

「環境報告書保証業務指針（中間報告）」

平成13年7月16日制定

平成15年12月9日改正

日本公認会計士協会

「環境報告書保証業務指針（中間報告）」改正について

1. 環境報告書保証業務指針公表までの経緯

近年、環境経営の進展に伴って、環境報告書を作成し公表する企業が増加しつつある。「循環型社会形成推進基本計画」（平成15年3月閣議決定）においては、上場企業の約50%及び非上場企業の約30%が環境報告書を公表することを取組目標に掲げている。

環境省は平成13年2月に「環境報告書ガイドライン（2000年版）」を策定し、以降、環境パフォーマンス指標の改訂などを通じて環境報告書の普及促進を行っている。さらに海外ではグローバル・リポーティング・イニシアチブ（GRI）から「持続可能性報告書ガイドライン2002」等が公表されている。また、環境報告書の保証業務については、1999年にドイツ経済監査士協会（IDW）から監査基準「正規の環境報告書監査の実施諸原則（IDW PS 820）」、欧州会計士連盟（FEE）から論点整理「環境報告書に対する保証提供」が公表され、2002年には同じく欧州会計士連盟から、論点整理「持続可能性報告書に対する保証提供」が公表されるなど国内外で取組みが進展している。

こうした状況を踏まえて、平成15年3月、環境省の「平成14年度環境報告の促進方策に関する検討会」は、環境報告書の比較可能性及び信頼性を向上させるための環境報告書の審査登録制度について提言した。これを受けて環境省は、平成15年6月に「環境報告書ガイドライン改訂検討会」を設置し、この下に「環境報告書基準委員会」及び「環境報告書審査基準委員会」を設けて検討を行っている。その設置要領によれば、期間は平成16年3月までであり、パブリックコメント手続を経てガイドラインを公表する予定としている。

さらに、環境大臣が、平成15年8月の閣議後会見で環境報告書の第三者審査登録制度について、法制度も視野に置いた検討を開始する意向を表明したことにより、環境報告書の保証業務に対する関心が高まっている。

当協会は、平成13年7月16日付けで経営研究調査会研究報告第13号「『環境報告書保証業務指針（試案）』（中間報告）」を公表しているが、日々進展しつつある実務慣

習及び環境報告書の保証業務に関する最近の動向を考慮して、今回これを改正することとした。

本研究報告は、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、すなわち、環境報告書の保証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。環境報告書の保証実務には合理的保証、限定的保証、合意された手続といった保証水準の異なる保証業務又は付随業務があるが、実務慣習として発展過程にあり、解決すべき課題を残している。したがって、本研究報告は、直ちに実務に適用することを意図したのではなく、一般に公正妥当と認められる環境報告書の作成基準の制定等、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。

また、本研究報告を基礎として更に研究を進めることによって、環境報告書の保証業務の内容及び保証水準を明確にするなどの課題を解決しながら利害関係者の要請に応えていかねばならない。

しかし、中間報告であるが、環境報告書の保証業務の基本としてあるべき姿を表わしたものと考えられるので、利害関係者が、環境報告書に記載されている環境情報を利用するに当たって、環境報告書の保証業務によってどのような業務が行われ、その結論としてどのような保証が付与されているかが明らかであれば、これを利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。

なお、過去に公表した環境監査関係の研究報告は次のとおりである。

経営研究調査会研究報告第2号「環境問題における公認会計士の役割について」
(平成7年6月9日)

経営研究調査会研究報告第4号「環境監査を実施するに当たっての問題点について」(平成10年5月12日)

経営研究調査会公開草案第1号「『環境報告書保証業務指針(試案)』(案)」
(平成12年7月27日)

経営研究調査会研究報告第13号「『環境報告書保証業務指針(試案)』(中間報告)」
(平成13年7月16日)

経営研究調査会研究報告第19号「環境報告書保証業務の現状と課題(中間報告)」
(平成14年10月7日)

2. 環境報告書の保証業務指針を設定する意義

環境報告書は、企業をはじめとする事業者がその外部あるいは内部の利害関係者に対して事業者の環境保全活動に関連する情報を提供するための重要な手段である。環境報告書を発行する事業者は、信頼し得る環境保全活動に関連する情報を明瞭に表示することにより、事業者の状況に関して環境報告書を利用する利害関係者の判断を誤

