

## 地方自治体における財務報告の重要性

The Critical Role of Financial Reporting for Japanese Local Governments

佐藤 綾子

Ayako Sato

地方自治体において財務書類の整備は進んだものの、住民をはじめとする情報利用者に対する説明責任の履行や、意思決定に有用な情報の提供という財務報告の機能を十分に果たしていない。本稿では米国政府会計基準審議会（GASB）、国際公会計基準委員会（IPSASB）による概念フレームワークとの比較検討を通じて、我が国の地方自治体の財務書類の開示が財務報告へとその機能を進化することの重要性と、進化に向けた課題につき論ずる。

キーワード： 公会計、財務報告、地方自治体

### 1. はじめに

地方自治体においては2006年の「地方公共団体における行政改革の更なる推進のための指針（地方行政改革指針）」を機に発生主義に基づく財務書類の整備が加速し<sup>1</sup>、2010年3月時点で財務書類の作成に着手済の地方自治体は9割を超えるに至った<sup>2</sup>。この財務書類整備の目的は、経済的または政治的意思決定を行う情報利用者に対し、「意思決定に有用な情報をわかりやすく開示することによる説明責任の履行と、資産・債務管理や予算編成・行政評価等に有効に活用することで、マネジメントを強化し、財政の効率化・適正を図ること」である<sup>3</sup>。すなわち財務書類は、発生主義による財務情報がマネジメントに活用されることにとどまらず、住民をはじめとする外部の情報利用者に対する説明責任の履行や、これらの情報利用者に対して意思決定に有用な情報を提供するという財務報告の機能を果たすことが期待されているのである。

しかしながら、財務書類を構成する情報が、説明責任の履行および意思決定に有用な情報の提供を直接的に意味するというわけではない。財務書類に含まれるべき情報として「今後の新地方公会計の推進に関する研究会報告書」（総務省2014、以下「総務省2014年報告書」）が示してい

1 2006年7月7日閣議決定。地方自治体は連結財務四表を3年（町村等一部団体は5年）後に整備する必要性が打ち出された。これは2007年10月の総務省自治財政局長「公会計の整備推進について（通知）」（総財務第218号、2007年10月17日付）により周知徹底された。

2 総務省「地方公共団体の平成20年度版財務書類の作成状況等（調査日平成22年3月31日）」。着手済団体数は作成済と作成中の団体数の合計で91.3%と前年度の76.8%から上昇し9割を超えた。

3 2014年4月 総務省「今後の新地方公会計の推進に関する研究会報告書」 para. 29

るのは、①財政状態、②発生主義による一会計期間における費用、③収益、④純資産の変動及び資金収支の状態に関する情報であり（総務省2014、para. 29）、これらの情報の表示体系は貸借対照表、行政コスト計算書、純資産変動計算書、資金収支計算書およびこれらの財務書類に関連する事項についての付属明細書とされている（同、para. 55）。財務報告の役割を期待されている財務書類に含まれるべき情報は、このように財務諸表で提供される情報にとどまるべきではない。財務諸表は前述の①～④の財務情報を提供するものの、財務報告に求められる自治体経営にかかわる説明責任の履行や外部の情報利用者の意思決定に有用な情報の提供を実現するためには、より広範な情報の提供が求められるのである。

そこで本稿では、地方自治体の財務報告の在り方につき、先行研究として、財務報告の整備において先行する米国政府会計基準審議会（GASB ; Governmental Accounting Standards Board）および国際会計士連盟（IFAC ; International Federation of Accountants）の常設機関で国際公会計基準（IPSAS ; International Public Sector Accounting Standards）を設定する国際公会計基準審議会（IPSASB ; International Public Sector Accounting Standards Board）による財務報告の概念フレームワークとの比較検討を通じて、我が国の地方自治体の財務書類の開示が財務報告へとその機能を進化することの重要性と、進化に向けた課題につき論ずる。

