

環境監査による第三者レビューの現状と課題

島 崎 規 子

【要旨】

近年、わが国においては、多くの企業が、環境コミュニケーションを促進する媒体の一つとして環境報告書（Environmental Report）を採用し、その利用数も急増しており、企業とステークホルダーにとって、極めて重要な役割を果たしていることは、周知のとおりである。

環境報告書の利用者層が拡大するに伴って、報告書に提示された情報の質、正確性や信頼性、提示された情報が企業の環境、社会面の負荷を公平かつ完全に表示しているかについての懸念が生じている。

そのため、企業は、環境報告書の信頼性を向上させる手段として、第三者にレビューしてもらうという方法を選択するようになった。

そこで、本稿では、環境報告書の第三者レビューに限定して、第三者レビューのための環境監査の概念と方法、さらに、第三者レビューのディスクロージャーの事例からどのような課題があるのか、その課題に対する方向性を究明した。

キーワード：環境 環境問題 環境監査 第三者レビュー ディスクロージャー

目 次

は じ め に

- 1 環境監査の概念
- 2 環境監査の第三者レビューの内容と方法
- 3 第三者レビューのディスクロージャーの事例
- 4 第三者レビューの課題と方向性

む す び

はじめに

近年、わが国においては、多くの企業が、環境コミュニケーションを促進する媒体の一つとして環境報告書（Environmental Report）を採用し、その利用数も急増しており、企業とステークホルダーにとって、極めて重要な役割を果たしていることは、周知のとおりである。

環境報告書の利用者層が拡大するに伴って、報告書に提示された情報の質、正確性や信頼性、提示

された情報が企業の環境、社会面の負荷を公平かつ完全に表示しているかについての懸念が生じている。

そのため、企業は、環境報告書の信頼性を向上させる手段として、第三者にレビューしてもらうという方法を選択するようになった。

しかし、現行では環境報告書をレビューする手順や方法は、十分に確立されていない。諸外国では、1990年代、環境コンサルタント、会計士団体や非政府団体など、様々な主体によって報告に関する議論が展開されて、会計士団体によってレビューに関するガイドラインが決められるなど進展している。

一般に、第三者レビューとは、企業の報告書の質、正確性や安全性を独立評価したものを意味しており、監査、レビュー、証明、その他の保証手段を含んでいる。

しかし、この評価は、環境報告書の質についてであり、企業の環境、社会面における現実のパフォーマンスを評価しているかどうかについては、疑問がある。

そこで、本稿では、環境報告書の第三者レビューに限定して、第三者レビューのための環境監査の概念と方法、さらに、第三者レビューのディスクロージャーの事例からどのような課題があるのか、その課題に対する方向性を究明してみたい。

1 環境監査の概念

環境監査は、1970年代にアメリカで生成し、連邦機関であるアメリカ合衆国環境保護庁（EPA⁽¹⁾ : Environmental Protection Agency）や証券取引委員会（SEC⁽²⁾ : Securities and Exchange Commission）、石油化学会社など多くの企業が、多様な社会的責任活動問題の開示に対して関心が高まり、実践レベルで発達した。

その後、1989年3月に国際商業会議所（ICC : International Chamber of Commerce）による環境監査という政策声明⁽³⁾ や内部監査人協会（IIA⁽⁴⁾ : Institute of Internal Auditors）だけでなく、国際会計士連盟⁽⁵⁾（IFAC⁽⁵⁾ : International Federation of Accountants）他、アメリカでは、政府監査の国際機関である最高会計検査機関組織（INTOSAI: International Organization of Supreme Audit Institutions）などの積極的な関与によって、国際的な環境協定の監査方法を体系的に究明し、監査のガイドラインの作成やその制度化に向けて歩み出した（石井、2000、p.264）。

ここで、おおまかな海外の環境監査に関する動向を年代順にまとめてみると、次のとおりである（海野、1993、p.60、倉阪、1993、p.51、環境省、2003.3、pp.32－33）。

海外の環境監査に関する動向	1970 年代	アメリカ合衆国環境保護庁 EPA（1971 年設置） 証券取引委員会 SEC（環境情報開示の強化）
	1980 年代後半	ドイツ 自主的な環境監査。
	1990 年	スウェーデン 環境保全法設定後に環境監査が導入。
	1990 年	カナダ 初期の環境監査のシンポジウムが開催。
	1990 年	カナダ勅許会計士協会 CICA（CICA : Canadian Institute of Chartered Accountants）による環境監査に対する見解を示す ⁽⁶⁾ 。
	1992 年 4 月	ヨーロッパ共同体（EC : European Communities）エコ監査規制案 ⁽⁷⁾ 、イギリス規格（British Standard 7750）。
	1995 年制定	デンマーク環境計算書法（the Green Accounts Act）で環境報告書の公表を義務化。
	1997 年改正	オランダ 環境管理法（the Environmental Management Act）で独立した専門による監査を受けることを規定。
	2001 年 5 月成立	フランス 新経済規制法（NOUVELLES REGULATIONS ECONOMIQUES）で年次財務報告書に社会的、環境的影響に関する情報データの公表を義務化。

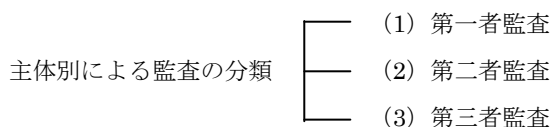
このような海外の動向は、わが国にも少なからず影響を与えている。

例えば、1991 年に発表された経済団体連合会の『経団連地球環境憲章』や 1992 年 10 月に発表された環境省の『環境にやさしい企業行動指針』案⁽⁸⁾などの盛り込まれている環境関連事項に関する内部調査も基本的には ICC の環境監査の流れを汲むものとみることができる（河野，1993，p.42）。

また、『1998 年度決算検査報告』で、廃棄物処理施設整備事業による焼却処理施設などの建設に係る工事請負契約についての検査が行われ、1999 年度の検査の重点の一つに環境保全を挙げ、会計検査院や政府監査分野が積極的に関与している（石井，2000，p.269）。

ところで、環境監査における「環境」という用語は、現在では、広い意味で用いられるようになってきている。従来、環境という言葉は、公害防止を意味するものとして受け取られてきたが、しかし、近年では、それは、健康、安全、製品の安全性、さらには、輸送の安全性や保安のようなものまで、含むようになってきていることに注意する必要がある。

また、監査を行う主体別に組織自らが監査する「第一者監査」、他の組織や個人などから監査してもらう「第三者監査」、外部審査機関によって監査してもらう「第三者監査」がある。



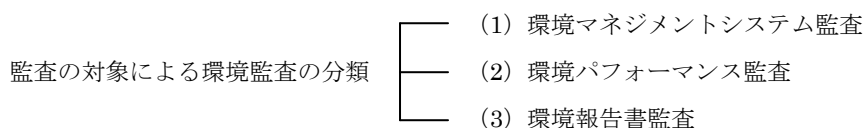
環境監査は、一企業や製造業のみを対象としているのではなく、実は、あらゆる組織体に適用可能な環境管理の一手段として位置づけることができよう。

したがって、環境監査とは、環境に関する経営管理上のコントロールを促進し、会社が定めた環境に関する方針（法律の要求する基準を満たすことを含む）の遵守状況を評価することにより、環境保護に資する目的の組織・管理・設備が、いかによく機能しているかを組織的・実証的・定期的・客観的に評価することであるといえる。

その評価の際は、特に客観性を確保することが重要となるため、監査基準となるべき何らかの基準に照らして、環境保全対策、環境負荷、環境マネジメントシステムが適合しているかどうかを客観的に証拠資料を入手し、評価した結果を監査依頼人に報告する。この監査の範囲を決め、監査計画を立案し、監査手続による証拠の収集、報告書の作成までの一連のプロセスが、環境監査である。

監査の対象としては、組織が設定した環境マネジメントシステムの監査基準に適合しているかどうかを判断する「環境マネジメントシステム監査」、環境パフォーマンスが、法令などで定められた基準あるいは組織が設定した基準に適合しているかどうかを判断する「環境パフォーマンス監査」、組織の環境マネジメントシステムおよび環境パフォーマンスについて記載した環境報告書が、事実に基づき適正に作成されているかどうかを判断する「環境報告書監査」がある。

監査の対象による環境監査は、次のように3分類することができる。



一般的に、「監査」⁽⁹⁾という言葉は、会計監査の分野で馴染み深く、利用されているが、会計監査と環境監査を対比して、どのような相違点があるかを、次頁の図表1-1で比較してみる。

図表 1-1 会計監査と環境監査の比較

分 類	会 計 監 査	環 境 監 査
実 施	法的義務（強制）	自主的行動（任意）
回 数	年 次 業 務	頻 度 不 定
目 的	財務諸表の意見の表明	環境報告書の結論の表明
実 施 者	外部の独立の第三者（公認会計士）	外部の独立の第三者(会計監査法人など)
方 法	一般的に認められた基準	多様な手法の基準
対 象	財務諸表に焦点	環境報告書に焦点
報告書の表題	① 独立監査人の監査報告書	① 監査所見 ② 第三者意見書 ③ 環境パフォーマンスデータ第三者検証報告書 ④ 独立第三者の審査報告書 ⑤ 第三者検証意見書 ⑥ 独立した第三者保証報告書 ⑦ CSR 経営評価意見書
監査基準など	① 「監査基準」 一般基準、実施基準、報告基準 ② 監査品質管理基準	① 国際保証業務基準 3000（改訂） （ISAE3000）過去財務情報の監査またはレビュー以外の保証業務 ② 環境報告書審査基準 ③ 環境報告審査、登録マーク付与基準
制度の有無	制度として確立	確立していない