らせないようにしなければならない。

環境報告書に記載される情報は、単なる事実の客観的表示だけではなく、むしろ主観的判断や慣習的方法による所産である。環境報告書の作成基準が確立されており、事業体がこれに準拠している場合には、利害関係者はその作成方法について容易に知り得る。環境報告書の作成基準が、事業体を含む各種利害関係者の代表者らによって確立されているならば、事業体はこれに準拠することによって、様々な利害関係者がそれぞれの情報要求を調整した結果を反映した環境報告書を作成することが容易となる。このため、環境報告書の作成基準の確立は極めて重要である。

ところで、環境報告書は利用者にとって非常に重要な情報を提供するものであるが、通常、環境報告書の作成者と利用者の利害は一致しているとは限らない。また、環境報告書に記載された情報及びその背景にある環境保全活動は複雑であり、これを理解するためには専門性が必要となる。さらに、環境報告書は不特定多数の利害関係者に対して公表されるものであることから、これを利用する利害関係者が、事業体の作成した環境報告書について個別に検証することは不可能である。こうした理由により、事業体から独立した外部の第三者による検証、すなわち、環境報告書の保証業務が必要となる。

環境報告書の保証業務を実施した結果、その結論を公表し利害関係者の意思決定に資するものとしようとする場合には、環境報告書の保証業務指針を確立し、これを公表する必要がある。公表された環境報告書の保証業務指針を容易に入手できることにより、環境報告書の読者である利害関係者は、この指針に準拠して保証業務実施者が実施した業務の内容を知ることができ、その結論の意味するところを容易に理解することができる。この保証業務指針についても、環境報告書の作成基準と同様に事業体の利害関係者によって確立されているならば、これに準拠することにより、様々な利害関係者がそれぞれの情報要求を調整した結果を反映した保証業務を実施することができる。

このように、環境報告書の作成基準及び環境報告書の保証業務指針を確立することは、手続や処理を明示するのみでなく、利害関係者の利害調整の手段として有用である。ここに、環境報告書の保証業務指針を設定する意義があるものと考えられる。

3．環境報告書の保証業務の意義

本研究報告では、環境報告書の信頼性を保証するという基本的な目標について、現在考えられる範囲において、表明可能と考えられる保証を行うための業務内容を示している。したがって、この典型的な業務内容の一部を限定した保証業務も想定できるが、現状これ以上のものは想定できず、またその実行も不可能であると考えられる。それゆえ本研究報告に示した業務内容は、環境報告書の保証業務の基本となるものである。さらに、ここに示した業務内容は、合理的保証のみでなく、限定的保証や合意

された手続を検討する場合にも、比較するためのものとなるものとして位置付けられると考えられる。すなわち、この基本から、種々の点を省略したり、簡略化したりすること等により、限定的保証や合意された手続を行う場合に展開することができると思われる。

環境報告書の保証業務の場合には分析的手続、質問といった会計監査におけるレビューに相当する手続に加えて、証憑突合、帳簿突合、計算突合、閲覧、査閲、環境設備等の視察などを行う手続を実施している。現状ではこうした業務内容が、環境報告書の信頼性を保証するという基本的な目標について、現在考えられる範囲において、表明可能と考えられる保証を行うための業務内容であると考えている。

ところで、環境報告書の信頼性を保証する場合に、要証命題は、特定の情報特性に限定されている。情報の正確性や情報の網羅性を証明する方法で、環境の専門家の意見を踏まえて、正確に測定され表現されている、あるいは作成基準に要求された情報がすべて記載されていることを、合理的な手法によって確かめることによって、当該要証命題について積極的な意見を表明することになると考えている。

したがって、ここで保証している内容は、環境報告書に記載される情報のすべての点について絶対的な正しさを保証するものではない等について、利用者に対して十分注意を喚起する説明を行うことが必要である。本研究報告では、情報の正確性や情報の網羅性をアサーションととらえ、現在実行可能な合理的な検証方法によって積極的な意見を表明できるとしていることを利用者に明らかにする必要がある。

