HOKKAIDO UNIVERSITY

Title	非職業会計士によるCSR保証サービス
Author(s)	岡野, 泰樹
Citation	經濟學研究, 68(2), 49-59
Issue Date	2018-12-13
Doc URL	https://hdl.handle.net/2115/72192
Type	departmental bulletin paper
File Information	06ES_68(2)_049.pdf

Hokkaido University Collection of Scholarly and Academic Papers : HUSCAP

経 済 学 研 究　*68－2*
北 海 道 大 学　2018.12

非職業会計士によるCSR保証サービス

岡　野　泰　樹

Ⅰ．はじめに

持続可能な価値創造の重視やアカウンタビリティの範囲拡大等を背景に，組織のCSR活動とその結果を表すCSR情報に対する関心がますます高まっている。

例えば，欧州では，2014年12月に「非財務情報・多様性情報の開示に関するEU指令」（Directive 2014/95/EU）が制定され，CSR情報を中心に広範な非財務情報の開示が大規模会社等に義務付けられることとなった。また，米国においても，2010年に制定されたドット・フランク法によって，アフリカを中心とした特定地域での紛争を助長する要因となっている鉱物（紛争鉱物）の調達活動に関する情報開示が上場企業に求められる等，組織のCSR活動を重視する動きがみられる。さらに，統合報告書等を利用して，自発的にCSR情報を開示する組織も増加しつつある。

こうしたCSRへの関心の高まりにつれて，開示されたCSR情報，あるいは，そのもとにあるCSR活動等を検証・評価し，何らかの保証を付与するサービス（保証サービス）への注目も高まっている。KPMGがフォーチュン・グローバル500の上位250社（G250）を対象に実施した調査によると，CSR情報に保証を付与しているG250の割合は，2005年の時点で30%であったのに対し，2015年の時点では63%にまで増加している[1)]。CSR情報に対するこうした保証サービスの多くは，大規模会計事務所を中心とした職業会計士による保証業務という形で実施されているが[2)]，財務諸表監査とは異なり，それは職業会計士のみによって独占的に実施されるものではない。保証という行為を広く捉えれば，CSR活動・情報等に対する保証は，コンサルタントや審査・認証機関による証明，認定等も含め，今日，様々な形で広く実施されていると考えることができる。

本稿はかかる認識をもとに，主に職業会計士以外の保証主体（以下，非職業会計士）によって行われている代表的なCSR保証サービスを，監査論における保証の観点から分析し，その特質を明らかにするものである。それにより，今日行われている多様なCSR保証サービスにおける，職業会計士による保証業務の位置付けもより明確になるものと思われる。

本節に続く第Ⅱ節では，分析視角として監査論における保証概念が整理され，第Ⅲ節ではそれをもとに非職業会計士による保証サービスが分析される。第Ⅳ節ではこれらの検討を通した結論を述べる。

Ⅱ．監査論における保証

本稿における保証（assurance）という用語は，監査論において用いられているものである。監査論において保証という用語は，監査との関係

1）KPMG［2015］p.40.

2）*ibid*, p.41. なお，本稿では，多様な保証サービスの中でも，とくに職業会計士による保証サービスを指す用語として，保証業務という用語を用いている。

の中で，大きく次の二つの意味で用いられている[3]。

第一の意味での保証は，「監査という行為の結果によって与えられる信頼」として理解されるものであり，「監査は経営者が受託責任を果たしていることについて，合理的な保証を与えるものである」[4]というような文脈において用いられている。信頼が求められるということは，何らかの状況や活動，情報等に対して不信感を抱く人々が存在しているということであるから，この意味での保証は，「監査という行為の結果によって生じる不信の軽減」ということもできよう。

第二の意味での保証は，「職業会計士による監査，およびその類似業務を総称する概念」として理解されるものである[5]。この意味での保証は保証業務（assurance engagement）というべきものであり，監査はその代表的なものであるとされる。保証業務は，第一の意味での保証を実効性あるものとするための基盤となる，次のような要件を満たす必要があるとされている。

まず，保証主体には，保証対象から独立していること（独立性）と，保証対象に対する専門知識やスキル（専門性）が求められている。確かに，ある活動を行った者が自らその正しさを主張したり，その活動に対する専門知識を全く有していない者が行った監査・保証業務の結果としての保証は，信頼されないだろう。

また，保証対象の適否等を評価する際の明確な規準（評価規準）も求められている。明確な評価規準が存在せず，保証主体の印象のみで評価された結果としての保証は客観性が低く，信頼されないだろう。

さらに，保証の品質を一定に保つために，保証主体の行為規範（保証基準）が求められている。保証の目的や，上述した独立性や専門性といった保証主体に求められる人的要件，保証対象の検証・評価方法，検証・評価結果の報告方法といった行為規範が規定されている程度は，監査・保証業務の結果としての保証の信頼性に影響を与えるだろう。

