

地方公会計の推進に関する研究会
第3回(11月1日)発表資料

日本公認会計士協会 公会計委員会
地方公会計・監査検討専門委員会
(地方公会計グループ)

「セグメント別財務書類にかかる検討状況」
その2

日本公認会計士協会 公会計委員会 地方公会計・
監査検討専門委員会 専門委員 中川 美雪

本資料は「地方公会計・監査検討専門委員会」にて検討中のものであり、今後変更となる可能性があります。

セグメント別財務書類作成のメリット・デメリット

セグメント別財務書類の作成にはメリット・デメリットがあります

メリット	デメリット
<ul style="list-style-type: none">● 一般会計等財務書類と比べて細分化されるため、セグメントごとの課題をとらえやすく、財務書類の活用がしやすい。● セグメントごとの成果を評価しやすい。● 団体内又は他団体の同種のセグメントと比較することでセグメントが抱える課題を認識しやすい。	<ul style="list-style-type: none">● セグメント別に科目の金額を把握する必要がある。● 複数のセグメントに関係する科目について配賦基準を設定する必要がある。● 団体内で比較対象がない場合は団体内でのセグメント分析の実施が困難な場合がある。

ポイント

デメリットを解消し、メリットを十分に活かすためにも配賦基準を含めたセグメント基準を検討する必要がある。

セグメント基準の検討事項－目的

財務報告と管理会計の2つの目的があります

財務報告目的：納税者等の利害関係者に対してセグメントごとの財務情報を報告すること



各セグメントで実際にどれだけの資産・負債を保有し、収益・費用が発生したかを集計し、セグメント別財務書類を作成する。

管理会計目的：各団体が内部でそれぞれの目的に応じて活用すること



各団体がそれぞれの目的に応じた基準に基づきセグメント別財務書類を作成することになる

各団体の目的によって、セグメントの単位・集計方法、資産・負債・収益・費用の範囲・配賦方法が影響を受ける



セグメント基準の検討事項－目的

各目的にはそれぞれメリット・デメリットがあります

目的	メリット	デメリット
財務会計	<ul style="list-style-type: none">● 利害関係者へのアカウンタビリティを果たすうえで有効な情報を提供できる。● 共通の基準を用いてセグメント別財務書類を作成するため比較可能性が担保される。	<ul style="list-style-type: none">● 実際発生額のなかに管理不能な要素が含まれる場合、管理不能な要素がセグメント評価に含まれる。
管理会計	<ul style="list-style-type: none">● セグメント情報の活用方法に応じた形でセグメント情報を整理することができる。● 各団体の目的に応じた基準に基づき作成されるため、各団体の判断で簡略化した方法を採用すること可能である。	<ul style="list-style-type: none">● 各団体が異なる基準でセグメント別財務書類を作成するため、比較が難しい場合がある。

ポイント

各団体において作成目的を明確にし、その目的が財務会計目的であるか、管理会計目的であるかを事前に検討することが必要

セグメント基準の検討事項－対象

セグメント別財務書類の作成対象を絞ることで財務書類の活用の促進が期待されます

先行団体では全ての事業を対象として各セグメントで4表を作成している

課題と対応

- ◆ 全ての事業を対象とする場合、システムの改修や予算科目の修正が必要になる可能性が高く、セグメント別財務書類の作成が進まない恐れがある
 - ⇒各団体が課題を認識している事業についてセグメント別財務書類を作成し、セグメント分析を進めることや、各団体で共通して実施している法定事務についてセグメント別財務書類を作成することが考えられる。
- ◆ 各セグメントで4表を作成することへの負担感からセグメント別財務書類の作成が進まない恐れがある
 - ⇒4表を全て作成するのではなく、行政コスト計算書のみを作成する等の対応が考えられる。
 - a.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
 - b.貸借対照表・行政コスト計算書・純資産変動計算書
 - c.貸借対照表・行政コスト計算書・純資産変動計算書の一部(税込等・国県等補助金)
 - d.貸借対照表・行政コスト計算書
 - e.行政コスト計算書・純資産変動計算書の一部(税込等・国県等補助金)
 - f.行政コスト計算書

