

## 第3章 財務報告 - 財務会計

### 【本章のねらい】

この章では、自治体の財務報告をめぐる論点を整理している。まず、3 - 1では、財務報告が備えるべき性格及び限界を説明する。次に、3 - 2で、財務会計報告の前提となる会計システムとして、財務諸表における認識の考え方、認識の基準（現金主義、発生主義等）、測定の基準、記帳方式（単式簿記、複式簿記）を述べた上で、適時性を満たす方法として、コンピュータシステムによるタイムリーな財務諸表の作成について述べている。

3 - 3では、財務諸表の構成要素と財務諸表の体系について述べている。構成要素としては、資産、自治体に特有な資産（インフラ資産）、負債、純資産（正味財産）、収益、費用の各々の定義等を説明している。また、体系としては、貸借対照表、行政コスト計算書、キャッシュ・フロー計算書、注記事項及び附属明細書の作成目的、科目の分類基準等を説明している。

3 - 5では、財務諸表の作成単位と報告範囲について述べている。一般会計に特別会計を加えた普通会計に始まり、公営企業・財政援助団体等までを総合化した連結、さらに組織別（部局別）、事業別（セグメント別）等の報告を検討することが必要である。

3 - 6では、3 - 5を踏まえて、連結財務報告のあり方を考察している。連結財務報告の必要性から始めて、連結の範囲及び連結基準、会計処理の統一、その体系と様式、今後の検討課題などを述べている。

### 3- 1 財務報告が備えるべき性格と限界

#### （1）財務報告に求められる基本的特徴

財務報告は、財務情報をその利用者に伝達する手段である。米国政府会計基準審議会（GASB）概念書第1号は、その伝達を有効にするために、次のような6つの基本的特徴を持たなければならないとしている。

東京都で新たな公会計制度を検討する際にも、これらの点を念頭に置いている。

#### 理解可能性

財務報告書における情報は、可能な限り簡潔に表現されるべきである。自治体の財務報告書の利用者には様々なレベルの人がおり、全く会計の専門的知識を持たない

人々にも理解できるような財務報告書を公表することが必要である。

### **信頼性**

財務報告は、信頼できるものでなければならない。すなわち、表示された情報は検証可能性と普遍性を持ち、それが表示しようとしているものを忠実に表現していなくてはならない。財務報告が信頼できるものであるためには、報告される内容が包括的である必要があり、基本的な事象や状態を忠実に表現するのに必要な情報から、いかなる重要な情報も削除してはならず、また誤解を与える情報の原因となるようなものは当該情報に含めてはならない。

### **目的適合性**

財務報告書において提供された情報が適時性や信頼性を欠くならば、それは目的適合性を満たしているとは言えない。目的適合性を満たすためには、提供された情報間で、密接な論理的関係がなくてはならない。目的適合性は、様々な利用者が意思決定を行い、説明責任を査定する際に必要とする財務情報のタイプによって左右されることになる。

### **適時性**

財務報告書が有用であるためには、報告された事象が意思決定に影響を及ぼしうるような期間内に、公表されなければならない。適時性を有するだけでは情報は有用なものとはならないが、時間の経過とともに、適時性を満たしていればその情報が持っていたであろう有用性が失われていくこともあるので、適時に開示される必要がある。

### **首尾一貫性**

財務報告書は、長期にわたって首尾一貫したものでなければならない。財務報告における首尾一貫性の概念は、評価方法、会計基準や財務報告実体の決定などといった多くの領域に及んでいる。会計原則、財務報告実体が変更された場合、当該変更の趣旨及び理由を、その影響額とともに開示する必要がある。

### **比較可能性**

財務報告書は、比較可能なものでなければならない。財務報告は、利用者が自治体間の比較、例えばある特定の機関の費用や収益の構成要素の比較を行うのに役立つものでなくてはならない。

## **(2) 財務報告の限界**

財務報告の基本目的は、自治体の活動環境の特徴や利用者のニーズだけでなく、財務報告が提供しうる情報の限界によっても影響を受ける。利用者は、財務報告書によって自分たちのニーズがどのように満たされうるかを知るためには、次のような限界を理解しなくてはならない。

### **情報収集コスト**

財務報告によって提供される情報は、過去の事象等の予想に基づく測定値によるものも含み、また、ある種の情報は、当該年度の会計記録から容易に入手することができず、提供するのに高いコストがかかるものもある。情報収集のための費用対効果の関係での限界がある。

### **財務的側面のみで完結しないこと**

財務報告は自治体に関する意思決定を行うに際して、利用者が必要とする情報源の一つに過ぎない。意思決定を行うためには、利用者は財務報告によって提供される情報を、他の適切な情報、例えば一般的な経済情報や政治環境に関する情報と組み合わせる必要がある。非財務情報も重要な意味を持つことになる。

### **判断や見積りの存在**

財務報告書に記載される情報は、しばしばある種のルール又は慣行を適用することから生じる判断や見積りに基づいているものを含む。その情報には、客観的、絶対的ではないものも存在する。

### **標準的な財務情報の開示**

自治体の財務報告書の利用者は多様である。一つの報告書によって、多様な利用者の全てのニーズを満たすことは不可能であり、標準的な財務情報が開示されることになる。従って、この財務情報は全てを開示していないことを理解すべきである。

### **予算及び法令等の制約**

我が国の自治体の現行の会計制度は、全て法令等で規定されており、それに準拠することが最低限必要である。前述のように、現行の財務・会計制度には、欠如や問題点があり、法律上からも財務情報の制約や限界がある。

## 3-2 財務会計報告の前提となる会計システム

### (1) 財務諸表における認識

企業会計の分野においては、2004年7月、我が国においても討議資料として「財務会計の概念フレームワーク」(企業会計基準委員会のもとで組織された基本概念ワーキンググループ)が公表された。この中で、「財務諸表における認識」は次のように定義されている。

「財務諸表における認識とは、財務諸表の構成要素の定義(「3-3 財務諸表の構成要素と財務諸表の体系」を参照)を満たす諸項目を財務諸表の本体に計上することをいう。」

ここでは、財務諸表の構成要素が財務諸表に計上されるタイミング、財務諸表の本体で各種構成要素が認識される契機、の2点を考慮する必要がある。各種項目の認識は契約の少なくとも一方の履行(契約の部分的な履行)が契機となる。さらに、一旦認識した資産・負債に生じた価値の変動も新たな構成要素を認識する契機となる。

