

特別会計における新たな財務書類の作成に係る中間取りまとめ
(試作基準)

財政制度等審議会 財政制度分科会
法制・公企業会計部会 公企業会計小委員会
公企業会計ワーキンググループ

平成 14 年 10 月

特別会計における新たな財務書類の作成に係る中間とりまとめ（試作基準）について

財政制度等審議会 財政制度分科会
法制・公企業会計部会 公企業会計小委員会
公企業会計ワーキンググループ

1．特別会計の現状

(1) 特別会計の設置

財政法第13条第2項において、①国が特定の事業を行う場合、②特定の資金を保有してその運用を行う場合、③その他特定の歳入をもって特定の歳出に充て一般の歳入歳出と区分して経理する必要がある場合、法律をもって特別会計を設置することが認められており、現在、37の特別会計が設けられている。

(2) 現行の財務諸表の作成状況

現在、37の特別会計のうち23の特別会計において、歳入歳出決算の添付資料として、財務諸表が作成されている。

また、歳入歳出予算の添付資料として、歳入歳出決算と同様の基準で作成した予定財務諸表が作成されている。

これらの財務諸表の作成は、次のとおりとなっている。

- ・ 郵政事業、造幣局、印刷局及び国有林野事業のいわゆる企業特別会計においては、その経理は、「現金の収納又は支払の事実にかかわらず、財産の増減及び異動の事実に基づいて行う」こととされ、発生主義が採用されている。また、日々の取引についても複式簿記により記帳がなされており、基本的に、企業会計の考え方に基づいて財務諸表が作成されている。
- ・ 企業特別会計以外では、現金主義による経理が行われていることから、現金ベースの歳入歳出決算額に歳入歳出外の資金収支取引等を加え、これらを財務諸表科目に振り替えるとともに、その他の決算修正仕訳を行うことによって財務諸表が作成されている。

2．公企業会計ワーキンググループでの検討

(1) 公企業会計ワーキンググループでの検討の経緯

特別会計の財務内容の説明責任の向上を図り、ディスクロージャーを充実させるとの観点等から、昨年10月、財政制度等審議会財政制度分科会法制・公企業会計部会公企業会計小委員会において、「特別会計の財政状況をより明らかにするため、特別会計の特殊性を勘案しつつ、発生主義等企業会計的な考え方を導入した財務諸表の作成方

法について検討を行う」こととされた。

その後、同小委員会において4回にわたり議論を行い、平成14年1月16日に「新たな特別会計財務諸表の作成に係る論点整理」がまとめられた。

論点整理における新たな財務諸表の方向性は、全ての特別会計を対象として検討を行い、国の予算制度や特別会計の特殊性を踏まえつつできる限り企業会計の手法及び考え方を活用し、特別会計に共通する基準を設ける方向で検討を行うとするものであり、具体的検討については、会計専門家等で構成するワーキンググループを設けて個々具体的に検討を行うこととされた。

(2) 公企業会計ワーキンググループにおける検討

公企業会計小委員会の論点整理を受け、平成14年2月6日、第1回目の公企業会計ワーキンググループを開催し、その後、23回にわたり特別会計における新たな財務書類の作成方法等について精力的な検討を行った。

検討は、まず類型別に7つの特別会計を選び、その経理内容、財務諸表の作成状況等について各特別会計を所管している省庁からヒアリングを行い、その後、貸借対照表、フローの財務書類及び連結財務書類等の具体的内容の検討を行った。

3. 新たな財務書類の試作基準の作成

現行の財務諸表は、歳入歳出決算の内容を補足する添付資料として、それぞれの特別会計の事業内容を踏まえた独自の基準により作成されており、予算・決算との関連で分かりやすく、予算どおりの執行を確保するという予算統制にも配慮したものとなっている。

他方、現行の財務諸表については、民間企業の財務諸表や他の特別会計との比較に際して分かりづらいといった指摘もあることから、企業会計の手法及び考え方を可能な限り活用し、特別会計の財務状況をより分かりやすく表示し、特別会計における財務内容の透明性の確保や説明責任の向上を図るとの観点から、現行の財務諸表に加え、新たな財務書類について検討を行った。

また、特別会計は、民間企業とは異なり、その業務の基盤としての特定の組織や資産を必ずしも有していない場合があることや、マネジメントの責任の及ぶ範囲等から、会計（報告）主体たり得るかといった点や、現行の財務諸表の分かりづらさを補うような財務情報の提示という観点からの検討も行った。

これらの検討を踏まえつつ、特別会計の経理内容が区々であることや、それぞれの会計処理の実態等も勘案すると、まずは、各特別会計に財務書類の試作を要請し、試作された財務書類に基づき、さらに検討を深めることが不可欠と考えられるため、今回、検討の中間的な取りまとめとして試作基準を作成したものである。

今回の中間取りまとめでは、各特別会計における財務書類の共通的な試作基準を示し、今後は、本試作基準に基づいて作成された財務書類を通じて各特別会計における財務書類作成上の個別の論点等を洗い出すとともに、特別会計の財務内容をより明らかにするという観点から新たに作成する財務書類の内容等についても更に検討を行う等、試作基準の見直しを行うこととする。

4．新たな財務書類の試作基準の検討に際して

(1) ディスクロージャーの観点からの見直し

特別会計は、国の経理の一部を区分したものであり、独立した会計主体足り得るのか、また、特別会計制度にまで踏み込んで検討を行うのかとの議論があった。しかし、今回の試作基準の作成にあたっては、まずは特別会計の財務内容の説明責任の向上を図り、ディスクロージャーの充実を図るとの観点から、歳入歳出決算の内容を補足する資料として、企業会計の手法及び考え方を可能な限り活用した、よりわかりやすい新たな財務書類の作成方法の検討を行った。

また、連結財務書類の作成についても検討を行った。

(2) 国の貸借対照表等との関係

特別会計等の財務書類作成の指針として、「特別会計等財務書類の作成ガイドライン」が公表されており、また、国の財政事情をよりわかりやすく国民に提供するため、「国の貸借対照表作成の基本的考え方」に基づいて国の一般会計及び全ての特別会計を対象とした「国の貸借対照表（試案）」が作成されていることから、これらの内容を踏まえた上で検討を行った。

(3) 検討対象

造幣・印刷事業の独立行政法人化及び郵政事業庁の公社化に伴い、造幣局、印刷局、郵政事業、郵便貯金及び簡易生命保険の各特別会計は廃止されること、また、国立学校の法人化に伴い国立学校特別会計は廃止が予定されていることから、これらの特別会計を除いた31の特別会計を検討の対象とした。

5．試作の実施

検討対象とされた、31の特別会計において試作を行うものとする。

試作については、今後の見直しの検討に資するため、また、行政改革大綱(平成12年12月閣議決定)を踏まえ、平成10年度末で開始貸借対照表を作成し、平成11年度決算、平成12年度決算及び平成13年度決算の3ヵ年分の財務書類を作成する。ただし、連結財務書類の作成は、平成13年度のみとする。

特別会計における新たな財務書類の試作基準

目 次

| | | |
|-----|--------------------------|----|
| 第1章 | 特別会計における新たな財務書類の体系等..... | 1 |
| 第2章 | 貸借対照表..... | 1 |
| 第3章 | 業務費用・財源計算書..... | 13 |
| 第4章 | 区分別収支計算書..... | 17 |
| 第5章 | 注記..... | 19 |
| 第6章 | 附属明細書..... | 21 |
| 第7章 | 参考情報..... | 26 |
| 第8章 | 連結財務書類..... | 26 |

第1章 特別会計における新たな財務書類の体系等

1. 体系

新たな財務書類の体系は、貸借対照表、業務費用・財源計算書及び区分別収支計算書とし、これらに関連する事項について附属明細書を作成する。

また、連結対象法人を有する特別会計においては、参考情報として連結財務書類を作成する。連結財務書類の体系は、連結貸借対照表、連結業務費用・財源計算書及び連結区分別収支計算書とする。

2. 作成単位

新たな財務書類は、特別会計の歳入歳出決算の内容を補足するものであることから、原則として、特別会計を作成単位とする。ただし、各々の特別会計法の規定により、特別会計に勘定区分が設けられている場合には、当該勘定単位で歳入歳出決算が作成されていることから、当該勘定を作成単位とする。

また、連結財務書類等の参考情報等についても、同様の作成単位とする。

3. 作成に際しての基礎的な計数

現行の財務諸表は、歳入歳出決算の添付資料という位置付けから、歳入歳出決算の計数のほか、国有財産台帳等の計数を用いて作成されている。

新たな財務書類についても、現行の財務諸表と同様、歳入歳出決算等の計数を基礎として作成する。

4. 作成基準日

新たな財務書類の作成基準日は、会計年度末（3月31日）とする。ただし、出納整理期間が設けられている特別会計については、当該出納整理期間中の現金の受払い等を終了した後の計数をもって会計年度末の計数とする。

