和6年3月、有価証券上場規程等を改正している。

ア 直近の有価証券報告書・半期報告書・四半期決算短信（レビューを行う場合）において、無限定適正意見（結論）以外の場合

イ 直近の内部統制監査報告書において、無限定適正意見以外の場合

ウ 直近の内部統制報告書において、内部統制に開示すべき重要な不備がある場合

エ 直近の有価証券報告書・半期報告書が当初の提出期限内に提出されない場合

オ 当期の半期報告書の訂正を行う場合であって、訂正後の財務諸表に対してレビュー報告書が添付される場合

※ア・ウについては、直近の有価証券報告書・半期報告書・四半期決算短信（レビューを行う場合）・内部統制報告書の訂正を行う場合で、要件に該当する場合も対象

※エ・オについては、財務諸表の信頼性の観点から問題がないことが明らかな場合を除く

加えて、企業会計審議会は令和6年3月、「四半期レビュー基準の期中レビュー基準への改訂に係る意見書」の公表を行った。今回の改訂では、改正後の金商法における中間財務諸表に対するレビューに加えて、一本化後の四半期決算短信におけるレビューも含め、年度の財務諸表の監査を実施する監査人が行う期中レビューの全てに共通するものとして、四半期レ

ビュー基準を期中レビュー基準に名称変更するとともに、これまでの適正性に関する結論の表明の形式に加えて、準拠性に関する結論の表明の形式等を導入することとした。

適正性に関する結論と準拠性に関する結論との異同については、令和 5 年 12 月 14 日に開催された第 55 回企業会計審議会監査部会の事務局資料において記載されている。

「適正性に関する結論」と「準拠性に関する結論」のいずれの場合も、経営者が採用した会計方針が企業会計の基準に準拠し、それが継続的に適用されているかどうか、その会計方針の選択や適用方法が会計事象や取引の実態を適切に反映するものであるかどうかに加え、期中財務諸表が表示のルールに準拠しているかどうかの評価をしなくてはならない。

さらに、「適正性に関する結論」の場合は、期中財務諸表の利用者が財政状態や経営成績等を理解するに当たって財務諸表が全体として適切に表示されているか否かについての一步離れて行う評価が含まれる。

協会は、期中財務諸表に対するレビューの実務指針や理解が必要な事項について、以下を公表している。

- ・ 期中レビュー基準報告書第 1 号「独立監査人が実施する中間財務諸表に対するレビュー」：既存の四半期レビュー基準報告書第 1 号「四半期レビュー」の改正版。金商法に基づく中間財務諸表のレビューに対応。
- ・ 期中レビュー基準報告書第 2 号「独立監査人が実施する期中財務諸表に対するレビュー」：年度の監査人が実施する金商法に基づく期中レビュー以外の期中レビューに対応。
- ・ 保証業務実務指針 2400「財務諸表のレビュー業務」の改正：年度の監査人以外の監査人が実施する金商法に基づく期中レビュー以外の期中レビューに対応
- ・ 期中レビュー基準報告書第 2 号実務ガイダンス第 1 号「東京証券取引所の有価証券上場規程に定める四半期財務諸表等に対する期中レビューに関する Q&A（実務ガイダンス）」

大手監査法人は任意レビューを行わない場合、年度監査の一環として手続を実施するが、その際は四半期財務諸表に何らかの保証を与えていると被監査会社に誤解されないよう留意するとしている。審査会は、大手監査法人以外の監査事務所を含め、四半期報告書制度廃止に伴う監査業務への影響に関連して、任意レビュー等の実施状況や実務上の影響・課題等を確認していく。

② 内部統制報告制度

内部統制報告制度については、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きた。

上記を背景として、企業会計審議会は令和 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、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」等が改正され、内部統制報告書等に新たな記載事項が加わるとともに、令和5年7月、協会は財務報告内部統制監査基準報告書第1号「財務報告に係る内部統制の監査」を改正した。

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

- ・ 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

① 非財務情報の開示の拡充

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。非財務情報は、企業経営や投資判断に貢献するだけでなく、気候、自然、人権等に関する社会の課題を解決し、疎外される人々を無くすような取組を積極的に行う企業に資本を向かわせ、このような取組を金融システムの面から社会に定着させることも期待されている。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ている。

