

經濟論叢

第165卷 第5・6号

-
- 富国一貧国論争とミラーの商業=自由論……………田 中 秀 夫 1
- 政府・自治体会計の問題点と
制度再構築の方向……………藤 井 秀 樹 25
- 廃棄物広域処理の経済性と財政構造（2）……………八 木 信 39
- 上海汽車による流通経路改革の模索……………劉 芳 54
- 「偉大な社会」期アメリカの住宅政策……………豊 福 裕 二 72
- 台湾における中小企業政策の展開方向……………高 杏 華 91
- 80年代後半期以降における
アイワのマーケティング……………胡 左 浩 115

学 会 記 事

平成12年5・6月

京 都 大 学 経 済 学 會

政府・自治体会計の問題点と制度再構築の方向*

藤 井 秀 樹

I 本稿の課題

本稿の課題は次の2つである。第1は、国および地方自治体の会計（以下「政府・自治体会計」¹⁾ という）をめぐる近年の動向を概観し、その特徴と問題点を企業会計の理論（簿記理論を含む、以下同じ）に照らして明らかにすることである。第2は、その検討をふまえたうえで、ありうべき制度再構築の方向と課題を規範論²⁾ の観点から提示することである。政府・自治体会計に対する社会的関心が急速に高まっている折りでもあり、本稿での考察が、当該問題をめぐる今後の議論の活性化に多少なりとも貢献できれば幸いである。

II わが国における政府・自治体会計の動向とその問題点

わが国において政府・自治体会計に対する社会的関心が高まり、その制度および実務に関連した新たな試行や議論が一定の広がりをもって観察されるよう

* 本稿は、藤井 [2001] の草稿段階の論文に加筆したものである。紙幅の制約から藤井 [2001] では割愛せざるをえなかった叙述や資料も、本稿では再生し収録している。

- 1) すなわち、本稿で「政府」という場合、それは国をさす。国および地方自治体の会計の総称として、アメリカでは「政府会計」(governmental accounting)、イギリスでは「公会計」(public sector accounting) という用語が、それぞれ広く使用されているようである。わが国ではまだそのような総称が定着していないように見受けられるので、本稿では「政府・自治体会計」という用語を使用することにした。
- 2) 本稿での規範論の展開にさいしては、アメリカにおける政府会計論、とりわけ GASB [1987] および FASAB [1993] で提示されたそれを参考にした。とはいえ、本稿での主張は、規範論のみで現実の制度の変更が可能であるということを含意するものでは決してない。規範論に依拠した本稿での議論は、あくまでも、ありうべき制度再構築の方向性を大づかみに描出することを目的としたものであって、その意義はそれ以上でもそれ以下でもない。

になったのは、近年とりわけ1990年代後半以降のことである（宮本 [2000a] 171ページ）。そうした一連の試行や議論を通覧すると、その主たる特徴点として以下の3点を指摘できることに気づく。第1は、制度再構築の視点として政府・自治体会計への「企業会計的手法の導入」が強調されていることである。第2は、一連の試行や議論がもっぱら貸借対照表の作成と解釈を中心に展開されていることである。そして第3は、貸借対照表作成にかかわる主要な論点として資産の会計処理に議論が集中していることである。

1 企業会計的手法の強調

社会経済生産性本部 [1997] は、各地の自治体が財務諸表（正確にはその類似書類、以下同じ）の作成に向かうきっかけを作り出した初期文献の1つであるが、その標題から明らかのように当該文献は決算統計の「企業会計的分析手法」の開発を主たる目的とするものであった³⁾。つまり、今日みるような自治体財務諸表の作成実務は当初から、「公会計への企業会計的手法の導入」（米田 [1999] 3ページ）という方向性を付与されていたのである⁴⁾。

このことは政府会計においてもほぼ同様であり、会田ほか [2000] でも、「企業会計の考え方を国の貸借対照表に適用すること」（5ページ）が、「国の貸借対照表作成にあたって考慮」された基本方針の1つとされている。総じて、「企業会計的手法の導入」という視点は、政府・自治体会計をめぐる今日の議論において所与の前提となっているといつてよいであろう。