なお、出納整理期間が設けられている場合には、その旨及び出納整理期間中の現金の受払い等を終了した後の計数をもって会計年度末の計数としている旨を注記する。

第2章 貸借対照表

1. 貸借対照表の作成目的等

(1) 作成目的

現行の財務諸表は、歳入歳出決算の計数に歳入歳出外の資金収支取引等を加え作成

されているが、償却資産について減価償却が行われていないほか、退職給付引当金等の負債が計上されていない等、企業会計的観点からは、その資産及び負債の情報を十分に表しているとは言い難い。

新たな財務書類における貸借対照表は、減価償却後の資産額及び退職給付引当金等を計上することにより、会計年度末において特別会計が保有する資産及び負債の状況を、より明らかにすることを目的として作成する。

(2) 流動・固定の区分、配列法等

特別会計が保有している資産及び負債の内容は様々であることに加え、特別会計は歳入歳出予算により財政運営が規律されており、支払能力を判断する必要性が低いこと等から、特に流動・固定の区分は行わない。ただし、配列については、企業会計において原則として流動性配列法が採用されていることから、流動性配列法により表示することとする。

また、貸借対照表は、「資産の部」、「負債の部」及び「資産・負債差額の部」の3区分とする。

(3) 外貨建て資産及び負債の換算

外貨建て資産及び負債については、原則として、会計年度末の為替レートで換算し、その換算方法を注記する。

なお、外貨建て資産及び負債の換算差額については、原則として、洗い替え方式により、その合計額を「資産評価差額」に計上する。

2. 資産項目

資産については、現金・預金、有価証券、たな卸資産、貸付金、有形固定資産及び出資等を計上し、形態を表す科目によって表示する。また、貸借対照表価額については、それぞれの資産の所有目的に応じた評価基準及び評価方法により計上する。

(1) 現金・預金

手持ち現金、日本銀行預託金、財政融資資金預託金のほか、個別の特別会計に固有のものとしての、円貨預け金及び外貨預け金等を「現金・預金」として計上する。

また、現金及び預金のうち、供託金、契約保証金等として、特別会計が保管しているものについては、特別会計に消費寄託されていることから「現金・預金」として計上する。なお、寄託者からの請求権は「保管金等」として負債計上する。

(2) 有価証券

① 計上対象

特別会計が資金及び積立金の運用等の目的で保有している債券等及び「出資」として計上されない有価証券を「有価証券」として計上する。また、有価証券の評価基準及び評価方法を注記する。

なお、契約保証金等として国に寄託されている有価証券は、国に所有権が移転していないため計上しない。

② 評価基準

i 市場価格のある有価証券

市場価格のある有価証券については「満期保有目的有価証券」及び「満期保有目的以外の有価証券」に区分し、それぞれ次のとおり評価する。

(a) 満期保有目的有価証券

満期まで所有する意図をもって保有している有価証券、いわゆる「満期保有目的有価証券」については、償却原価法によって算定された価額をもって貸借対照表価額とする。

ただし、市場価格が著しく下落したときは、回復する見込みがあると認められる場合を除き、市場価格をもって貸借対照表価額とする。なお、有価証券の市場価格の下落率が30%以上の場合には、「著しく下落したとき」に該当するものとして強制評価減を行う。回復する見込みがあると認められ、市場価格によって評価しない場合には、その旨、その理由、市場価格との差異を注記する。この強制評価減に係る評価差額については、「資産評価差額」に計上し、有価証券の償還時又は処分時に当該評価差額を「資産評価差額」から減額し、これに基づき償還損益又は処分損益を計算する。

(b) 満期保有目的以外の有価証券

「満期保有目的以外の有価証券」については、会計年度末における市場価格をもって貸借対照表価額とする。市場価格での評価替えに係る評価差額については、洗い替え方式により、その合計額を「資産評価差額」に計上する。

ii 市場価格のない有価証券

市場価格のない有価証券については、取得原価又は償却原価をもって貸借対照表価額とする。

ただし、市場価格のない株式について、発行会社の財政状態の悪化により実質価額が著しく低下したときは、相当の減額を行う。なお、実質価額の低下が30%以上である場合には、「著しく低下したとき」に該当するものとして強制評価減を行う。この強制評価減に係る評価差額については、「資産評価差額」に計上し、市

場価格のない株式の処分時に当該評価差額を「資産評価差額」から減額し、これに基づき処分損益を計算する。

(3) たな卸資産

製品、半製品、仕掛品等については、原則として、それぞれの種類ごとに取得原価により計上し、その評価基準及び評価方法を注記する。

ただし、時価が取得原価より著しく下落したときは、回復する見込みがあると認められる場合を除き、時価をもって貸借対照表価額とする。なお、回復する見込みがあると認め、時価によって評価しない場合には、その旨、その理由、時価との差異を注記する。強制評価減に係る評価差額については、「資産評価差額」に計上し、たな卸資産の処分時に当該評価差額を「資産評価差額」から減額し、これに基づき原価を計算する。

(4) 未収金

会計年度末における未収入金を「未収金」として計上する。

なお、特別会計の業務上の未収金のうち、たな卸資産の売却に伴う未収金については、「売掛金」の科目で計上する。

また、保険業務を行っている特別会計においては、保険料に係る未収分とその他の未収分とを区分し、保険料に係る未収分は「未収保険料」として計上する。

(5) 未収収益

一定の契約に従い、継続して役務の提供を行っている場合、会計年度末において、既に提供した役務に対して未だその対価の支払を受けていないものを「未収収益」として計上する。

(6) 前払金

会計年度末において、未だ提供されていない役務又は物品に対する既支払額を「前払金」として計上する。

なお、前金払されている公共事業の対価について、膨大な数に上る事業ごとにその執行状況を把握し、分離・区分することが困難な場合には、これを「建設仮勘定」として計上することができる。

(7) 前払費用

一定の契約に従い、継続して役務の提供を受けている場合、会計年度末において、未だ提供されていない役務に対して支払われた対価を「前払費用」として計上する。

(8) 貸付金

特殊法人等に対する融資残高を「貸付金」として計上する。

(9) その他の債権

特別会計に帰属する上記以外の債権については、「その他の債権」として計上する。
金額的に重要性があるもの又は食糧管理特別会計の「貸付米」や外国為替資金特別会計の「特別引出権」等の各特別会計で固有のものについては、「その他の債権」としてではなく独立の科目で表示する。

なお、他会計への繰入金で、繰入金に相当する金額が繰り戻されること及び繰り戻されるべき具体的金額(又は算出方法)が法令で規定されているものについては、「他会計繰戻未収金」として計上する。

(10) 貸倒引当金

売掛金、未収金及び貸付金等の債権に対しては、個々の債権の事情に適した合理的な基準(個別又はグループごとに算定)により貸倒引当金を算定し計上する。ただし、合理的な基準により難しい特別の事情がある場合には、過去3年間の実績を用いて算定することができる。

また、保険特別会計における未収保険料については、不納欠損額等の実績を踏まえ、合理的な基準により不納欠損額を算定し計上する。

貸倒引当金については、その計上基準、計算方法を注記する。

(11) 有形固定資産

有形固定資産については、その種類ごとに表示科目を設け計上する。

また、管理客体ごとに管理法規が定められていることもあり、それぞれの目的に応じた評価方法により計上する。また、減価償却の方法について注記する。

① 国有財産

公共用財産を除く国有財産については、国有財産台帳によってその価額が管理されていることから、非償却資産については、国有財産台帳価格で計上する。また、償却資産については、国有財産台帳によってその価額が管理されているが、価格改定年度以外の年度においては、減価償却費が台帳価格に反映されていないことから、価格改定年度の翌年度以降の年度において、価格改定時において行われている減価償却の方法(定率法)により減価償却相当額を算出し、国有財産台帳価格より当該減価償却相当額控除後の価額を計上する。

国有財産の台帳価格の改定に係る評価差額については、「資産評価差額」に計上する。国有財産の処分時において「資産評価差額」は取崩さず、台帳価格改定後の価

額（価格改定年度の翌年以降は減価償却相当額控除後の価額）に基づいて処分損益を計算する。

また、国有財産法施行細則別表 1 に掲げる国有財産の区分を参考に表示科目を区分する。

なお、国有財産のうち、売却を前提として国有財産を保有している特別会計においては、これを「たな卸資産」として計上する。

② 公共用財産

道路や河川といった公共用財産（公園及び広場を除く。）については、国有財産法上、国有財産台帳の作成が適用除外となっていることからその価額が管理されておらず、また、評価そのものも困難である。このため、国の所有となる公共用財産については、過去（施設の耐用年数分）の用地費や事業費等を累計（累積）することにより取得原価を推計し計上する。

