

日本におけるカーボンクレジット制度の 現状と課題

—— GHG 審査活動に携わる会計プロフェッションの近未来像 ——

梶 原 晃

1. は じ め に

2013 年 4 月, これまでの日本国内でのカーボンクレジット制度の 2 つの主な流れであった国内クレジット制度とオフセット・クレジット (J-VER¹⁾) 制度が統合されて, 地球温暖化対策のための排出削減・吸収量認証制度として「J-クレジット」制度が創設された。

この J-クレジットは, 併存した 2 つの主要なカーボンクレジット制度, すなわち, 国内クレジット制度と J-VER 制度を整理・統合し, 新しい制度として立ち上げることによって, 日本におけるカーボンクレジット制度を, 国民の環境配慮意識の向上の, ひいては地球温暖化対策の一環としてより効果的に活用するため, 主管官庁である経済産業省・環境省・農林水産省が共同で立ち上げた意欲的なイニシアティブとして, 積極的にとらえることができよう。あるいは, 京都議定書第 2 約束期間への不参加を受け

1) Japan Verified Emission Reduction の頭文字をとったもの。

※本研究は JSPS 科研費 23530606 の助成を受けたものです。

た緊急避難的な対応策として、さらには、省庁間のパワーバランスの産物として、受けとめることもできる。

本稿では、国内クレジット制度および J-VER 制度から J-クレジット制度への発展的移行に際して、これらの制度概要と個々の問題点を明らかにしながら、J-クレジットへの制度統合の背後で進行する、GHG 排出・吸収量²⁾の審査業務に関する業界内の地殻変動について考察する。

GHG は目に見えないため、その排出削減・吸収量を特定し、取引可能なレベルの客観性を付与したクレジットとするには、特定の定式化され承認された方法論に従って各種データを証憑として収集し、排出削減・吸収量を測定して、各クレジット制度の実施主体に報告するとともに、そのクレジットを有効化するためには、独立した審査機関が一連のプロセスや証憑を総合的に評価・判断して審査を行うことが求められる³⁾。

クレジット組成における審査は、把握された GHG 排出・吸収量をクレジットとして有効化ひいては有価化する際の最も重要なプロセスであり、そのプロセスを支える基本思想によって、できあがったクレジットの持つ属性とクレジット制度のもつ実効性に影響を及ぼす。例えば、審査手続の

2) 京都議定書における排出量削減対象で、わが国においても法令で年間排出量等が把握されている温室効果ガス (GHG) には、二酸化炭素 (CO₂) をはじめ、メタン (CH₄)、亜酸化窒素 (N₂O)、ハイドロフルオロカーボン類 (HFCs)、パーフルオロカーボン類 (PFCs)、六フッ化硫黄 (SF₆) の 6 種類がある。本稿では、主に CO₂ を中心とするこれらの GHG について排出・吸収量を測定・報告されたものを第三者が審査し、制度運営者が取引可能なクレジットとして認める仕組みをカーボンクレジット制度と総称している。

3) これら一連の手順を測定 (measurement)、報告 (reporting)、検証 (verification) の頭文字をとって MRV とよぶ。また、本稿では、クレジット組成のためのプロジェクト申請から実際にクレジットが発行されるまでの一連の手続を認証といい、その際に必要となる第三者機関による保証のプロセスを、ISO 規格でいう検証との混同を避けるために、あえて審査という用語を用いて区別している。

厳格性と審査コストの関係について考えてみよう。GHG 排出削減・吸収量をより厳密に測定し、審査にも高い厳格性を求める制度 A があると仮定する。この場合、厳格性の高い制度 A では、審査手続きにかかる作業量はその分増加するため、審査費用はより高額になり、組成されるクレジットの価格も、他のそうでない制度に比べ相対的に高くなる。そうになると、その高い「プレミアムクレジット」は限られた参加者間でしか取引されなくなり、結果として、制度 A の普及は限定的にならざるを得ない。当初の目的である環境配慮意識の向上や地球温暖化対策という観点からは、この状況は決して望ましいものではなく、目的を果たすことができないままに制度が破綻する可能性すらある。

かねてより、カーボンクレジット制度の審査業務分野では、ISO 認証・コンサルティングに長年の実績がある ISO 系審査機関と、監査法人およびその子会社を中心とする会計系審査機関が、それぞれの特徴を発揮しながら共存してきた経緯がある。ところが、新たにスタートする J-クレジット制度では、会計系審査機関は一掃され、すべての審査業務は ISO 系審査機関により行われることとなった。本稿では、特に、旧の 2 制度および今回スタートする新制度の審査体制の変化について焦点を絞り、この間に公表された各種基準書（案を含む）および報告書等を分析することによって、今後予想される国内外の GHG 審査業界の変化と、業務内容による棲み分けの実態について、一見解を示すことをその目的としている。

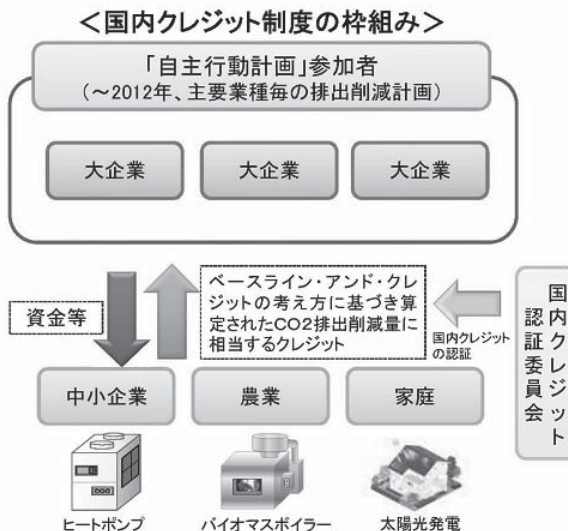
2. 2 つのクレジット制度の概要と審査問題

国内クレジット制度の概要

国内クレジット制度とは、大企業等が、中小企業の GHG 排出削減を促進するために、既存設備の高効率化や新たな省エネ技術導入のための資金・ノウハウ等を中小企業に提供し、その結果削減された GHG 量をクレ

ジットとして大企業側が獲得し、大企業自身の自主行動計画⁴⁾の目標達成等のために活用する制度で、2008年10月に経済産業省が中心となり、環境省・農林水産省も参加して立ち上がった制度であった。

