

公認会計士等による環境報告書の 保証業務に関する研究

A Study on the Assurance Services on Environmental Reports by Certified Public Accountants

東洋大学経営力創成研究センター リサーチ・アシスタント 長崎 貴之

要旨

環境活動や環境マネジメントシステムなどの環境情報を、定期的に環境報告書の形で、利害関係者に対し発行する企業が増加してきている。またこれに伴い、環境報告書の信頼性を向上させるために、外部の公認会計士等(監査法人)による第三者審査を受け、環境報告書内で第三者審査報告(書)を公表する企業も増え続けている。本稿では、こういった状況を鑑み、何故、企業は環境報告書を発行するのかといった理論的な背景や、環境報告書の第三者審査がどのような有効性を有しているのか、さらに、そのような第三者審査が既存の公認会計士等の保証業務活動において、どのレベルで展開されているのかについて考察する。

キーワード(Keywords): 環境報告書(environmental reports)、保証業務(assurance services)、公認会計士(certified public accountants)、保証レベル(levels of assurance)、第三者審査(independent reviews)

Abstract

As social concern for the environment grows, many companies or organizations are becoming responsive to stakeholder demands for information about environmental responsibility. Following these demands, or voluntarily, companies have disclosed their environmental information to stakeholders in the form of periodic environmental reports. Further, independent reviews or third party comments on environmental reports have become new practices, and certified public accountants are also interested in providing such reports with the credibility as assurance services. In fact, the numbers of assurance services on environmental reports by certified public accountants have steadily increased around the world. It's believed that these assurance services may also be useful for companies and, eventually, stakeholders.

The purpose of this paper is to discuss and clarify following concerns.

- Theoretical basis or background of publishing environmental reports
- Necessity and effectiveness of independent reviews on environmental reports
- Assurance levels of independent reviews on environmental reports

As described above, the trend of business toward environmental activities provides many opportunities and chances for certified public accountants to step into this area. Standards and criteria for independent reviews on environmental reports are scarce, but certified public accountants make efforts to develop these related matters adequately.

はじめに

日本における環境報告書の発行件数は着実に増加してきており、平成14年度では650社(平成13年度は579社)であったのが、平成15年度では743社に上るなど(環境省, 2004a, 5頁)、その数は経年的に、順調に増加している。さらに、平成15年度に環境報告書を発行した企業の中の16.3%が、環境報告書の信頼性向上の手段として第三者機関より審査を受けていると回答しており(同上)、環境報告書を発行している約6分の1の企業が、第三者による審査を受けているという結果になっている¹⁾。また、平成17年4月1日に施行が予定されている、「環境情報の提供の促進等による特定事業者等の環境に配慮した事業活動の促進に関する法律」で、国等の環境報告書(環境情報)の発行や利用、公表について法制化されるなど、日本において、この領域で新たな方向性が導き出されようとしている。そこで、本稿では、環境報告書における公認会計士等の第三者審査の現状を踏まえつつ、環境報告書発行の理論的背景や環境報告書への第三者審査の必要性と効果、第三者審査の保証水準などについて論じていくことにする。

1. 環境報告書発行の理論的背景

本節では、何故、環境報告書を通して企業・組織は環境情報を開示しなければならないのかについて探究していく。その際に、環境省の環境報告書ガイドライン(2003年度版)などに記載されている、「意思決定有用性理論」と「アカウンタビリティ理論」を中心に述べていく。

先ず、「意思決定有用性理論」に基づいて環境情報を開示する行為、活動を考えてみることにしたい。この意思決定有用性理論は、情報の提供義務を負う者と、情報を受け取る権利を有する者との間の関係が成立して初めて機能する理論である(國部, 2003, 38頁)。しかしながら、この理論に依って環境情報(環境報告書)の開示を考えると、環境情報を発信する側とそれを受信する側の権利・義務関係が明確に確立されていなければ、環境情報を開示する活動は機能しなくなってしまう。これは、企業へ投資を行う投資家や債権者のように、従来から企業に対して財産の保全や運用に関し、情報提供(報告説明)を求める権限を有している者だけが対象となる理論であると考えられる(山田, 2003, 230頁)。そのため、この理論を基にすると、企業の環境活動、環境情報の開示にアプローチすることが可能な者は限られてしまい、日本のように特に、法律によって開示が規定されていない環境報告書の領域においては、意思決定有用性理論では、企業の環境情報の開示機能を限定的な利害関係者間に留めてしまうおそれが生じてしまう。一般の投資家や債権者は自らが投資し、または社債を購