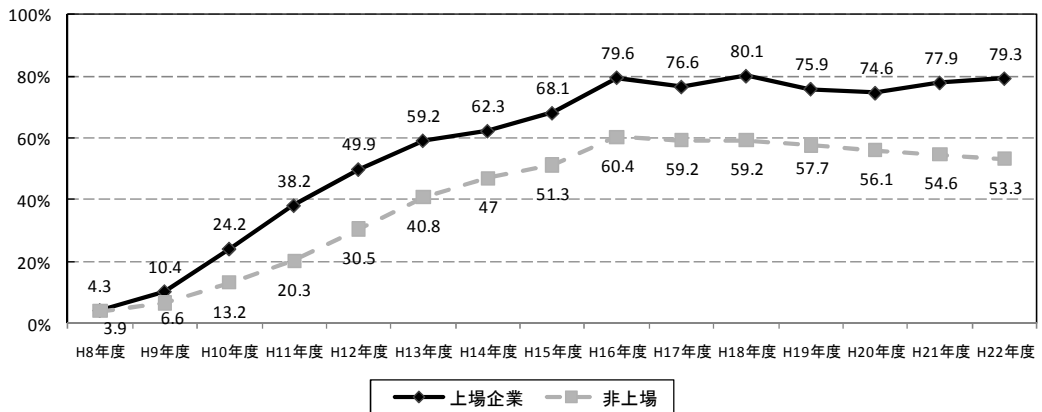
図表 1-1 から、財務諸表監査としての会計監査は、あくまでも会計情報に対する監査（これを「情報監査」という）であり、会計の被写体である取引実態ないし行為の当否や適否の監査（これを「実態監査」という）ではない。また、監査対象となる財務諸表が、適正に表示されているかの立証は、基本的には、行われた取引が、一定の会計ルールに従って忠実に会計記録に反映され、その記録が財務諸表に正しく写し出されているか否かの立証に集約される（山浦、2006、p.28）。

これに対して、環境監査は、企業が、ステークホルダーに自社の取り組んでいる環境保全活動の内容を信頼できる情報として認知してもらうために行われる。

わが国で環境監査と言われる場合は、環境（ISO: International Organization for Standardization）をイメージする向きが強い⁽¹⁰⁾。その理由は、ISO14001 の規格発効により、日本の企業は、地球環境問題への対応の如何が、企業の業績と評価につながるので、企業イメージアップをはかるために ISO14001 の認証取得に向けて、急速に動き出したからである。その結果、ISO14001 の審査登録件数は激増し、世界最多となっている。

図表 1-2 は、わが国の ISO14001 の認証取得状況の推移を示したもので、2009 年度に ISO14001 を取得した企業は、上場企業で約 78%と高い割合であることがわかる（環境省、2012、p.2）。

図表 1-2 ISO14001 の認証取得状況の推移



(出典：環境省,2012, p.3)

このように、わが国の環境監査は、企業が、ISO14001 を取得するために環境審査機構から審査を受ける環境監査として展開した（柴田・梨岡，2009，p.81）。

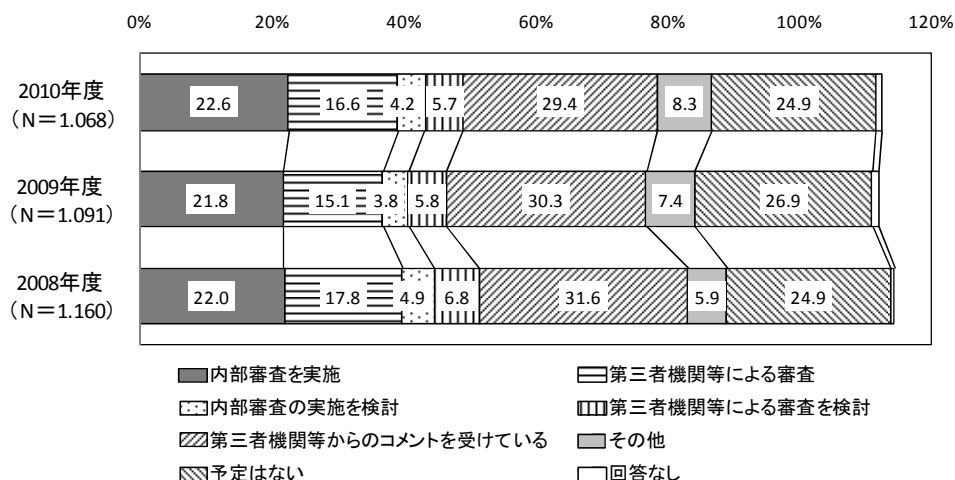
この ISO14001 の取得が契機となって、環境保全活動が活発になると、各企業は、環境会計を含めた環境報告書を作成して公表するようになった。

ところが、環境会計には、作成基準がないため、環境会計情報の信頼性が十分ではないなどの指摘から、企業としては、信頼される情報であるということを明示する必要性が高まり、その一手段として採用したのが、第三者の専門家による意見である。

近年、企業は、環境報告書の信頼性を認知してもらうために、内部監査人による環境監査の報告書と、外部監査人による第三者意見書を公表するようになった。

環境報告書の信頼性向上の手段について（1091 社複数回答）は、次頁の図表 1-3 でわかるように、年々審査の実施が増加しており、2009 年度では「第三者機関等からのコメントを受けている」が、約 30%と最も多い。次いで、「内部審査を実施」が約 22%、「第三者機関による審査」が約 15%となっている（環境省,2012，p.8）。

図表 1-3 環境報告書の信頼性向上の手段について（複数回答）



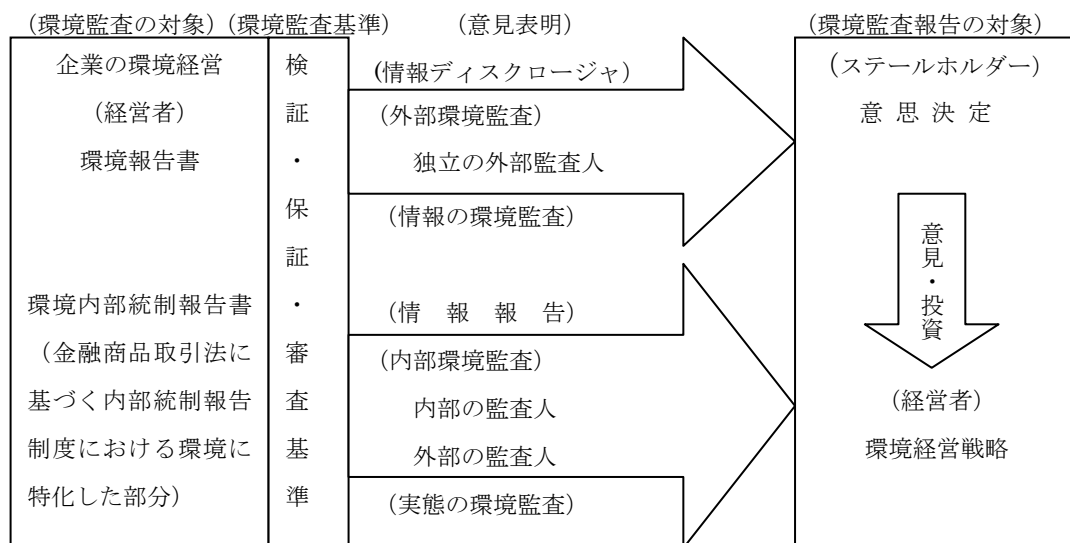
（出典：環境省,2012, p.9）

図表 1-3 からは、「内部審査」と「第三者機関等」による審査に 2 分類できる。後の第 3 章で取り扱うが、多くの環境報告書の事例では、内部審査の結果を「環境監査」として長文式報告書形式で、第三者機関等の結果を「第三者意見書」「第三者検証報告書」「独立保証報告書」および「第三者審査報告書」などで、短文式報告書形式でディスクロージャーされていて、情報開示監査としての役割を持っている。

この「第三者機関等」とは、企業の外部の第三者の監査法人系のコンサルティング会社⁽¹¹⁾、会計監査法人、環境問題の専門家などであり、例えば、現在、中間法人サステナビリティ情報審査会員⁽¹²⁾、国際 NGO ナチュラル・ステップ・ジャパン、ビューローベリタスジャパン株式会社などが実施している。

ここで、これまで内容から環境監査の概念図を作成すると、図表 1-4 のとおりである。

図表 1-4 環境監査の概念図



図表 1-4 では、環境監査は、内部と外部の監査人が環境報告書に記載された重要な環境情報（環境会計を含む）と環境内部統制報告書について、外部監査人と内部監査人が選定した基準に基づいて監査（検証・審査）した結果を、結論書として意見表明し、ステークホルダーに情報をディスクロージャーすることを目的として、行われることを示している。

本稿では、情報のディスクロージャーに限定し、外部の独立不羈の第三者が、ステークホルダーに対して、どのようなフォーマットで報告書を作成し、意見表明（第三者レビュー：Review）をしているかを中心に考察して行く。

2 環境監査の第三者レビューの内容と方法

本稿でいう環境監査の第三者レビューとは、独立の外部監査人（実施主体者）が、環境報告書を監査した結果について、結論をまとめ意見を表明することを意味している。

第三者レビューは、①誰が、②何のために、③何を、④どのように、⑤ディスクロージャーするかについて、以下に述べる。

まず、①「誰が」は、独立の外部監査人である。第三者レビュー（意見表明）の実施者には、専門的知識と能力が要求されるが、具体的には、次のような用件が考えられる（環境省,2003, p.44）

