

特別会計財務書類の作成基準

第1章 特別会計財務書類の体系等

1. 体系

特別会計財務書類の体系は、貸借対照表、業務費用計算書、資産・負債差額増減計算書、区分別収支計算書及びこれらに関連する事項についての附属明細書とする。

2. 作成単位

特別会計財務書類の作成単位は、特別会計とする。ただし、各特別会計法等の規定により、勘定区分が設けられている特別会計においては、勘定とする。

3. 作成に際しての基礎的な計数

特別会計財務書類は、歳入歳出決算及び国有財産台帳等の計数を基礎として作成する。

4. 作成基準日

特別会計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。

5. 計数の単位

特別会計財務書類に掲記される科目その他の事項の金額は、百万円単位(単位未満切り捨て)をもって表示する。

第2章 貸借対照表

1. 貸借対照表の作成目的等

作成目的

貸借対照表は、会計年度末において特別会計に帰属する資産及び負債の状況を明らかにすることを目的として作成する。

区分等

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。

資産の部及び負債の部について、流動・固定の区分は行わないが、配列については、流動性配列法とする。

外貨建金銭債権債務等の換算

外国通貨、外貨建金銭債権債務及び外貨建有価証券等（以下「外貨建金銭債権債務等」という。）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。

また、外貨建金銭債権債務等の換算差額については、業務費用計算書に計上する。

ただし、外貨建金銭債権債務等の保有が政策的に要請されているものに係る換算差額は、資産・負債差額増減計算書に計上する。

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金等、過去の取引又は事象の結果として特別会計に帰属する資源であって、それにより将来の業務提供能力又は経済的便益が期待されるものを計上し、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。

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、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、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、消費寄託の寄託者からの請求権は「保管金等」として負債の部に計上する。

有価証券

計上対象

特別会計が保有している債券等及び政策目的以外の目的をもって保有する有価証券を「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。

評価基準

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。

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債券、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、満期保有目的有価証券で市場価格があるものについて、市場価格が著しく下落した場合には、回復する見込みがあると認められるときを除き、市場価格をもって貸借対照表価額とする。なお、債券の市場価格の下落率が30%以上である場合には、「著しく下落したとき」に該当するものとする。この強制評価減に係る評価差額については、業務費用計算書に計上する。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、その理由及び市場価格との差額を注記する。

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」のうち、市場価格のあるものについては、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、資産・負債差額増減計算書において「資産評価差額」として計上する。

ただし、「満期保有目的以外の有価証券」のうち、市場価格のあるものについて、市場価格が著しく下落した場合には、回復する見込みがあると認められるときを除き、市場価格をもって貸借対照表価額とする。この強制評価減に係る評価差額については、業務費用計算書に計上する。なお、有価証券の市場価格の下落率が30%以上である場合には、「著しく下落したとき」に該当するものとする。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、その理由及び市場価格との差額を注記する。

「満期保有目的以外の有価証券」のうち、市場価格のないものについては、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、「満期保有目的以外の有価証券」のうち、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場合には、相当の減額を行う。なお、実質価額の低下割合が30%以上である場合には、「著しく低下したとき」に該当するものとする。この強制評価減に係る評価差額については、業務費用計算書に計上する。

たな卸資産

製品、半製品、仕掛品等を「たな卸資産」として計上する。また、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場合には、回復する見込みがあると認められるときを除き、時価をもって貸借対照表価額とする。この強制評価減に係る評価差額については、業務費用計算書に計上する。なお、回復する見込みがあると認め

られ、時価によって評価しない場合には、その旨、その理由及び時価との差額を注記する。

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。

ただし、たな卸資産の売却に伴う未収入金については「売掛金」の科目で計上し、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入金とその他の未収入金とを区分し、保険料に係る未収入金は「未収保険料」として計上する。

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。

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。

ただし、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。

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。

貸付金

貸付先に対する融資残高を「貸付金」として計上する。

その他の債権等

他会計（勘定）繰入未収金

他会計からの過去又は現在の繰入不足等であって、将来的に財源の繰入等について、法令等により金額等が具体的に規定されているものを「他会計繰入未収金」として計上する。

他会計（勘定）繰戻未収金

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)が法令等により規定されているものを「他会計繰戻未収金」として計上する。

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。
ただし、金額的に重要性があるもの及び各特別会計で固有のものについては、「その他の債権」ではなく独立の科目で表示する。

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により貸倒見積高を算定し、「貸倒引当金」として計上する。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年間の実績に基づ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、その計上基準及び算定方法のほか、貸倒引当金の計上対象となっている債権の状況等について注記する。

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。

有形固定資産は管理客体ごとに管理法規が定められていること等から、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。

国有財産（公共用財産を除く）

公共用財産（公園及び広場を除く。以下同じ。）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、これを基礎として貸借対照表計上額を決定する。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、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、価格改定に適用される減価償却の方法（定率法）により減価償却費相当額を算出し、国有財産台帳価格から当該減価償却費相当額を控除した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・負債差額増減計算書において、「資産評価差額」として計上する。国有財産の処分時においては、台帳価格（償却資産については、価格改定年度の翌年度以降は減価償却費相当額を控除した後の価額）に基づいて処分損益を算定する。

