

## 発生主義会計方式で表した三重県決算について

### 1 県の財政を発生主義会計により公表するメリットについて

一般的に官庁会計は現金主義であり、カネの出入りのみを追った会計です。これは、簡単にいえば、家計簿のようなものです。しかし、地方債を発行するなど、単年度の現金の流れだけでは把握できない歳入や歳出の項目が増えてくると、現金主義の会計では財政状況を正しく把握できないという問題が生じます。

また、現金主義会計では、ストックの表示が十分でないので、県が所有している社会資本がストックベースでどれだけ残されており、それが県の債務残高とどれだけの量的な関係になっているのかが明らかではありません。それと同時に、自治体財政が実質的に（発生ベースで）赤字なのか黒字なのか分からないという問題があります。多額の地方債を発行すれば、キャッシュ・フローは楽になりますが、それだけ将来の負担を残します。

こうした将来負担を含めて、自治体財政の実態を正しく把握するためには、従来の現金主義会計にあわせて企業会計方式と同様の発生主義によって、決算を表すことが有効になります。

### 2 三重県で試みた会計方式の特徴

#### (1) 自治体財政の発想に適応した会計方式

本来、自治体は設置法を根拠としており、資本金をもとに設立され、信用と営業の実績によって株主の支持を得ることで存続する企業とは発想として異なります。

加えて地方財政には、補助金や基金、債務負担行為などさまざまな特有の制度があり、これらを表せる会計方式が必要となります。発想は発生主義であっても、その項目は企業と自治体では大きく違わざるを得ません。三重県ではそのような方式を目指しました。

#### (2) 情報開示の観点からの新しい試み

単に既存のデータを加工して企業会計方式で示すのではなく、地方財政論の観点からどのようなデータを県民に公表することに意味があるかに重点を置いて作成しています。

社会資本の減価償却にあたっては、法人税法に縛られず、社会資本の利用の実態にあわせて長期の償却期間を設定した。

資産評価にあたっては、建設に要した補助金や負担金等を考慮し、これを財務諸表のうえで明示した。

社会資本は県有資産だけに限定せず、市町村に出している補助金や国直轄事業への負担金など、県民に対して県が建設する義務を一部でも負っている資産は、すべて含めて資産評価し、減価償却を考えることとした。

フローの会計を経常会計と建設会計に分け、財政運営の通念を表現できる会計方式とした。

税収のうち、滞納などによる未収金や政策減税の額を明示した。

低利融資による政策コストを明示した。

繰越明許費・債務負担行為などを発生ベースで評価し、処理した。

### 3 従来の会計との具体的な違い

#### (1) 経常会計と建設会計の複式簿記

経常会計でできるだけ黒字を残し、建設財源に充当しようという財政運営の基本的なスタンスを表すために、収支計算書を経常会計と建設会計に分けています。

収益（歳入）については、経常会計では用途が特定されない経常的な財源をあげ、建設会計では建設財源と用途の特定されている建設補助金、分担金及び負担金等を計上しています。諸収入や財産収入では、資本の果実にあたる利子等は経常会計の収益（歳入）とし、資本そのものである元本の回収金などは建設会計の収益（歳入）としています。

費用（歳出）については、経常会計では資産を形成しない経常的な支出をあげ、建設会計では資産を形成する投資額等を計上しています。地方債の元利償還である公債費のうち、利子分は経常会計の費用（歳出）であり、元本償還分は建設会計の費用（歳出）になります。

#### (2) 現金主義と同じ項目であるが数値が異なるもの

##### 地方税

現金主義では決算額（現年度分及び滞納繰越分）ですが、発生主義では調定額が収益（歳入）になります。そのうち、未収分は収益にあげた上で累積額を貸借対照表の資産の項目に入れます。また、税法上の時効が来て回収不能となった税は未収地方税償却として費用（歳出）にあげています。