ところが、そうした論調の隆盛とはうらはらに、当の「企業会計的手法」が何を意味しているかを冷静に論じた文献は、筆者の知るかぎり皆無に近い。先

3) 社会経済生産性本部 [1997] は、たとえば京都市理財局 [1998] にみるように、自治体バランスシートの作成マニュアルとしても活用されている。ただし自治省 [2000b] によれば、2000年8月31日現在においては、自治省方式を採用する自治体が多数を占めている。その詳細については、後出の脚注6)を参照されたい。

4) 自治省 [2000a] に先行する主要な動向として、地方自治協会の研究会活動（1988年）や経済戦略会議の答申（1999年）などがあるが、そこでも一様に自治体会計への「企業会計的手法の導入」が提言されている。

行文献においては、大抵の場合、単年度主義、単式簿記、現金主義、予算中心主義といった特徴を有する現行会計制度との対比において、複式簿記、発生主義、内部管理システム、情報開示制度などが、特段の吟味もないうまま「企業会計的手法」の特徴的要素として列挙されているにすぎない（たとえば米田 [1999] 4-5 ページ、徳江 [2000] 31-33 ページ、東 [2000] 66 ページ）。

これら諸要素のうち、政府・自治体財務諸表の作成に直結する「企業会計的手法」としてとくに重視されているのは、複式簿記と発生主義の2つのである。しかし、ひとくちに複式簿記、発生主義と言っても、その意味するところはきわめて複雑かつ多様であり、会計学領域においてはその本質への接近を図るべく、現在なお多くの理論研究が続けられている（たとえば日本会計研究学会特別委員会 [1992]、日本簿記学会簿記理論部会 [2000] を参照せよ）。

政府・自治体会計をめぐる議論において「企業会計的手法」の本質について立ち入った検討がなされるなどは本来望むべくもないことかもしれないが、その基軸となる用語や概念について吟味らしい吟味が一切なされないまま「企業会計的手法の導入」が声高に叫ばれている点に、今日の政府・自治体会計論の特徴と問題点が集約されているように思われる。

2 貸借対照表中心の実務と議論

貸借対照表（バランスシート）の作成と解釈に傾斜した今日の試行的実務と議論は、政府・自治体会計論にみるそうした特徴と問題点の1つの象徴的事例といえるであろう。

自治体財務諸表の作成マニュアルとして公表された自治省 [2000a]⁵⁾ は、

5) 自治省 [2000b] によれば、2000年8月31日現在における自治体バランスシートの作成状況は下記のとおりである。

| | 都道府県 | 市区町村 |
|-----------------|------------|---------------|
| バランスシートを作成済み | 17 (36.2) | 56 (1.7) |
| バランスシートを作成中 | 30 (63.8) | 883 (27.2) |
| 以上のうち自治省方式によるもの | 47 (100.0) | 842 (25.9) |
| 全団体数 | 47 (100.0) | 3,251 (100.0) |

() 内は全団体数に占める割合を示す。

もっぱら「バランスシートの作成手法」(1ページ)を解説した文献であって、そこではもう1つの主要財務諸表であるはずの損益計算書(ないしそれに類する財務諸表, 以下同じ)については何らの言及もなされていない。自治体財務諸表の作成実務に関するその後の実態調査も、もっぱら「バランスシートの作成状況」(自治省 [2000b])という観点から実施されている。また、大蔵省が初めて作成した政府財務諸表として注目を集めた「国の貸借対照表(試案)」(財政事情の説明手法に関する勉強会 [2000])は、文字どおり「国の貸借対照表」として作成されたものであり、国の損益計算書の作成は「今後の検討課題」(会田ほか [2000] 30ページ以下)にすら含まれていない。

複式簿記の本質については現在なお一意的な理解が存在しないとはいえ、その最も主要な機能が、実体に生じるすべての経済事象の継続記録にもとづいて財産計算と成果計算を有機的に完成させることにあると解する点では、論者の間に大きな見解の不一致は見られない(安平 [1993] 3-4ページ, 藤井 [1997b] 45-46ページ)。かかる観点からすれば、それを損益計算書と呼ぶかどうかは別として、フローの成果計算書を欠いた財務諸表の作成は、技術的にも理論的にも複式簿記に依拠した実務とはとうてい見なしえないであろう〔補注1〕⁶⁾。

この問題は、たんなる簿記原理上の解釈問題にとどまるものではない。以下で順次言及するように、政府・自治体会計の要諦ともいうべき「説明責任」(accountability)のあり方にかかわるきわめて深刻な問題を含んでいるのである。

