

第 13 章 地方自治体のアニュアルレポートに係る展望と課題

古庄 修（日本大学）

1 はじめに—外部利用に係るアンケート調査の意図—

2014年に総務省から公表された新公会計基準は、住民をはじめとする情報利用者が経済的または政治的意思決定を行うにあたり、有用な情報を提供するという観点から整理する必要性に基づいて、いわゆる「基準モデル」と「改訂モデル」との間で著しい相違があった財務書類の様式の統一を図った。財務書類の体系については、貸借対照表、資金収支計算書、行政コスト計算書、および純資産変動計算書から成るものとされる（行政コスト計算書および純資産変動計算書については、各地方公共団体の実情を踏まえ、別々の計算書としても、そのふたつを結合した計算書としても差し支えないものとされている）¹。附属明細書は、当該財務書類のひとつであり、財務書類の概観性を高める一方で、これを補足する細目表示として作成されることになる。

注記については、財務書類に注記すべきものとして規則等で具体的に規定されている事項—重要な会計方針、重要な後発事象および偶発債務—や、それ以外の注記による情報—追加情報—の記載が、財務書類の内容を明瞭に表示し、またその内容を理解するために求められる。

なお、連結等の財務書類については、対象範囲や体系等についてすでに提起されている課題や論点を今後予定されている要領等の策定において整理する必要性が示されている。

新公会計基準においては、地方自治体における財務書類等の作成に係る統一的な基準として、①発生主義・複式簿記の導入、②固定資産台帳の整備、および③比較可能性の確保を促進することが期待されており、今後の主な課題のひとつとして、行政評価や予算編成等への当該財務書類の活用の充実が提起されている。

本委員会が実施した「新地方公会計に関する実態調査」においても、財務書類の利活用について、外部利用の観点からいくつかの設問が調査票に網羅されている。すなわち、Q1-3は、地域住民に対する説明のために利用することを含めて、財務書類を活用している事例について回答を求めた。Q2は、財務書類の公表の有無を確認し、Q2-1では作成された財務書類について、財務書類4表のみであるか、またはこれに附属明細書を加えて公表したか、その回答を求めている²。

調査票は、財務書類の公表方法についても設問を加え、その選択肢として、①広報誌、②ホームページ、③財務報告書（年次報告書等の独立した紙媒体）、④①および③とは区別される住民向けパンフレット、さらに広報活動の一環として⑤住民向け説明会の有無について回答を求めた。実際に多くの自治体において予算および決算の概況を広報誌で説明する事例を多数確認しうるが、本設問は財務書類の公表方法の実態を把握するだけでなく、財務書類の公表に際して必要な説明や分析を追加してわかりやすく公表する意図が各自治体にあるか、そうした意識とともに、グッド・プラクティスのなかに具体的な方法が存在しているかどうかを調査することを意図している。「財務報告書」または「アニュアルレポート」等、名称は様々であったとしても、広報誌等とは別に、住民向けに独自の(紙媒体の)報告書を作成し、またはホームページに掲載している先進的な事例等はこれまで紹介されてきたが、本特別委員会の調査は全国の自治体を網羅した現在の到達点や趨勢を理解し、今後の課題を抽出するうえで有益であると考えられる。

このような「公表方法」として示されている本設問は、本特別委員会の研究に係る主題では必ずしもないとしても、総務省も意図しているように、財務書類の整備の目的を説明責任の履行と財政の効率化・適正化に求め、財務書類の利活用を「分析とわかりやすい公表」の観点から説明していることと関連づけるとき、その意義が認められるであろう³。

この点について、「わかりやすい公表」については、住民向けに要約された財務書類の作成や、財務書類上の重要な数値に係る前年度との増減分析や各種指標を用いた分析に基づくわかりやすい説明に加えて、包括年次財務報告書（以下、アニュアルレポートという）の作成・公表が例示されている。当該アニュアルレポートは、「財務状況のみならず、団体の概況や運営方針、事業概況、統計等の財務関連情報を包括的に報告する」⁴ものであり、その作成・公表に取り組む自治体は増加傾向にあると説明されている。

本章は、新公会計基準の下での財務書類に係る上記の「分析とわかりやすい公表」をめぐる議論に関連づけて、公会計の領域においても「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「財務書類(財務諸表)の外側にあつて、財務報告の内側にある」財務書類を補足し、補完する情報—財務諸表の討議と分析(financial statement discussion and analysis)—の意義に焦点をあてる。また、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の再構成のための視点から、概念的なレベルでの議論を整理することにより、財務書類の外部利用に係る上記の設問の意図とその背景にある基本的な考え方について説明する。

2 地方自治体の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い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、最近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」⁵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部門の主体（以下、主体という）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、一義的には公的部門の主体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）。

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）。

- ・ 報告期間の主体の業績
- ・ 主体の流動性および支払能力
- ・ 長期にわたる主体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主体の活動の結果、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主体の能力

GPFR は、利用者に対して、①報告日時点の主体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、主体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 は主体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主体の業績は、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⁶、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 アニュアルレポート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⁷。

このうち RPG 第 2 号「財務諸表の討議と分析」（Financial Statement Discussion and Analysis）⁸は、財務諸表の討議と分析を「主体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。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主体を網羅する。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⁹。

