

金融庁 御中

主要国のサステナビリティ情報等の  
開示・保証の動向に関する調査報告書

2024年3月29日

**EY**

Building a better  
working world

# 目次

<b>1. 本調査の概要</b>	<b>3</b>
1-1. 背景と目的	
1-2. 実施内容	
1-3. 各国比較表	
<b>2. 各国のIFRS S1/S2適用に伴う軽減措置の調査</b>	<b>13</b>
2-1. 調査方針	
2-2. 調査結果	
2-3. ヒアリング調査結果	
2-4. 考察	
(参考)米国SECの気候関連開示規則	
<b>3. 各国の電子開示制度におけるシステム連携の調査</b>	<b>39</b>
3-1. 調査方針	
3-2. 調査結果	
3-3. 考察	
<b>4. 各国の保証業務提供者及び保証手続の調査</b>	<b>58</b>
4-1. 調査方針	
4-2. 調査結果	
4-3. ヒアリング調査結果	
4-4. ガイダンス調査結果	
4-5. 考察	



## 1. 本調査の概要

# 1. 本調査の概要

## 1-1. 背景と目的

### ▶ 本調査の背景

- ▶ サステナビリティ開示の基準策定や活用の動きが国内外で急速に進んでいる中、我が国のサステナビリティ開示基準の開発やその法令上の位置づけ、サステナビリティ情報に対する保証のあり方等の議論を進めていくことは急務となっている
- ▶ また、国際的にサステナビリティ開示に関する基準策定の議論が進んでいる中、サステナビリティ開示基準や保証のあり方を検討するにあたっては、国際的な整合性を図りつつ、全体として充実したサステナビリティ開示を着実に進めることが求められる
- ▶ 一方で、中長期的な企業価値にとって重要なサステナビリティ課題の開示を通じ、企業がそれらの課題について必要な検討と取組みを行うことが期待される。投資家は開示された企業の取組みを深く理解し、建設的な対話を通じて、企業価値の向上を促すことが期待される

### ▶ 本調査の目的

- ▶ このような背景から、本調査では、日本におけるサステナビリティ開示・保証の基準開発を行う上での考察を見出すことを目的として、主要国におけるサステナビリティ情報等の開示・保証に関する基準、ガイダンス、法規制等を調査するとともに、会計士協会等へのヒアリング調査を行った

# 1. 本調査の概要

## 1-2. 実施内容

### ▶ 本調査の構成

- ▶ 本調査は以下の3つから構成される
  - ▶ 各国のIFRS S1/S2の適用に伴う軽減措置の調査
  - ▶ 各国の電子開示制度におけるシステム連携の調査
  - ▶ 各国の保証業務提供者及び保証手続の調査



# 1. 本調査の概要

## 1-2. 実施内容

### ▶ 本調査の実施内容

#### ▶ 各国のIFRS S1/S2の適用に伴う軽減措置

- ▶ シンガポール、韓国、英国、カナダについて、段階適用の有無、報告期限延長の有無、訂正報告の緩和等、開示負担軽減措置について基準の調査を行った
- ▶ フランス法定監査人協会(CNCC)サステナビリティ委員会共同議長兼フランス会計基準機構(ANC)ボードメンバー兼欧州財務報告諮問グループ・サステナビリティ・レポーティング・ボード(EFRAG SRB)メンバーに対して、他の報告書への参照の有無、Dual Complianceの可否、セーフハーバールール等、開示負担軽減措置についてヒアリング調査を行った

#### ▶ 各国の電子開示制度におけるシステム連携

- ▶ 米国、英国、フランス、シンガポールについて、電子開示制度の概要、財務情報とサステナビリティ情報のシステム連携の有無等について調査を行った

#### ▶ 各国の保証業務提供者及び保証手続

- ▶ スペイン、カナダ、豪州、ドイツ、シンガポールについて、保証業務提供者の要件や検査・監督機関、法改正の有無等について法令等の調査を行った
- ▶ Accountancy Europe、フランス法定監査人協会(CNCC)サステナビリティ委員会共同議長兼フランス会計基準機構(ANC)ボードメンバー兼欧州財務報告諮問グループ・サステナビリティ・レポーティング・ボード(EFRAG SRB)メンバー、スペイン勅許会計士協会(ICJCE)に対して、法改正の有無、資格・登録制度等についてヒアリング調査を行った
- ▶ フランス、オランダについて、マテリアリティの識別と収集プロセス、バリューチェーンを含む内部統制の理解、グループ保証等についてガイダンスの調査を行った

# 1. 本調査の概要

## 1-3. 各国比較表(サステナビリティ情報開示の軽減措置について)

- ▶ 今回のサステナビリティ情報の開示についての調査対象国(米国、シンガポール、韓国、英国及びカナダ)においては、サステナビリティ情報開示の適用時期は、企業の規模に応じて段階的に適用される傾向にあることが確認された
- ▶ 開示基準についてはISSB基準又はISSB基準を基に国内の特殊性を考慮した基準を使用する傾向がある
- ▶ サステナビリティ情報の開示タイミングは、財務情報開示と同じであることが多い
- ▶ 米国において、気候関連開示におけるセーフハーバールールが導入されたことが確認された

項目	米国	シンガポール	韓国	英国	カナダ
適用開始時期と適用対象企業	<ul style="list-style-type: none"> <li>全てのSEC登録企業が対象</li> <li>適用日は登録企業のステータスに応じて段階的に導入される</li> <li>LAFsから2025年度より適用開始</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>上場企業: 2025年度</li> <li>非上場大企業: 2027年度</li> <li>上記以外の非上場企業: 2030年までの報告義務化の可否を2027年度に検討実施の方針</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>段階的開示 2024~2028年度 (KOSPI上場企業)</li> <li>KOSPI全上場企業 2029年度</li> <li>FSCIは2023年10月開催の会合で、開示義務の開始を少なくとも1年間延期することを決定</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>S1とS2の承認完了時期については不明であるが、以下の適用開始時期が想定される</li> <li>上場企業: 2025年1月</li> <li>その他企業: 2025年1月以降</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>カナダの国内基準CSDS 1とCSDS 2は2025年1月1日以降より適用することが可能</li> <li>CSDS基準を義務化するかどうか、及び義務化する場合の対象事業体と適用期間については未定</li> </ul>
適用する開示基準 (ISSBのS1基準・S2基準からの緩和措置の有無含む)	<ul style="list-style-type: none"> <li>SECによる気候関連開示規則は、TCFDやGHGプロトコルをベースに作成されている</li> <li>Scope3の開示は要求しない</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>上場企業は、2025年度からISSBに準拠した気候関連開示を報告することが求められる</li> <li>ISSB基準における経過措置が適用</li> <li>上場企業のScope3の開示は2026年度から、非上場大企業のScope3の開示は2029年度以降となる</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>緩和措置については未定</li> <li>ISSBを基準としつつも国内市場や企業の特異性を踏まえた基準の策定を進める</li> <li>最初のKSSB基準は3月に公開草案の形で公表され、6月に最終決定される予定</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>緩和措置については未定</li> <li>緩和措置は承認段階で検討される領域に含まれている可能性がある</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>ISSBのS1基準・S2基準をベースとしたカナダ版の基準を作成</li> <li>気候変動に関連するリスクと機会以外のサステナビリティ情報については経過措置が設けられている</li> </ul>
開示タイミング	<ul style="list-style-type: none"> <li>GHG排出量について報告時期に猶予を設定(翌事業年度の第二四半期のSEC提出書類期限日まで)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>2026年度からサステナビリティ報告書と年次報告書の同時開示が求められる</li> <li>上場企業がサステナビリティ報告書を別に発行する場合(年次報告書には要約を記載): 決算日後4か月以内、外部保証を得る場合はサステナビリティ報告書作成のための十分な時間を確保するためさらに1か月の猶予を与えられ、決算日後5か月以内となる(2025年度のみ経過措置)</li> <li>年次報告書に含める場合: 上場企業は決算日後5か月以内、非上場企業は決算日後7か月以内</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>未定</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>財務諸表と同じく、上場企業は決算日から4か月以内、非上場企業は決算日から9か月以内のタイミングで開示することが望ましい</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>財務諸表と同じく、企業の記念日(会社の決算日・設立日・合併日)の翌日から60日以内のタイミングで開示することが望ましい</li> </ul>
その他実務負担軽減のための措置の有無	<ul style="list-style-type: none"> <li>セーフハーバーの適用について、将来予測情報(移行計画・シナリオ分析・インターナルカーボンプライス・気候関連目標)が対象</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>会社法では、不備のある財務諸表について、裁判を通じた負担の大きい法的手続きを経ずに、自主的に修正することが認められているが、不備のある気候関連開示を自主的に修正する際にも、同様の仕組みが利用可能である</li> <li>親会社が他の国際基準や枠組みを用いて気候関連開示を報告する非上場大企業は、2027年度から2029年度まで、気候関連開示の報告が免除される</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>ESG開示制度の円滑な導入のため、制度導入当初は、制裁の水準を最小限にとどめる方針</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>未定</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>企業がCSDS基準を適用してから最初の2年の開示ではScope 3の開示は免除される(ISSB基準では基準を適用してから1年分のみScope 3の開示が免除されている)</li> </ul>

# 1. 本調査の概要

## 1-3. サステナビリティ情報開示に関するCNCCサステナビリティ委員会共同議長兼フランスANCボードメンバー兼EFRAG SRBメンバーへのヒアリング調査結果

項目	CNCCサステナビリティ委員会共同議長兼フランスANCボードメンバー兼EFRAG SRBメンバー
サステナビリティ開示について、他の報告書の参照実態	<ul style="list-style-type: none"><li>参照先の文書については「マネジメントレポートと同じタイミングまたはそれ以前に発行されている」という条件が課されており、将来開示される予定の文書を参照することはできない</li><li>保証提供者は、サステナビリティ開示に含まれる外部文書からの参照情報も含めて保証する必要がある(ESRS1 第120項)、参照情報についてもサステナビリティ開示に適用される法的要件に従って責任を負うことになる</li></ul>
サステナビリティ情報の開示負担軽減及びセーフハーバー	<ul style="list-style-type: none"><li>フランスではNFRDにより非財務情報をマネジメントレポートを含めることが義務付けられてきた経緯があるため、サステナビリティ情報だけ開示が遅れるという事態は想定されておらず、開示負担の軽減措置の制定も予定されていない</li><li>欧州では決算日からマネジメントレポート※<sup>1</sup>を提出するまでの猶予が4か月設けられており、日本と比較して開示まで余裕がある</li><li>▶ セーフハーバールールについての項目は存在しない</li></ul>
Scope 3 排出量開示の実態	<ul style="list-style-type: none"><li>▶ 企業がScope 3開示に対応していくためには、中小企業を含めたバリューチェーン全体での開示に向けた対応が必要となるため、EFRAGから中小企業向けの自主開示基準(VSME ESRS)が作成されている</li><li>中小企業向け自主開示基準は、中小企業の開示実務を支援するほか、大企業にとってもScope 3開示の充実・円滑化するための環境を整備するという2つの狙いがある</li><li>本基準を利用して中小企業は自主的にサステナビリティ情報を開示することで、Scope 3開示を行う複数の大企業からの問い合わせに対応する手間が軽減されることが期待される</li></ul>

※1: 欧州委員会において定められている、当該企業の事業が直面する主なリスクと不確実性の説明とともに、事業の発展と業績、及びその地位に関してまとめた文書(出典: [欧州議会理事会指令2013/34/EU第19条](#))



# 1. 本調査の概要

## 1-3. 各国比較表(電子開示制度について)

項目	米国	英国	フランス	シンガポール
財務情報電子開示システム	EDGAR	NSM / HRMC* Companies House	ONDE(ファイリング用) / BDIF(閲覧用)	BizFile+
対象会社	上場企業	上場企業 / UKで事業を営む全ての事業者	上場企業	上場企業及び未上場企業
サステナビリティ情報電子開示システム	-	-	-	SGX ESGenome
対象会社	-	-	-	上場企業
閲覧制限	誰でも閲覧可能	NSM: 誰でも閲覧可能 HRMC:アナリストや税務調査官 Companies House:誰でも閲覧可能	ONDE: 誰でも閲覧可能 BDIF: 提出する企業やその関係者	BizFile+: シンガポールの国民及びシンガポールで勤務する外国人のみ SGX ESGenome: 登録した上場企業のみ
規制当局と取引所等によるシステム連携(財務情報)	規制当局 (SEC)と証券取引所 (NYSE、NASDAQ) のシステム連携はない	規制当局 (NSM / HRMC* Companies House)と証券取引所 (LSE)のシステム連携はない	規制当局 (AMF)と証券取引所 (Euronext Paris)のシステム連携はない	規制当局 (ACRA)と証券取引所 (SGX)のシステム連携はない
規制当局と取引所等によるシステム連携(サステナビリティ情報)	サステナビリティ情報電子開示システムは無い為、規制当局と証券取引所のシステム連携はない	サステナビリティ情報電子開示システムは無い為、規制当局と証券取引所のシステム連携はない	サステナビリティ情報電子開示システムは無い為、規制当局と証券取引所のシステム連携はない	規制当局 (ACRA) の電子開示システム BizFile+と証券取引所 (SGX)のサステナビリティ情報開示システムSGX ESGenomeのシステム連携はない
備考	SECの気候変動関連開示規則では、インラインXBRLを用いて、定性的及び定量的な気候関連開示にタグ付けをし、EDGARを通しての提出が求められる  サステナビリティ情報の開示場所として、他のSEC提出書類を参照できる(電子タグ要求を満たす限り)	英国ではHMRCとCompanies Houseにそれぞれ提出する必要があった、一本化され、2024年3月現在、Companies Houseへの提出の一本化が可能となった	CSRD情報のXBRLを用いた電子タグ付けは2026年から義務付けられると予想されている(EFRAGとESMAが関与する予定)	SGX ESGenomeはGRI、TCFD、SDGsなどのグローバルスタンダードやフレームワークにマッピングされた3,000以上のESG指標を提供している

# 1. 本調査の概要

## 1-3. 各国比較表(保証業務提供者について)

項目	スペイン	シンガポール	豪州	ドイツ
保証業務提供者(Profession-agnosticかどうか)	会計士以外も認める	会計士以外も認める	財務諸表監査を行う監査人	未定(会計士のみとなる可能性が高い)
(Profession-agnosticの場合)保証業務提供者の要件と認定枠組み	あり	あり	NA	NA
(Profession-agnosticの場合)保証業務提供者に対する検査・監督	ICAC	ACRA SAC	NA	NA
(Profession-agnosticの場合)法改正事項	登録簿制度(予定)	協議予定	NA	NA
(Profession-agnosticの場合)自主規制機関による上記検査や基準開発に対する関与	スペイン勅許会計士協会(ICJCE)はICACより国内の基準の策定を委任されている	未定	NA	NA
(Profession-agnosticの場合)倫理基準及び組織の品質管理基準	監査人と同等の基準	未定	NA	NA
保証業務提供者の試験・資格制度	あり	あり	保証業務提供者となる財務諸表監査人が、既存のGHG・エネルギー報告制度の登録監査人等を活用することができる制度設計	あり(詳細未定)

※カナダに関しては、保証業務提供者として会計士以外も認める予定(その他の点については現時点で未定)

# 1. 本調査の概要

## 1-3. 各国比較表(欧州の会計士協会等へのヒアリング調査結果)

項目	Accountancy Europe	CNCCサステナビリティ委員会共同議長兼フランスANCボードメンバー兼EFRAG SRBメンバー	ICJCE(スペインの勅許会計士協会)
会計士以外も保証提供者として認めた背景	様々なプロバイダーが存在することを支持。フェアな競争環境の維持が重要。	IASPがNFRDに基づく非財務報告の保証を提供することを認めてきた過去の経緯、保証業務提供者を選択するために幅広い市場を確保する目的等。	過去より会計士以外もサステナビリティ情報の保証を提供してきた実績、サステナビリティ保証に必要な技術的な専門性を持った会計士が十分に存在しないこと等。
会計士のリソース	多くの監査法人では、資格を持たないエンジニア、IT専門家、環境専門家などがおり、会計士の数だけが問題ではない。	大企業の約9割強が法定監査人を指名している。フランスでは共同監査が義務付けられているが、サステナビリティ情報については、共同保証が義務付けられているわけではないものの、共同保証人の選任を提案する企業も出てきている。政府・規制当局は、保証提供者の数を十分に確保するため、保証提供者の幅を広げたいと考えている。	大企業の7割以上が法定監査人を指名している。サステナビリティ保証に必要な技術的な専門性を持った会計士を十分に確保するため、将来的には監査人と監査人以外が一緒のチームで業務にあたることもあり得る。
CSRDを国内法化する際の法令改正	教育要件に関して、公認会計士、それ以外のIASPを含む全ての保証提供者への詳細な教育要件がある。	法改正上の留意点は、保証の要件やIASPの専門要件は、可能な限り監査と同じにすること。例えば、財務諸表監査で要求される法定監査人の任期(6年)や不正や違法行為の報告義務等は、サステナビリティ保証でも同様に要求される。	監査とサステナビリティの専門家向けの登録局を設ける新たな制度を定める法改正が予定されている。
保証業務提供者の登録制度	IASPについてはaccreditation(認定制度)がある。	IASPはフランスの国内機関であるCOFRACの認定が必要(法定監査人は当該認定は不要)。法定監査人や以前よりNFRDの非財務報告の保証を提供していたIASP登録者は、保証業務提供者として登録するために、年間90時間の研修プログラムを完了する必要がある。	監査の経験がある公認会計士はサステナビリティ保証に提供者として自動的に登録。他のサステナビリティの専門家等は試験等を経て登録。登録のために、会計士以外及び監査人は2024年から2027年の間に30時間の研修が必要。
保証業務提供者の業務制限	特記事項なし	財務諸表監査と同様、サステナビリティ保証とコンサルティング業務との同時提供禁止。監査人と保証人が相互に議論出来よう職業上の秘密保持の要件を変更。	財務諸表監査と同様、サステナビリティ保証とコンサルティング業務との同時提供禁止。ファームローテーション制度が存在し、同じ保証人がサステナビリティ保証提供できるのは最長で10年間。
保証業務提供者の責任に関する法令	特記事項なし	法令で罰則等を含め明記されており、基本的には法定監査人と同等である。	関連する法令はない。
監督官庁から会計士協会等への権限委託	特記事項なし	権限委託はない。	ICJCEはICACより国内の基準法の策定を委任され、ガイダンスを作成する権限を有している。
倫理独理性基準及び組織の品質管理基準	特記事項なし	H2Aの倫理規定に含まれており、会計士とIASPに同等の規程が適用される。	会計士と会計士以外で単一の基準が適用されており、国際基準(ISQM1やIESBA)と同等のスペイン基準がある。
保証業務提供者の試験・資格制度	特記事項なし	上記「保証業務提供者の登録制度」参照。試験や資格認定制度を設ける予定(詳細未定)	上記「保証業務提供者の登録制度」参照。試験科目の詳細は検討中。
会計士協会の会員資格の変更	特記事項なし	IASPは会計士協会の会員にはなれない。	現在、監査法人に所属する会計士以外の人材がICJCEに所属できるように内部法規を変更中。

IASP: 独立した保証サービス提供者(Independent Assurance Service Provider)

H2A: 監査高等評議会(Haute Autorité de l'Audit)

Confidential - All Rights Reserved - Ernst & Young ShinNihon LLC. 2024

COFRAC: フランス認定委員会(Comité Français d'Accréditation)

ICAC: スペイン会計監査機関(Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas)


# 1. 本調査の概要

## 1-3. 各国比較表(フランス及びオランダの保証基準等について)

項目	フランス 限定的保証ガイドライン	オランダ サステナビリティ情報保証基準
サステナビリティ報告書で報告される情報(マテリアリティ)の識別と収集プロセス	<p>ステークホルダーの識別</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>業務実施者はステークホルダーの識別に採用されたアプローチを評価する(第49項)</li> </ul> <p>インパクトマテリアリティ(Impact materiality)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>業務実施者は、テーマ別ESRSの対象となるサステナビリティの各事項について、インパクトマテリアリティを決定するための企業のアプローチを評価する(第51項)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>企業の経営者がサステナビリティ報告の関連トピックを特定するプロセスを理解する(第29項)</li> <li>適用規準に基づいて企業がトピックを選択したことを評価する(第30項)</li> <li>監査人が、適用規準に基づいて企業がサステナビリティ報告書の特定のトピックについて報告すべきであると考え、企業がそれを行わなかった場合、監査人は、そのことが結論の範囲にどのような影響を及ぼすかを判断するか、又は契約を解除することを検討する(第31項)</li> </ul>
バリューチェーンを含む内部統制の理解	<p>サステナビリティ報告書とその作成に関連する内部統制の要素、特に以下のもの</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>統制環境、統制活動、モニタリング及び是正措置の手法、情報作成システム、情報伝達方法</li> </ul> <p>バリューチェーン上の企業に関する手続に関して記載はない</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>限定的保証では、サステナビリティ報告とその作成に関連する内部統制の構成要素(統制環境、情報と伝達、リスク評価)を、業務実施者が理解する(第38B項)。合理的保証ではさらに、統制活動、モニタリングの理解が求められる(第39R項)</li> <li>内部統制の構成要素の理解を得るにあたり、バリューチェーン上の企業の検討も含む(第40a項)。ただし、詳細な手続の記載はない</li> </ul>
定性的情報に対する手続	<p>NA (定性・定量と区分した記載はない)</p>	<p>定性的情報に対する手続(第57項)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>担当者への質問</li> <li>裏付けとなる内部情報及び外部情報を調査又は検査</li> <li>取締役会やサステナビリティ関連会議議事録の閲覧</li> </ul>
グループ保証	<ul style="list-style-type: none"> <li>マテリアリティ評価、リスク評価、機会評価を偏りなく特定できるような方法ですべての子会社を対象としていることを検証する(第59項)</li> <li>企業が、グループレベルの重要なIROと、子会社の重要なIROとの間に1つ以上の著しい差異があることを確認した場合、業務実務者は、企業が適切なIROの説明を提供していることを検証する(第60項)</li> </ul>	<p>グループ保証</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>グループの構成要素及び拠点の重要性を、その性質や規模、重要な虚偽表示リスクに基づき検討する(第68項)</li> <li>重要なグループの構成要素については、グループ保証人又は当該構成要素の保証人が、特定の作業を行わなければならない(第70項)</li> </ul>



## 2. 各国のIFRS S1/S2適用に伴う軽減措置の調査



2. 各国のIFRS S1/S2適用に伴う軽減措置の調査

## 2-1. 調査方針

## 2. 各国のIFRS S1/S2の適用に伴う軽減措置の調査

### 2-1. 調査方針

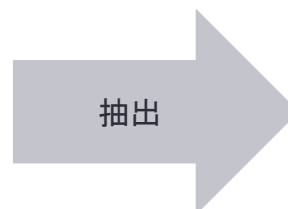
#### ▶ 調査の方針

- ▶ 調査は、各国の公開情報に基づき実施する。公開情報には開示基準(公開草案含む)、ガイダンス、パブリックコメント等が含まれる

#### ▶ 調査の対象国

- ▶ 対象国は、IFRS S1/S2の全部または一部を自国の規制の枠組みに導入することを正式に表明している国の中から、すでに自国の基準(公開草案含む)を公表している国や議論が活発な国等、先進事例の見られる国を抽出した

IFRS S1/S2の全部または一部を 自国の規制の枠組みに導入することを表明している国			
1	英国	11	ニュージーランド
2	オーストラリア	12	フィリピン
3	カナダ	13	ブラジル
4	韓国	14	香港
5	コロンビア	15	マレーシア
6	シンガポール		
7	台湾		
8	トルコ		
9	ナイジェリア		
10	日本		



すでに自国の基準を公表している国や 議論が活発な国	
1	英国
2	カナダ
3	韓国
4	シンガポール

## 2. 各国のIFRS S1/S2の適用に伴う軽減措置の調査

### 2-1. 調査方針

#### ▶ 基準調査の項目

- ▶ 本調査は、IFRS S1/S2を日本の規制の枠組みに導入する上での示唆を提供することを目的としているため、調査項目は開示要求事項の詳細ではなく、開示負担を軽減するための措置を中心に、以下の10項目とした
- ▶ なお、調査の結果、さらなる調査が必要であると判断した項目については、ヒアリング調査の項目に含めることとした

調査項目	
1	適用対象企業
2	適用開始時期
3	適用する開示基準
4	他の報告書に対する参照方式を採用しているか
5	GHG排出量の開示に関して要求する報告期間
6	ISSB基準への準拠表明(Dual complianceを想定しているかどうか)
7	開示タイミング(期末日から開示期限までの期間、二段階開示の採用の有無)
8	開示期限の延長措置の有無
9	年次報告書の株主総会前提出が行われているかどうか
10	その他実務負担軽減のための措置の有無(訂正報告に関する要件緩和な区分など)



## 2. 各国のIFRS S1/S2の適用に伴う軽減措置の調査

### 2-1. 調査方針

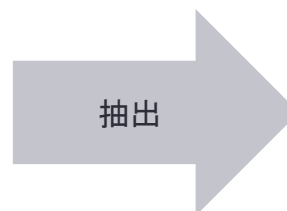
#### ▶ ヒアリング調査の方針

- ▶ ヒアリング調査は、各国の規制当局、基準策定機関、会計士協会等へのヒアリング形式(オンライン)で実施する。ヒアリング調査では、デスクトップ調査のみではたどり着けない、具体的な法的・ビジネス的問題の特定、法規制当局による執行の根拠等の深度ある調査を行う