〔補注1〕 複式簿記の本質を論じたいくつかの主要な古典文献(たとえば Hatfield [1909] p. 1, Littleton [1933] p. 26)によれば、資本概念ないし資本主関係

6) 事実、自治体バランスシートの作成にあたっては決算統計データを「基礎数値」として用いるものとされているし(自治省 [2000a] 7ページ)、国の貸借対照表の作成にあたっては国有財産台帳等の既存資料に記載された数値が使用されている(会田ほか [2000] 10ページ以下)。いずれの場合においても、複式簿記機構を前提にした継続記録から誘導的に貸借対照表(バランスシート)を作成することは想定されていない。

の存在が、複式簿記の成立を支える不可欠の一要素とされる。ところが、周知のように、政府および自治体においては、「もともと出資という概念が存在しない」（会田ほか [2000] 28ページ）ので、資本概念や資本主関係はいかなる意味においても存在しえない。ということは、すなわち、上記の所説による場合、政府・自治体会計に複式簿記を導入することは、そもそも原理的に不可能ということになる。この問題は、複式簿記の定義にかかわる問題であるが、簿記理論の観点からは今後さらなる検討を要する問題であるといえよう。複式簿記の定義問題については、藤井 [1997b] で筆者なりの整理・検討を行っている。

3 資産評価をめぐる議論とその問題点

政府・自治体会計をめぐる実務と議論が事実上、貸借対照表の作成と解釈を中心に展開されているという今日的状況からすれば、資産の会計処理に論者の関心が集中するのは半ば当然の成り行きであったというべきかもしれない。

資産の会計処理をめぐる先行文献での議論を整理すれば、その主たる論点として、①道路や橋梁等のいわゆるインフラ資産は貸借対照表に計上すべきか、②資産評価はいかなる基準によるべきか、③固定資産の減価償却は必要かの3点を指摘することができるであろう（筆谷 [1999]、宮本 [2000a]、会田ほか [2000]）。

以上のうち、本稿の検討課題との関連でとくに重要な意味合いを有するのは、②の問題である⁷⁾。自治省 [2000a] では、「実際に投下した税等の資金の運用形態を表す観点から」（7ページ）、有形固定資産の評価基準は「取得原価主義による」（7ページ）ものとされ、その金額は「原則として、昭和44年度以降の決算統計データ」（8ページ）にもとづいて決定するとされている。財政事情の説明手法に関する勉強会 [2000] でも、固定資産は「原則として取得原価により計上」（10ページ）し、その金額は国有財産台帳等の既存資料にもとづいて決定するとされている（13-16ページ）。資産評価の基本的な考え方と手続

7) 資産の会計処理をめぐるその他の問題については、さしあたり、筆谷 [1999]、宮本 [2000a] を参照されたい。

は、政府会計と自治体会計に共通するといつてよいであろう。

以上のような資産評価の問題点は、端的にいえば、それが取得原価主義とは名ばかりで、実質的には取得原価主義の本旨から大きく逸脱した会計処理となっていることにある。企業会計で資産（とりわけ費用性資産）が取得原価で評価されるのは、当該資産が有する将来の有用性、すなわち当該資産の利用によって生み出される将来収益が、最悪の場合でも当該取得原価を上回るという見通しが企業経営者にあるからである。つまり、資産の取得原価は、当該資産の利用をつうじた企業投下資金の予想最低回収額を表わしているのである。だからこそ、貸借対照表に計上された資産は（少なくとも当該金額に見合う）負債の返済能力を示し、したがってまた資産と負債の差額である正味資産は株主持分を表示することになるのである。資産の将来収益が取得原価を下回るという見通しが得られた場合には当該資産について評価の引き下げ（低価評価）が実施され、将来収益がまったく見込めない場合には除却（ゼロ評価）が実施される⁸⁾。

ところが政府・自治体会計にみる試行的資産評価実務においては、資産のそうした有用性について何ら検証がなされないまま、取得にさいして当該金額の対価が支払われたというだけの理由で取得原価による資産の価格づけがなされているのである。そうした資産評価が取得原価主義の名に値しないことは以上から明らかであろうが、看過しえないより深刻な問題は、かかる評価実務が政府・自治体における「公共事業のばらまき」や「予算の無駄遣い」の実態把握に何ら貢献しないばかりか、むしろそうした実態の隠蔽にさえつながりかねないものであるという点にある。

