

## 6 . 環境報告書の第三者レビューの状況

### 1 ) 環境報告書の第三者レビューの概況

環境報告書の信頼性を高めるために、環境報告書の第三者レビューを実施する事業者が増えています。現在実施されている環境報告書の第三者によるレビューや審査等の取組は、検証、監査、第三者意見表明等と、様々な表現が用いられ、その実施主体である「第三者」も監査法人や学識経験者等と多様であり、これらの用語の定義は明確ではありません。このような現況の第三者レビューは2種類に大別されます。

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  
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組の適切性について評価を行うもの

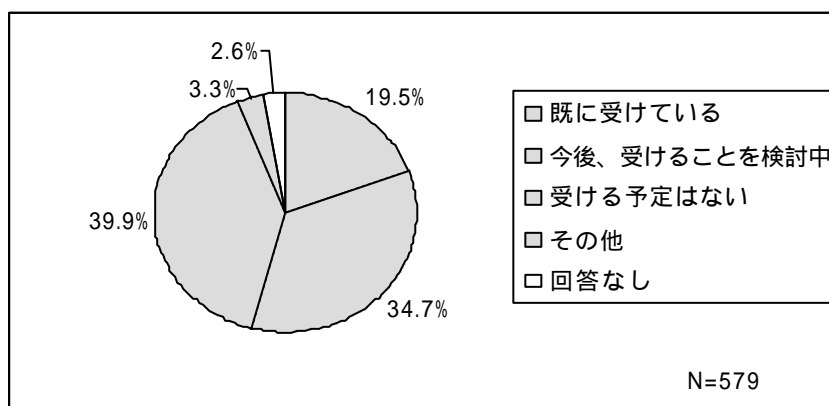
本検討会では、便宜上、このような取組全体を「第三者レビュー」、環境報告書に記載された文章を「第三者意見書」と呼び、その実態と課題を調査しました。

### 2 ) 環境報告書の第三者レビューの実施状況

#### (1) 第三者レビュー実施割合

環境省が実施している「環境にやさしい企業行動調査」の平成 13 年度の結果によれば、環境報告書を作成している 579 社の中で、図 9 に示したように何らかの第三者レビューを「既に受けている」事業者は 113 社（19.5%）、「今後、受けることを検討している」事業者は 201 社（34.7%）になっています。

【図 9：環境報告書の第三者レビューの受審状況】

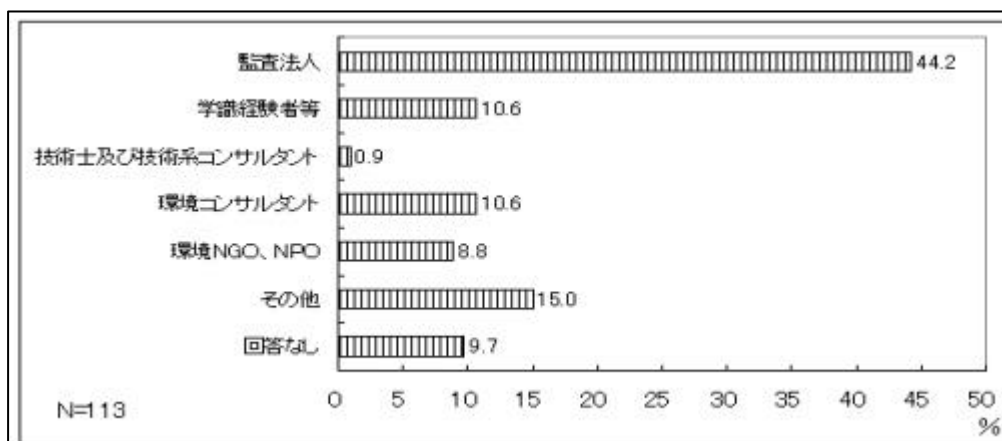


【出所：図 2 に同じ】

## (2) 第三者レビューの実施主体

第三者レビューを「既に受けている」113社における第三者レビュー実施者の内訳は、「監査法人（関連会社を含む）」が最も多く50社（44.2%）、次いで「学識経験者又は環境問題研究者」と「環境コンサルタント（シンクタンク等）」がともに12社（10.6%）などとなっています（図10参照）。

