
CSR報告書の保証に関する研究

大 田 博 樹

アブストラクト

本稿では、CSR報告書の保証の現状について調査するとともに、今後の課題について考察することを目的としている。まず、CSR報告書における保証を「自主審査」と「第三者意見」、「第三者審査」に分け、それぞれの特徴について整理した。

そして、環境配慮促進法により特定事業者に指定されている独立行政法人の環境報告書の内容と保証の有無について考察した。また、一般企業のCSR報告書では、環境省と財団法人地球・人間環境フォーラムが主催する「環境コミュニケーション大賞」を受賞した報告書の保証の有無と内容について検討した。

以上の調査から、CSR報告書における保証システムは報告書の内容の信頼性を高めるレベルには達していないことが明らかとなった。その背景には、まず、報告書の内容が広範に渡っている事が挙げられる。そのため、CSR報告書に対して保証を行う場合には、広範囲な知識が要求されることとなり、報告書全体の保証が難しくなっていると言える。第二に、保証を行うための社会的なシステムが整備されていないことも指摘できる。特に、実務では利害関係者と報告書作成組織、保証付与者との間で合意された基準が必要になるため、今後の議論が必要になると思われる。そして、第三に情報利用者側が求める「保証」と保証付与者の「保証」には少なからずギャップが存在している点が指摘できる。第四には、保証水準の曖昧さがある。CSR報告書の保証について明確な判断基準がないという問題がある。

CSR報告書の信頼性を高めるためには、まず統一された報告書を作成することが重要で、その後、第三者意見と第三者審査の違いを理解し、それぞれの強みを生かした保証業務を行っていくことで、保証システムが有効に機能すると考えられる。

1. はじめに

近年、環境問題など企業の社会的責任（CSR：Corporate Social Responsibility）に関する非財務情報の開示は年々増加傾向にある。環境省の調査¹によると、2006年度に環境報告書を開示している企業は1049社にのぼるといふ。この数字は、調査対象企業の約64%以上にあたり、多くの企業から非財務情報が開示されていること

が分かる。その背景には、環境問題の深刻化と企業活動との関連性が注目されていることや法規制の整備、非倫理的な企業に対する消費者行動などがあると考えられる。そのため、企業は自社の環境対策などの社会活動をCSR報告書により情報開示することで、様々な利害関係者に積極的にアプローチをしていると言える。

しかし、一方で情報を開示することで、報告書の内容が利害関係者のニーズに合致しなかつ

たり、正確性の低い情報が開示されてしまったりと企業の信頼性を低下させてしまうというリスクも指摘されている。その結果、CSR報告書の価値を下げてしまい、有価証券報告書などとの不整合という問題が起こる危険性がある。そのため、一部の先進的な企業では、CSR報告書の信頼性を高めるために保証を付ける試みがされるようになってきている。しかし、CSR報告書の保証に関しては規制がないため、保証の範囲や水準に大きな違いがあるのが現状である。

本稿では、以上の問題意識に基づいてCSR報告書の保証の現状と今後の課題について明らかにすることを目的としている。

2. CSR報告書と保証の概要

1) CSR報告書の概要

環境問題が深刻化する中で企業活動と環境問題との関係が注目されたり、企業活動のグローバル化により社会への影響が大きくなったりしたことで、利害関係者にとっても企業にとっても社会的責任という概念は重要なキーワードになっていると言える。そのため、企業活動を円滑に進めるためには、社会的責任活動の内容について利害関係者に情報開示する必要があり、そのコミュニケーション手段としてCSR報告書などが利用されるようになってきているのである。

環境省の調査によると、環境やCSRに関するデータ、取組等の情報を一般に公開している企業は2005年度は50.3%（2004年度は35.5%）で、公開していない企業の40%（2004年度は53.8%）を大きく上回る結果となっている。前年度比でも、公開している企業が大きく伸びていることが分かる。このように企業が開示する非財務情報は年々増加しており、その役割も拡大しているといえる。日本ではもともと環境問題への関心の高さから環境報告書が多く開示されていたが、企業の社会的責任として環境面だけではなく、経済や社会面でも責任を果たしていくとい

う世界的潮流の中で、環境報告書よりもより範囲の広いCSR報告書を作成する企業が増加してきた。2003年度、何らかの非財務情報を開示する企業のうち84%は環境報告書を開示していたが、その後、2004年度では62%、2005年度は41%、そして2006年度では21%にまで減少している。

一方、CSR報告書を開示している企業は、2006年度には34%にまで増加し、環境報告書を作成している企業よりも13ポイントも多くなっている。また、これらのCSR情報を開示している企業の中で、58.9%の企業が「CSR報告書」（環境報告書や持続可能性報告書を含む）を作成していると回答している。そして、これらの報告書の公開目的に関しては、「情報提供等の社会的な説明責任を果たすために公開している」が80.6%、「利害関係者とのコミュニケーションのために公開している」が69.6%、「環境やCSRに関する取組のPRのために公開している」が57.6%と回答している。