- ① 環境報告書の記載事項に関する知識および専門的能力と実務経験者
 - ――当該能力に関する一定の知識・能力等を有する者など。
- ② 事業経営に関する知識および専門的能力と実務経験者
 - ――ISO 審査員、公認会計士、中小企業診断士およびファイナンシャルプランナーなど。
- ③ 環境に関する知識および専門的能力と実務経験者
 - ――ISO 環境審査員、技術士（環境分野）、環境カウンセラー（事業者部門）、環境計量士および公害防止管理者など。
- ④ 監査に関する知識および能力のある者
 - ――学識経験者、公認会計士、ISO 審査員および公認システム監査人など。

次に、②「何のために」は、企業が、環境報告書に意見表明書を添付する狙いは、自社の発行した環境報告書の信頼性の確保とその重み付けをすることが目的である。

さらに、次のような（A）第三者レビューのメリットや（B）第三者レビューの役割があるからと考えられる。

（A）第三者レビューのメリット

- ① 信頼性のある環境報告書とみなされる。
- ② マーク付与で、信頼性が高いと、一目で理解できる。
- ③ 内外の投資機関や格付け機関などで、高く評価されることが期待できる。
- ④ 社内の環境意識が向上し、環境管理のレベルアップ、環境リスクの把握が期待できる。

(B) 第三者レビューの役割

- ④ ステークホルダーが、情報の正確性を自ら確認することが困難なので、第三者がステークホルダーに代わって、環境情報の正確性をチェックする。
- ⑤ 環境報告書に記載された情報およびその背景にある環境経営活動は多様であり、これを理解するためには、一定の専門性が必要となるので、第三者がステークホルダーに代わって、環境保全の取組を評価して意見表明する。
- ⑥ 第三者による意見表明により、信頼性が、向上するとともに、他社・同業者との比較が可能となり、投資家など、ステークホルダーの意思決定に役立つ。

このように、第三者レビューのもたらすメリットや役割があるため、世界中で、年々、第三者による意見表明を受けている企業が、図表 2-1 のように増加している（魚住，2009，p.12）。

図表 2-1 国別第三者レビューの状況 （100 社企業を対象）

（単位：％）

国 名	2002 年度	2005 年度	2008 年度
France	14	40	73
Spain	27	44	70
Italy	66	70	61
UK	53	53	55
Denmark	45	31	46
Netherlands	38	40	44
Australia	42	43	42
South Africa	100※	22	36
Sweden	15	5	33
Finland	29	19	30
Norway	20	33	30
Japan	26	31	24
Canada	10	10	19
USA	2	3	14

※Only one report issued in 2002

図表 2-1 の 2008 年度は、パーセントの多い順に配列されており、日本は、第 12 位に位置し、世界の中では、まだ、低いことがわかる。

また、③「何を」は、本稿では、環境報告書の記載情報やその背景にある取り組み内容を対象とし

ている。

さらに、④「どのように」とは、どのように環境監査を実施して、意見を形成するかということである。実施に当たっては、図表 2-2 に列挙するような環境監査第三者レビューに関する基準などに従って行われることになる。

図表 2-2 環境監査の第三者レビューに関する基準など（作成順）

基準などのタイトル	発行主体と作成時期	主たる目的	外部報告書用の表題とフォーマット	対 象
(ア) CRI（注 1）サステナビリティ・レポート・ガイドライン 2002（以下、「CRI」と呼ぶ）	国連環境計画の公認協力機関（2002）	保証業務の透明性や包含性のある報告をするため	特 に な し	・企業内部者 ・企業外部者
(イ) 環境報告書保証業務指針（中間報告）（以下、「保証指針」と呼ぶ）	日本公認会計士協会（2003.12 改正）	保証業務の指針を示すため	特 に な し	・職業専門家
(ウ) 国際保証業務基準 3000（改訂）（ISAE（注 2）3000） 過去財務情報の監査またはレビュー以外の保証業務（以下、「国際保証基準」と呼ぶ）	国際監査・保証基準審議会（IAASB（注 3）（2003.12 承認））	保証業務の基本原則と手続の確立、指針を提供するため	① 表題「保証報告書」記載内容を示している ② フォーマットなし	・職業的会計士
(エ) 環境報告書審査基準（案）（以下、「審査基準（案）」と呼ぶ）	環境省（2004. 3）	審査業務の準拠すべき方法などを定めるため	① 表題「審査報告書」記載内容を示している ② フォーマットなし	・職業的専門家で所定の手続で所定の機関に登録した個人および法人
(オ) 財務情報等に係る保証業の概念的枠組みに関する意見書（以下、「保証業意見書」と呼ぶ）	企業会計審議会（2004.11）	保証業務の信認を確保するため	① 表題「保証報告書」記載内容を示している ② フォーマットなし	・職業的専門家 ・公認会計士
(カ) 財務諸表監査以外の保証業務等に関する実務指針（以下、「保証業務等指針」と呼ぶ）	日本公認会計士協会（2005.7）	保証業務の信託性確保のための規準を明示するため	① 表題「独立した監査法人の検証報告書」 ② 表題「独立した監査法人のレビュー報告書」 ③ フォーマットあり	・公認会計士または監査法人

規準などのタイトル	発行主体と作成時期	主たる目的	外部報告書用の表題とフォーマット	対 象
(キ) 環境報告審査・登録マーク付与基準 (以下、「マーク付与基準」と呼ぶ)	一般社団法人サステナビリティ情報審査協会 (2009.12)	審査業務の信頼性の判断基準を明示するため	特になし	・サステナビリティ情報審査協会に所属する会員 ・同協会から認定を受けた審査機関
(ク) サステナビリティ情報審査実務指針 (以下、「サステナ審査指針」と呼ぶ)	一般社団法人サステナビリティ情報審査協会 (2009.12)	審査業務の実務指針を示すため	① 表題「環境報告に関する独立した第三者による審査報告書」 ② 表題「サステナビリティ報告に関する独立した第三者による審査報告書」 ③ フォーマットあり	・専門知識の有者 ・5年以上の審査業務経験の有者 ・審査機関
(ケ) 環境パフォーマンス指標算定基準 (以下、「算定基準」と呼ぶ)	当該企業	監査業務の強化と質の向上のため	特になし	・企業内部者

(注 1) GRI⁽¹³⁾ は、Global Reporting Initiative Guideline の略。

(注 2) ISAE⁽¹⁴⁾ は、International Standard on Assurance Engagements の略。

(注 3) IAASB は、International Auditing and Assurance Standards Board の略。

図表 2-2 をみると、まず、「基準などのタイトル」の欄は、ガイドライン、指針、基準および意見書から成っている。

次に、「発行主体と作成時期」欄は、国連環境計画の公認協力機関、日本公認会計士協会、環境省、企業会計審議会、サステナビリティ情報審査協会および当該企業が公表している。

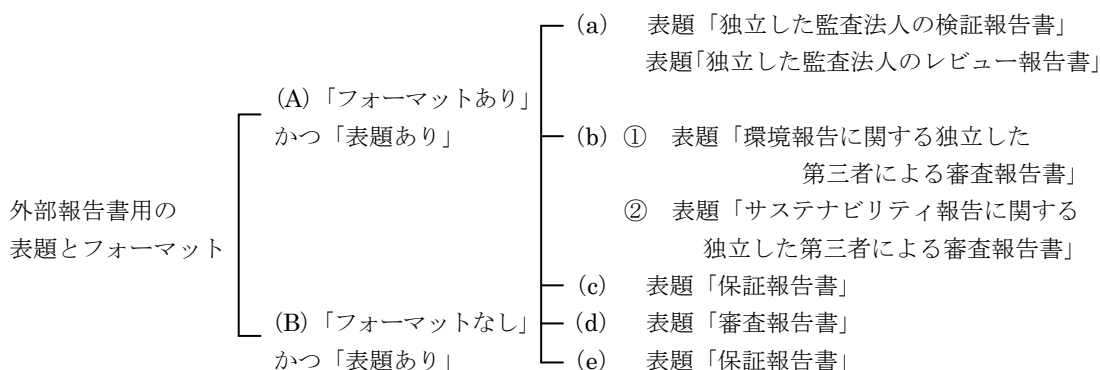
また、「主たる目的」欄は、保証と審査に大別される。

次いで、「外部報告用の表題とフォーマット」欄は、「表題あり」が 5 つ、「フォーマットあり」が 2 つで、「特になし」が 4 つとなっている。

さらに、「対象」欄は、職業専門家、公認会計士、審査機関および企業内部者が中心となっていて行っていることが分かる。

最後の⑤「ディスクロージャー」は、ステークホルダーにどのように意見表明をディスクロージャーするかである。

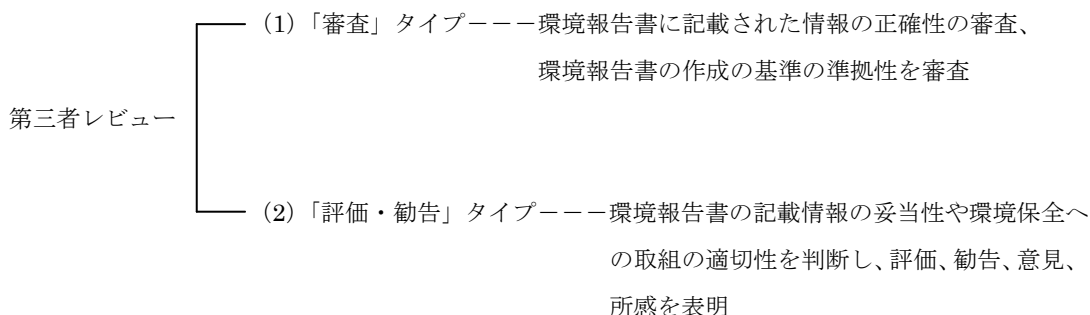
図表 2-2 で「外部報告書用の表題とフォーマット」の欄から分かるように、ディスクロージャー用に「フォーマットあり」かつ「表題あり」が 2 つ、「フォーマットなし」かつ「表題あり」が 3 つであり、次のようにまとめることが出来る。