#### ▶ ヒアリング調査の対象

- ▶ ヒアリング対象は、各国の規制当局、基準設定機関、会計士協会等の中から、CSRD(欧州サステナビリティ報告指令)の国内法の整備が最も進んでいるCNCCサステナビリティ委員会共同議長兼フランスANCボードメンバー兼EFRAG SRBメンバーを抽出した

各国の規制当局、基準設定機関、会計士協会	
1	Accountancy Europe
2	CNCC(フランス法定監査人協会)
3	CNOEC(フランス専門会計士協会)
4	ICJCE(スペイン勅許会計士協会)
5	FRC(イギリス財務報告評議会)
6	ICAEW(イギリス勅許会計士)
7	AASB(オーストラリア監査及び保証基準審議会)
8	Treasury(オーストラリア財務省)
9	ACRA(シンガポール会計企業規制庁)



先進事例の見られる国の組織に所属する個人	
1	CNCCサステナビリティ委員会共同議長兼フランスANCボードメンバー兼EFRAG SRBメンバー

## 2. 各国のIFRS S1/S2の適用に伴う軽減措置の調査

### 2-1. 調査方針

#### ▶ ヒアリング調査の調査項目

- ▶ 本調査は、IFRS S1/S2を日本の規制の枠組みに導入する上での示唆を提供することを目的としているため、調査項目は開示要求事項の詳細ではなく、開示負担を軽減するための措置を中心に、以下の7項目とした
- ▶ CSRDの国内法化において議論となった事項や発見された課題、企業の開示負担の実態等について掘り下げた

調査項目	
1	サステナビリティ開示について、他の報告書の参照実態
2	CSRD/ESRSとISSB基準のDual Complianceの実態
3	サステナビリティ情報の開示負担軽減措置の有無
4	サステナビリティ情報開示に特有のセーフハーバー規則の有無
5	Scope 3 排出量情報収集のためのプラットフォームについて
6	Scope 3 排出量開示の実態
7	フランス以外で上記質問項目について有用な情報が得られる国

2. 各国のIFRS S1/S2適用に伴う軽減措置の調査

## 2-2. 調査結果

## 2 IFRS S1, S2の適用に伴う既存の開示負担の軽減措置

### 2-2. シンガポール(1/2)

項目	シンガポール
<p>適用対象企業 (企業数及び時価総額ベースの coverageを含む)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・上場企業、非上場企業(気候関連情報開示のみ※) (出典: <a href="#">ACRA"response to consultation-paper"(P4)</a> )</li> </ul> <p>※気候関連以外の開示については、上場企業に対しSGX(シンガポール取引所)上場規則において求められている各項目について記載した、「Comply or Explain」ベースのサステナビリティ報告書の提出が義務付けられている。(出典: <a href="#">SGX Listing Rule 711B</a>)</p>
<p>適用開始時期 (強制適用開始時期のほか、任意適用開始時期も含む。また、段階的な導入であるかどうか、保証の適用と同時かどうかを含む)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・気候関連情報開示の適用開始時期については下記の通り <ul style="list-style-type: none"> <li>・上場企業: 2025年度(2025年1月1日以降に開始する会計年度 以下同様)</li> <li>・非上場大企業(年間売上高10億シンガポール\$以上かつ総資産5億シンガポール\$以上): 2027年度</li> <li>・上記以外の非上場企業: 2030年までの報告義務化の要否を2027年度に検討実施の方針</li> </ul> </li> <li>(出典: <a href="#">ACRA"response to consultation-paper"(P4-5)</a> )</li> <li>・保証の適用時期について、Scope1,2についての外部保証(限定的保証)は下記の通り(合理的保証への移行については、他法域の状況を踏まえた上で、移行前に改めて協議する) <ul style="list-style-type: none"> <li>・上場企業: 2027年度</li> <li>・非上場大企業(年間売上高10億シンガポール\$以上かつ総資産5億シンガポール\$以上): 2029年度</li> </ul> </li> <li>(出典: <a href="#">ACRA"response to consultation-paper"(P4,14-15)</a> )</li> </ul>
<p>適用する開示基準 (ISSBのS1基準・S2基準からの緩和措置の有無(※ISSB the Inaugural Jurisdictional Guide for the adoption of the経過措置の適用の有無を含む))</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・緩和措置なし <ul style="list-style-type: none"> <li>・上場企業がまず、2025年度からISSBに準拠した気候関連開示を報告することが求められる。ISSB基準における経過措置が、当該気候関連開示にも適用される <ul style="list-style-type: none"> <li>・上場企業のScope3の開示は2026年度からとなる</li> <li>・非上場大企業のScope3の開示は2029年度以降となる</li> </ul> </li> </ul> </li> <li>(出典: <a href="#">ACRA"response to consultation-paper"(P4,14)</a> )</li> </ul>
<p>他の報告書に対する参照方式を採用しているか (採用している場合には、各報告書における具体的な要求事項、保証範囲等)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・参照方式あり <ul style="list-style-type: none"> <li>・上場企業の気候関連開示は、年次報告書とは別個のサステナビリティ報告書として開示する(年次報告書には要約を記載)又は年次報告書の一部として開示する(開示タイミング、期限延長措置は年次報告書に従う)。年次報告書とは別の報告書として開示する参照方式とする場合は、両報告書が同時に利用可能である必要がある</li> </ul> </li> <li>(出典: <a href="#">ACRA"response to consultation-paper"(P19-21)</a>、<a href="#">SGX"Response Paper"(P15)</a>)</li> </ul>
<p>GHG排出量の開示に関して要求する報告期間 (開示書類の報告期間よりも前の期間を許容しているかどうか)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・原則として1年間(会計期間と同期間)(出典: <a href="#">SGX"consultation-paper"(P26)</a>)</li> <li>・報告期間よりも前の期間を許容しているかは未定(出典: EY Singapore)</li> </ul>

## 2 IFRS S1, S2の適用に伴う既存の開示負担の軽減措置

### 2-2. シンガポール(2/2)

項目	シンガポール
ISSB基準への準拠表明 (Dual complianceを想定しているかどうか)	<ul style="list-style-type: none"> <li>・Dual complianceを想定し許可している</li> <li>・上場企業がまず、2025年度からISSB基準に準拠した気候関連開示を報告することが求められる</li> </ul> ただし、以下の2つを満たす場合、他の基準や枠組みに準拠した開示を同じ報告書に含めることができる <ol style="list-style-type: none"> <li>①適用される基準や枠組みが明瞭に開示されている</li> <li>②追加の開示が、気候関連開示と矛盾したり、開示情報を不明瞭にしないこと</li> </ol> (出典: <a href="#">ACRA"response to consultation-paper"(P13)</a> )
開示タイミング (期末日から開示期限までの期間、二段階開示の採用の有無)	<ul style="list-style-type: none"> <li>・2026年度からサステナビリティ報告書と年次報告書の同時開示が求められる(出典: <a href="#">SGX"consultation-paper"(P12)</a>)</li> <li>・上場企業がサステナビリティ報告書を別に発行する場合(年次報告書には要約を記載): 決算日後4カ月以内、外部保証を得る場合はサステナビリティ報告書作成のための十分な時間を確保するためさらに1カ月の猶予を与えられ、決算日後5カ月以内となる。(2025年度のみ経過措置)</li> </ul> (出典: <a href="#">SGX Listing Rule 711A</a> 、 <a href="#">ACRA"response to consultation-pape(P21)</a> 、 <a href="#">SGX"consultation-paper"(P12,15)</a> ) <ul style="list-style-type: none"> <li>・年次報告書に含める場合: 上場企業は決算日後5カ月以内、非上場企業は決算日後7カ月以内</li> </ul> (出典: <a href="#">Singapore Act 197</a> ) <ul style="list-style-type: none"> <li>・二段階開示の採用は未定(出典: EY Singapore)</li> </ul>
開示期限の延長措置の有無	<ul style="list-style-type: none"> <li>・財務諸表における既存の期限延長措置が気候関連開示についても適用されるため、年次報告書、サステナビリティ報告書は延長申請することで60日間の延長可能</li> </ul> (出典: <a href="#">ACRA"extension of time to file annual return"</a> 、 <a href="#">ACRA"response to consultation-paper"(P19)</a> )
年次報告書の株主総会前提出が行われているかどうか	<ul style="list-style-type: none"> <li>・株主に対しては株主総会の14日前に年次報告書が提出される(年次報告書は株主総会后にACRA(会計企業規制庁)に提出される)(出典: <a href="#">SGX Listing Rule 707 (2)</a>)</li> </ul>
その他実務負担軽減のための措置の有無(訂正報告に関する要件緩和な区分など)	<ul style="list-style-type: none"> <li>・会社法では、不備のある財務諸表について、裁判を通じた負担の大きい法的手続きを経ずに、自主的に修正することが認められているが、不備のある気候関連開示を自主的に修正する際にも、同様の仕組みが利用可能である(出典: <a href="#">ACRA"response to consultation-paper"(P22)</a> )</li> <li>・親会社が他の国際基準や枠組み(GRI、TCFD等)を用いて気候関連開示を報告する非上場大企業は、2027年度から2029年度まで、気候関連開示の報告が免除される。他の国際基準や枠組みの承認に関する世界的な動向に応じて、当該期間の延長の要否について検討する</li> </ul> (出典: <a href="#">ACRA"response to consultation-paper"(P5)</a> ) <ul style="list-style-type: none"> <li>・取締役は、一定の要件を満たすことで、従業員や専門家等が作成又は提供した報告書、財務諸表、財務データ、助言に対して依拠することができる(出典: <a href="#">Singapore Act 157C</a>)</li> </ul>

## 2 IFRS S1, S2の適用に伴う既存の開示負担の軽減措置

### 2-2. 韓国(1/2)

項目	韓国
<p>適用対象企業 (企業数及び時価総額ベースのcoverageを含む)</p>	<p>・KOSPI上場企業(一定規模以上のKOSPI上場企業から段階的適用し、最終的にはKOSPI全上場企業が適用対象となる※) (出典: <a href="#">FSC"기업공시제도 종합 개선방안"</a> (P16))</p> <p>※KOSPI(有価証券市場)は韓国を代表する企業を中心に構成され、時価総額も韓国国内で最も大きい市場である</p>
<p>適用開始時期 (強制適用開始時期のほか、任意適用開始時期も含む。また、段階的な導入であるかどうか、保証の適用と同時か否かを含む)</p>	<p>・FSC(韓国金融委員会)が2021年に発表した計画案では適用開始時期については下記の通り</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・段階的開示 2024~2028年度(総資産2兆ウォン以上など一定規模以上のKOSPI上場企業から開始)</li> <li>・KOSPI全上場企業 2029年度</li> </ul> <p>(出典: <a href="#">FSC"기업공시제도 종합 개선방안"</a> (P16))</p> <p>・FSCは2023年10月開催の会合で、開示義務の開始を少なくとも1年間延期することを決定(早ければ2025年度からの開始)(出典: <a href="#">FSC"ESG 금융추진단」제3차 회의 개최"</a>)</p> <p>・保証の適用時期については未定(出典: EY Korea)</p>
<p>適用する開示基準 (ISSBのS1基準・S2基準からの緩和措置の有無(※ISSB the Inaugural Jurisdictional Guide for the adoption of the経過措置の適用の有無を含む))</p>	<p>・緩和措置については未定(出典: EY Korea)</p> <p>・ISSBを基準としつつも国内市場や企業の特異性を踏まえた基準の策定を進めることをFSCが表明(出典: <a href="#">FSC"ESG 금융추진단」제3차 회의 개최"</a>)</p> <p>・2024年1月、KASB議長はセミナーのスピーチで、最初の(一連の)KSSB基準は3月に公開草案の形で公表され、6月に最終決定される予定であると述べた(出典: <a href="#">KASB"KSSB 공시기준, 3월 초안 6월 최종안 나올 것"</a> (番号17724))</p>
<p>他の報告書に対する参照方式を採用しているか(採用している場合には、各報告書における具体的な要求事項、保証範囲等)</p>	<p>・未定 (出典: EY Korea)</p>

## 2 IFRS S1, S2の適用に伴う既存の開示負担の軽減措置

### 2-2. 韓国(2/2)

項目	韓国
GHG排出量の開示に関して要求する報告期間(開示書類の報告期間よりも前の期間を許容しているかどうか)	・未定(出典: EY Korea)
ISSB基準への準拠表明(Dual complianceを想定しているかどうか)	・FSCは、国内ESG開示ロードマップの作成に向け議論した会合の中で、ISSB基準を参考としつつも国内市場や企業の特異性を十分に踏まえた基準の策定を進めることを表明している (出典: <a href="#">FSC「ESG 금융추진단」 제3차 회의 개최</a> )
開示タイミング(期末日から開示期限までの期間、二段階開示の採用の有無)	・未定(出典: EY Korea)
開示期限の延長措置の有無	・未定(出典: EY Korea)
年次報告書の株主総会前提出が行われているかどうか	・未定(出典: EY Korea)
その他実務負担軽減のための措置の有無(訂正報告に関する要件緩和な区分など)	・FSCは、国内ESG開示ロードマップの作成に向け議論した会合の中で、ESG開示制度の円滑な導入のため、制度導入当初は、制裁の水準を最小限にとどめる方針を表明している (出典: <a href="#">FSC「ESG 금융추진단」 제3차 회의 개최</a> )

## 2 IFRS S1, S2の適用に伴う既存の開示負担の軽減措置

### 2-2. 英国(1/2)

項目	英国
<p>適用対象企業 (企業数及び時価総額ベースのcoverageを含む)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・英国は現在、S1とS2の承認段階であり、承認されればこれらの基準は上場企業や大企業に義務化されると予想されるが、詳細は不明 (出典: EY UK)</li> <li>・現行の会社法、TCFD開示では以下のいずれかの条件を満たす事業体を開示対象としている(気候関連情報開示のみ) <ul style="list-style-type: none"> <li>・従業員500人以上の上場企業</li> <li>・従業員500人以上の英国登記の銀行及び保険会社</li> <li>・従業員500人以上のAIM(英国オルタナティブ投資市場)登録企業</li> <li>・従業員500人以上の売上5億ポンド以上の企業及び非上場かつ銀行業ではないLLP</li> <li>・従業員500人以上の上場LLPまたは銀行系LLP</li> </ul> </li> </ul> <p>(出典: <a href="#">英国ビジネス・エネルギー・産業戦略省“Mandatory climate-related financial disclosures by publicly quoted companies, large private companies and LLPs”</a> (P6-7))</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・英国では会社法に記載されている気候関連の規制以外にもサステナビリティ関連の規制(TCFD Liteと呼ばれる)が存在しており、例えば上場企業へのTCFD開示義務やGHG排出量報告に関する規定が存在する (出典: EY UK)</li> </ul>
<p>適用開始時期 (強制適用開始時期のほか、任意適用開始時期も含む。また、段階的な導入であるかどうか、保証の適用と同時か否かを含む)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・S1とS2の承認完了時期については不明であるが、以下の適用開始時期が想定される (出典: <a href="#">英国行動監視機構(FCA)“Primary Market Bulletin 45”</a>)</li> </ul> <p>上場企業: 2025年1月(従業員数については言及なし)          その他企業: 2025年1月以降</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・保証の適用時期については未定 (出典: EY UK)</li> </ul>
<p>適用する開示基準 (ISSBのS1基準・S2基準からの緩和措置の有無(※ISSB the Inaugural Jurisdictional Guide for the adoptionの経過措置の適用の有無を含む))</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・緩和措置については未定(ISSB基準について承認段階のため) (出典: EY UK)</li> <li>・緩和措置は承認段階で検討される領域に含まれている可能性がある (出典: EY UK)</li> </ul>



## 2 IFRS S1, S2の適用に伴う既存の開示負担の軽減措置

### 2-2. 英国(2/2)

項目	英国
<p>他の報告書に対する参照方式を採用しているか(採用している場合には、各報告書における具体的な要求事項、保証範囲等)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・参照方式については未定 (出典: EY UK)</li> <li>・英国会社法はTCFDの開示事項を年次報告書へ組み入れることを義務付けており、S1,S2についても同様の措置が取られる可能性がある (出典: EY UK)</li> <li>・保証範囲については未定 (出典: EY UK)</li> </ul>
<p>GHG排出量の開示に関して要求する報告期間 (開示書類の報告期間よりも前の期間を許容しているかどうか)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・未定 (出典: EY UK)</li> </ul>
<p>ISSB基準への準拠表明 (Dual complianceを想定しているかどうか)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・未定(ISSB基準について承認段階のため) (出典: EY UK)</li> </ul>
<p>開示タイミング (期末日から開示期限までの期間、二段階開示の採用の有無)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・財務諸表と同じく、上場企業は決算日から4カ月以内、非上場企業は決算日から9カ月以内のタイミングで開示することが望ましい (出典: <a href="#">英国 Companies House "Companies House accounts guidance"</a>, <a href="#">英国 "Disclosure Guidance and Transparency Rules sourcebook"</a>, (P52) EY UK)</li> <li>・二段階開示の採用は未定 (出典: EY UK)</li> </ul>
<p>開示期限の延長措置の有無</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・申請をすることで最大1年まで延長可能(年次報告書に記載される財務情報・サステナビリティ情報どちらも延長の対象となる)。なお本延長措置は恒久的な措置となる(出典: <a href="#">英国 Companies House "Applying for more time to file your company's accounts"</a>, EY UK)</li> <li>・サステナビリティ情報のみを対象とした延長措置は未定 (出典: EY UK)</li> </ul>
<p>年次報告書の株主総会前提出が行われているかどうか</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・上場企業については年次報告書を期末日から6カ月以内に提出し、その期間内で株主総会を開催する (出典: <a href="#">英国 legislation.gov.uk "Companies Act 2006"</a>)</li> <li>・非上場企業については年次報告書を期末日から9カ月以内に提出し、株主総会は開催義務なし(出典: <a href="#">英国 legislation.gov.uk "Companies Act 2006"</a>)</li> </ul>
<p>その他実務負担軽減のための措置の有無(訂正報告に関する要件緩和な区分など)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・未定(ISSB基準について承認段階のため) (出典: EY UK)</li> </ul>

## 2 IFRS S1, S2の適用に伴う既存の開示負担の軽減措置

### 2-2. カナダ(1/2)

項目	カナダ
<p>適用対象企業 (企業数及び時価総額ベースのcoverageを含む)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・適用対象企業は未定。カナダ証券監督庁(CSA)は、CSDS基準の最終化後、同基準をカナダの上場企業に対する最終の強制的な規則に盛り込むかどうか、またどのように盛り込むかを決定する(出典:カナダ証券監督庁"<a href="#">Canadian securities regulators issue statements on proposed sustainability disclosure standards and ongoing climate consultation</a>")</li> <li>・(参考)連邦規制の対象となる金融機関:FRFIs(金融機関監督官庁(OSFI)の要請により、気候関連リスクの認識・評価・管理を求める方針を計画中)(出典:カナダ金融機関監督庁"<a href="#">Climate Risk Management</a>", EY Canada)</li> <li>・他の法人についてはサステナビリティ開示は求められていない(出典:EY Canada)</li> </ul>
<p>適用開始時期 (強制適用開始時期のほか、任意適用開始時期も含む。また、段階的な導入であるかどうか、保証の適用と同時か否かを含む)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・カナダの国内基準CSDS 1とCSDS 2は2025年1月1日以降より適用することが可能(出典:カナダ財務報告保証基準協会(FRAS)"<a href="#">Canadian Sustainability Disclosure Standard (CSDS) 1, General Requirements for Disclosure of Sustainability-related Financial Information</a>" (P3))</li> <li>・2024年12月31日以前にCSDS基準を適用することも容認されており、その際はCSDS基準を適用している旨を表明するほかCSDS 1とCSDS 2を同じタイミングで適用する必要がある(出典:カナダ財務報告保証基準協会(FRAS)"<a href="#">Canadian Sustainability Disclosure Standard (CSDS) 1, General Requirements for Disclosure of Sustainability-related Financial Information</a>" P.3)</li> <li>・CSAは、サステナビリティ開示基準のうち、気候変動に関連する開示をサポートするために必要な条項のみを採用することを想定している(出典:カナダ証券監督庁"<a href="#">Canadian securities regulators issue statements on proposed sustainability disclosure standards and ongoing climate consultation</a>")</li> <li>・保証の適用時期については未定(出典:EY Canada)</li> </ul>
<p>適用する開示基準 (ISSBのS1基準・S2基準からの緩和措置の有無(※ISSB the Inaugural Jurisdictional Guide for the adoptionの経過措置の適用の有無を含む))</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ISSBのS1基準・S2基準をベースとしたカナダ版の基準(CSDS 1・CSDS 2)を作成(2024年3月時点で公開草案がリリースされ、パブリックコメントを募集中)(出典:カナダ財務報告保証基準協会(FRAS)"<a href="#">Canadian Sustainability Disclosure Standard (CSDS) 1, General Requirements for Disclosure of Sustainability-related Financial Information</a>" (P1))</li> <li>・気候変動に関連するリスクと機会以外のサステナビリティ情報については経過措置が設けられている。例えば、リスクと機会以外のサステナビリティ情報の開示はISSBが許容している1年から2年に開示猶予期間が延長されているほか、CSDS基準を適用してから3年目まで気候変動に関連するリスクと機会以外のサステナビリティ項目に関する比較情報の開示が免除されている(出典:カナダ財務報告保証基準協会(FRAS)"<a href="#">Canadian Sustainability Disclosure Standard (CSDS) 1, General Requirements for Disclosure of Sustainability-related Financial Information</a>" (P3-4))</li> </ul>
<p>他の報告書に対する参照方式を採用しているか(採用している場合には、各報告書における具体的な要求事項、保証範囲等)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・参照方式・保証範囲については未定(出典:EY Canada)</li> </ul>

## 2 IFRS S1, S2の適用に伴う既存の開示負担の軽減措置

### 2-2. カナダ(2/2)

項目	カナダ
GHG排出量の開示に関して要求する報告期間 (開示書類の報告期間よりも前の期間を許容しているかどうか)	<ul style="list-style-type: none"> <li>・企業はサステナビリティ関連の情報開示は関連財務諸表と同じ報告期間を対象としなくてはならない(出典:<a href="#">カナダ財務報告保証基準協会(FRAS)“Canadian Sustainability Disclosure Standard (CSDS) 1, General Requirements for Disclosure of Sustainability-related Financial Information”</a> (P18))</li> <li>・報告期間よりも前の期間を許容しているかは未定(出典: EY Canada)</li> </ul>
ISSB基準への準拠表明 (Dual complianceを想定しているかどうか)	<ul style="list-style-type: none"> <li>・CSSB(カナダサステナビリティ基準審議会)がISSBと連携しながらISSB基準の採用と適用を進めていくことを表明(出典:<a href="#">カナダ財務報告保証基準協会(FRAS)“Exposure Draft Proposed Canadian Sustainability Disclosure Standard”</a> (P1))</li> <li>・Dual complianceを想定しているかは未定(出典: EY Canada)</li> </ul>
開示タイミング (期末日から開示期限までの期間、二段階開示の採用の有無)	<ul style="list-style-type: none"> <li>・財務諸表と同じく、企業の記念日(会社の決算日・設立日・合併日)の翌日から60日以内のタイミングで開示することが望ましい(出典:<a href="#">カナダ財務報告保証基準協会(FRAS)“Canadian Sustainability Disclosure Standard (CSDS) 1, General Requirements for Disclosure of Sustainability-related Financial Information”</a> (P18), <a href="#">Government of Canada “Policy on annual filings – Canada Business Corporations Act”</a>)</li> <li>・二段階開示の採用は未定(出典: EY Canada)</li> </ul>
開示期限の延長措置の有無	<ul style="list-style-type: none"> <li>・開示期限の延長措置については未定(出典: EY Canada)</li> </ul>
年次報告書の株主総会前提出が行われているかどうか	<ul style="list-style-type: none"> <li>・年次報告書のコピーを最低でも株主総会の21日前までに株主へ配布する必要がある(株主総会は前回の総会の開催から15か月以内かつ決算期の6か月以内に開催される)(出典:<a href="#">Government of Canada“Corporate records and other corporate obligations”, Government of Canada“Extending the time for calling an annual meeting of members”</a>)</li> </ul>
その他実務負担軽減のための措置の有無(訂正報告に関する要件緩和な区分など)	<ul style="list-style-type: none"> <li>・企業がCSDS基準を適用してから最初の2年の開示ではScope 3の開示は免除される(ISSB基準では基準を適用してから1年分のみScope 3の開示が免除されている)(出典:<a href="#">カナダ財務報告保証基準協会(FRAS)“Canadian Sustainability Disclosure Standard (CSDS) 2, Climate-related Disclosures”</a>)</li> </ul>

