

## 地方自治体における統合報告導入と財務・非財務情報の の活用に関する基礎的考察

酒 井 大 策

### A Study on Introducing Integrated Reporting and Using Financial and Non-Financial Information in Local Governments

Daisaku SAKAI

#### 要 旨

本稿では、地方自治体における統合報告導入について検討している。統合報告は民間企業において活用についての検討が進んでいるが、地方自治体においても活用可能なものと考えられる。英国地方自治体の財務報告基準の策定団体である英国勅許公共財務会計士協会の報告書を基礎として、地方自治体における統合報告についての基礎的な考察を行うことを本稿の目的としている。

**キーワード：**公会計、統合報告、業績評価、地方自治体

#### Abstract

In this paper, it discusses about introducing the Integrated Reporting to local governments. The Integrated Reporting is considered for private enterprises, but it is applicable to local governments. The purpose of this paper is to conduct a basic study on the Integrated Reporting for local governments based on the report published by the Chartered Institute of Public Finance and Accountancy (CIPFA) which sets the financial reporting standards for the UK Local Governments.

**Key Words:** Public Accounting, Integrated Reporting, Performance Measurement, Local Governments

## (目次)

1. 地方公会計および企業会計を取り巻く近年の状況
2. 統合報告
3. 地方自治体への統合報告の導入における検討課題
4. 公共部門への統合報告導入の利点
5. わが国地方自治体への統合報告の導入
6. 本稿のまとめ

## 1. 地方公会計および企業会計を取り巻く近年の状況

地方自治体の財政状態の大幅な悪化を受け、住民への説明責任および行財政改革への活用を目的とした地方自治体への発生主義に基づく財務諸表の導入という、いわゆる新地方公会計改革への取り組みが近年進められてきた。総務省は平成22年9月に「今後の新地方公会計の推進に関する研究会」を立ち上げ、平成25年8月に「今後の新地方公会計の推進に関する研究会『中間とりまとめ』」を公表し、さらに平成25年9月に、「地方公共団体における財務書類の作成基準に関する作業部会」を立ち上げた。そして、平成26年5月に総務大臣通知「今度の地方公会計の整備促進について」を公表し、すべての地方自治体において、これまでの決算書類を補完する発生主義・複式簿記を基礎とした財務書類の公表を要請した。平成27年1月には総務大臣通知「統一的な基準による地方公会計の整備促進について」を総務省が公表し、地方自治体から統一的な基準（以下、統一基準）に基づく財務書類の公表がすでに始まっている。

総務省を中心とした近年の動きからわかるように、地方自治体における財務情報の提供に関する議論は、財務諸表の作成と会計基準の統一によりやくたどり着いたところである。一方、民間企業の財政状態と業績についての情報提供に目をやると、近年の会計基準の大幅な改正により、財務報告（有価証券報告書）に求められる情報は、財務諸表及び注記だけでなく、経営者による分析や事業等のリスクなど、財務諸表を補完する記述的情報を多く含むようになった。わが国以外の民間企業の財務報告についても、世界的な統一会計基準である国際財務報告基準（International Financial Reporting Standards：IFRS）の導入によって、IFRSを会計基準として適用しているEU諸国の財務報告を中心に、大幅に記載分量が増加している状態にある。

さらに近年の民間企業では、社会に大きな影響を与える主体としてさまざまな分野において説明責任を果たす必要があるとの認識から、財務報告以外にも環境報告書（サステナビリティ・リポーティング）やCSR報告書

などを公表している。大幅に分量が増加した財務報告だけでなく、企業は多くの報告書によって情報提供を行っているが、そのような状況に対して、多くの情報を提供することは企業にとって大きな負担になるだけでなく、情報の氾濫がかえって情報利用者を混乱させ、説明責任を果たすことができていないという意見が見られるようになった。このような意見を背景に、英国を中心に企業の「価値創造」に焦点を当て、重要な財務情報及び非財務情報を一つの報告書によって利害関係者に提供する方法が検討されている。このような考えは統合報告（Integrated Reporting：IR）と呼ばれ、英国を本部とする国際統合報告委員会（International Integrated Reporting Committee：IIRC）を中心に検討されている。

また、企業の評価においても、財務的な数値だけでなくレピュテーションなどのいわゆるインタンジブルに注目が集まり、財務情報だけでは企業価値を評価できないとの考えが一般化している。企業の内部での情報活用を目的とする管理会計領域においても、非財務的情報をいかに把握し活用するかは重要な論点となっている<sup>1)</sup>。

