

CSR情報審査に関する研究報告

平成 19 年 5 月

環 境 省

日本公認会計士協会

C S R 情報の審査に関する研究会

委員名簿

魚住 隆太	日本環境情報審査協会 会長
上妻 義直	上智大学 経済学部 教授
沢味 健司	日本公認会計士協会 経営研究調査会 CSR保証専門部会委員
鈴木 敦子	松下電器産業株式会社 CSR担当室 室長
内藤 文雄	甲南大学 経営学部 教授、神戸大学 名誉教授
中山 芳雄	財団法人日本品質保証機構 地球環境事業部 特別参与
渡邊 泰宏	日本公認会計士協会 経営研究調査会 副委員長 兼 CSR保証専門部会長

(敬称略、五十音順、 印：座長)

事務局

環境省 総合環境政策局 環境経済課

日本公認会計士協会 リサーチ・センター調査第二課

CSR情報審査に関する研究報告の公表に当たって

我が国では、事業体の社会的責任に関する自主的な情報開示について、国際的に見ても先進的な取組みが見られる。2004年には「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（平成16年法律第77号）」（以下「環境配慮促進法」という。）が制定され、特定の事業者に対する環境報告書の作成・公表が義務化された。環境配慮促進法では、特定事業者は環境報告書について、自己評価、第三者審査等によりその信頼性を高めるように努めるものとし（法第9条第2項）さらに、審査を行う者は独立性の確保、審査実施体制の整備、審査従事者の資質の向上について努力するよう規定している（法第10条）。

このような企業の情報開示に関しては、近年、環境情報のみならずCSR情報へとその範囲が拡大し、CSR報告書、環境・社会報告書といった名称が用いられることが多くなっている。

また、2006年4月には「第三次環境基本計画」において、今後の環境政策の方向性として、「環境的側面・経済的側面・社会的側面の統合的な向上」が打ち出され、環境政策の中でも社会的側面の位置付けが明確化された。

このような状況の下、環境報告書やCSR報告書等の信頼性を確保する上で社会的側面も含めた審査の在り方について議論を深めていくことが求められている。環境情報を含むCSR情報の審査に関する研究としては、環境省の「環境報告書審査基準（案）」（平成16年3月）や日本公認会計士協会の研究報告などがある。

一方、2004年11月に「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」が企業会計審議会から公表され、2005年7月には日本公認会計士協会から「財務諸表監査以外の保証業務等に関する実務指針」が公開草案として公表されている。

以上の問題意識の下、企業の開示情報に対する信頼性の付与について検討している環境省と日本公認会計士協会は、今後の我が国における環境情報を含むCSR情報の審査に関する検討を進めるに際して、あらゆる場合に考慮すべき審査の要件など、その基礎を整理することを目的として「CSR情報の審査に関する研究会」を共同で設置し、検討を進めてきた。このたび、その研究結果を「CSR情報審査に関する研究報告」として取りまとめ公表するものである。

目 次

1 . CSR情報審査の必要性	1
2 . CSR情報審査の意味	2
3 . CSR情報審査の実施の前提	6
4 . CSR情報審査の要素	6
5 . CSR情報審査に関わる当事者	7
6 . CSR情報の性格と審査の内容	8
7 . 規準	12
8 . 審査に係る契約	13
9 . 審査計画	14
10 . 証拠	16
11 . 事業体の経営者の確認書	20
12 . 審査人以外の専門家の業務の利用	21
13 . 後発事象	22
14 . 審査報告書	22

1. CSR情報審査の必要性

(1) 事業体の非財務情報開示動向への対応

事業体の主要なステークホルダーへの情報開示は、事業体の経済的業績のみならず、環境的業績、社会的業績へと情報の範囲を拡大し、その内容も多様化している。

我が国では、社会的責任に関する事業体の自主的な情報開示が国際的に見ても先進的な立場にあり、2004年には「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（平成16年法律第77号）」が制定され、特定の事業者に対する環境報告書の作成・公表が義務化されている。さらに、2006年4月には「第三次環境基本計画」が閣議決定され、今後の環境政策の方向性として、「環境的側面・経済的側面・社会的側面の統合的な向上」が明確となった。昨今、CSR報告書や環境・社会報告書等も含めた環境報告書の中で社会的状況についても公表している事業体が増加しつつあり、環境問題は社会的状況との関連もあることから、社会的側面も含めた審査について検討することは今後の施策を行っていく上で必要である。

海外においては、欧州を中心に事業体の理解に必要な範囲で年次報告書において環境や社会に関する非財務情報の開示を求める動きが高まりをみせており、2003年のEU理事会による会計法現代化指令（2003/51/EC）の採択を契機に、加盟国のほとんどが国内法化を完了し、具体的な記載事項に関する法令やガイドライン等の整備が進められている。

(2) CSR情報審査に関する調査研究動向への対応

過去の経済的業績としての財務情報以外の保証業務に関して、国際会計士連盟（IFAC）は、2003年12月に国際保証業務基準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」（以下「ISAE3000」という。）を公表しており、我が国も2004年11月に「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」が企業会計審議会から公表され、2005年7月には日本公認会計士協会から「財務諸表監査以外の保証業務等に関する実務指針」（以下「保証業務等実務指針」という。）が公開草案として公表されている。

(3) 海外の動向

CSR情報審査に関する海外の主な動向は次のとおりである。

国際会計士連盟（IFAC）は、上記のとおり2003年12月にISAE3000を公表した。さらに、国際監査・保証基準審議会（IAASB）及び企業内職業会計士等（PAIB）において、2004年にはSEAP（Sustainability Experts Advisory Panel）を設置し、CSR情報審査に関する検討を行っている。2006年には協議資料「G3 - グローバル・レポート・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」により論点整理を行い、意見を求めている。

