

CSR情報審査に関する研究報告

参考資料

平成 19 年 5 月

環 境 省

目 次

1 . 用語解説	1
2 . URL	3
3 . Q & A	4

1 . 用語解説

「会計法現代化指令（2003/51/EC）」 P. 1 /17行目

EUでは、2005年1月1日以降の事業年度から、上場会社の連結財務諸表に対して国際財務報告基準（IFRS）の適用を義務づけていますが、その結果、従来加盟国の会計規制に法的根拠を与えてきた第4号・第7号指令とIFRSとの矛盾点を除去する必要性が生じました。この調整を実施し、両指令の会計規定を現代化するために、EU理事会によって採択されたのが会計法現代化指令（2003/51/EC）です。各加盟国では、この指令を履行するために、会計規制に関する国内法（会社法、民法等）の改正を行っています。

会計法現代化指令では、大・中規模会社の個別・連結年次報告書中に、「会社規模・事業特性に応じて、事業の経過と業績および現況に関するバランスのとれた包括的分析」を開示するよう規定しており、それらの理解に必要な範囲で、財務的指標だけでなく環境や従業員に関する非財務的指標の開示も求めています。

「ウォークスルー」 P. 5 /21行目

あるCSR情報について、その事実が発生してからCSR報告書で開示されるに至るまでの一連のフローを再現して、各段階でその事実が一定の内部統制のもとで正確に記録・報告されているかを確かめることをいいます。例えば、重油使用量についてウォークスルーを実施するには、まず会社の定める重油使用量にかかる方針・算定方法を理解し、オリジナルデータである一定の事実が適切な現場担当者により、会社の定める方針・算定方法に基づき把握され、適切な資料が作成され、定められた管理者による承認を経て報告されているか等について確認しながら一連の流れを再現します。これによりCSR情報の収集・報告プロセスが整備され有効に運用されているかどうかを確認されます。

「適切」とは、把握された事実が漏れなく集計されること、一方、架空のものが記録されないこと、そして、適時に正確に記録されることをいいます。

「試査」 P.19/33行目

CSR情報の審査を実施するにあたり、集計・開示されるすべての事実・取引に対して手続を実施することはありません。例えば、CSR報告書で開示される電力使用量について全事業所におけるすべての「発生する事実・取引」について基礎資料と突合することは不可能です。従って、「発生する事実・取引」の一部をサンプルとして抽出し、それに対して審査手続を行うこと、これを試査といえます。これに対して「発生する事実・取引」のすべてについて審査手続を行うことを精査といえます。ただし、試査を行うには、抽出されたサンプルが属する母集団の中の「他の事実・取引」も抽出されたサンプルと同様の内部統制が働き、同様に把握・収集・集計されていることが前提とされています。従って、内部統制が有効に機能していないと判断される場合は、実施する手続、

手続の実施時期等を考慮するとともに、手続を実施するサンプル数を多くすることになります。

「突合」 P.19/33行目

突合とは、審査を実施するにあたり採用する審査手法の一つで、審査対象となるCSR項目について関連する証拠と照合することをいいます。これにより審査対象数値の実在性、すなわち、その数値が架空のものではなく実際に存在することや正確であることを確かめることができます。突合には、証憑突合、帳簿突合、計算突合があります。

証憑突合とは、あるCSR情報についてその根拠となるオリジナルデータである書類と照合することをいいます。例えば、廃棄物排出量を計算の基礎となるマニフェスト(産業廃棄物管理票)の数値と突き合わせて、その排出量が架空のものではないことを確認します。

帳簿突合とは、CSR報告書で開示されるCSR情報をその明細記録あるいは補助簿と照合し、記録及び集計の正確性を確かめることをいいます。例えば、用水使用量について、その内訳である月次使用量と、また、月次使用量については、日間使用量の記録と照合することにより正確な記録及び集計が行われているかどうかを確かめます。

計算突合とは、審査人自らが計算することにより、計算過程とその結果の正確性を確かめることをいいます。例えば、電力使用量に適切な二酸化炭素排出量係数を乗じ、その結果が電力使用に伴う二酸化炭素排出量に一致しているかどうかを確かめます。

2 . U R L

- ・ 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」
正文 (IFAC): <http://www.ifac.org>
和文 (JICPA): http://db.jicpa.or.jp/visitor/search_detail.php?id=732
- ・ 「財務情報等に係る保証業務の概念的枠組みに関する意見書」
金融庁: <http://www.fsa.go.jp/>
<http://www.fsa.go.jp/news/newsj/16/singi/f-20041129-1.html>
- ・ 「財務諸表監査以外の保証業務等に関する実務指針」
JICPA: http://db.jicpa.or.jp/visitor/search_detail.php?id=244
- ・ 「G3 - グローバル・レポーティング・イニシアティブ (GRI) の2006持続可能性報告ガイドライン草案 - の保証局面」
GRI: <http://www.globalreporting.org/Home>
- ・ 監査基準PS820「正規の環境報告書監査の実施諸原則」
- ・ 監査基準PS821「正規の持続可能性報告書の監査・レビュー基準」
IDW: <http://www.idw.de/idw/portal>

