

環境報告書における第三者検証の機能

（財）地球環境戦略研究機関関西研究センター主任研究員

公認会計士 梨岡英理子

email: nashioka@iges.or.jp

神戸大学大学院経営学研究科

教授 國部克彦

email: kokubu@rokkodai.kobe-u.ac.jp

1. はじめに

環境という要因が企業経営に与える影響が大きくなるとともに、環境報告書を作成する企業が増加している。環境省が毎年行っている「環境にやさしい企業行動に関するアンケート調査¹」によれば、環境報告書作成・公表数は 1998 年には 197 件であったが、1999 年は 270 件、2000 年は 430 件と急増し、2001 年には 579 件に達している。近年世論においても環境への意識が高まり、企業の環境に対する行動は益々重要性を増しているため、この傾向は今後も継続するものと考えられる。

環境報告書に記載される情報は、企業の環境保全活動に関する行動目標とその実行結果及び、企業の環境負荷の記録である。これらの情報は企業外部に公表されエコファンドや格付けなどの企業評価等に利用されている。環境報告書は自主的に作成され公表されるものであるが、公表された情報を利用する外部者としては情報の信頼性が重要となる。

その情報の信頼性を担保する方法のひとつとして、環境報告書作成者が第三者に意見を述べてもらう形式の第三者意見書を添付するものが増加している。しかしながら、第三者意見書に求められる機能は様々であるだけでなく、それらは必ずしも明確に区分されてい

¹ 環境省「環境にやさしい企業行動調査」調査対象は、東京・大阪・名古屋証券取引所 1 部及び 2 部上場企業（2544 社）及び従業員 500 人以上の非上場企業及び事業所（3726 社）

い。さらにわが国では、1998年に最初の第三者意見書が公表されてから第三者意見書の実務に関する詳細な実態調査もなされていない。したがって、本稿では、日本における1998年から2001年の4年間に公表された第三者意見書を包括的に分析し、その機能を区分整理するとともに、情報の保証機能としての環境報告書の第三者検証のあり方を考察する。

2. 環境報告書への第三者意見書の内容

環境報告書に対して第三者が意見を付与する実務は1990年代後半よりヨーロッパでみられるようになり、日本でも環境報告書実務の普及とともに徐々に増加するようになってきた。しかし、付与される意見には、情報内容を保証するものから、単なる個人的な見解の表明まで多岐にわたっており、この傾向は現在もあまり変わっていない。

このような状況に対して、環境報告書に関わる諸機関（行政機関、専門職団体 - 特に会計士団体など）が環境報告書の第三者意見書について何らかの見解を表明したり、指針を発表するようになってきた。本節では、日本での実務動向を調査する前段階として、わが国における主要な機関による指針案やガイドライン等をもとに、環境報告書への第三者意見書の内容を整理しておきたい。

環境報告書の第三者意見の付与に関しては、ヨーロッパでは会計職業人が最も積極的に関与してきたが、日本もその例外ではなく、日本公認会計士協会経営研究調査会は2000年7月に『「環境報告書保証業務指針（試案）」（案）』²を公表し、さらに1年後の2001年7月には『「環境報告書保証業務指針（試案）」（中間報告）について』³を公表した。これらの報告書は最終報告ではないが、財務報告における情報の信頼性の保証を行ってきた公認会計士が、保証ニーズが拡大する中、多様な保証対象に関する対応のひとつとして環境報告書情報への保証について検討したものである。

ここでは、環境報告書の第三者検証の必要性について、要約すると次のように述べられている。環境報告書に記載された情報が真実を反映しているか否かについて、環境情報の利用者が直接確認することは困難であり、またもし情報利用者が個別に信頼性を確認する場

² JICPA ジャーナル 2000年10月号

³ JICPA ジャーナル 2001年11月号

合は巨大なコストを負担しなければならない。かつ情報の信頼性は社会的に保証される必要があるため、個々人が信頼性を確認するという状況は環境報告書自体の社会的評価を低下させ、情報開示をする本来の目的を果たせないという可能性が生じる。このため、企業から独立した第三者が情報の信頼性を検証し、その結果を表明する必要性が生じるとしている。

しかしながら、環境報告書に記載される内容についての基準もない現状では、環境報告書の「環境保証報告書」に記載される内容も多種多様でありその位置付けも明確ではない。このような状況は読者にとっても混乱をもたらす危険があるため、「環境保証報告書」において結論を表明する場合は、その前提として実施した手続き、実施の程度、保証内容の決定方法に関する指針が必要であるとしている。指針試案では、環境報告書の第三者検証の性格は財務監査における公認会計士監査と同様であるとしているが、保証水準や内容は異なるものと受け取れる。

