

欧州等における海外のCSR情報に対する保証業務の動向調査

平成21年 1 月 14日

日本公認会計士協会

はじめに	2
CSR情報の保証業務に関する海外動向調査の公表に当たって	2
第1章 各国の概括的状況	4
I オランダの状況	4
II スウェーデンの状況	6
III フランスの状況	9
IV ドイツの状況	11
V イギリスの状況	13
VI デンマークの状況	16
VII ノルウェーの状況	19
VIII フィンランドの状況	20
IX イタリアの状況	22
X スペインの状況	25
XI 全体的な特徴 ～サステナビリティ報告書の類型～	27
第2章 アンケート調査分析	29
I アンケート調査結果のまとめ	29
II 保証業務実施機関	30
III 発行組織	39
第3章 欧州3カ国のヒアリング調査	47
I 欧州3カ国CSR情報に対する保証業務のヒアリング実施結果の概要	47
第4章 保証報告書事例分析	51
I Global Reporters 2006上位50社の分析結果	51
II 事例分析	55
第5章 今後の検討課題	61
参考資料	64
付録1. 「サステナビリティレポートに関する保証業務」、Royal NIVRA	
付録2. ディスカッションペーパー「サステナビリティ報告書の保証業務における主要な論点の概要」、FEE	

はじめに

CSR情報の保証業務に関する海外動向調査の公表に当たって

本研究資料は、CSR情報の保証業務に関して、主として欧州を中心として海外動向調査を実施し、その結果を取りまとめたものである。本研究資料の位置付け、その全体像について以下に示す。

1. 本研究資料の背景及び位置付け

1990年代に自主的な環境報告書の作成・公表活動として広まってきた我が国のCSR情報の開示に関する取組みは、その後、社会・環境報告書、企業の社会的責任（Corporate Social Responsibility、以下「CSR」という。）報告書、サステナビリティレポートなど様々な呼称が使用される中で、発行企業を大幅に増加させ、ついに2006年度には1000社を超える規模¹まで発展してきた。それに歩を合わせてCSR情報に対して保証業務を実施する動きが徐々に進展しており、約17%の企業が第三者機関による保証を受けているとされる²。

また、「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。）においては、第三者“審査”（いわゆる保証業務のこと）を受けるなどの方法により開示情報の信頼性を高めることを、独立行政法人などの特定事業者や大企業に対する努力義務として規定³している。

日本公認会計士協会では、こうした社会的背景を受けてCSR情報の保証業務に関して、これまでに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（中間報告）」を2003年に公表するとともに、2007年には環境省と共同研究として「CSR情報審査に関する研究報告」を公表してきた。

海外においては、国際会計士連盟（International Federation of Accountants、以下「IFAC」という。）より2003年に保証業務のフレームワーク（International Framework For Assurance Engagements）が、続いて同年中に国際保証業務基準（International Standard on Assurance Engagements 3000、以下「ISAE3000」という。）⁴が策定・公表されている。さらに同時期の欧州地域においては、一方でEUの会計法現代化指令（2003/51/EC）指令以降の各国会計法の現代化による非財務情報開示規制が大きく進展し、他方では英国発のAA1000シリーズのような、ISAE3000

¹ 環境省「平成19年度環境にやさしい企業行動調査」、2008年12月

² 前掲書

³ 環境配慮促進法 第9条第2項、第11条第1項

⁴ 本研究資料における引用は、以下の日本語翻訳版による。

日本公認会計士協会訳「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」、2005年7月

のフレームワークとは異なる考え方が発生するなど、サステナビリティ報告書及びCSR情報に対する保証業務の進展には目を見張るものがあった。保証業務基準についてもドイツ経済監査士協会（Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.、以下「IDW」という。）が監査基準PS821「正規の持続可能性報告書の監査・レビュー基準（Grundsätzeordnungsmäßiger Prüfung oder prüferischer Durchsicht von Berichten im Bereich der Nachhaltigkeit）」を公表し、オランダ公認会計士協会（Koninklijk Nederlands Instituut van Register Accountants、以下「Royal NIVRA」という。）からは、監査基準（NV COS）の一部として、3410N サステナビリティレポートに関する保証業務（3410N Assurance-opdrachten inzake maatschappelijke verslagen、以下「COS 3410」という。）が公表⁵されている。

このような状況を踏まえると、我が国においても早期のCSR情報に対する保証業務の基準並びに実務指針の策定が望まれるところであり、本研究資料は将来のこうした検討の一助となるように欧州主要10カ国（オランダ、スウェーデン、フランス、ドイツ、イギリス、デンマーク、ノルウェー、フィンランド、イタリア、スペイン）におけるCSR情報の保証業務に関する実務動向を調査したものである。

2. 本研究資料の概要及び全体構成

本研究資料の調査方法は、文献調査（Webサイト上の公表情報を対象とするインターネット調査を含む。）、アンケート調査からなる。調査対象国は欧州10カ国と広範囲にわたるため、まずインターネット調査によって全体概要を把握することとし、これらの調査内容を補完するために、アンケート調査及び保証報告書の事例分析を実施した。

以上より、第1章にインターネット調査による各国の状況を概括し、第2章には保証業務を実施した組織（機関）、サステナビリティ報告書の発行組織（機関）に対するアンケート調査の結果を取りまとめ、第3章では特定のランキング調査において上位に選出されたサステナビリティ報告書に付された保証報告書の事例分析の結果を記載した。最後に調査を通じて明らかとなった課題を今後の検討における参考となるように記している。なお、資料として、欧州会計士連盟（Federation des Experts Comptables Europeens、以下「FEE」という。）における本研究資料と同種の調査を実施した結果のレポート、IFACでも検討される予定⁶のRoyal NIVRAの保証業務実施基準の翻訳などを添付している。

⁵ 本研究資料の付録1に和訳版を掲載している。

⁶ IFAC「Strategy and Work Program, 2009-2011」における「Contributing to Developments in Sustainability Reporting」に示されている。

http://www.ifac.org/Members/Downloads/IAASB_Strategy_and_Work_Program_2009-2011.pdf

第1章 各国の概括的状況

I オランダの状況

1. サステナビリティ報告書に対する外部環境

(1) 法規制・政策の動向

オランダでは、サステナビリティ報告書の作成は任意で、法律上の要請はない。一方、民法(第2編第9章)では、すべての法人に対して年次報告書の作成を義務付けており(第360条)、その中の事業報告(Jaarverslag)区分において、法人及び企業集団の事業経過、業績、期末状態を理解するのに必要な範囲で、環境及び従業員に関する事項を含む非財務的な業績指標の記載を求めている(第391条)。

また、2003年には、年次報告審議会(Raad voor de Jaarverslaggeving)から、民法第391条を補完するための財務報告ガイドライン400(Richtlijn 400)が公表されており、事業報告にCSR情報を記載する場合の開示事項が例示された。

(2) 社会情勢・保証へのニーズ

欧州サステナビリティ報告協会(European Sustainability Reporting Association、以下「ESRA」という。)によるとレポーティング活動の改善と強化を目指して環境会計士協会(VMA)とRoyal NIVRAは、経済省の支援を得て1995年に環境報告書賞(ACC賞)を制定した。

この賞は、制定当初、最高の環境報告書を作成した組織に与えられていたが、2002年以降は、最高のサステナビリティ報告書を発行した組織に授与されている。

サステナビリティ報告書を発行している会社の数は増加傾向にあり、その情報量も増加し続けている。ただし、近年の増加率は緩やかになりつつあり、中小企業の発行数は未だに少ない状況である。

ACC賞審査員の間では、平均的なサステナビリティ報告書の記載内容は向上してきており、組織内へのCSRの考え方の導入、ガバナンス構造、行動指針、レポートの対象範囲(スコープ)、及び目的・パフォーマンスといった項目に関して開示することは一般的になったと考えられている。一方で、増加する一方の情報量に対処するためには、企業は主要業績評価指標(Key Performance Indicator、以下「KPI」という。)の重視と重要性を考慮して、質的にステークホルダーが重要と考える部分に絞って情報を開示することが奨励されるとの指摘もある⁷。

⁷ ESRAのWebサイト(オランダ編)

<http://www.sustainabilityreporting.eu/netherlands/index.htm>

2. サステナビリティ報告書に関する動向

(1) 報告書発行

① 報告書の作成主体

ESRAによると、オランダの報告書作成企業数は、2000年から2006年までの実績において、増加の一途をたどっており、2000年から2007年の累計でEU域内5位と比較的多くなっている。

また、2008年の同調査によると、オランダでは、N100企業⁸のうち60%が単独のサステナビリティ報告書（アニュアルレポートに記載があるものを含め63%）を発行している⁹。

② 報告書の作成目的

ESRAによると、サステナビリティ報告書の作成目的としては、統計を開始した2000年当時は、「環境」のみに焦点を当てた報告書が全体の60%以上を占めていたが、その後、「持続可能性」（環境、社会、経済）、「企業の社会的責任」（健康影響、地域、社会問題）に焦点を当てた報告書の割合が増加している。その結果、2007年にはそれぞれの報告書の全体に対する割合は、「持続可能性」が50%以上、「企業の社会的責任」が20%近くを占めるまでに至り、「環境」のみに焦点を当てた報告書の全体に対する割合は、20%未満にまで下がっている。

③ 報告書の作成基準

年次報告審議会は、2003年にサステナビリティ報告ガイドライン（Handreiking voor Maatschappelijke verslaggeving(versie 2003)）を公表している。これは、GRIガイドライン¹⁰を基礎にしたサステナビリティ報告書に関するオランダの国内ガイドラインである。

(2) 報告書に対する保証

① 保証主体

保証業務を実施している機関の大半は、大手アカウンティングファームである。なお、少数ではあるが、ISO審査登録機関等も保証業務を行っている。

⁸ KPMGの調査（*International Survey of Corporate Responsibility Reporting*, 2008）において、以下の16の先進国各国の情報源に基づく売上高ランキング上位100社をいう（オーストラリア、ベルギー、カナダ、デンマーク、フィンランド、フランス、ドイツ、イタリア、日本、オランダ、ノルウェー、南アフリカ、スペイン、スウェーデン、イギリス、米国）。以下同じ。

⁹ KPMG, *International Survey of Corporate Responsibility Reporting*, 2008, 16頁、

¹⁰ オランダに本部を置く国際的な非営利組織であるGRI (Global Reporting Initiative) が策定した持続可能性報告書作成のためのガイドライン（Sustainability Reporting Guidelines）。2000年に第1版、2002年第2版、2006年には第3版（通称G3）が発行されている。本研究報告において、Sustainability Reporting Guidelines G3を以下「GRIガイドライン」という。

2008年の上記調査によると、オランダでは、サステナビリティ報告書を発行しているN100企業のうち44%の報告書に保証報告書が付されていた¹¹。

② 保証の動向

ESRAによると、独立した第三者によるサステナビリティ報告書の保証業務の件数は、増加しているものの、まだそれほど一般的ではない。ACC賞の候補となる企業でさえ、第三者による保証を受けている企業は少ない。

③ 保証の基準

ISAE3000と、ISAE3000を基本としてRoyal NIVRAの保証基準委員会ワーキンググループが作成したCOS 3410 (2007年1月1日より有効) が利用されている。

(3) その他

① 優良な報告書の例

ESRAの2007年度の報告によると、2006年にACC賞が授与されたABN AMRO銀行の2005年度版サステナビリティ報告書では、ESRAの選考にあたって、特に情報の完全性の点が高く評価されている。また、その他にも、KPIと企業プロフィールが明確に記載され、経済・社会・環境面ともに情報バランスよく記載されている点、さらに、章立てごとに異なるアイコンを用いて、例えば、グローバルコンパクト¹²の話題など読者が関心のあるテーマをすばやく見つけることができるような工夫がなされている点、これに加えて、ステークホルダーダイアログを通じたテーマの特定、ジレンマと将来の目標なども明確に説明されている点などが評価されている。

II スウェーデンの状況

1. サステナビリティ報告書に対する外部環境

(1) 法規制・政策の動向

① 現状

スウェーデンでは、年次計算書法 (Årsredovisningslag (1995:1554)) を1997年に改正し、1999年以降に開始する事業年度の年次報告書から、経営報告 (Fövaltningsberättelsen) に環境負荷情報の開示を義務付けた。その具体的な開示項目については、会計基準審議会 (BFN) が策定した環境情報に関する

¹¹ KPMG, *International Survey of Corporate Responsibility Reporting*, 2008, 58頁

¹² 「グローバルコンパクト (GC)」とは、1999年1月31日に開かれた世界経済フォーラムの席上、コフィー・アナン国連事務総長が提唱した。企業のリーダーに国際的なイニシアチブであるGCへの参加を促し、国連機関、労働、市民社会と共に人権、労働、環境の分野における10原則を支持するというものである。GCは翌年2000年7月26日にニューヨークの国連本部で正式に発足した。

る意見書（BFN U 98:2）に規定されている。

また、年次計算書法の「第5章その他の情報（5kap. Tillaggsupplysningar）」には雇用関連情報の開示規定があり、事業年度中の病欠者、役員の男女構成、賃金・社会保障費に関する情報開示を求めている。会計基準審議会はこれらの規定についても意見書（BNFAR 2002:7）を公表している。

年次計算書法は2007年に再度改正され、EUの会計法現代化指令（2003/51/EC）を国内法化するために、会社の期末状態、事業経過、業績を理解するのに必要な範囲で、経営報告に環境情報と従業員情報を含む非財務的指標の開示を義務付けた（6 kap. Förvaltningsberättelse och finansieringsanalys 1 § 9(2)）。

② 今後の計画

2007年12月に政府が策定したガイドラインによって、55社の国有企業は、2009年からGRIガイドラインに準拠したサステナビリティ報告書の提出が義務付けられる予定である。

(2) 社会情勢・保証へのニーズ

ESRAの2007年度の報告によると、2006年度に発行されたサステナビリティ報告書は、その多くが、GRIガイドラインを参照としていることから、（何らの記載の基準を持たない場合よりは）記載情報の質が高いと考えられている。また、保証業務へのニーズは高まりを見せており、実際に第三者の保証を受けたサステナビリティ報告書の数も増加している。

2. サステナビリティ報告書に関する動向

(1) 報告書発行

① 報告書の作成主体

ESRAによると、報告書作成企業数は、2000年から2007年の累計でEU域内8位である。なお、2004年までは増加していたが、その後はほぼ横ばい傾向にある。

2008年の同調査によると、スウェーデンでは、N100企業のうち59%が単独のサステナビリティ報告書（アニュアルレポートに記載があるものを含め60%）を発行している¹³。

② 報告書の作成目的

ESRAによると、サステナビリティ報告書の作成目的としては、統計を開始した2000年当時は、「環境」のみに焦点を当てた報告書が全体の80%近くを占めていたが、その後、「持続可能性」（環境、社会、経済）、「企業の社会的責任」（健康影響、地域、社会問題）に焦点を当てた報告書の割合が増加してきた。その結果、2007年はそれぞれの報告書の全体に対する割合は、「持続可能性」

¹³ KPMG, *International Survey of Corporate Responsibility Reporting*, 2008, 16頁

が40%程度、「企業の社会的責任」が30%程度を占めるに至っている。

③ 報告書の作成基準

企業が独自に設定した基準に基づいて報告書を作成しているケースが多くみられるが、GRIガイドラインに対する関心や実際の準拠も増加している。

(2) 報告書に対する保証

① 保証主体

保証を行っている機関の大半は、大手アカウンティングファームである。なお、少数ではあるが、ISO審査登録機関やその他の機関も保証を行っている。

2008年のKPMGの調査によると、スウェーデンでは、サステナビリティ報告書を発行しているN100企業のうち33%の報告書に保証報告書が付されている¹⁴。

② 保証の動向

ESRAによると、スウェーデンにおいては、限定的保証が一般的であり、その数は増加しているが、第三者の保証を受けたサステナビリティ報告書は比較的少ない。

③ 保証の基準

年次計算書法によって開示が義務付けられる経営報告区分の環境情報・従業員情報及びその他の情報区分の雇用関連情報は、年次報告書の法定開示事項なので、監査人は年次報告書の法定監査を実施する際にこれらの情報を考慮しなければならない。そこで、スウェーデン公認会計士協会（以下、「FAR SRS」という。）が公表する年次報告書の法定監査に関する意見書(FAR RevR 5)には、環境情報のレビューに関するガイダンスがある。