3 . Q & A

Q 1 一定の規準 (p. 2 / 2 (1)) はどのようなものですか？

A 規準は、経営者がCSR情報を作成する場合の作成規準となり、審査人が審査を実施してその結論を報告する場合の判断規準となるものです。事業体の社会的責任への対応の状況を適切にステークホルダーに伝えるには、どのようなCSR情報がどのように算定・開示されるべきかについて定めたルール(規準)が必要となります。規準に従って開示されてこそ、すべての事業体の社会的責任への対応の状況が比較可能性を備えたものとして開示されることとなります。

現在、基準として多くのCSR報告書等で採用されているものには、「GRIガイドライン」「環境報告ガイドライン」等があります。これらには、開示すべき項目が記載されています。また、温室効果ガスなど特定のCSR情報についてはより詳細な算定方法があり、それに従った計算が定着しています。また、CSR情報と共にその方針・算定方法を開示している事例も増加してきています。このように複数の算定方法があり、開示項目についても事業体の選択による部分が多い点を考えると、事業体が採用した一定の規準を開示することは大変重要となります。

CSR情報のうち、地球環境に対する配慮の状況に関する情報については、環境省「環境報告ガイドライン」等があり、具体的な算定方法については、「温室効果ガス(GHG)プロトコル」環境省「事業者からの温室効果ガス排出量算定方法ガイドライン」等があります。あるいは「温室効果ガス(GHG)プロトコル 事業者排出量算定報告基準」などがあります。

Q 2 合理的保証と限定的保証 (p. 3 / 2 (2)) はどのようなものですか？

A CSR情報審査において「保証」というのは、審査人が審査の結果として、対象であるCSR情報がどの程度信頼できるものであるかを示すことです。通常、審査人は審査の結論を表明することでこの「保証」を与えます。

「合理的保証」は用語の説明(A3)にある「積極的形式による結論」を表明することで与えられるもので、(A3)の説明にあるように、対象となるCSR情報は「…手続きに従って収集報告されている」かつ「…証拠と矛盾していない」かつ「…事実に基づいていると認める」という保証内容になります。

このため審査人は、「手続きに従って収集報告されていない」、「証拠と矛盾している」あるいは「事実に基づいていない」のに、上記のように表明してしまうリスクを自身が十分納得できるだけ低くするように審査を実施します。

これに対し「限定的保証」は用語の説明(A6)にある「消極的形式による結論」を表明することで与えられるもので、(A6)の説明にあるように、対象となるCSR情報は「規準に準拠しておらず…手続きに従って収集・報告されていないと信じさせる事項、…

証拠と矛盾しており…事実に基づいていないと信じさせる事項がすべての重要な点において認められなかった。」という程度の保証内容になります。このため審査人は、誤った審査結論を表明してしまうリスクを「合理的保証」よりは高いが受け入れられる程度に低くするように審査を実施します。

Q 3 積極的形式による結論 (p. 3 / 2 (2) ア) はどのようなものですか？

A 積極的形式による結論は、CSR情報の審査においては例えば次のようになります。

「CSR情報は、適合する規準に準拠して、事業者が定める情報作成手続に従って収集・報告されており、かつ、業務実施者自らが入手した証拠と矛盾しておらず、当該CSR情報が表示する事業者の社会的責任への対応の状況に係る事実に基づいていると認める。」

このように対象となるCSR情報は「…手続に従って収集報告されており、…証拠と矛盾しておらず、…事実に基づいていると認める。」という表現になることから積極的形式といっています。

Q 4 合理的保証と限定的保証及び保証水準 (p. 3 / 2 (2) ア) はどのような関係にありますか？

A 保証水準は審査人が結論を表明することによって与えるCSR情報の信頼性の程度のことです。

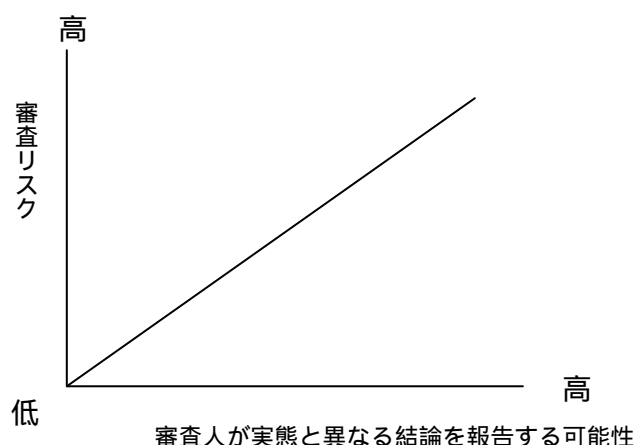
合理的保証を示す結論が表明されている場合は高い保証水準となります。一方、限定的保証を示す結論が表明されている場合は、合理的保証よりは低いが無も保証が与えられていない情報よりは高い程度の水準となります。「中位の保証水準」あるいは「中程度の保証水準」ということもあります。

Q5 審査リスク (p. 3 / 2 (2) イ) はどのようなものですか？

A CSR情報の審査に当たって、審査人は審査リスクを一定程度に抑えることとされています。審査リスクとは、簡単に言えば、CSR情報に重大な誤りや漏れがあるのに、審査人が正しいという結論を報告してしまう可能性のことです。

