【研究論文】

国立大学の環境報告書における第三者レビューの実態と変遷

―法規制の影響とステイクホルダーの包含の視点から―

東田　明・福尾　勇人・仙場　胡丹

要旨

本稿の目的は，法規制環境下にある組織がどのような第三者レビューの形態を採用するか，そしてこれらの第三者レビューにおいて，ステイクホルダーの視点がどのように反映されているかを明らかにすることである。日本において環境報告書の作成が義務付けられている国立大学の 2006 年から 2020 年の環境報告書を対象に，第三者レビューの実態と変遷を考察した。分析から，第三者レビューにおいて法規制の影響は強く見られること，また各大学は環境省の環境報告ガイドラインに沿って第三者レビューを採用しているが，自己評価を重視する組織にとってはガイドラインの改訂の影響が見られた。また，いくつかの第三者レビューの方法において，ステイクホルダーの包含が見られたが，ステイクホルダーの意見に対する大学の対応や考えが明記されていた大学は少なく，対話を通じた信頼性の向上という点では，十分とは言えない。

1　はじめに

日本では多くの企業が，環境報告書やサステナビリティレポートを発行しているが，これらの報告書の作成は自主的な取り組みである。他方で，国立大学を含む特定事業者については，「環境情報の提供の促進等による特定事業者等の環境に配慮した事業活動の促進に関する法律（以下，環境配慮促進法）」において，環境報告書の作成が義務付けられている。ヨーロッパなどの国々ではこの 10 年以上にわたって，環境情報開示の制度化の是非が議論されており，一部の国々では環境報告書の作成が制度化されている。しかしながら，環境報告書における保証や第三者意見を含む第三者レビューを制度化している国は少なく，法制度化のもとでの保証の実態についてはあまり知られていない。

また日本では，大学の環境報告書を対象とした研究はほとんど見られず，その実態にあまり注目がされてこなかった。環境報告書の黎明期では，一部に大学の環境報告書に関する議論も見ら

キーワード：環境報告書（Environmental Report），第三者レビュー（Third-party Review），
保証（assurance），国立大学（National University），ステイクホルダー（Stakeholder）

れたが，その後はほとんど目にする機会がなく，実態が不透明になっている。特に，大学という公共性の高い組織の特性を前提にすれば，多様なステイクホルダーの関心を考慮した環境マネジメントを行い，アカウンタビリティを果たすことが求められるが，こうした課題が果たされているのか，あるいはどのように取り組まれているかについてはほとんど明らかになっていない。

そこで本稿では，日本の国立大学が作成する環境報告書の信頼性向上の取り組みである保証や第三者意見などを含む第三者レビューに焦点を当て，上記の課題に取り組む。特に，法制度化のもとで，大学の環境報告書における信頼性はどのような手段で高められているのか，またそれは法制度の影響をどの程度強く受けるのかについて，およそ 10 年間の国立大学法人の環境報告書を分析することによって考察する。さらに，第三者レビューにおいて，ステイクホルダーの関心をどのように反映させることができているのか，またこれらの課題がどこにあるかについても考察する。

こうした本研究の議論によって，環境報告書作成の法規制に関する議論に貢献することができるだろう。また，大学が採用する多様な第三者レビューのプロセスにステイクホルダーを組み入れる取り組みを考察することは，企業などの他の組織においても参考になる知見があるだろう。先進的な日本企業は，ステイクホルダーエンゲージメントをもとに，重要課題を設定し，活動を計画し，その成果について報告書にまとめ，一部の指標について第三者保証を付与しているが，情報の信頼性という点で，保証プロセスにおけるステイクホルダーの関与はほとんど知られていない。本研究は，報告書の信頼性向上に関して，ステイクホルダーの関与がどのように貢献するかを示そうとしている。

本稿の構成は次のとおりである。まず次節で環境情報開示における法規制の影響について検討し，第三者レビューに対する法規制の影響はこれまであまり研究されていないことを述べる。次に 3 節では，第三者レビューの課題として，ステイクホルダーの包含に焦点を当てる。これらの先行研究における課題について考察するための方法を 4 節で述べ，5 節で分析を行い，6 節で結論を述べる。

2　法制度化と環境情報開示

近年，ESG 投資に対する関心の高まりもあり，企業やパブリックセクターに対して，環境報告書やサステナビリティ報告書の発行を求める動きはますます高まっており，ヨーロッパを中心に，いくつかの国々ではこれらの報告書の作成を義務付けている[1)]。法規制によって環境報告書の作成が義務付けられると，組織は法規制に従って情報を開示する必要があるため，組織が開示する情報の質は高まり，組織間の相違が小さくなる（Mion and Loza Adaui, 2019）。他方で，必ずしも法規制が情報開示の質を高めるとは限らず，規制によって組織から創意工夫の余地を奪う

ことで，開示される情報量や質が低下する可能性も考えられる（Frost, 2007）。こうした法規制による影響の違いは，法規制の形式が要因となることも考えられる。開示すべき項目の細目まで規定し，従わなければ制裁を科す規制がある一方で，原則主義に基づいた開示項目が設定され，仮に従わなくても制裁が科されない準規制をとる場合もある[2)]。また，環境報告書の強制開示が与える影響は，開示される情報量やその質だけでなく，企業の環境活動そのものを高める（Ioannou and Serafeim, 2017）。

このように環境報告書作成を求める法規制が企業の情報開示に与える影響は，多くの場合，ポジティブな影響が見られることが知られている。しかし，環境報告書の作成義務が，情報の信頼性を高めるための第三者レビューに与える影響についてはほとんど知られていない。その要因の一つは，環境報告書の作成を義務付けている国において，第三者レビューが法規制の対象となるとは限らないことがある。例えば欧州では，2014 年に非財務情報開示指令（the Non-Financial Reporting Directive: NFRD）が発令され，経営報告書におけるサステナビリティ情報の開示を求めたが，保証の付与は義務ではなかった。しかし 2021 年 4 月に欧州委員会が NFRD を修正する企業のサステナビリティ報告指令案（a proposal for a Corporate Sustainability Reporting Directive: CSRD）を公表し，報告書に掲載される情報の保証を要求している。このように，早くから環境情報開示の義務化に取り組んできた欧州でも，保証の義務化に取り組み始めたのは最近のことである。

他方，日本では 2005 年 4 月に施行された環境配慮促進法において，環境報告書の作成が義務付けられている。環境配慮促進法第 9 条では，独立行政法人・国立大学法人などの特定事業者に対して環境報告書の作成・公表を義務づけるとともに，自己評価や保証（第三者審査）の付与により環境報告書開示情報の信頼性を高めることを努力義務とした。つまり，特定事業者に対する努力義務ではあるものの，日本は環境報告書の保証付与が法律において要求される国なのである。

