

# CSR 報告書の信頼性向上に関する一考察

大田博樹

1. はじめに
2. 信頼性向上のための保証システム
3. 保証の状況
4. 現状と課題
5. おわりに

## 1. はじめに

CSR報告書<sup>1</sup>は財務報告書では開示することが難しい企業の社会的責任(CSR: Corporate Social Responsibility)に関する活動報告を行なう非財務報告書で、利害関係者とのコミュニケーションを円滑にしたり、企業内での意識改革などの効果が期待されている。特に最近では、環境やガバナンスに適切に対応している企業の利益率は高いという調査結果<sup>2</sup>もあり、CSRに積極的に取り組んでいる企業が情報開示を行なう傾向が強くなっている。

このように非財務情報への関心が高まる一方で、報告書の内容が利害関係者のニーズに合致しない事や正確性の低い情報が開示されてしまい企業の信頼性を低下させてしまうというリスクも指摘されている。その結果、CSR報告書の価値を下げたしまったり、有価証券報告書などとの不整合という問題が起こったりする危険性がある。そのため、一部の先進的な企業では、CSR報告書に保証を付ける試みがされるようになってきている。しかし、CSR報告書の保証に関しては規制がないため、保証の範囲や水準に大きな違いがあ

---

1 非財務報告書には、環境報告書や持続可能性報告書、CSR報告書など様々な名称が使われているが、本稿ではこれらの報告書を総称してCSR報告書としている。

2 本調査は、日本証券アナリスト協会の検定会員のうちメールアドレス登録済みの会員に対してオンライン形式で行なわれた。調査期間は、2009年10月28日から2009年11月9日までで有効回答数は17086名中599名で回答率は3.5%。この調査に関心のある者が回答した可能性があり、情報の扱いには注意が必要であるとの注記がある。

るのが現状である。

本稿では、以上のような問題意識に基づいて、CSR報告書の保証の現状と今後の課題について明らかにすることを目的としている。

## 2. 信頼性向上のための保証システム

### 1) 保証の意義

近年、企業のグローバル化などにより社会的責任を求める声が高くなり、企業に経済・社会・環境に関わる課題に取り組むような利害関係者からの圧力が高まっている。そのため、企業は自社の社会的責任活動について、CSR報告書を利用して開示するようになってきている。スタンダード&プアーズ社によるCSR報告書に関する調査<sup>3</sup>によれば、日本企業からは上位50社に富士フィルムやソニーなど5社が選ばれており、日本企業の積極的な姿勢が伺える。

しかし、このような積極的な取組の中で保険会社による保険金の不払い問題や、食品偽装問題などCSR報告書の信頼性を大きく損なう事件が発生した。大手保険会社である損害保険ジャパンは保険金の不払い問題に関して、2006年5月に金融庁より保険業法第133条の規定に基づく業務の一部停止命令および同法第132条の規定に基づく業務改善命令を受けた。その前年の「CSRコミュニケーションレポート」の中では、「お客様のニーズに応えた質の高い保険商品の提供」や「カスタマーセンターやホームページなどの多様な窓口を通じて、お客様の声を収集、その内容を分析し、サービスの改善に活かす」などを社会的責任の一つに挙げているが、実際には保険金の不払い問題が発生しており事実とは違う内容になってしまっている。そのため、このような事件をきっかけにCSR報告書そのものの信頼性が低下してしまう危険性を指

---

3 本調査は、国連環境計画とサステイナビリティ社、格付け機関のスタンダード&プアーズ社が共同で、世界中で開示されているCSR報告書の格付けを行なったもので、2006年に「グローバル・レポート～明日の価値～」を公表した。一方、残念ながら上位50社には選ばれなかったものの、レベルの高い報告書を作成しているとして「その他の50社」のランキングも作成され、日本企業からは、東京電力とサントリー、エーザイなど5社が選ばれている。

本報告書については、<http://www.sustainability.com/index.asp>を参照されたい。隔年の発行となっている。評価方法は、会社概要などの基本情報からパフォーマンス情報など29項目で、評価の際の視点はパフォーマンスの優劣ではなく報告書の質となっている。