審査リスクは「可能性」ですから、必ずしも審査人が実態と異なる結論を報告してしまうとは限りませんが、審査リスクの「可能性」が高くなればなるほど、審査人の結論は実態と違うものになる「可能性」も高くなるということです。

そのため審査リスクが高すぎる場合には、せっかく審査人が結論を報告したとしても、その結論が間違っている可能性が高いため、審査人は結論を報告してはいけないこととなります。



なお、審査リスクは、次の3つのリスクが組み合わさって成り立っています。

固有リスク CSR情報そのものの性質に由来して、誤りが起こってしまう可能性のことです。

統制リスク 誤りを防ぐためのチェック体制があるのに、そのチェックの網をすり抜けて誤りが起こってしまう可能性のことです。

発見リスク 審査人が誤りを見落としてしまう可能性のことです。

Q6 消極的形式による結論 (p. 3 / 2 (2) イ) はどのようなものですか？

A 消極的形式による結論は、CSR情報の審査においては例えば次のようになります。

「CSR情報は、審査人が実施した限定的な手続の結果に基づく限り、適合する規準に準拠しておらず事業者が定める情報作成手続に従って収集・報告されていないと信じさせる事項、又は審査人自らが入手した証拠と矛盾しており当該CSR情報が表示する事業者の社会的責任への対応の状況に係る事実に基づいていないと信じさせる事項がすべ

での重要な点において認められなかった。」

このように対象となるCSR情報は「規準に準拠しておらず…手続に従って収集・報告されていないと信じさせる事項、…証拠と矛盾しており…事実に基づいていないと信じさせる事項がすべての重要な点において認められなかった。」という表現になることから消極的形式といっています。

Q7 主題 (p. 3 / 2 (2) ア) とは、具体的にはどのようなものですか？

A 主題とは、審査を通じて一定の信頼性が付与される対象であり、例えば財務諸表監査では、財務諸表において表示されている財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況が考えられます。CSR情報においては、評価規準や算定方法等の指針があり、それらの規準に従った評価・測定が可能である事業体の社会的責任への対応の状況が主題となります。言いかえると事業体の経営者が主題情報（具体的なCSR情報）を通じてステークホルダーに訴えたいことが主題です。

例えば、自らの地球環境に対する配慮の状況という主題をステークホルダーに訴えたい事業体の経営者は、一定の作成規準に従い算定した温室効果ガス排出量、廃棄物排出量あるいは水質汚濁物質排出量等（以下、環境情報）の開示を通じて、自らの地球環境に対する配慮の状況をステークホルダーに示します。審査人は環境情報が一定の判断規準に従って算定・開示されて、事業体の地球環境に対する配慮の状況を示しているかどうかについて審査手続を実施し、その結果を報告します。審査の結果から、ステークホルダーはCSR情報が事業体の社会的責任への対応状況を示しているかどうかを知ることができ、具体的なCSR情報に基づく判断・意思決定が可能となります。

Q8 倫理に関する規則 (p. 6 / 3) とはどのようなものですか？

A 倫理に関する規則とは審査人が審査に係わる一連の行為の中で最低限守らなくてはならないルールを定めたものです。審査人に求められる心構え、第三者としての立場を確保する独立性、審査を実施するに当たっての業務環境の検討、審査人の責任など次のような項目(例示)が規定されたものです。

- ・ 誠実であること。
- ・ 独立の立場から公正不偏の態度を保持すること。
- ・ 審査を適正に遂行するための専門的な技能や知識を有すること。
- ・ 品質管理の手続きを守ること。
- ・ 審査の受嘱に当たり、ステークホルダーの範囲やニーズの内容、事業体の経営者の特徴、契約の条件、主題の性格、規準の特徴、入手可能な証拠等について、審査を適正に遂行できるものであるかを判断すること。

- ・ 審査人は、審査について要請される要件及び審査の実施に関する基準に準拠して適切に審査を行わなかった場合には責任を負うこと。等

倫理に関する規則が記載されている基準としては、例えば、国際標準化機構（ISO）のISO/IEC17021:2006：適合性評価 - マネジメントシステムの審査及び認証を提供する機関に対する要求事項（Conformity assessment--Requirements for bodies providing audit and certification of management systems）、IFACの国際品質管理基準第1号（ISQC1 “QUALITY CONTROL FOR AUDIT, ASSURANCE AND RELATED SERVICES PRACTICES”）などがあります。

Q9 審査報告書（p. 7 / 5 (4)）はどのようなものですか？

A 審査報告書は、審査人が実施したCSR情報審査の結論を報告する文書です。通常、審査終了後に審査人が事業体の経営者宛に提出し、CSR情報と同じ媒体に掲載され、主要なステークホルダーに利用されるものです。

審査報告書には、審査の目的及び対象、CSR情報を評価する際に適用した規準（判断規準）やCSR情報審査を実施する際に準拠した規準（CSR情報審査を行うための基準）実施した審査の概要、結論の裏付けとなる十分かつ適切な証拠の入手の有無、業務を実施して得た心証に関する結論が簡潔に記載されます。

