



サステナビリティ報告書と保証

——日本企業の実務動向とAA1000保証基準の可能性

神戸大学大学院教授
國部克彦
Kokubu Katsuhiko

(株)環境管理会計研究所取締役・
公認会計士
梨岡英理子
Nashioka Eriko

神戸大学大学院
博士課程後期
川原千明
Kawahara Chiaki

〈はじめに〉

企業が自主的に発行するサステナビリティ報告書^①に、何らかの第三者の意見を付与する実務が世界的に増加しており、そのような報告書は概ね評価も高い。たとえば、イギリスのSustainAbilityがStandards & Poor'sおよびUNEPとともに行った非財務報告のベストプラクティス・ランキングでは、世界のトップと評価された50社のうち39社(78%)が何らかの第三者からの保証(assurance)^②を受けていた(SustainAbility, 2004)。国際的なレベルでは、ヨーロッパを中心に各国の会計専門家団体によってサステナビリティ報告書や環境報告書に対する保証に関する検討が行われており(日本監査研究学会, 2004参照)、GRI(Global Reporting Initiative)が発行する「サステナビリティ報告ガイドライン」の中でも、保証については付属文書4で詳細に論じられている(GRI, 2002)。

わが国でも、2004年に成立した「環境配慮促進法」の第11条において、「大企業者は、環境報告書の公表を行うよう努めるとともに、その公表を行うときは、環境報告書に関する情報の信頼性を高めるように努めるものとする」(一部文言を省略)と規定され、大企業に対しては努力義務ではあるが、環境報告書の作成開示を求め、開示される情報の信頼性の向上を要求している。環境省は、環境配慮促進法の制定と並

行して、「環境報告書作成基準案」と「環境報告書審査基準案」を発表し、環境報告書の作成と審査の社会的基盤を整備した。日本公認会計士協会も2003年に「環境報告書保証業務指針(中間報告)」を改正し、2005年には「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」を発表している。

このような国内および国際的な状況のもとで、日本企業の環境報告書にも、何らかの第三者の意見を掲載する実務が増加傾向にある。しかしながら、環境報告書への第三者意見としては、監査法人およびその子会社による会計監査を援用した保証と有識者や一般読者の感想のような意見が混在し、サステナビリティ報告書にとって望ましい保証のあり方は十分に議論されていないし、実務的にも成熟していない。

そこで、本稿では、日本企業のサステナビリティ報告書への第三者意見付与の現状を分析した上で問題点を抽出し、その課題を解決するひとつの方向性としてイギリスの民間組織AccountAbilityが発行している「AA1000保証基準(AA1000 Assurance Standard)」の可能性を検討する。

I 日本におけるサステナビリティ報告書への第三者意見書付与の動向

サステナビリティ報告書(環境報告書を含む)への第三者意見書の付与は、監査に準じる

手続きをもとに記載事項に対して何らかの保証を行う「審査」型の第三者意見書と、第三者がサステナビリティ報告書および環境パフォーマンスなどについて何らかのコメント（評価・提言）を行う「所見」型意見書の2つのタイプに分けることができ、東証1部上場企業を対象としたわれわれの調査では、図表1に示したように、2000年を境にこれらの意見書は増加傾向にある。

【図表1】日本におけるサステナビリティ報告書への第三者意見書を付与する企業数

年	審査のみ	所見のみ	審査と所見の両方	合計
1998	1	0	0	1
1999	7	3	0	10
2000	29	23	1	53
2001	35	32	6	73
2002	28	45	14	87
2003	24	44	23	91
2004	26	45	31	102

図表1にみられる特徴的な傾向は、2002年に「審査のみ」の第三者意見書を付与している企業数を、「所見のみ」の第三者意見書を付与している企業数が上回ったことと、最近では「審査と所見の両方」を付与する企業数が大きく増加していることである。審査型の第三者意見書とは、財務監査の手法に準じて、情報の正確性などのチェックを行うものであるが、日本では、このような審査型の第三者意見書よりも、第三者のコメント的な意見書のニーズが高いことを示している。