2. 各国のIFRS S1/S2適用に伴う軽減措置の調査

## 2-3. ヒアリング調査結果

## 2 IFRS S1及びS2の適用に伴う軽減措置(ヒアリング調査) ～CNCCサステナビリティ委員会共同議長兼フランスANCボードメンバー兼EFRAG SRBメンバーへのヒアリング調査結果 (1/3)

### サステナビリティ開示について、他の報告書の参照実態

#### 【他の報告書の参照可否】

- マネジメントレポート・財務諸表、コーポレートガバナンス報告書、報酬報告書等から情報を参照可能と明記されている(ESRS1 第120項)。一方で、統合報告書については言及がなく参照できない可能性がある
- 元々欧州ではNFRD(非財務情報開示指令)でサステナビリティ情報の開示を行ってきた経緯があったために、統合報告書の作成については、世界の一部地域ほど進んでいないかもしれないが、近年はEUやフランスの大企業も作成しているところもある

#### 【将来開示される報告書の参照可否】

- 参照先の文書の条件の一つとして「マネジメントレポートと同じタイミングまたはそれ以前に発行されている」ことが挙げられる(ESRS1 第121項)ため、将来開示される報告書を参照することはできない
- その他の条件として、参照先の文書はサステナビリティ開示と同じ言語、保証レベル、技術的要件で記載されている必要がある。発行される前の文書でこれらの点が明確になっていない以上、将来開示される文書の参照は不可能である
- 欧州、特にフランスでは、企業は最初に決算を発表した後で法令で認められた全期間を使ってマネジメントレポートを作成することでサステナビリティ情報の開示とマネジメントレポートの作成を両立させている運用が多い

#### 【参照先情報の保証義務及び法的責任】

- 保証提供者は、サステナビリティ開示に含まれる外部文書からの参照情報も含めて保証する必要があり(ESRS1 第120項)、参照情報についてもサステナビリティ開示に適用される法的要件に従って責任を負うことになる

### CSRD(ESRS)とISSB基準のDual Complianceの実態

- ESRSは広範なステークホルダーを対象としているため、ESRSに基づくサステナビリティ開示は基本的にISSB基準S1,S2で求められている開示情報もカバーされていると考えられている
- 一方で企業がCSRD(ESRS)基準とISSB基準へのDual Complianceを表明すること自体は可能。フランスにおいて実際多くの企業がDual Complianceを表明するかは今後の動向次第である
- 2023年8月にSRB(サステナビリティ報告委員会)の公開会議で、EFRAG(欧州財務報告諮問グループ)はGRI(Global Reporting Initiative)とともに相互運用性を分析する作業を行い、GRIとESRS間の完全な相互運用性について説明した共同文書が発行された

## 2 IFRS S1及びS2の適用に伴う軽減措置(ヒアリング調査) ～CNCCサステナビリティ委員会共同議長兼フランスANCボードメンバー兼EFRAG SRBメン バーへのヒアリング調査結果 (2/3)

### サステナビリティ情報の開示負担軽 減措置の有無

#### 【マネジメントレポートの提出期限と実態】

- マネジメントレポートの提出期限は期末日後から4カ月以内である。ただしその期間内に株主総会が開催される場合は、開催前の15日前までがマネジメントレポートの提出期限となる
- フランスの企業の大半は12月末が決算期となっており、4月までにマネジメントレポートを提出する。一般的な株主総会は、5月末又は6月末までに開催される。(フランス商法では決算後6カ月以内に株主総会を開催することが求められている)(出典:[Code de commerce L225-100 I](#))

#### 【サステナビリティ情報に特化した開示軽減措置の有無】

- フランスではNFRDにより非財務情報をマネジメントレポートを含めることが義務付けられてきた経緯があるため、サステナビリティ情報だけ開示が遅れるという事態は想定されておらず、開示負担の軽減措置の制定も予定されていない。フランスは、欧州の法律とCSRDの要求事項を適用しているためである
- ▶ 個別の事例については弁護士の確認が必要であるが、仮にサステナビリティ情報がマネジメントレポート内で開示されなかった場合、刑事罰に問われることはないが、レピュテーションリスクや民事訴訟のリスクが発生する可能性がある

### サステナビリティ情報開示に特有の セーフハーバー規則の有無

- セーフハーバー規則についての項目は存在しない
- サステナビリティ情報には一般的に将来の予測に関する情報が含まれているため、予測の基となる前提条件やデータの根拠を文書化し、透明性を確保することが重要である。そのような文書は、予測と現実が実際に異なった場合に、企業の予測が、その時点で入手可能な情報に支えられた、その時点での企業の最善の知見に基づいたものであることが将来正当化する際に必要不可欠である
- ESRS1のAppendix Cにおいて、開示情報には関連性があり、忠実な表現で、比較可能で、検証可能で、理解しやすいものであることが求められる。加えてその情報の質が十分であるかどうかは、将来予測の前提が科学的な証拠に基づいているかどうかも考慮する必要がある

## 2 IFRS S1及びS2の適用に伴う軽減措置(ヒアリング調査) ～CNCCサステナビリティ委員会共同議長兼フランスANCボードメンバー兼EFRAG SRBメンバーへのヒアリング調査結果 (3/3)

### Scope 3 排出量開示の実態

- 企業がScope 3開示に対応していくためには、中小企業を含めたバリューチェーン全体での開示に向けた対応が必要となる
- 中小企業は直接法令でサステナビリティ情報を開示することを義務付けられなくとも、以下の5つの観点から、自主的な情報開示を迫られる場合がある(出典: [Accountancy Europe "5 reasons why sustainability matters for SMEs"](#)(P1-5))
  - バリューチェーン内企業からの開示要請
  - 銀行等金融機関からの資金調達力の強化
  - 消費者、従業員、次世代の人々からの期待
  - 一部の法的機関からの開示要請
  - 気候変動による自社ビジネスへの影響

#### 【中小企業向けの自主開示基準(VSME ESRS)の策定】

- EUとフランスの多くの中小企業が、バリューチェーン内の大企業や機関投資家に排出量の報告を求められた際に備えて、欧州委員会からEFRAGとSRB宛に中小企業向けの自主的な開示(任意開示)に当たっての基準作成を依頼している(出典: [EFRAG "Exposure Draft Voluntary ESRS for Non-limited Small and Medium-sized Enterprises\(VSME ESRS\)"](#))※1
- この中小企業向け自主開示基準は中小企業の開示実務の支援及び中小企業へサステナビリティ情報開示の方向性を示すことにつながる
- 本基準を利用して中小企業は自主的にサステナビリティ情報を開示することで、情報ニーズを総合的に満たしているとステークホルダーが同意する限りにおいて、Scope 3の開示を目指すバリューチェーン内の大企業からの複数の問い合わせに対応する手間が軽減されることが期待される
- VSME ESRSはCSRDの適用対象とはならない非上場の中小企業向けの任意のサステナビリティ開示基準である
- EFRAGは、上場中小企業(LSME)、複合金融機関等によるサステナビリティ情報開示のための基準(LSME基準)を開発している。このような企業に対し、完全なESRSではなく、「簡素化された」ESRSを使用できるようにすることが、CSRDの要求事項である。EFRAGは現在コンサルテーションを実施しており、5月21日までコメントを募集している。注意すべきなのは、このLSME基準が関係する企業の範囲は、欧州規模ではやや小さいということである。フランスでは、関係する企業の数に限られている

#### 【Scope 3排出量開示の緩和措置】

- ESRS1のAppendix Cにおいて、ESRSでは、従業員数750人未満の企業に対してサステナビリティ情報開示報告初年度でScope 3排出量の開示を省略することが認められている
- 従業員数750人以上の企業に対しては経過措置はない
- Scope 3のデータは必ずしもバリューチェーン内のパートナーから直接取得する必要はなく、データベースやその他の情報源から得られる情報を用いて推定することが可能である。どこまでがバリューチェーンの企業なのかを整理することで、自社のリスク管理や機会の把握、影響の理解につながるため、ガバナンスやリスク管理の観点からも有益と考えられる

2. 各国のIFRS S1/S2適用に伴う軽減措置の調査

## 2-4. 考察



## 2 各国のIFRS S1/S2の適用に伴う軽減措置の調査

### 2-4. 考察

#### ▶ 調査結果の整理

- ▶ サステナビリティ情報開示の適用時期は、企業の規模に応じて段階的に適用される傾向にあることが確認された
- ▶ 開示基準についてはISSB基準又はISSB基準を基に国内の特殊性を考慮した基準を使用する傾向がある
- ▶ サステナビリティ情報の開示タイミングは、財務情報開示と同じであることが多い
- ▶ 米国において、気候関連開示におけるセーフハーバールールが導入されたことが確認された

2. 各国のIFRS S1/S2適用に伴う軽減措置の調査

**(参考)米国SECの気候関連開示規則**

# (参考)米国SECの気候関連開示規則

## ～概要

米国証券取引委員会(SEC)による気候関連開示規則は、TCFD(気候関連財務情報開示タスクフォース)やGHGプロトコルをベースに作成されている

1	対象企業	<ul style="list-style-type: none"><li>全てのSEC登録企業(内国及び外国)が対象</li><li>年次報告書(Form 10-Kや20-F等)や証券登録届出書(Form S-1)にて開示</li><li>気候変動開示はXBRLによる電子タグ付けが要求※</li></ul>
2	開示の適用時期	<ul style="list-style-type: none"><li>適用日は登録企業のタイプに応じて段階的に導入(LAFsは2025事業年度より適用開始。但しGHG排出量や定量・定性的な影響開示は2026事業年度)</li><li>GHG排出量の開示はLAFsとAFsに対してのみ要求</li></ul>
3	非財務情報開示	<ul style="list-style-type: none"><li>ガバナンス、戦略(関連リスク・機会、ビジネス・戦略・見通しに与える影響(移行計画、シナリオ分析、カーボンプライスを含む))、リスク管理、目標と最終目的(target and goals)、GHG排出量(Scope1,2のみ)の開示を要求</li><li>GHG排出量(Scope1,2)は、大規模早期提出会社(LAFs)と早期提出会社(AFs)に対して、重要な場合に開示を要求するほか、報告時期に猶予を設定</li><li>将来予測情報(移行計画・シナリオ分析・インターナルカーボンプライス・気候関連目標)に関するセーフハーバーを適用</li></ul>
4	財務情報開示	<ul style="list-style-type: none"><li>異常気象やその他の自然条件(台風、竜巻、洪水、干ばつ、山火事、極端な温度、海面上昇等)に伴い発生した資産化された費用、費用計上された支出・損失</li><li>目標達成目的として使用したカーボンオフセット、再生可能エネルギー証書(RECs)に関する資産化された費用、費用計上された支出・損失</li></ul>
5	GHG排出量に関する第三者保証	<ul style="list-style-type: none"><li>大規模早期提出会社(LAFs)と早期提出会社(AFs)は、Scope1,2のGHG排出量に関して第三者保証を要求</li><li>LAFsは、2029事業年度より限定的保証、2033事業年度より合理的保証を要求。AFsは、2031事業年度より限定的保証を要求</li></ul>

※他のSEC提出書類を参照(電子タグ要求を満たす限り)

# (参考)米国SECの気候関連開示規則 ～SEC公開草案からの主な変更点

2022年の提案時と比較して、開示内容や報告時期について緩和されている。

			公開草案概要	最終規則概要	想定影響
非財務開示	GHG排出量	Scope1,2	<ul style="list-style-type: none"> <li>Scope1,2それぞれ開示                             <ul style="list-style-type: none"> <li>総額と、温室効果ガス毎の内訳を開示</li> <li>絶対量(相殺せず)と、原単位(経済価値あたり又は生産単位当たり)の開示</li> </ul> </li> <li>組織境界について、GHG排出量の開示対象企業と連結財務諸表上の連結企業を一致を要求</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Scope1,2それぞれ開示                             <ul style="list-style-type: none"> <li>総額(グロス)※原単位の開示は不要</li> <li>温室効果ガス毎の内訳(内訳が重要な場合のみ)</li> <li>組織境界の決定方法を開示</li> <li>組織境界が連結財務諸表の範囲と著しく異なる場合、差異について簡潔な説明を開示</li> </ul> </li> <li>報告時期に猶予を設定(翌事業年度の第二四半期のSEC提出書類期限日まで)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>組織境界に一定の柔軟性が認められ、実務負担を軽減できる可能性がある</li> <li>開示項目について軽減された</li> <li>報告時期も猶予が設けられた</li> </ul>
		Scope3	<ul style="list-style-type: none"> <li>Scope3が重要な場合、又は、Scope3を含むGHG排出量に関する目標・ゴールを設定している場合、Scope3GHG排出量の開示を要求(絶対量及び原単位で開示)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Scope3の開示は要求しない</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>対応負荷が軽減</li> <li>但しISSB基準・ESRSではScope3の開示を要求</li> </ul>
	定量・定性的影響		-	<ul style="list-style-type: none"> <li>以下に関する、重要な支出、及び、財務の見積りや仮定に対する重要な影響の開示                             <ul style="list-style-type: none"> <li>気候関連リスクの緩和・適応に関する活動</li> <li>移行計画</li> <li>目標や目標達成に向けた取り組み</li> </ul> </li> <li>初年度は開示を免除</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>財務諸表注記が軽減された一方で、追加で検討する必要あり</li> <li>初年度については対応負荷が軽減</li> </ul>
	セーフハーバーの適用		<ul style="list-style-type: none"> <li>将来予測情報とScope3 GHG排出量が対象</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>将来予測情報(移行計画・シナリオ分析・インターナルカーボンプライス・気候関連目標)が対象</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>セーフハーバーの適用先が明確化</li> </ul>
	開示場所		<ul style="list-style-type: none"> <li>個別に見出しを付けて開示することが要求</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>個別に見出しを付けて開示する以外にも選択肢が提示</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>開示場所の柔軟性が認められた</li> </ul>
財務開示	財務諸表注記(会計監査対象)		<ul style="list-style-type: none"> <li>自然災害・移行活動による財務影響金額やリスク低減のための支出金額を財務諸表注記として開示</li> <li>財務諸表項目の1%の閾値を設定</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>異常気象・その他の自然条件や、目標達成目的として使用したカーボンオフセット、再生可能エネルギークレジット・証書(RECs)に関する支出金額を財務諸表注記として開示</li> <li>財務諸表の1%又は最低金額の閾値を設定</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>注記対象事象は公開草案よりも少なくなった</li> <li>閾値も財務諸表項目ごとではなくなった</li> <li>財務諸表注記はSEC特有の要求事項のため準備が必要</li> </ul>

# (参考)米国SECの気候関連開示規則 ～開示規則の主な概要

## 非財務情報: 非財務情報開示(Regulation S-K)のなかで記載

① ガバナンス	<ul style="list-style-type: none"> <li>気候関連リスクに対する取締役会の監督や経営陣の役割</li> </ul>	
戦略	② 戦略・事業モデル・見通しへの影響	<ul style="list-style-type: none"> <li>重要な影響がある、又はある見込み、と判断した気候関連リスクが、事業戦略・事業の結果や財務諸表に与える影響について、短期(例: 12か月)・長期(例: 12か月超)の観点で記載。当該リスクが移行リスク、物理的リスクいずれに該当するか言及</li> <li>気候関連リスクが企業の戦略・事業モデル・見通しに与える重要な実際の影響・潜在的な影響</li> <li>経営者の評価として、気候関連リスクの緩和・適応に関する活動(例: 新技術や新プロセスの導入)から直接生じる、発生した重要な支出、及び、財務の見積りや仮定に対する重要な定量的・定性的な影響</li> </ul>
	③ 移行計画	<ul style="list-style-type: none"> <li>重要な移行リスク管理のために移行計画を策定している場合、移行計画に関する説明 <ul style="list-style-type: none"> <li>移行計画を「気候関連リスクを低減するための企業の戦略及び実行計画」と定義(GHG排出量の削減計画も含むと考えられる)</li> <li>毎期更新することを要求(事業年度で実施した行動の説明やそれらの行動が企業の事業・事業の結果や財務諸表に与える影響に言及)</li> <li>移行計画から直接生じる、発生した重要な支出、及び、財務の見積りや仮定に対する重要な定量的・定性的な影響</li> </ul> </li> </ul>
	④ シナリオ分析	<ul style="list-style-type: none"> <li>気候関連リスク評価としてシナリオ分析を実施し、かつ、シナリオ分析結果を踏まえ、気候関連リスクが企業の事業・事業の結果や財務諸表に重要な影響を与えると判断した場合、使用したシナリオ、パラメータ、前提条件、分析上の選択、予想される主要な財務影響を開示</li> </ul>
	⑤ インターナルカーボンプライシング	<ul style="list-style-type: none"> <li>インターナルカーボンプライシングを導入し、気候関連リスクの評価・管理に重要な場合、複数の価格があれば、それぞれの価格と複数の価格を利用している理由を開示</li> </ul>
⑥ リスク管理	<ul style="list-style-type: none"> <li>重要な気候関連リスクを識別・評価・管理するための企業のプロセス</li> <li>これらのプロセスが企業の全社的なリスク管理システムに組み込まれている程度(企業がこれらのリスクを管理している場合)</li> </ul>	
⑦ 指標と目標	<ul style="list-style-type: none"> <li>企業の事業・事業の結果・財務諸表に重要な影響を及ぼす気候関連の目標(target or goal)を設定している場合 <ul style="list-style-type: none"> <li>目標に含まれる活動、測定単位、時間軸の定義、目標の基準(年)</li> <li>どのように企業が目標を達成するのか</li> <li>目標や目標達成に向けた取り組みの直接的な結果として生じる重要な支出、及び、財務の見積りや仮定に対する重要な定量的・定性的な影響</li> </ul> </li> <li>目標・最終目的の達成において、カーボンオフセットや再生可能エネルギー証書(RECs)の使用が重要な要素を占めている場合、カーボンオフセットやRECsに関する情報(オフセットによる排出回避・削減・除去量、RECsにて生成される再生可能エネルギーの発電量、オフセットやRECsの性質やコスト、プロジェクトが依拠している場所等)</li> </ul>	
⑧ GHG排出量 (Scope1,2)	<ul style="list-style-type: none"> <li>Scope1,2それぞれのGHG排出量(グロスで開示。温室効果ガスの内訳は重要な場合に開示)</li> <li>大規模早期提出会社(LAFs)と早期提出会社(AFs)に対して重要な場合に開示を要求</li> <li>報告時期に猶予を設定(翌事業年度の第二四半期の10-Q提出日まで)</li> </ul>	

## 財務情報: 財務情報開示(Regulation S-X)の注記として記載

⑨ 財務諸表への影響	<ul style="list-style-type: none"> <li>以下に伴う資産化された費用、費用計上された支出・損失について財務諸表注記として開示 <ul style="list-style-type: none"> <li>台風、竜巻、洪水、干ばつ、山火事、極端な温度、海面上昇など、異常気象やその他の自然条件に伴い発生したもの</li> <li>目標達成目的として使用したカーボンオフセット、再生可能エネルギークレジット・証書(RECs)に関するもの</li> </ul> </li> <li>財務諸表作成にあたり使用した見積もりや仮定が、悪天候・その他の自然条件、気候関連目標・移行計画のリスクや不確実性によって重要な影響を受けた場合、見積りや仮定の策定にどのような影響があったかを定性的に説明</li> </ul>
------------	--

※ガバナンス・戦略・リスク管理に関して、気候変動に関する機会についても開示可能

# (参考)米国SECの気候関連開示規則 ～適用時期

登録企業のタイプにより適用時期は異なるが、2025会計年度より順次適用が開始される

登録企業のタイプ※1	開示の適用時期 (※1,※2を除く)	(※1) 定量・定性開示 の適用時期	(※2) Scope1,2開示 の適用時期	Scope1,2の 限定的保証	Scope1,2の 合理的保証	電子タグ付け (XBRL)※2
大規模早期提出会社 (LAFs)	2025会計年度	2026会計年度	2026会計年度	2029会計年度	2033会計年度	2026会計年度
早期提出会社(AFs) ※SRCs・EGCs以外のAFs	2026会計年度	2027会計年度	2028会計年度	2031会計年度	-	2026会計年度
小規模報告会社(SRCs) 新興成長企業(EGCs) 非早期提出会社(NAFs)	2027会計年度	2028会計年度	-	-	-	2027会計年度

↓ (※1)定量・定性開示

- 以下から直接生じた、重要な支出、及び、財務の見積りや仮定に対する重要な定量的・定性的な影響に関して開示を要求
  - 経営者の評価における、気候関連リスクの緩和・適応に関する活動(例：新技術や新プロセスの導入)
  - 移行計画に関するもの
  - 目標や目標の達成に向けた取り組み

※1 登録企業の定義は以下の通り

- 大規模早期提出会社(Large accelerated filer; LAFs): 事業年度末において、以下のすべての要件を満たす会社: ① 議決権付株式及び無議決権株式につき、直近第2四半期の最終営業日において、世界規模の時価総額が700百万ドル以上(関連会社以外が保有するものに限る)、② 12ヶ月以上、証券取引所法第13条(a)又は第15条(d)に基づく開示義務の対象となっていること、③ 1回以上、証券取引所法第13条(a)又は第15条(d)に基づく年次報告書を提出していること、④ 小規模報告会社の特例の適用対象外であること
- 早期提出会社(Accelerated filer; AFs): 事業年度末において、以下のすべての要件を満たす会社: ① 議決権付株式及び無議決権株式につき、直近第2四半期の最終営業日において、世界規模の時価総額が75百万ドル以上700百万ドル未満(関連会社以外が保有するものに限る)、② 大規模早期提出会社に適用される上記要件のうち②③④を満たしていること
- 非早期提出会社(Non-accelerated filer; NAFs): 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企業
- 小規模報告会社(Smaller reporting company; SRCs): ① 浮動株時価総額が250百万ドル未満、あるいは② 直近の事業年度の収益が100百万ドル未満かつ株式非公開、もしくは直近の事業年度の収益が100百万ドル未満で浮動株時価総額が700百万ドル未満の企業

※2 財務開示に関する電子タグ付けは既存の規則に従う



### 3. 電子開示制度におけるシステム連携の調査



3. 各国の電子開示制度におけるシステム連携の調査

## 3-1. 調査方針



## 3. 各国の電子開示制度におけるシステム連携の調査

### 3-1. 調査方針

#### ▶ 調査の方針

- ▶ 調査は、各国の公開情報に基づき実施する。公開情報には法令、ガイダンス、パブリックコメント、電子開示システムが公開されている場合は当該システム等が含まれる

#### ▶ 調査の対象国

- ▶ 対象国は、電子開示制度において、規制当局と取引所等によるシステム連携が図られている国や議論が活発な国等、先進事例の見られる国を抽出した

#### 電子開示制度のある主要国のうち先進事例の見られる国 (米国・英国・EU・アジアから1カ国ずつ)

1	米国
2	英国
3	フランス
4	シンガポール

### 3. 各国の電子開示制度におけるシステム連携の調査

#### 3-1. 調査方針

▶ 調査の項目

- ▶ 規制当局と取引所・自主規制団体等が、利用者及び作成者の利便性等の観点からシステム連携等を行っている場合や財務情報と規制当局と取引所等によるシステム連携がある場合等を中心に、以下の6項目を調査項目とした

調査項目	
1	財務情報の電子開示システム
2	サステナビリティ情報の電子開示システム
3	電子開示の対象会社
4	電子開示システムの閲覧権限
5	財務情報とサステナビリティ情報のシステム連携
6	その他の特記事項

3. 各国の電子開示制度におけるシステム連携の調査

## 3-2. 調査結果

### 3. 各国の電子開示制度におけるシステム連携の調査

#### 3-2. 調査結果のサマリー (1/2)

調査対象となる各国の電子開示制度を調査した結果、米国のように財務情報電子開示システムとサステナビリティ情報電子開示システムがEDGARに集約されているケースと、シンガポールのように財務情報開示システム(BizFile+)とサステナビリティ情報開示システム(SGX ESGenome)が独立して存在し、システム連携が現時点ではなされていないケースがあることが確認された

項目	米国	英国	フランス	シンガポール
財務情報電子開示システム	EDGAR	NSM / HRMC* Companies House	ONDE(ファイリング用) /BDIF(閲覧用)	BizFile+
対象会社	上場企業	上場企業 / UKで事業を営む全ての事業者	上場企業	上場企業及び未上場企業
サステナビリティ情報電子開示システム	-	-	-	SGX ESGenome
対象会社	-	-	-	上場企業
閲覧制限	誰でも閲覧可能	NSM: 誰でも閲覧可能 HRMC: アナリストや税務調査官 Companies House: 誰でも閲覧可能	ONDE: 誰でも閲覧可能 BDIF: 提出する企業やその関係者	BizFile+: シンガポールの国民及びシンガポールで勤務する外国人のみ SGX ESGenome: 登録した上場企業のみ
規制当局と取引所等によるシステム連携(財務情報)	規制当局 (SEC)と証券取引所 (NYSE、NASDAQ) のシステム連携はない	規制当局 (NSM / HRMC* Companies House)と証券取引所 (LSE)のシステム連携はない	規制当局 (AMF)と証券取引所 (Euronext Paris)のシステム連携はない	規制当局 (ACRA)と証券取引所 (SGX)のシステム連携はない
規制当局と取引所等によるシステム連携(サステナビリティ情報)	サステナビリティ情報電子開示システムは無い為、規制当局と証券取引所のシステム連携はない	サステナビリティ情報電子開示システムは無い為、規制当局と証券取引所のシステム連携はない	サステナビリティ情報電子開示システムは無い為、規制当局と証券取引所のシステム連携はない	規制当局 (ACRA) の電子開示システム BizFile+と証券取引所 (SGX)のサステナビリティ情報開示システムSGX ESGenomeのシステム連携はない
規制当局と取引所等によるシステム連携(サステナビリティ情報)	-	-	-	SGX ESGenomeとACRAの電子開示システムBizFile+間でのシステム連携はない

