HOKUGA 北海学園学術情報リポジトリ
学校法人北海学園
北海学園大学
北海商科大学

タイトル	地方公会計についての一考察 ： インフラ資産の会計と実務的管理について
著者	久保，英樹; Kubo，Hideki
引用	北海学園大学経営論集，11(4)：93-101
発行日	2014-03-25

Hokkai-Gakuen Organization of Knowledge Ubiquitous through Gaining Archives.

地方公会計についての一考察

── インフラ資産の会計と実務的管理について ──

久　保　英　樹

はじめに

今回の研究テーマである地方公会計の分野は，理論的な整理はなされてきたが，実務的面での歴史が浅く，特に公会計特有であるインフラ資産に関しては，具体的な会計処理の面について今後の実務的経験の積み重ねを必要としている。そこで今回は，公会計の理論的拠り所される公会計概念フレームワークをまず取り上げ，考察を行う。そして，地方公会計の実務的指針である新地方公会計制度研究会報告書で公表された「基準モデル」をもとに地方公共団体の財務書類の意義を理解した上で，実際上，どうような目的でインフラ資産整備が行われてきたのか，また，今後のインフラ資産整備の方向性及びインフラ資産の投資評価について考察する。さらに，インフラ資産に適用される会計処理に関する理論上の論点を確認し，インフラ資産の実務的管理方法を考察した上で，今後の課題を述べることとしたい。

第一章　公会計概念フレームワークについて

平成 15 年 3 月に日本公認会計士協会より公会計概念フレームワークはが発表され，その後，平成 18 年 3 月に総務省より各地方公共団体に対し地方公会計の整備についての要請がなされた。同年 5 月には「新地方公会計制度研究会報告書」が公開され，全国の地方公共団体が統一基準に基づく財務書類作成への第一歩であった。それは各地方公共団体の財務情報についての比較可能性を高めることに役立つとともに，市民に対し地方公共団体の財政状況についての説明責任を果たすためのものなることが期待されている。

公認会計士協会が発表した公会計概念フレームワークは，すべての公共部門に適用させることが前提となっている。よって，その適用範囲は中央政府を始めとして，特殊法人や地方公共団体及びその他の公共部門に属するすべての経済主体が対象あるが，ここでは地方公共団体の地方公会計に関係する部分との関係について考察を行う。

1　地方財政の財政状況と公会計

現在わが国では，多くの地方公共団体の財政的状況が，きわめて厳しい状況にあると指摘されている。その原因は大きく分けて 2 つあり，1 つはバブル崩壊に伴う税収不足であり，もう 1 つは，公共投資増加を中心とした経済対策への多額の支出であると言われる[1]。

その結果，世代間における負担の公平の問題が発生しており，なんらかの方策を検討すべきであると主張される。各地方公共団体において，それぞれ独自の財政改革を行ってはいるが，そもそも市場原理は働かない公共部門においては，コスト削減や効率的な資源配分のための意思決定を行うためのツールがい

ままで存在しなかった。確かに財政学的または経済学を活用し，マクロ的で客観的な分析は行われてはきたが，問題解決のためには，より具体的で，意思決定のために役立ち，その結果の説明責任を果たすためのツールが必要である。そこで，経営上の意思決定や投資家への財務情報開示に利用されている会計の有効性が認められることとなり，平成 15 年 3 月には，公会計概念フレームワークが公表され，その後，公会計を全国の地方公共団体に適用させようとの機運が高まり，各地方公共団体も地方公会計を積極的に取り入れたのである。しかし，ただ単に会計と取り入れても苦しい財政状況が改善される訳ではない。導入期からすでに 10 年近く経て現段階としては，財務情報の積極的活用について検討すべき時期にさしかかってきている。豊かな財政の地方公共団体と財務比較を行い，改善すべき点はどこで，その結果が伴っているかどうか市民へ開示していくことが重要であり，地方公会計の導入によって各団体間の競争の結果，市民へその改善効果がもたらされることとなるのである。

2　公会計概念フレームワークの意義

公表された公会計概念フレームワークは，すべての公共部門に属する経済主体に適用されるものである。また，公会計概念フレームワークの意義としては，公共部門における財務情報の作成・報告に関する目的及び一連の概念的基礎を体系化し，公会計に関する認識，測定，表示及び開示の基準の設定及び財政制度設計等のための理論的拠り所となるべきものである。