わが国地方自治体が財務諸表を作成する意義は、利害関係者に対して財政状態と業績について説明責任を果たすことおよび行財政改革に会計情報を活用することである。しかしながら、複雑化する事業内容・事業環境について財務情報の活用だけでは困難であり、財務情報とともにそれを補足・補完する情報を含めた情報活用が必要となる。わが国地方自治体にとって先進的な事例といえるIFRSを基礎とした会計実務規範を適用し、発生主義をすでに適用している英国地方自治体では、すでに財務情報と非財務情報を組み合わせた情報活用について検討が始まっている。本稿では、英国地方自治体の会計実務規範を作成する英国勅許公共財務会計協会（The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy：CIPFA）による地方自治体への統合報告導入に関する検討を基礎として、財務情報および非財務情報を組み合わせた地方自治体における情報活用について検討を行う。IIRCの概念フレームワークを中心に統合報告の意義についてまとめるとともに、CIPFAの報告書を参考としながら地方自治体への統合報告導入の意義と課題についてまとめていく。

## 2. 統合報告

### 2-1. 統合報告導入議論の背景

わが国も含めて、近年の民間企業を取り巻く会計的課題の中心は、IFRSのアダプションおよびコンバージェンスであったといえる。EUではすでに上場企業に対してIFRSの適用を求めており、米国や日本においても

IFRSの導入に対してさまざまな議論が行われてきた。その一方でIFRSをすでに導入した英国を中心としたEU諸国において、IFRS導入による情報量の増加に伴う新たな課題として、財務報告における不必要な情報（クラッタ：Clutter）の増加があげられている。このことによって、財務報告における情報の理解可能性と有用性が低下していると指摘されているのである<sup>2)</sup>。近年の民間企業の財務報告書の情報増加の多くは、財務諸表自体の複雑化による情報量の増加だけではなく、財務諸表を補足・補完する情報である注記<sup>3)</sup>やその他の情報の増加が顕著であり、会計基準の要請に応じた結果としてこのような状況に陥っているといえる。情報量の増加は単純に否定されることではないが、財務報告の目的を鑑みた場合に、情報量の増加がかえってその理解可能性や有用性を低下させるレベルにまでいたることは、本質的な目的から見て批判の対象とならざるをえないといえるのである。

このような財務報告書の分量増加に加えて、民間企業では、環境報告書やCSR報告書など、財務報告以外の情報提供も行われている。財務報告書も含めてそれぞれ意義と目的をもつ報告書ではあるが、提供者側から見て情報の作成と公表という負担が大きくなるだけでなく、利用者側から見ても情報の氾濫はかえって情報利用を困難にするという問題が発生する。情報は提供されることにただ意味があるのではなく、情報提供のコストと情報利用の便益を比較し費用対便益がもっとも高くなる手法を選択しなければならない。このような状況の下で、必要な情報を一つの報告に取りまとめ、費用対便益が最大となるよう検討されている報告が統合報告であるといえる。

## 2-2. 統合報告の目的

このような背景の下で導入議論が活発化している統合報告について、2013年12月にIIRCから公表された『国際統合報告フレームワーク（the International <IR> Framework）』<sup>4)</sup>を中心にその目的や基本的内容についてまず述べていく。

IIRCは統合報告について、その定義として「統合報告は、組織の外部環境を背景として、組織の戦略、ガバナンス、実績、及び、見通しが、どのように短、中、長期の価値創造を導くかについての簡潔なコミュニケーションである」と述べている<sup>5)</sup>。すなわち、この定義から、統合報告は将来的な組織の価値創造に焦点をあて、利用者が理解できる簡潔な報告書として利用されるものであることがわかる。ここで着目すべきは、将来的な視点も含めた価値創造に焦点が当てられていること、および、簡潔なコミュニケーション（concise

communication）を志向していることである。これまでの財務報告が当該年度の実績に焦点を当てている<sup>6)</sup>のに対して、統合報告は組織の将来的な価値創造に焦点を当てている点に大きな違いがあることがわかる。また、簡潔なコミュニケーションという言葉が表すとおり、利用者にとって負担が小さく、かつ、理解しやすい情報の提供を目的としている点が、前述した情報の氾濫による意思決定有用性の低下という問題に対処することも目指していることがわかる。

IIRCは統合報告の目的として、「統合報告の主たる目的は、財務資本の提供者に対し、組織が長期にわたりどのように価値を創造するかについて説明することである。それゆえ、統合報告には、関連する財務情報とその他の情報の両方が含まれる」<sup>7)</sup>と説明している。すなわち、統合報告は主たる利用対象者として財務資本の提供者を想定しており、利用者に対して組織の価値創造について説明することを目的としていることがわかる。本目的から着目すべき点は、情報の構成について、財務情報とその他の情報の両者を含むとしていることである。このその他の情報についても、「組織の価値創造能力は、定量的情報と定性的情報との組み合わせによって、最も適切に報告できる」<sup>8)</sup>と説明されるように、主要な業績指標（Key Performance Indicators：KPI）と記述的情報の結合によって提供されることがわかる。