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設定する。

なお、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。

公共用財産

公共用財産のうち、国の所有となるものについて、施設の耐用年数にわたる過去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）した価額を計上する。

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価額を推計し、更に定額法により減価償却費相当額を算出し、当該資産価額から、当該減価償却費相当額を控除した後の価額を計上する。

また、事業費の累計（累積）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、これも合算した上で事業費を累計（累積）する。

物品

取得価格又は見積価格が50万円以上の重要物品を「物品」として計上する。また、物品管理簿の記載価格を基礎とし、減価償却を行い、当該減価償却費相当額を控除した後の価額を計上する。

なお、物品の耐用年数については、原則として、「減価償却資産の耐用年数等に関する省令（昭和40年大蔵省令第15号）」に定める耐用年数を基準とする。

無形固定資産

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。

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など、国有財産台帳上、価格改定時に償却が反映されていないものについては償却を要しないが、その他の償却資産は償却を行うこととし、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、実施料等相当額を償却し、当該実施料等相当額を控除した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・負債差額増減計算書において「資産評価差額」として計上する。国有財産の処分時においては、台帳価格（償却資産については、価格改定年度の翌年度以降は減価償却費相当額を控除した後の価額）に基づいて処分損益を算出する。

電話加入権

電話加入権については、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、現在の取得価格に相当する金額で計上する。

ソフトウェア

ソフトウェアについては、研究開発費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ものを計上する。計上価額は、当該ソフトウェアの取得に要した費用(過去に遡って算出することが困難な場合は、5年間の開発費等の累計)を資産価額とし、定額法による減価償却を行い、当該減価償却費相当額を控除した後の価額とする。

出資金

国有財産として管理されている政府出資等のうち、国が政策目的をもって保有しているものを「出資金」として計上する。ただし、政策目的をもって保有していない有価証券については、「有価証券」として計上する。

「出資金」のうち、市場価格があるものは、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、資産・負債差額増減計算書において「資産評価差額」として計上する。

ただし、市場価格のあるものについて、市場価格が著しく下落した場合には、回復する見込みがあると認められるときを除き、市場価格をもって貸借対照表価額とする。この強制評価減に係る評価差額については、業務費用計算書に計上する。なお、市場価格の下落率が30%以上である場合には、「著しく下落したとき」に該当するものとする。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、その理由及び市場価格との差額を注記する。

「出資金」のうち、市場価格がないものは、出資金額をもって貸借対照表価額とする。

ただし、市場価格のないものについて、出資先の財政状態の悪化により出資金の価値が著しく低下した場合には、相当の減額を行う。なお、出資金の価値の低下割合が30%以上である場合には、「著しく低下したとき」に該当するものとする。この強制評価減に係る評価差額については、業務費用計算書に計上する。

この出資先の財政状態について、行政コスト計算書を作成している特殊法人等においては、「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金の実質的価値を算出する。

なお、出資金の評価について、出資先法人に勘定区分があり、当該勘定の業務に充てるために出資がなされている場合には、当該勘定の財務状況によって評価を行う。

3. 負債項目

負債については、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、過去の取引又は事象に起因する特別会計の現在の義務であって、その履行により、将来の業務提供能力又は経済的便益の減少を生じさせるものを計上し、性質を表す科目

によって表示する。

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。

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ものを「支払備金」として計上する。

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。

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。

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。

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算定した金額を「未経過（再）保険料」として計上する。

賞与引当金

期末手当・勤勉手当については、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、その計上基準及び算定方法について注記する。

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等については、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い、債券発行差金の償却分については、業務費用計算書において「支払利息」として計上する。

借入金

財政融資資金及び民間金融機関からの借入残高を「借入金」として計上する。

なお、公債を発行している特別会計においては、公債の残高（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、「公債」として計上する。

責任準備金

将来の保険金の支払いに備えるために積み立てている責任準備金について、各保険事業に適した合理的な基準により算定した金額を「責任準備金」として計上する。

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

公的年金預り金

厚生年金及び国民年金については、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、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する。

退職給付引当金

退職手当に係る退職給付引当金

退職手当のうち既に労働提供が行われている部分について、期末要支給額方式で算定し、「退職給付引当金」として計上する。

なお、特殊法人等への出向者に係る退職給付引当金についても計上することとし、特殊法人等からの出向者に係る退職給付引当金については計上を要しない（特殊法人等への出向者に係る退職給付引当金の計上は、特別会計において負担することとなる者を対象とし、この場合の俸給は、引き続き国の職員として在職していたと仮定した場合の俸給で算定するものとする。）

また、退職給付引当金の計上基準及び算定方法について注記する。

恩給給付費

恩給給付費のうち、特別会計の負担分について、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。

整理資源

国家公務員共済年金の整理資源（昭和34年10月前の恩給公務員期間に係る給付分）のうち、特別会計の負担分について、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。

国家公務員災害補償年金

国家公務員災害補償法に基づく補償のうち、職員が死亡した場合に支給される遺族補償年金について、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。