欧州会計士連盟（FEE）は、これまでにCSR情報審査に関する多数の調査研究成果を公表している。ドイツにおいては、1999年にドイツ経済監査士協会（IDW）が監査基準PS820「正規の環境報告書監査の実施諸原則（Grundsätze ordnungsmäßiger Durchführung von Umweltberichtsprüfungen）」を公表しているが、2006年には監査基準PS821「正規の持続可能性報告書の監査・レビュー基準（Grundsätze ordnungsmäßiger Prüfung oder prüferischer Durchsicht von Berichten im Bereich der Nachhaltigkeit）」を公表している。

さらに、オランダにおいては、2005年1月に「持続可能性報告書の保証業務基準の公開草案（Ontwerprichtlijn 3410 Assurance opdrachten ten aanzien van maatschappelijke verslagen）」と「非財務情報の保証業務における他の専門家との協働に関する保証業務基準の公開草案（Ontwerprichtlijn 3010 Het samenwerken van accountants met materiedeskudigen uit andere disciplines bij niet-financiële assurance-opdrachten）」が公表されており、イギリスにおいても2006年4月に年次報告書等の非財務情報に関する監査基準（International Standard on Auditing（UK and Ireland）720（revised））が公表されている。

2. CSR情報審査の意味

(1) CSR情報審査の定義

CSR情報審査とは、事業体の経営者が一定の規準によって、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情報（以下「CSR情報」という。）について、それらに対する主要なステークホルダーの信頼の程度を高めるために、審査人が自ら入手した証拠に基づき規準に照らして判断した結果を結論として報告することをいう。¹

(2) CSR情報審査の分類

CSR情報審査は、審査の結果、CSR情報の信頼性について合理的保証を与えることができる場合と限定的保証を与えることができる場合とに分類することができる。

この分類は、CSR情報審査を考えるに当たって参照すべきグローバルな概念的枠組みや企業会計審議会の意見書に従った分類で、理論的な分類法であり、CSR情報審査を実務に適用する場合には、次項に記述したように、いずれの保証を与えることができるのかについて十分に検討する必要がある。

¹ CSR情報審査の定義に合致しないものには、CSR情報に対する評価勧告、CSR情報の作成支援、CSR情報に関する助言・相談がある。

合理的保証と限定的保証

ア．合理的保証を与えることができる場合

CSR情報審査において合理的保証を与えることができる場合とは、審査人が審査リスクを合理的に低い水準に抑えることができたと判断したときである。この場合に審査人は、CSR情報審査を実施した結果として積極的形式によって結論を報告する。

なお、合理的保証の場合において、審査人は業務を実施した結果、十分かつ適切な証拠が入手できなかったときは、合理的保証としての結論に限定を付すか結論の表明をしないかを判断することになる。業務を実施した結果を考慮して、保証水準を変更し、限定的保証とすることはできない。

また、審査人は、CSR情報審査の契約当初から合理的保証としての結論を求められていない場合には、契約当事者間において、実施する証拠収集手続を限定的なものとするのを合意し、CSR情報について限定的保証を与えることができる。

イ．限定的保証を与えることができる場合

CSR情報審査において限定的保証を与えることができる場合とは、審査リスクが合理的保証の場合より高いリスク水準に設定することができるが、消極的形式による結論の報告を行う基礎としては受け入れることができる程度の水準に審査人が審査リスクを抑えることができたと判断したときである。この場合に審査人は、CSR情報審査を実施した結果として消極的形式によって結論を報告する。

CSR情報審査において当初から証明力の低い証拠しか入手できないことが想定されている場合には、合理的保証を与えることはできず、限定的保証のみを与えることができることに留意する。

CSR情報の種類と審査の対象

ア．CSR情報の種類

CSR情報審査の主題は、事業体の社会的責任への対応の状況である。この主題を経営者が評価又は測定した結果を表明する情報を主題情報という。

CSR情報の定義や範囲には様々な考え方があるが、本研究報告においてCSR情報はKey Performance Indicators（以下「KPI」という。）及びそのKPIに関連する定性的情報とし、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の6つを想定している。

イ．CSR情報審査を主題情報全体について行う場合と種類ごとに行う場合

(ア) CSR情報を総括した主題情報全体についてCSR情報審査を行う場合

CSR情報を総括した主題情報全体についてCSR情報審査を行う場合、CSR情報審査の目的は、事業体の経営者が作成・開示するCSR情報が、適合する規準に準拠して、当該事業体のコーポレート・ガバナンスの状況、従業員に対する配慮の状況、顧客に対する配慮の状況、社会一般に対する配慮の状況、地球環境に対する配慮の状況、及び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、審査人が自ら入手した証拠に基づき規準に照らして判断した結果を結論として報告することにある。

(イ) CSR情報の種類ごとにCSR情報審査を行う場合

CSR情報の種類ごとにCSR情報審査を行う場合、CSR情報審査の目的は、事業体の経営者が作成・開示するCSR情報が、各CSR情報に適合する規準に準拠して、当該情報が表示するそれぞれの主題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、審査人が自ら入手した証拠に基づき規準に照らして判断した結果を結論として報告することにある。

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という6つの種類に区分されたCSR情報のそれぞれが、事業体の社会的責任への対応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、審査人が自ら入手した証拠に基づき規準に照らして判断した結果を結論として報告することにある。

(3) CSR情報審査の実務への適用

CSR情報審査を実務に適用する場合、合理的保証と限定的保証のいずれを与えることができるかについて十分に検討する必要がある。

CSR情報審査の実務においては、国内外においてこれまでどのような保証を与えているのかについて不明なケースがあった。また、それが明確な場合においては、限定的保証を与えるケースが大多数で、合理的保証を与えるケースはまれである。これは、次のようなCSR情報審査の現時点での特徴を反映しているものと考えられる。

CSR情報は、本来、事業体の社会的責任への対応の状況について事業体自身と事業体外部との関係を対象とした広範囲のものについて開示されることが予定

されている。現実的な開示の対応状況では、広範囲の対象の中から事業体の経営者が認識して対処しているものがCSR情報として開示されている。この点において、CSR情報審査の対象項目についての完全性を審査によって検証することに困難性が認められる。