このようなCSR報告書の作成に関して、一部の報告書は法律に基づいて開示されているが、その他の多くの報告書は作成のためのガイドラインを参考に自主的に公表されている。これらのガイドラインには強制力はないものの、比較可能性の確保などの面から効果が期待されており、日本では環境省が公表している「環境報告書ガイドライン」とGRI（Global Reporting Initiative）が公表している「サステナビリティ・リポーティング・ガイドライン」が利用されるケースが多くなっている。

環境省は環境報告書を環境コミュニケーションのための重要なツールであるとともに企業が社会に対して説明責任を果たすための手段であるとの認識のもとに、2003年「環境報告書ガイドライン」を公表した。その他、環境問題に対して、1999年には「環境保全コストの把握及び公表に関するガイドライン」の中間取りまとめを公表し、2000年に「環境会計システムの導入のためのガイドライン」、2002年と2005年にそれぞれ「環境会計ガイドライン2002年度版」と

「環境会計ガイドライン2005年度版」なども公表している。

他方、GRIはCERES(Coalition for Environmental Responsible Economies)「環境に責任を持つ経済のための連合」や国連環境計画(UNEP)などが中心となって立ち上げた非政府組織で、2006年に第3版のガイドライン(G3)を公表した。GRIガイドラインは、持続可能性実現のためには経済・環境・社会的側面から企業経営にアプローチする必要があるとの認識から、経済・環境・社会の3要素(トリプル・ボトム・ライン)を含んだ報告書の作成を求めているのが特徴である。本ガイドラインは、世界の2,300以上のCSR報告書などで利用されている。

また、日本国内では、「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(環境配慮促進法)」により、特定事業者³は環境報告書の作成と公表が義務付けられており、特定事業者と利害関係者との間のコミュニケーションの円滑化と信頼性向上を目的としている。本法律によって作成される環境報告書には、事業活動に係る環境配慮の方針や取組、製品等に係る環境配慮の情報などが記載されることが求められている。

その他、報告書に関するガイドライン以外には、社会的責任に関するISO規格であるISO26000や国連のグローバル・コンパクト、日本経団連の「企業行動憲章」などがあげられる。

2) 保証の意義

企業が積極的にCSRに取り組む中で、保険会社による保険金の不払い問題や、食品偽装問題などCSR報告書の信頼性を大きく損なう事件が発生した。日本の大手保険会社が保険金の不払い問題に関して、2006年5月に金融庁より保険業法第133条の規定に基づく業務の一部停止命令および同法第132条の規定に基づく業務改善命令を受けた。その前年の「CSRコミュニケーションレポート」の中では、「お客様のニーズに応えた質の高い保険商品の提供」や「カスタ

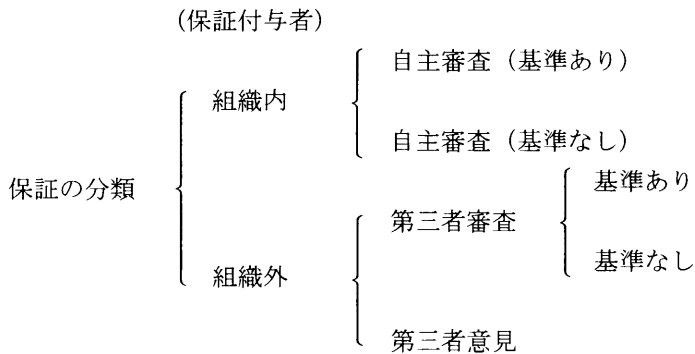
マーセンターやホームページなどの多様な窓口を通じて、お客様の声を収集、その内容を分析し、サービスの改善に活かす」などを社会的責任の一つに挙げているが、実際には保険金の不払い問題が発生しており事実とは違う内容になってしまっている。そのため、このような事件をきっかけにCSR報告書そのものの信頼性が低下してしまう危険性を指摘ができる。

このような問題が発生した背景には、現在のCSR報告書に対する保証の規制がなく、基本的に報告書の内容は自由に作成することが可能となっていることが挙げられる。環境省の調査によると、CSR報告書の信頼性を高めるための手段として、27.4%が「第三者機関等からのコメント」が必要であると回答している。その他、18.3%が「自主審査」、16.7%が「第三者機関等による審査」となっており、報告書の審査・保証に対する企業の関心の高さが伺える。しかし、実際に保証を付けているのは、一部の先進的な企業に限定されているのが現状となっている。

