

I 英国における政府会計制度の改革

1. 英国の公的部門における会計制度の現状

英国の公的部門における会計制度の現状については、以下のような状況にある。

- 中央政府：現金主義会計を採用し、現金の収入及び支出のみを決算。したがって、資産評価額や減価償却費用は計上されない。一部のエージェンシーについては、既に発生主義会計を採用。
- 地方自治体：発生主義会計を採用。
- 特殊法人(公社・公団)：発生主義会計を採用。

(注)発生主義会計を採用している場合でも、資産の種類によって資産評価方法や減価償却の方法が異なる。

また、社会資本整備分野における現状については、表-I-1のとおりであり、国道(高速道路を含む)のみが発生主義会計のなされていない分野として残存している状況にある。

2. 政府会計制度改革の経緯

- 1993年11月：大蔵大臣の予算演説において、発生主義による資源会計(Resource Accounting)¹⁾を中央政府全部局で実施することを提案
- 1994年 7月：大蔵省はグリーン・ペーパー(Better Accounting for the Taxpayer's Money: Resource Accounting and Budgeting in Government)を公表し、資源会計・予算の導入について議会、会計検査院、他省庁、監査法人、大学等に対し意見聴取
- 1995年 7月：上記意見聴取を踏まえ、大蔵省はグリーン・ペーパーを修正したホワイト・ペーパー(Better Accounting for the Taxpayer's Money,

¹⁾ 資源会計とは、中央政府の支出を報告するための一連の発生主義会計技術と各省庁の目標及び目的に基づくアウトプットに関連づけられる支出を分析するフレームワークをいう。(大蔵省ホワイト・ペーパーにおける定義)

The Government's Proposals, Resource Accounting and Budgeting in Government)を公表

- 1997～98年度：順次、資源会計を中央政府の各省庁（エージェンシーを含む）において導入予定（97年度及び98年度は試行）
- 1999年度：各省庁が作成した最初の資源決算書(Resource Accounts)を議会に提出予定
- 2001年度：予算についても会計と同様に発生主義による資源予算(Resource Budgeting)を導入予定

3. 資源会計導入の背景及び目的

(1) 背景

- 経済の活性化及び行政の効率化のための一連の動き

1960年代以降の経済不振、財政赤字の増大、行政活動の肥大化等の諸問題に対処するため、公的部門の縮小化、国家干渉の制限、公共サービスへの市場原理の導入等を目的として実施された1980年代以降のFMI (Financial Management Initiative)、政府執行部門のエージェンシー化、シティズンズ・チャーター (Citizen's Charter)、マーケット・テストング (Market Testing)、PFI (Private Finance Initiative) といった行政管理効率化の動き

- 国内外での会計制度改革の動き

英国内の他の公的部門（公社・公団、地方自治体等）やニュージーランド等諸外国における発生主義会計導入の動向

→発生主義会計が採用されていない公共部門として、中央政府のみが残存

(2) 目的

各省庁及び政府全体の会計及び予算において、

- ・支出される金額ではなく、消費される資源に対して焦点を当て、
- ・資本支出及び経常支出をそれぞれ経済的意味を反映するように扱い、
- ・政府活動のアウトプットに重点を置くとともに、目的及び目標の達成を促進する

ことによって、行政管理を改善し、納税者の利益に資することが目的とされている。

これは納税者から受託した資源を経済的(economic)かつ効率的(efficient)かつ効果的(effective)に使うというヴァリュー・フォー・マネー(value for money)の考え方に基づく。

4. 資源会計の内容

(1) 資源会計の構成 (表-I-2 参照)

各省庁は、以下の様式で構成される省庁別の資源決算書(Departmental Resource Accounts)を作成し、公表する。決算書は原則として省庁及び当該省庁所管のエージェンシー(営利性の高い事業特別会計(Trading Fund)を除く)を連結した一つの単位で作成される。

○ 予算と決算の対比表(Summary of Resource Outturn)

予算と決算(実績)を、発生主義ベースによる資源需要と実際の現金需要の両方について記載し、その差額と内訳を示すもの

○ 運営費用報告書(Operating Cost Statement) (表-I-3 参照)