ここで、フォーマット（ひな型）の一例を（b）①表題「環境報告に関する独立した第三者による審査報告書」で示せば、次頁の図表 2-3 のとおりである。なお、紙幅の関係から、サステナビリティ情報審査協会の一例にとめる（サステナビリティ情報審査協会指針，2009，p.24）。

次頁の図表 2-3 においては、①表題，②日付，③宛先，④環境報告審査人の名称と印，⑤環境報告書審査の対象および目的，⑥経営者及び環境報告の審査を行う者の責任，⑦実施した審査の概要，⑧結論，⑨特定の利害関係などが記載されている。

①の表題は、審査報告書となっているが、環境報告書ガイドラインによれば、第三者レビューを「審査」と「評価・勧告」の 2 つのタイプに分類している⁽¹⁵⁾。



上記（1）「審査」タイプと（2）「評価・勧告」タイプのいずれにするかは、意見表明者が決定することになるが、現在のところ、（1）「審査」タイプは、監査法人あるいはその関連会社、ISO14001 審査登録機関などが、また、（2）「評価・勧告」タイプは、学識経験者、環境問題専門家、環境 NGO などを中心となって実施している（環境省ガイドライン，2004，p.63）。

以上が、わが国の第三者レビューに関する基準などの内容であるが、海外での一例を示すと、図表 2-4 のとおりである（環境省，2002，p.208）。

図表 2-3 環境監査の第三者レビューのフォーマット（ひな型）例

 J-SUS http://www.j-sus.org サステナビリティ情報審査協会	
環境報告に関する独立した第三者による審査報告書	
平成×年×月×日	
〇〇株式会社 代表取締役 御中	株式会社 〇〇サステナビリティ情報審査機関 代表取締役 〇〇〇〇 印

1. 審査の対象及び目的

当審査は、〇〇株式会社（以下「会社」という）が作成した「〇〇年度 〇〇株式会社 サステナビリティ報告書」に記載されている環境情報に関し、〇〇年〇月〇日～〇〇年〇月〇日を対象とし、サステナビリティ情報報告書が、一般に公正妥当と認められるサステナビリティ情報報告書の作成基準「〇〇〇〇」「△△△△」に準拠して正確に測定、算出され、かつ、重要な項目が漏れなく表示されているかについて、独立の立場から結論を表明することを目的とする。

2. 経営者及びサステナビリティ報告書の審査を行う者の責任

このサステナビリティ情報報告書の作成責任は〇〇株式会社の経営者にあり、当審査機関の責任は、独立の立場からサステナビリティ情報報告書に対する結論を表明することにある。

3. 実施した審査の概要

当審査機関は、当該審査の結論表明にあたって限定的な保証を与えるために十分に有意な水準の基礎を得るため、「環境報告書審査基準案」（平成16年3月 環境省）、「サステナビリティ情報審査実務指針」（平成21年12月 一般社団法人サステナビリティ情報審査協会）に準拠して審査を行った。

4. 結論

当審査機関は、サステナビリティ報告書に記載されている環境情報が、一般に公正妥当と認められる環境情報の作成基準「環境報告書の記載事項等」（平成17年3月 内閣府、総務省、財務省、文部科学省、厚生労働省、農林水産省、経済産業省、国土交通省、環境省）に準拠し「環境報告ガイドライン2007年版」（平成19年6月 環境省）及び「GRI サステナビリティ・リポーティング・ガイドライン（Version3.0）」を参考にして、正確に測定、算出されていないと認められるような事項、または、「環境報告審査・登録マーク付与基準 付則」に記載の重要な項目が漏れなく表示されていないと認められるような事項は発見されなかった。

5. 特定の利害関係

会社と当審査機関又は審査人との間には、一般社団法人サステナビリティ情報審査協会の規定に準じて記載すべき利害関係はない。

*右上掲載のマークは、当〇〇が一般社団法人サステナビリティ情報審査協会によって登録された審査機関であることを示すものである。

以 上

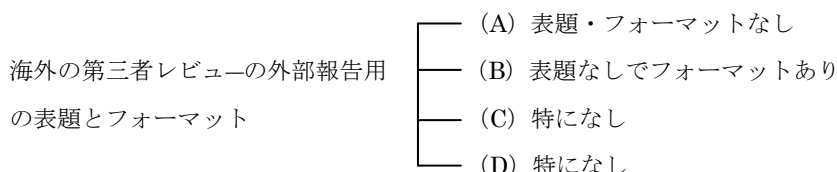
図表 2-4 海外の第三者レビューに関する基準などの例

	基準などのタイトル	発行主体と 作成時期	主たる目的	外部報告用 の表題と フォーマット	対 象
(A)	IDW Auditing Standard: Generally Accepted Standards for Audits of Environmental Report (IDW AuS 820)	ドイツ会計士協会 (IDW) (1999.9) ドイツで作成	① 監査の主題、実施者の責任を制限しない専門的な基準を設定するため ② 環境報告書に適用する方法、監査の範囲と限界を示すため	① 表題なし ② 記載内容を示している ③ フォーマットなし	・会計士
(B)	FEE discussion Paper “Providing Assurance on Environmental Reports”	欧州会計士連盟 (1999.10) 欧州で作成	① IAASB が作成中の環境報告書の保証業務に関する国際規格に資するため ② GRI の持続可能性報告書への保証付与のガイドライン策定に資するため	① 表題なし ② 記載内容を示している ③ フォーマットあり	・職業会計士 ・専門家 ・グループなど
(C)	Overarching Principles for Providing Independent Assurance on Sustainability Reports	グローバル・レポーティング・イニシアティブ (GRI) (2001. 4) 米国で作成	持続可能性報告書の保証に関する実際的手引きを示すため	特になし	・持続可能性報告書を作成する主体 ・保証付与者など
(D)	The AA1000 Assurance Standard ⁽¹⁶⁾	Account-Ability 英国で作成	報告書の信頼性と品質を保証するため (世界初の保証基準)	特になし	社会、環境、経済パフォーマンスに関する企業の報告書への保証付与者

まず、前頁の図表 2-4 の「主たる目的」欄は、おおよそ次のような内容である。



次に、「外部報告用の表題とフォーマット」欄は、おおよそ次のように分類される。



また、「対象」欄は、職業会計士、専門家およびグループなどが中心となっていることがわかる。

3 第三者レビューのディスクロージャーの事例

企業が、第三者レビューを実施する最大の目的は、環境開示の情報の信頼性を確保するためであることは、すでに述べたとおりである。

本稿で、事例として選出する企業は、筆者前稿の「企業の環境評価—環境効率による環境評価の課題—」で採用した ①日本精工株式会社、②株式会社東芝、③富士ゼロックス株式会社、④ソニー株式会社、⑤富士通株式会社、⑥パナソニック株式会社、⑦トヨタ自動車株式会社および⑧シャープ株式会社の 8 社である（島崎，2011，pp.101-102）。

第三者レビューの例示は、紙幅の関係で、パナソニック一社を示すと、次頁の図表 3-1 のとおりである⁽¹⁷⁾。以下では、株式会社を略する。

次頁の図表 3-1 では、サステナビリティ情報審査協会認定審査機関である KPMG あずさサステナビリティ株式会社が独立保証報告書を作成している。

パナソニックの 2009 年度の場合は、「エコアイディアレポート 2009 に対する独立第三者の審査報告書」と題して、前節の図表 2-3 のフォーマットにほぼ準じて作成されていて、2010 年度と 2009 年度では、第三者レビューの内容が、大幅に変更されていることに驚く⁽¹⁸⁾。

特に、①表題が「審査報告書」から「保証報告書」へ、②宛名が「代表取締役社長」から「取締役会」へ、③実施者が「1 名」から「2 名」へ、および④手続きが「審査手続き」から「保証手続き」へ変更している点がめだつ。さらに、「審査報告書」と「第三者意見書」の 2 つの報告書から「保証報告書」の 1 つへ変更している点も特筆すべきことである。

図表 3-1 パナソニックの第三者レビュー



独立保証報告書

2010年5月28日

パナソニック株式会社
取締役会 御中

KPMG あずさサステナビリティ株式会社
大阪市中央区瓦町3丁目6番5号

代表取締役社長

魚住 隆太

取締役

松尾 章喜

目的及び範囲

当社は、パナソニック株式会社(以下、「会社」という。)からの委嘱に基づき、会社が作成し会社のウェブサイト上に開示した電子媒体の「エコアイディアレポート 2010」(http://panasonic.co.jp/eco/env_data/back_number/pdf/panasonic_eiR10j.pdf。以下、「エコアイディアレポート」という。))に対して限定的保証業務を実施した。本保証業務の目的は、エコアイディアレポートに記載されている「グリーンプラン 2010」の2009年4月1日から2010年3月31日までを対象とした指標(以下、「指標」という。))が会社の定める基準に従って作成されているか、また、重要な環境情報が漏れなく開示されているかについて保証手続を実施し、その結論を表明することである。エコアイディアレポートの記載内容に対する責任は会社にあり、当社の責任は、限定的保証業務を実施し、実施した手続に基づいて結論を表明することにある。

判断規準

会社は環境省の環境報告ガイドライン等を参考にして定めた指標の算定・報告基準(http://panasonic.co.jp/eco/env_data/back_number/pdf/review2010j.pdf。以下、「会社の定める基準」という。))に基づいてエコアイディアレポートを作成しており、当社はこの会社の定める基準を指標についての判断規準として用いている。また、重要な環境情報の開示の網羅性についての判断規準としては、サステナビリティ情報審査協会の「環境報告審査・登録マーク付与基準」(http://www.j-sus.org/kitei_pdf/logohuyo_env.pdf。以下、「マーク付与基準」という。))を用いている。

