

# 参 考 資 料

資料1 UKAS

資料2 ERUPT

資料3 UNFCCC Decision 17/CP. 7. 及び Decision 18/CP.7.

資料4 EMAS

資料5 ISO TC207/WG5 (ISO/CD 14064-1, 2, 3)

資料6 Validation/Verification Manual (VVM) Ver.2.0 (IETA/PCF)

資料7 EUETS

資料8 監査小六法（日本公認会計士協会編、平成15年版）

環境報告書保証業務指針(中間報告)（日本公認会計士協会、平成15年12月改正）

環境報告書審査基準(案)（環境報告書審査基準委員会、平成15年12月）

## 資料1 UKAS

UK の認定機関である UKAS では、英国排出権取引における GHG 排出量の検証機関に対してガイダンスを発行している。それが”UKAS Guidance for Application of ISO/IEC Guide 65 (EN445011) and EA-6/01, for verification of greenhouse gas emissions within the UK Emissions Trading Scheme, Edition 1. July 2003”(以下、「ガイダンス」という)である。

当該ガイダンスの内容を検証ガイドライン(試案)の章立てに沿って、以下のようにまとめた。

1. 適用範囲
当該ガイダンスは、英国排出権取引においてクレジット取引を望む直接参加者および CCL 協定参加者の GHG 排出量の検証に適用する。
2. 引用文献
<ul style="list-style-type: none"> <li>・ISO/IEC ガイド65</li> <li>・ガイド65へのIAFガイダンス</li> <li>・Legal rules for the Scheme, UKETS Framework and Guidelines for Measurement and Reporting of Emissions documents</li> </ul>
3. 用語の定義
<p>用語の定義は、”Legal rules for the Scheme, UKETS Framework and Guidelines for Measurement and Reporting of Emissions documents“での定義に準ずる。その中では、以下の用語について定義されている。正確性、分析的テスト、基準年、ベースライン、プロジェクトのベースライン、企業のベースライン、ベースライン方法論、クライアント、能力、統制環境、管理手順、統制リスク、発見リスク、GHG、GHG レポーティング、GHG 認証、GHG データ、GHG データ管理システム、GHG 再封入、GHG 報告、GHG サンプリング、GHG スキーム、GHG 固定、GHG 吸収源、GHG 排出源、GHG、GHG 排出、GHG 削減量、GHG 除去量の増加、GHG スキーム、固有リスク、内部統制システム、重要性、モニタリング、不適合、ピアレビューアー、合理的な保証、登録、事業者、実証性手続き、チームリーダー、バリデーション、バリデーション/検証機関、バリデーション/検証結果、バリデーション/検証基準、バリデーション/検証証拠、バリデーション/検証検出事項、バリデーション/検証計画、バリデーション/検証リスク、バリデーション/検証報告、バリデーター、検証、検証人</p>
4. 原則
4.1 GHG検証の原則
<ul style="list-style-type: none"> <li>● 英国排出権取引スキームのルールに従って検証を行う。但し、直接参加者と CCA 協定参加者へ適用されるルールの違いに留意すること。直接参加者の場合は、総排出量に対する5%以上の誤差は重要性評価の観点から虚偽記載とみなすと定められている。但し、両者の均衡をはかるため、CCA 協定参加者へも同様の基準で評価することが期待されている。また、直接参加者の場合は「測定と報告のための Defra ガイドライン」で定めている基本原則(Key Principles)に従って測定と報告が行われているかを検証人は確認することが要求されている。CCA 協定参加者の場合にも同様の要件が課されているが、それはよりゆるいものである。但し、UKAS では「検証人はデータが基本原則に従って収集されたものであることを確認する」と定めているので、CCA 協定参加者についても基本原則の適用を期待している。検証人は、直接参加者に対しても CCA 協定参加者に対しても、「測定と報告のためのガイドライン」およびその他の関連ルールで定められている手法自身の持つ固有の不確実性については考慮しない。</li> </ul>
4.2 検証機関

- 検証に関する決定は、当該評価の実施者以外の者が行う。そのために十分な人的資源を組織として確保することが必要
- 検証手順書/プロセスの文書では、検証意見の形成者が評価実施者から独立していることを保証するための方法を示し、また、両機能に十分な能力を備えた要員を確保するための方法を示さなければならない。
- 検証機関は、各機能について能力・資格・経験の基準を定めること。
- 業務のパフォーマンス評価を行うこと。以下のモニタリングにより評価が実施できる。
  - 検証評価の記録と関連調書
  - クライアントや第三者からのフィードバック
  - 内部監査の記録
- 検証機関は、当該機関の検証手順書が有効に準拠され、かつ、現行のルールに準拠した記録の体系を維持・管理しなければならない。記録には以下が含まれること。
  - 検証の依頼書と契約書の確認
  - チーム構成の際の能力分析
  - サンプリングの範囲とリスクの判断根拠
  - strategic review のレポートまたは文書
  - オンサイト、オフサイトでの検証活動の調書等
  - 結論または意見の根拠となる客観的証拠
  - 検証チームから検証機関へのレポート(意見のドラフトを含む)
  - 検証チームのレポートが意見形成過程において検証機関によるレビューを受けたことを示す証拠
  - 検証機関からクライアントへ発行されたレポートまたは意見
- 検証機関は、当該機関に持ち込まれる異議申立て、苦情及び紛争を定められた手順に従って処理しなければならない。検証機関は、当該手順の実施において、解決にあたる要員が十分な能力を有していることを示すこと。
- 検証機関は、GHG の検証を実施する分野(スコープ)において要求される全ての専門性に関する適格性を分析するために有効なシステムを有していなければならない。
- 検証機関は、契約書の確認の一環として各契約の受入前に、当該業務の関連する分野に要求される適格性についての分析を実施したことを示すことが出来なくてはならない。特に、検証機関は以下の活動を遂行するための能力を有していることを示すことが出来なければならない。
  - 当該分野に特有の GHG 排出源の特定と検証チームが当該分野において実施する活動に関連する事項(バウンダリー、スコープ、直接/間接排出、アウトソーシング、ベースライン等)の特定。
  - 当該検証機関が該当する分野における GHG 排出量データの検証を実施するために必要な能力の定義。

#### 4.3 検証人

- 検証人とは、以下を実施する者。検証人は、実施する業務に対して適格でなければならない。

- 検証プロセスの管理
- 審査/監査人(検証チームのメンバー)の能力の選定および確認
- 審査/監査人(検証チームのメンバー)への説明と必要なトレーニングの手配
- 依頼の評価と契約書確認の実施
- 審査の実施
- 審査レポート、調書およびその他の証拠のレビュー
- 検証結果や意見の形成
- 保管されている記録や情報の管理
- 異議申立、苦情および紛争についての手順書の確立と運営
- 検証チームの選定、十分な審査時間と要員の提供については意思決定者が独立して検証実施前にレビューすることを前提に、契約書の確認および審査のマネジメントを主査に委ねることができる。
- 審査チームから独立した専門家を利用することにより、意思決定にアドバイスを得、専門性を補完することができる。
- GHGの検証においては、適格性の分析や(意思決定における)第三者レビューアーの選定が特に重要である。IAFガイダンスのClause 5, G.5.1では、適格であると判断された要員とその判断日を示す記録を要求している。当該記録には、GHG排出量の検証プロセスにおいて遂行する役割に適格であることを示す記録が含まれる。当該記録は常に最新のものでなければならない。
- 当該ガイダンスでは、検証機関がGHG排出データの検証プロセスを管理するための適格性に重点を置いている。適格性の主な要素は、検証対象となるデータを生んだ活動に全体として適切な要員を選定し、提供し、管理する能力。
- GHG排出量データの検証には、クライアントの組織や体制を理解し、関連データを入手・分析・検証する能力が要求される。以下の3つの分野における能力が要求される。クライアントの活動によって要求される専門性のレベルは異なる。
  - マネジメントシステムとその審査
  - プロセス、エネルギーを使用しているまたはGHG排出を生んでいる工場や設備、および排出量の定量化に使用されているモニタリングや測定
- 検証チームは1名以上の主査と、審査員または外部専門家あるいはその両方で構成される。全ての要員は、以下について通じていなければならない。チームの1名以上は、以下の各分野において経験に基づいた詳細な知識を有していなければならない。
  - 対象のGHG排出またはエネルギー使用
  - Defraのルールと文書
  - Guide 65、EA-6/01および検証人のためのUKASのガイダンス
  - GHG排出を生む工業プロセス、測定や報告に関連する技術的な事項
  - データや情報の監査手法
- 検証チームの構成と能力においては、事業者の報告システムの内容と排出の範囲について、特

に以下について考慮すること。

- 対象範囲はCO2のみか、またはUKETSで対象としている全てのGHGか？
- 対象のGHGデータの複雑性(エネルギー起源のみかまたはプロセス起源の排出か)
- GHGデータの収集と報告に使用されている情報システムの内容
- 事業者のオペレーションの複雑性(複合グループ企業か否か)

- 検証チームは全体として以下についての経験や研修、最新知識を有していなければならない。
  - モニタリングや測定(校正を含む)に関する技術、排出量の計算
  - 報告システムの欠陥を特定し、それが全体の報告に与える影響を判断するために要求される

#### 活動

- 事業者の活動やプロセスから予測される排出の種類、排出ポイント、排出量のレベル

- 事業者のコンピュータ情報システムが複雑な場合は、当該システムのセキュリティーと機能およびそれがGHGデータの集計に与える影響を評価できるメンバーを検証チームに加えること。
- 事業者の報告システムが複雑な場合または事業体制が複雑な場合、複合的な事業体制やプロセスについての知識を持つメンバーを検証チームに加えること。
- 検証要員は、GHGデータの検証についての知識を定期的にアップデートし能力を維持すること。
- 主査の責任と役割は以下を含む。
  - 検証チームが必要な能力基準を満たしているかを確認すること
  - チームを統率し、検証プロセスを管理すること
  - クライアントの要求とUKETSの要求する検証の内容を理解していること
  - 検証目標を決定し、それが計画において十分に考慮されていることを確実にすること
  - 検証に関する問題、特に重要性に関する問題を解決できること
  - 検証意見および検証報告書のドラフティング指示すること
  - 改善提案、ドラフト意見と報告書、調書およびその他の証拠を含むドキュメンテーションが完全であることを確実にすること

- 意思決定者へ支援を提供すること

- 検証の経験についての要求事項は、非財務データや情報の検証経験で満たすことが出来る。経験の適切性についての判断は検証機関に委ねられる。
- 意見について決定する機関または個人は、検証プロセス、調書、関連する証拠およびチームによる改善提案を評価するための十分な経験と知識を有していなければならない。意思決定者は、検証チームからは独立していなければならない。主査と同程度の能力を有していなければならない。
- 検証機関の中になく専門性が求められる場合、検証チームへオンサイトでまたは離れた場所からアドバイスを与えることの出来る外部専門家を利用することが出来る。契約の確認の際に外部専門家の必要性について特定すること。外部専門家の選定の際には、独立性、要求される技術のレベルについて考慮すること。業務の開始前に機密保持、独立性のないことの宣誓書についての正式な文書を取り交わすこと。

<ul style="list-style-type: none"> <li>● UKASでは、GHGの検証業務においては以下についての専門性と経験が要求されると認識している。従って、Guide 65で要求している検証手順書の文書を、検証要員の資質要件などを定めた検証プロセスの文書により補強すること。 <ul style="list-style-type: none"> <li>-排出を生んでいるプロセス</li> <li>-データのハンドリング</li> <li>-測定と記録の検証</li> </ul> </li> <li>● 検証が複数名で実施される場合は、検証機関はチームメンバー間でどのように業務の調整が図られたかについて説明できなければならない。</li> </ul>
<h2>5 検証プロセス</h2>
<h3>5.1 一般</h3>
<ul style="list-style-type: none"> <li>● 客観的証拠の確認により以下を確認することが検証プロセスの目標である。 <ul style="list-style-type: none"> <li>-GHG排出データが、Framework Documentおよび法規に定められているスキームの要求事項に準拠していることを立証する。 <ul style="list-style-type: none"> <li>-排出量の算出において直接参加者がDefraが承認しているGHGに関するプロトコルに厳格に準拠していること、また、CCA協定参加者がCCAルールに厳格に準拠していることを立証する。</li> <li>-対象のGHG排出データに顕著な重要性の問題がないことを立証する。</li> <li>-検証作業の記録および検証した客観的証拠が検証結果および検証意見を裏付けていることを立証する。</li> </ul> </li> </ul> </li> <li>● リスク評価アプローチの目的は、検証機関が重大な虚偽記載を発見出来るような検証プロセスをデザインすることである。検証機関は、UKETSのフレームワークが提供している重要性についてのガイダンスを参照すること。 <ul style="list-style-type: none"> <li>-重要性は4.12で定義されている。</li> <li>-4.13では、検証人が虚偽記載の量と内容の両方を評価することを要求している。</li> <li>-4.14では、検証人が虚偽記載につながるようなエラーや漏洩を考慮することを要求している。</li> <li>-4.15では、総排出量に対する5%以上の誤差は重要性評価の観点から虚偽記載とすることが多い、と説明している。</li> </ul> </li> <li>● UKETSのフレームワークでは、「測定と報告のためのガイドラインおよびその他の関連ルールで定められている手法自身の持つ固有の不確実性については考慮しない。」と指示している。但し、検証人は、以下に起因する不確実性については考慮しなければならない。これらような種類の不確実性は固有のものではないので評価の対象となる。 <ul style="list-style-type: none"> <li>-機器の種類</li> <li>-積み込み</li> <li>-較正とメンテナンス</li> <li>-該当期間において営業していたか否か</li> </ul> </li> </ul>
<h3>5.2 契約</h3>
<ul style="list-style-type: none"> <li>● 依頼者は、依頼者の法人概要および提供を要求しているサービスを記載した依頼書を提供しな</li> </ul>

なければならない。当該依頼書が契約書のベースとなる。

- 契約書の確認の責任を持つマネージャーは、十分な検証の経験をもち、チームメンバーの選定や審査時間の見積、検証チームが遭遇する問題などを評価できる能力を有していること。主査または同レベルの機能を果たすことのできる能力が要求される。検証機関は、契約書の確認の責任を持つマネージャーが以下の能力を有していることを示すことができないと認めなければならない。
  - 事業者の活動の分野を定義できる
  - 資格基準が満たされていることを確認できる
  - 事業者の活動分野に特有のGHG排出（排出源、プロセス、手法等）を確認することができる
  - バウンダリ、範囲、直接/間接排出、アウトソース、JVの種類を確認することが出来る
  - 検証チームのメンバーが契約を遂行するために必要な技術や能力を有していることを確認することが出来る
- 検証機関は、審査を始める前に検証の依頼書/契約書の確認を行い、その記録を維持しなければならない。その際に以下の事項を確認すること。契約書の確認において、検証機関は上記の要求を満たすために十分な情報を事業者から入手しなければならない。
  - 検証のための要求事項が明確に規定され文書化され理解されている。
  - 検証機関と依頼者との間に生じる理解の違いはすべて解消されている。
  - 検証機関が求められている特定のサービスを実施する能力を有している。
- 契約書の確認段階において、検証機関は当該検証業務の遂行に関わる潜在的リスクを評価しなければならない。リスク評価の対象は、対象データの重大な虚偽報告のリスクだけではなく検証機関自身に関わるビジネスリスクも含まなければならない。評価に基づいてリスクの管理を行う。検証機関が自己方針において品質システムの一環として潜在的リスクの評価を義務づけている場合、リスク評価および管理活動を記録しなければならない。
- ビジネスリスクの管理において、検証機関は、提供された情報に対して既に発行したまたは形成中の検証意見の正確性に影響を及ぼす可能性のある誤謬が発見された場合には、速やかに検証人に通知することを確実にするようなクライアントとの契約上の取り決めについて考慮すべきである。
- ビジネスリスクの管理において、検証人は、クライアントがGHGの重要なデータの測定やモニタリングについて基本原則により求められている信頼性を保証するような手順をもっていることを確実にしなければならない。
- リスクアセスメントでは、定性的要素、エラー、漏洩、不確実性のレベルを考慮することが必要である。検証人は、入手した情報や知識にもとづいて、これらのリスクに対して専門的判断を行う。リスク評価の目的は、GHGデータの重大な虚偽記載につながる潜在的リスクを特定することである。リスク評価プロセスの結果を検証プロセスに反映させること。
- リスクの評価において、検証人はDefraの基本原則について特に以下の事項について考慮すること。
  - GHGモニタリングと報告についてのマネジメントのアプローチとコミットメント