前述の「国の貸借対照表（試案）」に対して、たとえば、「資産の価値を実態に即して評価しないままの数字では、国の資産の健全性や投資効果はわからな

8) 資産のこうした有用性が、一部の先行研究（たとえば岸 [1999] 44-45ページ）において指摘されているような資産の換金可能性（売却可能性）とは直接関連しない点に留意しておく必要がある。なお、取得原価主義の理論的含意に関するさらに立ち入った議論については、藤井 [1997a] 第8章を参照されたい。

い」(『日本経済新聞』2000年10月12日付社説)といった批判や、「どこをどうひっくり返しても、税金や国債、郵便貯金からの資金を投入してつくった公共施設などの資産が、どういう状態にあるか、効率的に運用されているのか、が見えてこない」(『朝日新聞』2000年10月17日付社説)といった批判がなされているが、以上の検討をふまえるならば、これらの批判は当然なされるべくしてなされた批判といわなくてはならないであろう。こうした批判はもちろん、自治省 [2000a] にもとづいて作成された自治体バランスシートについても、すべてそのまま当てはまるものである⁹⁾。

III 制度再構築の方向と課題

この節では、前節での検討をふまえたうえで、制度再構築の方向と課題について規範論の観点からいくつかの提言を行いたい。制度再構築のための鍵概念は、政府・自治体の「説明責任」である。

1 政府・自治体の説明責任と会計目的

政府・自治体会計に対する社会的関心の高まりの背景に、政府・自治体における財政危機とりわけ累積債務問題が横たわっているのは、改めて指摘するまでもないことであろう。こうした背景事情からすれば、政府・自治体会計をめぐる試行的実務や議論がこれまで貸借対照表の作成と解釈を中心に展開されてきたことも、まったく故なきことではないと評しうるかもしれない(補注2)。

しかし、はたして、貸借対照表の作成を第一義とする会計実務は、現行制度が想定する政府・自治体の法的責任と整合するのであろうか。そしてまた政

9) 自治省 [2000a] は、自治省方式にもとづく貸借対照表(バランスシート)について、これを「資金の源泉と用途を表す」(2ページ)ものと意義づけている。貸借対照表に対するかかる意義づけは、企業会計においては主として経営分析の領域(たとえば桜井 [1996] 35-36ページ)で見られるものであるが、貸借対照表がそうした意義を持ちうるのは、本文で指摘したように、資産の貸借対照表価額が当該各資産の有用性を反映している場合に限られる。すなわち、企業会計においては貸借対照表の借方は、「企業が利益を獲得するために保有している経済的資源のリスト」(桜井 [1996] 36ページ)としての意義を有する限りにおいて、「資金の用途」を表すものとなるのである。

府・自治体は、貸借対照表の開示のみをつうじて、その説明責任をまっとうすることができるのであろうか。

答は否である。なぜならば、「住民が自治体に信託しているのは行政であって、財産管理ではない」(吉田 [2000] 11ページ)からである。換言すれば、「自治体のアカウントビリティは行政責任を背景に成立している」(吉田 [1980] 19ページ)のである。このことは、政府についても基本的には、まったく同様に指摘しうるであろう。すなわち、国民が政府に信託しているのは行政であり、したがって政府のアカウントビリティ(説明責任)は行政責任を背景に成立しているのである。

行政責任とは、政府・自治体が、納税者から預託された税金を使って納税者(より一般的には国民・住民、以下同じ)の利益となる行政を遂行する責任をいう(岸 [2000] 51ページ)。「最小の経費で最大の効果を挙げる」(地方自治法第2条13項)ことは、その最も基本的な要件といえよう。政府・自治体の説明責任は、そうした行政行為のプロセスと結果を納税者に対して説明する責任である¹⁰⁾。

政府・自治体の法的責任である行政責任の履行状況をより直截的に反映する財務諸表が、一時点のストックを表示した貸借対照表ではなく、一定期間のフローを捕捉した成果計算書(またはその類似書類、以下同じ)であることは明白であろう。とすれば、政府・自治体による説明責任の履行をより目的適合的に支援する財務諸表は、貸借対照表ではなく、成果計算書ということになる。近年その必要性が強く叫ばれている行政評価との関連でいえば、行政評価に役立つ情報は基本的には、貸借対照表によってではなく、成果計算書によって提供されるということである。

