

# サステナビリティ情報の報告と保証

朴 恩 芝

In recent years, the environmental activities of companies have caught an increasing concern of wide range of stakeholders. Offering information about these activities contributes to the companies in keeping sustainable developments and carrying out accountability and/or social responsibility. Moreover, such information offering is expected to improve the market value of companies in the middle-long term.

In addition, it has become common for European companies to switch over from environmental disclosure to sustainability reporting. Sustainability reporting, which is facilitated by Global Reporting Initiative (GRI), contains information which summarizes not only environmental but also social and economic activities. By showing in its guideline which kind of information should be included, GRI requires providing companies make sustainability reporting more useful for stakeholders. As well, the number of companies which attach the assurance by the third party to sustainability reports is growing larger in Japan and Europe, although such reporting is by no means legally required.

This paper examines the status quo of sustainability reporting by Japanese companies and reviews studies which focus on the third-party assurance to sustainability reports as well as environmental reports. After discussing the contents of the international assurance standard guideline, AA1000AS and ISAE3000, it considers the explicit role and remaining issue of the third-party assurance for Japanese companies.

## I. はじめに

以前の局地的なレベルではなく地球レベルの環境問題が様々な利害関係者の关心を集めながら、かなりの時間が経つ。今日行われる企業の情報提供は、社会の持続可能な発展という見地から、社会に対する企業の責任、つまりアカウンタビリティを履行することにつながると期待される。

近年のこれらの動きは、市民社会の成長や成熟によるところも大きい。NPO や NGO 団体などが企業の経済活動への牽制勢力としての役割を担うことで、企業が引き起こす様々な問題が顕在化する。市民社会の成長は、今まで成長至上主義のもとで、政府の規制ばかり

り気にしていた企業の体質を根本から変える大きな波といえよう。もっとも、アメリカやヨーロッパのような市民社会を形成することに遅れた日本社会においても、市民行動の速い成長がみられ、現在の企業の社会的責任遂行を強く働きかける要因となりつつある。

このように現在の経済システムがさまざまの要因で成長から持続可能性の段階に進むなかで、必然的に企業の存在意義や責任が増し、そこで具体的に求められる新たな役割や責任が企業の社会的責任 (Corporate Socially Responsibility: 以下 CSR) である。つい最近まで企業は株主中心の利益追求を最大の目標とし、それこそが社会への最大の責任遂行であると言われた。確かに資本主義社会にお

いて、企業の存続に株主の存在が欠かせないため、株主中心は当然かもしれない。しかし、それだけにとらわれないで、企業は存続において株主のみならず企業を取り巻く利害関係者の存在に気づきはじめた。と同時に多様な利害関係者の利益を追求する義務が課せられたのである。その義務こそがアカウンタビリティの遂行であり、これはさらに中長期的に企業価値向上にもつながることが期待される<sup>1)</sup>。

こういった環境情報の開示から、近年はヨーロッパを中心にサステナビリティ情報の開示への移行が多く見られる。サステナビリティ報告書は、Global reporting initiative (GRI) を中心に普及し、環境の側面だけでなく経済と社会の側面までを対象としている。GRI はそのガイドラインのなかで具体的な開示項目を列挙し、その積極的な活用を呼びかけている。実際、何らかの形で年々 GRI ガイドラインを利用する企業は増えており、2006 年 1 月末現在日本企業は 128 社報告されている (GRI, 2006)。さらに GRI では、サステナビリティ情報の開示が強制ではなく自主的なものであるにもかかわらず、情報に対して信頼性を付与するために第三者保証をつけることが推奨されている。そのため、ヨーロッパや日本の環境・サステナビリティ報告に第三者保証が付されるケースが着実に増えつつある。

ところで、監査の機能が提供される報告書の信頼性保証にあるとすれば、伝統的に財務諸表監査をはじめとするもっとも高い保証レベルのものだけでなく、非財務的情報提供が増えるに伴い、それに見合った保証業務が必要とされる。監査と区別される保証業務とは情報利用者に対する情報の質、あるいはその

