サステナビリティ情報の保証業務に関する基準、品質管理に関する基準及び倫理・独立性に関する基準の設定について（意見書案）

令　和　●　年　●　月　●　日
企　業　会　計　審　議　会
サステナビリティ情報保証部会

一　経緯

１　審議の背景

企業のサステナビリティ情報は、投資家が中長期的な企業価値を評価する観点で重要であり、サステナビリティ情報の開示基準の整備が国際的に進められている。令和５（2023）年６月には、国際サステナビリティ基準審議会（ISSB）から、サステナビリティ開示基準（ISSB 基準）が公表され、令和７（2025）年３月には、サステナビリティ基準委員会（SSBJ）から、ISSB 基準と機能的な整合性が確保された基準である、我が国におけるサステナビリティ開示基準（SSBJ 基準）が公表されている。

こうした開示基準に基づくサステナビリティ情報について、グローバルに活躍する我が国企業の開示の質及び資本市場の国際的な信頼性を確保する観点から、我が国におけるサステナビリティ情報に対する第三者保証制度においては、国際監査・保証基準審議会（IAASB）や国際会計士倫理基準審議会（IESBA）が開発した国際基準との整合性が確保された基準に準拠し保証業務を実施する必要がある。

国際基準においては、一貫した質の高いサステナビリティ情報の保証を提供するためのグローバル基準を開発すべきとのニーズの高まりを踏まえ、証券監督者国際機構（IOSCO）が令和５（2023）年３月に公表した「サステナビリティ関連企業報告のためのグローバルな保証フレームワークの開発に向けた国際的な作業に関する報告書」を受け、令和６（2024）年 11 月に IAASB から国際サステナビリティ保証基準 5000（ISSA 5000）が、令和７（2025）年１月に IESBA から国際サステナビリティ倫理・独立性基準（IESSA）が、それぞれ公表されている。IOSCO の報告書では、保証業務提供者の能力・スキルの重要性に加え、関係者のニーズや既存実務を踏まえ「職業にとらわれない（profession-agnostic）」基準の策定の重要性が指摘されており、ISSA 5000 及び IESSA は、監査法人・公認会計士だけでなくそれ以外の者も利用することを想定した基準として開発されている。

また、主要国を中心に、サステナビリティ情報に対する第三者保証を義務付ける動きがみられるところであり、例えば、EU においては、企業サステナビリティ報告指令（CSRD）に基づき、一定の企業に対して欧州サステナビリティ報告基準（ESRS）に基づく開示の義務付けとあわせて、サステナビリティ情報に対する第三者保証を受けることも義務付けている。英国では、令和７（2025）年６月に「サステナビリティ関連財務開示の保証のための監督体制の整備」と題する文書について意見募集が実施され、その結果も踏まえ、長期的には保証の義務化の必要性を考慮する予定としつつ、当面の間は、保証業務提供者の任意の登録制度を

構築し、登録された保証業務提供者を企業が任意で利用できる環境を整える方針が示されている。

こうした中、我が国では、有価証券報告書等において開示され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、SSBJ 基準に基づく情報開示及び当該情報に対する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及び資金決済に関する法律の一部を改正する法律が、令和８（2026）年７月に成立したところである。

同法律に基づき、我が国におけるサステナビリティ情報に対する第三者保証制度については、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、監査法人であるかどうかにかかわらず、登録要件を満たす場合は保証業務実施者となることを可能とする制度を導入することとなった。このため、金融庁において、登録要件を充足しているかどうかについて適切に審査を行うとともに、サステナビリティ情報の保証に関する基準や行為規制等の遵守状況についても検査及び監督を行うことで、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。

また、サステナビリティ情報に対する第三者保証の質を確保し、当該情報の信頼性を向上させることが重要である。このうち、サステナビリティ情報の保証範囲及び保証水準については、金融審議会 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８（2026）年１月に公表した「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 報告」（以下「ワーキング・グループ報告」という。）において、

・　第三者保証制度の適用開始時期から２年間は、有価証券報告書等におけるサステナビリティ関連財務開示のうち、Scope１・２、ガバナンス及びリスク管理に対する第三者保証を義務付けることとし、３年目以降については国際動向等を踏まえ、今後検討することが適当である