Q10 「ある一つの情報に収斂する各種情報を提供するものではなく」（p. 9 / 6 (3)）とは具体的にはどのようなことですか？

A これはCSR情報が載っているCSR報告書の特性を説明したものです。

CSR情報の審査に当たって、対象となるCSR報告書には地球環境に関係するもの、従業員に関係するものなど、その内容については、世界中でたくさんの定義づけが試みられていますが、いずれにも共通することはCSR情報の性格が多様であるということです。

このことは財務報告と比較してみると、その違いが明らかとなります。企業の決算書では、業種や活動の違いがあっても、収益と費用の差額が利益として算定されます。つまり、1年間の企業活動の成果が当期利益という「ある一つの情報に収斂する」のです。

一方、CSR情報という多様な「各種の情報を提供する」CSR報告書では、上記の例のように地球環境の情報と従業員の情報を合わせて一つの指標として表現する方法はまだ確立されていません。従って、CSR報告書では多様なCSR情報を「ある一つの情報に収斂する各種情報を提供するものではない」と考えられます。

Q11 「相互に関連」(p. 9 / 6 (3))とはどのように関連しているのですか？

A これはCSR情報の審査内容が段階を経て深くなる関係を説明したものです。

例えば住宅性能の保証制度、環境マネジメントシステムの審査制度、核実験禁止の検証制度など様々な審査保証制度がありますが、その内容は多様なものです。

CSR情報の審査では次の3つの内容が想定されています。

ア．CSR情報が規準によっていて、所定のプロセスどおりに作成されていること

イ．アに加えて、CSR情報の事実関係が入手した証拠に裏付けられていること

ウ．イに加えて、CSR情報が、そもそも伝えたい内容を適切に表していること

このように審査の内容は、ア ウへと段階を経て深くなっていますが、それぞれがバラバラに独立しているわけではありません。「ウの前提としてイの内容があり、イの前提としてアの内容がある」関係、つまり「相互に関連」した関係にあります。

Q12 「適用する規準の適合性の程度に応じて定まる」(p.10/ 6 (3))とは具体的にはどのようなことですか？

A これはCSR情報の審査内容*が規準に影響されることを説明したものです。

CSR情報は多様な性格の情報から成り立っていて、様々な定義づけが試みられています。そのためCSR情報の作成規準*の中には、CSR情報の性格によって厳密に適用できる部分とそうでない部分が含まれています。

こうした規準をCSR情報の審査に用いるとどうなるかについて、Q 1 1にあるように審査内容がア イ ウの段階で深化していくことを前提として考えてみます。

細部まで明確になっている規準は、一般的に審査に用いやすいので、事業者が伝えたい内容を適切に表しているかどうか(ウの段階)の審査が可能となるでしょう。一方で、概観的な内容にとどまっているような基準を用いる場合には、CSR情報がプロセスどおりに作成されているかどうか(アの段階)あるいはCSR情報の事実関係が入手した証拠と一致しているかどうか(イの段階)というように審査内容を絞って審査することとなります。

このようにCSR情報の審査内容は、適用する規準がどの程度適合しているかによって左右されます。

*「規準」についてはQ 1 を、また「審査内容」についてはQ 1 1 をご覧ください。

Q13 審査要点 (p.11/6 (5)) は具体的にはどのようなものですか？

A 審査事項として、温室効果ガス排出量を例にとると、審査要点は、次のようになります。

<u>審査要点</u>	<u>内容</u>
対象項目の適切性	→ 温室効果ガス排出量は、地球温暖化防止の観点から重要な指標であるかどうか
対象範囲の適切性	→ 京都議定書で規定された6種類の温室効果ガスであるかどうか、および事業者から排出されるすべての対象ガスを範囲としているかどうか
算定方法の妥当性	→ 算定方法は、温対法等に基づいているかどうか
算定結果の合理性	→ 算定方法に基づいた計算結果は、合理的かどうか
開示方法の適切性	→ 算定結果(指標)の表示方法は適切かどうか

以上のように、それぞれの審査事項について、定量情報であれば5つの審査上の要点が存在します。

Q14 適合する規準 (p.12/7 (1)) とはどのようなものですか？

A CSR情報審査では、事業者が開示するCSR情報について算定・開示の規準との適合性を審査するため、保証を行う前提として、識別可能で首尾一貫した評価又は測定を行うことが可能な基準があることが必要となります。従って、CSR情報審査に適合する規準とは、事業者がCSR情報を作成するための規準で、かつ、審査人が結論を報告する場合に事業者の社会的責任への対応の状況を評価又は測定することができる規準、いわゆる審査に耐えうる(審査を行うことが可能な)規準を意味します。

規準がない、あるいは規準があいまいな場合は、審査を行うことができないため、CSR情報審査における適合する規準は、目的適合性、完全性、信頼性、中立性、理解可能性といった一般的要件すべてを具備する必要があります。

一般的には、CSR情報の算定や開示に関連する公表されている規準のほか、CSR情報とともに事業者の経営者により明示されるステークホルダーが判断可能な規準が適合する基準として挙げられます。