## 2. 財務諸表から財務報告への進化の重要性

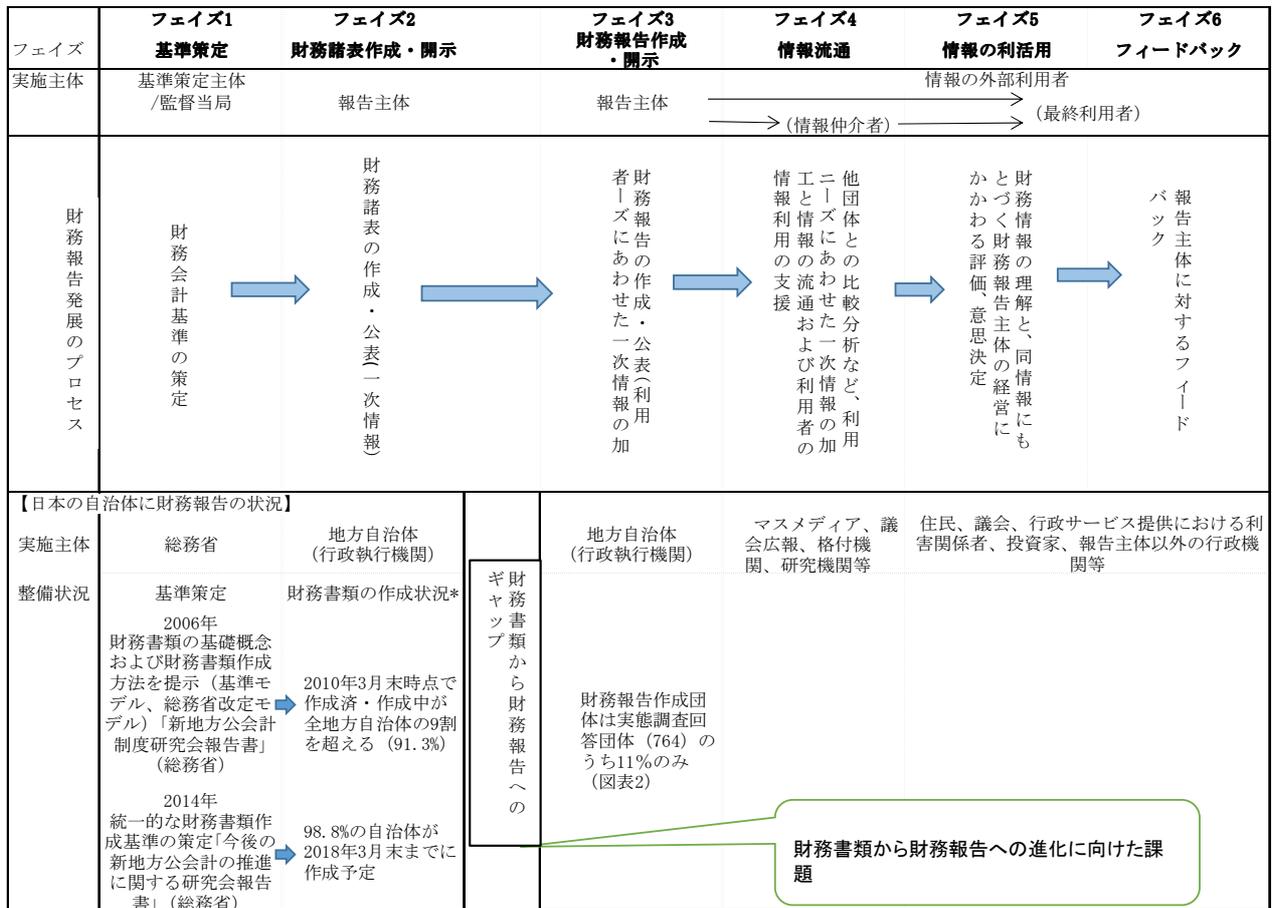
地方自治体の財務書類の開示が財務報告としての機能を発揮するためにはどのような進化が必要なのであろうか。図表1は財務諸表の作成・開示から、様々な利用者に有用な情報を提供する財務報告へと発展するプロセスを示したものである。すなわち、①財務会計基準の策定、②財務諸表の作成・開示、③財務報告の作成・開示、④情報流通と同過程におけるメディアやアナリスト等による情報付加、⑤情報の利活用、⑥報告主体へのフィードバックである。これに照らしあわせれば、財務諸表の開示にとどまっている我が国の地方自治体の財務書類は、フェイズ2の財務諸表作成・開示の段階にあると言える。

ようやく発生主義に基づく財務情報の整備が整ったわが国において、財務書類から財務報告への進展を論じるにあたっては、財務諸表の作成・開示（フェイズ2）と財務報告の作成・開示（フェイズ3）のギャップ、すなわち外部の情報利用者に対する説明責任の履行、意思決定に有用な情報の提供という財務報告に目的適合的な情報と、財務諸表に示される情報のギャップが何であるかを整理する必要がある<sup>4 5</sup>。

4 「今後の新地方公会計の推進に関する研究会報告書」（2014）は2006年に公表された新地方公会計制度研究会「新地方公会計制度研究会報告書」を踏襲するものであるが、同報告書においては、「財務書類を作成する目的が決算情報の開示と住民による財政規律にあることに対応して、この財務書類の対象範囲も、決算情報のみならず、予算編成及び財政運営先般のための参考情報を含むこととなる」（para. 25）とし、これを企業会計と比較した場合、一般目的財務報告のみならず特別目的内部報告をもカバーする広いものであるとしている。

5 財務報告に含まれる情報範囲の曖昧さは、我が国の企業会計制度においても見ることが出来る。広瀬(2012、p10)、古庄(2012、p3)は我が国の財務報告に関し、財務報告、財務諸表の違いは明示されておらず、同義で用いられている傾向があることを指摘している。

図表 1 : 財務報告の発展プロセス



\*総務省「地方公共団体の平成20年度版財務書類の作成状況等(調査日:平成22年3月31日)」「統一した基準による財務書類の整備予定等調査(平成29年3月31日時点)」

出所:佐藤(2011) p56に加筆修正

### 3. 財務諸表の開示と財務報告のギャップ

財務諸表と財務報告のギャップに関し、海外においては企業会計、公会計のいずれにおいても財務諸表と財務報告は識別され、その範囲が明示されている。その源流は、1978年の米国財務会計基準委員会（FASB ; Financial Accounting Standard Board）による企業の財務報告に関する以下の記述に見ることが出来る。

「本ステートメントにおける基本目的は、財務報告に関する目的であり、財務諸表によって伝達される情報に限定されていない。財務報告および財務諸表は、基本的に同一の基本目的をもっており、財務諸表のほうが有用な情報をより一層提供できる場合もあるが、また財務諸表以外の財務報告の手段のほうが有用な情報をより一層提供できる場合もあり、さらにかかる財務諸表以外の手段を用いなければ、有用な情報を提供できない場合もある」<sup>6</sup>

このような財務諸表と財務報告の識別は、GASB及びIPSASBの概念フレームワークにおいても次の通り示されており、財務報告はその目的、すなわち情報利用者の意思決定に有用な情報の提供に関して、財務諸表により提供される情報にとどまらず提供することが求められている。

「財務報告は、利用者に財務情報を伝達する手段である。財務報告は、財務諸表で一般に開示されるデータに基づく財務情報を記載したすべての報告書を包摂している。財務報告書および財務諸表は、報告プロセスの最終的な生産物である」（GASB1987、para4）