・　企業に過度な負担を課すことなく、第三者保証制度を円滑に導入するためには、保証水準は限定的保証とし、合理的保証への移行の検討は行わないことが適当である

との考えに従って制度設計することが適当とされている。

なお、サステナビリティ情報に対する第三者保証は、これまでも任意の取組は見られるものの、未だ発展途上にあると考えられる。したがって、今後、有価証券報告書等における SSBJ 基準に準拠したサステナビリティ情報の開示の義務化及び当該情報に対する第三者保証制度が開始された後においても、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。

２　審議の経緯

ワーキング・グループ報告では、SSBJ 基準に準拠したサステナビリティ情報に対する保証は、国際基準と整合性が確保された基準に準拠して実施するものとし、我が国における保証基準や品質管理基準、その他必要な基準のあり方については、企業会計審議会において審議し、結論を出すことが適当とされた。

これを受けて、令和８（2026）年４月に開催された企業会計審議会総会において、「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を設置した。令和８（2026）年５月からサステナビリティ情報保証部会において審議を行い、このたび、当審議会は、「サステナビリティ情報の保証業務に関する基準、品質管理に関する基準及び倫理・独立性に関する基準の設定について」を公表することとした。

二　第三者保証制度導入の意義、基準の性格、策定のあり方等

１　第三者保証制度導入の意義

SSBJ 基準では、企業の見通しに影響を与えると合理的に見込み得る、報告企業のサステナビリティ関連のリスク及び機会に関する情報（それらのリスク及び機会に関連する企業のガバナンス、戦略及びリスク管理ならびに関連する指標及び目標に関する情報を含む。）を提供する開示をサステナビリティ関連財務開示と定義し、「企業の見通しに影響を与えると合理的に見込み得る、報告企業のサステナビリティ関連のリスク及び機会」とは、短期、中期又は長期にわたり、企業のキャッシュ・フロー、当該企業のファイナンスへのアクセス又は資本コストに影響を与えると合理的に見込み得る、すべてのサステナビリティ関連のリスク及び機会をあわせたものとされている。

SSBJ 基準は、国際会計基準財団（IFRS 財団）が公表しているとおり、ISSB 基準と機能的な整合性が確保された基準であり、有価証券報告書等においてこのような情報が開示されることは、国際的な比較可能性を確保し、投資判断を行う上で有用な材料となる。企業にとっても、国内外の投資家から評価されるほか、投資家との建設的な対話が促進され、中長期的な企業価値向上に資すると考えられる。その上で、当該情報の信頼性を確保するため、当該情報に対する第三者保証制度を導入し、その質を確保するための制度を整備することが、公共の利益及び投資者保護を図る観点から重要であると同時に、我が国資本市場の国際的な信頼性を確保することにもつながると考えられる。

２　基準の性格

有価証券報告書等において開示されるサステナビリティ情報に対する第三者保証は、原則主義に基づき開発された ISSA 5000 をはじめとする国際基準との整合性が確保された基準に準拠して実施されることが重要である。

国際基準との整合性を確保する方法としては、我が国において、国際基準そのものを保証業務実施者が準拠する保証業務に関する基準等として指定することも考えられる一方で、我が国固有の実情を踏まえることも、公共の利益、投資者保護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である。

そこで、原則として国際基準と同等な基準としつつ、国際基準に我が国固有の実情を踏まえた基準を、有価証券報告書等において開示されるサステナビリティ情報に対する第三者保証で用いる基準とすることとした。また、我が国固有の実情を踏まえた必要な調整については、当審議会にて審議することとした。

また、保証業務実施者が準拠する保証業務に関する基準の名称としては次のようにすることが考えられる。

(1)　保証業務に関する基準
　サステナビリティ保証業務基準 5000「サステナビリティ情報の保証業務に関する基準」
　（JSSA 5000：Japan Standard on Sustainability Assurance 5000）

(2)　品質管理に関する基準
　サステナビリティ情報の保証業務実施者に関する品質管理基準
　（JSQM 1：Japan Standard on Quality Management 1 (for Sustainability Assurance)）

(3)　倫理及び独立性に関する基準
　サステナビリティ情報の保証に関する倫理及び独立性基準
　（JESSA：Japan Ethics Standards for Sustainability Assurance (including Japan Independence Standards)）

３　基準策定のあり方

有価証券報告書等において開示されるサステナビリティ情報に対する第三者保証の実施において、保証業務実施者が準拠する保証業務に関する基準等は、一般に公正妥当と認められるサステナビリティ情報の保証に関する基準であるべきである。本意見書に基づき策定する基準は、デュー・プロセスを経て策定された国際基準を基礎とすることや国際基準との調整内容について当審議会において審議を行うなど、我が国において適切な手続を経て策定されることを踏まえると、一般に公正妥当と認められるサステナビリティ情報の保証に関する基準に該当すると考えられる。