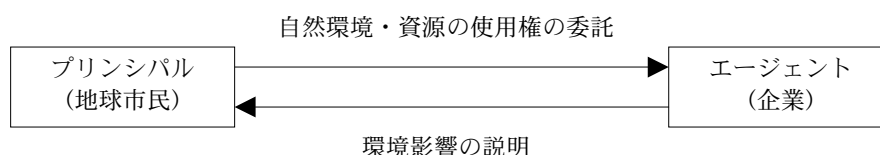
入した企業に対しては、株主配当や債権から生じる給付のみを期待しているため、意思決定有用性理論の中で、企業の環境情報や環境報告書の開示を求める権利を行使するとは考え難い。そのため意思決定有用性理論に基づき、環境情報の提供を求める権利を有する投資家等がその権利を行使しなければ、企業は、環境情報や環境報告書を開示・公開する義務を果たさなくても済み、延いては、環境報告書を発行する意義も失われていくものと思われる。

しかし、実際に環境報告書の発行件数は「はじめに」でも記したように着実に増加しており、日本国内だけでなく海外でも、環境面に加え、経済面や社会面をも含めた「持続可能性報告書」といった、環境報告書を発展させた報告書が次々に発行されるようになってきている(Hussey *et al*, 2001, pp.1~19)。こういった事実を説明する理論として、「アカウントビリティ理論」があり、この理論について、環境省は、以下のように述べている(環境省総合環境政策局, 2004, 75頁)。

社会経済活動の主要な部分を占める事業者は、その事業活動を通じて大きな環境負荷を発生させています。そのため公共財ないし全生命共通の財産である「環境」について、さらには深刻化する環境問題に対して、どのような環境負荷を発生させ、これをどのように低減しようとしているのか、どのような環境配慮の取組を行っているのか等を、公表・説明する責任があり、その手段として環境報告書は最も重要な地位を占めるものです。

つまり、意思決定有用性理論が、特定の権利・義務関係のある者だけを限定的に対象としているのに対し、このアカウントビリティ理論は、その対象を地球上の全生命といった広範囲に拡大しているのである。アカウントビリティ理論自体は、自然環境を通じた「委託・受託関係」からその根源をなすとの考え方から成り立っている。これは、地球市民が、自然環境という持分の使用権を環境汚染者(多くが企業)に委託していると捉え、受託者である企業は委託者(市民)に対し、自然環境への影響を説明する責任が生じるというものである(図.1参照)。そして、企業の受託責任は、アカウントビリティの履行をもって解除されるという(國部, 2003, 40~41頁)。

図.1 環境情報開示のアカウントビリティ



(國部, 2003, 41頁より筆者作成)

このアカウントビリティ理論に基づいて企業が環境報告書を発行し、環境情報を公開するといった一連の活動は概ね社会的な認知を受けてきているといえよう。このこ

とについて、地球環境戦略研究機関(IGES)関西研究センターの研究結果では、環境報告書の発行企業(206社)に対して、「環境報告書を発行する理由」を尋ねたところ、第1位の理由は、「企業の説明責任(アカウンタビリティ)を果たすため」であり、約96%の高率であったという(表.1参照、(財)IGES 関西研究センター, 2004, 12~17頁)²⁾。

表.1 環境報告書の発行理由

		企業数	%
1	企業の説明責任を果たすため	197	95.6
2	企業イメージを高めるため	177	85.9
2	従業員への啓発のため	177	85.9
4	利害関係者の情報要求に応えるため	159	77.2
5	環境管理システムの効果的な運用のため	125	60.7

複数回答可

((財)IGES 関西研究センター, 2004, 15頁より筆者作成)

この調査から企業も一応、自らの環境上のアカウンタビリティがあることを認識し、それに応えるべく環境報告書を発行していることが分かる。このように、環境報告書の現状では、アカウンタビリティ理論を基に受託責任のある企業は、環境情報を開示し、そして環境報告書を介して、我々一般市民の知るところとなり、このプロセスによって企業は自らの受託責任が解除されることとなるのである。

しかしながら、アカウンタビリティ理論に依拠すると、多くの利害関係者に対して説明責任が発生することとなり、次のような問題までも惹起してしまう。それは、株主や投資家のような経済活動目的で環境報告書を利用する者と、その他の一般市民や学生といった経済活動以外の目的で利用する者が存在している現在、どの層に環境報告書の発行の焦点を当てるかによってその方向性が大きく異なってしまうという問題である(同上, 18頁)。こういった問題に対しては、その企業がどの利害関係者に優先度を採るかといった姿勢次第ではあるが、利害関係者の“取りこぼし”のないよう、通常環境報告書の概要を記したダイジェスト版の発行や、難易度を段階分けした環境報告書を作成することで対応することは可能であろう。