- GHGデータのモニタリングと報告についての責任者の割当についての体制とアプローチ(責任の定義、責任者が相応しい能力を有しているかの確認、有効なモニタリングと報告のために十分な時間と人材が割り当てられているかの確認を含む)
- GHGデータのモニタリングや報告の方針や手順の策定と実施
- データの算定方法のチェックとレビュープロセス
- モニタリングと較正プロセス(機器のメンテナンスを含む)
- GHGデータのモニタリングと報告に関するその他の保証プロセス(内部監査、外部監査やレビューなど)
- オペレーションの複雑性と内容
- GHGデータの計算に必要な入力データの信頼性と十分性
- 事業者がISO等のマネジメントシステムの認証を受けている場合でも、その信頼性について客観的証拠を入手するまでは、それらのシステムを信頼してはならない。入手した証拠や検出事項に応じて、検証プロセスを通してリスクの評価を行うこと。

### 5.3 検証プロセス

- 全ての要求事項をカバーし対象とする排出源に見合っかつ詳細な検証プログラムのプロセスを設計することは検証人のためである。検証人は、検証プロセスの決定(データのサンプリング方法、往査サイトの選択等を含む)に関する客観的証拠や根拠を記録すること。当該記録では、対象とするGHG排出源、データ、データの虚偽記載のリスクに基づいた検証方法を示すこと。
- 検証プロセスを事業者のサイトで実施すること。サイトが複数の場合は、GHGデータの重要性・網羅性・信頼性について意見を述べるために十分な数のサイトにおいて実施すること。検証人は、事業者がデータの品質管理やデータ集計に使用している手法を考慮すること。
- 検証人は、使用するサンプリング手法を決定すること。
- 検証プロセスでは、以下の段階を踏むこと。マイナーな排出源のサンプリングと分析や評価の報告は、strategicレビューの際に完了することができるので、場合によっては、上記の3つの段階は順番どおりに行う必要はない。検証プロセスでは、GHGデータの不確実性に関するリスク評価の結果を考慮すること。
  - strategicレビュー
  - サンプリングと分析
  - 検証評価の終了
- Strategicレビューでは、契約書の確認時に開始した検証プロセスの全体像の確定作業を完了し、上記の目標を満たすような検証プログラムの作成を可能にする。検証プログラムでは以下の3側面の相互作用について評価することが重要である。
  - エネルギー・フローやマテリアル・フローの測定や記録を含む、排出を生んだ「工場または設備のプロセス」(計器の正確性や測定の不確実性に影響を与える機器の分析を含む)
  - 「データ」:エネルギー・フローやマテリアル・フローの測定や記録、フローの集計と記録、データの集計や保存、排出量の集計

-「マネジメント」: 運営、メンテナンス、データ集計システム、財務/経営の管理システムを管理する組織体制を含む

- Strategicレビューでは以下を実施すること。
  - 事業者の製品とオペレーションを理解する。
  - 事業者のGHG目標(約束等)を理解する。
  - 期中での事業者の体制についての主な変化(買収、売却、製品の変更、プロセスの変更等)を理解する。
  - 事業者によるGHG排出源と排出量データの特定と測定方法について理解し確認する。
  - 特定のGHG排出源からのデータをどのように取り扱っているかについて理解する。
  - 事業者の態様や統制環境を考慮してリスクを評価する。
  - 以下について特定および把握できるようにGHGの情報システムを十分に理解する。
    - \* 検証意見の対象となる環境情報に重大な影響を与える可能性のある事象、取引、実施
    - \* 当該情報がどのようなプロセスを経てGHGの報告に含まれるのか。
  - リスク評価を含め収集した情報をもとに、当該事業者のための検証プロセスを決定する。
- 検証機関は、strategicレビューの前または実施中に、少なくとも以下の情報を事業者から入手する。
  - オンサイトおよびオフサイトでのプロセスについての説明
  - 対象となるGHGは排出源についての説明
  - GHG排出を生むオンサイト、オフサイトのプロセスを特定し、どの種類のGHGが生まれるのかを特定する
    - GHG排出データの記録、算定ルール、測定・モニタリングのルール・手法・記録を含めどのような方法でGHG排出データが算定されているのか
    - Guidelines for Measurement and Reportingのセクション5で要求されている情報
- 検証機関は、検出事項、検証プログラムのロジックやサンプリング方法について記し仮レポート(interim report)を作成することによってstrategicレビューのプロセスを終了することもできる。
- サンプリングと分析に関しては、検証人は、検証結果の十分な根拠となり得る証拠の収集方法と実証性テストの実施方法を定義すること。監査証拠は、排出量データのもととなる根拠資料(source documents)とモニタリング記録および他の情報源からの補強資料である。監査証拠は、適切なサンプリングおよびその他の選択式テストによって収集する。サンプリングの方法については、strategicレビューにおいて確認した事業者のニーズを理解することから策定する。従って、その方法については状況に応じて異なるので検証案件毎にまちまちであると思われる。サンプリングを実施する場合は、検証人は、排出量の算定における不確実性とリスクのレベルが許容範囲であることを確認できるようなサンプリング計画を作成する。サンプリング方法は、論理的に調書に記載する。試査の手順においては、以下の点について考慮しなければならない。
  - 証拠入手におけるリスク
  - 監査証拠を収集のために試査の対象項目を選択すること

- 全ての項目を選択する(100%審査)か、特定の項目を選択するか
- サンプルの内容について: サンプルの内容を決定する際には、検証人は、試査の目的とサンプルが全体に占める割合を考慮しなければならない。
- サンプルの規模: サンプルの規模を決定する際には、検証人は、サンプリング・リスクが許容できる範囲のレベルにまで抑制できることを考慮しなければならない。
- サンプルの選択(検証人は、全ての項目をサンプリング対象と考え、その中から選択を行う)
- 検証人は、検証の全ての要素において分析的プロセスを策定し適用する。前述のStrategicレビューでは、事業を理解し、重大な虚偽記載の潜在的リスクを特定するために、計画段階において分析的プロセスを利用することを要求している。同様のプロセスは、検証の後半において全体的な記載事項および最終的なGHG排出量と検証人の当該事業についての知識との間に齟齬がないかについて判断を行う際にも適用できる。不適合やデータの変動があった場合、または予測していた値から乖離があった場合には、検証人は調査を行い、十分な説明と適切な補強証拠を入手すること。
- 検証評価の最終段階においては、以下を実施すること。
  - 分析的プロセスによって追加的に特定したテストを実施する。
  - あとで机上確認し検証を終了できるように、足りないデータを特定し、事業者にもこれらのデータを要求する。
    - 検証を終了する。未終了の検証作業の終了を含む。
    - 前期からのデータの変動を理解する。
    - 調書へ整理するためのメモ、図表、計算、スプレッドシート等を作成する。

#### 5.4 検証計画

- 検証機関は、必要な準備作業の管理ができるように、審査作業の計画を作成しなければならない。計画の写しを事業者へ提供しなければならない。検証計画/プログラムは、準備作業の管理のほかに実際に利用するために作成される。例えば検証に要する時間や要員を見積もるために利用する。また、契約の確認段階での計画は検証を遂行するために必要な要件の strategic レビューを経て、本計画へと練り上げられる。契約の確認段階では、検証プロセスの計画は確立されている監査基準やガイドラインに準拠すべきである。少なくとも以下を含むものとする。
  - 検証の範囲と目的(使用する基準を含む)
  - 外部専門家を含む検証チームと各要員の役割と責任。外部からの要員についてはその旨を明記する。
  - 検証のタイムプラン
  - 往査サイトと実施する作業
  - 検証での検出事項の報告の方法
- 検証機関は、特定の審査を実施するのに適格な要員を選任しなければならない。公平性が損なわれるような態様及び期間内に、要員が審査対象事業者に関与した場合には、その要員を選任してはならない。

<p>5.5 実施</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>● 検証の目的や範囲はコンピュータ情報システム環境においても変わらない。但し、コンピューターの利用によりGHGデータのプロセス、保存、報告に変化をもたらし、モニタリング、記録、内部統制システムに影響を与える場合がある。よって、コンピュータ情報システムは以下に影響を与える場合がある。 <ul style="list-style-type: none"> <li>-検証人がモニタリング、報告、内部統制について十分な理解を得るためのプロセス</li> <li>-リスク評価時の固有リスクと管理リスクについての考慮</li> <li>-検証目的を達成するために必要な実証手続きや統制についてのテストの計画や実施</li> </ul> </li> <li>● 複雑なコンピュータ情報システム環境においては、検証人は、どのように排出量の計算が行われているか、また、使用されている技術に関連する不確実性やリスクについて十分に理解することが必要である。検証人は、追加的な専門性がチームに要求されることに留意しなければならない。</li> <li>● 多くの場合、直接計測のデータを提出することは容易であるが、特にCO2のプロセス排出やCO2以外のガスの排出に関するデータは、直接計測以外の技術を持って推測される。当該技術にはエネルギーバランスやマスバランス、化学量論に基づいた方法が含まれる。</li> </ul>
<p>6. 判定</p>
<p>6.1 検証チームによる報告</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>● 審査の終了時には以下を実施すること。マイナーな排出源に関わる事項については、初回往査のstrategicレビューの際に完了することができるが、重要な排出源に関わる事項については、再訪問または最終訪問後に受領した追加データのデスクレビューを要求する場合もある。 <ul style="list-style-type: none"> <li>-検証範囲の総GHG排出データの最終データを事業者から入手する。検証過程の結果重要性の理由から調整を行ったデータを含む。</li> <li>-最終データと以前に検証したデータとの差異についての事業者からの説明を評価する。</li> <li>-事業者に改善の必要な不適合を特定する。</li> <li>-未終了の検証作業や不適合があった場合はそれらを全て終了する。</li> <li>-メモ、図表、計算、スプレッドシート等が全て揃って調書に整理されており、検証機関による意思決定のためのレビューの準備が出来ていることを確実にする。</li> </ul> </li> <li>● データの最終承認が終了審査以降になる場合には、検証結果および意見に変更が必要ないことを確認するためのフォローアップレビューが必要である。GHGデータについて重要性のガイドライン上、折り合いをつけることが出来ない場合は、検証人は検証報告書のみを発行し検証意見の発行は差し控える。</li> <li>● 検証チームによる検証報告書は、検証機関がレビューする際に検証プロセスを評価し、根拠資料や証拠が検証チームによる判断とドラフト意見と合致しているかを確認するために十分な情報が含まれていなければならない。従って、実施した作業、検証過程に生じた変更、データの品質や重要性に関する判断を含まなければならない。検証報告書の根拠となる審査記録は、明確な監査証跡を示すものでなければならない。</li> </ul>

- 検証チームは、審査での検出事項の報告書を当該検証機関に提出する。
- 主査は、検証チームと共に、検証機関へ提出するための検証報告書を作成する。報告書には、以下を含む。
  - 検証リスク評価および重要な判定、サンプリング証跡および判定、要した検証日数等を含む検証の報告
  - strategicレビューおよびリスク評価の結果
  - サンプリング・サイトを含む検証計画
  - 事業者がGHG排出量を収集し計算するのに用いた手法
  - 使用した手法の選択理由などを含む質疑
  - (該当する場合)検証意見に署名する前に改善が必要な事項についての報告
  - 検証を受けた報告データ(ベースラインまたはその後の年度の排出量)および今後の検証で一貫性を検証する上で要求される関連する補完情報
    - データの品質と重要性の判断についての結果
    - 認証するか否かについての検証チームから検証機関へのレコメンデーション
    - 機密保持についての記載

## 6.2 意見形成及び判定

- 検証チームによる審査を検証機関がレビュー後、検証機関は検証意見を発行する。
- 検証意見の文言が不確実性やDefraの基本原則への準拠について正しく表現されていることを保証することに留意する。また、検証意見を発行することは当該事業者が当該スキームのルールに準拠していることを確認するものであることにも留意する。
- 他の機関が実施した評価に基づいた検証意見の発行については、Guide 65、4.4の要求事項に留意すること。また、IAF Guidance G.4.32-4.36でのガイダンスにも留意すること。
- GHGデータについて重要性のガイドライン上、折り合いをつけることが出来ない場合は、検証人は検証報告書のみを発行し検証意見の発行は差し控える。

## 6.3 検証報告書

- 報告書には、以下を含む。
  - 検証リスク評価および重要な判定、サンプリング証跡および判定、要した検証日数等を含む検証の報告
  - strategicレビューおよびリスク評価の結果
  - サンプリング・サイトを含む検証計画
  - 事業者がGHG排出量を収集し計算するのに用いた手法
  - 使用した手法の選択理由などを含む質疑
  - (該当する場合)検証意見に署名する前に改善が必要な事項についての報告
  - 検証を受けた報告データ(ベースラインまたはその後の年度の排出量)および今後の検証で一貫性を検証する上で要求される関連する補完情報
    - データの品質と重要性の判断についての結果

- 認証するか否かについての検証チームから検証機関へのレコメンデーション
- 機密保持についての記載

## 7 報告

### 7.1 事業者への報告

- 検証機関は、審査の結果に関する必要事項がすべて記述された報告書を速やかに申請者に提出する。この報告書では、すべての検証プロセスを完了するために解消すべき不適合を特定する。
- Guide 65では、第2報告書の記載事項についての詳細は特定していない。従って、最低記載事項は意見のみ。
- 検証機関は、直接参加者に対してその他の検出事項や審査の過程で遭遇した問題解決のための提案を提供することができる。但し、検証人はGuide 65 Clause 4.2(o)に抵触するような具体的なアドバイスを提供してはならない。
- 検証報告書一式には、以下を含む。
  - 検証リスク評価および重要な判定、サンプリング証跡および判定、要した検証日数等を含む検証の報告

-strategicレビューおよびリスク評価の結果

-サンプリング・サイトを含む検証計画

-事業者がGHG排出量を収集し計算するのに用いた手法

-使用した手法の選択理由などを含む質疑

-(該当する場合)検証意見に署名する前に改善が必要な事項についての報告

-検証を受けた報告データ(ベースラインまたはその後の年度の排出量)および今後の検証で一貫性を検証する上で要求される関連する補完情報

-データの品質と重要性の判断についての結果

-認証するか否かについての検証チームから検証機関へのレコメンデーション

-機密保持についての記載

### 7.2 検証書

- 検証意見には、少なくとも以下を含まなければならない。
  - 事業者の名称と住所
  - 検証の範囲
  - Defraの担当者、参照文献
  - 検証した総GHG排出量または該当する場合はベースライン
  - 検証に使用したプロトコル
  - データの品質および重要性に関する検証意見 (affirmative statementで)
  - 該当年度
  - 検証機関による日付と署名

## 資料2 ERUPT

オランダの ERUPT においては、プロジェクトのバリデーション/ベリフィケーションを実施する独立機関について以下のように定めている。

- 独立機関は、オランダ認定協会 (RvA) の EN45004 (ISO/IEC ガイド17020) または UNFCCC の CDM 理事会が CDM プロジェクトの OE 機関について定めるガイドラインにしたがって業務を遂行すること。

RvA は、JI プロジェクトのバリデーション/ベリフィケーションを実施する独立機関の認定のための基準として、“RvA Accreditation Scheme for the Validation and Verification of JI projects, RvA-T20, July 2002”を作成している。これは、RvA の一般的な認定基準である“Regulation For Accreditation, RvA-R2, March 15,2002”により補完されるものである。これらの文書に盛り込まれている項目は、基本的には、CDM 理事会の CDM-AP(DOE の認定パネル)により定められている DOE の認定に関する規定に盛り込まれている項目と同様である。

このように ERUPT においては、バリデーター/ベリファイヤーの業務について独自に規定を設けず、RvA や CDM 理事会などの外部のルールをリファーし、それらに準ずることを求めている。

ERUPR 独自の文書としては、“Operational Guidelines for Project Design Documents of Joint Implementation Projects, Volume 1: Introduction, A guide for project developers and validation/verification bodies, Version 2.1 (Ministry of Economic Affairs of the Netherlands) September 2002”がある。当該ガイドラインの目的は、①事業者が PDD を作成する際のガイドラインとなること、②プロジェクトのバリデーションおよびベリフィケーションを実施する独立機関が、客観的なベースで PDD を評価することを確実にするため、としているが、バリデーターおよびベリファイヤーに対する具体的なガイドラインは提供されていない。独立機関に対するガイドラインとしては、以下のような記載にとどまっている。

- バリデーションおよびベリフィケーションを実施する独立機関は、オランダ認定協会 (RvA)による「JI プロジェクトのバリデーション・ベリフィケーションのための認定ガイドライン」(“the Accreditation guidelines on the Application of EN45004 for the validation and verification of JI projects”)に従うこと。バリデーション・ベリフィケーション機関としての組織上の要求事項およびバリデーション・ベリフィケーション業務の遂行のための手続上の要求事項が提供されている。
- バリデーション、モニタリング、レポート、ベリフィケーションの際には以下の原則に従うこと。

comparability(比較可能性)

プロジェクトは、ベースライン排出量とプロジェクト排出量の算定では両者が比較可能でなければならない。また、同種のプロジェクトの排出量の算定とも比較可能でなければならない。比較可能性を保証することにより、バリデーターやベリファイヤーは“真実”の排出削減量を確認することができる。

consistency(一貫性)