3　第三者レビューの多様性とステイクホルダーの包含

環境報告書の信頼性に関わる主な手段は，会計士もしくは環境コンサルタント，専門家などによる保証と，第三者意見である。特に保証に対する関心は，ESG 投資の関心の高まりに呼応して拡大しており，近年ではサステナビリティ情報を開示する企業の約半数が保証を付しており，多くの場合，会計士がその業務を担っている（IFAC, 2021）。他方で，Junior et al.（2014）によれば，日本や韓国では信頼性向上の手段における第三者意見の割合が他国と比べて高い。これは保証プロセスの有効性に対する懸念の表れかもしれない（Junior et al., 2014）。現に，第三者意見をサステナビリティリポートに付した企業では，これらの情報が株主価値を高めるが，保証を

付した企業では株主価値との関係が見られないことが示されている（Nishitani et al., 2020）。

このように，信頼性向上の手段は必ずしも保証に限られない。第三者意見に加えて，環境省の環境報告ガイドラインでは，後述するように自己評価や双方向型コミュニケーション（以下，双方向型）が取り入れられている。また近年では，統合報告ガイドラインを作成する国際統合報告評議会（the International Integrated Reporting Council: IIRC）が 2021 年に公表したガイドラインにおいて，信頼性向上の手段として，保証に加えて，内部管理報告システム，ステイクホルダーエンゲージメント，内部監査に言及している（IIRC, 2021）。このように信頼性向上を目的として多様な手段が認められており，本稿ではこれらの信頼性向上の手段を総称して，第三者レビューと称する。

これらの第三者レビューは，環境報告書やサステナビリティレポートの透明性の向上やアカウンタビリティの遂行に貢献することが期待されている。しかし，実際には正統性の獲得といった管理目的で利用される場合が多いことが批判されてきた（Ball et al., 2000; Boiral and Heras-Saizarbitoria, 2020; O'Dwyer and Owen, 2005; 2007）。

第三者レビューが環境報告書やサステナビリティレポートの透明性とアカウンタビリティの向上に貢献するために，ステイクホルダーをそのプロセスに統合することが重要であると考えられる。保証ガイドラインの一つである AA1000AS では，特定のパフォーマンス情報の信頼性の前に，環境報告書が AA1000AP の 3 原則である包括性（inclusivity），重要性（materiality），対応性（responsiveness）を満たしているかについてその状況と程度を評価することを重視している[3)]。包括性とは，組織の重要課題の決定やそれに対応するための戦略の作成において，ステイクホルダーの参加を可能にするものである。つまり，保証における原則として，企業の環境報告のプロセスにおいてステイクホルダーの意見が取り入れられているかが重視されているといえる。AA1000AS は，国際監査・保証基準審議会（IAASB）が公表する ISAE3000 と比べると，採用企業数が少ないものの（Boiral and Heras-Saizarbitoria, 2020; IFAC, 2021），環境報告やサステナビリティ報告が多様なステイクホルダーに対してアカウンタビリティを果たすためであることを考えれば，第三者レビューにおけるステイクホルダーの関与は重要であり（O'Dwyer and Owen, 2005；國部他，2006），またこのことは公共性の高い国立大学法人にも当てはまる。近年の実務において，保証プロセスへのステイクホルダーの関与は増え始めてはいるものの，直接的な関与よりは間接的な関与の方が多く（Edgley et al., 2010），また関与するステイクホルダーの多くは従業員などの内部ステイクホルダーである（Manetti and Toccafondi, 2012）。従業員のような内部ステイクホルダーの関与が見られやすいことは環境報告書を発行する組織の資源を考慮すれば当然であるが，ステイクホルダーによって環境報告書やその保証に期待することは異なると考えられるため（Wong and Millington, 2014），組織はどのステイクホルダーを重視し，何のために第三者レビューを付すのかについてよく考える必要がある。このようなステイクホルダーの意見を保証などの第三者レビューに反映させる動きは少しずつ見られ始めているも

のの，環境報告書発行企業全体で見れば，非常に限定的である（Junior et al., 2014; O'Dwyer and Owen, 2005; 2007）。

こうした第三者レビューを含む環境報告書やサステナビリティレポートの開示は，企業だけではなく，大学のような公共性の高い組織にとっても重要である。しかし，パブリックセクターや大学は，社会や自然環境との関わりが大きいにもかかわらず，その環境報告は水道事業など一部の事業を除いて大部分の報告は，他の産業よりも劣っている(Adams, 2013; Adams et al., 2014; Azizi et al., 2018; Ball and Bebbington, 2008; Guthrie and Farneti, 2008)。また，環境報告書に保証を付す大学はごくわずかであり（Adams, 2013; Ceulemans et al., 2015; Fonseca et al., 2011），ステイクホルダーエンゲージメントを実施する大学も非常に限定的である（Ceulemans et al., 2015）。しかしながら，第三者レビューには多様な手法が認められており，大学の環境報告書の信頼性向上について，保証以外の可能性について検討するべきだろう。

また，第三者レビューのプロセスにステイクホルダーの意見をどのように反映させるかについても，企業と同様，国立大学においても重要な課題である（Ceulemans et al., 2015）。大学の環境・サステナビリティ報告に関して，内部ステイクホルダーとして研究者や事務スタッフ，学生（卒業生を含む）が考えられ，外部ステイクホルダーとして政府や行政機関，企業，他大学，資金提供機関，市民，NGO などが考えられる（Ceulemans et al., 2015）。国立大学は土地などの資源を国から供与されているという特性を考慮すれば，地域の生態系に与える影響について報告することが求められ（Ball and Bebbington, 2008），地域の行政機関や市民が重要なステイクホルダーとなるだろう。他方で，業界内でリーダーのポジションに位置する大学は企業やシンクタンク，資金提供者など，協働するステイクホルダーを重視するのに対して，その他の多くの大学は組織の正統性を維持するために制度的圧力に対応する必要があり，政府，資金提供者，既存の学生や将来の学生など，多様なステイクホルダーと対話することが必要となる（De Lange, 2013）。このように重要視されるステイクホルダーが大学のポジションによって異なる可能性はあるが，彼らの声を環境活動に取り入れることは，正統性の獲得において重要であることは変わりない。こうしたステイクホルダーの要請を第三者レビューに反映させているか，その状況を明らかにすることを目指す。

4　分析フレームワークと方法

本稿の目的は，法規制環境下にある組織がどのような第三者レビューの形態を採用するか，そしてこれらの第三者レビューにおいて，ステイクホルダーの視点がどのように反映されているかを明らかにすることである。この目的を果たすために，まず，日本の環境報告書にかかわる制度環境を確認する必要がある。

4-1　日本の環境報告書を取り巻く制度環境

上述の通り，日本では 2005 年 4 月に施行された環境配慮促進法の第 9 条において，国立大学を含む特定事業者に対して環境報告書の作成が義務付けられている。さらに同 2 項において，次のように定めている。

> 「特定事業者は，前項の規定により環境報告書を公表するときは，記載事項等に従ってこれを作成するように努めるほか，自ら環境報告書が記載事項等に従って作成されているかどうかについての評価を行うこと，他の者が行う環境報告書の審査（特定事業者の環境報告書が記載事項等に従って作成されているかどうかについての審査をいう。以下同じ。）を受けることその他の措置を講ずることにより，環境報告書の信頼性を高めるように努めるものとする。」（環境配慮促進法第 9 条 2）