また特に、國部克彦教授は、このアカウンタビリティを環境問題に特化したものとして「環境アカウンタビリティ」という概念を創り、持続可能性報告書で取り上げられるトリプル・ボトムラインに即して、財務面では「財務アカウンタビリティ」を、社会面では「社会アカウンタビリティ」を企業は有しているとしている(國部他編, 2000, 16~18頁)。さらに、石井 薫教授は、“エコ・アカウンタビリティ(もしくはエコロジカル・アカウンタビリティ)”という新たな概念を造出し、我々人間には物言わぬ自然の生命体のために、自然のメッセージを解読し、自然の一員として、自然の循環システムを維持し修復していく責任があると指摘している(石井, 2004, 1~2頁)。このように、単にアカウンタビリティ理論といっても、その範囲をより一層拡大して

いくことで、多くの場合、受託責任を負っている企業の負担は拡大していく。従来の会計上のみのアカウンタビリティから環境上のアカウンタビリティへ、そして現在では持続可能性に関するアカウンタビリティへと企業の責任が移行してきた経緯を考えれば、“エコ・アカウンタビリティ”の概念も企業活動に取り込まれていくのではないと思われる。

2. 環境報告書への第三者審査の必要性と効果

前節のように、企業の環境報告書の発行、環境情報の開示の理由については、アカウンタビリティ理論に求め得ることが分かった。それでは何故、環境報告書の発行に留まらずさらに、環境報告書は公認会計士等の第三者審査(保証業務)までも要求するのであろうか。この点に関し、本節では、環境報告書の第三者審査についての公認会計士等の取組みの現状や、環境報告書の第三者審査の必要性、そしてその効果について考えていく。

日本において、環境報告書に何らかの審査(検証)または意見(所見)を付与することを業務としている実務家は、公認会計士(監査法人)だけではない。こういった業務を行う公認会計士等以外の実務家としては、コンサルタントやNPO、NGO、ISO 審査登録機関などが挙げられ、彼らの行う環境報告書への業務の多くは下記の「評価・勧告」タイプに分類することができる(環境省, 2004a, 11~12頁)。ちなみに、公認会計士等の環境報告書へ保証を与える業務の多くは、「審査」タイプである。

「審査」タイプ……環境報告書に記載された情報の正確性の審査、環境報告書の作成の基準への準拠性の審査。

「評価・勧告」タイプ……環境報告書の記載情報の妥当性や環境保全への取組の適切性を判断し、評価、勧告、意見、所感を表明。

この「審査」タイプ、「評価・勧告」タイプの差異は、前者が、環境報告書に記載された情報の正確性の審査、環境報告書の作成基準への準拠性の審査であるのに対し、後者は、環境報告書の記載情報の妥当性や環境保全の取組の適切性を判断し、評価、勧告、意見、感想を表明するものとなっている(環境省, 2004a, 12頁)³⁾。

特に、公認会計士等の業界では、現在、この環境報告書への保証業務を新たなビジネスチャンスの一つとして捉えており、日本公認会計士協会では「環境報告書保証業務指針(中間報告)」などを公表するなど、環境報告書の発行件数の増加とともに、その保証業務の確立にむけて着実に地歩固めを行っている。また、海外に目を向けてみると、1999年9月に、ドイツ経済監査士協会が「ドイツ経済監査士協会監査基準、正規の環境報告書監査の実施諸原則(IDW PS820)」を定め、環境報告書に対する監査が実施されている(内藤, 2003, 38~47頁)⁴⁾。欧州会計士連盟においても、「環境報告書に対する保証提供(論点整理)」が公表されるなど、国内外でその取組みが進展してきている(日本公認会計士協会, 2003, 1頁)。さらに環境についての意識や活動に向けてのビジネスにおける高まりつつある傾向が、公認会計士等に対し、環境報告

書といった隙間市場(niche)に参入するための多くの機会を提供しているとの見方もある(Reynolds, 2001, pp.62~63)。以上のように、公認会計士等からの環境報告書の保証業務への機運は、かなり成熟してきているとあって差し支えない状況となっている。

次に、環境報告書に対し、公認会計士等の第三者審査(保証業務)が何故、必要であるのかについて考えていきたい。このことに関し、保証業務の指針等を提供する側である日本公認会計士協会の見解は以下のようになっている。

(前略)環境報告書は利用者にとって非常に重要な情報を提供するものであるが、通常、環境報告書の作成者と利用者の利害は一致しているとは限らない。また、環境報告書に記載された情報及びその背景にある環境保全活動は複雑であり、これを理解するためには専門性が必要となる。さらに、環境報告書は不特定多数の利害関係者に対して公表されるものであることから、これを利用する利害関係者が、事業体の作成した環境報告書について個別に検証することは不可能である。こうした理由により、事業体から独立した外部の第三者による検証、すなわち環境報告書の保証業務が必要となる(日本公認会計士協会, 2002, 3頁)。