また、基準の策定主体としては、自主規制機関が本意見書を踏まえて保証業務に関する基準等を策定することも考えられるが、現在のところ、サステナビリティ情報の保証業務実施者に関する自主規制機関は存在せず、監査法人・監査法人以外の者のいずれであっても登録要件を満たす場合には保証業務実施者となることが可能な制度であることを踏まえると、金融庁が策定主体となることが適当である。

この点、保証業務に関する基準等の策定には高い専門的な知見と豊富な経験が求められるが、監査及び保証の基準策定主体として高い専門的な知見と豊富な経験を有する日本公認会計士協会から、国際基準との同等性を念頭に策定された次の実務指針等が公表されている。

・　「サステナビリティ保証業務実務指針 5000『サステナビリティ情報の保証業務に関する実務指針』」（令和８（2026）年３月）
・　「品質管理基準報告書第１号『事務所における品質管理』」（令和８（2026）年３月）

また、令和８（2026）年４月に「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」の翻訳が公表されている。

そこで、金融庁において、日本公認会計士協会が公表した上記の実務指針等を監査法人・

監査法人以外の者のいずれもが遵守することができるよう適切な修正を加え、国際基準との調整を反映し、サステナビリティ情報の作成者、保証業務実施者及び投資者その他の情報利用者の意見を踏まえ、さらに適切なデュー・プロセスを経たうえで、保証業務実施者が準拠する保証業務に関する基準等を策定することが望ましいと考えられる。

なお、保証業務実施者が準拠する保証業務に関する基準等は、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である。改訂に当たり、必要と考えられる場合には、当審議会での審議等の適切なデュー・プロセスを経て、結論を得ることが適当である。

４　本意見書の位置付け

保証業務に関する基準等の内容は、詳細なサステナビリティ情報の保証業務に関する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が分かりにくいとの懸念がある。また、監査法人・監査法人以外の者のいずれであっても登録要件を満たす場合には保証業務実施者となることが可能であることから、サステナビリティ情報の保証業務に関するあり方を整理しておくことが必要である。

そのため、本意見書において、保証業務実施者が準拠する保証業務に関する基準等の策定のあり方を定めるとともに、サステナビリティ情報の保証業務に関する重要な事項について取りまとめることが有用である。ただし、保証業務実施者が遵守すべきは保証業務実施者が準拠する保証業務に関する基準等であり、本意見書は新たに要求事項を定めるものではないことに留意が必要である。

この点、平成 16（2004）年 11 月に、当審議会は「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」（以下「平成 16 年意見書」という。）を公表しているが、平成 16 年意見書は、特定の保証業務を前提として適用されることを意図しているものではない。個々の保証業務に関する基準等は平成 16 年意見書における概念的枠組みを基礎として設定されることとされており、本意見書に基づき策定される基準等は、平成 16 年意見書における「個々の保証業務に関する基準等」に該当する。そのため、本意見書に基づき策定される基準等の策定に当たっても、平成 16 年意見書で用いられている概念や用語について参考にすることが考えられる。ただし、平成 16 年意見書も、我が国におけるサステナビリティ情報に対する第三者保証制度に対して、新たな要求事項とはならないことに留意が必要である。

三　サステナビリティ情報の保証業務に関する重要な事項

１　保証業務の目的

我が国におけるサステナビリティ情報に対する第三者保証の目的は、サステナビリティ情報の作成に責任を負う者が作成したサステナビリティ情報に不正又は誤謬による重要な虚偽の表示がないかどうかについて、保証業務実施者が自ら入手した証拠に基づき判断した結果を結論又は意見として報告することにある。

これは、サステナビリティ情報の作成責任（関連する内部統制を整備及び運用する責任を

含む。）は経営者にあり、保証業務実施者の責任は独立の立場からサステナビリティ情報を保証することにあるという両者の関係性が前提となっている。

２　保証業務の実施の前提

保証業務実施者は、保証業務を実施するに当たって、常に専門家として求められる高い倫理観及び公正不偏の態度を保持し、独立の立場を損なう利害や独立の立場に疑いを招く外観を有してはならない。また、専門家としての正当な注意を払い、懐疑心を保持しなければならない。これらを前提に、保証業務実施者は、保証対象となるサステナビリティ情報に重要な虚偽の表示が存在する可能性があることに留意し、保証業務を計画し実施しなければならない。