Q15 不適切な結論 (p.17/10(4)) はどのようなことですか？

A CSR開示情報に重要な虚偽が表示されているにもかかわらず、審査人が重要な虚偽表示を発見できず、審査報告書において肯定的な結論を表明することが、不適切な結論の表明にあたります。

審査人がこのような不適切な結論を表明した場合、審査報告書を信用してCSR情報を利用したステークホルダーが重要な虚偽表示により誤った意思決定を行い、損害を蒙る可能性があり、審査人が責任を問われるリスクが生じます。

不適切な結論が表明される可能性は、固有のリスク、統制リスク、発見リスクから構成され、業務環境、審査対象項目の特性、保証水準などにより影響を受けます。

Q16 リスクアプローチ (p.17/10(4)) とはどのようなことですか？

A リスクアプローチとは、審査を有効かつ効率的に実施するための基本的な考え方です。

洪水の危険性が高い河川に対する予防策を例にとりて考えてみます。

限られた予算内で洪水を防ぐためには、川の全域にわたって監視のための水位計を設置したり、高い堤防を築いたりすることはできません。そこで考えられるのは、まず、川の勾配、うねり具合、川幅、過去の洪水発生地点などを元に、洪水の危険がある(リスクの高い)箇所を抽出します。その上で、重点的にリスクの高い箇所に監視のための水位計を設置し、通常より高い堤防を築くことで対処します。このようにすれば、高い効果が期待できます。

この洪水対策の例と同じことがCSR情報の審査にも当てはまります。リスクアプローチによるCSR情報の審査の進め方は、まず審査リスク*の一部を評価します。その結果、リスクが低い領域に対しては必要最低限の手続を実施し、逆にリスクが高い領域には十分な時間と手間をかけます。そうすることによって、審査全体の時間や手間は同じでも、最終的に誤りや漏れが生じる可能性を低く抑えることができると考えられるのです。

*「審査リスク」についてはQ5を、また「審査内容」についてはQ11をご覧ください。

Q17 「主要なステークホルダーのCSR情報に関する信頼を明らかに重要性がないとは言えないほど高めるであろうと想定されること (p.18/10(4))」とは具体的にはどのようなことですか？

A 「主要なステークホルダーのCSR情報に関する信頼を明らかに重要性がないとは言えないほど高めるであろうと想定されること」とは、その前の「有意であるとは、」の説明内容です。さらに、有意という言葉は、さらにその前の「・・・、審査人は、消極的形式で報告を行う際の基礎としては十分に有意な保証水準を得ることにより、主要なステークホルダーにとっての信頼性を確保することが必要である。」に示されています。

「明らかに重要性がないとは言えないほど高める」とは、普通に重要性があるほど高める場合と、明らかに重要性があるほど高める場合とが想定され、言いかえると、「あ

る程度以上重要性があるほど高める」ということです。従って、「・・・、審査人は、消極的形式で報告を行う際の基礎としては十分に、かつ、ある程度以上重要性があれば、高められた保証水準を得ることにより、主要なステークホルダーにとっての信頼性を確保することが必要である。」となります。

Q18 分析的手続 (p.18/10(5)) は、具体的にどのようなものですか？

A 分析的手続とは、パフォーマンス指標等の定量情報(数値)について、大きく間違っていないことを確かめる審査手続であり、正確であることを確かめる審査手続ではありません。

具体的には、前期の数値との比較、同業他社の数値との比較等を行い、不自然な変化や不合理な比率等であれば、担当者に質問を行います。

また、分析的手続には、前期比較、他社比較だけでなく、審査人が基礎データから概算で計算を行い、会社が算定したパフォーマンス指標等の定量情報(数値)と大きく違っていないことを確かめる手続も含まれます。

Q19 質問 (p.18/10(5)) は、具体的にはどのようなものですか？またどのような状況で使用するのですか？

A 質問は、全般的な話から個別の審査事項について、さらに5つの審査要点についても質問を行います。質問は、審査人が、事実を確かめるために質問する場合と具体的な疑問点、不整合等に基づいて質問する場合に分けることもできますが、基本的に、審査人としての心証を得るために行われる手続であり、限定的保証に限らず合理的保証であってもよく行われる手続です。

A18の、分析的手続を実施した結果、不自然な変化や不合理な比率等が見出された場合は、質問し、それらの理由について被審査会社から説明を受けます。この時も手続としての質問を行っていることとなります。

質問の具体例としては、審査事項が温室効果ガス排出量であれば、Q13にある温室効果ガス排出量に対する審査要点の内容が質問の例となります。

Q20 「環境的要因や経営者から制約を受ける」(p.19/10(6)) とありますが、受ける場合はどのような場合ですか？

A 審査人が審査手続を実施して、あるいは、実施しようとして色々な影響を受ける場合が想定されます。具体的には、10(1)に記載されている「予測的な情報を含む場合などのCSR情報の特徴による影響、経営者からの制約や物理的な制約による影響」等が考えられます。

「予測的な情報を含む場合などのCSR情報の特徴による影響」とは、審査事項の中に予測情報が含まれており、その予測情報について算定基準がなく、また、算定した結果に対して取締役会での承認や報告記録がない場合が想定されます。さらに、理由の如何