内容の質を改善する独立した専門的サービスであると定義される (加藤・友杉・津田, 1999, 243 頁)。これによると、保証業務は監査より範囲が広く、時には一部コンサルティングまで含む。しかし、一般財務諸表監査以外の保証については明確な保証基準の設定や議論がまだ不十分であるため、保証は中位レベル以下の低いレビューに留まっている。といっても、非財務情報に関する報告書の信頼性向上には役立つものであろう。ここでは非財務情報の信頼性付与のための仕組みを保証業務レベルで取り扱い、監査という表現は避ける。

本稿では、まず日本のサステナビリティ報告書開示の動向についてまとめる。そのなかで、新しい動向として注目されるサステナビリティ報告書の第三者保証に関する研究動向と、国際的な保証基準ガイドライン AA1000AS および ISEA3000 について考察し、日本企業におけるサステナビリティ報告書の第三者保証に関する現状と提言を行う。

## II. 日本企業のサステナビリティ情報開示の動向

一般にサステナビリティ (sustainability) とは持続可能性と訳されるが、これは企業を財務的パフォーマンスのみで評価するのではなく、企業活動の環境的側面、社会的側面、経済的側面のいわゆるトリプルボトムラインから評価することである。GRI ガイドラインにおいてもサステナビリティはトリプルボトムラインの概念として取り入れられる。このトリプルボトムラインの 3 つの側面の相互関連性は、特に規定されていないが、経済をトップとして社会・環境の側面を考慮するも

## サステナビリティ情報の報告と保証

のと考えられる<sup>2)</sup>（國部, 2004, 4 頁）。サステナビリティ経営における経済とは、利害関係者の富の増大であり、それは付加価値計算書によって示される構造になっているからである。

このような GRI のトリプルボトムラインの概念を取り入れ、環境の側面に特化せず社会と経済の情報までも提供しようとする動きは、まだ十分とは言えないが確実に変わりつつある<sup>3)</sup>。その一例で、最近作成される企業の環境報告書の名称が一部、社会経営報告書、サステナビリティ報告書、CSR 報告書などに変更されている<sup>4)</sup>。他の論文で行った分析では、日本企業が提供する環境報告書とサステナビリティ報告書の開示動向が検討されているが、短期間に実に大きな変化が見られた<sup>5)</sup>。

そこでは東証1部上場企業の2004年度環境関連報告書のうち、冊子またはネット上で入手でき、なおかつページ数が把握できる426社の報告書を対象とした分析を行った。なかでもサステナビリティ情報の側面に焦点を合わせ、2004年度分析を中心2003年度と比較しながら、特に各情報の積極性を表す指標の1つと考えられる報告書のページ数をもじいて、サステナビリティ報告書の開示動向を把握した。2003年度の分析においては、近年環境性の側面に関する開示が一般化しつつあること、経済性の側面については他の財務情報と明確に区別することが難しく実行が見送られていたことから、過渡期的で企業の姿勢にばらつきがみられる社会性情報の開示状況が

分析に適すると判断したが、2004年度の分析では社会性情報とともに、少數はあるが経済性情報もみられるようになったことから、経済性の側面も分析対象に含めている。

<図表1>でみられるように、全体的に環境を含む社会的責任情報を開示する企業は前回の374社から426社と大幅に増えているが、開示媒体名称の多くは前年同様、依然環境報告書が中心になっている。2003年度の分析では開示企業の80%以上の310社が環境報告書を利用し、サステナビリティ報告書は16%の62社に留まっていた。しかし、2004年度の分析ではサステナビリティ情報開示の際の利用媒体に著しい変化が見られる。環境報告書による開示が減る一方で、サステナビリティ報告書の開示が前年の16%から31%（133社）へと2倍ほど増えており、サステナビリティ報告書による開示が軌道に乗りつつあると見受けられる。