審査型の意見書と所見型の意見書はその本質的な機能を異にするので、両者を代替的に利用することは望ましくないが（梨岡・國部、2004参照）、所見型意見書の増加の背景には、サステナビリティ報告書に対する審査型意見書への何らかの不満があるためと推察することができる。ただし、審査と所見の両方の意見書を付与する企業数が増加傾向にあることは、両者の機能が代替的なものではなく、相補的に理解され

ていることを示しているものであり、審査型の意見書では果たせない機能が、サステナビリティ報告書の保証では存在しているとみることができよう。

また近年、審査・所見のほかに、企業外部者の視点を取り入れるという観点から、ステイクホルダー・ダイアログや環境報告書を読む会、経営トップと有識者との対談・座談会などを実施し、その概要を報告書に記載する企業が増加している。これらの方法は、ステイクホルダーとの関係を重視するという意味から報告書に掲載される情報の信頼性を間接的に高める役割を担っており、これらも審査型意見書の機能を補完することが可能である。

われわれは審査型意見書の重要性を否定するものではなく、むしろその適切な利用を奨励する立場であるが、現在のサステナビリティ報告書の保証にあたっては、審査型の意見書だけでは対応できない面があることも最近の日本企業の動向から明らかと言えよう。このような実務動向に対して、日本におけるサステナビリティ報告書の保証をめぐる議論は十分に対応しているのであろうか。この点を以下に考察する。

II 日本におけるサステナビリティ報告書保証をめぐる議論の特徴と限界

日本では、環境省および日本公認会計士協会を中心に、主に環境報告書に限定した保証の問題が議論されてきた。保証に関する環境省や日本公認会計士協会の基本的スタンスは、会計監査の枠組みをいかにしてサステナビリティ報告書（環境報告書）の保証へ適用するかという点に集中している。

たとえば、環境省の環境報告書審査基準案では、環境報告書の保証すべき対象と内容を情報の正確性と網羅性としており、日本公認会計士協会の「環境報告書保証業務指針（中間報告）」においても情報の網羅性と正確性が保証内容と

して提示されている。そして、両指針ともに、情報の網羅性は環境報告書の作成基準に依存するとしており、環境省ではその基準として環境報告書作成基準案が別途公表されている。情報の正確性については、測定方法の適正性が問題とされ、この場合も一般に公正妥当な作成基準が存在する場合は、それに依拠することが想定されていると考えられる（内藤、2004参照）。

これらの指針における議論は、環境報告書に関する作成基準が存在しており、その基準が社会的に合意されていることを前提として構築されている。これは、公認会計士等が行う保証業務は、「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程が存在することを前提として」（日本公認会計士協会、2004、1頁）いることに基づいており、逆に言えば、社会的に公正妥当と認められたサステナビリティ報告書の作成基準が存在していなければ、保証は付与できないことになる。そこには、監査や保証を実施する際には、公正妥当な基準が不可欠という会計専門機関の考え方が全面的に反映されている。

日本では、環境省から環境報告書ガイドラインが発行されており、環境報告書審査の前提とすべき、環境報告書作成基準案が発表されているが、これらの基準が社会的に公正妥当と認められているかどうかについての検証はなされていない。特に、環境報告書作成基準案はいまだに「案」のままであり、最終的な結論には至っていない。また、たとえ環境報告書作成基準が完成していたとしても、それをもって環境報告書の審査基準としてよいのかという問題は、環境省の指針にはもちろんのこと、日本公認会計士協会の指針でも検討されていない。

しかしながら、サステナビリティ報告書のような揺籃期の保証実務を考える場合には、公正妥当な基準を前提にして保証対象や保証内容の議論から始めるだけでなく、基準の存否に関わらない保証の社会的な必要性を検討し、そこから保証対象および保証内容を導出するプロセスが必要であるが、この部分の議論が日本では