に関わらず、経営者からの一部資料についての提供拒否等も想定されます。これらの状況が発生した場合に審査人は、その重要性を勘案して、限定付結論又は否定的結論を報告するかどうかを検討する必要があります。

Q21 証拠収集手続は具体的にはどのようなものがありますか？

A CSR情報の種類の一つとしての「地球環境に対する配慮の状況」の代表的な情報としての温室効果ガス（GHG）について、具体的にその内容、規準、審査要点、証拠収集手続を例示します。

(1) CSR情報の内容

- ・ 燃料の使用・電気事業者等から供給された電気の使用・熱供給事業者から供給された熱の使用に伴う二酸化炭素排出量
- ・ 燃料使用に伴う二酸化炭素以外のGHG排出量
- ・ 燃料使用以外のGHG排出量

(2) 規準

- ・ 環境省「事業者からの温室効果ガス排出量算定方法ガイドライン」
- ・ 環境省「環境報告ガイドライン」

(3) 審査要点及びそれに対する証拠収集手続例

審査要点	証拠収集手続例
全体概要	GHG排出量算定に当たっての事業体の方針及び準拠した規準について質問する。 採用した規準、事業体が定める算定手続の適切性を評価する。 適合する規準が継続して採用されていることを確かめる。 採用する規準を変更した場合は、変更の理由の合理性を確かめる。
1．対象項目の適切性（基準準拠性、継続性、重要性）	開示対象項目（対象ガス）が適合する規準に従って把握されている事を確かめる。 対象項目に変更があった場合は、その理由の合理性を確かめる。
2．対象範囲の適切性（基準準拠性、継続性、重要性の基準）	対象範囲（組織境界及び活動境界）が適合する規準に従っていることを確かめる。 対象範囲（組織境界及び活動境界）に変更があった場合は、その理由の合理性を確かめる。 電力系統図、敷地図、及び設備配置図等入手し、質問及び事業所視察等により、重要な排出源を特定する。 通常の燃料使用量、一般電力事業事業体からの電力購入以外に、外部からの熱、または電気の購入、自家発電の利用等の有無について質問し、視察結果と合わせて、エネルギー使用状況を確かめる。

審査要点	証拠収集手続例
	<p>必要に応じて対象範囲（組織境界及び活動境界）を見直す体制が整備され有効に機能している事を確かめる。</p>
<p>3．算定方法の妥当性（基準拠性・継続性）</p>	<p>適合する規準に従った計算式により算出されているかについて、再計算により確かめる。</p> <p>算定方法（排出係数を含む）を変更した場合は、その理由の合理性を確かめる。</p> <p>燃料及び電力使用量の把握方法を変更した場合は、その理由の合理性を確かめる。</p> <p>適切な単位発熱量、排出係数が適用されている事を確かめる。</p> <p>() デフォルト値（法令等による既定値）を使用している場合、</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 適用したデフォルト値の燃料種類が妥当なものであることを確かめる。 ・ 適合する規準にない副生ガス等であれば、デフォルト値使用の妥当性を検討する。 <p>() 実測値（事業者が自ら測定した値）を使用している場合、その妥当性を検討する。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 実測した燃料種類は妥当か ・ 測定及び算出方法が適切か。 ・ 一貫した方法で算出しているか。 ・ 推計による場合、保守的な仮定によっているか。 <p>() その他の値（文献値、業界公表値等）を使用している場合、その妥当性を検討する。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 引用した燃料種類は妥当か。 ・ 測定及び算出方法が適切か。 ・ 一貫した方法で算出しているか。 ・ 推計による場合、保守的な仮定によっているか。 <p>() 計器は適切に較正されているか確かめる。</p>

審査要点	証拠収集手続例
<p>4．算定結果の正確性（算定プロセスの妥当性、根拠データの実在性、網羅性、期間帰属及び計算結果の正確性）</p>	<p>エネルギー使用量の集計フローについて質問を行い、把握すべき情報が適切に把握、集計、報告される仕組みが構築されていることを確かめる。</p> <p>往査対象事業所においては、試査により原始証憑と突合し、計算の正確性を確かめる。</p> <p>() 購入量について請求書、納品書等と突合する。</p> <p>() 期首及び期末在庫量の妥当性を確かめる。</p> <p>() 標準状態での都市ガス使用量の算出方法を確かめる。</p> <p>() 推計値によっている場合、その妥当性を検討する。</p> <p>往査対象事業所の集計結果が正しく全組織の集計表で集計されているか突合する。</p> <p>分析的手続を実施し（前期比較、事業所間比較、同業他社比較、他の環境パフォーマンス指標との比較など）、異常性、不整合が認められた場合には、担当者への質問等によりその合理性を検討する。</p>
<p>5．開示方法の適切性（基準準拠性、明瞭性、重要性）</p>	<p>CSR報告書等において適切な開示がされているか検討する。</p> <p>誤解を招くようなグラフ表示の有無を確認し、関連する定性情報については保証対象となった定量情報との整合性を確認する。</p> <p>対象範囲、項目、算定方法を変更した場合に、その影響の重要性を鑑み必要に応じて、変更理由、変更の影響等が記載されているか確認する。</p>