政府・自治体の説明責任を鍵概念として制度の再構築をめざすとすれば、政

10) 政府・自治体財務諸表の利用者は、納税者(国民・住民)に限定されるわけではない。たとえば、GASB [1987] par. 30 では、政府財務報告書の利用者として、(a)市民、(b)議員および監視機関、(c)投資者および与信者の3グループが列挙されている。

府・自治体会計の目的は、以上のような観点から再定義されなくてはならないであろう。すなわち、政府・自治体による説明責任の履行を支援すると同時に、納税者による行政評価に役立つ情報を提供することが、政府・自治体会計の基本目的である。かかる目的の達成を図るためには、貸借対照表に加えて成果計算書を作成・開示することが欠くことのできない課題となる。

〔補注2〕 とはいえ、自治体における累積債務問題には以下のような制度的背景があり、したがって、それがどのような会計処理にもとづいて作成されるものであれ、貸借対照表の作成が当該問題の実態把握に必ずしも直結しないことに留意しておく必要がある。

自治体による地方債の発行は将来の税収の先取りを意味し、したがって現在の税収と歳出を所与とするかぎり、その償還のためには将来の増税が不可避となる。しかし償還財源の確保を目的として将来の増税を議会が前もって議決することは不可能であろう。つまり、このような意味において、「自治体は借入が出来ない」（吉田 [2000] 10ページ）仕組みになっているのである。

ところが現実には、多くの自治体が地方債を発行している。それが可能なのは、政府が地方債の償還を保証し、事実また税収の不足分を地方交付税交付金によって補填しているからに他ならない。自治体間で地方債の格付けにほとんど格差が観察されないのは、まさにかかる理由によるものである（乾 [2000] 42ページ）。要するに、わが国の地方債制度は政府の債務保証によって支えられた制度であって、地方債の発行は「実質的には〔……〕国債発行」（吉田 [2000] 12ページ）を意味するものとなっているのである。

2 財務諸表のあるべき体系と構成要素

(1) 行政成果報告書の導入

以上の検討から、制度再構築のための焦眉の課題は、行政活動に投入された資源とそれによって達成された成果を表示する成果計算書の導入であることが理解されるであろう。この計算書を、ここでは仮に「行政成果報告書」と呼んでおく。

行政成果報告書の主眼は、政府・自治体がその行政活動において「最小の経

費で最大の効果を挙げる」ような努力をどれだけ行ってきたか、もしそのような努力が十分でなかったとすればその原因は何かを表示することにある。

行政成果報告書は、複式簿記にもとづく損益計算書をその基本的構成要素として含むものである。しかしそれだけでは、上記の会計目的を十分に達成することはできないであろう。したがって行政成果報告書には、損益計算書のほか、行政サービスの提供能力、提供量、効果に関する明細が、最低限の追加的構成要素として含まれる必要がある。その内容の具体化にあたっては、GASB [1994] で提起された「行政サービス投入成果報告」(service efforts and accomplishments reporting) が参考になるであろう¹¹⁾。

(2) 貸借対照表の構成要素と資産測定

行政成果報告書の導入は、貸借対照表の意義を否定するものでは決してない。既述のように財産計算と成果計算を有機的に完成させることは複式簿記の最も基本的な機能であり、政府・自治体会計においても資源管理の体系性と網羅性を確保するうえで不可欠の計算手法となる。

問題は、貸借対照表の構成要素とりわけ資産をどのように認識し、測定するかである。前節でみたように現行の試行的実務では、政府・自治体の行政財産をそのまま会計上の資産として認識したうえで、過去に支払われた対価（の累計額）をもって当該各資産の貸借対照表価額とする会計処理が実施されている。しかし、かかる会計処理は取得原価主義の本旨に反するばかりでなく、政府・自治体財政の実態を隠蔽することにもつながりかねないものである。

政府・自治体財政の健全性なり債務返済能力なりを貸借対照表において表示するための理想的な方途は、財政学領域で主張されているように、行政財産それ自体ではなく、行政財産が具現しているはずの「将来の租税債権」を資産として認識し、その価値を測定することであろう（吉田 [2000] 11ページ）。資