- ・ 「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。
- ・ 人的資本の開示として、人材の多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。
- ・ 「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（内部監査部門が代表取締役のみならず取締役会及び監査役並びに監査役会に直接報告する仕組み）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。

非財務情報の開示は、国外でも新設・拡充されている。例えば、米国では2024年3月6日、米国証券取引委員会（SEC）が国内外の全てのSEC登録企業を対象に、気候関連開示を義務化する最終規則を公表した²。SEC登録企業は、年次報告書及び証券登録届出書において、以下を開示する。

（財務諸表以外）

TCFD（気候関連財務情報開示タスクフォース）提言の4つの構成要素（「ガバナンス」、「リスク管理」、「戦略」、「指標及び目標」）に類似した概念に沿って、以下を開示する。

- ・ 取締役会による監督及び重要な気候変動関連リスクの評価と管理における経営陣の役

² 当該規則の公表後、複数の米国のエネルギー系企業や企業団体が訴訟を提起しており、4月4日、SECは当該規則の執行停止を決めている。

割

- ・ 気候関連リスクが、企業の戦略、ビジネスモデル、見通しに与える実際及び潜在的な影響
- ・ 重要な気候関連リスクを緩和又は適応するための活動に係る移行計画、シナリオ分析、内部炭素価格の使用等に関する開示
- ・ 温室効果ガス（GHG）排出が重要な場合、Scope1³及び／又は Scope 2 に関する情報（Scope3 は不要） 等

（財務諸表）

- ・ 注記において、異常気象その他の自然条件の結果として発生した資本的支出、費用、損失等を開示

上記の情報について、大規模早期提出会社（時価総額 700 百万ドル以上等の要件を満たす会社）は 2025 年から、早期提出会社（時価総額 75 百万ドル以上 700 百万ドル未満等の要件を満たす会社）は 2026 年から、小規模会社（時価総額 250 百万ドル未満等の要件を満たす会社）、新興会社（収益が 1,235 百万ドル未満等の要件を満たす新興成長企業）、及び非早期提出会社（大規模早期提出会社及び早期提出会社の要件を満たさない会社）は 2027 年から段階的に開示を始める。

また、EU では CSRD（企業サステナビリティ報告指令）が EU 域内に所在する大規模会社及び中小規模上場会社に加え、EU 域内に所在する EU 域外企業の子会社や EU 域内に所在する子会社・支店の外国親会社（規模基準を適用）を対象としてサステナビリティ報告書の作成・開示を求めている。サステナビリティ報告書の内容は以下のようになっている。

（i）全般情報

- ・ ガバナンス、戦略・ビジネスモデル、バリューチェーン、ステークホルダー・エンゲージメントの内容
- ・ デューディリジェンスプロセス、サステナビリティ関連のマネジメント・内部統制システムの説明等

（ii）環境情報

- ・ 気候変動
- ・ 汚染 等

（iii）社会情報

- ・ 自社の従業員
- ・ バリューチェーンの従業員 等

（iv）ガバナンス情報

- ・ 事業活動

³ 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。

サステナビリティ報告書では、ダブルマテリアリティ⁴が求められる。

なお、作成・開示の開始時期は米国と同様に 2024 年以後、上場・非上場、会社の規模に応じて段階的に設定されている。

② サステナビリティの開示基準の検討

サステナビリティ開示は、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。各国は ISSB が公表した基準に相当する自国の基準を開発している。

また、2024 年 4 月、ISSB は将来的な優先事項に関する市中協議の結果を受け、新たなリサーチ及び基準設定の作業について、「生物多様性、生態系及び生態系サービス」と「人的資本」に関連するリスクと機会の開示に関するリサーチプロジェクトを開始することを暫定合意した。今後、ISSB は、上記 2 つのトピックに関する作業を含めた、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。