2004年2月に、FAR SRSからサステナビリティ報告書の保証業務に関する意見書である FAR2004(Oberoende granskning av frivillig separat hållbarhetsredovisning)が公表された。この意見書は、ISAE3000に準拠するように2006年12月に改正されてFAR RevR 6となったが、限定的保証しか扱っておらず、FAR SRSは、2007年に、合理的保証を提供するための保証業務に関する意見書を公表する意向を表明している。

(3) その他

① 優良な報告書の例

ESRAの報告によると、FAR SRSは、2007年11月に、2006年度の企業のベスト・サステナビリティ報告に対して、3つの部門別の計4社に対して賞を授与している。それぞれの特徴は以下のとおりである。

- ・ 独立したサステナビリティ報告書部門

¹⁴ KPMG, *International Survey of Corporate Responsibility Reporting*, 2008, 58頁

: Trelleborg社

GRIガイドラインに詳細に従った包括的かつ詳細なレポートで、明確なKPIが記載されている、第三者に「レビュー」されたレポートである。

: Vattenfall社

目標、活動とその成果が明確に示されており、GRIガイドラインに広く適応している。

- ・ 取締役会報告に含まれるサステナビリティ報告部門

: Green Cargo社

サステナビリティ問題は商業的にも重要であるという意図を伝えている、取締役会報告に含まれるサステナビリティ報告の事例のひとつである。

- ・ アニュアルレポートの一部を構成するサステナビリティ報告部門

: SAS社

経営努力とサステナビリティ・パフォーマンスが明確に述べられた、第三者に「レビュー」されたレポートである。

Ⅲ フランスの状況

1. サステナビリティ報告書に対する外部環境

(1) 法規制・政策の動向

① 現状

フランスでは、サステナビリティ報告書の作成は任意で、法律上の要請はない。しかしながら、「2001年の新経済規制法（Loi relative aux nouvelles régulations économiques）の成立によって、商法（Code de commerce）が改正され、企業の年次財務報告書における取締役会又は執行役員報告（le rapport du conseil d'administration ou du directorire）において、環境情報の開示を義務付けられている」¹⁵とされている。

「記載事項は、関連政令に定められており、社会・地域情報、雇用情報、環境情報に関する詳細な情報開示を要求している。」¹⁶

(2) 社会情勢・保証へのニーズ

報告書作成企業数は増加傾向にあり、このことは、明確なデータの裏付けがないものの一般的に社会のニーズに応える目的が一因であると考えられている¹⁷。

¹⁵ 上妻義直・内藤文雄、「CSR報告に関する海外の動向」『経営財務』、第2788号、2006年9月25日、37頁

¹⁶ 前掲書、37頁

¹⁷ 環境省、「環境報告書の諸制度に関する海外動向調査報告書」、2005年、48頁

2. サステナビリティ報告書に関する動向

(1) 報告書発行

① 報告書の作成主体

ESRAによると、報告書作成企業数は、2000年から2006年までの実績において、増加の一途をたどっており、2000年から2007年の累計でEU 6位となっている。

また、2008年の同調査によると、フランスでは、N100企業のうち47%が単独のサステナビリティ報告書（アニュアルレポートに記載があるものを含め59%）を発行している¹⁸。

② 報告書の作成目的

ESRAによると、サステナビリティ報告書の作成目的としては、統計を開始した2000年当時は、「環境」のみに焦点を当てた報告書が全体の45%以上を占めていたが、その後、「持続可能性」（環境、社会、経済）、「企業の社会的責任」（健康影響、地域、社会問題）に焦点を当てた報告書の割合が増加している。その結果、2007年はそれぞれの報告書の全体に対する割合は、「持続可能性」が60%程度、「企業の社会的責任」が30%程度を占めるに至っている。

③ 報告書の作成基準

統計的なデータは整備されていないが、ISAE3000と企業が独自に設定した基準に基づいて報告書を作成している事例が多いと考えられる。

(2) 報告書に対する保証

① 保証主体

保証を行っている機関の大半は、大手アカウンティングファームである。一方、少数ではあるが、ISO審査登録機関等も保証を行っている。

2008年の上記調査によると、フランスでは、サステナビリティ報告書を発行しているN100企業のうち73%の報告書に保証報告書が付されている¹⁹。

② 保証の動向

明確な集計データは検討されていないが、サステナビリティ報告書の外部機関による保証は、報告書発行企業数の増加とともに増加傾向にあると考えられる。

③ 保証の基準²⁰

フランスでは、サステナビリティ報告に関する法制度が整備されていないため、保証に関する法制度も整備されていないが、会計監査役協会（Compagnie

¹⁸ KPMG, *International Survey of Corporate Responsibility Reportin*, 2008, 16頁

¹⁹ 前掲書、58頁

²⁰ FEE, *KEY ISSUES IN SUSTAINABILITY ASSURANCE AN OVERVIEW*, Discussion Paper, 2006

Nationale des Commissaires aux Comptes) は、サステナビリティ報告に対する保証業務基準の案である「Pratique professionnelle relative au rapport du Commissaire aux Comptes sur certaines données ou informations environnementales et sociales ou sur les procédures d'établissement de ces données ou informations, contenus dans le rapport rendant compte en matière de développement durable (サステナビリティ報告書に含まれる、特定の環境又は社会データ・情報、又は当該情報を入手するためのプロセスに会計監査役が保証を付与することに関する職業的専門家としての実務)」を発行している。同案によれば、サステナビリティ報告に関する保証業務は、財務報告に関するものとは対照的に、法令及び規則の要求事項の適用を受けていない自主的なものとして位置付けられている。また、同案はISAE3000とは「独立」して検討が進められているが、ISAE3000の要求事項のほとんどが含まれている。

同案で想定される保証対象範囲（スコープ）には、特定の環境・社会のデータ・情報を入手するためのプロセスそのものに対して保証を提供することが含まれている。しかしながら、このようにプロセスそのものを主題情報とする場合の保証アプローチについては、個別具体的な記載はない。

(3) その他

① 優良な報告書の例

ESRAの報告によると、ベストプラクティスとなる報告書として、Lafarge社（世界的な建設資材のリーディングカンパニー）及びMonoprix（都心で小売販売を営むグループ）が例に挙げられている。

IV ドイツの状況

1. サステナビリティ報告書に対する外部環境

(1) 法規制・政策の動向

① 現状

ドイツでは、サステナビリティ報告書を作成することやそれに対して第三者による保証を受けることは、企業の任意である。

ドイツでは、「2004年12月に商法典(Handelsgesetzbuchs)が改正」²¹された。「商法によって連結年次報告書と大規模資本金会社の個別年次報告書にCSR情報の開示を義務づけている。記載事項に関して、会計基準委員会（DRSC）からは「連結状況報告書に関する会計基準書（DRS15）」が公表されており、IDWからも「状況報告書の作成に関する会計意見書（IDW RH HFA 1.007）」が公表さ

²¹ 環境省、「環境報告書の諸制度に関する海外動向調査報告書」2005年、36頁

れている。このうち、IDWの会計意見書では従業員情報（従業員数の変動、役員数、報酬構造、研修制度、内部人材の育成制度）、環境情報（放出物量、排出物量、エネルギー消費量、環境監査の実施状況）、その他の情報（顧客の構成、顧客満足度、供給業者との関係等）が例示されている。」²²

(2) 社会情勢・保証へのニーズ

ESRAによると、IDWは、ドイツのサステナビリティ報告書の優秀作成企業に対する国家賞として、1998年から2006年まで毎年、ドイツ環境報道賞（以下「DURA」という。）を授与してきた。しかし、ESRAの顕彰制度の中断とともに、その一部として位置付けられていたDURAも中断している。背景には、監査の職業的専門家がそもそも作成者である企業を懸賞するような役割を果たすべきかどうか、という議論がある。

2. サステナビリティ報告書に関する動向

(1) 報告書発行

① 報告書の作成主体

ESRAによると、報告書作成企業数は、2004年までは増加傾向にあり、その後はほぼ横ばいとなったものの、2000年から2007年の累計では、イギリスに次ぐEU域内2位である。

② 報告書の作成目的

ESRAによると、サステナビリティ報告書の作成目的としては、統計を開始した2000年当時は、「環境」のみに焦点を当てた報告書が全体の70%以上を占めていた。その後、「持続可能性」（環境、社会、経済）、「企業の社会的責任」（健康影響、地域、社会問題）に焦点を当てた報告書の割合が増加してきたため、2007年はそれぞれの報告書の全体に対する割合は、「持続可能性」が50%近く、「企業の社会的責任」が15%近くを占めるまでに至り、「環境」のみに焦点を当てた報告書の全体に対する割合は、35%程度にまで下がっている。

③ 報告書の作成基準

報告書の作成に関して法的義務はなく、法的な基準もない。大手アカウンティングファームの見解によると、作成基準の選定には企業それぞれの独自性が影響している。

²² 上妻義直・内藤文雄、「CSR報告に関する海外の動向」『経営財務』、第2788号、2006年9月25日、37頁

(2) 報告書に対する保証

① 保証主体

保証を行っている機関の大半は、大手アカウンティングファーム又はISO審査登録機関等である。

② 保証の動向

ESRAによると、多くの企業は、サステナビリティ報告書の信頼性を高めるために、独立した専門家による評価（assessment）を自発的に求めている。

③ 保証の基準

ESRAによると、IDWでは、サステナビリティ報告書の保証業務として、2006年に「監査基準PS821正規の持続可能性報告書の監査・レビューの基準」を示し、監査又はレビュー業務を規定した。なお、ESRAによると、監査については、1999年に制定された「監査基準PS820正規の環境報告書監査の実施諸原則」とほぼ同様の規定内容である。

(3) その他

① ESRAの2007年度の報告による優良な報告書の例

DURA賞受賞（一般の部）

- ・ BASF AG Unternehmensbericht 2003（化学）

DURA賞受賞（中小企業の部）

- ・ Neumarkter Lammsbräu Nachhaltigkeitsbericht 2003（醸造）

DURA賞受賞（新規企業の部）

- ・ Hochtief AG Nachhaltigkeitsbericht 2005（建設）

V イギリスの状況

1. サステナビリティ報告書に対する外部環境

(1) 法規制・政策の動向

① これまでの状況

イギリスでは、2002年から2003年にかけて企業責任法案（Corporate Responsibility Bill）が4度にわたって議会に提出され、当初の法案では「環境、社会、経済及び財政的影響」や「雇用方針・実務」などについての開示義務付けること等が掲げられていたが、同法案は、実質的審議に入らないまま廃案となった²³。また、2005年に会社法（Companies Act 1985）が改正され、ロンドン証券取引所等に上場しているイギリス企業に対して、アニュアルレポー

²³ 上妻義直、「英国2006年会社法におけるCSR情報の開示規定」『会計』、第176巻第6号、2008年6月号、863-865頁

トに含まれる記述形式の情報である営業財務状況（Operating and Financial Review、以下「OFR」という。）において、「環境・従業員・社会・地域社会に関する情報と取組方針・実績、サプライチェーン情報、非財務的KPIを開示」²⁴すべきことが、義務付けられることとなった。しかしながら、同法は2005年11月に当時の財務相によって突然の廃止が表明され、最初の公表前の2006年1月に正式に廃止されている²⁵。

これらの経緯より、OFRではないサステナビリティ報告書を作成することは法的に義務付けられていない。ただし、イギリス環境省は環境報告に関するガイドライン（General Guidelines on Environmental Reporting）を発行し、企業による自主的な情報開示の促進を図っている。

② 今後の計画

ESRAによると、イギリス政府は2010年度から、電力を大量に使用する企業やその他の組織に対し、二酸化炭素排出削減の取組みとして、二酸化炭素の排出削減・取引スキームへの参加を要求することを計画している。もし、この計画が実行されれば、企業は二酸化炭素の削減量について正式に報告を求められることとなり、それを基に排出量取引が行われることとなる。

この動きは、将来的にサステナビリティ報告書の水準の向上につながるものとなると考えられる。

(2) 社会情勢・保証へのニーズ

サステナビリティ情報に関する保証のニーズについては、ESRAの報告では明らかにされていないが、排出量取引制度が開始されていることから、一定のニーズはあるものと考えられる。

2. サステナビリティ報告書に関する動向

(1) 報告書発行

① 報告書の作成主体

2008年のKPMG調査によると、N100企業の比較では、イギリスはEU諸国で最も割合が高い84%が単独のサステナビリティ報告書（アニュアルレポートに記載があるものを含め91%）を発行していた²⁶。

また、ESRAによると、2006年時点において、FTSE100（Financial Times Stock Exchange100）²⁷の対象となる企業のうち、88社（親会社や子会社の報告書に含

²⁴ 前掲書、866頁

²⁵ 上妻義直、「英国2006年会社法におけるCSR情報の開示規定」『會計』、第176巻第6号、2008年6月号、869頁

²⁶ KPMG, *International Survey of Corporate Responsibility Reporting*, 2008, 16頁

²⁷ イギリスフィナンシャル・タイムズ社とロンドン証券取引所の合併会社が公表する株

まれるものを含め92社) がサステナビリティ報告書を発行、又はアニュアルレポートの中で詳細な記述を行っている。

② 報告書の類型

サステナビリティ報告書の類型としては、ESRAが統計を開始した2000年当時は、「環境」のみに焦点を当てた報告書がその過半数を占めていた。これに対し2007年時点では、60%程度が企業の社会的責任 (Corporate Responsibility) 「健康影響、地域、社会問題 (Environment Health & Safety/ Community/ Social)」を項目としたCSR報告書の形式を採用しており、次いで「環境 (Environment)」のみに焦点を当てた報告書が依然として10%程度となっている。このことから地域社会に対する企業の貢献に関する関心が高いことが伺える。

③ 報告書の作成基準

ESRAの2007年調査では、28の企業がGRIガイドラインに従い報告を行っており、今後、GRIガイドラインを利用する企業が増加するものと考えられる。しかしながら、GRIガイドラインのアプリケーションレベル (GRIガイドラインを漸進的に適用すること又はGRI報告枠組みの適用範囲を反映していることを示すため、A、B、Cの3段階の水準を規定したもの) は、28の企業のうち、Aレベル (上級者レベル) が2社、Bレベル (中間レベル) が9社、Cレベル (初心者レベル) が7社であり、残りのレポートはレベルに関する記述がない。このことから、2007年時点ではアプリケーションレベルが十分に高いとはいえないことが判明する。

(2) 報告書に対する保証

① 保証主体

2008年のKPMG調査によると、イギリスでは、サステナビリティ報告書を発行しているN100企業のうち55%の報告書に保証報告書が付されていた²⁸。

② 保証の動向

ESRAによると、イギリス勅許公認会計士協会 (Association of Chartered Certified Accountants、以下「ACCA」という。) のサステナビリティ報告書の表彰制度への参加企業の大部分が中小規模の企業も含め、何らかの外部保証を受けている。

しかしながら、「その手法及び保証対象範囲 (スコープ) は、報告書ごとに大きな差がある。一部では、従来の保証業務の手法ではなく、報告書が外部の利害関係者の期待に合致した内容であるかについて独特の手法を用いて評価 (assess) しているものもある」とされている。

