

# 第1章 公的セクターの財務報告の枠組みと

## アニュアルレポートの変容

古 庄 修

### 1 はじめに—公的セクターにおけるアカウンタビリティ概念の拡充—

公的セクターのエンティティ (public sector entities) は、行政サービスの受領者たる住民・国民の福祉向上のために納税者その他の資源提供者から資源を調達して公的サービスを提供する。このような公金 (public money) の支出、広く公的資源について受託責任 (stewardship) を負う公的セクターのエンティティは、資源提供者であるとともに消費者でもある住民・国民 (および代理者としての議会) に対して、受託責任に係る適切な報告を行うものでなければならない。すなわち、公的セクターのエンティティに付与された力 (power) の行使は、パブリック・アカウンタビリティ (public accountability) の履行・解除によってはじめて正統性 (legitimacy) が付与される。

公的セクターのエンティティに求められるアカウンタビリティは、以下のように下位から上位へのステップとして示された梯子 (ladder) に例えて説明される (Stewart, J. D. (1984) pp.13-34.)<sup>1)</sup>。

- ① 廉潔性 (probity) …不法行為を回避するためのアカウンタビリティ
- ② 合規性 (legality) …法に基づいて付与された力が過度に行使されないことを保証するためのアカウンタビリティ
- ③ プロセス (process) …効率性および資源が浪費されないことを保証し、不法行為を誘発する失政ないしマネジメントの失敗を回避するためのアカウンタビリティ
- ④ 業績 (performance) …要求された業績基準ないし標準に対する達成状況に係るアカウンタビリティ
- ⑤ プログラム (programme) …設定された目標の達成に向けた事業プログラムの有効性に係るアカウンタビリティ
- ⑥ 政策 (policy) …「選挙民」に対する政策の決定に係るアカウンタビリティ

このようなアカウンタビリティの梯子は、法規の準拠性 (compliance) ない合規性に係る下位のアカウンタビリティから、公的資源の利用に係る経済性 (economy)、効率性 (efficiency) および有効性 (effectiveness) —3Eと略称される—を基礎として示される業績に係るアカウンタビリティ、さらに政策評価のような個人的な判断を不可避とする上位のアカウンタビリティまで包括するものである。

1) パブリック・アカウンタビリティの概念の詳細については、例えば、碓氷悟史 (2001)、鈴木豊 (2006)、山本 清 (2013) を参照。

住民・国民は、公的サービスの受領者であるとともに、納税者として資源の拠出を強制される者でもある。したがって住民・国民の求めに応じた公的セクターのエンティティによる梯子のより高いレベルでのアカウンタビリティの履行・解除のプロセスには、「財務諸表」の報告にとどまらず、より広い「財務報告」の枠組みが組み込まれることになるであろう。ここに財務諸表と、財務諸表外情報として財務情報および非財務情報を包含するナラティブ報告（Narrative Reporting）が一体となって、財務報告の目的を達成するためのフレームワークの再編成が、公的セクターにおいても検討され始めていることを認識する必要がある。

とりわけ近年においては、新公共経営（NPM）の導入とその拡がりのなかで公的セクターのエンティティの業績を効率性や有効性あるいはインパクトの観点から捉える業績評価の在り方にも変化が生じるとともに、パブリック・ガバナンス（public governance）アプローチに従い、住民・国民は公的サービスに係る意思決定、生産、監視および評価プロセスに参加する公的組織（public administration）のパートナーとして認識されている（Bartocci, L. and F. Picciaia (2014) p.191.）。このようなカルチャーの変化はアカウンタビリティの考え方にも影響を与えており、例えば環境の持続可能性や社会的責任に係る報告システムのような公的セクターにおいては住民・国民のニーズに対応した新たな報告ツールによって、伝統的な財務報告システムのみでは知ることのできなかった情報を住民・国民が入手し得る状況も現れ始めた（Bartocci, L. and F. Picciaia (2014) p.192.）。かかる変化のなかで、従前の効率性や有効性といった要素だけでなく、社会的な共有価値（socially shared value）のコンプライアンスを志向したアカウンタビリティ概念の拡張も主張されている（Bartocci, L. and F. Picciaia (2014) p.192.）。このことは、その実質が主として行政組織内部の利用者だけが利用する財務的な側面にのみ焦点をあてた財務報告書にとどまるのではなく、住民・国民が利用し得る有効なメディアであり、アカウンタビリティのツールとしてのアニュアルレポート（Annual Report）の可能性が再考されるべきことを提起している。