それぞれの企業の報告書を分析し、各ページの内容を分類した結果が<図表2>にまとめられている。まず、企業の開示する報告書の総ページ数に注目してみる。2004年度は、八十二銀行の100ページが最高で、2003年度に105ページを記録した九州電力は今回69ページにとどまったが、全体的にも図表でみると前年に比べ60ページまでの企業が多くなっている。ここからは必ずしも量にこだわらず、簡潔な情報発信を志向し始めている企業の開示戦略の変化が見受けられる。

サステナビリティ報告書の場合も、全体的

<図表1>サステナビリティ情報の開示媒体

(数字は開示企業)

媒体名称	2003年度				2004年度			
	全体	ER	SR	その他	全体	ER	SR	その他
合計	374	310	62	2	426	284	133	9

ER：環境報告書、 SR：サステナビリティ報告書

出所：朴（2005）、5頁の表の一部

には総ページ数が20-30ページのところに集中しているが、2003年度には30-40ページが最も多く、80ページを超えるところまでばらつきが存在していたのに対して、2004年度は30ページまでのところに集中しており、それ以上がまったく存在していない。これは非常に興味深い点である。このような現象については、サステナビリティ報告書の開示元年とも言える2003年度において、環境性情報に社会性・経済性の側面を試験的に取り入れる形にしたため情報量が増えたが、社会性情報に対する関心が強まることによって、環境性の

側面をコンパクトにし、量的な側面より構成面での工夫をとおして全体的に簡潔なデータ発信を試みた結果であるかもしれない。

社会性ページだけに限ってみると、これらの傾向はより鮮明になる<図表3>。一見してわかるように、全体的に総ページ数は伸びていないが、社会性のページ数は顕著に増えており、サステナビリティ報告書においては6-10、11-15ページに集中している。これらの動きは、企業の環境情報開示への焦点がサステナビリティ情報開示に移行していくことを物語っており、環境情報以外の分野

&lt;図表2&gt; 情報開示総ページ数

	2003年度			2004年度		
	全体	ER	SR	全体	ER	SR
1~20	79	76	3	79	0	70
21~30	133	119	12	136	73	63
31~40	67	50	17	75	75	0
41~50	44	37	7	57	57	0
51~60	26	16	10	41	41	0
61~70	11	6	5	15	15	0
71~80	7	2	5	14	14	0
81~90	5	2	3	5	5	0
91~110	2	2	0	4	4	0
合計	374	310	62	426	284	133

ER:環境報告書、SR:サステナビリティ報告書

出所:朴(2005), 6頁

&lt;図表3&gt; 社会性・経済性ページ数の比較

	2003年度			2004年度					
	社会性ページ			社会性ページ					
	全体	ER	SR	全体	ER	SR			
0	156	152	3	79	73	3	338	239	93
1~5	150	132	17	191	158	31	81	43	35
6~10	47	25	22	94	44	50	6	2	4
11~15	7	1	6	40	5	32	1	0	1
16~20	6	0	6	13	4	9	0	0	0
21~30	6	0	4	5	0	4	0	0	0
30~40	2	0	2	2	0	2	0	0	0
40~50	0	0	2	2	0	2	0	0	0
合計	374	310	62	426	284	133	426	284	133

ER:環境報告書、SR:サステナビリティ報告書

出所:朴(2005), 6頁

## サステナビリティ情報の報告と保証

への情報開示を積極的に試みている様子が見てとれる。

一方、2004年度に新しく試みた経済性のページ数は、結論的にいうと開示率20%にも満たず、いまだに消極的な開示に留まっている。しかし、サステナビリティ報告書においては経済性の情報開示が進んでおり、広範囲にわたる情報開示への積極的な取り組みが感じられる。このような現象は社会性情報の開示が試みられた2003年度の状況と似ており、今後企業による積極的な経済性情報の開示が期待される。