今日のCSR報告書が、利害関係者の意志決定に重要な役割を果たしていることを考慮すると、CSR報告書の信頼性確保が必要不可欠であるといえる。そして、そのための手段として注目されているのが、第三者による報告書の審査・保証であり、報告書そのものの信頼性を高めることが可能となる。さらに、第三者による審査により報告書の内容の正確性に加え、利害関係者が求める情報を正しく認識することで、情報の有用性・適正性についても高めることが期待されるのである。

このような状況の中で、環境省は非財務情報の信頼性を高めるための手引きとして「環境報告書の信頼性を高めるための自己評価の手引き」を公表した。本手引きは、2005年に施行された環境配慮促進法を受けて公表されたもので、同法は特定事業者に環境報告書を作成し、毎年度公表することを義務づけているが、さらに特定事業者自らが環境報告書の記載事項等についての評価を行うことを求めている。「自己」評価であるところに客観的な信頼性としての問題が

図1 保証の分類



指摘できるが、環境報告書の自己評価を報告書の信頼性向上の手段の一つとして「評価」することの重要性を認識している点が注目される。

3) 保証の概要

CSR報告書の信頼性を高めるための「保証」については、次の3点について考察する必要がある。まず、第一に保証の実施方法と、第二に保証基準の有無、そして第三に保証水準である。まず、CSR報告書の保証の実施方法については、いくつかの方法が考えられているが、今日のCSR報告書の保証は図1のように分類することが出来る⁵。まず、保証を付ける主体の違いにより、自主審査と第三者による審査に分けることが出来る。これは報告書に対する保証を誰が付与するのかという違いによる分類で、自らが審査した上で保証を付与する場合を自主審査と言い、組織外の第三者により保証が付けられる場合を第三者審査という。また、第三者による審査は、公認会計士や監査法人などによる保証と第三者意見と言われる専門家などによる意見表明に分類することが出来る。さらに、それぞれの審査には基準を用いるケースと独自の視点で評価を行なうケースに分けられる。本稿では、CSR報告書の保証を、上記の「自主審査」と「第三者審査」および「第三者意見」に分類し、

考察をすることとする。

まず、自主審査とは、CSR報告書を作成した組織による自らの審査の事で、前出の環境配慮促進法の中でも触れられているので参考にしたい⁶。まず環境省は、環境問題に積極的に取り組んでいる企業が高く評価されるような社会や市場の仕組みが重要であるとの認識を示しているが、その基本的な前提となるのは企業が作成する環境報告書が十分な信頼性を備えていることであると指摘している。そのための手段として、報告書が目的適合性及び信頼性、理解容易性並びに比較容易性という一般的報告原則に従って作成されていることが重要となる。また、報告書の信頼性を高める手段として自己評価の実施や双方向コミュニケーション手法の組込、第三者による審査などの方策があることを挙げている。自主審査には、①自己評価の実施、②内部管理の徹底、③内部監査規準や環境報告書作成規準等の公開、④社内監査制度等の活用、⑤社会的に合意された環境報告書作成の規準への準拠などがあるとしている。ここでの自己評価は、環境省が作成した『環境報告書ガイドライン2007年度版』で求められている29項目について記載事項を確認する方法をとっている。そして、もし報告書に記載しない項目がある場合には、掲載しない理由について説明することが求められている。しかしながら、自己評価は報告書作

成者と評価者が同じ立場で審査を行っている点で客観的な信頼性が完全に確保されているとは言えないという問題がある。

次に、第三者による審査及び意見では、組織外の視点で評価が行われることになる。第三者による審査では、一定の基準に従ってCSR報告書の審査が行われるケースと独自の視点で審査が行われるケースがある。たとえば、日本の大手監査法人の関連会社の保証業務では、AA1000⁷の基本原則である重要性・完全性・適応性の3つの視点でインタビューやレビューをすることでCSR報告書を評価し、第三者の立場から所見を表明している。このケースでは、一定の規格に従ってCSR報告書の審査を行うことで、前年度以前の状態との比較や他社との比較が可能となっている。

一方、第三者による意見とは、CSR報告書の評価に対してNPOやNGO、CSR研究者が独自の見地から報告書を評価し、第三者の立場から意見を表明するものである。現在、第三者によるCSR報告書の評価では、この方式を採用する企業が多くなっているが、第三者意見では、報告書の内容の正確性を審査しているというよりも、審査人が報告書に対して持つ意見を述べるケースが多くなっているため報告書の内容についての信頼性確保への貢献度はあまり高いとは言えないと思われる。

第三者審査では、一定の基準に従って審査が行われる事が多いため、他社との比較が可能となるが、第三者意見では、それぞれが独自の見地で評価を行うため、評価項目の違いなどから他社との比較が難しくなっているという違いがある。