さらに、保証業務実施者は、自らの業務を適正に遂行するための専門能力の向上と実務経験等から得られる知識の蓄積に常に努めなければならない。これは、保証業務実施者が質の高い保証業務を実施するうえで不可欠なものである。保証業務実施者は、これらの要求事項を遵守することで、質の高い保証業務を実施し、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。

３　保証対象となるサステナビリティ情報の特性

保証業務実施者は、保証業務を実施する際に、サステナビリティ情報が有する次のような特性を踏まえ、適切な保証業務を計画し実施しなければならない。

(1)　重要性がある情報

SSBJ 基準では、企業の見通しに影響を与えると合理的に見込み得るサステナビリティ関連のリスク及び機会に関して、重要性がある情報を開示しなければならないとされている。ここで「重要性がある」とは、サステナビリティ関連財務開示の文脈において、ある情報について、それを省略したり、誤表示したり、不明瞭にしたりした場合に、財務諸表及びサステナビリティ関連財務開示を含む、特定の報告企業に関する財務情報を提供する当該報告書に基づいて財務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をいうとされている。また、情報に重要性があるか、すなわち、情報が主要な利用者の意思決定に影響を与えると合理的に見込み得るかどうかを評価するにあたり、それらの利用者の特性及び企業自身の状況を考慮しなければならないとされている。

そのため、有価証券報告書等において開示されるサステナビリティ情報は、サステナビリティ情報の利用者の特性や企業規模、事業の状況などによって様々となることが考えられる。

(2)　情報の不確実性

サステナビリティ情報には、数値の見積りを伴う情報に加え、将来の状況の予測に関する情報が財務情報よりも比較的多く含まれ、企業の統制が及ばない第三者から取得した情報についても含まれることがある。そのため、財務情報と比べ相対的に不確実性が高いと考えられる。

(3)　バリュー・チェーンに関する情報

SSBJ 基準では、サステナビリティ関連財務開示は、関連する財務諸表と同じ報告企業に関するものでなければならず、報告企業が連結財務諸表を作成している場合、サステナビリティ関連財務開示は、親会社及びその子会社のサステナビリティ関連のリスク及び機会が理解できるものでなければならないとされている。また、これに加え、SSBJ 基準では、識別したサステナビリティ関連のリスク及び機会のそれぞれに関連して、バリュー・チェーンの範囲（その幅広さ及び構成を含む。）を決定しなければならないとされている。

そのため、サステナビリティ情報を収集する範囲は、企業規模や事業の状況、識別したサステナビリティ関連のリスク及び機会などによって様々であることに加え、バリュー・チェーン（報告企業のビジネス・モデル及び当該企業が事業を営む外部環境に関連する、相互作用、資源及び関係のすべて）、つまり、報告企業の上流及び下流の取引から、サステナビリティ情報を収集することが考えられる。

４　保証範囲

前述のとおり、我が国におけるサステナビリティ情報に対する第三者保証制度は、当面の間、第三者保証を義務付ける範囲を、有価証券報告書等において開示されるサステナビリティ情報のうち Scope１・２温室効果ガス（GHG）排出量、ガバナンス及びリスク管理に関する事項に限定することとしている。

この点、SSBJ 基準に準拠したサステナビリティ情報の全てを保証範囲とする場合は、SSBJ 基準全てが保証業務における適合する規準（サステナビリティ事項を評価又は測定するための開示の枠組み）となる。一方、企業が開示したサステナビリティ情報の一部を保証する場合においては、SSBJ 基準における具体的な保証範囲及び当該保証範囲における適合する規準が明確ではない。そのため、法令において、具体的な保証範囲及び適合する規準について明確にする必要がある。

また、ISSA 5000 において、保証業務実施者は、保証業務の対象となるサステナビリティ情報及び保証報告書が含まれる文書のうち、保証業務の対象とならない情報であるその他の記載内容を通読し、検討しなければならないとされている。保証業務実施者は、その他の記載内容を通読し検討するに当たり、その他の記載内容と保証対象となるサステナビリティ情報との間における重要な相違の有無及び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おける重要な相違の有無を検討しなければならないとされており、また、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おける重要な誤りの兆候に常に注意を払わなければならないとされている。