では、このようにますます増えていく環境およびサステナビリティ情報の開示がなぜ行われるのか、何によって促されるのかについて、その要因を考えてみる。

まず、各業種におけるリーダー的な企業の存在が挙げられる。確かに社会性の開示に積極的な企業は大規模であり、社会の関心やニーズにすばやく対応することが予想される。なかでも、大手スーパー系に加え食品や化粧品（化学）の業種がたくさんみられたこともあります。企業が地域・生活・消費者密着型である場合、それらの特性を活かし戦略的に社会性や経済性情報を開示しているものと考えられる。

もっとも説得力のある変数は、社会性及び経済性情報の開示に対するGRIの影響であろう。ヨーロッパでは環境報告書を開示する際、環境情報に限定せずサステナビリティ情報まで含めることが多くなりつつあり、外国、特にEUを含むヨーロッパに進出する企業にとっては、GRIに対応することが重要性を増していると考えられる。一方、有価証券報告書の所在地別セグメント情報を見れば、半数ほどの企業がヨーロッパに進出しているこ

とが把握できたが、残りの企業は海外に進出していないか、あるいは売上への影響が少ないと海外事業の所在が明らかにされていない。さらに最近活発な情報開示の動きを見せている地域・生活・消費者密着型企業に関してはEUに進出している事実が確認できないことに鑑みても、この要因だけすべてを説明することは難しいかもしれない。そうはいっても、何らかの理由でGRIの影響を受け、社会性及び経済性情報の開示に向けた動きが活発化しつつあることは確かであろう。

### III. サステナビリティ報告書の保証に関する先行研究

最近はサステナビリティ報告書の自主的な開示自体に対する関心だけでなく、報告書の信頼性も問われている。サステナビリティ報告の保証問題については、とりわけヨーロッパ<sup>6)</sup>において、より広範囲な情報開示への動き、さらにそのためのガイドラインの設定が続き、それらに関する研究も行われる。

例えば、O'Dwyer and Owen (2005) は、2002年ACCA-UKとヨーロッパサステナビリティ報告書大賞にリストアップされたサステナビリティ報告書に付された意見書の分析を行っている。ここでは、AA1000AS, FEE, GRIの3つガイドラインの保証基準を比較し、AA1000ASが保証基準としてより本格的なものであると結論づけている(O'Dwyer and Owen, 2005, p.215)。Park and Bronson (2005)は、企業が自主的に提供するサステナビリティ報告書の第三者保証について分析を行い、第三者意見書がもたらすべきフィットを企業が積極的に認識していると結論づけている(Park and Bronson, 2005,

p.1099)。一方, Dixon et al. (2004) は, 環境パフォーマンスを含む環境情報に対する監査の問題は財務会計監査と深くかかわっているとし, 財務会計監査が環境監査領域に貢献するのか, また会計監査人が企業活動における環境への影響を評価でき, 環境監査を担当することが可能かどうかを問い合わせ, 環境監査人に必要な要素の一般的フレームワークを提案している (Dixon et al., 2004, pp.131-133)。Huitema et al. (2002) は, 教育の面で保証を考え, より高い環境教育と政策の実施が保証の質に関するかどうかを分析している (Huitema et al., 2002, p.13)。