すなわち、統合報告とは、「財務情報と非財務情報を結合し、財務資本の提供者に対して、将来的な主体の価値創造能力について説明する報告」と位置づけることが可能であるといえる。

## 2-3. 統合報告における価値創造

2-2からわかるとおり、統合報告における情報の主題は「価値創造」である。IIRCは組織が創造する価値は、「組織の事業活動とアウトプットによって資本が増加、減少、又は、変換された形で現れる」とし、その価値は組織自身に対して創造される価値と他者に対して創造される価値に分かれるとしている<sup>9)</sup>。

統合報告の特徴は、この資本を財務資本のみに限定しないことである。IIRCはフレームワークにおいて主要な資本として、以下の6つをあげている<sup>10)</sup>。

- ①財務資本（Financial capital）
- ②製造資本（Manufactured capital）
- ③知的資本（Intellectual capital）
- ④人的資本（Human capital）
- ⑤社会・関係資本（Social and relationship capital）
- ⑥自然資本（Natural capital）

①財務資本（主に資金）や②製造資本（建物や設備等）は、貨幣価値で表すことが比較的容易な資本であるが、③知的資本や④人的資本、⑤社会関係資本、⑥自然資本は貨幣価値で表すことが困難な資本である。すなわち、貨幣価値で表すことが困難な資本については、KPIなどの非財務情報や定性的な情報で表すことになると考えられる。

IIRCのフレームワークでは、組織の中核的な活動をビジネス・モデル（Business model）と位置づけている。ビジネス・モデルとは、組織がさまざまな資本をインプット（Inputs）として利用し、事業活動（Business activities）を通じてアウトプット（Outputs）へと変換し、資本への影響としてアウトカム（Outcomes）をもたらす<sup>11)</sup>一連のプロセスである。ビジネス・モデルは、外部環境（External environment）の下で、使命とビジョン（Mission and vision）をその組織の前提として、ガバナンス（Governance）、リスクと機会（Risks and opportunities）、実績（Performance）、見通し（Outlook）、戦略（Strategy）と資源配分（Resource allocation）といった要素と関連しながら価値を創造していく（価値創造のプロセス）と考えられている。

#### 2-4. 統合思考と内部での活用

統合報告におけるもう一つの重要な視点として、統合思考（Integrated Thinking）があげられる。統合思考とは、「組織内の様々な事業単位及び機能単位と、組織が利用し影響を与える資本との間の関係について、組織が能動的に考えること」<sup>12)</sup>とIIRCによって定義づけられている。統合報告の特徴として、部門などの単位で考えるのではなく、組織全体として業績に関する報告を行うことがあげられる。そのためには、組織全体で業績に対して共通した意識で取り組み、いわゆる縦割りではなく組織全体として価値を見ていく必要がある。これを支える基本的な思考が統合報告であるといえる。すなわち、統合思考は統合報告のもっとも基礎的かつ中核的な思考であり、この統合思考によって短、中、長期の価値創造を考慮した統合的な意思決定と行動が生まれると考えられている。

統合報告はディスクロージャー手法のひとつと考えられているが、このように内部マネジメントに対しても影響を与えるものとIIRCは認識している。管理会計においては、予算や業績指標が内部組織の行動に影響を与えたとの理解があるが、このような視点に立つと、統合報告の導入によって財務・非財務情報が組織・部門および個人の業績評価として活用されることになり、それが組織行動に影響を与えるということが出来る。IIRCの報告書では、この統合思考が「組織活動に浸透することに

よって、より自然な形で、マネジメントにおける報告、分析及び意思決定において、情報の結合性が実現されることになる」<sup>13)</sup>とされており、この情報の結合が次なる改善を生み出し、マネジメントにより影響を与えていくというサイクルを形成していくと考えられている。

#### 2-6. 小括

統合報告は、「価値創造」をキーワードとして、財務情報・非財務情報・記述的情報を組み合わせ、利用者にとって理解可能な情報コミュニケーション・ツールとして機能することを志向している。この背景には、財務報告の情報量の増加や複雑化があり、また、さまざまな情報提供が行われることによって、かえって利用者にとって有用な情報を理解しにくくしているという課題への解決を目指すことが目的であることがわかる。このような課題は民間企業に限られるものではないと考えられる。すなわち、民間企業以上に多種多様なサービスを提供する主体である地方自治体は、財務報告において、民間企業と同等またはそれ以上に膨大で複雑な情報提供を行わざるを得ない可能性があるといえ、財務報告を行うことによって情報提供の課題が一概に解決されるとは言えないと考えられる。