参加主体としては自主行動計画に参加しない中小企業が当初想定され、その対象事業としては化石燃料由来の GHG 排出削減プロジェクトに限定されていた。また、国内クレジットの購入者は、その中小企業に資金・ノウハウ等を提供した、自主行動計画に参加する当該の大企業等で、プロ



(出所：経済産業省・環境省・農林水産省 (2013a))

図表 1 国内クレジット制度の枠組み

- 4) 1997年6月に経団連加盟36業種が参加して策定したCO₂削減の「環境自主行動計画」のこと。その後継として、経団連は2009年12月に、国内の企業活動における2020年までの削減目標を設定した「低炭素社会実現計画」を発表して、GHG排出削減活動を継続している。

プロジェクト開始時にはそのプロジェクトから組成されるクレジットの買い手はすでに決まっていることになる。

クレジットの利用目的は、制度の普及に伴い、当初予定されていた自主行動計画の目標達成以外にも広がりを見せ、環境法令が求める各種報告⁵⁾、CSR 活動およびカーボンオフセットにも利用されるようになった。

2013 年 2 月末時点では、1,638 件の計画案が提出されており、そのうち、1,267 件は排出削減事業として承認されている（2012 年度までの総削減見込量は約 169.7 万 t-CO₂）⁶⁾。また、クレジットの認証に至ったものは 1,186 件で、認証クレジット量は累計で約 65.2 万 t-CO₂にも達している⁷⁾。

クレジットを組成する排出削減事業の実施場所は、工場が件数ベース・重量ベースとも全体の約半分を占めるとともに（532 件、88.1 万 t-CO₂）、導入技術としては、高効率ボイラーへの更新・バイオマスボイラー導入といったボイラー系の方法論が約半分近くを占めている（合計で 579 件、83.1 万 t-CO₂）。

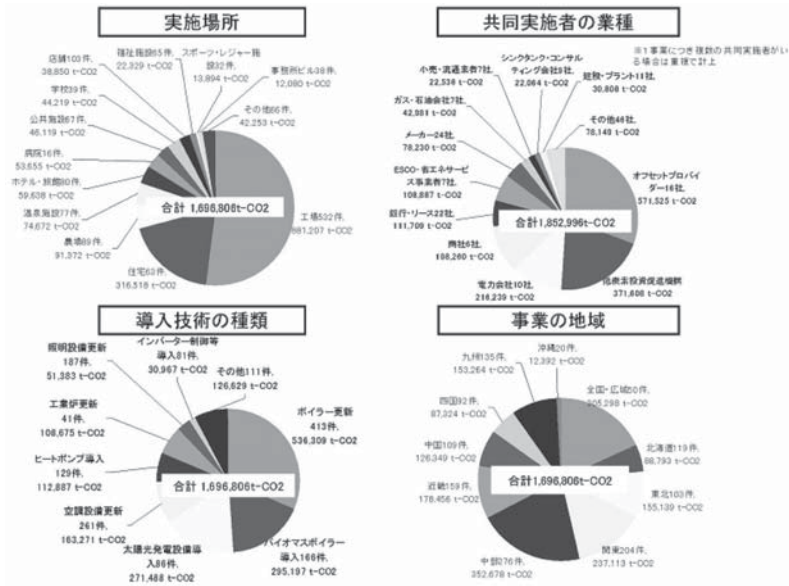
クレジットの購入者となる共同実施者については、制度設計段階では想定していなかった譲渡仲介目的でのクレジット取得が予想以上に膨らみ、仲介業者であるオフセットプロバイダーが上位を占める結果となった。

クレジットの償却状況については、2013 年 2 月末時点で、のべ 534 件

5) 関連する環境法令としては、温対法・省エネ法があげられる。温対法とは、「地球温暖化対策の推進に関する法律」のことで、特定事業所排出者等に対して GHG の種類別の排出量報告を義務づけている。一方、省エネ法とは、「エネルギーの使用の合理化に関する法律」のことで、指定する事業者に対してエネルギー使用状況の届出を義務付けるものである。国内クレジットおよび J-VER は、温対法で求められる調整後排出量の報告や省エネ法の共同省エネルギー事業の報告の際に利用できることとされている。

6) t-CO₂とは GHG の排出量を表すときの単位で、CO₂換算の重量であらわす場合に用いる。

7) 経済産業省・環境省・農林水産省（2013a）、5 ページ。



(出所：経済産業省・環境省・農林水産省 (2013a))

図表2 排出削減事業の分類

の償却申請があり、合計で 25.6 万 t-CO₂の償却が行われている⁸⁾。償却の目的については、件数ベースでは全体の約 93% が、また、重量ベースでは全体の約 68% が、CSR およびオフセット目的であって、本来の目的とされた自主行動計画の目標達成や環境法令への対応目的は、件数ベースで約 7%、重量ベースで約 32% にとどまり、当初想定された目的以外に大半のクレジットが使用される結果となった。

国内クレジット制度の認証を支える MRV については、京都メカニズムの CDM クレジット等に適用される方法に準じた手続が採用され、一定レ

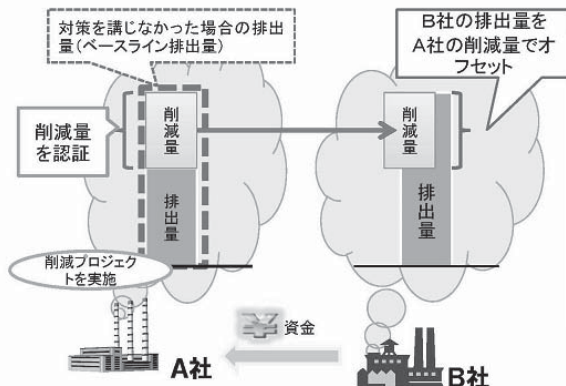
8) 償却とは、クレジットを特定の目的のために使用したものとして、登録簿から抹消し、転売・再利用ができないようにすること。無効化ともいう。

ベルの保証水準を維持しながらも、より柔軟な制度運用のためにある程度の簡素化も配慮されていた。

国内クレジットの審査業務は、ISO 系審査機関と会計系審査機関により実施されていた。審査に携わる各審査機関や審査員は、ISO 系審査機関は ISO14064 規格等、会計系は国際保証業務基準 ISAE3000 等といったように、自らの所属する業界の審査業務の実施基準や審査実施者の資格基準等を参照しながら、独自に策定したガイドラインに基づき審査業務を実施していた。なお、審査の実施基準や審査実施者の資格基準等については、後ほど詳しく解説する。

