

エコアクション21における「環境活動レポート」の  
情報の信頼性に向けて

メタデータ	言語: ja 出版者: 静岡大学人文学部 公開日: 2011-06-28 キーワード (Ja): キーワード (En): 作成者: 大橋, 慶士 メールアドレス: 所属:
URL	<a href="https://doi.org/10.14945/00005735">https://doi.org/10.14945/00005735</a>

## 論 説

# エコアクション21における「環境活動レポート」の 情報の信頼性に向けて

大 橋 慶 士

### はじめに

近年、企業等の社会的説明責任の重要性はますます重要となってきた。これに伴い、持続可能な社会に向け、企業が自主的あるいは法規制等によって発行する環境報告書<sup>1</sup>を作成・公表する事業者の数は増加傾向にある。また、その情報開示も環境的側面、経済的側面、社会的側面の取り組み状況に関わる情報すなわちサステナビリティ情報まで拡大されたCSR報告書（名称は作成企業により異なっている）が作成・公表されるようになってきている。わが国は、これら環境報告書の作成に関しては、世界的に他国をリードしている。

しかしながら、環境報告書の信頼性を高めるための第三者保証に関しては、欧州などと比較し後れ、一部先進的企業の例はあるが、環境報告書の第三者保証を受ける企業の本数はKPMGの調査<sup>2</sup>によればほとんど変化がないといわれている。また、エコアクション21の認証登録制度の普及により「環境活動レポート」（環境報告書）を作成・公表する事業者の数は増加の一途をたどっている。「環境活動レポート」はエコアクション21の審査人による第三者審査の対象ではあるが、先の環境報告書の第三者保証とは程遠い審査制度といえよう。

本稿では、「環境活動レポート」の情報の信頼性に向けての課題について検討する。その際、最初にわが国の最近の環境報告書の開示実態を明らかにし、そしてエコアクション21の制度における「環境活動レポート」の位置づけを明確にする。さらに「環境活動レポート」に対するステークホルダーとその情報ニーズの検討を行う。それらステークホルダーのニーズを踏まえた環境報告書の検証と信頼性を考察した上で、環境報告書の第三者保証について、エコアクション21の制度と実務として存在するサステナビリティ情報審査協会の第三者保証制度との比較を行い、「環境活動レポ

<sup>1</sup> 環境報告書は、狭義に解すれば、企業等の環境的側面を記載したものである。最近では、持続可能な社会の実現に向け、環境的側面、経済的側面および社会的側面についてのサステナビリティ情報を開示した社会・環境報告書やCSRレポートなどが大企業では作成されている。本稿において、特に断りがない限り、環境報告書は、これらを含めて環境報告書という。環境報告書の定義については本文で述べる。

<sup>2</sup> KPMGあずさサステナビリティ株式会社（2008）『KPMG CSR報告に関する国際調査2008』

ート」の信頼性担保に関する課題の整理を行った。

## 1 環境報告書の開示実態

企業等の組織が作成・公表している環境報告書には、自主的な情報開示によるもの、エコアクション21の認証登録に伴い作成・公表されるもの、あるいは環境配慮促進法<sup>3</sup>により特定事業者による作成・公表が義務づけられたものがある。

ここで環境報告書は、環境省の「環境報告ガイドライン」の定義によるもの、すなわち、「その名称や環境以外の分野に関する情報の記載の有無並びに公表媒体に関わらず、事業者が事業活動における環境負荷及び環境配慮の取組状況に関する説明責任を果たし、ステークホルダーの判断に影響を与える有用な情報を提供するとともに、環境コミュニケーションを促進するためのもの」<sup>4</sup>をいう。したがって、エコアクション21の認証登録における「環境活動レポート」も環境報告書の範疇に含まれる<sup>5</sup>。以下では、断りが無い限り環境報告書はこの定義による。

平成20年度の「環境にやさしい企業行動調査結果」<sup>6</sup>によれば、自主的に環境報告書を作成・公表している企業は上場企業の51.6%（企業数633社）、非上場企業では29.3%（企業数527社）であり、数にしてトータル1,160社となっている。また、エコアクション21により環境報告書を作成・公表している企業等の数は4,946事業所（2010年7月の累計認証登録数による。実数は未掲載の企業があり、異なる。）である。したがって、大企業、中小企業あわせて、少なくともおおよそ6,100強の企業等が環境報告書を作成・公表していることになる。一方、環境配慮促進法は、政令<sup>7</sup>で定めた特定事業者（独立行政法人および国立大学法人など）に環境報告書の作成・公表を定めたもので、現在、94事業者（独立行政法人31、国立大学法人60、その他3）がその対象となっている。さらに、環境省の先の調査結果によると何らかの形態で環境の取組等の情報を公開している上場企業は824社（うち環境報告書を作成・公表している企業は633社で76.8%である）、非上場では877社（うち環境報告書を作成・公表している企業は527社で60.1%である）となっており、環境報告書を作成・公表していない企業までも含めれば、環境の取組等の情報を公開している企業数あるいは事業所数は、6,700強に上る。

環境報告書の作成・公表企業等が増加しているなかで、開示情報も大企業の開示に見られるごと

<sup>3</sup> 正式には、「環境情報の提供の促進等による特定事業者等の環境に配慮した事業活動の促進に関する法律」という。2004年6月に制定された。この法律の目的は、環境報告書の普及促進、信頼性の向上のための制度的枠組みの整備、環境報告書の活用による事業者の環境配慮の取組みを促進するための条件整備を行うことである。

<sup>4</sup> 環境省（2007）『環境報告ガイドライン～持続可能な社会をめざして～（2007年版）』平成19年6月、p.10。

<sup>5</sup> 『環境報告ガイドライン2007年版』では、これについて「『エコアクション21』に規定する「環境活動レポート」の要件を満たして作成・公表されたものは、環境報告書の範疇」とであると明確に述べている。同上、p.4。

<sup>6</sup> 環境省『環境にやさしい企業行動調査結果（平成20年度における取組に関する調査結果）』平成21年12月、p.95。

<sup>7</sup> 「環境情報の提供の促進等による特定事業者等の環境に配慮した事業活動の促進に関する法律第2条第4項の法人を定める政令」平成17年3月16日政令第42号（最終改正は平成22年3月25日、政令第41号）で定められている。