財務諸表を中核とする財務報告書の制度開示における拡充、さらには公的セクターにおける任意開示として、平均的利用者としての住民・国民も利用し得る、パブリック・ガバナンスの参加に有効なアニュアルレポートとはいかにあるべきか。

本章は、公的セクターにおけるアニュアルレポートの在り方について、ふたつの段階的な局面を概観する<sup>2)</sup>。ひとつは、公会計の領域においても財務諸表から「財務報告」（Financial Reporting）の枠組みの再構成が提起されてきた事実をふまえ、特に「財務諸表の外側にあつて、財務報告の内側にある」財務諸表を補完し、補足する情報—「財務諸表の討議と分析」（Financial Statement Discussion and Analysis）、公的セクター版 MC（Management Commentary）ないし公的セクター版 MD&A（Management Discussion and Analysis）ともいう—の意義に焦

---

2) 本章の前半では、アニュアルレポートを制度的に作成・開示が求められる財務報告書として議論を進めるが、後半では制度開示と任意開示が交錯する領域としてボビュラーレポートや統合報告書（あるいは統合型アニュアルレポート）を含む範囲を想定して検討する。

点をあて、制度としての財務報告の標準化に対するアプローチについて検討する。もうひとつは、制度開示と任意開示が交錯する局面として、アニュアルレポートを簡略化した、いわゆるポピュラーレポート（Popular Report）の再構成の視点からも近年注目され始めた公的セクターにおける統合報告（Integrated Reporting）の適用をめぐる概念的なレベルでの議論と新たな動向を概観することにより、公的セクターにおける財務報告書の再編成の局面としてアニュアルレポートの変容を捉え、そこにある基本的な考え方を説明し、今後の課題を提起したい。

## 2 公的セクターにおける財務報告の枠組みと範囲

これまで、財務報告の定義ないしその範囲の画定は大した問題ではなかったと考えられてきたように思われる。それは一般に「財務報告」＝「財務諸表の報告」＝「会計情報の開示」と理解されてきたことが理由であろう。しかし、近年の英米における財務報告の概念フレームワークをめぐる議論に注目すると、「財務報告」＝「財務諸表の報告」ではない、より広い範囲（spectrum）の開示情報を網羅した財務報告のフレームワークを想定して、明示的にその範囲を拡張しようとする制度化の動きが始まっていることを指摘する必要がある。このことは、国際公会計基準審議会（IPSASB）における概念フレームワークプロジェクトおよび国際公会計基準（IPSAS）とは区別された財務諸表以外の情報に係る推奨実務ガイドライン（Recommended Practice Guidelines, 以下、RPG という）の公表に至る経緯においても例外ではない。

以下では、IPSASB が 2014 年に公表した「公的セクターのエンティティによる一般目的財務報告の概念フレームワーク」<sup>3)</sup> に依拠して、地方自治体の財務報告の概念的枠組みに係る到達点を財務報告の目的、想定される利用者と情報ニーズおよび財務報告の範囲の諸点から整理したい。

当該概念フレームワークは、発生主義会計を採用している公的セクターのエンティティ（以下、単にエンティティという）による一般目的財務報告書（GPFR）の基礎を成す概念を規定しており、IPSAS および RPG を開発する際にこれらの概念が適用されることになる（par.1.1）。