これらの要件は，職業会計士による監査・保証業務において求められているものではあるが，今日行われている多様な保証サービスによる，保証の実効性を評価する際にも，有用な視角を提供するものである。そこで以下では，

・独立性と専門性
・評価規準
・保証基準

といった視点から，非職業会計士によって行われているCSR保証サービスを検討したい。

なお，これらの視点に加え，その保証サービスによって，いったい「何が」，「どの程度」保証されているかという，「保証命題」と「保証水準」が検討されることはいうまでもない。これら二つは，保証の付与という問題に接近する際の理論上の核心となるものである[6]。

保証命題は，保証対象とその属性に分類される。保証対象には，情報やシステム・プロセス，行動などがあげられ，その属性には，事実性，基準準拠性，適正性などがあげられる。財務諸表監査を例にすれば，保証対象は，財務諸表という情報であり，その属性は適正性である。

保証水準には，絶対的保証，合理的保証，限定的保証があげられる。絶対的保証は，保証命

3）ここでの監査と保証の関係と意味の理解は，堀江［2006］や吉見［2006］を参考にしている。
4）AICPA［1978］，邦訳p.10.
5）堀江［2006］4頁。
6）同上，369頁。ただし堀江［2006］は保証命題を保証の主題と表現している。なお，保証の問題を検討する際の理論上の核心が，保証命題と保証水準にあることは，堀江［2006］以外にも多くの論者によって認識されている。例えば，上妻［2006］は，保証理論のコアは，何をどの水準で保証すべきかにあると指摘しているし（上妻［2006］5頁），内藤［2014］も保証の概念モデルを保証命題と保証水準に区別して提示している（内藤［2014］265頁）。

題（例えば，情報の適正性）を100%保証するものである。合理的保証は，絶対的ではないが，相当に高い程度の保証とされる。通常，保証業務の実施には，種々の経済的・認識的制約が存在するため，絶対的保証を付与することは困難である。限定的保証は，それらの制約が合理的保証よりもより強い場合に付与される保証であり，これら３つの保証水準の中では最も低い程度の保証である。

Ⅲ．非職業会計士によるCSR保証サービス

１．ISO14001（環境マネジメントシステム）認証

ISO14001は，持続可能な開発をキーワードに開催された「環境と開発に関する国連会議」（地球サミット）に先立って行われた，「持続可能な開発のための経済人会議」の要請を受けて，国際標準化機構（International Organization for Standardization：ISO）が1996年に制定した，環境マネジメントシステム（Environmental Management System：EMS）の仕様規格である[7]。ここで，EMSは，組織の種々のマネジメントシステムの中でも，その環境側面をマネジメントし，順守義務を満たし，リスクおよび機会に取組むために用いられるマネジメントシステムとして理解され[8]，組織自身による環境に関する目標・計画の設定，その目標を反映する基準の設定と運用，その基準に照らしたパフォーマンスの評価，そしてその評価を受けての改善という，Plan-Do-Check-Act（PDCA）モデルを基礎に構築されるものとされる[9]。

ISO14001の認証は，このようにして組織が構築したEMSが，①ISO14001の要求事項に適合していること，②明示された方針・目標を一貫して達成できること，③有効に実施（運用）されていることを，認証機関が評価し，保証するものである[10]。ただし，こうした認証は，ISO14001を構築している組織に強制されるものではない。それはあくまでも，組織による自発的な取組みとして理解されるものである。ISO14001の運用状況を調査した日本適合性認定協会［2011］によると，認証は，「社員の品質意識・環境意識の向上」と「製品又はサービスの質，環境パフォーマンスの向上」という，組織内部の経営管理への役立ちを主たる目的に取得されているようである。

認証機関の行為規範（保証基準）としてはISO17021-1[11]があり，公平性と能力が，審査機関（審査員）が備えるべき要件としてあげられている。そこでは，公平性は，客観性（利害抵触がないか，解決されていること）があることとされており，公平性の要素を伝えるために有用なその他の用語として，独立性や，利害抵触・偏見・先入観がないこと，中立，公正などがあげられている[12]。また，自らがコンサルティングを行った依頼者（被認証者）のEMSを自ら認証すること等，公平性を損なう脅威の具体例も詳細に説明されている[13]。一方，能力は，意図した結果を達成するために，知識及び技能を適用する力とされている[14]。知識及び技能としては，ビジネスマネジメントの実務に関する知識や，監査の原則，実務及び技術に関する知識，ISO14001に関する知識，記録や報告書の作成やプレゼンテーションの技能等があげられている[15]。なお，能力については，

7）金原［2017］47頁。

8）ISO［2015a］par.3.1.2. なお，マネジメントシステムは，方針，目的及びその目的を達成するための，相互に関連する又は相互に作用する組織の一連の要素とされている（*ibid*，par.3.1.1）。

9）*ibid*，par.0.4.