非償却資産である公共用財産の用地部分については、施設の耐用年数分の用地費等を累計（累積）した額をもって計上する。

償却資産である公共用財産の施設部分については、過去の事業費等を累計（累積）することにより資産額を推計し、この額に基づき定額法により減価償却を行い、当該減価償却相当額控除後の価額を貸借対照表に計上する。（事業ごとの耐用年数については、「国の貸借対照表作成の基本的考え方」による。）

また、事業費の集計にあたっては、国の事業費のほか、地方公共団体等の負担がある場合には、地方公共団体等の負担分を推計し、これも合わせたところで事業費を累計（累積）する。

なお、公園及び広場については、国有財産台帳での価格管理がなされていることから、上記①国有財産の評価方法を適用する。

③ 物品

物品については、物品管理簿の記載価格で計上する。また、取得価格が 50 万円以上の物品について価格管理されていることから、原則として、取得価格が 50 万円以上の重要物品を計上する。

また、原則として、物品については減価償却を行い、当該減価償却相当額控除後の価額を計上する。ただし、減価償却が行われていない特別会計においては、物品についての減価償却方法が定められるまでの間は、取得価格で計上できる。物品について減価償却を行っていない場合には、その旨を注記する。

(12) 無形固定資産

国有財産として管理がなされている地上権等の用益物権及び特許権等の無体財産権

のほか、電話加入権やソフトウェアを「無形固定資産」として計上する。また、減価償却の方法について注記する。

① 国有財産

国有財産として管理されている地上権等の用益物権及び特許権、著作権等の無体財産権については、国有財産台帳価格で計上する。

地上権等の用益物権については、非償却資産として償却を要しないが、その他の償却資産は償却を行うこととし、使用実施料等の見積価格で国有財産台帳に計上されているものについては、使用料相当額を償却する。

国有財産の台帳価格の改定に係る評価差額については、「資産評価差額」に計上する。国有財産の処分時において「資産評価差額」は取崩さず、台帳価格改定後の価額（価格改定年度の翌年以降は減価償却相当額控除後の価額）に基づいて処分損益を計算する。

② 電話加入権

電話加入権については、管理法規がなく資産として管理されていないが、企業会計では資産として計上していることから、「無形固定資産」として取得原価で計上する。ただし、取得原価が判明しないものについては、現在の取得価格(72,000円)で計上する。

③ ソフトウェア

ソフトウェアについては、電話加入権と同様に、管理法規がなく資産として管理されていないが、企業会計では資産として計上していることから、これを「無形固定資産」として計上する。具体的には、研究開発に該当しないソフトウェア制作費について、当該ソフトウェアの利用により将来の費用削減が確実であると認められる場合には、当該ソフトウェアの取得に要した費用(過去に遡って算出が困難な場合は、5年間の開発費等の累計)を資産額とし、定額法による減価償却額を控除した額を計上する。

(13) 出資

国が政策目的をもって保有している出資を「出資」として計上する。

出資については、原則として出資累計額をもって計上する。ただし、出資について市場価格が存在する場合には、市場価格をもって計上する。市場価格での評価替えに係る評価差額については、洗い替え方式により、その合計額を「資産評価差額」に計上する。

また、出資先の財務状況により出資の価値が著しく低下したときは、相当の減額を

行う。なお、出資の価値の低下が30%以上である場合には、「著しく低下したとき」に該当するものとして強制評価減を行う。この強制評価減に係る評価差額については、「資産評価差額」に計上し、処分時に当該評価差額を「資産評価差額」から減額し、これに基づき処分損益を計算する。(行政コスト計算書を作成している特殊法人及び認可法人は、「特殊法人等に係る行政コスト計算書作成指針」に基づいて作成された貸借対照表によって出資の実質的価値の計算を行う。)

3. 負債項目

負債としては、未払金、政府短期証券、借入金、公的年金預り金及び退職給付引当金等を計上し、形態を表す科目によって表示する。

(1) 未払金

会計年度末までに支払義務発生の原因が生じており、その金額が確定し又は合理的に見積もることができるものを「未払金」として計上する。

(2) 支払備金

保険契約に基づいて支払義務が発生しているが、保険金として支出されていない金額を「支払備金」として計上する。

(3) 未払費用

一定の契約に従い、継続して役務の提供を受けている場合、会計年度末において、既に提供された役務に対して未だその対価の支払を終えていないものを「未払費用」として計上する。

(4) 前受金

会計年度末において、代金の納入は受けているが、これに対する義務の履行を行っていないものを「前受金」として計上する。

(5) 前受収益

一定の契約に従い、継続して役務の提供を行う場合、会計年度末において、未だ提供していない役務に対し支払を受けた対価を「前受収益」として計上する。

(6) 未経過(再)保険料

未経過期間(保険契約に定めた保険期間のうち、会計年度末において、未だ経過していない期間をいう。)に対応する責任に相当する額として計算した金額を「未経過(再)

保険料」として計上する。

(7) 賞与引当金

期末手当・勤勉手当については、公務員の日々の勤務に応じて発生する費用であることから、既に勤務が提供された部分について負債として認識し、会計年度末までの期間に対応する部分を「賞与引当金」として計上し、その計上基準及び計算方法について注記する。

(8) 政府短期証券

外国為替資金証券、財政融資資金証券及び食糧証券の残高(額面額)より、債券発行差金を控除又は加算した額を貸借対照表価額とし、「政府短期証券」として計上する。

債券発行差金は、政府短期証券の発行期間にわたって償却を行う。なお、債券発行差金の償却分については、支払利息として、業務費用・財源計算書に計上する。

(9) 借入金

財政融資資金及び民間金融機関からの融資残高を「借入金」として計上する。

また、貸付金の原資としての他会計からの受入金については、「貸付金財源受入金」の科目で計上する。

(10) 責任準備金

特別会計が行っている保険事業に係る保険料については、単に保険数理のみではなく、政策的な観点も踏まえて、その水準が設定されており、一概に責任準備金の取扱いを定めることは困難であることから、当面、各特別会計における現行の考え方により計上する。ただし、それぞれの特別会計の保険制度において、引き続き合理的な計上基準を検討する。

なお、責任準備金については、その計上の考え方、計上方法及び計算方法等を注記する。

(11) 公的年金預り金

① 厚生年金保険及び国民年金

公的年金は、保険料支払により給付が行われるという社会保険方式が採られており、保険料の支払によって制度の運営者である国(特別会計)に年金を支給する義務が生じることから、過去期間対応の給付現価を負債として認識する考え方もある。しかしながら、公的年金は、社会保険制度であり、その財政方式は賦課方式を基本とした制度となっており、また、年金の支払義務は保険料の払込みによって発生するものではなく、受給資格を満たすことによって発生するものであることから、こ

れを厚生年金及び国民年金の特別会計において負債とは認識しないこととする。

ただし、過去期間に対応する給付現価のうち、一部は保険料として徴収し、積み立てることとなっているため、過去期間に対応する給付現価のうち、積立金で賄われるべき部分、すなわち財政再計算における各年度末の所要積立金に相当する金額を「公的年金預り金」として計上する。

なお、年金に係る説明責任の向上を図るため、公的年金の積立方法、財政再計算における各年度末の所要積立金に相当する金額と現実の積立金の差額の発生原因、会計処理のほか、過去期間に対応した将来給付現価額及びこれに対する財源の見込額、算出根拠等について、注記により説明を加える。

② 国家公務員共済年金

国家公務員共済年金は、国家公務員を対象とする公的年金制度としての社会保険制度であり、給付設計は厚生年金に準拠したものとなっている。また、年金給付に要する費用について、雇用者としての国（特別会計）は、保険料の2分の1を負担しているほか、公経済主体として、基礎年金拠出金の3分の1等を負担している。

国家公務員共済年金については、企業年金と同様に国家公務員の労働の対価であり、負債として計上すべきとの考え方もあるが、厚生年金が担っている機能を有し、遺族に対する支給、物価スライド等を行っており、単に労働の対価という意義を超えた公的年金制度としての性格を色濃く有していることから、これを負債としては認識しないこととする。

ただし、国家公務員共済年金のうち、昭和34年10月より前の恩給公務員期間に係る分（整理資源）は、雇用主としての国が全額負担することとされていることから、将来給付見込額の割引現在価値額を「退職給付引当金」として計上する。