実施した保証手続

当社は、サステナビリティ情報審査協会のサステナビリティ情報審査実務指針(2008年2月改訂)及び国際監査・保証基準審議会の国際保証業務基準(ISAE)3000「過去財務情報の監査又はレビュー以外の保証業務」(2003年12月改訂)に準拠して本保証業務を実施した。本保証業務は限定的保証業務であり、主としてエコアイディアレポート上の開示情報の作成に責任を有するもの等に対する質問、分析的手続等の保証手続を通じて実施され、合理的保証業務ほどには高い水準の保証を与えるものではない。

当社の実施した手続には以下が含まれる。

- エコアイディアレポートの作成・開示方針についての質問
- 会社の定める基準の検討
- 指標の把握、集計、開示のためのシステム並びに全社及びサイトレベルでの内部統制の検討
- 全社集計データに対する分析的手続の実施
- 会社の定める基準に従って指標が把握、集計、開示されているかについて、試査による原始証拠との照合並びに再計算の実施
- 国内及び海外の事業所ならびに関係会社における現地往査
- マーク付与基準に記載されている重要な環境情報が漏れなく開示されているかについて、質問及び内部資料等の閲覧により検討
- 指標の表示の妥当性に関する検討

結論

上述の保証手続の結果、エコアイディアレポートに記載されている指標が、すべての重要な点において、会社の定める基準に従って作成されていない、または、重要な環境情報が漏れなく開示されていないと認められる事項は発見されなかった。

当社及び本保証業務に従事したものと会社との間には、サステナビリティ情報審査協会の倫理規程に規定される利害関係はない。

以上

次に、8社の第三者レビューの内容を比較するため、企業、環境報告書名、表題、宛名、実施者、目的と範囲（対象）については、図表3-2（その1）に示す。また、企業、判断・手順の基準など、手続きの方法、結論、利害関係については、図表3-3（その2）に示すと、次のとおりである⁽¹⁹⁾。

図表3-2 8社の第三者レビューの内容（その1）

[企業、環境報告書名、表題、宛名、実施者、目的と範囲（対象）]

企 業	環境報告書名	表 題	宛 名	実 施 者	目的と範囲(対象)
日本精工 (NSK)	CSR レポート 2011	第三者からの 意見	特 に な し	株式会社日本総 合研究所主席研 究員 尼達栄一郎氏 (顔写真付)	記載情報全般 (集計プロセス 含む)
東 芝	東芝グループ 環境レポート 2011	環境パフォー マンスデー タ 第三者検証 報告書	株式会社東 芝 御中	ビューローベリ タスジャパン株 式会社 システム認証事 業本部	環境会計および 環境効率に關す るデータを含む 環境パフォー マンスデータの正 確性を検証(本社 を含む7サイト)
富 士 ゼロックス	Sustainability Report 2011	第三者意見	特 に な し	国際NGOナチュ ラル・ステップ・ ジャパン代表 高見幸子氏 (顔写真付)	記載情報全般 (集計プロセス 含む)
ソ ニ ー	CSR Report Executive Summary2011	第三者検証 報告書	ソニー株式 会社 御中	ビューローベリ タスジャパン株 式会社 システム認証事 業本部	環境活動実績 データを含む環 境パフォー マンスデータの正 確性・信頼性・一貫 性)を検証(本社 を含む8サイト)
富 士 通	富士通グルー プ社会・環境報 告書 2011	独立した第 三者による 保証報告書	富士通株式 会社 代表取締役 山本正己殿	株式会社 新日 本サステナビリ ティ研究所 代表取締役 中込昭弘	環境会計情報お よび重要なサス テナビリティ情 報の正確性・準拠 性を保証
パ ナ ソ ニ ッ ク	Panasonic Group'eco ideas' Report 2011 パナソ ニックグループ エコアイディア レポート	独立保証報 告書	パナソニック 株式会社 取締役会 御中	KPMG あずさサ ステナビリティ 株式会社代表取 締役 魚住隆太 取締役 松尾幸喜	グリーンプラン 2010の指標と重 要な環境情報の 網羅性保証

企 業	環境報告書名	表 題	宛 名	実 施 者	目的と範囲 (対象)
トヨタ	Sustainability Report 2011	第三者審査報告書	トヨタ自動車株式会社 代表取締役社長 豊田章男殿	株式会社トーマツ 審査評価機構 代表取締役社長 稲永 弘	報告書の16頁から53頁の環境定量情報(コラム・海外事業体の取組事例を除く)の正確性を審査
シャープ	シャープ環境・社会報告書 2011	独立保証報告書	シャープ株式会社 取締役会 御中	KPMG あずさサステナビリティ株式会社 代表取締役社長 魚住隆太 取締役 松尾幸喜	商品の環境性能を除く環境パフォーマンス指標および社会性パフォーマンス指標の保証

まず、図表 3-2 の「表題」欄は、次の 4 つに分類できる。

- 第三者レビューの表題
- (1) 第三者意見————日本精工、富士ゼロックス
 - (2) 第三者検証報告書————東芝、ソニー
 - (3) 第三者(独立)保証報告書——富士通、パナソニック、シャープ
 - (4) 第三者審査報告書————トヨタ

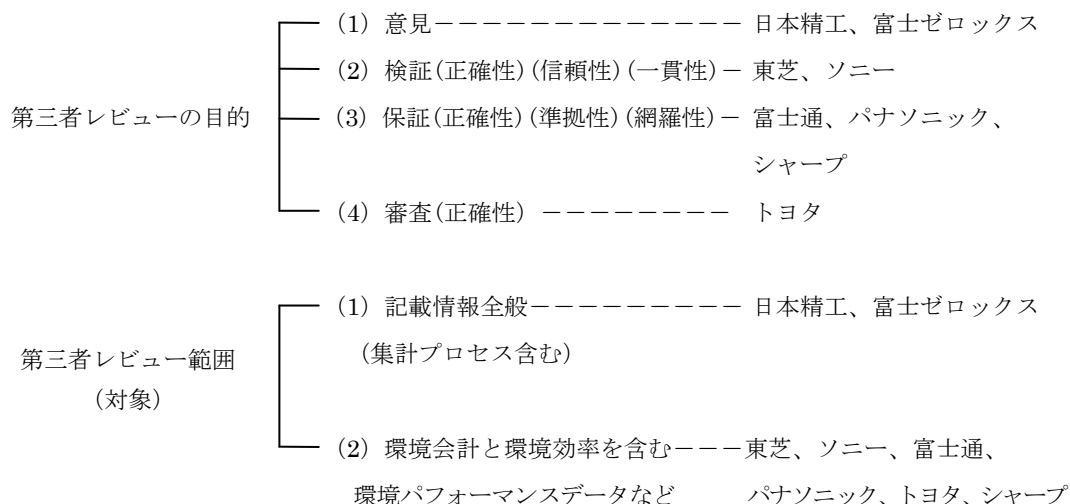
次に、「宛名」欄は、「会社」「代表取締役」および「取締役会」となっている。

- 第三者レビューの宛名
- (1) 会 社————東芝、ソニー
 - (2) 代表取締役————富士通、トヨタ
 - (3) 取締役会————パナソニック、シャープ

また、「実施者」欄は、次の 2 つに分類できる。

- 第三者レビューの実施者
- (1) 監査・審査・認証を行う——日本精工、東芝、
認証機関 富士ゼロックス、ソニー
 - (2) サステナビリティ情報——富士通、パナソニック、トヨタ
審査協会会員

さらに、「目的と範囲（対象）」欄は、次のようにまとめることができる。



図表 3-3 8社の第三者レビューの内容（その2）

[企業，判断，手続の基準など，手続の方法，結論，利害関係]

企 業	判断・手続の基準など	手 続 の 方 法	結 論 (一部分)	利 害 関 係 (一部分)
日本精工 (NSK)	な し	な し	な し	な し
東 芝	・(ウ) 国際保証基準 ・BV（注）が、定め る非財務情報に対す る第三者検証手順と ガイドライン	<u>本社</u> ① データの収集・集計シ テム及び関連するプロセ スの信頼性 ② 内部検証プロセスの有 効性 ③ 本社で集計されたデー タの正確性各サイト ① データ集計範囲の適切 性 ② データの計測方法、収集 方法、集計方法の有効性 ③ 内部検証プロセスの有 効性 ④ データ集計結果の正確 性	ー集計シス テムには信頼 性があり、訪問 した全てのサイ トにおいて、 適切に運用さ れている。	ー利害の対 立を引き起こ すことはない と考えます。

企 業	判断・手続の基準など	手 続 の 方 法	結 論 (一部分)	利 害 関 係 (一部分)
富 士 ゼロックス	な し	な し	な し	な し
ソ ニ ー	・(ウ) 国際保証基準 ・BV が定める非財務情報に対する第三者検証手続とガイドライン	<u>本社</u> ① データの収集・集計システムの信頼性、運用の適切性 ② 内部検証の有効性 ③ 2009 年度(2009 年 4 月～2010 年 3 月) 本社で集計されたデータの正確性 ④ 集計されたデータから導かれた結論の妥当性 <u>各事業所</u> ① データの集計範囲の適切性 ② データの計測方法、収集方法、集計方法の有効性および内部検証の有効性 ③ 計測データ、収集データの信頼性および集計結果の正確性	ー ー 信頼性が ない、そして重 要な誤りやバ イ ア ス が 掛 かったデータ は見受けられ なかった。	ー ー 利害の対 立を引き起こ すことはない と考えます。
富 士 通	・(ア) GRI ・(ウ) 国際保証基準 ・(キ) マーク付与基準 ・(ク) サステナ審査指針 ・(ケ) 算定基準	① 定量的な情報については、主として、情報の収集過程、集計方法の把握・評価、分析的手続の実施、試査による証拠資料との突合・照合、再計算等を実施した。また、定性的な情報および GRI ガイドラインのアプリケーション・レベルに関する自己宣言が GRI ガイドラインに準拠しているかどうかについては、主として、質問、関連する記録の閲覧などを実施した。	ー ー 準拠して いないと信じ させる事項は すべての重要 な点において 認められな かった。	ー ー 利害関係 はない。