このような企業会計における考え方は、自治体の会計においても大いに参考になる。

### (2) 認識の基準

企業会計においては、発生主義が当然のごとく採用されている。一方、自治体の会計においては、純粋な現金主義から完全な発生主義まで様々な種類が採用されているが、一般的には次のような4つに分類される。

#### 現金主義

現金主義とは、現金・預金(貨幣資源)が変動したときにこの増加・減少と残高を把握する会計システムである。このようなシステムにおいては、一般的には現金・預金の増加・減少の原因を勘定に集約して収支計算書を作成する。つまり、会計期間中に調達した資金の源泉、その資金を充当した用途、及び期末日の現金の残高に関する情報を提供する。

#### 発生主義

発生主義とは、経済資源全般に焦点を当て、経済資源が変動したときにこの増加・減少と残高を把握する会計システムである。すなわち、自治体が支配する経済資源の全項目を対象として、その増加・減少を発生時点で認識するものである。

#### 修正現金主義

自治体の会計年度は3月31日に終了するが、その後2ヶ月間の出納整理期間を設け、この間における前年度予算に計上された項目に係る出納を前年度の取引として処理し、出納を5月31日に閉鎖し、この日をもって収支を確定するシステムである。

修正現金主義は、原則的に入出金時に取引を認識する現金主義を基本とし、期末のみ出納整理期間内の入出金を年内の取引として取り込む方法である(出納整理期間内における本来の期末日で確定している権利・義務に適合した歳入及び歳出を取り込む)。しかしながら、出納整理期間内に当座資産(流動財務資源)の流入・流出がないものについては、会計期間内に発生した収入や費用であっても認識しない点で発生主義とは異なる。

### 修正発生主義

実物資産を除いた全財務資源のフローを捕捉しようとするものである。収入は、その年度に確定した金額を、その回収の有無に拘わりなく表示する。支出は、その年度に調達した物品及びサービスの額を支払いの有無に拘わりなく表示する。本来、耐用年数により当期以降に繰延べる実物資産の原価は購入時に費用化される。財政状態は金融資産と金融負債との差額により把握される。支出主義あるいは権利確定主義とも呼ばれる。

住民等の利害関係者が要求する情報は年々高度化しており、全経済資源の受託責任と説明責任を果たすには発生主義を採用すべきである。発生主義の採用は公会計における国際的な潮流でもある。

東京都は2006年(平成18年)4月より、発生主義を採用する。出納整理期間における歳入・歳出やそれに伴う資産・負債の増減等を反映した数値をもって会計年度末(3月31日)の数値とするが、収入・費用はその取引や事象が当該会計期間において発生した時点で計上される。

「出納整理期間」は、現金主義を補完するための制度であり、発生主義に会計制度を移行した後は、本来、この出納整理期間は不要になるものである。

一方、都においては、発生主義を採用した後も、現行の予算書・決算書を作成する会計制度が存続し、新しい財務諸表を作成する会計制度のふたつが併存することになる。

理論的には、発生主義に移行するからには、このふたつの制度を完全に切断し、出納整理期間を反映した予算書・決算書とは別に、発生主義にもとづく3月31日現在の未収・未払を計上した財務諸表の作成をすべきであるということもいえる。

しかしながら、予算の法的な準拠性を確保するためには、出納整理期間の取引を未収・未払として計上することよりは、それを織り込んだものを実績値として、新しい財務諸表に反映し、財政運営や事業経営に役立てることが有用であると考えられる。現在は、現金主義会計から発生主義会計への移行段階にあり、将来的には、会計制度改革が実現すれば、出納整理期間は不要になるものと思われる。

### (3) 測定の基準

上述の「財務会計の概念フレームワーク」では、「財務諸表における測定」を次のように定義している。

「財務諸表における測定とは、財務諸表に計上される諸項目に貨幣額を割り当てることをいう。」

企業会計においては、当初の計上時には、取得原価が最も一般的に採用されている測定基準である。その後の状況の変化に伴って取得原価で計上し続けることが適当でなくなった場合には、公正価値としての時価が採用される。公正価値とは、「取引の知識のある当事者間で、独立した第三者取引条件により、資産が交換され又は負債が決済される価額」をいい、通常は市場価格（再調達原価、正味実現可能価額等）を用いることが多い。

自治体においては、一般の民間企業と異なり市場価格の存在しない資産や負債を多く保有するため、単純に企業会計の測定基準を取り入れることはできないが、大いに参考にすべきである。

例えば、前述の「財務会計の概念フレームワーク」の「資産の測定」をみると、自治体においても適用可能と考えられる次のような測定基準が挙げられている。

#### **取得原価**

資産取得の際に支払われた現金あるいは現金同等物の金額、又は取得のために犠牲にされた財やサービスの公正な金額をいう。なお、この原始取得原価の一部を費用に配分した結果の資産の残高は未償却原価と呼ばれる。

#### **再調達原価**

購買市場で成立している価格であり、保有する資産を測定時点で改めて調達するのに必要な資金の額を表す。

#### **正味実現可能価額**

売却市場で成立している価格から見積販売経費を控除したものであり、保有する資産を測定時点で売却処分することによって回収できる資金の額を表す。

#### **割引価値**

資産の利用から得られる将来キャッシュ・フローの見積額を、何らかの割引率によって測定時点まで割り引いた測定値をいう。

#### **入金予定額**

資産から期待されるキャッシュ・フローを単純に（割り引かずに）合計した金額をいう。

#### **非投資会社の純資産額に基づく額**

非投資会社の純資産のうち、投資企業の持分比率に対応する額をいう。

自治体における測定に際しては、取得原価を基礎としながら、他の測定基準を援用することが考えられる。例えば、棚卸資産は取得原価と正味実現可能価額のいずれか低い額、市場性ある有価証券は時価、年金債務は割引価値で測定すること等である。また、複数期間にわたって使用される固定資産については、減価償却を実施するとともに、著しい資産価値の下落があった場合には減損を認識することも考えられる。

東京都の場合は、基本的には取得原価で測定するが、投資有価証券に対しては、発行会社の財政状態の悪化により実質価額が著しく低下した時は相当の減額をすることになっている。

#### (4) 記帳方式

会計における記録の整理・保存を担う記帳方式について考える。財務報告は、経済資源の増減・変動について報告するものであるが、この経済事象と財務報告を結びつける記録の整理・保存方法として簿記がある。基本的には、このような記録を帳簿記入により行うが、この帳簿記入は財務報告を行う上で、次の要件(正規の簿記の原則)を満たさなければならない。