また、統合報告の基礎となる統合思考は、縦割り行政とこれまで揶揄されてきた地方自治体においても、大きな影響を与えるものと考えられることができる。IIRCが指摘する通り、統合思考が組織全体の改善に大きな貢献をするものであるのであれば、組織全体のマネジメント改善手法として行財政改革に貢献できると考えることができる。

### 3. 地方自治体への統合報告の導入における検討課題

ここまで近年の統合報告導入の背景とその内容について検討してきた。統合報告の導入については、民間企業への導入を中心として、これまで研究が進められてきている。しかしながら、IIRCはフレームワークにおいて、「フレームワークは主として、民間の、あらゆる規模の営利企業を対象として記述されているものであるが、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」<sup>14)</sup>と述べている。IIRCの記述からもわかるように、統合報告は民間企業に限って導入できるものではなく、必要に応じた修正を行えば、公共部門においても導入可能であると考えられる。

その一方で、導入にあたっては、公共部門にとって統合報告を導入するメリット、修正を含めた解決すべき課

題を検討する必要がある。そのためには、地方自治体と民間企業の違いを明確にし、導入意義を明らかにしていく必要がある。IFRSを基礎とした財務報告をすでに地方自治体においても導入している英国では、会計実務規範を策定している団体であるCIPFAを中心に統合報告の地方自治体への導入について、すでに研究が行われている。本節では、CIPFAが2013年に公表した報告書が示す、公共部門における統合報告導入において検討すべき民間企業との違いとメリットについて整理する。

### 3-1. 英国勅許公共財務会計協会『統合報告と公共部門』

これまで英国地方自治体の会計実務規範を策定してきたCIPFAは2013年7月『統合報告と公共部門(Integrated Reporting and Public Sector Organisations: Issues for Consideration、以下、報告書)』<sup>15)</sup>を公表した。CIPFAは、「統合報告は、組織が置かれた経済環境、社会、環境を背景として、組織の戦略、ガバナンス、業績についての重要な情報を提供するもの」<sup>16)</sup>としてうえで、「本報告書は、公共部門における統合報告の導入の適合性について検討するものである」<sup>17)</sup>としている。

CIPFAは統合報告の検討にあたって、まず民間企業と公共部門の違いについて検討している。CIPFAは、統合報告と関連する民間企業と公共部門の違いについて、以下の4点を示している<sup>18)</sup>。

- 公共部門の説明責任の本質
- 納税者の役割
- サービス提供における世代間の財政負担
- 発生主義の適用を含めた会計と報告手法の相違

### 3-2. 公共部門の説明責任の本質

会計における説明責任は、アカウンタビリティと称され、会計の本質的な役割の一つと捉えられる。説明責任とは、受託者が受託された資本の保全を図り、いかに管理・運用してその結果がどうであったかを委託者に対して説明することと定義することができる。公共部門においては、特に税という一方的な徴収権限に基づいて資本提供が要請されるため、自発的な資本提供を前提とする民間企業と異なり、より一層説明責任を問われると一般的に考えられている。

報告書では、「公共部門は、公共の福祉のために活動することが求められている。これは、納税者とサービス利用者を含む非常に広範囲の利害関係者に対して、説明していかなければならないことを意味している」<sup>19)</sup>とし、さらに「説明責任の義務は、サービスの維持と公共部門の財務を健全に維持することを生まれながらにして背負

うこととなる、将来の世代の市民に対しても有することとなる」<sup>20)</sup>としている。広範な利害関係者の存在や将来世代への負担という公共部門特有の特徴は、公共部門の説明責任の重要性を強く現している特徴といえ、統合報告の導入にあたってこのような特徴を理解した上で情報内容を検討する必要性を表している。さらに公共部門の政治的な側面を考慮した場合、説明責任の特徴として、「公共部門は、資源を効率的、効果的に活用したかだけでなく、高い誠実性の基準を維持しているかについても説明することも求められている」<sup>21)</sup>と報告書は示している。公共部門では、政策形成や公共サービスの提供、資源の配分において、公平性と倫理観が重要な役割を果たすため、誰によって、また、どのようにして意思決定が行われたかという点を明確にした、公開性と透明性に関する要請が大きくなる<sup>22)</sup>。したがって、民間企業以上に説明責任を果たすための情報とはどのようなものであるかについて、財務・非財務情報の結合について検討し、統合報告に必要な情報とは何かを明らかにしていく必要があるといえる。