(12) 退職給付引当金

① 退職手当に係る退職給付引当金

退職手当の性格を賃金の後払いであるとの考え方にたち、既に労働提供を行っている部分については負債として認識し、「退職給付引当金」として計上する。計上額は、当面、事務量等を考慮し期末要支給額方式とする。また、計上基準及び計算方法について注記する。

② 恩給給付費

恩給は、共済年金制度移行前において相当年限忠実に勤務して退職した公務員等に対して、国が公務員との特別な関係に基づき、使用者として給付するものであることから、退職給付と同様の性格を有している。

また、恩給は一般会計から支給しているが、国の会計内部の負担関係については、

特別会計において退職等により給付事由が発生した者の公務員期間に係る恩給支払財源を、当該特別会計が負担（一般会計へ繰入）することとされていることから、当該特別会計の負債として、将来給付見込額の割引現在価値額を「退職給付引当金」として計上する。

なお、恩給の給付等は、総務省人事・恩給局で行われており、各特別会計での算出が困難なことから、同局において計算された額を計上するものとする。

③ 整理資源

国家公務員共済年金のうち、恩給公務員期間に係る将来給付見込額の割引現在価値額を「退職給付引当金」として計上する。

なお、国家公務員共済年金の再計算等は国家公務員共済組合連合会が、また、各特別会計における毎年度の予算計上額の計算については財務省主計局で行われており、各特別会計での算出が困難なことから、同局において計算された額を計上する。

（恩給公務員期間に係る将来給付見込額の算出は、5年ごとに行われる財政再計算時における見込額を使用する。）

(13) その他の債務

特別会計に帰属する上記以外の債務については、「その他の債務」として計上する。

金額的に重要性があるもの又は各特別会計で固有のものについては、独立の科目で表示する。

なお、他会計からの繰入金で、繰入金に相当する金額を繰り戻すことが法令で規定されているものについては、繰戻し未済額を「他会計繰戻未済金」の科目で計上する。

4. 資産・負債差額

特別会計は、特定の事務・事業に係る経理を一般会計から区分したものであり、企業会計のような払込資本に関する取引が原則としてないこと、また、特別会計の設置目的やその目的遂行のための手段の相違等により、資産・負債差額の保有状況が大きく異なること等を踏まえ、資産と負債の差額について、その位置付けを検討した。

資産及び負債の差額については、政府の財政運営の結果として、この部分をどう捉えるか、その位置付けについて種々議論があったが、国の資産は必ずしも将来の支払財源に充てられるものではないことに加え、公共用財産についての評価方法が定まっていないことや一定の仮定を用いて資産評価を行わざるを得ないこと等から、積極的な性格付けを与えることは適切ではないと考えられる。そのため、貸借対照表における資産と負債の差額については「資産・負債差額の部」として整理する。

ただし、特別会計によっては、「資産・負債差額の部」の内訳の一部について、その性格を明らかにすることが可能であるため、次のような科目により「資産・負債差額の部」

の内訳を表示する。

(1) 基金等

特別会計の中には、その設立の際に、廃止された特別会計から資産を承継し、特別会計法上これを資本として整理しているもの等がある。これらについては、「基金」等の科目（法律上の名称、「基金」、「資本」、「自己資本」を使用する。）により表示する。なお、基金等の根拠法令及びその内容等について注記する。

(2) 基準時資産・負債差額

本試作基準による開始貸借対照表の作成時に、その性質又は発生原因を明確にすることができないものについては、「基準時資産・負債差額」の科目により表示する。

(3) 資金（積立金）

財政法第44条において、「国は、法律を以て定める場合に限り、特別の資金を保有することができる」と規定されており、特別会計においても、効率的な財政運営の必要性から、資金又は積立金の名称で特別の資金を保有している場合がある。これらの資金又は積立金のうち、歳入歳出の剰余が積み立てられているものについては、「資金」又は「積立金」等の科目（法律上の名称を使用する。）により表示する。なお、資金又は積立金の根拠法令及びその内容等について注記する。

(4) 業務費用・財源差額累計

業務費用・財源計算書において計算された業務費用・財源差額については、企業会計における当期利益や未処分利益とは、その性格が異なるものであるが、これを貸借対照表において明示することとし、「業務費用・財源差額累計」の科目により表示する。

(5) 資産評価差額

資産の評価替えに伴い発生した評価差額については、「資産評価差額」の科目により表示する。

価格改定が行われる国有財産（公園及び広場以外の公共用財産を除く。）の価格改定によって算出される評価差額、外貨建て資産及び負債の為替換算、有価証券、たな卸資産及び出資に係る時価評価及び強制評価減の適用による評価差額を計上する。

5. 貸借対照表の標準的な様式

貸借対照表の標準的な様式は次のとおりとする。

貸借対照表

| 資産の部 | | 負債の部 | |
|---------|------|---------------|-----|
| 現金・預金 | ××× | 未払金 | ××× |
| 売掛金 | ××× | 支払備金 | ××× |
| 有価証券 | ××× | 未払費用 | ××× |
| たな卸資産 | ××× | 保管金等 | ××× |
| 未収金 | ××× | 前受金 | ××× |
| 未収収益 | ××× | 前受収益 | ××× |
| 前払金 | ××× | 未経過（再）保険料 | ××× |
| 前払費用 | ××× | 賞与引当金 | ××× |
| 貸付金 | ××× | 政府短期証券 | ××× |
| その他の債権 | ××× | 借入金 | ××× |
| 貸倒引当金 | △××× | その他の債務 | ××× |
| 有形固定資産 | ××× | 責任準備金 | ××× |
| 土地 | ××× | 公的年金預り金 | ××× |
| 建物 | ××× | その他の負債 | ××× |
| 工作物 | ××× | 退職給付引当金 | ××× |
| 機械器具 | ××× | | |
| 公共用財産 | ××× | 資産・負債差額の部 | |
| 公共用財産用地 | ××× | 基金等 | ××× |
| 公共用財産施設 | ××× | 基準時資産・負債差額 | ××× |
| 物品 | ××× | 資金（積立金） | ××× |
| 建設仮勘定 | ××× | 業務費用・財源差額累計 | ××× |
| 無形固定資産 | ××× | 資産評価差額 | ××× |
| 出資 | ××× | | |
| 資産合計 | | 負債及び資産・負債差額合計 | |

第3章 業務費用・財源計算書

1. 業務費用・財源計算書の作成目的等

(1) 作成目的

企業会計においては、当期の経営成績及び処分の対象とされる利益について、その

額及び発生原因を明らかにすること等を目的として損益計算書が作成されている。

これに対して、特別会計は営利を目的としておらず、業務費用とその財源との間に、企業会計でいう費用と収益の対応関係のような関係がないため、特別会計の損益を明らかにするものとして損益計算書を作成することは適当ではない。

しかし、特別会計の業務実施に伴い発生する費用を発生主義により認識し、その総額とこれに対する財源を明らかにする必要があると考えられることから、このための計算書として、業務費用・財源計算書を作成する。

(2) 作成方法

国の会計においては、現金収支を重視した財政統制が行われており、歳入歳出予算に基づいて行われた行政活動の実績を示すものとして、歳入歳出決算が作成されている。

業務費用・財源計算書は、現金収支の記録である歳入歳出決算の計数から、施設整備費のうち資産計上される部分を控除し、固定資産等売却収入のうち簿価相当分を控除するほか、発生主義により把握する経過勘定項目、減価償却費及び引当金等の非資金取引を修正すること等により作成する。

(3) 業務費用・財源計算書の考え方

業務費用・財源計算書は、当該年度に発生した業務費用の総額とその財源を計算書の形式で示すものである。

また、特別会計においては、財源は一体となって業務費用に充てられるが、その財源の性格に従い「対価見合収入等」、「目的税収入」及び「他会計（勘定）からの受入」に区分し、本年度受入財源として計上する。

なお、業務費用と財源との間には、企業会計でいう費用と収益の対応関係のような関係は存在しないこと等から、この差額は、当該年度に発生した業務費用から、本年度に受入れられた財源を差し引いたことにより計算された、計算上の概念として位置付けられる。

