

# 地方自治体におけるセグメント報告の論点整理

## A Study of Segment Reporting in Local Governments

安部 秀俊

### 1. はじめに

地方自治体における財務報告の枠組みは、既存の現金主義による予算決算制度を補完するものとして、2015年に総務省から統一的な基準が公表されて以来、全国の地方自治体において財務書類を整備する取り組みによって進められてきた。既存の現金主義による予算決算制度に加えて、複式簿記・発生主義に基づいて財務書類を作成する意義は、財政の透明性を高めて説明責任をより適切に果たすということと、財政マネジメントに活用することによって、財政の効率化・適正化を図ることにあるとされている<sup>1)</sup>。

以上のように、統一的な基準による財務書類作成が全国的に進められているものの、作成された財務書類を如何に活用するかという点については、総務省から一定の方向性は示されているものの、基本的には地方自治の本旨に基づき、各地方自治体に委ねられていると捉えられる。令和2年3月に総務省から公表されている「地方公会計の推進に関する研究会報告書」においては、財務書類活用の方法として、固定資産台帳の活用と、セグメント分析の推進に焦点をあてて検討されているところである。本報告書においては、全国の自治体から公募を募り、7団体による事業別の財務書類の作成および事業別セグメント分析が進められている。そのほか、積極的に財務書類の活用を進めている先進的な自治体においては、自主的にセグメント分析を進めている状況にある<sup>2)</sup>。現状としては、積極的かつ先進的な自治体を中心となって、セグメント分析の事例の蓄積を行い、その経験をもとに全国の自治体に普及させるべく検討が進められているものと捉えられる。このように、活用に関しては実務的な側面から検討が加えられているものの、セグメント報告の理論的な検討については、先行研究に乏しいと考えられる。本稿では、地方自治体が作成している財務書類を活用したセグメント分析に着目をして、理論的に考察を進めていくことにしたい。具体的には、セグ

---

<sup>1)</sup> 総務省 (2019b)、3頁。

<sup>2)</sup> 習志野市、浜松市、町田市など数多く存在するが、全国の自治体数は1,788団体存在しており、全体の割合からみればごく少数であると考えられる。総務省による「統一的な基準による財務書類の作成状況等調査 (令和3年3月31日時点)」によれば、施設別・事業別等の財務書類を作成した団体は、全体のうち4.8% (86団体) とされている。

メント報告に関しては、企業会計において、すでに会計基準として設定され、実際に運用されていることから、まず企業会計基準第17号「セグメント情報等の開示に関する会計基準」の検討を行う。そのうえで、会計基準と地方自治体におけるセグメント報告の共通点・相違点について明らかにする。次に、本稿では地方公会計のセグメント報告を理論的に検討することを目的にすることから、国際公会計基準第18号「セグメント報告」を参照して、我が国の地方自治体におけるセグメント報告の方向性を検討することにしたい。最後に、上記で検討した内容の論点整理を行い、今後の課題を提示することにしたい。

## 2. 企業会計基準第17号「セグメント情報等の開示に関する会計基準」

企業会計基準第17号「セグメント情報等の開示に関する会計基準」では、マネジメント・アプローチが採用されている。マネジメント・アプローチとは、経営上の意思決定を行い、業績を評価するために、経営者が企業を事業の構成単位に分別した方法を基礎とする手法であり、元々は米国財務会計基準書第131号「企業のセグメント及び関連情報に関する開示」において導入されていた方法である<sup>3)</sup>。マネジメント・アプローチが採用される前の米国の実務においては、開示すべきセグメント区分の定義が不明確であったために、企業の恣意的な解釈がなされた結果、開示されているセグメントの数が少ないことや単一セグメントとして報告する企業が多いことなどが問題点として指摘されており、これを解消することができるとされた方法として採用され、国際財務報告基準第8号「事業セグメント」においても、同様に採用されている<sup>4)</sup>。このマネジメント・アプローチには、以下の特徴があるとされている<sup>5)</sup>。