企 業	判断・手続の基準など	手 続 の 方 法	結 論 (一部分)	利 害 関 係 (一部分)
パ ナ ソ ニ ッ ク	・(ウ) 国際保証基準 ・(キ) マーク付与基準 ・(ク) サステナ審査 指針 ・(ケ) 算定基準	① エコアイディアレポートの作成・開示方針についての質問 ② 会社の定める基準の検討 ③ 指標の把握、集計、開示のためのシステム並びに全社及びサイトレベルでの内部統制の検討 ④ 全社集計データに対する分析的手続の実施 ⑤ 会社の定める基準に従って指標が把握、集計、開示されているかについて、試査による原始証憑との照合並びに再計算の実施 ⑥ 国内及び海外の事業所ならびに関係会社における現地往査 ⑦ マーク付与基準に記載されている重要な環境情報が漏れなく開示されているかについて、質問及び内部資料等の閲覧により ⑧ 表示の妥当性に関する検討	ー ー 重要な環境情報が漏れなく開示されていないと認められる事項は発見されなかった。	ー ー 利害関係はない。
ト ヨ タ	・(ウ) 国際保証基準 ・(エ) 審査基準 (案)	① 審査手続の概要は、報告書の16頁から53頁に掲載されている2009年度の環境定量情報(コラム・海外事業体の取り組み事例を除く)について、サンプリングにより集計表とその基礎資料との照合、作成責任者及び担当者に対する質問、関連する議事録・規定・ISO関連資料等の閲覧及び照合、事業所視察、その他根拠資料となる内部資料及び外部資料で利用可能なデータと比較し検討した。	ー ー すべての重要な点において正確に測定、算出されていないと認められるような事項は発見されなかった。	な し

企 業	判断・手続の基準など	手 続 の 方 法	結 論 (一部分)	利 害 関 係 (一部分)
シャープ	・(ウ) 国際保証基準 ・(ク) サステナ審査指針 ・(ケ) 算定基準	① 環境・社会報告書ダイジェストの作成・開示方針についての質問 ② 会社の定める基準の検討 ③ 指標の把握、集計、開示のためのシステム並びに全社及びサイトレベルでの内部統制の検討 ④ 全社集計データに対する分析的手続の実施 ⑤ 会社の定める基準に従って指標が把握集計、開示されているかについて、試査による原始証憑との照合並びに再計算の実施 ⑥ 一部のサイトにおける現地往査 ⑦ 指標の表示の妥当性に関する検討	ーすべての重要な点において、会社の定める基準に従って作成されていないと認められる事項は発見されなかった。	ー利害関係はない。

(注) BV とは、ビューローバリタスジャパン株式会社のこと。

図表 3-3 の「判断・手続の基準など」欄での (ア) から (ケ) までは、前節図表 2-2 で用いた記号である。

「手続の方法」欄は、各社共に違っていることがわかる。「結論」欄は、「適切に運用されている」の積極的形式と「すべての重要な点において発見されなかった」の消極的形式の 2 タイプとなっている。

日本公認会計士協会の『財務諸表監査以外の保証業務等に関する実務指針』によれば⁽²⁰⁾、結論の報告を、次の図表 3-4 のように分類している (公認会計士協会, 2005, pp.22-26)。

図表 3-4 保証報告書における結論の報告

形 式	結 論 の 報 告				結論不表明
	肯定的結論 (無限定)	限 定 付 結 論		否定的結論	
積極的形式	主題情報に基づく方式	範 囲 限 定	主題情報に基づく方式	主題情報に基づく方式	主題情報に基づく方式
	直 接 報 告 方 式	結 論 限 定			
消極的形式	主題情報に基づく方式	範 囲 限 定			
		結 論 限 定			

最後に、図表 3-3 の「利害関係」欄は、実施者と企業との利害関係の有無を記載するもので、各社共に「ない」と表示している⁽²¹⁾。

これまでの事例からは、第三者レビューの実施者によって、「フォーマット」、「表題」、「宛名」、「目的と範囲（対象）」、「判断・手続の基準など」、「手続の方法」、「結論」、「利害関係」などの記載内容がほとんど異なっていた。

また、「意見」、「検証」、「保証」および「審査」の違いによって、範囲や手続方法、結論の表現が異なっていたことが判明した。

企業は、第三者レビューの実施者が、社会的に認められた格式の高いグループや個人であること明示することで、信頼性の強い環境情報である点を強調していることも、見逃せない事実である。

以上、第三者レビューの事例を紹介したが、企業は、第三者レビューの開示情報の信頼性をさらに強調するため、また、いかに自社が、社会的責任投資（SRI：Socially Responsible Investment）活動を積極的に推進しているかをアピールするために、第三者レビューといっしょに、図表 3-5 のような情報を同時にディスクージャーしている。

図表 3-5 8 社の第三者レビューの信頼性を強調する主たる情報

企 業	第三者レビューの信頼性を強調する主たる情報
日 本 精 工 (NSK)	① 「FSC ミックス品」のマーク（注 1） ② 「森の町内会」マーク（注 2）間伐に寄与する紙 ③ 「円滑でくらしやすい地球のために」のマーク
東 芝	① 「FSC ミックス品」のマーク ② 「森の町内会」マーク間伐に寄与する紙 ③ 「国産材使って減らそう CO ₂ 3.9 GREENSTYLE」のマーク（注 3） ④ 「チョウの絵 Wsterless Printing.Naturally」のマーク（注 4） ⑤ 「VOC 成分ゼロ」のマーク（注 5） ⑥ 「カラーユニバーサルデザイン CUD(COLOR UNIVERSAL DESIGN)」のマーク（注 6）
富 士 ゼ ロ ッ ク ス	① 「FSC ミックス品」のマーク ② 「VOC s ゼロ」のマーク ③ 「カラーユニバーサルデザイン CUD」のマーク ④ 「環境保護印刷」のマーク（注 7） ⑤ GPN 印刷サービスのマーク（注 8）
ソ ニ ー	① 「FSC ミックス品」のマーク
富 士 通	① 「J-SUS サステナビリティ報告審査・登録（注 9）」のマーク ② B+GRI REPORT3ndPAPRTY CHECKEND（注 10）
パナソニック	① 「J-SUS 報告審査・登録」のマーク
ト ヨ タ	① 「障害者にやさしい企業のしるし」のマーク ② 「UD FONT」のマーク（注 11） ③ 「PRINTED WITH SOYINK」のマーク（注 12） ④ 「みんなで止めよう温暖化チーム・マイナス 6%」のマーク（注 13）

企 業	第三者レビューの信頼性を強調する主たる情報
シ ャ ー プ	次の 6 種の評価を受けている。 ・ FTSE4Good グローバル・インデックス (英国) ・ FTSE KLD グローバル・クライメット 100 インデックス (米国) ・ ダウ・ジョーンズ・サステナビリティ・アジアパシフィック・インデックス (米国・スイス) ・ エティベル・サステナビリティ・インデックス (ベルギー) ・ モーニングスター社会的責任投資株価指数 (日本) ・ oekom research 社 社会的責任格付「Prime」(ドイツ) ① 「FSC ミックス品」のマーク ② 「国産材使って減らそう CO₂ 3.9 GREENSTYLE」のマーク ③ 「PRINTED WITH SOYINK」のマーク ④ 「カラーユニバーサルデザイン CUD」のマーク ⑤ 「ENERGY GREEN SOLAR」のマーク (注 14)

- (注1) FSC は、Forest Stewardship Council の略で、森林管理協議会のこと。「FSC ミックス品」のマークは、適切に管理された森林からの木材 (認証材) を原料とした紙として FSC から認証を受けた紙を使用していることを示すマークである。
- (注2) 「森の町内会」マークは、豊かな森の創造のための間伐と間伐材の有用活用に取り組んでいることを示すマークである。
- (注3) 京都議定書で日本は、「温室効果ガスの排出量 6%削減」を掲げているが、その約 3 分の 2 にあたる 3.9% を、森林による CO₂ 吸収が担っている。国産材を積極的に使うと、元気な森林が育ち、CO₂ をたっぷり吸収できる。この冊子は、森林に感謝 (サンキュー) しながら国産材を製紙原料として活用し、国内の森林による CO₂ 吸収の拡大に貢献していることを示すマークである。
- (注4) 印刷工程において、刷版の版材がインキをはじくという特性を利用し、水を使用せずに印刷する「水無し印刷」を採用していることを示すマークである。
- (注5) Non-VOC インキの使用——揮発性有機化合物、VOC (Volatile Organic Compounds) を含まない、植物油 100% のインキを使用していることを示すマークである。
- (注6) NPO 法人カラーユニバーサルデザイン機構 (CUDO) により、色覚の個人差を問わず、できるだけ多くの方にみやすいように配慮されたデザイン (カラーユニバーサルデザイン) として認定されたマークである。
- (注7) この印刷物は、環境保護印刷推進協議会 (E3PA) のシルバー基準に適合した地球環境にやさしい印刷方法で作成されていることを示すマークである。
- (注8) GPN は、Green Purchasing Network の略で、印刷サービスのグリーン購入に取り組んでいることを示すマークである。
- (注9) サステナビリティ情報審査協会の認めたマークである。
- (注10) GRI アプリケーション・レベル B+ 該当することを示すマークである。
- (注11) より多くの人へ適切に情報を伝えられるよう配慮したユニバーサルデザインフォントを採用している。空間に余裕のある文字で視認性・持続性に優れており、誤読を防ぐシンプルな形状で読みやすさと高いデザイン性を備えている。見えにくい条件下での検証を繰り返すことで、視力や環境に左右されることなく、幅広い年齢の方にとって認識しやすいよう設計されていることを示すマークである。
- (注12) 製作を CTP (Computer to Plate) 化し、製版工程での中間材料であるフィルムの使用を全廃している。市中回収古紙パルプを 70% 以上配合した用紙を使用。従来パルプ漂白の際に使用していた塩素ガスの替りに、有機塩素化合物を発生させにくい漂白剤を使用した無塩素漂白を採用している。インキの石油系溶剤を大豆油主体とした植物油系溶剤に 100% 置き換え、VOC を 1% 未満としていることを示すマークである。
- (注13) 地球温暖化防止の国民運動「チーム・マイナス 6%」に参加していることを示すマークである。
- (注14) 刷版・印刷工程の使用電力は、すべて太陽光発電のグリーン電力で賄われていることを示すマークである。