価指数であり、ロンドン証券取引所に上場されている時価総額が最も大きい100社。

また、保証報告書は保守的な表現や専門用語を利用する傾向にあり、一般的には理解しにくい内容となっており、さらに、その内容は、概して外部の利害関係者向けというよりは、企業内部の管理者向けとなっている。

③ 保証の基準

ESRAによると、アカウンティングファームでは、保証業務に当たり、主としてISAE3000に準拠することが求められているが、一部ではAA1000 Assurance Standard²⁹（以下「AA1000AS」という。）も併せて利用されている。

アカウンティングファーム以外の保証主体ではISAE3000よりもAA1000ASが利用されている。

(3) 優良な報告書の例

ESRAによると、2007年度にACCAイギリスサステナビリティ報告書賞（2007 ACCA UK Awards for Sustainability Reporting）を取った企業（BT社）は、顧客満足、気候変動、技術革新、経済成長など多様な内容を含んでいる。

VI デンマークの状況

1. サステナビリティ報告書に対する外部環境

(1) 法規制・政策の動向

① 法規制

a) サステナビリティ情報

ESRAによると、デンマークでは、アニュアルレポートに関する法律（Årsregnskablov：年次計算書法）により、経営報告（ledelsesberetning）の中に環境及びその他関連する非財務情報を含めることが要求されている。

また、これらサステナビリティ情報の開示義務がある企業は、国有会社、上場会社並びに大規模企業及び中規模企業とされている³⁰。

b) 環境情報³¹

デンマークでは、1994年に制定された環境計算書法（grønne regnskabs）及び1995年に発行された環境計算書法リスト掲載事業の環境計算書作成義務に関する通達（Bekendtgørelse om visse listevirksomheders pligt til at

²⁸ KPMG, *International Survey of Corporate Responsibility Reporting*, 2008, 58頁

²⁹ イギリスに本拠地を置く国際的な非営利組織であるAccountAbility（Institute of Social and Ethical Accountability）が、組織の持続可能な発展をサポートするAA1000シリーズとして、報告書作成のための「AA1000基本原則」並びに報告書の保証プロセスに関するガイドラインとしての「AA1000保証基準（AA1000AS）」を開発した。

³⁰ 上妻義直・内藤文雄、「CSR報告に関する海外の動向」『経営財務』、第2788号、税務研究会、2006年9月25日、37頁

³¹ 環境省、「環境報告書の諸制度に関する海外動向調査報告書」、平成17年、27頁

udarbejde grønt regnskab) に基づき、特定の企業に対して環境報告書の作成義務が課せられている。

また、これに関するガイドライン (Vejledning om grønne regnskaber - til virksomheder og miljømyndigheder) もデンマーク環境省から発行されている。

② 1990年代の政策

北欧に共通であるが、デンマークは伝統的にCSR関連活動を重要視している。ESRAによると、1990年代、環境負荷の大きい企業に対して緑の報告書 (Green Accounts) を発行する社会的要請があり、政府は社会報告等の向上を支援してきた。これがデンマークにおいてアニュアルレポートに環境報告やその他関連する非財務情報を掲載する最初のステップとなっている。

③ 2000年代の政策動向

ESRAによると、2006年政府は、CSR情報に関連した中小企業の国際競争力を高めるため、約12,000人に対しCSRに関する訓練を行う計画を策定し、実施している。また、政府は2008年、気候変動戦略と共にCSR戦略を立ち上げることとしている。

また、2001年、デンマーク労働省は中小企業向けの社会報告ガイドラインを公表しており、デンマーク社会省が社会・倫理報告ガイドラインを公表している³²。

(2) 社会情勢・保証へのニーズ

サステナビリティ情報に関する保証のニーズについては、ESRAレポートでは明示されていないが、同レポートに「多くの企業が自ら及びそのステークホルダーに関連する報告書の開示に注力し始める」との記述があり、潜在的なニーズが存在することを伺わせる記述はある。

2. サステナビリティ報告書に関する動向

(1) 報告書発行組織

① 報告書の作成主体

2008年のKPMG調査によると、デンマークでは、N100企業のうち22%が単独のサステナビリティ報告書（アニュアルレポートに記載があるものを含めると24%）を発行していた³³。

環境計算書については、2005年のデータによると、欧州PRTR制度の該当施設が約650社、その他大企業が約350社の合計約1000社程度が発行対象となっている

³² 上妻義直・内藤文雄、「CSR報告に関する海外の動向」『経営財務』、第2788号、税務研究会、2006年9月25日、38頁

³³ KPMG, *International Survey of Corporate Responsibility Reporting*, 2008, 16頁

る³⁴。

② 報告書の類型

サステナビリティ報告書の類型としては、ESRAが統計を開始した2000年当時は、「環境」のみに焦点を当てた報告書がその70%以上を占めていた。これに対し2007年時点では、「環境」のみに焦点を当てた報告書は50%程度となり、企業の社会的責任「健康影響、地域、社会問題」を項目としたサステナビリティ報告書の形式を採用している企業が25%程度と、年々増加している。

③ 報告書の作成基準

ESRAによると、サステナビリティ報告書については、「明確なデータはないが、GRIガイドラインを利用する傾向にあるとされている。ただし、その利用の程度は部分的なものも見受けられる。」とされている。また、環境計算書については、デンマーク環境省よりガイドライン（Vejledning om grønne regnskaber - til virksomheder og miljømyndigheder）が発行されている。

(2) 報告書に対する保証

① 保証主体

大手アカウンティングファームによる保証報告書を受けている企業も2006年で少なくとも8件確認されている。

また、2008年のKPMG調査によると、デンマークでは、サステナビリティ報告書を発行しているN100企業のうち46%の報告書に保証報告書が付されていた³⁵。

② 保証の動向

ESRAによると、発行されたサステナビリティ報告書の約半数は、外部機関によって検証（verify）されているが、発行されたサステナビリティ報告書自体の絶対数は少ないことに留意する必要がある。

また、環境計算書については、地方当局に提出され、保証ではないが、その整合性は確認されることとなっている。なお、その他環境計算書に対する第三者の保証については任意とされている³⁶。

③ 保証の基準

国内基準として、RS3000（「歴史的財務情報の監査及びレビュー以外の保証業務に関する監査基準」（Revisionsstandarder om andre erklæringsopgaver med sikkerhed end revision eller review af historiske finansielle oplysninger））がある。

(3) 優良な報告書の例

ESRAには、ベストプラクティスの例として、基礎的な報告要件の充足のほか、

³⁴ 環境省、「環境報告書の諸制度に関する海外動向調査報告書」、2005年、30頁

³⁵ KPMG, *International Survey of Corporate Responsibility Reporting*, 2008, 58頁

³⁶ 環境省、「環境報告書の諸制度に関する海外動向調査報告書」、2005年、30頁

WEB上での検索の容易性が評価されており、環境への関心からも電子開示への方向性を支持する動きに同調した結果となっている（Novo Nordisk社）。

Ⅶ ノルウェーの状況³⁷

1. サステナビリティ報告書に対する外部環境

(1) 法規制・政策の動向

ノルウェーでは、1998年に制定された年次報告書法(Low om årsregnskap m. v)により、年次報告書のうち、営業に関する報告中に環境情報（環境保全活動のほか労働環境を含む）を開示することとされているが、保証に関する強制法規は見当たらない。

(2) 社会情勢・保証へのニーズ

2005年時点においては、独立したサステナビリティ報告書の作成に対する法制度は確認されていないが、ノルウェー規格協会によって、2000年に環境報告書ガイドライン(Miljorapportering Retningslinjer)が作成されており、企業の自主的な取組みが推奨されている。

2. サステナビリティ報告書に関する動向

(1) 報告書発行組織

① 報告書の作成主体

アニュアルレポートについては、一部の個人事業主や消費協同組合その他の組合等を除き、小規模な企業に至るまで報告対象とされており、併せて環境情報の開示も義務付けられている。

2008年のKPMG調査によると、ノルウェーではN100企業のうち25%が単独のサステナビリティ報告書（アニュアルレポートに記載があるものを含め37%）を発行していた³⁸。

② 報告書の作成基準

ノルウェー会計基準委員会(The Norwegian Accounting Standards Board)によって「営業報告のガイドライン(Foreløpig Norsk RegnskapsStandard Årsberetning(November 1999))」が策定されており、同ガイドラインにおいて、環境情報の報告に当たり、企業の環境保全活動の概要、環境パフォーマンス及び製品の環境影響について記載することとされている。

³⁷ 環境省、「環境報告書の諸制度に関する海外動向調査報告書」、2005年、18～20頁

³⁸ KPMG, *International Survey of Corporate Responsibility Reporting*, 2008, 16頁

(2) 報告書に対する保証

① 保証主体

2008年のKPMG調査によると、ノルウェーでは、サステナビリティ報告書を発行しているN100企業のうち30%の報告書に保証報告書が付されていた³⁹。

(3) 優良な報告書の例

優良な環境報告書の表彰制度 (Miljorapporteringspris) は実施されているが、具体的な企業の例は示されていない。

VIII フィンランドの状況

1. サステナビリティ報告書に対する外部環境

(1) 法規制・政策の動向

① 法規制

ESRAによると、フィンランドでは、サステナビリティ報告書の公表はどの企業にも義務付けられておらず、また、近い将来に法定される予定もない。

しかしながら、会計法 (The Accounting Act 2005) において企業の取締役会報告 (The report of Board of Directors) の際、財務情報とともにサステナビリティ情報 (環境及び人権問題に関する項目) を報告するように求められており、当該規定の適用に当たってのガイドラインが2006年に国家会計院 (The National Accounting Board) から公表されている。このガイドラインでは、外部機関の保証を受けることも推奨されている。

② 政府の政策

サステナビリティ報告書の表彰制度に政府が関与しており、推進の動きは比較的強いことが伺える⁴⁰。

表彰制度は、毎年、企業のみならずNGOや公共団体などが公表するサステナビリティ報告書に対して行われており、フィンランド環境省やヘルシンキビジネススクールなどから成る組織体において選考が行われている⁴¹。

(2) 社会情勢・保証へのニーズ

ヨーロッパ全体として環境に対する意識が高いこともあり、また、フィンランドでは約35%の人が企業のサステナビリティ報告書の内容が消費活動に影響を

³⁹ KPMG, *International Survey of Corporate Responsibility Reporting*, 2008, 58頁

⁴⁰ 厚生労働省、「労働におけるCSRのあり方に関する研究会中間報告書」、2004年、附表

⁴¹ CSRCampaign.org, *Campaign Report on European CSR Excellence 2003-2004*, 62頁

及ぼすと回答している⁴²ことから、サステナビリティ情報を公表用のアニュアルレポートや取締役会の報告書に含める企業が徐々に増えてきている。
このことから潜在的な保証のニーズの存在を推測できる。

2. サステナビリティ報告書に関する動向

(1) 報告書発行組織

① 報告書の作成主体

ESRAによるとサステナビリティ報告書の発行数は2000年～2007年の累計でEU諸国中第9位であり、EU諸国におけるフィンランドのGDP（国内総生産）の順位が17位であることを考えると、経済規模に比して、比較的サステナビリティ報告書に対する関心が高いといえる。また、報告企業数は、年々増加している。

さらに、2008年のKPMG調査によると、フィンランドではN100企業のうち41%が単独のサステナビリティ報告書（アニュアルレポートに記載があるものを含め44%）を発行している⁴³。

② 報告書の類型

ESRAが統計を開始した2000年当時は、「環境」のみに焦点を当てた報告書がその90%以上を占めていた。これに対し2007年時点では、60%以上が「環境、経済、社会問題（Environment / Social / Economic）」を項目としたサステナビリティ報告書（Sustainability）の形式を採用しており、次いで「環境」のみに焦点を当てた報告書が依然として20%程度、企業の社会的責任「健康影響、地域、社会問題」を項目とした報告書が15%程度となっている。このことからサステナビリティに関する関心が高いことが伺える。

また、サステナビリティ情報の内容は、経済、環境、社会的影響に関する内容がバランス良く盛り込まれているが、潜在的な環境リスクが高い企業は環境に関する内容に重点を置くなどの対応もみられる。

これは消費者のサステナビリティ情報に関する意識が高く、主たる情報利用者となっているためであると考えられる。

③ 報告書の作成基準

ESRAによると、サステナビリティ報告書の作成に当たり、多くの企業がGRIガイドラインを参照している段階にあり、2007年時点ではGRIガイドラインそのものを利用している企業はごく一部である。しかしながら、GRIガイドラインのフレームワークを利用する企業は、将来、増加するとの見解を示している。

④ その他

⁴² Linus Atarah, INTER PRESS SERVICE, *THE STORY UNDERNEATH*, 2007年10月5日
(<http://ipsnews.net/news.asp?idnews=39543>)

⁴³ KPMG, *International Survey of Corporate Responsibility Reporting*, 2008, 16頁

ESRAによると、多くの企業はサステナビリティ報告書のWEB掲載に注力しており、一年中、随時更新されている。また、多くの企業で他の媒体による公表を模索している。

(2) 報告書に対する保証

① 保証主体

大手アカウンティングファームによる保証報告書を受けている企業も2006年で少なくとも6件確認されている。

また、2008年の調査によると、フィンランドでは、サステナビリティ報告書を発行しているN100企業のうち30%の報告書に保証報告書が付されていた⁴⁴。

② 保証の動向

ESRAによると、サステナビリティ報告書の全部又は一部についての外部機関による保証は、徐々に増えているとの見解であるが、明確なデータは見受けられなかった。

③ 保証の基準

ESRAによると、最も多く利用されているのはISAE3000であり、大手アカウンティングファームはサステナビリティ情報の保証に当たり、ISAE3000に従い保証業務を行っている。ただし、ISAE3000の利用が強制されているわけではなく、AA1000ASに従っているその他の保証機関も見受けられる。

(3) 優良な報告書の例

ESRAによると、2007年度のベストレポートは、不動産企業（Senaatti-kiinteistöt社）であり、評価のポイントとして、a)重要な点に焦点が当てられていること、b)各項目（環境、経済、社会問題）に関する内容がバランス良く盛り込まれていること、c)エネルギー消費についてもうまく報告されていること、などが特徴として挙げられている。

IX イタリアの状況

1. サステナビリティ報告書に対する外部環境

(1) 法規制・政策の動向

① 法規制の動向

イタリアにおいても、他のEU諸国同様、EU指令に基づく会計法の現代化法制を進めている。またESRAによると、2006年、非営利団体（Not-for-Profit Entities）の中に社会企業（Social Enterprise）という概念を導入し、社会

⁴⁴ KPMG, *International Survey of Corporate Responsibility Reporting*, 2008, 58頁

企業は、イタリア労働省が作成したガイドラインに従い、組織や役員、ガバナンスの状況などについて報告する必要があることとされる。

② 政策の動向

ESRAによると、2002年にイタリア厚生省が策定したCSR-SC(CSR-Social Commitment)プロジェクトにおいて、CSRの要件にしたがって活動した組織に対し、財務上・税務上の優遇措置を与えることが予定されていた。しかしながら、このプロジェクトが実行に移されることはなく、これまでCSRに関連する分野についてのイタリア政府の活動は不十分なものであった。

(2) 社会情勢・保証へのニーズ

ESRAによると、イタリアでは、証券市場に上場している企業はわずか350社である。また、約400万社あるイタリア企業の約97%が中小企業であり、かつ、その殆どが従業員10人以下の零細企業であることから、大部分の企業にとって、サステナビリティ報告書を作成する理由も動機付けも希薄な状況である。

しかしながら、大部分の上場企業や大企業は、レピュテーション向上の観点からサステナビリティ報告書を発行しており、サステナビリティ情報に対する一定のニーズを伺うことができる。