モニタリングプランでは、同じキーファクターを使用してプロジェクト排出量を算定し、長期にわたり一貫したベースでプロジェクトのパフォーマンスを評価できるようにしなければならない。バリデーションやベリフィケーションの段階でできる限り一貫性を確保するために

は、ベースラインスタディで使用した手法や測定値をモニタリングプランでも使用しなければならない。

practicability(実用可能性)

プロジェクトのドキュメンテーション、実施、モニタリング、レポーティング、バリデーション、ベリフィケーションで使用するアプローチは、シンプルで有効性が実証されたものであり、かつ、機能的なものでなければならない。

reliability(信頼性)

プロジェクト活動からの排出削減量の推定には、現実的かつコンサバティブなベースラインが使用されなければならない。

transparancy(透明性)

ベースラインの設定や排出削減量の推定に使用された仮定、計算、参考文献、手法は、独立機関による審査に耐えうるよう明確に説明・記述されなければならない。

validity of baseline(ベースラインの妥当性)

標準化されたベースラインが確立されるまでは、そのベースラインがプロジェクトがなかったときにもっとも起こりうるシナリオであることが明確にされたときにのみ、そのベースラインの妥当性は保証される。

“RvA Accreditation Scheme for the Validation and Verification of JI projects, RvA-T20, July 2002”の章立ては、以下の通りである。

1. 序文
2. 略語
3. 認定審査の基準
4. 認定の範囲
5. 審査の手法
  5. 1. 1 書類審査
  5. 1. 2 オフィス審査
  5. 1. 3 ウィットネス審査
  5. 1. 4 サーベイランスと再審査
6. 審査のポイント
  6. 1 書類審査およびオフィス審査での審査のポイント
  6. 2 ウィットネス審査での審査のポイント
  6. 3 報告
  6. 4 サーベイランスでの審査のポイント
7. 時間的な要求
8. 要求事項についての変更

ISO17020は、「検査を実施する各種機関の運営に関する一般要求事項」であり、構成は以下の通りである。

1. 適用範囲
2. 定義
3. 管理上の要求事項
4. 独立性、公平性および完全性
5. 機密保持
6. 組織および管理
7. 品質システム
8. 要員
9. 施設および設備
10. 検査方法および手順
11. 検査サンプルおよび検査品目の取扱い
12. 記録
13. 検査報告書および検査証明書
14. 下請負契約
15. 苦情および異議申立て
16. 協力

「10. 検査方法および手順」においては、以下のように規定している。

10. 検査方法および手順
10. 1 検査機関は、適合性を確定するための基準となる要求事項の中で規定された検査の方法および手順を使用しなければならない。
10. 2 検査機関は、指示書がないと検査プロセスが危うくなる場合、検査計画、標準的サンプリングおよび検査手法に関する適切な指示書を維持し、使用しなければならない。適用可能な場合、これは統計的に妥当なサンプリング手順ならびに結果の正確な処理および解釈を確保するために、統計的手法に関する十分な知識を必要とする。
10. 3 検査機関が、標準化されていない検査の方法または手順を使用しなければならない場合は、そのような方法と手順は適切なものでなければならない。また、完全に文書化していなければならない。
10. 4 検査機関の業務に関係するすべての指示書、規格または手順書、ワークシート、チェックリストおよび参照データは、最新の状態に維持し、職員がいつでも利用できなければならない。

- 10. 5 検査機関は、次の事項を確保するための契約または h 業務発注書の管理システムを持っていないなければならない。
  - A) 請け負う業務が機関の専門範囲内にあり、組織が要求事項を満たすために十分な経営資源を持つ。
  - B) 必要な業務を行う職員に対してあいまいでない指示を出すことができるように、検査機関のサービスを必要とする者の要求事項を十分に明確化し、特別な条件を理解する。
  - C) 請け負った業務を、定期的な見直しおよび是正措置によって管理する。
  - D) 完了した業務を、要求事項の充足を確認するために見直す。
- 10. 6 検査の過程で得られた観察事項および/またはデータは、関係情報の紛失を防止するために遅滞なく記録しなければならない。
- 10. 7 すべての計算およびデータ伝送は、適切なチェックを行わなければならない。
- 10. 8 検査機関は、検査を安全に行うための指示書を持っていないなければならない。

「13. 検査報告書および検査証明書」においては、以下のように規定している。

- 13. 検査報告書および検査証明書
  - 13. 1 検査機関によって実施された業務は、検索可能な検査報告書および/または検査証明書に包含しなければならない。
  - 13. 2 検査報告書および/または検査証明書は、すべての調査結果およびこれらの結果から行われた適合性の確立ならびにこれらを理解し解釈するために必要なすべての情報を含まなければならない。これらのすべての情報は、正しく、精確に、かつ、明瞭に報告しなければならない。検査報告書または検査証明書が下請負契約によって提供された結果を含む場合は、これらの結果を明確に識別しなければならない。
  - 13. 3 検査報告書および検査証明書は、権限を与えられた職員だけが、署名を行うか、または、その他の方法で承認しなければならない。
  - 13. 4 発行後における検査報告書または検査証明書への訂正または追記は、13. の該当要求事項にしたがって記録し、正当性を示さなければならない。

## 資料3 UNFCCC Decision 17/CP.7. 及び Decision 18/CP.7.

Decision 17/CP.7.は、CDM の目的を条約非附属書 I 締約国が持続可能な開発を達成して条約の究極的な目的に貢献するのを支援し、附属書 I 締約国が京都議定書 3 条におけるその数量排出制限及び削減約束の遵守を達成することを支援すると定めた、京都議定書 12 条に基づく決定である。

## Decision 17/CP.7.

### 京都議定書 12 条に定められるクリーン開発メカニズムのための方法及び手順

Decision 17/CP.7.では、以下について決定された。

- A. 定義
- B. COP/MOP の役割
- C. 理事会
- D. 運営機関の認定及び任命
- E. 任命された運営機関
- F. 参加規定
- G. 有効化審査及び登録
- H. モニタリング
- I. 検証及び認定
- J. 認証排出削減量の発行

ここでは、ANNEX I. 検証及び認定 について取り上げる。

#### I. 検証及び認定

- 61. 検証とは、定期的な独立的レビューであり、検証期間中に登録された CDM プロジェクト活動の結果として生じた、モニターされた排出源による温室効果ガスの人為的排出削減量を、指定運営機関が事後的に決定することである。
- 62. 守秘義務(本決定 27 項(h)参照)に従い、検証作業を行うためにプロジェクト参加者と契約した指定運営機関は、モニタリング報告書を公表し、以下を行うこと。
  - (a) 提出されたプロジェクト文書が登録されたプロジェクト設計文書及び Decision 17/CP.7 の関連する法規、現行の附属書及び関連する COP/MOP の決定の要求事項に従っているか。
  - (b) 実施記録のレビュー、プロジェクト参加者及び現地利害関係者との面談、計測値の収集、慣習の観察、モニタリング機器の精密度検査、適当であれば現地調査の実施。
  - (c) 適当であれば、他の情報源からの補足的データを使用すること。
  - (d) モニタリング結果のレビュー及び排出源による人為的排出量推計のモニタリング方法が正しく適用されているか、またその文書化が完全で透明性があるかの検証。

- (e) 必要であれば、将来のクレジット期間に対するモニタリング方法に適当な変更を行うよう、プロジェクト参加者に提言すること。
  - (f) 登録されたプロジェクト設計書及びモニタリング計画に含まれる手順に従った計算手順を用いて、上記のサブパラグラフ(a)に基づいて派生した、及び適当な場合は、上記サブパラグラフ(b)及び／或いは上記(c)に基づき得られるデータや情報を基に、当該 CDM プロジェクト活動がなければ発生し得ない、排出源による温室効果ガス的人為的排出削減量を決定すること。
  - (g) 実際のプロジェクト活動及びその運営と、登録されたプロジェクト設計文書との整合性に関するあらゆる懸案事項を同定し、プロジェクト参加者に通知すること。プロジェクト参加者は、その懸案事項に取り組み、関連する付加的な情報を提供すること。
  - (h) プロジェクト参加者、締約国、及び理事会に検証報告書を提供すること。報告書は公表されること。
63. 認証とは、一定の期間中に、プロジェクト活動により排出源による温室効果ガス人為的削減が、検証した通りに達成されたことを示す、指定運営機関による書面による保証をいう。
64. 指定運営機関は、検証報告書に基づき、当該 CDM プロジェクト活動がなければ発生し得ない検証された排出源による温室効果ガス人為的排出削減量を、当該プロジェクト活動が一定の期間内に達成したことを書面にて認証すること。同指定運営機関は、プロジェクト参加者、締約国及び理事会に、認証プロセス完了後直ちに書面にて認証決定を通知し、認証報告書を公表すること。

## Decision 18/CP.7.

### 京都議定書 17 条に基づく排出量取引のための方法・規則・指針

1. 本附属書において、1 条に含まれる定義と 14 条における規定を適用すること。さらに、
  - (a) 「排出削減単位」即ち「ERU」は、決定-/CMP.1(割当量計算方法)の附属書の関連規定に従い発行される単位であり、決定 2/CP.3 により定められ、或いは、5 条に従い、以後改訂される地球温暖化係数を用いて算出される二酸化炭素換算 1 メトリック・トンに相当する。
  - (b) 「認証排出削減量」即ち「CER」は、12 条及び同条文における要件、及び決定-/CMP.1(12 条)の附属書の関連規定に従い発行される単位であり、決定 2/CP.3 により定められる、或いは 5 条に従い、以後改訂される地球温暖化係数を用いて算出される二酸化炭素換算 1 メトリック・トンに相当する。
  - (c) 「割当量単位」即ち「AAU」は、決定-/CMP.1(割当量計算方法)の附属書の関連規定に従い発行される単位であり、決定 2/CP.3 により定められる、或いは、5 条に従い、以後改訂される地球温暖化係数を用いて算出される二酸化炭素換算 1 メトリック・トンに相当する。
  - (d) 「除去単位」即ち「RMU」は、決定-/CMP.1(割当量計算方法)の附属書の関連規定に従い発行される単位であり、決定 2/CP.3 により定められる、或いは、5 条に従い、以後改訂される地球温暖化係数を用いて算出される二酸化炭素換算 1 メトリック・トンに相当する。
2. 以下の 3 項を条件として、附属書 B に記載される約束を有する附属書 I 締約国は、以下の適格性要求事項を遵守していれば、関連規定に従い発行される ERU、CER、AAU、RMU を移転及び・或いは取得する資格を有する：
  - (a) 京都議定書締約国であること。
  - (b) 3 条 7、8 項に基づく割当量が決定-/CMP.1(割当量計算方法)に従い算出され、記録されていること。
  - (c) 5 条 1 項、及びそれに基づき決定された指針の要求事項に従い、モントリオール議定書管理外の全ての温室効果ガス排出源からの人為的排出量及び吸収源からの人為的吸収量の推計に対し、国家制度の整っていること。
  - (d) 7 条 4 項、及びそれに基づき決定された指針の要求事項に従い、国家登録簿のあること。

- (e) 5条2項、及び7条1項と、それに基づき決定された国家目録報告や共通報告様式を含む指針の要求事項に従い、要求された最新の目録を毎年提出していること。第一約束期間に関しては、メカニズム使用の適格性を決定するために必要な品質審査は、目録の京都議定書附属書 A における排出源/部門からの温室効果ガス排出に関する箇所及び、吸収源についての年次目録の提出に限ること。
  - (f) 7条1項及びそれに基づき決定された指針の要求事項に従って、割当量に関する補足的情報を提出し、7条4項及びそれに基づく指針の要求事項に従って定められた3条3、4項に則った活動に対して、3条7、8項に準じて割当量への追加及び割当量からの差し引きを行うこと。
3. 附属書 B に記載されている約束を有する附属書 I 締約国は、以下であると見なされる：
- (a) 遵守委員会の執行部門が、決定 24/CP.7 に従い、当該締約国がこれら要求事項を満たしていないと見なさない限りは、或いはそれ以前に、遵守委員会の執行部門が京都議定書 8 条に基づく専門家レビューチームの報告書で示されているこれらの要求事項に関する実施の質疑に対して手続きを取らないことを決定し、この情報を事務局に伝達している場合は、7条4項に基づく割当排出量に適用されている方法に従い、3条7、8項に準じた割当量の設定を促進するため、また排出量と割当量の計算能力を実証するための報告書を提出後 16 ヶ月経過した後、上記 2 項で言及されている適格性要求事項を満たす。
  - (b) 遵守委員会の執行部門が、当該締約国が一つ以上の適格性要求事項を満たしていないと決定し、当該締約国の適格性を一時停止して、その情報を事務局に伝達していなければ、また、一時停止を伝達するまで、上記 2 項で言及されている適格性要求事項を満たし続けることができる。
4. 事務局は、適格性要求事項を満たしている締約国と、一時停止を受けている締約国について、公的にアクセス可能なリストを維持していること。
5. 国家登録簿間での移転及び取得は、決定-/CMP.1(割当量計算方法)の規定に従い、当該締約国の責任のもとで行なわれること。法的機関の 17 条に基づく移転及び/或いは取得を認めている締約国は、京都議定書に基づくその義務の履行に対して引き続き責任を持ち、そのような参加国が現行の附属書に従っていることを保証すること。締約国は、そのような機関のリストを最新の状態に維持し、国家登録簿を通じて、事務局及び一般に公開すること。認可する締約国が適格性要求事項を満たしていない、或いは一時停止にある期間には、法的機関は 17 条に基づく移転及び/或いは取得を行わないこともある。

6. 各附属書 I 締約国は、京都議定書 3 条 7、8 項に従い算出された締約国割当量の 90%、  
或いは、レビューを受けた直近の目録の 5 倍の 100%の低い量を下回らない量の約束期間  
リザーブを国家登録簿に維持すること。
7. 約束期間リザーブは、決定-/CMP.1(割当量計算方法)に従い、取り消されていない当該  
約束期間分の ERU、CER、AAU 及び/或いは RMU 保有量で構成されること。
8. 3 条 7、8 項に準じた割当量が確定し、また約束の履行に対する追加期間の終了まで、締  
約国は、約束期間リザーブの要求レベルを下回る保有量となるような取引を行わないこ  
と。
9. 上記 6 項に基づく算出、或いは ERU、CER、AAU 及び/或いは RMU 保有量の取り消しによ  
り、約束期間リザーブの要求レベルが、当該約束期間に対して有効である締約国の取り  
消し前の ERU、CER、AAU 及び/或いは RMU 保有量より高くなる場合は、当該締約国は事  
務局から通知を受け、この通知から 30 日以内に、その保有量を要求レベルまで戻すこと。
10. 約束期間リザーブや 17 条に基づく移転に対する他の制限に関する如何なる規定は、6 条  
監督委員会に基づく検証手順に従い検証された国家登録簿に対して発行された ERU の  
締約国による移転には適用されない。
11. 事務局は要請に従い、役割を果たすこと。

## 資料4 EMAS

EMAS(Eco-Management and Audit Scheme)では、第1回目の検証に続いて、ベリファイアーが組織と協力して、36ヶ月を超えない期間をカバーする検証プログラムを設計し、承認することを要求している。環境報告書の第1回目の有効化審査(Validation)に続き、特別な場合を除き、EMASは情報が毎年更新されること、及び年1回の変更についての有効化審査を要求している。このガイダンスでは、環境報告書の情報の年次更新頻度からの逸脱が正当であることを証明する場合も含め、検証プログラムを設計する際に考慮されるべき問題を特定している。また、内部監査の頻度についてのガイダンスも提供している。(序文より)

## GUIDANCE ON VERIFICATION, VALIDATION AND AUDIT FREQUENCY

### 検証、有効化審査及び審査頻度に対するガイダンス

このガイダンスで用いている用語を以下の通り定義する。

#### 検証(Verification)

組織の環境政策、マネジメントシステム及び審査手順が、規定 No. 761/2001 の要求事項に適合していることを確実にするために、環境ベリファイアーによって実施される審査のこと。これには、組織の訪問、文書／記録の調査、及び個人との面談を含めること。

#### 有効化審査(Validation)

組織の環境報告書における情報及びデータが信頼性のあるもので、信憑性があり、正確で、且つ附属書Ⅲ3.2 に記述されている要求事項を満たしているかの確認のために、環境ベリファイアーによって実施される審査のこと。

### 検証プログラム

#### 要求事項

ベリファイアーは、登録に必要な要求事項の全ての要素が36ヵ月を超えない期間内に検証されていることを確実にするために、組織と相談の上でプログラムを設計すること(Annex V, 5.6)。

#### 目的

本要求事項の目的は、環境政策、マネジメントシステム、手順、情報、データの測定及びモニタリングが規定 No. 761/2001 の要求事項を満たしていることを、組織の経営者及び利害関係者に再保証することである。ベリファイアーと組織の通常の相互交流は、スキームのみならず EMAS のユーザーの信頼性を確立するのに役立つ。