2. 業務費用・財源計算書上の計上項目

(1) 業務費用

業務費用は、特別会計における費用としての当該年度の支出済額を基礎とし、それに発生主義に基づく修正を行うことにより、当該年度に帰属すべき費用額を計上する。

(2) 本年度受入財源について

特別会計の収入としては、手数料等の自己収入、目的税収入及び他会計からの受入等様々な形態がある。業務費用・財源計算書においては、以下により計上する。なお、

手数料や運用益等の収入等については、発生主義に基づく経過勘定項目の修正を行う。

① 他会計からの受入金の取扱い

次に掲げる他会計からの受入金以外については、本年度受入財源として、業務費用・財源計算書に計上する。

- i 特別会計法の規定により「資本」等として整理される受入金
- ii いわゆる特別の会計間の繰入法に基づく受入金で、利益が生じた場合に繰入額に相当する額を繰り戻すことが規定されているもの（返済条件付受入金）
- iii 貸付金等の原資としての受入金

② 目的税収入の取扱い

目的税は、特別会計の歳出の多寡とは関係なく、法令の規定に従って収納されることから、その収納された全額を本年度受入財源として計上する。

③ 印紙売捌収入の取扱い

国の各種手数料等の納付については、印紙をもって納付することが認められており、これらの印紙売捌収入は特別会計の業務の対価に相当する。

印紙が売捌かれた時点で収入として計上されることから、印紙による収入がなされた年度と、当該印紙収入に見合う業務実施年度とは必ずしも一致しないが、この対応関係を把握することは困難なため、当該年度における印紙売捌による収入を本年度受入財源として計上する。

④ 資金等からの受入

特別会計の中には、歳入歳出決算上の剰余等を財政法第 44 条に規定する資金として保有し、決算上の不足があった場合に当該資金から補足し、また、剰余があった場合には、資金に積み立てることが特別会計法で定められている。

特別会計内部におかれた資金からの受入は、年度の歳入不足を補うものであるが、業務費用・財源計算書においては、当該年度における実質的な歳入を財源として示すことが適切であると考えられることから、これを本年度受入財源としては整理しない。

ただし、資金から受入又は資金への繰入がなされていることを明らかにするため、本年度業務費用・差額の下において、「資金（積立金）からの受入」、「資金（積立金）への繰入」の項目を設けて表示する。

3. 業務費用・財源計算書の標準的な様式

業務費用・財源計算書の標準的な様式は次のとおりとする。

業務費用・財源計算書

| | | |
|----|------------------------------|-------------|
| I | 業務費用 | ×××× |
| | ○〇収入に個別に対応する原価 | ××× |
| | 人件費 ^(注1) | ××× |
| | 退職給付引当金増加額 | ××× |
| | 補助金等 | ××× |
| | 施設整備費 ^(注2) | ××× |
| | 減価償却費 | ××× |
| | 借入金利子 | ××× |
| | その他支出 | ××× |
| | ： | ××× |
| II | 本年度受入財源 | ×××× |
| 1 | 対価見合収入等 | ×××× |
| | ○〇収入 | ××× |
| | 手数料収入 | ××× |
| | 運用益 | ××× |
| | その他収入 | ××× |
| | 他会計（勘定）からの受入 ^(注3) | ××× |
| | 差引 | ×××× |
| 2 | 目的税収入 | ×××× |
| | 目的税収入（直入分） | ××× |
| | 他会計（勘定）からの受入 ^(注4) | ××× |
| | 差引 | ×××× |
| 3 | 他会計（勘定）からの受入 | ×××× |
| | 実体法令に基づく受入（○〇財源受入） | ××× |
| | その他受入（○〇財源受入） | ××× |
| | 本年度業務費用・財源差額 | <u>××××</u> |

| | |
|-----------------|-------------|
| 資金（積立金）からの受入 | ×××× |
| 資金（積立金）への繰入 | △ ×××× |
| 前年度末業務費用・財源差額累計 | <u>××××</u> |
| 本年度末業務費用・財源差額累計 | ×××× |

(注1) 人件費には、共済組合負担金を含む。

(注2) 施設整備費には、資産計上されるものは含まない。

(注3) 業務対価相当分を計上。

(注4) 目的税収相当分及び特定財源を計上。

第4章 区分別収支計算書

1. 区分別収支計算書の作成目的等

(1) 作成目的

歳入歳出予算の執行実績を示すものとして歳入歳出決算書が作成されているが、歳入歳出予算（決算）の項目の区分は予算統制の観点に重点が置かれており、特別会計における財政資金の流れを活動別に区分して示すものとはなっていない。

このため、特別会計の収支を業務、施設整備及び財務の区分別に示し、特別会計における財政資金の流れを分かりやすく示すという観点から区分別収支計算書を作成する。

(2) 作成方法

区分別収支計算書は、歳入歳出予算の執行実績をその内容別に区分して示すものであることから、歳入歳出決算の計数を業務収支、施設整備収支及び財務収支の3区分に並び替えることにより作成する。

2. 資金区分の内容

区分別収支計算書における区分の内容は、次のとおりとする。

(1) 業務収支

本区分では、特別会計の業務に係る収支を記載する。

なお、業務との関連性が低いものについては、本区分の「小計」の下に記載する。

(2) 施設整備収支

本区分では、特別会計の業務を実施するために必要とする施設整備に係る支出（資産計上されるものに限る。）及び固定資産の処分に係る収入等の収支を記載する。

(3) 財務収支

本区分では、特別会計における借入金及び債券発行による資金調達及びこれらの返済に係る収支を記載する。

3. 区分別収支計算書の標準的な様式

区分別収支計算書の標準的な様式は次のとおりとする。

区分別収支計算書

I 業務収支

| | | |
|------------------------------|---|------|
| 〇〇業務支出 | △ | ×××× |
| 人件費 | △ | ××× |
| 施設整備費 ^(注1) | △ | ××× |
| 補助金等 | △ | ××× |
| その他業務支出 | △ | ××× |
| : | △ | ××× |
| 〇〇業務対価見合収入 | | ×××× |
| 目的税収入 | | ×××× |
| 目的税収入（直入分） | | ××× |
| 他会計（勘定）からの受入 ^(注2) | | ××× |
| 他会計（勘定）からの受入 | | ×××× |
| 他会計（勘定）への繰入 | △ | ×××× |
| 前年度剰余金受入 | | ×××× |
| 資金（積立金）からの受入 ^(注3) | | ×××× |
| 資金（積立金）への繰入 ^(注3) | △ | ×××× |
| 小計 | | ×××× |
| 利息及び配当の受取額 | | ×××× |
| 利息の支払額 | △ | ×××× |
| その他収入 | | ×××× |
| その他支出 | △ | ×××× |
| 業務収支 | | ×××× |

| | | |
|------------------------------|---|-------------|
| II 施設整備収支 | | |
| 施設整備による支出 ^(注4) | △ | ××× |
| 資産売払収入 | | ××× |
| 他会計（勘定）からの受入 ^(注5) | | <u>×××</u> |
| 施設整備収支 | | ×××× |
| III 財務収支 | | |
| 長期借入れによる収入 | | ××× |
| 長期借入金の返済による支出 | △ | ××× |
| 政府短期証券の発行による収入 | | ××× |
| 政府短期証券の償還による支出 | △ | ××× |
| 他会計（勘定）からの受入 ^(注6) | | <u>×××</u> |
| 財務収支 | | ×××× |
| 本年度増加額 | | <u>××××</u> |
| 資金（積立金）からの受入 ^(注7) | | ×××× |
| 資金（積立金）への繰入 ^(注7) | △ | <u>××××</u> |
| 翌年度歳入繰入 | | ×××× |

(注1) 施設整備に関わる支出のうち、資産計上されるものを除く。

(注2) 目的税収入相当分を計上。

(注3) 予算上措置されたものを計上。

(注4) 施設整備に関わる支出のうち、資産計上されるものを計上する。

(注5) 施設整備費相当分を計上。

(注6) 政府短期証券の償還財源相当分を計上。

(注7) 決算処理によるものを計上。

第5章 注記

財務書類を判断する上で重要な事項については、注記において補完的な情報を提供する。

(1) 重要な会計方針

財務書類作成のために採用している会計処理の原則及び手続並びに表示方法その他財務書類作成のための基本となる以下に掲げる事項について記載する。

- ① 外貨建て資産・負債の換算方法
- ② 有価証券の評価基準及び評価方法
- ③ たな卸資産の評価基準及び評価方法
- ④ 有形固定資産及び無形固定資産の減価償却の方法
- ⑤ 引当金（恩給給付費及び整理資源に係る退職給付引当金を除く。）の計上基準、計算方法
- ⑥ 公的年金について、その積立方法、積立金の差額の発生原因の説明、過去期間に対応した将来給付現価額、会計処理、財源の見込み、算出根拠及びその他参考となる事項
- ⑦ 責任準備金の計上の考え方、計上方法、計算根拠及びその他参考となる事項
- ⑧ 出納整理期間について、出納整理期間が設けられている旨及び出納整理期間中の現金の受払い等を終了した後の計数をもって会計年度末の計数としている旨
- ⑨ その他財務書類作成のための基本となる重要な事項