- ① 企業の組織構造、すなわち、最高経営意思決定機関が経営上の意思決定を行い、また、企業の業績を評価するために使用する事業部、部門、子会社又は他の内部単位に対応する企業の構成単位に関する情報を提供すること
- ② 最高経営意思決定機関が業績を評価するために使用する報告において、特定の金額を配分している場合にのみ、当該金額を構成単位に配分すること
- ③ セグメント情報を作成するために採用する会計方針は、最高経営意思決定機関が資源を配分し、業績を評価するための報告の中で使用するものと同一にすること

このようなマネジメント・アプローチの特徴点から、導き出されることは、経営者が経営上の意思決定や業績評価を行うためのセグメント区分を開示することによって、財務諸表利用者が、経営者の視点で企業を見ることができるようになり、経営者の行

---

3) 企業会計基準第17号、第45項。

4) 同上基準、第45項。

5) 同上基準、第46項。

動を予測し、その予測を企業の将来キャッシュ・フローの評価に反映することが可能になる長所がある<sup>6)</sup>。

また、マネジメント・アプローチによるセグメント報告には、「情報の非対称性<sup>7)</sup>」を解消するメカニズムがあると指摘されている<sup>8)</sup>。株式会社を前提とすれば、株主や投資家は、委託者（プリンシパル）であり、経営者は株主・投資家の代理人（エージェント）としての立場を有する。そして、株主・投資家は会社外部に存在するのであるから、経営が株主の立場に立って適切に行われているかどうかについての情報に乏しく、情報劣位にある。一方、経営者は会社の内部において、株主の利益に反しない経営を行う必要があり、株主に比して情報優位に立っている。ここに、情報の非対称性が存在しており、これを解消するために金融商品取引法や会社法に基づいたディスクロージャー制度の必要性が求められる。今日では、企業の多角化・国際化が進展しており、企業が営むビジネスも複雑化している。そこで、企業が営むビジネスをさらにセグメント化して、株主・投資家に報告することが必要となっている。

次に、同基準の規定を概観する。まず、基本原則は、「セグメント情報等の開示は、財務諸表利用者が、企業の過去の業績を理解し、将来のキャッシュ・フローの予測を適切に評価できるように、企業が行う様々な事業活動の内容及びこれを行う経営環境に関して適切な情報を提供するものでなければならない。<sup>9)</sup>」と定める。その上で、企業は事業セグメントを決定することを求められる。事業セグメントとは、以下の要件のすべてに該当するものをいう<sup>10)</sup>。

- (1) 収益を稼得し、費用が発生する事業活動に関わるもの（同一企業内の他の構成単位との取引に関連する収益及び費用を含む。）
- (2) 企業の最高経営意思決定機関が、当該構成単位に配分すべき資源に関する意思決定を行い、また、その業績を評価するために、その経営成績を定期的に検討するもの
- (3) 分離された財務情報を入手できるもの

(2) に挙げられているように、企業の最高経営意思決定機関たる取締役会等が意思決定や業績評価に用いる情報を利用することから、前述のマネジメント・アプロー

---

6) 企業会計基準第17号 第47項。そのほかの長所としては、マネジメント・アプローチによるセグメント情報は、経営者が利用するために既に作成されている情報を基礎とすることから追加的費用が少ないこと、実際の企業の組織構造に基づく区分を行うため、その区分に際して恣意性が入りにくいことが挙げられている。

7) Akerlof, G. (1970) p.488-500

8) 斎藤 (2010) 9 頁、宮川 (2021) 85 頁等。

9) 企業会計基準第17号 第4項。

10) 同上基準 第6項。

チが採用されていることが読み取れる。以上の条件を満たす事業セグメントから、財務諸表利用者に開示する報告セグメントを決定することになる。企業は、識別された事業セグメントの中から、量的基準に従って、報告すべきセグメントを決定することになる。量的基準とは、基本的には以下のいずれかを満たす事業セグメントをいう<sup>11)</sup>。

