

論文

## 公会計の財務諸表開示の指針について： 飯能市財務4表の検討を中心として

孔 炳 龍

### はじめに

公会計は、今日、企業会計に近づきつつある。従来のような、収支に基づく報告書にとどまらず、企業会計と同様に、発生主義会計を取り入れ、よりわかりやすい会計報告書を提供するようになった。本稿では、このような公会計の動向の中で、地元である飯能市を例に、基準モデルと総務省方式改訂モデル（以後、改訂モデルとする。）の相違点、そして基準モデルと改訂モデルの選択の指針について特に考察していきたいと思う。

### 1. 公会計とエイジェンシー理論<sup>1</sup>

桜井教授によると、「現代の代表的な企業形態たる株式会社は、経営者（法的には取締役）が株主（stockholder）から委託された資金と債権者（creditor）から借入れた資金を運用し、獲得した利益を配当として株主に分配する組織である。この組織の構成員のうち、株主と経営者の間、および株主と債権者の間には、利害対立が生じる可能性がある。まず、最初に、株主と経営者は、資金の委託者と受託者の関係にある。すなわち株主は、自己の所有する資金の管理と運用を委託する者（principal、主人）であり、他方、経営者は資金の管理・運用の権限委譲を受けて株主の利益のために行動する受託者（agent、代理人）である。委託者と受託者の間のこのような関係を、エイジェンシー関係という<sup>2</sup>。

このエイジェンシー関係であるが、この関係において、受託者である経営者は、委託者である株主から委託された資金を誠実に管理するだけでなく、委託者である株主の利益が最大になるように自己の全能力を投入して

経営活動をおこなうべき責任を負うことになる。

この責任は、受託責任 (stewardship) とよばれる<sup>3</sup>。

地方自治体 (たとえば、飯能市など) の公会計の場合、委託者であるプリンシパルは、地域住民であり、受託者であるエイジェントは、地方自治体の長 (たとえば、飯能市長など) ということになるであろう。

現代経済学では、経済人は、自己の利益の最大化をめざして行動すると考えられている。したがって、株式会社の場合、受託者である経営者は、受託責任を常に誠実に遂行するとは限らない。すなわち、受託者である経営者は、委託者である株主の利益よりも自己の個人的利益を優先させる可能性があるのである<sup>4</sup>。

そのような例として、次のようなことがあげられる。たとえば、受託者である経営者は、自己の役得として過大な交際費を支出し、企業資産を私物化するおそれがある。また、経営者は、自己の労力や精神的な負担を考慮して、委託者である株主にとって最善の投資プロジェクト選択しないおそれもある。すなわち、新規事業の開始には大きな心理的コストが伴うことから、受託者である経営者が新しい投資機会に挑まず、本来ならば、得られたはずの利益を逸失することも考えられるのである<sup>5</sup>。

このように、エイジェンシー関係から明らかなことは、プリンシパルがエイジェントの誠実性に関して不信をいだく可能性があり、プリンシパルとエイジェントの間には利害の対立が生じるおそれが考えられるのである。

このような利害対立は、効率的な市場を想定するならば、市場によって、淘汰され解消されることで解決することもあるであろう。たとえば、経営者と株主の利害の対立の場合、経営者の労働者市場によって、経営者の地位をめぐるおこなわれる多くの候補者の中での競争によって、不適任者が淘汰されることで、自然に解消されることが考えられる。

また、効率的な市場とは別に、受託者である経営者から委託者である株主への会計報告の伝達によって、両社の利害対立が解消することも考えられる。

桜井教授によると、「……経営者は株主からの信頼を得て自己の地位を確保するため、自己が株主の利益に合致するよう誠実に行動したことを伝

公会計の財務諸表開示の指針について：飯能市財務4表の検討を中心として  
達する手段として、受託資金の管理・運用の状況とその結果としての経営成績を自発的に報告する動機を有する。他方、株主は経営者による資金管理の誠実性と資金運用能力に注目しており、その判断のための基礎として、会計報告を要求することになる。そしてその報告に基づいて経営者が不適切であると判断した株主は、株主総会で議決権を行使して経営者の解任や不再選を通じて自己の権利を保全することができるのである。経営者が株主に対してこのような会計報告を行うべき責任を会計責任 (accountability)<sup>6</sup>という<sup>7</sup>。

このように財務会計によって作成された会計報告書により、株主と経営者の間での利害調整がおこなわれるメカニズムは、財務会計の利害調整機能とよばれている。

地方自治体（たとえば飯能市）の公会計を考える場合、これをエイジェンシー関係でとらえるならば、委託者であるプリンシパル（飯能市の場合、飯能市民）と受託者であるエイジェント（飯能市の場合、飯能市長）との間の利害対立を、財務4表といった会計報告で調整すると考えられる<sup>8</sup>。

## 2. 公会計と企業会計

企業会計に限らず、公会計においても、会計情報は有用である必要がある<sup>9</sup>。もし、有用でないとしたならば、まさにそのような会計情報は無用の長物ということになるであろう。

会計情報の有用性を考える場合、その有用性とは、現行の企業会計では、主に情報利用者の意思決定有用性を意味する。

舛井教授は、2003年の日本の公会計概念フレームワークと2006年の日本の財務会計概念フレームワークを比較して次のように考察している。

日本の公会計概念フレームワークと日本の財務会計概念フレームワークの共通点は、「……いずれも情報利用者の『意思決定』に有用な情報を提供することをその目的としていることである」<sup>10</sup>。すなわち、両者とも、意思決定有用性アプローチから強い影響を受けているといえる。

次に、日本の公会計概念フレームワークと日本の財務会計概念フレーム

ワークの共通点として、財務報告の目的を達成するための、会計情報の備えるべき質的特性を明らかにしている点があげられる。

日本の財務会計概念フレームワークでは、会計情報に求められる基本的特性として意思決定有用性をあげ、それを支える特性として、意思決定との関連性<sup>11</sup>と信頼性を置いている。意思決定との関連性の下位概念には、情報価値の存在と情報ニーズの充足があり、信頼性の下位概念としては、表現の忠実性、検証可能性そして中立性がある<sup>12</sup>。

一方、日本の公会計概念フレームワークでは、会計情報に求められる基本的特性に、政府の受託責任の明確化、情報利用者の意思決定への有用性があげられている。そして、意思決定有用性の基本的特性として、日本の財務会計概念フレームワークと同様に、目的適合性と信頼性があげられている。これらの基本的特性の要素として、予測価値、フィードバック価値、適時性、実質優先主義、中立性、完全性、検証可能性、監査可能性、慎重性、保守主義が置かれている。