### 3-3. 納税者の役割

公共部門の大きな特徴は、その歳入の多くが税によって徴収されることである。税は公共部門による強制的な徴収権限に基づいてその徴収が行われ、対価性(支払った税額と受け取るサービス量との一致)がないことが、一般的な投資や商取引との大きな違いであると指摘できる。すなわち、統合報告の検討においても、このような税の特殊性を考慮したうえで、提供すべき情報の内容について検討する必要があるといえる。

報告書では、「公共部門は、サービスの提供のために支出される税について、納税者の合意に依拠している。説明責任は、したがって、VFM(Value for Money)や効果的な提供、財政運営に関する納税者の信頼と強く結びつきを持つものである」<sup>23)</sup>と指摘されている。報告書の指摘からわかるように、税という特殊な歳入によって運営される公共部門は、民間企業と比較して、その支出についてより強い説明責任が存在する。したがって、単に何に支出したかを示すだけでなく、いかに効率的にそのサービス提供を行ったかという点にまで踏み込んで情報提供を行う必要がある。また、市民は永続的な公共サービスが提供されることを前提として税の支払いを行っており、財政運営をいかに健全に行っているか、財政破綻の危険性はないかといった情報提供が必要であるといえる。

統合報告の導入において、利用者が理解しやすく簡潔な情報提供が重要であるが、このような税の特殊性を鑑みたとき、民間企業の統合報告に記載される情報を安易

に流用するのではなく、公共部門の特殊性に十分に留意する必要があることが、納税者に関する検討からわかる。

### 3-4. サービス提供における世代間の財政負担

公共部門の財政支出における特徴として、世代間の財政負担があげられる。報告書では、「現在の政府支出は、税または公債のどちらかによって、資金調達が行われている。公債は、累積した赤字に対する税の拠出、または、公共財やサービスの量または質の低下、のいずれかまたはその両方といった形で、将来の納税者およびサービス提供者に対して負担を強制的に賦課することとなる」と述べられている<sup>24)</sup>。これらを踏まえたうえで報告書は統合報告に必要な情報について、「それゆえ、報告日においてすでに決定されている意思決定の長期における影響についての情報が必要となる。しかしながら、財務諸表においてそのすべてを示すことができるわけではない<sup>25)</sup>」と述べられている。

報告書で述べられている内容からもわかるとおり、世代間の財政負担は、公共部門の特徴的な資金調達における大きな論点の一つであり、現役世代、将来世代の両者にとって極めて重要な情報である。特に永続的な活動が大前提となる公共部門にあっては、将来的な財政の健全性という重要な課題に影響を及ぼす意思決定に関する情報を、民間企業以上に提供する必要があるといえる。

### 3-5. 発生主義の適用を含めた会計と報告手法の相違

英国地方自治体ではすでに発生主義が導入されているが、民間企業においては当然のことである発生主義がまだ導入されていない国は多い。公共部門においては、議会（市民）による統制という観点から予算を重視する傾向にあり、したがって多くの国において予算統制を行いやすい現金主義会計が適用されている状況にある。一方で、発生主義を適用する民間企業と比較して、決算における情報の量および質が劣ることは事実であり、わが国の新地方公会計改革の動きもその課題の改善を目的としている。

このような公共部門の状況を踏まえて報告書では、「発生主義をいまだ導入していない公共部門は、統合報告の導入を検討する前に発生主義の導入が必要である。これと関係することとして、強固な業績マネジメント・システムの構築を確立することが必要である。発生主義と健全な業績マネジメント・システムなしで、統合報告を構築する財務・非財務情報の要素として、不完全なものがあるだろう<sup>26)</sup>」という意見を紹介する一方で、「しかしながら、発生主義が不完全であっても、適切かつ強固なマネジメント情報を含む統合報告を利用者に対して提供することは可能であるという反対意見もある。現金主義、

または、部分的に修正された現金主義または発生主義を適用している多くの政府が、正確な発生主義に基づくコストを使用せずに、サービス提供やその他の活動に関する業績情報をすでに提供している<sup>27)</sup>」という考え方を紹介している。

報告書では、発生主義の導入が統合報告作成の前提条件であるか否かについて、明確な答えを示していない。本稿は公共部門への発生主義導入の是非を検討することを目的としていない。そのことを前提として、統合報告と公共部門への発生主義適用ということのみに焦点を当て検討するのであれば、統合報告における財務・非財務情報の要素を完全なものとするために発生主義適用が望ましいという意見が優位になると考えられる。