10）ISO［2015b］introduction.

11）ISO［2015b］は，マネジメントシステム全般を審査し認証する機関に対する一般的な要求事項を規定するものである。本稿では，ISO［2015b］のマネジメントシステムに関する記述をEMSに当てはめて記述している。

12）*ibid*，par.3.2.

13）*ibid*，par.4.2.4.

14）*ibid*，par.3.7.

15）*ibid*，A.2.

ISO17021-2 にさらに詳細な規定がある。

ISO14001 の認証は，このように公平性と専門性が確保されている認証機関によって，二段階の審査を経て行われる。第一段階の審査は，第二段階の審査を有効に行うために，依頼者が文書化した EMS についての情報のレビューを通して，その EMS の状況を理解することを目的とするものである[16]。第二段階の審査は，第一段階の審査の結果を受けて，依頼者の EMS の実施状況を，その有効性を含めて評価することになる[17]。これらの審査の過程で用いられる評価規準は，もちろん ISO14001 である。審査の結果，認証が認められると認証文書が発行されることになる。

以上の ISO14001 の認証の特徴をまとめると次のようになるだろう。

まず第一に，保証命題は，組織の EMS の基準準拠性と有効性である。EMS というシステム・プロセスが保証されるのであって，特定の環境パフォーマンスや環境活動の適否等が保証されるわけではない。また，EMS の基準準拠性・有効性が，どの程度保証されているのかという，保証水準は不明確である。次に，認証機関としての独立性と専門性の要件は，認証機関の行為規範（保証基準）である ISO17021-1 において詳細かつ厳格に定められている。ISO17021-1 で示されている公平性と能力の要件は，それぞれ独立性と専門性の要件と読み替えて差し支えないものである。最後に，ISO14001 の認証においては，ISO14001 が明確な評価規準として利用されることが指摘できる。

２．カーボンラベル

カーボンラベルは，製品やサービスが気候変動に与える影響度を表示する環境ラベルであり，低炭素な製品やサービスを，消費者に選別させるための情報提供手段として機能するものである[18]。カーボンラベルは世界各国に様々なものが存在しているが，ここでは，我が国において普及しているカーボンラベルの一つである，カーボンフットプリント（Carbon Footprint of Products：CFP）を取上げ，検討することとする[19]。

CFP とは，製品（商品やサービス）の原材料調達から，廃棄・リサイクルに至るまでのライフサイクル全体を通して排出される温室効果ガスの排出量を二酸化炭素（CO_2）に換算して，製品にマーク（CFP マーク）として表示する仕組みのことをさす[20]。製品に表示される CFP マークには，算定された CO_2 排出量（数値情報）に加え，その製品のライフサイクル段階別の CO_2 排出割合のような，当該数値情報を補足する情報，当該製品に関する詳細情報にアクセスするための事業者のウェブサイトの URL等の情報（以下，まとめて CFP情報）が記載されるが[21]，事業者が CFP マークを製品に表示するためには，以下で示すような，（１）個品別検証，（２）システム認証，のいずれかを事前に受けなければならない。CFP マークの信頼性を確保するための仕組みとして，検証・認証が義務付けられているのである。

（１）個品別検証

個品別検証は，個別の製品にマークとして表示される CFP情報が，当該製品に該当する製品種別基準（Carbon footprint of Products-Products of Category Rule：CFP-PCR）と関連規定に準拠しているか否かを検証し，保証するものである[22]。ここでの保証水準は，当該検

16）ISO［2015b］par.9.3.1.2.
17）*ibid*, par.9.3.1.3.
18）上妻［2011］4 頁。
19）我が国におけるカーボンフットプリントは，2009 年度から 2011 年度にかけて，経済産業省を中心にその基礎的な仕組み整備され，2012 年度からは，産業環境管理協会がそれを引き継ぐ形で運営している（島崎［2016］10 頁）。
20）産業環境管理協会（https://www.cfp-japan.jp/about/）。
21）島崎［2016］19-21 頁。
22）産業環境管理協会［2013a］16 頁。

証がライフサイクルアセスメントとしての性格を有していることから，限定的保証の水準で実施することが望ましいとされている[23]。

保証主体となるのは，CFP制度の運営主体である産業環境管理協会に登録されたレビューア（以下，登録レビューア）の中から選任された，CFP検証員である[24]。登録レビューアには，CFPのルールや，温室効果ガス排出量の算定に関する専門知識，検証行為の技能，学歴や業務経験等，検証を実施するための専門性が要求されているが[25]，独立性についての明確な要件は見当たらない。