J-VER 制度の概要

国内クレジット制度が、自主行動計画の目標達成という制度的な要請もあって創設されたのに対し、J-VER 制度は最初から、自発的なカーボンオフセットのためのクレジット制度として、環境省主導で 2008 年 11 月にスタートした。



(出所：経済産業省・環境省・農林水産省 (2013b))

図表3 J-VERの基本となるオフセットの考え方

J-VER は国内クレジットに比べて、プロジェクト実施主体や対象となるプロジェクトが、当初より多岐にわたっていた。また、国内クレジットとの対比で特徴的な点は、国内クレジットでは認められていない、地方版カーボンクレジット制度にも同等性を認める途を開いていること、および、森林吸収系のプロジェクトもその対象としていることであった。

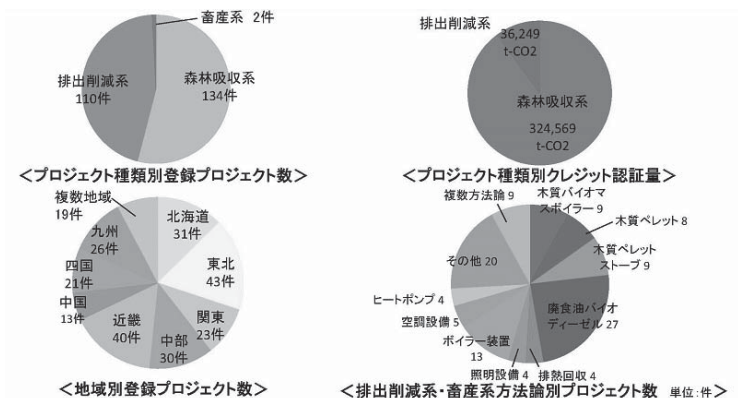
クレジットの販売について、国内クレジットでは、排出削減事業者である中小企業に資金やノウハウ等を提供した大企業等が共同実施者として、当初の組成されたクレジットを購入するものとし、事前に購入者が決定していたのに対して、J-VER では、購入者がまだいない状態でも販売用のクレジットを組成することができた。ただ、J-VER はあくまで、自発的なカーボンオフセットや CSR 活動にのみ使えるクレジットとして組成されたため、国内クレジットでは認められていた自主行動計画の目標達成は認められていなかった。この点は、後述の GHG 排出削減量のダブルカウント回避のためでもあった。

2013 年 2 月末時点で、246 件のプロジェクトが累計で登録されており、そのうち、233 件のプロジェクトから実際に J-VER が認証された（2012 年度までの累計認証クレジット量は約 36.0 万 t-CO₂）⁹⁾。

J-VER 制度においては、地方版カーボンクレジットを J-VER として認定する都道府県 J-VER プログラムという仕組みを用意しており、地域との連携にも配慮していた。この都道府県 J-VER プログラムとは、CO₂排出削減・吸収をクレジットとして認証している都道府県独自のクレジット制度の中から、J-VER と技術的に整合性があるものを、都道府県 J-VER プログラムとして取り扱うもので、J-VER と同じ登録簿上に登録され管理された¹⁰⁾。

9) 経済産業省・環境省・農林水産省（2013b）、5 ページ。

10) 2013 年 2 月時点では、新潟県のトキの森クレジットと高知県オフセットク



(出所: 経済産業省・環境省・農林水産省 (2013b))

図表4 J-VERのプロジェクト構成

また、森林吸収プロジェクトも J-VER に特徴的な点であって、これには、間伐促進型森林経営プロジェクト、持続可能森林経営型森林経営プロジェクト、および、植林プロジェクトが認められており、この点で化石燃料由来の GHG 排出削減のみを対象としている国内クレジットとは一線を画していた。

J-VER 制度における MRV については、審査機関の資格要件や審査手続面で国内クレジットと比べ、より厳格な形式要件を ISO に準拠して求めており、指定された ISO 規格に適合する審査機関のみが審査業務に携わることができた。この結果、J-VER の審査業務からは会計系審査機関は排除された。この点が後の議論のテーマへとつながっている。

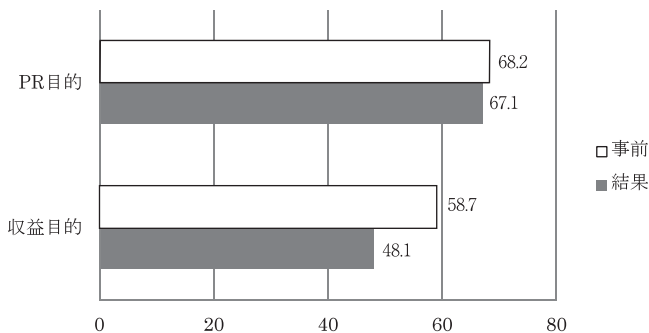
ㇿ レジットの2つが認証されている。

2つのクレジット制度の比較・検討

これまでの、国内クレジット制度とJ-VER制度という、2つの出自の異なるカーボンクレジット制度の概要をみてきた。本項では、これらの制度を比較しながら、それぞれの持つ特徴と課題を明らかにする¹¹⁾。

プロジェクト実施主体に対するアンケート結果から読み取れること

GHG 排出削減（J-VER では CO₂ 吸収も含む）に向けたプロジェクトを実施する主体（国内クレジット制度では排出削減事業者、J-VER 制度ではプロジェクト実施者）の間で、それぞれの制度に参加することを決めた際の理由、および実際に参加して得たメリットを聞いたアンケート結果から、以下の



(単位：%)

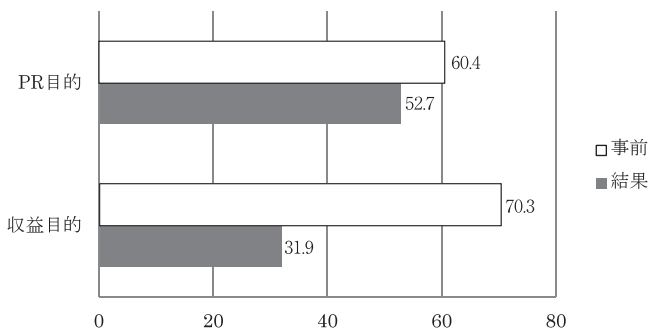
(出所：経済産業省（2012）を筆者改)

図表 5 国内クレジット・排出削減事業者のメリット

11) 本項で紹介するアンケート結果は、特に出典を述べない限り、経済産業省（2012）による。なお、同報告書に示されているアンケート回答状況によると、国内クレジット制度の排出削減事業者からの回答数は 453（回答率 61.2%）、共同実施者からの回答数 90（回答率 52.9%）、J-VER 制度のプロジェクト実施者からの回答数 91（回答率 52.6%）、J-VER 購入者からの回答数は 23（回答率 27.7%）であったという。（経済産業省（2012）、4-6 ページ。）