Q22 明細表 (p.20/10(7) イ) はどのようなものですか？

A 明細表とは、事業体の特定のCSR情報を統括する管理部門が、当該CSR情報を算定・集計するために作成した表で、開示情報の基となる資料です。「明細表」「一覧表」「集計表」「算定表」など様々な名称のものがああり、事業体の利用方法により形式も様々です。

具体的な例としては、エネルギー使用量を事業所別・月別に測定し、年間の全事業所の集計のために作成した表(下表)が考えられます。

< 全社エネルギー使用量明細表 (年度) >

	A事業所	B事業所	C事業所	D事業所	・・・	合計
4月						
5月						
6月						
・・・						
・・・						
3月						
合計						(総合計)

事業体の総エネルギー使用量がCSR情報の審査対象となっている場合、開示される総エネルギー使用量と上記明細表の総合計の値を突合する手続きが審査において実施されます。

Q23 確認書(p.20/11(1))はどのようなもので、どのような項目を記載するものでしょうか？

A 確認書は、通常「経営者確認書」といわれ、CSR情報の開示に責任を負う事業体の経営者が、CSR情報の開示に関する責任及びその他審査人から確認を求められた事項を記載し、審査報告書提出日と同日付で審査人に提出する文書です。

この確認書により、経営者と審査人の責任を明確にし、CSR情報の開示に責任を負う者と審査業務を実施する者との間に誤解が生じる可能性を軽減することができます。

確認書に記載される一般的な項目は以下のとおりです。

CSR開示情報は作成基準に準拠して適正に作成している旨

CSR開示情報の作成及び報告に関する仕組み（内部統制）を構築し、維持する責任は経営者にあることを承知している旨

CSR開示情報の対象組織範囲において、CSR開示情報に重要な影響を与える違法行為又は不正行為がない旨

審査人から要請のあったCSR情報の審査に必要なデータ及び関連する資料をすべて提示した旨

CSR開示情報の記載事項について、重要な誤謬若しくは脱漏がない旨

CSR開示情報に記載した事項以外に重要な法規制違反がない旨

CSR開示情報に記載した事項以外に、CSR開示情報の修正又は開示が必要となる重要な後発事象がない旨

Q24 後発事象(p.22/13)の具体例にはどのようなものがありますか？

A 後発事象とは、CSR報告書発行時点又はその対象期間と審査報告書の日付までの間に生じたCSR情報及び審査報告書に何らかの影響を与える事象です。その影響が事業体の社会的責任への対応の状況あるいは審査人の結論に重要な影響を与える場合には、CSR情報が当該後発事象を適切に反映しているか、あるいは当該後発事象が審査報告書において適切に取り扱われているかを検討する必要があります。

後発事象の具体例としては、環境関連または労働安全衛生上の重要性のある事故等の発生があります。また、最近では各種CSRについて、法令違反とまではいかななくても問題のある事案が多数存在し、マスコミによって明らかにされる場合もあります。

Q25 固有の限界(p.23/14(4))とはどのようなことですか？

A 「固有の限界」とは、CSR情報の審査に元々備わっている要因によって審査内容に制約が生じる場合、その制約がもたらす審査上の限界を言います。このような制約が存在するケースでは、利用者が審査内容について誤解しないように、必要に応じて審査内容に「何らかの制限」を設け、その旨を審査報告書に記載することが望めます。

通常であれば、このような制限は存在しませんが、科学的知見が集積されることによ

って、KPI (Key Performance Indicators) に対する重要性の判断が大きく変化するような場合には、審査内容にこうした「固有の限界」が存在すると考えられます。例えば、重要でないと考えて情報提供していなかったKPIがあるような場合、その判断根拠にしている科学的知見の進歩によって、現時点における重要性の判断が必ずしも将来の期間まで及ばない可能性があることを指摘するようなケースがこれに該当します。

ただし、これまでの実務においては、重要な「固有の限界」は、実務上ほとんど発生していないと考えられます。

Q26 審査報告書は具体的にはどのようなものが考えられますか？

審査の結論を表明する報告の種類とその記載内容について、考えられる審査報告書の例を示します。なお、結論を表明する報告としましては、以下のような種類分けが考えられます。

- ・ 合理的保証*であるか、限定的保証*であるか
- ・ 表明する結論が肯定を意味するもの（肯定的結論）であるか、否定を意味するもの（否定的結論）であるか
- ・ 審査の主題情報*がCSR情報全体であるか、CSR情報の種類ごとであるか

ここでは、「限定的保証・肯定的結論・CSR情報を総括した主題情報全体の審査行った場合」と「合理的保証・肯定的意見・CSR情報の種類ごとに審査を行った場合」の例を示します。