- (1) 売上高（事業セグメント間の内部売上高又は振替高を含む。）がすべての事業セグメントの売上高の合計額の10%以上であること（売上高には役員収益を含む。以下同じ。）
- (2) 利益又は損失の絶対値が、①利益の生じているすべての事業セグメントの利益の合計額、又は②損失の生じているすべての事業セグメントの損失の合計額の絶対値のいずれか大きい額の10%以上であること
- (3) 資産が、すべての事業セグメントの資産の合計額の10%以上であること

報告セグメントを決定したのち、以下の内容を開示することになる。概要は以下のとおりである。

報告セグメントの概要として、報告セグメントの決定方法や報告セグメントに属する製品及びサービスの種類を開示し、報告セグメントの利益、資産、負債及びその他の重要な項目の額並びにその測定方法に関する事項、財務諸表計上額との間の差異調整に関する事項を開示しなければならない<sup>12)</sup>。

ここまで企業会計基準第17号「セグメント情報等の開示に関する会計基準」について、概観してきた。本基準の特徴点としては、まずマネジメント・アプローチを採用していることが挙げられる。基本原則として定められているように、セグメント情報は、財務諸表利用者が適切な意思決定をできるように企業の事業内容等について適切な情報を適評するものでないことを求めている。したがって、その趣旨に適合する情報は、情報優位者である経営者が現実に利用している情報を用いることが必要となっている。さらに、本稿において特筆すべき特徴点として、売上高、利益や資産といった会計数値の10%以上という「量的基準」が定められている点にある。周知のように、地方自治体という組織の特性上、売上や利益といった概念は存在しない。地方自治体は種々様々な行政サービスを提供しており、その成果は売上や利益といった共通する概念で測定することはできない。このため、「量的基準」をそのまま地方自治体に適用することはできないのである。これは民間企業と公的な組織の違いであるといえる。次に、公的組織に適用されるべく設計されている国際公会計基準第18号「セ

---

11) 企業会計基準第17号 第12項。

12) 同上基準 第18-26項。さらにこれに加え関連情報の開示として、製品及びサービスに関する情報、地域に関する情報、主要な顧客に関する情報が開示事項として求められている（同基準第29-31項）。

グメント報告」について、検討することにする。

### 3. 国際公会計基準第18号「セグメント報告」

本基準の目的（Objective）は、以下のように定めている。

- (a) セグメント情報は、財務諸表利用者が、①主体の過去の業績、および②主体の主要な活動をサポートするために割り当てられた資源を識別すること、をより良く理解することに役立つ。
- (b) 財務報告の透明性を高め、主体が説明責任の義務をより適切に履行できるようにする。

公的な組織に適用される基準であるため、企業会計に比して説明責任の履行に着目されている点が特徴的であるといえる。

そして、この目的を達成するために、セグメントは以下のように定義されている。「セグメントとは、(a) 主体の目的を達成するための過去の実績を評価し、(b) 将来の資源配分に関する意思決定を行うために、財務情報を個別に報告することが適切である主体の区別できる活動または活動グループをいう<sup>13)</sup>。政府とその機関は、重要な公共資源を管理し、地理的にも社会経済的にも異なる地域で、多様な財やサービスをその構成員に提供するために活動している。これらの主体は、主体の目的を達成するために、それらの資源を効率的かつ効果的に使用することが期待されており、場合によっては正式に要求されている。主体の全体及び連結財務諸表は、(a) 報告主体が支配している資産と負担している負債、(b) 提供されたサービスのコスト、(c) それらのサービスの提供のために発生した税金、予算配分、コスト回収についての概要を提供している。しかし、このような集計情報は、報告主体の特定の運営目的や主要な活動、それらの目的や活動に投入された資源やコストに関する情報を提供するものではない<sup>14)</sup>。ほとんどの場合、主体の活動は非常に広範で、異なる地理的地域や社会経済的特性の異なる地域を広範囲に包含しているため、説明責任や意思決定の目的で関連情報を提供するために、主体の特定のセグメントに関する詳細な財務・非財務情報を報告する必要がある<sup>15)</sup>。」