ようなことがわかった。

まず、国内クレジット制度の排出削減事業者に対するアンケート結果（図表5）から、排出削減事業者としてプロジェクトの実施を決めた理由に、回答者の68.2%が「自社の環境配慮に関する姿勢・取り組みを示すため」をあげながら、制度に参加して実際に得られたメリットとしても、同じ環境配慮PR目的を67.1%もの回答者があげたことがわかる。このことから、環境配慮PR目的については、多くの排出削減事業者にとって当初の期待に沿う結果がもたらされたものと考えてよい。他方、回答者の58.7%が「クレジット売却による収益獲得」を参加目的としていたが、実際に得られたメリットとしてあげた回答者は48.1%に留まり、売却収益獲得目的ではやや満足感が少なかったことが伺える。



(単位：%)

(出所：経済産業省（2012）を筆者改)

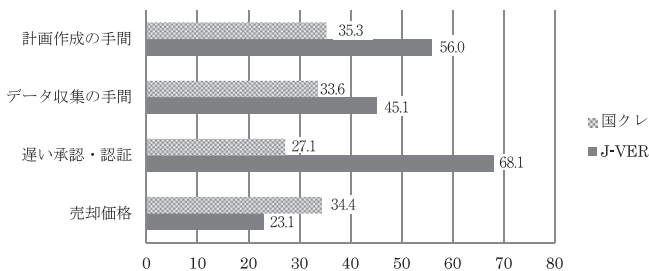
図表6 J-VER プロジェクト実施者のメリット

J-VER 制度のプロジェクト実施者に対するアンケート結果（図表6）からは、国内クレジットとは異なる参加理由と享受したメリットのパターンが見られる。

まず、参加を決めた理由として、回答者の60.4%が「自社の環境配慮に関する姿勢・取り組みを示すため」としている一方、制度に参加して実

際に得られたメリットとして、同じ環境配慮 PR 目的をあげた回答者は 52.7% に留まり、事前の期待と結果の間に 8 ポイント程度の低下が見られた。さらに、回答者の 70.3% が「クレジット売却による収益獲得」を参加決定時の目的としながらも、実際に得られたメリットとしてあげた回答者は、半分以下の 31.9% と、この点からはプロジェクト実施者の失望感さえ読み取れる。

この理由としては、さまざまなことが考えられるが、一つには J-VER 制度が求める ISO 規格の MRV の厳格性があろう。J-VER 制度は ISO 規格による、より厳密な MRV を求めたため、プロジェクトのための各種文書作成やデータ収集、および認証プロセスに、国内クレジット制度と比べて、より多くの時間と手間を要した。このために、プロジェクト実施者が負担する認証費用が高額になり、国内クレジットと比べて高い J-VER 価格によるクレジットの売上や認証費用等に対する公的助成を考慮したとしても、クレジット組成による実質的な利益はプロジェクト実施者が当初期待したほどには上がらなかったと考えられる。



(単位：%)

(出所：経済産業省 (2012))

図表 7 排出削減事業者・プロジェクト実施者側の制度に対する不満

別のアンケート結果 (図表 7) からは、排出削減事業者・プロジェクト実施者がそれぞれに感じている、各クレジット制度に対する不満が明らか

になった。

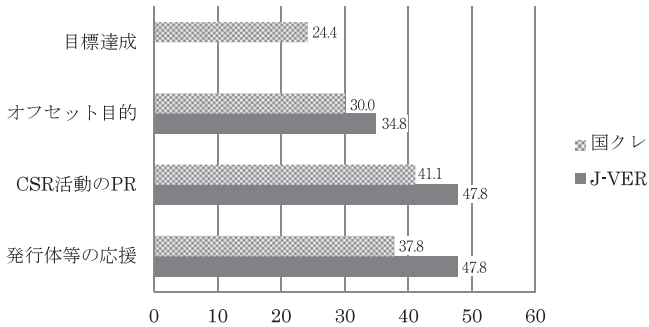
国内クレジットの排出削減事業者については、売却するクレジット価格が安いことを他の2つの不満と同程度にあげているのに対して（34.4%）、J-VER のプロジェクト実施者からは、売却するクレジット価格への不満は比較的少なかった（23.1%）。反面、手続に関すること、すなわち、事業の承認・認証にかかる時間（68.1%）、事業計画作成に関する手間（56.0%）、データ収集にかかる手間（45.1%）について、大きな不便・不満を感じたと回答している。

この理由としては、国内クレジット制度が J-VER 制度より簡便な認証手続を採用していたため、文書作成やデータ収集については、より少ない労力で対応できた点はよかったが、結果として、クレジットが大量に組成されたため、国内クレジットの売却価格が当初の想定より低くとどまったことが考えられる。他方、J-VER 制度については先述の指摘内容、すなわち、MRV をより厳格に定めた ISO 規格が多量の文書作成・データ収集を要求し、認証全体に時間と手間を要したことへの不満が、この回答からも読み取れる。

クレジットの購入者に対するアンケート結果から読み取れること

クレジットの購入者に対して行ったアンケート結果からも、それぞれのクレジットを購入する際に決めた理由および実際に購入して得たメリットのパターンが読みとれる。図表8の購入者になることを決めた理由（事前の理由）と図表9の実際に購入して得たメリット（事後の結果）を比較すると、その違いがよくわかる。

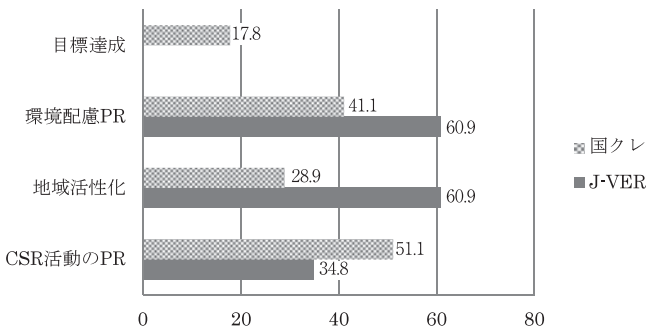
まず、国内クレジットの購入者である共同実施者からの回答を見ると、「自主行動計画の目標達成」を購入者になる目的としてあげていたのは24.4%であったが、実際に購入してメリットを感じたと回答したのは17.8%へと減少した。他方、自社の CSR 活動の PR を購入者になる目的