以下、日本の財務会計概念フレームワークと日本の公会計概念フレームワークの質的特性をそれぞれ示すことにしよう<sup>13</sup>。

舛井教授は、日本の公会計概念フレームワークと日本の財務会計概念フレームワークの違いについて、次のように述べている。「……いずれもが

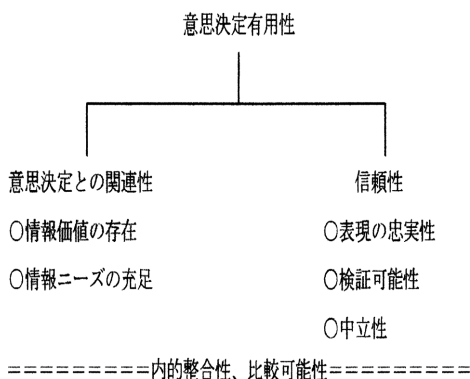


図1 日本の財務会計概念フレームワークの質的特性

出所：企業会計基準委員会(2006、第2章、第22項)

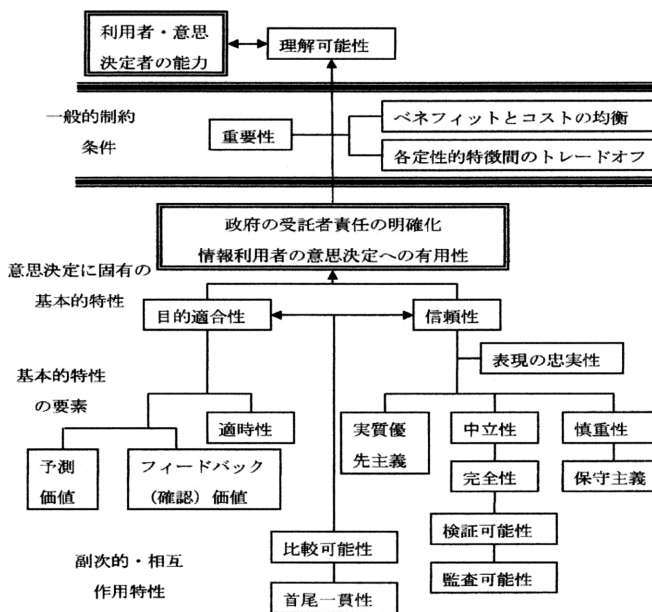


図2 日本の公会計概念フレームワークの質的特性  
出所：日本公認会計士協会（2003b、p. 30）

意思決定有用性アプローチから強い影響を受けていることが明らかになったが、意思決定有用性アプローチを考える際には、財務報告によって一体『誰の』『どのような』意思決定に有用な情報が提供されるのかについて考えなければならない。意思決定を行う主体が異なれば、直面している意思決定の内容やその意思決定のために必要とされる情報内容も異なってくるのは必然といえる<sup>14</sup>。

企業会計の場合、投資者をはじめとする利害関係者は、経済的な意思決定に有用な情報として、企業価値評価の基礎となる情報である将来キャッシュ・フローを予測するのに役立つ企業成果などの開示を望んでいると考えられる。

すなわち、企業会計における意思決定有用性アプローチは、株式や社債の価値を評価するに際して、投資者に有用な会計情報を提供することを志向していると思われる。

一方、舛井教授によると、公会計における意思決定有用性アプローチは、企業会計における意思決定有用性アプローチと異なると考えられる<sup>15</sup>。

舛井教授は次のように述べている。「財務会計では、投資家が、企業の発行する株式や社債の価値を推定し、実際に投資を行うか否か、あるいは既存株主であれば株式を保有し続けるかどうかについて経済的な意思決定に直面していた。そこでの投資家は不確実な将来キャッシュフローへの期待のもとに、自らの意思で自己の資金を企業に投下する……ことが想定されている。しかし、公会計の主な利用者である国民は納税という行為を通じて政府に資金を提供している。そして、その納税という行為は、自発的に行うものではなく、非自発的、あるいは強制的なものである。そうだとすると、公会計においては、財務会計のような意思決定有用性アプローチをそのまま適用することはできないのである」<sup>16</sup>。

すなわち、「公会計の情報利用者である国民の納税という行為が非自発的で強制的なものである以上、そこに意思決定を行う余地はない<sup>17</sup>。」のである。

それでは、公会計の情報利用者である国民はどのような情報を必要としているのであろうか。日本の公会計概念フレームワークには次のように述べられている。「国民、国会議員等、公会計情報の全ての外部利用者が、国政担当者（内閣及びその構成員たる閣僚）による受託責任（stewardship）の遂行状況の把握とその評価のため、政府の全般的な財政状況（financial condition）に関する公会計情報（一般目的外部財務報告）を必要とする<sup>18</sup>。」とある。すなわち、公会計では、会計の基本的機能である受託責任の遂行状況の評価に対する情報を必要としており、前章で考察した、エイジェンシー関係がまさに、公会計においても存在すると考えられるのである。

したがって、公会計の場合、プリンシパルである国民（飯能市の場合、市民）は、受託責任の遂行状況を評価するための情報、政府（飯能市の場合、市政）活動の業績・成果を評価するための情報、そして予算準拠性を評価するための情報が必要であると考えられる。

プリンシパルである国民（飯能市の場合、市民）は、これらの情報を用いて、各種の経済的、社会的または政治的な意思決定をおこなう。具体的

公会計の財務諸表開示の指針について：飯能市財務4表の検討を中心として

には、この場合、公的部門が提供するサービスを利用するか否か、市民運動をおこなうか否か、選挙における投票、場合によっては、自ら選挙に立候補するなどの意思決定が考えられる。

そこで、次に、会計基準の役割について考察してみよう。

日本の財務会計概念フレームワークによると、「経営者は本来、投資家の保守的なリスク評価によって企業価値が損なわれないよう、自分の持つ私的な企業情報を自発的に開示する誘因を有している。それゆえ、たとえ公的な規制がなくても、投資家に必要な情報はある程度まで開示されるはずである。ただし、その場合でも、虚偽情報を排除するとともに情報の等質性を確保する最小限のルールは必要であり、それを当事者間の交渉（契約）に委ねていたのではコストがかかりすぎることになる。それを社会的に削減すべく、標準的な契約を一般化して、会計基準が形成される。ディスクロージャー制度を支える社会規範としての役割が、会計基準に求められているのである」<sup>19</sup>。

かように、企業会計においては、企業の経営者側に企業情報を自発的に開示する誘因が存在していることから、会計基準が最小限のルールであるのに対して、公会計では、会計情報を自発的に開示する誘因が存在しない。

なぜならば、舛井教授によると、「一つ目の公共部門の経済主体の資金調達の見点であるが、企業は投資家が自発的な取引を行っている資本市場から経営に必要な資金を調達する一方、公共部門の経済主体は課税という形態で強制的に資金を調達することができる。国民は非自発的に納税を行わねばならず、その金額についても予め決まった金額、あるいは予め決まった方法で計算された金額を納税することになる。そこでは、企業のケースと同様に、公共部門の経済主体と国民の間には情報の非対称性が存在しているが、国民の支払う納税額は既に決定しており、国民は保守的な評価をして納税額を少なくすることができない。そういった意味で国民は市場価格によって保護されない存在である。つまり、国民等の『情報の受け手は社会的な弱者である』ということができる<sup>20</sup>」からである。