「概念フレームワークは、利用者の情報ニーズに対応するために、GPFRRには、財務諸表を向上、補完及び補足する情報が含まれていることを認識している。したがって、概念フレームワークは、財務諸表により包含される以上に包括的な財務報告の範囲を反映する」

（IPSASB2014、paraBC1.4）（GPFRR; General Purpose Financial Report、一般目的財務報告）

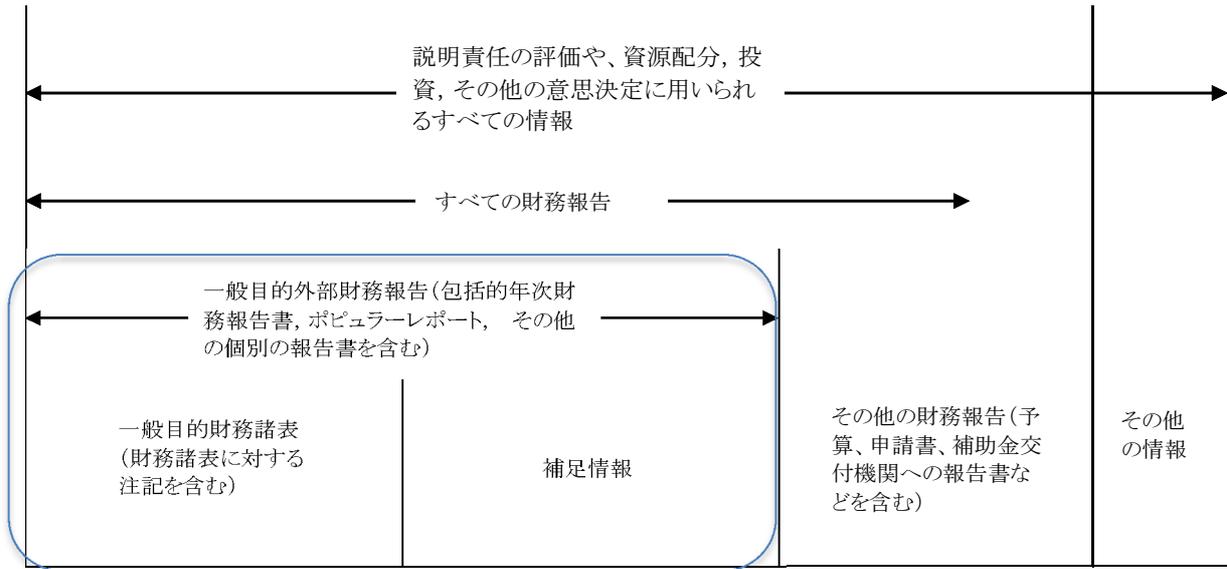
図表2-1、2-2はGASBおよびIPSASBの概念フレームワークにおける政府の財務報告の範囲を示したものである。一般目的外部財務報告（以下、一般目的財務報告）は、一般目的財務諸表および補完情報から構成されている。そして、一般目的財務報告が多様な利用者の共通ニーズを満たすためのものであるのに対し<sup>7</sup>、特定の利用者の特定のニーズに対応する特別目的報告を含めたものが広義の財務報告とされている。さらに、ここに含まれないマクロ環境にかかわる情報等を含め、財務報告利用者への説明責任の履行や意思決定の支援に有用な情報としているのである。

これに基づけば、我が国の地方自治体の財務書類に含まれる財務諸表はGASB、IPSASBの概念フレームワークの一般目的財務諸表に相当する。そのため、財務報告への進化に向けて不足している情報は、GASBでは補完情報（SI ; Supplementary Information）、IPSASBでは追加情報（Other (more comprehensive scope) information)とされる補完情報である。