個品別検証は，こうしたCFP検証員によって，次のような段階を経て行われる[26]。第一段階では，事業者から提出された検証申請書一式（CFP情報が記載された書類）の内容が，CFP-PCRと関連規定に照らして評価される。次に，第二段階では，第一段階で生じた疑問点等を踏まえ，事業者に電話やメール，対面等でヒアリング調査が実施され，修正が必要な事項があればその内容が具体的に指摘される。ここで，指摘事項等に対して，CFP検証員がコンサルティング行為を実施してはならないとされている。最後に，第二段階での指摘・修正事項等への事業者の対応を踏まえ，合否判定が行われ，検証結果報告書が作成される。

以上の個品別検証の特徴をまとめると次のようになるだろう。

まず第一に，保証命題は，CFP情報の基準準拠性である。また，「限定的保証の水準で実施することが望ましい」との記述があるように，保証水準が明示されていることは特筆すべき点である。こうした保証水準の概念は，財務諸表監査（会計監査）から援用したものであるとされ[27]，職業会計士による保証業務の他分野への影響を見取ることができる。次に，保証基準としては，「登録レビューア・内部検証員の力量に関する要求事項」[28]や，「カーボンフットプリントの検証手順」[29]が存在しているが，保証主体の判断を規定する基準（CFP検証判断基準）は非公開とされている[30]。また，独立性についての規定は，上述したコンサルティング行為の禁止など，部分的にしか見当たらない。最後に，個品別検証においては，CFP-PCRと関連規定が評価規準として利用されていることが指摘できる。

（2）システム認証

事業者がある特定の商品のみにCFPマークの表示を希望するのであればそれほど問題はないが，多くの商品にCFPマークの表示を希望するのであれば，その一つ一つをその都度検証する個品別検証では，コストと時間がかかりすぎる。そこで利用されるのがシステム認証である。

システム認証は，適切なCFP算定・検証・公開システム（以下，CFPシステム）を経て創出されたCFPマーク（情報）は適切なものであるとの考えのもと，事業者が組織内部に構築したCFPシステムが，「カーボンフットプリントシステム認証に関する要求事項」[31]に準拠しているか否かを検証し，保証するものである[32]。つまり，結果の適切性ではなく，その結果が導かれるまでのプロセスの適切性が検証，保証される。この点で，システム認証によ

23）産業環境管理協会［2015a］1頁。
24）同上，2頁。
25）産業環境管理協会［2013b］。
26）同上［2015b］2-3頁。
27）同上［2015a］1-2頁。
28）同上［2013b］。
29）同上［2015b］。
30）環境省によると，CFP検証判断規準は，「カーボンフットプリントの検証手順」と共にCFP検証員が検証に際して則る基準とされており（https://www.env.go.jp/policy/hozen/green/ecolabel/a05_02.html），保証基準として機能していると考えられるが，その詳細について産業環境管理協会は公開していない（https://www.cfp-japan.jp/regulation/index.html）。
31）同上［2015d］。
32）同上［2013a］16頁。

る保証は，上述したISO14001の認証と同様の構造を有していると言えよう[33]。また，保証水準は，個品別検証同様，財務諸表監査の概念が援用され，限定的保証の水準で実施することが望ましいとしている[34]。

保証主体となるのは，産業環境管理協会に登録されているシステム認証機関である。かかる認証の価値は，第三者による公平で力量が確保された審査によって確立される社会の信頼に依拠しているとされ[35]，システム認証機関には，公平性（独立性）と力量（専門性）が求められていることが理解できる。ただし，公平性についての説明は，「公平であること及び公平であると認識されること」[36]という一般的な記述と，保証主体の公平性を損なう，いくつかの具体例[37]が示されるに留まっている。一方，力量については，マネジメントシステムや，CFPのルール，温室効果ガス排出量の算定に関する専門知識，検証行為の技能，学歴や業務経験等が詳細に示されている[38]。

システム認証は，このような認証機関によって，次のような段階を経て行われる[39]。第一段階では，事業者から提出された，CFPシステム認証審査申請書（組織の構築したCFPシステムの概要等が示された書類）が，カーボンフットプリントシステム認証に関する要求事項や関連規定に照らして評価される。次に，第二段階では，第一段階での評価結果を受けて，事業者のシステムの運用実態が評価される。その後，それらの評価結果を踏まえた認証機関内でのレビュー等を経て合否判定が行われ，認証文書が発行される。