また、次に舛井教授によると、「二つ目の公共部門の経済主体の受託責任、政府活動の業績・成果そして予算準拠性を評価するための情報という

観点から考察する。もし公共部門の経済主体が積極的な情報開示によって国民が公共部門の経済主体の効率性などの業績を評価し、それが選挙などの政治的な意思決定を通じて便益をもたらすと考えているのであれば、開示は積極的に行われてきたはずである。しかし、現実にはそうになっていない。というのは、もし積極的に公会計の情報を開示しても、選挙民たる国民には容易に比較対象が存在しない、あるいは会計情報をもとに選挙に関する政治的意思決定を行うことができるほど会計に習熟していないなど、国民は公共部門の経済主体の財務報告を受託責任の評価に利用しないだろうと考えていたためであろう。そうであれば、あえてコストを負担して公会計情報を提供することはしないだろうと推測できる<sup>21)</sup>。

これらのことから、公会計では、会計情報を自発的に開示する誘因が存在しないと考えられる。

### 3. 基準モデルと改訂モデル

大塚教授は「いずれの方式も、地方公共団体の財務会計の改革にあたって財産台帳の抜本的な整備や複式簿記・発生主義の導入を求めている点は共通しているものの、最終的に作成される財務4表は質的にも大きく異なっている<sup>22)</sup>」と述べている。

基準モデルは、改訂モデルよりもより詳細なモデルであることは確かであり、その分、改訂モデルよりもコストの負担が大きいことは事実である。そこで、以下では、基準モデルと改訂モデルのしくみの相違について考察することにしよう。

はじめに、固定資産台帳の違いについてみていくことにしよう。

新和会計グループによると、両モデルの特徴として、固定資産台帳を比較すると以下の表1のようになる。

表1からわかるように、基準モデルでは、初年度期首に、現存する固定資産をすべてリストアップして公正価値により評価する。そして、その後は、発生主義的な財務データから固定資産情報を作成し、その他、公正価値により評価する。一方、改訂モデルでは、固定資産を売却可能資産と売



公会計の財務諸表開示の指針について：飯能市財務4表の検討を中心として

表1 基準モデルと改訂モデルの固定資産台帳の相違点

(比較1) —固定資産台帳を中心に

	基準モデル	総務省方式改訂モデル
固定資産の算定方法 (初年度期首残高)	○現存する固定資産をすべてリストアップし、公正価値による評価	○売却可能資産：時価評価 ○売却可能資産以外：過去の建設事業費の積上げにより算定 ⇒段階的に固定資産情報を整備
固定資産の算定方法 (継続作成時)	○発生主義的な財務データから固定資産情報を作成 ○その他、公正価値により評価	
固定資産の範囲	○全ての固定資産を網羅	○当初は建設事業費の範囲 ⇒段階的に拡張し、立木、物品、地上権、ソフトウェアなどを含めることを想定
台帳整備	○開始貸借対照表作成時に整備 その後、継続的に更新	○段階的整備を想定 ⇒売却可能資産、土地を優先
作成時の負荷	○当初は、固定資産の台帳整備及び仕訳パターンの整備等に伴う負荷あり ○継続作成時には、負荷は減少(*)	○当初は、売却可能資産の洗い出しと評価、回収不能見込額の算定など、現行総務省方式作成団体であれば負荷は比較的軽微 ○継続作成時には、段階的整備に伴う負荷あり
財務書類の検証可能性	○開始時未分析残高を除き、財務書類の数値から元帳、伝票に遡って検証可能(**)	○元帳の段階的整備により、検証可能性を高めることは可能
財務書類の作成・開示時期	○出納整理期間後、早期の作成・開示が可能(***)	○出納整理期間後、決算統計と平行して作成・開示

(注) 実務P2。(注) は筆者

\*固定資産台帳の継続作成時の負荷は作成時より減少するものの負荷は残り、また仕訳、帳簿管理の負荷は継続発生する。

\*\*帳簿組織上の検証可能性であって、評価の公平性や事実の検証能力はない。

\*\*\*決算統計が遅くなる理由は監査と決算認定の手続の関係からである。早期開示にはこれらの調整が必要

改訂モデルであっても、事務的には早期開示が可能であり、リアルタイムの処理システムも可能

出所：新和会計グループ

<http://sinwagroup.jp/p-account/pa-corner/post394.html>, 2008、9、18

却可能資産以外に区分し、売却可能資産は時価評価をおこない、売却可能資産以外には、過去の建設事業費の積上げにより算定し、段階的に固定資産情報を整備する。

固定資産の範囲は、基準モデルでは、すべての固定資産を網羅するのに対して、改訂モデルでは、段階的に拡張し、立木、物品、地上権、ソフトウェアなどを含めることを想定している。

台帳の整備であるが、基準モデルでは、開始貸借対照表作成時に整備して、その後は、継続的に更新する。一方、改訂モデルでは、段階的整備を想定しており、売却可能資産や土地を優先している。

作成時の負荷であるが、基準モデルでは、当初、固定資産の台帳整備及び仕訳パターンの整備などに伴う負荷があり、その後、継続作成時には負荷が減少すると考えられる。一方、改訂モデルでは、当初は、売却可能資産の洗い出しと評価、回収不能見込額の算定などで、負荷は比較的軽微であるものの、その後、継続作成時には段階的整備に伴う負荷があることになる。

最後に、財務書類の検証可能性と作成・開示時期であるが、基準モデルでは、開始時未分析残高を除き、財務書類の数値から元帳、伝票に遡って検証可能であり、出納整理期間後、早期の作成・開示が可能である。一方、改訂モデルでは、元帳の段階的整備により、検証可能性を高めることが可能であり、出納整理期間後、決算統計と平行して、作成開示をおこなう。

かように、固定資産台帳を比較すると、基準モデルと改訂モデルとでは、早期に固定資産台帳を完備する基準モデルと、遅れるものの、段階的に固定資産台帳を整備する改訂モデルという形で、時間的なずれがあるものの、いずれほぼ同等の固定資産台帳が形成されることが予想される。

次に、帳簿の記録管理をみてみよう。

基準モデルでは、複式簿記を前提としており、さらに取引の都度、取引を記録し、財務4表を誘導する完全な誘導法を基本としており、日常的な事務負荷が問題になる。一方、改訂モデルでは、決算統計の数値を組替えて財務4表を作成することになる。