国内では、令和 6 年 3 月 29 日、サステナビリティ基準委員会（SSBJ）がサステナビリティ開示ユニバーサル基準公開草案「サステナビリティ開示基準の適用（案）」（以下「適用基準案」という。）、サステナビリティ開示テーマ別基準公開草案第 1 号「一般開示基準（案）」（以下「一般基準案」という。）及び同 2 号「気候関連開示基準（案）」（以下「気候基準案」という。）を公表した。適用基準案は ISSB の S1 基準のうち報告期間や報告のタイミングなど、基本的な事項を定めた部分を記載している。一般基準案、気候基準案はそれぞれ ISSB の S1 基準及び S2 基準のサステナビリティ関連のリスク及び機会に関して開示すべき事項（コア・コンテンツ）を記載しており、気候基準案は気候関連のリスク及び機会の開示を、一般基準案はサステナビリティ関連トピック全般のリスクと機会の開示を対象としている。SSBJ は令和 6 年 7 月 31 日を 3 つの公開草案のコメント期限とし、遅くとも令和 7 年 3 月 31 日までに確定基準を公表する目標を示している。これらの基準は、第 52 回金融庁金融審議会総会（令和 6 年 2 月 19 日）においても示されたとおり、グローバル投資家との建設的な対話を中心に据えた企業（プライム上場企業ないしはその一部）から始めることが想定されている。令和 6 年 2 月 19 日の金融担当大臣の諮問（「サステナビリティ情報の開示と保証のあり方に関する検討」）を受け、サステナビリティ情報の開示と保証のあり方に関するワーキング・グループが設置され、同年 3 月 26 日に第 1 回会合が開催されている。

⁴ 環境・社会が企業に与える影響だけでなく、企業活動が環境・社会に与える影響からも重要課題を検討すること。環境・社会が企業に与える影響だけで重要課題を検討することはシングルマテリアリティと呼ばれる

（２）サステナビリティ情報の保証に係る動向

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とともに、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の国際的な動向についてみると、米国では、SEC が公表した気候関連開示を義務化する規則の中で、大規模早期提出会社は 2029 会計年度から、早期提出会社は 2031 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、大規模早期提出会社は 2033 会計年度から合理的保証に移行することとしている。欧州では NFRD（Non-Financial Reporting Directive）適用対象となる上場企業等は 2024 年会計年度、それ以外の大会社は 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予定である。EU 域内に所在する子会社、支店の外国親会社等、EU 域外企業も 2028 会計年度から限定的保証を導入し、将来的に合理的保証に移行すると予定されている。

保証の品質を確保するため、保証に関する基準の開発も進んでいる。2023 年 8 月、IAASB（国際サステナビリティ保証基準 5000（ISSA5000）「サステナビリティ保証業務の一般的要求事項」の草案を公表した。草案は職業会計士以外も含めた全ての保証業務提供者を想定しているが、業務チームの構成員及び審査担当者は保証業務に関する IESBA の規定又は少なくともそれと同等以上の要求事項を適用すること、業務実施者は ISQM 1 又は少なくともそれと同等以上の要求事項を適用する監査法人の構成員であることを前提としている。また、草案は業務契約の新規の締結及び更新から保証報告書の作成に至るプロセスの構成要素毎に、要求事項及び適用指針を定めている。IAASB は 2024 年 9 月に ISSA5000 を最終化としている。また、IESBA は 2024 年 1 月、公開草案「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。）並びにサステナビリティ報告及び保証業務に関する IESBA 倫理規程の改訂」及び「外部の専門家の作業の利用に関する IESBA 倫理規程の改訂」を公表し、同年 12 月の最終化を予定している。詳細については、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（122 ページ）を参照のこと。

国内では、金融審議会の下に設置されたサステナビリティ情報の開示と保証のあり方に関するワーキング・グループが令和 6 年 3 月 26 日に第 1 回会合を開催し、議論を開始している。

サステナビリティ情報の保証について投資家からは、サステナビリティ情報の信頼性の確保を望む声がある中、会計監査において保証の経験を積んでい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⁵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、監査関係部門と非財務情報に関する専門家の業務の連携を促進するとともに、監査部門の職員をサステナビリティ情報の保証に関わらせることにより実務経験を積ませている。さらに、グローバルと連携して保証業務の手続きの体系を開発するとともに、品質管理のための規程を策定し、審査その他の品質管理体制を整備している。大手監査法人によるサステナビリティ保証業務人材育成も国内では相対的に充実しており、学習・実務を通じた体系的な必須研修プログラムを整備している。中にはサステナビリティ開示保証認定者制度を設ける法人もみられる。

準大手監査法人は、サステナビリティ情報の保証は法人が果たすべき役割であり、また成長機会であると認識しており、プロジェクト・チームを設定して情報収集や法人内の研修を行っている。情報収集には、グローバルと連携した国外の動向に係る情報収集も含まれる。中にはグループ内のアドバイザー会社にサステナビリティ情報等の開示支援サービスを開始させ、実務を通じた情報収集に着手している法人もある。一方、審査等の品質管理体制については、準大手監査法人は今後整備していくとしている。