セグメント基準の検討事項－対象

どのように活用するかによって対象範囲も影響を受けます

目的	対象
セグメントの業績評価	e.行政コスト計算書・純資産変動計算書の一部(税込等・国県等補助金) f.行政コスト計算書
施設マネジメント・債権管理	c.貸借対照表・行政コスト計算書・純資産変動計算書の一部(税込等・国県等補助金) d.貸借対照表・行政コスト計算書



貸借対照表全てを作成するのではなく、活用の目的に応じて、たとえば有形固定資産と減価償却累計額のみを把握することも考えられる

セグメント基準の検討事項ーセグメントの単位

企業会計で採用されているマネジメント・アプローチが参考になります

マネジメント・アプローチの考え方に基づくと、首長が事業の評価を実施する際の単位がセグメントの単位となる



首長等のマネジメント層が日常的に接している事業の単位をセグメントの単位とすることでセグメント情報が自治体運営に活用されやすいと考えられる。さらに、各団体が抱えている事業実施上の課題を加味してセグメントの単位を設定することでセグメント情報の活用が促進されると考えられる。

具体例

- ・施設セグメント: 施設数が多く、施設の統廃合が事業実施上の課題であると捉えている団体
⇒施設の統廃合を検討するうえで活用できる情報をセグメント分析で収集することができる
- ・事業セグメント: 事業数が多く、実施する事業の存廃が課題であると捉えている団体
⇒事業の存廃を検討するうえで活用できる情報をセグメント分析で収集することができる

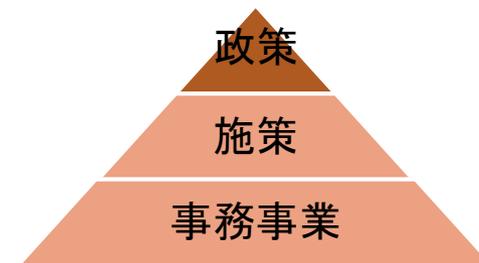
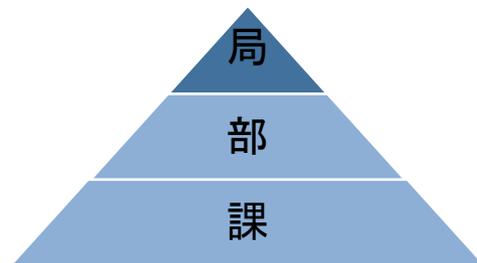
なお、事業については、予算、行政評価、大きな事業のくくり、法定事務であるか否かによって細分化される可能性があり、活用の目的に応じて単位が変わってくると考えられる。

セグメント基準の検討事項ーセグメントの単位

セグメントに階層を設定することが考えられます

セグメントの階層の具体例①

階層	内容
部署	局ー部ー課といった地方自治体の組織にあわせた階層を設定することが考えられる。セグメントの切り口を事業別にした場合も施設別にした場合でも地方自治体全体との間に部署別の財務書類を設定することで各部署のマネジメントを評価することができる。
事業体系	政策ー施策ー事務事業といった事業体系にあわせた階層を設定することが考えられる。事業体系ごとのコストを集計することで地方公共団体が実施している政策や施策にどれだけのコストを投入しているかを「見える化」することで首長の評価にもつながることが考えられる。 さらに、大規模な団体では地公体だけではなく、第三セクター等の連結対象団体も含めて事業を実施している場合がある。そのような場合においては連結対象団体も含めた連結セグメント情報も併せて作成することでより地公体が発行している政策や施策に要したコストの「見える化」が進むことになると考えられる。