つまり、この見解は、利害関係者の多くが環境情報、環境報告書に関し専門性を保持してはならず、実質的に個々の企業の環境報告書を審査(検証)することは不可能であるため、その代替的措置として、公認会計士等の環境報告書への第三者審査を利用する必要性があると述べているものと思われる。また、日本公認会計士協会は、利害関係者(情報利用者)が、個別的に環境報告書の信頼性を確認することは膨大なコストを惹起するとも述べており(同上, 2~3頁)、社会全体における環境報告書の信頼性確保のコスト削減のためにも、公認会計士等の第三者審査は意義を有していると考えられる。その他にも、環境報告書を通じて、利害関係者をミスリード(mislead)させないための機能として、環境報告書(持続可能性報告書も含む)の保証業務(第三者審査)の必要性を説く考え方もある(伊豫田, 2004, 203頁)。以上のことから、環境報告書への第三者審査(保証業務)は、企業の環境情報(環境報告書)と利害関係者との間の乖離を埋め、「信頼性」という付加価値を付与することで、コミュニケーション・ツールとしての環境報告書の価値を向上させる機能であるといえよう。これは信頼性を提供する点で、公認会計士等が伝統的に行なってきた、財務諸表などへの法定監査と基本的な考え方は異にしないものと思われる。また、公認会計士等の環境報告書への第三者審査は、第1節で述べた「意思決定有用性理論」や「アカウンタビリティ理論」を損ねる機能ではなく、むしろ二つの理論をより堅固なものにすると同時に、環境報告書を発行(環境情報の開示)する活動に厚みを与えていると考えられる。上で述べたとおり、公認会計士等の第三者審査は信頼性をはじめいくつもの点で役割や意義を有しており、多くの利害関係者に対し、その必要性を内在しているものと見なすことができる。

それでは実際に、環境報告書の第三者審査は、どのような効果を有しているのであ

ろうか。この点について、環境報告書に第三者審査を提供する業務を行っている、あずさ監査法人では以下のように、環境報告書の第三者審査の効果を、「1次的効果」と「2次的効果」に分類している(あずさ監査法人, 2004, 10頁)。

1次的効果

- ・環境報告書の審査に対する積極的姿勢のアピールと外部からの評価。
- ・ステークホルダーに対して、情報の信頼性を重視していることをアピール。

2次的効果

- ・ステークホルダーに対し、「最大限の努力」で信頼性・透明性の高い環境情報を提供しようとしている姿勢を訴えることにより、環境に限らず、経営のあり方を差別できる。各種 PR/IR の場にて、自社の先進性を訴える材料となる。先進性を訴えることに成功した場合、ブランドイメージのさらなる向上による収益/粗利益率の向上、環境格付けのアップなどの効果が期待できる。

上記のあずさ監査法人による環境報告書の第三者審査の効果は、ステークホルダーから向けられる企業イメージの向上に特化したものと考えられる。つまり、同法人の第三者審査は、環境報告書に「信頼性・透明性」といった付加価値を与えるとともに、競合企業とのイメージ戦略で勝利を収めたいとする企業の欲求を満たす点で、時流に沿い、企業ニーズに合致した保証業務を提供していると考えられる。環境報告書に第三者審査という「信頼性」を提供することは主目的であり、当然のことではあるが、顧客企業のニーズが多様化している現在、第三者審査を企業の環境活動に反映できるフィード・バック機能を、第三者審査自体が有していくことが必要になってくるものと思われる。また、本節で記述した第三者審査の効果は、それを受け取る被審査企業の視点での効果のみが強調されているため、今後、環境報告書とその第三者審査報告書を利用する多くの利害関係者が、それらの報告書からどのような効果・メリットを享受できるのかについての視点も、第三者審査活動に織り込んでいく必要が出てこよう⁵⁾。

3. 環境報告書における第三者審査の保証水準

「はじめに」の中で述べたように、日本では平成17年4月に、「環境情報の提供の促進等による特定事業者等の環境に配慮した事業活動の促進に関する法律」が施行予定となっている。この法律は、法令で定められた特定事業者が環境報告書を作成し、公表するよう努力を促す法律となっているが(第9条)、第10条において環境報告書の審査における遵守事項を設け、環境報告書の審査を行う者に対し次のような努力規定を定めている(環境省, 2004b, 3頁)。すなわち、「環境報告書の審査を行う者は、独立した立場において環境報告書の審査を行うよう努めるとともに、環境報告書の審査の公正かつ的確な実施を確保するために必要な体制の整備及び環境報告書の審査に従事する者の資質の向上を図るよう努めるものとする」ということである。また、たとえばこの第10条に違反したとしても、この法律自体、何らかの罰則規定を定めている訳