公会計概念フレームワークは，公共部門の主要な経済主体である政府とその構成員である国民との間の信託関係の存在を前提に「政府は，その意思決定や政策形成について，これらを可能な限り国民の利益の方向性に合致させる義務ないし責任（受託責任）を追うと同時に，その遂行の結果に関する情報を国民に対し報告し，説明を行う責任（説明責任）を負っている」ので，その説明責任を果たすためのものである[11]。また，そのように言われるのは公会計が企業会計と異なるいくつかの特徴的な点があるためである。特徴点の 1 つ目は資源調達の優位性がある点，つまり課税徴収権により強制的に資源を調達可能であること，2 つ目は需要と供給の関係による価格決定はされず市場原理による資源配分は行われないので，資源配分としての公共財の供給については資源調達とともに政治的プロセスと密接に関連する予算編成を通じて決定されるという点，3 つ目は，業績評価や成果の評価を行う場合に，上記のような需要と供給に基づく財・サービスの提供が行われないのであるから，企業会計のような利益獲得による基準は使えないので財務情報だけでなく，非財務情報も含めて判断することが必要である点である。このように投資家の選択により選ばれた企業とは異なり，国民に対し課税徴収権に代表される強制力を持ち，絶対的優位性のある政府等は，その資源調達及び資源配分について積極的な構成員である国民に説明責任を果たす義務を有することの自覚が必要である。

この点について地方公共団体では，市民による応益的負担としての住民税等の負担によって地方公共団体の運営コストが賄われており，あらゆる市民に平等に地方公共団体の財務情報を，迅速であって積極的に説明を行うことが求められる。なお，地方公共団体の場合，独自の課税徴収権は有しており経済主体としては独立しているものの，地方財政計画や地方交付税交付金等からなる地方財政制度を通じて中央政府により財源保障されている点について留意しておくことが必要であり，中央政府と地方公共団体との財務的結びつきについても市民へ説明すべきと考える。

3　地方公共団体の財務書類

いままでの地方自治法に基づく地方公共団体の公会計制度では，4つの欠如があると指摘されている。それは①ストック情報の欠如，②コスト情報の欠如，③アカウンタビリティの欠如，④マネジメントの欠如である[iii]。それらの課題を解決する方向性として，複式簿記の導入とともに貸借対照表の作成し，発生主義会計に基づく行政コスト計算書を作成すること，また，アカンタビリティの拡大するために年次報告書の作成や政策形成-執行-検証評価-見直しのマネジメントサイクル確立などの提言がなされてきた。そのような提言を踏まえ，平成18年5月に総務省より「新地方公会計制度研究会報告書」が公開され，財務書類として「基準モデル」と「改訂モデル」の2つを公表し，財務書類の体系として貸借対照表，行政コスト計算書，純資産変動計算書，資金収支計算書の4表を掲げ各地方公共団体にその導入を求めた。

「改訂モデル」は，最終的には「基準モデル」を目指すべきところを，例えば開示方法の簡略化が容認されたり，固定資産台帳の整備に宥恕規定などを設けて，各地方公共団体が財務書類作成を導入しやくするために発案されたものである。よって，地方公共団体が本来，目指すべき財務書類である「基準モデル」であると言える。

「基準モデル」作成目的はつぎのとおりである。

i　報告主体は普通地方公共団体である都道府県及び政令都市を含む市町村である。

ii　この財務書類の利用者は住民，投資家，その他外部利害関係者，及び首長を含む内部者である。

iii　さらにこの財務情報利用者のニーズには，政治的意思決定のためだけでなく，予算編成上の意思決定のためも含まれる。

iv　提供される主な財務情報としては，財政状態，業績，純資産の変動，資金収支の状態に関するものである。

v　作成目的は地方公共団体が住民に対してその責任を会計的に明らかにし，予算等の政策形成上の意思決定を住民の利益に合致させるための参考情報を提供することである。

vi　財務書類に求められる質的特性として，いわゆるわかりやすさとしての理解可能性，すべての経済活動を網羅することが求められる完全性，財政規律に役立つべきという目的適合性，その財務書類が信頼うるものであるべきという信頼性等があり，財務書類はそれらの特性を有することが求められる。

また，財務書類の構成要素は，資産，負債，純資産，費用，収益，損益外純資産減少原因及び損益外純資産増加原因であり，ストック重視の資産負債アプローチを採用している。従来は現金主義中心であった公会計が，今回の地方公会計では発生主義の採用により，特に資産及び負債管理の面でその管理すべき対象が拡大し，有効適切な財政運営に寄与するものと考えられている。