また、事業体の社会的責任への対応の状況という多義・多様な主題に関し、確立された規準のみならず、個々の事業体が個別に設定した規準の適用によりCSR情報が作成されている。審査人は、事業体が個別に設定した規準の適合性の検討を行う必要があるが、事業体が個別に設定した規準をCSR情報審査の判断の規準として使用することには、確立された規準と比較した場合、相対的に限界があるということをお断りすることができない。このため、規準の適合性を考慮した場合、合理的保証を与えることができるほどの規準の適合性を一般に認めることに困難性がある。

さらに、以上2点の結果、CSR情報審査の結論として「適正に表示しているものと認める」という合理的保証を与える場合の積極的な結論の用語が、事業体の社会的責任の状況をすべて対象としていると誤解されたり、確たる規準への準拠を証明しているととられるおそれがあると考えられる。

このほか、審査における手続と証拠との関係で、CSR情報として表現された、事業体の社会的責任の状況が、その事業体に関わるすべてのものを表現しているかどうかを審査する手続が十分に開発され適用されているといえる状況には至っていないこと、また、証拠収集手続として示されている質問、分析的手続、算定過程のワークスルーや再計算、閲覧といったCSR情報審査として実施可能な手続が、審査人の専門的判断を支えるだけの十分かつ適切な証拠をもたらすかどうかについての理論的あるいは実務的な裏付けが明確になっていないことを指摘することができる。

以上のようなことから、CSR情報審査において合理的保証を与えることを目標として実施することには十分な検討を加えるべきである。また、限定的保証を与えることを目標として実施する場合であっても、それが、あたかも合理的保証を与えているというような誤解をステークホルダーに与えることがないよう配慮しなければならない。この意味で、本研究報告は、このような誤解を避ける上で有効に活用されることが望まれる。

さらに、CSR情報審査は、法律制度に基づくものでなく任意で実施されるものであり、今後その必要性がなお一層一般に認識されるものと期待される。CSR情報審査が実務において醸成されていくプロセスにおいて、上記のような懸念が徐々に払拭され、いずれは合理的保証を与えることがCSR情報審査の一般的な目標とされるよう、理論的にも実務的にも研鑽が必要である。

5 . CSR情報審査に関わる当事者

(1) 三当事者の存在

CSR情報審査は、審査人、事業体の経営者及び主要なステークホルダーからなる三当事者が関わることにより成立する。

(2) 審査人

CSR情報審査において審査人とは、CSR情報審査を実施する者である。

審査人は、独立の立場から公正不偏の態度を保持することが最も重視されるため、事業体の経営者及び主要なステークホルダーが自ら審査人となることはできない。

審査人は、職業的専門家としての倫理の遵守などCSR情報審査の実施の前提となる要件を満たし、他の専門家の業務の利用を含め、自らが実施すべき手続、実施の時期及び範囲の決定について責任を有する。

(3) 事業体の経営者

事業体の経営者は、CSR情報を自己の責任において主要なステークホルダーに提示するため、CSR情報に対して責任があり、更に事業体の社会的責任への対応の状況に対して責任がある。