GPFR は、財務報告の中心的な構成要素であり、特定の情報ニーズを満たす財務報告の作成を要求できない利用者の情報ニーズを満たすための財務報告書と位置づけられる（par.1.4）。GPFR には、注記を含む財務諸表以外にも、「財務諸表を向上、補完および補足する情報」の表示を包含するとして、財務諸表よりも広い包括的な財務報告の範囲が反映されている（par.1.6, par. BC1.4）。

概念フレームワークにおいて GPFR の利用者は、説明責任目的と意思決定目的の両方の情

---

3) 本節は、日本公認会計士協会（2015）の仮訳を参照して整理している。

報を要求するという見解が維持されている (par. BC2.14). すなわち、一義的にはエンティティに要求できる権限を有していないサービス受領者および資源提供者の情報ニーズに応えることが GPFR の開発に求められる。主体からサービスを受領し、それらに資源を提供する市民 (par.2.5), サービス受領者および資源提供者の利益の代表者として GPFR を広範かつ継続的に使用する議会や国会の構成員も同様に、一義的な利用者として包含されている (par.2.4) (なお、本章においてはこれらの利用者を広く住民・国民として総称している)。

サービス受領者および資源提供者は、説明責任目的および意思決定目的のために、概略以下の諸事項の評価を裏づける情報を必要とする (par.2.11)。

- ・ 報告期間のエンティティの業績
- ・ エンティティの流動性および支払能力
- ・ 長期にわたるエンティティのサービスの提供および運営の持続可能性、および報告期間におけるエンティティの活動の結果、それらに生じる変化
- ・ 実施する活動およ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率等の、変化する環境に適応できるエンティティの能力

GPFR は、利用者に対して、①報告日時点のエンティティの資源および当該資源に対する権利を識別するための財政状態に係る情報 (par.2.14), ②サービス提供目的を達成するために、エンティティが資源を経済的に取得し、効率的かつ効果的にそれらを使用したかどうか等の事項を評価するために必要となる財務業績に係る情報、③財務業績ならびに主体の流動性および支払能力の評価に寄与するキャッシュ・フローに係る情報を提供する。このような情報は一般的に財務諸表に表示される。

この点について、概念フレームワークは、利用者が財務諸表に表示される情報に関連して、より効果的に理解、解釈および整理ができるように、GPFR はエンティティの以下に関する事項に係る情報をはじめ、財務諸表を向上、補完および補足するために、それ以外の財務情報および非財務情報も提供することを明示している (par.2.17)。

- ・ 承認済み予算およびその運営を規定する他の権威への準拠性
- ・ 報告期間のサービス提供活動および達成度
- ・ 将来期間におけるサービス提供および他の活動に関する期待、および期待に影響を及ぼす帰結を含む、報告期間に行われた決定および実施された活動の長期的な帰結

かかる情報は、財務諸表本体および注記にすべて収容するのではなく、GPFR に含まれる別個の報告書に表示されることも想定されている。つまり、概念フレームワークは、財務諸表よりも包括的な財務報告の範囲に「財務諸表を向上、補完および補足する情報」(pra.2.29) を包含する。このことは、財政上の目的およびサービス提供目的を達成する際のエンティティの業績は、報告日時点の財政状態、報告期間における財務業績およびキャッシュ・フローに係る情報だけでは部分的にしか評価できない (par. BC2.19) との認識に基づ

くものであるが<sup>4)</sup>、同時にその範囲は「財務諸表を向上、補完および補足する情報」に限定されることも指摘する必要がある。

### 3 財務報告書の構成要素としての「財務諸表の討議と分析」

IPSASB の概念フレームワークは、あくまでも財務諸表が財務報告の中核であり (par.2.30)、財務報告のより包括的な範囲に含まれる事項は財務諸表に由来する (par. BC2.22) として、その範囲を規定した。