第二章　地方公共団体における インフラ資産の整備について

1　インフラ資産整備の目的

インフラ資産である社会資本整備は，「地域社会の厚生の最大化」を実行するために行うべきものである言われる。[iv] しかし，歴史的にみると戦後復興から始まりバブル期を経て現在までインフラ資産整備の目的は各時代において変化を遂げている，敗戦から1950年代の始めごろまでのインフラ資産整備の目的は戦後復興が主であり，戦前までの水準に社会資本整備を戻すことに注力された。日本の高度成長が始まると，産業活動が活発となり，工業地帯などの大都市圏での産業基盤と

しての社会資本の拡充が叫ばれた。当時の所得倍増計画においも公共投資を産業基盤，民生安定，国土保全及びその他の投資に区分し，民間投資が先行した都市部において社会資本が不足したことにより，高度成長が妨げられないようにするため，インフラ資産整備の目的は産業基盤投資強化とされた。その後，工業化に伴う公害などによる生活環境の悪化，大都市圏と地方圏との所得や生活水準の格差が顕著となり，インフラ資産整備の目的は，いわゆるナショナルミニマムの達成へと向けられていったのである。このナショナルミニマムとは，国民がどこであっても憲法が保障する必要最低限での生活保障が受けられる権利を意味し，そのためには，いままで大都市圏中心のインフラ資産整備を地方まで拡大することが必要となった。よって高度成長後期といわれる 1970 年代からは大都市圏では主に民生安定である生活基盤への投資へ移り，地方においては遅れた経済成長実現のための産業基盤整備とともに生活基盤整備が社会資本整備の目的となっていったのである。

戦後から高度成長後期までにおいては，インフラ資産整備の目的が変化しているが，インフラ資産整備が日本の経済成長のともにあり，経済発展の一役を担ってきたことは明らかであり，市民の生活の安定や安心にも社会資本整備が，大きく寄与してきたと理解できる。

その後，1980 年代にはオイルショックがあり，世界的な経済的低迷があり，一時期公共投資抑制への動きはあったが，バブル期に入ると再び大都市圏及び地方圏の区別なくインフラ資産整備の拡充を目指すことがインフラ資産整備の目的となっていった。そのバブルが崩壊後，経済が低迷し，地方圏においては公共投資依存による地域経済が顕著となり，インフラ資産整備の目的が，公共事業による地域経済発展のためにということへ変わっていったのである。

しかし，現在では公共事業による地域経済への経済効果は低いということは理解されており，今後，経済政策としての公共事業の拡大は望めないものである。また，幾度かの公共事業等の経済政策によって財政規律が緩み大幅な財政赤字を生み，その累積も先進国最大となり，経済政策を目的としたインフラ資産整備の拡充することを簡単に行うことはできない状況である。しかし，本来の「地域社会の厚生の最大化」の必要性が無くなった訳でない。少なくとも地域社会の存続のためは，一定程度のインフラ資産整備を継続していかなければ「地域社会の厚生の継続」ができないことは自明である。

2　インフラ資産整備についての方向性

今後のインフラ資産整備については，その必要性を認めながらも本来のあるいは将来的にどのような投資が必要なのか，またその計画や投資評価どうすべきか重要となってくる。この点はまさに公会計での問題解決となるが，同様に学際的な問題も含まれており，他の分野の研究者の研究をここで考察する。

財政学の専門家である神野[v]によると，現在は 100 年前から始まる現代は終わりに近づき「ポスト現代」にとなり，その「ポスト現代」という社会全体のデザインのなかにインフラ資産整備も織り込む必要性を説く。それは，根源的な共同体のあり方から見つめ直すことが必要であるとする。財政学的に社会資本を見ると，それは経済システム，政治システム，社会システムの 3 つで構成されるとする。この 3 つのシステムは有機的に結びついており，相互に影響しあう関係にある。近代社会では，基本的生産要素である土地，労働，資本の私的所有が認められるようになったが，その一方で社会資本も誕生することになった。その社会資本は，私的所有を通じて生み出された利益を租税として経済システムから徴収し，その公平的配分を行うために政治システ

ムが確立し，配分の具体的方法である公共サービスを通じて社会システムへ還元され，共同体の社会が維持されていく。よって，この３つのシステムによって社会資本が成り立っていることが理解できるが，現代においては，特に生産機能への社会資本を配分することとなる。それは直接的に生産能力向上へつながり，インフラ資産整備の目的で考察してきた日本の高度成長時までのインフラ資産整備の目的とも符合する。その後，大都市化が進むと人口の増加や地方からの流入によって生活環境の激しい変化により，社会システムの求める公共サービスは生活機能向上中心のものへなっていく。