なお、企業が開示したサステナビリティ情報の一部を保証する場合は、保証対象外のサステナビリティ情報はその他の記載内容となることに留意が必要である。

５　保証水準

我が国におけるサステナビリティ情報に対する第三者保証において求められる限定的保

証業務とは、保証業務実施者が、結論を表明する基礎として、保証業務リスク（保証業務実施者が、サステナビリティ情報の重要な虚偽表示を看過して誤った結論を形成する可能性）を個々の保証業務の状況において受入可能な水準に抑えるが、保証業務リスクの水準が合理的保証業務に比べてより高く設定される保証業務のことである。

限定的保証業務で実施される手続の種類、時期及び範囲は、合理的保証業務で必要な手続と比較して限定的であるものの、保証業務実施者は、専門家としての判断において、投資者その他の情報利用者にとってサステナビリティ情報の信頼性をある程度高める保証水準となるように、実施した手続及び入手した証拠に基づいて、サステナビリティ情報に重要な虚偽の表示があると保証業務実施者に信じさせる事項が認められたかどうかについて、結論を報告する。

なお、期中レビュー業務（年度の財務諸表の監査を実施する監査人が行う中間財務諸表その他の期中財務諸表に対するレビュー業務）においても、限定的保証業務が行われているが、当該業務は、合理的保証業務を求める財務諸表の監査を前提として行われるものであるため、職業的専門家の判断により選択される手続の種類、時期及び範囲等については、サステナビリティ情報に対する第三者保証において求められる限定的保証業務とは必ずしも一致しないと考えられる。

６　財務諸表監査との関係

有価証券報告書等において開示されるサステナビリティ情報に対する第三者保証においては、監査法人・監査法人以外の者のいずれであっても登録要件を満たす場合には保証業務実施者となることが可能であることから、サステナビリティ情報の保証業務実施者と財務諸表の監査人が異なる場合が想定される。

また、保証業務実施者は、「４．保証範囲」に記載したとおり、その他の記載内容を通読し、検討する必要があるが、その他の記載内容には、財務諸表の監査人の監査対象である財務諸表及びその監査報告書が含まれるため、サステナビリティ情報と当該財務諸表等との間に重要な相違がある可能性又は当該財務諸表等に重要な虚偽の表示が存在する可能性を認識する場合が想定される。このような場合、サステナビリティ情報の保証業務実施者と財務諸表の監査人との間で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。

この点、保証業務実施者は秘密保持義務に留意する必要があるが、単に秘密保持義務があることをもって財務諸表の監査人とのコミュニケーションを行わないのではなく、その他の記載内容に対する保証業務実施者の責任を適切に果たすため、あらかじめ一定の場合には秘密保持義務が解除されることを企業と合意するなどして、財務諸表の監査人との適切なコミュニケーションが求められる。

７　その他留意すべき事項

サステナビリティ情報の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、公共の利益及び投資者保護への貢献というサステナビリティ情報に対する第三者保証制度の意義の観点から重要である。この点、円滑な第三者保証制度の導入に当たっては、これ

までも企業においてサステナビリティ情報の開示及び当該情報に対する第三者保証に関する任意の取組が見られるものの、その実務は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を踏まえる必要がある。そこで、第三者保証制度を段階的に義務付けることに加え、制度導入時においては保証範囲を限定するとともに、保証水準を限定的保証とすることとされている。

そのため、関係者は、こうした制度及び制度の趣旨を踏まえ、適切なサステナビリティ情報の開示及び当該情報に対する第三者保証の実務の形成に協働することが期待される。加えて、サステナビリティ情報の開示及び当該情報に対する第三者保証は、国際的にも発展途上の領域であり、段階的に実務を発展させ、制度を成熟させていくといった考え方を関係者間で共有していくことが重要である。

また、保証業務実施者の責任は、サステナビリティ情報の作成に責任を負う者が作成したサステナビリティ情報を独立の立場から保証することであり、保証業務実施者は、独立の立場を堅持しなければならない。その上で、サステナビリティ情報の開示及び当該情報に対する第三者保証に関する実務や制度は、今後段階的に発展、成熟していくことが期待される。そのため、保証業務実施者は、保証業務の過程においてサステナビリティ情報に誤りを発見した場合に、企業に対して修正を求めるとともに、誤りの再発を防ぐための体制づくりを促すなど、適切な情報開示の観点から指導的機能を発揮した建設的なコミュニケーションを行うことが望まれる。