省庁の運営に要する費用(管理費用及び施策費用)を記載、民間企業の損益計算書に相当するが、政府の場合は利益計算の必要はないため、費用のみを記載

○ 貸借対照表(Balance Sheet) (表-3 参照)

年度末における資産、負債、資本の額を記載

○ 現金収支報告書(Cash flow Statement)

運営及び投資による現金の支出・収入を記載

○ 目的・目標別報告書(Resources by Departmental Aims)

各省庁の政策目的・目標別に要した資源の実績(費用)を記載

(例) 環境・交通・地域省(Department of the Environment, Transport and the Regions)における環境部門においては、①英国の建設産業の内外における発展の促進、②地方における生活水準の向上と田園地域の保護、③環境の保護と天然資源・廃棄物の適切な管理、といった10項目の政策目的に要した費用を記載する予定

○ 報告書への注釈(Notes)

会計方針(accounting policy)や会計及び測定的基础、連結の基礎等決算書作成に当たって基準となる事項を記載するとともに、各報告書の各項目に関する詳細

な説明を記載

○結果及び達成度分析書(Output and Performance Analysis)

各年度の政策目標（数値目標）と達成度（達成率）を記載、会計検査の対象ではないが、決算書に添付

(2)資源会計における会計基準

資源会計は、英国の民間企業会計で用いられている「英国で一般的に適用される会計原則」(UK Generally Accepted Accounting Practice:UK GAAP)を基礎として、公的部門、特に中央政府の特性を考慮しながら実施される。大蔵省ではUK GAAPを補足するため、各省庁に対する「資源会計マニュアル(Resource Accounting Manual)」を作成することとなっており、そのための助言機関として財務報告助言審議会(Financial Reporting Advisory Board to the Treasury:FRAB)が設置されている。

○会計基準(UK GAAP)

UK GAAPとは、特に定義はないが、主に以下のものから構成され、民間企業の会計基準として適用されるものである。

- ・会社法(Company Act 1989)における会計及び情報開示に関する規定
- ・会計基準審議会(Accounting Standards Board:ASB)が設定する会計実務基準(Statement of Standard Accounting Practice:SSAP)及び財務報告基準(Financial Reporting Standard:FRS)並びに緊急問題タスクフォース(Urgent Issues Task Force:UITF)の発表(「アブストラクト」)

(参考)英国の会計基準設定機関

- ・財務報告評議会(Financial Reporting Council)
基準設定の監督機関として以下の3つの機関に対して会社法に基づき資金供与する。メンバーは25名、資金は会計士団体、政府、企業、証券取引所及びイングランド銀行から拠出され、ASBを指導し、会計基準設定をサポートする。
- ・会計基準審議会(ASB)
会社法で英国の会計基準設定機関として規定されている。メンバーは9名。
- ・緊急問題タスクフォース(UITF)
発表された会計基準でカバーされない問題を検討し、ASBに助言する。
- ・公的部門連絡グループ(Public Sector Liaison Group)
ASBの一部として、公的部門に関する問題を検討する。

○会計概念(Accounting Concepts)

資源会計に基づく決算書は以下の概念に基づいて作成される。

- (a) 永続性 (going concern) : 報告主体は永続的に活動を行っていること
- (b) 発生原則 / 対応原則 (accruals/matching) :
現金の出入りではなく、収入・支出をその対応関係ができたとみなされる
時点で認識すること
- (c) 継続性 (consistency) : 時系列比較の可能な情報提供を行うこと
- (d) 慎重性 (prudence) : 正確な情報提供を行うこと
- (e) 重要性 (materiality) : 利用者に影響を与える重要な情報のみ取り扱うこと
- (f) 実質優先性 (substance over form) : 法的形式と経済的実質では後者が優先
- (g) 資源予算との比較性 (compatibility with resource budgeting) :

資源会計で基準として採用するUK GAAPを資源予算でも採用する

上記概念のうち、(a)～(d)についてはSSAP2で規定されており、(e)及び(f)についてもUK GAAPで採用されている。(g)のみが資源会計特有の会計概念である。

○会計慣行 (Accounting Conventions)

- ・修正取得原価主義 (modified historical cost)