それは社会資本のソフト化していくことを指し示しているが，そのソフト化は近未来においては，明確であった産業機能と生活機能があいまいとなっていくことにつながる。なぜなら情報化社会においては優秀な人間を確保することが産業競争力へ直結するが，そのためには快適な生活空間が必要となる。その実現には生活機能の充実を目的とした公共サービスの提供が不可欠である。このように見てくると，継続して社会資本整備を行うべきことに異論はでないであろうが，どのようなインフラ資産整備を行うべきか社会の変化に対応していくことは求められるであろう。

3　インフラ資産整備についての投資計画と投資評価

インフラ資産の市民への提供は，選挙により選出された代表が民主主義の手続きの則り決定される。それは会計年度の始まりにおいて予算のなかで計上され，その会計年度中に実行されることが原則である。そのため長期間の効用があるとされるインフラ資産整備について効果的，効率的な投資が行われないのではないかという疑問が提起されることがあり，その問題を解決するため，複数年にわたり投資効果を測定するための手法としての投資計画を策定すべきとの提案されている[vi]。

この複数年にわたる投資計画のメリットはいくつもあるが，特に重要な点としてはインフラ資産整備に伴う世代間負担の適正化を志向したものであることである。現在建設公債の償還期限は 60 年となっており，その効果が将来世代に及ぶものであるからとして，将来世代にその公債負担を負わせることを無条件にすることは問題があると思われる。例え，民主主義に基づく議会で承認された予算であっても，その選挙による代表は現在世代のみから選出されたものであって，将来世代の意見を反映されたものは言い難い。よって，長期的視点にたって享受しうる効用と費用との関係において世代間の適切な負担のあり方についての議論するツールを計画によって提供することができることとなる。

この計画と両輪の関係にあるのが投資評価であるが，その評価の仕組みについてもインフラ資産整備特有の問題が存在する。まずインフラ資産整備の事業評価を行う場合，事業の主体が行政機関であり民間では実施できない事業が多々あるため評価そのものも難しく，評価方法も統一されている訳ではなく，そもそも評価すべき事業についての情報を得るため公開性が担保されていない場合も多いので，評価を行う側と評価される側が基本的に同一行政機関である可能性がかなり高くなる。しかし一方で，インフラ資産整備についての評価システム構築の重要性を強く主張されているのも現実である。なぜなら欧米各国ではすでに費用便益分析が定着していることに加え，日本のインフラ資産整備コストが非常に高いとされているためである[vii]。

この評価システム構築については，公会計分野においてもかなり貢献が期待される。そもそも投資評価については民間レベルではあるが，企業会計においてその手法が確立されており，会計的アプローチに基づく評価方法もインフラ資産整備の評価手法の１つとして

活用されるべきである。

第三章　インフラ資産の会計処理について

1　インフラ資産の会計処理に関する論点整理

ここでは，平成 19 年 3 月に公表された日本公認会計士協会における「インフラ資産の会計処理に関する論点整理[viii]」（以下論点整理という）をもとに考察する。

この論点整理では，インフラ資産の会計の役割について，私企業の所有するインフラ資産については，その所有するインフラ資産に関する事業について投資家の投資意欲の継続的維持するという観点から投下資本の回収可能性の判断を行うための財務情報の提供する役割を担うという点でいわゆる企業会計上の通常の有形固定資産の会計処理と同等の処理が求められるとされる。これは当然であり，企業は投資活動に伴う収益と費用（減価償却など）の関係から，採算ベースにのっているかどうかの財務情報を投資家へ提供すべきであり，もし継続が妥当でなければ公的部門への売却や撤退も含めた選択肢を検討することであり，通常の私企業が行う投資活動の延長線上にあると言えるのである。

これが公的部門の所有するインフラ資産の場合は，どのような会計の役割を担うべきか，その政策決定に依存するとする。上記で考察してきたとおり，インフラ資産の整備である社会資本整備については，その時々の政策決定や経済状況によってその整備目的が異なっており，今後も変化し続ける面がある。整備目的がどこにあるのか，どのような効果を求めるのかによって提供すべき情報も異なることとなるであろう。また，公的部門の所有するインフラ資産について特有の課題として次の 4 点を論点整理であげている。