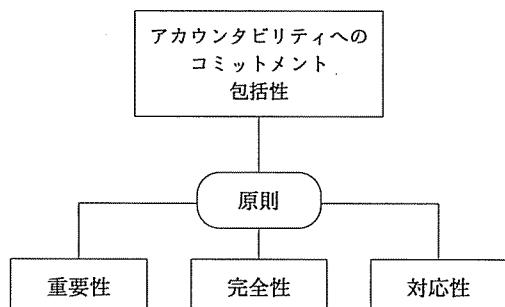
#### IV. AA1000AS と ISAE3000

実際にサステナビリティ報告書に対して第三者保証を行う際には, 保証のレベルが問題となる。前述のようにもっとも高い保証レベルにある財務諸表監査に対して, サステナビリティ報告書のような環境・社会関連情報への保証は, 限定的意見, つまりレビューに留まることになる。財務諸表監査には監査基準等が存在するが, サステナビリティ報告書のような非財務情報を監査する上では明確な基準が設定されていないためである。このような状況を踏まえて, 2003年3月にイギリスの NGO 団体 AccountAbility によって AccountAbility 1000 Assurance Standard (AA1000AS) という保証基準の設定が試みられた。但し, そこにはまだ具体的な項目が設定されていないため, 綱羅的に保証作業を行うことができない状況にある。

AA1000AS は, 企業パフォーマンス全体にわたり, 組織のサステナビリティ報告書の質や作成のプロセスおよびシステム, ならび

に実務者の能力に関する保証の実施に重点をおく (AccountAbility, 2003, p.12)。同基準はアカウンタビリティへのコミットメントの最重要課題として「包括性 (Inclusivity)」を置き, そこから報告書が利害関係者にとって必要な情報を含んでいるかを問う「重要性 (Materiality)」, 重要なパフォーマンスを網羅しているかに関する「完全性 (Completeness)」, 利害関係者への対応を適切に行っているかに関する「対応性 (Responsiveness)」という 3つの原則を導き出し, それをもとに保証実務の担当者が報告書を評価するよう求めている。なお, ここでいう「包括性」は, ①社会, 環境, 経済的パフォーマンスとインパクト, それらに対する利害関係者の見解を確認し, 理解すること, ②組織の方針と活動に対する利害関係者の期待とニーズを考慮し, 一貫した対応を行うこと, ③組織の意思決定と行動およびその影響について, 利害関係者に説明することを要件とする (AccountAbility, 2003, p.11)。

<図表 4> AA1000AS のコミットメントと原則



出所 : AccountAbility (2003), p12の図表

他の保証基準である ISAE3000 (国際保証業務基準3000) では, 報告書の信頼性を高めるために会計監査の手法に準じて審査し, 保証を行うことを勧告している。これは, 監査

## サステナビリティ情報の報告と保証

やレビューといった一般的な財務情報のための評価レベルと異なる保証エンゲージメントの一般基準で、その目的は実務者と顧客との合意であるとされる。エンゲージメントとは、積極的関与という意味で、企業のCSR活動の節目ごとに利害関係者を公式的に参与させることを意味する（國部、2005、105頁）。両方とも持続可能な保証を提供するために保証実務の担当者から利用されているものの、その目的は異なるとされる（AccountAbility and KPMG、2005、p.16）＜図表5＞。

### V. 日本におけるサステナビリティ報告書の保証

環境省が2003年に発表した『平成14年度環境報告の促進方策に関する検討会報告書（案）

一環境報告書の比較可能性及び信頼性確保のための基本的枠組みについて』では、第三者保証を「審査」タイプと「評価・勧告」タイプに分けている（環境省、2003、11頁）。前者は環境報告書の記載情報の正確性および環境報告書の作成基準への準拠性を第三者によってレビューするタイプのものであり、監査法人によって実施される。他方、後者は環境報告書の作成基準が未整備であっても環境保全上の必要性などに照らして、独自の判断で環境報告書および事業者の環境への取り組み状況を評価するものであり、コンサルタント、NGO、研究者らによって実施される。