資源会計では、資産評価の方法は原則として取得原価によるが、固定資産等については時価を考慮する修正取得原価主義を採用

- ・全費用 (full cost) の計上

サービス提供の全費用を計上するため、支出については資本費用や監査料などの非現金項目も計上

(3) 資源会計マニュアルの内容

インフラ資産の取扱いは後述(5.)のとおりであるが、一般的事項に関して重要な内容について概説する。

○有形固定資産 (tangible fixed assets)

- ・評価 : 原則として再調達価格 (replacement cost) と再現価格 (recoverable amount) の低い方で評価する。再現価格は正味実現可能価値 (net realisable value) と利用価値 (value in use) の高い方とする。

具体的には、土地及び建物の再調達価格は利用価値に等しい。限定的な利用方法の資産及び市場で取り引きされない資産については、償却後再調達価格 (depreciated replacement cost) により評価する。その他の資

産は再調達現在価格(current replacement cost)により評価する。

- ・再評価：原則として毎年再評価される。再評価の方法は、専門家による評価と資産の特性及び種類ごとの適正な物価指標による修正を併せて行う。

○減価償却(depreciation)

減価償却はSSAP12の規定にしたがって適用され、すべての固定資産が耐用年数を用いて算定される。耐用年数は工学的に決定され、減価償却の方法は各資産の種類及び利用状況に応じて適正な方法を選択することとされている。また、土地及び建設中の資産は減価償却されない。

○資本及び準備金(capital and reserves)

・一般基金(General Fund)

総資産額マイナス総負債額が資本及び準備金の額を表し、このうち準備金を除いた部分を一般基金と呼び、政府からの正味の資金供与額を示す。これが政府会計におけるいわゆる資本となる。

・再評価準備金(revaluation reserve)

資産の再評価によって生じた差額を調整する項目として再評価準備金が貸借対照表に置かれ、資産価値が増加したときは増加額をこの項目から取り崩し、資産価値が減少したときはこの項目に減少額を積み立てる。

○資本費用(cost of capital charge) (→5. (3)参照)

○P F Iプロジェクトへの適用

P F Iプロジェクトについては、民間部門が資産を管理し、リスクを負い、サービス提供を運営しており、公的機関がそのサービスへの対価を支払っている場合は、資産として認識・計上せず、その対価を支出として計上するのみである。一方、将来公的機関がその資産を購入する契約の場合は、当該機関の貸借対照表に計上する。両者の境界線上にあるプロジェクトについては、ケースバイケースで取扱いが決定される。

○連結の原則(principles of consolidation)

連結の原則はFRS2にしたがい、各省庁の傘下にある機関を1つのグループとして個々の主体の財務報告を調整・統合し作成される。調整はグループ内の主体間の受払いやバランス、販売による利益、資産移動等をすべて消去することにより行われる。

FRS2はグループ内の会計方針を統一するよう規定しており、政府内部においても資源会計マニュアルを用いることでこの会計基準の趣旨を達成できる。

(4) 全政府決算書 (Whole-of-government Accounts) の作成

大蔵省はグリーン・ペーパーにおいて、全政府決算書の対象機関となる様々な省庁及び他の政府機関にはそれぞれ性格に違いがあることから、連結する実質的な価値が不明確であるという理由により、全政府決算書を作成しないことを提案した。

これに対して、議会の公会計委員会 (Committee of Public Accounts) 及び大蔵・公務委員会 (Treasury and Civil Service Committee) から、実施可能か否かを調査の上、再検討するよう求められ、会計検査院と協力して調査を行うこととなった。

現段階では、各省庁の資源会計導入を優先して実施するため、全政府決算書を作成するか否かについては保留されている。

5. 資源会計におけるインフラ資産の取扱い (特に道路資産について)

イングランドにおいては、資源会計の対象となるインフラ資産は国道 (高速道路を含む) のみであり、他のインフラ資産は地方公共団体や特殊法人等の資産となるため、資源会計の対象とはならない。

以下においては、イングランドにおける固定資産の評価等について ((1) 及び (2) は道路資産について) の資源会計マニュアルにおける取扱いを解説する。

(1) 資産評価の方法

固定資産は原則として時価 (current cost) によって評価され、道路資産についても、ネットワークの総体的な状況を反映して減価償却を行った再調達現在価格 (current replacement cost depreciated to reflect the overall condition of the network) によって評価されることとされている。