出典: 英NSM、仏BDIF、仏ONDE 米: SEC-1、米: SEC-2 (P284-285)、米: SASB、SG: acra-1、SG: acra-2、SG: SGXよりEY作成

### 3. 各国の電子開示制度におけるシステム連携の調査

#### 3-2. 調査結果のサマリー (2/2)

項目	米国	英国	フランス	シンガポール
その他主な特記事項	SECの気候変動関連開示規則では、インラインXBRLを用いて、定性的及び定量的な気候関連開示にタグ付けをし、EDGARを通しての提出が求められる	英国ではHMRCとCompanies Houseにそれぞれ提出する必要があった、一本化され、2024年3月現在、Companies Houseへの提出の一本化が可能となった	CSRD情報のXBRLを用いた電子タグ付けは2026年から義務付けられると予想されている (EFRAGとESMAが関与する予定)	BizFile+においては、ACRAに登録された事業体に関する情報の検索・購入ができる  SGX ESGenomeはGRI、TCFD、SDGsなどのグローバルスタンダードやフレームワークにマッピングされた3,000以上のESG指標を提供している

### 3. 各国の電子開示制度におけるシステム連携の調査

#### 3-2. 調査結果：米国(1/2)

調査項目		調査内容
開示制度の概要	XBRL制度対象書類	企業は開示書類の添付としてインラインXBRLを提出する必要がある ・ 年次報告、半期報告、四半期報告(10-K、10-Q、20-F、40-F、6-K) ・ 財務諸表の更新又は修正(8-K) ・ 登録届出書(S-1, S-3, S-4, S-11, F-1, F-3, F-4, F-10等)
	XBRL対象情報	・ 財務諸表全体(本表、注記及び附属明細表)
開示書類の提出先		・ 米国証券取引委員会(SEC)
電子開示システムの開発状況	電子開示システム稼働時期	・ "Electronic Data Gathering, Analysis, and Retrieval (EDGAR) system"が、1996年5月6日より3年間で段階的に適用された ・ XBRL導入時期：2009年
	非財務情報の開発状況	・ SEC規則改正案には、インラインXBRLを用いて、定性的及び定量的な気候関連開示にタグ付けをし、EDGARを通しての提出が求められる ・ 2021年9月にSASB (米国サステナビリティ会計基準審議会) がSASB ESG XBRLタクソノミについてのパブリックコメントを基に策定された改訂版のSASB規格のXBRLタクソノミを公開している。SECが当該タクソノミを採用するかどうかについては未定である
電子開示システムの利用状況	対象会社	・ 上場企業に限定される
	利用者の属性	・ 誰でも閲覧可能 ・ 主な利用者は、株主、従業員、その他のステークホルダー
電子開示システムの今後の整備の見込み	開発対象：財務のみならず、定性情報も拡大する見込みか否か	・ 2022年の規制改正案において、インラインXBRLの適用を、経営成績、財務状況に重要な影響を与える可能性が高いと合理的に考えられる気候関連リスクに関する情報、及び監査済み財務諸表への注記における気候関連財務諸表指標を含む、特定の気候関連開示を登録届出書及び定期報告書に含めることを義務付ける規則改正案を提案した
既存の電子開示システムの利用にあたっての課題	利用者からの目線	【一括ダウンロード可否】 ・ SECサイトでは、複数の開示書類を一括ダウンロードできる機能は無い(印刷画面にてPDF化できることのみ確認)
	開示側からの目線	・ API対応している ・ 既存のEDGARとは別に、サステナビリティ情報用の電子開示システムがない

出典：[Inline XBRL Filing of Tagged Data \(P20以降、P57以降\)](#)、[Forms List](#)、[SEC Press Release](#)、[SEC: 投資家向け気候関連情報開示の強化と標準化 \(P284-285\)](#)、EDGARよりEY作成

### 3. 各国の電子開示制度におけるシステム連携の調査

#### 3-2. 調査結果：米国(2/2)

調査項目	調査内容
代表的な証券取引所のシステム情報	ニューヨーク証券取引所(NYSE) NASDAQ(ナスダック)  SEC(EDGAR)に加えて別途NYSE、NASDAQに財務報告書を提出する必要はない(したがって、NYSE、NASDAQはシステムがない)

### 3. 各国の電子開示制度におけるシステム連携の調査

#### 3-2. 調査結果: 英国(1/4)

調査項目		調査内容	
		NSM (上場企業開示)	HMRCのファイリングシステム/Companies Houseの電子開示システム (税務目的)
開示制度の概要	XBRL制度対象書類	企業が提出する年次財務報告書	XBRLをタグ付けした申告書と財務諸表を提出する必要がある ・税務申告書 ・財務諸表
	XBRL対象情報	<ul style="list-style-type: none"> <li>・年次財務報告書の連結財務諸表における開示のうち所定のものについて、XBRLによるMark-upが必要</li> <li>・上記以外でも、任意でXBRLによりMark-upが可能</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・BS, PL,注記</li> <li>・Director's report(Micro-entity※である場合は不要)</li> <li>・Auditor's report※※</li> <li>・比較年度も同様</li> </ul> <p>※Micro-entityとは以下のうち2つ以上を満たす企業:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・売上高£632,000以下</li> <li>・貸借対照表額£316,000以下</li> <li>・従業員10名以下</li> </ul> <p>※※以下のうち2つ以上を満たす企業は、監査が免除される:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・年間売上高£10.2百万以下</li> <li>・資産価値£5.1百万以下</li> <li>・平均従業員数50名以下</li> </ul>
開示書類の提出先		<ul style="list-style-type: none"> <li>・ FCAのNational Storage Mechanism(NSM)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 税務当局(HMRC)</li> <li>・ 法人登記当局(Companies House)</li> </ul>



### 3. 各国の電子開示制度におけるシステム連携の調査

#### 3-2. 調査結果: 英国(2/4)

調査項目		調査内容	
		NSM (上場企業開示)	HMRCのファイリングシステム/Companies Houseの電子開示システム (税務目的)
電子開示システムの開発状況	電子開示システム稼働時期	<ul style="list-style-type: none"> <li>開示システム: NSMシステム※ ※該当するタクソノミをインターネットで閲覧でき、レビューアからの意見集約も可能</li> <li>XBRL導入時期: 2021年1月1日から始まる事業年度から、XBRLの提出が義務化</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>XBRL強制適用時期 2010年1月1日以降強制適用。当該規定は、2011年4月1日以降提出される税務申告及び2010年3月31日に終了する事業年度(FS)から有効となる</li> </ul>
	非財務情報の開発状況	-	-
電子開示システムの利用状況	対象会社	<ul style="list-style-type: none"> <li>上場企業 Issuers with transferable securities admitted to trading on UK(英国の規制市場で取引が認められている譲渡可能な証券を発行している発行者) ただし、以下は免除の対象となる: ・パブリックセクターにおける発行者; ・発行する証券が額面単価100,000ユーロ以上の負債証券のみである場合</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>UKで事業を営む全ての事業者(英国非居住企業も含まれる)</li> <li>ただし小規模慈善団体等については、財務諸表のみXBRLまたはPDFでの何れかの方法を選択できる</li> </ul>
	利用者の属性	<ul style="list-style-type: none"> <li>誰でも閲覧可能</li> <li>主な利用者は、株主、従業員、その他のステークホルダー</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>HMRCはアナリストや税務調査官</li> <li>Companies Houseは、株主、従業員、その他のステークホルダー等誰でも閲覧可能</li> </ul>
電子開示システムの今後の整備の見込み	開発対象: 財務のみならず、定性情報も拡大する見込みか否か	<ul style="list-style-type: none"> <li>気候関連財務開示タスクフォース(TCFD)報告などのESG開示(現地規制当局が許可している場合)将来的には、財務報告以外にもタグ付けが必要となる範囲が広がる可能性がある</li> </ul>	-

出典: NSM、GOV.UK、FCA HandbookよりEY作成

### 3. 各国の電子開示制度におけるシステム連携の調査

#### 3-2. 調査結果: 英国(3/4)

調査項目		調査内容	
		NSM (上場企業開示)	HMRCのファイリングシステム/Companies Houseの 電子開示システム (税務目的)
既存の電子開示システムの 利用にあつた 課題	利用者からの目線	<p>【一括ダウンロード可否】</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>検索結果をまとめてダウンロードできず、一項目ずつ開く必要がある</li> <li>API対応しておらず、各レポートごとにダウンロードして利用する必要がある</li> </ul> <p>【専用ソフトの要否】</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>専用ソフトが無ければ、XBRLデータを読み込めない傾向にある</li> </ul>	<p>(Companies House)</p> <p>【一括ダウンロード可否】</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>日次で企業データを一括ダウンロード可能</li> <li>API対応はしている</li> </ul> <p>【専用ソフト要否】</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>PDFでダウンロードできるため、専用ソフト無くても読み込める</li> <li>iXBRLは画面上で該当する情報にマウスカーソルを重ねてもタギング情報がポップアップで表示される仕様になっていない (EDGARとは異なる)</li> </ul> <p>【その他】</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>タグ付けは任意であり、すべての企業の情報がタグ付けされているわけではない</li> <li>現在、タグ付けの義務化及び情報公開プラットフォームの整備に向けた議論が進行中</li> </ul> <p>2024年の調査時点では、その後の展開についてアップデート情報は確認できていない</p> <p>(HMRC)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>公表されていないので該当なし</li> </ul>
	開示側からの目線	<ul style="list-style-type: none"> <li>既存のNSMとは別に、サステナビリティ情報用の電子開示制度は該当が無く、取引所もしくは自主規制団体と連携している旨の記載は確認できなかった</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>HMRCとCompanies Houseにそれぞれ提出する必要があったが、一本化に向けて協議が進められ、2024年現在、Companies Houseへの提出窓口が一本化した(提出書類が統合されたわけではない)</li> </ul>

出典: NSM、GOV.UKよりEY作成

### 3. 各国の電子開示制度におけるシステム連携の調査

#### 3-2. 調査結果: 英国(4/4)

調査項目	調査内容	
	NSM (上場企業開示)	HMRCのファイリングシステム/Companies Houseの電子開示システム (税務目的)
代表的な証券取引所のシステム情報	ロンドン証券取引所(LSE) <ul style="list-style-type: none"> <li>LSEにおいてRNS(Regulatory News Service)というサービスで適時開示情報を開示している</li> <li>Reachというツールで決算報告・財務諸表の開示・サステナビリティ開示に関するアナウンス等が閲覧可能</li> </ul>	-

出典: [London Stock Exchange](#)、[ロンドン証券取引所-1](#)、[ロンドン証券取引所-2](#) 作成

### 3. 各国の電子開示制度におけるシステム連携の調査

#### 3-2. 調査結果: フランス(1/2)

調査項目		調査内容
開示制度の概要	XBRL制度対象書類	企業が提出する年次財務報告書
	XBRL対象情報	<ul style="list-style-type: none"> <li>年次財務諸表</li> <li>年次連結財務諸表</li> <li>マネジメントレポート</li> <li>年次財務報告書に対する責任者による誓約書</li> </ul>
開示書類の提出先		<ul style="list-style-type: none"> <li>フランス金融市場庁(Autorité des marchés financiers (AMF))</li> </ul>
電子開示システムの開発状況	電子開示システム稼働時期	<p>【BDIF(閲覧用システム)】 1997年</p> <p>【ONDE(提出用システム)】 2011年</p>
	非財務情報の開発状況	-
電子開示システムの利用状況	対象会社	<ul style="list-style-type: none"> <li>上場企業に限定される</li> </ul>
	利用者の属性	<p>【BDIF(閲覧用システム)】</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>誰でも閲覧可能</li> <li>株主、従業員、その他のステークホルダー</li> </ul> <p>【ONDE(提出用システム)】</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>提出する企業やその関係者がアクセス可能</li> </ul>
電子開示システムの今後の整備の見込み	開発対象: 財務のみならず、定性情報も拡大する見込みか否か	2021年3月22日に、AMFは、ESMAによる財務・非財務についてのESAPの創設を支持表明しており、ESAPによる規制、財務情報⇒非財務情報への段階的な導入が成功への鍵であるとの所見を述べている。

### 3. 各国の電子開示制度におけるシステム連携の調査

#### 3-2. 調査結果: フランス(2/2)

調査項目		調査内容
既存の電子開示システムの利用にあたっての課題	利用者からの目線	API対応している
	開示側からの目線	BDIFシステム及びONDEシステムはあるものの、取引所もしくは自主規制団体と連携している旨の記載は確認できなかった
代表的な証券取引所のシステム情報		Euronext Paris AMFに加えて別途Euronextに財務報告書を提出する必要はない(したがって、Euronextに提出用、閲覧用のシステムもなし)

### 3. 各国の電子開示制度におけるシステム連携の調査

#### 3-2. 調査結果：シンガポール(1/2)

調査項目		調査内容
開示制度の概要	XBRL制度対象書類	企業は開示書類の添付としてXBRLを提出する必要がある ・ 年次報告書
	XBRL対象情報	・ 財務諸表全体(本表、注記及び附属明細表)
開示書類の提出先		・ BizFile+: 会計企業規制庁(ACRA) ・ シンガポール取引所(SGX)
電子開示システムの開発状況	電子開示システム稼働時期	・ BizFile+におけるXBRL導入時期: 2007年 ・ BizFile+は、規制団体であるACRAによるファイリング用プラットフォームであり、法定書類の提出から、ACRAに登録された事業体に関する情報の検索・購入等ができる
	非財務情報の開発状況	・ 2022年9月、シンガポール通貨金融庁(MAS)によるプロジェクト・グリーンプリントの4つのデジタル・プラットフォームの1つとして、企業のESG情報開示の簡素化、標準化、改善、一貫性があり比較可能なESGデータへのステークホルダーのアクセスと利用を強化する事を目的として、MASとシンガポール証券取引所(SGX)は、SGX ESGenomeを開発している(SGX上場企業がSGXNet※を通じてアクセス可能。提出書類をアップロードするには登録手続きが必要)。SGX ESGenomeはSGX上場企業向けに無償で提供されるSaaS(Software-as-a-Service)であり、ESG関連の開示、データ収集、追跡、報告において企業をサポートすることを目的としている ・ SGXコアESG指標はGRI、TCFD、SDGsなどのグローバルスタンダードやフレームワークにマッピングされた3,000以上のESG指標を提供している。企業は、業界や企業に特化したカスタム指標を作成することも可能である。その他、長期的なESGパフォーマンスの追跡、ベンチマーク、構造化されたフォーマットでのデータのダウンロード、サステナビリティレポートの自動生成等がある
電子開示システムの利用状況	対象会社	・ BizFile+: 上場企業のみならず、未上場企業も対象である ・ SGX ESGenome: 上場企業のみ
	利用者の属性	・ BizFile+は有料であり、シンガポールの国民及びシンガポールで勤務する外国人のみ利用可能。主な利用者は、株主、従業員、その他のステークホルダー ・ SGX ESGenome: 登録した上場企業のみ
電子開示システムの今後の整備の見込み	開発対象: 財務のみならず、定性情報も拡大する見込みか否か	・ SGX ESGenomeにより、ESG開示情報を開示

※SGXNetとは、提出書類のアップロード及び閲覧をするためのポータルである

出典: [ACRA: Who Needs to File Financial Statements?](#)、[ACRA: Preparing your XBRL Financial Statements](#)、[ACRA: PRACTICE DIRECTION NO. 1 OF 2014 \(P3-4\)](#)、[ACRA: About XBRL](#)、[ACRA: PRACTICE DIRECTION NO. 2 of 2020 \(P3-4\)](#)、[Determining the Company Type](#)、BizFile+よりEY作成

### 3. 各国の電子開示制度におけるシステム連携の調査

#### 3-2. 調査結果:シンガポール(2/2)

調査項目		調査内容
既存の電子開示システムの利用にあたっての課題	利用者からの目線	<ul style="list-style-type: none"> <li>• BizFile+: 公開情報であるものの、有料かつシンガポール国外の外国人がアクセスができないことから、制約がある</li> <li>• SGX ESGenome: 登録した上場企業のみSGXNetを通じて閲覧可能であるため、制約がある</li> </ul>
	開示側からの目線	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 財務情報のBizFile+とSGX ESGenomeが連携がされていない</li> <li>• BizFile+とSGX ESGenomeの一本化に関する議論については確認できず</li> </ul>
代表的な証券取引所のシステム情報		シンガポール取引所(SGX) ・ACRAに加えて別途SGXに財務報告書を提出する必要はない(したがって、SGXはシステムがない)
BizFile+の料金体系		登記簿謄本: 5.5シンガポール \$/1通 企業の財務状態やコンプライアンス状況: 50シンガポール \$/1通 役員・取締役等に関する情報: 33シンガポール \$/1通 企業がACRAに提出した特定のレポート: 11シンガポール \$/1通(レポートのみ)、26シンガポール \$/1通(添付書類含む)、追加 1シンガポール \$/1頁 (ACRA電子認証を付す場合) 会社存続証明書: 11シンガポール \$/1通 Statutory Certificate: 50シンガポール \$/1通 企業の登記情報: 11シンガポール \$ (役員情報、出資情報、取締役情報等を追加する場合は 20シンガポール \$/1通) ※ 上記の書類のいくつかをバンドル購入する事で割引あり
データの二次利用に関する規制		<ul style="list-style-type: none"> <li>• ACRAの事前の書面による許可なしに、転載、再掲載、アップロード、投稿、送信、または他の方法で配布することは出来ない</li> <li>• 私的利用、公的利用、非商用利用のみが許可されている</li> </ul>

出典: ACRA: [Who Needs to File Financial Statements?](#), ACRA: [Preparing your XBRL Financial Statements](#), ACRA: [PRACTICE DIRECTION NO. 1 OF 2014 \(P3-4\)](#), ACRA: [About XBRL](#), ACRA: [PRACTICE DIRECTION NO. 2 of 2020 \(P3-4\)](#), [Determining the Company Type](#), [BizFile+](#), [BizFile+ Buy Information](#)よりEY作成

3. 各国の電子開示制度におけるシステム連携の調査

### 3-3. 考察



## 3. 各国の電子開示制度におけるシステム連携の調査

### 3-3. 考察

#### ▶ 調査結果の整理

- ▶ 調査対象となる各国の電子開示制度を調査した結果、米国のように財務情報電子開示システムとサステナビリティ情報電子開示システムがEDGARに集約されているケースと、シンガポールのように財務情報開示システム(BizFile+)とサステナビリティ情報の電子開示システム(SGX ESGenome)が独立して存在し、現時点においてはシステム連携がなされていないケースがあることが確認された
- ▶ 英国及びフランスは、財務情報に関連する電子開示システムが複数存在している一方で、サステナビリティ情報に関する電子開示システム構築の予定が確認されなかった。フランスについては、その理由としては、欧州委員会がCSRD情報開示については、今後創設予定のESAP(European Single Access Point)を通じての提供を想定しているためと考えられる。(ESAP:EUが創設を検討している企業の財務・サステナビリティ情報のプラットフォーム)
- ▶ 財務情報及びサステナビリティ情報における規制当局と取引所のシステム連携は確認されなかった



## 4. 各国の保証業務提供者及び保証手続の調査



4. 各国の保証業務提供者と保証手続の調査

## 4-1. 調査方針

## 4. 各国の保証業務提供者及び保証手続の調査

### 4-1. 調査方針

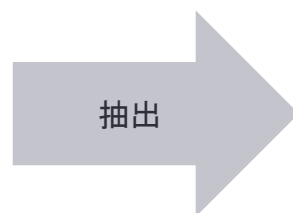
#### ▶ 調査の方針

- ▶ 調査は、各国の公開情報に基づき実施する。公開情報には法令、パブリックコメント、保証基準、ガイダンス等が含まれる

#### ▶ 調査の対象国

- ▶ 対象国は、CSRDの国内法化が進められている国、自国の保証基準やガイダンスがすでにある又は開発が進められている国の中から、先進事例の見られる国を抽出した

CSRDの国内法化が進められている国や自国の保証基準・ガイダンスの開発が進められている国	
1	スペイン
2	イギリス
3	カナダ
4	オーストラリア
5	ドイツ
6	シンガポール
7	フランス
8	オランダ



議論が活発な国やすでに自国の保証基準やガイダンスがある国	
1	スペイン
2	カナダ
3	オーストラリア
4	ドイツ
5	シンガポール
6	フランス
7	オランダ

※すでに自国の保証基準やガイダンスがあるフランス、オランダについては、保証手続に関する調査を実施した。他の国については保証業務提供者に関する調査を実施した

## 4. 各国の保証業務提供者及び保証手続の調査

### 4-1. 調査方針

#### ▶ 調査の項目

- ▶ 国際サステナビリティ保証基準(ISSA)5000は現在開発中である中、ISSA 5000は保証業務提供者について会計士以外も認めていることから、日本におけるサステナビリティ保証のあり方や法制度を検討する上で前提となる保証業務提供者に関する事項を中心に、以下の7項目を調査項目とした
- ▶ また、すでに自国の保証基準やガイダンスがある国については、保証手続に関する事項を調査項目とし、サステナビリティ報告書で報告される情報(マテリアリティ)の識別と収集プロセス、バリューチェーンを含む内部統制の理解、定性的情報に対する手続、グループ保証等を中心に調査項目とした
- ▶ なお、法令調査の結果、さらなる調査が必要であると判断した項目については、ヒアリング調査の項目に含めることとした

#### 保証業務提供者に関する調査項目(4-2)

1	保証業務提供者(Profession-agnosticかどうか)	
2	Profession-agnosticの場合	保証業務提供者の要件と認定枠組み
3		保証業務提供者に対する検査・監督
4		法改正事項
5		自主規制機関による上記検査や基準開発に対する関与
6		倫理基準及び組織の品質管理基準
7		保証業務提供者の試験・資格制度

#### 保証手続に関する調査項目(4-4)

1	サステナビリティ報告書で報告される情報(マテリアリティ)の識別の収集プロセス
2	バリューチェーンを含む内部統制の理解
3	定性的情報に対する手続
4	グループ保証
5	その他(発行主体、適用日、適用対象等)

## 4. 各国の保証業務提供者及び保証手続の調査

### 4-1. 調査方針

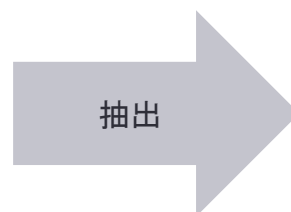
#### ▶ ヒアリング調査の方針

- ▶ ヒアリング調査は、各国の規制当局、基準策定機関、会計士協会等へのヒアリング形式(オンライン)で実施する。ヒアリング調査では、デスクトップ調査のみではたどり着けない、具体的な法的・ビジネス的問題の特定、法規制当局による執行の根拠等の深度ある調査を行う

#### ▶ ヒアリング調査の対象

- ▶ ヒアリング対象は、各国の規制当局、基準設定機関、会計士協会等の中から、CSRD(欧州サステナビリティ報告指令)の国内法の整備が進んでいる欧州を中心に抽出した

各国の規制当局、基準設定機関、会計士協会	
1	Accountancy Europe
2	CNCC(フランス法定監査人協会)
3	CNOEC(フランス専門会計士協会)
4	ICJCE(スペイン勅許会計士協会)
5	FRC(イギリス財務報告評議会)
6	ICAEW(イギリス勅許会計士)
7	AASB(オーストラリア監査及び保証基準審議会)
8	Treasury(オーストラリア財務省)
9	ACRA(シンガポール会計企業規制庁)



先進事例の見られる国の組織・個人	
1	Accountancy Europe
2	CNCCサステナビリティ委員会共同議長兼フランスANCボードメンバー兼EFRAG SRBメンバー
3	ICJCE(スペイン勅許会計士協会)

## 4. 各国の保証業務提供者及び保証手続の調査

### 4-1. 調査方針

#### ▶ ヒアリング調査の調査項目

- ▶ ISSA 5000は保証業務提供者について会計士以外も認めていることから、日本において会計士以外も保証業務提供者として認める場合に、どのような法改正が必要か、その際の注意点等を中心に、以下の10項目をヒアリング調査項目とした
- ▶ CSRDの国内法化において議論となった事項や課題等について掘り下げた

ヒアリング調査項目(4-3)	
1	会計士以外も認めた背景
2	会計士のリソース
3	CSRDを国内法化する際の法令改正
4	保証業務提供者の登録制度
5	保証業務提供者の業務制限
6	保証業務提供者の責任に関する法令
7	監査監督官庁から会計士協会等への権限委託
8	倫理独立性基準及び組織の品質管理基準
9	保証業務提供者の試験・資格制度
10	会計士協会の会員資格の変更