公認会計士の証明業務について、日本公認会計士協会から 2000 年 2 月に証明業務の包括的な指針となる基準試案である「証明業務基準（試案）」⁴が出されている。この中で証明業務は保証水準の違いから監査相当業務とレビュー相当業務に大別されている。両者は検証手続き並びに結論の表明方法に違いがあるとしている。すなわち証明対象について広範な手続きを実施し、絶対的な水準の保証ではないが高位の水準を保証することが監査相当業務であり、一方監査相当業務ほど広範な手続きを実施しないが、業務上のリスクを中位の水準以下に抑えるのに十分かつ適切な証拠を入手する保証業務がレビュー相当業務である。中位の水準の保証を付与する証明業務の結論は、「証明対象が重要な点で提供される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」という消極的保証の形式で表明される。

また保証業務にはこの 2 種類のほか、責任当事者と公認会計士等の合意によって行われるものがある。「合意された手続き業務（agreed-upon procedures engagement）」¹¹、あらかじ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保証業務である。これ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。環境報

⁴ JICPA ジャーナル 2000 年 2 月号

告書の第三者検証の保証業務は、作成並びに保証基準が存在しないため監査相当業務ではあり得ず、レビュー相当業務または合意された手続き業務であると解釈されよう。したがって、それは中位以下の保証水準であるといえる。

吉見（2001）によれば「わが国の監査法人による第三者（審査）報告書の形態は、実質的に会計監査の監査報告書のものを踏襲している。（中略）監査法人は会計監査の経験を背景に第三者審査報告書の実務を展開していることは明らかである」（84 頁）とし、にもかかわらず「「審査」という用語を使い、「監査」という用語は使わない。審査が監査ではないことを強調する文面を付すことすら見られる」と分析し、「他にも提供している環境関連サービスの中のひとつとしての位置づけである」（84 頁）と結論付けている。

次に、環境報告書に関するガイドラインのなかでは第三者意見はどのように位置付けされているのかを検討しよう。

第三者意見は環境報告書に関するガイドラインの中でも言及されている。日本では、環境報告書に関するガイドラインとして、「環境報告書ガイドライン（2002 年度版）～環境報告書作成のための手引き～」（2001 年 2 月環境省）と「環境レポートガイドライン 2001」（2001 年 6 月経済産業省）がある。これらのガイドラインでは、信頼性の確保手段として第三者による意見について記載している。

環境省の「環境報告書ガイドライン（2000 年度版）」では、「3．環境報告書の信頼性の確保に向けての仕組み（4）第三者レビュー」で、「信頼性、網羅性等に関し中立的・独立的な第三者による検証や第三者意見表明等の第三者レビューを受けることにより、信頼性を高めることができます」と記載されており、現行の第三者レビューには環境報告に記載された「情報の正確性」の審査、環境報告の「報告内容の網羅性」の審査、実際に行われている「対策内容の適切性」の審査及び法律等の遵守状況の審査があるとされ、それらが個別にまたは複合して実施されているとしている。今後の課題として、審査の意義や内容、保証の程度についての期待に差が有ること、コストとベネフィットの問題、審査実施者の資質や審査対象の問題などをとりあげ、「第三者レビューの信頼性」を確保するための今後の重要な検討課題であると指摘している。

経済産業省の「環境レポートガイドライン 2001」では「 ．環境レポートガイド

とツール 1「第三者意見書」の項で、第三者意見とは、「環境レポートを第三者である機関、人が定められた手続きに従って検証評価し、その結果を意見書として作成したもの」としており、その内容を 網羅性を中心に評価検証したもの、 正確性を中心に評価検証したもの、 環境実績を中心に評価検証したもの、 これらを組み合わせたもの、に大別できるとしている。しかしながら現実には「第三者評価手続きは、第三者の対象（網羅性、正確性、環境実績）が異なること、また、第三者意見を付与する実施主体ごとに評価検証手段が異なるなどから、その内容には大きな隔たりがある」という指摘をしている。

さらに、第三者意見書の実態をまとめた調査として、環境省が発行する「平成 13 年度環境報告の促進方策に関する検討会報告書」の「6 . 環境報告書の第三者レビューの状況」がある。これは環境省「環境に優しい企業行動調査」のアンケート項目に第三者意見書に関する設問を設け、第三者意見書を添付していない企業からの意見も採取し、現状調査とあわせ環境報告書作成者の側からみた第三者意見書に関する問題点を抽出したものである。報告書ではこの種の取り組み全体を「第三者レビュー」、環境報告書に記載された文章を「第三者意見書」と呼んでいる。第三者レビューには「監査法人（関連会社を含む）等が実施している、環境報告書に記載された情報の正確性を審査し、保証するもの」と「学識経験者、環境コンサルタント、環境 NGO 等が実施している、当該事業者の環境への取り組みの適切性について評価を行うもの」の 2 種類に大別されたとしている。アンケート調査の内容は種類別にはされていないが、第三者レビューの課題として、前者に対しては利用者のレビューへの期待との隔たりや、第三者レビューを受けても当該事業者の環境への取り組みの課題が理解されにくいこと等をあげ、後者に対してはレビューの範囲や手続きが不明確であるにもかかわらず、環境報告書に記載される場合、利用者に対し当該事業者への環境への取り組みが優れているとの誤解を与えるおそれがあるとしている。