したがって、基準モデルでは、資産（繰延資産、原価、資本的支出）と

公会計の財務諸表開示の指針について：飯能市財務4表の検討を中心として

表2 基準モデルと改訂モデルの帳簿の記録管理の比較

	基準モデル	総務省方式改訂モデル
帳簿組織	○主要簿 仕訳帳（仕訳伝票） 総勘定元帳 ○補助簿 固定資産台帳（建設仮勘定台帳） 資産負債整理簿 純資産変動整理表	○不要
取引の記録	○発生の都度又は期末に一括して 個々の取引情報を複式記録（仕訳） （簡便作成法（決算組替法））： 例外	○不要
財務4表の作成	○勘定口座から直接に集計、誘導	○決算データを組替集計
簿記会計知識	○資産（繰延資産、原価、資本的支出）と費用の区分など簿記会計の知識が必須	○財務情報を読み取り、活かすための会計知識は必要

出所：新和会計グループ

<http://sinwagroup.jp/p-account/pa-corner/post394.html>、2008、9、18

表3 基準モデルと改訂モデルの純資産変動計算書の相違点

	基準モデル	総務省方式改訂モデル
財源の範囲	○公共資産等に係るすべての財源	○純資産の範囲内の財源
資産形成活動の総額管理	○する	○しない（BS情報で補完）
公債を含む財源の体系的管理	○する	○しない（BS情報で補完）
資産形成活動以外の行政活動 収支の段階的区分表示	○しない	○する

出所：新和会計グループ

<http://sinwagroup.jp/p-account/pa-corner/post394.html>、2008、9、18

費用区分などの簿記会計の知識が必須である一方、改訂モデルでは、財務情報を読取り、活かすための会計知識が必要なだけにとどまる。

次に、純資産変動計算書をみてみよう。基準モデルでは、財源の範囲として、公共資産などに係るすべての財源を財源の範囲に入れている。一方、改訂モデルは、純資産の範囲内の財源にとどまっている。また、資産形成活動の総額管理や公債を含む財源の体系的管理を基準モデルはおこなうのに対して、改訂モデルでは、貸借対照表情報で補完するにとどまっている。また、資産形成活動以外の行政活動収支の段階的区分表示は、基準モデルではおこなわないのに対して、改訂モデルではおこなっている点に違いが見られる。

#### 4. 財務4表のしくみ（飯能市の場合）

財務4表について、飯能市を例にみていくことにしよう。新地方公会計制度に基づく財務4表とは、貸借対照表、行政コスト計算書、資金収支計算書、そして純資産変動計算書のことである<sup>23,24</sup>。

2006年6月に成立した「簡素で効率的な政府を実現するための行政改革の推進に関する法律」を契機に、「新地方公会計制度の整備」が求められた。

その結果、複式簿記・発生主義の思考に基づく企業会計的手法により、2008年度から、財務4表を作成公表することになった。

飯能市は、2008年度の決算から総務省が新たに示した総務省方式改訂モデルにより財務4表を作成し公表している。

財務4表のうち、貸借対照表は、住民サービスを提供するために保有している財産（資産）と、その資産をどのような源泉（負債・純資産）によって賄っているかを総括的に対象表示して、財政状態を表した財務諸表である。

また、行政コスト計算書は、企業会計では損益計算書に対応する計算書であり、1年間の会計期間（4月1日から翌年の3月31日まで）の行政活動のうち、福祉給付やごみの収集といった資産形成に結びつかない行政サービスに係る経費と、その行政サービスの対価として得られた収入額の

公会計の財務諸表開示の指針について：飯能市財務4表の検討を中心として  
財源を対比させた財務諸表である。

また、純資産変動計算書は、企業会計では、株主資本等変動計算書に対応する計算書であり、貸借対照表の純資産の部に計上されている各金額が、会計期間でどのように変動したかを表している財務諸表である。

最後に、資金収支計算書であるが、これは、企業会計では、キャッシュ・フロー計算書に対応する計算書であり、歳計現金（資金）の増減の情報を、性質の異なる3つの区分（「経常的収支の部」「公共資産整備収支の部」「投資・財務的収支の部」）に分けて表示した財務諸表である。

なお、対象範囲は、普通会計、市全体の会計、連結対象会計の3つに分かれており、飯能市の場合、普通会計では、一般会計のほか、笠縫土地区画整理特別会計、双柳南部土地区画整理特別会計、岩沢北部土地区画整理特別会計、岩沢南部土地区画整理特別会計からなっている。また、市全体の会計では、普通会計のほか、国民健康保険特別会計、下水道特別会計、特定環境保全公共水道特別会計、介護保険特別会計、後期高齢者医療特別会計、訪問看護ステーション特別会計、想定事業会計（介護老人保健施設）、水道事業会計からなっている。そして、連結対象会計では、市全体のほか、埼玉西部広域事務組合、埼玉県市町村総合事務組合、埼玉県都市競艇組合、彩の国さいたま人づくり広域連合、埼玉県後期高齢者医療広域連合、飯能市土地開発公社、飯能市社会福祉協議会から構成されている。

対象範囲を図で表わすならば、図3のようになる。

それでは、2012年度の飯能市の財務4表（普通会計）を以下に表すこと

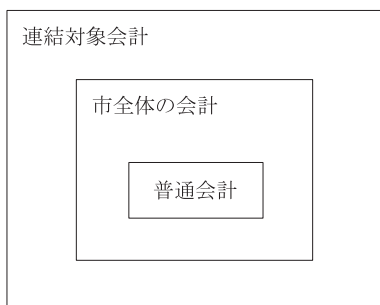


図3 飯能財務4表の対象範囲

にしよう<sup>25</sup>。

表4は、飯能市（普通会計）の2012年度の貸借対照表である。また、表5は、それぞれ、飯能市（普通会計）の2012年度の行政コスト計算書、純資産変動計算書、および資金収支計算書である。

飯能市は、これらを基に、財務分析をおこなっている<sup>26</sup>。それでは、主要な財務分析をみていくことにしよう。先ず、社会資本形成の世代間負担比率である。社会資本形成の結果を表す公共資産のうち、純資産による形成割合をみることによって、これまでの世代（過去および現世代）によって既に負担された割合をみるができる。