【図10：第三者レビューの実施者】

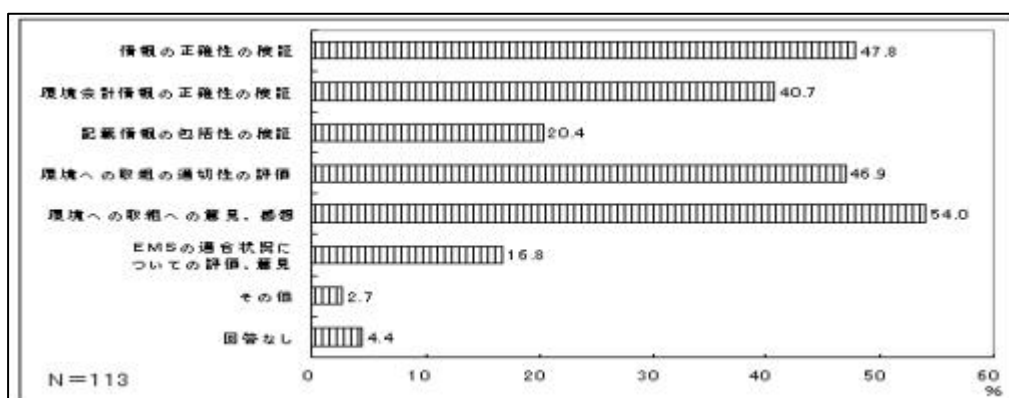


【出所：図2に同じ】

## (3) 第三者レビューの受審内容

第三者レビューの受審内容（複数回答）については、「環境に関する取組に対して意見、感想等を述べてもらう」が最も多く61社（54.0%）、次いで「環境報告書に記載した情報の正確性の検証」が54社（47.8%）、「環境に関する取組の適切性の検証、評価」が53社（46.9%）、「環境報告書に記載した環境会計情報の正確性の検証」が46社（40.7%）などとなっています（図11参照）。