これまでの検討から、環境報告書に対する第三者意見に関しては、2つのタイプが存在することが明らかとなった。すなわち、 環境報告書に記載されている事項に対する何らかの保証を行っている意見書、 環境報告書の内容の要約や報告書発行企業の環境パフォーマンスに対する評価を記載した意見書、の 2 つである。本稿では、前者を「第三者検証」（「検証」と略す場合もある）後者を「第三者所見」（「所見」と略す場合もある）と呼ぶことに

し、この分類を基礎にして日本企業の環境報告書第三者意見書の実態を分析することによ
 う。

3. 日本における環境報告書への第三者意見書の実態

3.1 全体的な傾向と業種別特徴

われわれは 1998 年から 2001 年までの環境報告書に付与された第三者意見書を収集し、
 「第三者検証」と「第三者所見」に区分して分析を行った⁵。その全体的な傾向を表 1 に示
 した。

表 1 機能別・意見付与主体別分類

(単位：社)

意見付 与主体	監査法人系				その他				合計			
	検証 のみ	所見 のみ	両方	合計	検証 のみ	所見 のみ	両方	合計	検証 のみ	所見 のみ	両方	合計
1998	1	0	0	1	0	0	0	0	1	0	0	1
1999	7*	0	0	7	0	3*	0	3	7	3	0	10
2000	28*	2	1	31	1	21*	0	22	29	23	1	53
2001	33	1*	6	40	2	31*	0	33	35	32	6	73

* 監査法人系とその他の 2 枚の意見書が添付された場合(99 年 1 社、00 年 2 社、01 年 1 社の合計 4 社)は
 それぞれ単独に記入。表 1 の詳細な内訳は、文末(表 1 - 1 および表 1 - 2)に示されている。

環境報告書に対する第三者意見書は、日本では株式会社トーマツ環境研究所(現株トーマ
 ツ環境品質研究所)が 1998 年にトヨタ自動車の環境報告書に添付したものが最初であり、

⁵ 分析にあたっては、財団法人地球環境戦略機関によって実施された上場企業への環境報告
 書発行アンケートおよび収集された報告書を基礎とし、それに監査法人等の実務機関が把握して
 いる情報を追加した。対象組織は、そのほとんどが上場企業であるが、店頭公開企業およ
 び自治体も一部含まれる。

これは検証として分類される。表 1 から分かるとおり、第三者意見書は着実に増加している。2000 年には検証、所見ともに急増しているが、2001 年は検証の増加が 6 社なのに対し所見の増加は 9 社と多く、同年には検証と所見の両方を添付するものも増えていることが分かる。なお表 1 で両方と表記されているものは第三者検証と第三者所見が同一の意見付与主体によって発行されているものをさす。

この他に少数ではあるが、異なる意見付与主体がそれぞれ検証と所見の 2 枚の意見書を添付している報告書がある。そのようなものとしては、1999 年キンビールが最初であるがその後は朝日監査法人による検証のみになっており、2000 年に(株)太田昭和環境品質研究所(現(株)新日本環境品質研究所)と日本野鳥の会の両方の意見を添付した積水化学は 2001 年には(株)太田昭和環境品質研究所の検証のみ、2002 年は日本野鳥の会の所見のみに変更されている。また監査法人グループ以外の保証として監査役意見書を添付している環境管理センターは、2000 年、2001 年ともに(株)太田昭和環境品質研究所による第三者検証意見書も添付している。また表 1 には 1 件でカウントされているが、所見の中には複数の意見付与主体からの所見を添付する例も散見される。

次に、これらの意見書を業種別に分類したものが表 2 である。これによれば、小売卸売業と電気機器で第三者所見の添付が急増していることがわかる。これらの業種は、消費者に直接関わる川下産業であることから、彼らが作成する環境報告書も一般消費者を対象にしたものが多いと考えられる。このため環境報告書の読者に対して信頼性を付与しようとしたとき、報告書記載情報を使用して企業分析を行う専門家向けの意味合いが大きい保証よりも、誰が読んでも分かりやすい評価やコメントを重視した所見を選択したものと考えられる。

第三者検証は、化学・石油石炭・医薬品で増加している。これらの業種は素材産業であることから製品のほとんどは直接消費者に販売するのではなく、企業間の取引が多い業種であると言える。このため、前述の小売卸売業等と異なり、報告書の読者を企業評価の専門家と設定し、記載事項の保証に信頼性の重心を置いたものと推測される。

表2 業種別

業種	98年度							
	監査法人系				その他			
	検証のみ	所見のみ	検証と所見	計	検証のみ	所見のみ	検証と所見	計
その他製品	0	0	0	0	0	0	0	0
建設	0	0	0	0	0	0	0	0
食料品	0	0	0	0	0	0	0	0
パルプ 紙、繊維	0	0	0	0	0	0	0	0
化学、石油 石炭、医薬品	0	0	0	0	0	0	0	0
ガラス・土石製品、鉄鋼	0	0	0	0	0	0	0	0
非鉄金属、機械	0	0	0	0	0	0	0	0
輸送用機器、精密機器	1	0	0	1	0	0	0	1
電気機器	0	0	0	0	0	0	0	0
小売業、卸売業	0	0	0	0	0	0	0	0
陸海空運、サービス、通信	0	0	0	0	0	0	0	0
電気・ガス	0	0	0	0	0	0	0	0
自治体	0	0	0	0	0	0	0	0