以上のシステム認証の特徴をまとめると次のようになるだろう。

まず第一に，保証命題は，CFPシステムの基準準拠性･有効性である。また，保証水準は，限定的保証の水準によるものとされている。次に，保証基準としては，「カーボンフットプリントシステム認証機関の力量に関する要求事項」[40]や「カーボンフットプリントシステム認証手順」[41]が存在しているが，保証主体の判断を規定する基準（CFPシステム認証判断基準）は，個品別検証同様，非公開とされている[42]。また，独立性についての規定は存在するものの，一般的な記述と少数の具体例が示されるに留まっている。最後に，システム認証においては，「カーボンフットプリントシステム認証に関する要求事項」と関連規定が評価規準として利用されていることが指摘できる。

3．フェアトレード認証ラベル

フェアトレード（公正な貿易）とは，主に開発途上国で生産された原料や製品を，適正な価格で継続的に購入すること等によって，生産者や労働者の生活改善と自立を図り，持続可能な開発を目指す貿易の仕組みのことをいう[43]。かかる原料や製品が「フェアに」，つまり適正な価格や労働環境等で取引されたものかどうかを客観的に証明する仕組みがフェアトレード認証であり，認証を受けた製品は認証ラベルを貼付することができる。こうした認証ラベルは，フェアトレードの基準の統一や，公正な取引の透明化，消費者からの広い認知と大規模流通経

33）実際，CFPシステムは，先に取り上げたEMS等，PDCAモデルを含む他のマネジメントシステムと基本的な特徴を共有するものであり，既に他のマネジメントシステムを構築している場合，それらを基礎にCFPシステムを構築できるものとされている（産業環境管理協会［2015d］2頁）。
34）同上［2015c］1頁。
35）同上［2015g］1頁。
36）同上，5頁。
37）同上，7頁。
38）産業環境管理協会［2015h］。
39）同上［2015c，2015e］。
40）同上［2015g］。
41）同上［2015e］。
42）同上（https://www.cfp-japan.jp/regulation/index.html）。
43）フェアトレードジャパン（http://www.fairtrade-jp.org/about_fairtrade/）。

路の獲得を目指して，考案されたものである[44]。

ここでは，様々な認証ラベルの統一を図り，認証ラベルを世界的に普及させた国際フェアトレード・ラベル機構（Fairtrade Labelling Organizations International：FLO）による認証の仕組みを取上げ，検討することとする。

設立当初FLOは，認証基準（国際フェアトレード基準）の策定と当該基準に照らした認証，双方の役割を担っていたが，基準の策定と認証が同一機関によって行われることは客観性を欠くとの批判を受け，2004年に認証のみを担う新たな組織としてFLO-CERT（フェアトレードラベル認証会社）が設立された[45]。FLO-CERTはその後，2007年にISO17065[46]の認定を取得している。ISO17065は，製品，プロセス及びサービスの認証機関に対する一般的な要求事項を定めたものであり，そこでは上述したISO17021-1同様，認証機関が備えるべき公平性（独立性）と能力（専門性）の要件が詳細かつ厳格に規定されている。

かかる独立性と専門性を備えたFLO-CERTの認証の結果として表示される認証ラベルは，その原料が生産されてから，輸出入，加工，製造工程を経て完成品となるまでの各プロセスで，FLOの策定した国際フェアトレード基準が遵守されていることを保証するものである[47]。より簡単に言えば，認証ラベルは，ある製品が適正な生産・取引のプロセスを経たものであることを保証するものであると言える[48]。当該認証ラベルは，生産・取引の「プロセス」を保証するというトレーサビリティ（追跡可能性）の認証であり，商品の性能そのものを表示するものではないことに注意する必要がある[49]。ある製品がフェアなものか否かは，その製品が適正な生産・取引のプロセスを経ているか否かで評価されるのである。

製品の生産・取引のプロセスには，様々な組織が関与することになるが，FLOは当該プロセスに関与する組織を，①生産者，②現地加工業者，③輸出業者，④輸入業者，⑤製造業者，⑥卸業者，の６つに分け，原料の生産から認証ラベルが貼付された最終製品となるまでに，製品（原料）の売買行為を行う組織に原則として認証を求めている[50]。適正な生産・取引プロセスを保証するためには，当該プロセスに関与するこれらの組織がそれぞれ国際フェアトレード基準を満たしていることを確認する必要があるのである[51]。

生産･取引プロセスの全体を対象とするため，国際フェアトレード基準は非常に膨大なものとなっているが，当該基準は大きく，製品全般に共通の生産や取引の仕方を定めた一般基準と，個々の製品ごとの生産や取引の仕方を定めた産品基準に分けられる。一般基準は，生産過程における基準と取引過程における基準にさらに分けられるが，そのいずれにおいても，上述したトレーサビリティを確保することに重点が置かれていることに注目すべきであろう[52]。

FLO-CERTは，こうした基準に照らして，製品が適正な生産・取引プロセスを経ているかどうかを書類審査や実態調査を通じて検証し，基準を遵守していることが認められると認