ではなく、あくまでも努力規定の域を超えるものではないが、やはり公認会計士等は、その職業的な倫理観において、環境報告書の第三者審査といった保証業務を行う際には、十分にこの法律に通曉し、遵守していく必要があるものと思われる。それと同時に実際、適切な環境報告書の第三者審査(保証業務)を行うためには何よりも、保証を提供するためのレベル、つまり保証水準をどのくらいの位置に設定するかといった問題が出てくる。そこで本節では、最初に保証業務とは何かに関して述べ、次に環境報告書の第三者審査が抱えている論点に触れ、そして、公認会計士等は、どのレベルの保証水準に焦点を当てて第三者審査業務を行っているのかについて見ていくことにする。

先ず、保証業務の定義であるが、このことに関し、AICPA(米国公認会計士協会)の保証業務特別委員会では、「意思決定者のために、情報の質、あるいは情報の意味内容を向上させる独立の職業専門家の業務」と定義付けしている(山浦編著, 2000, 4頁)。同様に、IFAC(国際会計士連盟)も保証業務の目的に対し、「(前略)職業会計士が、他の一方の当事者の責任である対象事項を適切な規準を用いて評価し、想定される利用者に当該対象事項について一定水準の保証を付与する結論を表明することにある」といった定義を与えている(同上, 8頁)。これら保証業務の定義から、環境報告書の第三者審査を考えてみると、AICPAの定義は、保証業務を保証の対象となる情報の質や、情報の意味内容を向上させる業務としており、環境情報の信頼性(情報の質)を高めるために、保証業務(第三者審査)を公認会計士等が行う(日本公認会計士協会, 2002, 3~4頁)といった、日本公認会計士協会の見解とほぼ同じものとなっている。IFACの定義に関しても、環境情報(環境報告書)といった対象事項に対し、公認会計士協会等の保証業務の指針やGRIなどの国内外の様々なガイドラインを規準として、公認会計士等は、何らかの保証を付与し結論を表明していることから、環境報告書の第三者審査の現状とこの定義は合致しているといえるであろう。また、日本公認会計士協会でも平成16年7月に、「公認会計士が行なう保証業務に関するフレームワーク(試案)」を公表しており、その中で保証業務の定義を次のように行っている。

公認会計士等が行なう保証業務とは、業務対象についての客観的な作成又は実施の基準又は規準が存在することを前提として、入手した十分かつ適切な証拠に基づきその基準への準拠性について業務対象を評価又は測定し、その評価結果について独立の第三者として意見又は結論を表明することにより業務対象に対して一定の信頼性を付与するものをいう(日本公認会計士協会, 2004, 1頁)。

この日本公認会計士協会による定義も、業務対象に対する基準(規準)への準拠性について信頼性を付与するという面を重視しており、その内容は、IFACなどの定義とほぼ同一のものとなっている。このように、環境報告書における公認会計士等の第三者審査は、一般的な保証業務を規定した定義と基本的な概念は同じものであり、比較的、新しい領域の実務ではあるが、保証業務の一分野であるといえよう⁶⁾。

次に、環境報告書の第三者審査をめぐる論点として、どのようなものがあるのかに

ついて考察したい。この点に関し、以下の5点が課題となっている(内藤, 2003, 32頁)。

- ①環境報告書の信頼性の意味:何を保証するのか(保証対象・内容)
- ②環境報告書の信頼性の保証レベル:どこまで保証するのか(保証水準)
- ③保証内容と保証水準に対応した保証手続き:どのような保証手続きによって環境報告書の信頼性を確保するのか(保証手続き)
- ④環境報告書の信頼性の保証の担い手:誰が保証を行うのか(保証主体)
- ⑤環境報告書の信頼性の保証の相手:誰のために保証を行うのか(保証客体)

この論点の中には、既に本稿において述べたものも含まれている。例えば、①の保証対象・内容は、企業が発行する環境報告書(開示する環境情報)であり、④の保証主体は、第三者審査を業務とする公認会計士等(「評価・勧告」タイプの第三者審査の場合は、コンサルタントやNPOなどの専門家)である。また、⑤の保証客体は第一に、環境報告書を発行する企業であり、発行後の客体はアカウントビリティ理論により、環境報告書を利用する多くの利害関係者であると考えられる。以上、消去法で、この論点に考察を加えると、②の保証水準と③の保証手続きが残ることとなる。特に本稿では、②の保証水準について、環境報告書の第三者審査ではどのように扱われているのかについて明らかにする。