着目すべき点は、例えば地方自治体を前提として考えれば、運営している行政サービスは多種多様であり、かつ非常に広範囲に渡っているため、セグメント報告を含まない財務諸表だけでは、報告主体の特定の行政サービスの運営目的や投入された資源やコストに関する情報を提供することはできないとされている点である。企業であれ

---

13) IFAC (2021) ipsas No.18 ,par.9

14) Ibid., par.10

15) Ibid., par.11

ば、その事業規模によって海外進出を含め多角化された複合企業から、単一の事業を営むベンチャー企業まで様々な規模の企業が存在するが、地方自治体を前提とした場合、地方自治法をはじめとした関連する法律によって、関与する行政サービスが定められており、基本的にはその範囲は非常に広範にわたる。このため、セグメント報告の重要性は、より高いとも捉えることもできよう。

次に、セグメント報告の構成内容について概観する。

「説明責任と意思決定のために、個別のセグメントに分類して財務諸表に報告すべき活動を決定するには判断が必要である。この判断を行うにあたり、財務諸表の作成者は以下のような事項を考慮する。

- (a) セグメント別に財務情報を報告する目的。
- (b) 主体の主要な活動に関する地域社会の構成員とその選出または任命された代表者の期待。
- (c) 「公的主体の一般目的財務報告の概念的枠組み」で示された財務報告の質的特性
- (d) 特定のセグメント構造が、統治機関と上級管理者が、主体の目的達成のための過去の実績を評価し、将来的に主体の目的を達成するための資源配分に関する意思決定を可能にするために、財務情報を必要とする根拠を反映しているかどうか。<sup>16)</sup>」

前節において検討した企業会計基準第17号には、量的基準が示されていたが、国際公会計基準においては、特定の量的基準は示しておらず、個別にセグメントを分類して報告すべき活動を決定するには判断が必要であると述べている。その上で、判断にあたり考慮すべき要素を規定しているという構造になっている。

本基準では、さらにセグメントの種類として、サービス別セグメント (**Service Segments**) と地域別セグメント (**Geographical Segments**) に分類をしている。

サービス別セグメントとは、主体の全体的な使命に合致した関連アウトプットの提供や特定の経営目標の達成に従事する、企業の識別可能な構成要素をいい、地域別セグメントとは特定の地理的地域において、関連する製品を提供したり、特定の経営目標を達成したりする、企業の識別可能な構成要素をいう<sup>17)</sup>。以上のように分類する要因として、サービス別セグメントについては、政府機関は通常、サービスラインに沿って管理されていて、これは、(a) 主要なアウトプットが特定され、(b) その達成度が監視され、(c) 資源の必要性が特定され、予算化される方法を反映しているからであるとしている<sup>18)</sup>。さらに、サービス別セグメントに分類する際に考慮する要素としては、アウトプット (商品やサービス) が関連しており、財務報告の目的上、セグ

---

<sup>16)</sup> IFAC (2021) ipsas No.18 ,par.15

<sup>17)</sup> Ibid., par.17(a)

<sup>18)</sup> Ibid., par.18

メントとしてグループ化すべきかどうかを判断する際に考慮される要素には以下のものが挙げている<sup>19)</sup>。

- (a) 主体の主要な営業目的と、その目的の達成に関連する財・サービス・活動、および財・サービスのグループに基づいて資源が配分され、予算化されているかどうか。
- (b) 提供される商品・サービスまたは実施される活動の性質。
- (c) 生産プロセスおよび／またはサービス提供・流通プロセス・メカニズムの性質
- (d) 商品またはサービスの顧客または消費者のタイプ。
- (e) 主体が管理され、財務情報が上級管理職と運営委員会に報告される方法を反映しているかどうか。
- (f) 該当する場合、規制環境の性質、(例えば、省庁や法定機関)または政府のセクター(例えば、金融セクター、公益事業、一般政府)。