44）畑山［2014］159頁。
45）渡辺［2010］67頁。
46）ISO［2012］。
47）フェアトレードジャパン（http://www.fairtrade-jp.org/about_fairtrade/intl_license.php）。
48）畑山［2016］140頁。
49）同上，151頁。
50）フェアトレードジャパン（http://www.fairtrade-jp.org/license/point.php）。
51）渡辺［2010］84頁。製品（原料を含む）の輸入のみを行う業者と，輸入に加え製造・卸・最終販売のいずれか一つでも行う業者のうち，年間総売上高が100億円以上の業者，最終製品前の製品を海外に輸出する業者はFLO-CERTが認証し，それ以外の業者は，言語の問題等も考慮し，FLO傘下の各国の団体（日本であればフェアトレードジャパン）が認証することとされている（同上，87頁）。
52）畑山［2016］144-148頁。

証書が発行されることとなる。なお，認証手順や検証方法の詳細については標準業務手続書（Standard Operating Procedure）[53] が，主要な検証項目については遵守基準（Compliance criteria）[54] がそれぞれ FLO-CERT から公表されている。

以上のフェアトレード認証の特徴をまとめると次のようになるだろう。

まず，保証命題は，製品の生産・取引プロセスの基準準拠性である。製品がフェアなものであるかどうかは，当該製品が適正な生産・取引プロセスを経ているか否かで評価される。また，製品の生産・取引プロセスの基準準拠性が，どの程度保証されているのかという，保証水準は不明確である。次に，認証機関としての独立性と専門性の要件は，ISO17065 において詳細かつ厳格に定められており，認証手順や検証方法を示す保証基準も公表されている。最後に，フェアトレード認証においては，FLO の策定する国際フェアトレード基準が明確な評価規準として利用されることが指摘できる。

4．エコマーク

エコマークは，様々な商品（製品･サービス）の中で，生産から廃棄にわたるライフサイクル全体を通して環境への負荷が少なく，環境保全に役立つと認められた商品につけられる環境ラベルであり，その活用によって，消費者による環境を意識した商品選択と，関係企業の環境改善努力を促進し，持続可能な社会の形成を図ることを目的とするものである[55]。環境ラベルには様々な種類が存在するが，エコラベルは，ISO14024 で規定されるタイプⅠ環境ラベルに分類される。

タイプⅠ環境ラベルとは，特定の評価規準に照らした第三者機関による審査・認証の結果，使用が認められる環境ラベルのことをさす[56]。エコマークの場合，第三者機関にあたるのは日本環境協会の中に諮問機関として設置された審査委員会である。当該審査委員会は，環境負荷の評価・提言対策などに関する中立機関の専門家や有識者によって構成されるとされているが[57]，ISO14024 では，認証に際しての要求事項について，上述した ISO17065 を「参照することを推奨する」との記述に留まっており[58]，保証主体として独立性と専門性がどの程度厳格に担保されているのかは判然としない。

エコマークを商品に表示するためには，かかる審査委員会の審査・認証を受ける必要があるが，その際に用いられる評価規準は，商品カテゴリーごとに制定される。評価規準は，商品のライフサイクルを通して，測定可能な環境影響の差異に基づいた環境上優位な商品を，その商品カテゴリー内の他の商品と差別化するように制定すること[59]，商品の目的適合性（商品が健康，安全性及び消費者が必要とする機能を満たすものであること）と性能レベルを考慮して制定することが求められている[60]。この意味で，エコラベルは，上述したフェアトレード認証ラベルとは異なり，商品の性能そのものを示したラベルということができよう。なお，審査は，既に見てきた他の CSR保証サービス同様，書類審査や実態調査を通して行われるが，その際に審査委員会が従うべき保証基準(行為規範)は，明確には規定されていない。

53）FLO-CERT（https://www.flocert.net/solutions/fairtrade-resources/how-it-works/）.

54）*ibid*（https://www.flocert.net/solutions/fairtrade-resources/compliance-criteria/）.

55）日本環境協会（https://www.ecomark.jp/about/）。

56）田中［2012］46 頁。ISO は環境ラベルを，タイプⅠ環境ラベル，事業者の環境に関する自己宣言を表すタイプⅡ環境ラベル（ISO14021），定量的な製品環境負荷データを開示するタイプⅢ環境ラベル（ISO14025），の３つに分類している（同上）。

57）日本環境協会（https://www.ecomark.jp/office/organization/）。

58）ISO［1999］par.7.1.

59）*ibid*，par.5.4-5.5.

60）*ibid*，par.5.7.