その他の債務等

他会計（勘定）繰入未済金

他会計への過去又は現在の繰入不足等であって、将来的に他の会計に繰り入れるべきものについて、法令等の規定により金額等が具体的に規定されているものを「他会計繰入未済金」として計上する。

他会計（勘定）繰戻未済金

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等で規定されているものの繰戻未済額を「他会計繰戻未済金」として計上する。

その他の債務等

特別会計に帰属する上記以外の債務及び引当金等については、「その他の債務等」として計上する。

ただし、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、「その他の債務等」ではなく独立の科目で表示する。

4. 資産・負債差額

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。資産・負債差額の部については、「資産・負債差額」の科目で一括計上する。

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。

なお、各特別会計で固有の資産等については、適宜、表示科目を追加する。

貸借対照表

(単位：百万円)

	前会計年度 (年月日)	本会計年度 (年月日)		前会計年度 (年月日)	本会計年度 (年月日)
<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	×××	×××	責任準備金	×××	×××
有形固定資産	×××	×××	公的年金預り金	×××	×××
国有財産(公共用財産を除く)	×××	×××	退職給付引当金	×××	×××
土地	×××	×××	その他の債務等	×××	×××
立木竹	×××	×××			
建物	×××	×××			
工作物	×××	×××			
船舶	×××	×××			
航空機	×××	×××			
建設仮勘定	×××	×××			
公共用財産	×××	×××			
公共用財産用地	×××	×××	負債合計	×××	×××
公共用財産施設	×××	×××	<資産・負債差額の部>		
建設仮勘定	×××	×××			
物品	×××	×××	資産・負債差額	×××	×××
無形固定資産	×××	×××			
出資金	×××	×××			
資産合計	×××	×××	負債及び資産・負債差額合計	×××	×××

第3章 業務費用計算書

1. 業務費用計算書の作成目的等

作成目的

業務費用計算書は、特別会計の業務実施に伴い発生した費用を明らかにすることを目的として作成する。

業務費用計算書の考え方

業務費用計算書は、特別会計の業務実施に伴い当該年度に発生した費用を発生主義

により認識し、その内容を形態別を基本とした表示科目で示すものである。

なお、業務費用計算書は、資産・負債差額の減少要因のうち、各特別会計の業務実施に伴い発生した費用を計算・表示した財務書類であり、末尾に記載される「本年度業務費用合計」は、貸借対照表の資産・負債差額の増減を明らかにする資産・負債差額増減計算書の「本年度業務費用合計」に連動することとなる。

作成方法

業務費用計算書は、歳入歳出決算の計数から資産計上されるものを控除するほか、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。

2. 業務費用計算書の計上項目

業務費用項目

業務実施に伴い発生した費用・損失

各特別会計の所掌する範囲内において、各特別会計の業務実施に伴い当該年度に発生した費用及び損失を計上する。

引当金等の戻入額等

貸倒引当金及び退職給付引当金等の戻入額については控除項目として計上し、戻入額が計上されている場合には、その旨及び金額を注記する。

資産の処分損益等

有価証券、国有財産及び物品等の売却損益及び除却損等を計上（処分益は控除項目として計上）し、処分益が計上されている場合には、その旨及び金額を注記する。

評価差額等

外貨建金銭債権債務等（政策的に保有しているものを除く。）の換算差額並びにたな卸資産、有価証券及び出資金の強制評価減に係る評価差額を計上（換算差益は控除項目として計上）し、換算差益が計上されている場合には、その旨及び金額を注記する。

業務費用計算書には計上しないもの

資産・負債差額の減少となるもの又は歳出決算に計上されるものであっても、以下のものは業務費用計算書には計上しない。

資産及び負債の評価差額

資産及び負債の評価替えに伴い発生した評価差額のうち、資産・負債差額増減計算書の「資産評価差額」として計上するものについては、業務費用計算書には計上

しない。

無償所管換（渡）等

会計間の財産の無償所管換（渡）等及びこれに準ずる資産の減少に伴い生じた差額については、法令に基づいて所管換えが行われること等から、資産・負債差額増減計算書の「無償所管換等」として計上し、業務費用計算書には計上しない。

資金（積立金）への繰入

財政法第44条の資金への繰入については、歳出予算を通して行われるが、過去の業務実施に充てられた不足財源の補填又は翌年度以降の業務実施に係る財源の留保である。したがって、資金への繰入により資産・負債差額の増減は生じず、資金への繰入は、当該年度の業務実施に伴う費用には該当しないため、業務費用計算書には計上しない。

3. 業務費用計算書の標準的な様式

業務費用計算書の標準的な様式は次のとおりとする。

なお、各特別会計で固有の費用については、適宜、表示科目を追加する。

業務費用計算書

(単位：百万円)

	前会計年度		本会計年度	
	自	年月日	自	年月日
	至	年月日	至	年月日
人件費 ^(注1)	×	×	×	×
賞与引当金繰入額（又は戻入額）	×	×	×	×
退職給付引当金繰入額（又は戻入額）	×	×	×	×
費 ^(注2)	×	×	×	×
費 ^(注2)	×	×	×	×
保険給付費 ^(注2)				
補助金等 ^(注3)	×	×	×	×
委託費 ^(注3)	×	×	×	×
特別会計への繰入	×	×	×	×
庁費等 ^(注4)	×	×	×	×
その他の経費	×	×	×	×