日本において公認会計士等が、環境報告書の第三者審査を行う場合には、「環境報告書の作成基準(判断基準)、環境報告書の性質及び利用目的並びに入手される証拠等を勘案して、提供する保証内容について業務の委嘱者と合意しなければならない」とされている(日本公認会計士協会, 2003, 10頁)。そのため公認会計士等は、保証内容の合意を行う時点で重要な事柄として、どのくらいの保証を行うのかといった程度に関する事項、つまり保証水準について十分に考慮しなければならない。しかしながら、理論的には、かなり低位の保証から完全な保証へと、無限の範囲で保証業務を提供することは可能なため(Hasan *et al*, 2003, p.172)、実務の面で、公認会計士等の職務に支障をきたさず、環境報告書の信頼性を付与できる妥当性のあるレベルに保証水準を設定する必要がある。そこで、「高位」または「中位」の水準の保証が提供されることとなる。この2つの保証水準の差異は、以下のようなものとなっている(吉川, 2003, 29頁)。

- 高位の保証水準……保証付与人(公認会計士等)が、環境報告書について広範な手続きを実施し、業務上のリスクを低い水準に押さえるに、十分かつ適切な証拠を入手できた場合に行う保証
- 中位の保証水準……保証付与人が、業務上のリスクを中位の水準に押さえるに、十分かつ適切な証拠を入手できた場合に行う保証

特に、中位の保証で採用される手続きは、高位の保証に比べて、主として質問や分

析的手続き、その他の手続きであり、高位の保証を提供する業務におけるほど広範な手続きではないとされている(同上)。また、この2つの保証水準は、日本公認会計士協会が2000年2月に公表した「証明業務指針(試案)」によって、高位の保証業務は「監査相当業務」とされ、中位の保証業務は「レビュー相当業務」と区別されている(國部・梨岡, 2003, 73頁)。このように、環境報告書の第三者審査には、大きく分けて2つの保証水準を基にして、公認会計士等は、保証業務を行なっていくことになる。さらに、これら高位の保証水準と中位の保証水準は、第三者審査の結果(結論)を記載する報告書の意見表明においても、その文言に違いが見られる。たとえば、高位の保証の場合は、「保証対象は基準に準拠し、適正に表示されていると認めた」などといった積極的保証の形式で表明され、中位の保証の場合は、「基準に準拠していないと信じさせる事項は認められなかった」などの消極的保証の形式で表明されている(國部・梨岡, 2003, 73頁; 吉田・北畠編, 2003, 137頁)⁷⁾。上記のように2つの保証水準が環境報告書の第三者審査の枠組みの中では提供し得るものなのであるが、実際に、公認会計士等が提供する環境報告書の第三者審査の多くは、中位の保証業務(レビュー相当業務)のレベルで留まっているのが現状となっている(吉田・北畠編, 2003, 138頁; 吉川, 2003, 29頁)。その理由としては、環境報告書の第三者審査において、一般に認められた作成基準や審査基準が確立しておらず(朝日監査法人編, 2003, 56頁; 吉田・北畠編, 2003, 138頁)、各企業によって環境報告書の記載内容・方法に差異があり、算出された数値の正確性を検証できるほどの算出方法も特定されていないためであるとされている(吉川, 2003, 26~27, 29頁)。このような理由で、現時点では、公認会計士等による「監査相当業務」すなわち、高位の保証水準での保証業務として環境報告書の第三者審査は、中位の保証水準での第三者審査よりも少ない件数となっている。

また、中位の保証水準で第三者審査が公認会計士等によって行われることで、新たな問題が生じてきているという。それは、保証業務自体、日本では一般的にあまり認知されておらず、その中でもさらに馴染みのない「中位の水準の結論」を表明している環境保証業務報告書(第三者審査報告書)が、その利用者の理解を得られるかどうかといったことである(日本公認会計士協会, 2002, 20頁)。海外の研究者の中にも、第三者審査報告書の利用者が、果たして、中位の保証(報告書)は高位の保証よりも、はっきりと下位のレベルで保証を提供していると理解しているか否かという点に疑問を呈する者もいる(Hasan *et al*, 2003, p.175)。こういった保証に対する利用者の期待と、保証が実際に提供することに対する利用者の理解との間に生じたギャップを「期待ギャップ」というが(日本公認会計士協会, 2002, 18頁)、この期待ギャップを解消するためにも、現行制度の中での環境報告書の第三者審査を、根本から再考することが重要なこととなってこよう。

この2つの保証水準に基づく保証業務の他にも、責任当事者と公認会計士等の合意によって行われる「合意された手続き業務(agreed-upon procedures engagement)」があり、これは、予め委託者と合意した手続きを実施した結果、発見した事項を報告する業務となっている。この業務は、合意した範囲のみに消極的保証を与える極めて