11) 陳 [2000] で、アメリカにおける「行政サービス投入成果報告」の先行事例が紹介されている。また、自治省が現在導入を検討している「行政コスト計算書」は、その内容次第では、ここでいう行政成果報告書と同様の機能を果たす財務諸表となる可能性がある。

産のこのような認識・測定は、前掲の行政成果報告書の作成趣旨とも整合した会計処理となる。

とはいえ、かかる認識・測定を純粋なかたちで実務に適用することには、多くの困難性がともなうであろう。そこで次善の代替措置として、資産の認識については現行の試行的実務の外延的拡張を図りつつ¹²⁾、その測定についてはFASB [2000] で提示されたような現在価値測定を適用するという方途が考えられる。この場合、資産を地域別や種類別などに適宜区分したうえで、各資産グループごとにその利用によって生み出される将来のキャッシュフロー（金融資産の場合は将来の現金受領額、一般行政事務に利用される資産やインフラ資産の場合は将来の税金、現業活動に利用される資産の場合は将来の料金収入等）を見積り、これを現在価値に割り引くという手続がとられることになる。かかる測定をつうじて、行政財産としての価値が高い資産には高い評価額が、低い資産には低い評価額が、それぞれ付されることになる〔補注3〕。

このような資産測定は多くの仮定や見積りを必要とし、したがってそのかぎりで測定者の裁量や意図を反映したものとなるが、上掲の会計目的への貢献という点では現行の試行的実務よりも適合性の高い測定実務となるであろう。かかる測定は最先端の「企業会計的手法」に属するものであり、したがってその政府・自治体会計への適用は、「企業会計的手法の導入」という今日の政府・自治体会計論の前提からみても十分な妥当性を有した措置となりうるであろう。

〔補注3〕 このとき、非金融資産（とりわけ固定資産）の評価額の上限を取得原価とすれば、かかる測定は実質的には、FASB 基準書第121号や IASC 基準書第36号で標準化された減損会計に帰着することになるであろう。固定資産の減損会計は時価会計の一形態とみなされることが少なくないようであるが、資産価額の上方修正を許容せず下方修正のみを要請している点で、それは棚卸資産会計における低価法と共通するものである。低価法については、これを時価評価の一形態とみる解釈

12) 会計的認識の拡張にあたっては、政府・自治体が設置した公社、公団、事業団、公営企業、特殊法人等の連結が当面の課題となるであろう。他方、負債の側でも、債務負担行為や退職給付債務の計上（自治体の場合）が大きな課題となるであろう。

が存在する一方で、原価配分の一形態とみる有力な解釈も存在する（たとえば AICPA [1953] ch. 4, 平敷 [1990] 409ページ, 井上 [1995] 108ページ）。そして後者の解釈による場合、低価法は取得原価主義の枠内に位置する会計処理とみなすことができる。かかる解釈にしたがえば、固定資産の減損会計も取得原価主義の枠内に収まる会計処理とみなすことが可能となろう。とすれば、本稿で提案する資産の現在価値測定についても、現行の企業会計における取得原価主義の枠内にある会計処理として、これを位置づけることが可能となるのである。この問題は取得原価主義の本質をどう理解するかにかかわるものであり、会計理論の観点からは今後さらに検討されるべき問題であるといえよう。

IV 議論のまとめ

以上によって、政府・自治体会計をめぐる近年の動向を概観し、その特徴と問題点を企業会計の理論に照らして明らかにすると同時に、ありうべき制度再構築の方向と課題を規範論の観点から提示するという本稿の課題はおおむね達成されたものと思われる。現行の試行的実務と先行文献での議論の最も大きな問題点は、それらがもっぱら、本来の趣旨から逸脱した「取得原価主義」にもとづく貸借対照表の作成と解釈を中心に展開されていることにある。本稿では、かかる問題指摘にもとづき、政府・自治体会計の基本目的を再定義したうえで、制度再構築に向けた主たる課題として行政成果報告書の導入と資産への現在価値測定の適用の2つを提言した。

参考文献

- AICPA [1953] *Restatement and Revision of Accounting Research Bulletins*, Accounting Research Bulletins, No. 43.
- Federal Accounting Standards Advisory Board [1993] *Objectives of Federal Financial Reporting*, Statement of Federal Financial Accounting Concepts, No. 1.
- Financial Accounting Standards Board [2000] *Using Cash Flow Information in Accounting Measurements*, Statement of Financial Accounting Concepts, No. 7.
- Governmental Accounting Standards Board [1987] *Objectives of Financial Reporting*, Concepts Statement, No. 1.
- [1994] *Service Efforts and Accomplishments Reporting*, Concepts State-

ment, No. 2.