4) 保証の基準と水準

CSR報告書の保証に関しては、いくつかのガイドラインやフレームワークが公表されているが、日本ではAA1000保証基準を利用する報告書が多くなっている。AA1000保証基準は、非財務情報の審査に関する基準の一つで、イギリ

スのNPOであるAccountAbilityが作成したAA1000シリーズの一部を構成しており、企業などが利害関係者に対して説明責任を果たすためのガイドラインとして公表されている。AA1000保証基準では、次の3項目を基本原則として提示している。(AccountAbility “AA1000 Assurance Standard” 2003)

- ・重要性 (materiality)

利害関係者の意志決定や判断のために十分な情報が開示されているか。

- ・完全性 (completeness)

開示すべき情報を完全に認識しているか。

- ・対応性 (responsiveness)

利害関係者に対して的確に対応しているか。

企業などの組織がCSR報告書を作成する際に、これらの3項目に準拠しているかどうかを確認することで説明責任を果たすことが可能になると期待されている。また、第三者審査においてAA1000保証基準が利用されるケースも多くなってきている。現在、AA1000保証基準を利用している報告書は、世界で100以上もあり、日本でも富士フィルムや東芝、東京電力など8社⁸が利用している。

一方、AA1000保証基準に対して、従来の財務監査から派生した基準として公表されているのがISAE3000 (International Standard on Assurance Engagements 3000 : 財務情報の監査とレビュー以外の保証業務に関する国際基準) である。ISAE3000は、国際会計士連盟 (IFAC) の国際監査・保証規準審議会が作成した非財務情報を対象とする国際保証基準となっている。

そのほか、SA8000⁹やGRIガイドラインなどを利用する方法も考えられている。SA8000は、アメリカのSocial Accountability Internationalが基本的な労働者の人権保護に関して作成した規準で、児童労働や労働者の健康と安全など9項目から構成される。労働問題に積極的に取り組んでいる企業は同規準の認証を受けることが可能となり、労働問題に関して国際的に評価を受けることとなる。また、GRIガイドラインは、持続可能性実現のためには経済・環境・社会的

側面から企業経営にアプローチする必要があるとの認識から、経済・環境・社会の3要素（トリプル・ボトム・ライン）を含んだ報告書の作成を求めているのが特徴である。本ガイドラインは、世界の2,300以上のCSR報告書などで利用されており、日本でも多くの企業が採用している。このような基準やガイドラインに準拠した報告書を作成しているのかを審査することで、説明責任を果たすことが可能になると期待されている。

最後に、保証水準については、まず保証付与業務のリスクの違いによって「合理的保証業務」と「限定的保証業務」に分類される¹⁰。保証付与業務のリスクとは、保証付与者が報告書に重大な虚偽の記載がある場合に不適切な結論を出す可能性の事で、次の3つのリスクがある。

- (1) 「固有リスク」・・・関連する内部統制が存在していないとの仮定の上で重要な虚偽の表示がなされる可能性
- (2) 「統制リスク」・・・重要な虚偽の表示が、関連する内部統制によって適時に防止または適時に発見されない可能性
- (3) 「発見リスク」・・・業務実施者により重要な虚偽の表が発見されない可能性

合理的保証業務とは、保証業務の対象について、適用される基準に照らして適正性もしくは信頼性、有効性などについて絶対的ではないが相当高い心証を得たと言うことを意味し、積極的形式によって結論を報告する。一方、限定的保証では報告書の作成者が一定の基準に従って作成したかどうかについて保証付与者が入手した証拠に基づいて評価した結果を「当該作成基準に従って作成されていないと認められる事項が発見されなかった」との消極的形式により結論が報告され、いわゆるレビュー業務に当たるものとなる（企業会計審議会編 [2004年] p.5-6）。

たとえば、シャープのCSR報告書（2008年度版）は、あずさサステナビリティが第三者審査を行っているが、審査報告書の結論には、「報告書に記載されている環境パフォーマンス

指標、環境会計指標及び社会性パフォーマンス指標が、会社が定めた作成基準に従って、重要な点において合理的に把握、集計、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」と限定的保証を行なっている。日本におけるCSR報告書の第三者審査では、このような限定的保証を付けているケースが多くなっている。

また、CSR報告書の審査報告書への記載項目については、財務諸表監査と同じように、①無限定の結論と②限定付きの結論、③否定的な結論、④結論を表明しないという結論、の4つがある（内藤文雄 [2005年] p.29）。ただし、限定的保証については「限定した手続きにより保証業務リスクを限定的保証業務に求められる水準に抑えるための手続きを実施したことを記したうえで、すべての重要な点において、一定の基準に照らして適正性、有効性等がないと考えられる重要な事項が発見されなかったとする消極的な結論を報告するもの」（広瀬義州[2008年] p.16）で合理的保証とは性質が異なるため、上述の4つの分類には適用されない。