業種	99年度							
	監査法人系				その他			
	検証のみ	所見のみ	検証と所見	計	検証のみ	所見のみ	検証と所見	計
その他製品	0	0	0	0	0	0	0	0
建設	2	0	0	2	0	0	0	2
食料品	1	0	0	1	0	2	0	3
パルプ 紙、繊維	1	0	0	1	0	0	0	1
化学、石油 石炭、医薬品	0	0	0	0	0	0	0	0
ガラス・土石製品、鉄鋼	0	0	0	0	0	0	0	0
非鉄金属、機械	0	0	0	0	0	0	0	0
輸送用機器、精密機器	1	0	0	1	0	0	0	1
電気機器	1	0	0	1	0	0	0	1
小売業、卸売業	0	0	0	0	0	0	0	0
陸海空運、サービス、通信	0	0	0	0	0	0	0	0
電気・ガス	1	0	0	1	0	0	0	1
自治体	0	0	0	0	0	1	0	1

業種	00年度							
	監査法人系				その他			
	検証のみ	所見のみ	検証と所見	計	検証のみ	所見のみ	検証と所見	計
その他製品	2	0	0	2	0	0	0	2
建設	3	0	0	3	0	0	0	3
食料品	5	0	0	5	0	1	0	6
パルプ 紙、繊維	1	0	0	1	0	0	0	1
化学、石油 石炭、医薬品	3	0	0	3	0	1	0	4
ガラス・土石製品、鉄鋼	0	1	0	1	0	2	0	3
非鉄金属、機械	2	0	0	2	0	0	0	2
輸送用機器、精密機器	2	0	0	2	0	0	0	2
電気機器	3	0	0	3	0	1	0	4
小売業、卸売業	2	1	1	4	0	8	0	12
陸海空運、サービス、通信	3	0	0	3	1	2	0	6
電気・ガス	1	0	0	1	0	2	0	3
自治体	0	0	0	0	0	1	0	1

業種	01年度							
	監査法人系				その他			
	検証のみ	所見のみ	検証と所見	計	検証のみ	所見のみ	検証と所見	計
その他製品	3	0	1	4	1	1	0	2
建設	2	0	1	3	0	0	0	3
食料品	4	0	0	4	0	2	0	6
パルプ 紙、繊維	1	0	0	1	0	0	0	1
化学、石油 石炭、医薬品	8	0	1	9	0	0	0	9
ガラス・土石製品、鉄鋼	0	0	0	0	0	2	0	2
非鉄金属、機械	2	0	0	2	0	0	0	2
輸送用機器、精密機器	3	0	0	3	0	0	0	3
電気機器	3	0	1	4	0	6	0	6
小売業、卸売業	2	0	2	4	0	12	0	16
陸海空運、サービス、通信	5	0	0	5	1	3	0	9
電気・ガス	1	0	0	1	0	4	0	5
自治体	0	0	0	0	0	1	0	1

3.2 監査法人系による第三者検証

次に、第三者検証を行っている意見書についての詳細な分析を行う。分析は、検証主体により監査法人とその子会社を含む監査法人グループとその他に分けて行った。検証意見書のほとんどを占める監査法人グループの検証についてまとめたものが表3である。

表3 環境報告書の検証実務に関する詳細 (監査法人系のみ)

		1998	1999	2000	2001
	合計	1	7	31	40
	所見のみ	0	0	2	1
この表の対象	検証	1	7	29	39
検証主体	1 監査法人	0	3	13	19
	2 子会社	1	4	16	20
	計	1	7	29	39
タイトル	1 第三者意見書	1	6	7	9
	2 検証	0	1	4	5
	3 認証	0	0	0	0
	4 審査	0	0	17	24
	5 所見	0	0	1	1
	6 意見	0	0	0	0
	7 よせて	0	0	0	0
	8 その他	0	0	0	0
	計	1	7	29	39
宛先	1 経営トップ	1	7	28	38
	2 環境担当役員	0	0	1	1
	計	1	7	29	39
署名者数	1 1人	0	4	19	28
	2 2人	1	3	9	9
	3 3人	0	0	1	2
	計	1	7	29	39
肩書き	1 公認会計士	0	3	20	27
	2 ISO審査員	0	0	0	0
	3 役職のみ	0	2	5	7
	4 その他	0	0	0	0
	5 1と2の併記	1	2	4	5
	計	1	7	29	39
検証目的 (複数回答)	1 信頼性を保証する	0	1	11	23
	2 正確性を保証する	0	0	0	4
	3 網羅性を保証する	0	1	2	0
	4 整合性を保証する	1	6	25	26
	5 その他	1	3	12	8
	× 2 正確性は保証しない	0	0	15	23
	× 3 網羅性は保証しない	0	0	17	29
検証範囲	1 ER記載全部	0	1	4	6
	2 環境会計のみ	0	1	1	0
	3 範囲を限定	0	4	17	25
	4 その他	1	1	7	8
	計	1	7	29	39
手続き	1 合意した手続き	1	6	23	31
	2 検証付与人のプログラム等	0	0	1	6
	3 その他	0	1	5	2
	計	1	7	29	39
結果	1 手続実施の結果問題なし	1	7	9	11
	2 重要な変更事項なし	0	0	1	1
	3 1と2の併記	0	0	19	27
	計	1	7	29	39