抜け落ちていた。これに対して、GRIの「サステナビリティ報告ガイドライン」では、「付属文書4. 信頼性とその保証」の第一パラグラフにおいて、保証プロセスの導入にあたってはステイクホルダーのニーズを確認することの重要性が明記されている。環境省や日本公認会計士協会の議論では、ステイクホルダーのニーズは作成基準の暗黙の前提として議論の枠外にしているのに対して、GRIガイドラインでは、ステイクホルダーニーズへの対応を保証プロセスの起点に据えているのである。

サステナビリティ報告書はステイクホルダーへのアカウントビリティの履行を最優先の目的とするものであるから、そこで開示されるべき内容はステイクホルダーのニーズを反映したものでなければならない。日本企業の第三者意見書付与実務における所見型意見書の増加はそのようなニーズを反映している可能性がある。しかし、所見型意見書のあり方に関しては、日本では審査型意見書のような厳密な議論がこれまでなされてきておらず、具体的な指針はほとんどなく、実務的にどの程度の有効性があるのか検証されていない。この点を克服するためには、ステイクホルダーを保証プロセスの中心にすえたAA1000保証基準が参考になる。次節でその内容を検討しよう。

III AA1000保証基準と実務動向

AA1000保証基準とは、イギリスの民間団体AccountAbilityが2003年に発表したサステナビリティ報告書のための保証基準である。AccountAbilityは、ステイクホルダー・エンゲージメントを中心とした企業の社会的・倫理的なアカウントビリティの履行プロセスに関する基準（AA1000フレームワーク）および関連ガイドラインのシリーズを発表している団体で、AA1000保証基準はその一部である。

AA1000保証基準は、基本原則として、重要性（materiality）、完全性（completeness）、

対応性 (responsiveness) の3つを掲げている。原則1の「重要性」が、AA1000保証基準の根幹であり、この原則では「保証提供者は、ステイクホルダーが判断、意思決定、行動するために必要なサステナビリティ・パフォーマンスに関する情報が報告書に記載されているかを明記しなければならない」(AccountAbility, 2003, p.14)とされている。

そして、「重要性」を判断する要素として、①コンプライアンスに関するパフォーマンス、②方針に関係するパフォーマンス、③同業者を基本とした規範、④ステイクホルダーを基本とした重要性(i ステイクホルダー行動への影響、ii ステイクホルダーの見解および認識)があげられている。すなわち、保証提供者は、企業活動、同業者等の動向およびステイクホルダーのニーズを調査して、重要な項目がサステナビリティ報告書から脱落していないかどうかを検証することになる。

また、原則2の「完全性」とは、組織がサステナビリティ・パフォーマンスの重要性の側面を完全に理解しているかどうかの評価を行うこととされ、原則3の「対応性」では、ステイクホルダーの特定の関心事に対する組織の対応が評価されることになる。

このようにAA1000保証基準においては、ステイクホルダーのニーズが中心に構成されており、サステナビリティ報告書においてステイクホルダーにとって重要な情報が漏れなく正確に伝えられているのか、そのためのプロセスや活動は妥当なのかの評価の対象となるのである⁽³⁾。すなわち、保証の対象を、法律や基準などによって企業における実際の環境保全や社会活動とは独立して規定するのではなく、個々の組織において保証対象となるCSR活動を決定するプロセス⁽⁴⁾そのものを保証作業に組み込んでいるところに特徴がある。したがって、AA1000保証基準に基づく保証対象は、理論的には保証を受ける企業ごとに異なりうる。

このようなAA1000保証基準は特にヨーロ

ッパを中心に普及傾向にあり、採用組織数は年々増加してきている。AccountAbilityによれば、図表2に示したように、2004年にはAA1000ASに基づく保証を受けた組織数は72となり、年々増加傾向にある。