次に地域別セグメントとは、特定の地理的地域において、関連する製品を提供したり、特定の経営目標を達成したりする、主体の識別可能な構成要素をいう<sup>20)</sup>。地域別セグメントが採用されるのは、事業体が、国、州、地域、その他の管轄区域の境界内または境界を越えて、地域ごとに組織化され、運営組織や上長に内部報告を行う場合があり、このような場合、内部報告システムは地理的セグメント構造を反映したものとなる<sup>21)</sup>。地理的なセグメント構造は、例えば、教育部門の組織構造や内部報告制度が、地域の教育成果に基づいて構成されている場合に採用される<sup>22)</sup>。

ここまで国際公会計基準におけるセグメント報告を概観してきた。同じセグメント報告であったとしても前節における企業会計基準とは異なる点も見受けられる。例えば、セグメント報告の区分の判断基準である量的基準については具体的な定めがなく、国際公会計基準では財務諸表作成者の判断が必要であるとしており、その判断にあたり考慮すべき事項を定めているに留まる。さらに、公的組織の特徴として、セグメントをサービス別セグメントと地域別セグメントの大きく2つに分類しており、この分類それぞれにおいて、セグメントの判断において考慮される要素を規定しているのである。次節においては、ここまで検討してきた内容をふまえ、地方自治体のセグメント報告のあり方について、論点の整理と今後の課題を検討することにした。

---

19) IFAC (2021) ipsas No.18 ,par.19

20) Ibid., par.17(b)

21) Ibid., par.20

22) Ibid., par.21

#### 4. 論点整理と今後の課題

ここまで企業会計基準第17号「セグメント情報等の開示に関する会計基準」および国際公会計基準第18号「セグメント報告」を概観してきた。以下においては、地方自治体におけるセグメント報告の論点整理として3つの点を指摘しておきたい。

第一に、情報の非対称性の存在を指摘できる。情報の非対称性を前提にして、地方自治体という組織を考えると、委託者（プリンシパル）は地域住民であり、代理人（エージェント）は地域住民の代表として地方議会が運営を行う地方自治体という関係が成り立つ。したがって、地方自治体は自ら行った行政活動について、地域住民に対して説明責任を負う。公会計制度においては、従来から地方自治法をはじめとする関係諸法令によって、現金主義による予算決算制度に基づき議会の民主的統制のもとで予算の適正・確実な執行を図り決算報告がなされている。企業会計においては、会社法や金融商品取引法の規定により企業内容開示制度が定められ、投資家、利害関係者等に情報開示が要請されている。企業会計においては前述にて指摘したように、企業の多角化や国際化の進展に伴い、企業内容が複雑化した影響により、セグメント情報の重要性が高まっている状況にある。翻って、地方自治体の行政を検討すれば、そもそも様々な行政サービスを展開し、地域によっても重視される行政内容は異なると考えられることから、企業会計と同様に、セグメント報告の重要性は高いと考えられるのである。国際公会計基準においても、ほとんどの場合、主体の活動は非常に広範で、異なる地理的地域や社会経済的特性の異なる地域を広範囲に包含しているため、説明責任の履行や意思決定目的を達成するために、セグメントに関する詳細な財務・非財務情報を報告する必要があると述べられている。

第二に、セグメントによる業績評価の困難性を指摘できる。企業会計基準第17号においては、識別した事業セグメントから量的基準に基づいて報告セグメントを決定することとされている。量的基準とは、例えば特定の事業セグメントの売上高がすべての事業セグメントの売上高合計の10%以上の場合が該当する。一方で、国際公会計基準第18号においては、量的基準は存在しない。そもそも国際公会計基準自体、国際財務報告基準をベースにしている関係で細則主義というよりは、むしろ原則主義を拠り所にしていても捉えることもできるが、ここでは別の論拠を指摘したい。それは、企業における業績は売上高や利益額、あるいは資産額といった貨幣価値で測定することができるが、地方自治体における業績は必ずしも貨幣価値で測定することができるものだけではないという点である。例えば、子育て支援政策を考えたときに、投入されたコストは貨幣額で測定することができるが、その成果は貨幣額で測定することは困難である。ゆえに、国際公会計基準においては、個別のセグメントに分類して報告すべき活動を決定するには判断が必要であると述べていると考えることもできる。国