資源会計導入に当たっての最初の評価及び状態の査定はネットワークとして行われる。その手順は以下のとおりである。

- ①道路の物理的な状態を記録したデータベース、道路整備時の入札価格の記録等を考慮して再調達価格を決定する。再調達価格は5年毎に大規模に見直され、次の

見直しまでの間は建設物価指標やネットワークの能力を高める新しい計画、改良への支出等により調整する。

②道路の耐用年数（例：橋梁やトンネル等の構造物は120年、舗装は20年、照明は40年等）に応じた定額法により減価償却累計額を算出する。

③総再調達価格から減価償却累計額を差し引いて、当該年度の評価額を決定する。
なお、再評価する場合の減価償却額を算出する場合は、後述の更新会計の方法によることとされている。

(2)減価償却（更新会計）

固定資産は、原則として耐用年数にわたって定額法(straight-line method)により減価償却される。

しかし、道路資産の減価償却費算定に当たっては、更新会計(renewals accounting)と呼ばれる方法を採用することとされている。この方法は、個別道路施設の減価償却費を算出するのではなく、道路ネットワークを一つの資産として捉え、その維持・更新に要する費用を運営費用報告書に減価償却費及び維持費相当の費用として計上する。よって、最初の資産評価の際に考慮する減価償却額と決算書に計上する減価償却額は異なる方法によって算定することとなる。

更新会計が受容できるか否かについては、維持・更新支出と実際の道路ネットワークの消耗額の間には重大な差異があるかどうかによる。大きな差がある場合は、道路資産の価値をそれによって修正する必要がある。

更新会計による減価償却額算定の具体的な方法は以下のとおりである（なお、更新会計は英国では民間企業によって実施されている上下水道事業において既に用いられている方法である。）。

①年次道路状況調査(annual condition survey)を実施し、年間の実際の道路ネットワークの消耗額を推定するためにネットワークの総体的な状況を決定する。この調査は一貫した基準で実施し、道路ネットワークの重要かつ代表的な部分をカバーするよう行われなければならない。

②ネットワークが前回調査時から変わらない状態で維持されている場合は維持・更新支出を減価償却費の代用とみなしうるが、状態が悪化したり改善されている場合は減損価値または改善価値を運営費用報告書に記載する必要がある。

③道路ネットワークが拡張したり縮小したりしなければ、毎年の運営費用報告書における総減価償却費は大きく変わらないが、大きな変動がある場合は、更新会計による算定を再検討し、変動の範囲についてネットワークの価値を修正する必要がある。

(3) 資本費用(Capital Charges)

- 道路等のインフラ資産に限らず、固定資産については減価償却費（または相当の費用）の計上に加えて、資本の機会費用(cost of capital)を計上することとされている。これは租税を資金調達源とする公的部門の資本についても資金調達の費用を有償と考えて、資本の利用に係る機会費用（他の投資をしていれば得られたであろう収益(=利息)）を毎年計上するものであり、資本の効率的活用を図ることを目的とする。
- 資本費用は、貸借対照表上のすべての資産及び負債項目に適用され、負債に対する賦課は資産を意味する。算定方法は、それぞれの項目の期初と期末の純帳簿価格（資産評価額マイナス減価償却累計額）の平均に大蔵省が決定する一定率の料率をかけることにより算出する。
- 資本費用の料率は公定歩合等を考慮して資産評価額の6%と設定されている。実施段階において長期的な金融情勢が大きく変動しない限り、6%で算定されることとなる。
- 資本費用は概念上の費用であるため、実際の現金支出は行われぬ。
- 有償の資金調達である公債等により取得された資産については適用されない。

6. 資源会計導入の効果

(1) 省庁の施策に要する全費用の開示

○実際には現金支出のない減価償却費や資本費用を費用として計上することによって、施策に要した全費用(full cost)が明らかになる。

(例) 道路庁(Highways Agency)の場合、年間予算は17億ポンド、うち人件費等の管理費用は7,200万ポンドにすぎないが、資本費用は約4億ポンドと予測されており、道路サービスの提供に要する全行政費用は大きな額になる。