〔図表2〕 AA1000保証基準を用いている組織数の推移(2006年1月10日時点)

	2000年	2001年	2002年	2003年	2004年
AA1000保証基準を用いている組織	4	10	31	58	72
AA1000保証基準を用いている保証提供者	4	8	14	32	29
合計	8	18	45	90	101

※ただし、2004年は暫定の数値。
出所: <http://www.accountability.org.uk/aa1000/default.asp?pageid=122>

さらに、日本公認会計士協会経営研究調査会が、SustainAbility(2004)のランキングトップ50社の報告書における保証の状況を分析した結果によると、AA1000保証基準に基づく保証を受けた企業は12社⁽⁵⁾あり、(日本公認会計士協会, 2005b, 41-45頁)。このうち、Co-operative Financial Service, Novo Nordisk, BPがランキングトップ3を占めている。

また、AccountAbilityはCSR Networkと共同で世界の有力企業のアカウンタビリティ⁽⁶⁾を評価して、フォーチュン誌で公表される売上高世界トップ100社のレーティング結果を公表しており(CSR Network and AccountAbility, 2004; 2005)、AA1000保証基準を受けているBPが2年連続で1位を獲得した。そこでの評価対象となるのはステイクホルダー・エンゲージメント、ガバナンス、戦略、パフォーマンス管理、保証、情報開示の6点である。

このように、AA1000保証基準はイギリスを中心にヨーロッパで普及しつつあり、これに基づく保証を受けた報告書は高く評価される傾向にある。日本でも、AA1000保証基準を採用する企業が現れ始め、すでに富士写真フイルム、東芝、あいおい損保など数社がAA1000保証

基準に基づく第三者意見書を添付している。

〈むすび〉

本稿では、日本におけるサステナビリティ報告書の保証実務と指針の検討を行い、そこではステイクホルダーのニーズという最も重要な視点が欠落していることを指摘し、この点について、AA1000保証基準に学ぶべき点があることを指摘した。AA1000保証基準は、従来の会計監査型の保証では検討されることの少なかったステイクホルダーのニーズを中心にすえた新しい保証枠組みを提供しており、CSR活動のような領域が広範囲に及び、しかも情報の利用者であるステイクホルダーの関心が可変的な活動には大変有効な面がある。

しかも、基準への準拠性を前提とする会計監査型の保証枠組みとステイクホルダーのニーズを基準とするAA1000保証基準のような枠組みは必ずしも対立的なものではなく、むしろ相互補完的にも利用できる。たとえば、AccountAbilityとKPMGの共同調査プロジェクトでは、AA1000保証基準と国際会計士連盟が公表した非財務情報の保証基準であるIASE3000を比較検討した結果、AA1000保証基準は将来のパフォーマンス向上要因のような新しい事象の保証に適しており、IASE3000は確立された事象に体系的にアプローチする方法として有効であるとし、両者を相補的に利用することで保証の質を高めることができると結論付けている(Accountability and KPMG, 2005)。

サステナビリティ報告書の保証実務はまだ生成したばかりであり、検討すべき課題は数多い。このような段階で従来の会計監査型の枠組みのみから検討することは、サステナビリティ報告書が最も重要な特徴であるステイクホルダー指向性を十分に反映できない。AA1000保証基準はその限界を克服するひとつの可能性を示しており、わが国でもステイクホルダーの視点を織り込んだ保証枠組みの再検討が必要である。

〔付記〕本稿は、第64回日本会計研究学会全国大会(関西大学)での自由論題報告に加筆修正したものである。

(注)