摘ができる。

このような問題が発生した背景には、現在のCSR報告書の保証に関する規制がなく、基本的に報告書の内容は自由に作成することが可能となっていることが挙げられる。環境省の調査によると、CSR報告書の信頼性を高めるための手段として、27.4%が「第三者機関等からのコメント」が必要であると回答している。その他、18.3%が「自主審査」、16.7%が「団三者機関等による審査」となっており、報告書の審査・保証に対する企業の関心の高さが伺える。しかし、実際に保証を付けているのは、一部の先進的な企業に限定されているのが現状となっている。

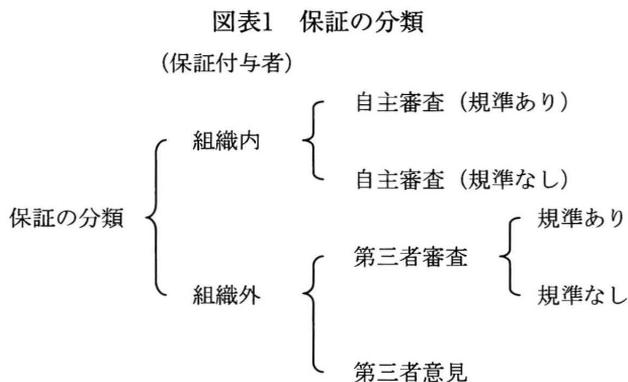
今日のCSR報告書が、利害関係者の意志決定に重要な役割を果たしていることを考慮すると、CSR報告書の信頼性確保が必要不可欠であるといえる。そして、そのための手段として注目されているのが、第三者による報告書の審査・保証であり、報告書そのものの信頼性を高めることが可能となる。さらに、第三者による審査により報告書の内容の正確性に加え、利害関係者が求める情報を正しく認識することで、情報の有用性・適正性についても高めることを期待されるのである。

このような状況の中で、環境省は非財務情報の信頼性を高めるための手引きとして「環境報告書の信頼性を高めるための自己評価の手引き」を公表した。本手引きは、2005年に施行された環境配慮促進法を受けて公表されたもので、同法は特定事業者に環境報告書を作成し、毎年度公表することを義務づけているが、さらに特定事業者自らが環境報告書の記載事項等についての評価を行うことを求めている。「自己」評価であるところに客観的な信頼性としての問題が指摘できるが、環境報告書の自己評価を報告書の信頼性向上の手段の一つとして「評価」することの重要性を認識している点が注目される。

## 2) 保証の概要

CSR報告書の信頼性を高めるため「保証」については、次の3点について考察する必要がある。第一に保証の実施方法の種類、第二に保証規準の有無、そして第三に保証水準である。まず、CSR報告書の保証の実施方法については、いくつかの方法が考えられているが、今日のCSR報告書の保証は図

表1のように分類することが出来る<sup>4</sup>。まず、保証を付ける主体の違いにより、自主審査と第三者による審査に分けることが出来る。これは報告書に対する保証を付与するののかという違いによる分類で、自らが審査した上で保証を付与する場合を自主審査と言い、組織外の第三者により保証が付けられる場合を第三者審査という。また、第三者による審査は、公認会計士や監査法人などによる保証と第三者意見と言われる専門家などによる意見表明に分類することが出来る。さらに、それぞれの審査には規準を用いるケースと独自の視点で評価を行なうケースに分けられる。本稿では、CSR報告書の保証を、上記の「自主審査」と「第三者審査」および「第三者意見」に分類し、考察をすることとする。



まず、自主審査とは、CSR報告書を作成した組織による自らの審査の事で、前出の環境配慮促進法の中でも求められている<sup>5</sup>。環境省は、環境問題に積極的に取り組んでいる企業が高く評価されるような社会や市場の仕組みが重

4 保証方法の分類については、環境省編『環境報告書の信頼性を高めるための自己評価の手引き』2007年と上妻義直編著『環境報告書の保証』同文館出版、2006年、國部克彦・伊坪徳宏・水口剛著『環境経営・会計』有斐閣、2007年及び2005年度以降に発行された各社のCSR報告書を参考にした。

5 環境配慮促進法は「環境」情報の開示を求める法律となっているが、ここで同法を取り上げたのは、「環境」がCSRに内包されると考えられるからであり、また同法による自己評価の概念がCSR報告書に援用できると思われるからである。本稿では、環境省編『環境報告書の信頼性を高めるための自己評価の手引き』を参考にしてている。

要であるとの認識を示しているが、その基本的な前提となるのは企業が作成する環境報告書が十分な信頼性を備えていることであると指摘している。そのため的手段として、報告書が目的適合性及び信頼性、理解容易性並びに比較容易性という一般的報告原則に従って作成されていることが重要だとしている。また、報告書の信頼性を高める手段として自己評価の実施や双方向コミュニケーション手法の組込、第三者による審査などの方策があることを挙げている。また自主審査には次の5項目が検討されている。

- ①自己評価の実施
- ②内部管理の徹底
- ③内部監査規準や環境報告書作成規準等の公開
- ④社内監査制度等の活用
- ⑤社会的に合意された環境報告書作成の規準への準拠

ここでの自己評価は、環境省が作成した『環境報告書ガイドライン2007年度版』で求められている29項目について記載事項を確認する方法をとっている。そして、もし報告書に記載しない項目がある場合には、掲載しない理由について説明することが求めている。しかしながら、自己評価は報告書作成者と評価者が同じ立場で審査を行っている点で客観的な信頼性が完全に確保されているとは言えないという問題がある。

次に、第三者による審査及び意見では、組織外の視点で評価が行われることになる。第三者による審査では、一定の規準に従ってCSR報告書の審査が行われるケースと独自の視点で審査が行われるケースがある。たとえば、新日本インテグリティアシュアランスでは、AA1000<sup>6</sup>の基本原則である重要性・完全性・適応性の3つの視点でインタビューやレビューをすることでCSR報告書を評価し、第三者の立場から所見を表明している。このケースでは、一定の規格に従ってCSR報告書の審査を行うことで、前年度以前の状態との比較や他社との比較が可能となっている。

一方、第三者による意見とは、CSR報告書の評価に対してNPOやNGO、

6 AA1000は、イギリスのNPOであるAccountAbilityが開発した基本原則および保証規準で、重要性・完全性・適応性の3要素から構成されている。非財務報告書の審査規準として利用される。詳細は、[www.accountability.org.uk](http://www.accountability.org.uk)を参照されたい。

CSR研究者が独自の見地から報告書を評価し、第三者の立場から意見を表明するものである。現在、第三者によるCSR報告書の評価では、この方式を採用する企業が多くなっているが、第三者意見では、報告書の内容の正確性を審査しているというよりも、審査人が報告書に対して持つ意見を述べるケースが多くなっているため信頼性確保への貢献度はあまり高いとは言えないと思われる。

第三者審査では、一定の規準に従って審査が行われる事が多いため、他社との比較が可能となるが、第三者意見では、それぞれが独自の見地で評価を行うため、評価項目の違いなどから他社との比較が難しくなっているという相違点がある。

### 3) 保証の規準と水準

CSR報告書の保証に関しては、いくつかのガイドラインやフレームワークが公表されているが、日本ではAA1000保証規準を利用する報告書が多くなっている。AA1000保証規準は、非財務情報の審査に関する規準の一つで、イギリスのNPOであるAccountAbilityが作成したAA1000シリーズの一部を構成しており、企業などが利害関係者に対して説明責任を果たすためのガイドラインとして公表されている。AA1000保証基準では、次の3項目を基本原則として提示している。(AccountAbility “AA1000 Assurance Standard” 2003)

- ・重要性(materiality)

利害関係者の意志決定や判断のために十分な情報が開示されているか。

- ・完全性(completeness)

開示すべき情報を完全に認識しているか。

- ・対応性(responsiveness)

利害関係者に対して的確に対応しているか。

企業などの組織がCSR報告書を作成する際に、これらの3項目に準拠しているかどうかを確認することで説明責任を果たすことが可能になると期待されている。また、第三者審査においてAA1000保証基準が利用されるケースも多くなってきている。現在、AA1000保証基準を利用している報告書は、

世界で100以上もあり、日本でも富士フィルムや東芝、東京電力など8社<sup>7</sup>が利用している。

一方、AA1000保証基準に対して、従来の財務監査から派生した規準として公表されているのがISAE3000 (International Standard on Assurance Engagements 3000 : 財務情報の監査とレビュー以外の保証業務に関する国際規準)である。ISAE3000は、国際会計士連盟 (IFAC) の国際監査・保証規準審議会が作成した非財務情報を対象とする国際保証規準となっている。

そのほか、SA8000<sup>8</sup>やGRIガイドラインなどを利用する方法も考えられている。SA8000は、アメリカのSocial Accountability Internationalが基本的な労働者の人権保護に関して作成した規準で、児童労働や労働者の健康と安全など9項目から構成される。労働問題に積極的に取り組んでいる企業は同規準の認証を受けることが可能となり、労働問題に関して国際的に評価を受けることとなる。また、GRIはCERES (Coalition for Environmental Responsible Economies) 「環境に責任を持つ経済のための連合」や国連環境計画 (UNEP) などが中心となって立ち上げた非政府組織で、2006年に第3版のガイドライン (G3) を公表している。GRIガイドラインは、持続可能性実現のためには経済・環境・社会的側面から企業経営にアプローチする必要があるとの認識から、経済・環境・社会の3要素 (トリプル・ボトム・ライン) を含んだ報告書の作成を求めているのが特徴である。本ガイドラインは、世界の2,300以上のCSR報告書などで利用されており、日本でも多くの企業が採用している。このような規準やガイドラインに準拠した報告書を作成しているのかを審査することで、説明責任を果たすことが可能になると期待されている。

最後に、保証水準については、まず保証付与業務のリスクの違いによって

---

7 AA1000保証基準を利用している企業の調査は、www.corporateregister.comによる。日本では、富士フィルム、日興コーディアル証券、日本製紙、タクマ、三菱東京UFJ銀行、東京電力、東芝、あいおい損保の計8社が利用している。2008年4月現在、corporateregisterにはあいおい損保を除いた7社が登録されている。

8 同規準は、アメリカのSAI :Social Accountability International が作成。規準前のSAはSocial Accountabilityの頭文字をとったもの。SAIの詳細な情報については、次のHPの参照のこと。http://www.sa-intl.org/

「合理的保証業務」と「限定的保証業務」に分類され<sup>9</sup>、財務諸表監査の保証業務概念を援用した審査・保証が行われている。保証付与業務のリスクとは、保証付与者が報告書に重大な虚偽の記載がある場合に不適切な結論を出す可能性の事で、次の3つのリスクがある。

- (1) 「固有リスク」…関連する内部統制が存在していないとの仮定の上で重要な虚偽の表示がなされる可能性
- (2) 「統制リスク」…重要な虚偽の表示が、関連する内部統制によって適時に防止または適時に発見されない可能性
- (3) 「発見リスク」…業務実施者により重要な虚偽の表が発見されない可能性

合理的保証業務とは、保証業務の対象について、適用される規準に照らして適正性もしくは信頼性、有効性などについて絶対的ではないが相当高い心証を得たと言うことを意味し、積極的形式によって結論を報告する。一方、限定的保証では報告書の作成者が一定の規準に従って作成したかどうかについて保証付与者が入手した証拠に基づいて評価した結果を「当該作成規準に従って作成されていないと認められる事項が発見されなかった」との消極的形式により結論が報告され、いわゆるレビュー業務に当たるものとなる（企業会計審議会編 [2004年] p.5-6）。

たとえば、シャープのCSR報告書(2008年度版)は、あずさサステナビリティが第三者審査を行っているが、審査報告書の結論には、「報告書に記載されている環境パフォーマンス指標、環境会計指標及び社会性パフォーマンス指標が、会社が定めた作成規準に従って、重要な点において合理的に把握、集計、開示されていない、と認められる事項は発見されなかった」と限定的保証を行なっている。日本におけるCSR報告書の第三者審査では、このような限定的保証を付けているケースが多くなっている。

CSR報告書の審査報告書への記載項目については、財務諸表監査と同じよ

---

9 広瀬義州著「企業会計における非財務情報の役割」『会計』、森山書店、第173巻第6号、所収p.11 CSR報告書等の非財務情報は財務諸表監査の保証業務概念を援用した審査が既に行われつつあるため、保証業務の分類については、企業会計審議会の「非財務情報等の保証業務の概念的枠組みに関する意見書」（2004年）の「合理的保証業務」と「限定的保証業務」の分類が多く利用されていると思われる。

うに、①無限定の結論と②限定付きの結論、③否定的な結論、④結論を表明しないという結論、の4つがあるという(内藤文雄 [2005年] p.29)。ただし、限定的保証については「限定した手続きにより保証業務リスクを限定的保証業務に求められる水準に抑えるための手続きを実施したことを記したうえで、すべての重要な点において、一定の規準に照らして適正性、有効性等がないと考えられる重要な事項が発見されなかったとする消極的な結論を報告するもの」(広瀬義州[2008年]p.16)で合理的保証とは性質が異なるため、上述の4つの分類には適用されない。

### 3. 保証の状況

#### 1) 特定事業者の環境報告書に対する保証状況

本項では、実際にCSR報告書においてどのような保証が付けられているのか、また保証の有無により報告書にどのような影響を及ぼしているのかについて考察する。まず、環境配慮促進法で特定事業者に指定されている独立行政法人の25法人<sup>10</sup>の環境報告書の保証状況と保証の有無による報告書への影響について調査した。ここで独立行政法人を取り上げたのは、特定事業者に指定されて以降多くの法人が環境報告書を作成し、保証を付けるようになったため報告書と保証の関係が考察しやすいことにある。

まず、25法人のうち何らかの保証を付けていた報告書は、11法人で全体の44%となっており、保証の内訳は、自主審査が7法人で第三者意見が3法人、第三者審査が1法人となっている。環境報告書に保証を付けている法人は全体の半分以下で、その多くは自主審査となっていることが分かった。また、報告書のページ数は、法人によって12ページから88ページと大きな開きがあり、平均ページ数は38ページだった。ここで保証を付けている法人に注目し

---

10 環境配慮促進法で特定事業者として指定されている独立行政法人は次の通り。(独立行政法人は省略、順不同)自動車検査、宇宙航空研究開発機構、海洋研究開発機構、家畜改良センター、環境再生保全機構、高齢・障害者雇用支援機構、国立環境研究所、国立高等専門学校機構、国立病院機構、雇用・能力開発機構、産業技術総合研究所、新エネルギー・産業技術総合開発機構、森林総合研究所、水産総合研究センター、石油天然ガス・金属鉱物資源機構、中小企業基盤整備機構、鉄道建設・運輸施設整備支援機構、都市再生機構、日本原子力研究開発機構、農業・食品産業技術総合研究機構、農林水産消費技術センター、物質・材料研究機構、水資源機構、理化学研究所、労働者健康福祉機構

てみると、保証を付けている報告書の平均ページ数は46ページとなっており、法人全体の平均ページ数よりも多くなっていた。報告書のページ数が多ければ優れた報告書であると単純に判断することは出来ないが、多くのページ数を使い利害関係者に情報提供することに関心のある法人が報告書の信頼性を高めるために保証を付けていると考えることも出来る。その他、報告書の方向性やデータの裏付け、分かりやすさなどで比較したところ保証の有無による報告書の内容に大きな違いは見られなかった。なお、保証規準については、利用している法人はなかった。

独立行政法人海洋研究開発機構の環境報告書2007では自主審査を行い「環境報告書評価結果報告書」を作成しており、審査の実施者は、総務部長と安全・環境管理室長、監査・コンプライアンス室長の3名となっている。審査は「環境配慮促進法」と「環境配慮促進法第4条に基づく環境報告書の記載事項等」、「環境報告書の信頼性を高めるための自己評価の手引き（試行版）」を基本に実施されている。審査結果は、報告書が上記の規準に基づいて作成されたもので、「網羅性、信憑性、妥当性について評価を行った結果、適正であることを確認しました」としている。そして、「今後の環境配慮活動を推進するにあたって、環境配慮についての改善目標をより具体的かつ効果的に設定できるよう、各種指標の把握方法についても工夫し、それに基づいて、各担当部署がそれぞれの責任分担のもと効果的な改善・向上活動に取り組んでいけるよう、よりいっそう努力されることを期待します」と締めている。同法人の保証は、限定のない合理的保証となっているが、保証付与者が同法人内の在籍しているため客観的な信頼性は低くなっていると思われる。

一方、第三者意見を採用している独立行政法人都市再生機構の審査報告書は、有識者意見として社団法人環境情報科学センターに依頼している。有識者意見報告書では、同法人は環境への取り組みについて分かりやすくまとめであり、全体的に読みやすいように工夫されているとしながらも、4つの課題について指摘している。まず、同法人が環境対策において果たすべき役割についての課題として、都市再生の分野も含めた広い分野での対策の推進と研究開発による取り組み、環境教育を受けていない現役世代への環境教育の実施を挙げている。また、環境対策の成果をマテリアルフローによって開示

しているが、目標値も設定することが重要である点を指摘している。上述したように、第三者意見では報告書の内容の審査というよりも有識者による意見表明になっているケースが多いため、報告書の信頼性確保への効果は低いと思われる。

## 2) 企業のCSR報告書に対する保証状況

本項では、一般企業が作成したCSR報告書の保証状況について、環境省と財団法人地球・人間環境フォーラム主催の「環境コミュニケーション大賞<sup>11</sup>」の受賞企業15社を取り上げることとする。まず、受賞企業15社のうち何らかの保証を付けていた報告書は13社で全体の87%となっていた。保証の内訳<sup>12</sup>は、第三者意見が9社で第三者審査が5社となっており、自己審査をしている企業はないことが分かった。そして、CSR報告書の作成時に環境報告書ガイドラインとGRIガイドラインを利用し、保証の審査規準として、ISAE3000と環境報告書ガイドライン2007、GRIガイドラインを利用する企業が多くなっていた。報告書のページ数は、28ページから121ページまでの幅があり、全体の平均ページ数は64.8ページで保証を付けている報告書は67.9ページと若干多くなっていた。また、第三者意見を付けている報告書の平均ページ数は66.1ページで、第三者審査を付けている報告書では70.8ページとなっていた。ページ数での単純比較は難しいが、より厳格な審査を受けている報告書の方がより多くの情報量を持っている事が明らかとなった。ただ、その他、保証の有無による報告書の方向性やデータの裏付け、分かりやすさなどに大きな違いは見られなかった。

今回、大賞を受賞した松下電器産業は、ナチュラル・ステップというNGOによる第三者意見を採用している。ナチュラル・ステップによる第三者意見報告書は2ページにも渡り、松下電器産業が果たすべき社会的責任について、製品のグリーン化やサステナブルな商品開発などの重要性を指摘し

11 「環境コミュニケーション大賞」は環境省と財団法人地球・人間環境フォーラム主催、日本経済新聞社後援、財団法人地球環境戦略研究機関持続性センター協力で、2006年11月から2007年11月までに発行された報告書が対象となっている。応募作品は317件で、ガイドラインに沿っているのが望ましいとされている。審査では、基本的要件が明記されていることや分かりやすいことなどが選考基準となっており、受賞企業は松下電器産業やトヨタ自動車、シャープなど15社。

12 凸版印刷だけが、第三者意見と第三者審査の両方を行っていたため合計企業数にズレが生じている。

ている。独立行政法人での調査結果と同じように、第三者意見では報告書の内容に対する指摘はほとんどなく、松下電器産業が今後どのように社会や環境に配慮していくべきなのかの方向性についての指摘となっている。

一方、シャープの第三者審査を行ったあずさサステナビリティは、審査報告書によると同社の「環境・社会報告書2008」に記載されている環境パフォーマンス指標、環境会計指標及び社会性パフォーマンス指標の信頼性についてISAE3000を参考に「環境報告書審査基準案」（環境省[2004年]）と「サステナビリティ情報審査実務指針」（サステナビリティ情報審査協会[2007年]）に準拠して審査を実施している。審査方法は、まず報告書の作成・開示方針についての質問から始め、指標に関して会社の定める基準の検討、内部統制の整備・運用状況の評価、一部の工場に対する現地審査などを行っている。その結果、「上記審査手続きを通じて結論の基礎となる十分かつ適切な証拠を入手した。環境・社会報告書に記載されている指標が、会社が定めた作成基準に従い、重要な点において合理的に把握、集計、開示されていない、と認められる事項は発見されなかった」としている。「～開示されていないと認められる事項は発見されなかった」と限定的な保証となっていることが分かる。今回の調査対象となった企業のうち第三者審査を受けていた5社は全て限定的保証となっていた。しかし、独立した第三者がISAE3000などの基準に基づいて報告書を審査することで客観的信頼性が高まっていると思われる。

#### 4. 保証の問題点と今後の課題

現在、「CSR報告書や環境報告書は、既に保証業務概念を援用したゆるやかな第三者審査等が行われているところまできている」（広瀬義州[2008年]p.16）。そして、CSR報告書などの非財務報告書は投資意志決定など果たすべき役割は年々拡大しており、今後の展開を考慮すれば何らかの保証を付与し、情報の信頼性を高めることが重要であると思われる。しかしながら、現時点ではCSR報告書における保証はまだまだ発展段階にあり、保証システムの影響度は大きいとは言えない。このようにCSR報告書の保証システムが進展しない背景には、非財務情報が利害関係者に与える影響が財務情報に比

べて小さく、情報の利用者が少ないことが挙げられる。そのため、企業側が不利な情報を開示することはなく、不正を発見するための保証システムの必要性が低くなっていると考えられる。しかし、報告書の信頼性を高めるためには早急に保証システムを確立する必要があると言える。

これまでの考察から、CSR報告書の保証にはいくつかの問題点があることが明らかとなった。第一に保証の対象となる範囲の広さが挙げられる。これまで非財務報告書は、環境情報が中心であったが、最近では環境問題以外にも社会や経済の情報を含んだCSR報告書へと範囲を拡大している。保証付与者には「自らの業務を適正に遂行するための専門的な技能や知識を有する」（企業会計審議会編 [2004年] p.6）ことが求められるため、CSR報告書に対して保証を行う場合には、広範囲な知識が要求されることになる。あるいは、分野ごとに多くの専門家を集め分野ごとに保証業務を行うことになるため、報告書全体の保証が難しくなっていると言える。

また、この点に関しては、保証する項目についても注意する必要がある。たとえば、汚染物質の排出について、その排出量が正確だと保証されたとしてもその保証にどのような意味があるのか検討する必要がある。このような情報に関しては、データが正確かどうかよりも、そのデータがどのような意味を持つのかについてのコメントの方が価値があるのではないだろうか。したがって、保証の範囲及び項目については、情報の特質に応じて専門家の保証あるいはコメントという形で選択した方が価値があるものと思われる。

第二に、保証を行うための社会的なシステムが整備されていないことがある（上妻義直 [2006年] p.6）。現在のところ、環境省の環境報告書ガイドラインやGRIガイドライン、AA1000保証基準など様々なガイドラインが存在しているが、どれも社会的な合意が確立しているとは言えない。特に、実務では利害関係者と報告書作成組織、保証付与人との間で合意された基準が必要になるため、今後の議論が必要になるとと思われる。

第三には、現在CSR報告書の多くで利用されている第三者意見は、その報告書に対する方向性や保証付与者の提言を開示しているものの、不正発見の視点から審査しているものではない事が指摘できる。情報利用者側が求める「保証」と保証付与者の「保証」には少なからずギャップが存在しているの

である<sup>13</sup>。本稿では、CSR報告書の保証として「自主審査」と「第三者意見」、「第三者審査」を取り上げたが、自主審査には客観的な信頼性という面で問題があると思われる。また、第三者意見では、客観的な視点ではあるもののその多くは報告書の内容の信頼性を保証するものではなく、保証付与者が報告書作成組織に対しての提言を行うというケースになっていた。そのため、第三者意見は第三者審査とは全く違う目的を持っていると言える。

そして、第四には、保証業務を行う際に参考となるガイドラインや基準では保証水準について判断基準が曖昧になっているという問題がある。たとえば、AA1000保証基準を利用している富士フィルムのCSR報告書では、重要性・完全性・対応性について図表2のような表を作成しており、報告書がどの程度の情報を網羅しているのかが分かりやすくまとめられている。

図表2 AA1000保証基準による審査項目一覧

分類	項目	重要性	完全性	対応性
		4つのパラメータ	開示の対象範囲	開示の有無
経営	コーポレート・ガバナンス	2	全	あり
	コンプライアンス& リスクマネジメント	2	国内	あり
	マネジメントシステム	2	国内	あり
お客様	お客様対応	2	国内	あり
	製品の安全管理	3	国内	あり
株主・投資家	IR活動	2	全	あり

(出展：富士フィルム『サステナビリティレポート』2007より一部抜粋、筆者加筆)

しかし、それぞれの項目については、記載しているかどうかの判断が加えられるだけであるため、情報の質である記述内容までは審査対象とはならないという問題もある。

13 その要因として、上妻(2006)は保証付与者が保証の限界について理解しているのに対して、情報の利用者は保証の限界について理解していない点を挙げている。

## 5. おわりに

CSR報告書における保証の問題について考察してきたが、これらの問題の解決には制度面や保証付与者の問題もあるため、早急に解決するのは難しいと思われる。しかしながら、CSR報告書の信頼性を高めるためには、早急に保証システムの確立が必要であるといえる。そのためには、まず重要性の観点から環境報告書ガイドラインを作成し、統一された報告書を作成することが重要で、CSR報告書の体裁を統一することで他社との比較が可能になるとともに、保証業務を効率的に行えるようになるからである。この点については、現在のところGRIがその役割を果たしつつあると言える。

そして、保証については「第三者意見」と「第三者審査」を全く違う目的のものとして捉え、それぞれを併用するという方法が有効であると思われる。既に考察したように、第三者意見は第三者という客観的な視点ではあるものの、報告書の内容を審査し信頼性を保証するものではなく、保証付与者が報告書作成組織に対しての提言を行うものと考えられる。そのため、CSR報告書の中で今後の企業経営に与える影響の高い項目に対しては監査法人などの第三者による審査を実施し、データの裏付けを含めた保証とする。一方で、CSRに対する方向性や定性的な情報に対しては関係する有識者やNGOなどに第三者意見を求めていくことで、今後の方向性を決定する基礎的情報とする。このように「第三者審査」と「第三者意見」のそれぞれの良さを生かして評価対象を分けて保証を付けていく事で、CSR報告書の信頼性を高める保証システムの運用が可能になると考えられる。

CSR報告書の内容には環境問題や社会問題が含まれており、地球規模での取り組みが重要となっている。特に、環境問題については環境サミットの開催や気象状況の変化からも分かるように、大きく取り上げられることが予測されるため、今後は地球規模でCSR報告書が果たす役割はさらに拡大すると思われる。しかしながら、本稿でのCSR報告書の保証に関する研究では、調査対象の報告書が日本企業に限定されていたが、この点については今後の研究課題として取り組んでいきたい。

<参考文献>

- 上妻義直著『環境報告書の保証』同文館、2006
- 環境省編『環境にやさしい企業行動調査』環境省、2007年
- 環境省編『環境報告書ガイドライン』環境省、2003年
- 環境省編『環境コミュニケーションの更なる広がりを目指して～環境配慮促進法について～』環境省
- 環境省編『環境報告書の信頼性を高めるための自己評価の手引き』環境省、2007年
- 環境省・日本公認会計士協会編『CSR情報審査に関する研究報告』2007年
- 國部克彦・伊坪徳宏・水口剛著『環境経営・会計』有斐閣アルマ、2007年
- 柴田英樹・梨岡英理子著『進化する環境会計』中央経済社、2006年
- 水口剛著『企業評価のための環境会計』中央経済社、2002年
- 宮崎修行著『統合的環境会計論』創成社、2001年
- ・ AccountAbility “*Stakeholder Engagement Standard Exposure draft*”  
(<http://www.accountability21.net/>)
- AccountAbility “*AA1000 Assurance Standard*” AccountAbility, 2003  
(<http://www.accountability21.net/>)
- Global Reporting Initiative “*Sustainability Reporting Guideline*” 2006  
(<http://www.globalreporting.org/Home>)
- 日本公認会計士協会編「CSRマネジメント及び情報開示並びに保証業務の基本的考え方について」『経営研究調査会研究報告書26号』2005年
- 上妻義直著「日本型CSR報告書の特性」『会計』第173巻第4号、森山書店
- 吉見宏著「非財務情報の監査」『会計』第173巻第4号、森山書店
- 損害保険ジャパン『CSRコミュニケーションレポート』
- 損害保険ジャパン『CSRコミュニケーションレポート』
- 富士フイルム『サステナビリティレポート』
- 富士フイルム『社会・環境レポート』

## 本研究プロジェクトにおける主な調査研究活動

日 時：2009年10月10日(土)  
場 所：国連大学 ウ・タント国際会議場  
内 容：生物多様性条約COP10 1年前連続シンポジウム  
研究課題：COP10が企業経営に与える影響について調査すること

日 時：2009年10月27日13時30分～17時30分  
場 所：大和ハウス工業 本社ビル2階会議室  
参加人数：24名(参加者は企業担当者やNPO、学生、行政機関、研究者など)  
内 容：グループ毎に各テーマについて議論を行なう。(グループディスカッションでは、テーマ毎にグループに分かれ、担当者より取組内容について説明を受ける。テーマは事前に選択可能で、各テーブルは6名前後。筆者は「社会との共創共生」を選択、各テーブルには担当の社員が2～3名同席するが、基本的な取り組み説明以外で意見を言うことはなく、結論の誘導等はない。)最後に全体で意見の共有を行なう。

日 時：2009年10月29日(木)  
場 所：日本経済新聞社 日経ビル3階  
内 容：第2回日経GSRシンポジウム  
研究課題：CSRの現状に関する研究