小規模な組織においては、検証は1回の訪問審査で実施されることもあり、頻度はベリファイヤーと組織との合意によるが、全システムの検証は少なくとも36ヶ月毎に実施されること。

#### 小規模組織または企業の定義

「小規模な企業」とは、

- － 雇用者が50人以下及び
- － 次の双方に該当する場合、
  - 年間売上高が700万ユーロを超えない、或いは
  - 年間貸借対照表の合計が500万ユーロを超えない、
- － 及び、一企業或いは複数の企業共同において、資本の25%以上を所有していない、ないしは議決権を有さない。

#### ガイダンス

ベリファイヤーは、初回の完全な環境報告書検証及び有効化審査が完了した際に限り、検証プログラムを設計し承認すること。検証プログラムを設計する際には、以下の点を考慮に入れること。

- 内部監査の頻度を含めた、内部監査プログラムの強度と信頼性
- EMSの複雑性
- 環境政策
- 組織の活動、製品及びサービスの規模、性質
- 自制力のある、或いは影響を持つと予想される、組織の直接的及び間接的環境側面の重大性
- 情報管理及び情報検索システムの強度
- 環境的な問題の履歴
- 環境規定の対象となる活動範囲

- 前回の検証からの結果
- EMAS 要求事項に従った組織の経験

EMAS 規定の要求事項に対する適合性を審査する際には、組織の機能、活動、製品及びサービス、及び組織が直接的及び/或いは間接的に管理する、或いは影響を及ぼす環境側面の双方に審査の基準を置くと良い。

EN ISO14001 の認定された認証を持つ組織の検証には、認定基準の範囲に含まれない要素を扱うことが必要である。このようなケースでは、重複することを避けるため、また、組織が経費や時間を不要に費やすことを避けるために、検証プログラムを設計する際に EN ISO14001 のサーベイランスプログラムを考慮し、実行可能であれば、出来る限り訪問審査を結合すること。しかしながら、検証活動は、EN ISO14001 認証の一部として実施されたサーベイランス訪問とは別の活動となる。特に、附属書 I に含まれている要点を対象に含めること。

### 環境報告書の引用の有効化審査

組織は、EMAS ロゴと併せて環境報告書の引用を使用することができる。例えば：

- 確認された排出データの環境監督機関への提出
- 国家の気候変動削減プログラムに基づく、炭酸ガス排出量に係る情報
- 株主への環境情報の公開や年金制度に対する要求事項の遂行

引用と共にロゴを使用する際は、組織は最新の確認された環境報告書のみを用いることができる。引用には、当該の有効な附属書Ⅲ 3.5(a)-(f)の要求事項に一致していることが必要であり、また虚偽や誤認を避けなければならない。

EMAS ロゴと共に使用される環境報告書の引用は、個別に確認しなければならない。時間、労力及び経費は、何れの引用が使用されているのかを特定し、報告書と同時に確認することにより、削減することができる。

ロゴの使用に関する情報は、本決定の附属書Ⅲの委員会ガイダンスを参照のこと。

## 監査の頻度

### 要求事項

監査の対象となる何れの活動の頻度は、以下によって異なる。

- 活動の性質、規模及び複雑性
- 関連する環境影響力の重大度
- 環境問題の履歴

組織は、委員会ガイダンスを考慮の上で、監査プログラム及び監査の頻度を明確にすること。

### 目的

ベリファイアーが組織と合同で検証プログラムを展開し合意する際、及びベリファイアーの組織の訪問の頻度を決定する際の基準となる。

### ガイダンス

監査プログラムを設計する際の熟練した経験は、重大性の低いそれらよりも高い頻度で最も重大な環境影響の原因となる、若しくは原因となり得る、活動、製品及びサービスの監査に役立つ。重大な環境側面を管理している組織の経営者及びベリファイアーに対して、実証する際に役立つので、組織はまた、少なくとも年間基準に従い、監査を行うこと。

## 資料5 ISO TC207/WG5 (ISO/CD 14064-1, 2, 3)

本資料は、ISO規格として現在開発中の「温室効果ガス(GHG<sub>s</sub>)」に関するものである。  
規格内容は、今後CDに対する各国コメントを論議し、DISを経て最終的に発行されるまでに変更されるかもしれないし、発行に関する最終的な合意が得られないかもしれない。  
一方、「事業者からの温室効果ガス排出量検証ガイドライン(原案)」作成に際しては、現CDとの整合性を考慮する等記述されている内容を検討し必要により取り入れているが、ISO規格の利用に関する著作権には十分な注意を払っている。  
このような観点から、資料5は、規格目次及び適用範囲を紹介するに留めている。

# 温室効果ガス-パート1: 事業者からの排出量及び吸収量の算定、モニタリング及び報告のための仕様

## 目次

序文

イントロダクション

1.0 適用範囲

2.0 引用規格

3.0 定義

4.0 原則

5.0 GHGインベントリーの設計と開発

5.1 組織的なバウンダリー

5.2 GHG排出と吸収のバウンダリー

5.2.1 温室効果ガス

5.2.2 直接的なGHG排出量と吸収量

5.2.3 輸入されたエネルギー生産物からの間接的なGHG排出量

5.2.4 他の間接的なGHG排出量

5.3 GHG排出量と吸収量の算定

5.3.1 算定のアプローチ

5.3.2 GHG発生源と吸収源の特定

5.3.3 方法論の算定

5.3.4 活動データ

5.3.5 GHG排出要素

5.3.6 GHG排出量と吸収量の計算

5.4 GHGインベントリー構成要素

5.4.1 GHG排出量と吸収量の総計

5.4.2 内部のGHG排出削減と吸収増大プロジェクト

5.4.3 外部のGHG排出削減と吸収増大プロジェクト

5.4.4 GHG排出の削減あるいはGHG吸収の増加に内部で対象となる行動

5.4.5 GHGインベントリーマトリックス

5.5 基準年におけるGHGインベントリー

5.5.1 基準年の選択と設定

5.5.2 基準年のGHGインベントリー調整

5.6 不確実性の評価及び低減

6. GHGインベントリーの品質管理

- 6.1 GHG情報のマネジメントとモニタリング
- 6.2 文書保存と記録保持
- 7. GHG報告
  - 7.1 GHG報告計画
  - 7.2 GHG報告内容
  - 7.3 GHG報告様式
  - 7.4 GHG報告普及
- 8 検証
  - 8.1 第三者検証の準備
  - 8.2 初回検証
    - 8.2.1 検証プログラム
    - 8.2.2 検証プロセス
    - 8.2.3 検証範囲
    - 8.2.4 検証活動
    - 8.2.5 内部検証人の力量

## **付属書 A**

## **付属書 B**

## **付属書 C**

### 1.0 適用範囲

この国際標準は、事業者からのGHG排出量及び吸収量の算定、モニタリング及び報告に関する要求事項を特定している。

この国際基準はGHG政策及び方針に対して中立です。GHG政策や方針に適用可能であればこの政策や方針についての要求事項をこの国際標準に追加しなければならない。この国際標準により組織あるいはGHGプロジェクト提案者が該当するGHG政策及び方針の要求事項に従うことが妨げられる場合、GHG政策及び方針の要求事項が優先されなければならない。

## 温室効果ガス-パート2: プロジェクト排出量と吸収量についての算定、モニタリング及び報告のための仕様

### 目次

- 1 適用範囲
- 2 引用規格
- 3 定義
- 4 原則
- 5. GHGプロジェクトの要求事項
  - 5.1 GHGプロジェクトサイクル
  - 5.2 一般的な要求事項
  - 5.3 GHGプロジェクト計画:プロジェクトのマスタープランの設定
    - 5.3.1 プロジェクト要素
    - 5.3.2 ベースライン要素
    - 5.3.3 GHG排出削減と吸収増大
    - 5.3.4 品質、モニタリング及び報告の要素
    - 5.3.5 GHGプロジェクトの有効化
  - 5.4 GHGプロジェクト実施—モニター、算定及び報告
    - 5.4.1 プロジェクトマスタープラン手順の実施
    - 5.4.2 GHGプロジェクト実施の報告
    - 5.4.3 GHGプロジェクト主張の検証

### 付属書 A

#### II. 適用範囲

この国際標準は、GHG排出量、排出削減、吸収量及び吸収増大の算定、モニタリング及び報告についてGHGプロジェクトに関する要求事項を特定している。

この国際基準はGHG政策及び方針に対して中立です。GHG政策や方針に適用可能であればこの政策や方針についての要求事項をこの国際標準に追加しなければならない。この国際標準により組織あるいはGHGプロジェクト提案者が該当するGHG政策及び方針の要求事項に従うことが妨げられる場合、GHG政策及び方針の要求事項が優先されなければならない。

## 温室効果ガス-パート3: 有効化審査、検証および認証のための仕様及び手引

### 目次

序文

イントロダクション

1.0 適用範囲

2.0 引用規格

3.0 定義

4.0 原則

5.0 有効化審査と検証の要求事項

5.1 一般

5.2 品質管理

5.2.1 有効化審査または検証のチーム選定

5.3 有効化審査あるいは検証の範囲、目的と基準

5.3.1 目的—GHG プロジェクトの有効化審査

5.3.2 目的—GHG プロジェクトの検証

5.3.3 目的—組織的な GHG の検証

5.3.4 範囲—有効化審査と検証

5.3.5 基準—有効化審査と検証

5.4 戦略的レビュー

5.4.2 戦略的レビュー—GHG プロジェクトの有効化審査

5.4.2 戦略的レビュー—GHG プロジェクトの検証

5.4.3 戦略的レビュー—組織的な GHG 情報の検証

5.4.4 リスクアセスメント

5.5 GHG 情報のサンプリング設計

5.6 有効化審査および検証の計画

5.7 GHG スキーム、標準あるいは社内プログラムの法則及び要求事項に対する評価

5.8 内部統制環境の評価

5.8.1 統制環境の評価

5.8.2 GHG 情報マネジメントシステムの評価

5.8.3 統制手順の評価

5.8.4 他の統制の評価

5.8.5 コンピュータ情報システム

5.9 GHG 情報の評価

5.10 GHG 主張の評価

- 5.11 有効化審査または検証の終了
- 5.12 有効化審査報告書
- 5.13 有効化審査および検証の記述
- 5.14 GHG パフォーマンスの認証

**付属書 A**

**付属書 B**

**付属書 C**

## 1.0 適用範囲

この国際基準は、GHG 情報のバリデーション及び/又はベリフィケーションを実施又は運用する方に要求事項を特定し、ガイダンスを提供するものである。ガイダンスはまた、バリデーター及びベリファイヤーにとって適正な技術及び力量を特定化し提供するものである。この国際基準は、同国際基準のパート1及びパート2に従い作成されたGHGの算定、モニタリング及びレポートを含む組織化されたGHGプロジェクトの算定に適用しても良い。

この国際基準はGHG政策及び方針に対して中立です。GHG政策や方針に適用可能であればこの政策や方針についての要求事項をこの国際基準に追加しなければならない。この国際基準により組織あるいはGHGプロジェクト提案者が該当するGHG政策及び方針の要求事項に従うことを妨げられる場合、GHG政策及び方針の要求事項が優先されなければならない。

## 資料6 Validation/Verification Manual (VVM)

### Ver.2.0 (IETA/PCF)

バリデーション/ベリフィケーションマニュアル(VVM)は、京都議定書における 6 条及び 12 条(JI 及び CDM)に基づく温室効果ガス(GHG)プロジェクトの有効化審査及び検証に利用するため開発された。その内容は炭素基金(Prototype Carbon Fund: PCF)及び第三者の有効化審査員/検証人によって集められた経験によるものである。VVMの目的は有効化審査及び検証プロセスのガイドラインを提供し、第三者の有効化審査員/検証人のためのツールとして役立ち、有効化審査及び検証の報告書のテンプレートを提供することである。

なお、VVMは以下に示すIETA(International Emission Trading Association)のホームページからダウンロードすることができる。<http://www.ieta.org/VVM/VVM.htm>

## Part 5: Initial Verification Guidelines

### 1. はじめに

Initial Verification では、検証者は、すべてのオペレーションが計画された通りに実施され、設置されているか並びにプロジェクトの全ての特徴が正しい場所に現れているかをレビュー（念入りに調査）する。

Initial Verification の大切な目的の一つに、モニタリングシステムがきちんと確立され、機能を十分に発揮可能なことを確認することが含まれる。

プロジェクト参加者は、コスト面での有利性の視点で、次のどちらかの方法で Initial Verification を実施するかどうかを選択できる。

- ① プロジェクトが通常の活動を始める前に、定期的な検証とは分離した方法。
- ② 定期的な検証における第一回目の検証と統合したものとする方法。

プロジェクトが通常の活動を始める前に行う、定期的な検証とは分離した Initial Verification は、必ずしも実施することを要求されたものではない。

定期的な検証における第一回目の検証と統合した Initial Verification は検証コストを削減できるかもしれないが、プロジェクトのスタートから、第一回目の検証までの期間に発生した削減量が検証されないリスクがある。

### 2. Initial Verification の目的

Initial Verification の目的は、プロジェクトが計画された通りに実施されているかを検証すること、モニタリングシステムがきちんと確立され機能を十分に発揮可能なことを確認すること並びに、プロジェクトが検証可能な削減量を発生することができるかを確認することの3点である。

Initial Verification プロセスの目的には以下のものがある。

- ① プロジェクトが計画通りに実施されているか、モニタリングシステムが適切に確立されているか並びに、プロジェクトが削減量を発生し記録できる状況にあるかを確認すること。
- ② 品質の高い削減量を発生することができる確信を与えること。

### 3. Initial Verification に含まれるもの

Initial Verification では、一般的に次の点に言及した方が良い。

- ① バリデーションレポートで特定されている課題並びに条件。
- ② プロジェクトが適切に実施されているかについての評価。
- ③ 外部データのソース
- ④ モニタリングプランに含まれるかもしれないが、環境と社会状況を表す指標。

- ⑤ プロジェクト活動が順調に実施でき、達成された削減量に信憑性があり検証できることを確実にするために、プロジェクトにおいて上手に定められているマネージメントシステムやオペレーションシステム。

#### 4. Desk Review

検証チームは現場の状況と文書で定めた状況とを比較できるようにするために、Initial Desk Review を行っている間に、プロジェクトに精通しておくことが望ましい。

少なくとも以下の文書はレビュー(念入りに調査)しておかなければならない。

- ① 最新版のPDDと附属文書
- ② 最新版の validation report
- ③ マネジメントシステムのマニュアル(適用されているのであれば)
- ④ 操業に必要な許可や資格(適用されているのであれば)

プロセスフロー図、技術図面並びに、装置のマニュアル等の文書は、同様にレビュー(念入りに調査)しておいても良い。

モニタリングプランやモニタリング方法論には、測定装置の品質、品質保証の手順並びに、国や国際的な標準へのリンクが含まれており、特に焦点を当てなければならない。

検証者は、適用されているモニタリング技術や標準に精通しておかねばならない。測定装置は、ベースライン排出量の指標、あるいは環境や社会状況の指標と同様にプロジェクトの出来栄を表すパラメーターのために使用されても良い。

マネジメントシステムは削減量の発生や報告の面において、評価されるべきである。

#### 5. On-Site Assessment

Initial Verification の間に実施される評価については、品質の高い削減量を発生することができ、プロジェクトがスタートできる準備が整っているかどうかの結論まで到達しておかなければならない。また、プロジェクトがPDDに従って実施されているのかを検証するためには、現地での調査を行うことが必須である。

- ① On-Site Assessment には、全ての関連する機器が設置され、期待されたとおりに動いているかどうかの調査が含まなければならない。
- ② プロジェクトを実施する地域の利害関係者との話し合いは、既に建設段階において到達されるべきである環境影響や社会面の影響が実際に達成されているのかをチェックするために必要なことかもしれない。
- ③ プロジェクトに存在する可能性のある不適切な運転手順やデータ収集手順によるリスクをチェックするために、運転要員をインタビューしたり観察したりしなければならない。
- ④ モニタリングするパラメーターの発生、集計・対照、報告における情報のフローがレ

ビュー(念入りに調査)されなければならない。

- ⑤ 次回の定期検証の準備のために、測定装置はチェックされ、カウンターの位置は記録されなければならない。
- ⑥ プロジェクト参加者は、全ての測定装置が校正されていることを裏付ける証拠を示さなければならない。
- ⑦ 要求されているプロセス、日常作業並びに文書化が適切に実施されているかを監査でチェックされていないなければならない。

## 6. Draft Initial Verification Report

Draft Initial Verification Report には Initial Verification の結論に到達するために検証者によって用いられたアプローチの大要が含まれなければならない。Draft Initial Verification Report には、その他に、Initial Verification のチェックリストで得られた細かな点についての全般的な討議事項とプロジェクトの要求事項に関連した結論が含まなければならない。