4．環境報告書の作成基準（判断基準）について

環境報告書の作成基準とは、環境報告書に開示される情報の識別、測定、評価及び表示に関する適切な基準である。また、環境報告書の判断基準とは、本研究報告においては、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、すなわち、これらの意味において環境報告書が信頼できるかどうかを判断するための基準であり、これには環境報告書の作成基準が含まれる。

なお、「作成基準（判断基準）」と判断基準を併記したのは、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、行動を直接の保証対象とする場合もあると考えられることから「（判断基準）」という言葉を入れている。もちろん、パフォーマンスやシステム、行動を直接の保証対象とする場合であっても「環境報告書の作成基準」の中に準拠すべき基準が含まれている場合もあると考えられる。

5．今回の主な改正事項

(1) 本研究報告では、近時発展しつつある実務慣習及び国際的動向を勘案して、環境

報告書の保証業務とは何かを明らかにすることに重点を置き、その保証水準に関する議論は今後の課題とした。本研究報告では、すでに「3. 環境報告書の保証業務の意義」において記載したとおり、環境報告書の信頼性を保証するという基本的な目標について、現在考えられる範囲において、表明可能と考えられる保証を行うための業務内容を示している。しかし、この業務内容が保証業務一般においてどのような保証水準に相当するかについて、本研究報告では述べていない。その理由は、現在のところ、保証業務一般に関する基準において、想定する業務内容の保証水準を明確にすることが困難な状態にあるためである。2000年6月、ISAE100と共に発行された国際監査実務委員会「保証業務に関する国際基準の公開草案から生じた問題に対する報告書」によれば、「中程度の水準の保証を付与するために特定の業務を実施し得るかどうかを、会計士がどのように決定するかに関して」、「変動要因の相互関係に基づく見解」(変数相互関連説)と「作業努力に基づく見解」(作業量説)があるとしていた。しかし、2003年3月公開草案ISAE2000では、「公開草案が採用したアプローチでは、作業量説と変数相互関連説の両方の要素を含めているが、これら2つの見解のいずれにも決め付けていない。例えば、保証報告で使用されるべき業務実施者の結論の表明フォームは、実施された証拠収集手順のレベルで決定されるが、保証報告はまた、得られた保証に関連している場合には、対象項目の特徴を開示する必要があることになる。」と述べている。したがって、現時点では、本研究報告が示す業務内容が、保証業務一般において、どのような保証水準に該当するのかという保証水準に関する議論をあえて行わず、保証水準によって区別される業務の態様については今後の課題とした。すなわち、一般指針1において合理的保証、限定的保証、合意された手続があることを示すにとどめ、本研究報告で示した業務内容との関係を記載した。

- (2) 指針の体系について、指針を具体的に説明した文言、諸説議論のある論点を説明した文言、課題を記載した文言等を再検討し、指針に含めるべきものとそうでないものを識別し整理した。
- (3) 環境保証業務報告書の参考例を指針に合わせて改正した。
- (4) 環境報告書の保証業務に関する主要な手続例を指針に合わせて改正した。
- (5) 用語、語句の見直しを行った。

6. 今後の主な課題

- (1) 上記5(1)に記載したとおり、本研究報告における環境報告書の保証業務について、保証水準に関する議論をあえて行わず、保証水準によって区別される業務の態様については今後の課題とした。なお、IFACの用語集によれば、「合意した手続を実施する契約の場合、監査人は、監査人と事業体及び場合によっては第三者と合意した監査的手続を実施し、検出した事項を報告することに従事する。その報告書の

受領者は、監査人の報告書から自分自身の結論を形成しなければならない。手続を実施した理由を知らない部外者がその結果を誤って解釈するかもしれないので、報告は実施されるべき手続に同意した当事者だけになされる。」と定義されている。しかし、我が国の実務では、報告書の文言によれば、保証業務実施者と環境報告書の作成者が合意した手続を実施し、その範囲において消極的表現による結論を一般に公表している。こうした業務内容は、上記の合意された手続の定義には合致しておらず、当該業務が保証業務の範疇にあるのか否かも、我が国に保証業務一般指針がない現状では明らかでない。このため本研究報告では、実務において多く実施されている当該手続を指針において説明するのではなく、環境報告書の信頼性を保証するという基本的な目標について、現在考えられる範囲において、表明可能と考えられる保証を行うための業務内容を検討することとしたのである。このため保証水準に関する議論をあえて行わず今後の課題としている。