図表 3-5 の情報は、2011 年度に限った内容であり、それ以前の情報は、大きく違っている企業もあり、毎年、変更されて定型化していない。

また、マークの図柄は、紙幅の関係で略しているが、記載した固有名詞は、各社の商標または登録商標である。

さらに、8 社すべての企業が、第三者レビュー以外に内部監督を実施して、その結果を環境報告書や Web 上で公表していることが確認できた。

4 第三者レビューの課題と方向性

前節 3 の事例で示したように、企業が、第三者レビューを実施する目的は、環境情報ディスクロージャーの信頼性を確保するためであるが、どの程度の信頼性が確保されているかが曖昧のままに、実務が先行しているように思われる。

事例からは、次の 6 項目に示すような課題や問題点が指摘できる。

まず、(1) 事例からは、第三者レビュー実施者自身が決定した手続きや基準などに基づいて実施している。その手続きや基準を公開しているので、環境報告書の信頼性を高める上で大変効果があることが分かる。

しかし、社会的に合意された基準ではなく、また、ステークホルダーが期待する環境報告書に対する保証の程度や範囲と、実施されているレビューの内容とは隔たりがあるため、第三者レビューをディスクロージャーされても、企業の環境への取り組みの課題が、理解されにくいという問題がある。

次に、(2) 事例では、様々な主体によって第三者レビューが実施されていた。これは、企業が、自社の環境への取り組みの参考にするため、専門家による評価結果を記載しているとも解釈できる。そのため、内部活用される場合には問題がないが、ステークホルダーへの情報開示として記載する場合は、レビューの範囲や手続きが不統一であるにもかかわらず、企業の環境への取り組みが優れているような誤解を与える恐れがある。

また、(3) 事例からは、「検証」「保証」および「審査」のいずれの場合でも、限定された範囲を第三者レビューの対象としているにもかかわらず、ステークホルダーに対して、あたかも環境報告書の全体を第三者レビューしているかのような誤解を与える危険性がある。

さらに、(4) 事例からは、「審査」タイプでは、基準に則った情報の正確性や記載項目の網羅性を審査しているのに、ステークホルダーが、環境問題に対応した包括性を審査していると誤解する心配がある。

続いて、(5) 事例から「評価・勧告」タイプでは、様々な分野の者が実施しており、その知識・経験などの能力差により、その結論の意義も異なることが想定されるが、ステークホルダーにとっては、その違いが理解できず、また、評価など範囲や手続き自体が、曖昧となっている点は問題である。

最後に、(6) 事例からは、第三者レビュー実施者には、社会的に何らかの責任があると判断される。そのため資格要件や責任範囲について、社会的な合意を図っていく必要があると考えられる。

以上のように、第三者レビューに関する用語が定義されていないこと、また、第三者レビューの手法や範囲は、会計監査のような明確な基準が確立していないまま、企業と審査員との契約などで決まることになるため、これら両者の意向により、手法や範囲が異なっているのが、現状である。

このため、第三者レビューの意義、内容や保証の程度については、種々の場合があるにもかかわらず、その違いがステークホルダーには理解できず、誤解を与える危険性があるのは、問題である。

ところで、第三者レビューにあたっては、前節 2 で示した（ア）から（ケ）の 9 種の基準などが、道標となることは確実である。しかしながら、現状では、その道標が複数あるため、その記載内容や解釈の仕方が自由で、作成者の意思に任せられているため、第三者レビューのフォーマットが不統一で、他社との比較ができないことも、問題である。

また、第三者レビューにおける「独立保証報告書」の場合、保証の保証水準の程度が不明である点が、課題である。その理由の 1 つは、保証する対象である環境報告書の内容そのものに、保証水準の違いがあるからである。

一般には、最高水準の保証水準を持つ保証と、中位以下の保証水準を持つ保証とがある⁽²²⁾。

すなわち、最高水準の財務情報の検証行為である監査に対して、環境報告書などの財務情報以外の検証行為は、最高水準より低位の保証水準にならざるを得ず、必然的に保証となるという考え方である（上妻、2006，p.22）。

そこで、客観的な形で第三者レビューの比較可能性と信頼性の一層の向上を図るためには、現状では不十分であることから、今後は、次のような点について順次、取り組む必要があると考える。

- ① 第三者レビューガイドラインの作成
- ② レビュー実施者（審査員など）の資格要件の創設
- ③ 第三者レビュー員の責任範囲
- ④ 虚偽記載への対応策
- ⑤ 第三者レビューに関連する国際的動向との調和化
- ⑥ 多角化や多国籍化を含む大規模企業に対応した組織的な第三者レビューの方法

このような課題に積極的に取り組むことで、ステークホルダーが、第三者レビューの情報を容易に理解できるようになること、記載情報が、重要な虚偽記載（脱漏を含む）がない信頼性高いものであると安心して利用できると考える。

また、国内の情報公開とともに、世界に向けて積極的に情報を発信し、国際的な評価を得られるようにアピールしていくことも忘れてはならない。

む す び

第三者レビューは、その手法と仕組が確立されれば、環境報告書の信頼性と比較可能性を高めるための非常に有効な手段の一つとなることを強調した。

環境報告書の保証と第三者レビューの保証は、今後、他の分野の保証との関連性から検討しなければならない課題である。特に、「審査」タイプの第三者レビューの保証業務は、中位の保証水準であるのに対して、「評価・勧告」タイプは保証業務ではないので、自ずと保証水準が相違する点を指摘した。

また、現状では、(a) 第三者レビューでその手続や基準を公開しているが、ステークホルダーの期待するレビュー内容と隔たりがあるため、理解されにくいこと、(b) 様々な主体が第三者レビューを実施しているため、レビューの範囲や手続が不統一にもかかわらず、優れているような誤解を与えること、(c) 限定された範囲を対象としているのに、あたかも全体を第三者レビューしているような誤解をあたえること、(d) 審査タイプは、情報の正確性や網羅性を審査しているのに、包括性を審査していると誤解しやすいこと、(e) 評価・勧告タイプは、様々な分野の者が実施しているが、ステークホルダーには、その違いが理解できないこと、(f) 第三者レビュー実施者には、社会的責任があるが、その責任範囲が不明確であることなどの課題が存在することを、事例によって紹介した。

今後、第三者レビューの拡大および客観的な形で、第三者レビューの比較可能性と信頼性の一層の向上を図るためには、第三者レビューの望ましいあり方について検討し、基準や手続、レビュー実施者の資格要件と責任範囲などについてのガイドラインを制定することが急務である。また、第三者レビューした企業への税制面での配慮などを実施して、第三者レビューそのものの信頼性、適切性および透明性を高めながら普及させていくことが、重要と考える。

【注】

- (1) EPA は、1986 年に「環境監査条項を調停文書に記載させることについての指導指針」という草案を報告し、環境監査制度化のきっかけとなっている。
- (2) SEC は、投資家保護と証券市場の健全性維持を目的として、1934 年に設置された米国の連邦ベースの証券取引監督機関で、本部はワシントンにある。委員会は委員長をはじめとする 5 名の委員からなり、大統領が上院の同意を得て任命する。委員会メンバーは、政治的中立性を維持するために同一政党から 3 名以上を選出することが禁止されている。任期 5 年で、毎年 6 月に 1 名ずつ改選される。本部以外にもニューヨークなど 9 地方局があり、スタッフは、会計士や弁護士などの専門家である。
- (3) ICC は、1989 年に公表した声明書（position paper）で、環境監査の目的は、「組織、システム、施設がいかに環境によく遂行されているかを経営者に提示することである」と指摘している（後藤,1993, p.63）。
- (4) 内部監査人協会（IIA : Institute of Internal Auditors）の研究財団によって報告された報告書では、環境監査は「組織の環境管理システムが規制条項や内部方針に準拠していることを保証するに適切かどうかを経営者が決定するため、環境マネジメント、システムの欠くことのできない一部」と定義されている（石井, 2000, p.