(2) 資産管理の改善

- 減価償却費及び資本費用を当該資本の利用が見込まれる期間にわたって計上することによって、新規資本支出のみならず、既存の固定資産の経常費用にも注意が払われるため、資本に関する意思決定の質が改善される。
- 資本支出と経常支出の望ましいバランスや資本的資産の維持管理費用が重視されるようになる。
- 民間資金による資本プロジェクトとの直接比較が可能となる。
- 低未利用の固定資産の処分等既存資産の利用の改善が促進されるようになる。

(3) 民間企業との比較

- 民間企業と類似の会計方式を導入することより、行政コストを民間企業と直接比較することが可能になる。即ち、あるサービスを行政機関により直接供給する場合と民間企業に委託する場合等との比較が可能になる。

7. 地方政府の会計制度

英国の地方政府は、1970年代から会計制度の改革を進めてきたが、発生主義会計の導入は1980年前後から順次行われ、1982年の地方政府財政法によりすべての地方政府が導入した。しかし、固定資産の財務報告への計上は1994年によりやく実現し、完全発生主義の導入が実現された。

(1) 地方政府の会計制度改革の経緯

- 1972年：地方政府法(Local Government Act 1972)において、基金会計を導入して基金別の会計システムを定め、財務責任者の設置を義務付け
- 1982年：地方政府財政法(Local Government Finance Act 1982)において、監査法人による外部監査を定め、計算書類の適正性、資源の経済性・効率性など(適正な実務(proper practice))について報告を義務付け
同法に基づき会計概念を規定した「地方政府に対する監査実務規約(Code of Audit Practice for Local Authorities)」を議会が承認
- 1989年：地方政府及び住宅法(Local Government and Housing Act 1989)において、会計概念の法定要件が強化され、すべての支出について適正な実務によ

り報告を行うことを義務付け

- 1993年9月：勅許財政会計協会(Chartered Institute of Public Finance and Accountancy:CIPFA)が実務規約(Code of Practice)を発表し、1994年度より資本会計についても発生主義に基づいて財務報告を作成することを義務付け

(2) 地方政府の会計制度の概要

○会計の基礎

1993年の実務規約では、地方政府の会計に対する特別な法規定と矛盾する場合を除いて原則としてASBが策定する会計基準に基づくこととされている。また、法においては、会社法によって求められる「真実及び公正な概観(true and fair view)」の原則により、財務状況及び産出額(outturn)を公正に表示することが求められている。

○測定の基礎

原則として、特定の固定資産については再評価を行う修正取得原価主義を採用する。インフラ資産及びコミュニティ資産(公園等)については、取得原価によって評価し貸借対照表に計上する。土地、財産等運用中の資産については、正味再調達現在価格(net current replacement cost)と現在の使用状況における正味実現可能価格(net realisable value in existing use)の低い方によって評価する。

○その他の基準

資本費用(原則として6%)及び消却(amortization)は導入されており、減価償却についても原則として行われるが、減価償却を行わない地方政府もある。

(3) 地方政府決算書の内容(リーズ(Leeds)市の例)

地方政府の決算書の実例として、リーズ市の1996年度決算書の内容について概説する。リーズ市はイングランド中部に位置する英国第3の人口を擁する都市である。

○決算書の内容

- ・会計方針報告(Statement of Accounting Policies)
- ・連結収入勘定(Consolidated Revenue Account)

一般基金(General Fund:一般会計)の支出を中心に、収支についても記載

- ・連結貸借対照表(Consolidated Balance Sheet)
- ・準備金総変動報告(Statement of Total Movement in Reserves)
- ・現金収支報告(Cash Flow Statement)
- ・注釈(Explanatory Notes to the Main Financial Statements)

連結収入決算書では認識されていない準備金の利得と損失を計上
 この他、1989年地方政府及び住宅法に基づき、市営住宅の管理に関する受払いは一般基金から補助されず、会計も分離され、住宅収入基金(Housing Revenue Fund)として別様式で決算書が作成される。また、市税、事業税等の税収に関する徴税基金勘定(Collection Fund Accounts)も別様式で決算書が作成される。

○会計方針

この決算書は、CIPFAが1996年に出した地方政府会計のための実務規約(Code of Practice)に基づき、取得原価主義を用いて作成されている。ASBが策定したSSAP及びFRSの会計基準もすべてまたは一部について適用される。収入・支出の認識は、SSAP2にしたがって発生主義を採用する。