く情報範囲が拡大されたサステナビリティ情報（環境的側面・経済的側面・社会的側面に対する対応状況）から主として環境的側面を中心とするものにと大きく分かれている。エコアクション21における認証登録のスペックが要求する環境活動レポートの必要最小限の記載項目の大半は環境的側面に関するものである。しかし、エコアクション21のガイドラインには、「環境活動レポートは、あくまでも社会的な説明責任に基づくものであり…」<sup>8</sup>という記述があり、必ずしも環境的側面のみを前提にしたものではなくサステナビリティ情報への含みをもったもの、といえる。現に、審査人の「審査報告書」の評価欄の総合コメント<sup>9</sup>において、CSR（企業の社会的責任）への対応に対する推奨コメントが見られるからである。ただし、コメントを見る限りでは、審査人がCSRをどのように解しているかは明確ではない。したがって、どのようなCSR情報が環境活動レポートに記載されるかは、現在のところ明確なものはない。しかし、認証登録業者の中には従業員数が300人を超える事業者や大学法人および市町村等を多く含むことから、エコアクション21の環境活動レポートにおいても、審査人と認証登録事業者自身の対応いかによってはサステナビリティ情報へと情報開示が拡大していく可能性はある。ただし、エコアクション21の認証登録事業者の66.1%が30人以下の小規模事業所<sup>10</sup>であることから大半の事業所は環境的側面のみの記載となる。

## 2 エコアクション21における環境活動レポートの位置づけと情報開示規定

エコアクション21の認証登録制度は、「エコアクション21のガイドラインに基づき、環境への取組を適切に実施し、環境経営のための仕組みを構築、運用、維持するとともに、環境コミュニケーションを行っている事業者を、認証登録する制度」<sup>11</sup>である。その制度の骨子は適切な環境マネジメントシステム（EMS）の構築・運用・維持と環境コミュニケーションである。ISO14001の認証登録制度の規格のスペックにもコミュニケーションの規定があるが、エコアクション21とISO14001との違いは、ISO14001が外部コミュニケーションを行うことを決定した場合には、「方法を確立し、実施すること」と<sup>12</sup>規定しているに対し、エコアクション21は「環境活動レポートを定期的に作成し、公表する」<sup>13</sup>ことを明確に規定するとともに、エコアクション21の中央事務局のホームページ

<sup>8</sup> 環境省（2009）『エコアクション21ガイドライン 2009年版』、2009年11月、p.39。

<sup>9</sup> エコアクション21の様式6（Ver.2.0）「（現地予備・登録・中間・更新）審査報告書」における総合コメント（総合評価）。

<sup>10</sup> エコアクション21中央事務局ホームページの資料から。URLは<http://www.ea21.jp/index.html>である。この数値は、2010年7月現在のものであり、資料によれば、認証登録事業者の従業員規模別内訳は、10人以下が1,306（26.4%）、11人～30人が1,962（39.7%）、31人～100人（25.4%）、101人～300人が339（6.9%）、301人以上が83（1.7%）となっている。

<sup>11</sup> 環境省（2009）、『エコアクション21ガイドライン2009年版』、p.7。

<sup>12</sup> ISO14001のスペック4.『4.3 コミュニケーション。外部コミュニケーションの検討にあたり、ステークホルダーの見解、ニーズを考慮し、その方法としては、アニュアルレポート、ニュースレター、インターネットおよび地域での会合が挙げられている。

<sup>13</sup> 環境省（2009）、『エコアクション21ガイドライン2009年版』、p.31。

でこれを公開することを義務づけている点である。すなわち、エコアクション21の場合は、環境報告書の作成と内容および開示方法までを明確に規定している点、これがこの制度の大きな特徴である。したがって、当然、環境報告書（環境活動レポート）の内容と開示方法そのものについても認証登録における審査人の審査対象となる。これがISO14001とは大きく異なるものといえる<sup>14</sup>。

エコアクション21ガイドラインは、「環境活動レポートを作成・公表することは、中小企業においても社会的責務であるとともに、組織の環境への取組を推進し、組織が社会から信頼を得ていくために必要不可欠」<sup>15</sup>なものとしている。したがって、「環境活動レポート」は、宣伝用のパンフレットではなく、社会的説明責任に基づき作成・公表されるものとし、そのための最小限の必要記載項目と備えるべき情報を規定している<sup>16</sup>。そして、最小限の記載事項については、以下の図表1に掲げた9項目を挙げている<sup>17</sup>。

図表1 環境活動レポートの最小限の必要記載項目

- ①組織の概要（事業所名、所在地、事業の概要、事業規模等）
- ②対象範囲（認証・登録範囲、レポートの対象期間、事業規模等）
- ③環境方針
- ④環境目標
- ⑤環境活動計画
- ⑥環境目標の実績
- ⑦環境活動計画の取組結果、次年度の取組内容
- ⑧環境関連法規等の遵守状況の確認および評価の結果ならびに違反、訴訟等の有無
- ⑨代表者における全体評価と見直しの結果

出所：「エコアクション21ガイドライン2009年版」に基づき筆者作成<sup>18</sup>

「エコアクション21ガイドライン2009年版」が、2004年版の5項目の最小限の記載項目から9項目に増加させたのは、①事業者の環境パフォーマンスを実状に合致した正確かつ公正に評価するた

<sup>14</sup> ISO14001は、外部コミュニケーションの決定の如何、決定についての文書化、その場合の方法の確立およびその実施を規定しているのみで、具体的な内容および方法についての規定はしていない。したがって、外部コミュニケーションの決定がなされている場合には、その確立および実施しているかが審査の対象となる。

<sup>15</sup> 環境省（2009）、「エコアクション21ガイドライン2009年版」、p.39。

<sup>16</sup> 同上、p.39。

<sup>17</sup> 同上、p.39。なお、『エコアクション21ガイドライン2004年版』では5項目であったが、2009年版では、組織概要、対象範囲、環境活動計画における次年度の取組内容、環境関連法規等の遵守状況の確認及び評価結果、代表者による全体評価と見直しの結果を要求事項に加え9項目とした（同、p.6を参照）。

<sup>18</sup> 同上、p.39。

めには「環境活動レポート」の対象とする組織の範囲（バウンダリー）を明確に表示するための必要性からであり、そのため組織の概要（事業所名、所在地、代表者、環境管理責任者、事業活動の内容、主要製品の出荷量・出荷額、従業員数や事業所の延べ床面積などの事業規模）と認証登録の範囲とが一致することを確認するため対象範囲を追加したこと、②環境パフォーマンスに対する是正措置を反映した次年度計画を明確化すること、③審査人の審査結果報告書における評価コメントに環境関連法規等に対するコメントが多々見られるため環境関連法規等の遵守状況の確認および評価の結果を加えたこと、④PDCAサイクルにおけるA（アクション）を明示し代表者の責任と役割をさらに明確化したこと、などが考えられる。