(単位：%)

(出所：経済産業省 (2012))

図表 8 共同実施者・J-VER 購入者になることをきめた理由



(単位：%)

(出所：経済産業省 (2012))

図表 9 共同実施者・J-VER 購入者が参加して得たメリット

としてあげていたのは 41.1% であったが、実際にメリットを感じたと回答したのは 51.1% と 10 ポイント以上上昇しており、当初予定していた自主行動計画の目標達成という目的についてはあまり満足していない反面、他の目的での成果には満足していることが伺える。

ところで、J-VER 制度については、当初から自発的なカーボンオフセット等の CSR・環境配慮のためのツールとして開発されたため、その

目的自体については参加者にも理解されやすかったと思われる。この点を反映してか、アンケートの回答でも、CSR 活動の PR 目的と答えたものが、事前（47.8%）・事後（60.9%（環境配慮 PR）、34.8%（CSR 活動 PR））ともに比較的高い評価となっている。また、購入して得られたメリットのうち、環境配慮への PR と地域活性化への貢献はともに 60.9% と特に高く、国内クレジットにはない、都道府県 J-VER プログラムに象徴される地域との連携と、森林吸収という利用者にもわかりやすくイメージのよい方法論を含んでいる点が、こうした高い評価につながったと推測される。

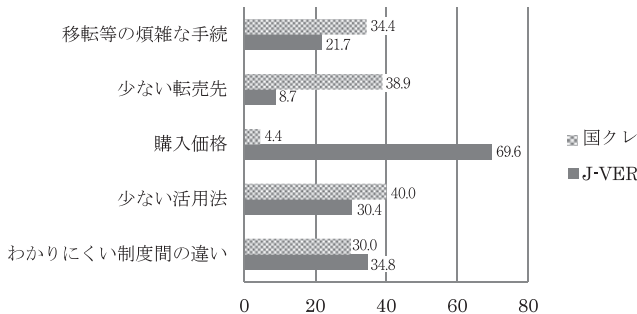
クレジット購入者が感じている、それぞれの制度に対する不便な点として（図表 10）、国内クレジットの購入者は、「移転や償却のための煩雑な手続」（34.4%）、「転売先を見つけ出す困難さ」（38.9%）、「クレジットを活用できる仕組みが少ない」（40.0%）、をほぼ同程度に回答しているのに対し、「クレジットの購入価格が高い」という回答は 4.4% と際立って低かった。他方、J-VER の購入者は、これとは対照的に、断然「クレジットの購入価格が高い」（69.6%）をあげている。

これは、国内クレジット制度が、当初は共同実施者の目標達成を主な目的として制度設計されていたため、その時点ではクレジットの転売・移転を想定しておらず、結果としてこれら転売・移転に関する制度的な不備が露呈したとも考えられる。他方、国内クレジット制度では、J-VER 制度に比べて簡便な方法でクレジットが認証できたことや、方法論も工場のボイラー導入・更新等、コストの割には大規模な排出削減が可能なプロジェクトが多かったため、クレジットの売出価格は J-VER に比べ安く、その分購入価格も低く抑えることができたことが、この点に関する購入者からの不満の少なさにつながったのであろう。

また、J-VER の購入者からのクレジット購入価格の高さに対する不満は、先述の MRV の厳格さによるコストアップ要因に加え、J-VER 制度の排出削減・吸収プロジェクトが国内クレジットの排出削減プロジェクト

にくらべて、森林吸収プロジェクトを除けば一般に小規模・分散型であり、また、J-VER 制度が全体的に高コスト体制であったので、その分クレジットの売り出し価格、ひいては購入価格が高くなり、不満の高さにつながったものと思われる。

最後に、両方のクレジットの購入者とも、国内クレジット制度と J-VER 制度とのちがいのわかりにくさを一定数あげている（30.0%、34.8%）。この両制度の並立による紛らわしさやわかりにくさの改善は、既存制度の整理と新制度の導入のひとつのきっかけにもなった。



（出所：経済産業省（2012））

図表 10 共同実施者・J-VER 購入者側の制度に対する不満

3. 創設された J-クレジットの概要と課題

先に示した 2 つのクレジット制度、すなわち、国内クレジット制度と J-VER 制度が統合され、2013 年 4 月に新たな J-クレジット制度が発足した。本稿作成時の 2013 年 4 月初旬現在、J-クレジット制度実施要綱等の確定作業と関連する組織設定の最終調整の最中であり、それらが完了し次第、実質的にスタートすることになっている。

このJ-クレジット制度は、一見すると、両クレジット制度の内容をもとに包含したものになっているが、GHG 排出削減・吸収量の MRV を ISO 規格で行う点を考慮すると、実質的には J-VER 制度の後継といえる。そこで、まずは、新しい J-クレジットの制度案の概要を示すとともに、求められる MRV の特徴を見ていきたい¹²⁾。

J-クレジット制度の概要

クレジットの目的・参加者・プロジェクトの種類・期間

J-クレジット制度は、GHG 排出削減および吸収源対策の推進を目的とした制度として位置付けられている。プロジェクト実施者には、J-VER 制度と同様、特に制限を設けてはいない。また、実施するプロジェクトについても、排出量を削減または吸収量を増大させること、2013 年 4 月 1 日以降に日本国内で実施されること、追加性¹³⁾を有すること、承認された方法論に基づき事前に妥当性確認を受けること、等の条件のもとに、幅広く認めている。

また、J-クレジット制度では、購入者の側にも制限は設けていない。ただし、J-クレジットを保有するためには登録簿に保有口座を有することが必要であり、クレジットの管理も制度管理者が作成する登録簿上で行うこととされている。

なお、J-クレジットの認証対象期間は、開始日をプロジェクト登録の申請のあった日またはモニタリングが可能となった日のいずれか遅い日とし、期間終了日を 2021 年 3 月末としている。

12) 本項で紹介する J-クレジット制度に関する概要は、特に出典を述べない限り、経済産業省・環境省・農林水産省（2013c）（2013d）による。

13) 当該プロジェクトが存在する場合にはじめて、それによる排出削減・吸収活動が実施されること。

クレジットの用途

J-クレジットの用途は、国内クレジットと同様、① 低炭素社会実行計画の達成目的、② 環境法令が求める報告目的、③ カーボンオフセット目的としている。ただし、低炭素社会実行計画参加者に対しては、ダブルカウントを防止するために、①の目的は認めていない¹⁴⁾。また、森林管理プロジェクトから組成されるクレジットについても、同様にダブルカウントを防ぐため、①のための利用を認めていない¹⁵⁾。この点については、J-VER 制度と同様の取り扱いとなっている。