IPSASB は当該フレームワークに基づき、財務報告の枠組みにおける「財務諸表を向上、補完および補足する情報」について、強制力をもつ IPSAS とは区別された、グッド・プラクティスを集約したガイダンスとして、別途 RPG を公表している (Caroline, A-P., Andernack, I. and A. Isabelle (2016) pp.339-348)<sup>5)</sup>。

このうち RPG 第 2 号「財務諸表の討議と分析」(Financial Statement Discussion and Analysis) は、財務諸表の討議と分析を「エンティティの財務諸表に表示された重要な項目、取引および事象の説明、ならびにそれらに影響を及ぼした要因の説明」(par.9) と定義し、財務諸表に関連するナラティブ報告に係るガイダンスを発展させるものである (IPSASB (2013))。その適用範囲は、IPSAS に準拠して一般目的財務諸表を作成するすべてのエンティティを網羅する。RPG は強制力をもたないため、その適用が推奨されるにとどまるが、「財務諸表の討議と分析」は少なくとも年に 1 度は提供し、財務諸表が対象にしている同一の報告期間および同一の報告境界 (boundary) を用いるべきとされる。また、かかる情報については、以下の要件を満たすことが求められる (Caroline, A-P. and Andernack, I. and A. Isabelle (2016), p.345)。

- ①概念フレームワークにおける質的特性との首尾一貫性を確保する
- ②現時点で既知の事実と支持できる前提を基礎とした財務諸表との首尾一貫性を確保する
- ③財務諸表自体とは別に確認でき、明確に区別されている
- ④RPG に係る特定の遵守表明書 (Compliance Statement) を含める

RPG 第 2 号においては、「財務諸表の討議と分析」は利用者がエンティティの視点からその事業に対する洞察が得られるようにすることで、説明責任目的および意思決定目的に適っ

---

4) 概念フレームワークは、「結論の根拠」において、財務報告が財務諸表よりその範囲において広範になることについて、①提案された広範な範囲は、その時点で有効であった IPSASB の職務権限外にある事項まで取り扱っている、②非財務情報および将来志向情報等、財務諸表外の事項に係るガイダンスは、個々の政府、統治機関またはその他の当局の問題である、③範囲はあまりにも先鋭的に財務諸表に焦点を当てており、非財務情報および持続可能性報告に係る追加的ガイダンスも概念フレームワークに含まれるべきである等の懸念を表明する公開草案に対する回答者も存在した、等の理由により、これを支持しない回答者が存在したことを示している (par. BC2.17)。

5) RPG については、その他に第 1 号「エンティティの財政の長期的な持続可能性に係る報告」(2013 年) および第 3 号「サービス業績の報告」(2015 年) が公表されているが、本節では第 2 号に焦点を当てた解説を中心とする。

て利用者に有用な情報を提供するものとして (par.13), その内容について, 概略以下を網羅している (paras.16(a)~(d))<sup>6)</sup>.

- ①エンティティの事業および主体の事業環境の概要
- ②エンティティの目的と戦略に係る情報
- ③エンティティの財政状態, 財務業績およびキャッシュ・フローにおける重要な変動や趨勢を含む財務諸表の分析
- ④エンティティの財政状態, 財務業績およびキャッシュ・フローに影響を及ぼす主要なリスクと不確実性の説明, 前報告期間以降に生じた当該リスクと不確実性の変化の説明, ならびに当該リスクと不確実性を負担するか, 軽減するための戦略

これらの開示項目を具体的にみると, ①については, (a) エンティティのミッションやビジョン, (b) エンティティのガバナンス (法規制の構造や管理体制), (c) エンティティの財政状態, 財務業績およびキャッシュ・フローに重要な影響を及ぼしうる当該他のエンティティとの関係性, (d) エンティティの財政状態, 財務業績およびキャッシュ・フローに重要な影響を及ぼすかまたは及ぼしうる外部の趨勢, 事象および展開, および (e) 外部委託, サービス委譲契約等のサービス提供方法を含むエンティティの主な事業と, 当該事業の重要な変更等に係る現在および過去の情報等が例示されている (par.19).