○固定資産の取扱い

・評価方法

(a)運用中の土地及び財産：現在の利用方法における現在価値による。しかし、特殊な用途に利用されているものは、償却後再調達価格による。

(b)運用されていない土地及び投資財産：首席評価官によって評価された公開市場価値(open market value)による。

(c)インフラ資産(市道等)：1994年4月1日時点で存在していたものについては、正味債務未払額相当額により貸借対照表に計上する。それ以降の新しい資産及び造成物については、建設費用により貸借対照表に計上する。

(d)コミュニティ資産(公園等)：名目価値(nominal value)による。

なお、すべての資産について5年毎に再評価される。

・資本費用(capital charges)

(a)概念上の利子費用(notional interest charge)：

固定資産の現在価値に、インフラ及びコミュニティ資産については

8.625%、それ以外の資産については6%の料率を乗じた額が課される。

(b)減価償却費：特定の場合に、定額法または他の適切な方法によって算定された減価償却費が課される。注釈によれば、設備・装置及びインフラ資産のみ減価償却費が計上されている。

(補論1) 英国における河川関係インフラ資産の取扱い

英国における治水及び利水のための河川関係資産は、国家河川公社(National Rivers Authority:NRA)が他の廃棄物処理関係の政府機関と合併して1996年に設立された環境庁(Environment Agency:EA)が管理している。

1. 河川関係インフラ資産の内容

英国における河川関係インフラ資産には堤防及びダム等があるが、25,000立法よりも大きいものは貯水法(Reservoir Act 1975)によって規定され、地方政府の所掌とされている。河川堤防と洪水防御機能を持つ河川調節ダム(river regulating dam)は環境庁所掌である。取水ダム及び発電ダムはそれぞれの民間主体が所有する。

2. 環境庁の決算書

環境庁はいわゆる特殊法人(Non-Departmental Public Bodies:NDPBs)であるため、政府の資源会計導入以前に発生主義に基づく複式簿記による決算書を作成している。

(1) 会計の基礎(Basis of Accounting)

環境庁の決算書は、環境法(Environment Act 1995)に基づいて環境・交通・地域大臣及び農漁食糧大臣が作成する年次決算書についての指示(Direction on the Annual Accounts)に沿って作成される。

(参考)大臣指示の概要

- ・年次決算書の作成に当たっては、会社法、UK GAAP、大蔵省発行の会計の手引き及び環境庁発行の料金ガイド等の会計及び情報開示関係の規定にしたがう
- ・環境庁が作成する決算書の様式(後述)を規定
- ・会計基準の適用方針(特に例外事項)について規定
- ・その他追加的に情報開示が必要な事項について規定

(2) 決算書の内容

- ・収益及び支出決算書(Income and Expenditure Accounts)
- ・貸借対照表(Balance Sheet)
- ・現金収支報告書(Cash Flow Statement)
- ・注釈(Notes to the Financial Statement)

(3) 会計方針

有形固定資産(tangible fixed assets)については再評価を行う修正取得原価主義

を採用し、大臣指示に基づく例外事項を除いてUK GAAPに基づいて作成される。

主な例外事項は以下のものがある。

○資本の概念費用(notional cost of capital)

環境庁の決算書においても資本の概念費用は収益及び支出決算書に計上することとされており、その料率は事業目的別に差異が設けられている。

1996年度決算書では、汚染防止、漁業、レクリエーション及び環境保全資産は正味現在価格の6%、1989年9月1日以前に取得した水資源及び水運施設は正味現在価格の2%、それ以後に取得した同施設は8%に設定されており、洪水防御施設についてはこの費用を計上しないこととされている。

○再評価準備金の取扱い

再評価準備金については、再評価された有形固定資産の廃棄によっては減少しないこととされている。

3. 河川関係インフラ資産の取扱い

(1) インフラ資産の区分

環境庁所管の河川関係インフラ資産では、堤防は無形固定資産(intangible fixed assets)として定義されており、一方、環境庁所管のダムは有形固定資産の範疇に分類されている。

(2) インフラ資産の評価

○堤防：無形固定資産に分類され、実現可能価値がないものとして資本化されず、貸借対照表には資産として計上されていない。堤防への支出は収益及び支出決算書に無形固定資産への支出として計上されるのみである。