セグメント基準の検討事項ーセグメントの単位

セグメントに階層を設定することが考えられます

セグメントの階層の具体例②

階層	内容
行政目的	附属明細書で固定資産について行政目的別に集計しているが、この分類と整合させて行政目的別にセグメントを集計することが考えられる。その結果、どの分野に資産とコストを投入しているかを「見える化」することができ、行政目的別の資産とコストをもとに経年比較・他団体比較をすることで行政目的別の効率性を明らかにすることができると思われる。
施設類型	セグメントの切り口として施設を採用した場合に、施設類型別に財務書類を作成することで施設マネジメントに活用することが考えられる。施設の類型については、財政状況資料集で「施設類型別ストック情報分析表」を作成する際の分類が参考になると考えられる。財政状況資料集はすべての地方自治体で作成していることから、この分類に基づきセグメント別財務書類を作成することで、他団体比較が実施しやすくなると考えられる。また、公共施設等総合管理計画を策定した際に設定した施設類型を用いて分類し、個別施設計画に活用する等の施設マネジメントへの活用が考えられる。

行政目的	
生活インフラ・国土 保全 教育 福祉 環境衛生	産業振興 消防(警察) 総務

施設類型(市町村)			
道路 橋りょう・トン ネル 公営住宅 港湾・漁港	認定こども 園・幼稚園・ 保育所 学校施設 児童館	公民館 図書館 体育館・プール 福祉施設 市民会館	一般廃棄物処 理施設 保健センター 消防施設 庁舎

セグメント基準の検討事項ーセグメントの単位

セグメントに階層を設定することが考えられます

セグメントの階層の具体例③

階層	内容
地域別	セグメントの切り口として施設を採用した場合に、地域別に財務書類を作成することで地域ごとの施設の状況やどの地域にコストをかけているかを明らかにすることができると考えられる。
世代別	セグメントの切り口として、世代別の財務書類や、世代別受益者1人あたりの投資額やコストを算出することで、団体における各世代への投資傾向の把握が可能になると考えられる。たとえば、次のようにセグメントを設定することが考えられる。 <ul style="list-style-type: none">・全世代(インフラやごみ、住民票の発行など全世代への施策)・高齢者世代(65歳以上の施策)・現役世代(主として税負担を行う層への施策)・子供世代(未就職の世代への施策)

ポイント

セグメント別財務書類を何に活用するのか、誰を管理するために使用するのかといった利用目的に応じてセグメントの単位の設定の仕方も変わってくる

セグメント基準の検討事項

－対象とする資産、負債、費用、収益の範囲

セグメントとの関係性で異なります

1 直課

セグメントと直接的に関係性を有している場合は各セグメントに直接紐づけを実施する

2 配賦

複数のセグメントで共通して使用している資産や共通して発生する費用（共通資産から生じる減価償却費、水道光熱費）であって、合理的な基準を設定して按分することが可能である場合に各セグメントに按分する。

先行団体においては、配賦可能な共通費についてはそれぞれ合理的な基準を設定し、当該基準に基づき各セグメントに配賦し、配賦不能な資産・費用については全市資産・全市費用として配賦していない。企業会計においても同様の考え方をしており、先行団体の考え方は合理的であると考えられる。

ポイント

配賦不能に区分する際の判断基準をあらかじめ示しておくことが必要である。

（例）業務運営に直接関係を有さない庁舎や庁舎の水道光熱費：配賦不能

⇒複合施設や複合施設の水道光熱費のような業務運営に直接関係を有する場合には配賦可能とする

⇒配賦可能である場合でも金額僅少の場合は配賦不能に区分する

セグメント基準の検討事項

－対象とする資産、負債、費用、収益の範囲

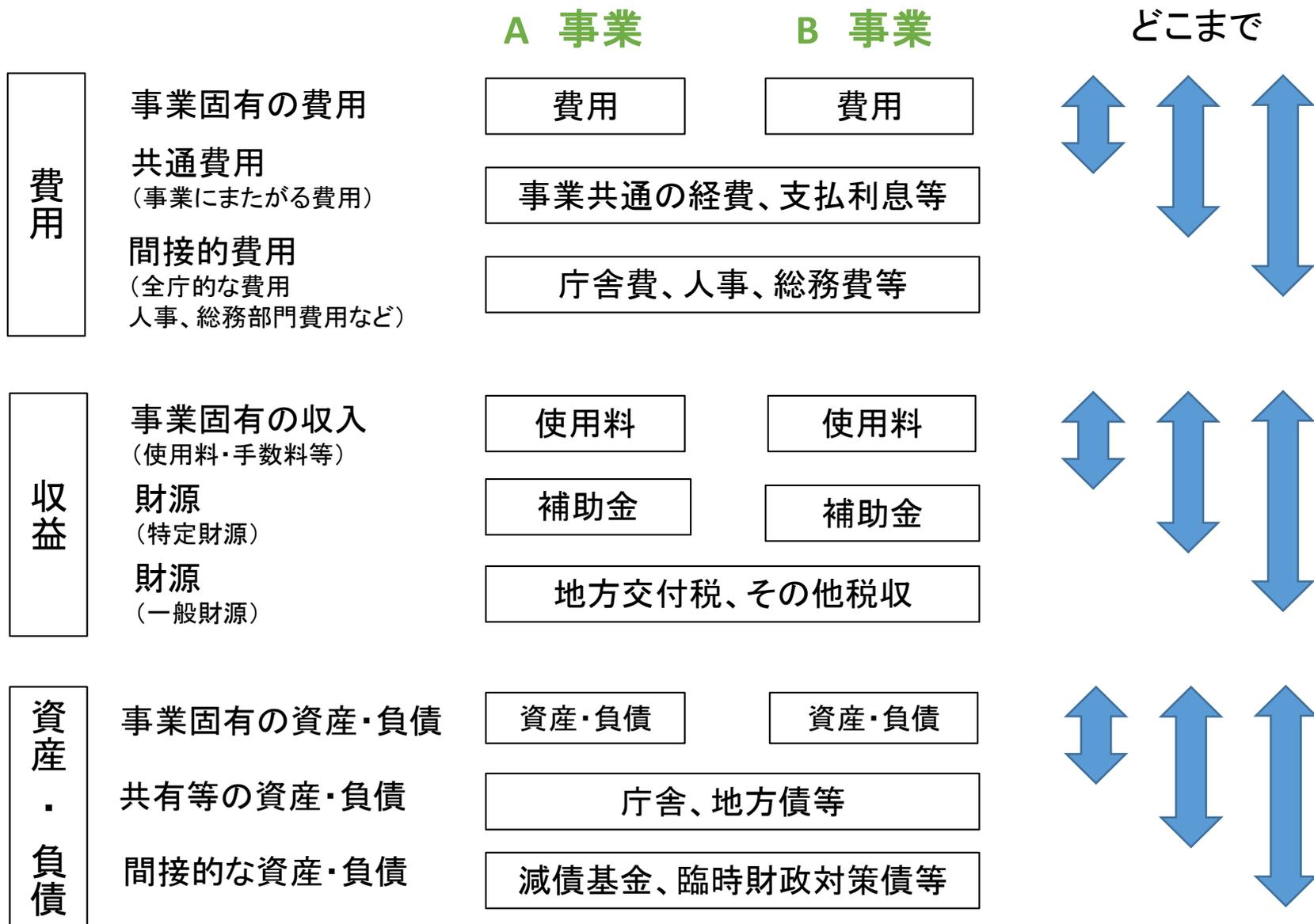
セグメントとの関係性で異なります

課題と対応

- ◆ どこまでを対象範囲内とするかによって財務数値が大きく変動する。
 - ⇒例えば、自治体は大量の土地を保有しているが、全ての土地を各セグメントに配賦するのは膨大な作業がかかるとともに、財務数値に大きな影響を与えることになる。そのため、費用対効果を考慮して直課・配賦を実施することが考えられる
- ◆ 何をもちて配賦不能と判断するかによって各セグメントの資産及び費用の金額が変動するため、配賦不能に区分する際の判断基準をあらかじめ示しておくことが必要と考えられる
 - ⇒セグメント別財務書類の作成目的が各セグメントの管理者の評価やコスト管理である場合、各セグメントで管理可能な資産・費用は配賦対象となり、管理不能である場合は配賦対象外となると考えられる

セグメント基準の検討事項

ー対象とする資産、負債、費用、収益の範囲(イメージ)



セグメント基準の検討事項－配賦基準

配賦基準の対象項目

No	論点	内容
1	人件費 (引当金以外)	<p>地方公共団体において人件費が各事業と直接紐づいていない場合が多く、セグメントごとに人件費を直課することは困難である。一部の団体では予算科目の見直しにより、例えば、一目一課となるように予算科目を設定し、課ごとに人件費の実際発生額を集計し、従事時間数等に基づいて按分率を算定し、事業ごとに人件費を配賦している。また、職階別の平均給与額又は職員一人当たりの平均給与額に従事人数を乗じて人件費を算定している団体もある。さらに、平均給与額を使用する場合において、時間外給与については実績時間数に応じて配賦している団体もある。</p> <p>人件費については管理可能な要素と管理不能な要素が混在しており、前述のとおり人員の配置については管理不能である一方、時間外給与については管理可能であることから、管理可能な要素と管理不能な要素に区分して配賦基準を設定することになると考えられる。管理可能な要素については実際発生額を基に配賦し、管理不能な要素については標準単価を基に配賦することになる。例えば、通常の給与については管理不能な要素であるため標準単価で配賦し、時間外給与については管理可能であるため実際発生額で配賦することになる。また、標準単価については、雇用形態(常勤・非常勤・再任用等)に応じて分類することも考えられるが、重要性に応じて分類の細かさを各団体で検討することが考えられる。セグメント分析の結果として職員の配置状況の改善に繋げることを想定している場合にはそれらを意識した分類とすることが必要である。なお、管理可能な人件費の金額が僅少であって、セグメント別財務書類上重要性が低いと判断される場合であれば配賦不能に区分することも考えられる。</p> <p>また、賃金については、物件費で計上している場合との比較可能性を担保するためにその方針を開示するなどの対応が必要になると考えられる。</p>

セグメント基準の検討事項－配賦基準

配賦基準の対象項目

No	論点	内容
2	賞与等引当金・繰入額	<p>賞与等引当金は賞与と共済費の6月支給分の4/6が計上されているが、各セグメントにとって人員の配置が管理不能である以上、標準単価を用いて配賦することになると考えられる。なお、先行団体では多くが平均単価に職員数を乗じて算定している。</p> <p>また、人件費の配賦を実施する際に標準単価に賞与を含む場合には、賞与等引当金繰入額の算定は不要になると考えられる。</p>
3	退職手当引当金・繰入額	<p>退職手当引当金は勤続年数別に算定した基本額に調整額を加味して算定されているが、各セグメントにとって人員の配置が管理不能である以上、標準単価を用いて配賦することになると考えられる。なお、先行団体では多くが平均単価に職員数を乗じて算定している。</p> <p>また、人件費の配賦を実施する際に標準単価に退職金を含む場合には、退職手当引当金繰入額の算定は不要になると考えられる。</p>

セグメント基準の検討事項－配賦基準

配賦基準の対象項目

No	論点	内容
4	地方債（臨時財政対策債を含む）	<p>地方自治体では公債の発行は国とは異なり限定的に認められており、原則として建設費に充当することとなっている。そのため、施設と地方債が紐づいており、年度末の地方債残高と期中の発行額・返済額を施設別に紐づけることで地方債に関連する情報をセグメント別財務書類に反映することは可能であると考えられる。また、共通資産の財源として地方債を発行している場合には共通資産同様に配賦可能であるか否か検討する必要がある。なお、先行団体では臨時財政対策債を配賦するか否かで判断が分かれるものの、地方債を各セグメントに直課又は配賦している。</p>
5	セグメントに間接的に影響を与える事項について	<p>セグメントの存廃によって間接的に影響を与える項目についてセグメント別財務書類にどのように反映するかを規定しておく必要があると考えられる。例えば、各セグメント活動が地方交付税の算定の基礎に含まれている場合に当該セグメントの収入に地方交付税を含めるか否かというケースが想定される。</p> <p>同様の事例として、使用料を減免している場合に当該減免額についてどのように開示するかという点も論点になる。減免額について開示しない場合、セグメント分析を実施する際に使用料を減免しているという事実を加味することができない。</p> <p>このようにセグメント分析を実施する際にその影響を考慮しなければセグメントの評価を適切に実施できないような項目についてセグメント別財務書類にどのように反映するかを規定しておく必要がある。セグメント別財務書類に直接反映させるのか、欄外にてその内容と影響額について記載するかいずれかの方法を採用することが考えられる。</p> <p>また、セグメント別貸借対照表を作成する場合、一般財源を投入しなければ赤字となり、債務超過になる可能性があるが、そのことで当該セグメントを誤って評価することがないように当該セグメントの歳入・歳出の差引額を一般財源として繰り入れる等の対応を行うことが必要であると考えられる。</p>

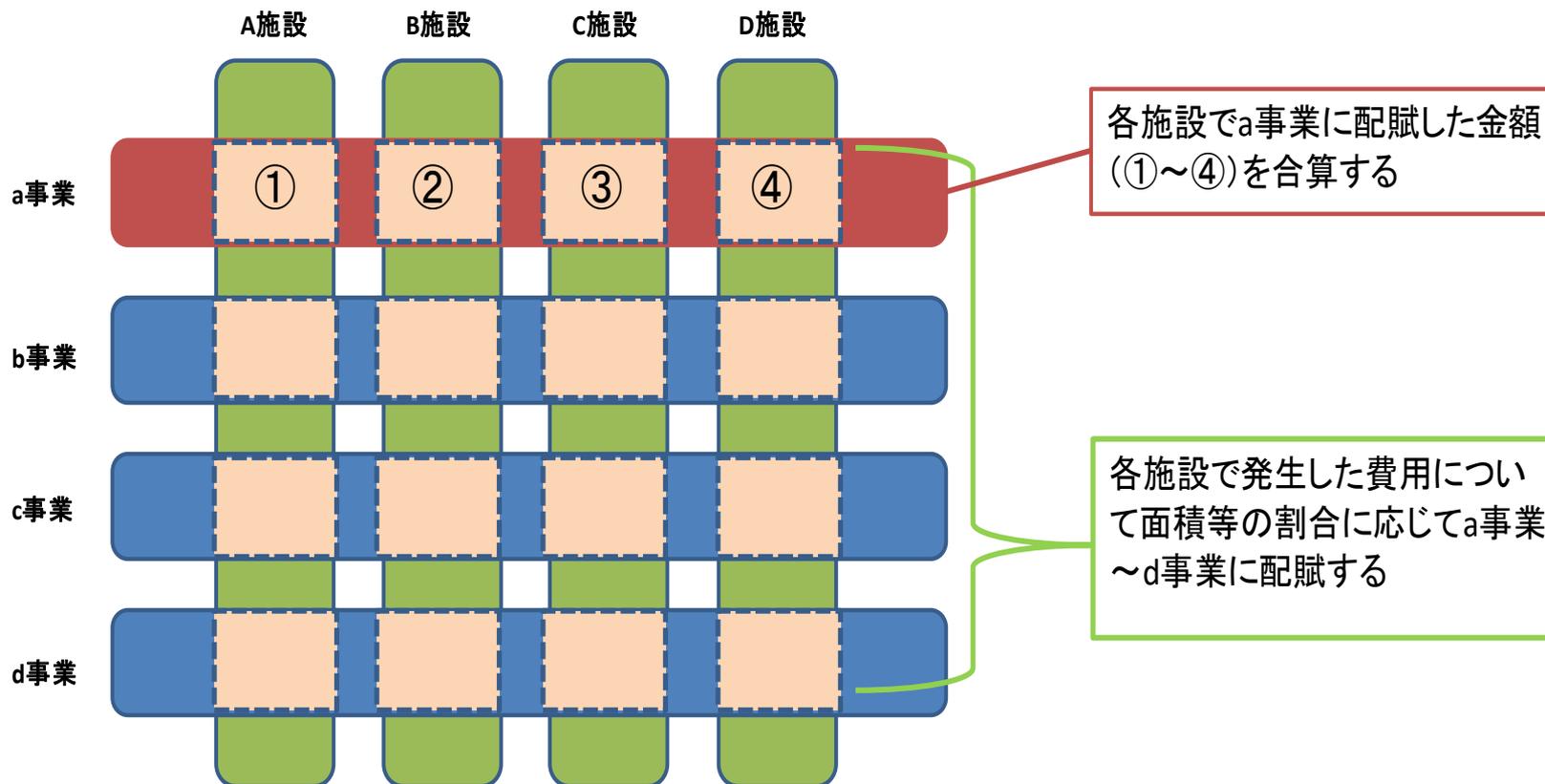
セグメント基準の検討事項－配賦基準

事業セグメントの場合の配賦基準の対象項目

No	論点	内容
6	施設の利用が一定期間の場合の配賦方法	施設の利用が一定期間のみの場合、その使用によって発生する費用については、その費用が他の施設や事業と共通して発生する費用である場合、業務運営に直接関係を有するか否かといった基準に基づき配賦計算の可否を判断する必要がある。減価償却費については建物全体の面積に対する使用面積の割合、年間の利用可能期間に対する利用期間の割合を乗じて算定することになると考えられる。なお、利用する施設の取得金額や減価償却費が僅少であって、セグメント別財務書類上重要性が低いと判断される場合であれば配賦不能に区分することも考えられる。
7	複数の事業を担当している職員の人件費の配賦方法	複数の事業を担当している職員の人件費については、年間の業務時間に対して各事業に対して従事した時間等を参考に従事割合を算定し、そのうえでNo1と同様に判断することになると考えられる。
8	複数の事業で一括契約している経費等の配賦方法	複数の事業で一括契約している経費等については、人員数、数量、面積等に基づく合理的な基準を設定し、配賦することになると考えられる。上記のような合理的な基準が設定できない場合、業務運営に直接関係を有するか否かといった基準に基づき配賦計算の可否を判断することになると考えられる。

セグメント基準の検討事項－配賦基準

事業セグメントの場合の配賦計算の方法



ポイント

複数の施設で実施する事業の場合は、施設ごとに当該事業で要した資産・負債・収益・費用を配賦し、それらを集計することが必要

セグメント基準の検討事項

－会計処理の方法(利用料金制の場合の補正方法など)

セグメント間の比較実施が可能となるよう、処理方法が異なるものについて計上方法の検討が必要です

例

指定管理者に委託(利用料金制を採用)

利用料金と指定管理料を両建て計上する場合

利用料金を差し引いた指定管理料を計上する場合

⇒利用料金と指定管理料が両建て計上の場合より過少に計上される



処理方法が異なり、セグメント比較が困難

対策

運営経費と利用料金を相殺せず、総額で表示する
運営経費と利用料金の金額を注記する

セグメント基準の検討事項

－非財務指標の取り扱い

財務数値及び非財務指標について把握することが必要です

地方自治体の業務は法令等の改正や住民ニーズの変化によって毎年変化



単純な前期比較や同種セグメント間でのコスト比較を実施しても効果は薄い
非財務指標の利用による同種セグメント間、他団体との比較の実施が有効

非財務指標の有効な使用例

利用者一人当たりのコスト
利用面積1㎡あたりのコスト
利用者の満足度と組み合わせた費用対効果の検証

ポイント

各地方自治体で共通して実施している事業については財務数値及び非財務指標についても比較可能性が担保できるような対応が必要

セグメント基準の検討事項 ーセグメントの変更

変更内容について開示することが必要です

セグメント情報等の開示に関する会計基準第16項・第76項

セグメントの範囲を変更した場合には、原則として前年度のセグメント情報を当年度の報告セグメントの区分により作り直した情報を開示することとし、前年度のセグメント情報を当年度の報告セグメントの区分により作り直した情報を開示することが実務上困難な場合(必要な情報の入手が困難な場合や、当該情報を作成するために過度の負担を要する場合)には、前年度の区分方法により作成した当年度情報を開示する

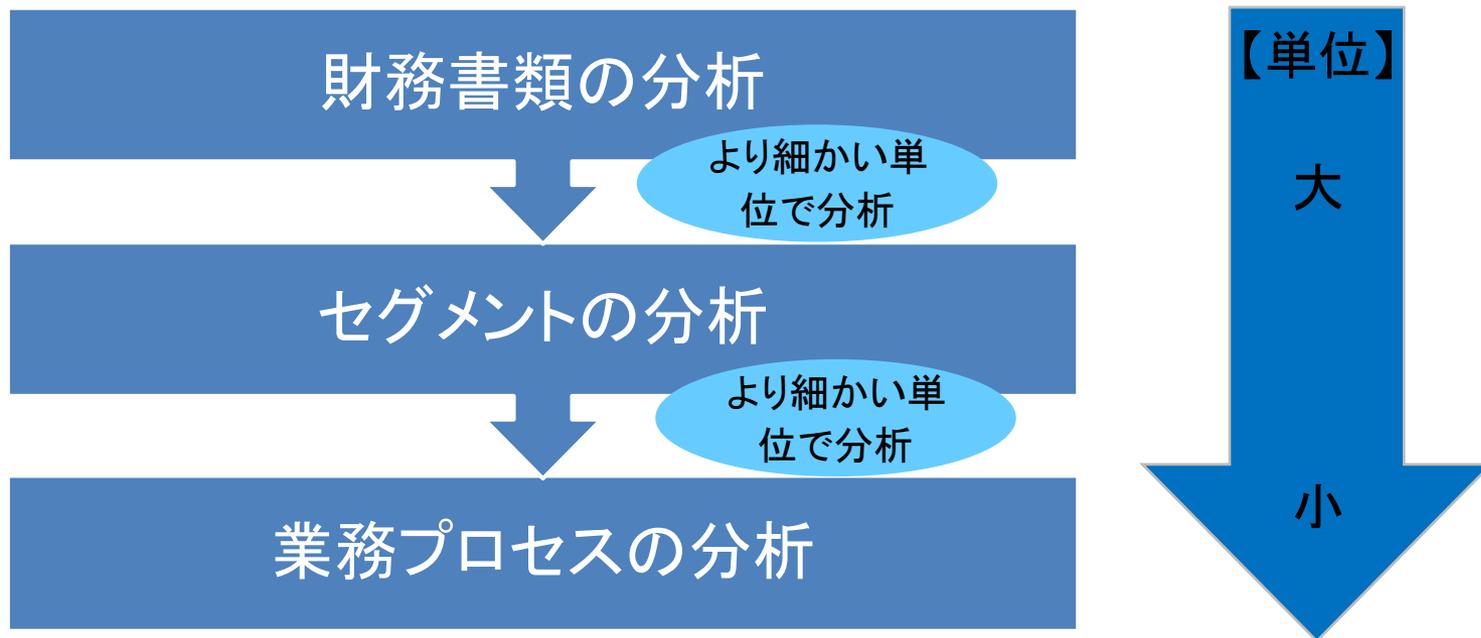
セグメント分析の実施のためには、経年比較するための情報が必要であるため次の対策が必要になる

対策

セグメントの範囲を変更した場合には、民間企業と同様に前年度のセグメント情報を本年度のセグメント範囲に変更した場合の数値を開示することを原則とし、実務上困難な場合には前年度の区分方法により作成した当年度情報を開示することが必要

セグメント別財務書類の活用促進の方向性

より細かい単位で分析することで課題が明確になり、業務の改善につながることが期待されます



ポイント

先行団体では自治体間ベンチマーキングという取り組みで実施されているが、セグメント別財務書類を作成し、他のセグメントや他の団体のセグメントと比較することで、どのセグメントで改善が必要であるかを判断することが可能になると考えられる。

セグメント別財務書類の活用促進の方向性

セグメント別財務書類の正確性・信頼性を担保するための情報開示が必要です

セグメント別財務書類の作成を推進するためには作成を複雑にするのではなく、できる限り簡素化して、省力化することが必要

しかし、その一方でセグメント別財務書類をもとに各事業の方針を決定する場合には、セグメント情報の正確性・信頼性を担保することが必要

正確性・信頼性を確保する方法としては、どのような方針に基づいてセグメント別財務書類を作成したかについては一定の開示をすることが考えられる。開示する項目としては以下の項目が考えられる。

具体例

- ・配賦対象とした項目の内容
- ・配賦対象とした項目の金額
- ・配賦する際の基準
- ・標準単価を使用しているのであればその単価