## 4. 公共部門への統合報告導入の利点

ここまでみてきたように、公共部門に統合報告を導入するうえでさまざまな検討課題があることがわかる。これらの検討課題を解決し統合報告を導入すべきかを検討するためには、統合報告の導入が公共部門にどのような利点をもたらすかを考える必要がある。報告書では統合報告が公共部門にどのような利点をもたらすかについて検討が行われている。

### 4-1. 利害関係者への情報提供の有用性の向上

統合報告の一義的な利用者は、市民やその他の利害関係者であり、これらに対する情報提供の有用性を向上させることが、統合報告導入の最大の目的であるといえる。報告書では、「公共部門は、異なるサービス提供範囲や活動に関するさまざまな報告書を提供しており、すでに膨大な情報を提供している。統合報告は、これらにおいてすでに公共部門において提供されてきた重要な事項や見解について、記述することが可能である。統合報告は、公共部門の報告書を利用する市民やその他の利用者に対して、組織やさまざまな範囲にわたるその業績について、完全で包括的な姿を得る情報を1ヶ所で手にすることができる方法を提供する潜在力をもっている。」<sup>28)</sup>と示している。

IIRCの報告書に関する検討で述べたとおり、統合報告導入の大きな利点は、利用者が簡潔なコミュニケーションとして情報を手にすることができることである。公共部門は、報告書で指摘されているように、民間企業と比較しても膨大な情報を提供している状況にある。そのような状況を踏まえれば、簡潔かつ包括的な情報の提供を志向する統合報告は、公共部門に適するディスクロージャー方法であると考えられる。

#### 4-2. 決算情報の有用性の向上

公共部門の特徴の一つとして、決算よりも予算が重視されることがあげられる。報告書ではこの予算重視に関して、「公共部門の報告書は、たびたび予算の陰になる範囲に存在している。公共部門では、予算は常にサービスの提供や日常的な活動、資金調達に関する計画を設定する公的な文書である。多くの国々では、予算は大掛かりな課題であり、場合によっては公的な議論を過熱させる。計画の代替案の検討を含み、反対の立場からの政治的な集団からの提案が行われる。統合報告の導入は、報告書の他のさまざまな側面において興味と合意を増大させる予算を超えた方法を提供するかもしれない<sup>29)</sup>と示している。

議会（市民）による統制という観点から予算が重視されてきたことは、報告書が指摘する通り紛れもない事実である。結果として、決算情報の充実という観点よりも、予算による統制が優先された会計システムが採用されてきた。しかしながら、当然のことながら予算とは決算等のこれまでの業績や将来の見通しを基礎として策定されるべきものである。報告書の指摘する「予算を超えた方法」とは、予算の前提となるべき業績評価情報・将来予測情報を提供するものとして、統合報告への期待を示しているのではないかと考えられる。

#### 4-3. 内部情報としての組織内活用

統合報告は、組織外の利害関係者に対して、情報提供を行うことが基本的な目的である。しかしながら、統合報告における情報は、内部情報として組織内において新たな視点を提供する可能性を持っている。報告書では、「統合報告は、公共部門の組織に対して、戦略的計画を推し進め、長期間の財政的（社会や環境に対しても同様に）持続可能性について検討すること手法を提供するものである。組織は、将来的なリスクや推進力を理解し、変化を処理し対応するための選択肢を特定することが必要である<sup>30)</sup>と示している。

公共部門は民間企業以上にさまざまな事業を行っており、各々を取り巻く環境の中で、公共の福祉の増進という目的のために、各事業が複雑に絡み合って公共サービスが総体として提供されている。このような状況の中で統合報告がもたらすものとして、「統合報告は、公共の福祉の増進という広い背景の中で、複雑でさまざまなサービス提供の相互関連性について検討および検証を行い、到達点を明らかにし、望ましいアウトカムを特定する機会を常に提供する<sup>31)</sup>ことがあげられる。統合報告の大きな特徴は、それぞれの情報を単体として検討するのではなく、相互関連性に着目し、環境も含めて組織全体としての業績に関する情報を主とすることである。

このことは、外部の利害関係者に統合的な情報提供による検討を行う機会を提供するだけでなく、組織内部に対しても、そのような発想や機会を与えると捉えることができるのである。

### 5. わが国地方自治体への統合報告の導入

ここまで、IIRCのフレームワークおよびCIPFAの報告書についてその内容を整理してきた。本節では、これまでの整理を踏まえながら、①説明責任と非財務情報、②説明責任を妨げる情報の氾濫、③発生主義と統合報告、④統合報告がもたらす内的影響、の4点を視点として、わが国地方自治体への統合報告導入における課題とそのメリットについて検討を行う。