##### **記録の網羅性**

全ての取引はもらさず網羅的に記録されること

##### **記録の検証可能性**

全ての取引は事実を立証しうるだけの客観的証拠に基づいて記録されること

##### **記録の秩序性**

全ての取引は秩序正しく組織的にかつ相互に関連して記録されること

なお、簿記には「単式簿記」と「複式簿記」があるといわれる。

単式簿記は取引を資金の収支という一面からだけ記録する記帳方式であり、公会計(政府や地方自治体)や家庭の家計簿がこれに該当する。ここでは、現金の収入・支出という現金に関わりのある取引だけが「現金」という帳簿に記録される。したがって、現金収支に関わりのない取引は記録の対象にされない。

これに対して、複式簿記は全ての取引を必ず二面から記録する。例えば、現金で土地を購入した場合には「現金の支出」と「土地の増加」という二面から、「現金」の帳簿と「土地」の帳簿にそれぞれ記録される。複式といわれる所以である。

自治体が作成すべき財務諸表は、財務資源のみならず経済資源を含めた広範囲な事象を記録の対象としているため、現金・預金を中心とした単式簿記では記録の網羅性に欠けることになる。単式簿記においても個別の勘定科目毎の増減・変動と残高の間におけ

る自動検証機能は存在しているが、勘定科目間を統合した自動検証機能は存在しておらず、記録の検証可能性と秩序性に欠ける。従って、複式簿記の採用は避けられないものである。

現状においては、自治体は統計的手法によってバランスシートを作成しているが、ここでは個別に把握されている固定資産の管理が現金・預金の記録と連動していないために生じる記録の脱漏の可能性等が問題点として指摘される。

東京都においては、公会計制度改革を踏まえ、複式簿記による正確な会計帳簿を通じて財務諸表を作成することを決定し準備作業に入っている(平成18年度から実施予定)。

### (5) コンピュータシステムによる適時な財務諸表の作成(適時性)

民間上場会社の財務諸表及び連結財務諸表は、1~2ヶ月後には決算短信で公表され、3ヶ月後には株主総会(3月決算会社であれば6月末)を経て有価証券報告書として提出されている。一方、自治体の統計的手法に従って作成される決算書(バランスシート)は、官庁会計によるものが2ヶ月間の出納整理期間を経て約5ヵ月後(8月頃)に作成され、その後必要な加工調整を行うため、早くとも10~11月頃と約7~8ヶ月後の完成となる。これではPDCAのマネジメント・サイクルから見てもいかに遅いと思われる。複式簿記による会計システムにコンピュータを使用して、民間企業並みに今の半分位の期間で後述する各種のバランスシートを作成することが望まれる。

東京都では、平成18年度完全実施でコンピュータシステム(財務システム等)の構築に着手している。複式簿記・発生主義会計導入後の会計処理全体のイメージとしては、財務会計システムを使って日々の会計処理を行いながら、決算時には従来の官庁会計では把握していない資産や負債等のストック情報を取り込んだ財務諸表を財務会計システムから出力するという流れになる。日々の会計処理においては、予算科目に従って財務会計システムへデータ入力すると、システム内で複式簿記会計データに変換され総勘定元帳が作成される。こうして作成されたデータとこれとは別に管理・把握されている公有財産や重要物品等資産に関する情報及びその他の負債情報を財務会計システムに取り込み、財務諸表3表を自動的に作成する。

このような東京都における複式簿記・発生主義導入の指針として、平成15年5月に「東京都の会計制度改革の基本的考え方と今後の方向」が発表されている。さらに、平成17年8月には、公会計制度の必要性、公会計制度改革の具体的内容(複式簿記・発生主義会計の導入、複式簿記・発生主義会計を支えるシステムの概要)及び東京都会計基準を含んだ「東京都の新たな公会計制度」が発表されている。

### 3-3 財務諸表の構成要素と財務諸表の体系

#### (1) 財務諸表の構成要素

財務諸表は、経済事象の財務的影響をこれらの経済的特徴に従って大項目に分類することによって表現される。これらの大項目が財務諸表の構成要素と呼ばれるものである。

企業会計においては、貸借対照表における財政状態の測定に関する構成要素として資産、負債及び純資産に分類され、損益計算書における経営成績の測定に関する構成要素としては収益、費用及び純利益に分類されている。

自治体においても、財務諸表の構成要素として、基本的には企業会計の考え方を受け入れることができるものと思われる。

なお、ここではIFAC・PSC（国際会計士連盟公会計委員会）における定義を参考にして、資産、負債、収益及び費用の定義を述べる。

#### 資産の定義

資産とは、過去の取引又は事象の結果として、報告主体が支配している経済資源又はその同等物であり、当該報告主体に将来において経済的便益又はサービス提供能力をもたらすことが期待されるものである。このような経済的便益等をもたらす可能性が大きく、その取得原価・公正価値等により信頼性をもって測定できる資源を貸借対照表に計上する。

参考までに、「財務会計の概念フレームワーク」では、「資産とは、過去の取引又は事象の結果として、報告主体が支配している経済的資源又はその同等物をいう」と定義している。

#### 自治体に特有な資産（インフラ資産）

インフラ資産は、社会経済活動の基盤施設を構成する公共財であり、長期間にわたる効用をもち、かつ、全国的なネットワーク性をもつため、半永久的維持が義務付けられる資産である。また、政府、地方自治体により、計画から維持管理まで長期間の適切な管理が必要とされるものである。例としては、道路、橋梁、河川、海岸、港湾・漁港、下水処理システム、水道、電力供給システム等が挙げられる。

インフラ資産の評価については、一定の公的サービス提供能力を半永久的に保持していくように要請されており、それに対応してその経済価値は常に一定であるとする考え方がある。また、インフラ資産はサービス提供能力の維持こそが重要であり、そのための費用を引き当てることは必要であるが、当初建設コストの減価償却は必要ないとする考え方もある。さらに、インフラ資産の維持管理に関して政策変更もあり得るため、そのような場合の評価をどうするかが問題であるとの指摘もある。

インフラ資産の減耗の測定方法としては、現在のところ、ニュージーランド、英国、オーストラリアなどの発生主義を早期に導入した国で提案されているものが有力であるが、大きく分けて5つの方法が考えられている。