また第 10 条では，環境報告書の審査を行う者について，独立した第三者であることなどの要件を示している。これらの条項で規定された環境報告書の第三者レビューは努力義務であり，また具体的にどのように審査を行うかについてまで規定しているわけではないため，この法制度がどの程度，環境報告書の保証実務の普及に貢献するかは不透明であると考えられた（上妻，2006）。しかし実際には，多くの特定事業者が何らかの第三者レビューを採用しており，環境配慮促進法の影響の大きさが伺える[4)]。

環境配慮促進法のもと，第三者レビューの方法を具体的に示したのが，環境省が公表した環境報告書に係る各種のガイドラインである。環境省（当時，環境庁）が 1997 年に「環境報告書ガイドライン～よくわかる環境報告書の作り方」を公表後，2001 年に「環境報告書ガイドライン（2000 年度版）」を作成・公表し，その後，2004 年，2007 年，2012 年，2018 年と 4 回の改訂が加えられ現在に至っている。

環境省（2001）では，環境報告書の信頼性向上の方法として，①読者からのフィードバックを得るために連絡先の明記や，アンケートの実施，さらにはステイクホルダーとの座談会を含む双方向のコミュニケーションの手段の確保，②中立的に定められたガイドラインに則った作成，③環境情報の収集・管理に関する厳格な内部管理・監査の実施とその公表，④第三者による検証や第三者意見書を含む第三者レビュー，の 4 つを掲げている。環境省（2004）では，これらに加えて，NGO，NPO との連携による環境報告書の作成が指針として示された。

これらの信頼性向上の手段は，環境省の環境報告ガイドラインにおいて，用語の変化など僅かな変化はあるものの，2007 年の改訂まで，基本的に継承されている。しかし，2012 年の改訂では，事業者以外の第三者による信頼性向上の取り組みと，事業者による取り組みを明確に区別している。前者について，①第三者による審査，②第三者による意見，③双方向コミュニケーション手法の組込，④ＮＧＯ・ＮＰＯ等との連携による環境報告書の作成が掲げられ，後者について

は環境報告書の信頼性に関わる内部統制として自己評価を取り上げている[5]。その後，2018 年の改訂では，必須ではなく自らの判断に基づいて取り組む事項として，第三者による保証のみが，信頼性に関わる取り組みとして取り上げられている。

これらの環境報告ガイドラインにおける第三者レビューの変遷を要約したものが図表 1 である。本稿の第 1 の研究課題に対して，この表に示した環境省ガイドラインにおける第三者レビューの変化について，特定事業者の第三者レビューの変化の有無を調べる。

図表 1　環境報告ガイドラインの改訂に伴う第三者レビューの変遷

年	環境報告ガイドラインが要求する第三者意見等の分類				
2007	① 自己評価	② 第三者意見	③ 第三者審査	④ 双方向型	⑤ NGOとNPOとの連携
2012	—	② 第三者意見	③ 第三者審査	④ 双方向型	⑤ NGOとNPOとの連携
2018	—	—	③ 第三者審査	—	—

（出所）環境省環境報告ガイドラインに基づいて筆者作成

4-2　第三者レビューにおけるステイクホルダーの視点

本稿の第 2 の研究課題は，環境報告書における第三者レビューにおいてステイクホルダーの視点がどのように反映されているかについて明らかにすることである。第三者レビューへのステイクホルダーの反映は，AA1000AS では主に包括性と重要性に反映されていた。しかしながら，包括性や重要性が提示された AA1000AP は保証や第三者レビューの手続きそのものではない。そこで，保証を中心とした第三者レビューにおけるステイクホルダーの包含を検証した先行研究から，本稿のフレームワークを探る[6]。

環境報告書における保証について，ステイクホルダーの視点が欠如していることを批判的に主張した O'Dwyer and Owen（2005）は，AA1000, GRI, FEE（ヨーロッパ会計士連盟）が発行する環境報告書やその保証に関するガイドラインから，保証におけるステイクホルダーに関する要件として，保証プロセスにおけるステイクホルダーの参加，ステイクホルダーに対して保証の公平さ，ステイクホルダーの視点を反映したマテリアリティ，ステイクホルダーに対する対応性をあげている。Boiral and Heras-Saizarbitoria（2020）もサステナビリティ報告書の保証についてステイクホルダー視点が包含されている程度を検証しているが，そこでの焦点は，保証付与者の特性，保証のプロセスと結論の 3 つに集約されている。

保証付与者の特性は，付与者の独立性という点で非常に重要であり，また保証以外の第三者レビューを採用する場合は，ステイクホルダーが意見の付与者として直接的に関与することになる。ステイクホルダーによる第三者レビューのプロセスへの参加は，保証とそれ以外で異なるだろう。保証の付与者は多くの場合，会計もしくは環境・サステナビリティ課題の専門機関やコンサルティング機関が担うため（Junior et al., 2014），ステイクホルダーが直接に保証プロセスに関与することは，保証提供者によるステイクホルダーエンゲージメントや保証付与者が会社訪問

時に従業員と対話することなどに限られる。他方で間接的な包含には，環境報告書に対する読者からのフィードバックを保証付与者が読むことや，企業とステイクホルダーの対話の場に非参与観察者として参加するなどが行われている（Edgley et al., 2010）。

保証の結論は多くの場合，データや報告書そのものの信頼性の評価であるが，Boiral and Heras-Saizarbitoria（2020）によれば，その主な対象は情報の重要性，完全性，応答性である。彼らによれば，調査対象の半数から 3 分の 2 の報告書では，これらの課題に取り組んでいるものの，それは表面的であることを批判している。例えば，ステイクホルダーの関心を考慮していることを宣言する報告書は多く見られるが，実際にステイクホルダーの関心を特定しているものはほとんど見られないという。その一方で，Herremans et al.（2016）によれば，保証と並んで，ステイクホルダーとの対話を実施している組織もある。これらは，パフォーマンス指標の正確性だけでなく，パフォーマンスレベルがステイクホルダーの視点から見て許容できるレベルであるかを判断しようとしている。ステイクホルダーは企業の方針や取り組みとパフォーマンスを比較し，時には改善案などについて意見し，それに対する企業の対応が示されることもある（Herremans et al., 2016）。

これらの先行研究に基づき，本研究では，第三者レビューの付与者としてのステイクホルダーと，彼らの関与の程度について，主にそのプロセスと結論を対象に分析する。なお，本研究は第三者レビューを対象としているため，保証に限定されず，多様な手法を対象とすることになる。そこで，第三者レビューのプロセスと結論については明確に区別することはせず，ステイクホルダーの関与の程度として同時に扱うこととする。

4-3　分析対象と方法

本稿では，環境配慮促進法および，環境省の環境報告ガイドラインが第三者レビューに与える影響を調べるため，環境配慮促進法第 2 条 4 項の政令の定めるところの，特定事業者であって，2 号（国立大学法人）のうち，旧帝大の 7 大学法人（東京大学，京都大学，東北大学，九州大学，北海道大学，大阪大学，名古屋大学：設立順）を対象とした。これら旧帝大はその歴史から日本を代表する国立大学であり，社会の注目も高いこと，またその成り立ちから他の大学の模範となることが期待されてきたことから（天野，2008），他の国立大学よりも率先して努力義務である第三者レビューを採用すると考えたためである。