式で表すと以下の(1)式になる。

表4 飯能市（普通会計）の2012年度の貸借対照表

<b>貸借対照表</b>		平成25年3月31日現在 ( )は前年度比																							
「貸借対照表」とは、市民の皆さんが利用する市の施設(財産)、市の所有する現金や債権、資産形成のために投資された資金などが、どのくらいあるのかを示したもので、資産・負債・純資産の3つの要素から構成されています。左右の合計額が等しいこと、現時点の資産と負債などの残高(=バランス)を示していることからバランスシートとも呼ばれます。																									
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="text-align: center;"><b>○資産</b></td> <td style="text-align: right;"><b>252,028,056千円</b> (+8,271,152千円)</td> </tr> <tr> <td colspan="2" style="font-size: x-small;">市が所有している財産の内容と金額です。行政サービスの提供能力を表しています。</td> </tr> <tr> <td colspan="2" style="font-size: x-small;">内訳</td> </tr> <tr> <td style="font-size: x-small;">・公共資産</td> <td style="text-align: right; font-size: x-small;">240,859,831千円 (+5,422,988千円)</td> </tr> <tr> <td colspan="2" style="font-size: x-small;">道路、公園、学校、庁舎など</td> </tr> <tr> <td style="font-size: x-small;">・投資等</td> <td style="text-align: right; font-size: x-small;">7,614,714千円 (+3,391,256千円)</td> </tr> <tr> <td colspan="2" style="font-size: x-small;">基金、出資金、長期返還債権など</td> </tr> <tr> <td style="font-size: x-small;">・流動資産</td> <td style="text-align: right; font-size: x-small;">3,553,511千円 (△543,092千円)</td> </tr> <tr> <td colspan="2" style="font-size: x-small;">現金、預金、財政調整基金、市税未収金など</td> </tr> <tr> <td colspan="2" style="font-size: x-small;">うち歳計現金 1,636,858千円(△85,616千円)</td> </tr> </table>	<b>○資産</b>	<b>252,028,056千円</b> (+8,271,152千円)	市が所有している財産の内容と金額です。行政サービスの提供能力を表しています。		内訳		・公共資産	240,859,831千円 (+5,422,988千円)	道路、公園、学校、庁舎など		・投資等	7,614,714千円 (+3,391,256千円)	基金、出資金、長期返還債権など		・流動資産	3,553,511千円 (△543,092千円)	現金、預金、財政調整基金、市税未収金など		うち歳計現金 1,636,858千円(△85,616千円)		<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="text-align: center;"><b>○負債</b></td> <td style="text-align: right;"><b>35,483,666千円</b> (+497,344千円)</td> </tr> <tr> <td colspan="2" style="font-size: x-small;">借入金(市債)や将来の職員の退職金など、将来世代の負担で返済していく債務です。</td> </tr> </table>	<b>○負債</b>	<b>35,483,666千円</b> (+497,344千円)	借入金(市債)や将来の職員の退職金など、将来世代の負担で返済していく債務です。	
<b>○資産</b>	<b>252,028,056千円</b> (+8,271,152千円)																								
市が所有している財産の内容と金額です。行政サービスの提供能力を表しています。																									
内訳																									
・公共資産	240,859,831千円 (+5,422,988千円)																								
道路、公園、学校、庁舎など																									
・投資等	7,614,714千円 (+3,391,256千円)																								
基金、出資金、長期返還債権など																									
・流動資産	3,553,511千円 (△543,092千円)																								
現金、預金、財政調整基金、市税未収金など																									
うち歳計現金 1,636,858千円(△85,616千円)																									
<b>○負債</b>	<b>35,483,666千円</b> (+497,344千円)																								
借入金(市債)や将来の職員の退職金など、将来世代の負担で返済していく債務です。																									
		<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="text-align: center;"><b>○純資産</b></td> <td style="text-align: right;"><b>216,544,390千円</b> (+7,773,808千円)</td> </tr> <tr> <td colspan="2" style="font-size: x-small;">過去及び現世代が既に負担して、支払いが済んでいる正味の資産です。市の資産全体のおよそ86%を占めています。</td> </tr> </table>	<b>○純資産</b>	<b>216,544,390千円</b> (+7,773,808千円)	過去及び現世代が既に負担して、支払いが済んでいる正味の資産です。市の資産全体のおよそ86%を占めています。																				
<b>○純資産</b>	<b>216,544,390千円</b> (+7,773,808千円)																								
過去及び現世代が既に負担して、支払いが済んでいる正味の資産です。市の資産全体のおよそ86%を占めています。																									
		<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="text-align: center;"><b>計</b></td> <td style="text-align: right;"><b>252,028,056千円</b> (+8,271,152千円)</td> </tr> </table>	<b>計</b>	<b>252,028,056千円</b> (+8,271,152千円)																					
<b>計</b>	<b>252,028,056千円</b> (+8,271,152千円)																								

出所：飯能市

<http://www.city.hanno.saitama.jp/cmsfiles/contents/0000006/6274/24gaiyou-hutu.pdf>

公会計の財務諸表開示の指針について：飯能市財務4表の検討を中心として

表5 飯能市の行政コスト計算書・純資産変動計算書・資金収支計算書

行政コスト計算書	純資産変動計算書
平成24年4月1日～平成25年3月31日 ( )は前年度対比	平成24年4月1日～平成25年3月31日
市の行政活動は、福祉や教育などでの人的サービスや給付サービスの提供など、資産形成につながる行政サービスが大きな比重を占めています。そのためのコスト(原価・費用)がいくらかかっているかを示したものです。 平成24年度1年間の飯能市のコスト総額は21,397,873千円(△2,944,026千円)で、市民1人あたりでは262,517円(△33,469円)です。	市の純資産(正味の資産)が、平成23年度中にとどらぬに増減したかを示したものです。 平成24年度1年間で、市の純資産は4,726,008千円増加しています。
<b>経常行政コスト(A)</b> 21,397,873千円 (△2,944,026千円)	<b>期首(平成23年度末)純資産残高</b> 211,818,382千円
・人にかかるコスト →職員の手当、退職手当など ・物にかかるコスト →物品購入、光熱水費、施設などの修繕費、減価償却費など ・移転支出的なコスト →児童手当や生活保護などの社会保障給付、各種団体への補助金、繰出金など ・その他のコスト →市債の利子など	<b>内訳</b> ・経常行政コスト ・財源の調達 ・その他
<b>経常収益(B)</b> 584,673千円 (+12,703千円)	<b>期末(平成24年度末)純資産残高</b> 216,544,390千円
行政サービスの利用により、市民の皆さんが直接負担する施設使用料や手数料などです。	
<b>(差引A-B)純経常行政コスト(C)</b> 20,813,200千円 (△2,956,729千円)	<b>資金収支計算書</b> 平成24年4月1日～平成25年3月31日
	1年間の市の現金の収入と支出が、どのような理由で増減しているかを、性質別に区分して示したものです。 飯能市の場合、経常的収支の黒字分を大きな資金が必要となる資産整備やその他の借入金返済の返済に充てていることがわかります。 平成24年度1年間で、飯能市の資金は65,646千円減少しています。
	<b>期首(平成23年度末)資金残高</b> 1,702,504千円
	<b>内訳</b> ・経常的収支 5,275,804千円 ・公共資産整備収支 △1,309,736千円 ・投資・財務的収支 △4,031,814千円
	<b>期末(平成24年度末)資金残高</b> 1,636,858千円

出所：飯能市

<http://www.city.hanno.saitama.jp/cmsfiles/contents/0000006/6274/24gaiyou-hutu.pdf>

