

# 環境報告書に係る信頼性向上の手引き (第2版)

2014年5月

環境省

## 目次

|                               |    |
|-------------------------------|----|
| はじめに.....                     | 1  |
| 序章.....                       | 3  |
| 1. 本手引きの目的.....               | 3  |
| 2. 本手引きの対象.....               | 3  |
| 3. 本手引きの使い方.....              | 3  |
| 4. 本手引きの改訂ポイント.....           | 4  |
| 第1章 環境報告書に係る信頼性.....          | 5  |
| 1. 環境報告の一般原則.....             | 5  |
| 2. 環境報告の一般原則と環境報告書の価値向上.....  | 6  |
| 第2章 環境報告書に係る信頼性向上の現状と必要性..... | 7  |
| 1. 信頼性向上の現状.....              | 7  |
| 2. 信頼性向上に対する新たな動き.....        | 8  |
| 3. 環境報告書に係る信頼性向上に取り組む必要性..... | 10 |
| 第3章 環境報告書に係る信頼性向上の手法.....     | 12 |
| 1. 本手引きにおける信頼性向上の手法の範囲.....   | 12 |
| 2. 信頼性向上の手法の限界.....           | 13 |
| 3. 自己評価の実施.....               | 14 |
| 4. 内部管理の徹底.....               | 17 |
| 5. 第三者による審査.....              | 28 |
| 参考資料.....                     | 34 |
| 1. 【用語解説】.....                | 34 |
| 2. 【第三者による審査に関する参考情報】.....    | 36 |
| 3. 【「第三者審査報告書」における記載内容例】..... | 37 |

## はじめに

### 本手引き作成の背景

経済のグローバル化は、地球レベルの人口増加や資源消費を加速させ、気候変動リスクの顕在化、資源枯渇、水・大気汚染等の環境問題を複雑かつ広範囲なものへと変容させてつづつあります。私たちの身近においても、異常気象の頻発や国境を越えた大気汚染の問題など、環境問題が生活を脅かすリスクは増加する一方です。

地球市民の重要な構成員である事業者にとっても、環境問題への取組は重要な課題です。事業者のもたらす環境影響は大きく、環境問題に関連するリスクやチャンスへの対応の巧拙が、持続可能な事業運営に大きな影響を与えつつあるからです。これをコミュニケーションの観点からみると、事業者が環境配慮経営<sup>(\*)1</sup>を実践し、その内容をステークホルダーに伝えることは、企業価値の維持向上に大きく貢献します。そして伝える手段の一つとして、「環境報告書」は、極めて重要な役割をもっていると言えます。

しかし、環境報告書の内容に十分な価値が無ければ、上記の役割は果たされません。環境報告書の内容を充実させることは価値を高めますが、それだけでは不十分です。環境報告書の利用者であるステークホルダーが、環境情報を安心して利用するに足る「確からしさ(信頼性)」が備わっていることもまた、価値を高めるためには不可欠です。

この点に関して我が国における環境報告書の制度的枠組みを規定する環境配慮促進法<sup>2</sup>は、特定事業者<sup>(\*)3</sup>及び大企業者に対し、以下のように信頼性を向上させることを要請しています。

「特定事業者は・・・自ら環境報告書が記載事項等に従って作成されているかどうかについての評価を行うこと、他の者が行う環境報告書の審査(特定事業者の環境報告書が記載事項等に従って作成されているかどうかについての審査をいう。)を受けることその他の措置を講ずることにより、環境報告書の信頼性を高めるように努める」(同法第9条第2項)

「大企業者(中小企業者以外の事業者をいい、特定事業者は除く)は、・・・記載事項等に留意して環境報告書を作成することその他の措置を講ずることにより、環境報告書その他の環境配慮等の状況に関する情報の信頼性を高めるように努める」(同法第11条第1項)

また、環境配慮経営を実践している事業者との関係を中長期的視野でとらえるステークホ

---

<sup>1</sup> 「(\*)」のついた用語は参考資料 1.【用語解説】を参照ください。

<sup>2</sup> 「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」2004年法律第77号

<sup>3</sup> 「(\*)」のついた用語は参考資料 1.【用語解説】を参照ください。

ルダーの中には、環境報告書に記載された環境情報の信頼性を評価する動きもあり、情報の信頼性に対するニーズは着実に高まっています。

本手引きは、主として環境報告書に係る信頼性向上に取り組もうとする事業者に、環境配慮促進法の趣旨をくみ取りつつ、その具体的手法をわかりやすく解説したものです。本手引きの前身は、「環境報告書の信頼性を高めるための自己評価の手引き」ですが、信頼性に対するニーズの変化や、「環境報告ガイドライン 2012 年版」に環境情報の第三者審査等が記載されたこととの整合を踏まえ、今般、「環境報告書に係る信頼性向上の手引き」に名称を変え、2014 年 5 月に第 2 版として改訂し、公表することとしました。

本手引きは、これが環境報告書の価値向上に役立ち、事業者とステークホルダーの良好な環境コミュニケーションの一助となることで、環境と経済の好循環に貢献するとともに、持続可能な文明社会の実現に貢献することが望まれます。

◇環境報告の信頼性に関するワーキンググループ委員名簿◇

|         |  |
|---------|--|
| 齋尾 浩一郎  | 有限責任あずさ監査法人<br>アカウントティング・アドバイザー・サービス パートナー       |
| 坂口 正敏   | ビューローベリタスジャパン株式会社 戦略事業部<br>地球環境グループ プロダクト マネージャー |
| ◎ 寺田 良二 | プライスウォーターハウスクーパース サステナビリティ株式会社<br>取締役            |
| 中村 忠行   | 株式会社東芝 環境推進室 参事                                  |
| 野崎 麻子   | 有限責任監査法人トーマツ エンタープライズリスクサービス<br>ディレクター           |

(◎印:座長、敬称略、五十音順)

◇事務局◇

環境省 総合環境政策局 環境経済課  
EY 新日本サステナビリティ株式会社

## 序章

### 1. 本手引きの目的

- 環境配慮促進法の趣旨をくみ取りつつ、環境報告ガイドライン 2012 年版の付属書として、信頼性向上の意義やメリット、具体的な手法を紹介します。
- 具体的な手法として、従来の「自己評価の実施」に加え、「内部管理の徹底」「第三者による審査」の基本的な内容を紹介し、信頼性向上の手法をより広く解説します。

### 2. 本手引きの対象

- 全ての事業者を対象とします。

本手引きは、主として環境情報の信頼性が特に重要と思われる、環境配慮促進法において環境報告書の作成・公表が義務付けられた特定事業者及び環境報告書の作成・公表に努めることが求められる大企業者(上場企業及び従業員 500 人以上の非上場企業)を想定しています。組織規模が小さい中小企業者は本手引きを参考にしつつ、より簡便な手法に変更することも考えられます。

### 3. 本手引きの使い方

- 環境報告書に係る信頼性の水準は、将来的には産業界を通じて一定の高さとなることが望まれますが、現状では各事業者によって異なります。従って、当面の間、信頼性向上の手法も、各事業者の状況に応じて選択適用します。
- いったん選択適用した信頼性向上の手法は、事業内容や規模の変化及び国内外の情勢変化に応じて見直します。

環境報告書に係る信頼性について、現在、統一的な水準は確立されていません。事業者が求める信頼性の水準と、ステークホルダーが求める信頼性の水準を、総合的に勘案してより高い水準を目指すことが望まれます。

例えば、組織が複雑で大規模な事業者や、多くのステークホルダーと接点を有する事業者は、求められる信頼性の水準が相対的に高くなり、信頼性向上の手法もより広範囲に実施する必要があるかもしれません。

また、求められる信頼性の水準は常に一定ではなく、事業規模の変化や社会からの要請などによって変化します。従って、事業者は、求められる信頼性の水準を、随時見直すことが必要であり、求められる水準に変化がある場合には、信頼性向上の手法の見直しも検討すべきこととして留意してください。

なお、本手引きでは、信頼性向上の手法として、「自己評価の実施」、「内部管理の徹底」及び「第三者による審査」を紹介します。これらは、環境報告書の本質的な情報品質向上の観点から今後ニーズが高まると予想される手法ですが、他の手法にもそれぞれの効果や役割があるため、事業者の規模等に合わせ、他の手法を採用することも考えられます（一般的に考えられる他の手法を、p.12で紹介しています）。

#### 4. 本手引きの改訂ポイント

- 最も大きな改訂ポイントは、第3章です。従来から記載している「自己評価の実施」の内容を見直し、「内部管理の徹底」及び「第三者による審査」の基本的な進め方や留意点を追加しました。

その他のポイントを含めると、本手引きの主な改訂ポイントは以下のとおりです。

- 環境報告ガイドラインの改訂に伴い、環境報告の一般原則や重要な視点の更新内容について整合をとりました。  
⇒第1章1
- 「自己評価の実施」については、実務の動向を踏まえてより簡易な手順を示しました。  
⇒第3章3
- 「内部管理の徹底」については、事業者における環境報告のプロセスに沿って内部管理の各項目の要点を示しました。  
⇒第3章4
- 「第三者による審査」については、審査機関における実施内容を踏まえ事業者側からみた要点を示しました。  
⇒第3章5

## 第1章 環境報告書に係る信頼性

### 1. 環境報告の一般原則

環境報告ガイドライン 2012年版では、環境報告書の価値を高めるにあたっての基本的な6つの一般原則を掲げています。

#### 原則1 目的適合性

環境報告は、事業者が利用者の意思決定に影響を与える可能性があると判断した情報を提供しなければなりません。特に、具体的な記載事項の決定にあたっては、重要な情報を全て網羅する必要があります。

#### 原則2 表現の忠実性

環境報告は、事業活動に伴って発生する環境への影響や関連する経済的・社会的影響及び環境配慮等の取組状況を、忠実に表現しなければなりません。そのためには、忠実な表現に不可欠な情報が網羅されていること(完全性)、それらの情報に偏りが無いこと(中立性)、情報の作成方法が適切に選択され、その適用に誤りが無いこと(合理性)が必要です。

#### 原則3 比較可能性

環境報告は、事業活動の各期間を通じて比較可能であり、かつ異なる事業者間においても一定の範囲で比較可能であるために、その基盤となる情報を提供することが望まれます。

#### 原則4 理解容易性

環境報告は、特別な専門知識がなくても理解できるように、情報を適切に分類し、他の情報と関連付け、または表現方法を工夫して、簡潔かつ明瞭に提供することが望まれます。

#### 原則5 検証可能性

環境報告は、記載事項について、その前提条件、作成方法、算定根拠等を明らかにし、記載事項が対象事業を忠実に表現していることを、客観的に検証できるようにする工夫が望まれます。