制度運営

J-クレジット制度の運営体制として、制度管理者を環境省・経済産業省・農林水産省の3省が担当し、そのもとに運営委員会と認証委員会をおいている。また、妥当性確認および検証業務については、それぞれ独立した外部の審査機関が担当する、という構成になっている。

プロジェクト実施者は、プロジェクト登録の申請に先立ち、妥当性確認機関による妥当性確認を受ける。その後、制度管理者は、認証委員会による審議を経て、当該プロジェクトを評価し、適切であると認めればJ-クレジットのプロジェクトとして登録する。そして、プロジェクト実施者は、モニタリングを実施し、そのモニタリングに対して検証機関による検証を

14) 低炭素社会実行計画参加企業である A 社が排出削減事業者として J-クレジットの認証を受け、そのクレジットを同じく計画に参加している B 社に売却した場合に、A 社が実排出量を、B 社がクレジット充当後の排出量を報告すると、A 社の創出したクレジット分がダブルカウントされることとなる。(経済産業省 (2012) 11 ページの解説を参考に筆者改。)

15) すべての森林吸収量は日本国としての GHG 削減目標計画に含まれているため、森林吸収系プロジェクトから組成されるクレジットを、目標達成計画に位置づけられている低炭素社会実行計画に利用すると、その部分が二重に計上される。

受けた後に認証申請を行い、認証委員会により承認を経て、最終的に J-クレジット登録簿上に登録されクレジットが発効する。

また、J-VER 制度と同様、地方公共団体またはその集合体による、地域版 J-クレジット制度の承認申請を認めている。

新制度への経過措置として、国内クレジット制度において排出削減事業の承認を受けていた者は、移行届の提出を条件に、モニタリング開始日から 8 年間は、国内クレジット制度のルールに基づき、排出削減量の認証を受けることができるものとし、また、J-VER 制度においてプロジェクトの登録を受けていた者も同様の取り扱いを規定している。こうした措置により発行されるクレジットは、ともに新しい J-クレジットとみなされる。

J-クレジットにおける MRV と審査

審査基準について

J-クレジット制度では、J-VER 同様、MRV に関する基準を ISO 規格とし、審査機関を、日本において ISO 規格の認証を取得したものに限定している。

具体的な算定基準としては ISO14064-2（プロジェクトレベルの GHG 算定仕様・手引）、検証の実施基準としては ISO14064-3（GHG に関する妥当性確認および検証の仕様・手引）および ISO14065（妥当性確認および検証機関に対する要求事項）、検証実施者の資格基準としては ISO14065 のほかに ISO14066（妥当性確認・検証機関に対する認定の補足基準）にも、準拠している。なお、J-クレジット制度の審査機関向けの実施規程案は、排出削減量の検証手法に関する ISO14064-3 に準拠して作成されている。

審査における保証水準について

審査機関に求められる、プロジェクト計画書の妥当性確認およびモニタ

リング報告書の検証の保証水準は、ともに合理的保証とされる¹⁶⁾。会計プロフェッションの提供する監査・保証と同様、合理的保証レベルの意見を表明するためには、審査機関には十分かつ適切な証拠を入手することが求められ、品質管理レビューも必要になる。また、審査機関は、プロジェクト実施者の作成したプロジェクト計画書およびモニタリング報告書が、実施要綱等各種規程に従って適切に作成されているかについての結論を、制度管理者の定める様式に従って、妥当性確認・検証報告書として表明することが求められる。この際、妥当性確認・検証報告書が提出された後に、妥当性確認・検証結果に対し重大な影響を与える可能性のある事実が判明した場合、審査機関は適切な措置を検討しなければならないとされる。

問題点

今回公開された J-クレジット制度実施要綱案では、新たな J-クレジット制度の基本方針として、以下の 4 点があげられている¹⁷⁾。

- ① 国内クレジット制度と J-VER 制度の長所を取り入れ、相互補完的で多様な参加者が期待できること。
- ② 環境の面から信頼が得られるものとしながらも、使いやすく適用範囲の広い利便性のあるものにすること。
- ③ 地域版クレジット制度の発展やクレジットの地産地消にも寄与し、

16) 合理的保証は、限定的保証より高い保証水準で、審査機関はプロジェクト計画書およびモニタリング報告書の記載内容が重要性の範囲内で正確であることを積極的意見として表明する。また、この場合の重要性の基準としては、妥当性確認においては、制度の要求事項に従った排出削減見込量の 5%、検証においては制度の要求事項に従った排出削減量の 5% としている。

なお、一般に公認会計士が行う保証と比較した場合、合理的保証は財務諸表監査レベルの保証水準、限定的保証は四半期レビューレベルの保証水準とされる。

17) 経済産業省・環境省・農林水産省（2013c）2 ページ。

地域活性化にもつながるものであること。

④ 国際的にも評価され、海外の参考とされるものであること。

まず、①については、J-クレジット制度が国内クレジットと J-VER 両方の後継として位置づけられているため、このような趣旨になることは理解できる。また、④についても、この J-クレジット制度が海外の参考事例となることで、世界レベルでの環境配慮活動の向上や地球温暖化対策のための排出削減・吸収量増大につながれば、それは望ましいことでもある。他方、この基本方針のなかには、旧の 2 制度では解決できず、しかも新しい J-クレジット制度にもそのまま引き継がれた問題点も存在する。その問題点は、②と③の記述内容にある。

まず、②の前半でクレジットの「信頼の確保」に言及しつつも、後半で「使いやすく適用範囲の広い利便性の高いもの」となることを求めている。信頼の確保というのは、組成されたクレジットが金銭的な価値をもつことから、取引の安全性のためには欠くことができない概念である。したがって、信頼性を高めるためには必要な手続・文書・データ等の内容を厳格に規定し、それに沿って厳格に MRV を行う必要がある。これに対して、②の後半にある、クレジットを使いやすく、適用範囲の広く利便性の高いものとするためには、ある程度の簡便さが許容されるべきである。この利便性については、先のアンケート結果が示していたように、J-VER 制度より国内クレジット制度のほうが高く評価されていた。こうした、厳格性と柔軟性に関するジレンマは、次の③の記述内容とも関係する。