265)。

- (5) ニューヨーク・ベースの IFAC は、個人や法人の会員をもたず、世界各国の会計団体の業務を調整することをもとめる国際的な調整機関の形態をとっている。BAEC プログラムのパートナーであるフロリダ・ベースの IIA は、IFAC のメンバーである。
- (6) カナダ勅許会計士協会は、次のような見解を表明した。「多くの場合、監督対象を評価するための一般に認められた基準が、特定の（合意された）基準の有無が、監査であるか否かを決定するための重要な要因である。第 2 の要因は、監査対象に関して、検証可能な意見を表明する基礎の存在である。そのため、上記の定義の意味で、(1) 環境コンサルティング業務は監査ではない。(2) サイト評価 (site assessments) は監査でない。(3) オペレーショナルな準拠評価は監査ではないが、ある状況の下では、(特に検証可能な意見に関しては) 監査として行われうる。(4) 環境マネジメント・システムの評価は、一般に監査ではないが、ある状況の下では、(特に基準や検証可能な意見に関しては) 監査として行われうる。(5) 上記の評価業務に対しても、そのコンサルティング業務に関しても、現在のところ、一般に認められた基準は何にもない。(CICA,1992, p. 40、石井, 2000, p. 269)。
- (7) エコ監査規制案が提案する大きな特徴は、社内で行われる環境監査に基づいた環境声明書 (Environmental statement) を、公認環境監査士 (Accredited environmental auditor) が検証 (validation) することである。
- (8) 『「環境にやさしい企業行動指針」案について』は、環境にやさしい企業行動調査検討会が、地球・人間環境フォーラムにおいて発表したものである。
- (9) 「監査」という日本語は、明治 14 年 (1981) 公布の会計検査院章程ではじめて使用され、その後、明治 23 年公布の旧商法において導入された「監査役」で定着したものではないかとされる。徳川幕府の「監査役」に相当する言葉としては「勘定吟味役」があり、その職務は、査覈（厳しく調べる意味）、検鑒（面と向かって調べる意味）、検覈、簿冊点検とされ、「監査」は使われていない（野本,1952, pp.3-4）。
- (10) ISO での環境監査は、環境 ISO (14000 シリーズ) と呼ばれ、環境マネジメント・システムの環境監査に焦点を合わせて、企業活動と非企業活動の両者を対象に監査が行われる。ISO14000 シリーズは、自主的な基準であり、ISO14001 の登録は、任意の制度である。あくまでも、環境 ISO の認証取得は、環境問題への対応のワンステップとしての意義を持つことを忘れてはならない。
- (11) 監査法人系のコンサルティング会社が、環境報告書の監査を多く手がけている理由としては、①会計士を含む会計専門家によって監査メンバーが構成されていること、②独立性の観点から、監査法人や公認会計士が監査人になるのが最も適しているが、財務諸表以外の監査を行うことが制限されていることから、監査法人は、別会社として環境専門のコンサルティング会社を設置している。企業は、監査法人系のコンサルティング会社に環境監査を依頼している。
- (12) 中間法人サステナビリティ情報審査協会会員の例としては、
- | | |
|-----------------------|-----------------|
| ・株式会社あらたサステナビリティ認証機構 | ・株式会社トーマツ審査評価機構 |
| ・KPMG あずさサステナビリティ株式会社 | ・株式会社日本環境認証機構 |
| ・株式会社新日本サステナビリティ研究所 | ・日本検査キューエイ株式会社 |
| ・株式会社トーマツ環境品質研究所（大阪） | ・財団法人日本品質保証機構 |

・ペリージョンソン レジストラ株式会社などがある。

なお、ペリージョンソン レジストラ株式会社以外は、協会認定審査機関である。

また、審査対象により、マークを①サステナビリティ報告審査・登録マーク ②環境報告審査・登録マークに区分している。

- (13) GRI は企業が地球環境保全のために守るべき 10 カ条「シリーズ原則」を策定した米国の市民団体 CERES（環境に責任を持つ経済のための連合）が、国連環境計画（UNEP）との協力で、1997 年秋にスタートされたプロジェクトである。事業者が、環境・社会・経済的な発展に向けた方針策定、計画立案、具体的取り組みなどを促進するための国際的なガイドラインである。GRI は、オランダに本部を置く NGO で、CSR ガイドラインづくりを目的とする国連環境計画の公認協力機関である。2000 年 6 月に GRI ガイドライン第 1 版が発行され、2002 年には第 2 版が出版されている。
- (14) ISAE の目的は、国際監査基準（ISA）もしくは国際レビュー業務基準（ISRE）が対象とする過去財務情報の監査またはレビュー以外の保証業務の実施について、公共実務に従事する職業的会計士のために、基本原則と必要不可欠な手続きを確立することおよび指針を提供することである。
- (15) 審査タイプ・評価・勧告タイプのそれぞれのガイドライン報告書については、
<http://www.env.go.jp/policy/report/h15-02/index.html> に掲載している。
- (16) The AA1000 Assurance Standard（AA1000 保証基準）は、英国の非営利団体である Account-Ability が作成した AA1000 シリーズにおける CSR 報告や持続可能性報告の保証基準である。情報の信頼性について結論を表明するだけでなく、重要性、対応性、完全性の三原則で評価することを求めている。
- (17) パナソニックとシャープの 2 社が、同類の第三者レビューをしている。ここでは、パナソニックを例示している。パナソニック株式会社「Panasonic Group eco ideas'Report 2012 パナソニック グループ エコアイデア レポート 2012」p.41。
- (18) (17) と同じ。
- (19) 日本精工株式会社「CSR レポート 2011」p.39。
株式会社東芝「東芝グループ環境レポート 2011」p.69。
富士ゼロックス株式会社「Sustainability Report2011」p.40。
ソニー株式会社「CSR Report Executive Summary2011」。
<http://www.sony.co.jp/SonyInfo/csr/environment/data/BVQI/index.tml>
富士通株式会社「富士通グループ社会環境報告書 2011」p.78。
パナソニック株式会社「Panasonic Group'eco ideas'Report2010 パナソニックグループ エコアイデア レポート 2011」p.38。 <http://panasonic.co.jp/csr/>
トヨタ自動車株式会社「Sustainability Report2011」p.93。
シャープ株式会社「シャープ環境・社会報告書 2011」p.113。 <http://www.sharp.co.jp/corporate/eco/>
- (20) [保証業務等指針]によれば、「保証報告書における結論の報告には、主題に責任を負う者による想定利用者への主題情報の提示に対する結論を報告する方法と直接に主題に対する結論を報告する方法がある。主題に責任を負う者による想定利用者への主題情報の提示がない場合は、業務実施者は、直接主題について積極的形式

又は消極的形式によって結論を報告する」としている。

- (21) わが国の財務諸表監査では、公認会計士法、監査証明府令などによって、監査人と被監査会社との利害関係の有無について記載を求められているため、保証報告書においても記載することになっている。

しかし、保証業務を実施するに当たって、主題に責任を負う者と著しい利害関係を有する業務実施者は、当然に保証業務を行うことができない。したがって、保証報告書において、利害関係の有無を記載する実質的意味は小さいものと考えられて、保証報告書の文例は、利害関係の有無についての記載を省略することなく作成されている（日本公認会計士協会、2005, pp. 25－26）。

- (22) 保証の水準については、日本公認会計士協会による「環境報告業務指針（試案）」（案）において「高い水準の保証」と「中位の水準の保証」の2つにわけて議論がなされている。それぞれの結論の報告指針では、「環境報告書に対する高い（中位の）水準の保証を提供する業務に係る結論の表明の場合には、その旨及びその理由を明瞭に記載しなければならない」としている。なお、同試案においては、「高い水準の結論」は、「保証付与人が質的・量的に広範囲な手続を実施したときに、保証付与人から付与される結論」、「中位の水準の結論」は、「保証付与人が質的・量的に中程度の手続を実施したときに、保証付与人から付与される結論」と定義されている。

【参考・引用文献】

- [1] 上妻義直（2006）『環境報告書の保証』同文館出版。
- [2] 後藤敏彦（1993）「ICC の環境監査（内部監査）」『企業会計』VOL.45NO.2 中央経済社
- [3] 日本公認会計士協会（2005）『財務諸表監査以外の保証業務等に関する実務指針』日本公認会計士協会。
- [4] 石井薫（2000）「環境監査の展開—国際的動向を視野に入れて—」『経営論集』第 51 号東洋大学。
- [5] 環境省（2002）『平成 13 年度環境報告の促進方策に関する検討会報告書—平成 14 年 8 月環境報告の促進方策に関する検討会』環境省。
- [6] 環境省（2003）『平成 14 年度環境省報告の促進方策に関する検討会報告書～環境報告書の比較可能性及び信頼性確保のための基本的枠組みについて～』環境省。
- [7] 環境省（2004）『環境報告書ガイドライン（2003 年度版）』環境省。なお、本文では、「環境ガイドライン」とする。
- [8] 環境省（2012）『環境にやさしい企業行動調査結果（平成 22 年度における取組に関する調査結果[概要版]』環境省。
- [9] 野本悌之助（1952）『監査通論』国元書房。
- [10] 柴田英樹・梨岡英理子（2009）『進化する環境会計』中央経済社。
- [11] 島崎規子（2011）『企業の環境評価—環境効率による環境評価の課題』城西国際大学紀要、第 19 巻第 1 号経営情報学部 城西国際大学。
- [12] 一般社団法人サステナビリティ情報審査協会（2009）『サステナビリティ情報審査実務指針』一

般社団法人サステナビリティ情報審査協会。

- [13] 魚住隆太（2009）「環境/CSR 報告書の第三者審査について」中央環境審議会総合政策部会 環境に配慮した事業活動の促進に関する小委員会。

Third - Party's Audit of Environmental Report: Current Situation and Issues for Challenge

Noriko Shimazaki

Abstract

In recent years, an increasing number of companies have begun to issue their environmental reports as a way to promote corporate publicity regarding environmental impacts. These reports have substantially widened their readership as they play a crucial role for the companies as well as their stakeholders.

As the readership of environmental reports enlarges, people become more and more sensitive as whether those reports truly convey the impacts the companies' activities have on environment. And the idea of report auditing by a third party has been called forth as a way to ensure the correctness and credibility of the information conveyed in these reports.

This article first discusses the concept and methodology concerning the third-party audit of environmental report, and then tries to shed light on the major issues for challenge, based on the case of environmental disclosure.