また，分析期間については，環境配慮促進法が制定され，同法の開示義務により各大学において環境報告書の開示が開始された 2006 年から最新の 2020 年の環境報告書の記載内容をその範囲とした。前節において確認できた環境報告ガイドラインの改訂による影響が，特定事業者の開示する環境報告書に記載された第三者レビューにいかなる変化をおよぼすかを確認することとする。

次に第三者レビューの質としてのステイクホルダーの包含については，付与者および評価プロセスおよび結論の内容について分析を行った。またこれらに関して，ステイクホルダーが第三者

レビューを通じて大学の環境活動や環境報告書にどのように関与するかだけでなく，ステイクホルダーの意見に対する大学側の対応が説明されているかについて可能な限り明らにした。これらの観点で分析を実施した結果については次節以降で説明する。

5　分析と考察

5-1　法規制の下での第三者レビュー

環境配慮促進法が 2005 年 4 月に施行されて以降の，7 国立大学法人の環境報告書における第三者レビューの推移をまとめたものが，図表 2 である。7 大学のうち，第三者レビューを採用する大学が 2006 年に 4 校，翌年には 5 校になっており，努力義務とはいえ，法制度の影響の大きさが伺える。また，採用する第三者レビューの方法については，各大学によって異なるものの，環境省ガイドラインが提示する手法のいずれかを全ての大学が採用していることから，法規制および環境省ガイドラインの影響を見てとることができる。調査対象の 7 大学全てが第三者レビューを採用した 2012 年を見ると，第三者審査 1 校，第三者意見 2 校，双方向型 2 校，自己評価 3 校と，同じ制度環境下であるにもかかわらず，各大学が採用する第三者レビューの方法にばらつきがあることがわかる。なお，NGO・NPO との連携は見られなかった。

また環境省の環境報告ガイドラインにおける第三者レビューの変遷に応じて（図表 1），国立大学法人が採用する第三者レビューも変化することが想定されたが，実際には，各大学が一旦採用した方法が継続して利用されていることがわかる。ただし名古屋大学を見ると，2007 年以降，現在に至るまで自己評価を採用しているが，2013 年からは双方向型も採用し，自己評価と併用している。このことは，2012 年版のガイドラインから，事業者自ら行う活動と事業者以外の第三者による取り組みが明確に区別されたたことと関係している見ることができる。また 2018 年以降を見ると，2018 年に名古屋大学，2020 年に九州大学が第三者意見を導入している。九州大学は名古屋大学と同様，内部者の評価である自己評価を採用してきたので，第三者レビューの方法を内部者による評価から，外部者による評価に変更したと考えられる。他方で近年の企業の環境報告書では，保証（ここでは第三者審査）が主流であり，2018 年版のガイドラインでも保証を中心とした第三者審査型に限定されたが，これを採用しているのは北海道大学だけであり，近年でも第三者審査に移行する大学が見られないのも特徴と言えるだろう。

したがって，環境配慮促進法が努力義務とはいえ，第三者レビューを特定事業者に求めたことの影響は大きく見られたことが分かる。しかし，法規制に取り組む上での指針となる環境報告ガイドラインの影響は，各法人の第三者レビューが環境報告ガイドラインが提示するものであることから一定の影響が見られたと言えるが，ガイドラインの変遷の影響までは見られなかった。ただし，名古屋大学や九州大学に見られるように，自己評価を採用してきた大学には一定の影響が

見られた。2012 年版ガイドラインでは内部者による評価と外部者による評価を明確に区別しており，内部者による自己評価はガバナンスに関する取り組みとして扱われている。こうした環境報告ガイドラインにおける自己評価の位置付けの変化を受けて，名古屋大学の第三者レビューは内部者による自己評価と外部者の評価を併用する形になり，九州大学はガイドラインの変更から時間が経つものの，2020 年には自己評価から第三者意見に変更した。この 2012 年の改訂は，自己評価を中心としてきた大学にとっては影響が大きかったと言えるだろう。

図表２　各大学の環境報告書における第三者レビューの推移

発行年	東京大学	京都大学	東北大学	九州大学	北海道大学	大阪大学	名古屋大学
2006	第三者意見	双方向	—	第三者意見	双方向	—	—
2007 ※1	第三者意見	双方向	—	第三者意見	双方向と 第三者審査	—	自己評価
2008	第三者意見	双方向	自己評価	自己評価	双方向と 第三者審査	—	自己評価
2009	第三者意見	双方向	自己評価	自己評価	双方向と 第三者審査	—	自己評価
2010	第三者意見	双方向	自己評価	自己評価	双方向と 第三者審査	—	自己評価
2011	第三者意見	双方向	自己評価	自己評価	双方向と 第三者審査	—	自己評価
2012 ※2	第三者意見	双方向	自己評価	自己評価	双方向と 第三者審査	第三者意見	自己評価
2013	第三者意見	双方向	自己評価	自己評価	双方向と 第三者審査	第三者意見	自己評価 と双方向
2014	第三者意見	双方向	自己評価と 第三者意見	自己評価	双方向と 第三者審査	第三者意見	自己評価 と双方向
2015	第三者意見	双方向	自己評価	自己評価	双方向と 第三者審査	第三者意見	自己評価 と双方向
2016	第三者意見	双方向	自己評価	自己評価	双方向と 第三者審査	第三者意見	自己評価 と双方向
2017	第三者意見	双方向	自己評価	自己評価	双方向と 第三者審査	第三者意見	自己評価 と双方向
2018 ※3	第三者意見	双方向	自己評価	自己評価	双方向と 第三者審査	第三者意見	自己評価と 双方向と 第三者意見
2019	第三者意見	双方向	自己評価	自己評価	双方向と 第三者審査	第三者意見	自己評価と 双方向と 第三者意見
2020	第三者意見	双方向	自己評価	自己評価と 第三者意見	第三者審査	第三者意見	自己評価と 双方向と 第三者意見

※1　環境報告ガイドライン2007が発行
※2　環境報告ガイドライン2012が発行
※3　環境報告ガイドライン2018が発行
（出所）筆者作成

5-2　第三者レビューの質：ステイクホルダー視点の反映

ここでは，7 法人が採用した 4 つの第三者レビューについて，その概要と併せて，ステイクホルダーの視点がどのように反映されているかについて考察する。

まず，北海道大学の環境報告書（2020）が採用する第三者審査は，審査の目的として，①環境報告書記載事項の正確性，網羅性，適切性，妥当性を確認すること，②環境パフォーマンスデータの収集から報告までのプロセスの信憑性の確認，③環境マネジメントシステムの運用状況の確認の 3 つをあげている。したがって，保証のようにエネルギー使用量や CO2 排出量が対象となる一方で，環境配慮促進法や環境報告ガイドラインの遵守状況といった定性的情報についても審査の対象となっている。北海道大学の第三者審査は，地域版環境マネジメントシステムである北海道環境マネジメントシステムスタンダードの運営団体であるエイチ・イー・エス推進機構が審査を担っており，保証と環境マネジメントシステムの審査の折衷のような形式といえる。審査報告書では上記の目的にしたがって意見が述べられている。審査者が地域版環境マネジメントシステムの推進機関であるとはいえ，審査者自身の地域のステイクホルダーとしての意見が述べられているわけではない。しかし，定性的項目として，大学と地元行政との意見交換について言及している。