限定されたものであるため、中位の保証水準による保証業務よりもレベルの低い業務となっている((財)IGES 関西研究センター, 2004, 92頁)。しかし、IFAC の定義では、この合意された手続き業務を保証業務には含めず(山浦編著, 2000, 8頁)、2003年2月に公表した「保証業務のための国際フレームワーク(公開草案)」の中で、保証業務を「監査水準の業務」と「レビュー水準の業務」の2つに区別しているだけである(内藤, 2003, 47頁)。

以上のことから、環境報告書の第三者審査における保証水準の現状を鑑みると、各種基準(規準)の公正さや妥当性の欠落、実務慣行の僅少さなどが、環境報告書ならびに第三者審査(保証業務)のレベルの向上を阻んでおり、中位の保証水準での保証業務に留まらせているものと思われる。保証業務が中位程度のレベルにとどまる限り、環境報告書の利用価値は過大評価されているものとして考えざるを得ない(吉川, 2003, 27頁)といった意見があるように、この領域でも、各種の基準が、「一般に認められた」レベルに至るための枠組み作りと、それによって高位の保証水準で、保証業務を提供できる体制を築いていくことが肝要であると考えられる。

結びに

以上、環境報告書発行の意義から、環境報告書の第三者審査の水準まで述べてきたが、実際には、環境報告書の作成・発行といった面ばかりが先行し、環境報告書に対する第三者審査のレベル(保証水準)にかなりの遅れがあることが分かった。このような問題は、環境報告書自体のレベルをとどまらせるだけでなく、それを利用する多くのステークホルダーにも不利益を与えてしまうことが予想される。こういった問題の解決のためにも、環境報告書の領域で主導権を握っている公認会計士等が率先して、高位の保証水準で第三者審査が行えるような、フレームワークの構築を目指していかなくてはならないであろう。また、ステークホルダーの一人である我々自身も、公認会計士等による環境報告書(第三者審査)に関する動向に一層の注目を置き、適切かつ健全な環境報告書とその第三者審査の実務が行われるようアプローチしていかなければならない。

尚、本稿を提出するにあたって、筆者の主査・副査の先生方とともに、当センターの研究員の先生方のご指導に対し感謝する次第である。

【注】

- 1) 公認会計士等が環境報告書に保証を与える業務(第三者審査)は、政策立案者の注目を集めてきている(Hasan *et al*, 2003, p.174)。また、1996年のGEMI(Global Environmental Management Initiative)の研究結果によると、環境保護主義者や投資家、メディア、規制当局の関係者たちは、環境報告書やその検証に関するガイドラインや基準の不足のために、第三者による環境報告書への証明は、ほとんど価値がないといった指摘をする場合があるという(Beets & Souther, 1999, p.134)。
- 2) この調査は、2003年4月に東証一部上場企業1,523社を対象にした質問票調査である。回答企業数は324社(回収率21.3%)で、内訳は製造業258社、非製造業55社、金融業11社となっている

(財)IGES 関西研究センター, 2004, 12頁)。表.1は、その中で環境報告書を発行した企業206社(この問に対する無回答企業1社を除くと205社)の回答である。

- 3) 特に、「評価・勧告」タイプは、環境報告書に記載されている情報が、実態を反映した信頼可能なものであるという前提の下に成立するものであり、この前提条件を所与のものとしてなされた評価((財)IGES 関西研究センター, 2004, 107頁)といえることができる。本稿では、公認会計士等が保証業務の一環として、環境報告書に第三者審査(「審査」タイプ)を与える業務に焦点を当てて述べていくことにする。
- 4) ドイツでは、EMAS が、1995年に環境監査法によって制度化されているため、この EMAS に則った環境声明書による情報開示が主流となっている。他方、自主的に環境報告書を公表する企業は少ないものの、ドイツ経済監査士協会は、環境報告書監査基準を定め、環境報告書の信頼性確保の手段として監査を規定し、環境報告書に対する監査が実施(企業の任意ではあるが)されている(内藤, 2003, 38頁)。
- 5) 従来の企業会計において監査報告書の効果は、被監査側である企業だけでなく、多くの財務諸表利用者にも情報を提供する機能を備えている一方で(加藤他編, 2002, 14~17, 203~204頁)、環境報告書の第三者審査は、被審査側企業に対する効果のみに重点をおいているように思われる。アカウンタビリティ理論に沿って、十分な環境報告書を発行、公表していく上でも、利害関係者の立場から、より一層の効果はこの第三者審査は考えていかなければならない。
- 6) 日本公認会計士協会の「公認会計士が行なう保証業務に関するフレームワーク(試案)」において、公認会計士等の保証業務としては、財務諸表監査や財務情報のレビュー、内部統制の有効性検証業務、環境報告書審査、環境マネジメントシステム検証などがその業務に相当するとされている(日本公認会計士協会, 2004, 2頁)。
- 7) 多くの第三者審査報告書において、中位の保証業務の結論は以下のような文言がとられている(朝日監査法人編, 2003, 56頁)。