- 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 号は、財務諸表の討議と分析は利用者が主体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)）¹⁰。

- ①主体の事業および主体の事業環境の概要
- ②主体の目的と戦略に係る情報
- ③主体の財政状態、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主体の財政状態、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) 主体のミッションやビジョン、(b) 主体のガバナンス（法規制の構造や管理体制）、(c) 主体の財政状態、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他の主体との関係性、(d) 主体の財政状態、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主体の主な事業と、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、主体の財政状態、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、主体の財政状態、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。また、適切な場合には、比較情報を開示する（par.25）。

④は、主体の財政状態、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主体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、財務諸表に広範にわたる影響を及ぼすこのようなリスクと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、いわば公的部門版 MD&A（経営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）¹¹を下敷きとして議論を進めていたように思われる。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、③IPSAS 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¹²。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」¹³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、補完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、日本における公的部門の「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 おわりに—ポピュラーレポートの在り方をめぐって—

これまで「財務諸表の討議と分析」は、アニュアルレポートの重要な構成要素として考えられており、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決して新しいものではない。例えば、米国公会計基準審議会（GASB）の年次財務報告書の体系—包括年次財務報告書—を基礎として日本の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、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タ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¹⁴。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。

だが、このようなアニュアルレポートの開示実務は筆者の知る限り広く定着するには至っていない。この点について、例えば、早稲田大学パブリックサービス研究所による「パブリック・ディスクロージャー表彰制度」¹⁵は、かかる実務の啓蒙・発展に資する有効な取り組みのひとつである。また、前述の総務省による財務書類等の活用事例においても、地方債 IR 資料として活用する事例（東京都）等が紹介されており、その普及如何は、財務書類の利活用の促進に資するグッド・プラクティスの形成とともに、財務書類を補完し、補足する情報の開示に係る制度的な枠組みの形成を必要とするこれからの課題であると考えられる。

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—公的部門版 MD&A—に焦点をあて、財務報告の概念的レベルでの議論を整理することによりその位置づけを説明し、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概観した。本委員会による調査結果から、自治体における財務報告の範囲に係る認識を把握しうるかどうかは必ずしも明らかではないが、本章は、財務書類に係る統一会計基準の適用の次に来るものを見据えて、財務書類の有効な利活用を意図した財務報告の枠組みの在り方および「日本版 MD&A」に係る議論が進められる必要性を提起するものである。

また、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なアニュアルレポートの作成からポピュラーレポートへの簡素化への過程は必ずしも既定のものではないであろう。すなわち、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利用者—市民—に向けて、多様な公表方法を組み合わせたポピュラーレポートの構成を考えるうえで、グッド・プラクティスが存在しているとも考えられる。

財務書類 4 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。また、アニュアルレポートの簡略化あるいは広報誌の作成実務の積み上げによってポピュラーレポートの在り方を考えるうえでもその基本設計に重要な示唆を与えるであろう。あらためて調査結果をふまえた考察を行いたい。

注

¹ 以下を参照。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、40 頁。

²財務書類の公表と利用に係る設問として、セグメント別の財務書類の作成(Q11-2)および公表(Q11-1)について、また決算提出資料の内容として、セグメント別の財務書類や非財務情報等を含めるか等について回答を求めた。

³ 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」1-4 頁。

⁴ 前掲書、70 頁。

⁵ IPSASB(2014), *The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities*, October. 本章は、以下の日本公認会計士協会の仮訳を参照して整理している。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」」。

⁶ 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指向情報等、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められるべきであると、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)。

⁷ 以下を参照。Caroline,A-P., Andernack,I. and A. Isabelle(2016), *Interpretation and Application of IPSAS*, John Willy & Sons, pp.339-348.

RPG については、その他に第 1 号「主体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、本節は第 2 号に焦点を当てた解説を中心とする。

⁸ IPSASB(2013),*Financial Statement Discussion and Analysis(RPG2)*,September.

⁹ Caroline, A-P. and Andernack, I. and A. Isabelle(2016), *op.cit.*, p.345.

¹⁰ RPG 第 2 号の概要については、以下の解説を参照。伊澤賢司・蒔谷竹生(2014)「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。

¹¹ MC については、以下を参照。古庄 修(2012)『統合財務報告制度の形成』中央経済社、33-61 頁。

¹² 以下を参照。古庄 修(2009)、112-113 頁。

¹³ 伊澤賢司・蒔谷竹生(2014)、前掲稿、66 頁。

¹⁴ 小林氏が提唱される「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。以下を参照。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—」265-291 頁。公会計改革研究会編(2008)『公会計改革』日本経済新聞出版社。

¹⁵ 当該審査は、包括年次財務報告書、市民向け財政広報等、特に開示形態は問われず、目的適合性、情報の網羅性、理解可能性、ビジュアル・デザイン性、開示姿勢および独自性を審査項目として 2 段階で行われている。

参考文献

Caroline, A-P., Andernack, I. and A. Isabelle(2016), *Interpretation and Application of IPSAS*, John Willy & Sons.

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.

伊澤賢司・蒔谷竹生（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。

公会計改革研究会編（2008）『公会計改革』日本経済新聞出版社。

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。

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。