表１　非職業会計士によるCSR保証サービスの概要

	ISO14001認証	カーボンラベル（１）個品別検証	カーボンラベル（２）システム認証	フェアトレード認証ラベル	エコマーク
保証命題	システムの基準準拠性・有効性	情報の基準準拠性	システムの基準準拠性・有効性	生産・取引プロセスの基準準拠性	商品の基準準拠性
保証水準	不明確	限定的保証	限定的保証	不明確	不明確
独立性	明確に規定	不明確	一般的・抽象的に規定	明確に規定	不明確
専門性	明確に規定	明確に規定	明確に規定	明確に規定	不明確
評価規準	ISO14001	CFP-PCR（製品種別基準），関連規定	カーボンフットプリントシステム認証に関する要求事項，関連規定	国際フェアトレード基準	商品ごとの認定基準
保証基準	ISO17021-1	登録レビューア・内部検証員の力量に関する要求事項，カーボンフットプリント検証手順（検証判断基準は非公開）	カーボンフットプリントシステム認証機関の力量に関する要求事項，カーボンフットプリントシステム認証手順（認証判断基準は非公開）	ISO17065，標準業務手続書，遵守基準	不明確

以上のエコマーク認定の特徴をまとめると次のようになるだろう。

まず第一に，保証命題は，商品の基準準拠性である。ここでは，商品の性能そのものも保証されていることに注意する必要がある。各商品ごとに制定される評価規準は，商品の目的適合性と性能レベルを考慮して制定されることが求められているのである。ただし，それらがどの程度保証されているのかという保証水準は不明確である。また，保証主体の独立性や専門性の程度，保証主体が従うべき保証基準（行為規範）も明確には規定されていない。

Ⅳ．結語

以上検討してきた非職業会計士によるCSR保証サービスの概要を改めて整理すると**表１**のようになる。

これら非職業会計士によるCSR保証サービスには，次の点に職業会計士によるそれとの類似性を見ることができる。

第一に，非職業会計士による保証サービスでは，環境への配慮や公正さといった，その定義が困難な事象に対して，システム・プロセスの保証を通して対応しようとする指向が見られた。かかる指向は，近年の職業会計士によるCSR活動・情報に対する保証業務においても観察されるものである[61]。

第二に，非職業会計士による保証サービスにおいても，保証水準の概念が導入されていることが確認された。保証水準の開示は，保証業務リスクのレベルや保証業務の状況に対する理解を促進し，保証手続を正当化することで，保証業務の目的の明確化を可能にするものであり[62]，その重要性が非職業会計士による保証サービスにおいても認識されてきていると見ることができる。

他方で，保証の実効性という観点からは，非職業会計士によるCSR保証サービスは，それを担保するための種々の要件を十分に満たしているとは言い難く，職業会計士による保証業務と同等の位置付けを与えることは難しい。厳格さに欠けるとも言えるこのような「弱い保証」を付与する保証サービスが行われている背景としては，次のことが考えられよう。

61）システム・プロセスを保証命題として近年制度化されたCSR活動・情報に対する保証業務として，米国の紛争鉱物報告書監査があげられる。

62）AI-Hamadeen［2007］p.146.

第一に，非職業会計士によるCSR保証サービスは，職業会計士による保証業務のように，組織外部の利害関係者の利益保護をその目的とするものばかりではない。ISO14001の認証で見たように，組織内部の経営管理への役立ちを念頭に行われているものもある。

第二に，第一の点とも関連するが，組織外部の利害関係者の利益保護を目的とした場合であっても，非職業会計士によるCSR保証サービスで想定されている組織外部の利害関係者とは，主に当該組織の商品・サービスを購入する一般の消費者であって，投資家ではない。個々の保証の失敗によって，個々の消費者が被る損失は比較的少額であるし，それによって経済全体が危機に陥るわけではない。

逆に言えば，現在，職業会計士によって実施されているCSR情報・活動の保証業務は，基本的に投資家の利益保護を念頭に置いており，その失敗による損失の大きさ，資本市場，経済全体に与える影響の大きさから，より実効性ある保証を付与するための要件を満たすことが求められていると考えられよう。その意味で，現在は非職業会計士によって実施されているCSR保証サービスも，経済全体へ与える影響という観点からその重要性が増すにつれて，職業会計士によって行われるそれと同様，実効性ある保証を付与するための種々の要件が満たされたものとならなければならない。

参考文献

AICPA［1978］Report, *Conclusions and Recommendations.*（鳥羽至英訳［1990］『財務諸表監査の基本的な枠組み－見直しと勧告－』白桃書房。）

AI-Hamadeen, R.M.［2007］“Assurance of corporate stand-alone reporting: evidence from the UK,” PhD thesis, School of Management, University of St-Andrews.