Draft Initial Verification Report には、要求事項に合致し、信頼できる削減量を確実に得るために、更に苦心して作りあげたり、研究したり、付け加えたりする必要のある実施や運転に関連する残された課題を示さなければならない。

Initial Verification Report の中で、これらの論点が透明性を持って、特定され、議論され、結論付けされていることが必須である。

Initial Verification における発見事項は、

Corrective Action Request(CAR), Forward Action Request(FAR)として表される。

検証者は、全ての CAR 及び FAR が Draft Initial Verification レポートの結論の中で、確実に報告され、念入りに記述されなければならない。

また、マイナーな論点(つまり Initial Verification の結論を変更するリスクを表さないもの)は、プロジェクト参加者が考慮するために注意を促されなければならない。しかしながら、マイナーな論点は Initial Verification 声明書の一部として必ずしも提出する必要はないかもしれない。

Draft Initial Verification レポートの提出の後に、プロジェクト参加者は、CAR と FAR に対応しなければならないし、可能であれば、Final Initial Verification 声明書が検証者によって明確に述べられる前に、これらの論点は解決されるべきであろう。検証者が特定した CAR と FAR へタイムリーに対応することは、プロジェクト参加者の責務である。

CAR: ①後の定期的な検証時に削減量が検証できないリスクがある事項。

- ②発生した削減量を後で確実に検証するために、プロジェクト参加者による即座の対応が必要な事項。

FAR:①実情から、第一回の定期 Verification に特に焦点を当てる必要がある事項。

FAR とは、リスクが特定されており、将来高い品質の CER に対して危険を与えてしまふかもしれない事項(つまり、モニタリングプランで定めた標準の手順から逸れることによって)。その結果、引き続いておこなう次回の検証においては、FAR に特に焦点を当てなければならない。

## 7. Initial Verification Checklist

Initial Verification の結果は Initial Verification Checklist を使って文書化されても良い。個々のプロジェクトの状況や文書化の細かな点により、関連するチェックリストは、個々のプロジェクトに対する適用性を確実にするため修正されなければならない。

## 8. Final Initial Verification Report

Final Initial Verification Report は、Draft Initial Verification Report が提出された後、対話や修正によってプロジェクトになされた結果が反映されたものでなければならない。Final Initial Verification Report は、Draft Initial Verification Report に良く似てはいるが、CAR への対応、討議並びにプロジェクトに関する文書(例えば、マネジメントシステム文書)の改定が反映されている。

ゆえに、Final Initial Verification Report は、プロジェクトについて、オペレーション並びに削減量の発生を開始できる準備が整っているという最終的な結論を与えなければならない。

Initial Verification 声明書が発行され、プロジェクト参加者が引き続きプロジェクトをどのように進めていくのかが決定される。

無限定適正 Initial 検証声明書(unqualified Initial Verification Statement)を得るためには、全ての CAR が解決されていなければならない。FAR については、第一回の定期検証の時に言及しておく必要がある。

Initial Verification Report は一般的に以下の情報を含む。

1. イントロダクション
  1. 1 目的
  1. 2 スコープ
  1. 3 プロジェクトの概要
2. 方法論
3. Initial Verification における発見事項
  - 3.1 バリデーションで残された課題や CAR 並びに FAR
  - 3.2 プロジェクトの実施
  - 3.3 外部データ
  - 3.4 環境と社会状況に関する指標

### 3.5 マネジメントシステム並びにオペレーションシステム

#### 4. Initial Verification 声明書

#### 5. 参照文書

#### Appendix 1: Initial Verification Checklist

更なる詳細については、Initial Verification Report のテンプレートが、別のファイルで利用できる。

## 9. Initial Verification 声明書

Initial Verification を完了した後、検証者は、

プロジェクト参加者に対し Initial Verification 声明書を発行しなければならない。

条件が付記されていない Initial Verification の声明書は、削減量のモニタリングを開始するための基盤を形成する。

Initial Verification 声明書は以下の説明を含まなければならない。

- ① Initial Verification のスコープ
- ② バリデーションで残された課題
- ③ Initial Verification 契約の結論(Initial Verification Engagement Conclusion)
- ④ Initial Verification 契約上の責任声明書(Liability Statement)

Initial Verification 声明書は、PDD が承認されていること、オペレーション開始の用意が整っていること並びに高い品質の削減量が得られる見込みがあることと比較して、実施する上での遵守面からそのプロジェクトに対する採決を与えなければならない。

Initial Verification Outcome(Initial Verification の結果)

### ① 無限定適正 Initial 検証声明書

無限定適正 Initial 検証声明書はプロジェクトに関係する文書のレビュー(念入りな調査)並びに on-site assessment により、プロジェクトがオペレーション開始の準備が整っているおり、更なる調整は必要ないことが証明された時に発行される。プロジェクトの実施において期待される進展に従っていないものの、第一回の定期検証までに修正される面(aspect)があるかもしれない。そのような面(aspect)は、排出量の品質には、直接影響を与えない。

### ② 限定適正 Initial 検証声明書

限定適正 Initial 検証声明書は、削減量が後の定期検証で検証できないリスクがあり、プロジェクト参加者による対応が後の発生した削減量を確実に検証するために必要である時に発行される。従って、検証者は、プロジェクトが検証可能な削減量を発生するための準備が整っていないという結論をくだす。

## Part 6: Periodic Verification Guideline

### 1. Periodic Verification Objective (Periodic Verification の目的)

Periodic Verification の目的は以下のとおり。

- 実際のモニタリングのシステムと手順がモニタリング計画で記述されたものと一致していることを検証すること。
- 報告されたGHG排出削減データに重要な誤りがないかどうかを、完全でなくとも高水準で保証できる結論を表明し、GHG排出削減データを評価すること。
- 報告されたGHG排出データがモニタリング記録などの証拠により十分裏付けられていること。

事前に Initial Verification が済んでいなければ、最初の Periodic Verification は Initial Verification の目的も含む。

### 2. Risk-based Verification Approach (リスクに基づく Verification Approach)

検証人は以下に示す当該プロジェクトについて周知していなければならない。

- モニタリング計画とその Validation レポートを含むPDDをレビューすること。
- 主張された排出削減量の根拠となるモニタリング記録をレビューすること
- 当該プロジェクトとプロジェクト運転者(project operator)についてのその他の情報をレビューすること。

主張された排出削減量に関連する重要な報告上のリスクを特定化しプロジェクト運転者の管理システムがこれらの重要な報告上のリスクを緩和するのに適切な範囲について評価するプロジェクト運転者の管理システムによって十分対処されていない重要な報告上のリスクについては、詳細な監査テストが必要である残りのリスク部分に相当する。

検証における重要な問題点は、排出係数が正しく使われているか、正確な燃料消費予測、変換係数が正しく使われているか、排出データの積算に整合性があるかについての検証である。さらに、排出削減量に重要な影響を与える他の部分が、詳細な監査テストで選り出されるかもしれない。

重要な影響とは、主張された排出削減量のうち 5%以上の影響があることと定義される。

排出削減の重要な誤りがリスクの原因となる問題点は、プロジェクト専用のチェックリストを利用して特定化したほうが良い。

検証人は、チェックリストがプロジェクトの実行に影響のあるプロジェクト特有の必要なすべての要求事項を網羅していることを確認したほうが良い。

スコアカードは、検証人が報告上のリスクを特定化するのに役立つ、これらのリスクを緩和す

る代わりとなる管理システムを評価するために開発されている。

スコアは以下のように指定されている。

- Full – 優れた方法で予定通りすべて実施されている。
- Partial – 優れた方法で予定通り部分的に実施されている。
- Limited – 予定されたシステム構成要素はほとんどあるいは全く機能していない。

詳細は、Periodic Verification Checklist 表1を参照。

### 3. Verification Principles(検証の原則)

Verification では排出削減の量と質の情報の両方を考慮しなければならない。

量的データとはプロジェクト Entity から検証人へ提出されたモニタリングレポートである。

質的データとは内部統制マネジメント、計算手順、転写手順、排出報告書の頻度及び計算/データ転写における内部監査についての情報である。

監査の結論は4つの重要な検証の原則の相互作用に基づいている。

- ① Compliance with Monitoring Plan(モニタリング計画との一致)
- ② Materiality/Accuracy(重要性と正確さ)
- ③ Coverage(範囲)
- ④ Quality of Evidence(証拠の質)

Coverage とは、プロジェクト設計において特定され、プロジェクトのバリデーションの間において有効である。それ故に、Coverage は、通常、Verification の際に改めて訪問はしない。

#### 3.1 Compliance with Monitoring Plan(モニタリング計画との整合性)

検証人は以下のことを決定しなければならない。

- モニタリング計画は、適切な要員によって適切に実施されている。
- モニタリング計画で記載されたすべての指標が十分モニターされ、必要に応じて、更新されている。例えば: プロジェクト排出指標、ベースライン排出指標、リーケージ指標、持続可能な開発指標。
- モニタリングと報告書作成の責任と権限が、モニタリング計画で記載された責任と権限に一致している。

さらに、検証人はまた以下のことを評価しなければならない。

- 計画したモニタリング頻度はすべての変動範囲を示すのに十分である。
- モニタリングに用いられた装置の正確さは適切で、定期的に管理され、校正されている。
- モニタリング結果は一貫して記録され、見直され、承認されている。

検証人は、モニタリング計画が今もなお適用されているかどうか、あるいはモニタリング計画がバリデーション以後に起こった変化や当該プロジェクトに影響を与える変化を考慮して

改訂しなければならないかどうかについてもまた決定しなければならない。

以下のような場合、モニタリング計画の改訂が必要となる。

- 外部のデータ源がもう利用できない。あるいは、違うフォーマットで発表されている場合。
- プロジェクトの運転者が変わった場合。

## 4. Periodic Verification Process

### 4.1 Desk Review(デスクレビュー)

デスクレビューの間に、検証チームは現況及び on-site の状況と前提となる文書に記述された状況とを比較するためにプロジェクトを周知したほうがよい。少なくとも以下の文書については、この段階で見直さなければならない。

- 最新のモニタリング計画を含む、PDDの最新版と添付資料
- プロジェクトで主張された排出削減を含む、モニタリング報告書の最新版
- バリデーションレポートの最新版及び/または Initial Verification Report の最新版
- 以前の Periodic Verification Report の最新版(該当する場合)
- 品質マニュアル(該当する場合)
- 操業の許可や資格(該当する場合)

プロセス・フロー・ダイアグラム、図面、装置業者のマニュアル、行動記録といった、その他の文書を十分見直す。

検証のための範囲と焦点を決める場合、検証人には工業だけでなくプロジェクトに関わるビジネス問題の知識が重要である。このことは、検証人が特定のプロジェクトにおける潜在的な排出削減に関わる重要なリスクに焦点を合わせるのに役立つでしょう。

### 4.2 On-Site Assessment

Verification の間、検証人は、リスクアプローチを使いながら、on-site を詳しく調査する。検証人は通常、監査証跡に従い、現在のモニタリング計画と記録をクロスチェックする。

#### On-Site Assessment における重要な焦点部分

On-Site Assessment では、以下の重要な部分に焦点をあてなければならない。

- 選択したモニタリングパラメータを設定し、集計し、照合し報告する情報フロー
- GHG データを決定する計算と仮定
- 選択され報告されたモニタリングパラメーターにおける重要な誤りや見落としを回避し、発見し、修正できる適切な管理

#### 4.3 Verification Report(検証報告書)

ドラフトベリフィケーションレポートはプロジェクト提案者へ主張された排出削減の関係と結果を提供する。プロジェクト提案者は関連事項に対応する可能性があり、最終Verification Report が提出される前に関連する追加的な情報を与えるだろう。

透明性の原則を確立するときには、検証報告書では検証結果に到達するために検証人が実施した検証プロセスの概要を示さねばならない。すべての検証所見は明確に特定化され、正当化されねばならない。

最終検証報告書は以下のようにでなければならない。

- 検証のスコープの概要を示す
- ベリフィケーションプロトコルによって特定された総括を含む。
- 検証に関連する結論及び検証記述書に検証された排出削減量を明確に述べる。

##### 4.3.1 Verification Findings(検証所見)

検証中に確立された所見は以下のものであってもよい。

- i) 検証において報告された排出削減量あるいは報告された排出削減量の一部の証拠を十分得ることができない。この場合、これらの排出削減量は検証されず認証されない。
- ii) 検証において報告された排出削減に重大な誤りがあった。この場合、重大な誤りのある排出削減量は、達成された排出削減量について検証人が事後の決定に基づきディスカウントされなければならない。

##### 4.3.2 Verification Statement(検証声明書)

検証が終了すると、検証声明書が検証人によってプロジェクト提案者へ提出されなければならない。検証声明書は最終検証報告書の一部であり、公開されなければならない。

この検証声明書は以下のものを含んでいなければならない。

- 検証の範囲
- 検証の期間
- 与えられた期間における検証された排出削減量を含む検証の結論
- 検証記述書の正確性に関する保証記述書
- 秘密保持契約書

検証声明書は報告されたGHG排出削減量の完全性、比較可能性、精度及び正確さについてそのプロジェクトの最終意見を提出しなければならない。それゆえに検証声明書は高水準の保証を含むほうがよい。CDMプロジェクトの場合、検証声明書は次のページに記述されているような認証された排出削減量(CER)の根拠となる。

## 資料7 EUETS

本資料は、2003年10月に発行された DIRECTIVE 2003/87/EC に関するものである。これはEUETSの具体的実施に関する基本的な事項が明記されている。第15条は、検証に関する規定であり、付属書5で検証基準を明確にしている。

なお、検証に関しては、IETA(International Emission Trading Association)の Verifiers Group(参加機関: LRQA, BQVI, DNV, SGS, TUV, KPMG, BSI)が”Accreditation Verification Manual EU ETS”作成作業を進めている。その概要は次のとおりである。

- Executive summary
- Comparison of accreditation requirements
- Multilateral recognition agreement
- Capacity building
- Verification requirements

このマニュアル作成作業についてIETAはEU委員会に手紙を出し、”We would like to invite IETA’s Verifiers Working Group to prepare, on a voluntary basis, the input for the above-mentioned process.”という回答(29 JAN.. 2004)を得ている。

DIRECTIVE 2003/87/EC OF THE EUROPEAN PARLIAMENT AND OF THE COUNCIL  
of 13 October 2003

Article 1 Subject matter

Article 2 Scope

Article 3 Definitions

Article 4 GHG emissions permits

Article 5 Applications for GHG emissions permits

Article 6 Conditions for and contents of the GHG emission permit

Article 7 Changes relating to installations

Article 8 Coordination with Directive 96/61/EC

Article 9 National allocation plan

Article 10 Method of allocation

Article 11 Allocation and issue of allowances

Article 12 Transfer, surrender and cancellation of allowance

Article 13 Validity of allowances

Article 14 Guidelines for monitoring and reporting of emissions

Article 15 Verifications

加盟国は第14条第3項に従って、事業者から提出された報告書が付属書5で設定された基準に沿って検証されていること及び、それらを管轄する当局に通知されることを確実にしなければならない。

加盟国は全年度の排出量に対して3月31日までに付属書5で設定された基準に沿って成功裏に報告書が検証されなかった事業者は、当該事業者からの報告書が成功裏に検証されるまで、許可量 (allowance) の移転をできないようにすることを確実にしなければならない。

Article 16 Penalties

Article 17 Access to information

Article 18 Competence authority

Article 19 Registries

Article 20 Central Administrator

Article 21 Reporting by Member States

Article 22 Amendments to Annex III

Article 23 Committee

Article 24 Procedures for unilateral inclusion of additional activities and gases

Article 25 Links with other GHG emissions trading schemes

Article 26 Amendment of Directive 96/61/EC

Article 27 Temporary exclusion of certain installations

Article 28 Pooling

Article 29 Force majeure

Article 30 Review and further development

Article 31 Implementation

Article 32 Entry into force

Article 33 Addresses

ANNEX I CATEGORIES OF ACTIVITIES REFERRED TO IN ARTICLES 2(1), 3, 4, 14(1), 28 AND 30

ANNEX II GHGs REFERRED TO IN ARTICLES 3 AND 30

ANNEX III CRITERIA FOR NATIONAL ALLOCATION PLANS REFERRED TO IN ARTICLES 9, 22 AND 30

ANNEX IV PRINCIPLES FOR MONITORING AND REPORTING REFERRED TO IN ARTICLE 14(1)