また, ②については, 余剰または欠損の管理, または負債や準備金の水準の管理が挙げられており, 当該開示項目においては目標の達成度に係る測定方法および測定期間等を説明することが求められている (par.20).

③には, エンティティの財政状態, 財務業績およびキャッシュ・フローの重要な変化や趨勢に係る分析を含める. すなわち, 単に財務諸表に表示されている情報を繰り返すのではなく, エンティティの財政状態, 財務業績およびキャッシュ・フローに影響を及ぼした重要な項目, 取引および事象を説明すべきとされる (paras.22-23).

この場合, 財務諸表に表示された情報が当該討議と分析において使用するため調整されている場合には, その事実とともに調整の性質や調整の理由を開示し (par.24), 財務業績指標が財務諸表から派生して加工されたものであれば, IPSAS に準拠した財務諸表に表示される業績指標との調整計算が求められる<sup>7)</sup>. また, 適切な場合には, 比較情報を開示する (par.25).

④は, エンティティの財政状態, 財務業績およびキャッシュ・フローに影響を及ぼす主要なリスクと不確実性の説明のみならず, その管理方法に係る討議の開示を求める (par.29) とともに, リスクの集中に対するエンティティの脆弱性等に関連する情報を提供することが期待される (par.30) が, 財務諸表に対して広範にわたる影響を及ぼすこのようなリスクと

6) RPG 第2号の概要については, 伊澤賢司・落谷竹生 (2014) の解説も参照.

7) かかる開示要求は, 財務諸表を補完し, 補足する代替的業績指標 (alternative performance measures, APM) として知られている. 民間セクターにおける APM に係る開示規制のあり方をめぐる議論については, 例えば古庄 修 (2016) を参照.

不確実性に係る情報については別個に、「財務諸表の討議と分析」の関連するセクションで報告することも奨励されている (par.30).

RPG 第2号における「財務諸表の討議と分析」は、例えば米国の公会計制度に導入されて久しい公的セクター版 MD&A (管理者による討議と分析) に該当し、そのガイダンスとして整理されているが、当初 IPSAS は、国際会計基準審議会 (IASB) が実務意見書 (Practical Statement) として公表した「経営者による説明」(Management Commentary)<sup>8)</sup> を下敷きとして議論を進めていた。ここでは次の二つの点を指摘しておきたい。

第一に、IPSASB は、MC の場合、想定する財務諸表の利用者が投資者であり、その情報ニーズも異なることから、MC への収斂を目指したアプローチは適切ではないと考えており、その名称についても、あくまでも財務諸表の説明を意図しており、財務諸表から離れて独自に存在するものではないとの認識が明確に反映されている (paras. BC2-BC3)。

第二に、IPSASB は当初、RPG としてではなく、IPSAS を構成する強制力をもった基準として公表を検討していた。すなわち、その検討過程においては代替的なアプローチとして、①ベスト・プラクティスの識別・集約、②非強制的なガイダンスの公表、③ IPSAS 第24号「財務諸表における予算情報」と同様の特定の条件を前提とした基準の公表、④強制力をもった完全な (改訂または新) 基準の公表等が提起され、当初④を指向しながら、その優劣を評価するまでには至っていなかった<sup>9)</sup>。その後、公開草案に対するコメントの検討から、要求事項を遵守しない場合には IPSAS の準拠が表明できなくなることや、「財務諸表の討議と分析」は財務報告の枠組みにあっても財務諸表の構成要素ではないこと等の懸念の存在が明らかとなり、結果的に IPSAS ではなく、RPG とする「大きな方針転換」(伊澤賢司・落谷竹生 (2014) 66 頁) が行われることになった (paras. BC4-BC11)。

IPSASB の当初の意図は支持を得ることができなかったが、IPSASB が概念フレームワークを基礎として、財務諸表を補完し、補足する情報を財務報告の枠組みに明示的に位置づけていることに注目すべきであろう。