4. 各国の保証業務提供者と保証手続の調査

## 4-2. 調査結果



## 4. 各国の保証業務提供者及び保証手続の調査

### 4-2. 調査結果:スペイン(1/2)

項目	スペイン
サステナビリティ情報開示への第三者保証の適用開始時期	<ul style="list-style-type: none"> <li>2024年1月1日以降に開始する年度(CSRDに基づく開示の適用と同時)</li> </ul>
保証業務提供者 (Profession-agnosticかどうか)	<ul style="list-style-type: none"> <li>監査法人国家認定機関(ENAC)により認定された独立した保証サービス提供者(IASP) (出典:<a href="#">ICAC“Verificación de la información sobre sostenibilidad”</a>) (注) ※1 ENAC(Entidad Nacional de Acreditación): 国家認定機関</li> </ul>
会計監査及びサステナビリティ保証業務を実施する会計士のリソースの状況 (現状及び将来計画)	<ul style="list-style-type: none"> <li>p79「4. 各国の保証業務提供者及び保証手続の調査 4-3. 公認会計士のリソースの状況と将来的な見通し」参照 なお、2022年において、ROAC※1に登録された21,545人の監査人(男性: 15,907人(73.83%)、女性: 5,638人(26.17%))であり、2021年の21,433人から0.5%増加している そのうち、実務監査人※2は3,767人(17.48%)、非実務監査人※3が17,778人(82.52%)である 実務監査人は、2021年の3,815人から1%強減少している (出典:<a href="#">ICAC“The state of Auditing in Spain 2022”(P18)</a>) (注) ※1 ROAC(Registro Oficial de Auditores de Cuentas): 公認会計士登録機関。日本では、JICPAが登録を行う ※2 実務監査人(practising auditors): 公認会計士として監査業務等に従事する者 ※3 非実務監査人(non-practising auditors): 会計・財務分析の助言・支援業務等に従事する者</li> </ul>
(Profession-agnosticの場合、)保証業務提供者の要件	<ul style="list-style-type: none"> <li>2024年1月1日以降の保証業務提供者の要件 <ul style="list-style-type: none"> <li>法定年齢であること</li> <li>スペイン又はEU加盟国の国籍を有すること</li> <li>詐欺罪の前科がないこと</li> <li>ICAC※1から許可を得ていること <ul style="list-style-type: none"> <li>(a)大学の学位を取得していること(大学に入学する資格を修了または取得した者で、2年間の連結及び個別の年次サステナビリティレポートの保証又はそれらに関するサービスにおける実務研修が認定された者には要求されない)</li> <li>(b)理論教育プログラムに従い、実践的なトレーニングを受けていること(これらの学位を取得するために受講した科目で公式の大学の学位を保持しているものは免除される) <ul style="list-style-type: none"> <li>サステナビリティレポートの作成に関する法的要件と基準</li> <li>サステナビリティ分析</li> <li>サステナビリティ問題に適用されるデューデリジェンスプロセス</li> <li>サステナビリティ報告保証基準</li> </ul> </li> <li>(c)サステナビリティ情報保証または関連業務に関する8か月間の実務研修を受講していること</li> <li>(d)(b)の科目について適性試験に合格していること</li> </ul> </li> <li>上記(a)～(d)は、CSRDが定める要件と整合している</li> <li>登録後、3年間で30時間、年間最低8時間の継続教育義務が課される</li> </ul> </li> </ul> <p>(出典:<a href="#">ICAC“Verificación de la información sobre sostenibilidad”</a>) (注) ※1 ICAC(Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas): スペイン会計監査機関。日本における金融庁に相当</p>

## 4. 各国の保証業務提供者及び保証手続の調査

### 4-2. 調査結果:スペイン(2/2)

項目	スペイン
(Profession-agnosticの場合、)保証業務提供者に対する検査・監督の主体	<ul style="list-style-type: none"> <li>ICAC</li> </ul>
(Profession-agnosticの場合、)会計士以外も含めた保証業務提供者を踏まえた法改正事項(保証業務提供者の登録制度導入、監査監督当局の権限変更など)	<ul style="list-style-type: none"> <li>CSRDのスペイン規則への置き換えがまだ承認されていないため、公開情報はまだないが、サステナビリティ保証業務提供者の登録簿が作成され、一般公開される見込みである これらのプロセスは、ICACの監督下で行われる (出典: EY Spain)</li> </ul>
(Profession-agnosticの場合、)自主規制機関による上記検査や基準開発に対する関与の見込みと関与形態(新設されるを含む)	<ul style="list-style-type: none"> <li>p84「4. 各国の保証業務提供者及び保証手続の調査 4-3. 監査監督当局からの会計士協会等への権限委託の有無」参照</li> </ul>
(Profession-agnosticの場合、)倫理基準及び組織の品質管理基準の整備(単一基準か、同等の水準の複数基準か)	<ul style="list-style-type: none"> <li>独立した保証サービス提供者は、会計監査に適用される監査人と同等の規則に従わなければならない (出典: <a href="#">スペイン会計監査機関(ICAC)"Verificación de la información sobre sostenibilidad"</a>)</li> </ul>
サステナビリティ保証業務提供者の試験・資格制度を設けるかどうか(既存の制度との関係も含む)	<ul style="list-style-type: none"> <li>上記「保証業務提供者の要件」参照</li> </ul>

## 4. 各国の保証業務提供者及び保証手続の調査

### 4-2. 調査結果:カナダ(1/2)

項目	カナダ
サステナビリティ情報開示への 第三者保証の適用開始時期	<ul style="list-style-type: none"> <li>未定</li> <li>2024年3月、カナダサステナビリティ基準審議会(CSSB)は、IFSR S1,S2をベースとしたカナダサステナビリティ開示基準(CSDS)案の公開草案を公表。本基準案では、2025年1月1日以降に開始する事業年度から任意適用となる (出典:<a href="#">CSSB "プレスリリース サステナビリティ開示基準公表"</a>、<a href="#">CSSB "CSDSの概要解説"</a>)</li> <li>監査及び保証基準審議会(AASB)は、ISSA5000をCSSA5000サステナビリティ保証業務の一般的要求事項(General Requirements for Sustainability Assurance Engagements)として採用するプロジェクトを開始し、2023年9月に公開草案を公表。AASBは、CSSA 5000が同じ発効日(2024年9月頃)となることを期待している (出典:<a href="#">公開草案 CSSA 5000</a> 公開草案PDF, (P4,20))</li> </ul>
保証業務提供者(Profession-agnosticかどうか)	<ul style="list-style-type: none"> <li>未定</li> <li>AASBは、会計士以外も含む保証サービスプロバイダーに適用されるISSA5000をCSSA5000として採用するプロジェクトを進めている (出典:<a href="#">公開草案 CSSA 5000</a> 公開草案PDF)</li> </ul>
会計監査及びサステナビリティ保証業務を実施する 会計士のリソースの状況 (現状及び将来計画)	-
(Profession-agnosticの場合、)保証業務提供者の要件	<ul style="list-style-type: none"> <li>未定</li> </ul>
(Profession-agnosticの場合、)保証業務提供者に対する検査・監督の主体	<ul style="list-style-type: none"> <li>未定</li> </ul>
(Profession-agnosticの場合、) 会計士以外も含めた保証業務提供者を踏まえた法改正事項 (保証業務提供者の登録制度導入、監査監督当局の権限変更など)	<ul style="list-style-type: none"> <li>未定</li> </ul>
(Profession-agnosticの場合、) 自主規制機関による上記検査や基準開発に対する関与の見込みと関与形態(新設されるを含む)	<ul style="list-style-type: none"> <li>未定</li> </ul>

## 4. 各国の保証業務提供者及び保証手続の調査

### 4-2. 調査結果:カナダ(2/2)

項目	カナダ
(Profession-agnosticの場合、)倫理基準及び組織の品質管理基準の整備(単一基準か、同等の水準の複数基準か)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• CSSA5000ではIESBA及びISQMと同等のカナダ基準(公開草案)             <ul style="list-style-type: none"> <li>• AASBは、CSSA5000草案において、ISSA5000内のIESBA及びISQMを、カナダにおける同等のものに置き換えることを提案している (出典: <a href="#">公開草案 CSSA 5000</a> 公開草案PDF,(P5,8,14,15))</li> </ul> </li> </ul>
サステナビリティ保証業務提供者の試験・資格制度を設けるかどうか(既存の制度との関係も含む)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 未定。カナダ勅許職業会計士協会(CPA Canada)では以下の動向がある             <ul style="list-style-type: none"> <li>• CPA Canadaは、会計専門職が技術的な知識を深めるため、サステナビリティの基礎スキルと非財務報告の技術的スキルを新しいCompetency Map 2.0の一部とした (出典: <a href="#">Investing in ESG capacity building</a>) Competency Map 2.0はCPA Canadaが、カナダで新たに公認会計士資格を取得する際に必要とされるスキルとコンピテンシーを習得するために開発した新しいビジョンのフレームワークであり、現在および将来の公認会計士が、急速に進化するビジネス環境で活躍するために必要なスキル、レジリエンス、知識を備えていることを保証するためのものである。 Competency Map 2.0は、2024年から2025年にかけて展開される予定である。次のステップであるCertification 2.0において、公認会計士の資格や教育プロセスにどのような影響を与えるかを決定する。 (出典: <a href="#">Competency Map 2.0: our path to the future - CPA Canada</a> <a href="#">Questions and Answers   CPA Competency Map 2.0</a>)</li> </ul> </li> </ul>

## 4. 各国の保証業務提供者及び保証手続の調査

### 4-2. 調査結果: 豪州(1/2)

項目	豪州
<p>サステナビリティ情報開示への 第三者保証の適用開始時期</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>豪州サステナビリティ報告基準 (ASRS)の開示適用と同時(公開草案)             <ul style="list-style-type: none"> <li>2023年10月、豪州会計基準委員会(AASB)は、気候関連財務情報開示要件を提案するために、IFRS S1,S2をベースとしたASRS の公開草案を公表 (出典:豪州AASB公開草案 ED SR1 ASRS)</li> <li>2024年1月、豪州財務省は気候関連財務情報開示公開草案を公表し、早ければ2024年7月1日から報告義務を開始する。会社法改正草案では、報告企業に対し、ASRS基準に準拠した「サステナビリティ報告書」(年次報告書の一部)の中で、気候変動に関連する財務情報を公表することが段階的に義務付けられている。また、1年目からScope 1とScope 2の温室効果ガス排出量の限定的保証から始まり、全ての気候変動開示の合理的保証へと移行する(遅くとも2030年7月1日から始まる報告期間まで)。豪州監査及び保証基準審議会(AUASB)は、これらの要求事項を補完する保証パスウェイ(段階的導入)を開発する予定である (出典:豪州財務省“公開草案 説明資料”(P19,25,28))</li> <li>2024年3月、AUASBは2024年7月または8月に公開草案を公表し、2024年末までに保証基準の交付※(assurance pronouncement)を出すことを目的として、協議文書を公表した (出典:AUASB、“気候及びその他サステナビリティ情報の保証 協議文書”(P5)) ※参考 AUASBデュープロセス(出典:AUASB Due Process Framework)</li> </ul> </li> </ul>
<p>保証業務提供者(Profession-agnosticかどうか)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>監査法人(財務諸表監査を行う監査人:financial auditor) (公開草案)             <ul style="list-style-type: none"> <li>気候変動開示は、現在会社法で規定されている財務報告と同様の保証要求事項の対象となり、報告企業は財務諸表監査人から保証報告書を取得する必要がある (出典:豪州財務省“公開草案 説明資料”(P7))</li> <li>財務諸表の監査人が保証を提供しなければならないが、気候変動やサステナビリティの専門家を活用することができる(例えば、クリーンエネルギー監督庁(CER)の登録監査人。但し、CER登録監査人は、技術専門家として会計監査人をサポートすることができるが、ASRSに準拠した報告書に署名することはできない) (出典:豪州財務省“気候変動財務情報開示 協議文書2023年6月”(P27))</li> </ul> </li> </ul>
<p>会計監査及びサステナビリティ保証業務を実施する 会計士のリソースの状況 (現状及び将来計画)</p>	<p>-</p>
<p>(Profession-agnosticの場合、)保証業務提供者の要件</p>	<p>-</p>

## 4. 各国の保証業務提供者及び保証手続の調査

### 4-2. 調査結果: 豪州(2/2)

項目	豪州
(Profession-agnosticの場合、)保証業務提供者に対する検査・監督の主体	-
(Profession-agnosticの場合、)会計士以外も含めた保証業務提供者を踏まえた法改正事項(保証業務提供者の登録制度導入、監査監督当局の権限変更など)	-
(Profession-agnosticの場合、)自主規制機関による上記検査や基準開発に対する関与の見込みと関与形態(新設されるを含む)	-
(Profession-agnosticの場合、)倫理基準及び組織の品質管理基準の整備(単一基準か、同等の水準の複数基準か)	-
サステナビリティ保証業務提供者の試験・資格制度を設けるかどうか(既存の制度との関係も含む)	<ul style="list-style-type: none"> <li>保証業務提供者となる財務諸表監査人が、既存のGHG・エネルギー報告制度の登録監査人等を活用することができる制度設計(参照:保証業務提供者)</li> </ul>

## 4. 各国の保証業務提供者及び保証手続の調査

### 4-2. 調査結果:ドイツ

項目	ドイツ
サステナビリティ情報開示への 第三者保証の適用開始時期	<ul style="list-style-type: none"> <li>2024年1月1日以降に開始する年度(CSRDに基づく開示の適用と同時)</li> </ul>
保証業務提供者 (Profession-agnosticかどうか)	<ul style="list-style-type: none"> <li>未定(会計士のみとなる可能性が高い) (出典: EY Germany)</li> </ul>
会計監査及びサステナビリティ保証業務を実施する 会計士のリソースの状況 (現状及び将来計画)	<ul style="list-style-type: none"> <li>2024年1月1日現在で公認会計士は14,950名(男性:12,139名、女性:2,811名)である (出典: <a href="#">ドイツ経済監査士会議所(WPK)"Mitgliederstatistik der WPK"(P2,3)</a>)</li> </ul>
(Profession-agnosticの場合、)保証業務提供者の要件	-
(Profession-agnosticの場合、)保証業務提供者に対する検査・監督の主体	-
(Profession-agnosticの場合、) 会計士以外も含めた保証業務提供者を踏まえた法改正事項 (保証業務提供者の登録制度導入、監査監督当局の権限変更など)	-
(Profession-agnosticの場合、) 自主規制機関による上記検査や基準開発に対する関与の見込みと関与形態(新設されるを含む)	-
(Profession-agnosticの場合、) 倫理基準及び組織の品質管理基準の整備(単一基準か、同等の水準の複数基準か)	-
サステナビリティ保証業務提供者の試験・資格制度を設ける かどうか(既存の制度との関係も含む)	<ul style="list-style-type: none"> <li>適性試験の合格及び継続的な研修受講が必要となるが、これらの制度はまだ整備されていない</li> <li>現在の保証業務提供者には、要件の適用免除が予定されている (出典: <a href="#">WPK"Nachhaltigkeitsberichterstattung und -prüfung(P17)"</a>, <a href="#">WPK"Nachhaltigkeitskompass"</a>)</li> </ul>

## 4. 各国の保証業務提供者及び保証手続の調査

### 4-2. 調査結果:シンガポール(1/2)

項目	シンガポール
<p>サステナビリティ情報開示への 第三者保証の適用開始時期</p>	<p>2027年度: 上場企業(開示基準の適用の2年後) 2029年度: 非上場大企業(年間売上高10億シンガポール\$以上かつ総資産5億シンガポール\$以上)(開示基準の適用の2年後) (出典: <a href="https://www.acra.gov.sg/media/press/2023/23-05-10">response-to-public-consultation-on-climate-reporting-and-assurance-roadmap-for-singapore.pdf</a> (acra.gov.sg) (P4,P8 E1))</p>
<p>保証業務提供者(Profession-agnosticかどうか)</p>	<p>ACRAに登録された監査法人又はSAC(Singapore Accreditation Council)に認定されたTIC企業(Testing, Inspection, Certification firms: 試験・検査・認証の第三者機関) なお、コンサルタント、業種別認証機関及び外国監査法人は、ACRA 登録監査法人及び/又は SAC 認定: TIC企業になることを申請することができる。 (出典: <a href="https://www.acra.gov.sg/media/press/2023/23-05-10">response-to-public-consultation-on-climate-reporting-and-assurance-roadmap-for-singapore.pdf</a> (acra.gov.sg) (P8 E2,P15 Recommendation E2))</p>
<p>会計監査及びサステナビリティ保証業務を実施する 会計士のリソースの状況 (現状及び将来計画)</p>	<p>より幅広い保証提供者を確保することで、人材プールを広く保ち、コスト競争力を維持することができるように以下の対応を実施</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 貿易産業省(The Ministry of Trade and Industry)は、シンガポールにおけるグリーン・スキルの開発を強化するため、スキルフューチャー・シンガポール(※1)と共同でGSC(※2)を設立</li> <li>• 作成者、保証提供者、高等教育機関、専門機関で構成されるサブ・ワークグループが設置され、持続可能性報告及び保証のスキル計画を策定するとともに、研修提供者と協力して、これらの職務のスキル・ニーズを満たすための研修プログラムを開発</li> <li>• シンガポール勅許会計士協会とシンガポール法学会は、サステナビリティ・アペックス・プログラム(Sustainability Apex Programme)の立ち上げ 目的: サステナビリティ・サービスを提供する能力を構築し、会計事務所と法律事務所のセクターを超えた協力和知識の共有を促進する このプログラムは、サステナビリティに関する知識を広げ、ネットワークを強化し、業界主導の活動に参加するための良いプラットフォームを提供するものである。ネットワークを強化し、業界主導のイニシアティブに関与することが可能となる</li> </ul> <p>※1Ministry of Educationの下に発足した組織 ※2Ministry of Trade and Industry: New Green Skills Committee to support Skills Development for Green Jobs, November 2023. (出典: <a href="https://www.acra.gov.sg/media/press/2023/23-05-10">response-to-public-consultation-on-climate-reporting-and-assurance-roadmap-for-singapore.pdf</a> (acra.gov.sg) (P15 Recommendation E2))</p>



## 4. 各国の保証業務提供者及び保証手続の調査

### 4-2. 調査結果:シンガポール(2/2)

項目	シンガポール
(Profession-agnosticの場合、)保証業務提供者の要件	<p>サステナビリティ保証と隣接する能力を持つ専門家の単発的移行を認める。            (a) Carbon Pricing Act 2018に基づき、現在サステナビリティ保証サービスを提供しているパートナーレベルの個人            (b) 公認ブリッジングコースに合格したACRA登録の公認会計士            (a)を単発的に移行させることで、実力とスキルが実証された実務家の人材プールが拡大する。            (出典: <a href="https://www.acra.gov.sg/files/Assets/Documents/Response_to_public_consultation_on_climate_reporting_and_assurance_roadmap_for_singapore.pdf">response-to-public-consultation-on-climate-reporting-and-assurance-roadmap-for-singapore.pdf</a> (acra.gov.sg) (P8 E6) )</p>
(Profession-agnosticの場合、)保証業務提供者に対する検査・監督の主体	<p>ACRA、SAC            (出典: <a href="https://www.acra.gov.sg/files/Assets/Documents/Response_to_public_consultation_on_climate_reporting_and_assurance_roadmap_for_singapore.pdf">response-to-public-consultation-on-climate-reporting-and-assurance-roadmap-for-singapore.pdf</a> (acra.gov.sg) (P15 Recommendation E2))</p>
(Profession-agnosticの場合、) 会計士以外も含めた保証業務提供者を踏まえた法改正事項 (保証業務提供者の登録制度導入、監査監督当局の権限変更など)	<p>CA(Companies Act 1967) 法案の協議予定            (出典: <a href="https://www.acra.gov.sg/files/Assets/Documents/Response_to_public_consultation_on_climate_reporting_and_assurance_roadmap_for_singapore.pdf">response-to-public-consultation-on-climate-reporting-and-assurance-roadmap-for-singapore.pdf</a> (acra.gov.sg) (P18 Recommendation E5他))</p>
(Profession-agnosticの場合、) 自主規制機関による上記検査や基準開発に対する関与の見込みと関与形態(新設されるを含む)	<p>未定(EY Singapore)</p>
(Profession-agnosticの場合、) 倫理基準及び組織の品質管理基準の整備(単一基準か、同等の水準の複数基準か)	<p>未定            なお、シンガポールは一般的に、財務報告基準、保証・監査基準、倫理基準、品質管理システム基準などの国際基準を全面的に採用している(EY Singapore)</p>
サステナビリティ保証業務提供者の試験・資格制度を設けるかどうか(既存の制度との関係も含む)	<p>有資格者として登録するには、実務経験を証明し、CPE要件を満たす必要がある。            詳細な登録・更新基準(実務経験に関する客観的指標としての時間数や、業務数など)については、            CA(Companies Act 1967) Bill consultationで検討する。            (出典: <a href="https://www.acra.gov.sg/files/Assets/Documents/Response_to_public_consultation_on_climate_reporting_and_assurance_roadmap_for_singapore.pdf">response-to-public-consultation-on-climate-reporting-and-assurance-roadmap-for-singapore.pdf</a> (acra.gov.sg) (P8 E5,P18 Recommendation E5))</p>



4. 各国の保証業務提供者と保証手続の調査

## 4-3. ヒアリング調査結果

## 4. 各国の保証業務提供者及び保証手続の調査

### 4-3. ヒアリング調査結果のサマリー (1/2)

<p>公認会計士以外がサステナビリティ情報の保証ができる理由</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• (Accountancy Europe)IASP(独立した保証サービス提供者(Independent Assurance Service Provider))を保証提供者として許可するかどうかを決定する理由は様々である。様々なプロバイダーが存在することを支持している</li> <li>• (CNCCサステナビリティ委員会共同議長兼フランスANCボードメンバー兼EFRAG SRBメンバー、ICJCE)IASPがNFRDIに基づく非財務報告の保証を提供することを認めてきた過去の経緯、保証業務提供者を選択するために幅広い市場を確保する目的等 (作成者注: CSRDは加盟国が保証プロバイダーとしてIASPを許可するオプションを認めている。出典: <a href="#">CSRD</a> 第61項)</li> </ul>
<p>公認会計士のリソースの状況と将来的な見通し</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• (Accountancy Europe)公認会計士のリソースの状況は現時点において定かではないが、必要なサービスを市場に提供する十分な保証提供者を確保するため、教育・研修制度を整備している。多職種によるチームアプローチのため、その国の会計士の数は問題ではない</li> <li>• (CNCCサステナビリティ委員会共同議長兼フランスANCボードメンバー兼EFRAG SRBメンバー)サステナビリティ情報と財務情報の関連性、保証の相乗効果、また独立性の観点から、法定監査人をサステナビリティ保証提供者として指名するという傾向が見られる。フランスでは共同監査が義務付けられているが、サステナビリティ情報については、共同保証が義務付けられているわけではないものの、共同保証人の選任を提案する企業も出てきている。政府・規制当局は、保証提供者の数を十分に確保するため、保証提供者の幅を広げたいと考えている</li> <li>• (ICJCE)現状、サステナビリティ事項に関する十分な知見を持つ専門家が十分に存在していないという課題はある</li> </ul>
<p>CSRDを国内化する際の法令改正事項及びその課題と論点</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• (Accountancy Europe)保証基準は各国で検討がなされている状況であるが、ほとんどのEU加盟国ではISAE3000がベースとなる (作成者注: CSRDは2026年10月1日までに欧州委員会が限定的保証基準を採択することを求めているが、EUレベルで基準を採択しない限り、加盟国は国内基準を採択できるとしているため、当該国内基準の使用は時限的となる。EUにてにおいても採択後は、ISSA5000ベースになる見込みである。出典: <a href="#">CSRD</a> 第69項、<a href="#">欧州証券市場監督機構(ESMA) CL ISSA 5000</a>)教育要件、登録制度、などが検討されている</li> <li>• (CNCCサステナビリティ委員会共同議長兼フランスANCボードメンバー兼EFRAG SRBメンバー)法令改正に関して、サステナビリティ情報保証の要件は、可能な限り財務諸表監査の要件を反映するべきであり、IASPの専門要件は、法定監査人の専門要件を反映するべきであるという点が考慮される。例えば、財務諸表監査で要求される任期(6年)や不正や違法行為の報告義務がある</li> <li>• (ICJCE)保証基準はISAE3000Iに則ってスペイン国内基準法の開発中だが、将来的にはISSA5000Iにシフトする見込みである。監査とサステナビリティ専門家向けの登録局を設ける新たな制度を定める法改正が予定されている</li> </ul>
<p>公認会計士以外の保証業務提供者の登録制度</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• (Accountancy Europe)IASPIについて認定・登録制度があり、認定要件である教育と資格については、監査人と同等である</li> <li>• (CNCCサステナビリティ委員会共同議長兼フランスANCボードメンバー兼EFRAG SRBメンバー)IASP企業はフランスの国内機関であるCOFRACの認定が必要である</li> <li>• (ICJCE)監査人とサステナビリティ専門家のための新しい登録制度が設けられる</li> </ul>
<p>サステナビリティ保証提供者の業務制限</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• (CNCCサステナビリティ委員会共同議長兼フランスANCボードメンバー兼EFRAG SRBメンバー)サステナビリティ情報保証提供者は、コンサルティング業務を提供することが禁止されている。職業上の秘密保持要件について、法定監査人とサステナビリティ情報保証提供者が連携できるよう変更されている</li> <li>• (ICJCE)サステナビリティに関するコンサルタントサービスを提供するサステナビリティ専門家はサステナビリティ保証を提供することができないという法律がある。ファームローテーション制度が存在する</li> </ul>