3. 保証の状況

1) 特定事業者の環境報告書の保証状況

本項では、実際にCSR報告書においてどのような保証が付けられているのか、また保証の有無により報告書にどのような影響を及ぼしているのかについて考察する。まず、環境配慮促進法で特定事業者指定されている独立行政法人の25法人¹¹の環境報告書の保証状況と保証の有無による報告書への影響について調査した。

まず、25法人のうち何らかの保証を付けていた報告書は、11法人で全体の44%となっており、保証の内訳は、自主審査が7法人で第三者意見が3法人、第三者審査が1法人となっている。環境報告書に保証を付けている法人は全体の半分以下で、その多くは自主審査となっていることが分かった。また、報告書のページ数は、法人によって12ページから88ページと大きな開き

があり、平均ページ数は38ページだった。ここで保証を付けている法人に注目してみると、保証を付けている報告書の平均ページ数は46ページとなっており、法人全体の平均ページ数よりも多くなっていた。報告書のページ数が多ければ優れた報告書であると単純に判断することは出来ないが、多くのページ数を使い利害関係者に情報提供することに関心のある法人が報告書の信頼性を高めるために保証を付けていると考えることが出来る。その他、報告書の方向性やデータの裏付け、分かりやすさなどで比較したところ保証の有無による報告書の内容に大きな違いは見られなかった。なお、保証基準については、利用している法人はなかった。

独立行政法人海洋研究開発機構の環境報告書2007では自主審査を行い「環境報告書評価結果報告書」を作成しており、審査の実施者は、総務部長と安全・環境管理室長、監査・コンプライアンス室長の3名となっている。審査は「環境配慮促進法」と「環境配慮促進法第4条に基づく環境報告書の記載事項等」、「環境報告書の信頼性を高めるための自己評価の手引き（試行版）」を基本に実施されている。審査結果は、「報告書が上記の基準に基づいて作成されたもので、「網羅性、信憑性、妥当性について評価を行った結果、適正であることを確認しました」としている。そして、「今後の環境配慮活動を推進するにあたって、環境配慮についての改善目標をより具体的かつ効果的に設定できるよう、各種指標の把握方法についても工夫し、それに基づいて、各担当部署がそれぞれの責任分担のもと効果的な改善・向上活動に取り組んでいけるよう、よりいっそう努力されることを期待します」と締めている。同法人の保証は、限定のない合理的保証となっているが、保証付与者が同法人内の在籍しているため客観的な信頼性は低くなっていると思われる。

一方、第三者意見を採用している独立行政法人都市再生機構の審査報告書は、有識者意見として社団法人環境情報科学センターに依頼している。有識者意見報告書では、同法人は環境へ

の取り組みについて分かりやすくまとめてあり、全体的に読みやすいように工夫されているとしながらも、4つの課題について指摘している。まず、同法人が環境対策において果たすべき役割についての課題として、都市再生の分野も含めた広い分野での対策の推進と研究開発による取り組み、環境教育を受けていない現役世代への環境教育の実施を挙げている。また、環境対策の成果をマテリアルフローによって開示しているが、目標値も設定することが重要である点を指摘している。上述したように、第三者意見では報告書の内容の審査というよりも有識者による意見表明になっているケースが多いため、報告書の内容についての信頼性確保への効果は低いと思われる。

2) 企業のCSR報告書の保証状況

本項では、一般企業が作成したCSR報告書の保証状況について、環境省と財団法人地球・人間環境フォーラム主催の「環境コミュニケーション大賞¹²⁾」の受賞企業15社を取り上げることとする。まず、受賞企業15社のうち何らかの保証を付けていた報告書は13社で全体の87%となっていた。保証の内訳¹³⁾は、第三者意見が9社で第三者審査が5社となっており、自己審査をしている企業はないことが分かった。そして、CSR報告書の作成時に環境報告書ガイドラインとGRIガイドラインを利用し、保証の審査基準として、ISAE3000と環境報告書ガイドライン2007、GRIガイドラインを利用する企業が多くなっていた。報告書のページ数は、28ページから121ページまでの幅があり、全体の平均ページ数は64.8ページで保証を付けている報告書は67.9ページと若干多くなっていた。また、第三者意見を付けている報告書の平均ページ数は66.1ページで、第三者審査を付けている報告書では70.8ページとなっていた。ページ数での単純比較は難しいが、より厳格な審査を受けている報告書の方がより多くの情報量を持っているものと思われる。ただ、その他、保証の有無に