また、県の政策として特定の税を軽減していますが、その政策減税分も収益（歳入）にあげるとともに、費用（歳出）にも同額を支出として計上しています。

##### 人件費

毎年度の退職金の準備率を20%として、退職給与引当を行うこととしました。積み上げられた引当金は、貸借対照表の負債の項目にあがっています。

#### (3) 現金主義では表れない項目

##### 減価償却

法人税法では税を徴収するという観点で減価償却期間を定めていますが、県はいくら利益を出しても課税対象にはならないことから、社会資本の利用実態を考慮して償却期間を50年としました。資産の種類によって細かく設定することは今後の課題となります。

#### (4) 貸借対照表について

現金主義では資産評価はしないので、もちろん貸借対照表はありません。しかし、普通会計では基金や貸付金・出資金などの金融資産や土地などの実物資産が一部記録されています。道路など別途台帳が作られている社会資本を除き、土地と建物の取得価格の台帳があります。ここでは、それらと普通建設事業の過年度分の積み上げ計算から資産残高を推定しています。

また、普通建設事業の財源を補助金、地方債、県の財源に分け、補助金は資本剰余金、地方債は地方債残高、県財源は利益剰余金として負債や資本に計上しています。

### 4 三重県財政の発生主義による分析結果

#### (1) 年度収支差額

経常経費と経常収入の差は当年度収支差額と定義できます。当年度収支差額は黒字であり、

その意味では健全な財政を保っています。しかし、年を追うごとにその額は減少してきており、今後も過去の社会資本建設に伴う減価償却費の増加が見込まれますから、収支差額を一定水準に保つためには厳しい財政運営が必要になります。

## (2) 経常余剰

最近の経常余剰が赤字になっています。これは、減価償却を費用計上し、建設投資を現状どおりにするならば、経常費を賄う現金が不足するので、経常余剰の赤字にあたる分だけの経常費の借入（赤字地方債）を行う必要があることを意味しています。経常余剰＝赤字と考える必要はありませんが、減価償却費などの内部留保資金を建設投資に充てていることになり、健全な財政運営の目安としては黒字の方が望ましいことになります。

## (3) 建設会計への繰出金

建設支出に充当される税などの一般財源の大きさを示しています。これが大きいほど建設事業に充てられる一般財源の余裕があることを表していますが、当年度収支差額との見合いで適切な規模である必要があります。建設会計への繰出金／建設会計の費用、の割合は地方債の発行を抑制していれば大きくなると考えられます。

平成7年度	平成8年度	平成9年度	平成10年度	平成11年度
30.0	30.8	30.7	29.6	31.8

また、官庁会計の経常収支比率にあたる指標はここでは、 $1 - (\text{建設会計への繰出金} + \text{経常余剰}) / \text{経常会計の費用}$ 、の割合にあたり、数値は低いほどよいといえます。この数値が最近年度ほど大きくなっているのは、経常余剰が赤字になっていることによります。

平成7年度	平成8年度	平成9年度	平成10年度	平成11年度
85.5	83.9	87.6	89.0	87.3

## (4) 債務残高と資産評価

貸借対照表では、県民の資産は固定資産だけで平成11年度末で3兆6,875億円あって、負債額1兆248億円を大きく上回ります。しかし、地方債などの債務を上回る資産があるといってもお金が積まれているわけではないので、地方債の償還が容易であるというわけではありません。社会資本は、民間の資産のように、容易に売却できるものではないからです。

県の金融資産は、流動資産で計上している現金・預金、信託及び土地開発基金で保有している土地などです。平成11年度末で7,700億円を超える地方債残高に対し、換金可能な資産は1,600億円ほどであり、これを償還するあては基本的には2,000億円ほどの地方税収入となります。

## (5) 全体として

以上のように財務諸表を見る限り、負債を上回る資産があり債務超過にはなっていません。しかし、資産と地方債の返済能力とは直接の関係がなく、しかも、過年度の社会資本の建設がもたらした減価償却の負担はこれからも大きく、黒字の収支差額を今後も計上できるかどうかは予断を許さない状況です。

最近特に経常余剰の赤字額が増加してきており、税収等が回復するまでは慎重な財政運営が必要となります。