中小監査法人では、サステナビリティ情報保証に向けた品質管理体制整備や人材育成に着手した法人はみられていない。今事務年度、報告徴収を実施した中小監査法人 53 法人のうち、「非財務情報に係る保証業務に関心があり、情報を収集するなど法人内で具体的な検討を行っている。」と回答した法人のいずれも協会やグローバル主催の研修等を通じて情報収集をしているとしていた。また、「非財務情報に係る保証業務に関心はあるが、具体的な検討は行っていない。」、あるいは「非財務情報に係る保証業務に関心がない、又は（相談があった場合でも）対応するつもりはない。」と回答した法人が約 8 割を占め、そのうち約 3 割が経営資源の不足を付記していた。回答の理由は任意記入であるため、実際には経営資源の制約により、サステナビリティ保証業務に関与できない監査法人がより多い可能性がある。

⁵ 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。

■サステナビリティ情報の合理的保証業務と限定的保証業務■

米国、欧州などで導入されるサステナビリティ情報に対する第三者の保証業務は、限定的保証業務を以って開始し、数年後、合理的保証業務に移行することとされている。ISSA5000（サステナビリティ保証業務の一般的要求事項）の公開草案（以下「公開草案」という。）は、合理的保証業務と限定的保証業務を以下のように定義している。

合理的保証業務：業務実施者が、その結論の基礎として、業務リスクを業務の状況において許容可能な低い水準に減少させる保証業務をいう。（後略）

限定的保証業務：業務実施者が、業務リスクを業務の状況において許容可能な水準まで減少させるが、合理的保証業務より業務リスクが高い保証業務をいう。（中略）限定的保証業務で実施される手続の種類、実施時期及び範囲は、合理的保証業務で必要とされるものと比べて限られているものの、業務実施者の職業的専門家としての判断において、意味のある保証水準を得るように計画される。意味のある保証水準とは、想定利用者にとって、サステナビリティ情報の信頼性を少なくともある程度高める保証水準である。

上記のように、合理的保証業務は限定的保証業務に比して保証の水準が高く、証券監督者国際機構（IOSCO）が2023年3月に公表した報告書は、投資家サイドは短期的には限定的保証業務が現実的な目標であるかもしれないが、長期的には合理的保証業務を期待していることを紹介している。一方で、我が国でみた場合、合理的保証業務への移行には情報作成者、保証提供者双方に課題がある。

合理的保証業務は、保証対象となる情報の収集プロセスや内部統制が適切に整備・運用されていることを前提とし、ISSA5000は合理的保証業務においては保証提供者が情報システムと伝達や統制活動を含む内部統制システムの構成要素を理解しなければならないとしている。現状における情報作成者側の内部統制の整備・運用に関する課題として、経済産業省が令和5年7月に公表した「サステナビリティ関連データの効率的な収集及び戦略的活用に関する報告書（中間整理）」（以下「中間報告」という。）では、連結子会社（海外拠点を含む）からのデータ収集やバリューチェーンに関するデータ収集の困難さ、業務プロセスの未整備、人材不足等を挙げている。また、中間報告ではサステナビリティ情報の開示媒体と企業内の担当部署が複数ある中、担当部署間の連携を強化することを指摘している。

保証提供者側の課題として、中間報告は気候変動、生物多様性等のテーマ毎に高度な専門性を備えた専門家と保証業務全般の専門家の人材拡充を挙げるとともに、保証提供者がサステナビリティ関連情報の生成プロセスにおいて利用されるITシステムや内部統制及びガバナンスの状況を十分に理解することが重要であるとしている。

中間報告は、サステナビリティ関連情報には性質の異なる情報が含まれ、その性質に応じて情報利用者の保証に対する需要は様々であること、将来情報や定性的な情報が多く含まれるため、重要性について十分な議論を要し、また、客観的証拠の入手が困難となり得ることなどを特性として挙げており、限定的保証業務と合理的保証業務の保証水準の程度や導入の時期は、こうした特性も踏まえて慎重に議論すべきであるとしている。

■サステナビリティ情報保証に求められる知識■

令和6年 4 月に協会より公表された「JICPA サステナビリティ能力開発シラバス」（以下「シラバス」という。）では、全ての公認会計士に求められる知見・能力として以下を掲げている。