(2) 特別会計固有の表示科目の内容

特別会計法等に基づき特別会計固有の表示科目を使用した場合等には、その表示科目の内容、根拠法令等について記載する。

特別会計固有の表示科目としては、特別会計設立の際に廃止特別会計から資産を承継した場合の基金等や財政法第 44 条に規定する資金等がある。

なお、財政法第 44 条に規定する資金については、見合資産の内容を記載する。

(3) 重要な後発事象

会計年度終了後、財務書類を作成する日までに発生した事象で、翌年度以降の特別会計の財務内容等に影響を及ぼす後発事象のうち、以下に掲げるものを記載する。

- ① 特別会計の主要な業務の改廃
- ② 国からの予算措置の重大な変更
- ③ その他重要な後発事象

(4) 偶発債務

会計年度末においては現実の債務ではないが、将来、一定の条件が成立すること等により発生する可能性のある債務のうち、以下に掲げるものを記載する。

- ① 保証債務及び損失補償債務負担の状況
- ② 係争中の訴訟等で損害賠償等の請求を受けているもの
- ③ その他主要な偶発債務

(5) 国庫債務負担行為による負担額

国庫債務負担行為については、将来的に支払義務を負うことになるため、国庫債務負担行為による繰越債務負担額について記載する。

(6) 歳出予算の繰越等

歳出権の繰越に伴い、繰越額に見合う財源の繰越が行われた場合には、これらの財源の額及び繰越額を調整した後の業務費用・財源差額の金額等を記載する。

- ① 前年度の繰越額及び繰越に見合っ受入れられた財源の額
- ② 本年度の繰越額及び繰越に見合っ受入れられた財源の額
- ③ 繰越の調整（本年度業務費用・財源差額から、本年度の繰越見合財源を控除し、前年度の繰越見合財源の加算）を行った後の業務費用・財源差額の金額

(7) 重要な会計方針の変更

重要な会計方針を変更した場合、以下に掲げる事項を記載する。

- ① 会計処理の原則又は手続を変更した場合には、その旨、理由及び重要な会計方針の変更が財務諸表に与えている影響の内容
- ② 表示方法を変更した場合には、その内容

第6章 附属明細書

1. 貸借対照表項目に関する明細

貸借対照表の内容を補足するため、以下の事項を明らかにした附属明細書を作成する。

① 有価証券の明細

満期保有目的有価証券、満期保有目的以外の有価証券及び市場価格のない有価証券について、それぞれ有価証券の種類ごとに増減の明細等を記載する。また、市場価格のない株式については純資産額等の明細を記載する。

満期保有目的有価証券についての明細（様式例）

| 種類 | 前年度末残高 | 本年度増加額 | 本年度減少額 | 償却原価法に基づく増減額 | 評価差額（本年度発生分） | 本年度末残高 |
|-------|--------|--------|--------|--------------|--------------|--------|
| | | | | | | |
| | | | | | | |

満期保有目的以外の有価証券についての明細（様式例）

| 種類 | 前年度末残高 | 評価差額の戻入 | 本年度増加額 | 本年度減少額 | 評価差額（本年度発生分） | 本年度末残高 |
|-----|--------|---------|--------|--------|--------------|--------|
| ・・・ | | | | | | |
| ・・・ | | | | | | |

市場価格のない株式についての明細（様式例）

| 種類 | 前年度末残高 | 本年度増加額 | 本年度減少額 | 評価差額（本年度発生分） | 本年度末残高 |
|-----|--------|--------|--------|--------------|--------|
| ・・・ | | | | | |
| ・・・ | | | | | |

市場価格のない株式についての純資産額等の明細（様式例）

| 出資先 | 貸借対照 表計上額 | 資産 (A) | 負債 (B) | 純資産額 (C=A-B) | 資本金 (D) | 特別会計 からの出 資額 (E) | 出資割合 (F=E/D)% | 純資産額 による算 出額 (G=C×F) | 使用指図書表 |
|-----|--------------|-----------|-----------|-----------------|------------|---------------------------|------------------|-------------------------------|--------|
| ・・・ | | | | | | | | | 行政外計算書 |
| ・・・ | | | | | | | | | 法定指図書表 |

② たな卸資産の明細

「たな卸資産」の種類ごとに増減の明細を記載する。

たな卸資産の明細（様式例）

| 種類 | 前年度末残高 | 本年度増加額 | 本年度減少額 | 評価差額（本年度発生分） | 本年度末残高 |
|-----|--------|--------|--------|--------------|--------|
| ・・・ | | | | | |
| ・・・ | | | | | |

③ 固定資産の明細

「有形固定資産」及び「無形固定資産」の種類ごとに増減の明細を記載する。

固定資産の明細（様式例）

| 区分 | 前年度末残高 | 本年度増加額 | 本年度減少額 | 本年度減価償却額 | 評価差額（本年度発生分） | 本年度末残高 |
|----------|--------|--------|--------|----------|--------------|--------|
| (有形固定資産) | | | | | | |
| ・・・ | | | | | | |
| (無形固定資産) | | | | | | |

(注1)「区分」欄は、国有財産法施行細則別表1に掲げる国有財産の区分を参考に区分する。

(注2) 評価差額は、国有財産台帳の価格改定が行われた年度における評価差額を記載する。

④ 貸付金の明細

主な貸付先ごとに増減の明細を記載する。

貸付金の明細 (様式例)

| 貸付先 | 前年度末残高 | 本年度増加額 | 本年度減少額 | 本年度末残高 |
|-----|--------|--------|--------|--------|
| ・・・ | | | | |
| ・・・ | | | | |

⑤ その他債権の明細

債権の種類ごとに主な相手先及び本年度末残高を記載する。

その他の債権の明細 (様式例)

| 債権の種類 | 相手先 | 本年度末残高 |
|-------|-----|--------|
| ・・・ | | |
| ・・・ | | |

⑥ 出資の明細

出資先ごとに純資産額等の明細を記載する。

出資の明細 (様式例)

| 出資先 | 貸借対照表計上額 | 資産 (A) | 負債 (B) | 純資産額 (C=A-B) | 資本金 (D) | 特別会計からの出資額 (E) | 出資割合 (F=E/D)% | 純資産額による算出額 (G=C×F) | 使用明細表 |
|-----|----------|--------|--------|--------------|---------|----------------|---------------|--------------------|---------|
| ・・・ | | | | | | | | | 行政会計計算書 |
| ・・・ | | | | | | | | | 法定明細表 |

⑦ 借入金の明細

主な借入先ごとに増減の明細を記載する。

借入金の明細（様式例）

| 借入先 | 前年度末残高 | 本年度増加額 | 本年度減少額 | 本年度末残高 |
|-----|--------|--------|--------|--------|
| ・・・ | | | | |
| ・・・ | | | | |

⑧ 政府短期証券の明細

政府短期証券の種類ごとに増減の明細等を記載する。

政府短期証券の明細（様式例）

| 種類 | 前年度末残高 | 本年度増加額 | 本年度減少額 | 本年度末残高 | 債券発行差金 | 差引残高 |
|-----|--------|--------|--------|--------|--------|------|
| ・・・ | | | | | | |
| ・・・ | | | | | | |

⑨ その他の債務の明細

債務の種類ごとに主な相手先及び本年度末残高を記載する。

その他債務の明細（様式例）

| 債務の種類 | 相手先 | 本年度末残高 |
|-------|-----|--------|
| | | |
| | | |

⑩ 資産評価差額の明細

区分ごとに資産評価差額の増減の明細等を記載する。

資産評価差額の明細（様式例）

| 区分 | 前年度末残高 | 本年度増加額 | 本年度減少額 | 本年度末残高 | 評価差額の発生原因 |
|---------------|--------|--------|--------|--------|-----------|
| 外貨建て資産及び負債 | | | | | 為替換算 |
| 満期保有目的有価証券 | | | | | 強制評価減 |
| 満期保有目的以外の有価証券 | | | | | 時価評価 |
| 市場価格のない有価証券 | | | | | 強制評価減 |
| たな卸資産 | | | | | 強制評価減 |
| 土地 | | | | | 価格改定 |
| 建物 | | | | | 価格改定 |

| | | | | | |
|---------------|--|--|--|--|-------|
| ・・・ | | | | | |
| 出資（市場価格があるもの） | | | | | 時価評価 |
| 出資（市場価格のないもの） | | | | | 強制評価減 |
| 計 | | | | | |