<sup>6</sup> FASB1978、para. 5

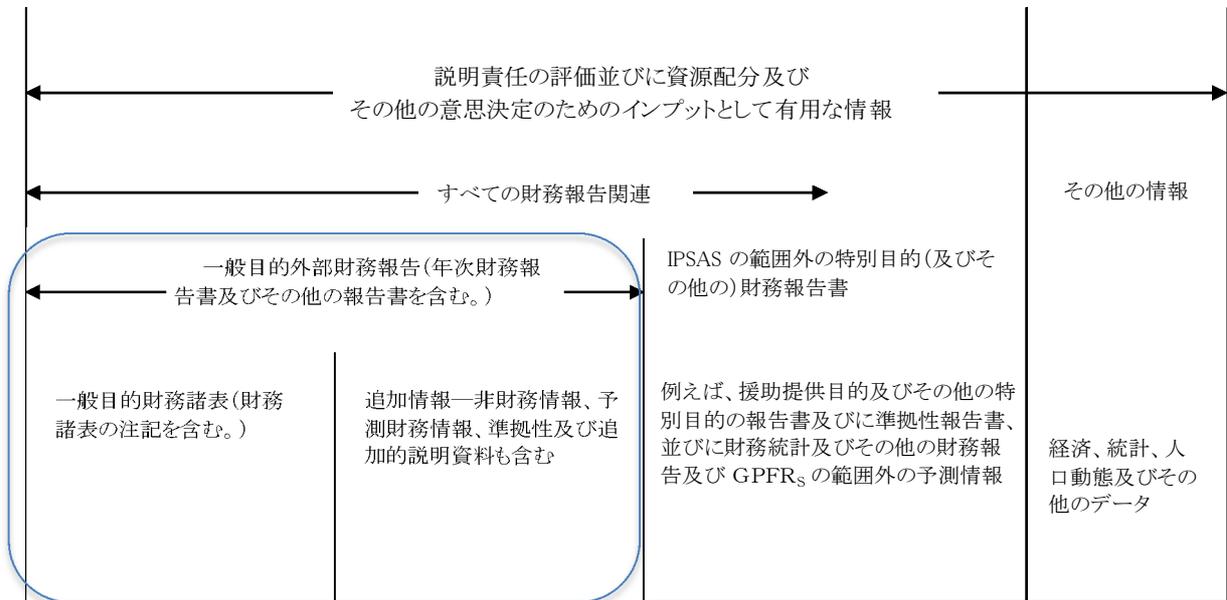
<sup>7</sup> GASB1984、para. 6

図表2-1：財務報告の範囲（GASB概念フレームワーク）



出所：GASB(1987)para. 5に加筆

図表2-2：財務報告の範囲（IPSASB概念フレームワーク）



※GPFRs：一般目的財務報告

出所：IPSASB(2012) /伊澤訳 (2016) p56に加筆

これらの補完情報は、いずれも単なる財務諸表の注記を意味するものではない。説明責任の履行および利用者の意思決定に有用な情報の提供という財務報告の目的達成のために、財務諸表情報に加えて必要とされる情報なのである。

では、財務報告の目的達成のために補完情報に示されるべき情報とは何であろうか。補完情報は報告目的により異なる。例えば、利潤追求を主目的とする企業において想定される主要な財務報告の利用者は投資家であり、投資家の意思決定に有用な情報を提供することが財務報告の目的とされる<sup>8</sup>。そのため企業の財務報告においては、投資家の意思決定に有用な企業価値に影響を与える要因が説明される。これに対して、地方自治体の主たる情報の利用者は住民であり、住民に対する説明責任が財務報告の重要な目的である。政府は、非自発的な資源提供者である住民に対し、資源の調達と利用に関して説明責任を負うのである。このような政府の特質を踏まえ、山本 (2012、p23) は政府の財務報告の目的につき、「① 非自発的資源調達の特性とサービス選択性の制約から強い責任が求められ、② 市場原理による質と効率性改善の誘因が働きにくい特性から資源管理の改善を促す機構を外部的に導入する必要がある、そのための業績測定を含むこと、また、③ 民主的な集合意思決定を通じて調達・配分を決定して受益と負担の不一致を調整し、合意形成に資すること」と整理している。

こうした政府の財務報告の特質から、地方自治体の財務報告における補完情報の検討においては次の二点を考慮する必要がある。第一は、業績測定を含む情報の在り方である。企業が目標とする利益指標は財務諸表において示される。これに対して、地方自治体の目的は住民の福祉増進<sup>9</sup>であり、その成果指標の多くは非財務情報により示されるため、説明責任履行のためには財務情報のみならず非財務情報など多様な情報が併せて提供される必要がある。

第二は、より広範な利用者を想定とした分かりやすい表示が前提となることである。総務省が指摘する通り「民間企業の財務に関する開示情報は、会計に関する一定の知見を有する投資家や債権者などの理解可能性を前提とすることが出来るのに対して、地方公共団体の公会計による開示情報の受け手は、会計に関し一定の知見を有するとは限らない住民等をはじめとした幅広い利害関係者であるため、投資家等のような理解可能性を前提とすることは不適當である場合が少なくない」<sup>10</sup>のである。

この二つの特質は、情報開示量という観点からすれば相反するものでもある。第一の業績測定に必要な財務・非財務情報を拡充することは情報量の増大を招き、第二のわかりやすさとトレード・オフの関係にある。そこで、次項以降では、補完情報とその表示の在り方につき検討する。

#### 4. 財務報告における補完情報と表示体系

財務報告の補完情報について検討するにあたり、財務報告の目的である説明責任の履行にどのような情報が必要とされるのか整理しておきたい。政府の説明責任の履行において、第一義的な

8 FASB (1978) para. 34において、「財務報告は、現在および将来の投資者、債権者その他の情報利用者が合理的な投資、与信およびこれに類似する意思決定を行うのに有用な情報を提供しなければならない」とされている。

9 地方自治法第一条の二

10 総務省自治財政局長「公会計の整備推進について（通知）」（総財務第218号、2007年10月17日付）別紙「財務書類の分かりやすい公表に当たって留意すべき事項」p1

報告対象、すなわち情報利用者は住民である。図表3は、GASBの概念フレームワークにおける市民グループの情報ニーズおよびIPSASBにおけるサービス受益者及び資金提供者の情報ニーズを整理したものである。補完情報を広義に捉えるならば、ここで示される情報ニーズに対して、財務諸表により説明されない情報が補完情報となる。

図表3：GASBおよびIPSASBの概念フレームワークにおける市民の情報ニーズ

GASB「概念書第1号 財務報告の基本目的」(1987)	IPSASB「公的部門の主体による一般目的財務報告の概念フレームワーク」(2014)
<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 実際の財務的成果と法的に採択された予算の比較 (para.33)</li> <li>・ 財政状況と活動成果の評価(para.34)</li> <li>・ 財政状態、資源の源泉と使途(para.36)</li> <li>・ 財政関連の法律、規則および規制への準拠性の判定への役立ち (para.39)</li> <li>・ 効率性と有効性の評価への役立ち(para.42)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 報告期間の主体の業績 サービスの提供、その他の運営及び財政上の目的の達成 責任を負う資源の管理 資源の調達及び使途を規制する、関係する予算、法律およびその他の権威への準拠</li> <li>・ 主体の流動性及び支払能力</li> <li>・ 長期にわたる主体のサービスの提供及び他の運営の持続可能性、および報告期間における主体の活動の結果、それらに生じる変化</li> <li>・ 実施する活動及び提供するサービスの性質または構成内容に影響を及ぼす可能性の高い、人口統計の変化または国内外の景気の変動等の、変化する環境に適応できる主体の能力</li> </ul>

出所：GASB(1987)、IPSASB(2014)