- (2) 環境報告書の作成基準（判断基準）は、環境報告書の保証業務において重要な構成要素である。現在、環境報告書の作成基準（判断基準）としては、例えば、環境省「環境報告書ガイドライン（2000年度版）」がある。また環境報告書に記載する環境情報に関する基準で、環境報告書の作成基準（判断基準）を構成するものとして、例えば、環境省「事業者の環境パフォーマンス指標ガイドライン - 2002年度版 - 」がある。ところで、環境報告書の保証業務を検討するに際しては、環境情報の水準を決める環境報告書の作成基準（判断基準）も考慮に入れる必要がある。したがって、環境報告書の保証業務における環境報告書の作成基準（判断基準）についても更に検討することが今後の課題である。
- (3) 環境報告書の保証業務は、保証業務実施者が適切な計画に基づいて組織的に実施しなければならないが、組織的な業務実施の詳細については今後の課題としている。
- (4) 環境報告書の保証業務に関して、現時点において保証業務実施者の損害賠償責任問題については、環境報告書の読者が環境報告書を利用した結果何らかの意思決定を誤り重大な損害を蒙ることが生ずるかどうかわからない状況にある。また責任当事者に対しても実際にどういった損害賠償責任あるいはその他の法的責任が生ずるのかわからない状況にある。したがって、本研究報告では損害賠償責任の問題については特にとりあげていないが、今後、機会を改めて、法律専門家の協力を得るなどして環境報告書保証業務に関する法的責任問題を検討することとしたいと考えている。
- (5) 保証業務実施者の資格要件については、一般指針3において指示しており、保証業務実施者の独立性については、一般指針5において指示している。指針において記載すべき保証業務実施者の資格要件及び独立性の原則についてはここに記載があるが、今後、制度として展開する場合には、更にその詳細な要件について検討する必要がある。

7．継続的検討の必要性

本報告は、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対する保証を付与する業務についてのガイドラインを示すことを目的として作成された指針案であるが、今後の実務の発展によって更に内容の充実が期待されるものである。また、残された課題については引き続き検討が必要である。この業務が、環境報告書の信頼性を高めるためになお一層の検討がなされていくことが必要である。

「環境報告書保証業務指針」(中間報告)

構 成

一般指針	9
実施指針	13
報告指針	17
【資料】環境報告書の保証業務に関する主要な手続例	19

一般指針

1. 環境報告書の保証業務は、保証業務実施者が作成者（トップマネジメント）が作成責任を有する環境報告書の信頼性について、その利用者のために環境報告書の作成基準（判断基準）に照らして、結論を表明するものである。
 - (1) 環境報告書の保証業務とは、環境報告書の作成基準（判断基準）に準拠し、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、業務実施過程において保証業務実施者がそれを裏付ける証拠を収集し、これを評価して利用者のために結論を表明する業務である。
 - (2) 環境報告書の保証業務は、環境報告書を作成する業務とは異なる。
 - (3) 本指針は、環境報告書の信頼性を保証するという目標について、現在考えられる範囲において、表明可能と考えられる保証を行うための業務内容を示したものであり、環境報告書保証業務の基本となるものである。このため本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、合意された手続の検討を行う場合においてもその基となるものである。

2. 保証業務実施者が表明する環境報告書の信頼性に関する結論は、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の保証業務実施者の意見である。
 - (1) 情報の網羅性とは、環境報告書の作成基準（判断基準）に規定された情報がすべて環境報告書に記載されていることである。なお、企業活動による環境への重要な影響がすべて記載されていることにも及ぶのが望ましい。
 - (2) 情報の正確性とは、環境報告書に記載された定量的情報が適正に測定、集計されていること及び定性的情報が事実に基づいて適正に記載されていること又はそのいずれかである。