- (1) 本稿では、企業が「環境報告書」、「社会環境報告書」、「CSR報告書」などの名称で、自主的に社会・環境情報を開示する報告書を「サステナビリティ報告書」と総称する。ただし、内容が環境やCSRに限定される場合は、「環境報告書」もしくは「CSR報告書」という呼称を使用する場合もある。
- (2) 「保証」という用語は、会計専門機関ではその業務内容について厳密な定義がなされているが(たとえば、企業会計審議会, 2004; 日本公認会計士協会, 2004, 2005a)、本稿では、会計専門機関の定義に限定することなく、「保証」を「情報の信頼性を高める行為一般」を指す広義の概念として使用する。これは、サステナビリティ報告書の領域では、会計業務を専門としない団体によっても「保証」という同じ用語が使用され、普及している現状を反映するものである。
- (3) O'Dwyer and Owen(2005)は、AA1000保証基準を、FEE(2002)およびGRI(2002)と比較して、同基準が3つの中で最もステイクホルダーへの指向性が高いと評価し、現時点では会計専門機関はステイクホルダーを関与させた高水準の保証の提供に消極的であるが、これが変わらうのかという点に関心を寄せている。
- (4) このプロセスはステイクホルダー・エンゲージメントと呼ばれるステイクホルダーの積極的な関与によって実施されるものであり、ステイクホルダー・エンゲージメントはAA1000フレームワークの中心をなす。筆者(國部)のAccountAbilityへのインタビュー調査(2005年3月実施)では、同組織の担当者は、ステイクホルダー・エンゲージメントを実施していない組織へのAA1000保証基準の適用は不可能であるという見解を示した。
- (5) 12社は次の企業である。Co-operative Financial Service, Novo Nordisk, BP, British American Tobacco, BT Group, Manaaki Whenua, BHP Billiton, United Utilities,

RWE Group, Diageo, Barclays, Premier Oil.

(6) ここで言う「アカウンタビリティ」は AccountAbility が定義するアカウンタビリティであり、透明性・対応性・法規制遵守を構成要素とする。

〔参考文献〕

環境省(2004)『環境報告書作成基準案』環境省。

環境省(2004)『環境報告審査基準案』環境省。

企業会計審議会(2004)『財務情報等に係る保証業務の概念的枠組みに関する意見書』企業会計審議会

内藤文雄(2004)「環境報告書に対する保証の枠組み」日本監査研究学会『環境報告書の保証』日本監査研究学会, 17-30頁。

梨岡英理子・國部克彦(2004)「環境報告書における第三者意見書の機能」國部克彦・平山健次郎編『日本企業の環境報告』省エネルギーセンター, 89-112頁。

日本監査研究学会(2004)『環境報告書の保証』日本監査研究学会。

日本公認会計士協会(2003)『環境報告書保証業務指針(中間報告)』日本公認会計士協会。

日本公認会計士協会(2004)『公認会計士が行う保証業務に関するフレームワーク』日本公認会計士協会。

日本公認会計士協会(2005a)『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。

日本公認会計士協会(2005b)『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』日本公認会計士協会。

AccountAbility (1999) *AA1000 Framework*, AccountAbility.

AccountAbility (2003) *AA1000 Assurance Standards*, AccountAbility (新日本監査法人訳『AA1000保証基準』新日本監査法人, 2005年)。

AccountAbility and KPMG (2005) *Assurance Standards Briefing: AA1000 Assurance Standard & IASE 3000*, AccountAbility and KPMG.

CSR Network and AccountAbility (2004) *The Accountability Rating 2004*, CSR Network and AccountAbility.

CSR Network and AccountAbility (2005) *The Accountability Rating 2005*, CSR Network and AccountAbility.

FEE (2002) *Providing Assurance on Sustainability Reports*, Discussion Paper, FEE.

GRI (2002) *Sustainability Reporting Guidelines*, GRI.

O'Dwyer, B. and Owen, D.L. (2005) "Assurance Statement Practice in Environmental, Social and Sustainability Reporting: a Critical Evaluation," *British Accounting Review*, Vol.37, pp.205-229.

SustainAbility (2004) *Risk & Opportunity: Best Practice in Non-Financial Reporting*, SustainAbility.