2. サステナビリティ報告書に関する動向

(1) 報告書発行組織

① 報告書の作成主体

2008年のKPMG調査によると、イタリアではN100企業のうち59%が単独のサステナビリティ報告書を発行していた。これは2005年度の31%と比較して他のEU諸国の中でも顕著な伸びを示している⁴⁵。

② 報告書の類型

サステナビリティ報告書の類型としては、ESRAが統計を開始した2000年当時は、「健康影響・安全」に焦点を当てた報告書が50%弱、「環境」のみに焦点を当てた報告書が30%とその大部分を占めていた。これに対し2007年時点では、60%程度が「環境、経済、社会問題」を項目としたサステナビリティ報告書の形式を採用しており、持続可能な社会に対する関心が高まっているといえる。

③ 報告書の作成基準

ESRAによると、イタリアの企業がサステナビリティ報告書を作成する場合に利用する基準は、GRIガイドライン又はAA1000ASに依っているとのことであるが、それらをどのように利用しているかの動向には言及されていない。

⁴⁵ KPMG, *International Survey of Corporate Responsibility Reporting*, 2008, 16頁

④ 今後の課題

ESRAでは今後の課題として次の論点が挙げられている。

- ・ 製造企業その他生産活動によりもたらされる環境への影響が重要な企業や事業上・投資上の関係がある他の企業による環境問題に関する責任が重要な企業に対するサステナビリティ報告書の義務化
- ・ 中小企業における環境報告書や社会報告書の活用の拡大
- ・ 比較可能性を考慮した汎用的な指標の開発
- ・ サステナビリティ報告書作成基準の各企業及び業界における自発的採用

(2) 報告書に対する保証

① 保証主体

大手アカウンティングファームによる保証報告書を受けている企業は2006年で少なくとも1件確認されている。

また、2008年のKPMG調査によると、イタリアでサステナビリティ報告書を発行しているN100企業のうち61%の報告書に保証報告書が付されていた⁴⁶。

② 保証の動向

ESRAによると、イタリア国内においては、サステナビリティ報告書に関する保証はあまり広がっていない。イタリア職業会計人評議会（The Italian Council of Professional Accountants (CNDC)）の調査によると、地域社会や環境に直接的な影響を与えるいくつかの企業がサステナビリティ報告書について保証を受けているとの報告もある。

③ 保証の基準

イタリアでは、サステナビリティ報告書に関する保証業務はあまり広がっていないことから、保証の基準についても特に言及されていない。

(3) 優良な報告書の例

- ・ 企業統治に関する記述に優れた企業（Hera S.p.A.：大企業）
- ・ 利害関係者に関する記載が包括的な企業（Intesa Sanpaolo：大企業）
- ・ 経済財政状況に関する情報が利害関係者のニーズを完全に満たしている企業（Hypo Alpe Aria Bank S.p.A.：中小金融業）
- ・ 効果的な図表の利用、目標や戦略の記述が秀逸な企業（Sace S.p.A.：保険業）

などが、ESRAにおいて、優良な報告書の例として挙げられている。

⁴⁶ KPMG, *International Survey of Corporate Responsibility Reporting*, 2008, 58頁

X スペインの状況

1. サステナビリティ報告書に対する外部環境

(1) 法規制・政策の動向

① 法規制

スペインでは、2002年、会計・監査協会（Instituto de Contabilidad Auditoria de Cuentas（ICAC））が「年次報告書における環境側面の認識・評価・報告」と題する会計基準（Resolución de 25 de marzo de 2002）を策定し、2002年4月1日から適用開始した」とされており、「開示項目は環境情報が中心であり、環境コスト（第4条）、環境資産（第5条）、環境負債・引当金（第6条）、損害賠償額（第7条）、環境修復・原状回復に関する長期債務（第8条）、評価基準、評価方法、会計方針等の「その他の情報」（第9条）などが詳細に記述されている。」とされていた⁴⁷。

その後、EUの会計法現代化指令に基づく国内法の整備はすでに完了している。「年次報告書に環境情報の開示を義務付け」られている事項としては「環境費用、環境資産、環境負債等の環境会計情報」が会計基準において定められている⁴⁸。

② 政策の動向

ESRAによると、政府はCSR白書を公表し、スペイン国内におけるサステナビリティ報告書に関する分析を行うとともに、その内容の向上を求めている。

また、白書では、将来、IBEX35指数（スペイン株式市場（Spanish Continuous Market）の最も流動性の高い35銘柄で構成される指標株価指数）の対象となる35社については、政府の発行した基準に従いサステナビリティ報告書を発行するよう提案されている。

(2) 社会情勢・保証へのニーズ

上述のCSR白書において、「サステナビリティ報告書の情報の公正性を保証するため、外部者により確かめられるべきともされている」とされているように保証に対する一定のニーズは認められるが、社会情勢（世論）としてどの程度の趨勢があるのかについての情報はない。

2. サステナビリティ報告書に関する動向

(1) 報告書発行組織

① 報告書の作成主体

ESRAによると、報告書作成企業は、2000年から2007年の累計でEU 4位と比較

⁴⁷ 上妻義直、「EUにおける環境情報開示の新動向」『上智大学経済学部ディスカッションペーパー』、2004年10月、14頁

⁴⁸ 経営研究調査会研究報告第28号「企業価値向上に関するKPI中心としたCSR非財務情報項目に関する提言」（2006年7月 日本公認会計士協会）、14頁

的多くなっている。2002年以降、報告書の数は着実に増加を続けている。IBEX35 指数の対象となる35社については、そのほとんどがサステナビリティ報告書を発行している。

また、2008年のKPMG調査によると、スペインではN100企業のうち59%が単独のサステナビリティ報告書（アニュアルレポートに記載があるものを含め63%）を発行していた⁴⁹。

② 報告書の類型

サステナビリティ報告書の類型としては、ESRAが統計を開始した2000年当時は、「環境」のみに焦点を当てた報告書がほぼ100%を占めていた。これに対し2007年時点では、80%程度が「環境、経済、社会問題」を項目としたサステナビリティ報告書の形式を採用しており、次いで20%弱の企業の社会的責任（「健康影響、地域、社会問題」）を項目としたサステナビリティ報告書の形式を採用している。

なお、アニュアルレポート、コーポレートガバナンスに関する報告、サステナビリティ報告書を統合した報告書を発行している企業も見受けられる。

③ 報告書の作成基準

ESRAによると、スペインは、世界で4番目にGRIガイドラインに準拠した報告書が多く、特にここ数年で大きく増加している。特に、IBEX35指数の対象となる35社のほとんどがGRIベースのサステナビリティ報告書を発行している。

また、大企業が発行する報告書の内容は向上しており、その大部分がGRIガイドラインのアプリケーションレベルにおいてA+レベルを取得している。

(2) 報告書に対する保証

① 保証主体

保証主体に関する情報は確認されていない。

なお、2008年のKPMG調査によると、スペインでは、サステナビリティ報告書を発行しているN100企業のうち70%の報告書に保証報告書が付されていた⁵⁰。

② 保証の動向

ESRAによると、ここ1・2年の間に、外部機関の検証を受けたサステナビリティ報告書が、大きく増加している。大企業は、アカウンティングファームやコンサルティングファームの保証を受ける傾向があり、中小企業は、GRIが行うアプリケーションレベルチェック（GRI checked）⁵¹を利用する傾向にある。

⁴⁹ KPMG, *International Survey of Corporate Responsibility Reporting*, 2008, 16頁

⁵⁰ 前掲書、58頁

⁵¹ GRIでは2007年から、企業が一定の費用を支払うことにより、企業のサステナビリティ報告書に対してアプリケーションレベルの証明書（certification）を発行している。この証明書は、GRIとの強い関連性と高い透明性について、アプリケーションレベルの

③ 保証の基準

ESRAによると、スペインのサステナビリティ報告書賞のベスト5に選ばれた企業とその他参加企業の50%が外部保証を受けている。保証の基準は、ISAE3000（一部AA1000ASを援用）を適用している。

(3) 優良な報告書の例

ESRAには、報告範囲の厳密な定義や詳細な外部の検証(verification)レポートの存在が評価されている報告書(Caja Navarra社)やサステナビリティ戦略が評価された報告書(Javierre SL社)などが例として挙げられている。

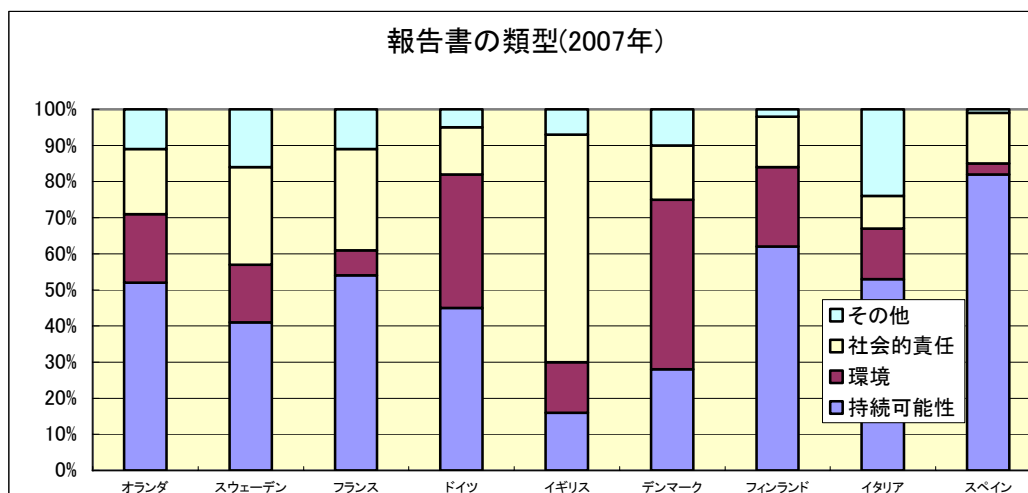
XI 全体的な特徴 ～サステナビリティ報告書の類型～

サステナビリティ報告書の類型としては、調査対象10カ国のうちノルウェーを除く9カ国について、ESRAによる2000年から2007年にかけての統計調査が行われており、a)持続可能性：環境、社会問題、経済（Sustainability：Environment / Social /Economic）について記載した報告書、b)企業の社会的責任：健康影響、地域、社会問題（Corporate Responsibility：Environment Health & Safety/ Community/ Social）について記載した報告書及びc)環境（Environment）について記載した報告書などに分類されている。

統計を開始した2000年当時は、「環境」のみに焦点を当てた報告書が、イタリアでは全体の30%を占めることを除き、その他の調査対象国では、全体の概ね50%から100%に及び、ばらつきはあるが、全体に占める割合は高い。

その後、「持続可能性」（環境、社会、経済）に焦点を当てた報告書の割合が増加するという傾向がみられ、2007年時点ではオランダ、フランス、ドイツ、スウェーデン、フィンランド、イタリア、スペインでは、持続可能性（環境、社会問題）及び経済の類型の割合が最も高い。

「正式な立証（formal confirmation）」をしようと考えている企業の報告書に対して、十分な透明性を確保しながらGRIの要求事項に準拠しているかどうかのみを「GRIがチェックした（GRI checked）」ことを明らかにするために行われるものである。また、アプリケーションレベルとは、GRIガイドラインの適用状況を示すため、A、B、Cの3段階の水準を規定したものである。



図表 1：報告書の類型（出典：ESRA調査より作成）

第2章 アンケート調査分析

I アンケート調査結果のまとめ

(1) アンケート調査の概要

欧州における現地ヒアリング調査を補完するため、EUの主要10カ国におけるサステナビリティ報告書の発行組織（企業）及びそれらのサステナビリティ報告書を第三者として保証業務を実施した組織（機関）にアンケート調査を行った。

対象組織の選定方法、依頼数、及び回答状況は次のとおりである。

① 保証業務実施者：

- ・ 選定方法:Global Reporters⁵²2006 "Tomorrow's Value"（以下「Global Reporters 2006」という。）調査表の上位50社に対し第三者としての保証を行っていた保証業務実施者、及び大手アカウンティングファームにおいて欧州でサステナビリティ報告書の保証を行っている事務所
- ・ 調査依頼数及び回答数
調査依頼数38社、うち有効回答数20社

② 発行組織：

- ・ 選定方法:Fortune上位150社のうち欧州でサステナビリティ報告書を発行しており、かつ第三者の保証を受けていた企業
- ・ 調査依頼数及び回答数
調査依頼数39社、うち有効回答数7社

(2) 保証業務実施者に対するアンケート調査結果の要点

保証業務の実施基準については、回答のあったアカウンティングファーム系の保証業務実施者すべてがIFACの国際監査・保証基準審議会（International Auditing and Assurance Standard Board、以下「IAASB」という。）が作成したISAE3000を挙げていたことが特徴的である。

また、サステナビリティ報告書の作成基準（クライテリア）としては、国際的なガイドラインであるGRIガイドラインを挙げていた例が多くみられ、次いで企業が自ら作成した基準を挙げていた。AA1000を挙げたケースも多く、またこの3つを中心に複数の基準を採用しているという回答も多かった。

保証水準としては、限定的保証としている機関が有効回答19のうち18機関と圧倒的に多く、合理的保証とした機関が10、両者が並存するケースを回答した機関が11

⁵² Global Reportersとは、SustainAbility社、Standard & Poor's社とUNEP(国連環境計画)が協力して実施している財務報告以外の報告書の調査である。

(複数回答可) あった。

平均的な保証業務の報酬額については、30,000ユーロ以上100,000ユーロ未満と回答した機関がもっとも多かった。

(3) 発行組織に対するアンケート調査結果の要点

発行組織については回答数が7社と少ないため、直ちに欧州企業の実態を示すものとは言いがたいが、欧州においてサステナビリティ報告書を発行している企業がこういった認識でいるのかがい知ることができる。

サステナビリティ報告の目的としては、「ステークホルダーとのコミュニケーションの一環」と「企業の戦略・方針の公表」を挙げた組織が最も多かった。ステークホルダーとの関わりについては、全ての回答組織がステークホルダーの意見を「経営に課題として認識している」と回答し、また7社中6社がステークホルダーと「定期的に協議している」と答えるなど、ステークホルダーとのコミュニケーションを重視し積極的に実施している点に大きな特徴が認められた。

また、作成基準（クライテリア）としては、GRIガイドライン、グローバルコンパクト、AA1000、及び自社で開発した基準を挙げている企業が比較的多かった。

第三者の保証に関しては、大手アカウンティングファームを依頼先としたとの回答が最も多く、その理由として業務実績を上げた回答が最も多かった。また保証業務の報酬額は300,000ユーロ以上600,000ユーロ未満と回答した企業が最も多く、上記の保証業務実施者における回答結果とはおよそ10倍の相違があるが回答数が少ないために生じた偏りの結果をみることができる。

アンケート調査結果の詳細は以下のとおりである。

II 保証業務実施機関

1. 保証報告書の表題 (Title)

提供する業務の内容、例えば、保証水準によって保証報告書の表題を使い分けているか否か、また、使い分けている場合の具体的な表題について質問した。

対象20機関（有効回答数19件）のうち、8機関が「Yes：使い分けている」また、11機関が「No：使い分けていない」との回答となった。回答に記載された実際の使用例は以下のとおりである。

(複数回答)

表題	回答機関数	左記のうち、最もよく使用すると回答
Assurance	16	11
Verification	4	1
Audit	4	1

Review	10	3
Other - Limited Assurance	1	1
Other - Independent Audit Report	1	1

所在国ごとの相違は特にみられなかったが、オランダ 2 機関はともに「Assurance」のみの回答となっていた。

このように、「Assurance Report」の使用が最も多く、保証水準を表す表題としては、限定的保証の水準である「Review」の使用が回答の50%を占めた。

2. 保証報告書の宛先 (Addressed to)