エコアクション21ガイドラインが、環境活動レポートについて主として最小限の必要記載事項を中心に示しているのは中小企業者のEMS構築・運用・維持への配慮をしているからである。なぜならば、エコアクション21の認証登録事業者数は、既述したように事業者の従業員規模別には10人以下が1,306（26.4%）、11人～30人が1,962（39.7%）であり、30人以下の認証登録事業者数が66%強を占めているため、零細中小の事業者に過度の負担をかけることに対する配慮からである<sup>19</sup>。なお比較的規模の大きな従業員数100人の組織に対しては、より積極的な取り組みを進めるための推奨事項をスペックに追加している。そして、これらの推奨事項については、認証取得後数年を経過した組織に対しては、その後の審査（中間審査、継続審査）においてスペックに準じた取扱いをすることとしている<sup>20</sup>。基本的には、エコアクション21の環境パフォーマンス指標と環境報告書は、環境省の「環境報告ガイドライン」が前提となっている<sup>21</sup>。また、このことに関して、「環境報告書ガイドライン」は次のように述べている。エコアクション21は「このガイドラインは、環境報告書で環境報告を行う全ての事業者を対象としています…（中略）…環境報告書の作成を始めたばかりの事業者や中小企業者（工場等のサイト単位を含む）にあつては、このガイドラインを参考に、可能なところから段階的に取り組むことが望まれます。」<sup>22</sup>、という。

以上のことから、エコアクション21はEMS構築・運用・維持と環境報告書を包括する認証登録制度である、と同時にエコアクション21のスペックの前提とそれを補充するものとして、「環境報告ガイドライン」等があるといえる。これは、以下の図表2によっても明らかである。

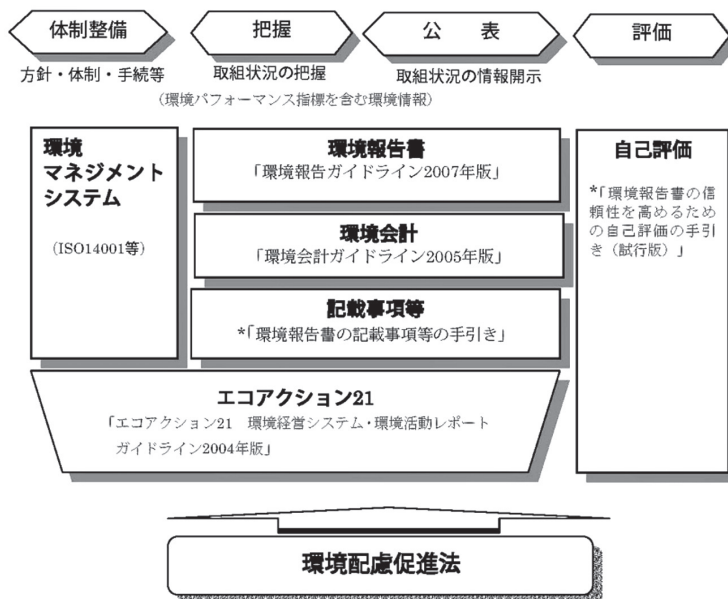
<sup>19</sup> 環境省（2009）『エコアクション21ガイドライン2007年版』、p.6。環境への負荷の自己チェックによる把握に関し、中小企業者に把握しやすい項目にしていることが述べられている。

<sup>20</sup> 環境省（2009）『エコアクション21ガイドライン2009年版』、p.19。第3章環境経営システムのポイント4（より積極的な取組を進めるための推奨事項）。

<sup>21</sup> 『エコアクション21ガイドライン2009年版』のガイドラインの主な改正のポイントにおける(5)環境への自己チェックの手引き及びチェックシートの節では、「エコアクション21ガイドライン2004年版を策定する際前提とした「環境報告書ガイドライン2003年版」及び「事業者の環境パフォーマンス指標ガイドライン2002年版」が統合され、新たに「環境報告ガイドライン2007年版」として策定されたことから、環境への負荷の自己チェックで把握する項目について見直しを行い、中小事業者にとって把握しやすい項目としました。」と述べられている。環境省（2009）『エコアクション21ガイドライン2009年版』、p.6。

<sup>22</sup> 環境省（2009）『エコアクション21ガイドライン2009年版』、p.4。

図表2 既存のガイドライン等との関係



出所：『環境報告ガイドライン2007年版』<sup>23</sup>より

既述したように「環境活動レポート」も環境報告書の範疇に属するものであり、事業者のステークホルダーに対する意思決定に有用な情報を提供し、自らの社会的責任の説明責任を果たす重要な役割（機能）を担う。その機能を果たすためには、環境活動レポートを作成・公表するのにあたり従わなければならない全般的な規範がなければならない。「エコアクション21ガイドライン」は、これについて次のように規定を設けている。すなわち、必要な項目を正確に、包み隠さず記載すること、情報公開に対して真摯な態度で臨むこと、および特に虚偽記載や自ら都合の悪い情報の隠ぺいしないこと、と規定している<sup>24</sup>。さらに、実際の作成にあたっては、基本的に事業者自らの創意工夫により、理解しやすいものにする、段階的に記載内容を充実させていくことの重要性や、そして中央事務局のホームページに掲載されている認証登録された事業者の環境活動レポートを参考にすることを促す旨の規定である<sup>25</sup>。

「エコアクション21ガイドライン」は、「環境報告ガイドライン」のように、環境報告書の基本機能に必要不可欠な一般原則を掲げてはいない。しかし、「エコアクション21ガイドライン」の上述の規定は、「環境報告ガイドライン」の一般原則に匹敵するものといえる。すなわち、「環境報告ガ

<sup>23</sup> 環境省（2009）『エコアクション21ガイドライン』、p.9。

<sup>24</sup> 同上、p.39。

<sup>25</sup> 同上、p.39。

イドライン」における、一般原則<sup>26</sup>の目的適合性、信頼性、理解容易性および比較容易性を文書形式で簡潔かつ平易に述べたものといえる。たとえば、「エコアクション21ガイドライン」の第4章環境活動レポートの解説において、どのような形式の環境活動レポートを作成するかは事業者の創意工夫だとしながらも、「環境目標の実績については可能な範囲で過去のデータも記載し、グラフ等を用いて経年での変化が一目で分かるようにする。取組状況の写真を掲載する等の工夫が望まれる」<sup>27</sup>としている。これは、「環境報告ガイドライン」の理解容易性の原則の解説に既述されていることと符合する<sup>28</sup>。ただし、目的適合性を明示する直接的な文書は既述されていない。しかし、「エコアクション21ガイドライン」には、「事業者が環境への取組状況を公表する等の環境コミュニケーションは、社会的ニーズである…」<sup>29</sup>との記述があり、これは目的適合性に対する含意を含んだ記述といえる。

### 3 「環境活動レポート」におけるステークホルダーの特定化と情報ニーズ

環境報告書は、事業者と社会との環境コミュニケーションツールの一つであり<sup>30</sup>、事業者の環境への取組状況等を説明するものである、と同時にステークホルダーにとっては自らの意思決定に有用な判断材料となるものである。したがって、環境報告書がステークホルダーにとっての意思決定有用性を備えた情報であるためには、当然、ステークホルダーの特定化と彼らが求める情報のニーズを知ることが不可欠である。それでこそ環境報告書が目的適合性の一般原則に合致するからである。

「エコアクション21ガイドライン」は、「作成した環境活動レポートは、地方公共団体、地域の消費者団体や環境NGO、顧客、株主、従業員等の利害関係者に配布する、またはインターネットホームページに掲載することにより、有効に活用することができます。」<sup>31</sup>と規定している。一方、「環境報告ガイドライン」は、ステークホルダーについて、「事業者等の環境への取組みを含む事業活

<sup>26</sup> 環境省（2007）『環境報告ガイドライン』、pp.14-16。本ガイドラインは、4つの一般原則を掲げている。目的適合性はステークホルダーの期待やニーズに適合し、重要性のある情報が適切に記載されていることを（同、p.14）、信頼性を確保するためには重要な情報の網羅性、正確性、中立性、検証可能性を（同、pp.14-15）、理解容易性については、多様なステークホルダーに対してわかりやすく、ミスリードしない配慮と、できる限り簡潔な表現であることを（同、pp.15-16）、そして比較容易性については、経年比較が可能であること、同一業種の事業者間はもとより異業種間の事業者間での比較が容易であること（同、p.16）、が述べられている。

<sup>27</sup> 環境省（2009）『エコアクション21ガイドライン』、p.39。

<sup>28</sup> 環境省（2007）『環境報告ガイドライン』、p.16。

<sup>29</sup> 環境省（2009）『エコアクション21ガイドライン』、p.31。

<sup>30</sup> 環境コミュニケーションは環境報告よりも広範なものである。「環境コミュニケーションは、持続可能な社会の構築に向けて、利害関係者間のパートナーシップを確立するために、環境負荷や環境保全活動等に関する情報を提供し、利害関係者との対話を通じて、互いの理解を深めていくこと」をいう（「エコアクション21ガイドライン」用語の説明、環境省（2009）『エコアクション21ガイドライン』、p.84。したがって、環境コミュニケーションには、事業者の組織における「内部コミュニケーション」と、事業者が外部のステークホルダーに「環境活動レポート」を公表すること及び対話等のコミュニケーションをとる「外部コミュニケーション」とがある。

<sup>31</sup> 環境省（2009）『エコアクション21ガイドライン2009年版』、p.39。



動に対して、直接または間接的に利害関係がある組織や人物」<sup>32</sup>とし、これらの具体例として、消費者、投資家、取引先、従業員、地域住民、行政組織を掲げている<sup>33</sup>。「環境報告ガイドライン」は、環境報告書を包括するガイドラインであることから、両者は表現こそ微妙に異なりはするが、「エコアクション21」の「環境活動レポート」も「環境報告ガイドライン」の想定するステークホルダーもほぼ同一である。「環境報告ガイドライン」は、環境報告書に対するステークホルダーについて、さらに詳細な具体例をあげ説明している。すなわち、ステークホルダーを顧客(消費者を含む)や生活者、株主や金融機関、投資家、取引先、従業員及びその家族、学識経験者やNGO、消費者団体、学生、さらには地域住民や行政に類別し、それぞれについての情報のニーズを取り上げている<sup>34</sup>。「環境報告ガイドライン」は広範な事業者や組織を対象にした包括的なガイドであることから、様々な主体を想定したものとなっている。次ページの図表3は、彼らの環境的側面に関する情報ニーズの例示である。

現実には事業規模や組織ごとにステークホルダーの種類も異なり、事業規模や組織に応じた情報のニーズがあるといえる。特に、エコアクション21の場合には、認証登録事業者の中にはわずか数名からなる事業所も多々存在し、それら事業者や組織の社会的責任と大規模事業者の社会的責任はおのずと説明責任の範囲と内容において異なり、開示すべき情報の対象や範囲および内容も異なる。一方、実際、環境報告書は、事業者や組織自身が想定するステークホルダーあるいは読者によっても異なる<sup>35</sup>。エコアクション21が、最小限の必須記載事項のみを規定し、段階的に記載内容を充実させていく重要性をうたっていることの意義はそこにある。

したがって、「環境活動レポート」は、スペックで要求された9項目を除けば、事業者や組織が作成するにあたり想定をしたステークホルダーや読者によって異なるものとなるのは当然である。その場合、ディスクロージャーの観点からは、想定したステークホルダーや読者に関しての情報が「環境活動レポート」に記載されている必要がある。そのためには、「エコアクション21ガイドライン」にその旨のスペックが必要であるが、現行スペックにはその記載はない、また、公表されている「環境活動レポート」においてもその事項に関する記述は見たことがない<sup>36</sup>。この点に関しては、今後のガイドラインの改定にあたりスペックに盛り込む必要性がある。

<sup>32</sup> 環境省(2007)『環境報告ガイドライン2007年版』、p.20。

<sup>33</sup> 同上、p.20。

<sup>34</sup> 同上、pp.20-22。

<sup>35</sup> 「環境報告ガイドライン」は、環境報告書は、「主としてどのような読み手やステークホルダーを想定して環境報告書を作成するのか、あるいはすべての主体を対象とした環境報告書を作成するのか等を十分検討することが大切」と述べている。同上、p.20。

<sup>36</sup> ネット上でボランティアに開示されている環境報告書には対象としているステークホルダーの記載とそれに対するコミュニケーションに関する記述がみられる。

図表3 環境報告書の対象となるステークホルダーとその情報ニーズの例

ステークホルダーの種類	主な情報ニーズ
顧客（消費者を含む）	製品やサービスの環境配慮に関する情報
株主・金融機関・投資家	事業活動への環境等の取組状況（社会的責任投資等の判断材料など）や環境に関する規制遵守等に関する情報
取引先（納入先、発注先）	環境問題の適正取組に関する情報（具体的には環境マネジメントの状況、化学物質の使用・管理の状況などサプライチェーンマネジメント情報）
従業員および家族	環境配慮の取組姿勢に関する情報（従業員への理解と教育・研修）
学識経験者、環境NGO、消費者団体	環境配慮の取組状況、事業活動に伴う環境負荷とその経年変化の情報
学生等	事業活動における環境配慮等の情報（研究対象や採用との判断材料）
地域住民	環境保全に対する取組（公害防止対策、環境事故の未然防止など）
行政	環境基本計画策定・グリーン購入に関わる情報

出所：『環境報告ガイドライン2007年版』（pp.20-22。）を基に筆者作成

#### 4 環境報告書の検証と信頼性

環境報告書には、環境配慮促進法あるいはエコアクション21の認証登録制度など制度により作成・公表されるものとボランタリーに作成・公表されるものがある。環境報告書を作成・公表する事業者や組織の数は増加する傾向にあり、また環境報告書もかつての環境情報のみならずサステナビリティ情報にまで開示情報の範囲が拡大された社会・環境報告書、CSR報告書あるいは持続可能性報告書へと進化してきている。環境報告書は、金融商品取引法に基づいて開示される財務諸表とは異なり開示情報の信頼性を担保する確たる制度は存在しない。

ただし、環境促進法により作成される環境報告者は第三者審査を受けることにより信頼性を高めるよう努めること<sup>37</sup>、および審査を行うものに対する審査の整備体制や審査する者の資質等の要件<sup>38</sup>

<sup>37</sup> 環境促進法第九条2項。

<sup>38</sup> 同上、第十条。第十条では、「環境報告書の審査を行う者は、独立した立場において環境報告書の審査を行うように努めるとともに、環境報告書の審査の公正かつ確な実施を確保するために必要な体制整備及び環境報告書の審査に従事する者の資質の向上を図るよう努めるものとする。」と規定している。

について定めている。また、「環境活動レポート」は認証登録審査という一定の過程を経て公表される点では、情報の信頼性の担保に関するチェックシステムが存在しないわけではない。一方、ボランティアに作成・公表される環境報告書も情報の信頼性を担保する手段として第三者の立場で検証した結果を環境報告書に添付する実務が定着してきている。具体的には、監査法人のコンサルティング部門やISO審査登録機関などによる第三者保証報告書や環境NGO、有識者による第三者意見書などである<sup>39</sup>。

このような環境報告書の信頼性を担保する手段は有効ではあるが、しかしながら必要な理論的基礎を欠いたまま発展してきた、といわれている<sup>40</sup>。一方、近年環境報告書の信頼性担保の問題が世界的に注目を集めるようになった背景には、その情報の利用者側での重要性の認知度が急激に高まり、信頼性の高い環境報告書に基づき何らかの合理的意思決定を行おうとするインセンティブをもった人々の増加があったからだという<sup>41</sup>。

環境報告書の信頼性の担保、すなわちその保証に対する理論的基礎に対する課題には、第1に、社会的に合意された保証レベルに関わる問題がある。社会的に合意された保証水準は、その情報の作成者、情報の利用者と信頼性の担保を担う保証付与人の3者の微妙なバランスの上で成り立つもので、この合意形成に至るルートを選択問題である、という<sup>42</sup>。また、裏返せば、この問題は確立された環境報告書に対する基準の存在の問題でもある。現在のところ、明確な社会的に合意された保証レベルが存在することも、環境省の『環境報告ガイドライン2007』あるいは世界的には『GRIガイドライン』などが一般的なスタンダードを形成しつつあるが、確立されたものとのことも仄聞したことはない。

第2に、環境報告書が環境情報のみならずサステナビリティ情報へと開示情報が拡大してきたことである。これが情報の担保すなわち保証問題を複雑にした原因の一つであるという<sup>43</sup>。既述したように最近の大手企業等の作成・公表するこの種の報告書は、CSR報告書、社会・環境報告書などの名称を付したものが多く、開示情報も環境的側面・社会的側面・経済的側面の取組状況を記載したものが多数派となりつつある。また、2006年4月に閣議決定された「第三次環境基本計画」では、今後の環境政策の展開方向性として6つの方向性を示し、その第一は「環境的側面・経済的側面・

<sup>39</sup> 例えば、大成建設株式会社の『CSR報告書2010』には、株式会社あらたサステナビリティ認証機構による「独立した第三者保証報告書」と大学教員による第三者意見とが添付されている。

<sup>40</sup> 上妻義直（2006）「環境報告書の保証―問題の所在―」、p.5。上妻義直編著『環境報告書の保証』同文館出版、2006年5月に収録論文。上妻によれば、環境報告書の開示は基本的には自主的なものであり、その信頼性の付与は作成者側の旺盛な需要が作成者側に存在するからして、その保証業務は理論的基礎を欠いたまま発展してきたという。

<sup>41</sup> 同上、p.5。

<sup>42</sup> 同上、p.6。

<sup>43</sup> 同上、p.6。

社会的側面の統合的向上」を掲げている<sup>44</sup>。したがって、サステナビリティ情報の開示の重要性は今後ますます増大するといわれている<sup>45</sup>。

環境パフォーマンス指標は数値としての環境負荷物質情報であるが、再計測が不可能で検証が難しいことが指摘されているという<sup>46</sup>。環境情報のみの保証問題ですら課題が存在するのに、さらにサステナビリティ情報への開示拡大への傾向が、環境報告書の保証をさらに困難にしている。なぜならば、さらに経営者の判断や予測情報等の定性的情報を含む開示情報に対する保証はもはや従来の手法では有効には機能しないからである<sup>47</sup>。

日本公認会計士協会はこのような状況に対してサステナビリティ情報の信頼性を担保する手段としての保証業務の在り方について、先行研究を踏まえ、会計監査における手法をベースに論点整理を行っている。この成果は、監査・保証実務委員会報告第22号（『「サステナビリティ情報保証業務に関する論点整理」の公表について』、2010年1月13日）として公表している。同委員会は、この論点整理にあたっては、現存する保証業務の基準、ガイドライン、研究報告等を参考に、サステナビリティ情報の保証業務の基準を検討するという方法を採用したが、サステナビリティ情報は想定利用者の多岐性に伴う利用者側の情報要求期待が一様でないという特徴があることから、既存基準以外の検討すべき事項の存在可能性を指摘している<sup>48</sup>。

## 5 サステナビリティ情報審査協会の環境報告書と「環境活動レポート」の審査・登録プロセス

環境報告書の信頼性担保としての保証業務に関しては、依然として制度として確立された段階には達していないといえる。実務動向としては、日本における四大大手監査法人系コンサルタント機関や大手ISO審査登録機関により設立されたサステナビリティ情報審査協会（J-SUS、<sup>49</sup>）などによる制度はあるが、任意に設立された機関による環境報告書（サステナビリティ報告および狭義の環境

<sup>44</sup>「第三次環境計画—環境から拓く新たなゆたかさへの道—」。閣議決定資料については参考資料として環境省のホームページに掲載されている。今後の環境政策の展開方向は、次の6つである。①環境的側面、経済的側面、社会的側面の統合的向上、②環境保全上の観点からの持続可能な国土・自然の形成、③技術開発・研究の充実と不確実性を踏まえた取組、④国・地方公共団体、国民の新たな役割と参画・協働の推進、⑤国際的な戦略をもった取組の強化、および⑥長期的な視野からの政策形成。URLは[http://www.env.go.jp/policy/kihon\\_keikaku/thirdplan01.html](http://www.env.go.jp/policy/kihon_keikaku/thirdplan01.html)である。

<sup>45</sup>日本公認会計士協会（2010）、監査・保証実務委員会研究報告第22号『「サステナビリティ情報保証業務に関する論点整理」の公表について』、2010年1月13日、p.2。

<sup>46</sup>川原尚子（2005）、「環境情報の開示と保証」、p.73。上妻義直編著『環境報告書の保証』同文館出版、2006年5月に収録論文。

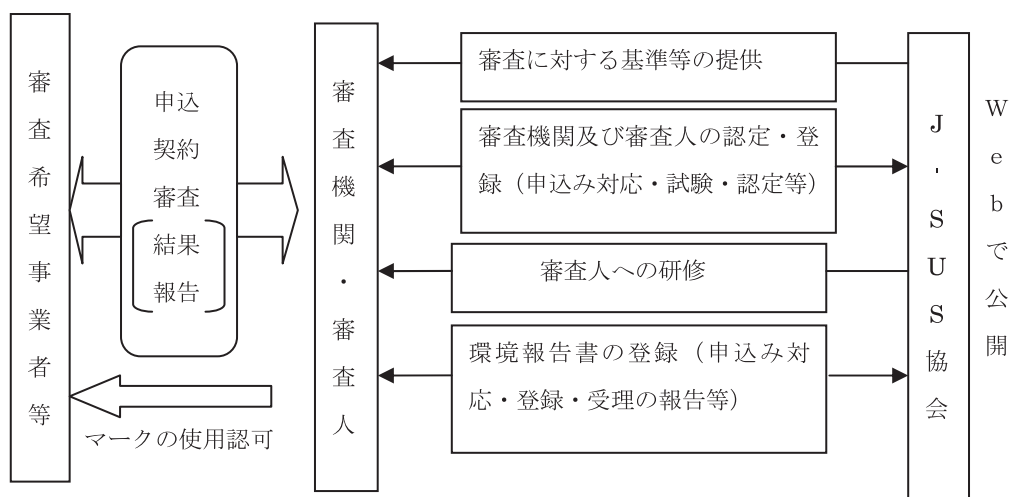
<sup>47</sup>上妻義直（2006）、前掲、pp.6-7。

<sup>48</sup>公認会計士協会（2010）、p.3。既存基準以外の検討すべき可能性のある事項として、保証業務リスク、保証業務の実施にあたって考慮すべき重要性の基準、証拠収集手続等を挙げている。

<sup>49</sup>サステナビリティ情報審査協会（J-SUS：The Japan Association of Assurance Organization for Sustainability Information）は、2007年8月15日に設立され、2010年9月末現在の審査機関は、株式会社あらたサステナビリティ認証機構、KPMGあずさサステナビリティ株式会社、株式会社新日本サステナビリティ研究所、株式会社トーマツ審査評価機構、SGSジャパン株式会社、株式会社日本環境認証機構、日本検査キューエイ株式会社、財団法人日本品質保証機構となっている。

報告書)の審査制度である。この制度では、審査にあたる審査機関あるいは審査人は当協会が認定し、協会の定める審査手順に則り、審査の申請を行った企業の環境報告書の審査を行う。また、審査にパスした企業に対しては当協会の定めるマーク(サステナビリティ報告審査・登録マークないし環境報告審査・登録マーク)の使用を認めている(なお、ロゴマークの付与にあたっては「サステナビリティ報告審査・登録マーク付与基準」あるいは「環境報告書審査・登録マーク付与基準」を満たしているか否かの判断が行われる)。この制度における環境報告書の審査・登録制度の概要は以下の図表4となる。

図表4 サステナビリティ情報審査協会の環境報告書の審査・登録制度の概要



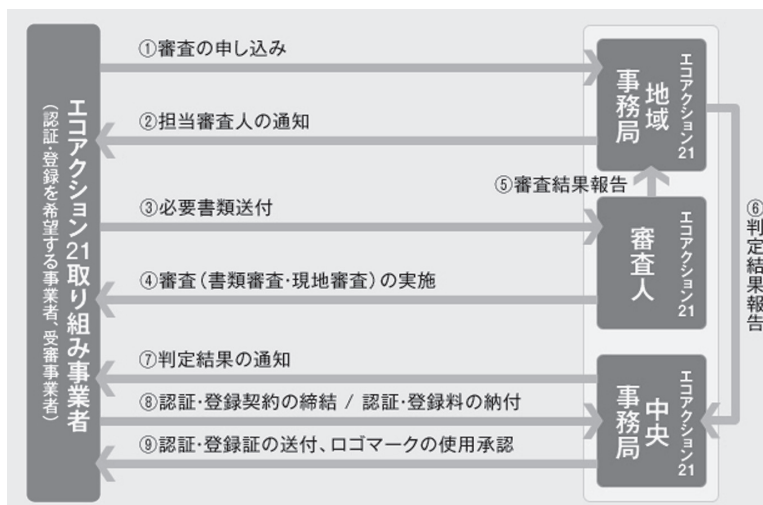
出所：サステナビリティ情報審査協会のHP ([http://www.j-sus.org/seido\\_about.html](http://www.j-sus.org/seido_about.html)) より作成

以下では、サステナビリティ情報審査協会の環境報告書の審査・登録制度とエコアクション21における「環境活動レポート」の審査・登録のプロセスとを比較するため、エコアクション21の認証登録のプロセスを見てみよう。

エコアクション21の認証登録は、エコアクション21のガイドラインのスペックに基づき、①EMS(環境経営システム)を適切に構築していること、②そのシステムを適切に運用・維持していること、③環境負荷の把握と必要な環境への取組みを適切に実施していること、④代表者による全体の評価と見直しを行っていること、⑤環境活動レポートを定期的に作成し、公表していること、⑥事業活動の内容と、認証登録の組織及び範囲、自己チェックの内容(環境負荷の自己チェックと環境への取組みの自己チェック)、環境方針・環境目標・環境活動計画の内容、環境活動レポートの内容が整合していき、全組織・全活動に対象にエコアクション21に取り組みむこと(ただし、全組

織・全活動に取り組むことを明確化している、あるいは段階的に対象範囲を拡大することを明確化している場合も許容している。) という6つの原則を満たした取組を適切に実施した上で<sup>50</sup>、エコアクション21審査人の審査を受審し、判定委員会の審議を経るというプロセスによって行われる<sup>51</sup>。また審査申込から認証登録されるまでのプロセスは、以下の図表5となる。申請にあたっては「環境活動レポート」を提出することになっている。

図表5 エコアクション21認証登録手順



出所：エコアクション21中央事務局のHP (<http://www.ea21.jp/starter/flow.html>) より

図表5から、エコアクション21の認証登録は審査人の審査、地域事務局の判定委員会の判定そしてその判定結果報告に基づく中央事務局の最終判断というプロセスを経る。したがって、形式的には個人である審査人、地域判定委員会（3名程度<sup>52</sup>）そして中央事務局の判断（必要な場合は中央事務局判定委員会の審議が伴う。）という3つの認証プロセスを経ることになる。形式要件の上では、3つの独立した審査あるいは判定を経るという、客観性が保持された認証登録制度である。しかしながら、地域判定委員会の判定は審査人の審査報告と添付された一連のEMS構築・運用・維持に関連する資料と「環境活動レポート」による書類によるものであること、さらに中央事務局の判断（あるいは判定）は添付書類と地域事務局の判定委員会の報告に基づいて行うものであることから、

<sup>50</sup> 登録審査の受審にあたっては、EMSに基づく取組を3ヶ月以上実施し、必要な環境関連法規を遵守していることが要件となる。

<sup>51</sup> 環境省（2009）、前掲、pp.14-15。

<sup>52</sup> エコアクション21中央事務局のウェブサイトに掲載されている「地域事務局の認定申込に係るご質問への回答」質問5（地域運営委員会及び地域判定委員会の委員の数はどの程度が適当か、また、どのような方に委員を委嘱すべきか。）より。

2者の判定あるいは判断は書類上の整合性がその中心である。特に、「環境活動レポート」に記載された環境パフォーマンス指標の妥当性の検証については現地審査を行っている審査人に大きくゆだねられているといえる。したがって、実質上はその認証登録は個人の審査人が担っているといっても過言ではない。

ここで、サステナビリティ情報審査協会における環境報告書の審査とエコアクション21における審査人の「環境活動レポート」の審査との違いを見てみよう。

その第1は、サステナビリティ情報審査協会における審査は審査機関によるものであるのに対しエコアクション21の場合は基本的には個人の審査人が行うことである（ただし、受審事業者の規模等によっては複数の審査人が審査行う場合もある）。また、サステナビリティ情報審査協会における審査は組織的審査が基本となっている<sup>53</sup>。

第2に、前者は、環境報告書の信頼性を判断するための基準（サステナビリティ情報審査実務指針等の信頼性に関する基準を含む）が存在し、この基準を満たしているか否かによって審査が行われ、この結果は事業者の環境報告書に第三者保証報告書として記載される。この保証報告書には、環境パフォーマンス指標データに対する集計上の不備や誤り、その改善等措置に関する事項などが掲載される<sup>54</sup>。一方、エコアクション21に関しては、環境コミュニケーションや環境活動レポートのスペックはあるが、既述したようにその内容は環境省の「環境報告ガイドライン」の一般原則に相当するものと、最小限の環境パフォーマンス指標の記載内容に関わるものであり、「環境活動レポート」を審査する基準としてはやや明確性に欠ける。大方は審査人の判断にゆだねられている。

第3に、両者の審査人に求められる資質や資格要件の違いである。サステナビリティ情報審査協会の審査人が環境報告書（サステナビリティ報告書等）を対象にした審査という特質をもつにせよ、エコアクション21における審査人も「環境活動レポート」の審査を行うことから、両制度で求められている審査人の資質を比較することには意義がある。次ページの図表6は両者の審査人の資質を比較したものである。図表6から、サステナビリティ情報審査協会の審査人はCSRや経営に関する知識とサステナビリティ情報の審査（あるいは監査）の経験を主体とした資質を求めているのに対して、エコアクション21の審査人の方は環境全般にわたる知識および環境経営システムに関わる知識・経験と審査およびアドバイザーに関わるコミュニケーション能力を主体とした資質を求めていることが分かる。したがって、環境報告書の審査にはCSR経営や監査に関連する専門知識を具備した職業専門家としての資質が求められている。このことは、サステナビリティ情報審査協会の審

<sup>53</sup> 当協会の「サステナビリティ情報審査実務指針」では、「審査機関は、審査業務の実施に当たり、当該審査業務に的確な審査人によってチームを編成しなければならない。」としている。

<sup>54</sup> 例えば、「コクヨグループCSR報告書2010」には、あざさサステナビリティ株式会社の第三者保証報告書が添付されている。この中で前年度の環境パフォーマンス指標の集計に関する内部統制の運用の改善に対する今年度の改善状況、二酸化炭素の排出量の算定における排出係数のグループ内での不整合、サイト単位での集計ミスなどの指摘とこれに向けたアクションに関する事項が記載されている。

図表6 サステナビリティ情報審査協会とエコアクション21の審査人の資質に関する比較

	サステナビリティ情報審査協会の審査人	エコアクション21の審査人
審査人に求められる資質	職業的専門家として相応しい倫理観、サステナビリティ報告書等の記載の下になる情報等を理解するための専門的知識及び実務経験等から得られる審査技術を有する 次の①から⑤の知識を有していること ①経営に関する一般的な知識 ②CSRに関する組織の経営問題とその対応策に関する知識 ③社会・経済・環境に関する条約及び国内法令に関する知識 ④地球環境、人間社会及び組織の持続可能性に関わる経済的、社会的、環境的な問題とその対応策に関する知識 ⑤審査、監査等に関する知識	次の①から④に関する知識を有していること ①環境問題や環境保全に関する基本的な知識を有していること ②事業者の環境保全活動に関する豊富な知見と経験を有していること ③環境マネジメントシステムに関する豊富な知見と知識を有していること ④審査事業者との間で適切なコミュニケーションが図ることができ適切な審査及び指導・助言を行うことができること

出所：サステナビリティ情報審査協会およびエコアクション21中央事務局HPから筆者作成。

審査人の資格要件の一つとして環境マネジメント審査員以上あるいは公認会計士のいずれかの資格を有する者が掲げられているからもわかる。ただし、エコアクション21の審査人試験の受験資格の一つに環境マネジメント審査員（審査員補を除く）等<sup>55</sup>を要件にしている点では同審査人の受験資格も同等といえる。

第4に、審査人に対する研修制度の違いである。サステナビリティ情報審査協会の審査人については、一般研修と更新研修とがある。例えば2010年度の一般研修（報告書等の審査人のための研修）<sup>56</sup>は、協会の制度、保証業務とクライテリア、審査手続と審査報告、環境制度、環境パフォーマンス指標、温室効果ガス、環境会計、社会性項目とその法的な背景、社会性項目の開示状況、ケーススタディ（審査の判断事例）が3日にわたり行われる。この研修には最終日に試験が課せられ、過去実績では8割が合格している。また、更新研修については、情報開示のトレンドと課題、環境パフォーマンスと環境法令、審査の際の留意点（社会性項目のパフォーマンス指標の動向および継

<sup>55</sup> 環境カウンセラー等と環境マネジメントシステム審査員等のいずれも満たしていることが受験資格となっている。

<sup>56</sup> 協会の審査についての理解と普及啓発および人材育成を目的にした研修。この研修の最終日の試験に合格すると協会のサステナビリティ情報審査員補の資格が授与される。ただし、受講にあたっては、学校教育法上の高等学校卒業以上の学歴と環境に関する基礎的知識（環境社会検定試験合格者、環境マネジメントシステム審査員補以上、エコアクション21審査人、環境カウンセラー、環境プランナーなどのいずれかの資格をもつこと）を有しなければならない。



続性の変更への対応)が予定されている。なお更新は2年ごとである。一方、エコマネジメント21の審査人については、地域事務局等での任意に行われる研修があるといわれているが、この制度で義務付けされている研修(講習と呼ばれている)のは、エコアクション21の第三次試験に合格した後1年以内に義務付けられている「エコアクション21審査人講習」と資格更新時の「資格更新講習」である。前者についての内容は公表されていないが、後者については、毎年度開催されるエコアクション21全国交流研修大会および審査人力量向上研修会であり、それぞれ1回以上受講し、これを修了することと定められている。全国交流研修会の内容は中央事務局のウェブサイトで公表されており、2日間にわたり、環境問題に対する基調講演、エコアクション21の今後の展開に関する事項、審査事項の各論的講習、審査のケーススタディなどがその概要である。なお、更新は3年ごとであり、3年間に少なくとも3回以上の審査を担当することも要件となっている。以上からサステナビリティ情報審査協会の審査人の研修制度の方がかなり専門性の高いものであることがうかがいられる。

第5に、環境報告書に対する一定の信頼性が付与されるか否かの違いである。既述したようにサステナビリティ情報審査協会における審査登録制度では、審査の結果、サステナビリティ報告書等(環境報告書)が信頼性に関する一定の基準を満たしている場合はサステナビリティ報告書等とみなされ、審査・登録マークを付与することができる。このマークの付与により、サステナビリティ報告書等(環境報告書)には一定レベルの信頼性が担保される。また、審査登録機関は、第三者保証報告書と財務諸表監査における「独立監査人の監査報告書」に類似する「独立保証報告書」を作成する。サステナビリティ報告書等にはこの両者が掲載されている。一方、エコアクション21においては、審査人が作成する審査報告書の個別評価表に環境コミュニケーション、環境活動レポートのとりまとめ、環境活動レポートの公表に関する項目があり、これらについてのコメントが付されることがあるが、このコメントは「環境活動レポート」に添付も公表もされない。

### おわりに～「環境活動レポート」の信頼性の向上に向けて～

既述したように、わが国では、環境報告書(CSR報告書を含む)を作成・発行する企業は増加してきており、環境省の調査では1,160社、これに環境促進法による特定事業者の作成・公表する「環境報告書」やエコアクション21の事業者の作成・公表する「環境レポート」まで加えれば、その数は6,100強である。わが国の大企業および中小企業を含めた環境報告書の作成は、他国をリードしている<sup>57</sup>。

しかし、一方、わが国では、環境報告書の第三者保証という領域では、海外の先進企業に後れを

<sup>57</sup> KPMG (2008) 『CSR報告に関する国際調査2008』、日本語版あとがきより。

取っており、大企業だけを見ても一般的なものとはなっていない<sup>58</sup>。このような傾向にあるのは、誠実かつ正しく報告しているので法的根拠がないのに第三者保証を受ける必要はない、というわが国企業の風土的色彩や、ステークホルダーが環境報告書を意思決定の判断材料に使用する場合、作成の有無や記載された定性的情報（トップのコミットメントの内容、CSR等の取組など）を基礎にし、パフォーマンス指標の正確性に対してほとんど重要視しないこと、これらがその要因となっているという<sup>59</sup>。グローバル化が進展する中で、環境報告書の第三者保証は潮流となっており、特に欧州企業にとっては常識となっている。また、海外のステークホルダーがパフォーマンス指標を重視する傾向にある。わが国が「不思議の国」と映らないためにも、環境報告書の第三者保証への制度設計が必要である。

かかる現状を踏まえると、エコアクション21の認証登録制度は、環境報告書の第三者保証制度とは趣旨を異にしているが、「環境活動レポート」の作成・公表が義務付けられ、2010年7月現在4,946事業者の報告書が中央事務局のウェブサイトで開示されている現状を考えると、情報公開に対する真摯な態度を事業者に求めるだけでなく、情報の信頼性の担保（保証）を視野に入れた審査制度の整備を図る必要がある。なぜならば、「環境活動レポート」は、環境パフォーマンス指標の開示が中心であり、また今後CSR情報を含めたパフォーマンス指標の開示される可能性もあるからである。

とはいつても、エコアクション21の認証登録事業者の66.1%が30人以下の小規模事業所であることを鑑みれば、いたずらに厳格な「環境活動レポート」の審査制度を設計することは、中小事業者へのエコアクション21の審査登録制度への参加を消極化させることにもなる。また中小零細事業者をめぐるステークホルダーと比較的規模の大きい事業者のそれとは範囲においても深度においても異なるといえる。したがって、エコアクション21のスペックにおける推奨事項の対象となる事業者とそれ以外の事業者に分け、「環境活動レポート」の情報の信頼性担保（保証）に適用する審査手続を分けることも視野に入れた制度設計が必要となる。

この制度設計においては、既述したサステナビリティ情報審査協会の環境報告書（サステナビリティ報告等）の審査・登録制度から次のような課題を挙げておこう。

第1は、現在のエコアクション21の認証登録制度に「環境活動レポート」の保証を組み込む制度の導入である。現状でもエコアクション21の審査人は「環境活動レポート」の審査を実施しているが、その評価は審査報告書にコメントとして記載されるだけで、公表される「環境活動レポート」に対してはこのコメントは表示されない。したがって、審査人に過度の責任を負担させるとの誹り

<sup>58</sup> KPMGの同上の調査によれば、CSR報告を行っている売上高上位100の企業を見ても第三者保証を受けている企業の比率は、過去2回（2002年および2005年の同監査法人の調査）からも変わっていないという結果となっている。

<sup>59</sup> KPMG（2008）、前掲、日本語版あとがきより。

は免れないが、審査を担当するからには「環境活動レポート」の第三者評価報告書（あるいは第三者審査報告書）を作成し、「環境活動レポート」に添付する。またこの報告書には、公認会計士監査における二重責任制度と同様に、「環境活動レポート」の作成責任は認証登録業者にあることの明記、そしてその情報の担保責任は審査人にあることの明記、審査がサンプリング（試査）で実施されていることの明記、「環境活動レポート」が「エコアクション21ガイドライン」、「環境報告ガイドライン」あるいは「GRIガイドライン」および一般に公正妥当と認められる環境情報の作成基準に準拠し、環境パフォーマンス指標が正確に測定され、重要な項目の記載漏れがない旨の結論を記載する。当然、審査人のコメントの記載も記載される。審査人の氏名を記載するか否かについては検討の余地がある。場合によっては、最終的な判断を下す中央事務局の名称を付すことも考えられる。

第2は、「環境活動レポート」の審査に関わるガイドラインを作成することである。現在、エコアクション21のスペックだけでは不十分である。現実には、その実務は、審査人あるいは地域判定委員会にゆだねられている。「環境活動レポート」の一定のレベルでの保証には、その審査に対する実務指針を当然整備することが求められる。例えば、「サステナビリティ情報審査実務指針」に該当するようなガイドラインが求められる。

第3は、審査人の研修体制の整備である。現状では、環境経営システムに関しては高度の知識と知見を有するが、「環境活動レポート」の審査手続やあるいは監査手法については、研修により補う必要がある。今後、CSR情報も記載された「環境活動レポート」が作成・公表される可能性を考慮に入れるならば、それに対応した審査人としての資質が求められ、研修科目等を含めた研修制度の整備を図る必要がある。