財務書類に係る統一会計基準の適用の次に来るものは、財務書類の利活用を促進することを意図して財務諸表の補完し、補足する情報の位置づけの明確化と、その作成・開示に係る標準化 (ガイドライン等の整備) にあると考えられる。このことは、日本における公的セクターの「財務報告」の枠組みの在り方をめぐる議論と無関係に進めることはできないことを強調したい。

#### 4 結びにかえて—ポピュラーレポートから統合報告への展開を見据えて—

これまでも「財務諸表の討議と分析」は、財務報告書の重要な構成要素として考えられて

---

8) IASB が実務意見書として公表した「経営者による説明」の内容については、古庄 修 (2012) 33-61 頁を参照。

9) 財務報告の概念的枠組みと範囲に係る議論の経緯については、第2章を参照。

おり、これを包含したアニュアルレポートの導入ないし改善提案はそれ自体決して新しいものではない。

例えば、日本においても、米国会計基準審議会（GASB）の年次財務報告書の体系一包括年次財務報告書一を基礎として日本の地方自治体版アニュアルレポートの基本要素を整理し、いち早く「自治体アニュアルレポートモデル」を提案された小林麻理氏は、その財務セクションにおける重要な構成部分がMD&Aであること、また米国においてはMD&Aによって政府の財務諸表の利用者層が拡大し、そこでは広範かつ多様な「選挙民」に対する行政のアカウントビリティの向上が強調されていること等を指摘されている<sup>10)</sup>。そのうえで「自治体アニュアルレポートモデル」においても、利用者に対して基本財務諸表の解説、概観、分析を提示する点で、MD&Aは重要な構成部分と位置づけられ、その詳細な内容が網羅されている。

その意味で、財務諸表を補完し、補足する「財務諸表の討議と分析」は、「自治体アニュアルレポートモデル」の発展においてその中核に位置づけられる。

本章は、地方自治体の財務報告書ないしアニュアルレポートの今後の展開を視野に、これを補完し、補足する「財務諸表の討議と分析」一公的部門版MCないし公的部門版MD&A一に焦点をあて、財務報告の概念的フレームワークにおける位置づけを整理するとともに、特にIPSASBがRPGとしてガイダンスを公表したことの意義と内容をその制度化と標準化に求めて説明した。RPGの設定は、前述のようなアカウントビリティの拡充要求にIPSASBが制度的な対応した帰結であり、このことは財務諸表だけでは住民・国民の情報ニーズを満たすことができないとの認識の高まりによって説明し得るであろう。

他方で、現実的な問題として、このようなアニュアルレポート（あるいは原初的な年次財務報告書）の開示実務は、筆者の知る限り少なくとも日本では広く定着するには至っていない点を指摘し得る。もちろん、現時点においてアニュアルレポートの作成が多くの自治体の実務に定着していないとしても、米国の事例に見られるように、必ずしも専門的な知識を有していない平均的利用者たる住民・国民からすれば、極めて複雑なアニュアルレポートについてアカウントビリティの拡充あるいはパブリック・ガバナンスの観点からこれを簡素化したポピュラーレポートが登場してきた経緯や過程は、日本における独自の経路も想定されるために必ずしも既定のものとは言えないであろう。すなわち、日本の地方自治体における現在の広報誌やホームページ等の創意工夫のなかに、会計や財務の領域に馴染みのない平均的利用者たる住民・国民に向けて、多様な公表方法を組み合わせることによりポピュラーレポートの要素をもったグッド・プラクティスが存在していることも考えられる。

翻って先行研究は、アニュアルレポート（年次財務報告書）に対する住民・国民の関心が低く、利用者が少ないことが、エンティティにおいて必要とされる改善や自発的な開示を抑