四　国際基準との調整

１　ガバナンスに責任を負う者

保証業務実施者は、法令違反等の事実の通知や専門家として判断した重要な事項について、ガバナンスに責任を負う者と適切にコミュニケーションを行わなければならない。この点、サステナビリティ情報の作成及び報告に関連するガバナンスについては、企業ごとに会社法の機関の設置やサステナビリティ情報の報告プロセスが異なると考えられるため、様々な形態が想定される。そこで、我が国におけるサステナビリティ情報に対する第三者保証制度において、一般的にガバナンスに責任を負う者を整理する必要がある。

この点、ISSA 5000 においては、ガバナンスに責任を負う者は、「企業の戦略的方向性と説明責任を果たしているかどうかを監視する責任を有する者又は組織」とされているが、具体的な機関又は個人は定められておらず、法域によっては経営者が含まれるとされている。

そこで、保証業務実施者は、我が国において設定する保証業務に関する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と考えられるガバナンスに責任を負う者を定め、その機関又は個人とコミュニケーションを行うことについて保証業務の依頼人との間であらかじめ合意しておくことが適切と考えられる。

その際の一例として、我が国におけるガバナンスに責任を負う者には、取締役等の職務執行の監督・監査権限を有する者として、会社法の機関の設置や実態に応じて、取締役会、監査役等（監査役、監査役会、監査等委員会又は監査委員会）が該当すると考えられる。

２　審査

サステナビリティ情報の保証業務における審査について、国際品質マネジメント基準第１号「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」（ISQM 1）では、上場企業等の財務諸表の監査、審査を実施することが法令により要求されている保証業務の場合には、国際品質マネジメント基準第２号「審査」（ISQM 2）に従い、審査を実施しなければならないとされており、その他の場合には、保証業務実施者が審査の必要性を判断することとされている。

この点、上場企業等の財務諸表の監査における取扱いや、保証業務実施者の多様化が見込まれることも踏まえると、有価証券報告書等において開示されるサステナビリティ情報に対する保証業務においても、審査を実施することにより保証業務の質を確保することが重要である。

そこで、我が国において設定するサステナビリティ情報の保証業務に関する基準等において、具体的な審査の実施等に関する事項を定めたISQM 2も踏まえた審査の実施を求めることとすべきである。

３　保証業務の引継及び共同サステナビリティ保証

サステナビリティ情報に対する保証業務における保証業務実施者間の引継及び共同サステナビリティ保証について、国際基準上、詳細な実施事項に関する要求事項はない。

この点、適切に保証業務実施者間において引継を行うことは、後任となる保証業務実施者が、保証契約の締結可否の判断及びサステナビリティ情報に対する保証業務の実施の観点で有用な情報の入手が可能となることに加え、保証業務の質に重大な影響を及ぼさないようにすることから、投資者その他の情報利用者及び保証業務の依頼人にも有益であると考えられる。また、監査法人・監査法人以外の者の保証業務実施者間における引継及び共同サステナビリティ保証の実施が想定されることを鑑みると、全ての保証業務実施者は、引継及び共同サステナビリティ保証に係る手続について、共通の認識を持つことが必要である。

そのため、財務諸表の監査と同様に、引継及び共同サステナビリティ保証に関する要求事項を定めることは重要であると考えられることから、我が国において設定するサステナビリティ情報の保証業務実施者に関する品質管理基準等において、引継及び共同サステナビリティ保証を明示的に要求事項とすべきである。

五　実施時期等

１　保証業務実施者が準拠すべきサステナビリティ情報の保証業務に関する基準等は、令和10（2028）年３月決算から時価総額３兆円以上のプライム市場上場企業を対象に第三者保証が義務付けられることを踏まえると、令和９（2027）年３月末までに策定されることが望まれる。なお、同基準等の実施に当たり、関係法令において、同基準等の指定等について所要の整備を行うことが適当である。

２　本意見書は、すでに述べたとおり、新たに要求事項を定めるものではない。保証業務実

施者が準拠すべきサステナビリティ情報の保証業務に関する基準等については、本意見書を踏まえ、金融庁において、関係者とも協議の上、適切な手続の下で、早急に作成することが要請される。なお、同基準等の設定に伴う同基準等と日本公認会計士協会が公表する実務指針等との関係性は、関係者との協議の上、適切に整理することが望まれる。