よる報告書の方向性やデータの裏付け、分かりやすさなどに大きな違いは見られなかった。

今回、大賞を受賞した松下電器産業は、ナチュラル・ステップというNGOによる第三者意見を採用している。ナチュラル・ステップによる第三者意見報告書は2ページにも渡り、松下電器産業が果たすべき社会的責任について、製品のグリーン化やサステナブルな商品開発などの重要性を指摘している。独立行政法人での調査結果と同じように、第三者意見では報告書の内容に対する指摘はほとんどなく、松下電器産業が今後どのように社会や環境に配慮していくべきなのかの方向性についての指摘となっている。

一方、シャープの第三者審査を行ったあずさサスティナビリティは、審査報告書によると同社の「環境・社会報告書2008」に記載されている環境パフォーマンス指標、環境会計指標及び社会性パフォーマンス指標の信頼性についてISAE3000を参考に「環境報告書審査基準案」（環境省[2004年]）と「サステナビリティ情報審査実務指針」（サステナビリティ情報審査協会[2007年]）に準拠して審査を実施している。審査方法は、まず報告書の作成・開示方針についての質問から始め、指標に関して会社の定める基準の検討、内部統制の整備・運用状況の評価、一部の工場に対する現地審査などを行っている。その結果、「上記審査手続きを通じて結論の基礎となる十分かつ適切な証拠を入手した。環境・社会報告書に記載されている指標が、会社が定めた作成基準に従い、重要な点において合理的に把握、集計、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」としている。「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」と限定的な保証となっていることが分かる。今回の調査対象となった企業のうち第三者審査を受けていた5社は全て限定的保証となっていた。しかし、独立した第三者がISAE3000などの基準に基づいて報告書を審査することで客観的信頼性が高まっていると思われる。

4. 保証の問題点と今後の課題

1) 保証の問題点

現在、「CSR報告書や環境報告書は、既に保証業務概念を援用したゆるやかな第三者審査等が行われているところまできている」（広瀬義州[2008年]p.16）。そして、CSR報告書などの非財務報告書は投資意志決定の際の参考資料になるなど果たすべき役割は年々拡大しており、今後の展開を考慮すれば何らかの保証を付与し、情報の信頼性を高めることが重要であると思われる。しかしながら、現時点ではCSR報告書における保証はまだまだ発展段階にあり、保証システムの影響度は大きいとは言えない。このようにCSR報告書の保証システムが進展しない背景には、非財務情報が利害関係者に与える影響が財務情報に比べて小さく、情報の利用者が少ないことが挙げられる。そのため、企業側が不利な情報を開示することはなく、不正を発見するための保証システムの必要性が低くなっていると考えられる。しかし、報告書の信頼性を高めるためには早急に保証システムを確立する必要があると言える。

これまでの考察から、CSR報告書の保証にはいくつかの問題点があることが明らかとなった。まず、第一に保証の対象となる範囲の広さが挙げられる。これまで非財務報告書は、環境情報が中心であったが、最近では環境問題以外にも社会や経済の情報を含んだCSR報告書へと範囲を拡大している。保証付与者には「自らの業務を適正に遂行するための専門的な技能や知識を有する」（企業会計審議会編 [2004年] p.6）ことが求められるため、CSR報告書に対して保証を行う場合には、広範囲な知識が要求されることになる。あるいは、分野ごとに多くの専門家を集め分野ごとに保証業務を行うことになるため、報告書全体の保証が難しくなっていると言える。

第二に、保証を行うための社会的なシステムが整備されていないことも指摘できる（上妻義

図2 AA1000保証基準による審査項目一覧

分類	項目	重要性	完全性	対応性
		4つのパラメータ	開示の対象範囲	開示の有無
経営	コーポレート・ガバナンス	2	全	あり
	コンプライアンス& リスクマネジメント	2	国内	あり
	マネジメントシステム	2	国内	あり
お客様	お客様対応	2	国内	あり
	製品の安全管理	3	国内	あり
株主・投資家	IR活動	2	全	あり

(出展：富士フィルム『サステナビリティレポート』2007より一部抜粋、筆者加筆)

直 [2006年] p.6)。現在のところ、環境省の環境報告書ガイドラインやGRIガイドライン、AA1000保証基準など様々なガイドラインが存在しているが、どれも社会的な合意が確立しているとは言えない。特に、実務では利害関係者と報告書作成組織、保証付与人との間で合意された基準が必要になるため、今後の議論が必要になると思われる。

第三には、現在CSR報告書の多くで利用されている第三者意見は、その報告書に対する方向性や保証付与者の提言を開示しているものの、不正発見の視点から審査しているものではない事が指摘できる。情報利用者側が求める「保証」と保証付与者の「保証」には少なからずギャップが存在しているのである¹⁴。本稿では、CSR報告書の保証として「自主審査」と「第三者意見」、「第三者審査」を取り上げたが、自主審査には客観的な信頼性という面で問題があると思われる。また、第三者意見では、客観的な視点ではあるものの、その多くは報告書の内容の信頼性を保証するものではなく、保証付与者が報告書作成組織に対しての提言を行うというケースになっていた。そのため、第三者意見は第三者審査とは全く違う目的を持っていると言える。