次に，第三者意見は，日本企業に広く採用されている手法である。調査対象法人では，東京大学が 2006 年から，大阪大学が 2012 年から採用している。また近年では，名古屋大学が 2018 年から採用し，2020 年には九州大学も取り入れている。これらの第三者意見について，意見の提供者の点から見ると，研究者あるいは専門家による意見（東京大学，名古屋大学，九州大学）とステイクホルダーによる意見（大阪大学）に分けることができる。

専門家による意見は企業の環境報告書においても多く見られる。しかし，第三者意見は標準化することが難しいため，第三者の資質に依存するという点で限界がある。したがって，意見を受け取る組織側に，この意見を生かす意思がなければ単なる論評に終わってしまう懸念がある（國部他，2012)。この点を考慮すれば，単に第三者意見が掲載されるだけでなく，意見に対する国立大学の対応についての説明が求められる。しかしそれを記載していたのは，東京大学の一部の年度の報告書に限られ，ほとんどの報告書では第三者意見に対する大学側の対応について言及が見られなかった。

他方で，大阪大学は 2012 年から 2018 年までの第三者意見において，地元の行政機関に意見を求めており，主要なステイクホルダーから自分たちがどうみられているのか，地域にどれだけ貢献できているのかの評価を求めていると理解することができ，特定事業者の環境報告書における第三者意見として特徴的であると言える。先行研究やガイドラインが志向するようにマテリアリティについての意見が述べられているわけではないが，例えば以下の発言に見られるように，地域行政が大学に何を期待しているかが述べられている。

（大阪大学学生の環境サークルが環境大臣賞を受賞していること受けて，）「今後も活動を続ける中で，可能であれば地元商店街を吹田市内にも広げて実施していただけないかと期待しております。」（大阪大学環境報告書 2015）

「「教育・研究活動」のなかで，環境イノベーションデザインセンターと自治体との協働研究を紹介されています。吹田市環境部も勉強会等で協働実践に関わってきておりますが，今後，センターと関西圏の自治体職員等を交えた，住民参加型「フューチャー・デザイン」の社会実装を深化させることで，更に汎用性のある実践的な方法論・基礎が作り上げられることを期待しております」（大阪大学環境報告書 2015）

これは，この第三者意見そのものがステイクホルダーエンゲージメントの役割を果たしていると同時に，こうした意見に応えることが，大学の環境マネジメントの信頼性を高めることにつながるだろう。ただし，2012 年から 2018 年の毎年の第三者意見でこうしたステイクホルダーの意見が明確に示されているわけではなく，専門家による第三者意見と同様に，意見の付与者の関心や能力に依存している面は拭えない。

次に，双方向型と自己評価について見ていく。これらは企業の第三者レビューと異なり，特定事業者の第三者レビューに特有の方法と言えるだろう。双方向型を採用している 3 大学の双方向型コミュニケーションへの参加者と意見交換内容等をまとめたものが図表 3 である。京都大学はステイクホルダー委員会，北海道大学はステイクホルダーミーティングと題し，内部ステイクホルダーとして教職員と学生，そして外部ステイクホルダーとして民間人と行政担当者を招いて，意見交換を行なっている。これは，ステイクホルダーダイアログの一種と言えるだろう。ダイアログの主な内容は，法人の環境活動の内容についてと報告書の読みやすさであった。したがって各法人の環境マネジメントにおけるマテリアリティについて議論が行われていたわけではない。しかし，京都大学では大学の環境計画が国連の SDGs や，京都市の環境方針と合致しない点があることから見直しを求めており，具体的な取り組み内容に踏み込んだ意見交換をしている。さらに，こうした意見に対して大学としてどのように取り組んでいくかについての見解（フィードバック）が示されており，対話が成立しているといえる。名古屋大学は他の 2 大学とは異なり，環境報告書作成者と他大学の環境報告書作成者（学生，教職員を含む）の意見交換を実施している。そこでは主にどのような環境活動を実施しているか，報告書が読みやすいものかが話題の中心になっている。これらはステイクホルダーとの対話というよりは，他大学の優良事例を参考に，自大学の環境報告書を改訂するアイデアを探るものと言えるだろう。

図表３　双方向型の詳細

			京都大学			北海道大学			名古屋大学		
年度	学内／学外	分類	人数	割合	ステークホルダーの視点	人数	割合	ステークホルダーの視点	人数	割合	ステークホルダーの視点
2018	学内	教職員	8 人	57%	・環境報告書に記載の環境活動に関する意見交換を中心に記載 ・フィードバックなし。	2 人	33%	・環境報告書に記載の環境活動に関する意見交換を中心に記載 ・フィードバックなし。	12 人	34%	・環境報告書に記載の環境活動や記載内容の「読みやすさ」に関する意見交換を中心に記載 ・フィードバックなし。
		学生	3 人	21%		1 人	17%				
	学外	民間	5 人	36%		1 人	17%		0 人	0%	
		行政	0 人	0%		2 人	33%		0 人	0%	
		その他	1 人	7%		0 人	0%		23 人	66%	
		合計	14 人	100%		6 人	100%		35 人	100%	
2019	学内	教職員	7 人	50%	・環境報告書に記載の環境活動に関する意見交換を中心に記載 ・フィードバックあり。	4 人	67%	・環境報告書に記載の環境活動に関する意見交換を中心に記載 ・フィードバックなし。	10 人	27%	・環境報告書に記載の環境活動や記載内容の「読みやすさ」に関する意見交換を中心に記載 ・フィードバックなし。
		学生	2 人	14%		0 人	0%				
	学外	民間	4 人	29%		2 人	33%		0 人	0%	
		行政	1 人	7%		0 人	0%		0 人	0%	
		その他	0 人	0%		0 人	0%		27 人	73%	
		合計	14 人	100%		6 人	100%		37 人	100%	
2020	学内	教職員	7 人	47%	・環境報告書に記載の環境活動や記載内容の「読みやすさ」に関する意見交換を中心に記載 ・フィードバックあり。				11 人	48%	・環境報告書に記載の環境活動や記載内容の「読みやすさ」に関する意見交換を中心に記載 ・フィードバックなし。
		学生	2 人	13%							
	学外	民間	4 人	27%					0 人	0%	
		行政	2 人	13%					0 人	0%	
		その他	0 人	0%					12 人	52%	
		合計	15 人	100%					23 人	100%	