ANNEX V CRITERIA FOR VERIFICATION REFERRED TO IN ARTICLE 15

#### 基本原則

1. 付属書1に記載されているこの活動からの排出量は検証されなければならない。
2. 検証は、第14条第3項に従った報告書及び前年度のモニタリングに対する考察を含まなければならない。検証は、モニタリングシステム、排出量に関わる報告データと情報の信頼性、信憑性、正確性に言及しなければならない。特に、
  - (a) 報告された活動データ及び関連の測定と計算
  - (b) 排出係数の選択と採用
  - (c) 全体排出量決定を導く計算
  - (d) 測定機器が使用される場合には、測定方法の選択と採用の適切性
3. 報告された排出量は、信頼でき、信憑性があるデータ及び情報によって決定された排出量が高度の確実性を有している場合のみ、有効であるとみなされる。高度の確実性を有するために、事業者が次の事項を示すことが必要である：
  - (a) 報告されたデータに不整合がない
  - (b) データの収集が適用可能な科学的な基準に沿って実施されている
  - (c) 技当設備の関連の記録が完全であり整合がとれている
4. 検証機関は、検証対象に関連する全てのサイト及び情報に接しなければならない。
5. 検証機関は、当該設備がEMASに登録されているかどうかを考慮しなければならない。

## Methodology

### Strategic analysis

6. 検証は当該設備で遂行されている全ての活動の事前調査に基づいていなければならない。

### Process analysis

7. 提出された情報の検証は、適切な場合には、当該設備のサイトで遂行されなければならない。検証機関は、報告されたデータ及び情報の信頼性を決定するためにスポットチェックを活用しなければならない。

### Risk analysis

8. 検証機関は、当該設備の全ての排出量に寄与している個々の排出源のデータの信頼性評価のために当該設備の全ての排出源を利用(submit)しなければならない。
9. この分析を基礎として、検証機関は高いリスクで誤差となる排出源及び全排出量決定において誤差に寄与すると思われるモニタリングや報告手順の他の側面を明示的に特定しなければならない。これは特に個々の排出源からの排出量水準を決定するために必要な排出係数や計算方法の選択を含む。高いリスクの排出源や前述のモニタリング手順の側面には特に留意しなければならない。
10. 検証機関は、不確実性を最小化するという観点から事業者が採用した効果的なリスク制御を考慮しなければならない。

### Report

11. 検証機関は、有効化審査で第14条第3項に従った報告書が満足なものであるかどうかを表明する報告書を作成しなければならない。この報告書は、遂行した作業に関連する全ての事項を特定しなければならない。検証機関の意見で、全排出量には重大な誤謬がない場合には、第14条第3項に従った報告書が満足なものであるという声明書が作成されても良い。
12. 検証機関は、事業者とは独立でなければならない。健全かつ客観的な職業的手法でその活動を遂行しなければならない。そして、次の事項を理解しなければならない。
  - (a) 第14条第1項に従って委員会が採用した関連の規格やガイダンスと同様にこの指令の各条項
  - (b) 検証活動に関わる法律、規制及び事務手続きの要求事項
  - (c) 当該設備の個々の排出源に関わる全ての情報の生成、特に、データの収集、測定、計算及び報告に関連して。

## 資料8 監査小六法 監査基準

(日本公認会計士編、平成 15 年版)

## 環境報告書保証業務指針(中間報告)

(日本公認会計士協会 平成 15 年 12 月改正)

## 環境報告書審査基準(案)

(環境報告書審査基準委員会 平成 15 年 12 月)

## 1 監査基準

---

監査基準は財務諸表監査を実施する際の根本となる規範であり、財務諸表の作成規範である会計基準とともに、財務諸表の適正な開示を確保するための重要なインフラストラクチャーである。

我が国の監査基準は証券取引法に基づく公認会計士監査が導入された昭和 25 年に、「監査基準」及び「監査実施準則」という構成で設けられた。このとき監査基準の基本的性格として、「監査基準は、監査実務の中に慣習として発達したもののなかから、一般に公正妥当と認められたところを帰納要約した原則であって、職業的監査人は、財務諸表の監査を行うに当り、法令によって強制されなくとも、常にこれを遵守しなければならない。」と明示された。今日においてもその性格は変わらないが、社会情勢の変化に伴って、監査基準は様々な改訂を経て現在に至っている（現在の監査基準は平成 14 年改訂）。

財務諸表監査は、情報作成者が一定の基準に則って作成した情報について、第三者である独立の専門家がその基準準拠性を検証し、その結果を情報利用者に対して伝達する組織的プロセスという基本構造を持っているということができる。このため、財務諸表以外の開示情報の保証業務についても、同様の構造を持っているものについては、監査基準の考え方が大いに参考になると考えられる。実際に「環境報告書保証業務指針(中間報告)」（日本公認会計士協会 平成 15 年 12 月）や、「環境報告書審査基準(案)」（環境報告書審査基準委員会 平成 15 年 12 月）においても、監査基準と多くの類似点がある。以下の表 1 は「監査基準」の内容を基準として、「環境報告書保証業務指針(試案)」と「環境報告書審査基準(案)」の内容を比較したものである。（以下の表中及び文中の(一般基準 1)や(I 一般指針 1)等は、各基準、指針の該当条文を指す）

(表 1) 監査基準、環境報告書業務指針(中間報告)、環境報告書審査基準(案)の内容比較一覧

監査基準	環境報告書保証業務指針 (中間報告)	環境報告書審査基準(案)
第 1 監査の目的	環境報告書保証業務の目的 ( I 一般指針 1 )	環境報告書審査の目的 (一般基準 1.)
二重責任の原則	二重責任の原則	二重責任の原則
監査人が表明する意見について	保証業務実施者の意見について ( I 一般指針 2 )	環境報告書審査機関が表明する意見について

第 2 一般基準	I 一般指針	一般基準
監査人としての適格性に関する基準(一般基準 1)	保証業務実施者の適格性に関する指針 (一般指針 3)	環境報告書審査機関の適格性に関する基準 (一般基準 3)
独立性、公正普遍性に関する基準(一般基準 2)	独立性、公正普遍性に関する指針(一般指針 5)	独立性、公正普遍性に関する基準(一般基準 4)
職業専門家としての正当な注意義務の基準 (一般基準 3、4)	職業専門家としての正当な注意義務の指針 (一般指針 6)	職業専門家としての正当な注意義務の基準 (一般基準 5)
監査の品質管理に関する基準(一般基準 5、6)	保証業務実施者の品質管理に関する指針(一般指針 7)	環境報告書審査の品質管理に関する基準 (一般基準 6)
守秘義務に関する基準 (一般基準 7)	守秘義務に関する指針 (一般指針 8)	守秘義務に関する基準 (一般基準 7)
	環境報告書保証業務の契約に関する基準 (一般指針 4)	環境報告書審査の対象に関する基準(一般基準 2)

第 3 実施基準	II 実施指針	実施基準
十分かつ適切な監査証拠と合理的な基礎に関する基準 (リスクアプローチ、監査要点、試査の原則、財務諸表の虚偽表示の可能性の評	十分かつ適切な証拠と合理的基礎に関する指針 (実施指針 1,2)	十分かつ適切な審査証拠と合理的基礎に関する基準 (立証すべき目標等) (実施基準 8)

価、継続企業の前提の検討等) (実施基準 一.基本原則 1,2,3,4,5)		
監査計画に関する基準(リスクアプローチ、重要性の判断等) (実施基準 二.監査計画の策定 1,2,3,4,5,6)	適切な保証業務計画に関する指針(適切な計画の設定、計画設定時の考慮事項) (実施指針 3)	審査計画の基準(リスクアプローチ、重要性の判断等) (実施基準 9)
監査の実施に関する基準 (実施すべき実証手続、内部統制評価、経営者からの確認書の入手等) (実施基準 三.監査の実施 1,2,3,4,5,6)	保証業務の実施に関する指針(重要性の評価、リスクアプローチ、内部統制評価、経営者からの確認書の入手等) (実施指針 4,5)	審査の実施に関する基準 (実施すべき実証手続、内部統制評価等) (実施基準 10)
他の監査人等の利用に関する基準 (実施基準 四.他の監査人の利用 1,2,3)	他の専門家の利用に関する指針(実施指針 6)	他の専門家の業務結果の利用の基準 (実施基準 12)
	記録維持の指針 (実施指針 8)	記録維持の基準 (実施基準 11 )
	重要な後発事象の留意の指針(実施指針 7)	

第4 報告基準	Ⅲ 報告指針	報告基準
監査報告書の意見表明に関する基準 (報告基準 一.基本原則 1,2,3,4,5)	保証業務報告書の結論表明に関する指針 (報告指針 2)	審査報告書の結論に関する基準 (報告基準 13)
監査報告書の記載区分に関する基準 (報告基準 二.監査報告書の記載区分 1,2)	保証業務報告書の記載区分に関する基準 (報告指針 1)	審査報告書の記載事項に関する基準(報告基準 14)

無限定適正意見の記載事項に関する基準 (報告基準 三.無限定適正意見の記載事項)	表明する結論の種類に関する基準(監査基準で言うところの無限定適正意見、限定付き適正意見、不適正意見、意見差し控えに相当する結論) (報告指針 3,4,5,6,7)	審査報告書の結論の種類に関する基準(監査基準で言うところの無限定適正意見、不適正意見) (報告基準 15)
意見に関する除外に関する基準 (報告基準 四.意見に関する除外 1,2)		結論表明差し控えに関する基準(監査基準で言うところの意見差し控えに相当する結論) (報告基準 16)
監査範囲の制約に関する基準 (報告基準 五.監査範囲の制約 1,2,3,4)		
継続企業の前提に関する基準 (報告基準 六.継続企業の前提 1,2,3,4)		
追記情報に関する基準 (報告基準 七.追記情報)		

## 2 監査基準の内容

現在の監査基準(平成14年改訂)は「第1 監査の目的」「第2 一般基準」、「第3 実施基準」、「第4 報告基準」の区分で構成されている。

### 第1 監査の目的

監査基準の平成14年度の改訂で、監査の目的は以下のように規定されている。

(監査基準 第1 監査の目的)

「財務諸表の監査の目的は、経営者の作成した財務諸表が、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠して、企業の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況をすべての重要な点において適正に表示しているかどうかについて、監査人が自ら入手した監査証拠に基づいて判断した結果を意見として表明することにある。

財務諸表の表示が適正である旨の監査人の意見は、財務諸表には、全体として重要な虚偽

の表示がないということについて、合理的な保証を得たとの監査人の判断を含んでいる。」

改訂を行った企業会計審議会の意見書によると、この監査の目的には、財務諸表の作成に対する経営者の責任と、財務諸表の適正表示に関する意見表明に対する監査人の責任との区別、つまり二重責任の原則を明確にしている。また、監査人が表明する意見は、監査人が自ら入手した監査証拠に基づいて判断した結果を表明したものであること、監査人が表明した財務諸表の表示が適正である旨の意見は、財務諸表には、全体として重要な虚偽の表示がないということについて、合理的な保証を得たという自らの判断が含まれていることを明確にしている。ここでいう「合理的な保証を得た」とは、対象とする財務諸表の性格的な特徴（財務諸表の作成には経営者による見積もりが含まれていること等）や、監査の特性（試査によって行われている等）などの条件の中で、監査人が職業専門家として一般に公正妥当と認められる監査の基準に従って監査を実施して、絶対的ではないが相当程度の心証を得たことを意味している。

## 第2 一般基準

一般基準では「監査人としての適格性に関する基準(一般基準 1)」、「独立性、公正普遍性に関する基準(一般基準 2)」、「職業専門家としての正当な注意義務の基準(一般基準 3,4)」、「監査の品質管理に関する基準(一般基準 5,6)」、「守秘義務に関する基準(一般基準 7)」を規定している。

「監査人としての適格性に関する基準(一般基準 1)」では、専門能力の向上と実務経験等から得られる知識の蓄積に努めなければならないことを規定している。

「独立性、公正普遍性に関する基準(一般基準 2)」では、財務諸表監査の実施に当たり、精神的に公正不偏の態度を保持すること(精神的独立性)と、企業と特別の利害関係がないこと(外観的独立性)を規定している。

「職業専門家としての正当な注意義務の基準(一般基準 3,4)」では、監査対象である財務諸表に重要な虚偽の表示が存在する蓋然性に常に注意しなければならないことを規定している。

「監査の品質管理に関する基準(一般基準 5,6)」では、監査人とともにその組織に対して監査の品質を確保するための管理方針と手続を定めることと、その管理方針と手続が有効に機能していることを確認しなければならないことを規定している。

「守秘義務に関する基準(一般基準 7)」では、監査人が業務において知り得た事項を正当な理由なく他に漏らしたり、窃用してはならないことを規定している。

### 第3 実施基準

実施基準では「十分かつ適切な監査証拠と合理的な基礎に関する基準(リスクアプローチ、監査要点、試査の原則、財務諸表の虚偽表示の可能性の評価、継続企業の前提の検討)(実施基準 一.基本原則 1,2,3,4,5)」、「監査計画に関する基準(リスクアプローチ、重要性の判断等)(実施基準 二.監査計画策定 1,2,3,4,5,6)」、「監査の実施に関する基準(実施すべき実証手続、内部統制評価、経営者からの確認書の入手等)(実施基準 三.監査の実施 1,2,3,4,5,6)」、「他の監査人等の利用に関する基準(実施基準 四.他の監査人の利用 1,2,3)」を規定している。

「十分かつ適切な監査証拠と合理的な基礎に関する基準(リスクアプローチ、監査要点、試査の原則、財務諸表の虚偽表示の可能性の評価、継続企業の前提の検討)(実施基準 一.基本原則 1,2,3,4,5)」では、監査人が財務諸表監査を実施する際の基本原則を定めている。この基準の中でリスクアプローチ、監査要点、試査の原則、継続企業の前提の検討は特に重要と考えられる。

リスクアプローチとは、財務諸表に虚偽表示が行われる要因を評価することを通じて、実施する監査手続やその適用の時期及び範囲を決定し、監査リスク(監査人が財務諸表の重要な虚偽の表示を看過して誤った意見を形成するリスク)を、合理的に低い水準に押さえるための考え方である。

監査リスクは固有リスク(企業の内部統制が存在していないという仮定の上で、財務諸表に重要な虚偽の表示がなされる可能性)、統制リスク(財務諸表の重要な虚偽の表示が、企業の内部統制によって防止又は適時に発見されない可能性)、発見リスク(企業の内部統制によって防止又は発見されなかった重要な虚偽表示が監査手続を実施してもなお発見されない可能性)の3つで構成され、以下のような関係式で表される。

$$\text{監査リスク} = \text{固有リスク} \times \text{統制リスク} \times \text{発見リスク}$$

監査人は固有リスクと統制リスクを評価し、虚偽の表示が行われる可能性を見極める。これをふまえて、監査リスクを一定の水準に押さえるための発見リスクの水準を決定する(監査手続やその実施の時期及び範囲を決定する)ことになる。このリスクアプローチは、企業の内部統制の有効性に関する評価を監査実施の機軸に設けるアプローチと言うこともできる。ちなみに内部統制とは、日本公認会計士協会監査基準委員会報告第4号において「適正な財務諸表を作成し、法規の遵守を図り、会社の資産を保全し、会社の事業活動を効率的に遂行する」ために、経営者が構築する内部統制組織と、これに影響を与える経営者の経営理念、社風や慣行などの会社内部要因である内部経営環境からなるとされている((リスクアプローチの詳細な解説については、本節末尾の「8.3 監査基準を補完するもの」参照)。

監査要点とは、財務諸表作成の基礎となる取引や会計事象等の構成要素について立証す

べき目標のことである。実在性、網羅性、権利と義務の帰属、表示の妥当性等が該当する。

試査の原則とは、監査は原則として試査に基づいて統制リスク評価の手續、監査要点の立証のための実証手續を行うことである。試査とは、検証の対象とする集団(母集団)から一部を抽出し、抽出したものに対して検証手續を実施し、その結果によって母集団の一定の特性を推定することである。

継続企業の前提の検討とは、企業が将来にわたって事業活動を継続するとの前提に対して監査人が検討することである。ただし監査人の責任はあくまでも二重責任の原則に裏付けられたものであるので、監査人は継続企業の前提に重要な疑義を抱かせる事象や状況の有無、合理的な期間について経営者が行った評価、当該事象等を解消あるいは大幅に改善させるための経営者の対応及び経営計画について検討するのである。つまりは企業の事業継続能力に関わる情報の財務諸表における適切な開示を促すことが継続企業の前提の検討の意図するところである。

「監査計画に関する基準(リスクアプローチ、重要性の判断等)(実施基準 二.監査計画策定 1,2,3,4,5,6)」では、リスクアプローチと重要性の判断から適切な監査計画を立案することを定めている。

監査計画では、上述のリスクアプローチおよび重要性の判断から、実施すべき監査手續、実施の時期及び範囲を決定する。また、企業が利用する情報技術が監査に及ぼす影響の検討や、財務諸表悪化の傾向、財政破綻の可能性その他の継続企業の前提に重要な疑義を抱かせる事象又は状況の有無の検討を監査計画立案の際に実施する。

重要性とは、財務諸表における虚偽表示あるいは記載の脱漏が、財務諸表利用者の行動に与える程度のこと、質的重要性と金額的重要性がある。質的重要性には例えば財務諸表利用者の関心が高い項目が該当する。金額的重要性とは、文字通り金額に基づく重要性である。監査人はこれらを判断して監査計画の立案を行う。