社会資本形成の過去および現世代負担比率(%)

$$= \text{純資産合計} \div \text{公共資産合計} \times 100 \quad (1)$$

また、地方債に着目するならば、将来返済しなければならない、すなわち、今後の世代による負担の割合をみる事ができる。

式で表すと以下の(2)式になる。

社会資本形成の将来世代負担比率(%)

$$= \text{地方債残高} \div \text{公共資産合計} \times 100 \quad (2)$$

結果は、社会資本形成の過去および現世代負担比率は、88.6% (-0.1ポイント)<sup>27</sup>で、社会資本形成の将来世代負担比率は、9.9% (+0.5ポイント)であった。

平均は、過去および現世代負担比率は、50%～90%の間、将来世代負担

比率は、15%～40%の間の比率である。したがって、飯能市の場合、将来世代への負担は比較的小さいことがわかる。

次に、歳入額対資産比率をみてみよう。この歳入総額に対する資産の比率は、資産の形成に何年分の歳入が充当されたかをみることができる。

式で表すと以下の(3)式になる。

$$\text{歳入額対資産比率} = \text{資産合計} \div \text{歳入総額} \quad (3)$$

結果は、歳入額対資産比率は、8.5（-0.4ポイント）である。

平均は、3.0～7.0の間である。したがって、飯能市の場合、社会資本の整備に重点を置いてきたため、平均よりも大きな数値となっていると考えられる。

かように、飯能市のように、財務4表を公表することによって、飯能市の利害関係者は、かような財務分析の結果を入手することや、自ら財務分析をおこなうことも可能となる。

## 5. 財務諸表開示の指針の必要性

全国1,800の地方公共団体は、平成20年度決算から、民間の会計手法を導入して、財務諸表を作成することが要請されてきた。作成する財務諸表の形態（会計モデル）は、これまで述べてきたように2種類（「総務省方式改訂モデル」と「基準モデル」）用意されており、各団体はどちらかを選択する事になっている。

総務省のヒアリングに依れば、前者を採用する団体が9に対して、後者のそれは1の割合に止まっているという。以下の表6は、2013（平成25）年に調査された、2011（平成23）年度の各地方公共団体の財務4表の作成状況である。市区町村をみると、基準モデルを採用しているのが、193件に対して、改訂モデルを選択しているのが、1,023件とヒアリングと同様の結果になっている。

これまで述べてきたように、新和会計グループは、総務省方式改訂モデルと基準モデルに大きな違いはないという。しかしながら、選択の結果から推察するに、明らかに、飯能市をはじめ地方公共団体の多くは、総務省



公会計の財務諸表開示の指針について：飯能市財務4表の検討を中心として

表6 基準モデルと改訂モデル等の選択状況

(単位：団体、%)

区 分	合 計	都道府県	市区町村		
				指定都市	指定都市を 除く市区町村
作成済	1,290(72.1%)	46(97.9%)	1,244(71.4%)	19(95.0%)	1,225(71.1%)
基準モデル	197(11.0%)	4( 8.5%)	193(11.1%)	4(20.0%)	189(11.0%)
総務省方式改訂モデル	1,062(59.4%)	39(83.0%)	1,023(58.7%)	15(75.0%)	1,008(58.5%)
旧総務省方式	20( 1.1%)	0( ー )	20( 1.1%)	0( ー )	20( 1.2%)
その他のモデル	11( 0.6%)	3( 6.4%)	8( 0.5%)	0( ー )	8( 0.5%)
作成中	421(23.5%)	1( 2.1%)	420(24.1%)	1( 5.0%)	419(24.3%)
基準モデル	57( 3.2%)	0( ー )	57( 3.3%)	0( ー )	57( 3.3%)
総務省方式改訂モデル	354(19.8%)	1( 2.1%)	353(20.3%)	1( 5.0%)	352(20.4%)
旧総務省方式	3( 0.2%)	0( ー )	3( 0.2%)	0( ー )	3( 0.2%)
その他のモデル	7( 0.4%)	0( ー )	7( 0.4%)	0( ー )	7( 0.4%)
作成済又は作成中	1,711(95.6%)	47(100%)	1,664(95.5%)	20(100%)	1,644(95.5%)
未着手	78( 4.4%)	0( ー )	78( 4.5%)	0( ー )	78( 4.5%)
合 計	1,789(100%)	47(100%)	1,742(100%)	20(100%)	1,722(100%)

出所：総務省（2013、p.3）

方式改訂モデルを選択していることから、改訂モデルの方が、地方公共団体により選好されていることは明らかである。

第2章で考察したように、公会計は、企業会計と異なり、経済主体の資金調達観と公共部門の経済主体の受託責任、政府活動の業績・成果そして予算準拠性を評価するための情報という観点から、会計情報を自発的に開示する誘因が存在しないと考えられる。

基準モデルに比して、改訂モデルが選好されているのは、まさに、公会計の経済主体における、会計情報を自発的に開示する誘因の欠如を物語るといえる。

飯能市をはじめ多くの地方公共団体が採用している改訂モデルは、従来のモデルに比べて、はるかにわかりやすく、情報利用者の立場で、公会計情報が提供されていると考えることができる。しかしながら、一方、基準モデルと改訂モデルを選択制にしたことには、大きな問題があると考えられるのである。

というのも、もし、本稿で考察してきたように、地方公共団体の経済主体に公会計情報を開示する誘因がないとしたならば、基準モデルと改訂モデルの選択制で、コストの面から、改訂モデルがより多く選好されることは容易に想像できるからである。

この場合、基準モデルと改訂モデルの選択に際してのコストと便益の比較考察は、各地方公共団体に委ねていることになる。その際に、エイジェンシー理論で示唆されるように、公会計の経済主体が自己の利益を優先して選択することを想定できないだろうか。

本稿では、改訂モデルを選択することそれ自体が問題であるということではないことをここで指摘しておこう。合理的にコストと便益を比較考慮して改訂モデルを選択することは当然考えられる。その場合には、何も問題は生じない。

しかしながら、本来ならば、基準モデルを選択できる状況でありながら、改訂モデルを選択する経済主体があるとしたならば、そこには問題があるといえるのである。

したがって、本稿では、基準モデルと改訂モデルを選択するにあたって、ただ、それを地方公共団体の自由選択にするのではなく、何らかのコストと便益についての判断の指針を提供すべきではなかったかと思われるのである。

## おわりに

本稿では、飯能市の財務4表を中心に、基準モデルと改訂モデルについて、その選択の指針の必要性を考察してきた。第2章の考察から、公会計は、企業会計と異なり、経済主体の資金調達の見点と公共部門の経済主体の受託責任、政府活動の業績・成果そして予算準拠性を評価するための情報という観点から、会計情報を自発的に開示する誘因が存在しないと考えられる。このことを前提とするとき、基準モデルと改訂モデルの選択を、地方公共団体のただ単に自主性に委ねているだけの現行の方策について疑義を提起した。

公会計の財務諸表開示の指針について：飯能市財務4表の検討を中心として

基準モデルと改訂モデルを選択するにあたって、ただ、それを地方公共団体の自由選択にするのではなく、何らかのコストと便益についての判断の指針を提供すべきであることを指摘したのである。