#### 4.1. GASBの一財務報告における補完情報と表示体系

政府会計において、財務諸表に補完情報を加えた財務報告のモデルの基礎を示したのは、1999年にGASBが公表した「意見書第34号 州および地方政府の基本財務諸表—および経営者による討議・分析」(GASB 1999)である。同意見書の実施マニュアルである政府財務担当者協会(GFOA ; Government Finance Officers Association)の「政府会計、監査、財務報告—GASB34号意見書に基づくモデル」では、財務報告に含まれる補完情報に関し、以下を挙げている。

[義務的開示項目]

- ・ 経営者による討議・分析 (MD&A ; Management’s Discussion and analysis)
- ・ 予算との比較
- ・ インフラ資産の状態にかかわる趨勢データ<sup>11</sup>
- ・ 年金及び退職給付手当に関する趨勢データ
- ・ 政府の保険契約プールの状況

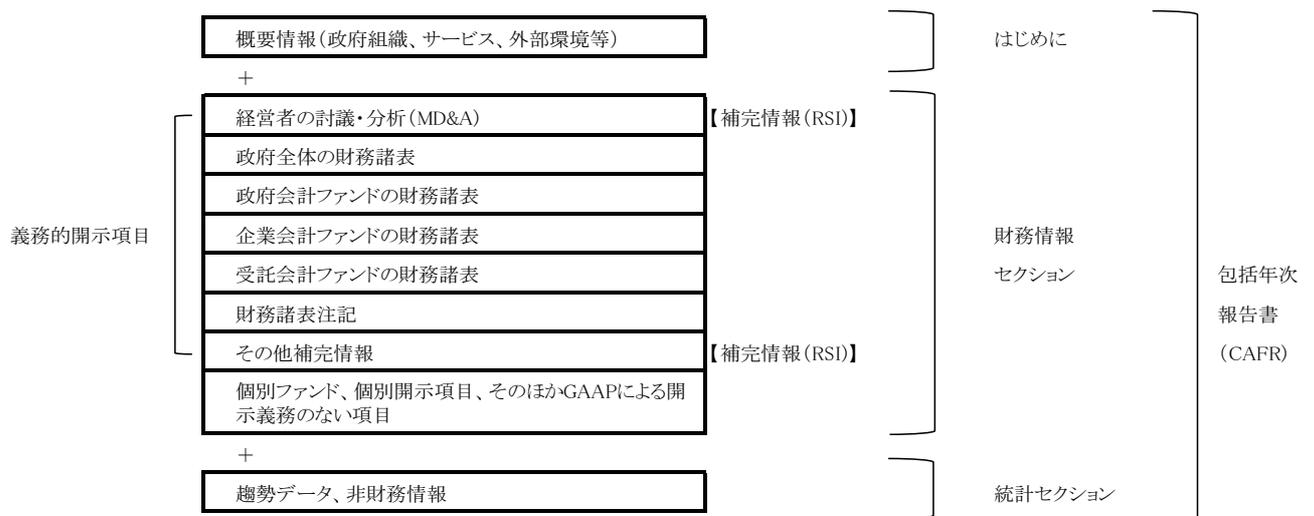
<sup>11</sup>修正発生主義を適用する場合はインフラ資産の状態と当初見積額との差異につき言及することが求められた。

[非義務的開示項目]

- ・ はじめに（組織、サービス、環境等の概要説明）
- ・ 統計データ

そして、これらの情報は包括年次報告書（CAFR；Comprehensive Annual Financial Report）において、図表4の通り表示されている。

図表4：包括年次報告書（CAFR）の構成



出所：GFOA(2005)、p151

CAFRに示される情報を、図表3の市民の情報ニーズと照らし合わせると、財政状態や財務活動の状況を示す財務諸表を財務報告の中央に据え、これらに影響を与える要因や、法律の準拠性に関わる情報等はMD&Aにおいて説明されている。さらに、MD&Aに含まれない、人口統計、経済情報等外部環境にかかわる統計情報が財務諸表の後に補完されている。このように、MD&Aにより関連する情報の連携が図られ、説明が加えられることにより、説明責任履行において財務諸表情報の持つ意味が明確になるのである。

しかしながら市民の情報ニーズのうち、行政サービスの効率性と有効性の評価情報についてはCAFRだけでは十分に示されない。このことにつき、GASBでは一般目的財務報告をより完全なものにするためには、SEA報告（SEA；Service Efforts and Accomplishments Reporting）が必要であるとの認識のもと、1994年4月にGASB概念書第2号「サービス提供の努力と成果に関する報告」

（GASB1994）を公表している。ここでは「政府の業績の査定するためには、資源の調達や利用に関する情報だけではなく、提供されたサービスのアウトプットやアウトカム、そして資源の利用

とそれによるアウトプットやアウトカムとの関係に関する情報も必要である」とした上で、「一般目的財務報告の不可欠な一部である」(para. 49)と見なしている<sup>12</sup>。

もうひとつGASBの財務報告の表示に関して特筆されるべきことは、利用者に応じた媒体の開発の重要性を主張していることである。GASBにおいては、一般目的財務報告として、利用者のニーズに応じて「包括年次財務報告書(CAFR; Comprehensive Annual Financial Reports)」のほかに「ポピュラー・レポート」の表示体系を示している。CAFRはより詳細かつ広範囲な情報をカバーする報告書であり、義務的開示媒体であることから地方政府間の比較を含めた分析に有用である。これに対して、ポピュラー・レポートは住民などへの分かりやすさに主眼を置いた情報提供媒体である。理解可能性を高めた媒体を開発し、より多くの市民による情報活用を促すことにより、説明責任の履行及び意思決定に有用な情報の提供という財務報告の目的の達成を目指しているのである。