当監査法人(研究所)の実施した審査手続の結果は、次のとおりである。

- ①『環境報告書』に記載されている環境パフォーマンス指標及び環境会計指標は、会社の定める方針に従い合理的に把握して集計、開示されたことにおいて、変更すべき重要な事項は認められなかった。
- ②『環境報告書』に記載されているその他の記述情報は、審査の過程で入手した内部資料および外部資料との整合性において、変更すべき重要な事項は認められなかった。

【参考文献】

- 朝日監査法人編『環境報告審査のしくみとノウハウ』中央経済社, 2003年。
 あずさ監査法人「第三者審査(配布資料)」2004年。
 石井 薫『環境監査(第2版)』創成社, 2004年。
 伊豫田 隆俊「持続可能性報告書に対する保証の付与に関する一考察」『会計』第166巻2号, 2004年8月。
 環境省「平成14年度環境報告の促進方策に関する検討会報告書」2003年3月。
 環境省(2004a)「平成15年度環境にやさしい企業行動調査結果【概要版】」2004年9月。(http://www.env.go.jp/policy/j-hiroba/kigyo/h15/gaiyo.pdf) アクセス日: 2004年10月16日。
 環境省(2004b)「環境情報の提供の促進等による特定事業者等の環境に配慮した事業活動の促進に

- 関する法律」(http://www.env.go.jp/policy/hairyo_law/law.html) アクセス日:2004年10月20日.
環境省総合環境政策局「環境報告書ガイドライン(2003年版)」『官公庁環境専門資料』第39巻3号,
2004年5月.
- 加藤恭彦・友杉芳正・津田秀雄編『監査論講義』中央経済社, 2002年.
- 國部克彦「2つのアカウントビリティ:環境報告書と環境会計」『産業と経済』第18巻第1号, 2003年
3月.
- 國部克彦・富増和彦・資源リサイクルシステムセンター編『環境報告書の理論と実際 環境情報開
示をどう進めるか』(財)省エネルギーセンター, 2000年.
- 國部克彦・梨岡英理子「環境報告書における第三者意見書の機能」『現代監査』第13巻, 2003年3月.
長崎貴之「環境報告書の第三者審査機能に関する研究」『東洋大学大学院紀要』第40集, 2004年3月.
内藤文雄「環境報告書の信頼性の保証—保証命題と保証水準の差別化について—」『京都学園大学
経営学部論集』第13巻第2号, 2003年12月.
- 日本公認会計士協会「環境報告書業務指針(試案)」2001年7月16日.
- 日本公認会計士協会「環境報告書保証業務の現状と課題(中間報告)」2002年10月7日.
- 日本公認会計士協会「環境報告書保証業務指針(中間報告)」2003年12月9日.
- 日本公認会計士協会「公認会計士が行なう保証業務に関するフレームワーク」2004年7月6日.
- 山田真由美「環境報告書制度化に向けての課題と展望—環境法と商法の枠組みを踏まえて—」『早
稲田大学大学院法研論集』第105巻, 2003年.
- 山浦久司編著『会計士情報保証論—保証業務のフレームワークと会計士の役割』中央経済社, 2000
年.
- 吉田文和・北畠能房編『環境の評価とマネジメント』岩波書店, 2003年.
- 吉川栄一「環境報告書の第三者認証と法的責任」『上智法學論集』第47巻第2号, 2003年11月.
(財)地球環境戦略研究機関(IGES)関西研究センター『日本企業の環境報告—問い直される情報開
示の意義』(財)省エネルギーセンター, 2004年.
- Beets, S.Douglas & Christopher C.Souther, 1999. “Corporate Environmental Reports: The Need
for Standards and an Environmental Assurance Service”, *Accounting Horizon*, Vol.13, No.2.
- Fortes, Hilary, Winter 2002. “The Need For Environmental Reporting by Companies: An
Examination of the Use of Environmental Reports by Swedish Public Companies”, *Greener
Management International*, Issue40.
- Hasan, Mahreen, Peter J.Roebuck & Roger Simnett, September 2003. “An Investigation of
Alternative Report Formats for Communicating Moderate Levels of Assurance”, *Auditing:
A Journal of Practice & Theory*, Vol.22, No.2.
- Hussey, Dennis M., Patric L.Kirsop & Ronald E., Meissen, 2001. “Global Reporting Initiative
Guidelines: An Evaluation of Sustainable Development Metrics for Industry”,
Environmental Quality Management, Vol.11. Issue1.
- Reynolds, Mary Ann, January/March 2001. “Greener CPA: Alternative Vision”, *The Ohio CPA
Journal*, Vol.60, Issue1.