（出所）筆者作成

最後に，自己評価は３大学が採用しているが，これらの大学は環境報告書ガイドラインから自己評価が削除された後も，継続して実施している。東北大学と名古屋大学は，環境報告書作成者とは別に，環境報告書を評価する委員会を設立し，そのメンバーが環境報告書を評価していることを明記している。特に名古屋大学は，自己評価のメンバーに教職員だけではなく，学生も加えている。自己評価の対象は環境報告書中の情報が適切に開示されているかを示す点にあり，名古屋大学は環境省が公表する「環境報告書に係る信頼性向上の手引き」に沿って環境報告ガイドラインの記載項目が適切に開示されているかについて評価し，その報告書も環境報告書とは別に開示している。学内者による評価ではあるものの，環境報報告書に記載される情報の正確性を担保するという点では，自己評価がその役割を担っていると言える。また３大学で唯一，学生が自己評価委員会のメンバーに入っている名古屋大学では，学生や将来の学生である高校生を主たるステイクホルダーと捉えて，環境報告書が彼らにとって読みやすいものかについても意見が出されており，ガイドラインに基づく報告書の評価だけでなく，ダイアログの場としても使われていることが分かる。

図表４　自己評価型の詳細

	東北大学			九州大学			名古屋大学		
発行年	評価チームに学生がいるか	評価の対象と方法	ステークホルダーの視点	評価チームに学生がいるか	評価の対象と方法	ステークホルダーの視点	評価チームに学生がいるか	評価の対象と方法	ステークホルダーの視点
2018	学生メンバー無し ※作成主体から独立した学内教職員を中心とした評価機関	「データが適切に開示されて評価がなされており、事業所の報告義務を十分にはたしている」旨のコメント＋記載内容に対する評価レビュー ※上記評価レビューコメントに対する対応を実施	記載なし	学生メンバー無し ※環境安全センター長のコメントの記載	記載なし	記載なし	学生メンバー有り ※自己評価チーム（教員2名、職員3名、学生2名）	自己評価は「環境報告書に係る信頼性向上の手引き」の記載項目を示した評価表を用いて実施	「ステークホルダーとして、学生や高校生らにも意識した」旨のコメントあり
2019	学生メンバー無し ※作成主体から独立した学内教職員を中心とした評価機関	「データが適切に開示されて評価がなされており、事業所の報告義務を十分にはたしている」旨のコメント＋記載内容に対する評価レビュー ※上記評価レビューコメントに対する対応を実施	「一般の方も読みやすくなるように表現が工夫されている」旨のコメントあり	学生メンバー無し ※環境安全センター長のコメントの記載	記載なし	記載なし	学生メンバー有り ※自己評価チーム（教員1名、職員3名、学生2名）	「環境報告書に係る信頼性向上の手引き」に準じて、「環境報告ガイドライン」の記載項目を示した評価表を用いて実施	「より若い世代に読んでもらえる報告書」、「ステークホルダーとして学生や高校生らにも意識した」旨のコメントあり
2020	学生メンバー無し ※作成主体から独立した学内教職員を中心とした評価機関	「データが適切に開示されて評価がなされており、事業所の報告義務を十分にはたしている」旨のコメント＋記載内容に対する評価レビュー ※上記評価レビューコメントに対する対応を実施	「一般の方も読みやすくなるように表現が工夫されている」旨のコメントあり	学生メンバー無し ※環境安全センター長のコメントの記載	記載なし	記載なし	学生メンバー有り ※自己評価チーム（教員1名、職員3名、学生2名）	環境報告ガイドライン2018年版※1（以下ガイドラインと略）に基づく評価に加え、内容の正確性・読みやすさのために自由に意見交換	「記載内容の信頼性を高めるとともに、学生を含む多くの関係者に読みやすい環境報告書とする」旨のコメントあり

（出所）筆者作成

5-3　考察

環境配慮促進法のもとで第三者レビューの作成は努力義務であったが，同法施行の翌年には 7 大学中 4 大学が第三者レビューを採用し，2012 年には 7 大学全てが第三者レビューを採用している。このことから，法制度の影響が一定程度見られると言えるだろう。また，各大学は第三者レビューの方法を環境省が公表する環境報告ガイドラインに沿って採用しており，環境報告ガイドラインもこれらの大学に対して一定の影響力があったと言える。ただし，同ガイドラインにおける第三者レビュー手法の変化は，ほとんど大学実務に影響を与えておらず，多くの大学が基本的には一旦採用した手法を継続して利用している。ただし，自己評価を採用していた名古屋大学は 2013 年以降，双方向型を採用し，2018 年からは第三者意見を取り入れ，外部者による評価を取り入れていた。これは 2012 年版のガイドラインにおいて自己評価が外部評価と区別され，ガバナンスに関する取り組みと位置付けられたことによる影響と見ることができる。つまり，第三者レビューの個別手法の変化というよりは，信頼性向上のためには外部評価が重視されるようになった 2012 年版のガイドラインが，それまで自己評価に依存していた大学には影響があったと言える。

しかしながら，名古屋大学と同様に自己評価を採用してきた東北大学と九州大学は，一時的には第三者意見を採用しているものの，継続しているわけではなく，ガイドラインの影響が大学によって異なることがわかる。また，そもそも 7 大学が採用する第三者レビューの方法は多様であ

る。これは，ガイドラインが多様な手法を認めているためであり，ガイドラインの影響と見ることができる。他方で，いずれの大学も環境配慮促進法の対象である特定事業者であり，国立大学という同じ産業に属する組織であることを前提にすると，新制度派組織論に基づけば，同じ制度環境下にいる組織は同様の手法を採用することが想定される。しかし，実際は多様な手法を採用している現状を見ると，各大学によって環境報告書の位置付けや，第三者レビュー捉え方や期待，あるいは大学が持つ資源の違いが影響しているのかもしれない。この課題は，環境報告書からだけでは解決できない問題であり，インタビューなどを用いた今後の調査が必要である。

また第三者レビューの法制度化の是非という点では，7 大学全てが第三者レビューを導入していたという点では，意義があったと言えるだろう。しかしより重要な点は，法規制とともに，環境報告書ガイドラインが公表されている点である。このことによって，各大学は自身に合った第三者レビューを試行錯誤しながら探すことができている。パブリックセクターの環境・サステナビリティ報告の遅れを懸念して，法規制を課すべきとする主張があるが（Adams et. al., 2014），本稿の分析によれば法規制とガイドラインが併存することが重要であると言える。ただし，法規制もガイドラインもその位置付けやどのように規定するかが重要であり，詳細な規定を作ると，組織がそれに準拠することに囚われ，重要な情報が開示されなかったり，取り組みが進まない可能性もある（Adams, 2013）。したがって，法規制とガイドラインが併存し，組織に創意工夫の余地を残すことが重要であると考えられる。