ただ、他方では、情報利用者の意識の向上と、会計的知識の習得の必要性があることを指摘しておこう。企業会計における利害関係者(株主など)が株主総会などで意見を述べるように、公会計の情報利用者(市民など)も、地方公共団体が提供している会計情報を理解し、それに基づいて、行動(選挙など)を変化させることによって、公会計の経済主体の情報提供行動に影響を与えることは必要と考えられる。

さすれば、公会計の経済主体に会計情報を自発的に開示する誘因が生じると考えられるからである。

注

- 1 エイジェンシー理論を最初に財務論分野に応用したのは、Jensen and Meckling (1976) である。
- 2 桜井 (2010, pp. 6-7)。
- 3 桜井 (2010)。
- 4 桜井 (2010)。
- 5 桜井 (2010)。
- 6 日本公認会計士協会の「公会計における財務報告の目的についての論点整理」では、説明責任と会計責任について、次のように述べられている。「政府等は、委託者である住民等の『知る権利』を満足させる説明責任を負っているとの前提から、その説明のための情報を提供する義務を負っている (SFFAC、GASB)。その内容は、委託者に対して、経済的・効率的・有効的な運営がなされたかを説明するもの (SFFAC) であり、財務以外の報告書も要求される (IPSAS) としている。また、説明責任は、政策採否、事業目標及び成果・業績に関する効率性や経済性、計画策定や予算配分、法令遵守の各段階に及ぶとしている (SFFAC・公会計概念フレームワーク)」(日本公認会計士協会、2003a、p. 5)。
- 7 桜井 (2010, pp. 7-8)。
- 8 今日の企業会計では、利害調整機能の他に、会計報告書は、情報提供機能を有していると考えられる。地方自治体の公会計を想定した場合、直接利害を有する地域住民のみでなく、潜在的な将来の地域住民なども想定できることから、地方自治体の公会計も、情報提供機能を有していると考えられる。

本稿では、以下、利害調整機能を中心に展開するが、その結論は、情報提供機能と矛盾しない。なお、公認会計士協会の「公会計概念フレームワーク」では、公的説明責任として、次のように述べられている。「ここに、公的説明責任（public accountability）とは、国家のガバナンス構造の下、政府がいわば信託法上の受託者責任（stewardship）を負うことを前提として、その受託者責任の遂行状況及びその結果、即ち、税資金の運用に関する意思決定や政策形成、公共サービス提供の努力と成果（service efforts & accomplishments）等について、国民に対して報告し、説明すべき会計上の責任（accountability）をいう……。」（日本公認会計士協会、2003b、p. 26）。

- 9 公認会計士協会の「公会計概念フレームワーク」では、公会計情報の対象範囲を次のように述べている。「……公会計の対象とすべき財務情報（公会計情報）の範囲は、通常の財務会計ないし一般目的外部財務報告の対象範囲と比べて、より広いものとなる。『公会計財務書類』とは、政府の財務報告の一般的な体系を意味し、これら公会計情報を広くカバーする。」詳しくは、（日本公認会計士協会、2003b、p. 5）を参照されたい。
- 10 舛井（2011、p. 24）。
- 11 意思決定との関連性は、目的適合性のことであり、AAAの基礎的会計理論で明らかにされたものである。詳しくは、AAA（1966）を参照されたい。
- 12 このほか、内的整合性や比較可能性も、会計情報が有用であるために必要と考えられる。
- 13 日本公認会計士協会の「公会計概念フレームワーク」によると、「……目的適合性……公会計情報は、過去、現在及び将来の事象または成果について、予測または事前の期待値の確認・訂正（フィードバック）を通じて、情報利用者の意思決定に影響を与える能力を持ち、かつ、それらの意思決定に影響を与えるタイミングで提供される場合に、目的適合的であると言える。……予測価値とは、過去、現在及び将来の事象または成果について、情報利用者に正しく予測させる可能性を高めるのに役立つ情報の特性をいう。……フィードバック価値とは、過去、現在及び将来の事象または成果について、情報利用者に事前の期待値を確認・訂正させる情報の特性をいう。……適時性とは、情報が意思決定に影響を及ぼす効力を有する間に、意思決定者にその情報を利用可能にさせることをいう。……信頼性、表現の忠実性……信頼性とは、情報に誤謬または偏向（バイアス）を伴わず、事象の忠実な表示であることを保証する情報の特性をいう。表現の忠実性とは、ある測定値または記述と、それらが表現しようとする現象との間の対応または一致を保証する情報の特性をいう。……実質優先主義……公会計情報として、経済的取引その他の事象を忠実に表示するためには、単にその法律的形式に従うのではなく、むしろその実質と経済的実態に基づく会計処理を行わねばならない。……中立性、完全性、検証可能性、監査可能性……中立性とは、予め定めら

公会計の財務諸表開示の指針について：飯能市財務4表の検討を中心として

れた結果を達成し、または特定の行動様式を導き出すことを意図した偏向（バイアス）が報告情報に存在しないことをいう。……完全性とは、重要性及びコストの制約はあるものの、公会計情報が完全であり、誤謬が存在しないことをいう。脱漏等による不完全な情報は、虚偽または判断を誤らせる原因となるので、信頼性及び目的適合性を損なう。……検証可能性とは、独立した複数の測定者が同一の測定方法を用いるならば、事実上、同じ結果をもたらすことをいう。……監査可能性とは、公会計情報を検査・評価する基準とその結果を報告する手続が定められていることをいう。……慎重性とは、不確実な状況の下で見積もりを行う際に必要とされる判断の行使において払われる一定の注意を意味し、利得・資産を過大に評価しないこと、損失・負債を過小に評価しないことをいう。……保守主義とは、報告主体を取り巻く環境の不確実性及びリスクを十分に考慮し、不確実なものに対して慎重に対処することをいう。……比較可能性、首尾一貫性……公会計情報は、期間毎の比較や、公共部門における他の経済主体（他国政府、他の中法公共団体等）との比較が可能なものではない。……首尾一貫性とは、一定の方針及び手続について期間を通して遵守することをいう。……理解可能性……公会計情報は、最重要の利用者たる国民にとっても、理解しやすいものでなければならない。……一般的制約条件……全ての公会計情報は、以下に挙げる一般的制約条件を満たした後、初めて、公会計財務書類に盛り込まれることとなる。……重要性とは、一式の公会計財務書類にどのような情報を盛り込むべきかについての最後のテストである。上記の各特徴が、公会計情報の有用性を最大化するために存在しているのに対し、重要性は、結果として出された情報を公会計財務書類に盛り込むだけの意味があるか否かを問うものである。……ベネフィットとコストの均衡……公会計情報から得られるベネフィットは、情報提供に係るコストを上回るものでなければならない。」（日本公認会計士協会、2003b、pp. 31-34）。