第三者検証を行っている監査法人は大手4法人とその子会社である。監査法人系の意見書は財務監査でいう監査報告書に準じており短文体が用いられている。ただし短文体と言っても文言や記載内容は各法人によりかなり特徴がある。4法人の意見書で共通することは、意見書の宛先が経営トップであることや検証主体のサインがあること、形式は1目的および範囲、2手続き、3結果、という3区分になっている点が挙げられる。これらはいずれも財務監査における監査報告書の様式と同様である。なお文中の用語についても監査用語が多用されており、このため専門家以外にとっては理解しにくい文章となっているという点が否めない。

検証主体について

財務監査を担当する監査法人と環境報告書の第三者検証を担当する監査法人グループが異なるものは7社であった(表4)。

また同一監査法人グループで監査法人名での意見書と子会社名での意見書の使い分けが見られた。中央青山監査法人グループでは通常は中央サステナビリティ研究所で検証を行っているが、ソニーについては全世界のソニーグループを対象として検証を行っているため、Price Waterhouse Coopersで検証を行い、サインもそれに従ったワールドワイドな名称で記載されたものである。

表4 財務監査と第三者検証が異なる監査法人グループである企業

企業名	環境報告書検証	財務監査	該当報告書年次
トヨタ自動車	トーマツ	中央青山	1998～2001
日石三菱	トーマツ	新日本	1999～2001
ピクルスコーポレーション	トーマツ	国際第一	1999～2000
大成建設	中央青山	朝日	1999～2001
富士写真フィルム	中央青山	新日本	2001
大日本印刷	新日本	明治	2000～2001
豊田自動織機	新日本	中央青山	2001

* 監査法人名はすべて現在のものを使用している。

新日本監査法人グループは通常は新日本環境品質研究所で検証を行っているが、大日本印刷についてのみ監査法人で検証を行っている。これは新日本監査法人が大日本印刷の財務監査を担当していないため利害関係がなく、逆に新日本環境品質研究所は大日本印刷との間でコラボレーション事業を行っているため利害関係が発生するので、第三者の立場に配慮して監査法人によって検証を行ったものである。この事実は第三者検証という保証業務に関する独立性の問題と密接に関連している。しかしながら第三者意見書において関連子会社名の下に監査法人グループであることを明記する例（監査法人トーマツグループ）もあり、監査法人とその関連子会社は読者には同一視されている。この現状を鑑み、またほとんどの企業が財務監査と環境報告書の保証を同一の監査法人グループに委託している事実をあわせて考えれば、環境報告書検証人の独立性の問題は、今後更なる検討が必要であると考えられる。

第三者意見書のタイトル

第三者検証を行っている意見書のタイトルは、「審査」がほとんどであり 2001 年の 39 社中 24 社を占めた。ついで「第三者意見書」(9 社)が続く。監査法人グループが行う保証業務であるが「監査」という用語を使用していたものはなかった。意見書の様式や文言から監査法人グループの保証業務は、財務監査の経験に基づいて行われていることが読み取れるにもかかわらず、「監査」の用語を使用しないことについて、吉見(2001)が指摘しているように、「現在のところ、監査法人の立場としては、第三者審査は、あくまでコンサルティング業務の一環ということであろう」(84 頁)と読み取ることができる。たしかに、第三者検証ははまだ「監査」という用語のもつ保証レベルに到達していないと考えられる。しかしながら第三者検証自体まだ始まって 4 年にしかならない経験の浅いものであり、今後検証事例の増加とともに進化していくものと期待できる。

署名の人数と肩書き

第三者検証意見書で検証主体が行う署名はトーマツグループ以外が 1 人であった。トーマツグループのみ公認会計士と ISO マネジメントシステム審査員の 2 名の連名であった。その他 3 社の肩書きは、朝日監査法人と中央青山監査法人グループが公認会計士と分かる名称を使用し、新日本監査法人グループのみ役職名のみ記載であった。すなわちほとんど

の意見書では、公認会計士が検証を行ったと分かるようになっている。

保証目的

保証目的として明記されていたものを調査したところ、「整合性」という用語が一番多く見られた。表4では結果の文言から「整合性」を保証していると読み取れるものもカウントした。網羅性は1998年と1999年のトーマツ環境品質研究所の意見書の結果から保証が読み取れたが、その後のものには記載されていない。逆に、正確性・網羅性を保証しないと明記したものが多く見られた。いずれも法人により傾向が顕著であった。