第 2 の目的である第三者レビューの質について，本稿ではステイクホルダーの包含に焦点を当てて分析した。複数の大学が採用していた第三者意見，双方向型コミュニケーション，自己評価を見ると，それぞれの手法で一部の大学がステイクホルダーとのコミュニケーションを環境活動や情報開示に反映させていた。大阪大学の第三者意見では，2012 年から 2018 年まで行政機関の担当者が意見を付与しており，国立大学として重要なステイクホルダーである地域行政機関の評価を環境活動に取り入れたり，また彼らの評価から自組織の環境活動を正統化しようとする姿勢が見える。その一方で，行政機関として何を大学に期待するかが明確には読み取れない意見書も見られ，必ずしも行政の視点からの評価がなされているわけではない場合も見られた。こうした点は，第三者意見は標準化されたものではなく，個人の資質に大きく依存するという，第三者意見の限界とも言えるだろう。

企業の第三者レビューが保証と第三者意見が中心であるのに対して，国立大学が重視していたのが双方向型コミュニケーションと自己評価である。本来，前者はステイクホルダーとのダイアログであり，後者はガイドラインに基づいた情報が適切に開示されているかを内部者が評価するものであり，役割が異なると想定される。しかし，名古屋大学に見られたように，自己評価のプロセスに学生が参画し，またガイドラインに沿って開示されているかについての評価だけでなく，ステイクホルダーとしての学生や高校生にとっての読みやすさなどについても意見が出されており，それぞれの手法で対話が重視されていることがわかる。これは，大学の環境報告書にお

ける信頼性が必ずしも情報収集の手続きに関わる正確性を重視しているわけではなく，ステイクホルダーの意見を反映させながら報告書を作成することを重視していることの表れと言える。このように第三者レビューが対話を重視して行われることは，Edgley et al.（2010）らの見解とも一致する。ただし，ステイクホルダーとの対話内容が組織の環境活動や情報開示にどのように反映させるかなど，組織の意見が示されているのは一部の報告書に留まり，またステイクホルダーの意見に基づいて大学にとっての重要課題を検討しているわけではない。対話で得た知見を組織の環境活動にどのように反映させるかを考えることは，対話の目的を見直すことにもつながるだろう。こうした姿勢が今後求められることになる。

6　おわりに

本稿は環境報告書の第三者レビューが法規制環境下でどのような影響を受けるかを明らかにすることを目的に特定事業者である国立大学法人を対象に分析を行い，またそれらの第三者レビューの質を，ステイクホルダーの包含に焦点を当てて考察した。分析から，第三者レビューにおいて環境配慮促進法の影響が見られたこと，また各大学は環境省の環境報告ガイドラインに沿って第三者レビューを採用しており，自己評価を採用してきた一部の大学にとっては，ガイドラインが第三者レビューの手法として外部者による評価を重視する姿勢に変わったことによる影響も一部に見られた。

また第二の目的として，これらの組織の第三者レビューの質をステイクホルダーの包含に焦点を当てて考察した。国立大学が参考にする環境省のガイドラインは，特に第三者レビューにおいてステイクホルダーの視点を重視しているわけではない。しかし，環境配慮促進法の対象となる国立大学法人の特徴を考慮すれば，環境報告書の信頼性という点でも，広範なステイクホルダーを取り込み，彼らと共に自組織の環境活動を行っていくことが重要だろう。調査対象の内の３大学が双方向型コミュニケーションを用いてステイクホルダーの関心を取り入れようとしていた。また，第三者意見や自己評価でもステイクホルダーを評価者とすることで，彼らの意見を反映させようとする大学が見られた。このように信頼性向上の手段としてステイクホルダーとの対話が重視されていたと言える。その一方で，ステイクホルダーの意見に対する大学の対応や考えが明記されていた大学は少なく，対話を通じた信頼性の向上という点では，十分とは言えない。

これらの研究結果の第１の貢献は，法規制が環境報告書の第三者レビューを促進することを示した点である。環境配慮促進法における第三者レビュー（審査）の要求は努力義務であったが，法律施行から数年後には，全ての大学が第三者レビューを採用した。第三者レビューの方法は法律では言及されていないが，法律とともに環境省の環境報告ガイドラインが併存することで，各大学の創意工夫を促したと言える。このことは，今後のサステナビリティレポートや統合報告に

おける保証などの第三者レビューの法制度化にも参考になるだろう。

第２の貢献は，国立大学の第三者レビューが対話重視型であることを示した点である。企業のサステナビリティレポートにおける保証がかなり普及しており，近い将来，国立大学にも同様の流れが到来することが予想される。その時に，企業と同様に環境パフォーマンス情報を中心としたサステナビリティ情報に対して保証を求めることが適切なのか，国立大学の状況に応じて考える必要があるだろう。本稿で示したように，パフォーマンス情報に対する保証や専門家による意見よりも，ステイクホルダーとの対話の中で環境やサステナビリティに関する活動に取り組んでいくことが，国立大学の環境報告書における信頼性という点で重要ではないだろうか。

ただし，大学を取り巻く環境が変化すれば，必要となる第三者レビューも変化する可能性がある。それは「市場」の導入である。大学において資金管理の導入が進んでいるだけでなく，環境やサステナビリティ課題に関しても，例えば排出権取引制度の導入や，ソーシャルボンドの発行など，さまざまな場面で市場の影響を受けることが十分に考えられる。そのような場面ではステイクホルダーとして資金提供者が重視され，彼らの意思決定に資するような定量情報の正確性が求められるかもしれない。そうした場合，対話による信頼性よりも，保証などを通じた情報の測定プロセスを検証した正確性が重視されることが考えられる。こうした大学を取り巻く環境の変化と，情報開示，第三者レビューの関係は今後も注視する必要がある。

最後に，本研究の限界を述べる。まず，本研究では環境報告書を対象としている。企業ではサステナビリティレポートや統合報告書が主たる情報開示媒体となっている中で，本稿では環境報告書を採用した。これは，環境配慮促進法の影響を見るという本稿の目的に沿ったためである。しかし，一部の大学が統合報告書の作成を始めているように，今後は統合報告書が主流になっていくかもしれない。その際の第三者レビューの役割については，今後の研究課題としたい。

第２は環境配慮促進法の対象事業者の中でも 7 つの国立大学法人に限定した点である。つまり，本研究結果は，特定事業者，あるいは国立大学法人全体の状況を反映しているわけではない。しかし，調査対象組織を限定することによって，法律施行以降の長期的な動向を確認することができた。また本稿が対象とした旧７帝大はその成り立ちから，他大学の模範となることが期待されてきたことを考慮すれば，本研究の発見は，他の国立大学に影響を及ぼすかもしれない。

環境，サステナビリティ情報開示の規制について，世界中で盛んに議論されており，今後，その傾向が強まっていくと予想される。今後もその影響について，動向を注視してく必要があるあろう。

注

1）Ioannou and Serafeim（2017）によれば，オーストラリア，フランス，イタリア，マレーシア，オランダ，スウェーデンが法制度化している国としてあげられている。

2）Dumay and Hossai（2019）によれば，オーストラリアの環境リスク情報開示規制が準規制に当たる。

3）2018 年にはこの 3 つに影響（Impact）が加わった。

4）中央環境審議会総合政策部会（2009）によると，環境配慮促進法の対象である特定事業者 88 法人のうち，第三者審査を採用したのが 3 法人，第三者意見が 27 法人，自己評価が 52 法人，第三者審査・意見および自己評価の両方を実施したのが 18 法人であった。

5）環境報告書の信頼性向上の手法を事業者自ら行うものと，事業者以外の第三者が実施する方法に区別する考え方は，環境省が 2014 年に公表した「環境報告書に係る信頼性向上の手引き（第 2 版）」にも引き継がれている。

6）環境省の環境報告ガイドラインでは，第三者レビューとステイクホルダーの関係については言及していない。ただし，ステイクホルダーによる意見を組織の活動に取り入れることを推奨している（環境省，2012）。

＜謝辞＞本稿の改善にあたり，2 名の査読の先生方ならびに本誌編集委員長の坂上学先生から，丁寧かつ貴重なご指摘・ご助言を賜りました。ここに記して感謝申し上げます。また本研究は JSPS 科研費 22K01808 および 18K01932 の成果の一部である。

参考文献

Adams, C. A. (2013) “Sustainability Reporting and Performance Management in Universities: Challenges and Benefits,” *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, Vol.4, No.3, pp.384–392.