- ・ 通常の減価償却
- ・ 更新会計（減価償却は行わず、取替更新計画に従って取替更新引当金を計上する）
- ・ 繰延維持補修会計（減価償却は行わず、長期的な資産管理計画に従って維持補修引当金を計上する）
- ・ 更新会計と繰延維持補修会計の組合せ
- ・ 再調達原価法（減価償却後）

このようにインフラ資産に関する会計処理は世界的にも試行段階である。インフラ資産は資産の定義に適合するが、原価情報の欠如や市場性がないことにより、信頼に足る測定を行うことが困難なものがあることに留意すべきである。いずれにしても、一定の時期に全面的な取替更新を要するため、一定期間で減価償却を行うことが考えられる。

東京都の場合は、都が所有する行政財産のうち、「道路・橋梁、港湾・漁港、空港、鉄道」をインフラ資産とみなし、土地と土地以外に分けて貸借対照表に計上することになっている（平成18年度から）。なお、現在は取りあえず道路及び橋梁を資産計上し、定額法（耐用年数15年）で減価償却している。

また、インフラ資産の性質として、（ア）日常生活又は経済活動の基盤であること、（イ）都の責任による整備が要請されること、（ウ）処分や用途の変更が著しく困難であること、を挙げている。

さらに、インフラ資産を区分表示する意義として、（ア）都固有の業務実績の把握、（イ）処分が困難であるという特殊性、（ウ）金額及び機能の重要性、を挙げている。

### 負債の定義

負債とは、過去の取引又は事象の結果として、報告主体が支配している経済資源を放棄もしくは引き渡す義務又はその同等物であり、その履行に当たって経済的便益又はサービス提供能力を有する資源の流出をもたらすものである。このような流出の可能性が高く、かつ決済が行われる金額が信頼性をもって測定できる場合に貸借対照表に計上する。

参考までに、「財務会計の概念フレームワーク」では、「負債とは、過去の取引又は事象の結果として、報告主体が支配している経済的資源を放棄もしくは引き渡す義務又はその同等物をいう」と定義している。

## 純資産（正味財産）の定義

純資産（正味財産）とは、全ての資産から負債を控除した額である。

民間企業の資本の部は株主の持分を表しているが、自治体の純資産（正味財産）は一定の利害関係者の持分を表すものではない。自治体における資産形成の財源の一部を構成するものと考えられている。少なくとも過去の世代が負担した税金及び地方交付税分を表しているといえる。したがって、純資産は、民間企業のように将来の配当等社外流出の財源となるものではない。

地方自治体の正味財産には、大きく分けて2つの考え方がある。

ア) 貸借対照表の目的は、行政活動に伴う資金の調達源泉とその運用の実態を示すことにある。資産は資金が投下されている対象であり、資金の調達源泉は返済を必要とする部分（負債）と返済不要部分（正味財産）から成る。自治体においては、公的サービス提供のための実物資産を実体資本によって維持・保全していくことが重要であり、正味財産の概念も資金運用している資産と調達源泉の二面から考えることが必要である。従って、資産・負債の定義によって正味財産の構成内容も異なる（例えば、インフラ資産を簿外にすれば、インフラ資産見合いの資金調達源泉は正味財産の構成内容に含まれないことになる）。

正味財産を資金運用されている資産との関係で考える場合、正味財産の内訳明細はその資金源泉別に区分表示される必要がある。例えば、正味財産の部は次の科目で内訳表示されることになる。

- ・ 国庫支出金・都道府県支出金
- ・ 分担金・負担金、寄付金
- ・ 積立金
- ・ 一般財源（あるいは当年度末剰余金）

国庫支出金・都道府県支出金、分担金・負担金、寄付金の残高には、それらによって取得された固定資産の減価償却に伴って取り崩された未償却残高相当額が計上される。積立金は、資産側の基金に見合う額を正味財産として計上したものである。一般財源は資産から負債を差し引いた正味財産のうち上記国庫支出金等を除いた金額であり、資産形成の財源として住民からの税金を拠出したものとみる。

企業会計の場合には、この剰余金が過年度利益の蓄積額と一致するが、自治体は損益計算書を作成してこなかったため、一般財源は資産と負債及び正味財産が一致するように差額として記載される。

なお、開始貸借対照表の作成に当たり、財産台帳の整備により個別物件を把握する方法によると、資金源泉の記録が保持されておらず、正味財産の内訳明細が作成できないことが多いと思われる。決算統計の積み上げによる方法の場合には、決算統計に

資金源泉の記載があり、その範囲内では正味財産の内訳明細を作成できる。

イ) 一方、正味財産は経営責任ある人たちの責任の蓄積、すなわち住民と行政の責任の累積とする考え方がある。自治体会計において、資産と負債の差額は、過去の税金や国庫補助金等の消費残高及び債券発行による収支が累積されたものであると同時に、その時々々の行政責任者及び住民代表である議会の判断結果としての毎年のプラスあるいはマイナス財産の累積額である。

この考え方のもとでは、正味財産の内訳明細は特に表示されない。

東京都の正味財産の取り扱いは次のとおりである。

正味財産は単一の科目として計上し、内訳の表示は行わない。ただし、前年度末からの増減額を「うち当期正味財産増減額」として正味財産の部の末尾に記載する。また、正味財産の増減内訳については、国庫支出金、負担金等の項目別に注記することになっている（平成 18 年度から）。

国際公会計基準第 1 号「財務諸表の表示」においては、正味財産の内訳をできるだけ正確に表示すべきことが求められており、基本財務諸表のひとつとして、純財産変動報告書の作成をあげている。

都においては、開始貸借対照表を作成する段階では、正味財産の明細を把握することは実務上困難であるが、平成 18 年度以降は、その明細を把握することが可能になり、注記として記載する予定である。したがって、今後は、財務諸表のひとつとして、正味財産増減報告書の作成も可能になると考える。

### 収益の定義

収益とは、会計期間内における純資産の増加をもたらす経済的便益及びサービス提供能力の増加額である。ただし、所有者からの拠出に関連するものは除く。このような便益等の増加が生じ、それが信頼性をもって測定することができる時に行政コスト計算書に計上される。

参考までに、「財務会計の概念フレームワーク」では、「収益とは、純利益又は少数株主損益を増加させる項目であり、原則として資産の増加や負債の減少を伴って生じる」と定義されている。

東京都の場合は、都の行う行政活動は営利を目的とするものではなく、「収益」という用語はなじまないため、「収入」という用語を用いることとした。

国際公会計基準では、収益を、Revenue として使っており、企業会計でよく用いられる Income という用語と区別している。

都では、企業会計と区別するために、企業会計で用いられる収益という用語ではなく、収入という用語を使っている。この収入という概念は、国際公会計基準と同様に、現金の収入だけではなく、純資産を増減させるすべての経済資源の変動を対象としているものである。