際公会計基準において、セグメントの判断にあたっては、資源配分に関する意思決定目的、地方議会・住民の期待、財務報告の質的特性等を考慮することとされている。

第三には、セグメント報告の必要性である。前述のように、セグメントによる業績評価の困難性は指摘できるが、それによってセグメント報告をしないでよいということにはならない。周知のように我が国の企業内容開示制度上、マネジメント・アプローチに基づくセグメント報告は実務上定着している。統一的な基準においても、財務書類の活用の一手法としてセグメント分析は推奨されている。ここにおいては、(1) 予算編成への活用、(2) 施設の統廃合、(3) 受益者負担の適正化、(4) 行政評価との連携等への活用を目的として、具体的なセグメント別財務書類の作成方法の例が紹介されている<sup>23)</sup>。掲げられている目的はいずれも行政機関の内部管理を中心的な目的（いわゆる管理会計目的）としていると捉えられる。もちろん財務書類を活用していくことは今後の地方公会計の発展を支えていく上で必要である。ここで指摘できることは、マネジメント・アプローチの概念にもあるように、経営者（ここでは首長あるいは地方自治体全体）自身の意思決定や資源配分を行うためのセグメント区分を外部に開示することによって、住民をはじめとする財務書類利用者自身が自治体の評価できうらという視点であると考えられる。それによって、財務報告の透明性を高め、説明責任をより適切に履行することができるようになる。先進的な自治体を中心に有効なセグメント分析事例が着々と積み上げられつつある。地方公会計の意義にも掲げられている説明責任の履行という目的を鑑みれば、将来的にはセグメント分析だけでなく、強制適用を前提としてセグメント報告まで要請する必要があると考える。そのためには、セグメント報告の理論的な理解が必要になる。したがって、国際公会計基準第18号に設定されているような包括的な基準設定が存在すると望ましいものと考えられる。

以上、地方公会計のセグメント報告の論点整理と理論的な側面から若干の考察を行った。今回、検討の視座にした基準は、我が国の企業会計基準第17号および国際公会計基準第18号のみである。このほかにも比較検討すべき概念も存在することから今後の検討課題とし、鋭意研究を進めていきたい。

#### <参考文献>

- Akerlof, G. (1970). The market for lemons: quality uncertainty and the market mechanism. *Quarterly Journal of Economics* 84 (3), 488-500.
- IFAC (2021). *Segment Reporting*. International Public Sector Accounting Standards of

---

<sup>23)</sup> 総務省（2019 a）、339-347頁。

No.18 of the International Federation of Accountants.

IPSASB (2014). The Conceptual Framework For General Purpose Financial Reporting By Public Sector Entities.

企業会計基準委員会 (2010) 「企業会計基準第17号 セグメント情報等の開示に関する会計基準」

斎藤静樹 (2010) 『企業会計とディスクロージャー』、東京大学出版会。

総務省 (2019 a) 『統一的な基準による地方公会計マニュアル (令和元年8月改訂)』

総務省 (2019 b) 「地方公会計の推進に関する研究会報告書 (平成30年度)」

総務省 (2020) 「地方公会計の推進に関する研究会報告書 (令和元年度)」

宮川宏 (2021) 「企業実態を開示するセグメント情報の方向性」『会計』第200巻11月号83-97頁。

宮本幸平 (2021) 「公企業の業績評価におけるセグメント会計情報の有用性」『会計』第199巻5月号14-28頁。

(あべ ひでとし・大原大学院大学 会計研究科准教授)