○ダム：ダムは有形固定資産として完成後に資本化され、貸借対照表に資産として計上する。貸借対照表上は独立項目としては計上されておらず、土地及び建物の項目に含まれ、正味再調達現在価格(net current replacement cost)によって評価し、毎年適切な指標を用いて再評価する。

減価償却は耐用年数期間にわたって定額法で算定する。耐用年数に関しては、ダムは運営構造物(operating structure)の中に含まれ、20~100年とされている。

○水門・堰等：ダムと同様の取扱いがなされる。貸借対照表上の計上項目は、その規模等により土地及び建物(耐用年数10~60年)、可動設備(同3~20年)、装置(同5~10年)のいずれかに含まれる。

(補論2) 資源予算(Resource Budgeting)

現在、現金ベースで策定されている予算に関し、その中心をなす公共支出計画(public expenditure planning)及び予算管理制度(control arrangements)について資源会計導入による効果を最大限発揮させるべく、発生主義ベースの歳出・歳入見積りを作成する資源予算を2001年度から導入することが提案されている。なお、現金ベースでの財政統制も続けるため、従来の現金ベースの予算も存続する。

1. 資源予算導入の目的

資源予算導入の目的は、一義的には資源会計導入の目的と同様である。

そして、すべてのレベルにおいて公共支出管理を資源会計と一貫した方法で管理することによって財政管理を強化するとともに、政府の経済政策目標にも貢献することを目的とする。

2. 資源予算導入の効果

(1) マクロ経済政策への効果

○マクロ経済目標により適合した公共支出管理が可能

現在の公共支出管理は、公共支出から利払費や社会保障支出等の景気循環的要因に影響される事項を除いた歳出額の限度額を設定するコントロール・トータル(Control Total)という方法により行われている。しかし、政府のマクロ経済目標はGDPから民営化収入を差し引いた一般政府支出(General Government Expenditure:GGE)により設定される。コントロール・トータルを資源(発生主義)ベース(resource based Control Total)に変えることは、減価償却費や資本費用などGGEに含まれている項目がその中に新たに含まれることになり、政府のマクロ経済目標に対してより正確な公共支出管理が可能となる。

○公的債務管理の柔軟化

公的部門借入金必要額(Public Sector Borrowing Requirement:PSBR)についてもマーストリヒト条約の財政収斂基準との関係で重要な政策目標であり、資源ベースのコントロール・トータルの導入は、現金による制約が加わらないことによ

って中期的な借入計画を左右する裁量的要素が増え、財政政策決定に際して選択肢が広がる。ただ、それとともに現金収支の管理も重要となる。

(2) ミクロ経済への効果

- FMI 等による公共サービスの効率性、効果性 (value for money) の増進に資する。
- 各省庁において資源会計と同様の支出管理が可能になり、意思決定の質的向上が図られるとともに、経済政策目標に整合した支出管理が可能となる。

3. 資源予算の概要

(1) 資源ベースの公共支出計画

現在各省庁において現金ベースで設定されている向こう3年間の公共支出計画を資源ベースに変更し、消費した資源の全費用 (full cost) を考慮するとともに、経常支出と資本支出を明確に区分する。

経常支出には減価償却費や資本費用、流動資本の変化を計上することによって全費用を考慮できるようになるとともに、資本支出を明らかにすることによって資本の廃棄や取得に当たって合理的な意思決定が可能となる。

(2) 資源ベースの歳出見積り (resource based Estimates)

英国では歳入見積りは議会の議決の対象外であるため、資源予算においても歳出見積りのみが作成される。現在のところ以下の様式を作成する予定である。

- ・ 議会の領域及び管理様式 (Parliamentary Ambit and Control Schedule)

第1部：正味資源額及びそれに伴う現金必要額

第2部：資源必要額の要旨 (資源必要額と現金必要額の調整)

- ・ 予測運営費用報告書 (Forecast Operating Cost Statement)

次年度の運営費用の予測額を発生ベースで計上

- ・ 予測現金収支報告書 (Forecast Cash Flow Statement)

次年度の現金の受払いの予測額を計上

- ・ 添付注釈 (Accompanying Notes)