①投下資本の回収で充分かどうか，再投資額の蓄積の必要性があるかどうか検討する必要が生じる。

②また，その上では（投下資本の回収であるにせよ，再投資額の蓄積にあるにせよ），長期間にわたる時の経過のなかで，いくらずつ負担していくことが合理的なのか，いわゆる世代間負担の公平の課題が生じる。

③一定の受益者集団を想定する場合，誰が負担するかという課題が生じる。

④以上を踏まえ，当該インフラ資産の運営を行う公的部門にとっての財政状態，経営成績とは何かという課題に対し，適切な財務情報を提供する会計制度の検討が求められる。

以上の課題のなかで特に重要と考えられるのは②の世代間負担の公平についてである。その他の課題は，大きくみれば，どのような政策目的でインフラ資産への投資が行われれるのかは，選挙により現世代はその意思決定に参加できるが，将来世代は意思決定に参加できないのである。その点を踏まえインフラ資産についての財務情報の提供を検討するべきといえる。

公的部門のインフラ資産について，具体的にどのような会計処理を選択すべきは上記②に基づく受益と負担の関係をどのように決定したのかによって異なると考えられる。論点整理では基本的会計事実として，インフラ資産は必要な維持修繕を施すことによって超長期的に使用可能とみるのか，それとも一定の時期に全面的な取替更新を行うべきものとみるのかという 2 つの見解があり，多くの研究等では，後者の見解，すなわち基本的会計事実としては一定時期での全面的な取替更新を行うというものが多数説であるとする。また，論点整理ではインフラ資産の評価方法ついては，取得原価による方法と再調達価額による方法の 2 つがあるが，インフラ資産の機能を維持したまま，将来世代へ引き渡すべきとの

政策であれば減価償却後再調達価額による評価が望ましいといえ，その方法により各世代間の負担の公平が図られるとしている。一方で，将来世代の当該インフラ資産からのサービス享受は，将来世代が決定すべきであり，現在世代が関与しないという政策を決定したのであれば取得原価による評価方法を採用すべきとしている。

どのような評価方法を採用するかは，各会計期間における具体的に負担すべき額（料金等）の算出または財源措置（税による負担）の決定へ直接的に影響を与えることになる。さらに投下資本の回収期間と財源とされる債務との償還期間に差が生じている場合にはその点に管理も別途必要である。

最終的にこの論点整理では，世代間の公平を考えるうえで，料金徴収のおこなうのであれば，どうようなコスト算出とすべきか，逆に財政負担で補うのであればどこまでか，損益計算の技術論から財政負担を収益化が伴うものかどうか等の検討課題があるとしている。これらの検討課題は会計というより政策目的決定のなかでによってまず議論されるべきであろう。そのうえで投資評価を定期的に行い，インフラ資産の有効性や効果性の評価を情報公開していくことが必要であると考える。

2　地方公共団体における固定資産台帳及び会計処理について

総務省が公表した「新地方公会計制度研究会報告書」による基準モデルにおいては，固定資産を事業用資産とインフラ資産に区分し，事業用資産は資産形成のための資本的支出がなされた後，将来の経済的便益の流入が見込まれる非金融資産をいい，インフラ資産は，資産形成のための資本的支出がなされた後，将来の経済的便益の流入が見込まれない非金融資産とあると説明される[ix]。また，基準モデルでは，財務書類作成の前提として固定資産台帳の作成を求めており，その記載の範囲は，その地方公共団体は所有するインフラ資産を含めすべての固定資産について網羅的に作成し，一資産単位ごとに，勘定科目，名称，取得年月日，取得価額，耐用年数，減価償却累計額等が記載されており，資産の管理状況が把握できるようになっている。なお改訂モデルにおいては，詳細な資産管理のための固定資産台帳の作成までは求められていない。

従来の資産管理についての台帳としては，地方自治法に基づく公有財産台帳があるが，その内容を基準モデルにおける固定資産台帳と比較すると大きく劣っており，会計上役立つものにはなっていないと指摘されている[x]。

固定資産台帳に記帳されるインフラ資産の種類としては，市民の生活基盤としての土地，建物，その他工作物として道路，河川，公園，港湾，橋梁，清掃施設等がある。これらのインフラ資産の取得価額に参入すべき金額は企業会計原則に則ることになっており，取得価額が不明なものも存在するが，その場合には再調達価額などを元に算出することを認めている[xi]。また，基準モデルでは資産を公正価値で再評価することを原則としている。それは，超長期にわたる資金の調達と運用を行う公会計の場合，取得原価のみでは未実現損益やインフレ等の影響が大きく財政状態を適正に把握することが困難であること，また，地方公共団体の保有する資産にかかるサービス提供能力の評価としては公正価値がもっとも適切であると考えられることなどを踏まえ決定したとされる。ただし，インフラ資産は売却を予定して公正価値評価を行うものではなく，例えば道路等のインフラ資産の底地ついては取得時の取得価額で評価されるとその後は再評価を行わない資産も存在する点は注意を要する。なお，この公正価値評価により再評価されたものについてはその評価額は純資産に記載され，貸借対照表のインフラ資産の価額から評価額を控除することで取得原価を算出できる。