減価償却費	× × × ×	× × × ×
貸倒引当金繰入額（又は戻入額）	× × × ×	× × × ×
支払利息	× × × ×	× × × ×
資産処分損益	× × × ×	× × × ×
評価損	× × × ×	× × × ×
本年度業務費用合計	× × × ×	× × × ×

（注1）「人件費」には、共済組合負担金を含む。

（注2）「費」には、特定の業務に係る経費を特記できる場合に当該費用を計上する。

（注3）「補助金等」には、「補助金等に係る予算の執行の適正化に関する法律」第2条第1項で規定する補助金等を計上する。当該補助金等に該当しない対価性のある委託費及び交付金（国有資産所在市町村交付金を除く。）等については、それぞれ適宜の科目で計上する。

（注4）「庁費等」には、庁費及び借料等の物件費を計上する。

第4章 資産・負債差額増減計算書

1. 資産・負債差額増減計算書の作成目的等

作成目的

資産・負債差額増減計算書は、前年度末の貸借対照表の資産・負債差額と本年度末の貸借対照表の資産・負債差額の増減について、要因別に開示することを目的として作成する。

資産・負債差額増減計算書の考え方

業務費用と財源の間には、企業会計の費用と収益と同様の対応関係が存在していないこと等から、業務費用と財源を同一の計算書において対応させ、その差額の計算を行うことに積極的な意義を見出し難い。しかしながら、業務費用計算書は貸借対照表の資産・負債差額の増減の全てを表示するものではないため、資産・負債差額の増減額のうち、業務費用計算書に計上されないものについて、資産・負債差額増減計算書において、要因別に示すものである。

なお、資産・負債差額増減計算書は、貸借対照表の資産・負債差額の増減要因を開示する財務書類であることから、前年度末と本年度末の貸借対照表の資産・負債差額と連動することとなる。

2. 資産・負債差額増減計算書の計上項目

資産・負債差額増減項目

本年度業務費用合計

業務費用計算書の「本年度業務費用合計」の金額を計上する。

財源

特別会計の歳入の徴収決定済額（当該年度に調査決定を行ったものに限る。）に、資産・負債差額の増減項目とはならない資産の処分に係る収入及び貸付金回収収入等を加減した額を計上する。

なお、特別会計においては、手数料等の対価的な収入や他会計からの繰入など多様な財源があることから、次のとおり区分して計上する。

自己収入

自己収入として、業務実施に伴い特別会計が直接受け入れた手数料等や運用収入を計上する。

目的税等収入

目的税等収入として、特別会計に直入された、特定の事業支出に充てるための特定の税収入を計上する。

他会計（勘定）からの受入

他会計（勘定）からの受入として、他会計（勘定）から特別会計が受け入れたものを計上する。

無償所管換等

会計間の財産の無償所管換（渡）等及びこれに準ずる資産の減少については、資産・負債差額の減少要因であるが、法令に基づいて所管換えが行われること等から、特別会計の業務実施に伴い発生した費用として整理することは適当でないと考えられるため、資産・負債差額増減計算書において「無償所管換等」として計上する。また、財産の無償所管換（受）等については、資産・負債差額の増加要因であることから、同様に「無償所管換等」として計上する。

なお、無償所管換等は純額を計上し、その内訳は附属明細書で記載する。

資産評価差額

有価証券並びに出資金の評価差額（強制評価減に係るものを除く。）及び国有財産の台帳価格改定に伴う評価差額について、「資産評価差額」として計上する。

なお、資産評価差額は純額（本年度発生額と戻入額の差額）を計上し、その増減等は附属明細書で記載する。

その他資産・負債差額の増減

資金の増減のうち歳入歳出外で増減するもの等について、「その他資産・負債差額の増減」として計上する。

なお、その他資産・負債差額は純額を計上し、その内訳は附属明細書で記載する。

財源とは整理しないもの

資金からの受入

財政法第44条の資金からの受入のうち、前年度以前に資産・負債差額の増加となっているものを改めて歳入として受け入れているものについては、内部の財政資金の調整（移動）にすぎず、資産・負債差額の増減は生じないことから、財源としては計上しない。

前年度剰余金受入

前年度剰余金受入は、本年度の業務実施の財源とはなっているが、前年度以前に資産・負債差額の増加となっているものであり、内部の財政資金の調整（移動）にすぎず、資産・負債差額の増減は生じないことから、財源としては計上しない。

3. 資産・負債差額増減計算書の標準的な様式

資産・負債差額増減計算書の標準的な様式は次のとおりとする。

なお、各特別会計で固有の増減については、適宜、表示科目を追加する。

資産・負債差額増減計算書

(単位:百万円)