保証範囲

この項目も法人により顕著な傾向が見られた。保証目的と関連し、限定した範囲を明記しているものが多い。企業との契約内容により範囲は異なるが、たとえば、朝日監査法人は範囲を「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について」に限定し「作成の基礎となるデータの把握方法及び集計方法」や「会社の基礎データ及び計算の正確性の検証」手続きを行っているとして明記している。

同様に範囲を詳細に記載しているものに新日本監査法人グループのものがあり「環境報告書に記載されている環境パフォーマンス数値及び環境費用に関する情報の収集過程・集計方法」、「その作成の基礎となる資料と関連資料関連資料」の「照合及び計算の正確性の検証」や「環境報告書に記載されている記述情報について」も整合性を確認している旨を記載している。

一方、中央青山監査法人グループでは、上記2法人グループ同様に範囲を限定したものもあるが、「レポートの記載情報全般を対象」としているものも多く、「レポート作成のための環境情報の収集及び報告に関するプロセスの信頼性」と「レポート記載情報に関する正確性」を検証しているとしている。

トーマツグループでは特に範囲は明記せず「環境報告書で報告されている情報の」収集過程と集計方法、内容に対する意見を表明するとのみ記載している。

手続き

「合意した手続き」が31社と圧倒的であった。「合意」については2通り考えることが出来る。すなわち監査法人グループ所定の手続きに被検証企業が合意したという意味と

個々の企業ごとに合意手続きを作成したという意味である。「合意した手続き」の内容について、新日本監査法人グループ以外の3社はHPにおいてその概要等を公表している。それらを読む限りでは、この表現は、作成基準や監査基準が明確に示されている財務諸表監査と異なり、環境報告書の第三者検証では作成基準や検証基準が存在しないため、検証目的に応じて各法人が考案した手続きに対し企業側が合意したものであると理解することができる。

中央青山監査法人グループのみ「合意した手続き」という用語を使用していないが、実務上行われる手続きについては、監査法人グループが行う保証業務であることから、財務監査の手続きから大きく異なるものとは考えにくい。したがって、実際には多少の違いはあるが財務監査の手続きを援用して開発された手続きを、全ての法人グループが実施しているものと推定することが可能であろう。手続きは、環境報告書作成者が求める目的と保証水準、検証にかかる時間と費用によって変わってくるものと考えられる。しかしながらこの点を意見書に記載された文言から読み解くのは容易ではないと思われる。

結果

結果としては、上記で合意した手続きを実施したところ検証目的に合致したという場合と、さらに「重要な変更すべき事項なし」の2つの意見が記載されたものが27社あった。これは「保証水準」を見る目安になる文言であり、前述の保証業務基準によれば中位の保証水準を示すものであると推定される。

3.3 非監査法人系による第三者検証について

監査法人グループ以外が検証主体である場合の第三者検証について検討する。この事例は少なく、2000年と2001年の合計3例2社はいずれも監査役会による検証である。厳密には監査役は企業と独立の第三者には該当しないと考えられるが、このうち環境管理センターは2年連続で監査役会による意見書と新日本環境品質研究所の第三者検証の意見書も添付しており、財務監査の方式に準拠した形であることが窺える。一方の富士ゼロックスは監査役会の意見書のみである。いずれも環境報告書の検証、つまり企業の環境パフォーマンスとその結果に保証を付与することは監査役の業務の範囲内であるという立場で検証を行った旨を記載している。

3.4 第三者所見について

第三者検証とは異なり、第三者所見の意見付与者は、NPO/NGO が約 3 分の 1 を占め、第三者所見意見書発行者の中心であることがわかる（表 5 参照）。次に多いのが社外監査役や当該企業の環境監査委員という立場からの所見である。タイトルに特に多い表現はみられず、意見付与者の立場や評価内容等によって様々であった。所見の内容については、タイトルに準拠して多種多様であり、環境報告書を読んでの感想から当該企業の環境パフォーマンスを調査しての評価、ISO の定期審査の概要要約、今後当該企業に望む環境パフォーマンスの要望まで様々である。形式についても複数の立場からのコメントの集約や座談会等の要約等も散見された。

表 5 環境報告書の所見実務に関する詳細

		98年度	99年度	00年度	01年度
	監査法人系	0	0	2	1
	その他	0	3	21	31
この表の対象	所見合計	0	3	23	32
検証主体	1 監査法人	0	0	0	0
	2 監査法人子会社	0	0	2	1
	3 大学教授	0	1	1	2
	4 コンサルタント	0	1	1	1
	5 NPO/NGO/財団	0	0	8	12
	6 ISO審査員	0	0	1	3
	9 弁護士	0	0	1	0
	8 社外監査人/監査委員	0	1	4	7
	7 監査役	0	0	1	1
	10 環境担当役員	0	0	2	1
	11 集団（座談会等）	0	0	2	4
	計	0	3	23	32
タイトル	1 第三者意見書	0	1	3	6
	2 検証	0	0	0	0
	3 認証	0	0	0	0
	4 審査	0	0	2	0
	5 所見	0	0	5	3
	6 意見	0	0	0	0
	7 よせて	0	0	0	2
	8 その他	0	1	7	13
	9 監査報告書 監査意見書	0	0	0	3
	10 監査所見	0	0	3	1
	11 ISO定期審査報告書	0	0	1	3
	12 感想	0	0	1	0
	13 タイトル無	0	1	1	1
	計	0	3	23	32

