

新たな特別会計財務書類について

平成15年6月30日

財政制度等審議会

「新たな特別会計財務書類について」

平成15年6月30日

財務大臣 塩川 正十郎 殿

財政制度等審議会会長

貝塚 啓明

財政制度等審議会 財政制度分科会 法制・公会計部会は、「新たな特別会計財務書類について」、ここに報告を取りまとめた。

政府においては、本報告の趣旨に沿い、公会計の充実に向けた積極的な取り組みを進めるよう強く希望する。

新たな特別会計財務書類について

1. 公共部門の会計制度である公会計については、国の内外においてその重要性が認識されるとともに、機能の充実が求められている。財政制度等審議会 法制・公会計部会の下にある公企業会計小委員会においては、従前から、公会計の充実に向けての取り組みが行われている。
2. 公企業会計小委員会では、一昨年（2013年）10月、特別会計の財政状況をより明らかにするため、企業会計的な考え方を導入した財務諸表の検討を行うこととし、昨年2月から、公企業会計小委員会の下に設置されている公企業会計ワーキンググループにおいて、具体的な作成基準の検討が行われ、「新たな特別会計財務書類について」として報告書の取りまとめが行われた。報告書は、公企業会計小委員会に6月26日に報告された後、本日、当法制・公会計部会に報告されたところである。
3. 報告書では、特別会計の財務内容について、ディスクロージャーの充実及び説明責任の適切な履行を図るとの観点から、全特別会計において発生主義など企業会計の考え方及び手法を可能な限り活用した統一的な基準に基づく新たな財務書類の作成基準について取りまとめが行われている。
4. 本報告書に基づき、新たな特別会計財務書類が全特別会計において作成され、特別会計における財務内容のディスクロージャーの充実等が図られることを期待したい。

平成15年6月30日

財政制度等審議会 財政制度分科会
法制・公会計部会 部会長 立石 信雄

企業会計の考え方及び手法を活用した新たな特別会計財務書類について

財政制度等審議会 財政制度分科会
法制・公会計部会 公企業会計小委員会
平成 15 年 6 月 30 日

特別会計の財務内容については、平成 13 年 10 月、当小委員会において、「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」こととし、その後、4 回にわたり議論を行い、昨年 1 月、「新たな特別会計財務諸表の作成に係る論点整理」の取りまとめを行った。

論点整理においては、新たな財務諸表の作成は、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考え方及び手法を活用し、特別会計に共通する基準を設ける方向で検討を行うこととし、具体的作成基準の検討については、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した。

論点整理を踏まえ、公企業会計ワーキンググループにおいて検討を開始し、昨年 10 月には「特別会計における新たな財務書類の作成に係る取りまとめ(試作基準)」を公表し、その後、試作結果を踏まえた検討が行われ、昨年 2 月の作業開始から 40 回にわたり精力的な検討を経て、「新たな特別会計財務書類の作成基準」として取りまとめが行われ、去る 6 月 26 日、当小委員会に報告された。

報告書においては、企業会計の考え方及び手法を可能な限り活用し、特別会計における財務内容のディスクロージャーの充実及び説明責任の適切な履行を図るとの観点から、全ての特別会計を対象とした共通の作成基準が取りまとめられている。

新たな特別会計の財務書類の作成により、特別会計における財務内容のディスクロージャーの充実等が図られることとなることから、「新たな特別会計財務書類の作成基準」に基づく財務書類の積極的な開示が期待される。

なお、公会計全般についての総合的な検討が始められており、その検討状況を踏まえ、今後、特別会計の財務状況の開示のあり方等について見直しを行う必要があることを特に付言したい。

新たな特別会計財務書類の作成について

財政制度等審議会 財政制度分科会
法制・公会計部会 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 15 年 6 月 26 日

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については、平成 13 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、昨年 1 月、「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考え方及び手法を活用し、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

(1) 試作基準の取りまとめ

公企業会計小委員会における論点整理を受け、昨年 2 月、第 1 回目のワーキンググループを開催し、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開始した。

検討に当たっては、まず特別会計の事業内容や経理処理の実態を把握することが肝要と考え、特別会計の類型毎に 7 つの特別会計を選び、これらの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について具体的な検討を行った。

しかしながら、特別会計の経理している内容は区々であり、また、財政資金の流れや保有資産等の内容が大きく異なっていることから、各特別会計において財務書類を試作した上で、試作の財務書類を通じて各特別会計における個別の論点等を洗い出し、検討することが適切であると考え、昨年 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取りまとめ（試作基準）」（以下「試作基準」という。）を取りまとめた。

なお、検討を開始した時点においては 37 の特別会計があったが、独立行政法人化や公社化等により、6 つの特別会計が廃止される予定となっていたことから、残りの 31

の特別会計を検討対象とした。

(2) 試作基準の見直し

試作基準に基づき、各特別会計の財務書類が作成され、本年2月以降7回にわたり、全ての特別会計の財務書類についてヒアリングを実施した。

その後、試作基準に基づき作成された各特別会計の財務書類の問題点の検討や、個々の特別会計の経理内容をより明らかにするための財務書類として改善すべき事項等について検討を行った。

また、財務書類の作成意義や財務情報として追加すべきもの等について検討し、試作基準の見直しを行い、今般、「新たな特別会計財務書類の作成基準」として検討結果を取りまとめた。

3. 新たな特別会計財務書類の作成目的等

(1) 検討の前提

特別会計は、国の会計の一部を区分したものであり、その業務の基盤としての人的組織や資産を有していない特別会計があるなど、独立した会計主体たりうるのかといった問題点も指摘されたが、現行の特別会計制度を前提とし、公的な主体として財務内容のディスクロージャーの充実及び説明責任の適切な履行を図るとの観点から検討を行った。