「審査」タイプは環境報告書の作成基準設定を前提とし、外部利害関係者の意思決定のために用いられるもので、環境報告書の作成開示基準やGRIガイドラインをはじめとす

＜図表5＞ AA1000ASとISAE3000の主な相違点

	AA1000AS	ISAE3000
重要性と範囲・基準	対象：広義の利害関係者 範囲：財務的考慮、規則、基準、組織の方針、利害関係者の行動 組織は利害関係者エンゲージメントプロセスに基づいて、その範囲と基準を決めるべきである。 保証実務者は利害関係者とともに組織のエンゲージメントの質と、範囲と報告基準を考慮した彼らの意思決定プロセスの堅固性を評価する。	対象：特定の情報利用者グループ 範囲：事前に決定されたもの 保証された情報を確実にするための対応性は特定利用者のニーズと適切な基準の決定を満たす。 保証実務者は基準と報告情報とが一致しているのかを評価しながら、重要性を考慮する。
保証レベル	保証レベルは一つのエンゲージメントのなかの課題ごとに多様で、組織の課題の成熟度にかかわる。	合理的保証エンゲージメント（低いレベルのリスク削減）と限定的保証エンゲージメント（適切なレベルのリスク削減）から選択して適切なレベルの保証情報を提供することによって、エラーや見逃しのリスクを減らす。
完全性と対応性	適用性と対応の質評価と将来における持続可能性パフォーマンスの重要な側面を理解・管理できる保証部分の範囲。	単に与えられた期間における報告基準にかかる完全性と保証された情報の正確性を提供。
独立性と公平性	実務者は報告組織から独立することと、利害関係者への公正性について公的に利用可能な情報を作成しなければならない。	実務者は規範、独立性、客観性、秘密性を保証するために、会計専門家のため倫理のIFACコードの項目にある要求内容に従わなければならない。

出所：AccountAbility & KPMG (2005), pp.18-19の図表の一部

る国際レベルでの作成開示指針に関する専門的知識、環境マネジメントシステムといった経営的専門能力、環境全般に関する専門知識や監査に関する知識をもつ専門的環境報告審査人を認定し、NPO団体に登録させることができが検討されている。他方、「評価・勧告」タイプは、取り組み状況の適切性に関する評価や感想といった自由度の高い次元の意見表明にとどまり、外部利害関係者だけでなく情報の作成者である経営者の意思決定にも用いられるなどを視野に入れている<sup>7)</sup>。

環境報告書の保証の枠をサステナビリティ報告書に置き換えて考えても同様であろう。サステナビリティ報告書の信頼性を高めるためには、保証業務を行う際に、二段階のチェックシステムをとることが望ましいと考えられる。まず、監査法人のような専門家のもとで、環境情報監査のためのチームを形成し、その構成員として環境、技術関連の専門家、コンサルタントや財務担当者などを含める。そうすることによって、多方面での情報確認と保

証業務が可能となる。ここでは、一定の基準に準拠することで、保証業務より高いレベルの信頼性が担保される可能性がある。次の段階として、社会団体や学識経験者による「意見」レベルの保証を行う。このような二重の保証は確かに会社にとって多くのコスト負担を強いるものであるが、保証業務を徹底的に行うことで、その情報を手にする利害関係者から信頼を獲得し、よりよい評価につながることで企業価値の向上に結びつくと考えられる。現在イオンのように一部企業の間では両方の意見書が作成されており、今後二重の保証が普及する可能性は十分あると思われる。ただし、信頼性を確保するための手段が適切に講じられているかを確認しなければならない。

次は日本社会関連会計学会スタディ・グループにおいて行われた分析のうち、日本の環境およびサステナビリティ報告書における第三者保証の動向について行われたものである（梨岡、2005、47頁）

&lt;図表6&gt; 第三者意見書の分類

【対象：2004年環境・サステナビリティ報告書425社（単位：社）】

	審査型	所見型	その他補完手法（複数回答）
監査法人系	42	29	利害関係者ダイアローグ
NPO等	14	45	環境報告書を読む会
社内	1	1	トップと有識者等の対談
その他*	1	1	感想（被援助NPO、子供、取引先等）
小計	57	76	その他
添付無し	368	349	該当無し
合計	425	425	339

\*監査法人系とNPO系の2枚を添付

第三者審査	記載事項に対し、何らかの保証を行う。（監査に準じる手続きが必要）
第三者所見	企業の環境報告書、環境パフォーマンス等について何らかのコメント（評価・勧告など）を行う。概要的なものと具体的なものがある。