「監査の実施に関する基準(実施すべき実証手續、内部統制評価、経営者からの確認書の入手等)(実施基準 三.監査の実施 1,2,3,4,5,6)」では、監査計画に基づいて実際に監査を行う際の基準を定めている。

実施すべき実証手續の一つに内部統制評価がある。これは監査を実施に当たって内部統制評価手續を実施することである。評価手續の結果が監査計画立案時の暫定的な内部統制評価と同程度の水準であれば、監査計画において策定した実証手續を実施し、統制リスクが暫定的な評価時よりも高いと判断した場合は、監査計画において策定した実証手續を修正して十分かつ適切な監査証拠を収集しなければならない。また、不正又は誤謬を発見した場合には監査手續を追加する必要がある。この他にも、経営者が行った見積もりの方法の評価及びその見積もりと監査人が行った見積もりや実績との比較を行うこと、継続企業の前提に重要な疑義を抱かせる状況がある場合には、疑義に対して経営者が行った評価等の合理性を検討すること等をここで規定している。

「他の監査人等の利用に関する基準(実施基準 四.他の監査人の利用 1,2,3)」では、他の監査人、専門家、企業の内部監査結果を利用する際には、その能力や信頼性を評価して使用の程度を決定しなければならないことを規定している。

#### 第4 報告基準

報告基準では、「監査報告書の意見表明に関する基準(報告基準 一.基本原則 1,2,3,4,5)」、「監査報告書の記載区分に関する基準(報告基準 二.監査報告書の記載区分 1,2)」、「無限定適正意見の記載事項に関する基準(報告基準 三.無限定適正意見の記載事項)」、「意見に関する除外に関する基準(報告基準 四.意見に関する除外 1,2)」、「監査範囲の制約に関する基準(報告基準 五.監査範囲の制約 1,2,3,4)」、「継続企業の前提に関する基準(継続企業の前提 1,2,3,4)」、「追記情報に関する基準(報告基準 七.追加情報)」を規定している。

「監査報告書の意見表明に関する基準(報告基準 一.基本原則 1,2,3,4,5)」では、経営者の作成した財務諸表が、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠して、重要な点において適正に表示しているかについて意見を表明する必要があること、適切に表示しているかどうかの判断は、経営者が採用した会計方針の選択及び適用方法が会計事象や取引を適切に反映するものであるかどうか並びに財務諸表の表示方法が適切であるかどうかについても評価する必要があることを規定している。

「監査報告書の記載区分に関する基準(報告基準 二.監査報告書の記載区分 1,2)」では、監査報告書において、監査の対象、実施した監査の概要及び財務諸表に対する意見を明瞭かつ簡潔に記載しなければならないこと、意見を表明しない場合はその理由を記載しなければならないこと、追記情報は意見の表明とは明確に区別しなければならないことを規定している。

「無限定適正意見の記載事項に関する基準(報告基準 三.無限定適正意見の記載事項)」では、無限定適正意見を表明するための基準と、無限定適正意見を表明する際に、監査報告書に記載する事項を規定している。

「意見に関する除外に関する基準(報告基準 四.意見に関する除外 1,2)」では、監査を実施した結果、無限定適正意見を表明できない場合に、限定付適正意見もしくは不適正意見を表明するための基準を規定している。

「監査範囲の制約に関する基準(報告基準 五.監査範囲の制約 1,2,3,4)」では、重要な監査手続を実施できなかった場合の限定付適正意見及び意見差し控え(意見を表明しないこと)を表明する際の基準を規定している。

「継続企業の前提に関する基準(継続企業の前提 1,2,3,4)」では、継続企業の前提に重要な疑義が認められる場合に、それが財務諸表に適切に反映されているか否か、適切な経営

計画の有無に応じて監査人が表明する意見(無限定適正意見、限定付適正意見、意見差し控え、不適正意見)を選択することを規定している。

「追記情報に関する基準(報告基準 七.追加情報)」では、以下の事項について監査人が説明又は強調することが適当と判断した場合に追記することを規定している。

1. 正当な理由による会計方針の変更
2. 重要な偶発事象
3. 重要な後発事象
4. 監査した財務諸表を含む開示書類における当該財務諸表の表示とその他記載内容との重要な相違

### 3 監査基準を補完するもの

---

監査基準は財務諸表監査を実施する際の根本となる規範であることを冒頭で述べたが、監査基準だけで監査業務全てを網羅することはもちろんできない。監査基準を補完するため、監査業務の実務に沿った様々な指針が存在する。ここでは一例として、公認会計士協会監査基準委員会の報告の一覧を示し、その後にはリスクアプローチに関する報告である、監査上の危険性と重要性<監査基準委員会報告書第5号>について述べる。

#### 公認会計士協会委員会報告等

##### ◆監査基準委員会

- 分析的手続<監査基準委員会報告書第1号>
- 特記事項<監査基準委員会報告書第2号>
- 経営者による確認書<監査基準委員会報告書第3号>
- 内部統制<監査基準委員会報告書第4号> 廃止
- 監査上の危険性と重要性<監査基準委員会報告書第5号>
- 監査計画<監査基準委員会報告書第6号>
- 十分な監査証拠<監査基準委員会報告書第7号(中間報告)>
- 他の監査人の監査結果の利用<監査基準委員会報告書第8号(中間報告)>
- 試査<監査基準委員会報告書第9号(中間報告)>
- 不正及び誤謬<監査基準委員会報告書第10号(中間報告)>
- 違法行為<監査基準委員会報告書第11号(中間報告)>
- 監査の品質管理<監査基準委員会報告書第12号(中間報告)>
- 会計上の見積りの監査<監査基準委員会報告書第13号(中間報告)>
- 専門家の業務の利用<監査基準委員会報告書第14号(中間報告)>

- 内部監査の整備及び実施状況の把握とその利用<監査基準委員会報告書第 15 号(中間報告)>
- 監査調書<監査基準委員会報告書第 16 号(中間報告)>
- 中間監査<監査基準委員会報告書第 17 号(中間報告)>
- 委託業務に係る内部統制の有効性の評価<監査基準委員会報告書第 18 号(中間報告)>
- 確認<監査基準委員会報告書第 19 号(中間報告)>
- 統制リスクの評価<監査基準委員会報告書第 20 号(中間報告)>
- 十分かつ適切な監査証拠<監査基準委員会報告書第 21 号(中間報告)>
- 継続企業の前提に関する監査人の検討<監査基準委員会報告書第 22 号(中間報告)>
- 企業の事業内容及び企業内外の経営環境の理解 <監査基準委員会報告書第 23 号(中間報告)>
- 監査報告<監査基準委員会報告書第 24 号(中間報告)>

#### リスクアプローチ:監査上の危険性と重要性<監査基準委員会報告書第 5 号>

リスクアプローチとは、前述の通り、財務諸表に虚偽表示が行われる要因を評価することを通じて、実施する監査手続やその適用の時期及び範囲を決定し、監査リスク(監査人が財務諸表の重要な虚偽の表示を看過して誤った意見を形成するリスク)を、合理的に低い水準に押さえるための考え方である。「監査上の危険性と重要性<監査基準委員会報告書第 5 号>」(以下当該報告と呼ぶ)では、監査リスク、固有リスク、統制リスク、発見リスクの定義やその評価について規定している。以下はそれらの要約である。

#### 監査リスク(当該報告 2,3,4,5)

監査リスクとは、監査人が財務諸表の重要な虚偽の表示を看過して誤った意見を形成する可能性をいい、監査人は、不正及び誤謬による財務諸表の重要な虚偽の表示を看過しないように監査を実施するために、監査リスクを合理的に低い水準に抑えなければならない。

監査は、勘定や取引を対象として実施されるので、財務諸表全体として決定された監査リスクの水準を、個々の勘定や取引又は監査要点の監査リスクの水準として用いる。

監査リスクは、固有リスク、統制リスク及び発見リスクの三つの要素で構成される。なお、これらのリスクの程度の評価又は決定は、画一的な尺度に照らして行われるものではなく、監査人の職業的専門家としての判断に基づいて行われるものであるため、その評価結果は相対的なものであるといえる。

#### 固有リスク(当該報告 6~15)

固有リスクとは、関連する内部統制が存在していないとの仮定の上で、財務諸表に重要な虚偽の表示がなされる可能性をいい、企業内外の経営環境により影響を受けるリスク及び特定の勘定や取引が本来有する特性から生ずるリスクからなる。

監査人は、監査計画の策定に当たって、財務諸表に存在している可能性のある重要な虚偽の表示を看過しないようにするため、固有リスクの要因を検討し、固有リスクを識別する。監査人は、識別した固有リスクが実際に重要な虚偽の表示の原因となっているかどうかを監査証拠を入手して判断できるように監査計画を策定しなければならない。

監査人は、固有リスクの評価に際して、会社の事業内容を理解することが重要である。会社の事業内容を理解するため、種々の情報を入手し、検討しなければならない。

評価に当たって、監査人は、固有リスクについて、勘定や取引の監査要点ごと又は勘定や取引ごとに、監査人の職業的専門家としての判断により評価することが必要である。例えば、ある勘定や取引の監査要点ごとに評価できる場合には、特定の監査要点に係る固有リスクの程度を高いとし、その他の監査要点については中位又は低いとする。また、勘定や取引ごとに評価する場合で、固有リスクの程度を高いとしたときには、その勘定や取引に関連するすべての監査要点について固有リスクの程度は高いとする。また、監査人は、特定の勘定や取引が本来有する特性を検討して、特定の勘定や取引又は関連する監査要点において重要な虚偽の表示が発生する可能性について評価しなければならない。

#### 統制リスク(当該報告 16～19)

監査人は、内部統制の理解に基づいて統制リスクの程度を暫定的に評価し、内部統制の整備及び運用状況に係る統制評価手続を実施して、取引サイクルに関連する監査要点ごとに統制リスクの程度を評価しなければならない。監査人は、内部統制が未整備等のため内部統制に依拠して監査を実施できないと判断し、実証手続のみによって監査を実施するときには、統制リスクの程度を高いとしなければならない。

取引サイクルの監査要点は、関連する勘定や取引の監査要点に関連付けられなければならないことに留意する。

監査人は、統制評価手続の実施の結果が統制リスクの暫定的評価を裏付けるものでないときには統制リスクの程度を中位又は高いに修正するとともに、発見リスクの程度を改訂して実証手続を実施しなければならない。

#### 発見リスク(当該報告 20～24)

発見リスクとは、企業の内部統制によって防止又は発見されなかった財務諸表の重要な虚偽の表示が、実証手続を実施してもなお発見されない可能性をいう。

監査人は、発見リスクの程度に適合するように、実施する実証手続、実施の時期及び範囲を決定しなければならない。監査リスクへの対応は、発見リスクの程度に適合した実証手続の実施にあることに留意する。

監査人は、発見リスクの程度を、勘定や取引の監査要点ごとに、監査リスクの合理的に低い水準並びに固有リスク及び統制リスクの評価の結果に基づいて決定しなければならない。このとき監査人は、監査リスクの構成要素のうち、固有リスク及び統制リスクの程度を評価することはできるが、これらのリスクの程度そのものを直接変動させることはできない。固有リスク及び統制リスクの程度がともに高い場合、監査リスクを合理的に低い水準に抑えるために、発見リスクの程度を低くする必要がある。また、固有リスク及び統制リスクの程度がともに低い場合、発見リスクの程度を高くしても監査リスクを合理的に低い水準に抑えることが可能となる。このように、発見リスクの程度は、一定の監査リスクの水準の下では、固有リスク及び統制リスクの程度と逆の関係になることに留意する。

決定された発見リスクの程度は、監査計画の策定に際して、勘定や取引の監査要点に対して選択適用する実証手続、実施の時期及び範囲の決定を行う場合の基礎となる。なお発見リスクの程度を低い水準に抑えるために必要な対応は以下のようなものである。

- (1)より強い証明力を有する監査証拠を得るための実証手続を選択する。
- (2)貸借対照表日により近い時期に実証手続を実施する。
- (3)実施する実証手続の範囲を拡大する。

なお、発見リスクの程度を高くしてもよいときには、推定値を利用した分析的手続を適用することにより、それ以外の実証手続を実施しないか又は縮小すること等の監査の効率化を図ることが可能となることに留意する。

#### 4 環境報告書保証業務指針(中間報告)(日本公認会計士協会 平成 15 年 12 月改正)

---

環境報告書保証業務指針(中間報告)(以下保証業務指針と呼ぶ)は、日本公認会計士協会が平成 13 年 7 月に公表した試案を改正したものである。この指針は、環境報告書の保証業務(企業等が作成する環境報告書に記載されている環境情報の信頼性に関する結論を表明する業務)についての指針を示すことを目的として作成されたものである。

平成 15 年に改訂された当該保証業務指針の冒頭では、当該保証業務指針は直ちに実務に適用することを意図したものではなく、環境報告書の開示に関する環境条件が整った段階で改めて実務への適用を検討すべきものであることが述べられている。

また、同時に、当該業務指針は中間報告ではあるが、環境報告書の保証業務の基本としてあるべき姿を現したものと考えられるので、これを使用する利害関係者の意思決定にとって有用なものとなることが述べられている。

#### 5 環境報告書保証業務指針の内容

---

保証業務指針は「Ⅰ 一般指針」、「Ⅱ 実施指針」、「Ⅲ 報告指針」、「【資料】環境報告書の保証業務に関する主要な手続例」で構成されている。

##### Ⅰ 一般指針

一般指針では、「環境報告書保証業務の目的(Ⅰ 一般指針 1)」、「保証業務実施者の意見について(Ⅰ 一般指針 2)」、「保証業務実施者の適格性に関する指針(一般指針 3)」、「環境報告書保証業務の契約に関する基準(一般指針 4)」、「独立性、公正普遍性に関する指針(一般指針 5)」、「職業専門家としての正当な注意義務の指針(一般指針 6)」、「保証業務実施者の品質管理に関する指針(一般指針 7)」、「守秘義務に関する指針(一般指針 8)」を示している。

「環境報告書保証業務の目的(Ⅰ 一般指針 1)」では、作成者(トップマネジメント)の責任において作成された環境報告書の信頼性について、保証業務実施者が環境報告書の作成基準(判断基準)に照らして結論を表明すること(二重責任の原則)が規定されている。また、当該保証業務指針に示した業務内容は、合理的保証のみならず、限定的保証及び合意された手続の検討を行う場合においてもその基になることが述べられている。

ここで「作成基準(判断基準)」としているのは、保証業務の対象は必ずしも環境報告書を包括的に保証する場合ばかりとは限らず、例えば、パフォーマンス指標やシステム、行動等の準拠すべき作成基準が明確でないものについても直接の保証対象とする場合も想定される

ためであることが、当該保証業務指針の冒頭で述べられている。

「保証業務実施者の意見について（Ⅰ一般指針 2）」では、環境報告書の信頼性に対する保証業務実施者の表明する結論が、環境報告書の全体又は一部が、重要な点において情報の網羅性及び正確性又はそのいずれかを有しているかどうかについての保証業務実施者の意見であることを規定している。

「保証業務実施者の適格性に関する指針(一般指針 3)」では、保証業務実施者に必要な専門知識、実務能力、判断能力を規定している。

「環境報告書保証業務の契約に関する基準(一般指針 4)」では、提供する保証内容について業務の委嘱者と契約に当たって合意しなければならない事項などの、保証業務契約に関することを規定している。

「独立性、公正普遍性に関する指針(一般指針 5)」では、保証業務実施者が環境報告書の保証業務を実施する際に、精神的に公正不偏の態度を保持すること(精神的独立性)、環境報告書に記載された保証対象事項の集計に関わっていないことおよび環境報告書作成企業と経済的関係がないこと(外観的独立性)を規定している。

「職業専門家としての正当な注意義務の指針(一般指針 6)」では、環境報告書保証業務の全プロセスにおいて正当な注意を払わなければならないこと、懐疑心を保持して保証業務を行わなければならないことを規定している。

「保証業務実施者の品質管理に関する指針(一般指針 7)」では、保証業務実施者が品質管理を行わなければならない事項を規定し、また、品質管理体制を確立していなければならないことを規定している。

「守秘義務に関する指針(一般指針 8)」では、保証業務実施者が業務上知り得た事項を正当な理由なく他に漏洩したり、窃用してはならないことを規定している。

## Ⅱ 実施指針

実施指針では、「十分かつ適切な証拠と合理的基礎に関する指針(実施指針 1,2)」、「適切な保証業務計画に関する指針(適切な計画の設定、計画設定時の考慮事項)(実施指針 3)」、「保証業務の実施に関する指針(重要性の評価、リスクアプローチ、内部統制評価、経営者からの確認書の入手等)(実施指針 4,5)」、「他の専門家の利用に関する指針(実施指針 6)」、「重要な後発事象の留意の指針(実施指針 7)」、「記録維持の指針(実施指針 8)」を示している。