一方、監査法人グループが環境報告書の第三者検証を行うと同時に所見も述べているものが増加している（表1 監査法人系で「両方」に分類されているもの）。これは短文式の第三者検証意見の後に、所見として検証業務の途中に気づいた点などを所見として自由な形で記載しているものである。これら所見に記載される事項はマネジメントレターとして検証依頼者宛てに作成されていたものであり、環境報告書作成者（検証依頼者）が読者の要望に応じて本文への記載を求めたものであると考えられる。

4．第三者意見書に求められる機能と課題

第三者意見書のうち、本分析において第三者検証と区分したものが果たす機能は、環境報告書に記載された情報、特に数値情報に関する正確性や網羅性、整合性などに関する保証である。これは外部者がこれらの数値を使って企業の分析・評価を行うためには必要不可欠な基本的要件となるものである。第三者検証では、財務報告書における第三者意見と同様、検証者は検証すべき情報に対しての評価は要求されず事実との相違についてのみ意見を述べることになる。

一方、第三者所見と区分したものが果たす役割は、環境報告書に記載されている内容に対する解説や評価であり、企業の環境パフォーマンスそのものへのコメントである。これら所見は、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できるものであるという前提のもと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である。

財務監査を例にすると、財務監査では財務諸表作成者は第三者である監査法人に監査を依頼し、財務報告書に記載された数字の正確性・網羅性・整合性についての保証を付与する。その際、監査人は財務諸表の内容についての評価、すなわち赤字であるとか黒字であるとか事業に対する判断が適正であったかなどの評価に関する所見の表明は原則として行わない。それらの所見を表明するのは、保証が付与され公表された財務報告書を利用して企業分析を行うアナリストである。多くの一般投資家はこのアナリストが分析した企業の評価を元に投資行動を行う。これを環境報告書に置き換えれば、監査法人グループが行っている検証が財務監査にあたり、NPO等が行っている所見がアナリストの分析に該当する。検証と所見はどちらも必要であるが、果たすべき機能は大きく異なるため決して混同しては

ならないことがよく分かる。

また短文式財務監査報告書の文面は決り文句であり、少ない字句の中に複雑な意味がこめられた一種の暗号である。監査報告書を読む必要があるのはアナリストなどのこの暗号を解読できる専門家であるから特に問題とならないのに対し、環境報告書の第三者検証では専門家以外の読者が多いため、短文式では文面が意味するところが理解されず、分かりやすい所見が要求されることが多い。しかしながら所見は情報の保証があつてこそできることであるという点に注意しなければならない。

一方でこのような現状を鑑み、第三者検証を行う主体においても検証意見書の文言の平易化やそれを補う所見を重視する動きが出てきている。たとえば、中央サステナビリティ研究所では2000年に発行した意見書から、おそらくは顧客である環境報告書作成者の要求により短文式の保証内容を記した部分に続けて所見を記載するケースが増加している。またトーマツ環境品質研究所では、2000年度発行の第三者意見書において監査法人グループとしてははじめて「所見」のみの意見書を発行している。2002年度からは、保証業務である第三者意見書は費用が高額でありまた敷居が高いので所見だけを求めるという顧客のために、保証業務を行わずに低額で所見の表明（同社では「所感」という名称を使用）だけを行うサービスを開始している（例：吉野家、INAX）。

一方、新日本環境品質研究所では、2002年度発行の意見書（大日本印刷）において「検証命題方式」という新しい保証の形式を考案している。これは主に顧客が環境報告書において「主張」する内容について顧客との間で合意した検証命題を設定し、環境報告書内のそれら命題の記載箇所ごとに内容の正確性を保証する旨の記載をする方式である。従来の巻末に添付する意見書では総合所見を記載する。ここで記載される所見内容は、従来から顧客には渡されていたが特に環境報告書に記載されなかったものであるという。

筆者らのヒアリング調査によれば、いずれの監査法人グループも保証業務を行うと同時に業務終了後に改善事項や提案を顧客に提出している。今後の傾向として環境報告書作成者が読者のニーズに応え、これらの監査法人から提出された改善事項や提案を「所見」として環境報告書に記載することを選択し、監査法人側もその要求に応じていくことが考えられる。