#### 4.2. IPSASの一般目的財務報告における補完情報と表示体系

IPSASBの概念フレームワークでは、一般目的財務報告で提供される情報につき、財政状態、財務業績及びキャッシュ・フローなど財務諸表およびその注記により提供される情報のほかに、以下の情報を挙げている。

- ・ 予算情報ならびに資源の調達及び使用を規定する法律または他の権威 (para.2.18-2.21)
- ・ サービス提供の達成実績 (para.2.22-2.24)
- ・ 将来財務及び非財務情報 (para.2.25-2.27)
- ・ 説明的情報(財務諸表の注記や別個の報告書に表示される情報との関係等) (para.2.28)
- ・ 財務諸表及び財務諸表を向上、補完及び補足する情報 (para.2.29-2.30)
- ・ その他の情報 (para.2.31)

IPSASBでは、予算情報および準拠性、サービス成果情報に加え、「主体が予想する将来のサービス提供活動及び目的、それらが主体の将来の資源ニーズに及ぼす可能性の高い影響、及びそうした資源の可能性の高い資金源についての情報は、将来のサービス提供及び財務コミットメントを満たす、政府や他の公的部門の主体の能力の評価に対するインプットとして必要となる」(para. 2. 27)として将来情報の重要性を主張している。

<sup>12</sup> GASBは1984年の設立当初からSEAを重要視し、その表示の在り方を検討し続けてきているが、SEA報告媒体の開発については2009年に若干の軌道修正がなされている。行政サービスの成果情報を一定の様式で開示することは困難であるとの認識のもと、2009年から2010年のSEA報告プロジェクトではSEAパフォーマンス指標の自発的開示ガイドライン(Suggested Guidelines for Voluntary Reporting)が公表された。

そして情報の表示については、CAFRのような報告媒体の統一的な様式は示されていない。IPSASBの概念フレームワークは一般目的財務報告の作成において適用される基礎概念を示すものであるが、表示に関しては統一的な様式を提示せず、財務報告に含まれる情報につき以下の推奨実務ガイドライン (RPG; Recommended Practice Guidelines) を公表するにとどまっている。

RPG 1号 主体の財政の長期的な持続可能性に関する報告

RPG 2号 財務諸表の討議と分析

RPG 3号 サービス業績の報告

今後の財務報告の表示の検討に関して、IPSASBはコンサルテーション文書「戦略及び作業計画2019-2023」において、利用者の幅広い財務報告ニーズに適したガイダンス開発を将来の検討事項として挙げつつ、当面は国際統合報告委員会 (IIRC; International Integrated Reporting Council) によりフレームワークが示された統合報告 (IR; Integrated Reporting) や、同委員会による「企業報告に関する対話」 (CRD; Corporate Reporting Dialogue) の取り組み、そしてIASBによる「財務報告におけるコミュニケーションの改善」 (BCFR; Better Communication in Financial Reporting) の動向を注視し、見極めた上で検討したいとしている<sup>13</sup>。

統合報告については、国際統合報告フレームワーク (IIRC 2013) において、このフレームワークが「公的セクター及び非営利組織への適用も必要に応じて修正することによって可能である」 (para1.4) とされている。統合報告は投資家を主たる利用者とする企業財務報告と異なり、利用者を報告主体の価値創造に関心を持つ全てのステークホルダーとし (para. 1.8)、その目的も組織の価値創造力を報告に焦点をあてている。そのため、情報の表示においては、情報の「結合性」が重視され、組織の価値創造能力に影響を与える要因の組み合わせ、相互関連性、および総合関係の全体像を示すことが求められている (para3.6)。そして同時に、これらの多様な情報の表示過程において、情報過多に伴う理解可能性の低下を回避するために、「簡潔性」も要求している (para. 3.36)。この簡潔性については、「財務報告におけるコミュニケーションの改善」 (BCFR) プロジェクトが情報のボイラー・プレート化を回避し、利用者に目的適的な情報を提供することによる財務報告のコミュニケーション機能の改善に焦点をあて検討を進めているところである。財務報告の目的は政府と企業では異なるものの、表示において求められる結合性、簡潔性などの特質は両者に共通するものである。そのため、政府会計分野においてもこのような財務報告媒体の簡潔化の検討は既に進められており、OECDはこれに関してオーストラリア、カナダ、フランスおよび英国の財務報告の事例研究を公表している<sup>14</sup>。

## 5. 我が国の地方自治体の財務報告へのインプリケーション

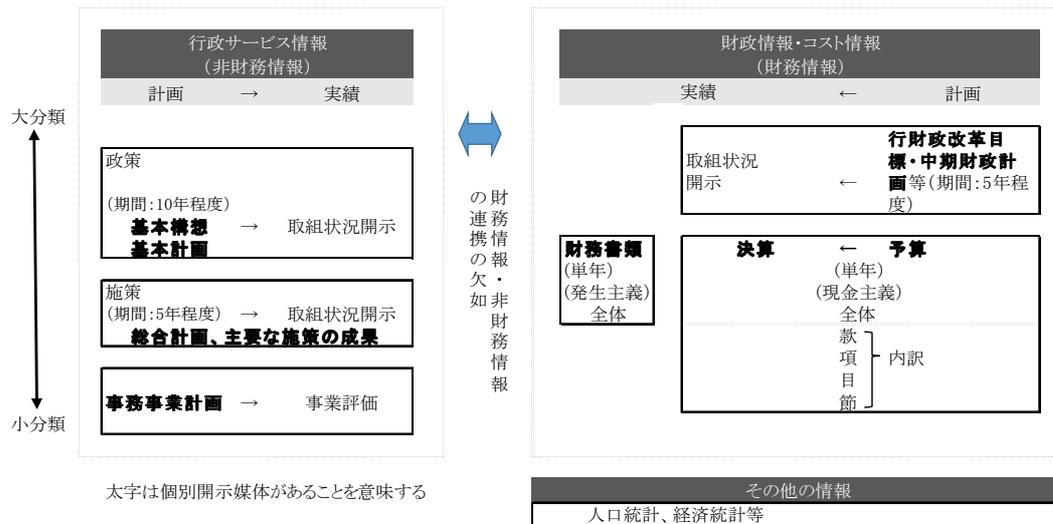
GASBおよびIPSASBの概念フレームワークをもとに、我が国の地方自治体の財務書類が財務報告へと機能を進化させるために必要な補完情報、およびその表示について検討してきたが、ここで示された補完情報の多くは、我が国の地方自治体においては既に様々な媒体により開示されてい