	前会計年度		本会計年度	
	自	年月日	自	年月日
	至	年月日	至	年月日
前年度末資産・負債差額	×	×	×	×
本年度業務費用合計	×	×	×	×
財源	×	×	×	×
1 自己収入	×	×	×	×
収入	×	×	×	×
手数料収入	×	×	×	×
運用益	×	×	×	×
その他の財源	×	×	×	×
2 目的税等収入	×	×	×	×

税収入	× × ×	× × ×
3 他会計（勘定）からの受入	× × ×	× × ×
特別会計からの受入	× × ×	× × ×
無償所管換等	× × × ×	× × × ×
資産評価差額	× × × ×	× × × ×
その他資産・負債差額の増減	× × × ×	× × × ×
本年度末資産・負債差額	× × × ×	× × × ×

第5章 区分別収支計算書

1. 区分別収支計算書の作成目的等

作成目的

区分別収支計算書は、特別会計の財政資金の流れを区分別に明らかにすることを目的として作成する。

作成方法

区分別収支計算書は、歳入歳出決算の計数を業務収支と財務収支の区分に並び替えること等により作成する。

また、「本年度収支」に続いて、決算処理による資金からの受入及び繰入、翌年度歳入繰入、収支に関する換算差額、歳計外の資金、供託金及び契約保証金の残高を計上する。これにより、区分別収支計算書の「本年度末現金・預金残高」と貸借対照表の「現金・預金」の計数は一致することとなる。

2. 収支区分の内容

区分別収支計算書における収支区分の内容は、次のとおりとする。

業務収支

業務収支の区分には、「財務収支」を除いたところの特別会計の業務実施の財源の受入及び業務実施に伴う支出を計上する。

財源

特別会計の歳入の収納済歳入額(「財務収支」に計上される借入金や債券発行による資金調達を除く。)を計上し、形態別を基本とした表示科目でその内容を開示する。

業務支出

特別会計の業務実施に伴う支出(「財務収支」に計上される借入金の返済や債券の償還等に係る支出を除く。)を計上し、形態別を基本とした表示科目でその内容を開示する。

なお、業務支出のうち特別会計の有形固定資産(物品を除く。)の計上に繋がる支出は「施設整備支出」に計上し、それ以外の支出を「業務支出(施設整備支出を除く)」に計上する。

財務収支

財務収支の区分には、特別会計の借入金及び債券発行による資金調達並びにこれらの返済に係る収支(利息の支払等を含む。)を計上する。

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。

なお、各特別会計固有の収支については、適宜、表示科目を追加する。

区分別収支計算書

(単位：百万円)

	前会計年度		本会計年度	
	自 年 月 日	至 年 月 日	自 年 月 日	至 年 月 日
業務収支				
1 財源				
収入	× × × ×		× × × ×	
手数料収入	× × × ×		× × × ×	
貸付金の回収による収入	× × × ×		× × × ×	
運用収入	× × × ×		× × × ×	
その他の収入	× × × ×		× × × ×	
税収入	× × × ×		× × × ×	
特別会計からの受入	× × × ×		× × × ×	
前年度剰余金受入	× × × ×		× × × ×	

資金からの受入（予算上措置されたもの）	<u>× × × ×</u>	<u>× × × ×</u>
財源合計	× × × ×	× × × ×
2 業務支出		
業務支出（施設整備支出を除く）		
人件費 ^(注1)	× × × ×	× × × ×
費 ^(注2)	× × × ×	× × × ×
費 ^(注2)	× × × ×	× × × ×
保険給付費 ^(注2)		
補助金等 ^(注3)	× × × ×	× × × ×
委託費 ^(注3)	× × × ×	× × × ×
特別会計への繰入	× × × ×	× × × ×
貸付けによる支出	× × × ×	× × × ×
出資による支出	× × × ×	× × × ×
庁費等の支出	× × × ×	× × × ×
その他の支出	× × × ×	× × × ×
資金への繰入（予算上措置されたもの）	<u>× × × ×</u>	<u>× × × ×</u>
業務支出（施設整備支出を除く）合計	× × × ×	× × × ×
施設整備支出		
土地に係る支出	× × × ×	× × × ×
建物に係る支出	× × × ×	× × × ×
．．．	<u>× × × ×</u>	<u>× × × ×</u>
施設整備支出合計	× × × ×	× × × ×
業務支出合計	× × × ×	× × × ×
業務収支	× × × ×	× × × ×
財務収支		
政府短期証券の発行による収入 ^(注4)	× × × ×	× × × ×
政府短期証券の償還による支出 ^(注4)	× × × ×	× × × ×
借入による収入 ^(注5)	× × × ×	× × × ×
借入金の返済による支出 ^(注5)	× × × ×	× × × ×
利息の支払額 ^(注6)	× × × ×	× × × ×
借入金（公債）事務取扱に係る支出 ^(注6)	<u>× × × ×</u>	<u>× × × ×</u>

財務収支	× × × ×	× × × ×
本年度収支	× × × ×	× × × ×
資金からの受入（決算処理によるもの）	× × × ×	× × × ×
資金への繰入（決算処理によるもの）	× × × ×	× × × ×
翌年度歳入繰入	× × × ×	× × × ×
収支に関する換算差額	× × × ×	× × × ×
資金本年度末残高	× × × ×	× × × ×
その他歳計外現金・預金本年度末残高	× × × ×	× × × ×
本年度末現金・預金残高	× × × ×	× × × ×