わが国地方自治体においても、業績と財政状態についてより市民に説明する責任を果たすべきという意見が、財政状況が悪化した近年において特に強く主張されるようになった。このような動きの中で、新地方公会計改革が進められ、発生主義に基づく財務諸表の公表が行われるようになったといえる。しかしながら、利益という明確な指標がある民間企業と異なり、地方自治体の業績を財務情報によって把握することは困難である。これまでわが国でも業績を把握するために、いわゆる行政評価として非財務情報を用いてきた。行政評価は、いわゆるNPM（New Public Management）の導入期において、行政の経済性・効率性・有効性を測定する基本ツールとして各地方自治体で用いられるようになったものである。民間企業の株主が配当可能利益などの財務情報に対して関心を抱くのに対して、納税者は自らが拠出した税金がどのように効率的に利用され、住民の福祉に有効であったかを検証する非財務情報を必要としており、行政評価は行政活動のVFMを評価する情報として認識されてきた。フレームワークや報告書で整理した内容を踏まえ、行政評価の目的という観点から見ると、行政評価の情報は統合報告で用いられる非財務情報として活用することができ、統合報告との親和性が高いと考えられる。多くの地方自治体で行政評価情報はすでに活用されており、これらと財務諸表から得られる情報を結合すれば、大きな負担を伴わなくとも統合報告を導入することができ、納税者・将来世代への説明も含めた説明責任を果たすことができるようになるのではないかと考えられる。一方で、現在の行政評価は地方自治体の事業の最小単位である事務事業の評価をベースとしている地方自治体が多い。このような評価単位では、包括的に組織全体の業績情報として活用するには、単位として小さすぎるとも考えられ、地方自治体によっては、事務事業単位でない施策評価や政策評価の導入を検討する必要がある。

説明責任と提供される情報についてであるが、わが国地方自治体においても各部門においてさまざまな計画やその進捗状況、業績に関する情報が提供されている。その量を一律に示すことは困難であるが、膨大な量の情報提供が実は行われていることが推測される。それらの情報全てを利用者が確認することは実質的に不可能であり、この点において情報の氾濫が利用者の情報利用を妨げているともいえ、また単体の情報提供がそれぞれの結合性を示せていないともいえるのである。このようなわが国地方自治体の現状からみて、統合報告導入は、これらの情報の中から特に重要な事項やそれに対する地方自治体の見解を含むことによって、一つの報告書で利用者が総体的かつ統合的な情報を手にすることができるという利点を持つといえる。

次に発生主義会計の適用についてであるが、総務省の新地方公会計改革の動きからもわかるように、近年のわが国地方公会計における議論の中心は、地方自治体の財務報告への発生主義の導入についてであった。わが国でも発生主義に基づく財務諸表が導入されることとなり、決算情報の質と量の向上が見込まれている。しかしながら、統合報告は決算を主眼として作成されるものであるが、本来の発生主義の導入議論は予算制度も含めて検討される課題であり、決算の側面だけで決定されるものではない。現状のわが国の新地方公会計改革における発生主義を導入した財務書類は、あくまで現金主義による予算・決算制度を補足・補完するものとの位置づけであり、法定の決算書類ではなく、監査の対象にもなっていない。また、発生主義に基づく予算制度を導入すべきという議論もまだ盛んではない。一方で、作成した財務書類をいかに活用するか地方自治体において課題となっており、そのような側面では統合報告の導入は活用面においても新しい手法と考えることもできる。

最後に内部情報としての組織内活用についてであるが、統合報告の基本的思考である統合思考がわが国地方自治体の行政運営に大きなメリットをもたらす可能性があると考えられる。前述したとおり、業績指標は内部組織の行動に影響を与えるものであり、組織全体の評価指標が変わることによって、地方自治体の内部に大きな影響を与えることができる。特にわが国地方自治体は、縦割り行政と揶揄されてきたように、各部門で計画を立て、予算要求をし、それぞれの部門での業績が重視されてきた傾向にある。予算要求はいわば各部門の資源の奪い合いの場であり、各部門が協力し全体の業績向上を図るといった視点に欠けていると指摘することができる。各部門を評価するのではなく、全体として評価する統合報告の導入が、IIRCが指摘するように統合思考を組織全体に浸透させるものであるのであれば、これまで指摘されて