*「合理的保証」「限定的保証」についてはQ2を、また「主題情報」についてはQ7をご覧ください。

（例示における ~ は研究報告における14. (4)審査報告書の記載事項に該当しません。）

< 限定的保証・肯定的結論・CSR情報を総括した主題情報全体の審査を行った場合の例 >

独立した審査人の審査報告書

平成 年 月 日

株式会社
代表取締役社長

株式会社
代表取締役社長

当社は、株式会社の委嘱に基づき、平成 年 月 日から平成 年 月 日までの事業年度の 株式会社が作成したCSR報告書に記載されたCSR情報について審査を実施した。なお、CSR情報について審査の対象とした部分は、CSR情報に記載されている事項のうち定量的情報であるKey Performance Indicators(KPI)及びそれに関連する定性的情報である。このCSR情報の作成責任は経営者であり、当社の責任は、独立の立場から実施した限定的な審査に基づきCSR情報に対する結論を表明することにある。当社は、我が国において一般に公正妥当と認められるCSR情報の審査の基準である に準拠して限定的な審査を行った。限定的な審査は、試査を基礎として行われ、主として作成方針及び文書の査閲、経営者及び従業員への質問、CSR情報の集計システム及び集計過程のレビュー、内部データのレビュー及びテスト、報告されたCSR情報の表示の妥当性の評価及び分析的手続に限られ、したがって、当社の実施した審査は合理的保証に比較してより限定的な保証を与えるものである。

当社は、上記CSR情報が、審査人が実施した限定的な手続の結果に基づく限り、「環境報告ガイドライン」(環境省) 「事業者による温室効果ガス排出量算定方法ガイドライン」(環境省)の適合する規準に準拠しておらず 株式会社が定めるCSR情報作成手続に従って収集・報告されていないと信じさせる事項、又は審査人自らが入手した証拠と矛盾しており当該CSR情報が表示する主題に係る事実に基づいていないと信じさせる事項は認められなかった。

会社と当社との間には、記載すべき利害関係はない。

以 上

< 合理的保証・肯定的意見・CSR情報の種類ごとに審査を行った場合 >

独立した審査人の審査報告書

平成 年 月 日

株式会社
代表取締役社長

株式会社
代表取締役社長

当社は、株式会社の委嘱に基づき、平成 年 月 日から平成 年 月 日までの事業年度の 株式会社が作成したCSR報告書に記載されたCSR情報、すなわちコーポレートガバナンスの状況に関する情報、従業員に対する配慮の状況に関する情報、顧客に対する配慮の状況に関する情報、社会一般に対する配慮の状況に関する情報、地球環境に対する配慮の状況に関する情報、その他事業体の社会的責任への対応の状況に関する情報について審査を実施した。なお、CSR情報について審査の対象とした部分は、CSR情報に記載されている定量的情報であるKey Performance Indicators(KPI)及びそれに関連する定性的情報のうち 及び を付した部分である。

このCSR情報の作成責任は経営者にあり、当社の責任は独立の立場からCSR情報に対する結論を表明することにある。当社は、我が国において一般に公正妥当と認められるCSR情報の審査の基準である に準拠して審査を行った。

CSR情報のうち を付した部分に関して、実施した合理的な審査は、試査を基礎として行われ、経営者が事業体の社会的責任への対応の状況を評価又は測定した結果を表明する際に採用した方針及びその適用方法並びに経営者によって行われた見積りの評価も含めCSR情報の表示を検討することを含んでいる。当社は、審査の結果として結論表明のための合理的な基礎を得たと判断している。

またCSR情報のうち を付した部分に関して、実施した限定的な審査は、試査を基礎として行われ、主として作成方針及び文書の査閲、経営者及び従業員への質問、CSR情報の集計システム及び集計過程のレビュー、内部データのレビュー及びテスト、報告されたCSR情報の表示の妥当性の評価及び分析的手続に限られ、実施した審査は合理的保証に比較してより限定的な保証を与えるものである。

審査の結果、当社の結論は次のとおりである。

(1) CSR情報のうち を付した部分については、「環境報告ガイドライン」(環境省)、「事業者による温室効果ガス排出量算定方法ガイドライン」(環境省)の適合する規程に準拠して、株式会社が定める情報作成手続に従って収集・報告されており、かつ、審査人自らが入手した証拠と矛盾しておらず、当該CSR情報が表示する主題に係る事実に基づいていると認める。

(2) CSR情報のうち を付した部分については、「環境報告ガイドライン」(環境省)、「事業者による温室効果ガス排出量算定方法ガイドライン」(環境省)の適合する規程に準拠しておらず 株式会社が定める情報作成手続に従って収集・報告されていないと信じさせる事項、又は審査人自らが入手した証拠と矛盾しており当該CSR情報が表示する主題に係る事実に基づいていないと信じさせる事項は認められなかった。

CSR報告書は、ある一つの情報に集約できる各種情報を提供するものではなく、事業体の社会的責任の対応状況に関する様々なCSR情報を提供するものである。一般に主題

情報の性格が異なる様々なCSR情報が同時に記載されることが多いため、CSR情報審査の審査事項は一義的に定めておらず、CSR情報の性格に応じて多義的なものとして設定しているところに、規準に照らしてCSR情報を評価する場合の重要な固有の限界がある。したがって本審査においては上記の通り、CSR情報のうち を付した部分については合理的な保証を実施しており、 を付した部分については限定的な審査を実施しており、それ以外の部分については審査を実施していない。

会社と当社との間には、記載すべき利害関係はない。

以 上