ISO［1999］*ISO 14020, Environmental labels and declarations－Type* Ⅰ *environmental labeling-Principles and procedures.*（日本工業標準調査会訳［2000］『JIS Q 14020 環境ラベル及び宣言－タイプⅠ環境ラベル表示－原則及び手続』。）

――［2012］*ISO 17065, Conformity assessment-Requirements for bodies certifying products, processes and services.*（日本工業標準調査会訳［2012］『JIS Q 17065 適合性評価－製品，プロセス及びサービスの認証を行う機関に対する要求事項』。）

――［2015a］*ISO 14001, Environmental management systems － Requirements with guidance for use.*（日本工業標準調査会訳［2015a］『JIS Q 14001 環境マネジメントシステム－要求事項及び利用の手引』。）

――［2015b］*ISO 17021−1, Conformity assessment － Requirements for bodies providing audit and certification of management systems － Part1: Requirements.*（日本工業標準調査会訳［2015b］『JIS Q 17021-1 適合性評価－マネジメントシステムの審査及び認証を行う機関に対する要求事項－第１部：要求事項』。）

KPMG［2015］*Currents of Change － The KPMG Survey of Corporate Responsibility Reporting 2015.*

君塚秀喜［2011］「日本のカーボンラベルA経済産業省の取り組み－カーボンフットプリント制度の実用化・普及に向けた取り組み」上妻義直編著『CO_2を見える化するカーボンラベル－フットプリントの算定から新動向まで』所収，中央経済社，233-249頁。

金原達夫［2017］『環境経営入門［改訂版］－理論と実践－』創成社。

上妻義直［2006］「環境報告書の保証－問題の所在－」上妻義直編著『環境報告書の保証』所収, 同文館出版, 2-9頁。

――――［2011］「カーボンラベルの概念と種類」上妻義直編著『CO_2を見える化するカーボンラベル－フットプリントの算定から新動向まで』所収，中央経済社1-32頁。

産業環境管理協会［2013a］『JEMAI 環境ラベルプログラム（エコリーフ／カーボンフットプリントコミュニケーションプログラム）基本文書』。
――――――［2013b］『JEMAI 環境ラベルプログラム（カーボンフットプリントコミュニケーションプログラム）登録レビューア・内部検証員の力量に関する要求事項』。
――――――［2015a］『JEMAI 環境ラベルプログラム（カーボンフットプリントコミュニケーションプログラム）カーボンフットプリント検証規定』。
――――――［2015b］『JEMAI 環境ラベルプログラム（カーボンフットプリントコミュニケーションプログラム）カーボンフットプリント検証手順』。
――――――［2015c］『JEMAI 環境ラベルプログラム（カーボンフットプリントコミュニケーションプログラム）カーボンフットプリントシステム認証規定』。
――――――［2015d］『JEMAI 環境ラベルプログラム（カーボンフットプリントコミュニケーションプログラム）カーボンフットプリントシステム認証に関する要求事項』。
――――――［2015e］『JEMAI 環境ラベルプログラム（カーボンフットプリントコミュニケーションプログラム）カーボンフットプリントシステム認証手順』。
――――――［2015f］『JEMAI 環境ラベルプログラム（カーボンフットプリントコミュニケーションプログラム）カーボンフットプリントシステム認証機関登録・評価規程』。
――――――［2015g］『JEMAI 環境ラベルプログラム（カーボンフットプリントコミュニケーションプログラム）カーボンフットプリントシステム認証機関の力量に関する要求事項』
――――――［2015h］『JEMAI 環境ラベルプログラム（カーボンフットプリントコミュニケーションプログラム）カーボンフットプリントシステム認証審査員の力量に関する要求事項』。
島崎規子［2016］「カーボンフットプリントの現状と表示方法」『城西国際大学紀要』第 24 巻第 1 号, 1-37 頁。
田中正躬［2012］「グローバリゼーションとマークの現実」田中正躬監修・編著『氾濫するマーク－多様化する認証』所収，日本規格協会，31-54 頁。
内藤文雄［2014］「監査・保証業務の概念モデル」内藤文雄編著『監査・保証業務の総合研究』所収，中央経済社，257-270 頁。
日本適合性認定協会［2011］『調査報告書　ISO14001 に対する適合組織の運用状況』。
畑山要介［2014］「フェアトレードの分水嶺－『認証ラベル論争』をめぐる分析－」『年報社会学論集』27 号, 158-169 頁。
――――――［2016］『倫理的市場の経済社会学－自生的秩序とフェアトレード』学文社。
堀江正之［2006］『IT 保証の概念フレームワーク』森山書店。
吉見宏［2006］「環境報告書の保証に関する理論的考察」上妻義直編著『環境報告書の保証』所収, 同文館出版, 10-27 頁。
渡辺龍也［2010］『フェアトレード学－私たちが創る新経済秩序』新評論。