Adams, C. A., Muir, S. and Hoque, Z. (2014) “Measurement of Sustainability Performance in the Public Sector,” *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, Vol.5, No.1, pp.46–67.

Azizi, L., Bien, C. and Sassen, R. (2018) “Recent Trends in Sustainability Reporting by German Universities,” *NachhaltigkeitsManagementForum*, Vol. 26, pp.65–85.

Ball, A. and Bebbington, J. (2008) “Editorial: Accounting and Reporting for Sustainable Development in Public Service Organizations,” *Public Money & Management*, Vol.28, No.6, pp.323–326.

Ball, A., Owen, D.L. and Gray, R. (2000) “External Transparency or Internal Capture? The Role of Third-party Statements in Adding Value to Corporate Environmental Reports,” *Business Strategy and the Environment*, Vol.9, No.1, pp.1–23.

Boiral, O. and Heras-Saizarbitoria, I. (2020) “Sustainability Reporting Assurance: Creating Stakeholder Accountability through Hyperreality ?,” *Journal of Cleaner Production*, Vol.243, p.118596.

Ceulemans, K., Molderez, I. and Van Liedekerke, L. (2015) “Sustainability Reporting in Higher Education: A Comprehensive Review of the Recent Literature and Paths for Further Research,” *Journal of Cleaner Production*, Vol.106, pp.127–143.

De Lange, D.E. (2013) “How Do Universities Make Progress? Stakeholder-Related Mechanisms Affecting Adoption of Sustainability in University Curricula,” *Journal of Business Ethics,* Vol.118, No.1, pp.103–116.

Dumay, J. and Hossain, M.D.A. (2019) “Sustainability Risk Disclosure Practices of Listed Companies in Australia,” *Australian Accounting Review*, Vol.29, No.2, pp.343–359.

Edgley, C. R., Jones, M. J., and Solomon, J. F. (2010) “Stakeholder Inclusivity in Social and Environmental Report Assurance,” *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol.23, No.4, pp.532-557.

Fonseca, A., Macdonald, A., Dandy, E. and Valenti, P. (2011) “The State of Sustainability Reporting at Canadian Universities,” *International Journal of Sustainability in Higher Education*, Vol.12 No.1, pp.22–40.

Frost, G.R. (2007) “The Introduction of Mandatory Environmental Reporting Guidelines: Australian Evidence,” *Abacus*, Vol.43 No.2, pp.190–216.

Guthrie, J. and Farneti, F. (2008) “GRI Sustainability Reporting by Australian Public Sector Organizations,” *Public Money & Management*, Vol. 28 No. 6, pp. 361–366.

Herremans, I.M., Nazari, J.A. and Mahmoudian, F. (2016) “Stakeholder Relationships, Engagement, and Sustainability Reporting,” *Journal of Business Ethics*, Vol.138, No.3, pp.417–435.

International Federation of Accountants (2021), *The State of Play in Sustainability Assurance*, IFAC.

International Integrated Reporting Council (2021) *International <IR> Framework*, IIRC.

Ioannou, I. and Serafeim, G. (2017) “The Consequences of Mandatory Corporate Sustainability Reporting,”*Harvard Business School Research Working*, papers.ssrn.com, available at: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstractid=1799589.

Junior, R.M., Best, P.J. and Cotter, J. (2014) “Sustainability Reporting and Assurance: A Historical Analysis on A World-wide Phenomenon,” *Journal of Business Ethics*, Vol.120, No.1, pp.1–11.

Manetti, G. and Toccafondi, S. (2012) “The Role of Stakeholders in Sustainability Reporting Assurance,”*Journal of Business Ethics*, Vol. 107 No. 3, pp. 363–377.

Mion, G. and Loza Adaui, C.R. (2019) “Mandatory Nonfinancial Disclosure and Its Consequences on the Sustainability Reporting Quality of Italian and German Companies,” *Sustainability*, Vol. 11 No. 17, No. 4612.

Nishitani, K., Haider, M.B. and Kokubu, K. (2020) “Are Third-party Assurances Preferable to Third-party Comments for Promoting Financial Accountability in Environmental Reporting ?,”*Journal of Cleaner Production*, Vol.248, Article119199.

O’Dwyer, B. and Owen, D. (2007) “Seeking Stakeholder-centric Sustainability Assurance,” *Journal of Corporate Citizenship*, Vol.25, No.1, pp.77–94.

O’Dwyer, B. and Owen, D.L. (2005) “Assurance Statement Practice in Environmental, Social and Sustainability Reporting: A Critical Evaluation,” *The British Accounting Review*, Vol.37, No.2, pp.205–229.

Wong, R. and Millington, A. (2014) “Corporate Social Disclosures: A User Perspective on Assurance,” *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol.27, No.5, pp.863–887.

天野郁夫（2008）『国立大学・法人化の行方―自立と格差のはざまで―』東信堂。

環境省（2001）『環境報告書ガイドライン―2000 年版―』環境省。

環境省（2004）『環境報告書ガイドライン―2003 年版―』環境省。

環境省（2007）『環境報告ガイドライン―2007 年版―』環境省。

環境省（2012）『環境報告ガイドライン―2012 年版―』環境省。

環境省（2018）『環境報告ガイドライン―2018 年版―』環境省。

上妻直義（2006）『環境報告書の保証』同文館出版。

國部克彦・伊坪徳宏・水口剛（2012）『環境経営・会計（第２版）』有斐閣。

國部克彦・梨岡英理子・川原千明（2006）「サステナビリティ報告書と保証--日本企業の実務動向と AA1000

保証基準の可能性」『企業会計』第 58 巻，第 5 号, 829–834 頁。
中央環境審議会総合政策部会 (2009)『環境配慮促進法の施行状況の評価・検討に関する報告書』中央環境審議会総合政策部会　環境に配慮した事業活動の促進に関する小委員会。

東田　明（名城大学経営学部）
福尾　勇人（株式会社トヨタアカウンティングサービス・監査／経理コンサルティンググループ）
仙場　胡丹（名古屋大学経済学研究科）

（2022 年 9 月 3 日　採択）