「十分かつ適切な証拠と合理的基礎に関する指針(実施指針 1,2)」では、保証業務実施者が自己の結論を形成するに足る合理的な基礎を得なければならないこと、合理的な基礎を得るために十分かつ適切な証拠を入手しなければならないことを規定している。

「適切な保証業務計画に関する指針(適切な計画の設定、計画設定時の考慮事項)(実施

指針 3)」では、保証業務実施者が適切な計画を設定しなければならないこと、および計画設定上の考慮事項を規定している。適切な計画とは、保証業務を行うために、環境報告書作成企業の活動、組織、システム及びその環境影響について、予想される保証業務の範囲及び保証業務の実施を記述した計画であることが述べられている。

「保証業務の実施に関する指針(重要性の評価、リスクアプローチ、内部統制評価、経営者からの確認書の入手等)(実施指針 4,5)」では、保証業務実施者が内部統制、重要性、業務上のリスク等を十分に考慮して、適用すべき手続、その実施時期、試査の範囲を決定しなければならないこと、および環境報告書作成者(トップマネジメント)が環境報告書の作成責任を負っている旨の確認書を入手しなければならないことを規定している。

ここで言うリスクアプローチとは、監査基準のリスクアプローチの考え方と基本的に同じであるが、当該業務指針では、目標とした業務上のリスク(監査基準では監査リスク)の水準を達成するために、固有リスク、統制リスク、発見リスクを勘案しながら、統制手続のテスト及び実証性テストを行うことを規定している。また、統制手続のテストとは、環境情報システムの適切な設計及び有効な運用に関する証拠を入手するためのテストであること、実証性テストとは、環境報告書の項目とその基礎となる情報に関する詳細なテスト及び分析的手続から構成されることが述べられている。

「他の専門家の利用に関する指針(実施指針 6)」では、保証業務実施者が保証業務を実施する際に他の専門家を利用する場合には、その専門家の業務の内容を理解し、その業務の結果が証拠として十分かつ適切か否かを検討しなければならないことを定めている。

「重要な後発事象の留意の指針(実施指針 7)」では、保証業務実施者が、保証業務の対象期間後に保証業務報告書日付までに起こる重要な事象について、十分な証拠を入手するための手続を実施すべきであることが規定されている。

「記録維持の指針(実施指針 8)」では、保証業務実施者が、保証業務報告書に表明する結論の裏付けとなる証拠及び環境報告書保証業務が該当する基準に準拠して実施されたことの証拠を明らかにするために、重要な事項を文書化し保存しなければならないことを規定している。

### Ⅲ 報告指針

報告指針では、「保証業務報告書の記載区分に関する基準(報告指針 1)」、「保証業務報告書の結論表明に関する指針(報告指針 2)」、「表明する結論の種類に関する基準(監査基準で言うところの無限定適正意見、限定付き適正意見、不適正意見、意見差し控えに相当する結論)(報告指針 3,4,5,6,7)」を示している。

「保証業務報告書の記載区分に関する基準(報告指針 1)」では、保証業務報告書において、実施した業務の概要及び環境報告書の信頼性に対する結論を明瞭に記載しなければならない

いこと、および保証業務報告書の記載事項(表題、宛先、保証業務の範囲、保証内容等)を規定している。

「保証業務報告書の結論表明に関する指針(報告指針 2)」では、保証業務実施者の結論は、環境報告書の全体又は一部が、重要な点において情報の網羅性及び正確性又はそのいずれかを有しているかどうかについて明瞭に表明されなければならないことを規定している。

「表明する結論の種類に関する基準(監査基準で言うところの無限定適正意見、限定付き適正意見、不適正意見、意見差し控えに相当する結論)(報告指針 3,4,5,6,7)」では、表明する結論の種類を規定している。ただし、監査基準で言うところの無限定適正意見や限定付き適正意見等に明確に該当する区分はなく、これらに相当する区分が設けられている。例えば無限定適正意見に相当する結論は(報告指針 3)の内容が当てはまる。

(報告指針 3)

「保証業務実施者は環境報告書の全体又は一部が、重要な点において情報の網羅性及び正確性又はそのいずれかを有していると認められると判断したときは、その旨の結論を表明しなければならない」

#### 【資料】 環境報告書の保証業務に関する主要な手続例

当該保証業務指針では、資料として環境報告書の情報の網羅性及び正確性に関する立証要点を例示し、その立証要点のために必要な、以下の手続を例示している。

##### (1) 情報の網羅性について通常実施する手続例

- ① 環境報告書の作成基準によって環境報告書への開示を明示している情報について、開示対象情報が漏れなく開示されることについての質問、照合及び関連資料の閲覧
- ② 一つの開示対象情報が、複数の情報から成立している場合は、漏れ重複なく集計されていることについての質問及び関連資料の閲覧
- ③ 重要な環境影響に関する情報が漏れなく開示されることについての質問及び関連資料の閲覧
- ④ 環境マネジメントシステムにおける著しい環境側面登録簿の閲覧及び開示対象情報との照合
- ⑤ 情報把握部署(サイト)における重要な環境関連施設等の視察及び質問

##### (2) 情報の正確性について、通常実施する手続例

- ① 情報の把握、分類、集計、開示の手順についての質問

- ② 情報の把握、分類、集計、開示に関する社内基準及び指示書の閲覧
- ③ 社内基準及び指示書の評価及びそれらへの準拠性の評価(内部統制評価)
- ④ 情報の把握時における記録とその根拠となる原始証憑書類との照合
- ⑤ 情報の把握時の記録と集計表との照合及び集計表の計算突合
- ⑥ 各段階での集計表合計と開示対象情報までの上位の集計表との照合
- ⑦ 情報把握部署から情報集計部署への報告情報と情報集計部署での入手情報との照合
- ⑧ 開示対象情報の前期比較及び他社比較、並びに開示予定情報と財務データとの比較による異常情報の把握及び質問
- ⑨ 開示対象情報と外部資料及び内部資料との整合性に関する質問及び照合
- ⑩ 環境マネジメントシステムにおける関連文書類の閲覧(例、苦情等の発見のための外部コミュニケーション記録の閲覧、法令違反等の発見のための不適合是正処置報告書の閲覧、環境マネジメントシステムの評価等のための内部監査及び外部認証機関による報告書の閲覧)
- ⑪ 情報把握部署(サイト)における開示対象情報の関連施設及び環境負荷施設等の視察及び質問

## 6 環境報告書審査基準(案)(環境報告書審査基準委員会 平成15年12月)

---

「環境報告書審査基準(案)」(以下審査基準と呼ぶ)は、環境省の「環境報告書ガイドライン2003年度版(案)」と「環境報告書作成基準(案)」(以下作成基準と呼ぶ)とともに平成15年12月に環境省環境報告書審査基準委員会によって作成された。

審査基準および作成基準が作成された背景は、「平成14年度環境報告の促進方策に関する検討会報告書(平成15年3月環境省)」において、平成16年度を目途に自主的な参加による環境報告書の第三者レビューの仕組みを整備することを提言していることを受けたものである。

審査基準は作成基準に準拠して作成された環境報告書について、環境報告書審査機関が記載事項の網羅性と正確性を審査する基準である。

## 7 環境報告書審査基準の内容

---

審査基準は、「一般基準」、「実施基準」、「報告基準」で構成されている。

### 一般基準

一般基準では、「環境報告書審査の目的(一般基準 1.)」、「環境報告書審査の対象に関する基準(一般基準 2.)」、「環境報告書審査機関の適格性に関する基準(一般基準 3.)」、「独立性、公正普遍性に関する基準(一般基準 4.)」、「職業専門家としての正当な注意義務の基準(一般基準 5.)」、「環境報告書審査の品質管理に関する基準(一般基準 6.)」、「守秘義務に関する基準(一般基準 7.)」が規定されている。

「環境報告書審査の目的(一般基準 1.)」では、環境報告書審査の目的を以下のように規定している。

「環境報告書審査の目的は、事業者の作成した環境報告書において重要な環境情報が、一般に公正妥当と認められる基準に準拠して正確に測定、算出され、かつ、環境報告書作成基準に準拠してもれなく開示されているかどうかについて、環境報告書の審査を行うもの(以下「環境報告審査機関」という。)が本基準に準拠して自ら入手した審査証拠に基づいて判断し、結論を表明することにある。」

ここでは、事業者が作成した環境報告書に対して、環境報告書審査機関が結論を表明すること(二重責任の原則)、および環境報告書の重要な環境情報の正確性と網羅性を、環境報告書審査機関が判断して結論を表明することが規定されている。

当該審査基準の注解では、環境情報の正確性と網羅性について以下のように解説している。

(注解 1-3: 正確性の種類)

「環境報告書審査における環境情報の正確性には、重要な環境負荷を監視し、測定し、分析し、算出し、あるいは評価する情報生成過程における正確性、データを分類し、記録し、集計し、あるいは推計する情報集計過程における正確性並びに関連する環境情報を環境報告書に記載する報告過程における正確性がある。」

(注解 1-4: 網羅性の内容)

「① 環境報告書審査における環境情報の網羅性とは、事業者が作成した環境報告書に、環境報告書作成基準に準拠した記載事項が漏れなく記載されていることをいい、環境保全に関するすべての事項を包含している網羅性を指すものではない。

② 環境報告書審査機関は、事業者による追加的な記載事項の正確性について、事業者との合意により審査対象とすることができる。」

「環境報告書審査の対象に関する基準(一般基準 2)」では、審査の対象となる項目について以下のように規定している。

「環境報告書審査機関は、環境報告書作成基準に準拠した記載事項のうち、環境報告書の対象期間に関わる検証可能な定量的情報及び数値根拠に基づくか又は事実の有無を明確に確認できる定性的な記述情報を審査の対象としなければならない。」

また、注解 2-1 において、より具体的な審査対象項目について解説している。

「環境報告書審査機関の適格性に関する基準(一般基準 3)」では、環境報告書審査機関が、十分な教育を受けた、専門能力と十分な実務経験を持つ審査員を雇用しなければならないこと、審査員の専門能力の向上と知識の蓄積に努めなければならないこと、本審査基準に準拠して審査員に審査を実施させなければならないことを定めている。

「独立性、公正普遍性に関する基準(一般基準 4)」では、環境報告書審査機関の独立性、公正普遍性について以下のように規定している。

「環境報告書審査機関は、環境報告書審査の実施にあたり、常に公正不偏の態度を保持し、何者にも束縛されず自由に結論を表明する立場を堅持しなければならない。」

また、注解 4-1 において、公正普遍性には特定の利害関係者の利益を優先させることなく業務を進める精神的姿勢と、事業者と特定の利害関係を有していないことであることを解説している。

「職業専門家としての正当な注意義務の基準(一般基準 5)」では、以下のように正当な注意義務を持って審査を実施しなければならないことを規定している。

「環境報告書審査機関及び審査員は、職業的専門家として通常払うべき注意をもって環境報

告書審査を実施しなければならない。」

「環境報告書審査の品質管理に関する基準(一般基準 6)」では、環境報告書の審査機関が、適切な環境報告書審査の質の管理を行わなければならないこと、指揮命令系統及び職務の分担を明らかにし、審査員に対して適切な指導・監督を行わなければならないこと、審査の品質を確保するための管理方針と手続を定め、これらに従って環境報告書審査が実施されていることを確かめなければならないことを規定している。

「守秘義務に関する基準(一般基準 7)」では、守秘義務について以下のように規定している。

「環境報告書審査機関及び審査員は、業務上知り得た事項を正当な理由なく他に漏らし、又は窃用してはならない。」

#### 実施基準

実施基準では、「十分かつ適切な審査証拠と合理的基礎に関する基準(立証すべき目標等)(実施基準 8)」、「審査計画の基準(リスクアプローチ、重要性の判断等)(実施基準 9)」、「審査の実施に関する基準(実施すべき実証手続、内部統制評価等)(実施基準 10)」、「記録維持の基準(実施基準 11)」、「他の専門家の業務結果の利用の基準(実施基準 12)」を規定している。

「十分かつ適切な審査証拠と合理的基礎に関する基準(立証すべき目標等)(実施基準 8)」では、環境報告書審査機関が結論の表明にあたって合理的な基礎を得るために、十分かつ適切な審査証拠を入手しなければならないことと、審査証拠は環境報告書審査について立証すべき目標に適合したものでなければならないことを規定している。また、立証すべき目標として、事業者の事業活動に伴う環境負荷や事業活動への環境配慮について記載が事実であるかどうか、環境パフォーマンス等の集計プロセスが正確であるかどうか、環境報告書作成基準に準拠した記載事項が漏れなく記載されているかどうか等を規定している。

「審査計画の基準(リスクアプローチ、重要性の判断等)(実施基準 9)」では、リスクアプローチと重要性の判断から適切な監査計画を立案することを定めている。ここで言うリスクアプローチとは、監査基準のリスクアプローチの考え方と基本的に同じであるが、固有リスクの評価を環境問題の動向、事業者が行う事業活動の状況、経営方針、情報技術の利用状況その他の事業者の環境経営に関わる情報を入手して行った上で、統制リスクを評価することを規定している。

「審査の実施に関する基準(実施すべき実証手続、内部統制評価等)(実施基準 10)」では、環境報告書審査機関が実証手続を実施しなければならないこと、実証手続を実施する前に統制評価手続を実施し、その結果が暫定的な統制リスクの評価よりも高い場合は、審査計画において策定した実証手続を修正しなければならないこと、審査計画の策定及び環境報告書の最終段階で

の全般的な検討において、分析手続を実施しなければならないことを規定している。実証手続とは注解 10-1において、サンプリングに基づいて行うことを解説している。また、注解 10-2において、実証手続には、事業活動における環境配慮の方針、事業活動への環境配慮の組み込みに関する計画等との整合性検討、原始証憑や各種記録簿との突合、外部関係者への確認、実測調査などがあることを解説している。分析的手続については注解 10-3 で具体的内容を解説している。

「記録維持の基準(実施基準 11)」では、審査調書を保存しなければならないことを規定している。保存すべき審査調書とは、注解 11-1 において、環境報告書審査計画書、環境報告書審査の個別の対象項目ごとの審査手続経過と結論が記載された審査調書、環境報告書審査の最終的な結論を表明するまでの判断過程に関する調書、環境報告書審査の実施過程における指摘事項及びその事後的調査の調書、その他環境報告書審査の実施過程で入手した重要な資料などであることを解説している。

「他の専門家の業務結果の利用の基準(実施基準 12)」では、他の専門家の業務を利用について、以下のように規定している。

「① 環境報告書審査機関は、他の専門家の業務を利用する場合には、専門家の能力及び業務の妥当性を評価し、その業務の結果が審査証拠として適切であるか否かを検討しなければならない。② 他の専門家による業務結果を利用する場合において、環境報告書審査機関は、当該業務結果の評価に基づき自己の責任において、環境報告書審査上必要な利用の範囲及び程度を決定しなければならない。」

## 報告基準

報告基準では、「審査報告書の結論に関する基準(報告基準 13)」、「審査報告書の記載事項に関する基準(報告基準 14)」、「審査報告書の結論の種類に関する基準(監査基準で言うところの無限定適正意見、不適正意見(報告基準 15)」、「結論表明差し控えに関する基準(監査基準で言うところの意見差し控えに相当する結論)(報告基準 16)」を規定している。

「審査報告書の結論に関する基準(報告基準 13)」では、審査報告書において、事業者の作成した環境報告書において重要な環境情報が、一般に公正妥当と認められる環境報告書の作成基準に準拠して正確に測定、算出され、かつ、環境報告書作成基準に準拠して漏れなく開示されているかどうかについての結論を表明しなければならないこと、必要な記載事項を明瞭に記載しなければならないことを規定している。

「審査報告書の記載事項に関する基準(報告基準 14)」では、審査報告書の記載事項(表題及び宛先、審査の対象、経営者及び環境報告書審査機関の責任等)を規定している。

「審査報告書の結論の種類に関する基準(監査基準で言うところの無限定適正意見、不適正意見(報告基準 15))」では、表明する結論の種類を規定している。ただし、監査基準で言うところの無限定適正意見や不適正意見に明確に該当する区分はなく、これらに相当する区分

が設けられている。例えば無限定適正意見に相当する結論は(報告基準 15 ①)の内容が当てはまる。

(報告基準 15 ①)

「環境報告書審査機関は、本基準に準拠した手続の範囲において、事業者の作成した環境報告書における重要な環境情報が、一般に公正妥当と認められる環境報告書の作成基準に準拠して正確に測定、算出され、かつ、環境報告書作成基準に準拠して漏れなく開示されていると判断したときは、その旨の結論を審査報告書に記載しなければならない」

「結論表明差し控えに関する基準(監査基準で言うところの意見差し控えに相当する結論(報告基準 16)」では、結論表明を差し控える場合を規定している。