10) 小林麻理氏が提唱された「自治体アニュアルレポートモデル」は、「はじめに」・「財務情報セクション」・「統計セクション」の三部構成である。詳細については、公会計改革研究会編（2008）265-291頁を参照。

制し、その結果さらに当該報告書の利用する機会が失われるという悪循環を指摘する (Bartocci, L. and F. Picciaia (2014) pp.194.). これに対して、前述のような財務報告の制度的な枠組みにおける財務諸表の補完・補足に係る開示情報の標準化をめぐる議論と対応を越えて、アカウントビリティの拡充のための有効なツールとしてのアニュアルレポートの可能性を考えるうえで、以下のような新たな変化も指摘する必要があるだろう。

ひとつはすでに公的セクターに存在しているような自発的な開示に含まれる非財務情報についてその結合性 (connectivity) を強調し、これらを連係・総合した統合報告を公的セクターにおいても適用する事例が増えていることである。統合報告は、公的セクターのエンティティの戦略、ガバナンス、実績および見通しについて重要な情報を統合的に提供するメディアであり、将来世代を含めた広範なステークホルダーに対して、受託責任および価値創造の方法とその過程に係る情報の簡明な開示を狙いとする (CIPFA (2013) p.2.)<sup>11)</sup>。公的セクターにおける統合報告の適用は、いわゆる予算準拠主義を越えて、各エンティティが戦略的な計画設定を志向し、長期的な財政とともに社会的・環境的な持続可能性を考慮する方向性を与えるものであり (CIPFA (2013) p.8.), CIPFA のいうステークホルダーに対してその活動をストーリーとしてホリスティックに説明する機会を提供すると考えられる。

このような変化は、統合報告とポピュラーレポート (ポピュラー財務報告) とを結合した統合型ポピュラーレポート (Integrated Popular Report) のアイデアが提起されるような展開とも関係している。近年の透明性やアカウントビリティへのニーズに対応する公的セクターが利用し得るツールのひとつがポピュラーレポートである。その目的は会計や財務報告に馴染みのない住民・国民に混乱や失望を生じさせないように、独立した報告書のなかで財務情報と業績情報を理解可能な方法で報告することにある。伝統的な公的セクターの財務報告書が正確かつ詳細である一方で、公金の利用に係る当該活動の全体の理解を住民・国民に提供することに失敗し、結果的に政府に対する疑念や不信が増幅するとの認識および反省のなかからポピュラーレポートは登場した (Juita-Elena, Y., et. al., p.96.). 国際的にも発生主義会計の導入が急務とされる状況下で財務諸表はより複雑性を増す一方で、統合型ポピュラーレポートのフレームワークは、よりシンプルな報告を通じて住民・国民にパブリック・ガバナ

---

11) 公的セクターにおける統合報告は、公的価値 (public value) の創造の動態を伝達するメディアであるとも言えるが、公的セクターが創造する価値とは何を意味するか、また公的セクターにおいて国際統合報告フレームワークが示した資本 (capital) 概念をどのように理解すべきかについては改めて検討したい。

CIPFA は、民間セクターにおける統合報告との相違点を①パブリック・アカウントビリティの性格、②納税者の役割、③サービス受益者に対する世代間の財政支出、および④発生主義会計の適用を含む会計・報告アプローチの多様性の諸点から整理している (CIPFA (2013) paras.2.4-2.11)。④については、発生主義会計が導入されなければ統合報告は不完全であるとすれば、統合報告以前に発生主義会計を採用する必要があるか、あるいは発生主義会計の代替的な方法として統合報告を利用し得るとするか、その論点が示されている。

公的セクターのエンティティによる統合報告の事例研究については、古賀 (2015) のなかに例えば南アフリカの政府系企業 Escom 社等が詳述されている。

ンス参加を奨励するとともに、エンティティには住民・国民に対して現状に係る全体像を提供することにより報告義務を満たすことが目標となる。統合報告の側面から住民・国民のニーズに対応したコミュニケーションのためのスキームとしてその内容には柔軟性が与えられる必要がある。