保証報告書に記載されている宛先としては、「Board of Directors」が多数を占めたが、「Board of Directors」を選択していない7機関でも「Representative person of the organization」、「Management of Company」、「Company」等の回答が4機関で、組織、あるいは組織の代表者を宛先とするケースが多い。

一方、「Stakeholders/Shareholders」「Readers of Sustainability Report」あるいは、「Nobody namely because all stakeholders are concerned」との回答がみられた。これは会計監査の監査報告書と異なるサステナビリティ報告書の保証報告書の特色といえる。

(複数回答)

宛先	回答機関数	左記のうち、最もよく使用するとの回答
組織の代表者 - Representative person of the organization	4	1
取締役会 - Board of Directors	12	7
発行組織の部署 - A department of the organization	2	1
その他 - 株主 - Other-Stakeholders/Shareholders	8	5
その他 - 企業 - Other-Company	1	1
その他 - 経営層 - Other-Management of Company	2	2
その他 - サステナビリティ報告書の読者 - Other-reader of CSR report	2	2
宛先なし - Nobody namely because all stakeholders are concerned	1	0

3. 保証報告書における結論の具体的記載 (Conclusion)

結論の記載に関する質問では、「reasonable」及び「accurate」を7機関、「fair」

を6機関が使用していたが、以下のとおり様々な用語が使用されている。

(複数回答)

結論の記載に使われた用語	回答機関数	最もよく使用 するとの回答
balanced	4	1
fair	6	2
honest	2	0
reasonable	7	2
accurate	7	1
other-materiality	1	1
- reliable	1	0
- adequate	1	0
- comply with	1	1
- complete	1	0
- in accordance with	2	2
- nothing has come to our attention	1	1

上記についても特に所在国による特色はみられなかった。

4. 保証報告書の様式 (Standardized format)

保証報告書の記載内容等の様式については、保証業務実施機関の方針に基づき特定の様式を使用すると定めているケースが13機関であった。この場合の様式は、当該機関が独自に定めたものである場合と、各国の会計士協会に相当する団体等が開発した様式である場合とに分かれるが、後者の場合においても、その様式の使用が法律等に基づき要請されているものではないため、国ごとの特色はみられなかった。

5. 保証業務の実施基準 (Standard)

回答のあったアカウンティングファーム系の機関は、すべての機関(19機関)が、ISAE3000を保証業務の実施基準として挙げていた。

この19機関のうち、AA1000ASを実施基準と挙げている機関は10機関あり、非アカウンティングファーム系機関(1機関)と合わせて11機関がAA1000ASを実施基準として挙げていた。したがって、ISAE3000とAA1000ASをともに挙げている機関は、10機関(すべてアカウンティングファーム系の機関)となる。

また、国が定めたガイドラインに基づき実施していると回答した機関は、オランダ、フランス、スウェーデンに所在する機関であった。

実施基準への準拠の状況は下記の表のとおりである。

実施基準への準拠	Yes	No
複数の基準に準拠して実施	10	9
部分的に準拠して実施	5	14

複数の基準に準拠して実施するかという質問に「No:一つの基準に準拠して実施

している」と回答した9機関のうち、8機関が「部分的に準拠して実施することがあるか」という質問に「No」と回答しており、一つの実施基準に基づき実施する場合は、全面適用しているケースが多いことがわかる。

6. サステナビリティ報告書の作成基準 (Criteria)

(複数回答)

作成基準の名称	回答機関数
法律・規則	2
GRIガイドライン	18
AA1000	12
国が定めたガイドライン	4
企業が独自に設定した方針	15
その他-グローバルコンパクト	1

記載内容が広く、環境・経済・社会に及ぶことから、世界的なガイドラインであるGRIガイドラインの利用が多くみられる。

また、AA1000も広く使用されているが、企業が作成した方針を挙げる機関も15となり、一般に認められた作成基準として広く認知されている作成基準はないといえる。そのためか、「作成基準として複数の基準を使用しているか」という質問には、有効回答数19件のうち、16機関が「Yes：使用している」と回答し、「採用する作成基準に部分的に準拠するケースがあるか」という質問にも13機関が「Yes：部分的に採用することがある」と回答している。

7. 保証の対象 (Scope)

(複数回答：有効回答18)

対象となる情報	対象機関数
環境情報	16
社会的情報	13
環境及び社会的情報	15
環境・社会・ガバナンス情報	9
その他 - 報告書作成基準への準拠性	1

分析対象の18機関すべてが「環境情報 (Environmental information)」あるいは「環境及び社会的情報 (E & S information)」のいずれかを選択していることから、環境情報については、回答のあったすべての機関が保証の対象としていることがわかる。同様に社会的情報についても「Social information」、「E & S information」あるいは「ESG information」の回答から、回答のあったすべての機関が保証の対象としていたことがわかった。

「環境報告書」から発展した非財務情報の報告書が社会的情報に広がり、名称も「Environmental Report (環境報告書)」から「Sustainability Report「サステナビリティ報告書」になる過程で社会的情報やガバナンスなどに関する記載が増え、

保証の対象となってきたことを示している。

また、上記の対象項目に関して、保証の対象とする具体的な事項は定量情報か定性情報であるかについては、有効回答数19機関のうち定量情報のみと回答した機関は1機関にすぎなかった。これにより、保証の対象としては、定量情報に限らず定性情報も含めていることがわかった。

さらに、保証業務の対象となる事項について、例えば「海外の関係会社は除く」などの範囲の限定をする場合があるかについての質問に対しては、19機関中、15機関が「Yes：限定することがある」と回答している。具体的な限定の内容については質問事項ではないが、例えば、連結情報のうち、単体の情報のみを保証の対象とする、海外に所在するグループ会社の情報を対象外とするなどが考えられる。

各種ガイドラインでは、単体の情報に限らずグループでの情報開示を求めている。しかし、財務報告に比してサステナビリティ報告は、グループでの方針や情報収集の内部統制が確立しているとは言い難いため、一定の精度をもって情報が収集・開示されている範囲に限定して保証業務を行うものと考えられる。

サステナビリティ情報が、連結グループとして、確立された内部統制のもとで収集・開示されている事例は、今回の調査時点では多くなかった。

8. 保証の水準 (Level of assurance of engagement)

保証の水準に関する回答は以下のとおりである。

(複数回答：有効回答19)

保証の水準	回答機関数
合理的保証	10
限定的保証	18
両者（ある情報については合理的保証を、別の情報については限定的保証を行う場合）	11

「限定的保証」と回答した機関は18機関であり、「限定的保証」と回答しなかった1機関は、「情報により両者を使い分けている」ケースであったため、限定的保証はすべての機関が実施している保証業務となる。

これに対して、「合理的保証」の提供は10機関であり、そのうち合理的保証のみを実施している機関はひとつもなく、一方、限定的保証のみを行っている機関は6機関に上った。また、複数回答している12機関のうち、最もよく行うものとして「限定的保証」と回答した機関は11機関であった。

9. 経営者確認書 (Representations)

20機関のうち、経営者確認書を入手していない機関は2機関であり、それ以外の18機関が入手した経営者確認書の署名者は以下のとおりである。

経営者確認書の署名者	回答機関数	最もよく利用される署名者との回答件数
最高経営責任者（CEO）	13	2
環境・社会・ガバナンスに責任ある取締役 (Director responsible for ESG issues)	11	5
その他 - CSRのガバナンスの最高責任者 (Other-Top person charged with governance of CSR)	1	0
その他 - 最高財務責任者 (Other-CFO)	1	0

10. 保証業務実施者の資格 (Specific qualifications)

本調査時点において、CSR情報の保証を行う資格についての法的な定めはない。実務上は、以下のような点を考慮してチームを編成している。

(複数回答：有効回答19)

資格	回答機関数
公認会計士	8
ISO主任審査員	3
その他 - エンジニア	2
- CO2及びNOxに関する専門家	1
- EUETS監査人の資格	1
- エンゲージメントのリスクに基づき適切なスキルをもったメンバー	1
- Specialist member FAR SRS	1
- 関連する学位	1
- (公認会計士・ISO主任審査員の他に) CSR又は環境に関する修士	1
- ESG/CSRあるいは監査に関するバックグラウンドを有している	1
- 組織内でのトレーニング	3
- 特に資格は求めている	2

アカウンティングファーム（あるいはそのグループ会社）は、19機関であるが、「公認会計士」資格を要件としている機関は8機関にすぎなかった。

また、「ISO主任審査員」を挙げている機関は、さらに少なく3機関にすぎなかった。我が国においては、アカウンティングファーム系グループ会社と並び保証業務機関として保証業務を実施している機関にISO審査登録機関があり、ISOの審査員あるいは、主任審査員が主に業務にあたっているが、EU諸国の状況は我が国と若干異なることが判明した。

公的な資格ではないが、環境に関する専門性（例えば、エンジニアやCO2/NOxに関する専門性）を求める機関が多く、組織内で関連するトレーニングを受けた人員をメンバーとするという回答もみられた。

サステナビリティ情報の範囲は広範であるため、特定の一資格で足りるものはな

く、「特に資格を求めているが、リスク等に応じて様々な要因をチームメンバーとする」という対応、あるいは、チームに不足する知識・スキルを補うために外部の専門家を利用する方法が行われていると考えられる。

また外部専門家の利用に関するアンケートでは、20機関のうち「利用する」と回答したのは9機関であり、「利用しない」と回答した11機関が保証業務実施に当たり必要と考えている資格は以下のとおりとなった。

エンジニア
 エンジニアとエンジニアの管理者として公認会計士
 公認会計士
 公認会計士及びCO2/NOxの専門家
 大学における関連する分野の学位
 会計士・ISO主任審査員・関連する分野の修士
 ISO主任審査員及び関連する専門知識と研修
 組織内部でのトレーニング
 内部の研修のみで特定の資格は定めていない
 特に定めていない（2機関回答）

内部の研修のみを要件とする場合から、特定の分野の専門性を要件とする場合など、保証業務実施機関により求める要件は様々であった。

11. 保証業務実施の手続と品質管理手続 (Quality control procedure)

保証業務実施の手続書あるいは品質管理手続の整備状況は以下のとおりであった。

(複数回答：有効回答20)

	Yes	No
保証業務実施の手続書等が文書化されている	18	2
品質管理手続がある	20	0
品質管理の部署がある	13	7
保証業務工数の標準計算方法がある	6	14

業務実施の手続書及び品質管理手続については、ほとんどの機関で整備されている。一方、工数計算についての標準計算方法を定めている機関は6機関にすぎなかった。

なお、実際に要した工数は以下のとおりである。

(複数回答)

工数	回答機関数	最も多い工数との回答数
30人日未満	11	1
30～60人日未満	14	6
60～100人日未満	14	1
100～200人日未満	8	3
200人日以上	5	0

工数に関しては、上記5つのレンジに分けて質問を設定したが、1機関を除き、複数のレンジにまたがって回答が選択されていた。また、30人日未満から200人日以上までのすべての範囲において該当ありと回答している機関は2機関あった。この3機関以外は、「30～60人日未満」・「60～100人日未満」を中心に左側（工数が少ない方向）に回答が得られるか、あるいはより工数が多い方向で複数の回答が選択されていた。これらの結果より、保証対象の範囲にもよるが、おおむね30人日から100人日の間であるという結果がみられた。以下に工数に関する回答の分布を示す。

機関	<30	30≤ <60	60≤ <100	100≤ <200	200≤
A	◎	○			
B	○	○	○	○	○
C			○	◎	○
D		◎	○		
E			○		
F	○				
G	○	○	○	○	○
H			○	○	○
I	○	◎			
J	○	◎	○		
K		○			
L	○	○			
M	○	○			
N	○	◎	○	○	
O		○	○		
P			○	◎	○
Q			○	◎	
R	○	◎	○		
S		○	◎	○	
T	○	◎	○		
合計	11	14	14	8	5

12. 平均的な保証業務の報酬額（Fee）

報酬額については、30,000ユーロ未満から500,000ユーロ超を5つのレンジに区切って回答を求めた。

区分1から5の全部にわたり該当ありと回答した機関は1機関であり、上記工数

の回答でも全区間に該当ありと回答しているように工数の分布表と報酬額の分布表の相関関係がみてとれる。

30,000ユーロ以上100,000ユーロ未満の報酬額が最も多く20機関中16機関が該当ありと回答しており、また、もっとも多いと回答があったものは、30,000ユーロ以上、100,000未満である。

報酬額 (単位：ユーロ)	回答機関数	もっとも多いとの 回答数
1. < 30,000	8	0
2. 30,000 ≤ < 100,000	16	9
3. 100,000 ≤ < 200,000	11	2
4. 200,000 ≤ < 500,000	4	0
5. 500,000 ≤	2	0

《注：報酬額の範囲》

1. 30,000 ユーロ未満
2. 30,000以上 100,000ユーロ未満
3. 100,000以上 200,000ユーロ未満
4. 200,000以上 500,000ユーロ未満
5. 500,000ユーロ以上

報酬額の分布は以下のとおりである。

機関	1	2	3	4	5
A	○	◎			
B		○	○	○	○
C		○	◎	○	
D		○			
E			○		
F	○				
G	○	○	○	○	○
H		◎	○	○	
I	○	◎			
J	○		◎		
K		○			
L	○				
M		○			
N	○	◎	○		
O		○	○		
P		◎			
Q		◎	○		
R	○	◎			
S		◎	○		
T		◎	○		
合計	8	16	11	4	2

13. マーケットシェア (market share)

マーケットシェアに関しては、各国ともに正確なデータを把握していないようであった。アカウンティングファーム・ISO審査登録機関・その他 の3つを質問の回答として設定したところ、アカウンティングファームのマーケットシェアを70%以上と回答した機関が13機関あり、アカウンティングファームを中心にサステナビリティ報告書の保証業務が推進されていることが伺える。

その他については、10%未満との回答がほとんどであったが、コンサルティングファーム、NGOあるいは環境技術系のファームなどが挙げられていた。

Ⅲ 発行組織

1. 情報開示の目的及び必要性

法令により義務化されていると答えた企業が2社であるのに対し、ステークホルダーとのコミュニケーションの一環、あるいは企業戦略や方針の公表といった積極的な目的を挙げた企業がいずれも5社あり最も多かった。

(複数回答)

情報開示の目的	回答数
As a part of stakeholder communication	5
To publicize the strategy and policy of your company	5
Because requested by stakeholders	4
Mandated by laws/regulations	2
Other	2

また、サステナビリティ報告書発行の必要性については、7社すべてが法規制に関わらず必要だと答えており、ここでも積極的に開示する姿勢がみられる。

2. 報告書の作成・発行体制及び工数 (人日)

報告書の作成・発行に当たる人材の投入について、1社は専任と兼任の両方を置いているという回答であったが、他の6社は他の業務を持つものが兼務でサステナビリティ報告を作成・発行している状況であり、多くは専任を置く状況ではないとみることができる。

また、報告書の作成・発行に係る工数は、次表のとおり60人日以上90人日未満、及び90人日以上120人日未満がそれぞれ1社ずつで、残りの5社は120人日以上費やしているとの回答であった。報告書の作成・発行のために専任は置いていないが相当工数をかけている実情がうかがえる。

報告書の作成・発行に係る工数（人日）	回答組織数
30人日未満	0
30人日以上60人日未満	0
60人日以上90人日未満	1
90人日以上120人日未満	1
120人日以上	5

3. 第三者への保証の依頼

第三者による保証については、次表のとおり大手アカウンティングファーム (Big 4 accounting firm) に依頼していると回答した組織が5社、大手アカウンティングファームと他のアカウンティングファーム (Other accounting firm) の両方に依頼していると回答した組織が1社、アカウンティングファーム以外の機関又は個人 (Other organization/individual) と回答した組織が1社であり、大手アカウンティングファームに依頼しているケースが多いと考えられる。