国際公会計基準に準ずれば、都においても、収益という用語を用いるべきであるともいえる。近い将来、行政においても経営感覚が熟成してくれば、現金主義会計から発生主義会計へ移行するという意味においても、収益という用語を使うことに、特に違和感もなくなるであろうと考える。

### 費用の定義

費用とは会計期間内における純資産の減少をもたらす資産の流出又は減耗あるいは負債の発生をもたらす経済的便益又はサービス提供能力の減少である。ただし、所有者への分配に該当するものは除く。このような減少が生じ、かつそれが信頼性をもって測定できる場合に行政コスト計算書に計上される。

参考までに、「財務会計の概念フレームワーク」では、「費用とは、純利益又は少数株主損益を減少させる項目であり、原則として資産の減少や負債の増加を伴って生じる」と定義されている。

費用の分類方法として、次の2つの方法がある。

#### ア 形態別分類（性質別分類）

費用をその性質（発生の態様）に従って分類するものである。例えば、人件費、物件費、維持補修費、扶助費等である。

#### イ 機能別分類（目的別分類）

費用を使われた政策・行政目的によって分類する方法である。例えば、民生費、衛生費、土木費、警察費等である。

いずれの方法も有用である。いずれか一方の方法を選択する場合であっても、他の方法による情報を開示することは有用である。議会や住民に対する説明責任や予算との比較可能性の観点からは機能別分類が有用である。

東京都の場合には、本表上は形態別分類をとっており、注記で機能別分類による情報を開示している。

## （2）財務諸表の体系

IFAC・PSC（国際会計士連盟公会計委員会）から発表されている財務諸表の体系は次のとおりである。

財政状態報告書 ( Statement of financial position )  
財務業績報告書(Statement of financial performance)  
純財産変動報告書(Statement of changes in net assets)  
キャッシュ・フロー計算書(Cash flow statement)  
会計方針と説明的注記(Accounting policies and explanatory notes)

東京都においては、主たる財務諸表は「貸借対照表」、「行政コスト計算書」及び「キャッシュ・フロー計算書」の3表とし、これらに関連する「注記事項(会計方針を含む)」と必要に応じた「附属明細書」をもって財務諸表の体系としている。上記 IFAC・PSC という純財産変動報告書が欠けているが、これは貸借対照表における純財産(正味財産)の増減を説明するものであり、東京都においては「正味財産の構成要素別の増減額」として注記で説明することとしている。企業会計と同様に、公会計においても基本財務諸表としては貸借対照表、行政コスト計算書及びキャッシュ・フロー計算書の3表体系が主流となっており、東京都もこの体系を採用している。

### 貸借対照表

#### ア 貸借対照表の作成目的

貸借対照表の作成目的は、自治体の年度末における財政状態の全体的な情報を提供することにある。この情報は、利用者が当該自治体の提供する行政サービス水準の持続可能性や資金調達能力の評価を行う上で有益である。負債に計上されている地方債は、過去の行政サービスの財源をその分だけ将来負担となる借りに依ったという状況を示すものである。また、正味財産に関する情報は、自治体が債務の水準を適切に管理しているか否か、保有している資産との関係からみた債務の水準が適正に規律されているか否か等の判断に役立つ。

#### イ 科目の分類基準

自治体の保有する資産は売却可能性が極めて低いこと、資産が多種多様な政策・行政目的のために投下され保有されているため、政策・行政目的の資源配分の過程は予算に係る配分状況のみでなく、その累積の情報が重要であること等を理由にして、政策・行政目的別にすべきであるとする考え方がある。

一方、民間企業との比較可能性や政策・行政目的別情報はセグメント情報として扱うほうがわかりやすいとの理由で、貸借対照表上は形態別とすべきであるとの考え方がある。

東京都の場合は、貸借対照表上は形態別分類をとっている。

#### ウ 科目の配列法

民間企業では、設備産業のような固定資産の重要性が高い業種では固定性配列法が採用されることもあるが、一般的には流動性配列法によっている。また、IFAC・PSCの例示も流動性配列法を採用しており、諸外国においても民間企業との比較可能性等から流動性配列法を採用しているところが多い。

ただし、自治体は固定資産の金額的重要性が高いため、固定性配列法を採用することにも意味はある。

東京都では流動性配列法を採用している。

### **行政コスト計算書**

#### **ア 行政コスト計算書の作成目的**

行政コスト計算書の作成目的は、自治体の過去1年間における活動実績に関する情報をコストとこれに対する収入の両面から提供することである。コストに関する情報は、現在の行政サービスの効率性や経済性、持続可能性を評価するために必要である。収入に関する情報は、その自治体の財政状態に対する税金やその他の収益の影響を評価する上で重要である。

#### **イ 科目の分類基準**

機能別分類（目的別分類）により行政活動全体のコストがどのような行政目的のために費やされたのかを示すことは、資源配分の状況を示す観点から有用な情報である。一方、民間企業との比較可能性あるいは費用の管理可能性（例えば、人件費や減価償却費の削減可能性をみる）を示す観点からは形態別とすべきとする考え方がある。

東京都の場合は、本表上は形態別分類をとっており、注記として機能別分類による情報を開示している。

### **キャッシュ・フロー計算書**

#### **ア キャッシュ・フロー計算書の作成目的**

キャッシュ・フロー計算書の作成目的は、会計期間におけるキャッシュ・フローの状況を一定の活動区分別に表示することにある。

現行の歳入歳出決算書では、款別に資金の流れが表示されるが、経常的な行政サービス提供にかかる行政活動、社会資本整備・融資等の資産形成活動、地方債の発行・償還等の財務活動といった活動区分毎のキャッシュ・フローを明確に示しているとは言い難い。特に、歳入歳出決算書は資本取引と損益取引の区別がない。そこで、活動区分毎の資金の流れを明確にしたキャッシュ・フロー計算書を作成することによって自治体の資金の運用状況を明確にすることができる。

## イ 活動区分のあり方

活動区分については、企業会計における3区分に準じて、経常的行政活動、資産形成活動及び財務活動に区分する方法や後者2者を一括して2区分にする方法等が考えられる。IFAC・PSCのキャッシュ・フロー計算書においても、行政活動、投資活動、財務活動の3区分が示されている。