<sup>13</sup> IPSASB (2018) p15

<sup>14</sup> Moretti (2018)

る。図表5は、地方自治体における財務、非財務情報の開示体系を示したものである。GASBやIPSASBの補完情報に含まれる予算情報や統計情報などは、いずれも異なる媒体に分散して開示されており、一体的な開示には至っていない。また、行政サービスの成果に関しても、成果にかかわる非財務情報と財務情報の連携が欠如しているほか、成果情報のマクロレベルからミクロレベルに至る連携も十分ではない。

図表5：我が国の地方自治体における財務・非財務情報の開示



出所: 佐藤(2016)に加筆修正

このように、多種かつ膨大な財務・非財務開示資料の一つに過ぎない財務書類を、財務報告に進化させるためには、まず、財務書類に示される情報の持つ意味を説明し、目的適的な情報提供を可能にする必要がある。自治体経営の全体像を示し、財務諸表で得られた情報の自治体経営における意味を解説することにより、財務諸表情報ははじめて説明責任の履行に資するのである。

財務諸表を補完説明する情報に関して、GASB、IPSASBではMD&A、予算情報、外部環境に係る情報等が補完情報と位置付けられているが、この内容を模しただけでは我が国の地方自治体に目的適的な情報とはならない。GASB、IPSASBの補完情報は、いずれも図表3に示される情報ニーズに鑑み選択された情報である。そして、情報ニーズは情報利用者をどのように想定し、どのような目的に焦点をあてるかにより異なる<sup>15</sup>。「総務省2014年報告書」は地方自治体の住民の情報ニーズに関し、「将来世代と現世代との負担の分担は適切か、行政サービスは効率的に提供されているかといったことや、選挙でどの候補者に投票するかといった政治的意思決定を行うための情報」を挙げている。補完情報はこれらを説明するにあたり、財務諸表で示されない情報が整理されなくてはならない。そして、財務諸表情報・補完情報を理解可能な情報として提供するためには、地方自治体の経営に関して説明責任を果たすという視点にもとづき、提示される情報をMD&A

15 例えば企業会計の開示制度に関して、古賀（2011、p17）は二つのモデル、すなわち①投資家保護、意思決定有用性に焦点をあてた「市場指向型モデル」と②現在株主、債権者保護などステークホルダーシップに焦点をあてた「関係指向型モデル」を示し、視点により開示モデルが異なることを指摘している。

の活用により有機的に連携させることや、CAFR型、ポピュラー・レポート型などその報告対象に応じた表示方法が検討されなくてはならないのである<sup>16</sup>。

## 6. おわりに

本稿では地方自治体の財務書類を財務報告へとその機能を進化させるために必要な要素につき検討してきたが、財務報告の意義と課題につき整理すると以下のように要約することが出来る。

財務報告の意義は、行政から外部のステークホルダーに対し、単なる財務情報の開示にとどまらず、評価や意思決定に有用な非財務情報を包含した広義の会計情報を提供することである。換言するならば、財務報告は外部の利用者に、財務書類のみならず、評価・意思決定に有用な情報を報告し、その報告に対するフィードバックを生み出す、双方向のコミュニケーションを引き出すコミュニケーション・ツールなのである。

本稿では、財務書類の財務報告への進化に向けた第一のステップとして、財務報告の整備に焦点をあてて論じた。そのためには、住民をはじめとする主たる利用者に自治体経営につき説明するために必要な財務書類を補完する情報を、理解可能性を考慮した表示により提供する必要がある。そして、この補完情報の選択や表示に関しては、財務報告の目的が説明責任の履行であるという問題意識に立ち、自治体経営につきどのような目標に対して現状がどのような状態であるのか検討が重ねられ、MD&Aによりそのストーリーが伝えられるのである。本稿では財務諸表の作成・開示（フェイズ2）から財務報告の作成・開示（フェイズ3）の進化に焦点をあてたが（図表1）、明確な問題意識に立ち報告主体から発せられたメッセージは、情報流通（フェイズ4）、情報活用（フェイズ5）へと発展し、情報利用者から報告主体へのフィードバックを生む、すなわち一方的な報告から双方向コミュニケーションを可能にする財務報告となるのである。

## 参考文献・参考資料

- American Institute of Certified Public Accountants (1994) , *Improving Business reporting - A Customer Focus: Meeting the Information Needs of Investors and Creditors* ; 八田進二・橋本尚共訳『アメリカ公認会計士協会・ジェンキンス報告書 事業報告革命』白桃書房、2002年
- Robert G. Eccles , Robert H. Herz, E. Mary Keegan and David M.H. Phillips (2000) *The Value reporting Revolution*, John Wily & Sons, 中央青山監査法人/PwCコンサルティング訳 (2002)『企業情報の開示』東洋経済新報社