#### 原則6 適時性

環境報告は、利用者の意思決定に間に合うタイミングで、公表することが望まれます。

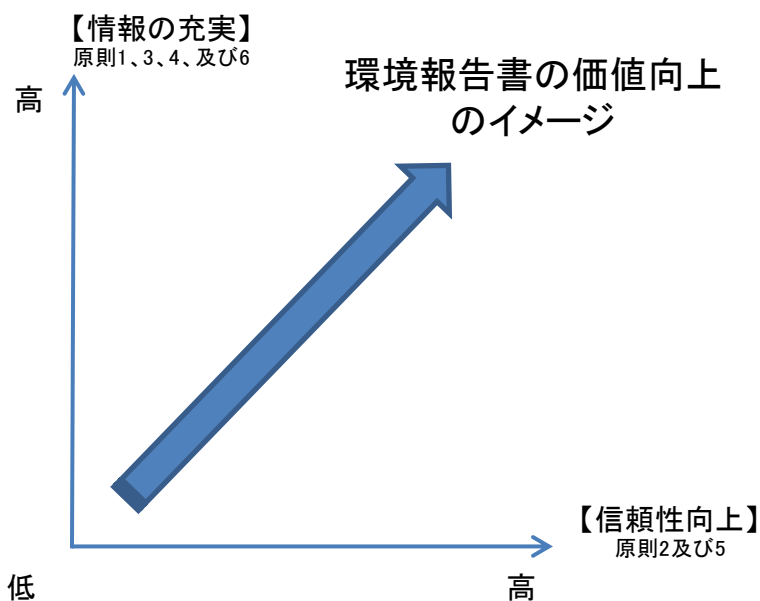
## 2. 環境報告の一般原則と環境報告書の価値向上

環境報告書の価値向上に資する要素を考えた場合、大きく以下の2つの軸で表現することが可能です。

- ・ステークホルダーが望む重要な情報を記載しているか・・・「情報の充実」
- ・開示された情報は信頼できるものか・・・「信頼性向上」

これら2つの軸と環境報告の一般原則との関係を整理すると、「情報の充実」の視点からは、利用者の意思決定に影響する重要な情報の網羅性を規定する原則1を中心に、比較分析や適時な利用、さらには理解のしやすさといった情報の使いやすさを規定する原則3、4及び6がそれを補強しています。一方、「信頼性向上」の視点からは、主に、情報が完全で偏りがなく合理的な方法で作成されることを規定している原則2、及び情報の再現性を規定する原則5が対応すると考えられます。

このように環境報告の一般原則と環境報告書の価値向上の関係について、「情報の充実」と「信頼性向上」の2軸の視点からわかりやすく示したものが、以下のイメージ図です。



なお、情報の充実を図るための一助として、環境省は、「環境報告書の記載事項等の手引き(第3版)」及び「環境報告ガイドライン(2012年度版)」を作成・公表しています。



## 第2章 環境報告書に係る信頼性向上の現状と必要性

### 1. 信頼性向上の現状

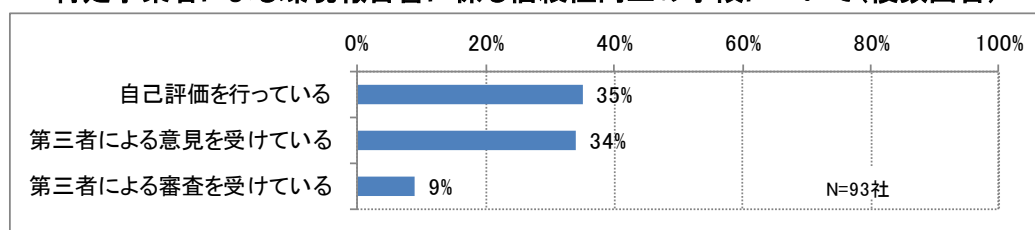
#### (1) 国内における現状

##### 特定事業者の状況<sup>4</sup>

環境配慮促進法は、特定事業者に対して、環境報告書に係る信頼性を高めるよう努めるものと定めています。環境省の調査によると、特定事業者全 93 事業者中、自己評価を行っているのは 33 事業者(35%)、第三者による意見を受けているのは 32 事業者(34%)、第三者による審査を受けているのは 8 事業者(9%)となっています。

信頼性向上の手法については、「第3章 1.本手引きにおける信頼性向上の手法の範囲」を参照してください。

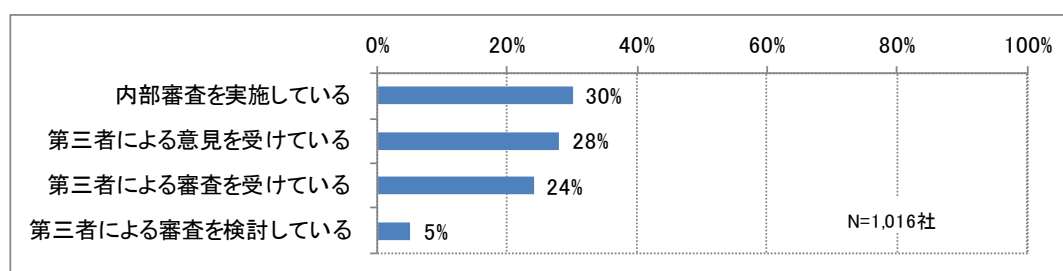
特定事業者による環境報告書に係る信頼性向上の手段について(複数回答)



##### 大企業者の状況<sup>5</sup>

環境省の調査によると、大企業者全 1,016 事業者中、内部審査を実施している事業者が 30%と最も多く、次いで、第三者による意見を受けている事業者が 28%、第三者による審査を受けている事業者が 24%、第三者による審査を検討している事業者が 5%となっています。

環境報告書に係る信頼性向上の手段について(複数回答)



<sup>4</sup>「環境に配慮した事業活動の促進に関する検討委員会 報告書～グローバルな動向を踏まえた環境経営促進の方向性～」(2013)環境省、p.62「特定事業者による環境報告書の信頼性向上(報告書の審査)について」を基に抜粋。

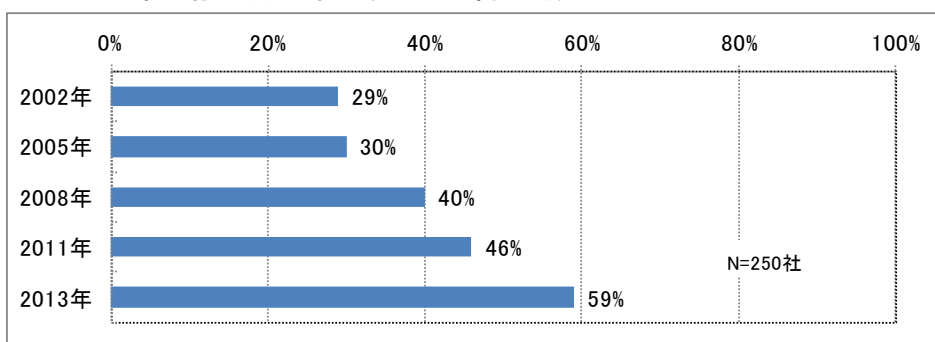
<sup>5</sup>「平成 23 年度 環境にやさしい企業行動調査 調査結果」(2013)環境省、p.76 を基に抜粋。

(2) 海外における現状

近年、欧米を中心に、環境情報をはじめとする非財務情報を積極的に投融資の判断材料として活用する動きが活発化しつつあります。このため、欧米では、環境情報にも一定水準以上の信頼性を求めるニーズが高く、第三者による審査が要求されることも少なくありません。

民間調査機関の調査<sup>6</sup>では、フォーチュン・グローバル 500 の上位 250 社のうち、環境報告（CSR 報告を含む）を行っている事業者 232 社において、2013 年に第三者による審査を受けている事業者の割合は、2011 年から 13%上昇し 59%に及んでいることがわかりました。

環境報告書の第三者による審査を受ける割合（グローバル上位250社）



国別の比較としては、売上高上位 100 社において第三者による審査を受けている割合は、世界 41 カ国平均で 38%です。各国別では、上位から韓国 88%、フランス 76%、シンガポール 65%、イギリス 57%、スペイン 57%となっています。

これに対し、我が国の売上高上位 100 社において第三者による審査を受けている割合は 28%と低い状況にあります。

2. 信頼性向上に対する新たな動き

環境報告書の価値を向上させ有用性を高めるためには、記載内容を充実させるだけでは足りず、その情報の信頼性を向上させることが必要です。このような考え方のもと、国内外で多くの新たな動きが出ています。

【内部管理の徹底に関連する考え方の公表】

- ・ 非財務情報の内部統制に関して、米国トレッドウェイ委員会支援組織委員会(COSO)は「内部統制フレームワーク」を2013年に改訂しました<sup>7</sup>。この改訂は、従来の「財務報告の信頼性」に「非財務報告の信頼性」を加えること、また「外部報告」に「内部報告」も含めた「報告の信頼性」へ対象を拡大する等を目的として行われました。

<sup>6</sup> “The KPMG Survey of Corporate Responsibility Reporting 2013” (2013) KPMG International

<sup>7</sup> “Internal Control – Integrated Framework”(2013) The Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission (COSO)

【第三者による審査を推奨する動き】

- ・ 第三者による審査は、グローバルなサステナビリティ報告<sup>(\*)8</sup>のガイドラインである「サステナビリティレポートガイドライン第4版」<sup>9</sup>(グローバル・レポート・イニシアティブ)において推奨されており、また、「環境報告ガイドライン 2012年版」(環境省)においても言及されています。

【第三者による審査の有無を事業者の格付に反映させる動き】

- ・ CDP<sup>(\*)10</sup>によるアンケート調査やダウジョーンズ・サステナビリティ・インデックス(DJSI)の質問では、事業者の格付にあたって、特定の環境面や社会面、ガバナンス面の指標に関する第三者による審査の有無が評価の対象となっています。
- ・ 環境配慮経営に関する国内の主要なランキングである日本経済新聞社「環境経営度調査<sup>11</sup>」において、環境情報に対する審査の有無の質問が設けられています。
- ・ 審査機関の団体である一般社団法人サステナビリティ情報審査協会(J-SUS)においては、環境報告書等の信頼性を高めることを目的として、「サステナビリティ情報審査・登録制度」が運営されています。

このように、環境報告書に対して、国内外では第三者による審査まで含めた信頼性向上へのニーズが高まりつつあります。また、環境報告書の報告対象とする範囲は、作成事業者のみに留まらず、連結決算の対象組織や、さらにはバリューチェーンにも広がりつつあり、これに伴い、第三者による審査等によって信頼性向上を求められる範囲もより拡大していくものと予想されます。

<sup>8</sup> 「(\*)」のついた用語は参考資料 1.【用語解説】を参照ください。

<sup>9</sup> “G4 Sustainability Reporting Guidelines”(2013) Global Reporting Initiatives(GRI)

<sup>10</sup> 「(\*)」のついた用語は参考資料 1.【用語解説】を参照ください。

<sup>11</sup> 「第16回 環境経営度調査 調査報告書」(2013)日本経済新聞社

## 3. 環境報告書に係る信頼性向上に取り組む必要性

## (1) 信頼性向上に取り組む必要性

一般に、事業者の環境に関する状況は、事業や業績に対する短期的な影響は小さくとも、中長期的には無視することができないものと考えられています。そのため、事業者との関係を中長期的な視点でとらえているステークホルダーは、事業者の環境情報を信頼して利用できるかを常に意識しています。また、事業者にとっても、信頼性が低い環境情報に基づいた事業や情報開示を行うことは、下記のようなリスクを増幅させ、不測の損害を生じさせる恐れがあります。

事業者は、環境情報の信頼性向上に取り組むことによって相応のコストを負担することになりますが、中長期的な視点を持つステークホルダーとの良好な関係を維持するとともに、これらのリスクの低減に努め、社会や自らの事業へ与える悪影響を回避していくことが望まれます。

| 分類      | リスクの例   |
|---------|---|
| 法令違反リスク | <ul style="list-style-type: none"> <li>環境関連法令で定められた地方公共団体等への報告を誤った情報に基づいて行った場合、罰金や操業停止の原因となる恐れがあります。</li> <li>環境関連法令の対象設備に関する誤った情報に基づいたために必要な測定等が実施されなかった場合、操業停止等の原因となる恐れがあります。</li> <li>大気や水質に関する誤った測定情報に基づいたために基準値や協定値の超過を発見できなかった場合、環境汚染や健康被害に起因した訴訟に発展する恐れがあります。</li> </ul> |
| 風評リスク   | <ul style="list-style-type: none"> <li>重要な環境情報の意図的な改ざんや誤った報告の事実が内部告発や報道等によって明るみに出た場合、事業者や製品サービスに対する社会的な信頼を大きく損なう恐れがあります。</li> <li>誤った環境報告や不誠実な報告の姿勢は、消費者団体やNGO等による不買運動に発展する恐れがあります。</li> </ul>  |
| 取引リスク   | <ul style="list-style-type: none"> <li>取引先に対して誤った環境情報を提供した場合、損害の有無にかかわらず、信頼喪失によって取引の縮小や停止の恐れがあります。</li> <li>製品に関する環境情報、特に有害物質や省エネ性能に関する情報が誤っていた場合、出荷停止や製品の回収を求められる恐れがあります。</li> <li>投資家や金融機関に対して誤った環境報告を行った場合、信頼喪失によって、以降の投融資行動に影響を及ぼす恐れがあります。</li> </ul>                       |

## (2) 信頼性向上に取り組む事業者のメリット

事業者は環境報告書に係る信頼性向上に取り組むことで、例えば以下のようなメリットを享受することが考えられます。

### 【事業者間取引における効果】

- ・ 信頼性向上の取組を通じて環境配慮への高い意識を示すことによって、「誠実な事業者」として取引先の信頼を得ることが可能となります。
- ・ 信頼性向上の取組によって、取引先からの環境情報の提供要請に対して、迅速かつ正確に対応することが可能となります。

### 【金融取引における効果】

- ・ 金融機関の融資判断にあたって、信頼性向上の取組を示すことによって、事業者のリスク管理レベルについて高い評価を得られる可能性があります。
- ・ 信頼性向上の取組が評価されることによって、資金調達コストが有利となる環境配慮融資や、利子補給制度などを活用できる可能性が高くなります。
- ・ 信頼性向上の取組によって、外部格付機関の評価が向上し、環境面に配慮した投資対象に選定されることが期待できます。

### 【社内的な効果】

- ・ 投資の選択や実行の可否あるいはその他の経営行動において、信頼性の高い環境情報に基づくことによって、より適切かつ合理的な意思決定が可能となります。
- ・ 信頼性の高い環境情報によって環境マネジメントの状況や取組の成果を可視化できるため、実効性のある改善や活動計画を立案し、実行することが可能となります。
- ・ 信頼性の高い環境情報は、部門や個人の環境面に関する業績評価に利用することが可能となり、それを通じて、環境に配慮する組織風土を醸成するとともに環境リスクを大きく低減できる可能性があります。

## 第3章 環境報告書に係る信頼性向上の手法

### 1. 本手引きにおける信頼性向上の手法の範囲

「環境報告ガイドライン 2012 年版」において、信頼性向上の手法は、大きく2つの方策に分類されています。事業者自らが実施する方策(下記①～④)と、事業者以外の第三者が実施する方策(下記⑤～⑧)です。事業者はこれらの方策を個別にもしくは組み合わせることによって、信頼性向上の取組を実施することになります。

| 信頼性向上の手法<br>(例示)           | 各手法の概要   |
|----------------------------|--|
| ① 自己評価の実施                  | チェックリスト等を用いて、事業者自身が環境報告書に係る信頼性についてレビューし、その手法・過程・結果等を公表します。   |
| ② 内部管理の徹底                  | 事業者内部の環境マネジメントシステム(ISO14001 やエコアクション 21 等)を徹底し、内部監査等を厳格に行い、事業者自身が情報の比較可能性や信頼性を確認します。                               |
| ③ 内部監査基準や環境報告書作成の基準等の公開    | 内部監査の基準や環境報告書作成の基準等を公開します。特に環境報告書の作成の基準が明らかにされれば、外部の第三者がそれに基づいてレビューを行うことも可能となります。                                  |
| ④ 社内監査制度等の活用               | 社内で環境報告書を作成した部門以外の社内組織等、例えば役員や監査担当部署、監査役や社外取締役等が客観的な視点に基づき、環境報告書の記載内容を検証します。                                       |
| ⑤ 第三者による審査                 | 環境報告書を作成する事業者以外の第三者(監査法人等の審査機関)が、環境報告書の記載情報やその背景にある取組内容の結果が適切な作成基準に従って作成されているかどうかについて審査し、それらの正確性を中心とする審査の結論を表明します。 |
| ⑥ 第三者による意見                 | 事業者以外の第三者(有識者)が、環境報告書の記載情報等や、環境報告書の背景にある事業者の取組に対して、評価や勧告、意見を表明します。   |
| ⑦ 双方向コミュニケーション手法の組込        | 環境報告書の記載情報や環境保全への取組について、事業者がステークホルダーからの質問や意見に回答するだけでなく、ステークホルダーと相互に意見を交換する仕組みや場を設けます。                              |
| ⑧ NGO/NPO 等との連携による環境報告書の作成 | 環境報告書の企画、作成の過程に NGO/NPO のスタッフ、学生、一般消費者等が直接関わり、事業者との一種の共同作業により環境報告書を作成します。  |

前述8つの手法のうち、2007年12月に策定した「環境報告書の信頼性を高めるための自己評価の手引き」では、「①自己評価の実施」についてのみ紹介しました。他方、第2章2.で述べたように、環境報告書に係る「信頼性向上に対する新たな動き」を踏まえると、今後、「②内部管理の徹底」や「⑤第三者による審査」に対するニーズが高まると予想されるため、今回の改訂に際して、新しく解説に加えました。

### 環境報告書に係る信頼性向上のための手法

#### 事業者自らが実施する方策

- ① 自己評価の実施
- ② 内部管理の徹底
- ③ 内部監査基準や環境報告書作成基準等の公開
- ④ 社内監査制度等の活用

▶ ①本手引きにて改訂(第3章3)

▶ ②本手引きにて新規に解説  
(第3章4)

#### 事業者以外の第三者が実施する方策

- ⑤ 第三者による審査
- ⑥ 第三者による意見
- ⑦ 双方向コミュニケーション手法の組込
- ⑧ NGO/NPO等との連携による環境報告書の作成

▶ ⑤本手引きにて新規に解説  
(第3章5)

## 2. 信頼性向上の手法の限界

本手引きで示されている信頼性向上の手法は、意図的な不正の発見を目的とするものではありません。これらの手法を利用する際には、環境報告書が事業者の責任のもとで誠実に作成されていることが前提であり、事業者が意図的な不正を行っている時には、その有効性に限界があることに留意する必要があります。例えば、経営者自身が不正に関与している場合、内部管理を徹底したとしても、それは有効に機能しません。また、第三者による審査を行っても、環境報告書の作成プロセスに組織的で巧妙な不正が仕込まれている場合には、適切に審査手続を実施しても誤った報告を発見できない可能性があります。

### 3. 自己評価の実施

自己評価とは、「環境報告書に係る信頼性についてチェックリスト等を用いつつ事業者自身がレビューするもので、自己評価を行った場合にその手法・過程・結果等を公表する」ことが望まれます<sup>12</sup>。

この自己評価は、あくまで自らの開示状況を自ら確認する性善説に基づいた信頼性向上の手法として位置づけられています。そのため、自己評価の実施だけでは、必ずしも環境報告書について十分な客観性を担保できるものではありません。そのため、環境報告書に係る信頼性を相乗的に向上させるために、以下のような活用の方法が考えられます。

- ・ 環境報告に係る内部管理のプロセスに自己評価の考え方や手続を組み込む。
- ・ 環境報告に係る内部管理プロセスを経た環境報告書案について自己評価を実施する。
- ・ 環境報告に係る内部管理プロセスを経た環境報告書案について自己評価を実施し、さらに第三者による審査を受ける。

#### (1) 自己評価の視点

自己評価は、環境報告の一般原則の視点に基づき、環境パフォーマンス指標のみならず、環境報告書に記載する全ての情報を対象として評価を行うことが可能です。

#### (2) 自己評価の実施者

自己評価の実施者は、環境情報の評価に必要な知識・技能を有していることが求められます。また、自己評価の実施にあたっては、環境報告書作成担当者以外の者によって行われる必要があります。例えば、ISO14001の認証を取得している事業者であれば、内部監査員による実施が想定されます。

環境情報の自己評価に必要な知識として、以下が挙げられます。

- ・ 事業活動がもたらす環境負荷及び環境影響に関する知識
- ・ 環境報告ガイドライン等に関する知識

---

<sup>12</sup> 「環境報告ガイドライン 2012年版」(2012)環境省 p.66



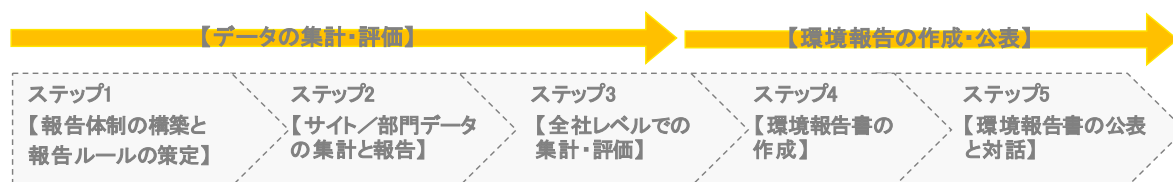
### (3) 自己評価の流れ

自己評価は下図のような流れで実施します。

#### 【事業者において一般に想定される自己評価の流れ】



上記の流れに対応する【事業者において一般に想定される環境報告書作成の流れ】



### (4) 自己評価の手続

#### ステップ1【自己評価手続の計画】

評価実施者の選任、評価範囲や評価手続、実施時期の検討、関連部署の選定、役割分担(チームの場合)の決定、報告及び結果の公表方法・公表時期の決定等を行います。なお、環境情報に影響を与える新たな事象の発生により自己評価手続の修正が必要であれば、適宜、計画の修正を行います。

前年度に自己評価を実施している場合には、その計画や結果を参考に、事業者が自らの事業特性を踏まえ重要であると決定又は想定していることに基づき、評価範囲の決定を行います。

#### ステップ2【環境報告書構成案の段階での評価】

環境報告書構成案の作成段階においては、(原則 1)「目的適合性」の視点から評価を実施します。

「環境報告ガイドライン2012年版」において記載が求められる「【記載事項一覧表】」等、事業活動に伴う環境影響及び環境配慮の取組状況を忠実に表現する上で重要な情報について、事業者自身のみならず利用者の視点を勘案し、「事業者が利用者の意思決定に影響を与える可能性がある重要な情報を全て網羅しているかどうか」という視点から自己評価手続を実施します。

- ① 環境報告書構成案について、準拠または参考にしたガイドライン等の要求事項、また自ら重要性が高いと考える項目等の記載の有無を確認します。重要性が高いと考える項目等には、ステークホルダーの要望の高い項目等も含まれます。
- ② 環境報告書に記載のない項目については、環境報告書作成者に対して質問等を行うことによって、記載しない理由(「非開示理由」)の有無を把握し、チェックリスト等に記録します。適切な非開示理由がある場合には、その理由を記載します。非開示理由の例としては、当該環境負荷が極めて小さい等が挙げられます。

- ③ ①～②を踏まえて、重要な情報の網羅性が確認できたならば、「目的適合性」が満たされていると判断します。重要性がある項目で環境報告書への記載がなく、適切な非開示理由もない場合は、次年度の対応策を記載します。

#### ステップ3【環境報告書案の作成段階での評価】

環境報告書案の作成段階においては、(原則2)「表現の忠実性」、(原則3)「比較可能性」、(原則4)「理解容易性」、(原則5)「検証可能性」の視点から評価を実施します。

- ① 「表現の忠実性」については、「完全性」「中立性」「合理性」について評価を実施します。
- 「完全性」については、利用者が指標を理解するために必要な情報を掲載しているかをチェックします。例えば採用した算定方法や係数について説明がなされているか、集計範囲や捕捉率、地域別の情報が掲載されているか等が挙げられます。
- 「中立性」については、偏りのない情報を掲載しているかをチェックします。例えば特定の情報を強調し過ぎたり、欠落・改変したりすることで、利用者の印象を変化させないようにすることが挙げられます。
- 「合理性」については、環境パフォーマンス指標の推計が合理的であるかを評価します。例えば、公的ガイドラインで例示された算定方法を用いること等が挙げられます。
- ② 「比較可能性」については、利用者が開示情報を比較するための参考情報を記載しているかどうかを評価します。
- 参考情報の例としては、期間比較が可能となるような過去の実績情報や、算定方法や算定範囲の変更・変更理由・変更による影響の説明等が挙げられます。
- ③ 「理解容易性」については、利用者が特別な専門知識を持たなくとも理解できるよう、表現方法を工夫し、明瞭に記載しているかどうかを評価します。
- ④ 「検証可能性」については、環境報告書に記載された環境情報について、利用者が客観的に検証しようとした場合、その前提条件、作成方法、算定根拠等を明らかにできるかどうかを評価します。

#### ステップ4【結果等の報告及び公表】

- ① 自己評価を実施した場合には、その旨を環境報告書に明記することが望まれます。例えば、以下のような内容を記載することが望まれます。
- ・ 評価実施者の氏名
  - ・ 日付(評価実施者が評価終了と判断した日)
  - ・ 実施した手続の内容(本手引に準じて実施した等)
  - ・ 評価対象範囲
  - ・ 評価結果
- なお、手続の結果はチェックリスト等に記録した上で、これを公表します。
- ② 環境報告書の開示段階においては、(原則6)「適時性」の視点から自己評価の結果を利用者の意思決定に間に合うタイミングで公表します。

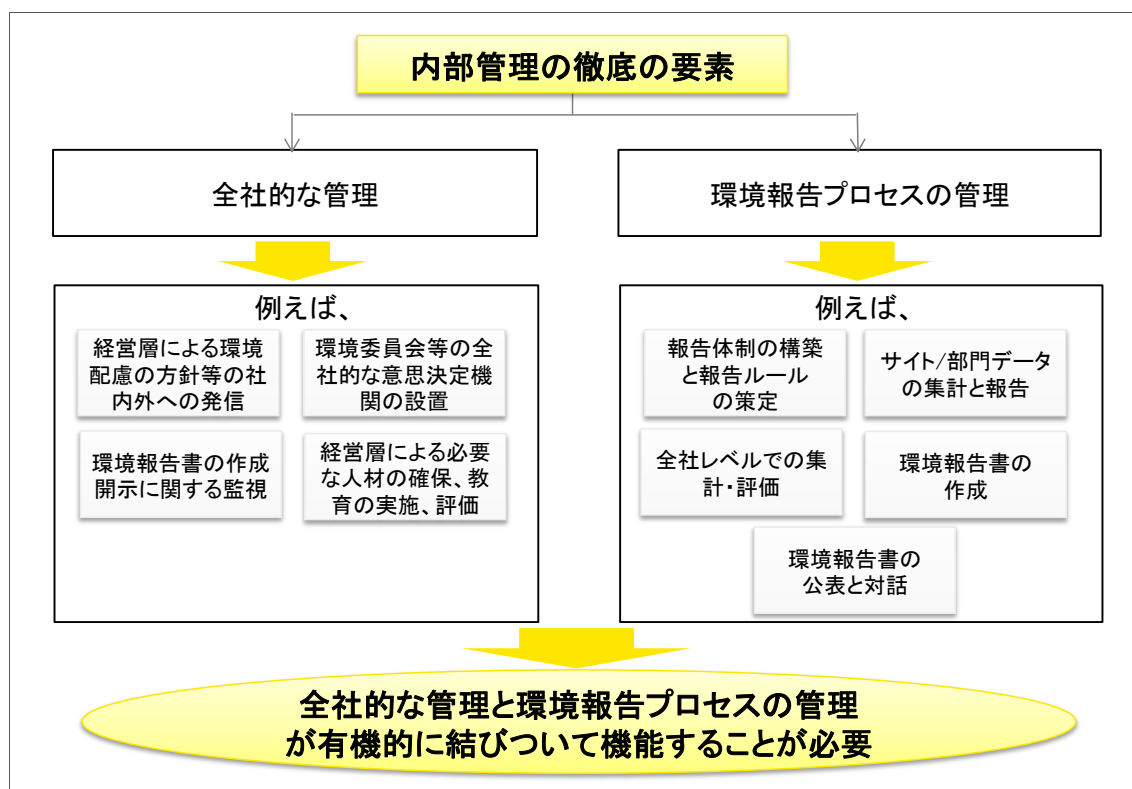
## 4. 内部管理の徹底

### (1) 内部管理の徹底とは

環境報告書に記載される環境情報の信頼性を高めるためには、環境報告に係る内部管理の徹底が不可欠です。内部管理の徹底にあたっては、まず、環境報告に関する方針やルールを定めるとともに、その実行を可能とする体制を整備することが必要となります。このように整備したルールや体制は、管理し報告すべき環境情報の認識、測定・評価及び報告の環境報告プロセスの重要な基礎となります。

環境報告に係る内部管理の徹底にあたっては、主に経営層が主体となる「全社的な管理」と、主として現場管理者による「環境報告プロセスの管理」という2つの要素を理解する必要があります。この2つの要素が有機的に結びついて機能することによってはじめて、信頼性の高い環境報告が可能となります。

### 環境報告に係る内部管理の徹底(内部統制)の要素



## (2) 全社的な管理

### 【全社的な管理】

- ① 経営層による環境配慮の方針及び誠実で倫理的な情報開示に関する社内外への発信
- ② 環境活動及び環境報告に関する環境委員会等の全社的な意思決定機関の設置と運用
- ③ 環境報告書の作成と開示に関する監視
- ④ 経営層による環境報告書の作成に必要な人材の確保・配置及び教育、並びに評価制度の構築と運用

環境報告に係る全社的な管理は、環境報告に係る内部管理の徹底における基礎であり、組織を構成する全ての者の環境報告に対する意識や行動に影響を及ぼす基盤です。

- ① 経営層による環境配慮の方針及び誠実で倫理的な情報開示に関する社内外への発信
  - ・ 組織の構成員が誠実で倫理的な環境報告を行うためには、まず経営層が環境配慮の方針や情報開示に関するメッセージを組織の内外に発信することが重要です。
  - ・ 経営層が環境情報への認識を深め、環境リスクや主要業績評価指標<sup>(\*)</sup><sup>13</sup>等の集計された環境情報に目を配り、それについてコメントすることも有効なメッセージとなります。
- ② 環境活動及び環境報告に関する環境委員会等の全社的な意思決定機関の設置と運用
  - ・ 環境活動及び環境報告の方針や重要な内容については、環境委員会等の全社的な意思決定機関において決定します。
  - ・ 環境委員会等の設置と運用にあたっては、その位置付けや役割、権限を明確にします。
- ③ 環境報告書の作成と開示に関する監視
  - ・ 実際の環境活動に基づいて適切な環境報告書が作成・開示されるためには、環境報告のプロセスが適切に構築・運用されていることを継続的に監視する必要があります。
  - ・ 環境報告プロセスの継続的な監視にあたっては、既存の業務監査や環境マネジメントシステムの内部監査を有効に活用することが望まれます。
- ④ 経営層による環境報告書の作成に必要な人材の確保・配置及び教育、並びに評価制度の構築と運用
  - ・ 適切な環境報告書の作成と開示にあたっては、事業者を取り巻く環境問題とそこに潜む環境リスクを熟知し、環境報告書に何を記載すべきかを検討できる人材が不可欠です。経営者はそうした人材を確保し、適切な職務に配置することが必要です。
  - ・ 環境問題は広範囲にわたり、関連法令等の新設・改廃が多いため、これらを理解できる人材の育成と教育が重要です。
  - ・ 適切な環境報告書の作成と開示に関する部門や個人の取組を評価し、それを業績に反映する制度の構築と運用が望まれます。

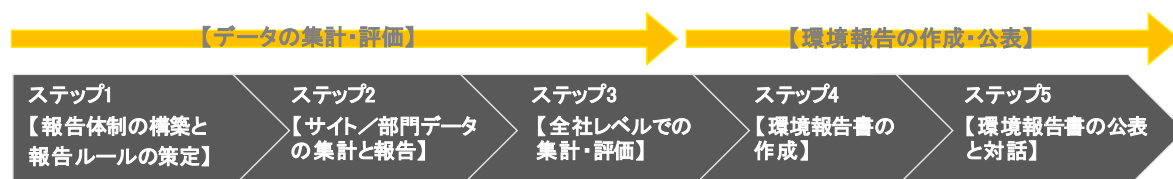
<sup>13</sup> 「(\*)」のついた用語は参考資料 1.【用語解説】を参照ください。

### (3) 環境報告プロセスの管理について

本節では、事業者において一般に想定される環境報告書作成の流れに沿って、環境報告プロセスの管理を解説します。

一定水準の環境マネジメントシステムを構築・運用している事業者の場合、環境報告書の作成は、一般的に以下のような流れで行われていると考えられます。

#### 【事業者において一般に想定される環境報告書作成の流れ】



## ステップ1【報告体制の構築と報告ルールの策定】

- ① 誤った環境報告を行うリスク(誤報告のリスク)の洗い出しと評価
- ② 適切な環境報告を実施する体制の構築
- ③ 適切な環境報告を実施するためのルールの策定
- ④ 報告体制やルールに関する周知と関係者に対する教育

報告対象となる環境事象を認識し、関連データを測定・評価し、定性的な関連情報とともに情報を整理・集計して報告するための体制を構築し、一連の環境報告プロセスに関する各種のルールを策定します。環境報告プロセスは事業者の状況に応じて、効率的かつ効果的に構築することが望まれます。なお、体制構築やルール策定の参考として、「環境情報の収集において生じやすい誤りの例」及び「環境情報開示に関する不正の事例」を記載しています。

### 本項目の要点

- ① 誤った環境報告を行うリスク(誤報告のリスク)の洗い出しと評価
  - ・ 適切な環境報告を行うための体制を構築する際には、環境報告プロセスにおいて想定される処理誤りや不正な処理の発生リスクを洗い出し、その重要性を考慮して対応すべきリスクを回避、低減するための仕組みを構築します。
  - ・ 重要な誤報告を生じさせるリスク要因としては、以下が挙げられます。
    - ✓ 複雑な計算プロセスや煩雑な処理プロセス
    - ✓ 突発事象等の非日常的な事象の発生
    - ✓ 法令等によって定められている処理や報告
    - ✓ 関連業務に対する予算の不足や過重な業務負担
    - ✓ 環境パフォーマンスに連動する部門や個人の評価制度
    - ✓ 関連するサプライヤー等との親密性
- ② 適切な環境報告を実施する体制の構築
  - ・ 社内における環境情報の流れをフローチャート等で整理し、報告体制を設計します。その際、既存の仕組みを可能な限り活用することが効率的と言えます。
  - ・ 環境情報の流れに誤報告のリスクを重ね合わせ、サイト／部門あるいは全社レベルでの適切な環境報告の体制を構築します。その際、以下の事項を具体的に決定します。
    - ✓ 各業務の担当者
    - ✓ レビュー担当者と承認者
    - ✓ 報告担当者と報告先
    - ✓ 報告や関連する作業のための様式
  - ・ 環境報告の体制構築にあたって、誤報告のリスクに対応するための仕組みとして以下が挙げられます。
    - ✓ 職務分掌の明確化と相互牽制

- ✓ 複雑な計算や煩雑な処理の自動化
  - ✓ 必要に応じた再計算やダブルチェック
  - ✓ 重点的で効果的な上長のレビューと承認
- ③ 適切な環境報告を実施するためのルール策定
- ・ 適切な環境報告のプロセスを円滑に運用していくためのルールを策定し文書化します。このルールには、本社及びサイト／部門における報告情報に関わる認識・測定・集計・評価・報告に関する種々のルールを含みます。
  - ・ 環境報告のルールに含める内容としては、以下が挙げられます。
    - ✓ 報告の対象とする組織や活動のバウンダリ<sup>(\*)14</sup>
    - ✓ 認識すべき排出源等の監視点及び活動
    - ✓ 測定の対象とするデータ
    - ✓ 測定のタイミング及び頻度
    - ✓ 測定に用いる係数、換算式及び単位等
    - ✓ 慣習的・属人的な業務の見直し及び具体的なルールの明確化
    - ✓ 集計結果の評価(増減分析等を含む)及び報告の方法
    - ✓ 集計結果及び報告情報に関するレビューと承認の手順(タイミング、頻度を含む)
    - ✓ 関係職務に関する役割と責任
    - ✓ 環境報告構成案や環境報告書案のレビューと承認の手順
- ④ 報告体制やルールに関する周知及び関係者に対する教育
- ・ 構築された環境報告の体制及び策定された関連ルールが適切に運用されるよう、関係各所に周知するとともに、関係者に対する教育を実施します。
  - ・ 環境報告の体制やルールは、環境関連法令や基準等の変更、組織の変更、あるいは体制やルールに関する定期的な見直しの結果に応じて変更します。変更された場合には、速やかに変更内容を各サイト／部門等に周知し、必要に応じて研修等を実施します。

<sup>14</sup> 「(\*)」のついた用語は参考資料 1.【用語解説】を参照ください。

### 環境情報の収集において生じやすい誤り (温室効果ガスの例)<sup>15</sup>

| 報告プロセス                 | 誤りの例  |
|------------------------|---|
| 境界(バウンダリ)の設定           | <ul style="list-style-type: none"> <li>・組織や活動の漏れ</li> <li>・組織や活動の二重計上</li> </ul>  |
| 排出源・監視点の特定             | <ul style="list-style-type: none"> <li>・排出源・監視点の漏れ</li> <li>・排出源・監視点の二重計上</li> </ul>  |
| 算定(活動量の測定、換算、係数の適用を含む) | <ul style="list-style-type: none"> <li>・活動量の測定方法の誤り</li> <li>・活動量の漏れ</li> <li>・活動量の二重計上</li> <li>・活動量の転記誤り</li> <li>・換算式または係数の適用における誤り</li> </ul> |
| 集計・報告                  | <ul style="list-style-type: none"> <li>・集計システムの計算式の誤り</li> <li>・換算式または係数の適用における誤り</li> </ul>  |

### 環境情報開示に関する不正の事例

| 項目           | 内容   |
|--------------|--|
| 業種           | 大手製造業  |
| 不正の状況        | <p>排気及び排水の計測データが基準値を超過していたが、担当者が実際の計測データを故意に変更し上長に報告、上長が不正に気付くことなく監督官庁へ虚偽の報告を提出していました。</p> <p>この事実が監督官庁に発覚し、工場は操業停止となり、社会的信頼を失うこととなりました。</p> |
| 不正のプレッシャー/動機 | 基準値を超過した場合に操業停止となることを担当者が恐れ、計測データと異なる報告を行いました。   |
| 不正の機会        | 上長は、日頃から計測データを確認していませんでした。   |
| 予防策          | リスク評価を行って、不正の動機があると考えられるプロセスには少なくとも複数の担当者で確認する等、相互牽制を働かせる必要があります。  |

<sup>15</sup> 経営研究調査会研究報告第48号「企業グループとしての温室効果ガス算定・報告システムの構築」(2012)日本公認会計士協会 p.13を基に作成。



## ステップ2【サイト／部門データの集計と報告】

- ① 各サイト／部門でのデータ集計と報告情報の整理
- ② 報告情報に関する各サイト／部門でのレビューと承認
- ③ 全社レベルの集計を行う事務局への報告
- ④ 環境情報の分析・評価

報告ルールに従って、各サイト／部門において環境情報の集計と整理を行い、各サイト／部門におけるレビュー・承認手続を経て、全社レベルの集計を行う事務局に報告します。

### 本項目の要点

- ① 各サイト／部門でのデータ集計と報告情報の整理
  - ・ 各サイト／部門においては、環境報告の対象となる組織と活動のバウンダリに従って、その中で認識された監視点におけるデータを所定の方法で測定します。
  - ・ 測定は、所定の頻度とタイミングで行い、必要に応じて適正な換算式や係数を適用します。
  - ・ 特に重要なデータや、改ざん等不正の誘因があるデータについては、権限や職責を分担し、入力担当者と確認者を別の構成員が実施する等、正確なデータの測定に努めます。
  - ・ 測定されたデータは、所定の方法によって集計し、集計結果を適切な様式を用いて報告情報として整理します。
- ② 報告情報に関する各サイト／部門でのレビューと承認
  - ・ 各サイト／部門から全社レベルの集計を行う事務局へ報告する前に、報告情報について、認識すべき組織や活動のバウンダリに漏れがないか、前年や目標値と比較して異常値がないか等をレビューし、責任者による承認を得ます。
- ③ 全社レベルの集計を行う事務局への報告
  - ・ 報告ルールに従って、各サイト／部門において整理した情報を全社レベルの集計を行う事務局に報告します。
  - ・ 全社レベルの集計を行う事務局に報告する際には、データや指標の増減とその要因、関連する取組や次年度以降の課題等をあわせて報告します。
- ④ 環境情報の分析・評価
  - ・ 各サイト／部門でのレビューにおいては、サイト／部門固有の課題や目標、自主管理基準値、地域との協定値等に照らして実績を評価するとともに主要なデータや指標の増減分析を行い、次期以降の取組に役立てます。

### ステップ3【全社レベルでの集計・評価】

- ① 全社レベルの集計
- ② 全社レベルの集計結果のレビューと承認
- ③ 目標達成状況及び法規制遵守状況の評価
- ④ 経営層や関係部門への報告、各サイト／部門へのフィードバック

報告ルールに従い、全社レベルの集計を行う事務局において、各サイト／部門から提出された情報の集計と整理を行い、レビュー及び承認手続を経て、経営層や関係各部門に報告します。

#### 本項目の要点

- ① 全社レベルの集計
  - ・ 各サイト／部門から提出された報告情報を所定のルールに従って全社レベルの情報として集計します。
  - ・ 集計にあたっては、必要に応じて適正な換算式や係数を適用するとともに、データの転記誤りをチェックする等、正確な集計に努めます。
- ② 全社レベルの集計結果のレビューと承認
  - ・ 全社レベルの集計結果についてレビューを行い、責任者の承認を得ます。
  - ・ 集計結果のレビューでは、例えば報告対象のバウンダリに漏れがないか、前年比で異常値がないか等を重点的にチェックします。
- ③ 目標達成状況及び法規制遵守状況の評価
  - ・ 全社レベルの集計を行う事務局においては、主要な環境データについて期間比較や目標値と比較し、著しい増減や乖離があれば要因分析を行い、対応策を検討します。
  - ・ 法規制の遵守状況をチェックすることは経営上極めて重要です。なお、取組の費用対効果を分析し効率性を評価することも有用な経営情報となります。
- ④ 経営層や関係部門への報告、各サイト／部門へのフィードバック
  - ・ 責任者の承認を経た全社レベルの集計結果は、環境報告のルールに従って、経営層や関係各部に報告し、承認を得ます。この集計結果は、外部に公表される環境報告書の基礎となります。
  - ・ 経営層や関係各部への報告は、データの集計結果とともに以下の情報をあわせて報告することによって有用な経営情報となります。
    - ✓ 製品やサービスの環境リスクあるいは環境優位性
    - ✓ コストの増減に影響する環境事象
    - ✓ 環境に関連する偶発債務及び資産除去債務
  - ・ 各サイト／部門に対して、全社レベルの集計結果をフィードバックすることによって、各サイト／部門の次期以降の取組に役立てます。

## ステップ4【環境報告書の作成】

- ① 重要性を勘案した開示情報の決定
- ② 環境報告書構成案の作成と承認
- ③ 環境報告書案の作成と承認
- ④ 経営層への報告と承認

環境報告書の作成事務局は、取りまとめた全社レベルの集計結果を関連するその他の環境情報とともに整理し、重要性を勘案して環境報告書案を作成します。作成された環境報告書案は、作成事務局の責任者によるレビューと承認手続を経て経営層や関係各部に報告し、最終的な承認を得ます。

### 本項目の要点

- ① 重要性を勘案した開示情報の決定
  - ・ 事業活動の影響やステークホルダーの懸念と期待を尺度とした重要性を勘案し、開示すべき環境情報を選定します。この開示情報の選択プロセスは、可能な限り論理的かつ客観的であることが求められます。
  - ・ 環境報告ガイドライン等の適切な基準に照らして必要な情報が開示されているかについて、適切なプロセスを伴った自己評価を行うことによって開示情報を決定することが求められます。
- ② 環境報告書構成案の作成と承認
  - ・ 決定した開示情報を環境報告書の構成案として整理し、報告ルールに従って作成事務局責任者の承認を得ます。作成事務局責任者は、承認の可否を判断するにあたって環境報告ガイドライン等を参考とします。
- ③ 環境報告書案の作成と承認
  - ・ 環境報告書の構成案に即して、環境報告書案を作成します。
  - ・ 決定した開示情報は、表現の忠実性に配慮して誤解や偏りが生じないように、表現に留意しながら取りまとめます。
  - ・ 環境報告書案について、作成事務局責任者のレビューと承認を得ます。
- ④ 経営層への報告と承認
  - ・ 組織として公表する環境報告書案を経営層に報告し、最終的な承認を得ます。

## ステップ5【環境報告書の公表と対話】

- ① ステークホルダーへの配布
- ② ダイアログ<sup>(\*)16</sup>等の実施
- ③ 次期報告及び活動に向けた課題の整理
- ④ 経営層及び社内関係者への報告とフィードバック

作成した環境報告書をステークホルダーに配布するとともに、ダイアログ等の実施によって内外の意見を収集します。その結果を取りまとめ、経営層及び社内関係者にフィードバックし、各部門において次期以降の取組の参考とします。

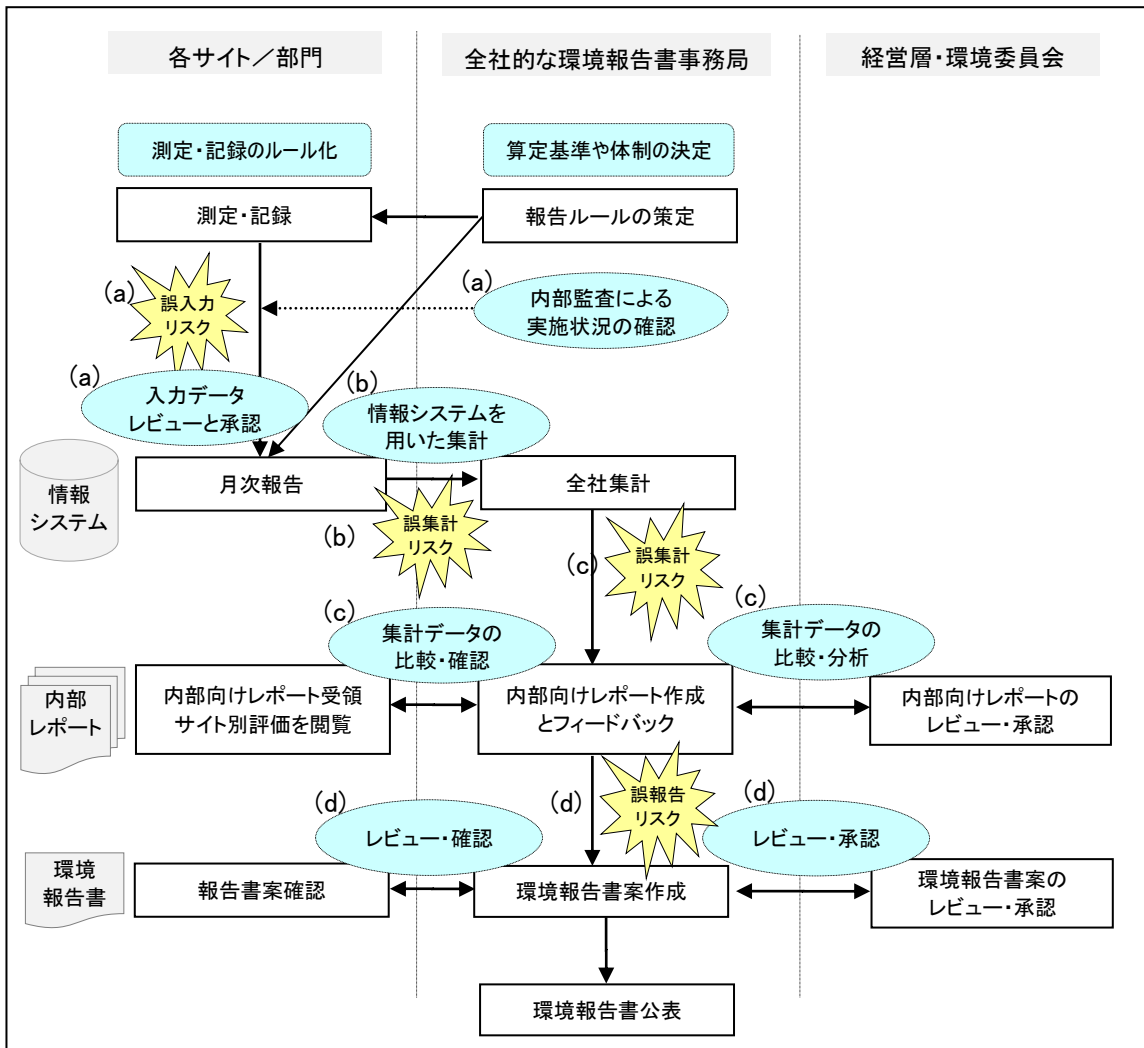
### 本項目の要点



- ① ステークホルダーへの配布
  - ・ 公表される環境報告書は、適切なタイミングで関係するステークホルダーに配布し、報告書や取組内容に関するアンケートやヒアリングの実施を通じて意見を収集します。
  - ・ 多様なステークホルダーにはそれぞれの観点があり、収集される意見からは、今後の取組に役立つ多様な示唆を得られる可能性があります。
- ② ダイアログ等の実施
  - ・ ダイアログ等によって組織の内外から収集される意見には、ステークホルダーからの要請や期待、クレーム等が含まれています。
  - ・ ダイアログで有用な意見を得るためには多様な立場の参加者を選ぶとともに、事前にテーマを周知する等参加者が発言しやすい環境を整えることが重要です。
  - ・ ダイアログ等でもたらされた意見に対しては、速やかに内容を整理し、対応の可否を含めた今後の対処方針を示すことが重要です。適時かつ適切な対応によって、事業者に対する信頼感の増幅が期待できます。
- ③ 次期報告及び活動に向けた課題の整理
  - ・ 環境報告書に対する社内外の意見、及び内部監査等を通して得られた情報を基に、環境報告書の開示内容、環境報告プロセスの有効性等について、課題を抽出し、整理します。
- ④ 経営層及び社内関係者への報告とフィードバック
  - ・ 抽出し整理された課題を取りまとめて、経営層や適切な責任者に報告し、情報共有を図ります。
  - ・ 情報共有の結果、経営層や責任者が特に重要と判断した課題については、必要な経営資源を配分し、適切な計画に従って改善を図っていきます。


<sup>16</sup> 「(\*)」のついた用語は参考資料 1.【用語解説】を参照ください。

(4) 内部管理の徹底における環境報告プロセスの構築例

内部管理の徹底においては、事業者の状況に応じて、効率的かつ効果的な環境報告プロセスを構築することが求められます。下図は、内部管理の徹底における環境報告プロセスの構築例です。



上図の事業者では、 で示した誤報告のリスクに対して、 で示した環境報告プロセスの管理を行う仕組となっています。

 は、環境報告プロセスの管理の基礎となるものです。

## 5. 第三者による審査

### (1) 第三者による審査とは

第三者による審査は、環境報告書を作成する事業者以外の第三者(監査法人等の審査機関)が、環境報告書に記載された環境情報(以下、「環境パフォーマンス指標」)や関連する取組の内容について、適切な作成基準に従って作成されているかどうかを一定の審査基準に従って審査し、作成基準への準拠性や記載情報の正確性・網羅性等に関する審査の結論を文書で表明するものです。審査機関は、事業者が環境報告書を作成するために準拠したガイドライン等の作成基準を判断規準(クライテリア)として審査を行います<sup>17</sup>。

事業者からみた第三者による審査の目的は、自ら作成した環境報告書に対して、独立した第三者による審査を受け、その結果を公表することによって、事業者の取組への真摯さや実績データの信頼性に裏付けを与えることにあります。

環境報告書に係る信頼性を向上させるために事業者自らが実施する社内手続とは異なり、第三者による審査は、組織外の第三者が独立した立場から環境パフォーマンス指標を検証することによって情報の客観性を高め、環境報告書の利用者の記載情報に対する信頼感を向上させる点に大きなメリットがあります。

また、第三者による審査の実施過程においては、事業者自身が見落としていた問題や情報の誤り、漏れ等が発見されることがあり、事業者がこれらを是正することによって記載情報の品質が格段に向上するため、環境報告書に係る信頼性が一層高まることが期待されます。

主要な審査機関の第三者審査報告書から読み取れる審査の記載内容例については、参考資料3【「第三者審査報告書」における記載内容例】を参照してください。

### (2) 事業者からみた第三者による審査の流れ

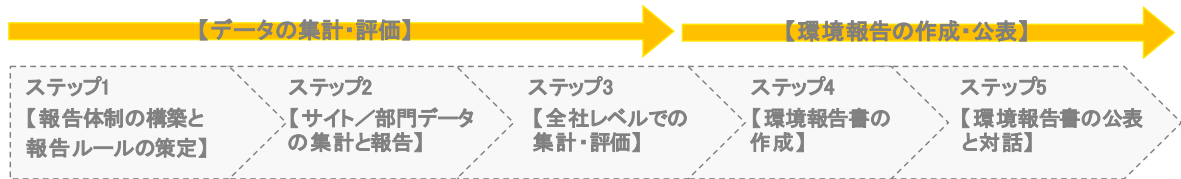
本節では、事業者において想定される環境報告書作成及び第三者による審査の実務の流れに沿って、事業者の視点に立って審査への対応方法や注意点等を解説します。なお、審査の対象は事業者のニーズによって異なりますが、以下では環境報告書に記載された環境パフォーマンス指標を審査の対象として解説しています。

<sup>17</sup>「環境報告ガイドライン 2012年版」(2012)環境省 p.122、「平成15年度環境報告書審査基準委員会報告書」(2003)環境省 p.5 を基に作成。

### 【事業者において一般に想定される第三者による審査の流れ】



### 上記に対応する【事業者において一般に想定される環境報告書作成の流れ】



### 【第三者による審査の流れ】

第三者による審査の実務は、契約締結後、まず、事業者が審査機関の求めに応じて環境報告書案やその基礎となる環境データ及び関連する情報や資料を提出します。審査機関は提出された情報や資料について審査し、事業者に対して質問を行ったり追加的な情報や資料の提供を依頼します。事業者は審査機関の依頼に対応するとともに、審査の過程で発見された情報の誤りを修正します。こうした双方向のやり取りによって審査は進行し、環境報告書に関する全ての重要な修正や対応がなされた段階で、審査機関から適正意見等が付された審査報告書が発行されます。

### 【初めて第三者による審査を受ける場合】

初めて第三者による審査を受ける場合、事業者は、まず環境報告に係る内部管理の状況(全社的な管理及び環境報告プロセスの管理)について確認を受け、その結果を踏まえて環境パフォーマンス指標の審査を受けます。なお、2年目以降、内部管理の状況については、主に組織の体制やルールについて変更があった場合に、その変更点について確認を受けることになります。

### 【第三者による審査を実施する時期】

第三者による審査は、環境報告書案の作成を待って期末一括の審査で完了させることも可能ですが、環境報告書の基礎情報が生成される期中段階から審査を開始することが効果的です。これを期中審査といい、多くの審査実務で実施されています。期中審査においては、一般に、サイト／部門における環境報告に係る内部管理の状況について確認を受けることが想定されます。

## ステップ1【審査の準備】

- ① 審査機関の決定
- ② 審査の仕様についての合意と契約
- ③ 審査実施スケジュールの調整

第三者による審査を受けようとする事業者は、審査へのニーズを明確化した上で審査機関を決定します。その後、審査の条件や仕様について審査機関と協議し、審査実施のスケジュールを調整します。

## 本項目の要点

- ① 審査機関の決定
  - ・ 審査機関の決定にあたっては、事業者のニーズを明確にした上で、そのニーズに対応できる審査機関を選定します。
  - ・ 審査機関の決定にあたっては、審査機関の業務経験、専門性(審査手法・審査対象とする情報に関する専門性等)、機関としての独立性や品質管理体制、提出予定の成果物の種類等について確認します。
- ② 審査の仕様についての合意と契約
  - ・ 審査対象とする情報、保証の水準、審査の基準及び環境報告の基準、日程の確保、審査報告書の発行時期、その他の成果物、報酬等について、審査機関と協議の上で合意し、契約を締結します。
  - ・ 契約に先立って、事業者は、審査対応にどの程度の時間や人数を要するのか等、審査手続の詳細について確認しておくことも重要です。
- ③ 審査実施スケジュールの調整
  - ・ サイト／部門における審査について、日程を審査機関と協議の上で決定します。また、往査先の選定にあたっては、全社データに占める割合や環境側面の重要性等が考慮されます。
  - ・ 報告年度末日以降、報告書発行までの間が繁忙となる場合には、報告年度末日以前の段階から、期中審査を受けることが効率的です。
  - ・ 本社での審査は、全社レベルの集計時期や環境報告書案の作成時期を考慮の上、審査対象とする情報を審査機関に提出する時期を調整し、審査機関と協議の上、決定します。



## ステップ2【サイト／部門の審査<sup>(\*)18</sup>】

- ① 報告プロセス及び体制、並びに報告ルールの説明
- ② サイト／部門における集計結果等の提出及び準備
- ③ サイト／部門往査への対応
- ④ 修正事項の反映
- ⑤ 審査機関からのフィードバック

環境報告書に記載される環境パフォーマンス指標を構成するサイト／部門のデータについて、その測定や集計の妥当性について確認を受けます。この確認は、通常、現地への往査によって行われます。

### 本項目の要点

- ① 報告プロセス及び体制、並びに報告ルール説明
  - ・ 初年度の審査では、往査に先立って本社及び各サイト／部門における報告プロセス、報告体制及び報告ルールに関する資料を審査機関に提出し、報告の仕組や報告書の作成基準等について説明します。
  - ・ なお、2年目以降の審査においては、主にこれらの変更点について説明します。
- ② サイト／部門における集計結果等の提出及び準備
  - ・ サイト／部門への往査に先立って事業者が審査機関に対して提出あるいは準備する資料として、一般的に以下が挙げられます。
    - ✓ 当該サイト／部門から本社に報告される各種データの集計結果
    - ✓ 報告されるデータの測定方法及び集計方法の説明資料
    - ✓ 入力された数値の根拠資料
  - ・ 審査機関の往査前に、事業者は当該サイト／部門のデータ集計を終え、主な増減要因等を把握しておきます。
- ③ サイト／部門往査への対応
  - ・ サイト／部門の審査対応担当者は、往査期間中、審査機関の主たる作業場所を確保するとともに、審査機関の要請に応じて視察現場やヒアリング先との調整を行います。
  - ・ サイト／部門の審査対応担当者は、審査機関からの質問や証拠資料の依頼、データ修正の依頼について、担当部署等と調整を図りながら対応します。
- ④ 修正事項の反映
  - ・ 審査機関から指摘を受けた修正事項について、審査対応担当者は、速やかに修正して本社への報告データに反映します。
- ⑤ 審査機関からのフィードバック
  - ・ サイト／部門往査の結果について、審査機関からフィードバックを受けます。
  - ・ 一般に、フィードバックの内容は、データ修正の要請やプロセス改善の推奨等であり、その内容の重要性には軽重があるため、事業者は重要性に応じた対応が望まれます。

<sup>18</sup> 「(\*)」のついた用語は参考資料 1.【用語解説】を参照ください。

### ステップ3【本社審査<sup>(\*)19</sup>】

- ① 全社レベルの集計結果等の提出及び準備
- ② 環境報告書案及び関連資料の提出
- ③ 環境報告書に記載される環境パフォーマンス指標に関する審査への対応
- ④ 修正事項の反映
- ⑤ 審査機関からのフィードバック

本社審査においては、環境報告書に記載される環境パフォーマンス指標及びその基礎となる全社レベルの集計結果について審査を受けます。

#### 本項目の要点

- ① 全社レベルの集計結果等の提出及び準備
  - ・ 本社審査に先立って事業者が提出及び準備する資料として、一般的に以下が挙げられます。
    - ✓ 環境パフォーマンス指標に関する全社レベルの集計結果及びその内訳
    - ✓ 各データに関する集計方法の説明資料
    - ✓ 係数や換算式等、全社レベルの集計で使用する根拠資料
  - ・ 本社審査の前に、事業者は全社データの集計を終え、主な増減要因等を把握しておきます。
- ② 環境報告書案及び関連資料の提出
  - ・ 事業者が準備する関連資料としては、以下が挙げられます。
    - ✓ 事業者が環境報告書作成にあたって準拠する作成基準等
    - ✓ 環境報告書に記載する情報の決定根拠となる重要性の評価プロセス及び結果
- ③ 環境報告書に記載される環境パフォーマンス指標に関する審査への対応
  - ・ 審査対応担当者は、審査期間中、審査機関の主たる作業場所を確保するとともに、審査機関の要請に応じてヒアリング先との調整を行います。
  - ・ 審査対応担当者は、環境報告書に記載される環境パフォーマンス指標及びその基礎となる全社の集計結果に関する審査機関からの質問や証拠資料の依頼、データ修正の依頼について、関係者との調整を図りながら対応します。
- ④ 修正事項の反映
  - ・ 審査機関から指摘を受けた修正事項について、審査対応担当者は速やかに修正し、修正後の環境報告書を審査機関に提示します。
- ⑤ 審査機関からのフィードバック
  - ・ 本社審査の結果について、審査機関からフィードバックを受けます。
  - ・ 一般に、フィードバックの内容はデータ修正の要請やプロセス改善の推奨等であり、その内容の重要性には軽重があるため、事業者は重要性に応じた対応が望まれます。

<sup>19</sup> 「(\*)」のついた用語は参考資料 1.【用語解説】を参照ください。

## ステップ4【審査報告書の受領】

- ① 審査機関からの指摘事項への対応
- ② 審査報告書の受領
- ③ 審査機関からの総括的なフィードバック

審査機関から受けた指摘事項について適切に対応し、環境報告書案に必要な修正を行います。必要な修正が環境報告書案にすべて反映されていることが審査機関によって確認された後、事業者は、審査機関から審査報告書を受領することができます。

### 本項目の要点

- ① 審査機関からの指摘事項への対応
  - ・ 審査機関から求められたすべての重要な質問や指摘について対応します。また、修正が求められたすべての事項について修正を反映した最終の環境報告書案を審査機関に提出し、確認を求めます。
- ② 審査報告書の受領
  - ・ 審査機関が求める全ての重要な質問や追加資料の提出依頼及び修正事項への対応が完了した段階で審査は実質的に終了し、審査機関から審査報告書を受領します。
  - ・ なお、審査報告書を受領する際に、経営者による確認書<sup>(\*)20</sup>を求められる場合があります。
- ③ 審査機関からの総括的なフィードバック
  - ・ 審査報告書に記載された事項以外に、審査の過程で気づいた事項等を含めて、審査機関からフィードバックを受けます。
  - ・ フィードバックの内容は、環境報告書案の修正事項や環境報告プロセスに関する指摘以外にも、開示や取組の内容等多岐に及ぶことがあり、環境報告書の担当者のみならず、関係各部や経営層の参加が望まれます。
  - ・ 事業者は、環境報告書に係る信頼性向上を全社的な取組にしていくために、審査機関からの総括的なフィードバックを次期以降の取組の参考として活用することが望まれます。

<sup>20</sup> 「(\*)」のついた用語は参考資料 1.【用語解説】を参照ください。

## 参考資料

### 1. 【用語解説】

#### 環境配慮経営(本手引 p.1)

環境配慮経営とは、事業活動に伴って直接的または間接的に発生する環境への影響や関連する経済・社会的影響を削減・管理するために、事業者がバリューチェーン全体を視野に入れて行う取組を総称したものです。

(「環境報告ガイドライン 2012 年版」 p.12)

#### 特定事業者(本手引 p.1)

環境配慮促進法第 2 条第 4 項の規定に基づき、特別の法律によって設立された法人であって、その事業の運営のために必要な経費に関する国の交付金又は補助金の交付の状況その他からみたその事業の国の事務または事業との関連性の程度、組織の態様、その事業活動の規模その他の事情を勘案して政令で定めるもの。独立行政法人や国立大学法人を中心に 93 法人が指定されています。(出典「環境報告ガイドライン 2012 年版」 p.129 を基に作成)

#### サステナビリティ報告(本手引 p.9)

「環境報告書」以外にも、社会や経済分野まで記載した「サステナビリティ(持続可能性)報告書」や「社会・環境報告書」、企業の社会的責任(CSR)に基づく取組の成果を公表する「CSR 報告書」等、その内容や作成趣旨によりさまざまな公表形式により発行されています。

(「環境報告ガイドライン 2012 年版」 p.9 を基に作成)

#### CDP(本手引 p.9)

CDP は機関投資家が連携し、事業者に対して気候変動への戦略や具体的な温室効果ガスの排出量(バリューチェーン含む)に関する公表を求めるプロジェクトです。このプロジェクトは 2000 年に開始し、主要国の時価総額の上位事業者に対して、毎年質問表が送付されています。取組内容に応じたスコアリングが世界に公表され、企業価値を測る一つの重要指標となりつつあります。