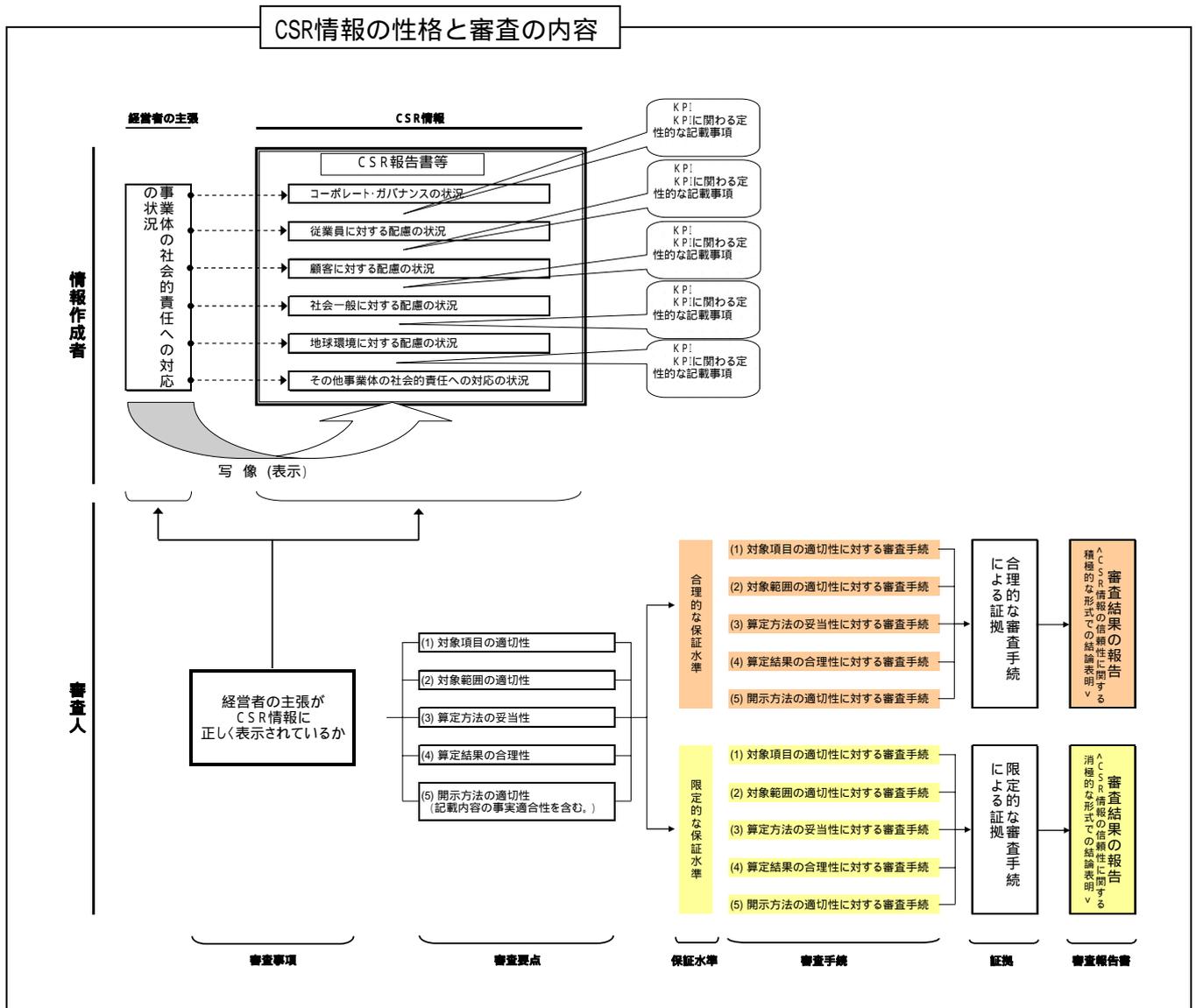
(4) 主要なステークホルダー

主要なステークホルダーとは、審査人が作成した審査報告書を利用する者である。

審査報告書はすべての主要なステークホルダー向けのものであるが、CSR情報審査のステークホルダーは多数であって特定できないため、事業体の社会的責任への対応の状況に起因して重要な影響を受けるか又は事業体の社会的責任への対応の状況に対して重要な影響を与える者を主要なステークホルダーとみなしている。CSR情報審査において、このような主要なステークホルダーとしては、例えば、投資家、取引先、消費者、従業員等がある。

審査人が、審査報告書の利用者又はその利用目的を制限する場合には、その旨を審査報告書に記載する。また、事業体の経営者は、利用者の一人となることができるが、唯一の利用者となることはできない。

6. CSR情報の性格と審査の内容



(1) CSR情報における経営者の主張

CSR情報における経営者の主張は事業体の社会的責任への対応の状況であり、それを情報として表明した結果がCSR情報である。CSR情報における適切な経営者の主張とは、識別可能であり、一定の規準に基づいて首尾一貫した評価又は測定を行うことができ、かつ、審査人がCSR情報に対する心証を得るために十分かつ適切な証拠を収集することができるものをいう。適切な経営者の主張についてCSR情報審査を実施することができる。

(2) CSR情報の性格

CSR情報には、上記のとおり想定した6つの情報の種類、あるいは更にそれらの種類に属する情報の一つ一つについて、定量的情報か定性的情報かの区別、客観的情報か主観的情報かの区別、過去の確定的情報か将来の予測的情報かの区別、一定時点に関するものか一定期間にわたるものかの区別、といった異なる性格がある。それらの性格は、審査人がCSR情報に係る心証を得る際の正確性及び入手可能な証拠の説得力に影響する。

(3) 審査の内容

CSR情報審査の内容は、何を保証するのかという審査事項と、どの程度保証するのかという保証水準によって定まる。

審査事項

審査事項とは、CSR情報審査によって担保しようとするCSR情報の信頼性の中身であり、何を保証するのかということである。

CSRに関する報告においては、ある1つの情報に収斂す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情報が提供されるものである。CSR情報は、通常、CSR報告書等²と呼ばれる事業体の報告書に記載される。この報告書には、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ことを考慮するならば、CSR情報審査の審査事項は、一義的に定まるものとして設定せず、審査事項をCSR情報の性格に応じて多義的なものとして設定しておく必要がある。

すなわち、CSR情報の性格が異なる場合、当該CSR情報審査の審査事項も異なるという前提の下に、審査事項として次の3つの意味内容に区別することができる。

ア．CSR情報は、すべての重要な点において、適合する規準に準拠して、事業体が定める情報作成手続に従って収集・報告されている。

イ．CSR情報は、すべての重要な点において、適合する規準に準拠して作成されており、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。

ウ．CSR情報は、すべての重要な点において、適合する規準に準拠して作成されており、当該CSR情報が表示する主題を適正に表示している。

審査事項において区別した3つの意味内容は、相互に矛盾するものではなく相互に関連した概念である。通常、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と考えられる。

²本研究報告において、CSR報告書等とは、事業体の社会的責任への対応の状況について記載した報告書をいい、CSR報告書以外に、環境報告書、環境・社会報告書、持続可能性報告書等の名称で作成される場合もある。

また、CSR情報の多様な性格に起因して、CSR情報の一部については社会的な合意形成が確立していない可能性がある。この場合、CSR情報審査の審査事項は、審査人が当該審査を実施する際に適用する規準の適合性の程度に応じて定まることに留意すべきである。

こうした事柄を考慮して、本研究報告では、上記のア及びイを満たしていることをもってウの「適正な表示」と捉えている。これは、財務会計の規準が発展すると同時に監査基準も発展してきた関係にあることと同様に、適合する規準の今後の発展に伴って、CSR情報審査も発展を続けていくことを意味している。

CSR情報審査における保証水準

保証水準とは、審査人がCSR情報審査の結果として得た、審査事項の確かさについての確信の程度をいう。したがって、審査事項の意味内容、手続の種類、適用範囲、及び適用時期が異なれば、その結果としての保証水準は異なる。保証水準が高いほど、審査リスクを低く抑えなければならない関係にある。

(4) 審査の具体的内容

審査の内容は、審査事項と保証水準の2つの観点から定まる関係にある。具体的には、CSR情報審査の審査事項の意味内容ごとに保証水準が設定され得るので、CSR情報の多様性に影響されて審査の内容は千差万別となり得る。しかし、審査の内容が社会的にみて有意であり、主要なステークホルダーに理解される内容とするために、CSR情報に信頼性を付与する場合の審査の内容は、合理的保証と限定的保証の2種類の保証水準を考慮して、次のように導かれる。

保証水準	具体的な審査の内容
合理的保証を与えることができる場合	CSR情報は、すべての重要な点において、適合する規準に準拠して、事業体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情報が表示する事業体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かどうか。
限定的保証を与えることができる場合	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体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体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ての重要な点において認められなかったかどうか。