(複数回答)	
保証の依頼先	回答数
Big 4 accounting firm	6
Other accounting firm	1
Other organization/individual	1

また、それらの依頼先を選定した理由としては、業務実績と回答した組織が5社と最も多く、次いで親会社・株主からの要請が2社であった。コストを理由に挙げた組織はなかった。積極的に情報公開を行う姿勢を持つ組織は第三者の保証に係るコストはさほど重要視していないことがうかがえる。その他の理由としては、グローバルなファームであること、会計監査人であることといった点が示された。また、「アカウンティングファーム以外の機関又は個人」に該当する回答では、「注文サービス (bespoke service)」を提供してくれる組織であることも理由が挙げられていた。

(複数回答)	
上記依頼先を選定した理由	回答数
Experience	5
Determined by your parent company/shareholders	2
Cost	0
Other	3

さらに、第三者からの保証を受けたことに対する社外からの評価や意見があったかどうかについては1社を除きあったと答えていた。保証を受けていることに対す

る外部の関心が比較的高いとみることができる。

4. 報告書の作成・発行に係る費用

第三者による保証に対する報酬額については、次表のとおり300,000ユーロ以上600,000ユーロ未満が4社と最も多く、次いで100,000ユーロ未満が2社、1,000,000ユーロ以上が1社となっている。この結果をみる限り、グローバルな調査で上位にランキングされる企業は相当の保証報酬を払っているとみることができる。

第三者による保証に対する報酬額（ユーロ）	回答組織数
< 100,000	2
100,000 ≤ < 300,000	0
300,000 ≤ < 600,000	4
600,000 ≤ < 1,000,000	0
1,000,000 ≤	1

一方、人件費及び第三者による保証報酬を除く、企画・印刷費等の報告書の作成・発行に係る費用については、次表のとおり200,000ユーロ以上400,000ユーロ未満が4社と最も多く、400,000ユーロ以上かけている組織はなかった。作成・発行に係る費用は第三者による保証に対する報酬に比べ、比較的抑制しようとする傾向がうかがえる。

報告書の作成・発行に係る費用 (人件費、第三者保証費用を除く) (ユーロ)	回答組織数
< 60,000	1
60,000 ≤ < 100,000	1
100,000 ≤ < 200,000	1
200,000 ≤ < 400,000	4
400,000 ≤ < 600,000	0
600,000 ≤	0

5. サステナビリティ報告書以外による情報開示

サステナビリティ報告書以外による非財務情報（以下、「ESG情報」という。）の開示については、年次報告書が5社、他の媒体（webサイト、新聞、雑誌、イベント等）が5社であり、開示していない組織はなかった。

（複数回答）

サステナビリティ報告書以外による情報開示	回答数
Yes, by annual report	5
Yes, by other	5
No	0

また開示の頻度については、「重要な事項の発生の都度」が4社、「年2回以上」が3社であり、ESG情報について、サステナビリティ報告書以外にも積極的に開示する姿勢がうかがえる。なお1社は「重要な事項の発生の都度」と「年2回以上」の両方に回答があった。

(複数回答)

サステナビリティ報告書以外による情報開示の頻度	回答数
Whenever relevant event happens	4
More often than annually and regularly	3
Annually	1
Upon request	0
Other	0

6. クライテリア

開示情報の作成基準(クライテリア)としては、全ての回答機関がGlobal CompactとGRIガイドラインを挙げていた。AA1000、自社基準、及び法令をクライテリアとしている回答がそれぞれ5社、4社、及び3社あり、その他ではEiTi、ICMM、ISAE3000、Materialityなどが挙げられていた。

さらに、その中で最も優先する基準としては、GRIガイドラインが4社と最も多く次いで独自に開発された基準となっていた。

これらのことから、クライテリアとしては総体的にGRIガイドラインを最も重要視しており、また独自に開発された基準を採用している組織はその基準を最重要と考えていることがうかがえる。

(複数回答)

クライテリア	回答数	最も優先する基準
Global Compact	7	0
GRI guidelines	7	4
Self-developed criteria	5	3
AA1000	4	1
Laws/regulations	3	0
Guideline issued by national public authority	0	0
Other	3	0
No	-	1

また、独自に開発された基準を採用している場合、その作成方法については、5社中4社が自社内で作成したと回答しており最も多く、コンサルタントを使ったという回答はなかった。その他としてはステークホルダーの指導が挙げられていた。

(複数回答)

独自に開発された基準（クライテリア）の作成方法	回答数
Developed by company staff	4
As collaboration within your industry	1
By using outside consultant(s)	0
Developed by other company	0
Other	1

一方、採用している基準（クライテリア）の周知方法については、回答した全ての機関がサステナビリティ報告書に記載していると答えていた。さらにwebサイトにも開示していると答えた組織が2社あり、明瞭性や利用可能性を高めようとする姿勢がみえた。

7. ステークホルダー

各ステークホルダーについてどれも回答が多数あり、いずれも重要であるとみていることがうかがえる。その他では、業界、マスコミ、政府等があがっていた。

最も重要なものに印をつけた組織は2社あり、市民団体と株主が挙げられていた。重要なステークホルダーとして認識しているものの数が多いのに比べ、最も重要と考えるものの回答が少なかったのは、ステークホルダー間で優劣をつけて認識していないことを示しているとみることができる。

(複数回答)

重要と考えるステークホルダー	回答数	最も重要と考えるステークホルダー
NPO s	7	1
Shareholders	7	1
Employees	7	0
Community	6	0
Customers	5	0
Suppliers	5	0
Other	3	0

8. ステークホルダーからの開示要求情報

ステークホルダーから開示要求されている情報については、アンケートの選択肢となっている情報のほとんどが要求されていると回答があった。その他では倫理的行動、気候変動などが挙げられ、また医薬品へのアクセスや実験動物の使用等、業種別に特徴のある回答もみられた。

(複数回答)

ステークホルダーから開示要求されている情報	回答数
Environment	7
Society	7
Human rights	7
Labour practice/decent work	7
Economy	7
Product liability	5
Other	4

ステークホルダーからの開示要求に対する情報開示についてはその他も含めほとんどの情報を開示していると答えている。アンケートに回答してきた組織の情報開示に関する積極的な姿勢からみて、当然の結果であるといえる。

9. ステークホルダーダイアログ

7社全てがサステナビリティ活動を推進するに当たりステークホルダーの意見を経営課題のひとつとして認識していると答えており、定期的に（6社）又は必要に応じ（1社）ステークホルダーダイアログを行っていると答えている。ここでもステークホルダーとのコミュニケーションを重視する組織の姿勢が表れている。

ステークホルダーダイアログで得られた情報としては、次表に示すとおり、環境情報を7社とも挙げていた。以下は、社会情報、人権情報と続き、製造物責任に関するものは比較的少なかった。これは、ステークホルダーがより身近に感じている項目に関連しているとみることができる。

その他では地域社会との関係、支出の透明化、社会投資、サプライチェーン、店舗での持続的マーケティングなどが挙げられていた。

(複数回答)

ステークホルダーダイアログで得られた情報	回答数
Environment	7
Society	6
Human rights	5
Labour practice/decent work	4
Economy	4
Product liability	3
Other	3

10. マテリアリティの判断基準

マテリアリティの判断基準に関し7社中5社が定量的な情報について客観的な数値基準を持っていると回答した。また、定性的な情報に対しては無回答の1社を除く6社中4社が判断基準や点数表を持っていると回答した。

比較的多くの組織が何らかの基準を持っているとみることができる。

基準等	回答組織数	
	Yes	No
定量的な情報について客観的な数値基準を持っているか	5	2
定性的な情報について客観的な判断基準や点数表などを活用しているか	4	2

11. マテリアリティの判断プロセス

マテリアリティを判断するためにステークホルダーの関心事の優先順位をどう考えているかについては次表のとおり、無回答の1社を除く6社中4社が「定量的な基準と同様に重要」と答えており最も多かった。「どちらかといえば重要でない」、あるいは「全く重要でない」と答えた組織はなかった。

優先順位	回答組織数
最も重要	1
定量的な基準と同様に重要	4
定量的な基準に続いて重要	1
どちらかといえば重要でない	0
全く重要でない	0

回答した6社ともステークホルダーの関心事やレベルを把握していると答えており、把握のプロセスについて次のとおりの回答があった。

(複数回答)

ステークホルダーの関心事やレベルの把握プロセス	回答数
Stakeholder dialogue	7
Review inquiries/opinions sent by stakeholders voluntarily regarding your sustainability report	5
Conduct questionnaire surveys periodically	4
Review sustainability reports of companies highly ranked in SRI and other ranking	4
Review the latest survey by government/think tank, etc	2
Other	0

7社ともステークホルダーダイアログにより把握していると回答している。政府やシンクタンクなどの最新の調査研究結果を参考にすると回答した組織は比較的少なかった。

12. 我が国の動向への関心

我が国における保証業務に関する動きやサステナビリティ報告書の動向については、4社は「ほぼ把握している」又は「どちらかといえば把握している」と答え

たが、2社は「どちらかといえば把握していない」又は「全く把握していない」との回答であった。（1社は無回答。）

一方、同じ我が国における保証業務に関する動きやサステナビリティ報告書の動向に、7社とも関心があると答えており、関心はあるが、まだ必ずしも十分把握しているとはいえないのが現状であるとみることができる。

第3章 欧州3カ国のヒアリング調査

I 欧州3カ国CSR情報に対する保証業務のヒアリング実施結果の概要

1. ヒアリング調査実施の背景及び目的

我が国においてCSR情報の保証を受ける上場企業が16.7%⁵³と増加傾向にあり、一方で保証業務ではない第三者意見を受ける上場企業が34.3%⁵⁴と保証業務実務に混乱がみられる。このため経営研究調査会（CSR保証専門部会）では、CSR情報の保証業務に関しては、その必要性や保証業務を実施する上での要件などについて研究を進め、環境省と共同で「CSR情報審査に関する研究報告」を取りまとめ、2007年5月に公表したところである。一方、国際的には各国で独自の実務が進展していることなどから、IAASBにおいて2009年～2011年の戦略・プロジェクトとして「サステナビリティ報告書開発への貢献 (Contributing to Developments in Sustainability Reporting)」⁵⁵が提案される等、CSR情報に関する検討機運が高まっている。

こうした背景を踏まえると、早期にCSR情報に対する保証業務に関する実務指針を策定することが求められているといえる。これまでも経営研究調査会（CSR保証専門部会）では、CSR情報の保証業務に関する将来の実務指針策定に備えて、国内外のCSR情報の保証業務に関する基準等についての調査を行ってきたが、実務上の対応については推量するにとどまっていた。今回の欧州3カ国ヒアリング調査は、こうした実務上課題⁵⁶に対して、先行している欧州における実態を把握することにより、将来の我が国におけるCSR情報に対する保証業務に関する実務的な対応のあり方の検討に資することを目的とする。

2. ヒアリング調査結果の要点

本ヒアリング調査の結果、明らかになった点は主に以下のようなものである。

(1) 国別の保証業務基準の進展

CSR情報に対する保証業務基準について、オランダでは基準が作成・公表されておりフランス基準案が作成されていることが判明した。さらに、両国ともアカウンティングファームのCSR情報に対する保証業務において、それらの保証業務基準が実務上使用されていることも明らかとなった。

⁵³ 環境省、「平成19年度 環境にやさしい企業行動調査」、2008年12月

⁵⁴ 前掲書

⁵⁵ IAASB, *Strategy and Work Program, 2009-2011*,

http://www.ifac.org/Members/Downloads/IAASB_Strategy_and_Work_Program_2009-2011.pdf

⁵⁶ 契約・チーム編成・手続・業務規模等の実務動向、基準の検討状況など

(2) GRIガイドラインを補う企業独自の報告方針・基準の存在

CSR情報に関するクライテリア（判断規準）として、最も主要なものがGRIガイドラインであることは再確認されたが、一方でGRIガイドラインが対象とするKPIが多岐にわたっていることより、その全てをサステナビリティ報告書の記載項目としているわけではないことも判明した。

そのため、実務上はGRIガイドラインを補完する位置付け、あるいは並び立つものとして、CSR情報の報告企業が報告方針や開示基準を独自に策定し、クライテリアとして用いられていた。この個別に設定された規準の適合性の評価については、保証業務実施者の職業的専門家として判断（プロフェッショナル・ジャッジ）による部分が大きいことが明らかとなった。

(3) KPIに対する重要性（マテリアリティ）評価

GRIガイドラインでは、サステナビリティ報告書に記載すべき情報の選択にあたっては、「組織の重要な経済的、環境的及び社会的影響を反映する」とことと「ステークホルダーの評価及び意思決定に影響を及ぼす」とことの二面性を考慮することとされている⁵⁷。実務上は、KPIに対する重要性の評価・決定のプロセスが多様に存在するため、そうしたプロセスの適切性についても保証業務実施者が保証業務の対象としていることが判明した。

(4) 保証業務実施手続

大手のアカウンティングファームでは、財務諸表監査手続きの体系にならって各ファーム独自のCSR情報に対する保証業務の具体的な手続きを体系化していることが明らかとなった。一方で、将来情報に対する解釈の相違など国別には実務上の取り扱いに相当の開きがあることも明らかとなった。

(5) GRIによる信頼性向上の取組みの進展

CSR情報に対する保証業務に関連して、GRIにおいても信頼性向上のために、積極的に「GRI checked」という活動に取り組んでいることが判明した。欧州においてもサステナビリティ報告書に対する保証を受けることは義務化されているわけではないが、GRIのような国際に影響力のある機関の取組みによって、自主的な取組みとしての保証業務は進んでいることがうかがわれた。

(6) 保証報告書の形式と提案事項等

CSR情報とされる領域が非常に広範であることやCSR情報に対する保証業務の歴史が浅いことなどから、サステナビリティ報告書の利用者の理解に資すること

⁵⁷ GRIガイドライン「報告書内容の確定に関する報告原則」より。

を目的として保証業務報告書は長文式の形式が多く見られた。我が国で主流の短文式保証報告書では、保証業務の概要や結論を簡潔に表現できるという利点があるものの、保証業務の前提となる知識がなければ想定利用者の十分な理解を得にくいということを再認識させられた。

また、長文式の保証報告書の場合、結論とは明確に区分され形式で発見事項や提案事項を盛り込むことが一般的に行われていた。想定利用者の理解を促進するために有効な方法であり、我が国の実務において大いに参考となる考え方であった。

(7) 保証業務リスク

大手のアカウンティングファームでは、CSR情報に対する保証業務は、任意に実施されていることから、いわゆる粉飾決算を看過した場合の監査人の法的責任のようなリスク（株主代表訴訟など）をあまり重要視していなかった。むしろCSR情報開示の巧拙が企業のレピュテーションリスクやブランド戦略に影響することが予想されるため、保証業務を実施する場合の最大のリスクもレピュテーションリスクであるとの認識であった。この意味は、例えば、CSR情報として自社の優良な面ばかりを開示した企業が、その後、環境問題やコンプライアンス事案を起こしてしまったために社会からバッシングを受けることとなった場合、その美辞麗句を並べたCSR情報に対する保証業務実施者自身のレピュテーションにも傷がつく可能性があるという考え方であった。

(8) 合理的保証と限定的保証

我が国ではほとんど見られない合理的保証業務の実務事例が少数ながら存在した。「業務実施者が合理的保証を与えることができる場合とは、保証業務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場合である。すなわち、業務実施者が結論を報告するために財務諸表監査と同程度の合理的な基礎を形成できた場合であると考えられる。」⁵⁸ことに異論はないが、「財務諸表監査と同程度の合理的な基礎を形成」することが、必ずしも財務諸表監査と同一の手続きを要求されるわけではないという考え方が欧州における合理的保証業務実務の根底にあると推察される。こうした先進事例は我が国のCSR情報に対する保証業務においても合理的保証業務を実施できることを示唆するものであった。