## 4. 各国の保証業務提供者及び保証手続の調査

### 4-3. ヒアリング調査結果のサマリー (2/2)

<p><b>サステナビリティ保証提供者の責任(虚偽証明)についての法令の有無</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• (CNCCサステナビリティ委員会共同議長兼フランスANCボードメンバー兼EFRAG SRBメンバー)既に法定監査人と同等の法令で罰則等を含め明記されている</li> <li>• (ICJCE)関連する国内基準法を現在開発中である</li> </ul>
<p><b>監査監督当局からの会計士協会等への権限委託の有無</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• (Accountancy Europe)non-PIEsの監査人の資格認定や登録、基準策定、品質保証または検査、制裁等は、EUでは監査監督機関によって専門機関へ委託されるが、結局、監査監督機関がモニタリングしており、完全な権限委託はない。PIEsの監査人については、品質保証や検査を委託することはできない</li> <li>• (CNCCサステナビリティ委員会共同議長兼フランスANCボードメンバー兼EFRAG SRBメンバー)H2Aがサステナビリティの監査人とIASPを監督する唯一の機関。監査・保証基準設定主体はH2Aであり、CNCCは議論の参加に留まる</li> <li>• (ICJCE)会計士協会等が、国内の基準法の策定を委任され、ガイダンスを作成する。研修教材及び研修カリキュラムも策定する</li> </ul>
<p><b>倫理独立性基準と組織の品質管理基準は会計士と会計士以外で単一基準か否か</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• (Accountancy Europe) サステナビリティ情報の保証についてISAE3000に準拠する場合、監査基準で要求される倫理、独立性と品質管理の要件が適用されている。また、すべての法定監査(PIE及びnon-PIEの両方)のための2014年監査指令には独立性と倫理に関連する原則がすでに含まれている</li> <li>• (CNCCサステナビリティ委員会共同議長兼フランスANCボードメンバー兼EFRAG SRBメンバー)監査人とIASP以外に同等の規程が適用される。IASPIは認定機関よりISO17029への準拠が求められるため、監査法人よりも要求事項が多くなる</li> <li>• (ICJCE)会計士と会計士以外で単一の基準が適用されている</li> </ul>
<p><b>サステナビリティ保証業務提供者の試験・資格制度を設ける方針及びその課題と論点</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• (Accountancy Europe)保証提供者の教育、資格、研修期間等の最低要件についてはCSRDに明確に定められている。継続的専門能力開発(CPD)の時間数や免除(または猶予)要件について、職業会計士組織と欧州連合の各国の監査監督機関で協議している</li> <li>• (CNCCサステナビリティ委員会共同議長兼フランスANCボードメンバー兼EFRAG SRBメンバー)法定監査人や以前よりNFRDの非財務報告の保証を提供していたIASP登録者が保証を提供するためのグランドファーザールールがある。それ以外の者に対しては、試験や資格認定制度を設ける予定であるが、現時点では導入されていない</li> <li>• (ICJCE)監査とサステナビリティの専門家向けの登録局が新たに設けられる。詳細なシステム設計は開発中である</li> </ul>
<p><b>公認会計士以外が会員になるよう、専門家団体の会員資格の変更の有無</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• (CNCCサステナビリティ委員会共同議長兼フランスANCボードメンバー兼EFRAG SRBメンバー) IASPが会計士協会の会員になることはできない</li> </ul>
<p><b>制度を検討するにあたり参考にした国</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• (CNCCサステナビリティ委員会共同議長兼フランスANCボードメンバー兼EFRAG SRBメンバー)参考にした国はない。EUの主要国でIASPを導入しているのはフランスだけである。しかし、すべてのEU加盟国がCSRDを現地に移管するプロセスを確定しているわけではない。他のEU加盟国の中には、3年後にIASPを認めるか検討する意向を示している国もある</li> <li>• (ICJCE)国内法開発はフランスが先駆者であり、参考となる</li> </ul>

## 4. 各国の保証業務提供者及び保証手続の調査

### 4-3. 公認会計士以外がサステナビリティ情報の保証ができる理由

- ▶ 国レベルでは、IASPを保証提供者として許可するかどうかを決定する理由は様々である。CSRD適用前からサステナビリティ情報の保証が要求されている国では過去の実績等を背景として、IASPによる業務提供を許可している

ヒアリング対象	意見
Accountancy Europe	<ul style="list-style-type: none"> <li>• CSRDにより、EUでは、サステナビリティ関連の資格を持った公認会計士、CSRD移管により加盟国が義務付ける場合はサステナビリティ関連の資格を持った他の監査人、またはIASPのいずれかによって保証を行うことが認められている。今後EU及びEEA加盟国でCSRDが法的に導入されるが、現状は国ごとに保証業務の定義の範囲は異なり、IASPをサステナビリティ保証提供者として選択することも出来る。既にCSRDを移管した4か国においては、フランスではIASPが許可されたが、フィンランド、ハンガリー、チェコは現時点で許可されていない</li> <li>• 我々の立場は常に、様々なプロバイダーが存在することを支持しているが、重要なのはフェアな競争環境が保たれていることである。異なるサービス提供者が存在する場合、彼らが同等の要求事項に従っていることが重要である。これは研修や教育要件、倫理規範や独立性を保つこと、適用すべき基準、質の確保や検査も含まれる</li> <li>• 公認会計士以外のIASPを保証提供者として認めることに関して、EUレベルではオープンなアプローチがあった。今後、少なくとも42,500社の企業に対するサステナビリティ保証が求められることになることから、必要なサービスを市場に提供する為には十分な保証提供者が必要である。また、監査市場を他のプロバイダーに開放する政治的な要望もあった</li> <li>• 国レベルでは、IASPを保証提供者として許可するかどうかを決定する理由は様々である。フランスでは過去から限定的保証が要求され、公認会計士以外のIASPを許可していたため、その措置をCSRD適用後も継続する。他の国、例えばフィンランドでは、積極的に活動しているIASPがないこと等が背景にあり許可していない。ベルギーではIASP登録認証制度が間に合わず、現時点ではIASPが許可されないかもしれないが、3年以内に許可されるかもしれない</li> </ul>
CNCCサステナビリティ委員会 共同議長兼フランスANCボ ードメンバー兼EFRAG SRBメン バー	<ul style="list-style-type: none"> <li>• IASPがNFRDに基づく非財務報告書の保証を提供することを認めてきたこれまでの経緯※、及びサステナビリティ保証サービス提供者を選択するための幅広いマーケットを確保することを目的として、IASPによるサステナビリティ保証サービスの提供は引き続き認められる</li> </ul> <p>※作成者注:フランスでは、非財務情報へ第三者機関の検証が求められていた。(出典:<a href="#">Thomson Reuters, France esg guide (2021.6)</a> (P3)、<a href="#">フランスの制度・実務から見た監査・保証制度の将来的なあり方(2017.3)</a> (P4))</p>
ICJCE	<ul style="list-style-type: none"> <li>• スペインではサステナビリティ情報の保証サービスについての義務付けが2018年から開始されており、ヨーロッパ内でこの義務があるのは他にフランス、イタリアのみである。過年度より公認会計士以外や認定企業(Certified company)による上場企業への任意の保証提供実務がある。CSRD導入までは、スペインでは歴史的な背景や実績から公認会計士以外もサステナビリティ情報の保証を提供することが可能である</li> </ul>

## 4. 各国の保証業務提供者及び保証手続の調査

### 4-3. 公認会計士のリソースの状況と将来的な見通し

- ▶ 公認会計士のリソースの状況は現時点において定かではないが、必要なサービスを市場に提供する十分な保証提供者を確保するため、教育・研修制度を整備している
- ▶ 公認会計士以外のサステナビリティ領域の専門家もチームとして参画し、業務を提供することが想定される

ヒアリング対象	意見
Accountancy Europe	<ul style="list-style-type: none"> <li>我々の専門職内では、教育訓練を通じて、保証サービスを提供する態勢を整えるために多くの準備が進められている。Accountancy Europeは、50の欧州会計職業専門家組織の連盟で、100万人以上の個々の会員、監査人、会計士、税務サービス提供者などが参加している。すべての加盟団体がサステナビリティ情報開示報告やサステナビリティ保証についての理論的な訓練を提供しており、必要とされる時にサービスを提供できるようにする体制を整えることを最優先事項としている</li> <li>我々の職業会計士組織のメンバーは有資格者であるが、多くの会計事務所は、公認会計士(CPA)資格が要求されない多くの人材を雇っている。重要な事は、多専門領域チームの概念である。サステナビリティ情報保証のためには、会計専門職以外のスキルや知識が求められる。多くの監査法人では、エンジニア、IT専門家、環境専門家、生物多様性専門家など、多専門的なチームが保証を提供するために働いており、その中でCPA資格を持つパートナーが保証報告書へ署名する。我々は十分なCPAのリソースがあることを期待しているが、加盟国間での違いは把握していない。多職種によるチーム(multidisciplinary team)アプローチのため、その国の会計士の数は問題ではない</li> </ul>
CNCCサステナビリティ委員会 共同議長兼フランスANCボ ードメンバー兼EFRAG SRBメン バー	<ul style="list-style-type: none"> <li>フランスでは、CSRD適用前の非財務報告に対する保証について、大企業の約9割以上※が法定監査人を指名している ※作成者注: 2022年度(出典: <a href="#">IFAC-State-Play-Sustainability-Disclosure-Assurance-2019-2022</a>(P17))</li> <li>サステナビリティ情報と財務情報の強い関連性、保証の相乗効果、また独立性の観点から、自社の法定監査人を指名するほうが合理的であるため、企業が自社の法定監査人をサステナビリティ保証提供者として指名するという傾向が見られる。加えて、独立性の観点から、サステナビリティ保証業務とコンサルティング業務の同時提供は禁止されているため、より多くのコンサルティング会社からサービスを受けることができるように、法定監査人を選択する企業が多いと考えられる。フランスでは、財務情報については共同監査が義務付けられていることに留意すべきである。また、義務ではないが、サステナビリティ報告書の保証に共同監査人を起用することを提案する企業も増えつつある</li> <li>政府・規制当局は、サステナビリティ情報の保証を行える保証提供者の数を十分に確保したいと考え、保証サービス提供者の幅を広げるよう求めている</li> </ul>
ICJCE	<ul style="list-style-type: none"> <li>スペインでは、CSRD適用前の非財務報告に対する保証について、大企業の7割以上※が法定監査人を指名している ※作成者注: 2022年度(出典: <a href="#">IFAC-State-Play-Sustainability-Disclosure-Assurance-2019-2022</a>(P17))</li> <li>前述の通り、スペインでは公認会計士以外にもサステナビリティ情報の保証提供が可能である。一方で、必要な知見を得るため、関連する研修に多くの時間を投資しなければならず、現状、サステナビリティ事項に関する十分な知見を持つ専門家が十分に存在していないという課題はある。そのため、将来的には、監査人と監査人以外が一緒にチームで業務にあたるということもあり得る</li> </ul>

## 4. 各国の保証業務提供者及び保証手続の調査

### 4-3. CSRDを国内化する際の法令改正事項及びその課題と論点

- ▶ 保証基準は各国で検討がなされている状況であるが、ほとんどのEU加盟国ではISAE3000がベースとなる(作成者注: CSRDは2026年10月1日までに欧州委員会が限定的保証基準を採択することを求めているが、EUレベルで基準を採択しない限り、加盟国は国内基準を採択できるとしているため、当該国内基準の使用は時限的となる。EUにおいても採択後は、ISSA5000ベースになる見込みである。出典:[CSRD 第69項](#)、[欧州証券市場監督機構\(ESMA\) CL ISSA 5000](#))
- ▶ 教育要件、登録制度、任期、不正や違法行為の報告義務などの論点が検討されている

ヒアリング対象	意見
Accountancy Europe	<ul style="list-style-type: none"><li>• 教育要件に関して、CSRDは、CPAを含むすべての保証提供者に対する特定の教育要件を示している。IASPは同等の要件に従わなければならない。アメリカでは3Eアプローチ (Education, Examination, Expertise)と呼ばれるものがあり、これらの基本的な要件がヨーロッパでも適用される。また、CSRDで基本的な要件が提示されている</li><li>• EUレベルでの限定的保証基準は2026年10月までに採択される予定だが、これは要求されている期限よりもはるかに遅れている。CSRDに基づく最初のサステナビリティ保証業務は、すでに2025年に実施される予定である。従って、この暫定期間中に加盟国は、国内レベルでの自国のサステナビリティ保証基準、規則、手続きを適用することを選択することができる</li></ul>
CNCCサステナビリティ委員会 共同議長兼フランスANCボ ードメンバー兼EFRAG SRBメン バー	<ul style="list-style-type: none"><li>• 政府がCSRDをフランスの法令に移行した際に遵守した原則は、①サステナビリティ情報保証の要件は、可能な限り財務諸表監査の要件を反映するべきであるという事、②IASPの専門要件は、法定監査人の専門要件を反映するべきであるという事である。例えば、財務諸表監査で要求される任期(6年)や不正や違法行為の報告義務に関して、サステナビリティ保証についても同様である</li></ul>
ICJCE	<ul style="list-style-type: none"><li>▶ ISAE3000に則ってスペイン国内基準法の開発中だが、現在ヨーロッパ基準法はISSA5000に移行しつつあり、将来的にはISSA5000にシフトする見込みである</li><li>▶ 監査とサステナビリティ専門家向けの登録局を設ける新たな制度を定める法改正が予定されている。内容は次項参照</li></ul>

## 4. 各国の保証業務提供者及び保証手続の調査

### 4-3. 公認会計士以外の保証業務提供者の登録制度の導入予定、登録要件の違い、制度設計の工夫

- ▶ IASPIについて認定・登録制度があり、認定要件である教育と資格については、監査人と同等である

ヒアリング対象	意見
Accountancy Europe	<ul style="list-style-type: none"><li>保証業務提供者の登録制度については、IASPIについてはaccreditation(認定制度)があり、それが登録と同等となる。IASPを保証提供者として許可する国は、認定要件として、その教育と資格は監査人やCPAと同等である必要があり、要件を満たした者は、Accredited Independent Assurance Service Providerとみなされる</li></ul>
CNCCサステナビリティ委員会 共同議長兼フランスANCボ ードメンバー兼EFRAG SRBメン バー	<ul style="list-style-type: none"><li>IASP企業はフランスの国内機関であるCOFRACの認定が必要である。IASPがCOFRACに認定されるためには、ISO 17029を遵守する必要がある。認定後は、監査高等評議会(Haute Autorité de l’Audit “H2A” 監査人およびサステナビリティ保証提供者の監督機関、旧名称H3C)※が、IASP企業とその専門職が保証基準を適切に遵守し、独立性の要件、品質管理システム及び倫理規則等を遵守しているかを監督する。法定監査人と監査法人は既にH2Aにより監督されており、いくつかの規制の対象となっているため、COFRACの認定は不要である。従って、IASP企業の方が要求事項は多い</li></ul> <p>※作成者注:2024年1月1日より、H2Aはフランスにおける企業のサステナビリティ報告書を認証する監査人及び専門家の専門職規制機関として、会計監査役高等評議会(Haut conseil du commissariat aux comptes “H3C”)を引き継いだ(出典:<a href="https://www.h2a-france.org">H2A-France.org</a>)</p>
ICJCE	<ul style="list-style-type: none"><li>監査人とサステナビリティ専門家のための新しい登録制度が設けられる。新たな登録制度では、監査の経験がある公認会計士は自動的に登録され、他のサステナビリティの専門家等は試験を経て登録できるようになる(試験内容は現在作成中)。また、2024年から2027年の間に30時間の研修が必要となる。未だ詳細なシステム設計は開発中であるが、現行の公認会計士向け登録システムに非常に近いものになると予想される</li></ul>



## 4. 各国の保証業務提供者及び保証手続の調査

### 4-3. サステナビリティ保証提供者の業務制限や規制の見直し

- ▶ サステナビリティ情報保証提供者は、コンサルティング業務を提供することが禁止されている
- ▶ 職業上の秘密保持要件について、法定監査人とサステナビリティ情報保証提供者が連携できるよう変更されている

ヒアリング対象	意見
Accountancy Europe	—
CNCCサステナビリティ委員会 共同議長兼フランスANCボ ードメンバー兼EFRAG SRBメン バー	<ul style="list-style-type: none"><li>• サステナビリティ情報保証提供者は、財務諸表の法定監査人と同様にコンサルティング業務を同時提供することが禁止されている</li><li>• フランスでは、サステナビリティ情報保証の提供者が必ずしも法定監査人であるとは限らない。財務報告とサステナビリティ報告には相互関連があるため、政府は監査人に適用される職業上の秘密保持の要件を変更し、財務諸表監査人とサステナビリティ情報保証提供者が互いに協議できる限定的な状況を設けている</li></ul>
ICJCE	<ul style="list-style-type: none"><li>• サステナビリティに関するコンサルタントサービスを提供するサステナビリティ専門家はサステナビリティ保証を提供することができないという法律がある</li><li>• ローテーション制度が存在し、同じ保証人がサステナビリティ保証提供できるのは最長で10年間である。その点は財務諸表監査でも同じだが、異なるのはサステナビリティ保証では3年ごとに保証提供企業を見直しや変更が可能であるという点である</li><li>• 一つの企業に対して財務諸表監査とサステナビリティ保証を同じ企業が行うというのはスペインの大企業では一般的と思われる(作成者注:大企業については、財務諸表監査を行う監査法人が保証業務を提供する)</li></ul>

## 4. 各国の保証業務提供者及び保証手続の調査

### 4-3. サステナビリティ保証提供者の責任(虚偽証明)についての法令の有無

- ▶ 既に法定監査人と同等の法令で罰則等を含め明記されている国がある一方、関連する国内基準法を開発中の国もある

ヒアリング対象	意見
Accountancy Europe	—
CNCCサステナビリティ委員会 共同議長兼フランスANCボ ードメンバー兼EFRAG SRBメン バー	<ul style="list-style-type: none"><li>• 法令で罰則等を含め明記※されており、基本的には法定監査人と同等である</li></ul> <p>※作成者注: サステナビリティ情報の監査人の職務を遂行する者が、法人の状況について虚偽の情報を提供または確認した場合、または自己が知り得た刑事犯罪を検察官に開示しなかった場合は、5年の禁固刑及び75,000ユーロの罰金に処される。L.第822-43条(2023年12月6日条例第2023-1142号、第19条、2024年1月1日施行)出典: <a href="#">France: Transposition of the CSRD in French law - Global Compliance News</a> Code de commerce - Art. L. 822-42 (Ord. no 2023-1142 du 6 déc. 2023, art. 19, en vigueur le 1er janv. 2024)   Dalloz)</p>
ICJCE	<ul style="list-style-type: none"><li>• 関連する法令に関して、スペイン国内の基準法でカバーされる見込みである。尚、スペイン国内の基準法はICACIによって開発され、ヨーロッパ法規が制定されるまで使用される。開発中の国内基準法はISAE3000Iに則っているが、将来的にはISSA5000Iにシフトする見込みである</li></ul>

## 4. 各国の保証業務提供者及び保証手続の調査

### 4-3. 監査監督当局からの会計士協会等への権限委託の有無

- ▶ 会計士協会等が、国内の基準法やガイダンスの策定を委任され、研修も作成している(なお、日本と異なり、EU加盟国では監査監督当局から会計士協会への権限の委託はない)

ヒアリング対象	意見
Accountancy Europe	<ul style="list-style-type: none"> <li>2014年EU監査改革以降、公認会計士による完全な自主規制機関は存在しない。以前はAccountancy Europeの加盟団体が品質保証の監督を行う事ができたが、2014年の大規模な監査改革以降、Public Interest Entities(PIEs)の監査人については、そのアプローチはなくなった。non-PIEsの監査人についても、自主規制アプローチは制限されており、最終的な責任を負う監査監督当局からの委託がなければ行うことができない。non-PIEsの監査人の資格認定や登録、基準策定、品質保証または検査、制裁等は、EUでは監査監督機関によって、ICAEWのような専門機関へ委託されるが、結局、監査監督機関がモニタリングしており、完全な権限委託はない。PIEsの監査人については、品質保証や検査を委託することはできない</li> </ul>
CNCCサステナビリティ委員会 共同議長兼フランスANCボ ードメンバー兼EFRAG SRBメン バー	<ul style="list-style-type: none"> <li>現在はH2Aはサステナビリティ監査人とIASPを監督する唯一の公的機関である。一方で、CSRDへの移行に伴いH2Aの組織形態も発展し、サステナビリティ情報保証に関する専門家も理事会に加わっている</li> <li>H2Aは、昨年7月にCSRDの限定的保証のための保証検証者(verifier)のための拘束力のないガイダンスを発表した(作成者注:限定的保証ガイドライン)。CNCCはH2Aという枠組み内での議論に参加している。また、特定のトピックについてガイダンスを提供している。(例えば、フランスにおけるCSRDの移行の前に、非財務報告情報の限定的保証に関するガイダンスを発行している)</li> <li>フランスのCSRD移管では、CSRDのグランドファザリング条項の恩恵を受けるために、サステナビリティ報告の保証を提供する専門家(監査人とIASP)が、適切な能力を確実に習得するために、90時間の学習カリキュラムを受講したことを証明することが求められている。フランスでは、複数の研修機関がこのようなカリキュラムを開発中であり、監査人向けのCNCCもそのひとつである。このような学習カリキュラムは、H2Aによって認定されなければならない。H2Aはこのタスクのための特別委員会を設置している。専門家(監査人、IASPを問わず)は、H2A認定の研修機関が提供するトレーニングコースを受講し、テストを経て、H2Aにトレーニング修了を報告する。将来の監査人やIASPは、(期限付きであるため)グランドファザリング条項の恩恵を受けることができないため、他の学習カリキュラムに従い、試験を受け、H2A登録専門家のもとでサステナビリティ報告の保証を提供するための8ヶ月間の専門的経験を習得したことを証明する必要がある。H2Aは、サステナビリティ情報保証を提供することができる専門家として、認定を受けた専門家のリストを保管する</li> </ul>
ICJCE	<ul style="list-style-type: none"> <li>ICACは監査監督当局として公認会計士及びその他のサステナビリティ保証に関する監督を行う。ICJCE※1はICACより国内の基準法の策定を委任され、ガイダンスを作成する権限を有している。その意味において、ICJCEはREA※2と協力して、サステナビリティ保証に関するこの基準を改良している</li> <li>ICJCEは、新たなシステムアクセスに必須となる30時間の研修を含めた研修教材及び研修カリキュラムを策定する権限も有している            ※1 ICJCE: 主に公認会計士で構成される。今後IASPも所属できるよう内部法規を変更しているところである            ※2 REA: 主に経済分野の知識を持った人材で構成される</li> </ul>

## 4. 各国の保証業務提供者及び保証手続の調査

### 4-3. 倫理独立性基準と組織の品質管理基準(ISQM): 会計士と会計士以外で単一基準か否か

- ▶ 国際基準(ISQM1やIESBA)、又は同等の国内基準が求められる。IASPIは認定機関よりISO17029への準拠が求められるため、法定監査人よりも要求事項が多くなる

ヒアリング対象	意見
Accountancy Europe	<ul style="list-style-type: none"><li>フランス以外のヨーロッパ各国はISAs(国際監査基準)を採用しており、サステナビリティ情報の保証については、一般的にISAE3000を適用している。そのため、ISAE3000に準拠する場合、監査基準で要求される倫理、独立性と品質管理の要件が適用されている</li><li>すべての法定監査(PIE及びnon-PIEの両方)のための2014年監査指令※には独立性と倫理に関連する原則がすでに含まれている。PIEの監査人に対するさらなる規制があり、より厳しい独立性要求を含んでいる。これらはサステナビリティ保証についても同様に適用される。EU又はEEA諸国がどの基準を採用するかに関して、独立性と倫理要求についてはIESBAコードをベースに、品質管理についてはISQMに基づくものと考えられる。大手監査法人や会計事務所はIFACのメンバーであり、IESBAコードとISQMを実務上採用している事から、各国で法的に整備されている訳ではないが、IESBAコードとISQMが採用される事が実務上の観点から考えられる</li></ul> <p>※作成者注:2014年5月に、欧州連合(EU)官報において、「改正法定監査指令」、及び「PIEの法定監査に関する規則」が公布された。前者は既存の法定監査指令を改正するものであり、後者は、新設の規則で、社会的影響度の高い事業体(PIE)の監査人及びPIEに対してのみ適用となる。(出典:<a href="http://kokusai-journal-kansa-other_201409.pdf">kokusai-journal-kansa-other_201409.pdf</a> (jicpa.or.jp) (P1))</p>
CNCCサステナビリティ委員会 共同議長兼フランスANCボ ードメンバー兼EFRAG SRBメン バー	<ul style="list-style-type: none"><li>要件はH2Aの倫理規定に含まれており、監査人とIASPIに同等の規程が適用される</li><li>前述の通り、IASP企業はCOFRACIによる認定を受けるためISO17029※への準拠が求められ、監査法人よりも要求事項は多くなる</li></ul> <p>※作成者注:ISO17029(妥当性確認機関及び検証機関に対する一般原則及び要求事項)は、検証等を実施する第三者保証機関についての能力、一貫性のある運営、及び公平性に対する一般原則及び要求事項を規定する国際規格。出典:<a href="http://jis-q-17029-japan-specification.com">JIS Q 17029   日本規格協会</a></p>
ICJCE	<ul style="list-style-type: none"><li>会計士と会計士以外で単一の基準が適用されており、国際基準(ISQM1やIESBA)と同等のスペイン基準がある</li></ul>