いずれにしても、活動区分の性格に応じた財源調達が行われているかを明らかにすることが大切である。

東京都の場合は、行政サービス活動、社会資本整備等投資活動及び財務活動の3区分法をとっている。

また、民間企業では一般的に間接法が採用されているが、東京都では直接法で作成することにしている。行政コスト計算書の当期収支差額とキャッシュ・フロー計算書の行政サービス活動収支差額の間関係を明らかにする調整表の作成も検討中である。これは、国際公会計基準で推奨されている方法でもある。

## 注記事項

国際公会計基準では、以下の注記を求めている。

- ア 財務諸表作成の基準及び重要な取引その他の事象のため選択適用された特定の会計方針に関する情報
- イ 採用する会計基準が要求する情報のうち、財務諸表の個所で表示されていないもの
- ウ 財務諸表の本体に表示されていないが、適正な表示のために必要とされる追加情報

国際公会計基準の考え方は企業会計とほぼ同様であり、具体的には企業会計が参考になる。

東京都の場合は以下の事項を注記として記載している。

- ア 重要な会計方針
  - 有形固定資産及び無形固定資産の減価償却の方法
  - 投資有価証券の評価基準及び評価方法
  - 引当金の計上基準及び算定方法
  - その他財務諸表作成のための基本となる重要な事項
- イ 重要な会計方針の変更（表示方法の変更を含む）
- ウ 重要な後発事象（主要な業務の改廃、組織・機構の大幅な変更、地方財政制度の

大幅な改正等)

エ 偶発債務等

オ 追加情報(出納整理期間、共済年金に関する事項等)

カ その他として

貸借対照表関係(固定資産の減価償却累計額、都債及び借入金の償還予定額、正味財産の構成要素別増減額等)

行政コスト計算書関係(収入科目の内容及び計上基準等)

キャッシュ・フロー計算書関係(財務活動における都債収入の内訳等)

### 附属明細書

財務諸表の内容を補足するための明細書であり、企業会計が参考になる。東京都の場合は有形固定資産明細書等を作成することとした。

## 3-4 財務諸表の様式

財務諸表の様式(ひな型)については、「東京都会計基準」を参照していただきたい。

## 3-5 財務諸表の作成単位(会計単位)と報告範囲

自治体の事業活動は、一般会計と特別会計のみならず、地方公営企業、地方三公社、地方独立行政法人、公益法人等の財政援助団体(第三セクター)等多様な会計・組織により行われている。会計報告もそれぞれの会計・組織毎に行われている。

地方自治法において、「地方公共団体は住民の福祉の増進を図ることを基本として、地域における行政を自主的かつ総合的に実施する役割を広く担うもの」と定められている。また、現在、三位一体改革が推し進められているが、これにより自治体は自主財源の税金を中心に財政運営を行うことになり、今まで以上に資金の調達と運営を自己決定・自己責任の原則で行うことになる。住民は自治体に対して、地方政府全体についての説明責任を求めることになる。

したがって、現在のように自治体の各会計・組織において、それぞれの管理者がその会計報告を行うのみでは住民に対して十分な説明責任を果たしているとは言えない。一般会計に一部の特別会計を加えた普通会計に始まり、公営企業・財政援助団体等までを総合化した連結、さらには組織別(部局別)、事業別(セグメント別)等の報告を検討する必要がある。

### (1) 連結財務報告

後述3-6 連結財務報告のあり方 を参照のこと。

## (2) 組織別・事業別財務報告

### セグメンテーション

企業会計においては、セグメント情報（事業の種類別、所在地別等）の開示が行われている。自治体においても事業別の情報の開示が望まれるが、現在の自治体の財務報告では、従来の款・項・目・節という勘定科目区分を利用して行政コストを計算し、評価指標との関係で効率性をみている。また、自治体の予算制度は国の流れを受けて、縦割りのな予算配分となっており、この予算との関係で会計単位が設定されている。自治体の会計単位は法規定として定められており、現行制度においてはこの単位を使用せざるを得ないが、政策・施策・事業について有効かつ効率的な活動を行ってきたことを説明するには、政策・行政目的毎のセグメンテーションを設定し、行政コストを計算する仕組みを構築することが必要である。

### 組織別・事業別財務報告

自治体における財務会計目的でも組織別（部局別）あるいは事業別（セグメント別）の財務報告を活用することが考えられる。もちろん、これらは管理会計目的でマネジメントへ活用することが有効であるが、住民に対する説明責任を十分に果たす上でも財務会計目的での活用を検討する余地がある。

首長が作成する全体の年次報告書（単体あるいは連結）の補足情報として、各部局別あるいは事業別の要約財務報告書を使用すること、特別目的の財務報告として、一般目的財務諸表とは別に特別財務諸表として公表することも考えられる。

なお、政策・施策・事業と組織が1対1で対応していれば、部局別と事業別の財務諸表は一致するが、1つの部局で複数の事業を実施することがあり、逆に1つの事業が複数の部局で横断的に行われることもある。政策・施策・事業を横軸とすれば、部局を単位とした組織は縦軸の関係となる。成果重視の視点からの報告は政策・施策・事業といった横軸、つまり事業別で行うことになり、責任と権限をベースに考えれば、縦軸の部局別の報告をすることになる。

### 組織別・事業別の連結財務報告

自治体全体の連結以外に、組織別あるいは事業別の連結財務報告も検討の余地がある。ある部局の管理下に財政支援団体等が存在する場合には、部局別連結財務諸表を作成して、その部局の管理者の責任を明らかにする。また、ある事業を財政支援団体等の協力のもとで実施するのであれば、同様にそれらを連結すること（事業別連結財務諸表の作成）によって、その事業の管理者の責任を明らかにすることができる。

### (3) 費用の配分と資産の配分

#### 費用の配分

費用には各セグメントに直課できるものと直課できないものがある。直課できる費用はセグメント毎に直接把握される。直課できない費用は、各セグメントに共通する費用であり、これらの費用はそれぞれの性質に応じ、実情に即した合理的な配賦基準に基づいて個々の費用毎に又はその性質に応じて集約したグループ毎に各セグメントに配賦される。その費用の発生により便益を受ける度合に応じた配賦基準であることが大切であるが、単一の配賦基準による場合もあれば複数の配賦基準によることもある。合理的な配賦基準を決めるに当たり考慮すべき事項には次のようなものがある。