(注) 価格改定が行われる国有財産（公園及び広場以外の公共用財産を除く。）については、「本年度増加額」欄及び「本年度減少額」欄に国有財産台帳の価格改定に伴う評価差額の増減を記載する。

⑪ その他重要な科目の明細

上記に示した以外の科目で、金額的に重要性がある科目又は特別会計に特有の科目等について明細を作成し、その科目の内訳又は増減を記載する。

2. 業務費用・財源計算書の内容に関する明細

業務費用・財源計算書の内容を補足するため、以下の事項を明らかにした附属明細書を作成する。

① 補助金等の明細

特別会計から支出される補助金等について、主な相手先ごとに、金額、支出目的及び補助金、負担金等の補助金等の区分の明細を作成する。なお、連結対象となる相手先については、その旨を記載する。

補助金等の明細（様式例）

| 相手先 | 金額 | 補助金等の区分 | 支出目的 | 連結対象の有無 |
|-----|----|---------|------|---------|
| ・・・ | | 補助金 | | |
| ・・・ | | 負担金 | | |
| ・・・ | | | | |

② 工事原価又は製造原価の明細

工事原価又は製造原価を計算している特別会計においては、工事原価明細書又は製造原価明細書を作成し、事業費、人件費及び旅費等の内訳を明らかにする。

第7章 参考情報

1．特別会計の業務等についての情報

特別会計が行っている業務、当該特別会計における勘定間の財政資金の流れや他会計及び特殊法人等との間の財政資金の流れ及び根拠法令等について記載する。なお、特別会計内に勘定区分が設けられている場合には、勘定単位で記載する。

2．機会費用について

業務費用・財源計算書の業務費用としては認識されていないが、特別会計が業務を実施する上での国民の負担と考えられるコスト（以下「機会費用」という。）を記載する。

機会費用として算定するものは以下に掲げるものとし、会計年度末残高に、会計年度末における10年もの国債の利回りを乗じることにより算出することとする。

- ① 特別会計法の規定により「基金」等として整理されているものに係る機会費用
- ② いわゆる特別の会計間の繰入法に基づく返済条件付受入金に係る機会費用
- ③ 貸付金の原資等としての受入金に係る機会費用

3．連結財務書類について

特別会計から、特殊法人、認可法人及び独立行政法人（以下「特殊法人等」という。）に対して出資がなされている。しかし、民間企業の行っている出資とは異なり、その内容は事業資金の供給である等、特殊法人等を支配する目的で行われているものではなく、また、当該出資には議決権がない。さらに、出資の特殊な形態として、公社の民営化によって特別会計が保有する株式等がある。

このように、特殊法人等に対する出資をもって民間企業における支配従属関係があるとは言い難く、企業会計と同様に出資で連結の判断を行うことは適当でない。他方、特別会計と業務の関連がある特殊法人等に対しては、特別会計から補助金等が支出されており、これらの財政資金が支出されている特殊法人等を連結することにより、特別会計の経理している業務の全体像を示すことには意義があると考えられるため、これらの法人を有する特別会計は、連結財務書類を作成する。

なお、連結財務書類については、次章に示すところによる。

第8章 連結財務書類

1．連結財務書類の作成目的

特別会計が経理している業務と関連性があり、政策的に一体性がある特殊法人等を連結することによって、特別会計の経理する事業及びこれに関連する特殊法人等の事業を

合算したところの財政状況を開示することを目的として連結財務書類を作成する。

2．連結財務書類の位置付け

特別会計の財務諸表は決算に基づき作成されており、新たな財務書類においても決算に基づく財務書類を基本とすべきと考えられること及び連結に際しては特別会計と特殊法人等との会計処理統一化の困難性等の技術的問題が存在していること等から、連結財務書類は参考情報として作成する。

3．連結財務書類の体系等

連結財務書類の体系は、連結貸借対照表、連結業務費用・財源計算書及び連結区分別収支計算書とする。

連結貸借対照表においては、特別会計の経理する業務及びこれに関連する特殊法人等の業務を合算したところの資産及び負債の状況を明らかにするものである。

連結業務費用・財源計算書においては、特別会計の経理する業務及びこれに関連する特殊法人等の業務に関し、当該年度に発生した業務費用の総額とその財源を明らかにするものである。

連結区分別収支計算書においては、特別会計の歳入歳出決算と特殊法人等の収入支出決算を合算したところの区分別の収支の状況を明らかにするものである。

4．連結の対象について

特別会計と業務関連性があり、かつ、政策的一体性がある特殊法人等を連結対象とする。なお、連結を行った特殊法人等の法人名を注記する。

(1) 業務関連性について

特別会計から特殊法人等に対して出資や補助金等の財政支出が相当程度ある場合には、業務関連性があるものとする（ただし、政策的な投資を業務としている特別会計を除く。）。

「出資や補助金等の財政支出が相当程度ある場合」とは以下のとおりとする。

- ・ 特別会計から特殊法人等に対する出資が特殊法人等の出資全体の50%以上である場合
- ・ 特別会計から特殊法人等に対する出資が特殊法人等の出資全体の20%以上であり、かつ、特別会計からの補助金等の財政支出が、特殊法人等の当該年度の決算上の総収入の20%以上である場合

また、「出資や補助金等の財政支出が相当程度ある場合」に該当しないが、特別会計と業務関連性があると考えられる特殊法人等は連結対象とする。

なお、特別会計から特殊法人等に対する出資金の額が僅少な場合（特別会計からの

出資累計額が100万円未満)には連結の対象とはしない。また、民営化によって政府に無償譲渡された株式等は、一般会計から無償で所管換えされたものであり、特別会計と特殊法人等との業務関連性はないと考えられることから、連結の対象とはしない。

(2) 政策的一体性について

特別会計の管理大臣と特殊法人等の主務大臣が異なる場合には、その特別会計と特殊法人等とは政策的に一体性があるとは言い難く、特別会計の管理大臣と特殊法人等の主務大臣が同一の場合に特別会計と特殊法人等との間に政策的一体性があると考えられる。

5. 連結財務書類の作成の考え方等

(1) 使用する財務書類

特別会計と特殊法人等にそれぞれ適用される会計処理等は、その会計主体としての特性に応じたものとなっていることから、その修正を完全に行うことは困難である。このため、出納整理期間の取引の修正及び特殊法人等に特有の会計処理の修正を行った上で、既存の財務書類を活用して連結財務書類を作成する。

また、行政コスト計算書を作成している特殊法人及び認可法人においては、行政コスト計算書の添付資料として作成された財務書類を活用して連結財務書類を作成する。

なお、特殊法人及び認可法人が作成する行政コスト計算書の添付資料としての連結財務諸表は業務関連性ではなく支配従属関係によって特殊法人等の子会社が連結されており、特殊法人等の子会社を特別会計の子会社とみなすことは連結財務書類の作成目的とは合致しないことから、当該法人の個別財務書類を活用する。

(2) 連結の方法

特殊法人等に対して一定額以上の出資又は財政支出がある場合に業務関連性があるとみなして連結を行うことから、比例連結ではなく、通常の企業会計で行われているいわゆる完全連結により連結を行う等、企業会計における連結財務諸表の作成の手法を準用して作成する。

また、特殊法人等が複数の勘定区分を有し、業務関連性を勘定単位で区分できる場合には、勘定単位で連結の判断を行い、特殊法人等の勘定と連結を行う。ただし、勘定を経由して他の勘定に財政資金が繰り入れられている場合には、当該他の勘定と連結を行うものとする。

(3) 出納整理期間中の取引について

新たな財務書類においては、出納整理期間が設けられている特別会計では、当該期間における現金の受払も含めたところで財務書類を作成することとしている。これに

対して、特殊法人等においては出納整理期間が設けられていない。

出納整理期間中に特別会計と特殊法人等との間で、補助金等の精算が行われる場合等があることから、連結に際しては、当該期間中の現金の受払いについて、可能な限り修正を行う。

(4) 特殊法人等に特有の会計処理の取扱い

特殊法人及び認可法人の行政コスト計算書の添付資料としての財務書類においては、資産見返補助金が負債に計上されている場合があるほか、独立行政法人においては、運営費交付金や一部の寄附金が負債計上されている場合や退職手当に係る引当金が計上されていない場合があるなど、特殊法人等においては、それぞれの特性を反映した財務諸表が作成されている。

これらの特殊法人等に特有な会計処理については、資産及び負債の適正評価の観点から、負債計上されている資産見返補助金や運営費交付金等については負債から資産・負債差額へ移し換え、退職手当に係る引当金は所要額を計上する等、連結に際して必要な修正を行う。