- 14 外井（2011、pp. 25-26）。なお、日本公認会計士協会の「公会計概念フレームワーク」では、公会計上の測定の焦点として、次のように述べられている。「これに対して、公会計の世界においては、①純粋な現金主義（『現金』の流入を会計の基礎及び測定の焦点とする）、②修正現金主義（出納整理期間を含む『現金』の流入を会計の基礎及び測定の焦点とする）、③修正発生主義（『発生主義』を会計の基礎とする一方で、『財務資源』、即ち、現金及び現金同等物を中心とする流動性資産及び負債を測定の焦点とする）、④企業会計と同様の純粋な発生主義（『発生主義』会計の基礎とし、全ての『経済資源』、即ち、『流動性』財務資源及び非財務資源を測定の焦点とする）等、様々なバリエーションがあり得る。……現実的には、公共部門が『利益』の獲得を目的としない以上、企業会計と同様の純粋な発生主義（『発生主義』を会計の基礎とし、全ての『経済資源』を測定の焦点とする）に基づく『損益計算』は

不要とされ、従来、我が国だけでなく諸外国においても、主に現金の流入入を会計の基礎及び測定の焦点とする現金主義（または修正現金主義、修正発生主義）が採用されてきたところである。現金主義の長所は、収益的支出のみならず、社会資本形成等の資本的支出、社会保障給付や補助金といった非対価性（移転・配分）支出も把握し得るということにあり、公共政策上の意思決定において、より有用な情報を提供することが可能であったとも言えよう。しかし、現金主義の場合、その測定の焦点である現金は、貸借対照表に計上されるストック（資産及び負債）の一項目に過ぎないため、その他のストック（固定資産や長期負債等）に関する情報が不足し、その結果、財政運営が将来に及ぼす影響や将来負担を把握できないという問題が生ずる。……公会計においては、単に「企業会計的な発生主義会計」を導入し、フロー情報として『損益計算』に基づく『利益』を把握しても、政府活動の業績・成果の測定としては無意味である。むしろ一会計期間のフロー情報としては、『損益取引』のみならず、ストック（資産及び負債）の変動である資本的支出や非対価性（移転・配分）支出をもカバーする『資本取引』等（一部、資本形成に係る交換取引をも含む）にまで範囲を拡大することによって、フロー情報と貸借対照表上のストック情報とを相互に関連させつつ、政府の財政運営上の責任を明確にすべきこととなる……」（日本公認会計士協会、2003b、pp. 8-9）。

- 15 日本公認会計士協会の「公会計概念フレームワーク」では、意思決定への有用性について次のように述べられている。「意思決定への有用性とは、現在及び将来の情報利用者の合理的な意思決定に資することを意味する。政府の全般的な財政状態（financial condition）の他、政府活動の業績（performance）または成果（outcome）、公共サービス提供の努力と成果（service efforts & accomplishments）等に関する評価を行う利用者（国民、国会議員等）は、公会計情報（一般目的外部財務報告）に基づき、国政担当者（内閣及びその構成員たる閣僚）を信任すべきか、交代させるべきか、といった意思決定を行うことも可能となろう。また、国政担当者（内閣）及び財政当局等の内部利用者は、政府活動による資源配分とそれに対する財源措置、内部マネジメント等に関する意思決定を行うために公会計情報（特別目的内部財務報告）を利用し得る。」（日本公認会計士協会、2003b、p. 28）。
- 16 舛井（2011、pp. 28）。
- 17 舛井（2011、pp. 28）。
- 18 日本公認会計士協会（2003b、p. 22）。
- 19 企業会計基準委員会（2006、第1章、第4項）。
- 20 舛井（2011、p. 33）。
- 21 舛井（2011、p. 33）。
- 22 大塚（2011、p. 15）。

公会計の財務諸表開示の指針について：飯能市財務4表の検討を中心として

- 23 詳しくは、飯能市<http://www.city.hanno.saitama.jp/cmsfiles/contents/0000006/6274/24hannozaimu4.pdf>を参照されたい。
- 24 日本公認会計士協会の「公会計概念フレームワーク」によると、「公会計貸借対照表は、『資産』、『負債』、及びその残余（資産－負債）としての『納税者持分』を構成要素とし、政府の財政状態（financial position）即ち、構成要素（資産、負債、その差額としての納税者持分）の期末残高（ストック情報）を表示する。公会計貸借対照表は、経済的資源、財務構造、資産・負債の価格変動による影響、流動性、支払能力、リスク態様、リスク・マネジメント、環境変化への対応能力等の状況を示す。……行政コスト計算書（純経常費用計算書）は、いわゆる行政コスト（純経常費用）として政府活動に要する総費用及び純額を示す。……公会計資金収支計算書は、政府等公共部門の「現金」及び「現金同等物」の流入と流出、即ち、『資金』収支を直接的に表示する。」としている。（日本公認会計士協会、2003b、p. 47）。
- 25 詳しくは、飯能市<http://www.city.hanno.saitama.jp/cmsfiles/contents/0000006/6274/24gaiyou-hutu.pdf>を参照されたい。
- 26 詳しくは、飯能市<http://www.city.hanno.saitama.jp/cmsfiles/contents/0000006/6274/24hannozaimu4.pdf>を参照されたい。
- 27 ( ) は、前年度対比である。

## 参考文献

(外国文献)

- AAA, *A Statement of Basic Accounting Theory*, American Accounting Association, 1966. 飯野利夫訳『基礎的会計理論』国元書房、1969年。
- Jensen, M. and Meckling, W. (1976): “Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure”, *Journal of Financial Economics* 3, pp. 305-360.

(和文献)

- 大塚成男「財務4表による政策の可視化」『年報経営分析研究』第27巻、2011年、pp. 14-22。
- 企業会計基準委員会「討議資料『財務会計の概念フレームワーク』」、2006年。
- 桜井久勝『財務会計講義』税務経理協会、2010年。
- 新和会計グループ「基準モデルと改訂モデル」2008年〈<http://sinwagroup>。

jp/p-account/pa-corner/post394.html〉

総務省『地方公共団体の平成23年度決算に係る財務書類の作成状況等（調査日：平成25年3月31日）』2013年。〈[http://www.soumu.go.jp/iken/kokaikei/pdf/120701\\_01.pdf](http://www.soumu.go.jp/iken/kokaikei/pdf/120701_01.pdf)〉。

日本公認会計士協会「公会計における財務報告の目的についての論点整理」、2003年a

日本公認会計士協会「公会計概念フレームワークー公共部門の財務情報の作成・報告及び予算編成にかかる概念的基礎」、2003年b。

飯能市『平成24年度飯能市の財務4表（普通会計）』2013年 〈<http://www.city.hanno.saitama.jp/cmsfiles/contents/0000006/6274/24gaiyou-hutu.pdf>〉

舛井雄一「公会計と財務会計の差異についての一考察」『國學院大學北海道短期大学部紀要』第28号、2011年、pp. 21-38。