## 4. 各国の保証業務提供者及び保証手続の調査

### 4-3. サステナ保証業務提供者の試験・資格制度を設ける方針及びその課題と論点

- ▶ 保証提供者の教育、資格、研修期間等の最低要件についてはCSRDに明確に定められている
- ▶ 継続的専門能力開発(CPD)の時間数や免除要件について議論がなされ、各EU加盟国の監査監督機関は、公認会計士協会にCPD制度の策定や免除制度の策定を委託している

ヒアリング対象	意見
Accountancy Europe	<ul style="list-style-type: none"><li>保証提供者の教育、資格、研修期間等の最低要件についてはCSRDに明確に定められている</li><li>継続的専門能力開発(CPD)の時間数や免除(または猶予)要件について、職業会計士組織と欧州連合の各国の監査監督機関で協議している</li></ul>
CNCCサステナビリティ委員会 共同議長兼フランスANCボ ードメンバー兼EFRAG SRBメン バー	<ul style="list-style-type: none"><li>法定監査人や以前よりNFRDの非財務報告の保証を提供していたIASP登録者が保証を提供するためのグランドファーザールールとして、90時間の学習カリキュラムを受講する必要がある</li><li>上記以外の者に対しては、試験や資格認定制度を設ける予定であるが、現時点では導入されていない</li></ul>
ICJCE	<ul style="list-style-type: none"><li>新たな登録制度では、監査とサステナビリティの専門家向けの登録局が設けられる。監査経験のある公認会計士は自動的にシステムに登録され、公認会計士以外のサステナビリティ専門家は試験を経てシステムにアクセスできるようになる。公認会計士以外及び監査人は2024年から2027年の間に30時間の研修が必要で、これは年間約8時間に相当する。未だ詳細なシステム設計は開発中だが、現行の公認会計士向け登録システムに非常に近いものになると予想される</li></ul>

## 4. 各国の保証業務提供者及び保証手続の調査

### 4-3. 公認会計士以外が会員になるよう、専門家団体の会員資格の変更の有無、並びに制度を検討するにあたり参考にした国

- ▶ IASPが会計士協会の会員になることはできない

ヒアリング対象	意見
Accountancy Europe	—
CNCCサステナビリティ委員会 共同議長兼フランスANCボ ードメンバー兼EFRAG SRBメン バー	<ul style="list-style-type: none"><li>• IASPが会計士協会の会員になることはできない</li></ul>
ICJCE	—

- ▶ 国内法開発はフランスが先駆者であり、他のEU加盟国において参考となる

ヒアリング対象	意見
Accountancy Europe	—
CNCCサステナビリティ委員会 共同議長兼フランスANCボ ードメンバー兼EFRAG SRBメン バー	<ul style="list-style-type: none"><li>• 参考にした国はない。EUの主要国でIASPを導入しているのはフランスだけである。しかし、すべてのEU加盟国がCSRDを現地に移管するプロセスを確定しているわけではない。他のEU加盟国の中には、3年後にIASPを認めるか検討する意向を示している国もある。</li></ul>
ICJCE	<ul style="list-style-type: none"><li>• 国内法の面では、フランスはCSRDの移管が最も進んでいる国である</li></ul>

4. 各国の保証業務提供者と保証手続の調査

## 4-4. ガイダンス調査結果

## 4. 各国の保証業務提供者及び保証手続の調査

### 4-4. ガイダンス調査結果：フランス：CSRDの国内法制化（1/3）

- ▶ フランスはEUで初めてCSRDを法制化した国であり、他の加盟国がCSRDをどのように解釈するかの方角性を示す

発行日	<ul style="list-style-type: none"><li>2023年12月、政令第2023-1142号、政令第2023-1394号により、CSRDを国内法へ制定することの承認、及び移管が完了した</li></ul> <p>2023年12月6日付政令第2023-1142号「サステナビリティ情報の開示・保証及び営利企業の環境・社会・コーポレートガバナンス義務に関する政令」を、2023年12月30日付政令第2023-1394号により施行する</p>
適用日	<ul style="list-style-type: none"><li>サステナビリティ情報の開示と保証に関する義務は、2024年1月1日以降に開始する会計年度からCSRDの企業分類ごとに段階的に適用される</li></ul> <p>尚、フランスでは企業分類において独自のしきい値がある</p> <p>※しきい値はEU指令改正を受けて2024年2月に更新されている</p> <p>(出典：政令第2024-152号)</p>
適用範囲	<ul style="list-style-type: none"><li>営利企業、金融機関、保険・再保険企業、協同組合など</li></ul>
免除規程	<ul style="list-style-type: none"><li>規制市場に証券が上場されている大規模企業(又は大規模グループの連結親会社)は免除されない</li><li>EU連結親会社のEU子会社は、親会社の連結年次報告書に含まれる場合、免除される</li><li>大規模グループのEU連結親会社は、他の企業の連結報告書に含まれる場合、免除される</li><li>EU域外企業を連結親会社に持つEU子会社については、一定の条件下でCSRDの義務が免除される。これらの免除は、追加的な条件を満たした場合に認められる</li></ul>

出典：EYフランス



## 4. 各国の保証業務提供者及び保証手続の調査

### 4-4. ガイダンス調査結果：フランス：CSRDの国内法制化 (2/3)

- ▶ フランスでは、サステナビリティ情報の法定監査人(Commissaire aux comptes(英訳 Statutory Auditor))または独立第三者機関(Organisme tiers indépendant (英訳 Independent third-party organisation))のいずれも保証を実施することができる(profession-agnostic保証制度)

#### 保証の担い手

- 【サステナビリティ情報の法定監査人(以下、「法定監査人」)】サステナビリティ情報は、法定監査人(会計監査人とは異なる場合がある)によって保証される場合がある。法定監査人は、H2Aが管理するリストに登録されていないなければならない
- 【独立第三者機関】フランスでは、独立第三者機関がサステナビリティ情報を保証することを認めている。第三者機関は、H2Aによって管理されるリストに登録され、フランス認定委員会(COFRAC)によって法的に認定された法人であり、自然人ではない。株主総会でこれらの機関を任命する
- 独立第三者機関の中で、サステナビリティ審査人(auditeur des informations en matière de durabilité)がサステナビリティ情報の保証業務を行う。サステナビリティ審査人は自然人であり、独立第三者機関のパートナー、株主、取締役、経営陣、執行機関、または従業員であることができる。重要なのは、H2Aが管理するリストに登録されている必要があることである。サステナビリティ審査人は、第三者機関を代表して保証報告書に署名する
- 独立第三者機関及びサステナビリティ審査人は、CSRDに基づき、監査人に適用される要件と同等の要件に従う。監査人は、サステナビリティ情報保証の使命を果たすにあたり、監査人の倫理綱領を遵守しなければならない
- フランスでは、公正な競争を確保し、基準の非対称性を回避し、特に企業グループ内で両方のタイプの専門家が協力できるようにするため、単一の規則を選択している

#### 保証機関の選任

- 【選任】サステナビリティ情報を保証する法定監査人または独立第三者機関は、定時株主総会または特定の組織において同様の機能を行う機関により任命される
- 【自動的な選任はない】会計監査人の選任は、サステナビリティ情報保証人の選任を自動的に伴うものではない。法律では、サステナビリティ情報の保証のために、会計監査に責任を有する監査人とは異なる監査人を選任することを認めている
- 【共同保証の義務はない】サステナビリティ情報の保証に複数の個人または組織を任命する義務はないが、企業はそれを選択することができる。企業が望めば、2つの独立機関、または1つの独立機関と1つの法定監査人を選ぶことができる。企業は、サステナビリティの保証を行う個人または組織を、自社の特定のニーズや状況に合わせて、ある程度柔軟に調整することができる

## 4. 各国の保証業務提供者及び保証手続の調査

### 4-4. ガイダンス調査結果：フランス：CSRDの国内法制化（3/3）

- ▶ 財務監査に適用される規則と同様に、サステナビリティ情報の監査人にローテーションの原則を適用し、客観性と新たな視点を確保する。また、監査委員会の役割と責任を拡大する

#### 任期

- 【任期】サステナビリティ情報の保証の任期は、法定監査人も独立第三者機関も通常6年である。最初の任期を6会計年度より短くすることができる経過規定がある
- 特定の指名：法定監査人が会計監査も担当する場合、従来の会計監査用とサステナビリティ情報保証用の2つの委任文書が併存することになる
- 企業が公益事業体(PIE)である場合、最長任期に関するEU規則No 537/2014の第17条の規定は、サステナビリティ情報保証の法定監査人及び独立第三者機関にも適用される。共同保証がない場合、最長累積任期は10年であり、共同保証がある場合は24年である
- 委任文書への署名者：法定監査人の事務所では、保証業務は、その事務所のパートナー、株主、または所長である法定監査人が行う。これらの法定監査人は、H2Aが管理する特定のリストに登録され、サステナビリティ情報の保証報告書に署名しなければならない。PIEsにおいては、ローテーションルールが適用され、法定監査人または独立第三者機関の個人は、最大7会計年度連続でサステナビリティ情報を保証することができ、3年間の中断の後、再びサステナビリティ保証業務に参加することができる

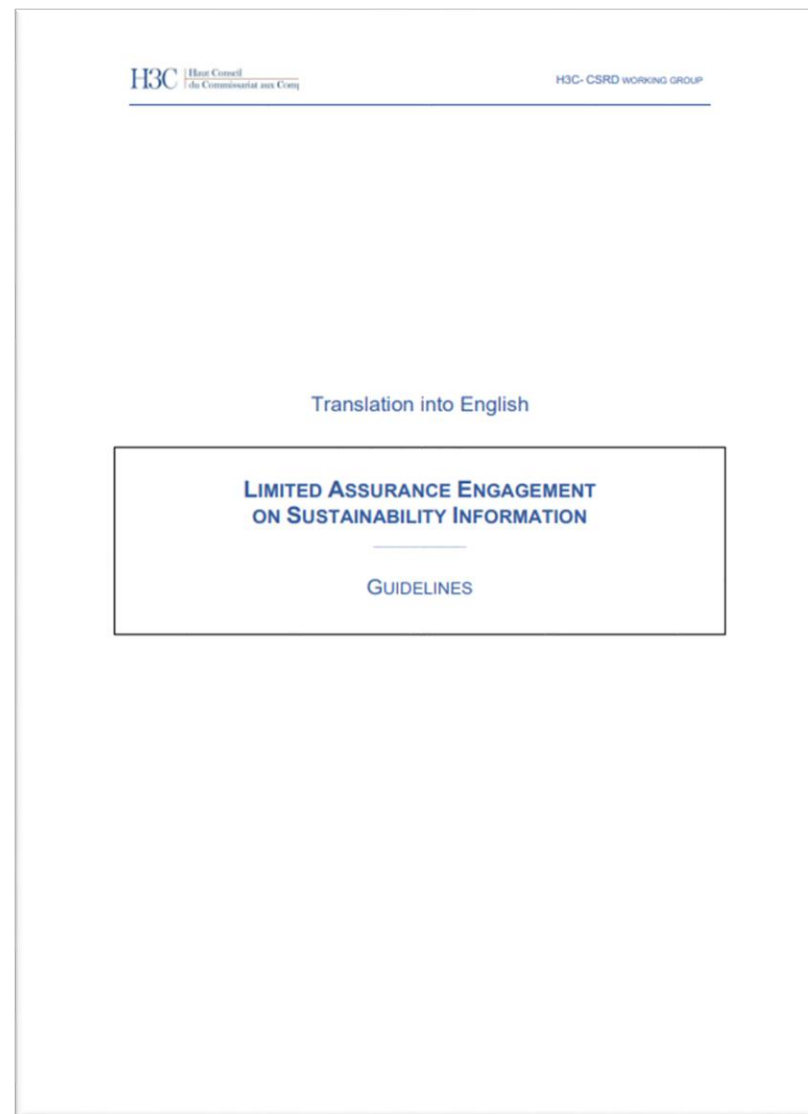
#### 監査委員会

- 【役割の拡大】監査委員会または専門委員会の役割を、会計・財務情報の作成と管理だけでなく、サステナビリティ情報も監督するよう拡大する
- 【構成】監査委員会にサステナビリティ事項に精通した委員を置くことを特に義務付けていない。ただし、監査委員会は、サステナビリティ情報のモニタリングを担当する第二の専門委員会を設置することができる
- 【追加業務】サステナビリティ報告の作成プロセスのモニタリング、サステナビリティ情報に関連する内部統制及びリスク管理システムの有効性のモニタリング、外部監査人によるサステナビリティに関する業務のモニタリング、外部監査人の独立性要件の遵守の確保、サステナビリティ保証業務の結果の報告などが監査委員会の業務にあらたに追加となる
- 【新たな開示義務】サステナビリティ保証業務を実施する監査人は、サステナビリティ報告の必要な修正及び使用した評価方法に関する洞察について、執行機関又は監査委員会に報告することが求められる。また、サステナビリティ情報の作成・処理に関する内部統制の重大な不備を監査委員会に通知することも義務付けられている。独立第三者機関についても同様の要求事項がある

## 4. 各国の保証業務提供者及び保証手続の調査

### 4-4. ガイダンス調査結果：フランス：限定的保証ガイドライン (1/8)

- ▶ CSRDに対応するサステナビリティ情報の限定的保証に関する実務基準の開発に貢献することを意図して作成され、2023年6月、H3Cより公表された
- ▶ 作成の基礎はESRS草案である。また、フランス法に移管前の為、立法府がどのような選択をし、どのような条項が採用されるか明らかではない状況において、業務実施者が本ガイドラインを理解するために必要な時間を確保するため、時間的制約のある中で作成されている
- ▶ ESRSやEUタクソミ等の要求事項を反映し、サステナビリティ報告とその作成に関連する内部統制やマテリアリティ評価等の限定的保証業務の実施における検証方法について詳細に述べられている
- ▶ 本ガイドラインは国際保証基準設定主体である国際監査・保証基準審議会(IAASB)の取組みも考慮している



## 4. 各国の保証業務提供者及び保証手続の調査

### 4-4. ガイダンス調査結果：フランス：限定的保証ガイドライン (2/8)

- ▶ 当ガイドラインは、サステナビリティ情報の限定的保証に関する実務基準の開発に貢献することを意図している
- ▶ 当ガイドラインは、限定的保証業務が、ESRS・マークアップ・タクソノミの3つの分野を中心に構成されると想定している

発行主体及び発行日	<ul style="list-style-type: none"><li>• H3CのCSRドワーキング・グループが作成し、<u>2023年6月</u>に公表(欧州委員会によるESRS採択前)</li></ul>
背景と目的	<ul style="list-style-type: none"><li>• CSRDによるサステナビリティ報告の限定的保証業務が2024年年度から実施されるが、限定的保証の欧州基準が存在しないことから、H3Cは、業務実施者に期待される作業とその結論の表現方法について説明するガイドラインが必要であるとの見解を示し、H3C委員長を議長とし、限定的保証業務に特に関心のあるステークホルダーで構成されるワーキング・グループを設置した</li><li>• 本ガイドラインは、当該ワーキング・グループが実施した作業の結果であり、フランスにおいて、CSRDが定めるサステナビリティ情報の限定的保証業務を行う業務実施者すべてに義務付けられる専門的実務基準の開発に貢献することを意図している</li></ul>
前提条件	<ul style="list-style-type: none"><li>• CSRDは、業務実施者が限定的保証業務を引き受け実施するために満たすべき条件、特に独立性と能力に関する規則を定めている。本ガイドラインは、業務実施者がこれらの条件を満たしていることを前提としている</li><li>• 本ガイドラインは、業務実施者が企業の法定監査人、子会社やそのバリューチェーンにある企業の財務諸表の監査を担当する専門家との情報伝達を規定している。業務実施者は、企業、その子会社、バリューチェーンに含まれる企業が契約している他の第三者の業務を利用することができるとしている。この点に関して、本ガイドラインは、CSRD移管の一環として、このような情報伝達を可能にする適切な守秘義務規定が提供されることを前提としている</li></ul>
本ガイドラインの基礎	<ul style="list-style-type: none"><li>• 本ガイドラインは、指令(EU)2022/2464(「CSRD」)、特に指令2013/34/EUの第19a条、第29a条及び第34条、ならびにCSRDによって改正された指令2006/43/ECの第24b条、第25d条、第26a条、第27a条、第28条及び第28a条に基づいている(第3項)</li><li>• 指令2013/34/EUの第34条から、限定的保証業務には、業務実施者による以下の3つの側面に関する意見の表明が含まれる：<ul style="list-style-type: none"><li>• <u>ESRSへの準拠、及びESRSに従って報告すべき情報を特定するために企業が実施したプロセスを含む、指令2013/34/EUの要求事項へのサステナビリティ情報の準拠(該当する場合は連結)</u></li><li>• <u>サステナビリティ報告書をマークアップする要求事項の遵守</u></li><li>• <u>規則(EU) 2020/852の第8条に規定されている報告義務の遵守(EUタクソノミ規則) (第4項)</u></li></ul></li></ul> <p>そのため、<u>限定的保証業務は3つの分野を中心に構成されている(第5項)</u></p>

## 4. 各国の保証業務提供者及び保証手続の調査

### 4-4. ガイダンス調査結果：フランス：限定的保証ガイドライン (3/8)

- ▶ CSRDが言及する関連規則等の条文に関する企業の知識レベルや、企業の方針と行動について、業務実施者が理解することを求めている

3.1	職業的判断と職業的懐疑心	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 業務を通じて、業務実施者は職業的専門家としての判断と職業的懐疑心を行使する(第9項)</li> </ul>
3.2	専門家の利用	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 報告されるサステナビリティ情報は多様であり、その評価の技術的な性質を考慮すると、業務実施者は専門家を利用する必要があると考えられる(第12項)</li> </ul>
3.3	企業の法定監査人、子会社の財務諸表監査を担当する専門家、及びバリューチェーンの企業との情報伝達	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 財務諸表とサステナビリティ情報の相互関連性とは、サステナビリティ報告書で提供される情報と財務諸表で開示されるサステナビリティ事項に関する情報の整合性を評価するために、業務実施者が必要な範囲で、企業の法定監査人、子会社及びバリューチェーン内の企業の財務諸表の監査を担当する専門家との情報伝達を意味する(第16項)</li> </ul>
3.4	第三者に委託した業務の利用	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 企業、その子会社、バリューチェーンに含まれる事業体のいずれかが、業務実施者以外の第三者に、サステナビリティ情報の一部または当該情報に関連する特定の要素の検証を委任している場合がある。業務実施者は当該業務に全責任を負うことを念頭に置き、当該作業の利用を検討する(第19,20項)</li> </ul>
5	企業とその環境の理解	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 業務実施者は、以下を理解しなければならない： <ul style="list-style-type: none"> <li>• 企業の事業領域、法的・規制的環境、サステナビリティ報告において重要なその他の外部要因</li> <li>• CSRDが言及しているテキスト※に関する企業の知識(※CSRD、ESRS、ESEF、タクソノミ、EC・EFRAG・その他当局の解釈指針やガイダンス等)</li> <li>• 企業の特徴(対象範囲、企業活動の性質、株式資本及び管理・監督機関の構成、企業によって特定された実際及び潜在的な重要な影響、リスク、機会(IRO)、IROから生じる企業のビジネスモデルと戦略(サステナビリティ目標とその達成のために実施された戦略を含む))、特に以下の方針と行動： <ul style="list-style-type: none"> <li>• 重要な実際及び潜在的なリスクと機会を特定し、評価する</li> <li>• 現在及び潜在的な重大リスクを予防、是正、緩和する</li> <li>• 重要かつ潜在的な機会を活用する</li> <li>• これらの方針の結果をモニタリングするための行動</li> <li>• サステナビリティ事項の、企業及び子会社の活動、それらのバリューチェーンへの影響</li> </ul> </li> </ul> </li> </ul>

出典：EN-Guidelines-Limited-Assurance-Engagement-June-2023-2.pdf (h3c.org)よりEY作成

## 4. 各国の保証業務提供者及び保証手続の調査

### 4-4. ガイダンス調査結果：フランス：限定的保証ガイドライン (4/8)

- ▶ 限定的保証であるが、サステナビリティ報告とその作成に関連する内部統制に関して、統制環境、統制活動、モニタリング及び是正措置の手法、情報作成システム、情報伝達方法を、業務実施者が理解することを求めている

#### 5 企業とその環境の理解(続き)

- 業務実施者は、以下を理解しなければならない(続き)
  - 法的及び事業運営上の組織、特に以下のもの
    - サステナビリティ事項に関する管理・監督機関及びその他の機関・委員会の役割と専門性
    - サステナビリティ事項に関する企業の戦略及び経営上の意思決定を定義する個人
    - 上記の戦略または経営上の意思決定するために企業が使用する方針に関する責任者
    - 上記の方針の検証及び改訂、ならびにその結果のモニタリングに関するガバナンス・ルール
- サステナビリティ報告書とその作成に関連する内部統制の要素、特に以下のもの
  - サステナビリティ情報とその作成に関する内部統制の観点から、経営陣及びフランス商法第823-16条で言及されている組織の行動、その感応度、及び行動に反映される統制環境
  - サステナビリティ情報及びその作成に関して設定された内部統制手続
  - 上記の内部統制手続が適切に機能していることを確認するために企業が実施する主な手法、及び是正措置の実施方法
  - サステナビリティ情報をドラフトし作成するための情報システム
  - 企業がサステナビリティ情報をどのように伝達しているか、また企業及び報告対象範囲に含まれる子会社におけるサステナビリティ情報に関する個々の役割と責任
- タクソミの参照フレームワークに従って報告される情報に関して実施される以下のプロセス
  - 企業の経済活動の内、どの活動がタクソミの参照フレームワークの対象となるかの特定
  - これらの経済活動の適格かつ統合的な特性の決定
  - タクソミの参照フレームワークが要求する情報、特に主要な業績指標の収集、報告
- サステナビリティ情報の作成やその側面の検証するための、企業の第三者の利用
- 企業が使用する主要な仮定と方法論、及び重要な判断
- 過年度と比較した、方法、前提条件、誤謬の訂正の潜在的な変更
- サステナビリティ事項に関する裁判、紛争、訴訟または論争の存在、他(第32項)

## 4. 各国の保証業務提供者及び保証手続の調査

### 4-4. ガイダンス調査結果：フランス：限定的保証ガイドライン (5/8)

- ▶ 企業がインパクトを特定するためのプロセスを定義し、実施していること(マテリアリティ評価)の検証することを求めている
- ▶ インパクトマテリアリティ決定のためのアプローチの評価、ネガティブなインパクトに関してデューデリジェンス・プロセスの評価、及びポジティブなインパクトに対してもアプローチの評価を求めている

7	指令2013/34/EUの要求事項(ESRSへの準拠、及びこれらの基準に従って報告すべき情報を決定するために企業が実施したプロセスを含む)への準拠の検証	<ul style="list-style-type: none"> <li>• CSRDに従い、サステナビリティ報告には、指令2013/34/EUならびにESRSに定義されたサステナビリティ情報が含まれる。(第38項)ESRSで義務付けられていない情報を含めることもできる(第40項)現地の法律や基準設定機関等の情報を含めることもできる(第41項)</li> <li>• 業務実施者は限定的保証手続を実施し、企業が報告するサステナビリティ情報において、<u>ESRSを含むCSRDへの準拠</u>やESRSに従って報告すべき情報を特定する企業の<u>プロセスの準拠</u>に疑義を生じさせるような重要な不確かさ(誤謬、脱漏、不整合)を発見していないと結論づける(第43項)</li> </ul>
7.3	サステナビリティ報告書で報告される情報の識別と収集プロセスの遵守の検証	<p>7.3.1. サステナビリティ事項に関連する企業のIROの特定</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <u>業務実施者は、企業がそのインパクトを特定することを可能にするために以下を含むプロセスを定義し、実施していることを検証する</u> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <u>企業に影響を与える、または影響を受ける可能性のあるステークホルダーの識別</u></li> <li>• <u>インパクトマテリアリティと財務的マテリアリティの決定(第48項)</u></li> </ul> </li> </ul> <p>7.3.1.1ステークホルダーの識別</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 業務実施者は<u>ステークホルダーの識別に採用されたアプローチ</u>を評価する(第49項)</li> </ul> <p>7.3.1.2.インパクトマテリアリティ(Impact materiality)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 業務実施者は、テーマ別ESRSの対象となるサステナビリティの各事項について、インパクトマテリアリティを決定するための<u>企業のアプローチ</u>を評価し、特にこのアプローチがESRS1が定義する4つのステップに従っているかどうかを評価する。(a) 企業が与えるインパクトに関する背景の理解 (b)ステークホルダー等とのエンゲージメントを通じたインパクトの識別(c) 実際及び潜在的なインパクトマテリアリティ評価(d) マテリアルな事項の決定(第51項)</li> <li>• <u>ネガティブ及びポジティブなインパクトを評価するための企業のアプローチ</u>を評価する(第52項)</li> </ul> <p>ネガティブなインパクト:業務実施者は、企業によって定義され実施されているサステナビリティ・デューデリジェンス・プロセスの妥当性を、深刻度と発生可能性を決定する規準を含め、評価する(第53項)</p> <p>ポジティブなインパクト:業務実施者は、企業が定義し実施するアプローチ、特に、実際及び潜在的なポジティブインパクトの規模、範囲、発生可能性を決定するために使用される規準の妥当性を評価する(第54項)</p>