（注1）「人件費」には、共済組合負担金を含む。

（注2）「費」には、特定の業務に係る経費を特記できる場合に当該支出を計上する。

（注3）「補助金等」には、「補助金等に係る予算の執行の適正化に関する法律」第2条第1項で規定する補助金等に係る支出を計上する。当該補助金等に該当しない対価性のある委託費及び交付金（国有資産所在市町村交付金を除く。等）については、それぞれ適宜の科目で計上する。

（注4）政府短期証券のうち歳入歳出決算に計上されるものを計上する。

（注5）借入のうち歳入歳出決算に計上されるものを計上する。

（注6）国債整理基金特別会計への繰入のうち、特別会計の借入金等に係る支払利息及び事務取扱費に相当するものを計上する。

第6章 注記

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次に掲げる事項について記載する。

外貨建金銭債権債務等の換算方法

有価証券の評価基準及び評価方法

たな卸資産の評価基準及び評価方法

有形固定資産及び無形固定資産の減価償却の方法

引当金の計上基準及び算定方法

その他財務書類作成のための基本となる重要な事項

2. 重要な会計方針の変更

重要な会計方針を変更した場合、次に掲げる事項を記載する。

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書類に与えている影響の内容
表示方法を変更した場合には、その内容

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、次に掲げるものを記載する。

特別会計が経理している主要な業務の改廃
予算措置の重大な変更
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、一定の条件を満たすような事態が生じた場合に債務となるもののうち、次に掲げるものを記載する。

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

5. 翌年度以降支出予定額

支出負担行為がなされていることにより、翌年度以降に支出が予定されているものを記載する。

歳出予算の繰越し

歳出予算の繰越し（支出負担行為がなされているものに限る。支出負担行為が国庫債務負担行為によるものを除く。）に係る翌年度の支出予定額を記載する。

国庫債務負担行為

国庫債務負担行為（支出負担行為がなされているものに限る。）による翌年度以降に係る支出予定額を記載する。

6. 追加情報等

特別会計の財務内容を理解するために必要となる次に掲げる事項を記載する。

出納整理期間が設けられている特別会計においては、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

貸倒引当金を計上している債権のうち、その徴収の可能性について重大な懸念が生じており又は生じることが見込まれるもののうち、重要と認められるものについては、債権の種類、懸念の内容及び金額

厚生年金及び国民年金について、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

責任準備金の計上理由、計上方法、計算根拠及びその他参考となる事項

財政法第44条の資金の名称、根拠法令及び内容

業務費用計算書において、有価証券の処分益や引当金の戻入等が計上されている場合には、その旨及び金額

各財務書類における表示科目について、計上額の算定方法及び計上内容等

また、各特別会計固有の表示科目については、その根拠法令等

その他特別会計の財務内容を理解するために特に必要と考えられる情報

第7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。

資産項目の明細

有価証券の明細

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、市場価格がある有価証券については取得原価及び時価等の明細を、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の増減の明細（様式例）

種類	前年度末残高	本年度増加額	本年度減少額	備却原価法に基づく増減額	強制評価減	本年度末残高
.....						
.....						
合計						

（注）市場価格があるものと市場価格がないものとを区分して記載。

満期保有目的以外の有価証券の増減の明細（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）	強制評価減	本年度末残高
・・・							
・・・							
合計							

（注）市場価格があるものと市場価格がないものとを区分して記載。

市場価格のある有価証券の時価等の明細（様式例）

銘柄	株式数	取得原価	時価	貸借対照表計上額
・・・				
・・・				
合計				

市場価格のない株式の純資産額等の明細（様式例）

出資先	出資金額 (国有財産 台帳価格)	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)	貸借対照 表計上額	使用務簿表
・・・										行政会計簿表
・・・										法定財務簿表
合計										

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	強制評価減	本年度末残高
・・・					
・・・					
合計					

未収金の明細

未収金の主な内容、主な相手先及び本年度末残高を記載する。

未収金の明細（様式例）

内容	相手先	本年度末残高
・・・		
・・・		

その他		
合計		

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	貸付事由等
・・・					
・・・					
その他					
合計					

その他債権等の明細

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。

その他の債権等の明細（様式例）

債権の種類	相手先	本年度末残高	債権の内容等
・・・			
・・・			
合計			

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。また、国有財産については、行政財産及び普通財産ごとに区分して明細を作成する。

なお、公共用財産については、更に海岸、漁港、港湾、土地改良、道路及び治水に区分して明細を作成する。

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）						
：						
小計						
（無形固定資産）						
：						
小計						
合計						

（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。

出資金の明細

出資先ごとに増減の明細及び純資産額等の明細を記載する。また、市場価格がある株式については株式数、取得原価及び時価等の明細を、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。

出資金の増減の明細（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）	強制評価減	本年度末残高
・・・							
・・・							
合計							