- Hatfield, H. R. [1909] *Modern Accounting: Its Principles and Some of Its Problems*, D. Appleton and Co., reprint ed., Arno Press Inc., 1976. (海老原竹之助訳『最新会計学』博文館, 1912年, 松尾憲橘訳『近代会計学—原理とその問題—』雄松堂, 1971年)。
- Littleton, A. C. [1933] *Accounting Evolution to 1900*, American Institute Publishing Co., reprint ed., Russell & Russell, 1966. (片野一郎訳『リトルトン会計発達史』増補版, 同文館, 1978年)。
- 会出一雄ほか [2000] 『国の貸借対照表作成の基本的考え方』大蔵省。
- 東 信男 [2000] 「国の公会計制度改革の課題と展望」『会計検査研究』第22号, 63-79ページ。
- 乾 智里 [2000] 「自治体債権格付けの現状」『企業会計』第52巻第6号, 42-48ページ。
- 井上良二 [1995] 『財務会計論』新世社。
- 岸 秀隆 [1999] 「地方自治体の貸借対照表と正味財産増減計算書」『地方自治研究』第14巻第2号, 36-50ページ。
- [2000] 「地方自治体の年次報告書」(都市経営改革研究会『地方分権時代の自治体財務戦略—都市経営における年次報告書と財務諸表の役割—』51-65ページ)。
- 京都市理財局 [1998] 『決算統計に基づく企業会計的分析について』。
- 財政事情の説明手法に関する勉強会 [2000] 『国の貸借対照表(試案)』大蔵省。
- 桜井久勝 [1996] 『財務諸表分析』中央経済社。
- 自治省 [2000a] 『地方公共団体の総合的な財政分析に関する調査研究会報告書』。
- 自治省 [2000b] 『地方公共団体のバランスシートの作成状況について(平成12年8月31日現在)』。
- 社会経済生産性本部 [1997] 『決算統計に基づいた企業会計的分析手法研究報告書』。
- 陳 琦 [2000] 「政府業績評価に役立つ情報開示—米国ポートランド市のSEA報告に関する事例研究—」『地方自治研究』第15巻第2号, 35-48ページ。
- 徳江 隆 [2000] 「自治体会計の再構築」『企業会計』第52巻第6号, 27-33ページ。
- 日本会計研究学会特別委員会 [1992] 『会計システムと簿記機構・簿記形態に関する研究—企業会計の本質への簿記論的側面からの考察—』最終報告。
- 日本簿記学会簿記理論部会 [2000] 『複式簿記システムの拡張可能性とその限界』最終報告。
- 藤井秀樹 [1997a] 『現代企業会計論—会計観の転換と取得原価主義会計の可能性—』森山書店。

- 藤井秀樹 [1997b] 「複式簿記の構造と機能の再検討」『日本簿記学会年報』第12号, 45-52ページ。
- [2001] 「政府・自治体会計の課題と展望」『企業会計』第53巻第1号, 63-68ページ。
- 筆谷 勇 [1999] 「公会計における固定資産会計」『公会計研究』第1巻第1号, 91-104ページ。
- 平敷慶武 [1990] 『動的低価基準論』森山書店。
- 宮本幸平 [2000a] 「自治体バランス・シートの作成意義と理論的問題点—固定資産評価の問題を中心に—」『徳島文理大学研究紀要』第59号, 171-180ページ。
- [2000b] 「地方自治体の貸借対照表論」(都市経営改革研究会「地方分権時代の自治体財務戦略—都市経営における年次報告書と財務諸表の役割—」18-50ページ)。
- 安平昭二 [1993] 『簿記要論』三訂版, 同文館。
- 吉田和男 [2000] 「新時代の地方財政における財務戦略」(都市経営改革研究会「地方分権時代の自治体財務戦略—都市経営における年次報告書と財務諸表の役割—」4-17ページ)。
- 吉田 寛 [1980] 「地方自治と会計責任」税務経理協会。
- 米田正己 [1999] 「公会計への企業会計的手法の導入について」『公会計研究』第1巻第1号, 3-16ページ。