それぞれの様式に関する補足事項を記載

〈表-1-1〉 社会資本分野別・管理者別会計制度日英比較表

		英国(イングランド)		日本	
		管理者	会計制度	管理者	会計制度
道路	高速道路	環境・交通・地域省(Department of the Environment, Transport and the Regions:DETR)のエージェンシーである道路庁(Highways Agency)	現金主義 (98年度より発生主義会計へ移行)	建設省所管の特殊法人である日本道路公団等	発生主義(道路資産については減価償却せず)
	一般国道			中央省庁である建設省	現金主義
	地方道	地方公共団体 補助金交付省庁は環境・交通・地域省(DETR)	発生主義	地方公共団体 補助金交付省庁は建設省	現金主義
治水	治水(国レベル)	環境・交通・地域省(DETR)の特殊法人である環境庁(Environment Agency)／ ただし治水分野の所管省庁は農漁食糧省(Ministry of Agriculture, Fisheries and Food)	発生主義	中央省庁である建設省	現金主義
	治水(地方)	排水組合(Internal Drainage Board :全国235組合)／ 地方公共団体(排水組合の管轄区域外) 補助金交付省庁は農漁食糧省	発生主義	地方公共団体 補助金交付省庁は建設省	現金主義
下水道		水公社が民営化された水事業会社(Water Service Companies)〈民〉	発生主義(インフラ資産については減価償却せず)	地方公共団体(公営企業または特別会計) 補助金交付省庁は建設省	公営企業は発生主義、 特別会計は現金主義
都市公園		地方公共団体	発生主義	地方公共団体 補助金交付省庁は建設省	現金主義

(注) 発生主義会計を採用している場合でも、資産評価や減価償却の方法は異なる。

英国(イングランド)		日本	
	管理者	会計制度	管理者
鉄道施設	国鉄の一部が民営化された鉄軌道会社(Railtrack) <民>	発生主義	民営化された特殊法人であるJR各社
大規模港湾	国有港湾の民営化の段階により、民間会社または地方公共団体の公社	発生主義	地方公共団体(特別会計)補助金交付省庁は運輸省
国際空港	英国空港公社が民営化されたBAA 株式会社 <民>	発生主義	中央省庁である運輸省、特殊法人である新東京国際空港公団及び関西国際空港株式会社
			運輸省は現金主義、特殊法人は発生主義

(参考) イングランドの地方行政制度

1. 1986年の地方行政制度改革の結果、従来の2層制(広域的なCounty CouncilまたはGreater London Councilと基礎的単位であるDistrict Council)の地方行政制度は次のようになった。

ロンドン：1層制(London Boroughs)
大都市地域：1層制(Metropolitan District Council)
その他の地域：2層制(County CouncilとDistrict Council)

2. 1992年地方政府法(Local Government Act)によって設立された地方政府委員会(Local Government Commission)の勧告に従って、地方行政制度改革が進行中。大部分の地域では2層制を維持しながら、地域によっては1層制に移行する方向(1998年4月1日までに段階的に、25のCountyを廃止して、46の1層制の自治体(Unitary Authority)を設置)。

〈表-I-3〉

資源会計における「運営費用報告書」及び「貸借対照表」の項目(簡略化したもの)

運営費用報告書(Operating Cost Statement)

管理費	① = A + B + C + (D) + E
人件費	A
減価償却費	B ……前年度からのIの経年減耗分
その他運営・管理費	C
運営収入(手数料等)	(D)
資本費用	E …… I × 6%
施策経費	② = F + G + H
経常補助金	F
資本補助金	G
その他施策経費	H
純運営費用	① + ②

貸借対照表(Balance Sheet)

固定資産	③ = I + J + K	
有形固定資産	I	
無形固定資産	J	
投資	K	
流動資産	④ = L + M + N	
棚卸資産	L	
債権	M	
現金及び預金	N	
債務(支払い期限が1年以内に到来するもの)	O	
純流動資産	⑤ = ④ - O	
流動負債を差し引いた全資産	⑥ = ③ + ⑤	
債務(支払い期限が1年以降に到来するもの)	P	
諸引当金	Q	
資産-負債	⑦ = ⑥ - P - Q	} ⑦ = ⑧ となる
資本及び剰余金	⑧ = R + S + T	
一般資金	R	
再評価積立金	S	
贈与資産引当金	T	