(注) 監査法人系：4大監査法人とその子会社  
NPO系：NPO、学識経験者、コンサルティング会社、ISO審査員等  
社内：監査役や内部監査室、社内の環境委員会など

出所：梨岡（2005）、47頁。

<図表6>にみるように、数値の正確性や整合性を重視する「審査型」意見書を添付する報告書は全体の10%強で、第三者からの評価・勧告である「所見型」意見書を添付する企業も20%弱しかない。しかし、これらは着実に増加傾向にあり、「環境報告書作成」段階を超えて企業が「開示内容保証」のレベルへと進んでいると考えられる。サステナビリティ報告書の信頼性を担保するためには第三者意見書を添付する方法が最も一般的だが、サステナビリティ報告書の作り手と受け手が望む「第三者意見書」がどのようなものなのかに関する議論はまだ不十分であり、今後環境報告書がサステナビリティ報告書へと進んでいくなかでは、より一層の議論が求められる（梨岡、2005、48頁）

未だに形式や意義が定まっていない「第三者意見書」だが、審査や所見によらない利害関係者を重視した第三者による意見（コメント）を掲載する報告書も増えている。利害関係者ダイアローグや、報告書を読む会の開催など、<図表6>の右側の「その他補完手法」がそれである。その他経営者の緒言にかえて、経営者と有識者との対談や座談会の記事を掲載するものも見られる（梨岡、2005、48頁）。これらは利害関係者の意見を取り入れる上では大変有効な手法のひとつであるが、「審査型」や「所見型」の第三者意見書とはまったく異なる性質で、決して保証の意味をもつものではない。

## VII. 結びに代えて

本稿では、第三者によるサステナビリティ報告書（環境報告書を含む）の信頼性について

て議論した。その前提として、日本企業によって行われるサステナビリティ情報の開示動向、さらに、国際的な保証基準についても検討してみた。

結論として、第三者による信頼できる意見書を提供するためには、次の3点が必要である。まず、①判断基準となる保証基準の設定である。前述のように、国際的にみてすでにガイドラインや基準の設定が試みられているため、そこから日本企業に適する基準を形成することが急がれる。これらの努力をもとに、②「審査」レベルでの保証の場合、専門家からなるチームによって、徹底的に保証業務が遂行されなければならない。最後に、③「意見」レベルでの保証を行うことで、業務の完全性を高める。ただしこの場合、意見を提供する団体の選別に注意を要する。客観的にみてその選定に信憑性がないと、保証の意味は薄れてしまう。また、保証内容を各社あるいは自社内で比較できることが重要である。それぞれの企業の情報をみて、その特徴を把握したり、自社内の分析を通して問題点を見出だして改善したりすることで、次の報告書に意見が反映されたかどうかを判断する材料となりうる。それによって、企業の経済的成长や環境活動を包含したサステナビリティ報告書の質自体を改善することが可能になろう。

## 注

1) これは、実際、先行研究において企業の環境情報開示と消費者関連度との関連、環境情報開示による資本調達への影響をめぐる実証分析において、その可能性が検出されている。前者は朴（2002）、後者は朴（2004a）をそれぞれ参照。