これら3法人の最新動向からは、当初行われた財務報告の監査報告書形式を踏襲した短文式の第三者検証意見書からの離脱と、所見の表明の増加が窺える。短い文言のなかに多くの意味が込められ文章が定型化される一種の暗号であった短文式第三者意見書からの離脱は、専門家にとっての保証レベルの判断という点からすれば、より読み取りが困難になったと考えられる。したがって、今後増加すると思われる、個々の意見書により文言が変わりまた所見が比重を占める長文式第三者意見書は、保証内容と水準の把握が重要な論点になると考えられる。この背景には、環境報告書の読者として専門家よりも一般読者を重視する傾向が存在することが考えられ、業種別発行において第三者意見書添付報告書の作成者が小売業卸売業や電気機器などの消費者との接点が高い業種において急増していることにも密接に関連していると推測できる。

また今後「保証」と「所見」が同一機関によって行われ同一紙面上に記載されるケースが増加すると、読者にとってはより一層両者の内容の意味するところを正確に峻別することが重要になると考えられる。

4. 結論

本研究による実態調査により、第三者意見書の実務において機能の異なるものが混在することが示され、その特徴は増加する傾向が明らかにされた。また情報の信頼性の保証という機能を果たす第三者検証のなかでも、その保証内容とレベルは様々であることも分かった。環境報告書の作成基準や保証基準のない現状では、第三者検証に求められる機能を十分に果たす条件が整っていないと考えられる。また、第三者意見書は全体的に増加しているが、機能別に見た場合、保証を行う意見書より所見を表明する意見書の増加が著しく、また保証と所見の両方を揃えた報告書も増加していることが示された。

また今後、環境報告書の第三者意見書の展開を考える上においては、情報利用者のニーズを考慮することも重要である。これまでの会計士団体主導による環境報告書の保証基準の検討では、財務監査からの類推で情報利用者のニーズがともすれば所与とされていた点は否めない。しかし、環境報告書と財務報告書が相違するのと同様に、そこに付与される第三者意見書の機能も当然異なることが予想される。最近、「第三者検証」よりも「第三者所

見」の増加が多いことは、そのあらかのひとつとみなすこともできる。

環境報告書の信頼性を高め有用性を確保するために第三者意見書は有効な手段であると考えられるが、その機能を混同することなく峻別し、情報利用者のニーズと合致させていく努力が望まれるところである。

<主要参考文献>

環境省(2001)『環境報告書ガイドライン』環境省

環境報告の促進方策に関する検討会(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』環境省

経済産業省(2001)『環境レポートガイドライン』経済産業省

國部克彦・梨岡英理子(2000)「信頼性担保の方法について」國部克彦他編『環境報告書の理論と実際』省エネルギーセンター

日本公認会計士協会(2000)「環境報告書保証業務指針(試案)」(案)『JICPAジャーナル』543号

日本公認会計士協会(2001)「環境報告書保証業務指針(試案)」(中間報告)『JICPAジャーナル』556号

吉見宏(2001)「監査範囲の拡大と監査概念の限定」『会計』第160巻第4号

付記：本論文の引用等をご希望の方は、著者までお問い合わせ下さい。

表 1詳細

意見付与 主体 / 監 査法人系	監査法人				子会社				合計			
	検証 のみ	所見 のみ	検証と 所見	合計	検証 のみ	所見 のみ	検証と 所見	合計	検証 のみ	所見 のみ	検証と 所見	合計
1998	0	0	0	0	1	0	0	1	1	0	0	1
1999	3	0	0	3	4	0	0	4	7*	0	0	7
2000	13	0	0	13	15	2	1	18	28*	2	1	31
2001	17	0	2	19	16	1	4	21	33	1*	6	40

意見付与 主体 / そ の他	大学教授				コンサルタント				NPO / NGO / 財団等				ISO審査員				弁護士			
	検証 のみ	所見 のみ	検証と 所見	合計	検証 のみ	所見 のみ	検証と 所見	合計	検証 のみ	所見 のみ	検証と 所見	合計	検証 のみ	所見 のみ	検証と 所見	合計	検証 のみ	所見 のみ	検証と 所見	合計
1998	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
1999	0	1	0	1	0	1	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
2000	0	1	0	1	0	1	0	1	0	8	0	8	0	1	0	1	0	1	0	1
2001	0	2	0	2	0	1	0	1	0	12	0	12	0	3	0	3	0	0	0	0
	社外監査役 / 監査委員				監査役				環境担当役員				集団(座談会等)				合計			
	検証 のみ	所見 のみ	検証と 所見	合計	検証 のみ	所見 のみ	検証と 所見	合計	検証 のみ	所見 のみ	検証と 所見	合計	検証 のみ	所見 のみ	検証と 所見	合計	検証 のみ	所見 のみ	検証と 所見	合計
1998	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
1999	0	1	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	3*	0	3
2000	0	4	0	4	1	1	0	2	0	2	0	2	0	2	0	2	1	21*	0	22
2001	0	7	0	7	2	1	0	3	0	1	0	1	0	4	0	4	2	31*	0	33

一冊の環境報告書に複数の所見のみが添付されたものは、それぞれに分けてカウントしている