- ・使用面積
- ・人員数（給料）
- ・取扱量（金額）

なお、配賦基準については、企業会計における「原価計算基準」で示されている間接費の配賦あるいは「セグメント情報の開示に関する会計手法」（日本公認会計士協会）で示されている共通費の配賦に関する考え方が参考になる。

#### 資産の配分

特定のセグメントのみに使用され、又は帰属する専用資産は当該セグメントに直接配分される。複数のセグメントに共通して使用される共用資産は、合理的な基準で関係する各セグメントへ配賦する。

### 3-6 連結財務報告のあり方

企業会計においては、証券取引法あるいは商法で、上場会社を対象に、連結財務諸表（連結貸借対照表、連結損益計算書、連結剰余金計算書、連結キャッシュ・フロー計算書及び連結附属明細表）の作成が義務付けられている。

地方自治体においても、本体部分である一般会計あるいは普通会計だけでは、自治体全体の事業活動は見えてこない。これらの全ての会計と組織の資産・負債、資金の流れ等を合算した上で総合的に見て、初めて自治体全体の真の姿が見えてくる。自治体の財務情報は、多様化・複合化を深めている財政援助団体等の事業を全体として把握し、その首長の合理的な意思決定に資するものであると同時に、総体的に住民に説明しうるものでなければならない。特に、近年における第三セクター等の解散、整理統合に伴う損失負担の多発に対処するためにも、あるいは、今後、地方債の発行による市場原理に即した民間資金の調達を有利に行うといった面からも、連結財務報告書の作成と活用は避けて通れない。

国際公会計基準でも、当然ながら連結財務諸表の作成が要求されている。また、今秋、総務省は、地方公共団体の連結バランスシート（連結貸借対照表のみ）の作成・公表を推進するため、都道府県及び政令市に対して、平成 16 年度決算について連結バランスシートの試行モデルを提示した。

ここでは、東京都における連結財務報告のあり方をめぐる論点を整理する。

## （１）連結財務報告の意義、必要性、作成目的

「１－７ 公的説明責任の意味」で述べたように、自治体には広く、公的説明責任が求められる。公的説明責任には、一般会計・特別会計などの会計区分ごとの決算、法準拠性などを説明する「財政責任」と、経済主体（支配主体及び被支配主体から構成される一群のグループ）としての経営のあり方を説明する「経営責任」の双方が含まれると考えられる。そのため、連結財務報告は、自治体の経営の全体像を表し、経営責任を果たすための情報として、作成が求められる。

東京都にこの考え方をあてはめると、都が経営責任を持つ会計・団体を連結することによって、都全体の財政状態が明らかになる。都民への説明責任の向上を図る上で、都全体の負債残高の水準、監理団体の経営状況（当期損益の状況、累積損失の有無）を明らかにすることは不可欠である。

## （２）連結の範囲・連結基準

企業会計においては、支配力基準あるいは影響力基準により、子会社あるいは関連会社を見極めて、連結または持分法適用会社の範囲を決めている。

連結財務諸表原則(以下、「連結原則」という)において「親会社は、原則としてすべての子会社を連結の範囲に含めなければならない。」と規定している。

連結の範囲の対象となる子会社の判定について、従来は、親会社が議決権の過半数を実質的に所有しているかどうかにより判定を行う「持株基準」が採用されていたが、平成 9 年 6 月の連結原則改正により、議決権の所有割合以外の要素を加味した「支配力基準」を導入し、他の会社の意思決定機関を支配しているかという観点から子会社の判定が行われることになった。

支配力基準の判定の例として次の事項があげられる。

他の会社の意思決定機関を支配していること。

議決権の過半数を実質的に所有していること。

議決権の所有割合が 40%以上 50%以下で、意思決定機関を支配している一定の事実があること。

40%未満（0%を含む）の議決権を所有し、「緊密な者」及び「同意している者」

の議決権を加えて議決権の過半数を占め、かつ意思決定機関を支配している一定の事実があること。

一方、国際公会計基準第6号においては、連結の対象とするかどうかは支配関係の有無と個々のケースの事業をもとに、判断することとしている。ここで「支配」という概念は、「その活動から便益を得るため、他の主体の財務及び経営の方針を左右する権限」と定義されている。また、次の3つの条件が同時に成立する場合には、支配・被支配の関係があるものと推定することとしている。

- ・主体は他の主体の活動から便益を得ているか。
- ・主体は他の主体の財務及び経営の方針を左右する権限を有しているか。
- ・財務及び経営の方針を左右する権限は、現在行使できるか。

なお、「便益」は、配当・財産等の経済的利益の分配に限定せず、例えば自己の目的を達成するため他の主体に協力させる権限等も含めた広義の解釈をしている。

総務省では、連結の対象範囲に関して、企業会計の支配概念とは異なり、業務関連性基準というべきものを採用している。連結財務諸表は、地方公共団体と連携協力して行政サービスを実施している関係団体を連結して一つの行政サービス実施主体とみなすという考え方にもとづき、連結の対象範囲を、地方公共団体の事務事業との関連性に基づいて判断することとしている。具体的には、地方公共団体の関与及び財政支援の下で、当該団体の事務事業と密接な関連を有する業務を行っている地方独立行政法人、一部事務組合・広域連合、地方三公社及び第三セクターと定めている。第三セクターについては、民間企業会計に準じて、地方公共団体からの出資比率50%以上を連結対象とし、出資比率25%以上50%未満についても役員派遣や財政支援等の実態に応じて連結対象に含めるとしている。なお、国の省庁別財務書類においても、業務関連性を基準として特殊法人等を連結対象としている。

東京都の場合、東京都が法的な主体となっている会計に加えて、出資または出えんを行っている団体ならびに継続的な財政支援及び人的支援を行っている団体のうち全庁的に指導監督または関与を行う必要がある団体（監理団体という）を、連結対象としている。

具体的には、一般会計、特別会計、公営企業会計、地方独立行政法人（公立大学法人首都大学東京）、東京都監理団体などが連結対象となる。

東京都監理団体とは、都が基本財産に出資等を行っている公益法人、都が資本の25%以上出資している株式会社、その他の指導監督を必要とする団体である。従って、東京都監理団体は、全庁的に指導監督又は関与を行う必要がある団体である。また、それらに対する持分は全て、100%とみなしている（ただし、株式会社の場合は、東京都