---

16 早稲田大学パブリックサービス研究所公会計改革推進研究会は、自治体経営の現状について説明責任を果たすことが必要であるという問題意識のもと、荒川区、北上市、精華町、浜松市による自治体版MD&A作成を試み、「自治体版MD&A（経営者による財政状態及び経営成績の検討と分析）試作事例集」（早稲田大学パブリックサービス研究所2017）を公表している。財務報告整備に向けてはまだ課題抽出の段階にあるが、こうしたグッド・プラクティスの提示とそれに対するフィードバックの積み重ねこそ、この試作事例集の冒頭に述べられている通り「アカウントビリティと行政経営改革の一層の進展に資する」のである。

- Governmental Accounting Standards Board(1987), *Concepts Statements No. 1, 'Objective of Financial Reporting'* ; 藤井秀樹監訳(2003)『GASB/FASB公会計の概念フレームワーク』中央経済社
- Governmental Accounting Standards Board (1994) *Concepts Statements No. 2, 'Service Efforts and Accomplishments Reporting'* ; 藤井秀樹監訳 (2003)『GASB/FASB公会計の概念フレームワーク』中央経済社
- Governmental Accounting Standards Board (1999) *Statement No. 34, 'Basic Financial Statements—and Management's Discussion and Analysis—for State and Local Governments'* Governmental Accounting Standards Board
- Stephen J. Gauthier (2005) *Governmental Accounting, Auditing, and Financial Reporting*, Government Finance Officers Association
- Financial Accounting Standards Board(1978) *Statements of Financial Accounting Concepts No. 1, 'Objective of Financial Reporting by Business Enterprises'* ; 平松一夫・広瀬義州訳(2002)『FASB財務会計の諸概念(増補版)』中央経済社
- International Integrated Reporting Council (2013) '*The International <IR> Framework*' International Integrated Reporting Council / 国際統合報告評議会 (IIRC) (2014)『国際統合報告フレームワーク 日本語訳』
- International Public Sector Accounting Standards Board (2012) '*Consulting Paper Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities' Presentation in General Purpose Financial Reports International Public Sector*, International Public Sector Accounting Standards Board
- International Public Sector Accounting Standards Board (2013) '*RPG1—Reporting on the Long-Term Sustainability of an Entity's Finances'* International Public Sector Accounting Standards
- International Public Sector Accounting Standards Board (2013) '*RPG2—Financial Statement Discussion and Analysis* International Public Sector Accounting Standards
- International Public Sector Accounting Standards (2014) '*Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities*, International Public Sector Accounting Standards Board / 日本公認会計士協会訳 (2014) 国際公会計基準審議会『公的部門の主体による一般目的財務報告の概念フレームワーク』
- International Public Sector Accounting Standards Board (2015) '*RPG3—Reporting Service Performance Information'* International Public Sector Accounting Standards
- International Public Sector Accounting Standards Board (2018) '*Proposed Strategy and Work Plan 2019–2023'* International Public Sector Accounting Standards
- Delphine Moretti(2018) '*Rationalising Government Fiscal Reporting Lessons learned from Australia, Canada, France and the United Kingdom on how to better address users' needs'* , OECD Journal on Budgeting, pp.1-62

- 伊澤賢司 (2016) 「国際公会計基準における財務情報と非財務情報の役割と機能」柴健次編著  
(2016) 『公共経営の変容と会計学の機能』同文館出版、pp. 53-66
- 瓦田太賀四・陳琦・都築洋一郎 (2012) 『政府会計の進展』清文堂
- 古賀智敏 (2011) 「日本型開示システムの持続的発展可能性と理論的フレームワーク」古賀智敏  
編著『IFRS時代の最適開示制度 日本の国際的競争力と持続的成長に資する情報開示制度と  
は』千倉書房、pp. 9-30
- 小林麻理 (2002) 『政府管理会計—政府マネジメントへの挑戦』敬文堂
- 小林麻理 (2009) 「求められる地方自治体のアニュアルレポート —統一開示フォームによる自  
治体財政改革の推進」『公会計改革』日本経済新聞社、PP. 263~291
- 佐藤綾子 (2011) 「地方自治体における財政評価メカニズムの構築」『地方自治研究』  
VOL. 26No. 1, pp. 55 -66
- 佐藤綾子 (2016) 「地方議会における財務報告活用の重要性—町田市議会における課別・事業別  
行政評価シート活用の事例—」山浦久司編著『新しい地方公会計の理論、制度および活用実  
践』日本会計研究学会第75回大会特別委員会最終報告書pp326-341
- 新地方公会計制度研究会 (2006) 『新地方公会計制度研究会報告書』総務省
- 総務省 (2014) 『今後の新地方公会計の推進に関する研究会報告書』総務省
- 広瀬義州 (2012) 「財務報告の意義と課題」広瀬義州・藤井秀樹編著『体系現代会計学第6巻財  
務報告のフロンティア』pp. 1-35中央経済社
- 広瀬義州編著 (2011) 『財務報告の変革』中央経済社
- 古庄修 (2012) 『統合財務報告制度の形成』中央経済社
- 古庄修 (2016) 「地方自治体のアニュアルレポートに係る展望と課題」山浦久司編著『新しい地  
方公会計の理論、制度および活用実践』日本会計研究学会第75回大会特別委員会最終報告書  
pp342-351
- 古庄修編著 (2018) 『国際統合報告論』同文館出版
- 山本清 (2012) 「政府会計の基盤」『体系現代会計学第9巻 政府と非営利組織の会計』pp. 19-50  
中央経済社
- 山浦久司編著 (2016) 「新しい地方公会計の理論、制度、および活用実践」日本会計研究学会第  
75回大会特別委員会最終報告
- 早稲田大学パブリックサービス研究所公会計改革推進研究会 (2017) 『自治体版MD&A (経営者によ  
る財政状態および経営成績の検討と分析) 試作事例集』早稲田大学パブリックサービス研究  
所

※本研究は科学研究費助成事業 (15K03794、15H03400) の助成を受けたものです。