【図11：受審した第三者レビューの内容（複数回答）】

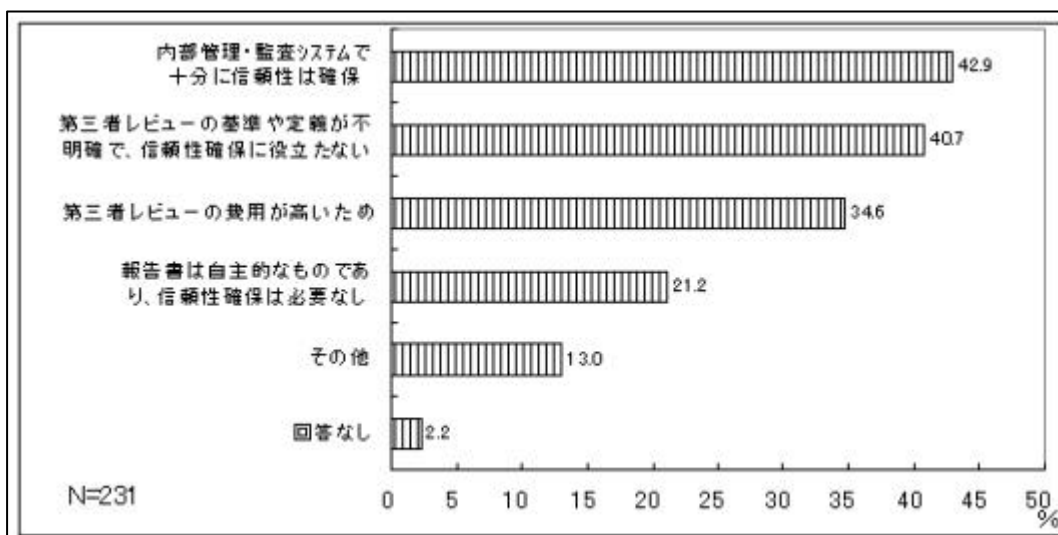


【出所：図2に同じ】

#### (4) 第三者レビューを受審しない理由

第三者レビューを「受ける予定はない」231社の「第三者レビューを受審しない理由」(複数回答)は、「内部管理・監査システムにより十分に信頼性は確保されているため」が99社(42.9%)、次いで「第三者レビューの実施主体、実施基準や定義等が不明確であり、信頼性確保に十分に役立たないため」が94社(40.7%)、「第三者レビューの費用が高いため」が80社(34.6%)などとなっています(図12参照)。

【図12：第三者レビューを受審しない理由(複数回答)】



【出所：図2に同じ】

### 3) 環境報告書の第三者レビューに関するガイドライン等の概要

環境報告書の第三者レビューは様々な形態で実施されていますが、その適正な実施を図り、第三者レビューそのものの信頼性及び透明性を確保するため、国内外でガイドライン等を策定する取組が行われています。

- ・日本公認会計士協会(JICPA)の『環境報告書保証業務指針(試案)』(中間報告)  
企業等の環境報告書に対して実施されている環境情報の信頼性に対する保証を付与する業務についてのガイドラインを示すことを目的に、一般指針、実施指針、報告指針の3章から構成されています。(以下、JICPA案)
- ・欧州会計士連盟(FEE)のディスカッションペーパー  
環境報告書の保証業務等が行われるようになってきた背景、チームで行う保証業務の責任の所在、業務受託に当たっての必要条件、保証業務の実施指針、保証業務の原則、報告指針で構成されています。(以下、FEE案)

- ・ドイツ会計士協会（IDW）のガイドライン

環境報告書の定義、業務受託に当たっての必要条件、保証業務の実施指針、報告指針（監査報告書、証明報告書）で構成されています。（以下、IDW 案）

- ・GRIのワーキングペーパー

レビューを受ける主体がすべきこと、業務受託に当たっての必要条件、保証業務の実施指針、報告指針、レビュー実施者の資質で構成されています。（以下、GRI 案）

これらを比較すると、国内外の公認会計士協会による案は、主としてレビュー実施者（特に職業会計士）を対象としているのに対し、GRI 案はさらに持続可能性報告書の作成主体も対象としています。また、レビュー実施者の資質という項目でも、実施指針に含める例（JICPA 案）、業務受託条件に含める例（IDW 案）など様々ですが、4 案とも第三者レビューを保証業務と捉えるなど、比較的多くの共通性が見られます。

各ガイドライン等において、比較的共通に取り上げられている事項は以下のようになっています。

上記4案の全てで共通に取り上げられている事項

- ・業務の受託に当たって、保証の範囲、水準、適用される基準等に係る受審者と実施者の間の文書による合意
- ・第三者レビューの結論形成の根拠となる合理的な基礎を得るための証拠の質と量についての考慮事項
- ・保証業務における、環境報告書の作成基準の必要性
- ・適切な計画に基づく保証業務の実施とその際の考慮事項に関する指針
- ・第三者意見書に記載されるべき具体的内容
- ・保証業務実施者の資質（審査、環境マネジメントシステム、環境情報システム、受審者の業務特性等について十分な知識の必要性等）

GRI 案を除く3案で共通に取り上げられている事項

- ・保証水準の定義（保証業務の目的、入手可能な資料による差異が存在することの解説）
- ・環境報告書に記載された情報の正確性、網羅性の評価の具体的な実施指針
- ・保証業務の要素としての、環境マネジメントシステムの評価、環境情報システムの評価
- ・専門家の利用に関する指針

以上から、これまで検討、作成されてきたガイドライン等は、監査法人等

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、保証する第三者レビューを主たる対象としています。しかし、いずれのガイドライン等も試案の段階であり、その手続きや基準、レビュー実施者の資格等について、社会的に十分な合意が形成されている状況にはありません。（各ガイドラインの概要及びその比較結果については資料6を参照）

#### 4) 環境報告書の第三者レビューに関するアンケート調査結果の概要

調査時点で入手した350事業者の2000年版及び2001年版の環境報告書の中で、第三者レビューを受審した80の企業または組織（以下、レビュー受審者という）及び第三者レビューを実施した92組織又は個人（以下、レビュー実施者という）を対象に、郵送によるアンケート調査を実施しました（調査結果の詳細については、資料4を参照）。なお、アンケート回収数は、レビュー受審者67件（回収率84%）、レビュー実施者28件（回収率30%）でした。

##### (1) 環境報告書の目的・ガイドライン

レビュー受審者が環境報告書を作成・公表する最も主要な目的は、「情報提供等の社会的な責任を果たすため」が46件（69%）、次いで「株主・金融機関・取引先等の利害関係者への情報提供を行うため」が10件（15%）等となっています。

また、レビュー受審者が環境報告書作成の際に準拠又は参考にしたガイドライン等は、「環境省環境報告書ガイドライン（2000年度版）」が63件（94%）、「GRIガイドライン」が46件（69%）、「他社の環境報告書」が41件（61%）となっていました（複数回答）。

##### (2) レビューの内容

第三者レビューの内容は表4のとおりです（複数回答）が、ほとんどが情報の正確性のレビューと環境に関する取組の評価等（意見・感想の表明を含む）となっています。

【表 6：実施されている第三者レビューの内容】

レビューの内容	レビュー受審者	レビュー実施者
環境報告書に記載した情報の正確性のレビュー	38 (57%)	10 (36%)
環境報告書に記載した環境会計情報の正確性のレビュー	30 (45%)	7 (25%)
環境報告書に記載した情報の所定のガイドラインに準拠した包括性のレビュー	9 (14%)	3 (11%)
環境に関する取組の適切性等のレビュー、評価	27 (41%)	13 (46%)
環境に関する取組に対して意見、感想等	42 (64%)	21 (75%)
ISO14001 の適合状況についての評価、意見等	8 (12%)	3 (11%)
その他	6 (9%)	6 (21%)

### (3) レビュー実施者の属性

ほとんどの正確性のレビューは監査法人（関連会社を含む）により、意見・感想等の表明は学識経験者や環境 NGO 等により実施されています。

### (4) レビュー実施手続き・基準

正確性のレビューでは、レビュー実施者が自らが予め標準的な手続きを提示しており、意見・感想等の表明では、レビュー受審者が希望する手続きを提示する傾向にあります（レビュー実施者は自ら定めていない）。レビューの基準についても、正確性のレビューではレビュー実施者が提示し、意見・感想等の表明では特に決めていないという傾向にあります。

### (5) レビューの問題点

正確性のレビューではレビュー受審者は「コスト」が最大の問題であると回答しており、一方でレビュー実施者は「第三者レビューの実施基準が明確ではないこと」が最大の問題であると回答しています。

意見・感想等の表明では、レビュー受審者・実施者とも「特に問題は感じていない」が多いなか、「評価基準が明確ではないこと」が問題であるとの回答もあります。

さらに、現在の第三者レビュー全体に係る問題点としては、レビュー受審者・実施者とも「一般的に合意された基準、受審内容、手続き等が存在していない」との回答が最も多く、次いで、正確性のレビュー及び包括性レビューでは「何らかのガイドライン等が必要」との回答が続きます。

ガイドラインに必要な内容について最も多かった回答は「レビュー基準」であり、次いで「レビュー手続き」、「実施者の認定制度」でした。

なお、意見・感想等の表明では、ガイドライン等が「必要」あるいは「不必要」との回答はレビュー受審者・実施者ともにほぼ同程度でした。

## (6) レビュー実施者の責任

第三者レビューの結果、表明した意見等の内容に対する責任については、「第三者レビューの形態に関らず、環境報告書に記載されている意見及びその内容に対して、レビュー受審者・実施者ともに何らかの責任はある」との回答が多くなっています。

## 5) 環境報告書における第三者レビューの実施内容

前述したアンケート調査の対象とした80事業者の環境報告書の記載内容を基に具体的なレビューの目的、レビューの対象と範囲、レビュー内容、レビュー実施者の概要、レビュー基準、レビューの結論のスタイル等について分析調査を行いました。

### (1) 第三者レビューの実施概要

#### 定義

第三者レビューに用いられている用語は多様であり、本調査においても合意された用語及び定義は見られませんでした。

#### 第三者レビューの種類

環境報告書に記載されている情報の正確性を保証するものと、環境保全目的に照らした報告内容の網羅性や環境への取組の適切性について意見・感想等を表明(以下、評価という)するものに大別されました。

なお、情報開示のあり方や環境報告書の理解容易性をレビューする取組もありました。

#### 第三者レビューの対象

定量的な環境情報の集計プロセスや整合性をレビューの対象とするものや、環境報告書の原案、環境方針・環境マネジメントシステム等を評価の対象とするものなど、第三者レビューの種類に応じて多様となっていました。

#### 第三者レビューの方法

関連資料の閲覧、現場訪問、環境報告書作成担当者への質問、経営層へのインタビュー等が主たるものでした。

#### 第三者レビュー実施者

記載されている環境情報の正確性を保証する場合には、監査法人やその系列会社が主な実施者ですが、環境カウンセラーによる例もありました。

環境への取組の適切性等を評価する場合には、学識経験者や環

境問題専門家、環境 NGO・NPO の職員等が主な実施者となっていました。

## (2) 第三者レビューの種類による比較

### 保証としての第三者レビュー

保証としての第三者レビューは、環境報告書の記載情報の正確性もしくはその作成プロセスの検証に重点が置かれており、保証の程度は包括的ではなく限定的です。

保証の範囲や手続きは、いくつかの指針が公表されているものの、実務上は環境報告書作成事業者との合意により決定されるため、一定ではありません。

結論の表明は、レビューの目的、手続き及び結論を記した短文形式による第三者意見書等であり、環境報告書の利用者にとっては、専門的な知識がないとどのような点が保証されているのか理解しにくいと考えられます。

また、レビューは一定のレベルの「保証業務」であり、限定的ながら保証責任を認識していることが伺えます。反面、レビューの過程で検出された改善事項の指摘は、経営者に対してのみ報告（マネジメントレター）され、一般に公表されることはあまりありません。

### 評価としての第三者レビュー

評価としての第三者レビューは、環境報告書作成事業者の環境への取組自体の適切性や妥当性の評価に重点が置かれています。この評価に当たっては、作成事業者より提示された情報そのものが正確であることを前提条件にしており、情報の正確性を担保するものではありません。

評価の範囲や手続きについては、各レビュー実施者の判断による場合が多く、一定ではなく、指針等も存在しません。

結論の表明は、長文形式による第三者意見書等であり、当該事業者の環境への取組のうち、優れている点や改善すべき点が具体的に記述されており、環境報告書の利用者にとってはわかりやすいと言えます。しかし、記述項目が一定はなく、長文であってもレビューの範囲や手続きについて記載されていないため、結果的に環境報告書の利用者にとっては、当該事業者の環境保全の取組をどの程度正確に反映しているのか理解しにくいと考えられます。

この場合、レビュー意見の表明に対して、レビュー実施者は保証業務としては受け取っていないものの一定の責任を認識していると考えられます。



【表7：第三者レビューの概要の取りまとめ結果】

第三者レビューの種類 比較項目	保証としての第三者レビュー (環境報告書に記載された情報の正確性の検証)	評価としての第三者レビュー (環境に関する取組の適切性の評価、及び取組に対する意見、感想の表明)
第三者レビューの主な実施者	監査法人あるいはその関連会社 (公認会計士等)	学識経験者、環境問題専門家、 環境NGO等
第三者レビュー実施者の認識	一種の保証業務と認識している	保証業務とは認識をしていないように見受けられる
第三者意見書等のタイトル	環境報告書に対する「第三者意見書」、「第三者審査報告書」、「第三者検証意見書」等	「監査所見」、「第三者のコメント」、「第三者からのメッセージ」等
第三者レビューの手続き	「受審企業と実施者の合意に基づく」と第三者意見書等に記載	不明(第三者意見書等に記載されていない場合が多い)
第三者レビューの基準	不明(第三者意見書等に記載されていない場合が多い)、「基準が確立されていない」と記されたものもある	不明(第三者意見書等に記載されていない場合が多い)
第三者意見書等の形式	レビューの目的、手続き及び結果を簡潔に記した短文形式の第三者意見書(改善事項の指摘は経営者に対してのみ報告され、非公開が多い)	環境への取組状況の評価や改善すべき点を記した長文形式の第三者意見書
環境報告書の利用者から評価できる点	レビューの目的や手続きが明確に記載されている	当該事業者の環境への取組の評価すべき点や課題が比較的平易に記載されている
環境報告書の利用者の立場からわかりにくい点	実際にどのような点が保証されているのか、わかりにくい	レビューの範囲、手続き等が記載されていないため、当該事業者の環境保全への取組をどの程度正確に反映しているか不明

## 6) 環境報告書の第三者レビューの課題

以上の調査結果から、全般的に環境報告書の第三者レビューは、多様なレビューが実施されており、レビューを受審することによって、どのようなことについて、どの程度信頼性が確保されているのかが曖昧なまま、実務が先行している状況にあります。

### **環境報告書の正確性についての第三者レビュー**

監査法人等のレビュー実施者自身が定めた手続き、基準等に基づいて実施しており、手続き等も公開しています。このような取組は、環境報告書の信頼性を高めることに資する先駆的な取組として評価されますが、社会的に合意された基準ではないため、レビュー受審者、実施者の双方が、社会的に合意された共通のガイドライン等が必要であると考えているとともに、レビュー実施者の資格制度が必要との意見もあります。

また、利用者が期待する環境報告書に対する保証の程度や範囲と、実施されているレビューの内容とは隔たりがあるため、第三者レビューを受けても、当該事業者の環境への取組の課題が理解されにくいこと等が課題であると考えられます。

### **環境への取組に対する評価についての第三者レビュー**

様々な主体により実施されており、その手続きや基準は、特に定められていないか、受審者側が提示している場合がほとんどです。レビュー受審者が自らの環境への取組の参考にするため、専門家による評価結果を記載していると言えます。そのため、内部活用される場合には問題はありませんが、レビューの範囲や手続きが不明確であるにも係わらず、環境報告書に記載される場合は、環境報告書の利用者に対して当該事業者の環境への取組が優れているとの誤解を与えるおそれがあります。

### **レビュー実施者の責任**

レビューの受審者、実施者ともに「社会的に何らかの責任がある」と考える回答が多いことから、第三者レビューの手続き及び基準、レビュー実施者の資格要件や責任範囲について、社会的な合意を図っていく必要があります。

環境報告書の意義には、環境コミュニケーションの促進や事業者の社会的説明責任の観点があること、また同時に、エコファンド等においては環境報告書の記載情報により、当該事業者に対する判断あるいは評価が行われることから、環境報告書の信頼性及びその比較可能性が適切に担保されることが極めて重要です。

第三者レビューは、その手法と仕組みが確立すれば、環境報告書の信頼性と比較可能性を高めるための非常に有効な手段の一つと考えられます。そのため、第三者レビューの望ましいあり方について議論を行い、手続き・基準、レビュー実施者の資格要件、レビュー実施者の責任等についてのガイドラインを制定する等の検討をしていくべきであるとともに、環境報告書及び事業者の環境への取組等に関する第三者レビューについて、第三者レビューそのものの信頼性、適切性、透明性を高めていくことが必要です。