そして、第四には、保証業務を行う際に参考となるガイドラインや基準では保証水準について判断基準が曖昧になっているという問題がある。たとえば、AA1000保証基準を利用してい

る富士フィルムのCSR報告書では、重要性・完全性・対応性について図2のような表を作成しており、報告書がどの程度の情報を網羅しているのかが分かりやすくまとめられている。

しかし、それぞれの項目については、記載しているかどうかの判断が加えられるだけであるため、情報の質である記述内容までは審査対象とはなっていないという問題もある。

2) 今後の課題

CSR報告書における保証の問題について考察してきたが、これらの問題の解決には制度面や保証付与者の問題もあるため、早急に解決するのは難しいと思われる。しかしながら、CSR報告書の信頼性を高めるためには、保証システムの確立が必要であるといえる。そのためには、まず重要性の観点から環境報告書ガイドラインを作成し、統一された報告書を作成することが重要で、CSR報告書の体裁を統一することで他社との比較が可能になるとともに、保証業務を効率的に行えるようになるからである。この点については、現在のところGRIがその役割を果たしつつあると言える。

そして、保証については「第三者意見」と「第三者審査」を全く違う目的のものとして捉え、それぞれを併用するという方法が有効であると思われる。既に考察したように、第三者意見は

第三者という客観的な視点ではあるものの、報告書の内容を審査し信頼性を保証するものではなく、保証付与者が報告書作成組織に対しての提言を行うものと考えられる。そのため、CSR報告書の中で今後の企業経営に与える影響の高い項目に対しては監査法人などの第三者による審査を実施し、データの裏付けを含めた保証とする一方で、CSRに対する方向性や定性的な情報に対しては関係する有識者やNGOなどに第三者意見を求めていくことで、今後の方向性を決定する基礎的情報とする事が有用であると思われる。このように「第三者審査」と「第三者意見」のそれぞれの良さを生かして評価対象を分けて保証を付けていく事で、CSR報告書の信頼性を高める保証システムの運用が可能になると考えられる。

CSR報告書の内容には環境問題や社会問題が含まれているが、環境問題のように一国一企業では解決できない問題もあり、地球規模での取り組みが重要となっている。特に、環境問題については環境サミットの開催や気象状況の変化からも分かるように、大きく取り上げられることが予測されるため、今後は地球規模でCSR報告書が果たす役割はさらに拡大すると思われる。本稿でのCSR報告書の保証に関する研究では、調査対象の報告書が日本企業に限定されていたが、世界各国の取り組みについては今後の研究課題として取り組んでいきたい。

注

¹ 環境省が毎年実施している「環境にやさしい企業行動調査」で、東京、大阪、名古屋の各証券取引所の1部、2部上場企業2,695社および従業員数500人以上の非上場企業等3,749社、合計6,444社を対象としており、平成18年8月に調査開始。有効回答数は、上場企業1,213社(45%)、非上場企業等1,478社(39.4%)、合計2,691社(41.8%)となっている。

² <http://www.corporateregister.com/> 現在、GRIガイドラインに準拠した2,381の報告書が掲載されている。日本では、189の報告書がGRIガイドラインに準拠している。

³ 特定事業者には、独立行政法人や国立大学法人

などの公的法人が指定されている。

⁴ 本調査は、国連環境計画とサステナビリティ社、格付け機関のスタンダード&プアーズ社が共同で、世界中で開示されているCSR報告書の格付けを行なったもので、2006年に「グローバル・レポート～明日の価値～」を公表した。一方、残念ながら上位50社には選ばれなかったものの、レベルの高い報告書を作成しているとして「その他の50社」のランキングも作成され、日本企業からは、東京電力とサントリー、エーザイなど5社が選ばれている。

本報告書については、<http://www.sustainability.com/index.asp>を参照されたい。隔年の発行となっている。評価方法は、会社概要などの基本情報からパフォーマンス情報など29項目で、評価の際の視点はパフォーマンスの優劣ではなく報告書の質となっている。

⁵ 保証方法の分類については、環境省編『環境報告書の信頼性を高めるための自己評価の手引き』2007年と上妻義直編著『環境報告書の保証』同文館出版、2006年、國部克彦・伊坪徳宏・水口剛著『環境経営・会計』有斐閣、2007年及び2005年度以降に発行された各社のCSR報告書を参考にした。

⁶ 環境配慮促進法は「環境」情報の開示を求める法律となっているが、ここで同法を取り上げたのは、「環境」がCSRに内包されると考えられるからであり、また同法による自己評価の概念がCSR報告書に援用できると思われるからである。本稿では、環境省編『環境報告書の信頼性を高めるための自己評価の手引き』を参考している。