（注）市場価格があるものと市場価格がないものとを区分して記載。

市場価格のある株式の時価等の明細（様式例）

銘柄	株式数	取得原価	時価	貸借対照表計上額
・・・				
・・・				
合計				

市場価格のない出資金の純資産額等の明細（様式例）

出資先	出資金額 (国有財産 台帳価格)	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)	貸借対照 表計上額	使用財務表
・・・										行政計算書
・・・										法定財務表
合計										

負債項目の明細

未払金の明細

未払金の主な内容、主な相手先及び本年度末残高を記載する。

未払金の明細（様式例）

内容	相手先	本年度末残高
・・・		
・・・		
その他		

合計		
----	--	--

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
・・・						
・・・						
合計						

借入金等の明細

主な借入先ごとに増減の明細を記載する。また、公債についても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
・・・				
・・・				
その他				
合計				

公債の明細（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
・・・						
合計						

その他の債務等の明細

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
・・・		
・・・		
その他		
合計		

その他の明細

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各省庁に固有の科目等

について明細を作成し、その科目の内容及び増減等を記載する。

2. 業務費用計算書の内容に関する明細

業務費用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。

補助金等の明細

各特別会計から支出された補助金等(「補助金等に係る予算の執行の適正化に関する法律」第2条第1項で規定する補助金等)について、名称、相手先、金額、支出目的等の明細を記載する。

補助金等の明細(様式例)

内容	相手先	金額	支出目的	連結対象の有無
補助金				
負担金				
委託費				
...				
合計				

委託費等の明細

各特別会計から支出された補助金等に該当しない委託費等(国有資産所在市町村交付金を除く。)について、委託費等の各区分別に名称、相手先、金額、支出目的等の明細を記載する。

委託費等の明細(様式例)

内容	相手先	金額	支出目的	連結対象の有無
委託費				
交付金				
...				
合計				

3. 資産・負債差額増減計算書の内容に関する明細

資産・負債差額増減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。

その他の財源の明細

「その他の財源」について、その款項別内訳の明細を作成する。

財産の無償所管換等の明細

会計間における財産の無償所管換等について、区分ごとに相手先、金額、内容及び所管換等の理由を記載する。

無償所管換等の明細（様式例）

区分	相手先	金額	資産等の内容	所管換等の理由	備考
財産の無償所管換等(受)					
財産の無償所管換等(渡)					
財産の交換差額					
実測と帳簿の差額					
・・・					
合計					

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	評価差額の戻入	本年度発生額	本年度増減額	評価差額の発生原因
満期保有目的以外の有価証券				時価評価
土地	-			価格改定
建物	-			価格改定
・・・				
出資金				時価評価
合計				

（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、「本年度発生額」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。

その他資産・負債差額の増減の明細

その他資産・負債差額の増減の明細を作成する。

4. 区分別収支計算書の内容に関する明細

区分別収支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。

その他の収入の明細

「その他の収入」について、その款項別内訳の明細を作成する。

資金の明細

財政法第 44 条の資金を有する場合は、資金の増減の明細を記載する。

資金の明細（様式例）

資金名	前年度末残高	本年度増加額	本年度減少額	本年度末残高
積立金				
資金				

その他歳計外現金・預金の明細

資金以外の歳計外の現金・預金の明細を記載する。

その他歳計外現金・預金の増減の明細（様式例）

	金額
前年度末残高	
本年度受入	
・・・	
・・・	
本年度払出	
・・・	
・・・	
本年度末残高	

第 8 章 参考情報

1. 特別会計が経理する業務等についての情報

特別会計の設置目的、特別会計が経理している業務の内容、当該特別会計における勘定間の財政資金の流れ、関係する他会計並びに特殊法人等（法律により直接設立される法人及び特別の法律により特別の設立行為をもって設立すべきものとされる法人並びに特別の法律により設立され、かつ、その設立に関し行政官庁の認可を要する法人をいう。以下同じ。）及び公益法人との間の財政資金の流れのほか、歳入歳出決算の概要等を作成する。なお、特別会計に勘定区分が設けられている場合には、勘定単位においても作成する。

2．機会費用

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。

機会費用としては、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等で規定されているもの（利息を付すことが予定されているものを除く。）の会計年度末残高に、会計年度末における10年利付国債の利回りを乗じることにより算出する。

3．勘定を合算した財務書類

各特別会計法等の規定により勘定区分が設けられている特別会計においては、特別会計全体の財務状況を開示することを目的として、各勘定の財務書類を合算した財務書類を作成する。

なお、勘定を合算した財務書類の作成については、次章に示すところによる。

4．特別会計連結財務書類

特別会計が経理している業務と関連する事務・事業を行っている特殊法人等を連結し、特別会計が経理している業務の全体の財務状況を開示することを目的として特別会計連結財務書類を作成する。