出典: [EN-Guidelines-Limited-Assurance-Engagement-June-2023-2.pdf \(h3c.org\)](#)よりEY作成

## 4. 各国の保証業務提供者及び保証手続の調査

### 4-4. ガイダンス調査結果：フランス：限定的保証ガイドライン (6/8)

- ▶ 財務的マテリアリティ決定のためのアプローチの評価、サステナビリティ事項に関連するIROに関する企業の評価の検証を求めている

7.3

サステナビリティ報告書で報告される情報の識別と収集プロセスの遵守の検証(続き)

7.3.1. サステナビリティ事項に関連する企業のIROの識別(続き)

7.3.1.3 財務的マテリアリティ(Financial materiality)

- 業務実施者は財務的マテリアリティを決定するための企業のアプローチを評価する。(第55項)この目的のため、特に、企業が財務的マテリアリティを定義していることを検証する
  - 実際のリスクと機会のみならず、今後発生するかもしれないリスクと機会も考慮することが適切であると考えたこと
  - 特に財務的影響の源泉としての天然資源及び社会資源への依存の存在、及びリスクまたは機会に基づいて分類を考慮したこと(第56項)

7.3.2 重要なサステナビリティ事項に関連し、報告する必要がある企業のIROを特定する

- 業務実施者は、サステナビリティ事項に関連するIROに関する企業の評価、特に、これらのリスクと機会の発生可能性、短期、中期、長期における財務的影響の潜在的な大きさ、これらの影響を決定するために使用するしきい値に関する企業の決定について検証する(第57項)
- 業務実施者は、サステナビリティ情報は独立したデータから構成されており、そのマテリアリティはステークホルダーごとに異なるという事実に特に留意する。企業が、短期、中期、長期の時間軸において、リスクと機会が財務的影響をもたらすかどうかを、以下に基づいて検討していることを検証する
  - (a) 実現(materialise)する可能性が高いと考えられるシナリオと予測
  - (b) サステナビリティ事項に関連する潜在的な財務的影響のうち、「50%超の確率(more likely than not)」のしきい値を下回る状況、またはサステナビリティ報告書に反映されていない、もしくはまだ反映されていない資産・負債に由来するもの。これには以下が含まれる：
    - 将来の事象が発生した後に、潜在的なキャッシュフロー創出に影響を及ぼす可能性のある状況
    - 会計・財務報告の観点からは資産として認識されないが、自然資本、知的資本など、財務業績に重要な影響を及ぼす資本
    - そのような資本の進展に影響を及ぼす可能性のある将来の事象
- 以下を決定するために、適切なしきい値を含む基準をどのように設定し、適用しているかを検証する
  - (a) 該当するテーマ別ESRSに従って開示される情報
  - (b) 企業固有の情報として開示される情報(第58項)



## 4. 各国の保証業務提供者及び保証手続の調査

### 4-4. ガイダンス調査結果：フランス：限定的保証ガイドライン (7/8)

- ▶ サステナビリティ報告のうち、具体的に検証すべき情報の識別と選択は業務実施者の職業的判断(professional judgement)に基づくものであるとしているが、考慮すべき要素が示されている

7.4

サステナビリティ報告に記載された情報がESRSに準拠していることの検証

#### 7.4.2. 報告された情報

##### 7.4.2.1. 特に検証すべき情報の識別と選択

- 具体的に検証すべき情報の識別と選択は、業務実施者の職業的判断に基づくものであり、以下のような様々な要素を考慮し、報告された情報に不正確さ、不備、または脱漏が発生する可能性とその大きさを検討する必要がある
  - 企業の組織の複雑さ
  - サステナビリティ報告書の対象範囲に含まれる企業の数
  - 企業による強固なコミットメント、特に公表しているもの
  - 経営陣の変動報酬が指標とする、環境、社会、ガバナンスの規準
  - 金利が環境・社会・ガバナンス規準の達成を条件とする融資の存在、及び／またはそのような規準の達成が鍵となる市場の存在
  - 企業のステークホルダーの数、及びそれらのステークホルダーが表明し、株主総会などで公に伝えている期待
  - 重要なIROを理解するために必要なサステナビリティ情報の分解レベル
  - 企業が報告する必要があると判断した企業固有の情報
  - ESRSで要求されている情報に追加して、企業が提供する必要があると判断した情報
  - 特に採用される時間軸と、情報(特に将来予測情報)に付随する不確実性の程度に起因する、検討事項の複雑さ
  - 該当するテーマに関する企業の内部統制システムの不備
  - 情報を作成する際に企業が行った選択、特に、確立された方法を適用するか否かの決定
  - 報告される情報の決定に伴う判断と主観性の程度
  - サステナビリティ情報の作成及び／またはこの情報の特定の側面の検証のために、企業が第三者を利用していること
  - サステナビリティに関する訴訟、紛争、訴訟、論争の存在(第65項)

## 4. 各国の保証業務提供者及び保証手続の調査

### 4-4. ガイダンス調査結果：フランス：限定的保証ガイドライン (8/8)

- ▶ 欧州単一電子フォーマットを規定した草案はガイドライン公表時点で存在しない為、本ガイドラインでは扱われていない。
- ▶ ESRsで開示が求められるタクソニ規則に関して、本ガイドラインで詳細に記載されている。

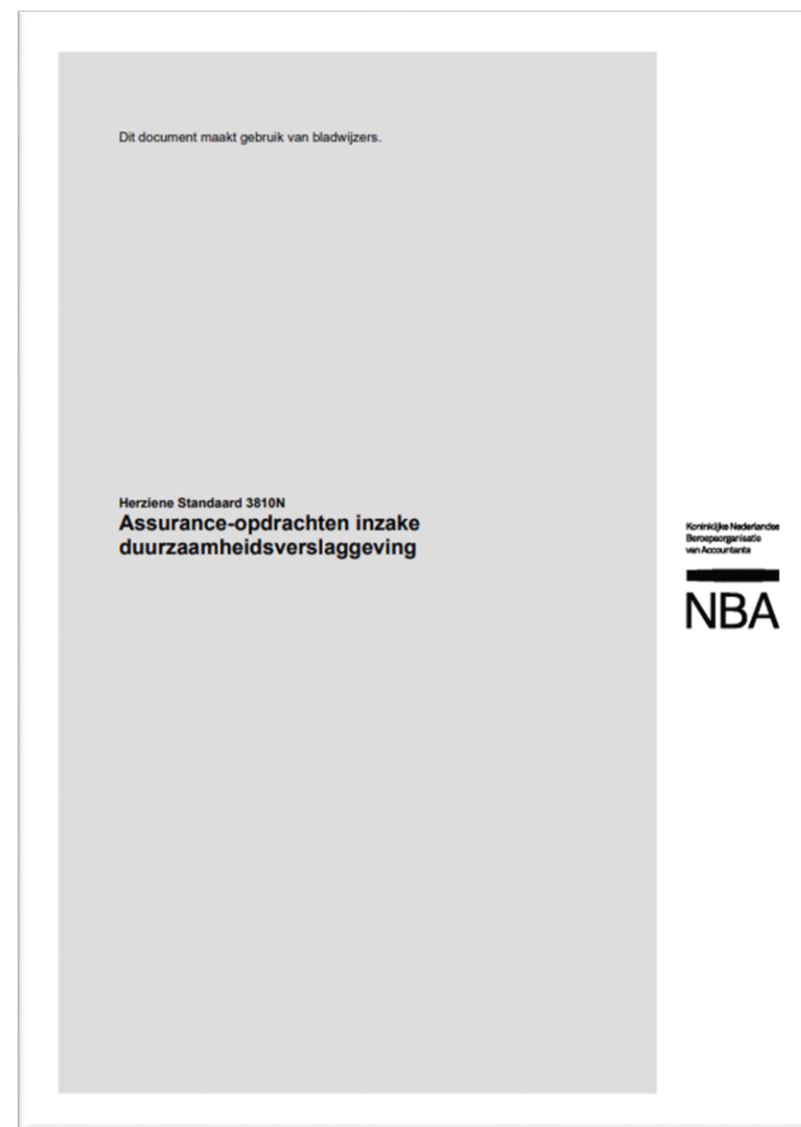
8	欧州単一電子フォーマットによるサステナビリティ報告書のマークアップ要件への適合性の検証	<ul style="list-style-type: none"><li>• 本ガイドラインの公表時点では、欧州単一電子フォーマットに準拠するために従うべき方法を含め、報告すべき情報の内容と表示について規定した草案はまだない(第78項)</li><li>• 従って、本ガイドラインは、これらの規定に関して業務実施者が行うべき作業については扱っていない(第79項)</li></ul>
9	規則(EU)2020/852(「タクソニ規則」)第8条に規定される報告要件への準拠の検証	<ul style="list-style-type: none"><li>• サステナビリティ報告には、特に委任規則(EU)2021/2178によって補足された規則(EU)2020/852の第8条に定義された情報を含めなければならない(第80項)より具体的には、第8条は、サステナビリティ報告書の発行が義務付けられている企業は、<u>欧州委員会</u>が採択した6つの環境目標に関して、その活動が環境的に持続可能な経済活動に関連する方法と程度に関する情報を報告しなければならないと定めている(第81項)</li><li>• 業務実施者は、規則(EU)2020/852の第8条に定義され、企業によって開示された情報において、当該情報の開示要求事項への準拠に疑義を生じさせるほど重要な不正確さ(誤謬、脱漏、不正確さ)を発見していないと結論づけるために、本ガイドラインの Part 9 に規定される限定的保証に必要な作業を行う(第84項)</li></ul>

## 4. 各国の保証業務提供者及び保証手続の調査

### 4-4. ガイダンス調査結果:オランダ:サステナビリティ情報の保証基準改訂COS 3810N (1/5)

- ▶ Accountancy Europeでのヒアリング時に、先進的に取り組んでいる事例として、オランダのサステナビリティ保証基準についての言及があった。各国が準備中の進捗状況の中、オランダでは早くも2022年に改訂COS 3810N基準の策定がなされている
- ▶ IAASBの拡張された外部報告(EER)ガイダンス※が、基準3810Nの検討プロセスにおいて部分的に使用されている
- ▶ オランダでは、サステナビリティ報告に関する保証業務を実施する際、基準3000A及び本基準に準拠することが求められる。本基準は、基準3000Aを補足するものであるが、これに代わるものではなく、サステナビリティ報告に関する保証契約に基準3000Aをどのように適用すべきかを定めるものである

※EERガイダンスは、ISAE3000(改訂)を基礎としつつ、EERIに対する保証業務に当該基準を実際に適用する際に業務実施者や利用者が識別した課題に対応するために作成されたものである。



## 4. 各国の保証業務提供者及び保証手続の調査

### 4-4. ガイダンス調査結果: オランダ: サステナビリティ情報の保証基準改訂COS 3810N (2/5)

- ▶ サステナビリティ保証業務の実施に関する基準である改訂COS 3810Nは、CSRDでのサステナビリティ報告の保証において適用となる
- ▶ 3810N単独では保証できず、基準3000A (ISAE 3000ベース)とセットで準拠することが求められる

発行主体及び発行日	<ul style="list-style-type: none"><li>• COS 3810Nは、2007年にオランダ王立勅許会計士協会(NIVRA)により、AA1000ASの理念を取り入れ、GRIガイドラインを参考にしながら、ISAE3000に準拠するように設計、発行された</li><li>• NIVRAは2013年、オランダ会計士協会(NOvAA)と合併してオランダ勅許会計士協会(NBA)となった。NBAは2022年10月、改訂COS 3810Nを承認した</li></ul>
適用日	<ul style="list-style-type: none"><li>• 2023年12月15日以降に終了する報告年度のサステナビリティ報告に強制的に適用される</li><li>• 強制適用前に早期適用することも可能</li></ul>
適用範囲	<ul style="list-style-type: none"><li>• 改訂3810N はサステナビリティ報告に関する保証業務を対象としている<ul style="list-style-type: none"><li>• 監査人(accountant)は、サステナビリティ報告に関する保証業務を実施する際、<u>3000A及び改訂3810Nを遵守することが求められる</u>。(監査人は、両基準の要求事項に従って監査業務を実施しない限り、本基準に従って監査業務を実施したと開示してはならない) (第3,14項)</li><li>• (統合)年次報告書では、1つ以上の財務諸表、サステナビリティ報告、その他の情報を組み合わせて、マネジメントレポートにまとめた混合報告を行うことが多い。この場合、サステナビリティ報告は明確に識別できなければならない。本基準は、(統合)年次報告書に含まれる財務諸表には明示的に適用されない(第8項)</li><li>• サステナビリティ報告の一部について限定的保証と合理的保証を組み合わせる保証業務を実施することは可能(第9項)</li></ul></li><li>• 改訂 3810N は、以下の業務には適用されない:<ul style="list-style-type: none"><li>a 排出量報告(ISAE3410ベースである3410基準の対象となる)に関する保証業務 排出量報告がサステナビリティ報告の比較的軽微な部分である場合を除く</li><li>b 保証対象がサステナビリティ報告の1つ以上の<u>特定の指標のみ</u>からなる保証業務、又は企業の方針、事業、事象及び実績の<u>限られた一部のみ</u>を含む保証業務(第4項)</li></ul></li></ul>

出典: [Publicatie herziene Standaard 3810N \(nba.nl\)](#), [Werkgroep ESG Assurance \(nba.nl\)](#), [Carrots & Sticks: Global trends in sustainability reporting regulation and policy \(kpmg.com\)](#), [Member | IFAC](#)よりEY作成

## 4. 各国の保証業務提供者及び保証手続の調査

### 4-4. ガイダンス調査結果:オランダ:サステナビリティ情報の保証基準改訂COS 3810N (3/5)

- ▶ ISAE 3000ではカバーされない、サステナビリティ報告に対応するための特有の項目が策定されている
- ▶ 基準構成はISAE 3000と同様であり、要求事項及び適用指針で構成されている。Bは限定的保証、Rは合理的保証を指す。

#### 要求事項の例

- 業務の計画及び実施
  - 適用規準は、サステナビリティ報告の内容を評価するための基礎となる。企業の経営者は、適用規準を決定する責任がある。監査人は、当該規準が当該監査の状況において適切かどうかを判断しなければならない(第25項)
  - 保証対象の理解の為、監査人は、企業の経営者がサステナビリティ報告の関連トピックを特定するプロセスの理解(第29項)、適用規準に基づいて企業がトピックを選択したことを評価しなければならない(第30項)監査人が、適用規準に基づいて特定のトピックについて報告すべきであると考え、企業がそれを行わなかった場合、監査人は、そのことが結論の範囲への影響、又は契約解除することを検討しなければならない(第31項)
  - 監査人は、重要性(materialiteit)を検討する際に、適用規準がサステナビリティ報告書の作成・表示の文脈で重要性(materialiteit)をどのように定義しているかを利用すべきである(第32項)監査計画を策定し、監査業務を実施するために、通常、関連するトピックごとに重要性を決定しなければならない(第33項)
- 内部統制を含む企業とその環境についての理解
  - 対象企業の財務諸表が他の監査人によって監査又はレビューされている場合、他の監査人と協議の必要性を検討しなければならない(第41項)
- サステナビリティ報告の全体像
  - 監査人は、特に以下の点について、サステナビリティ報告の全体像を評価すべきである:
    - a 責任主体が、意図する利用者をどのように特定し、その期待と関心にどのように対応したか;
    - b 報告された情報を、特定のサステナビリティトピックの文脈の中でどのように位置づけるか;
    - c 報告されたトピックの選択に至った経緯とその説明;
    - d 報告の完全性、すなわち、企業の活動のすべての重要なトピック、関連する(事業)構成要素、重大な影響が、どの程度サステナビリティ報告に含まれているか(第77項)

## 4. 各国の保証業務提供者及び保証手続の調査

### 4-4. ガイダンス調査結果:オランダ:サステナビリティ情報の保証基準改訂COS 3810N(4/5)

- ▶ 限定的保証では、サステナビリティ報告とその作成に関連する内部統制の構成要素(統制環境、情報と伝達、リスク評価)を、業務実施者が理解することを求めている。合理的保証ではさらに、統制活動、モニタリングの理解が求められる。

	要求事項	アプリケーション及びその他の説明テキスト
内部統制を含む企業とその環境についての理解	<ul style="list-style-type: none"> <li>第37B項 職業的専門家としての判断に基づき、(中略)内部統制を含む企業及びその環境についてどのような理解が必要かを検討し、その理解しなければならない</li> <li>第37R項 (中略)内部統制を含む企業及びその環境を理解しなければならない</li> <li>第38B項 (略)監査人は、少なくとも、企業の内部統制の以下の構成要素について理解しなければならない: <ul style="list-style-type: none"> <li>a 内部統制環境、b 関連する業務プロセス、排出量及び重要な事項の報告に関する役割と責任の伝達を含む情報システム、c 企業のリスク評価プロセス</li> </ul> </li> <li>第38R項 監査人は(中略)内部統制を理解しなければならない。これには、サステナビリティ報告の担当者から情報を要求することに加え、業務を実施することにより、当該監査契約に関連する内部統制の設計を評価し、その内部統制が実施されているかどうかを判断することが含まれる</li> <li>第39R 監査人は、少なくとも、サステナビリティ報告に関連する企業の内部統制の以下の構成要素を理解しなければならない: <ul style="list-style-type: none"> <li>a 内部統制環境、b 関連する業務プロセス、排出量及び重要な事項の報告に関する役割と責任の伝達を含む情報システム、c 企業のリスク評価プロセス、d 監査人が、アサーションレベルで重要な虚偽表示のリスクを評価し、評価したリスクに対応する追加的な作業を計画し実施するために理解する必要があると考える、監査契約に関連する統制活動、e 内部統制のモニタリング</li> </ul> </li> <li>第40項、第37B項又は第37R項で要求される理解を得るにあたり、監査人は、特に以下を検討すべきである: <ul style="list-style-type: none"> <li>a 企業がサステナビリティ事項に与えるインパクトを含む事業活動(バリューチェーンにおける関連する事業活動を含む)の性質</li> <li>b 事業活動が行われている所在地または法人の種類と、それらの所在地がサステナビリティ報告の情報全体にどの程度寄与しているか</li> <li>c サステナビリティ報告書の情報作成に対する企業の監督と責任</li> <li>d 公開されている野心と目標を含む、サステナビリティ報告のサステナビリティのトピックに関する事業体の戦略と選択した目標、他</li> </ul> </li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>第A69項、第37B項又は第37R項に基づき要求される理解を得るにあたり、また、第38B項及び第38R項に列挙されている必須事項に加えて、監査人は、以下を検討することができる <ul style="list-style-type: none"> <li>a 該当する基準を含め、当該監査契約に関連する業界特有の要因、規制及びその他の外部要因</li> <li>b 企業のビジネスモデル、及び該当する場合には、企業がどのように長期的価値を創造しているかについての理解</li> <li>c 合併、買収、事業譲渡、アウトソーシングの有無など、事業活動の性質または範囲における前報告期間からの変更</li> <li>d サステナビリティ報告の情報作成に関する内部報告ガイドラインとマニュアル</li> <li>e サステナビリティ報告における見積りの有無</li> <li>f サステナビリティ報告のどの側面が、アウトソーシングされた受託業務プロセスの中で作成されているか</li> <li>g グループの場合、グループ企業に対するグループレベルでの指示書を含む連結プロセス</li> <li>h ガバナンス担当者が、企業のサステナビリティ報告方針、使用される適用規準、及び全体としてのサステナビリティ報告の適切性を監督する方法</li> </ul> </li> </ul>

出典: [Publicatie herziene Standaard 3810N \(nba.nl\)](https://publicatie.herziene.standaard.nl/cos-3810n)よりEY作成

## 4. 各国の保証業務提供者及び保証手続の調査

### 4-4. ガイダンス調査結果:オランダ:サステナビリティ情報の保証基準改訂COS 3810N (5/5)

- ▶ CSRD保証に関して新たな保証基準の策定が無い限り、オランダでは3810Nを使用する予定である。幾つかの追加事項をCSRDが要求する可能性を考慮し、オランダでのCSRD国内法の法制化と並行して、現在協議が行われている

協議の対象となると考えられる基準の一例として、報告書の文言がある。

限定的保証においても、「適正に」という文言がある点、変更となる可能性が考えられる

#### 3810N 要求事項(保証報告書の内容)

- 監査人は、以下の結論に至った場合には、無限定適正意見を表明しなければならない:
  - a 合理的保証を伴う監査の場合には、サステナビリティ報告情報が、すべての重要な点において、適用される基準に従って、サステナビリティに関する方針、事業、事象及び業績を適正に表示していること
  - b 限定的保証のエンゲージメントの場合、実施した作業及び入手した保証情報に基づき、サステナビリティ報告に関する情報が、すべての重要な点において、適用される基準に従って、サステナビリティに関する方針、並びに当該事項に関する業務、事象及び実績を適正に表示していないと監査人が推定する原因となる事項が監査人の注意を引かなかったこと

#### 開示例

##### Our conclusions

We have performed a limited assurance engagement on the sustainability information for 2023 of Koninklijke KPN N.V. based in Rotterdam (hereinafter KPN or the company). The sustainability information is included in the chapters "Report by the Board of Management" and Appendices 1, 3, 4, 5, 6, 7, 9, 10, 12 and 14 of the accompanying Integrated Annual Report.

Based on our procedures performed and the assurance information obtained, nothing has come to our attention that causes us to believe that the sustainability information does not present fairly, in all material respects:

- The policy with regard to sustainability matters
- The business operations, events and achievements in that area in 2023 in accordance with the applicable criteria as included in the section Criteria.

出典: [KPN Integrated Annual Report 2023](#)



4. 各国の保証業務提供者と保証手続の調査

## 4-5. 考察



## 4. 各国の保証業務提供者及び保証手続の調査

### 4-5. 考察

#### ▶ 調査結果の整理

- ▶ 保証業務提供者に関して、過去からサステナビリティ情報の保証が義務化され、会計士以外による保証が提供されていた国や、豪州のように当局へ提出するGHG排出量等グリーンエネルギー報告への第三者検証が求められていた国がある一方、保証義務が無い国もあり、実務状況は様々である。過去からの実績を踏まえて保証業務提供者の制度設計を行う傾向が見られた
- ▶ 会計士以外の保証業務提供者を許可する場合において、既に品質管理基準や倫理基準など会計士と同等の水準を求めている国と、検討中であつたり、公開情報において言及がない国が見られた
- ▶ サステナビリティ情報開示に用いられる保証基準に関して、自国基準を策定済なのはオランダなど限定的であり、他のCSRDを導入する国においては、2026年10月にEUの新しい保証基準導入までであるが、現在ISAE3000ベースで作成中である。欧州以外の国においては、ISSA5000をベースで作成が進められている

## EY | Building a better working world

EYは、「Building a better working world ～より良い社会の構築を目指して」をパーパス(存在意義)としています。クライアント、人々、そして社会のために長期的価値を創出し、資本市場における信頼の構築に貢献します。

150カ国以上に展開するEYのチームは、データとテクノロジーの実現により信頼を提供し、クライアントの成長、変革及び事業を支援します。

アシュアランス、コンサルティング、法務、ストラテジー、税務及びトランザクションの全サービスを通して、世界が直面する複雑な問題に対し優れた課題提起 (better question) をすることで、新たな解決策を導きます。

EYとは、アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドのグローバルネットワークであり、単体、もしくは複数のメンバーファームを指し、各メンバーファームは法的に独立した組織です。アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドは、英国の保証有限責任会社であり、顧客サービスは提供していません。EYによる個人情報の取得・利用の方法や、データ保護に関する法令により個人情報の主体が有する権利については、[ey.com/privacy](https://ey.com/privacy)をご確認ください。EYのメンバーファームは、現地の法令により禁止されている場合、法務サービスを提供することはありません。EYについて詳しくは、[ey.com](https://ey.com)をご覧ください。

### EY新日本有限責任監査法人について

EY新日本有限責任監査法人は、EYの日本におけるメンバーファームであり、監査及び保証業務を中心に、アドバイザリーサービスなどを提供しています。詳しくは [ey.com/ja\\_jp/people/ey-shinnihon-llc](https://ey.com/ja_jp/people/ey-shinnihon-llc) をご覧ください。

© 2024 Ernst & Young ShinNihon LLC.

All Rights Reserved.

ED None

本書は一般的な参考情報の提供のみを目的に作成されており、会計、税務及びその他の専門的なアドバイスをを行うものではありません。EY新日本有限責任監査法人及び他のEYメンバーファームは、皆様が本書を利用したことにより被ったいかなる損害についても、一切の責任を負いません。具体的なアドバイスが必要な場合は、個別に専門家にご相談ください。

[ey.com/ja\\_jp](https://ey.com/ja_jp)