③では、新しい J-クレジット制度が地域版クレジット制度との連携を目指すとしている。この点、地方自治体レベルでのカーボンクレジット制度が、ISO 規格に沿った内容となるには、必要とされるべき手続・作成されるべき文書・収集されるべきデータの数量が膨大なものとなり、現実的には難しいと言わざるを得ない。このことは、数ある地域版クレジットの中でも、都道府県 J-VER プログラムとして、現在までわずか 2 件しか承

認していないことからわかる。このように、クレジットへの信頼性付与のための厳格性保持と、クレジットの参加・利用拡大のための柔軟性要請との間には、根本的なジレンマが存在する。

前のセクションでは、2つのクレジット制度が相互に有していたジレンマの存在を、今回の整理・統合によって内部矛盾として抱え込むことになったJ-クレジット制度の問題点として指摘した。次に、GHG 審査の動向に関して目をグローバルに転じると、また別のトレンドが見えてくる。それは、進行する GHG 審査関連業務の棲み分けである。

4. グローバルレベルでの GHG 審査活動

これまでは、日本の主要なカーボンクレジット制度を、特に審査の観点から分析し、そこに内在する問題点、すなわち、信頼性付与のための厳格性保持と参加・利用拡大のための柔軟性要請との間のジレンマの存在を指摘した。ここでは、そうした問題意識のもとに、グローバルレベルで進行するさまざまな事象も踏まえ、現在起こりつつある GHG 審査業界の変化とその後の展望を検討する。

ISO 系陣営による GHG 審査活動

日本では、先にみた ISO 系審査機関主導による GHG 審査がデファクトスタンダード化し、会計系審査機関はマーケットから退出させられた形になっている。そこには、さまざまな要因が考えられるが、一つには GHG 審査に求められる保証レベルとの関係が考えられる。

先にも述べたように、J-クレジット制度では、ISO 規格に沿った MRV が採用され、その際に適用される審査基準の ISO14065 は、妥当性確認および検証の両方に合理的保証を求めている。この合理的保証とは、限定的

保証に比べ保証水準のレベルが高く、会計系審査機関では、その所属する会計事務所内部の品質管理ルールへの適合も求められるため、特に慎重に付与されるレベルの保証水準である。このため、会計系審査機関が合理的保証を付与する場合には、限定的保証を付与する場合と比べ、より多くの審査手続を要し、審査報酬はかなりの高額になる。こうした状況の中では、ISO系審査機関に比べてもともと高コスト体質のビッグフォー¹⁸⁾を中心とする会計系審査機関が、審査報酬の面での価格競争力を失い、GHG審査の分野においては、ISO系審査機関に凌駕されたと理解できる。この点は、国内クレジット制度とJ-VER制度が併存していた時に、J-VER制度に比べ柔軟性の高い国内クレジット制度について、ISO系審査機関と会計系審査機関が共存していた事実とは対照的である¹⁹⁾。

このようなテクニカルな背景もあって、海外でもISO規格によるGHG排出削減・吸収量の審査導入の動きが、主にオフセット目的のカーボンクレジット制度の中で多数みられる。さらに、EUにおける排出量取引制度(EU-ETS)²⁰⁾や国際炭素行動パートナーシップ²¹⁾でも、ISO14065の採用が検討されており、この分野でのISO系審査機関の勢力拡大に一段の弾みがつくことが想像される。

18) グローバル展開する、Ernst & Young, Deloitte Touche Tohmatsu, KPMG, PricewaterhouseCoopersの4つの大規模な会計事務所ないしそのグループ会社のこと。

19) この時のGHG審査については、相当の公的助成措置が施されていたので審査費用の大部分が補助金等でカバーされ、プロジェクト実施者が負担するコストは、ISO系・会計系を問わず、実質的にはかなり安く抑えられていた。

20) 2005年1月にEU域内でスタートした、GHG排出量取引制度。

21) 排出量取引制度を採用する政府や公共機関が2007年10月創設した組織。構成メンバーは、EU諸国が中心であるが、一部のアメリカ・カナダの州も参加している。日本からは、東京都が2009年5月に加盟している。

会計系陣営による GHG 審査活動

会計系陣営でもこの間手を拱いていたわけではなく、GHG 審査活動に向けた、制度整備を着実に進めてきた。

会計系審査機関は、第一義的には職業会計士団体が設定するルールの順守が求められる。したがって、GHG 審査についても、各国の公認会計士団体の上部組織にあたる国際会計士連盟 (International Federation of Accountants: IFAC) によって示された保証業務基準に従うことになる。

これまで会計系審査機関は、GHG 審査業務や CSR レポートの審査に際して、IFAC 発行の ISAE3000 (2003 年改訂版) に準拠して業務を実施してきた。これは、過去財務情報の監査又はレビュー以外の保証業務 (Assurance Engagements Other Than Audits or Reviews of Historical Financial Information) の基準で、具体的な主題に対するものではないため、GHG 審査に関する、より具体的な基準の新たな設定が求められていた。こうした要望を受けて、IFAC は 2012 年 6 月に GHG 保証業務基準である ISAE3410 を公表した²²⁾。ISAE3410 発効後は、ISAE3000 に加えて ISAE3410 にも準拠して審査業務が実施されることになる。

ISAE3410 は、GHG 審査に関する算定基準や審査業務の実施基準を含んでおり、かなり具体的な内容になっている。また、保証レベルについては、合理的保証と限定的保証を対比しながら、重要な虚偽表示リスクの識別と評価やその対応手続なども明確に規定している。この結果、ISO 規格と同様、IFAC 基準でも算定基準・検証業務の実施基準・検証実施者の力量基準²³⁾がすべて揃うことになった。なお、ISAE3000 についても現在改

22) ISAE3410 の適用対象は、2013 年 9 月末日以降に終了する年度に関する審査報告書からとされる。(IFAC (2012), p. 186.)