(5) 審査要点

審査の内容は、CSR情報審査において明らかにすべき全体的審査事項であり、そ

の全体的審査事項を細分化し、審査手続を適用できる命題を審査要点として設定する。

CSR情報審査における審査要点として、少なくとも次の5つの審査要点が設定される。これらの審査要点は、CSR情報ごとに設定され、それに適した審査手続を選択し、適用する必要がある。

定量情報の審査要点は、次のとおりである。

対象項目の適切性

対象項目とは、審査対象とする項目のことをいい、対象項目が適切であるとは、CSR報告書等の重要な情報が、事業体の社会的責任への対応の事実に沿って（実在性）、作成基準に準拠（基準準拠性）し、漏れなく（網羅性）、継続的に（継続性）定められていることをいう。

対象範囲の適切性

対象範囲とは、グループ会社や部門などの組織及び定量情報の種類や内訳などをいい、対象範囲が適切であるとは、CSR情報の重要な情報の収集・報告範囲が、事業体の社会的責任への対応の事実に沿って（実在性）、作成基準に準拠（基準準拠性）し、漏れなく（網羅性）、継続的に（継続性）定められていることをいう。

算定方法の妥当性

算定方法とは、算定式や換算方法・測定方法などをいい、算定方法が妥当であるとは、CSR情報のうち重要な定量情報の算定方法が作成基準に準拠（基準準拠性）し、合理的（合理性）かつ継続的に（継続性）適用されていることをいう。

算定結果の合理性

算定結果とは、CSR情報のうち重要な定量情報を算定方法に従って算定した結果をいい、算定結果が合理的であるとは、実在する取組みに基づく（実在性）正確な情報（正確性）が、漏れなく（網羅性）、適切な算定プロセスを経て算定され、その算定結果が適切な期間に帰属している（期間帰属性）ことをいう。

開示方法の適切性（記載内容の事実適合性を含む。）

開示方法の適切性とは、CSR情報（重要な定量情報及び関連する定性的情報を含む。）が、事業体の社会的責任への対応の事実に沿っており（実在性）、作成基準に準拠（基準準拠性）し、漏れなく（網羅性）、継続的に（継続性）開示され、表示方法が適切で偏りが無い（公平中立性）ことをいう。

なお、定性的情報については、上記 、 、 については同じだが、及び については読替えが必要となる。すなわち、 の算定方法の妥当性は、CSR情報のうち関連する定性的情報に関する情報収集の妥当性、 の算定結果の合理性は、CSR情報のうち関連する定性的情報に関する情報内容の合理性、と読み替えることとなる。

7. 規準

(1) 規準の要件

CSR情報審査における適合する規準とは、経営者がCSR情報を作成する場合及び審査人が結論を報告する場合に事業体の社会的責任への対応の状況を評価又は測定するための一定の規準である。CSR情報審査における適合する規準については、慎重に検討していくことが必要と考えられ、審査人が、一定の規準として、自らの期待、判断及び個人的な経験を用いることは適切ではない。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次の一般的要件すべてを具備する必要がある。

目的適合性

投資家、取引先、消費者、従業員等の主要なステークホルダーによる意思決定に役立つ結論を導くのに資する規準であること

完全性

各業務環境の下で得られる結論に影響を与える経済、環境、社会の要因のうち関連する要因のいずれもが省略されていない規準であること。なお、目的適合的であるならば、表示及び開示の規準が含まれる。

信頼性

同一の環境で審査人が利用するとき、主題の評価又は測定を合理的にかつ首尾一貫して行うことができる信頼性のある規準であること

中立性

偏向のない結論を導くのに資する中立的な規準であること

理解可能性

明瞭かつ総合的な結論を導くことに資するもので、著しく異なる解釈をもたらすことなく、CSR情報審査業務を構成する三当事者にとって理解可能な規準であること

(2) 規準の適用

規準は、確立されているもののほか、事業体の社会的責任への対応の状況に応じて個別に設定されることもある。

確立された規準とは、法令のほか、例えば、環境省「環境報告ガイドライン」や、Global Reporting Initiative (GRI)「サステナビリティ・レポートガイドライン (Sustainability Reporting Guidelines)」など、幅広い関係者による公正かつ透明性のある適切な手続を通じて権威ある又は認められた機関によって公表されたものである。

規準の適合性の評価

審査人は、個々のCSR情報審査において規準の適合性を評価するが、事業体の

社会的責任への対応の状況が確立された規準により評価又は測定されている場合には、当該規準が審査人における適合する評価又は測定の規準となる。「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)など個別に策定される規準については、上記の要件に基づき審査人が特定の業務に対する規準としての適合性を評価する。

個別に設定された規準

事業体の社会的責任への対応の状況の一部について確立した規準が存在しない場合には、規準を個別に設定することができる。審査人は、個別に設定した規準により、審査報告書が主要なステークホルダーの誤解を招くことにならないかを検討する。

審査人は、特別に開発した規準が主要なステークホルダーの目的に適合しているという認識を、主要なステークホルダー又は契約当事者から得るように努める必要がある。しかし、この認識を得られない場合には、そのことが、識別された規準の適合性評価のために実施すべき手続や、審査報告書において提供する規準に関する情報に、どのように影響するかを検討することになる。

適合する規準の存在は、CSR情報審査においてその実施の前提条件として重要であり、規準の適合性を慎重に検討する必要がある。

(3) 主要なステークホルダーの利用可能性

事業体の社会的責任への対応状況がどのように評価又は測定されているのかを理解するためには、主要なステークホルダーにも規準が利用可能であることが求められる。主要なステークホルダーにとって利用可能な規準とは、次のような規準である。

公表されている規準

CSR情報とともに事業体の経営者により明示されている規準

審査報告書において明示されている規準

広く一般に理解を得られている規準

8. 審査に係る契約

(1) 契約締結の制限

当該契約が審査人の専門能力を著しく超える場合など、CSR情報審査の社会的信頼を失墜させるおそれがある場合、審査人は係る契約を締結してはならない。このほか、審査人の品位を失墜するような方法や審査人相互の信頼関係を損なう方法による契約受嘱についても同様に行ってはならない。

(2) 契約書の作成

CSR情報審査の契約を締結するに当たっては以下の各事項を検討し、慎重にその可否を判断しなければならない。判断の結果は、その過程が明確になるよう文書化しなければならない。

関係当事者の責任関係

CSR報告書が主要なステークホルダー又は審査人以外の当事者の責任によって作成される場合にのみCSR情報審査の契約を締結することができる。事業体の経営者は、利用者のうちの一人であり得るが、唯一の利用者とはなり得ないことに留意する。

具体的な業務実施の要件

次の要件が満たされないことを示すような事項がある場合、CSR情報審査の契約を締結することはできない。

ア．CSR情報における適切な経営者の主張がある。

イ．一定の規準が適合する。

ウ．十分かつ適切な証拠が入手できる。

エ．CSR情報審査の結論が合理的保証又は限定的保証のいずれかに適切な形式で書面による報告書に含めることができる。

オ．CSR情報審査の実施に対する制限がない。

カ．契約当事者が審査人の名称をCSR報告書に不適切に関連付けて利用しない。

審査人の専門的能力

審査人は、実施者自身が業務実施に必要な倫理要件を満たし、かつ実施主体がチームとしてみれば専門家として必要とされる能力を保有していることを確信する場合に限り、CSR情報審査の契約を締結することができる。

CSR報告書は本研究報告で示す情報範疇の多様な情報から構成されることが通常であり、審査人は、広範囲にわたり、事業体の社会的責任への対応の状況に係る審査の実施を要請されることになる。CSR情報審査の実施に当たって、審査人は業務の遂行に必要な専門的能力を有する者をチームに加えなければならない。

9．審査計画

(1) 計画の策定

審査人は、適切な計画に基づいて、CSR情報審査を組織的に実施しなければならない。

適切な計画の策定

ア．計画の策定

審査人は、CSR情報審査を効果的かつ効率的な方法で実施するために、全体としての戦略を立案し、審査計画を策定する必要がある。計画策定の内容及び範囲は、業務環境条件に応じて異なるものである。

イ．計画の改訂

計画はCSR情報審査の進捗に伴い、継続的に見直し、必要に応じて適時に改訂をする必要がある。

計画策定において考慮すべき事項

ア．業務条件

イ．適合する規準

ウ．事業体及びシステムに関する理解

エ．審査リスク（固有リスク、統制リスク、発見リスク）

オ．審査人が保持すべき必要知識とチーム編成において選定すべきメンバーの専門性

カ．重要性（量的重要性、質的重要性）

キ．他の審査人の結論の利用

ク．他の専門家の業務の利用

ケ．内部監査の利用、ISO14001など国際規格による認証の存在

コ．手続を実施するタイミング

サ．事業体の規模、複雑さ及び過去の業務経験

(2) 専門家としての懐疑心

審査人は、CSR情報に重要な虚偽の表示が存在する可能性を考慮し、専門家としての懐疑心をもってCSR情報審査を計画し、実施する。専門家としての懐疑心とは、審査人が証拠として入手した情報の妥当性について専門的探究心をもって批判的に評価することを意味する。

(3) リスクの勘案

審査人は、CSR情報審査を効果的かつ効率的に実施するために、審査リスクと重要性を勘案して審査計画を策定しなければならない。

(4) 専門的判断

審査人は、CSR情報審査を計画して実施するに当たり、事業体の社会的責任への対応の状況及びその他の業務環境を理解しなければならない。審査人は、それらについてどの程度の理解が要求されるのかを決定するために、専門的判断を行使する。

審査人は、その理解が、CSR情報に重要な虚偽の表示が含まれているかもしれないリスクを評価するために十分であることを検討するが、通常、審査人の理解は、事業体の経営者よりも浅い。

審査人は、次のような場合に専門的判断を行使する。

CSR情報の特性の検討

規準の適切性の評価

特殊技能や他の専門家の必要性など、特別の検討が必要な領域の識別

適切な場合には量的な重要性(同業他社や社会的な水準)の水準の決定及びステークホルダーの関心事を考慮した質的な重要性の要因の検討

分析の手続を実施する場合に使用する期待値の設定

審査リスクを適切な水準に減少させる追加の証拠収集手続の計画と実施

事業体の経営者の陳述の合理性を含む証拠の評価

10. 証拠

(1) 証拠の入手

審査人は、証拠収集のための手続の種類、実施の時期及び範囲の決定に当たって、重要性、審査リスク及び利用可能な証拠の量及び質の十分性及び適切性について検討する。また、証拠として利用する情報の信頼性について、当該情報の作成及び保存に関する内部統制を含めて検討する。

(2) 証拠の十分性及び適切性

審査人は、証拠の量的な十分性及び目的適合性や信頼性などの質的な適切性を勘案して、必要とされる証拠を入手することが求められる。単に証拠の入手量を増やすことにより質的な適切性を補うことはできない。また、効率的に証拠を入手することが求められるが、費用上の観点から、十分かつ適切な証拠の収集を省略することは妥当ではない。

証拠の信頼性は、その源泉と性格だけでなく、証拠が入手された状況によっても影響を受ける。また、審査人は、入手した証拠が他の源泉からの証拠又は異なる性格の証拠と首尾一貫していない場合には、その不一致を解消するために追加的な証拠を必要とするかどうかを判断することになる。

審査人は、審査報告を裏付ける証拠の十分性と適切性を評価する場合には、専門家としての懐疑心をもって判断することが求められる。

(3) 重要性

審査人が、証拠を収集する手続の種類、実施の時期及び範囲を決定するとき、並

びに、CSR情報に虚偽の表示があるかどうかの判断をするときに、重要性が考慮される。

特定の業務に係る重要性の判断や質的及び量的な要因の相対的な重要性の評価は、審査人の判断に委ねられる。

審査人は、重要性を考慮するに当たっては、主要なステークホルダーの意思決定に影響する要因を理解して判断し、相対的な重要度、主題の評価又は測定に対する種々の要因の影響の程度、及び主要なステークホルダーの利害等といった、量的並びに質的要因の観点から検討を行うことが求められる。

CSR情報の定量情報の単位は、金額の単位のみならず重量、容量、個数、人数、濃度、率等様々である。同じ単位であってもCSR情報の種別によって、それら数値について一律に量的重要性を評価できない。それぞれのCSR情報の種別により、小さい値でも量的重要性のある場合と、大きな値であっても重要性が小さい場合もある。それらの判断は、CSR情報の種別による質的重要性を評価した結果に基づくものである。

(4) 審査リスク

審査リスクの構成

審査リスクは、CSR情報に重要な虚偽の表示がある場合に審査人が不適切な結論を報告する可能性をいい、一般に次の要素から構成される。

ア．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をいう。

イ．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又は適時に発見されない可能性をいう。

ウ．発見リスク

審査人が実施するCSR情報審査において実施する手続により重要な虚偽の表示が発見されない可能性をいう。

なお、審査人がこれらの各リスクの構成要素を検討する程度は、業務環境、特に主題の性質及び合理的保証か限定的保証かの区別により影響を受ける。

リスク・アプローチ

審査人は、審査リスクを合理的保証又は限定的保証に求められる水準に抑えるため、固有リスク及び統制リスクを個別に又は結合して評価することにより、発見リスクの水準を決定し、それに基づいて、証拠を収集する手続の選択、実施の時期及び範囲を決定する。

審査リスクの水準

合理的保証の場合には、積極的形式で審査人の結論を報告する基礎として、合理的保証が得られる業務環境にある限り、審査人は、合理的な低い水準となるまで審査リスクを抑える。限定的保証においては、審査リスクの水準を、合理的保証における水準よりも高く設定することができる。しかし、限定的保証の場合にも、証拠を収集する手続、実施の時期及び範囲を組み合わせることによって、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。有意であるとは、入手した保証水準が、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いえないほど高めるであろうと想定されることである。

(5) 証拠収集手続の種類、実施の時期及び範囲

合理的保証

合理的保証の場合には、審査人は、積極的形式により結論を報告するために、次のような相互に関連性のある系統だった業務プロセスを経て、十分かつ適切な証拠を得る必要がある。

ア．事業体の社会的責任への対応の状況及び内部統制を含む業務環境の理解

イ．業務環境の理解に基づく、CSR情報に重要な虚偽の表示が存在するリスクの評価

ウ．リスクの評価に応じ、業務全般の計画の策定、実施すべき手続の種類、実施の時期及び範囲の決定

エ．識別されたリスクに明確に関連付けられた手続の実施

オ．証拠の十分性及び適切性の評価

限定的保証

限定的保証の場合にも、事業体の社会的責任への対応の状況及び業務環境の理解を含む相互に関連性のある系統だった業務プロセスは必要であり、手続の適用を通じて十分かつ適切な証拠の収集が求められる。しかしながら、限定的保証における十分かつ適切な証拠の収集手続の種類、実施の時期及び範囲は合理的保証に対して限定的である。一般に、限定的保証では、主に分析的手続及び質問によって、限定的保証において求められる十分かつ適切な証拠が得られると考えられる。

(6) 利用可能な証拠の量と質

証拠の量及び質

審査人が利用可能な証拠の量及び質は、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を考慮して検討する。

基礎の形成

審査人が、環境的要因や経営者から制約を受けることにより、十分かつ適切な証拠が入手できない場合には、結論の報告に必要な基礎を得ることはできない。

(7) 証拠収集手続

審査人は、審査要点に応じて十分かつ適切な証拠を収集するために必要な証拠収集手続を実施しなければならない。審査要点に対応させた証拠収集手続の概要は、次のとおりである。

対象項目の適切性に対応する証拠収集手続

ア．事業概要及び業務環境を把握し、重要なCSR情報を認識する。重要なCSR情報の認識に当たっては、法令等の要求事項、自主協定の有無などを確かめ、対象となり得る項目についてリスク評価を実施する。

イ．対象となり得る項目に関する規準の適用可能性を評価する。具体的な対象項目案を質問し、適合する規準における要求項目、前期の対象項目、同業他社の対象項目と比較・検討する。

ウ．記載の対象外としているCSR情報があれば、重要性の判断基準を質問し、根拠資料を入手して、前期の対象項目、同業他社の対象項目と比較・検討する。

対象範囲の適切性に対応する証拠収集手続

ア．具体的な対象範囲案を質問し、適合する規準における要求項目、前期の対象範囲と比較・検討する。可能であれば、同業他社の対象範囲とも比較・検討する。

イ．対象外とする工程、部門、グループ会社等があれば、重要性の判断基準を質問し、根拠資料を入手して、前期の対象範囲、同業他社の対象範囲と比較・検討する。

算定方法の妥当性に対応する証拠収集手続

ア．算定方法について質問し、適合する規準における要求項目に合致し、前期の算定方法が継続的に適用されていることを確かめる。

イ．算定式に用いられている係数については、その出所を確かめる。係数が実測値による場合や公表されていない場合は、係数の適用可能性を評価する。

算定結果の合理性に対応する証拠収集手続

ア．算定過程について、ウォークスルーにより評価する。

イ．算定結果について試査により証憑と突合し、再計算する。算定式の変数が実測値による場合は、可能な限り他の専門家による業務の結果と突合する。

ウ．算定結果について、基礎データからの概算値、前期の算定結果、同業他社の

算定結果との分析的手続を実施する。

エ．その他、正確性の検証手続を実施する。

開示方法の適切性に対応する証拠収集手続

ア．開示情報について、適合する規準の要求項目、前期の開示情報と突合する。

イ．開示情報について、明細表と突合する。

ウ．算定方法についての注記の妥当性を評価する。注記には定量情報を理解するために必要な関連する定性的情報が含まれる。

11．事業体の経営者の確認書

(1) 確認書の入手と結論の報告

審査人は、事業体の経営者から、事業体の社会的責任への対応の状況及び開示したCSR情報に関する責任、並びに必要と判断した確認事項を記載した確認書を入手する必要がある。口頭での陳述を文書化することによって、審査人と事業体の経営者との間に誤解が生じる可能性を軽減することができる。