- ・サステナビリティに関する諸課題とその社会・経済的な影響について、総合的な知見に基づき、俯瞰的な理解を得ていること。
- ・サステナビリティと企業経営・企業価値との関係について、基本的な枠組みを理解していること。
- ・サステナビリティに関する主要動向及び業界・企業への影響について、経営者等との間で高度かつ建設的な対話ができること。
- ・サステナビリティに関する情報の開示要請（制度及び基準）について、必要な知見を有していること。
- ・保証業務について、その意義及び基本的な枠組みを理解していること。

また、シラバスは、サステナビリティ保証業務の中核人材（保証業務の実施に当たって中心的な役割を担う公認会計士）に求められる役割及び専門性として、以下を掲げている。

役割	専門性
・サステナビリティ情報の保証業務リスクを評価 ・保証業務の実施計画（スケジュール、手続）を策定 ・取締役及び監査役とコミュニケーション ・監査チームとコミュニケーション ・業務実施結果を評価 ・保証に関する意見（結論）を形成	・サステナビリティに係る包括的知見 ・企業経営・コーポレートガバナンスの理解 ・被保証会社に関連する重要なサステナビリティ関連リスク・機会の理解 ・開示制度及び作成基準の理解 ・開示プロセス・内部統制の理解 ・財務報告及び財務諸表監査との相互関係についての理解 ・保証業務に係る高度かつ専門的知見・経験 ・保証業務に従事する者に求められる職業倫理・独立性についての理解

シラバスは、公認会計士がこうした知見・能力や専門性を取得するに当たって学ぶべきテーマの全体像を把握できる羅針盤、また、研修提供者に研修を企画・実施する際の指針と位置付けられている。シラバスは、基礎・共通編と応用編に分かれており、基礎・共通編は全ての公認会計士を、応用編は主として保証業務の中核人材を対象者に想定している。

	基礎・共通編	応用編
1.サステナビリティ概論	Ba1:サステナビリティ総論と公認会計士に期待される役割	
2.サステナビリティと企業経営・ガバナンス	Ba2:サステナビリティのガバナンス・戦略・リスク管理への反映	Ad2:サステナブルファイナンス
3.情報開示	Ba3-1:サステナビリティ情報開示と統合報告（概要） Ba3-2:気候変動（概要） Ba3-3:人的資本及び人権概要	Ad3-1:サステナビリティ情報開示と統合報告（詳細） Ad3-2:気候変動（詳細） Ad3-3:生物多様性・生態系・生態系サービス（詳細） Ad3-4:人的資本（詳細） Ad3-5:人権（詳細） Ad3-6:その他のサステナビリティ・テーマ（詳細）
	Se3:業種別重要トピック	
4.保証	Ba4:サステナビリティ情報の信頼性確保と保証（概要）	Ad4-1-1:職業倫理・独立性 Ad4-1-2:品質管理及び関連諸制度 Ad4-2-1:サステナビリティ保証業務基準と実務論点—①保証業務の基本的な枠組みとサステナビリティ保証基準 Ad4-2-2:サステナビリティ保証業務基準と実務論点—②保証業務の受嘱と計画 Ad4-2-3:サステナビリティ保証業務基準と実務論点—③リスク手続/重要な虚偽表示リスクへの対応 Ad4-2-4:サステナビリティ保証業務基準と実務論点—④意見・保証報告 Ad4-2-5:サステナビリティ保証業務基準と実務論点—⑤財務諸表監査とサステナビリティ情報の保証業務の連携 Ad4-3:サステナビリティ保証業務に関する発展論点 Ad4-4-1:テーマ別実務トピック—温室効果ガス情報の保証 Ad4-4-2:テーマ別実務トピック—人的資本・人権情報の保証

サステナビリティ保証に従事する要件として、現状、国内では試験合格は求められていないが、国外ではEUが企業サステナビリティ報告指令（CSRD）において、サステナビリティに関する試験によって専門的知見を保持していることが認められることを要件に入れるなど、試験合格を求める動きがみられる。サステナビリティに関する試験としては、米国所在の SASB（サステナビリティ会計基準審議会）が実施している FSA（The Fundamentals of Sustainability Accounting）Credential がある。同試験は米国外の者も受験可能であり、基本レベルのレベル1と応用レベルのレベル2の2段階で行われる。