以外の株主を少数株主とみなして、少数株主持分を把握している)。

なお、東京都において、連結の範囲を定義づけるとすれば、監督ユニット(「1-9 財務報告の報告主体 (2) GASB のアプローチ」参照)という基準がふさわしいと考えられる。監督ユニットの基本的な判断基準は、都が監督責任を行使する能力があるかどうかである。この考え方をふまえて、具体的な連結の対象範囲を考慮すると、まず、法的主体を構成する全ての組織として、「一般会計」、「特別会計」、「公営企業会計」が挙げられる。次に、財政的な説明責任を果たすための組織として、「独立行政法人」があり、その他関連する組織として「監理団体」を含めることになる。

### (3) 会計処理の統一

企業会計で連結財務諸表を作成する際には、原則として、連結対象に含まれる各社の会計処理を統一することが求められている。自治体の連結財務諸表を作成する際にも主要な会計処理は統一することが望ましい。しかしながら、自治体の連結対象となる各会計及び団体は、官庁会計、公営企業会計、さらに企業会計、公益法人会計、地方独立行政法人会計等、それぞれ異なった根拠法令や会計基準に準拠して財務諸表を作成しているため、財政状態等の表示に重要な影響を及ぼす会計処理について、どの程度、またどのように統一するのかの十分な検討が必要である。

また、自治体の場合には、企業会計とは異なり、各法人段階での会計処理の統一は非常に困難であるため、連結に際して必要な修正を行って統一することが現実的であると思われる。また、修正を行わない場合には、注記で会計処理の主な相違を説明することが考えられる。

東京都では、注記事項の会計方針において、各団体での異なる評価基準及び評価方法の概要を説明している。連結に際して、修正するか否かは将来の検討課題としている。

なお、連結基準日と出納整理期間の取扱いについては、自治体の決算日である3月31日を連結基準日とするが、普通会計等については4月1日から5月末日までの、いわゆる出納整理期間の入出金は取り込むことが自然である。一方、出納整理期間が存在しない法人での、3月末での未収金・未払金で、普通会計等で出納整理期間内に入出金されたものは連結に際して修正することになる。東京都の場合もこのような処理を行っている。

### (4) 連結財務報告書の体系と様式、ディスクロージャー

#### 複数の会計を総合化する方法

通常 3 つの方法がある。

連結方式 - 全ての会計の同一勘定を合算した上で内部取引を相殺消去する。

結合方式 - 全ての会計の同一勘定を単純に合算する。

併記方式 - 全ての会計の決算書を並べて表記する。

結合方式と併記方式は、複数会計のとりあえずの鳥瞰図的なものであり、それらの作成は比較的簡単ではあるが、内部取引を相殺消去しないと誤解を生ずる恐れがある。従って、自治体においても、企業会計と同様に、連結方式によることが適当である。

東京都も連結方式を採用している。ただし、最終の連結貸借対照表以外に、併記式の連結貸借対照表(法人種類毎に集計したものを併記するとともに、連結相殺消去欄を設けており、いわゆる連結精算表)を併せて公表している。

なお、今後はしばらくの間、普通会計までは消去をするが、その他については消去をせずに併記方式で行くことを再検討している。これは、会計間又は会計と監理団体間の債権債務を消去すると、かえって実態(特に債務の状況)が分かりにくくなるためである。ただし、内部取引については本表の上で内書表示する等の工夫を施す予定である。

### 連結財務報告書の体系

単独の会計と同様に、基本的な財務報告書としては、連結貸借対照表、連結行政コスト計算書、連結キャッシュ・フロー計算書(さらに連結正味財産変動計算書)が考えられる。これらに、必要に応じて各種の注記事項・連結附属明細書を加えたものが連結財務報告書となる。

東京都の場合は、当面、連結貸借対照表のみを作成することにしている。東京都全体の経営を考えるにあたり、「機能するバランスシート」において、東京都全体の財政状態(経営資源の状況とそれを調達するための財源の状況)を把握すること、及びそれを毎年度継続して作成し、時系列でその推移を把握・分析をすることに、十分な意義を見出せると考えたからである。特に、東京都全体の経営にとって、「負の遺産」の網羅的な把握と、大局的かつ長期的に財政状態を見ることが欠かせなかったからである。

一方、キャッシュ・フロー及び行政コストについては、個々の事業の状況が把握できれば十分ではないかという意見が強かった。特に、連結行政コスト計算書(あるいは損益計算書)は、営利事業と非営利事業の混在したものとなるため、理解し難いものとなる可能性がある。

なお、現在、要約損益計算書を法人種類別に併記方式で開示することを再検討している。ただし、内部取引については本表の上で内書表示する等の工夫を施す予定である。

### 連結財務報告書の様式（表示方法）

単独の会計と同様である。ただし、勘定科目の精粗については、根拠法令や会計基準等が異なる各種団体が連結の範囲に含まれ、勘定科目の統一が困難である。従って、単独の会計と比べると一部を要約した、かなり大まかなものとなる。

東京都の場合も、単独と比べて要約した勘定科目を使用している。なお、正味財産の部については、普通会計と（普通会計の範囲外の）特別会計の正味財産を「正味財産」とし、それ以外の公営企業と東京都監理団体の資産・負債差額を「剰余金」として並べている。

### 注記事項と連結附属明細書

注記事項と連結附属明細書については、単独の会計とほぼ同様の内容が考えられる。ただし、注記事項については、連結の範囲、会計処理の統一をしない場合の重要な会計方針での差異の説明、セグメント情報（後述参照）等、連結特有の注記がある。

### （５）セグメント情報

企業会計においては、連結財務諸表を作成する一方で、事業の種類別セグメント等に関するセグメント情報の開示が要求されている。セグメント情報の目的は、連結財務諸表の利用者が多角化・国際化した企業の過去の業績と将来の見込みについて正しい判断を下すための有用な情報を提供することにあるとされている。

一方、国際公会計基準第 18 号において、セグメントとは、主体の目的達成のためになされた過去の業績評価及び将来における資源の配分に係る意思決定の目的で、財務情報を独立して報告することが適切と考えられる分別可能な活動又は活動のグループのこととしている。特定の活動目的及び報告主体の主要な活動、並びにこれらの目的と活動に向けられた資源及びその原価に関する情報を提供する必要がある。

東京都の場合は、事業別バランスシートとして、多摩都市整備本部や生活文化局などを選定し、関連する事業の一般会計と監理団体を連結した財務情報を作成してその経営分析と評価を試みている。

地方自治体についても、例えば主要な事業別の資産、収支等の情報を把握することには意義があり、セグメント情報の開示は今後の検討課題の 1 つである。