統合的思考 (integrated thinking) に基づきアニュアルレポートの基本設計を見直すこのような新たな取り組みは、最近の英国中央政府において 2013 年に開始された決算書類の簡素化・合理化プロジェクト (simplifying and streamlining accounts project) にも見られるように、徐々に浸透していることを事実として指摘し得る (HM Treasury (2014))<sup>12)</sup>。

標準化を志向した伝統的な財務報告のフレームワークの再編成にとどまらず、さらにピュアレポートから統合報告を志向した公的セクターのアニュアルレポートをめぐる今後の国際的な動向と展開を注視する必要がある。

## 参考文献

- Bartocci, L. and F. Picciaia (2014), Towards Integrated Reporting in the Public Sector, in *Integrated Reporting: Concepts and Cases that Redefine Corporate Accountability*, (eds. C. Busco, M. L. Frigo, A. Riccaboni, and P. Quattrone), Springer.
- Caroline, A-P, Andernack, I. and A. Isabelle (2016), *Interpretation and Application of IPSAS*, John Wiley & Sons.
- CIPFA (2013), *Integrated Reporting and Public Sector Organization*, July.
- HM Treasury (2014), *Simplifying and Streamlining Statutory Annual Report and Accounts*, July.
- IPSASB (2013), *Financial Statement Discussion and Analysis (RPG 2)*, September.
- IPSASB (2014), *The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities*, October.
- IIRC (2013), *The International (IR) Framework*.
- Juita-Elena, Y., et. al. (2013), "For the People: Popular Financial Reporting Practices of Local Government," *Public Budgeting & Finance*, Spring, pp.95-113.
- Stewart, J. D. (1984), The Role of Information in Public Accountability, in *Issues in Public Sector Accountability*, (eds. A Hopwood and C. Tomkins), Philip Allen.
- 伊澤賢司・蔭谷竹生 (2014 年)「推奨実務ガイドライン第 1 号及び第 2 号について」『会計・監査ジャーナル』第 703 号, 61-66 頁.
- 古賀智敏責任編集・池田公司編著 (2015)『統合報告革命—ベスト・プラクティス企業の事例分析—』税務経理協会.
- 小林麻理「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—」公会計改革研究会編 (2008)『公会計改革』日本経済新聞出版社.
- 確氷悟史 (2001)『アカウントビリティ入門—説明責任と説明能力—』中央経済社.
- 小林麻理編著 (2013)『公共経営と公会計改革』三和書籍.
- 鈴木 豊 (2006)『公監査』同文館出版.
- 鈴木 豊 (2014)「新地方公会計基準の今後の展開」『会計・監査ジャーナル』第 709 号, 89-97 頁.
- 鈴木 豊 (2014)『ポイント解説 新地方公会計財務書類作成統一基準』ぎょうせい.

12) 当該プロジェクトは、政府の年次報告書および決算書類において、財務業績および非財務業績の報告について改善の余地があり、利用者のニーズに対応するために再構成し、①業績、②アカウントビリティおよび③財務諸表の 3 部構成により統合化された報告要求を提言している。

- 宝印刷（株）総合ディスロージャー研究所編（2014）『統合報告書による情報開示の新潮流』同文館出版。
- 地方公会計の整備促進に関するワーキンググループ（2010）「地方公共団体における財務書類の活用と公表について」。
- 日本公認会計士協会公会計委員会（2015）「仮訳 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」」。
- 古庄 修（2009）「公的部門の財務報告の体系に関する国際的動向」『会計・監査ジャーナル』第 651 号，107-114 頁。
- 古庄 修（2012）『統合財務報告制度の形成』中央経済社。
- 古庄 修（2016）「代替的業績指標の統合報告」『会計』第 190 巻・第 3 号，39-53 頁。
- 山本 清（2013）『アカウンタビリティを考える—どうして「説明責任になったのか」—』NTT 出版。