確認書を入手していない場合には、CSR情報審査における範囲の制約として取り扱い、限定付きの結論を報告するか、結論を報告しないことを検討しなければならない。

(2) 陳述の評価

CSR情報審査の実施中に、経営者が、審査人に対し確認書及びその他の文書あるいは口頭にて陳述を行う場合がある。この陳述がCSR情報あるいは事業体の社会的責任への対応状況の評価上重要な事項に関連する場合には、次の手続を実施すべきである。

陳述の合理性（陳述と他の入手した証拠との整合性を含む。）の評価

陳述を行った者が、その事項に関して十分な情報を有しているかどうかの考慮
他の補完的な証拠を入手する必要があるかどうかの評価

(3) 入手すべき証拠と確認書の限界

確認書は、経営者のCSR情報審査全体の事実認識を確かめる意味では重要なものであるが、確認書自体は審査人が入手すべき他の証拠の代わりにはならない。CSR情報あるいは事業体の社会的責任への対応の状況の評価に重要な影響を与えるか、又は与える可能性のある事項に係る十分かつ適切な証拠を入手することができない場合には、事業体の経営者の確認書を入手していたとしてもCSR情報審査における範囲の制約となる。

12. 審査人以外の専門家の業務の利用

(1) 他の専門家の業務の利用

他の専門家の業務を利用して証拠の収集と評価を行う場合、審査人は、十分かつ適切な証拠を入手できたかどうかを自ら判断しなければならない。そのために、審査人及び他の専門家は、それぞれの役割においてCSR情報とその作成基準に関する適切な知識と技能を有していなければならない。

(2) 品質管理体制の整備

審査人は、自らが利用する他の専門家が、本研究報告に準拠した品質管理体制を整備するように要請し、他の専門家が品質管理手続を運用していることを確認しなければならない。

(3) 他の専門家の業務の利用範囲

審査人は、自らの結論に対し責任を負うことができるよう、他の専門家を利用する業務について理解する必要がある。また、審査人は、自らが結論を表明するに当たり、他の専門家の業務を利用する合理的な範囲を判断する。

(4) 審査人に求められる知識と技能

審査人は、他の専門家と同様の知識と技能を有している必要はないが、次の手続が可能となるような知識と技能は有していなければならない。

他の専門家に割り当てる仕事の目的を定め、当該目的とCSR情報審査の目的との関係を明らかにすること

他の専門家が利用する前提、手法及びデータの合理性を判断すること

CSR情報審査の目的と結論に関連して、他の専門家の発見事項につき判断すること

(5) 他の専門家の業務の評価

他の専門家が実施した業務がCSR情報審査の目的に照らして適切であるという十分かつ適切な証拠を入手する必要がある。他の専門家の業務がもたらす証拠の十分性及び適切性を判断するために、次の事項を評価する。

他の専門家が有する能力・経験と客観性

他の専門家が利用する前提、手法及びデータの合理性

CSR情報審査の目的と結論に関連した他の専門家の発見事項の合理性

13. 後発事象

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事象、いわゆる後発事象が、CSR情報及び審査報告書に何らかの影響を与える場合がある。審査人は、後発事象がCSR情報及び審査報告書に与える影響の可能性と程度に応じて、それを考慮するか否かを判断する。後発事象が、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しなければならない。

14. 審査報告書

(1) 審査報告書の記載

審査人は、CSR情報を評価する際に適用した規準（判断基準）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）及び結論の裏付けとなる十分かつ適切な証拠を入手することができたかどうか並びに業務を実施して得た心証に関する結論を審査報告書により報告する。審査報告書には、当該CSR情報審査が合理的保証であるのか又は限定的保証であるのかの区別が明確に理解されるように記載する。

(2) 結論の報告

合理的保証の場合の審査報告書

合理的保証の場合の審査報告書においては、審査人は、CSR情報審査の対象となるCSR情報について、審査リスクを合理的保証に求められる水準に抑えるための手続を実施したことを記した上で、積極的形式によって結論を報告する。その場合、CSR情報は、すべての重要な点において、適合する規準に準拠して、事業体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情報が表示する事業体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かどうかを報告する。

限定的保証の場合の審査報告書

限定的保証の場合の審査報告書においては、審査人は、CSR情報について、審査リスクを限定的保証に求められる水準に抑えるための手続を実施したことを記した上で、消極的形式によって結論を報告する。その場合、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体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体の

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ての重要な点において認められなかったかどうかについて報告する。

CSR情報を総括した情報全体について結論を報告する場合とCSR情報の種類ごとに結論を報告する場合

CSR情報を総括した情報全体について結論を報告する場合及びCSR情報の種類ごとに結論を報告する場合には、それぞれに合理的保証及び限定的保証がある。

(3) 結論の報告に係る除外等

審査人の業務範囲に制約がある場合には、そのCSR情報審査の業務範囲の制約による影響の重要性により結論不表明又は限定付結論を報告するかを検討する必要がある。

また、CSR情報が、適合する規準に準拠して、事業体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情報が表示する事業体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、との結論を得られなかった場合には、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を検討する必要がある。

(4) 審査報告書の記載事項

審査報告書には、次の事項を記載することが望まれる。

表題

日付

宛先

CSR情報審査を実施した法人名又は個人名

CSR情報作成に関する規準

審査報告書の利用制限

審査の対象としたCSR情報とその性格

事業体の経営者の識別及び事業体の経営者と審査人の責任

CSR情報審査に関する業務実施基準に準拠して業務が実施されたこと

実施した業務の概要

審査人の結論

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（必要と認められた場合）

著しい利害関係の有無

以 上