⁵⁸「公認会計士等が行う保証業務等に関する研究報告（公開草案）」（2008年8月 日本公認会計士協会監査・保証実務委員会研究報告）の2. 保証業務の概要(2) 保証業務の分類より。

(9) 保証業務実施者

大手のアカウントティングファームにおける保証業務チームの構成は、公認会計士の他にも環境分野、社会分野における様々な専門家が含まれていることが判明した。これはCSR情報の範囲が多岐に亘ることより、その都度外部の専門家を利用するのではなく、必要な情報分野における専門家を当初より業務チームメンバーに含めるという考えによるものであった。

第4章 保証報告書事例分析

I Global Reporters 2006上位50社の分析結果

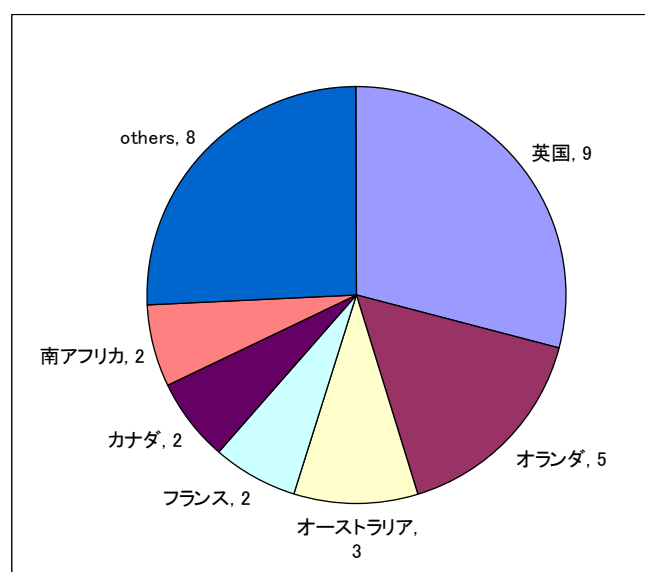
本章では、保証報告書の実務動向を把握するために、Global Reporters 2006のランキング上位50社のCSR又はサステナビリティ報告書に掲載されている保証報告書を収集し、下記に示す各項目にしたがい、保証報告書にかかる特徴の抽出とその類型化を行った。

50社のうち、保証報告書を掲載している企業は31社であり、詳細な分析結果は、参考資料4のとおりである。ただし、分析対象とした31社の業種が金融、エネルギーで40%超を占めることなどにより、必ずしも保証報告書の一般的な実務動向を示すものではない可能性がある。また、保証業務を実施する場合に依拠する保証業務基準や判断基準となる一定のクライテリア、保証の範囲及び保証の水準などの内容は保証業務の契約により異なることに留意が必要である。

以下に、「国」、「業種」、「業務実施者」、「保証業務基準」、「一定の規準（クライテリア）」、「保証の範囲」及び「保証の水準」の各項目について、内訳の分析状況と分析から得られる知見を示す。

1. 国

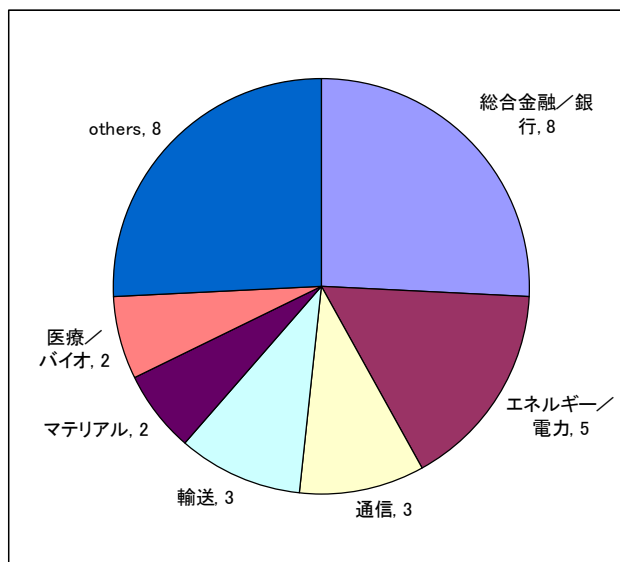
国の内訳は、英国が9件と最多で、オランダ5件、オーストラリア3件と続く。サステナビリティ報告書の作成や保証が進んでいる国が上位に来ていると考えられる。なお、英国とオランダの両国に本社がある会社はここではそれぞれ0.5件としてカウントしている。



図表2：分析対象の国別内訳（出典：Global Reporters 2006を基に作成）

2. 業種

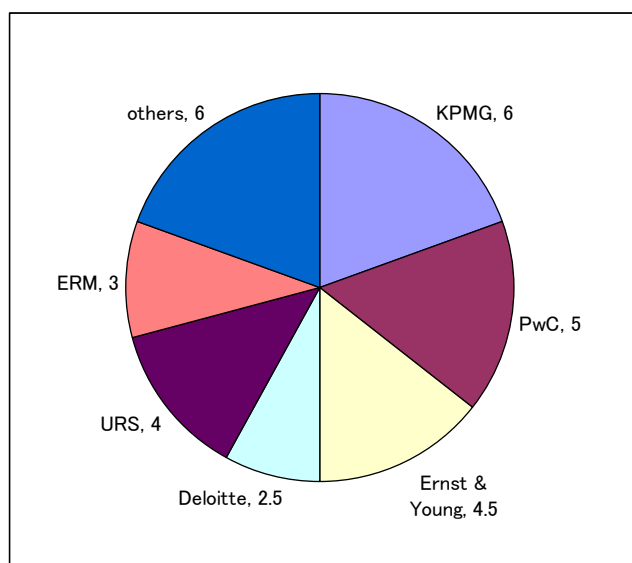
業種の内訳は、金融が8件と最多で、エネルギーが5件、通信と輸送が各々3件と続いている。比較的公共的な性格が強い業種や市民に比較的馴染みの深いB to C (Business to Consumer) の業種が多くを占めている傾向がみられる。



図表 3：分析対象の業種別内訳（出典：Global Reporters 2006を基に作成）

3. 保証業務実施者

保証業務実施者として、12の機関が保証業務を実施している。その内訳は、全31件のうち、大手アカウンティングファームが保証報告書を提供している割合が半数以上（約58%）と高いことが特徴的である。その他6件は、保証実施者6社が各1件ずつ提供している。なお、共同で保証業務を実施している場合ではそれぞれ0.5件としてカウントしている。

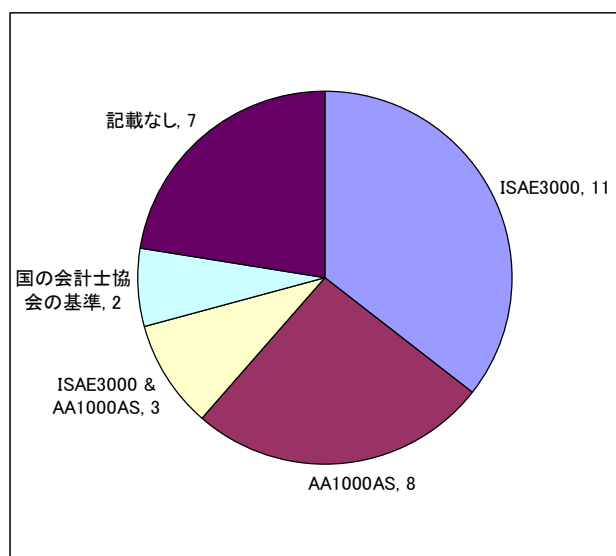


図表 4：保証業務実施者の内訳（出典：Global Reporters 2006を基に作成）

4. 保証業務基準

保証業務基準の内訳は、下図のとおりである。ISAE3000を採用しているものが多い理由は、保証業務実施者としてアカウンティングファームが多いためこともあり、と考えられる。その他に、AA1000ASも多く採用されており、さらに、FAR SRSとRoyal NIVRAの基準を採用している例もみられる。

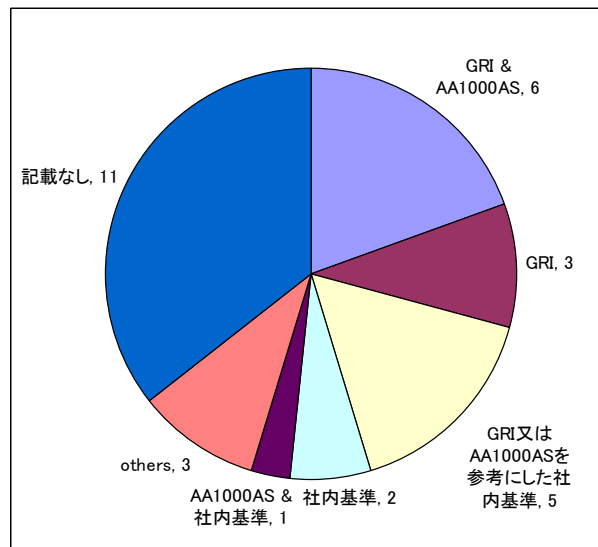
なお、本来、保証報告書に記載されるべき保証業務基準について、記載されていない事例が7件と比較的多いことがわかる。



図表5：保証業務基準の内訳（出典：Global Reporters 2006を基に作成）

5. 一定の規準（クライテリア）

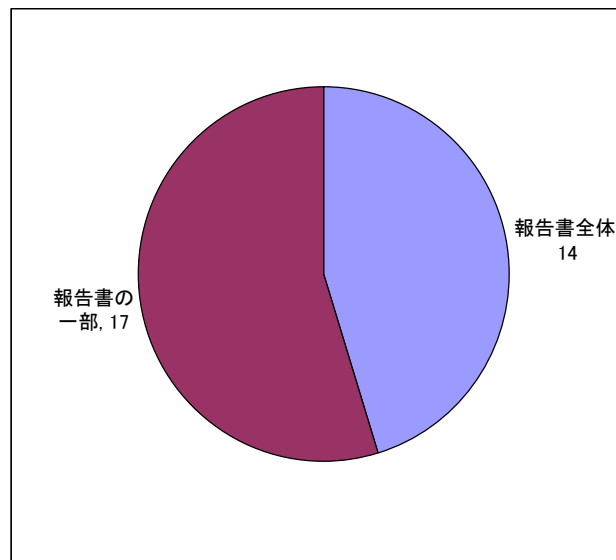
一定の規準（クライテリア）の内訳は、下図のとおりである。記載されていないものが11件と最多である。これらの多くは、アカウンティングファーム以外の機関が保証している場合である。クライテリアとしては、GRIガイドラインとAA1000ASの両方、又は片方、あるいはこれらを参考にした企業の方針及び基準に基づいて作成されている事例が多い。



図表6：クライテリアの内訳（出典：Global Reporters 2006を基に作成）

6. 保証の範囲

保証の範囲の内訳は、下図のとおりである。報告書の一部に対して保証を行っている事例が報告書全体を保証している事例を上回っていることが明らかとなった。なお、下図の報告書全体には、報告書のほとんどすべてを対象としていると推定されるものを含めてカウントしている。

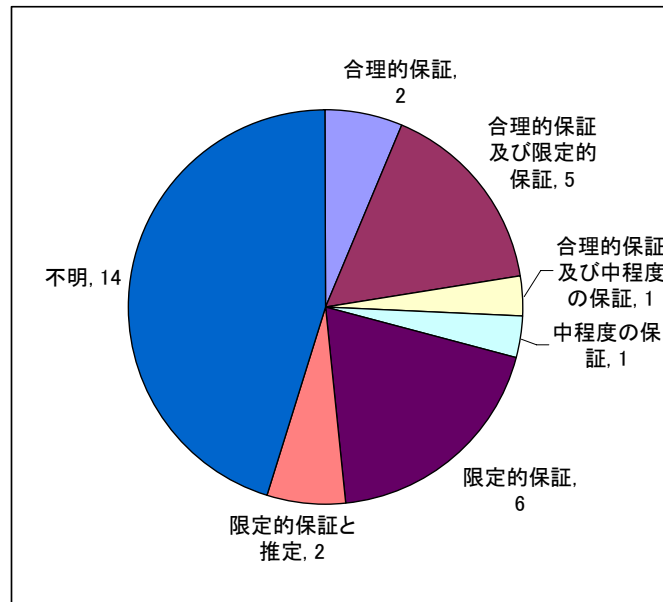


図表7：保証の範囲の内訳（出典：Global Reporters 2006を基に作成）

7. 保証の水準

保証の水準の内訳は、下図のとおりである。保証の水準が不明なものが14件と最多となっている。これらの多くは、アカウンティングファーム以外の機関が保証している場合である。合理的保証は2件、一部の項目に合理的保証を与えているもの

が6件、限定的保証が6件、結論から限定的保証と推定されるものが2件、及び中程度の保証が1件となっている。報告書全体に対して合理的保証を与えているのはカナダの金融機関の報告書だけである。



図表8：保証の水準の内訳（出典：Global Reporters 2006を基に作成）

II 事例分析

グローバル企業であって、大手アカウンティングファームによる保証を受けている、下記3社のサステナビリティ報告書に着目し、そこに掲載されている保証報告書を記載項目ごとに比較検討し、それらの相違点の原因分析を行った。

- ・BP Sustainability Report 2007⁵⁹
- ・ING group Corporate Responsibility Report 2007⁶⁰
- ・Philips Sustainability Report 2007⁶¹

3社の保証報告書において、保証報告書の基本的な事項はそれぞれ説明されていたが、記載項目や記載内容には相違がみられた。保証報告書には基本的な要素のみを記

⁵⁹ BP, Independent assurance statement to BP management, *Sustainability Report 2007*, 38-39頁,

(<http://www.bp.com/sectiongenericarticle.do?categoryId=6914&contentId=7042803>)

⁶⁰ ING, Assurance report, *Corporate Responsibility Report 2007*, 40頁,
(http://www.ing.com/group/showdoc.jsp?docid=075241_EN&menopt=ins|res)

⁶¹ Philips, Assurance report, *Sustainability Report 2007*, 67-69頁,
<http://www.philips.com/shared/assets/Downloadablefile/sustainabilitydownloads/report2007.pdf>

載する短文式と発見事項等を記載する長文式のものがあるが、INGは短文式であり、BPとPhilips は長文式の保証報告書である。BPとINGはErnst&Young、INGとPhilipsはオランダ、BPとPhilipsは限定的保証（ただし、Philipsは経済的パフォーマンスに関しては合理的保証）とそれぞれ共通する部分はあるが、保証の目的・対象・保証水準など、保証業務の内容の違いにより保証報告書の内容が決まってくる。

	BP	ING	Philips
保証業務実施者	Ernst&Young	Ernst&Young	KPMG
所在地	イギリス	オランダ	オランダ
保証の水準	限定的保証	合理的保証	限定的保証 (一部合理的保証)

なお、保証報告書の記載項目は、ISAE3000の「保証報告書の作成」パラグラフ49、50を参考にした。

1. 表題

BPは、「BP経営者に対する独立した保証報告書（Independent assurance statement to BP management）」となっているが、INGとPhilipsは、単に「保証報告書（Assurance report）」となっている。表題から独立した立場からの保証報告書であることが明瞭に示されているのはBPのみである。

2. 日付

BPは、「2008年3月」となっており日付まで記載されていない。INGとPhilipsでは、それぞれ「2008年4月7日」「2008年2月18日」と日付が記載されている。保証報告書の日付は、保証業務実施者の責任の限界を示すため、通常、日付まで記載するのが一般的である。

3. 宛先

BPは、「BP経営者」に対するものと表題に含めているため、別途あて先は記載していない。INGは、「INGグループN.V. 経営者」となっている。Philipsは、「Philips Sustainability Report 2007（冊子版）の読者」となっている。経営者宛てが一般的であるが、Philipsの読者宛ては、保証の第三者性をより意識したものと推測される。