3. 環境報告書の保証業務は、適切な専門的能力を有する者によって行われなければならない。
 - (1) 保証業務実施者が環境報告書の保証業務を行う場合には、本研究報告に準拠しなければならない。
 - (2) 環境報告書の保証業務を実施しようとする保証業務実施者は、環境報告書に重要な影響をもつ、事実、取引及び実務などを理解するのに適切な専門知識、実務経験及び判断能力を有していなければならない。
 - (3) 保証業務実施者は、環境報告書の保証業務を実施する際に、以下のような知識を備えていなければならない。

事業体の事業経営に関する知識

事業体の環境への影響及び環境関連法規制に関する知識
環境マネジメントシステム及び環境情報システムに関する知識
環境報告書の作成基準（判断基準）に関する知識を含む環境報告書に関する知識
保証業務に関する知識

これらの知識は、保証業務実施者が環境報告書、手続あるいは保証業務報告書に関して判断をする場合に、事業体の業務に重要な影響を及ぼす環境影響を識別し理解できる程度のものでなければならない。

- (4) 保証業務実施者の能力には、(3)の専門的知識に加えて下記のような資質や実務経験を有する必要がある。

適切な業務計画の作成
事業体の事業状況や環境側面の事業レベルや戦略レベルでの評価
環境マネジメントシステム及び環境情報システムの評価
保証業務の適切な管理
利用者への結論の伝達

4. 保証業務実施者は、環境報告書の保証業務の契約に当たり、環境報告書の作成基準（判断基準）、環境報告書の性質及び利用目的並びに入手される証拠等を勘案して、提供する保証内容について業務の委嘱者と合意しなければならない。

- (1) 保証業務実施者は、業務目的や環境報告書の保証業務の条件等について、環境報告書の保証業務の委嘱者と合意しなければならない。合意された条件を明確にするために、適切な文書にしなければならない。
- (2) 環境報告書の保証業務の契約に当たり、保証業務実施者は、次の事項を考慮しなければならない。

責任当事者と保証業務実施者の責任分担
環境報告書に記載されているすべての情報の裏付けとなる証拠の入手可能性、十分性及び適切性
環境報告書の作成基準（判断基準）の入手可能性及び適合性
保証業務実施者が保証業務範囲内の情報を保証業務実施者のみでは評価できない場合に、他の専門家を自ら自由に選択し意見を求めることの可能性
保証業務の結論は、保証業務実施者が承認した様式によるもののみにより公表されること
業務上のリスク及び保証業務を引き受けることにより、保証業務実施者が被るおそれのある不利益の可能性

- (3) 保証業務実施者は、少なくとも次の事項について合意し、その合意した内容について契約書等で文書化しておかなければならない。

保証業務の範囲

保証内容

環境報告書の作成基準（判断基準）

作成者（トップマネジメント）の責任

保証業務の結論の表明方法

免責事項

保証業務に関するすべての記録の所有権

保証業務実施者に対する報酬

(4) 契約締結後に保証内容、目的等に変更を求められた場合には、保証業務実施者はその変更が適切であるかどうか考慮しなければならない。変更は基本的に正当性がある場合のみ認められるものである。

(5) 環境報告書の作成基準（判断基準）は、対象を評価する際に用いられる標準あるいは尺度でもある。この環境報告書の作成基準（判断基準）は、保証業務実施者の結論が形成された根拠を確立し、想定される利用者に伝達するものである。

保証業務実施者は、環境報告書の作成基準（判断基準）が、対象である環境報告書の評価に適合するかどうかを判断しなければならない。

環境報告書の作成基準（判断基準）は、保証業務実施者が環境報告書の内容について首尾一貫した方法で評価及び測定できるようなものでなければならない。

環境報告書の作成基準（判断基準）は、公的機関や第三者により公表されたものに限らない。公表された環境報告書の作成基準（判断基準）がない場合や、それに準拠せず社内の基準に準拠する場合には、前記、により評価を行う。