(5) 会計処理の修正に係る注記

特別会計と特殊法人等との連結に際し、出納整理期間における現金の受払いの修正や、特殊法人等の特有の会計処理の修正を行った場合には、連結に際して行った主要な修正の内容について注記する。

6. 連結財務書類における表示科目等について

(1) 資産・負債差額の部の表示

特別会計の資産・負債差額の部と特殊法人等の資本の部では、その位置付け及び内容が大きく異なっている。このため、連結財務書類においては、資産と負債の差額は、一括して「資産・負債差額」として表示する。

(2) 他会計等の出資の表示

連結対象となる特殊法人等においては、当該特別会計以外からの出資を受け入れている場合もある。特殊法人等の解散については法律で規定され、その剰余金等については必ずしも持分割合に応じた分配がなされるわけではないことから、連結貸借対照表において、特殊法人等に対する他会計等の出資者の出資を含んだ総額を資産・負債差額の部に表示し、他会計等からの出資累計額を内書きで表示する。

< 参考資料 >

各特別会計における損益計算書と貸借対照表の添付状況(13年度決算)

| 特別会計名 (勘定名) | 損益 計算書 | 貸借 対照表 | 特別会計名 (勘定名) | 損益 計算書 | 貸借 対照表 |
|----------------------|-----------|-----------|--|-----------|-----------|
| 1 事業特別会計 (31) | | | | | |
| (1) 企業 (4) | | | 港湾整備備 港湾整備勘 特定港湾施設工事勘 空港整備 | - | - |
| 郵政事業 | | | (2) 投資事業 (2) | | |
| 造幣局 | | | 産業投資勘 産業投資勘 社会資本整備勘 | - | - |
| 印刷局 | | | 都市開発資金通 | - | - |
| 国営林野事業 | - | - | (4) 行政的事業 (9) | | |
| 国有林野事業 | | | 郵便貯金 | - | - |
| 治山事業 | | | 登記 | - | - |
| (2) 保険事業 (11) | | | 特定国有財産整備 | - | - |
| 簡易生命保険 | | | 国立学校 | - | - |
| 地震再保険 | | | 国立病院 | - | - |
| 厚生生命保険 | | | 療養所勘 | - | - |
| 健康年金勘 | | | 食糧管 | | |
| 児童手当勘 | - | - | 国内米管理勘 | - | - |
| 船業員年保勘 | | | 国内麦管理勘 | - | - |
| 船国基民年金勘 | | | 輸入食糧管理勘 | - | - |
| 基礎年金勘 | | | 農産物等安定勘 | - | - |
| 福祉年金勘 | - | - | 輸入飼料勘 | - | - |
| 労働業務勘 | | | 業務勘 | - | - |
| 労働災害勘 | | | 調整勘 | - | - |
| 労働用勘 | | | 農業経営基盤強化措 | - | - |
| 徴収勘 | | | 特 | - | - |
| 農業共済再保勘 | ○ | ○ | 自動車検査登録 | - | - |
| 再保険金支払基金勘 | | | 2 資金特別会計 (2) | | |
| 農業業務勘 | | | 財政融資資金 | | |
| 家畜勘 | | | 外国為替資金 | | |
| 果樹勘 | | | 3 整理区分特別会計(4) | | |
| 園芸施設勘 | | | 交付税及び譲与税配付金 | | |
| 業務勘 | - | - | 交付税及び譲与税配付金勘 | - | - |
| 森林保 | | | 交通安全対策特別交付金勘 | - | - |
| 漁船再保険及漁業共済保 | | | 国債整理基金 | - | - |
| 漁船普通保険勘 | | | 電源開発促進対策 | | |
| 漁船特殊保険勘 | | | 電源立地勘 | - | - |
| 漁船乗組員給与保険勘 | | | 電源多様化勘 | - | - |
| 漁業共済保勘 | | | 石炭並びに石油及びIHP-需給構 造高度化対策 | | |
| 業務勘 | - | - | 石炭勘 | - | - |
| 買易再保 | | | 石油及びエネルギー需給構 造高度化勘 | - | - |
| 自動車損害賠償責任再保 | | | (凡例) | | |
| 保険勘 | | | 根拠規定があり該当があるので添付して いるもの | | |
| 保障勘 | | | ○..... 根拠規定はないが、決算において参考 添付しているもの(予算には添付なし) | | |
| 業務勘 | - | - | -..... 添付していないもの(根拠規定なし) | | |
| (3) 公共事業 (5) | | | (注) ()内数字は特別会計数を示す。 | | |
| 国営土地改良事業 | - | - | | | |
| 道路整備 | - | - | | | |
| 治水勘 | - | - | | | |
| 特定多目的ダム建設工事勘 | - | - | | | |

(注) 郵政事業、造幣局、印刷局、簡易生命保険、郵便貯金及び国立学校の6特別会計は試作の対象外とする。

財政制度等審議会 財政制度分科会
法制・公企業会計部会 公企業会計小委員会
公企業会計ワーキンググループ名簿

| | | |
|------|-------|---------------------------------------|
| 臨時委員 | 会田 一雄 | 慶應義塾大学教授 |
| | 高木 勇三 | 日本公認会計士協会理事・中央青山監査法人理事 |
| | 兵藤 廣治 | 元衆議院大蔵委員会調査室長 |
| | 宗岡 徹 | みずほ総合研究所調査本部主席研究員 |
| 専門委員 | 井上 隆 | 経団連経済本部経済法制グループ 兼税制グループ 副長（平成14年7月まで） |
| | 内山 英世 | 朝日監査法人代表社員 |
| | 梅森 徹 | 日本銀行企画室企画第二課長（平成14年8月まで） |
| | 梶川 融 | 太陽監査法人代表社員 |
| | 木村 琢磨 | 千葉大学助教授 |
| | 黒川 行治 | 慶應義塾大学教授 |
| | 佐々 誠一 | 新日本監査法人代表社員 |
| | 万代 勝信 | 一橋大学教授 |
| | 森田 祐司 | 監査法人トーマツ パブリックセクターパートナー |
| | 横尾賢一郎 | (社)日本経済団体連合会経済本部経済法制グループ長（平成14年7月から） |
| | 吉岡 伸泰 | 日本銀行企画室企画第二課長（平成14年8月から） |

（注）途中で交代した委員の職名は、当時の職名。

新たな特別会計財務諸表の検討に係る財審小委・WGの開催状況

法制・公企業会計部会 公企業会計小委員会

| | | |
|---|-------------------|--------------------|
| 1 | 平成 13 年 10 月 16 日 | 新たな特別会計財務諸表の検討を了承 |
| 2 | 11 月 1 日 | 国の予算・会計制度の概要等 |
| 3 | 20 日 | 特別会計等財務書類の作成ガイドライン |
| 4 | 12 月 13 日 | 論点整理に向けた自由討議 |
| 5 | 平成 14 年 1 月 16 日 | 論点整理 |

公企業会計小委員会ワーキング・グループ

| | | |
|----|-----------------|----------------------------------|
| 1 | 平成 14 年 2 月 6 日 | 論点整理の概要、国の予算・会計制度の概要等 |
| 2 | 15 日 | 類型別特別会計の概要 |
| 3 | 25 日 | 類型別特別会計の概要 |
| 4 | 3 月 7 日 | 検討にあたっての論点等について |
| 5 | 25 日 | 検討にあたっての論点等について |
| 6 | 4 月 5 日 | 財務諸表の作成単位、作成手法等 |
| 7 | 19 日 | 資産項目（国有財産等） |
| 8 | 5 月 10 日 | 資産項目（国有財産等）、負債項目（退職給与引当金、責任準備金等） |
| 9 | 24 日 | 負債項目（公的年金債務） |
| 10 | 6 月 7 日 | 公的年金債務（厚生年金、恩給、国家公務員共済年金） |
| 11 | 13 日 | 公的年金債務（国家公務員共済年金） 資産・負債差額 |
| 12 | 21 日 | フローの財務書類 |
| 13 | 7 月 5 日 | フローの財務書類 |
| 14 | 19 日 | フローの財務書類、連結 |
| 15 | 8 月 2 日 | フローの財務書類、連結 |
| 16 | 23 日 | フローの財務書類、連結 |
| 17 | 9 月 2 日 | フローの財務書類、連結 |
| 18 | 6 日 | フローの財務書類、連結、中間取りまとめ（試作基準） |
| 19 | 10 日 | 中間取りまとめ（試作基準） |
| 20 | 17 日 | 中間取りまとめ（試作基準） |
| 21 | 20 日 | 中間取りまとめ（試作基準） |
| 22 | 30 日 | 中間取りまとめ（試作基準） |
| 23 | 10 月 4 日 | 中間取りまとめ（試作基準） |