適用する耐用年数については「減価償却資産の耐用年数等に関する省令」によることとされる。償却方法は定額法が用いられるが，事業用資産についての減価償却相当額は，減価償却費として行政コスト計算書へ記載されるが，インフラ資産の場合はその減価に対応すべき収益の獲得が予定されていないものであるので，直接資本減耗として純資産変動計算書へ記載される。

3　インフラ資産の管理の現状と課題

地方公共団体の所有するインフラ資産についての会計的管理はまだ始まったばかりである。地方公共団体に対し，地方公会計の導入を促すことを重視するあまり，古くから所有してきた資産について，新たに固定資産台帳に記載すべき時点において，金額的評価などの点で簡略的な計算方法も認めてきた。しかし，これからはインフラ資産の会計的処理について精度を上げることが求められる。また，減価償却などの会計制度について地方公共団体では，まだまだ理解度が足りない面もあり，実務上の課題は多い。もっとも重要なのは地方公共団体の予算を決定する場合において，インフラ資産の投資について現在世代と将来世代との負担のバランスが取れているものかどうか，また，それに関する財務情報が適切に市民へ財務書類の公開を通じて適切されているかどうかなど検証していくための意識改革を行っていくことである。

第四章　おわりに

今回の研究テーマである地方公会計の分野は，理論的な整理はなされてきたが，実務的面での歴史が浅い。特に公会計特有であるインフラ資産に関しては，具体的な会計処理の面について今後の実務的経験の積み重ねを必要としている。そこで今回は，公会計の理論的拠り所される公会計概念フレームワークをまず取り上げ，考察を行った。そこでは，企業会計とは違い利益獲得のためでなく，各世代間の負担を考慮しながら，どのような財政運営を行うべきであるかが公会計の目的となっている点が理解できた。また，地方公会計の実務的指針である新地方公会計制度研究会報告書で公表された「基準モデル」をもとに地方公共団体の財務書類の意義を理解した上で，実際上，どうような目的でインフラ資産整備が行われてきたのか，また，今後のインフラ資産整備の方向性及びインフラ資産の投資評価について考察してきたが，実際上，インフラ資産整備の目的は時代とともに変化しており，会計理論と会計実務の整合性をとること重要性が認識された。さらに，インフラ資産に適用される会計処理に関する理論上の論点を確認し，インフラ資産の実務的管理方法を考察したが，市民への説明責任を達成するための地方公会計あり方について更なる研究が必要であり，その点については今後の研究課題としたい。

注

i　地方財政（2011 年）有斐閣　林　宜嗣 p 16
ii　「公会計概念フレームワーク-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）JICPA 2003
iii　地方公共団体の監査制度基礎編（2012 年）日本税理士連合会 p 27-p 29
iv　社会資本の未来（2003 年）日本経済新聞社 社会資本整備研究会編（第 1 章）奥野信宏 p 14-p 28
v　社会資本の未来（2003 年）日本経済新聞社 社会資本整備研究会編（第 8 章）神野直彦 p 154-p 171
vi　社会資本の未来（2003 年）日本経済新聞社 社会資本整備研究会編（第 11 章）松谷明彦 p 208-p 228
vii　社会資本の未来（2003 年）日本経済新聞社 社会資本整備研究会編（第 13 章）金本良嗣 p 262-p 283
viii　「インフラ資産の会計処理に関する論点整理」

（2007 年）日本公認会計士協会　公会計委員会報告第 16 号
ix 「地方公共団体財務書類作成にかかる基準モデル」及び「地方公共団体財務書類作成にかかる総務省方式改訂モデル」に関するＱ＆Ａ（2011 年）総務省 p 27
x 新地方公会計〈実務上の諸問題〉（2011 年）東峰書房　公会計改革に協力する会計人の会編 p 14
xi 新地方公会計制度研究会報告書（第 2 部基準モデルに基づく財務書類作成要領）（2006 年）総務省 p 37-p 40