なお、保証業務実施者は、その社内の基準が環境報告書の利用者に容易に入手できるかどうかについて留意しなければならない。

5 . 保証業務実施者は、環境報告書の保証業務の実施に当たり、常に公正不偏の態度を保持し、独立不羈の立場を堅持しなければならない。

(1) 公正不偏の態度の保持

保証業務実施者は、環境報告書の保証業務を実施する際には、事実の認定、処理の判断及び結論の表明に当たって、常に公正不偏の態度を保持しなければならない。

(2) 独立不羈の立場の堅持

保証業務実施者は、環境報告書の保証業務を実施する際には、独立不羈の立場を堅持しなければならない。その立場に疑いをもたれるような、例えば下記のような関係を有してはならない。

環境報告書に記載された保証対象事項の集計、作成業務の請負

環境報告書作成企業との経済的關係

経済的關係には、例えば次のようなものが該当する。

- ア．被保証会社等の株主、出資者、債権者又は債務者である場合
- イ．被保証会社等から継続的な報酬を受けている場合
- ウ．被保証会社等の役員等又は過去1年以内若しくは保証業務実施期間内にこれらの者であった者から利益の供与又は報酬を受けている場合

6．保証業務実施者は、環境報告書の保証業務の実施に当たり、職業専門家として正当な注意を払わなければならない。

- (1) 保証業務実施者は、保証業務の計画、実施、結論の表明の全プロセスにおいて職業専門家としての正当な注意を払わなければならない。
- (2) 保証業務実施者は、環境報告書に責任を有する当事者の誠実性に関して予断をもって臨んではならず、懐疑心を保持して保証業務を行わなければならない。

7．保証業務実施者は、環境報告書の保証業務の実施に当たり、適切な品質管理を行わなければならない。

- (1) 環境報告書の保証業務を実施する保証業務実施者は、品質を確保するために、品質管理体制を確立していなければならない。品質管理を行う対象は、次の事項とする。

職業専門家の倫理原則に関する要求事項

保証業務実施者に求められる能力

顧客との関係（独立性）

業務の割当て

作業の指示、監督及び査閲

業務の指導

重要性の判断と結論の形成

組織としての結論表明の審査

8．保証業務実施者は、業務上知り得た事項を正当な理由なく漏えいし又は窃用してはならない。

- (1) 保証業務実施者は、保証業務を実施するに当たって多くの事実や情報を知り得るが、こうした事項に関する機密の保持は、職業専門家としての当然の義務である。
- (2) 保証業務実施者が、保証業務の実施に当たって補助者や外部の専門家をを用いる場合、守秘義務に関する十分な配慮をする必要がある。

実施指針

1. 保証業務実施者は、環境報告書保証業務委嘱者と合意した保証業務契約に従い、環境報告書の信頼性に対する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。
2. 保証業務実施者は、結論形成の根拠となる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。
3. 保証業務実施者は、適切な計画に基づいて、保証業務を組織的に実施しなければならない。

(1) 適切な計画の設定

計画の立案

保証業務実施者は、事業体の活動、組織、システム及びその環境影響について、保証業務を有効に行うために、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を立案する必要がある。

計画の修正

計画は保証業務の進捗に伴い、継続的に見直し、必要に応じて適時に修正をする必要がある。

計画の文書化

保証業務実施者は、この計画をもとに、実施すべき手続の性質、適用時期及び適用範囲を明確にし、手続書として文書化すべきである。計画及び手続書は、いずれも保証業務の実施過程において必要に応じて見直されるべきである。手続書は、記録及び環境報告書に記載される事項に対する手続を文書化したものであり、業務の遂行を統制する手段となる。さらに、手続書は各業務領域の業務目標を示すとともに、それぞれの業務領域や手続に対する時間配分を明らかにするものである。

(2) 計画設定上の考慮事項

保証内容

保証業務実施者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

保証業務実施者の判断基準（環境報告書の作成基準）

システムに関する理解（環境情報システム、環境マネジメントシステム、内部統制）

重要性（量的重要性、質的重要性）

業務上のリスク（固有リスク、統制リスク、発見リスク）

他の専門家の利用、内部監査業務の利用、ISO14001など国際規格による認証の存在

手続を実施するタイミング

初回の保証業務において計画を立案する場合は、初めて保証業務を実施するため、その立案を特に慎重に行う必要があること

継続においては、前回の保証業務の結果を利用することによって、監査計画の立案プロセスを簡略化することができること

4. 保証業務実施者は、環境情報システム、環境マネジメントシステム及び内部統制の状況を把握し、保証内容、重要性、業務上のリスクその他諸要素を十分に考慮して、適用すべき手続、その実施時期及び試査の範囲を決定しなければならない。