4. 保証業務実施者

BPは、「Ernst&Young LLP London」となっている。INGは、「Ernst&Young 会計士 個人名」となっている。Philipsは、「KPMG Sustainability B.V 個人名」となっている。組織名のみの記載にとどまる場合と、個人名まで記載する場合とがみられており、現状ではばらつきがある。我が国では、通常、個人名まで記載されて

いる。

5. 保証の目的

BPは、目的という表現はないが、「AA1000ASに示された重要性（Materiality）、完全性（Completeness）、対応性（Responsiveness）の原則の順守」、及び「GRIガイドラインの適用」に関する限定的保証の提供と読み取れる。

INGは、「INGグループN.V.の企業責任報告書2007が、「2頁に記載された8種類の主要パフォーマンス指標（KPI）がすべての重要な点において信頼できる」、「5-6頁の記載がGRIガイドラインの報告原則及びINGグループN.V.の文書化された報告方針に準拠し、INGグループN.V.内の報告プロセスを正確に反映している」という合理的保証を提供する目的で、保証業務を実施したと記載している。

Philipsは、目的という表現はないが、本報告書の読者に「本報告書の情報が正しく記載（fairly stated）されているかどうかについての限定的保証」と、「本報告書の経済的パフォーマンスの部分において特定されたデータがPhilipsの2007年度グループ財務諸表から正しく導出されているかどうかについての合理的保証」を提供することと読み取れる。

保証水準に関しては、目的の箇所に併せて記載している。INGの合理的保証やBPの限定的保証のように、いずれかだけでなく、Philipsのように保証の対象によって合理的保証と限定的保証の両方を提供しているケースがある。

6. 保証の対象（scope）

BPは、報告書全体を対象に「AA1000ASに示された重要性（Materiality）、完全性（Completeness）、対応性（Responsiveness）の原則の順守」と、「GRIガイドラインの適用」という観点から限定的保証を実施している。

INGは、「8種類の主要パフォーマンス指標（KPI）」と報告書に記載している報告アプローチの記載が「GRIガイドラインの報告原則及びINGグループN.V.の文書化された報告方針に準拠し、INGグループN.V.内の報告プロセスを正確に反映している」かを対象とした合理的保証を実施しており、範囲を限定している。

Philipsは、報告書全体を対象に「報告書の情報が正しく記載（fairly stated）されているかどうかについての限定的保証」と、「報告書の経済的パフォーマンス（Our economic performance）の部分において特定されたデータがPhilipsの2007年度グループ財務諸表から正しく導出されているかどうかについての合理的保証」を実施している。

7. 経営者の責任と保証実施者の責任

BPとPhilipsは、報告書の冒頭で経営者の責任と保証業務実施者の責任を簡潔に記載している。

INGは、保証報告書の記載項目に「経営者の責任」と「監査人の責任」を各々設けて詳述している。INGの「経営者の責任」では、「経営者は、報告書の作成の責任、そこに含まれる情報がGRI原則及び文書化されたINGの方針に準拠していることについての責任を負う。この責任には、重要な虚偽表示がなく、適切な報告方針（GRI報告原則を含む）を選択・適用し、当該状況において合理的である測定手法及び見積を利用したCR報告書の作成に関連する内部統制を設計、実施、保持することが含まれる。」として、内部統制の整備・運用にまで言及している点が特徴的である。また、「監査人の責任」では、「我々はオランダの法律（law）に準拠して我々の手順を実施した。この法律は、我々が倫理的な要求事項（独立性に関する要求事項を含む）を遵守することなどを要求している。我々の責任は、『業務及びクライテリア』の項に記載された項目について、INGの経営者の要望を受けて結論を表明することである。我々が保証手順を実施するにあたっての責任は、INGの経営者のみに対するものである。」として、背景にある法律の言及や、経営者に対してのみ責任を負うことの言及がなされている点が特徴的である。

8. 保証業務基準

BPでは、「AA1000ASとISAE3000」が、INGでは、「ISAE3000とCOS 3410」が、Philipsでは、「COS 3410」が保証業務基準として利用されている。

INGとPhilipsの事例ではオランダの法律に基づいて保証業務が実施されている旨が保証報告書に記載されている。

9. 報告書の作成基準（判断基準、クライテリア）

BPでは、「AA1000ASに示された重要性（Materiality）、完全性（Completeness）、対応性（Responsiveness）の原則」と「GRIガイドライン」が、INGでは、「GRIガイドラインの報告原則」と「会社の文書化された報告方針（the documented reporting policy）」が、Philipsでは、報告書に記載されている「独自の内部的サステナビリティ・パフォーマンス報告クライテリア（GRIガイドライン及び社内の報告ガイドラインに基づくもの）」が作成基準として利用されている。

なお、Philipsの「サステナビリティ・パフォーマンス報告クライテリア（own internal sustainability performance reporting criteria）」は、保証報告書の結論部分の次の箇所に結論と区別して掲載されており、保証報告書の理解に役立つものと考えられる。

10. 利害関係

BPでは、保証報告書の記載項目の一つとして「我々の独立性」が詳述されている。INGでは、上述した「監査人の責任」の中で、オランダの法律（law）が独立性に関する要求事項の遵守を要求していることが記載されている。同様にPhilipsでも、

「基準 (Standards)」という項目の中で、法律が独立性に関する要求事項の遵守を要求していることを記載している。

BPの「我々の独立性」では、「BP plcの監査人として、Ernst&Youngはイングランド・ウェールズ勅許会計士協会 (The Institute of Chartered Accountants in England and Wales、以下「ICAEW」という。) の職業的専門家の倫理ガイドに示された独立性の要求事項を遵守するよう求められている。Ernst&Youngの独立性の方針は、ICAEWの要求事項に対応するとともに、一部箇所では、それを上回るものであり、ファーム、パートナー、プロフェッショナル・スタッフに適用される。これらの方針は、独立性を損なうと考えられる、あるいは、その可能性があると考えられるような、顧客との財務的利害を禁止している。毎年、パートナー及びスタッフは、このファームの方針の遵守を確認するよう求められる。

我々は毎年BPに対し、我々の独立性又は客観性を損なうような、禁止されたサービスの提供を含め、いかなる事象もないかどうかを確認している。2007年度には、このような事象もサービスも無かった。」と具体的な記載があり、読者が理解しやすくなっている。

11. 保証の限界

BPは「レビューの限界 (Limitations of our review)」となっており、INGでは、「保証業務の限界 (Limitations of our assurance engagement)」として独立した項目として記載されている。

主として保証業務は精査ではなく試査に基づき実施されていることから保証の対象としていない情報や、往査箇所や査閲したデータなどについて記載されている。

また、BPとPhilipsでは、限定的保証を提供しているため、合理的保証との保証水準の違いについて言及している。

12. 結論

BPでは、保証の目的に合わせて、AA1000ASに基づく「重要性」と「完全性」と「対応性」及びGRIガイドラインのアプリケーションレベル (A+) を満たしているかについて「我々は～ (例えば、虚偽表示) を認識していない (we are not aware of ～)」又は「我々の注意を引くことはなかった (nothing has come to our attention)」という表現を用いて「限定的保証」の結論が表明されている。

INGでは、「8種類の主要パフォーマンス指標 (KPI)」については「信頼できる (reliable)」、「報告アプローチの記載がGRIガイドラインの報告原則及びINGグループN.V. の文書化された報告方針に準拠し、INGグループN.V. 内の報告プロセスを正確に反映しているか」については「正確に反映している (accurately reflects)」という表現を用いて「合理的保証」の結論が簡潔に表明されている。

Philipsでは、報告書の情報については「不適正に記載されているようには見え

ない (does not appear to be fairly stated)」と「限定的保証」の結論が、「経済的パフォーマンス」については「Koninklijkeフィリップス・エレクトロニクス NV (Philips) の2007年度グループ財務諸表から正しく導出されている (properly derived)」と「合理的保証」の結論が簡潔に表明されている。

13. その他

(1) 実施した手順

3社とも、実施した手順の内容が箇条書きで具体的に列挙されている。各社、保証の対象が異なるため、実施した手順も異なる。その中で、BPではデータの信頼性を確かめる手順以外にAA1000ASに示された重要性、完全性、対応性に関する結論を表明するための手順として主として以下の内容を記載されている。

【手順の例示】

- ① BPの一部の経営者及び担当者にインタビューした。
- ② ステイクホルダーエンゲージメントについてのBPのアプローチを検討した。
- ③ 競合他社との高いレベルのベンチマークを実施した。
- ④ 外部メディアの報告書や、選択されたグループ・レベルの文書を検討した。
- ⑤ 重要な問題を本報告書に含めるためのBPのプロセスを検討した。

(2) 発見事項（コメント）

BPでは、観察事項の一部が記載されている。Philipsでは、「コメント」として改善の提案事項が記載されている。

(3) 保証チーム

BPでは、「我々の保証チーム (Our assurance team)」として、保証チームの選定や経験を簡潔に記載している。

第5章 今後の検討課題

本研究資料では、我が国における将来の保証業務の基準並びに実務指針策定の参考となるように、主として欧州の業務実施基準や実務動向などを中心に調査を実施した。

CSR情報に対する保証業務実務のさらなる発展のためには、検討すべき課題が多く残されている。そこで今後の検討にあたっての一助となることを期待して、本研究資料の調査過程で提起された主な課題を以下に示す。

(1) 適合する基準

CSR情報保証業務における適合する基準には、例えば、環境省ガイドライン（環境報告ガイドライン（2007年版））やGRIガイドラインなどがある。しかしながら、本来企業の社会的責任への対応の状況については、企業と企業を取り巻く外部環境との広範囲の関係について開示されることが予定されており、適合する基準の要件に関する具体的な判断基準についてさらに検討することが必要である。

特に、企業が個別に設定した基準を保証業務基準の判断の基準（クライテリア）として使用することが実務事例として多数見受けられるため、個別に設定された基準の適合性をどのように判断するか、その策定プロセスの透明性や想定利用者にとっての利用可能性をどのように確保するかについて、引き続き検討が求められる。

(2) マテリアリティを加味した保証対象

国際的に最も主要なガイドラインであるGRIガイドラインでは、サステナビリティ報告書に記載すべき情報の選択にあたっては、「組織の重要な経済的、環境的及び社会的影響を反映する」とことと「ステークホルダーの評価及び意思決定に影響を及ぼす」とことの二面性を考慮することとされている⁶²。

このため財務報告のように確立した開示項目が決定されているわけではなく、保証対象範囲（スコープ）の決定過程（プロセス）そのものを保証業務の対象とする必要があり、このための手続きについての検討が求められる。

(3) 組織的な業務実施

CSR情報に対する保証業務は、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考えられる。

⁶² GRI, *Sustainability Reporting Guidelines*,

Part 1: Defining Report Content, Quality, and Boundary 1.1 Defining Report Content “Materiality”

特に、我が国の実務では限定的保証が主流となっていることから、保証業務実施者が消極的形式での結論表明の基礎として「有意の水準」⁶³での保証を入手するために、証拠収集手続の内容、時期及び範囲の組合せをどのようにすべきかについての検討が必要である。また、同時に合理的保証を実施するための要件についての検討も必要である。

(4) 長文式報告書の発見事項と提案事項

CSR情報の保証業務における保証報告書の種類は、我が国の実務では財務諸表監査における監査報告書に類似した形式の短文式報告書がほとんどを占めている。一方で欧州では長文式報告書⁶⁴の実務事例が多くみられた。CSR情報の保証業務がいまだ発展途上にあると考えれば、想定利用者に誤解を与えないように配慮した、より丁寧な記述による保証報告書が望まれることはいうまでもない。

特に、保証業務の結論とは明確に区分された形式で示される、発見事項や提案事項が想定利用者の理解を促進することが期待されるため、これらの記載方法についてのあり方を検討する必要がある。

(5) 法的責任

CSR情報に対する保証業務は任意に実施されている。本研究資料では、こうした任意の業務提供における保証業務実施者の損害賠償責任をとりあげていない。しかしながら、CSR情報開示の巧拙が企業のレピュテーションリスクやブランド戦略に影響することが想定されるため、法律専門家の協力を得るなどしてCSR情報に対する保証業務についての法的責任問題を検討することが望まれる。

(6) 保証業務実施者の資格

任意に実施されているCSR情報に対する保証業務においては、公認会計士以外の他の専門家が保証業務を実施する場合も見受けられる。環境配慮促進法では、「環境報告書の審査を行う者」（いわゆる保証業務を実施する者）に対して、独立性、品質管理体制の整備、従事者の質の向上などを要件として求めていること

⁶³ ISAE3000のパラグラフ24「有意であるとは、想定利用者の主題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水準とされることである。」

⁶⁴ ISAE3000においては、長文報告書について以下のように記述されている。パラグラフ48. 「・・・業務実施者は、想定利用者に効果的に伝達にできるように、『短文式』か『長文式』の形式を選択する。・・・『長文式』報告書は、基本要素はもちろんのこと、業務条件、使用される規準、業務の特定事項に関連する発見事項、及び場合により提案事項を、詳細に記述することが多い。発見事項や提案事項は、主題情報に関する業務実施者の結論とは明瞭に区別され、それを表現するに当たって使用する文言は、それらが業務実施者の結論に影響させる意図ではないことを明確にする。・・・」

より⁶⁵、今後、仮に制度として展開する場合には、保証業務実施者の資格要件についてさらに詳細に検討する必要がある。

(7) 年次報告書におけるCSR情報に対する保証業務

諸外国において年次報告書において記載すべき非財務情報に関する多様な規定やガイドラインが相次いで策定されていることから、今後、我が国においても年次報告書の開示規制についての議論が活発化していくことが予想される。その際には、年次報告書において開示されるCSR情報に対する保証業務のあり方を併せて検討していくことが必要である。

また、これまで自主的に開示されてきたCSR情報に対する保証業務と今後の検討が期待される年次報告書におけるCSR情報に対する保証業務との関係を整理し、両者を別々の業務として実施するのではなく、共通化できる部分を明確にし、効率的に保証業務を実施していく方法についての検討が求められる。

(8) 我が国におけるCSR情報に対する保証業務の情報発信

欧州諸国の実務動向を調査した結果、CSR情報に対する保証業務については、各国でより実務的な対応のあり方が検討されており、わずか数年の間に大きく発展していることが判明した。したがって、こうした国際的な議論に参加していくためには、当協会が中心となって我が国の動向についても積極的に情報発信を果たしていくことが期待される。

(9) 我が国におけるCSR情報に対する保証業務基準のあり方

本研究資料は、我が国における将来の実務的な指針となるものの策定の参考となることを企図してとりまとめられたものである。しかしながら、一部の先進的な欧州諸国においては、保証業務の実施基準が策定され、又は草案が検討されていることが判明した。さらにIFACにおいてもサステナビリティ報告の国際保証基準（assurance standard on sustainability reporting）の開発についての検討が予定されている。こうした背景より、我が国においても保証基準の検討が早期に開始されることが予想され、その際には当協会としても積極的に関わっていくことが期待される。

以 上

⁶⁵ 環境配慮促進法第10条において「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的確な実施を確保するために必要な体制の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に努めるものとする。」と定められている。

参考資料

(第1章関連)

参考資料1：オーストラリアの状況

(第2章関連)

参考資料2：アンケート票（保証業務実施者宛）

参考資料3：アンケート票（発行組織宛）

(第3章関連)

参考資料4：欧州3カ国のヒアリング調査行程

(第4章関連)

参考資料5：The Global Reporters 2006 Survey of Corporate Sustainability Reporting
TOP50の分析

(共通)

参考資料6：URLリンク集

参考資料7：日本公認会計士協会の関連する研究報告等のリスト