きたわが国地方自治体の組織的課題の解決に大いに役立つのではないかと考えられる。

## 6. 本稿のまとめ

本稿では、IIRCのフレームワークを中心に統合報告についてまとめ、CIPFAの報告書に依拠しながら、公共部門への統合報告の導入に関する課題と利点について検討した。統合報告の特徴は、「将来志向であり、各情報を結合することによってより総体的な姿を表し、かつ、簡潔にまとめることによって利用者の理解可能性を高める」ということができるであろう。この特徴を見る限り、統合報告の導入は利用者にとってメリットが大きく、今後推し進められていくべきと考えられる。

一方でCIPFAが検討すべき内容として示しているように、民間企業と公共部門では環境や必要とされる情報が大きく異なる可能性が考えられ、民間企業の統合報告を公共部門にそのまま適用することは適切でないと考えられる。また、国際的動向に合わせるだけでなく、わが国独自の地方自治制度の特徴を踏まえうえて検討していく必要もある。

統合報告は、わが国地方自治体の行政運営に関して、市民や議会などの利害関係者の理解を深め、議論を活発化させる情報提供の手段として有益であると考えられる。また、内部管理においても、活用を期待することができる。しかしながら、導入にあたって、どのような情報が必要となるかといった課題を解決していかなければならない。また、本稿では深く触れなかったが、情報の信頼性の担保など新たな課題が発生する可能性もある。しかしながら、決算情報が適切に活用されず、また、市民を中心とした利害関係者が地方自治体の業績について理解が高まっていないという現状を鑑みると、財務諸表・財務報告の改善だけでなく、統合報告の導入という一歩進んだ選択についても今後検討していく必要があると考えられる。

(注)

- 1) 管理会計における非財務諸表の活用として、もっとも代表的なものとしてバランスト・スコア・カードがあげられる。バランスト・スコア・カードは企業だけでなく、地方自治体や病院など非営利部門においても活用されており、戦略を検討するうえで財務以外の視点で検討を行う必要があることは近年では一般化してきたといえる。
- 2) 英国財務報告審議会 (Financial Reporting Council: FRC) は2011年に報告書において次のとおりクラッタを定義し、削減の必要性を指摘している。



- 目的に適合した情報の特定と理解する能力を阻害する重要でない情報提供
  - 来る年も来る年も変化のない注釈的な情報
- Financial Reporting Council(2011), Cutting Clutter - Combating Clutter in Annual Reports, p.6.
- 3) 注記は財務諸表の一部と捉えることが一般的であるが、ここでは貸借対照表や損益計算書といったいわゆる財務諸表と区別するためにあえてこのような表現を用いている。なお、注記（財務諸表内情報）と財務諸表外情報の客観的な区別基準について理論的に明確化されておらず、この点も財務報告を検討する上での重要な課題の一つといえる。財務諸表内情報と財務諸表外情報の区別に関する課題については以下の文献に詳しい。
- 広瀬義州編著（2011）『財務報告の変革』中央経済社。
- 4) IIRC(2013), the International <IR> Framework.  
 なお、訳出にあたっては日本公認会計士協会が2014年3月に公表した『国際統合報告フレームワーク日本語訳』を参考としている。
- 5) *Ibid.*, par.1.1.
- 6) これまでの財務報告書は実績を基礎として、利用者が将来的な企業の価値について予測するために必要な情報を提供していたと捉えることは可能である。また、近年着目されてきたMD & Aなどの経営者による分析は将来志向的な側面を持っている。しかしながら、主たる目的が当該年度の実績と財政状態を示すことを目的としていることをここでは指摘している。
- 7) *Ibid.*, par.1.7.
- 8) *Ibid.*, par.1.11.
- 9) *Ibid.*, par.2.4.
- 10) *Ibid.*, par.2.15.
- 11) *Ibid.*, par.2.23.
- 12) *Ibid.*, p.3.
- 13) *Ibid.*, par.3.7.
- 14) *Ibid.*, p.4.
- 15) CIPFA, Integrated Reporting and Public Sector Organisations : Issues for Consideration, 2013.
- 16) *Ibid.*, p.2.
- 17) *Ibid.*
- 18) *Ibid.*, p.6.
- 19) *Ibid.*, par.2.4.
- 20) *Ibid.*
- 21) *Ibid.*, par.2.5.
- 22) *Ibid.*, par.2.6.
- 23) *Ibid.*, par.2.7.
- 24) *Ibid.*, par.2.9.
- 25) *Ibid.*, par.2.10.
- 26) *Ibid.*, par.3.12.
- 27) *Ibid.*, par.3.13.
- 28) *Ibid.*, par.3.8.
- 29) *Ibid.*, par.3.2.
- 30) *Ibid.*, par.3.5.
- 31) *Ibid.*, par.3.6.