(1) 重要性の評価

保証業務実施者は、保証業務を計画し実施する過程で重要性を考慮しなければならない。このとき保証業務実施者は、利用者の意思決定に影響を及ぼす要因を理解し評価する必要がある。また、重要性の評価に関しては保証業務実施者が慎重に判断しなければならない。さらに、環境報告書の保証業務に関連して、重要性を判断するに際しては、量的な側面のみならず質的な側面を考慮しなければならない。

(2) 業務上のリスク

業務上のリスクには、固有リスク、統制リスク及び発見リスクがある。保証業務実施者は、目標とした業務上のリスク水準を達成するために、これら3つの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。

統制手続のテストは、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。実証性テストは、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なる。

(3) 環境情報システム

保証業務実施者が、環境情報システムを識別し、理解するのに十分な知識を得る方法の例として次のものが考えられる。

データ生成過程

保証業務実施者は、組織の環境パフォーマンスに関して重要な環境負荷を測定し、分析し、計算し、あるいは推定するのに使われる技術手法について十分に理解する。保証業務実施者は、これらの手法の適用が適切かどうか吟味し、適用する際の品質管理を評価する。

データ集計過程

保証業務実施者は、組織が運用しているデータ集計過程及びデータを分類し、記録し、集計するのに使われる方法を理解する。

報告過程

保証業務実施者は、環境記録から環境報告書に含まれる関連情報までの報告過程を理解する。

この手続により、保証業務実施者は専門的判断で統制リスクを評価し、発見リスクを許容できる低い水準に抑えるための手続を設定することができるようになる。

統制リスク及び固有リスクが高いと評価された場合は、実証性テストの実施により得られる証拠を増強する必要がある。統制リスクが高くない場合は、実証性テストの結果及び保証業務実施者が収集したその他の証拠に基づいて結論を表明する前に、保証業務実施者は当初に行った統制リスクの評価が妥当であったかどうかを吟味する。

(4) 環境マネジメントシステム及び内部統制

環境側面を含む事業を秩序正しくかつ効率的に運営するため、実行可能な限り、内部統制を整備し、運用する責任はトップマネジメントにある。環境報告書の保証業務においては、保証業務実施者は、環境情報システムの中で保証業務の目的に関連する手続に注目する。保証業務実施者は、これらのシステムの整備状況に関する知識を得、実施する手続の内容及び範囲を決定する基礎として、システムの実在性、妥当性及び有効性を評価する。

5．保証業務実施者が、環境報告書の保証業務を行うためには、作成者（トップマネジメント）が責任をもって環境報告書を作成していることが必要である。保証業務実施者は、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。

6．保証業務実施者は、環境報告書の保証業務の実施に際して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。

(1) 専門家の結果の利用

保証業務実施者は、廃棄物、土壌汚染、サイト分析等の重要な問題に関して、既にある専門家の意見や報告書を利用する、あるいは専門家の意見を求める場合がある。しかし、既にある専門家の結果を利用する場合には、これらの結果により保証業務実施者の検出事項を代替することはできない。また、既にある専門家の結果を利用する場合は、その旨を環境保証業務報告書に記載しなければならない。

他方、保証業務実施者が専門家に意見を求めた場合、専門家が保証業務実施者のチームの一員なら何ら制約はなく、外部の専門家としての結果を利用する場合

は、既にある専門家の結果を利用する場合と同様である。

(2) 他の専門家の業務に対する保証業務実施者の責任

環境保証業務報告書を提出する際に、保証業務実施者は他の専門家の業務について言及すべきではない。こうした言及は保証業務実施者の保証内容や、責任の分担について誤解を招くこととなる。

(3) 専門家の評価結果の吟味

例えば、ISO14001の審査登録機関により環境マネジメントシステムが既に評価されている場合であっても、保証業務実施者は原則としてその評価結果を吟味しなければならない。