⁷ AA1000は、イギリスのNPOであるAccountAbilityが開発した基本原則および保証規準で、重要性・完全性・適応性の3要素から構成されている。非財務報告書の審査規準として利用される。詳細は、www.accountability.org.ukを参照されたい。

⁸ AA1000保証基準を利用している企業の調査は、www.corporateregister.comによる。日本では、富士フィルム、日興コーディアル証券、日本製紙、タクマ、三菱東京UFJ銀行、東京電力、東芝、あいおい損保の計8社が利用している。2008年4月現在、[corporateregister](http://www.corporateregister.com)にはあいおい損保を除いた7社が登録されている。

⁹ 同規準は、アメリカのSAI(Social Accountability International)が作成。規準前のSAはSocial Accountabilityの頭文字をとったもの。SAIの詳細な情報については、次のHPの参照のこと。<http://www.sa-intl.org/>

¹⁰ 広瀬義州著「企業会計における非財務情報の役割」『会計』、森山書店、第173巻第6号、所収p.11
CSR報告書等の非財務情報は財務諸表監査の保証業務概念を援用した審査が既に行われつつある

ため、保証業務の分類については、企業会計審議会の「非財務情報等の保証業務の概念的枠組みに関する意見書」（2004年）の「合理的保証業務」と「限定的保証業務」の分類が多く利用されていると思われる。

¹¹ 環境配慮促進法で特定事業者として指定されている独立行政法人は次の通り。（独立行政法人は省略、順不同）自動車検査、宇宙航空研究開発機構、海洋研究開発機構、家畜改良センター、環境再生保全機構、高齢・障害者雇用支援機構、国立環境研究所、国立高等専門学校機構、国立病院機構、雇用・能力開発機構、産業技術総合研究所、新エネルギー・産業技術総合開発機構、森林総合研究所、水産総合研究センター、石油天然ガス・金属鉱物資源機構、中小企業基盤整備機構、鉄道建設・運輸施設整備支援機構、都市再生機構、日本原子力研究開発機構、農業・食品産業技術総合研究機構、農林水産消費技術センター、物質・材料研究機構、水資源機構、理化学研究所、労働者健康福祉機構

¹² 「環境コミュニケーション大賞」は環境省と財団法人地球・人間環境フォーラム主催、日本経済新聞社後援、財団法人地球環境戦略研究機関持続性センター協力で、2006年11月から2007年11月までに発行された報告書が対象となっている。応募作品は317件で、ガイドラインに沿っているのが望ましいとされている。審査では、基本的要件が明記されていることや分かりやすいことなどが選考基準となっており、受賞企業は松下電器産業やトヨタ自動車、シャープなど15社。

¹³ 凸版印刷だけが、第三者意見と第三者審査の両方を行っていたため合計企業数にズレが生じている。

¹⁴ その要因として、上妻（2006）は保証付与者が保証の限界について理解しているのに対して、情報の利用者は保証の限界について理解していない点を挙げている。

参考文献

- ・上妻義直著『環境報告書の保証』同文館、2006
- ・環境省編『環境にやさしい企業行動調査』環境省、2007年
- ・環境省編『環境報告書ガイドライン』環境省、2003年
- ・環境省編『環境コミュニケーションの更なる広がりを目指して～環境配慮促進法について～』環境省
- ・環境省編『環境報告書の信頼性を高めるための自己評価の手引き』環境省、2007年
- ・環境省・日本公認会計士協会編『CSR情報審査

に関する研究報告』2007年

- ・企業会計審議会編『非財務情報等の保証業務の概念的枠組みに関する意見書』、2004年
- ・國部克彦・伊坪徳宏・水口剛著『環境経営・会計』有斐閣アルマ、2007年
- ・柴田英樹・梨岡英理子著『進化する環境会計』中央経済社、2006年
- ・水口剛著『企業評価のための環境会計』中央経済社、2002年
- ・宮崎修行著『統合的環境会計論』創成社、2001年
- ・AccountAbility “Stakeholder Engagement Standard Exposure draft” (<http://www.accountability21.net/>)
- ・AccountAbility “AA1000 Assurance Standard” AccountAbility, 2003 (<http://www.accountability21.net/>)
- ・Global Reporting Initiative “Sustainability Reporting Guideline” 2006 (<http://www.globalreporting.org/Home>)
- ・日本公認会計士協会編「CSRマネジメント及び情報開示並びに保証業務の基本的考え方について」『経営研究調査会研究報告書26号』2005年
- ・上妻義直著「日本型CSR報告書の特性」『会計』第173巻第4号、森山書店
- ・吉見宏著「非財務情報の監査」『会計』第173巻第4号、森山書店