(CDP ウェブサイト <https://www.cdp.net/en-US/Pages/HomePage.aspx> を基に作成)

#### 主要業績評価指標(本手引 p.18)

主要業績評価指標とは KPI(Key Performance Indicators)とも呼ばれ、環境配慮経営における重要課題について、環境配慮等の取組状況や関連する事業活動の経過、業績、現況を効果的に計測できるような定量的指標です。

(出典「環境報告ガイドライン 2012 年版」 p.30)

#### バウンダリ(本手引 p.21)

組織のバウンダリについては、連結か単体か、製造系サイトのみか事務所系サイトも含むか等を決定します。また環境報告を始めて間もない事業者では、まずは対象範囲を単体とし、徐々に連結へと拡大する方法もあります。

活動のバウンダリについては、特定のバリューチェーンに係る排出(例:製品の使用段階や廃棄段

階、原材料の製造段階、輸送段階等)を集計対象とするか否か、特定の環境指標や環境負荷を算定対象とするか否か等を決定します。

(「環境報告ガイドライン 2012 年版」 p.43 を基に作成)

#### **ダイアログ(本手引 p.26)**

ダイアログはステークホルダーへの対応における手法の一つです。ステークホルダーへの対応とは、事業者がステークホルダーのことをよく理解し、ステークホルダーへの関与能力を向上させて、その要請を事業活動や意思決定に反映させるための一連の組織的な行動プロセスです。通常は主要なステークホルダーごとにいくつかの対応チャンネルが設けられており、単なる情報伝達だけでなく、顧客の相談窓口制度、従業員満足度調査、サプライヤーとの意見交換会、ダイアログ、NGO/NPO とのパートナーシップ等のように、諮問や相談、対話、協働といった様々な関与形態をとって実施されるのが一般的です。こうしたステークホルダーへの対応状況は、環境報告の利用者が事業者の環境配慮等の取組方針を評価する上で有力な支援情報となります。

(「環境報告ガイドライン 2012 年版」 p.26 を基に作成)

#### **サイト／部門の審査(本手引 p.31)**

サイト／部門の審査は、工場や事業所における環境報告プロセス(具体的な測定や入力等)及び環境パフォーマンス指標の基礎となるデータを対象として実施する審査を指します。

#### **本社審査(本手引 p.33)**

本社審査は、全社レベルの集計を行う事務局における環境報告プロセス(情報の取りまとめや環境報告書案の作成等)及び環境パフォーマンス指標を対象として実施する審査を指します。

#### **経営者による確認書(本手引 p.33)**

サステナビリティ報告書等、審査・登録制度で定められている審査手続の一つで、審査機関が第三者審査報告書を表明するにあたって、経営者から入手する書類です。確認する事項として、①サステナビリティ報告書の作成責任が経営者にあることの確認、②内部統制を構築・維持する責任が経営者にあることの確認、③審査の実施に必要な全ての資料が審査人に提供されたことの確認等が挙げられます。

(「経営者確認書に関する実務上の考え方」(2013)一般社団法人サステナビリティ情報審査協会(J-SUS) を基に作成)

#### **第三者保証(本手引 p.38)**

第三者保証とは、第三者による審査の別称です。GRI ガイドライン第 4 版や CDP 等では、独立した第三者による審査を第三者保証あるいは外部保証と呼称します。

## 2. 【第三者による審査に関する参考情報】

第三者による審査は、主に以下の要素から構成され、それぞれの要素に関する要件に適合であることが必要です。

### 【第三者による審査の要素<sup>21</sup>】

|   | 要素  | 概要と要件   |
|---|---|---|
| 1 | 「業務実施者」、「主題に責任を負う者」、「想定利用者」によって構成される第三者による審査に関わる三当事者の関係 | <p>第三者による審査には、三当事者が存在していることが必要とされます。</p> <p>「業務実施者」は、独立の立場から公正不偏の態度を保持することが最も重視され、自らが「主題に責任を負う者」または「想定利用者」を兼ねることはできません。また「業務実施者」は、自身が有する専門的知識を超える特定分野に関するより高度な専門的知識や技能等について他の職業的専門家の業務を利用する場合も含め、当該業務に関して、必要な能力を総合力として保有すると判断できる場合にのみ、業務を受嘱します。</p> <p>「主題に責任を負う者」は、主題(審査対象となる情報)を自己の責任において想定利用者に提示します。</p> <p>「想定利用者」とは「業務実施者」が作成した第三者審査報告書を利用する者であり、例えば環境報告書の読者やステークホルダーが想定されます。なお第三者審査報告書は想定利用者に向けて発行されます。</p> |
| 2 | 第三者による審査における適切な主題                                       | <p>適切な主題は、一定の規準に基づき首尾一貫した評価または測定ができる必要があります。</p> <p>主題を具体化したものが、審査の対象となる情報(主題情報)であり、主観的な情報や評価・測定が不能な情報は、その根拠を収集することができないため、第三者による審査を行うことはできません。</p>   |
| 3 | 主題を評価または測定するのに適した規準                                     | <p>第三者による審査を実施し、信頼性を確保するためには、主題を評価または測定するための規準(以下、「規準」)及び審査を実施する上での基準(以下、「業務実施基準」)が必要です。</p> <p>規準は、業務実施者が主題を評価、測定、判断するための拠り所となります。また業務実施基準は、想定利用者が第三者による審査の質を判断する上での材料となります。</p> <p>従って、想定利用者が、対象情報がどのように測定されているかを理解するためには、規準が利用可能である必要があります。</p>  |
| 4 | 十分かつ適切な証拠   | <p>業務実施者は、審査対象となる情報に重要な虚偽記載が含まれていないかどうかを判断するための十分かつ適切な証拠を入手することが必要です。</p> <p>そのため、業務実施者は、職業的専門家としての懐疑心を保持し、第三者による審査を計画します。</p> <p>その計画に沿って、例えばサイト／部門往査、重点的審査項目、質問事項、収集する証拠の量など、実施する手続の種類、時期及び範囲を決定します。</p>  |
| 5 | 第三者審査報告書  | <p>業務実施者は、適用した規準や業務実施基準及び結論の裏付けとなる十分かつ適切な証拠を入手することができたかどうかについて、業務を実施して得た結論を第三者審査報告書に明示します。</p>  |

<sup>21</sup> 「CSR 情報審査に関する研究報告」(2007)環境省、日本公認会計士協会、「公認会計士等が行う保証業務等に関する研究報告」(2009) 日本公認会計士協会 及び Assurance Engagements Other than Audits or Reviews of Historical Financial Information International Framework for Assurance Engagements and Related Conforming Amendments (ISAE 3000 Revised,) (2013) International Federation of Accountants :IFAC)を参考に作成。

3. 【「第三者審査報告書」における記載内容例】

主な発行主体として、監査法人系とISO 審査機関系の審査機関を対象に調査を実施しました。監査法人系の審査報告書は、実質的にほぼ統一されているため(A)にまとめ、ISO 審査機関系は比較的審査実績の多い審査機関の標準的な報告書形式を選定し(B)及び(C)にまとめました。下表における記載内容の各項目は、「平成 15 年度環境報告書審査基準委員会報告書(2003 年)環境省」を参考にしています。

| 審査機関 | 表題                | 審査を行うにあたっての業務実施基準  | 同基準の公開 | クライテリア(作成の規準)   | 審査対象情報  | 経営者の責任と審査機関の責任についての記述                                | 実施した審査の概要手続  | 結論  | 利害関係に関する記載   |
|------|-------------------|--|--------|---|---|--|--|---|--|
| (A)  | 独立した第三者保証(*22)報告書 | ・国際保証業務基準3000(改訂)「過去財務情報の監査又はレビュー以外の保証業務」<br><br>・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) | 有      | ・環境報告ガイドライン〇〇年版<br><br>・GRI サステナビリティレポートティングガイドライン〇〇版 | ・重要な環境情報<br><br>・環境パフォーマンス情報(電気、重油、ガス、CO <sub>2</sub> 、廃棄物) | レポートの作成責任は会社であり、当社の責任は独立の立場から審査対象情報に対する結論を表明することにある。 | ・環境報告の作成方針・開示方針についての質問<br>・事業者の定める基準の検討<br>・指標の算定方法並びに内部統制の整備状況に関する質問<br>・集計データに対する分析的手続の実施<br>・事業者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、試査により入手した証拠との照合並びに再計算の実施<br>・リスク分析に基づき選定した工場における現地審査<br>・重要なサステナビリティ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<br>・指標の表示の妥当性に関する検討 | 保証手続の結果、環境報告書に記載されている指標が、事業者の定める基準に従って作成されていない、または、漏れなく開示されていないと認められる事項は、全ての重要な点において、発見されなかった。                                | 事業者と当社の間には、一般社団法人サステナビリティ情報審査協会の「倫理規程」に定められる利害関係はない。         |
| (B)  | 第三者検証報告書          | 審査機関が定める非財務情報報告に対する第三者検証の手順とガイドライン   | 無      | 記載なし  | 環境負荷データ(エネルギー消費量、温室効果ガス排出量、水使用量及び排水量、廃棄物等発生量及び処分量、VOC 排出量)  | 記載なし   | ・環境推進部及び訪問サイトによって策定された文書類の確認<br>・責任者・担当者へのインタビュー<br>・データの計測方法に関する現場査察<br>・収集・報告されたデータと根拠資料との突合   | ・環境報告書に記載されている情報と、環境推進部へ報告された環境負荷データに、重大な誤りは認められなかった。<br>・訪問した事業所から環境推進部へ報告された環境負荷データに、重大な誤りは認められなかった。                        | 事業者に対する当社の活動は、社会的報告に対するものだけであり、検証業務が何ら利害の対立を引き起こすことはないと考えます。 |
| (C)  | 第三者保証証明書          | 審査機関の基準  | 無      | 記載なし  | 当レポートに含まれる文章及び表に記載されたデータ                                    | 記載なし   | 事前調査、関連従業員へのインタビュー(本社及び 1 事業所で実施)、資料及び記録のレビュー等の手続の組み合わせ  | ・実施した保証業務の結果に基づき、事業者のレポートに含まれている情報やデータは、正確で信頼性があり、報告期間内における事業者のサステナビリティ活動を公正に表現したものであると判断する。<br>・当レポートは、組織のステークホルダーにとって有効である。 | 記載なし   |

<各事例の特徴>

・(A)は、国際的に統一された業務実施基準(ISAIE3000)に基づき実施されており、この ISAIE3000 は公開されています。なお、(A)に類する審査は、多くの場合、あわせて、一般社団法人サステナビリティ情報審査協会の審査実施指針(公開)にも基づいています。

・(B)及び(C)は、当該審査機関が定める業務実施基準に基づき実施されていますが、この基準は公開されていません。ただし、審査対象情報を温室効果ガスに限定する場合は、国際的に統一された ISO14064-3 を業務実施基準としており、この基準は公開されています。

\*22 「\*」のついた用語は参考資料 1.【用語解説】を参照ください。