(4) 保証業務の実施可能性

保証業務実施者は、自ら環境報告書の保証ができない場合で、かつ十分な助言と協力が得られない場合には、環境報告書の保証業務を実施してはならない。

(5) 専門家の能力と客観性の評価

専門家の利用を計画している場合には、保証業務実施者はその専門家の能力と客観性を評価すべきである。また、専門家が実施した業務を利用する場合には、保証業務実施者は自らの目的に照らして十分かつ適切な証拠を入手すべきである。この場合、単に専門家の結果のみに依存するのではなく、保証業務実施者はその結果を評価しなければならない。

7. 保証業務実施者は、保証業務に関する結論を表明する際には、当該保証業務に係る重要な後発事象に留意しなければならない。

保証業務実施者は、保証業務の対象期間後、保証業務報告書日付までに起こる重要な事象、すなわち、調整が求められているもの、あるいは環境報告書で開示することになっているものについて、十分な証拠を入手するための手続を実施すべきである。

8. 保証業務実施者は、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。

報告指針

- 1．保証業務実施者は、環境報告書に対する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。
 - (1) 報告書記載事項
 - 表題
 - 宛先（一般的にはトップマネジメント）
 - 保証業務の範囲
 - 事業体又はサイト（事業所・拠点）に関する記述、環境報告書の名称、対象期間、環境報告書のうち対象とした範囲に関する記述
 - 保証内容
 - 事業体のトップマネジメント及び保証業務実施者の責任
 - 実施した保証業務の概要
 - 保証業務の限界に関する記述
 - 保証業務指針
 - 環境報告書の作成基準（判断基準）
 - 結論
 - 保証業務実施者の署名
 - 環境保証業務報告書日付
- 2．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。
- 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。
- 4．保証業務実施者は、実施した保証業務に制限があり、十分かつ適切な証拠を入手できなかったが、結論を差控えるには至らないと判断した場合には、当該制限事項及び当該制限事項を除いた結論を表明しなければならない。
- 5．保証業務実施者は、環境報告書の全体又は一部の情報について、不適切なものがあるが、否定的結論を表明するには至らないと判断した場合には、当該不適切な事項及び当該不適切な事項を除いた結論を表明しなければならない。

6 . 保証業務実施者は環境報告書の全体又は一部が、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ないと判断したときは、その旨の結論及びその理由を表明しなければならない。

7 . 保証業務実施者は、環境報告書の全体又は一部が、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、十分かつ適切な証拠を入手できなかった場合には、結論の表明を差控える旨及びその理由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

十分かつ適切な証拠の入手に当たっては、例えば、情報の網羅性又は正確性に関する次の立証要点について通常次のような手続を実施する。

情報の網羅性に関する立証要点は、記載項目に関する環境報告書の作成基準（判断基準）への準拠性及び個々の開示事項に関する基礎情報の網羅性である。また、情報の正確性に関する立証要点は、情報の把握、分類、集計及び開示に関する適切性並びに事実への適合性である。

(1) 情報の網羅性について通常実施する手続例

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

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

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

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

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

情報の把握、分類、集計、開示の手順についての質問

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

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）

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

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

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

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

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

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

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)

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

環境報告書の保証業務に関する主要な手続例を資料として添付した論拠は、次のとおりである。

第一に本指針は業務指針としての性格を有するためである。つまり、一体どのようにして保証業務を行い意見表明しているのかを理解したり判断したりできるように、具体的な手続を示すことが必要であると考えたためである。具体的な手続を示すことにより、この業務に対する過大な期待を生じせしめることなく、逆に適切かつ十分な手続を実施しなければ意見表明ができないことを明らかにするためである。

第二に、本指針は環境報告書の保証実務において実施されている内容を集約し、実行可能なものとして提示することにより、実務慣習から原則を導き出す手法を用いているためである。この過程を経ることにより、たんに理念的に手続を規定するのではなく、「一般に認められたもの」として現在考えられる実務慣習における共通の手続を盛り込むことに合理性があると考えためである。なお、ここに示した手続例は「通常実施される合理的な手続」ともいうべき内容である。

なお、「通常実施される合理的な手続」としては、環境管理システムや環境情報システムの適切性を評価する手続等についてさらに詳細に記載する必要があると考えられるが、これについては今後の課題としたいと考えている。