23) 検証実施者の力量基準としては、国際品質管理基準 1 (International Standard on Quality Control 1, "Quality Control for Firms that Perform Audits and

定作業が進行中である。

このように、ISO 系陣営・会計系陣営の両方とも、この間 GHG 算定基準・検証業務の実施基準・検証実施者の力量基準等の整備・充実を図ってきた。この点から、GHG 審査については、ISO 系陣営だけではなく、会計系陣営においても積極的に推進しようとする姿勢がみえる。

今後の GHG 審査動向

ここまで、ISO 系陣営と会計系陣営の両方の、日本国内およびグローバルでの動きをフォローして、それぞれに制度整備をすすめて新たな市場の開拓を目指してきたことがわかった。

ISO 系陣営は、各国の環境関連政府機関および当該国の ISO 認定機関と密接に連携しながら、主にオフセット目的や排出量取引目的のカーボンクレジット組成のために、ISO 規格に準拠した GHG 排出・吸収量の算定と審査制度の導入を、グローバルで積極的に働きかけてきている。このことが奏してか、日本においても、ISO 規格が GHG 審査のデファクトスタンダードとなり、環境省が中心となって創設した J-VER 制度が、実質的には後継の J-クレジット制度に受け継がれることになった。今後もさらに広く深く、ISO 系陣営が GHG 排出削減・吸収量の MRV の分野に浸透することが予想される。

他方、会計系陣営は先に見たように、少なくとも GHG 審査単体では、日本での審査機関としての存在感をすでに失っており、海外でもほぼ同様の状態にあると考えられる。ただ、日本を含め、グローバルでは、新たなディスクロージャーの手段として、「統合報告」というコンセプトをグローバル企業に浸透させようとする動きがある点には留意する必要がある。

↘ and Reviews of Historical Financial Information”) や倫理規則が相当する。

会計系審査機関は、財務監査業務等を通じてクライアントであるグローバル企業にアプローチが容易であるため、そのルートを駆使しながら、新たなサービスのひとつとして、この統合報告を積極的に売り込んでいる。実は、この統合報告には GHG 情報は不可欠であり、会計系陣営はこの点からの巻き返しを図っているのである。

統合報告とは、投資家や顧客・取引先・従業員・地域住民などのステークホルダーに対して、財務情報および非財務情報（例えば、当該企業の経営戦略やガバナンス情報、社会性・環境パフォーマンス情報など）を相互に関連付けて分かりやすく、しかも比較可能な形で取りまとめて提供するものである。また、これまでのように、財務情報や経営情報についてはアニュアルレポートで、また、ガバナンス情報や社会性情報、環境情報については CSR レポートやサステナビリティレポートで、といった別々の媒体で個別に情報開示をするのではなく、その企業に関する、経済・社会・環境に関する重要情報を網羅的にかつ体系的に一括して発信しようとするものである。

この統合報告の動きを推進するために、国際統合報告委員会（IIRC: International Integrated Reporting Council）が 2010 年に設立された。IIRC は GRI²⁴⁾等の関係団体と共同で、より進んだディスクロージャーを目指して統合報告のフレームワークを開発するために、統合報告書作成のためのパイロットプロジェクトを実施している。

現在でも、自社の CSR レポートやサステナビリティレポート等に記載した非財務情報について、ISO 系審査機関や会計系審査機関による審査を受けて保証を付与する企業が数多くある。この統合報告導入の動きは、グローバル企業を中心に、財務情報と非財務情報の統合と、その統合された

24) 企業の CSR・サステナビリティ報告に関する国際的なガイドラインの作成とその普及を目的とする NGO で 1997 年にオランダで設立された。

企業情報への審査・保証の付与という方向に進みつつあることを示している。

EU に本拠地をおくグローバル企業の中には、こうした統合報告をすでに実践しているものも多くある。例えば BP などは、監査人の Ernst & Young から、財務情報だけでなく非財務情報についても保証の付与をうけている²⁵⁾。

以上のように、グローバルでは、カーボンクレジットの組成のような GHG 単体の審査については ISO 系審査機関が、GHG 情報を含んだ CSR 情報や統合報告情報に関する保証については、財務監査との関係で会計系審査機関が、それぞれ優位に立ち、審査業務のすみわけが今後一段と進むと思われる。日本においても、こうした動きが静かに進みつつある。

5. ま と め

これまで、GHG 審査をテーマに、前半では日本のカーボンクレジット制度にかかる審査の内容と問題点を、中盤では GHG 審査活動に内在するジレンマの存在を、そして後半では、こうした状況下において、グローバルレベルでそれぞれに勢力を伸ばそうとする、ISO 系・会計系の両陣営の取り組みを検討した。そして、クレジット組成に関する GHG 単体の審査についてはより厳格な ISO 系陣営に、CSR レポートやサステナビリティレポート等に収められる GHG 情報や、それらが財務情報と統合される形で新たに登場した統合報告とその保証については、財務に強い会計系陣営に集約されていくものとの予想を示した。グローバル企業については、そ

25) 保証報酬も、その分相当高額になっているという。(BP 社担当者談)

の果たすべき社会的責任の大きさからも、統合報告＋保証という組み合わせが望ましいディスクロージャーの姿となろうが、その取り組みは世界的に見ても始まったばかりで、普及にはまだしばらく時間がかかると思われる。

ところで、旧の国内2制度については、その制度運営のために、さまざまな面で公的補助が行われており、こうした補助なくしては、制度の支持自体が困難であったと考えられる。今般発足するJ-クレジットが、どのようにすれば公的補助を少なくしても機能しうるか、まさに制度の持続可能性も試されている。また、そもそも、多額の公費を投じないと維持できないようなカーボンクレジット制度が日本に必要であるのか。J-クレジット制度への移行を機会に、ポスト京都議定書後の対応も含めて、より多くの国民を巻き込んだ環境啓発活動を展開するとともに、一層効率的な方法をステークホルダー全員で模索すべきであろう。

参考文献

- 経済産業省（2012）「新クレジット制度の在り方について（取りまとめ）」
<http://www.meti.go.jp/press/2012/08/20120802001/20120802001-2.pdf>
- 経済産業省・環境省・農林水産省（2013a）「国内クレジット制度について」
http://www.meti.go.jp/committee/kenkyukai/energy/credit_system2/pdf/001_s02_00.pdf
- 経済産業省・環境省・農林水産省（2013b）「オフセット・クレジット（J-VER）制度について」
http://www.meti.go.jp/committee/kenkyukai/energy/credit_system2/pdf/001_s03_00.pdf
- 経済産業省・環境省・農林水産省（2013c）「J-クレジット制度実施要綱（案 Ver 0.0）」
<http://www.meti.go.jp/press/2012/03/20130319002/20130319002-3.pdf>
- 経済産業省・環境省・農林水産省（2013d）「J-クレジット制度実施規程（審査

機関向け) (案) Ver 0.0」

<http://www.meti.go.jp/press/2012/03/20130319002/20130319002-5.pdf>

BP (2013) E&Y assurance statement.

<http://www.bp.com/sectiongenericarticle800.do?categoryId=9049055&contentId=7083809>

IFAC (2012) ISAE3410, Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements.