経済論叢（京都大学）第 194 巻第 4 号，2021 年 1 月

〈論　文〉

政策評価システムにおける「セグメント会計」情報の有用性と限界

宮　本　幸　平*

Ⅰ　はじめに　―考察の目的―

本考察は，地方政府の業績評価（performance evaluation）において，セグメント単位で測定・表示される会計情報の有用性および限界につき，関連規定のサーベイと先行事例の分析に依拠しつつ，規範演繹的に考察することを目的とする。

今日，わが国の地方政府においては，政策評価が制度化され，首長や政策担当者はそのもとで，活動業績の評価と開示に取組んでいる。また評価の結果は，次期予算配分の意思決定のためにフィードバックされる。こうした政府の制度・組織体制は，「政策評価システム」（policy assessment system）と呼ばれている。

このシステムでは，プログラム（施策・事業）に対し，インプット，アウトプットおよびアウトカムが測定される。インプットは事業費や人件費などの支出額，アウトプットは住民に提供される財・サービスの数・量，アウトカムは設定目標の達成度が，主たる表示項目である。そして，インプットの経済性（economy），アウトプットの効率性（efficiency），およびアウトカムの有効性（effectiveness）が，当該政府によってそれぞれ評価される。

さらに近年では，プログラムの業績評価を精緻に行うために，「セグメント会計」（segment accounting）が制度化され，外部報告が実施されている。国際公会計基準審議会（以下，IPSASB）では，IPSAS No. 18 “Segment Accounting”［2002］において，組織の活動業績を評価して資源割り当ての意思決定を行うため，セグメント情報を報告すべきとされている。またわが国でも，複数の地方政府において，「セグメント会計」が実施されている（2020 時点）。

この様に，制度的バックボーンを持つ会計情報をプログラム単位で測定できれば，政策評価システムで表示される価額に対し，一定水準の信頼性を担保することができる。そして，プログラムの経済性・効率性・有効性の評価結果に対しても同様に，信頼性の確保が期待できる。

本考察では，以上のような問題意識のもとで，まず，政府の「セグメント会計」に関する基準の特質を概観し，これと企業の「セグメント会計」基準との相違点を明らかにする（第 2 節）。これにより，政府「セグメント会計」の特質の顕現化が図られる。次に，制度として「セグメント会計」を実施しているわが国地方政府のケースを分析し，これが，国際公会計基準と適合したものであることを明らかにする（第 3 節）。そして，それまでの考察を踏まえ，政策評価システムと連携して利用される「セグメント会計」情報の限界，即ちプログラムの業績評価における「セグメント会計」利用の制約事項につき，先行研究を援用して明らかにする（第 4 節）。しかる後，最終節で，

＊　神戸学院大学経営学部教授

政策評価システムにおける「セグメント会計」情報表示の有用性有無につき総括する（第5節）。

Ⅱ　政府における「セグメント会計」基準の特質

以上のように，本考察は，地方政府の政策評価システムにおける，「セグメント会計」情報の有用性，およびその限界について示される。まず本節では，政府の「セグメント会計」の規定を概観してその特質を確認したうえで，企業会計制度で規定されている「セグメント会計」との相違点を分析する（本節以下で，IPSAS No. 18からの引用については，パラグラフ番号のみを示す）。

1　IPSAS No. 18における「セグメント会計」の基準

プログラム単位の会計情報につき，これを政策評価システムで表示するには，政府全体の会計情報を，当該単位に配賦する必要がある。このような，全体財務諸表を特定単位にセグメント化した情報につき，IPSASBは，IPSAS No. 18において基準を設けている。即ちそこでは，プログラムの活動業績を評価し，将来の資源割り当てに関する意思決定を行うために，「セグメント会計」情報を内部および外部に報告する意義，およびその方法が示されている。

まずセグメントの定義につき，IPSAS No. 18では，「個別に財務情報を報告することが適切である主体の，識別可能な活動または活動のグループ」と規定する（par. 9）。これを設定する目的は，プログラムの過去の業績を評価し，そこへの将来の資源の割り当てに関する意思決定を行うことである（par. 9）。したがって，予算報告で識別される活動の単位が，セグメントとして分類されることになる（par. 14）。さらにIPSAS No. 18では，異なる地理的地域のへの多種多様なサービスを提供するために，これをセグメント化して重要な公共資源を制御することも有効とされる（par. 10）。

そして以上のような，資源割り当てと公共資源の制御を達成するため，IPSAS No. 18では，報告されるセグメントのタイプとして，「サービス・セグメント」と「地域セグメント」の二つが規定される[1)]。

「サービス・セグメント」とは，関連する「アウトプット」の提供または特定の行政活動の目的の達成に従事する主体の，区分可能なコンポーネントを意味する（par. 17）。当該セグメントの設定においては，「サービス・ライン」（service lines）をその基礎とする（par. 18）。地方政府においては，主要な「インプット」とこれに伴う「アウトプット」が把握されて活動業績が査定され，これをフィードバックして次期の予算が確定するが（par. 18），ここでの一連の行政サービスの括りが「サービス・ライン」と解され，これが「サービス・セグメント」設定の基礎になる。そして，「アウトプット」に割り当てる同一ラインの「インプット」（即ち予算）を決定するために，「サービス・セグメント」に基づいて業績を測定するシステムが設定されるのである[2)]。

他方，「地域セグメント」とは，特定地域における，「アウトプット」による活動の達成に従事す

1）そして，これらのセグメントを設定するために，その組織構造が，主体によって分析される（IPSAS No. 18, par. 17）。

2）IPSAS No. 18, par. 18参照。つまり，財・サービスの「アウトプット」につき，財務報告の目的のためにセグメント化されたグループに関連付けられ，これに基づいて資源が割り当てられる（*ibid*, par. 19）。

る，区分可能な単位を意味する（par. 17）。当該区分の設定によって，地域単位の情報を，政府機関と管理者に報告することができる（par. 20）。地域ベースで財務情報を報告すべきかどうかを判断する際に考慮される点は，（a）異なる地域における経済的・社会的・政治的条件の類似性の有無，（b）主体の主要目的と個々の地域の関係性，（c）異なる地域においてサービス提供の特質および活動状況が異なるかどうか，である（par. 22）。

2　政府「セグメント会計」と企業「セグメント会計」の相違点

⑴「IPSAS No. 18」と「IAS No. 14R」の相違点

以上により，地方政府の「セグメント会計」基準である IPSAS No. 18 の概要が説明された。この規定は，企業会計の「セグメント会計」基準である IAS No. 14R（IAS No. 14 の改訂版）がベースとなっている。ただし，両者においては，以下の相違点を確認することができる（IFA［2012］, p. 552）。

■ IPSAS No. 18 は，セグメントにつき，過去の業績を評価して資源割り当ての意思決定を行うのに適切な会計基準に基づき情報を報告する単位と考える。これに対し IAS No. 14R は，セグメントが，ビジネスおよび地域の業績の報告単位であると考える。

■ IPSAS No. 18 は，セグメントの活動成果の開示を重視する。これに対して IAS No. 14R は，活動成果のみならず，セグメント資産，およびその償却についての開示も重視する。

これらを見ると，IPSASNo. 18 は「セグメント会計」について，活動業績の評価，およびそれに基づく資源割り当てが，主たる目的であると斟酌できる。これに対し IAS No. 14R は，セグメントの活動業績である収益と費用，資産とその減価償却費の情報開示に重点が置かれる。即ち，IPSAS No. 18 は，内部管理者による予算配分の意思決定に「セグメント会計」を利用するべきと考え，IAS No. 14R は，外部の情報利用者に活動業績を報告し，説明責任を果たすことが重要であると考えている。

⑵「IPSAS No. 18」と「IFRS No. 8」の相違点

また，政府と企業の「セグメント会計」基準の異同を把握するためには，企業会計の基準が，IAS No. 14 から IFRS No. 8 へと移行したことを勘案する必要がある。そこで，IFRS No. 8 との相違点についてもここで明らかにする。

IASB は，IFRS No. 8 “Operating Segments”（2006）において，「マネジメント・アプローチ」（management approach）の概念を新たに導入している。これは，セグメントの基本単位である「オペレーティング・セグメント」（operating segment）において，そこに所属するチーフ・オペレーション・デシジョン・メーカー（CODM）が定期的に活動成果をレビューし，セグメントに割り当てるリソースに関する決定を行うものとされる（IFRS No. 8, par. 5）。

そこで，IFRS No. 8 が依拠する「マネジメント・アプローチ」の概念が，IPSAS No. 18 の基盤的規定に盛り込まれているかを考える。IPSAS No. 18 では，セグメントが，主体の識別可能なアクティビティであり，パフォーマンスを評価して資源の将来への割り当てを決定するために，財務情報をセグメントに区分して活動成果を報告するのが妥当と考える（IPSAS No. 18, par. 9）。した

がって，過去のパフォーマンスの評価と新たなリソースの割り当てに関する決定につき，セグメント単位で行われるべきとする所が，IPSAS No. 18とIFRS No. 8に共通の事項である。

ただし，IPSAS No. 18は，セグメントとして「サービス・セグメント」および「地域セグメント」を規定し（par. 17），IPSAS No. 18が範とするIAS No. 14Rでも，同様のセグメンテーションを規定している。これに対しIFRS No. 8では，意思決定を行うためCODMによって管理されるべきサービスが，セグメント区分として規定されている。つまりそこでは，サービス・セグメントや地域セグメントなど具体的なセグメンテーションの規定はなく，より包括的にセグメンテーションを捉えた感がある。この点が，IPSAS No. 18とIFRS No. 8の相違点と考えられる。

(3)　小括

以上により，政府と企業の「セグメント会計」は，「地域セグメント」の重視有無を除き，重要な相違を持たないと判断できる。次期への資源割り当ての意思決定のために，アクティビティをセグメント化して業績測定を行うことが，双方にとって，「セグメント会計」の本旨であると考えられる。

Ⅲ　政策評価システムにおける「セグメント会計」情報の事例分析

以上により，IPSAS No. 18で規定された，政府「セグメント会計」の概要が明らかとなった。そこでは，「サービス・セグメント」および「地域セグメント」ごとに財務情報が表示され，これが，活動業績の評価および将来の資源配分の意思決定に利用される。したがって，セグメントとして区分する単位を「事業」（プログラムと同義）にすれば，会計基準に基づいて測定される情報と政策評価システムとを連携させることが可能となる。本節では，制度として，この様な「セグメント会計」を実施している地方政府の事例をサーベイし，これが国際公会計基準と整合的であるかを分析する。

1　地方政府における「セグメント会計」システムの事例

(1)　システムの概要

わが国の都道府県の一つである“A”は，多くの住民を抱える日本最大級の自治体である。そこにおいては，「セグメント会計」が制度として設定され，「事業」ごとに，貸借対照表，行政コスト計算書，および純資産変動計算書が作成・公表される。“A”の諸部課が実施する約2,000の「事業」につき，約250に統合され，これをセグメントの単位としている。各セグメントでは，政策実施の権限と責任が一致しているため，財務諸表は，政策担当者の活動業績を明確に示すものとなっている。これにより，説明責任を全うすることができ，かつ，次期の予算策定に資する情報として利用することが可能である。

セグメント財務諸表の記載項目について見ると，貸借対照表では，政府全体と同一であり，資産・負債・純資産の諸項目が表示される。固定資産や地方債の価額についても，各セグメントへの配賦により，測定・表示されている。また，行政コスト計算書でも，政府全体と同じ表示構造であり，償却や償還を含むフルコストが表示される。特に，各セグメントの人件費測定においては，職位ごとの平均給与を基礎として計算されるのが特徴である。

⑵ 「セグメント会計」システムと政策評価システムの連携

そして自治体 “A” では，以上のような「セグメント会計」システムと，従前より施行されている政策評価システムとの連携が行われている。図１で示されたとおり，「セグメント会計」の管理単位である「事業」が，政策評価システムにおいて管理されている「事業」と同一に設定されている。これにより，「セグメント会計」で測定された財務情報を，政策評価システムに反映することができる。

具体的な連携について見れば，政策評価システムでは，「事業」における利用者数，使用量，契約数などの「アウトカム」が示される。そこで，これらの情報と「セグメント会計」のコスト情報とを連携させることにより，「一人当たりのコスト」，「契約当たりのコスト」を把握することができる。さらに，初期目標の達成度とその時系列変動を分析することで，「事業」の効率性を把握することができ，次期予算の決定にも利用される。

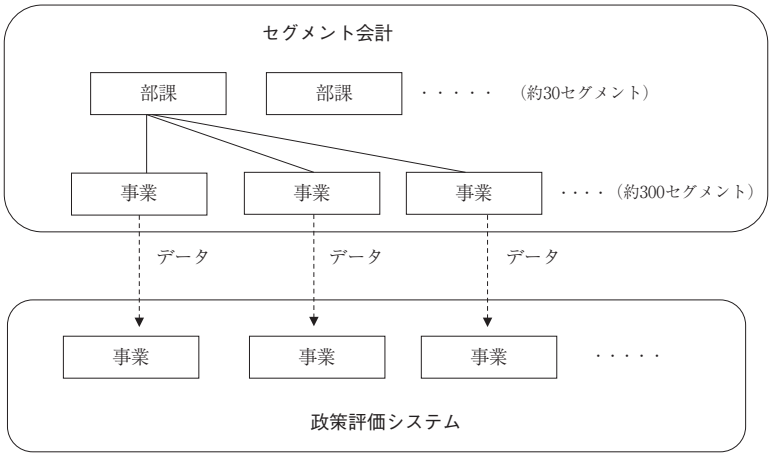

図１　自治体 “A”「セグメント会計」システムと政策評価システムの連携（概要）

２　国際公会計基準との異同

以上により，自治体 “A” の「セグメント会計」システムの概要，およびそれと政策評価システムとの連携の構造が説明された。そこで次には，当該政府の「セグメント会計」が，国際公会計基準である IPSAS No. 18 の規定と適合するものであるかを検証する。表１において，２つの異同が示されている。

表1　IPSAS No. 18の規定と自治体“A”の「セグメント会計」の異同

共通点	■過去の業績を評価し，資源割り当てについての意思決定を行う単位を「セグメント」とする。 ■「セグメント」における資産および負債の価額が開示される。セグメント間で共同使用される資産については，各セグメントに割り当てる。
相違点	■自治体“A”では，「セグメント」における正確なコスト計算を実施。IPSAS No. 18では，これについての具体的な規定がない。 ■IPSAS No. 18では，「地域セグメント」を規定。

出所：筆者が作成。

表を見ると，IPSAS No. 18の規定と，自治体“A”の制度実施状況につき，いくつかの共通点が見られる。その内最も重要と考えられるのは，過去の業績を評価し，資源割り当ての意思決定を行うために，「セグメント会計」を利用する点である。また，フロー情報のみならず，資産や負債などのストックもセグメント単位で測定され，複数セグメントにまたがる場合に配賦されることも共通している。

他方，最も重要な相違点は，自治体“A”において，セグメントごとの正確なコスト計算による業績測定が重視されることである。これには，セグメント単位に配賦された引当金の繰入額，セグメント資産の減価償却費が含まれる。これに対し，IPSAS No. 18では，そうした，非資金費用の積極的な表示は求められていない[3)]。

また，IPSAS No. 18が，「地域セグメント」を設定する点も，自治体“A”と異なっている。自治体“A”では，内部報告を主目的に，事業ごとのセグメントが設定されるが，地域セグメントの規定は無い。IPSAS No. 18は，IAS No. 14Rを継承しているため，「地域セグメント」の規定が含まれる。しかし，IAS No. 14RはIFRS No. 8に転換され，これが現行の会計基準となっている。そして，自治体“A”で「地域セグメント」が規定されないのはIFRS No. 8と同様であるため，この点からは，地域セグメントの未設定が重大な問題と考えることは，必ずしもできない。

したがって，自治体“A”の「セグメント会計」システムは，国際公会計基準と大きく乖離しておらず，かつ政策評価システムとも連携して「アウトカム」を測定できる，有用なシステムと判断することができる。

Ⅳ　政策評価システムにおける「セグメント会計」利用の限界

以上より，IPSAS No. 18においては，セグメントにつき，財務情報を別々に報告することが適切である主体の，識別可能な活動と定義され，業績を評価して将来のリソースの割り当てに関する意思決定を行う目的で設定されることが示された。そして，制度として「セグメント会計」情報を政策評価と連携させた自治体“A”のケースが分析され，当該情報利用の有用性につき明らかにされた。本節では，これらの考察結果を踏まえながら，政策評価システムと連携して利用される「セグメント会計」情報の限界につき，先行研究を援用して明らかにする。

3）IPSAS No. 18では，各セグメントにおいて複数期間に使用されるセグメント資産を取得するために発生したコストの開示についての規定がある（IPSAS No. 18, par. 55）。

1　「セグメント会計」情報を「アウトカム」測定値とすることの限界

周知のとおり，企業の活動業績の，第三者による評価は，実現（realization）した収益，およびそこから費用を差し引いて計算される利益の表示によって達成可能となる。他方，地方政府の活動業績は，サービス提供のための支出額である「インプット」の「経済性」，サービスの提供量である「アウトプット」の「効率性」，および住民などの受益者が獲得する便益である「アウトカム」の「有効性」によって評価される。

地方政府において，獲得されるキャッシュは，法効力によって徴収される税金であり，提供したサービスの対価ではない。したがって，税収は，企業の収益のように活動の成果を測るものとはならず，これをもって「アウトカム」測定値とすることはできない。「セグメント会計」によって事業ごとに測定・表示される税収は，政策評価システムにおいて，「有効性」を査定する数値にはならないのである。

藤井［2019］によれば，企業では，アウトカム・レベルの高いアウトプットのみが生き残るため，平均すると［アウトプット＝アウトカム］となるように，市場メカニズムが経済活動を絶えず調整している（藤井（2019），６頁）。そのため，利益情報によってアウトカムを評価することが可能である（同上，６頁）。これに対し地方政府では，その活動において市場メカニズムがほとんど機能しないため，アウトプットとアウトカムが一致しない状況となる（同上，６頁）。こうした事由により，「セグメント会計」における成果の情報を利用して「アウトカム」とすることには限界が生じることになる。

2　「ベンチマーキング」により「アウトカム」を測定することの限界

以上により，「事業」ごとに測定・表示される「セグメント会計」情報は，「アウトカム」測定値となりにくいことが説明された。わが国の政策評価システムでは，「アウトカム」の測定値につき，主に「ベンチマーキング」によって算出されている。「ベンチマーキング」とは，各事業において成果の基準・目標を設定し，その達成度（パーセンテージ）を測定するものである。これにより，政策の「有効性」が評価される。この様な「ベンチマーキング」のプロセスを概念図で示すと，図２のとおりである。

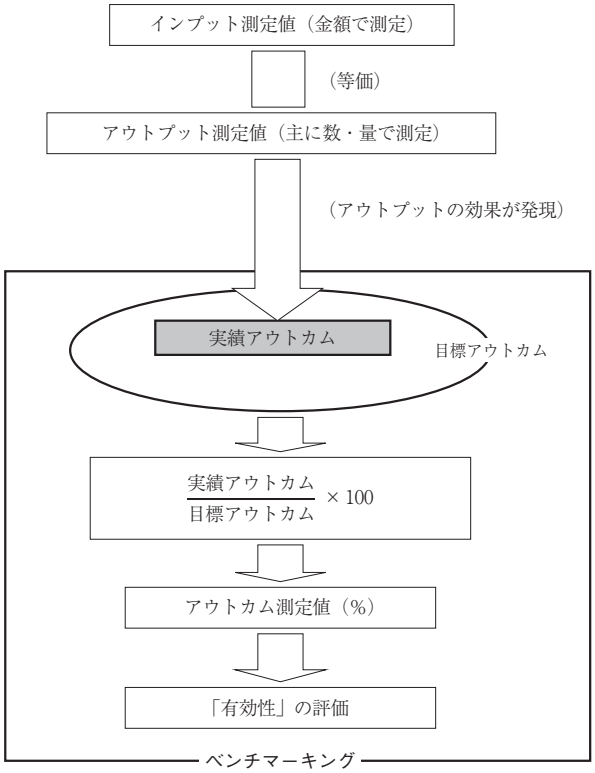

図2　ベンチマーキングによる「アウトカム」測定のプロセス
出所：筆者が作成。

図より，政府の政策評価システムでは，サービス提供のための支出額である「インプット」が“金額”で測定され，これと等価である「アウトプット」が，“数・量”で測定される。他方「アウトカム」は，「アウトプット」の効果が発現したものであり，その測定値は，“金額・数・量”で表された「目標アウトカム」に対する「実績アウトカム」の割合（パーセンテージ）である。「セグメント会計」情報との連携で言えば，“金額”としての，サービス提供のコストの増減額が実績「アウトカム」の測定値となり，当該情報が，「セグメント会計」システムから受け取られる。こうして，目標と実績の「アウトカム」測定値の割合を導出し，政策の「有効性」度合を評価する作業が，「ベンチマーキング」である。

しかし，「アウトプット」によってどれだけの便益が社会にもたらされたか，即ち政策が有効であったかを数値で測定・表示するのは，困難を伴うものとなる。そこで政策評価システムでは，住民が満足すると想定できるレベルを「目標アウトカム」とし，その達成度をもって「アウトカム」の測定値と見なしている。こうした数値は，設定者の主観により決定されるものであり，会計測定値のような客観性を具備していない。さらに同システムでは，こうして測定・表示された「アウトカム」に対し，管理者がA・B・Cや○・△・×などの記号を用いて「有効性」の評価を行う。言うまでもなく，こうした記号は理論的・演繹的に導出された数値ではないため，評価者の恣意が多分に介在することになる。

したがって，地方政府の政策評価システムにおいて，「ベンチマーキング」よって「アウトカム」を

測定することには重大な限界があり，これによる政策の「有効性」評価は，困難であると判断される。

V　おわりに　―「セグメント会計」情報の有用性―

以上の考察により，地方政府の政策評価システムにおける，「セグメント会計」情報利用の有用性と限界につき明らかにされた。導出された結論は，次に示すとおりである。

■「セグメント会計」基準に関し，IFRS No. 8（企業会計）と IPSAS No. 18（公会計）の基底的規定を比べると，過去のパフォーマンスの評価と新たなリソースの割り当てに関する決定を目的にセグメント化する所が一致している。したがって，公会計基準における「セグメント会計」は，企業会計のそれと整合性を持つと考えられる。

■わが国自治体 “A” の「セグメント会計」システムにつき，過去の業績を評価し，資源割り当ての意思決定を行うために利用する点で，IPSAS No. 18 の規定と一致している。また，フロー情報のみならず，資産や負債などのストックもセグメント単位で測定され，複数セグメントにまたがる場合に配賦されることも共通である。

■政策評価システムと連携して利用される「セグメント会計」情報の限界につき，活動のキャッシュ・インフローである税収は，企業の収益のように活動の成果を測るものとはならず，これをもって「アウトカム」測定値とすることはできない。そこで，「セグメント会計」によって事業ごとに測定・表示される税収は，政策評価システムにおいて，「有効性」（effectiveness）を査定する数値とはならない。

■政策評価システムと連携して利用される「セグメント会計」情報の限界につき，「目標アウトカム」の数値が，設定者の主観により決定されるものであり，会計測定値のような客観性を具備していない。したがって，その数値には重大な限界があり，適正に「有効性」を評価することができない。

以上より，地方政府の業績評価システムにおいて，「セグメント会計」情報は，次期予算の決定に資する情報として利用され得ることが明らかとなる。当該情報は，当初予算に対する実績額であり，これを参酌して，次期の予算が決定することができる。しかし，この様な価額（会計情報）は，プログラムの「経済性」評価に資するものであり，「有効性」評価には限界が生じる。「セグメント会計」の導入によっても，当該評価の達成は困難であると判断される。

参考文献

IASB［1997］IAS No. 14R, *Segment Reporting*, IASB.

――［2006］IFRS No. 8, *Operating Segments*, IASB.

International Federation of Accountants［2012］, *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*, IFAC, p. 552.

IPSASB［2011］IPSAS No. 18, *Segment Reporting*, IPSASB.

Miyamoto, K.［2015］, Comparative Analysis of Government and Corporate Segment Accounting Regulation, *Kobe Gakuin University Journal of Business Management*, 12(1).

――――― [2016], The Case Analysis of Segment Reporting System for Policy Decision-Making, *Kobe Gakuin University Journal of Business Management*, 12(2).

藤井秀樹［2019］「公会計監査における3 E検査の意義と可能性――会計検査院法改正から20年に寄せて」『会計検査研究』第60号，6ページ。