なお、特別会計連結財務書類の作成については、第10章に示すところによる。

第9章 勘定を合算した財務書類

1．勘定を合算した財務書類の体系等

勘定を合算した財務書類の体系は、合算貸借対照表、合算業務費用計算書、合算資産・負債差額増減計算書、合算区分別収支計算書及び附属明細書とする。

なお、各財務書類の様式は、特別会計財務書類の様式に準じるものとする。

附属明細書としては、勘定別の資産及び負債、業務費用、資産・負債差額の増減及び区分別収支の明細を作成する。

2．合算の方法等

勘定を合算した財務書類は、各勘定の財務書類を基礎とし、勘定間の債権債務及び取引を相殺消去し、作成する。

なお、勘定間の債権債務等を相殺消去している旨、その他必要な注記を行う。

第10章 特別会計連結財務書類

1. 特別会計連結財務書類の体系等

特別会計連結財務書類の体系は、連結貸借対照表、連結業務費用計算書、連結資産・負債差額増減計算書、連結区分別収支計算書及び附属明細書とする。

連結貸借対照表は、特別会計の業務に関連する事務・事業を行っている特殊法人等を連結したところの会計年度末の資産及び負債の状況を明らかにするものである。

連結業務費用計算書は、特別会計の業務に関連する事務・事業を行っている特殊法人等を連結したところの当該年度に発生した業務費用を明らかにするものである。

連結資産・負債差額増減計算書は、特別会計の業務に関連する事務・事業を行っている特殊法人等を連結したところの当該年度の資産・負債差額の増減について、要因別に開示するものである。

連結区分別収支計算書は、特別会計の業務に関連する事務・事業を行っている特殊法人等を連結したところの当該年度の財政資金の流れと収支状況を区分別に明らかにするものである。

なお、特別会計連結財務書類の作成単位は、特別会計財務書類の作成単位と同様とし、各財務書類の様式は、特別会計財務書類の様式に準じるものとする。

附属明細書としては、各省庁及び特殊法人等別の資産及び負債、業務費用、資産・負債差額の増減並びに区分別収支の明細を作成する。

2. 連結の対象

連結対象法人

特別会計の業務と業務関連性がある特殊法人等を連結対象とする。

特別会計が連結する「特別会計の事務・事業と業務関連性がある特殊法人等」とは、特別会計から特殊法人等に対して出資や補助金等(「補助金等に係る予算の適正化に関する法律」第2条第1項に規定する補助金等のほか、負担金、交付金、委託費等を含む。以下同じ。)の財政支出が相当程度あるとともに、特別会計の管理大臣と特殊法人等の主務大臣が同一である法人とする。

また、「出資や補助金等の財政支出が相当程度ある」場合は次のとおりとする。

- ・ 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

ただし、上記の場合に該当しないが、特殊法人等において特別会計の業務の一部を実施している等、特別会計の業務との関連性が強い場合は連結対象とする。

なお、特別会計からの財政支出が相当程度あるが、政策的な投資を業務としている特別会計から財政支出を受けている特殊法人等、特別会計からの出資金の額が僅少な

特殊法人等及び特別会計が政策的に保有することとなった株式等を発行している特殊法人等については、特別会計と特殊法人等との業務関連性は弱いと考えられることから連結対象から除外することができる。

特別会計が連結を行った特殊法人等については、その法人名及び出資割合等の連結の根拠を注記するとともに、特別会計からの財政支出が相当程度あるが、出資金の額が僅少であること等から連結対象から除外している特殊法人等がある場合には、その旨、法人名及び連結対象から除外した理由について注記する。

複数の会計から財政支出等を受けている法人

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。

また、特殊法人等（又は特殊法人等の勘定）が複数の会計から財政支出等を受けているが、特殊法人等（又は特殊法人等の勘定）の事務・事業の内容が財務会計省令又は内規等で区分されており、実質的に区分経理されている場合と同様の処理ができる場合には、特別会計の出資に係る事務・事業に分割したところの事務・事業と連結を行うことができる。

特殊法人等の子会社

特殊法人等の子会社（特殊法人等の行政コスト計算書作成指針上の子会社及び独立行政法人会計基準上の特定関連会社等をいう。以下同じ。）のうち、特殊法人等から出資を受けているもの（特殊法人等からの出資が僅少なものを除く。）については、特別会計と業務関連性があるものとみなし、特殊法人等とともに連結対象とする。

なお、特殊法人等の子会社のうち、特殊法人等から出資を受けていないこと又は特殊法人等からの出資が僅少であることから連結対象から除外したものがある場合には、その旨、法人名及び除外した理由を注記する。

3. 特別会計連結財務書類の作成方法等

連結の手法

連結に際しては、特別会計財務書類及び特殊法人等の財務諸表の金額を基礎とした上で、必要な相殺消去等の処理を行うなど、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特別会計連結財務書類を作成する。

なお、行政コスト計算書を作成している特殊法人等においては、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基礎として特別会計連結財務書類を作成する。

出納整理期間中の取引

特別会計財務書類においては、出納整理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が、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修正を行うものとする。

特殊法人等に特有の会計処理の取扱い

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、運営費交付金等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ものとする。

会計処理の修正に係る注記

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。

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、当該特別会計以外の会計や民間企業等からの出資を受け入れているものもあり、このような特殊法人等を連結した場合には、連結貸借対照表において、特殊法人等に対する他会計等から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金額を内書きで表示する。