2) これは、SIGMA や GRI ガイドラインでの羅列

- 順位から國部教授が類推したものである。
- 3) 実際、日本社会関連会計学会のスタディ・グループにおいて行われた分析（2004-05年）では、過渡期の段階にあるため、十分な情報提供がなされた報告書はごく一部に限られた。
- 4) 発行された報告書の名称は経営環境報告書、環境社会報告書、CSR 報告書、サステナビリティ報告書などと多様だが、ここでは、それらをサステナビリティ報告書と称する。
- 5) 2004-05年の日本社会関連会計学会におけるスタディ・グループの研究成果において明らかになっている。朴 (2004b), 朴 (2005)。
- 6) なかでも、イギリス、フランス、ドイツやスウェーデン、オランダなど、いわゆる環境先進国において、その動きが活発である。
- 7) O'Dwyer and Owen (2005) によると、会計専門家による審査は限定的なレベルの低い保証にとどまるのに対し、保証専門のコンサルタントによる審査のレベルはより高く、積極的である (O'Dwyer and Owen, 2005, p.217)。
- 朴恩芝 (2002) 「日本企業の環境情報開示の質的特性」『社会関連会計研究』第14号, 65-74頁。
- 朴恩芝 (2004a) 「環境会計情報の開示による資本コスト低減効果の検証」『会計』第165卷第3号, 121-133頁。
- 朴恩芝 (2004b) 「日本におけるサステナビリティ報告書の開示状況」『サステナビリティレポートの現状と課題』日本社会関連会計学会スタディ・グループ中間報告, 11-20頁。
- 朴恩芝 (2005) 「日本におけるサステナビリティ報告書の開示動向に関する比較分析」『サステナビリティレポートの現状と課題』日本社会関連会計学会スタディ・グループ最終報告, 4-10頁。
- 吉見宏 (2001) 「監査範囲の拡大と監査概念の限定－環境監査を例として」『会計』第160卷 第4号。
- Account Ability (2003), *AA1000 Assurance Standard*.
- Account Ability and KPMG (2005), *Assurance Standards Briefing-AA1000 Assurance Standard & ISAE 3000*, April.
- Dixon, R., Mousa, G.A., Woodhead, A.D. (2004), "The Necessary Characteristics of Environmental Auditors: A Review of the Contribution of the Financial Auditing Profession," *Accounting Forum* Vol. 28.
- Global Reporting Initiative (2006), *GRI Reporters per Country* (see, [http://www.globalreporting.org/guidelines/rep\\_country.asp?country=56](http://www.globalreporting.org/guidelines/rep_country.asp?country=56))
- Huitema,D., Jeliazkova, M., Westerheijden, D.F. (2002), "Phases, Levels and Circles in Policy Development: the Cases of Higher Education and Environmental Quality Assurance," *Higher Education Policy* Vol.15.
- KPMG Global Sustainability Services (2005), *KPMG International Survey of Corporate Responsibility Reporting 2005*.
- Nigel Finch (2005), "The Motivations for Adopting Sustainability Disclosure," *MGSMS working papers in Management*, MGSM WP 2005-17.

## 参考文献

- 加藤恭彦・友杉芳正・津田秀雄 (編) (1999) 『監査論講義』中央経済社。
- 環境省 (2003) 『社会的責任投資に関する日米英3カ国比較調査報告書－わが国における社会的責任投資の発展に向けて』。
- 國部克彦 (2004) 「サステナビリティ報告の基礎」『社会関連会計学会スタディグループ中間報告』, 3-7頁。
- 國部克彦 (2005) 「CSR 経営の新しい挑戦（基調演説）」『週刊東洋経済』1月29日付け, 3-7頁。
- 國部克彦・平山健次郎 (編) (2004) 『日本企業の環境報告』省エネルギーセンター, 1-216頁。
- 梨岡英理子 (2005) 「情報の信頼性（第三者意見）のベストプラクティス」『サステナビリティレポートの現状と課題』日本社会関連会計学会スタディ・グループ最終報告, 47-50頁。
- 野村健太郎 (2005) 「CSR と会計」『社会関連会計研究』日本社会関連会計学会, 1-7頁。

サステナビリティ情報の報告と保証

O'Dwyer, B., Owen, D. (2005), "Assurance Statement Practice in Environmental, Social and Sustainability Reporting: A Critical Evaluation," *The British Accounting Review* Vol.37.

Park, J., Brorson, T. (2005), "Experiences and Views on Third-party Assurance of Corporate Environmental and Sustainability Reports," *Journal of Cleaner Production* Vol.13.

(三重中京大学現代法経学部)