また、国の財政事情をより分かりやすく提供するため、「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特別会計を対象とした「国の貸借対照表(試案)」が作成され、また、特別会計等の財務書類の作成の指針として「特別会計等財務書類の作成ガイドライン」が公表されていることから、これらの内容を踏まえたところで検討を行った。

(2) 新たな特別会計財務書類の作成目的

各特別会計法の規定に基づき、一部の特別会計において歳入歳出決算の添付書類として財務諸表が作成されている。この財務諸表は、それぞれの特別会計の事業内容を踏まえたところで作成され、予算・決算との関連があり、予算の適正な執行を確保するという予算統制に配慮したものとなっている。しかし、すべての特別会計において財務諸表が作成されているものではなく、また、財務諸表作成のための統一した基準がないため、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。

このため、企業会計の考え方及び手法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ディスクロージャーの充実及

び説明責任の適切な履行を図るとの観点から、法定の財務諸表に加え、新たな特別会計財務書類の作成の検討を行った。

(3) 新たな特別会計財務書類の検討にあたっての基本的考え方

① 昨年1月の公企業会計小委員会の論点整理を踏まえ、企業会計の考え方及び手法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ディスクロージャーの充実及び説明責任の適切な履行を図るとの観点から検討を行った。

② 他方、特別会計は営利を目的としておらず、また、その収入と費用とには企業会計におけるような対応関係が見られないこと等から、特別会計の特性を踏まえ、公的な主体に相応しい財務書類について検討を行った。

③ 特別会計については、その経理している内容は区々であり、また、財政資金の流れや保有資産等の内容も大きく異なることから、特別会計の類型ごとに別の基準を作成することも考えられた。また、独立した会計主体としての実体が乏しい特別会計や、事務事業の実態が発生主義になじみにくい特別会計も存在するが、特別会計間の一覧性、比較可能性を確保すると観点から、全特別会計で同一の基準に基づいて財務書類を作成する方向で検討を行った。

④ 財務書類の体系については、企業会計の考え方及び手法を可能な限り活用し、ストック情報を開示する財務書類、フローの状況を開示する財務書類及び財政資金の流れの状況を開示する財務書類を作成する方向で検討を行った。

4. 新たな特別会計財務書類の作成時期等

(1) 作成及び公表時期

新たな特別会計財務書類は、特別会計における財務内容のディスクロージャーの充実及び説明責任の適切な履行を図る観点から作成されるものであることから、その公表時期については、歳入歳出決算の作成・国会提出時期から遅滞なく公表されることが望ましい。このため、各省庁の作成担当者においては事務負担となるが、新たな特別会計財務書類の意義を十分踏まえ、可能な限り速やかな作成及び公表を要望する。

(2) 公表に当たって留意すべき事項

特別会計については、その設置目的や経理している事業内容、その財源等が大きく異なっているなど、その経理内容は区々であることから、企業会計の考え方及び手法

を採り入れた財務書類の作成によっても、これだけで特別会計の財務内容に対する理解が進むとはいえないものである。

このため、特別会計における財務内容のディスクロージャーの充実及び説明責任の適切な履行を図るには、まずは特別会計の設置目的や経理している事業内容、財政資金の流れ等についての情報提供が重要であり、新たな特別会計財務書類の公表とともに、これらについての情報を提供することが必要不可欠であることを強調したい。

(3) 試作財務書類の取扱い

各特別会計における財務書類作成上の問題点等を検討するため、試作基準に基づき平成11年度から平成13年度までの3カ年分の財務書類が作成されている。

この試作基準に基づく財務書類は、あくまで基準の検討に資するために作成されたものであり、内容的に不十分なところがあり、そのまま公表することは適当ではない。

しかしながら、ディスクロージャーの観点から、試作基準に基づく3カ年分の財務書類についても、本作成基準に基づいて必要な修正を行い、速やかに公表すべきものとする。

5. 今後の見直し

公会計については、国民に対して国の財政事情を分かりやすく開示し、財政の透明性及び一覽性を向上させるとの観点から、その重要性が一段と高まってきており、これまでの個別分野における検討に加えて、公会計の意義や目的等の公会計に関する基本的な考え方等について総合的に検討するため、財政制度等審議会に「公会計基本小委員会」が設置され、本年1月から検討が開始されている。

また、特別会計の事業の見直し及び歳出の効率化・合理化等について検討するため、財政制度等審議会に「特別会計小委員会」が設置され、本年4月より検討が開始されている。

このように、公会計のあり方や特別会計の事業内容等について、検討が進められているところであり、今後、特別会計における財務内容の開示についての要請の内容も変化していくことも考えられる。このため、公会計に関する基本的考え方についての検討等も踏まえ、各特別会計における財務書類の作成・開示のあり方、本作成基準の内容についても見直しを行っていくことが必要であるとする。

新たな特別会計財務書類の作成基準

目 次

第1章	新たな特別会計財務書類の体系等	1
第2章	貸借対照表	2
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	20
第6章	附属明細書	22
第7章	参考情報	26
第8章	勘定を合算した財務書類	27
第9章	連結財務書類	28
第10章	経過措置等	31
<補論>		32

第1章 新たな特別会計財務書類の体系等

1. 体系

新たな特別会計財務書類の体系は、貸借対照表、業務費用・財源計算書、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。なお、新たな特別会計財務書類は、前会計年度と本会計年度の比較形式で開示する。

また、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と認められる特殊法人、認可法人及び独立行政法人（以下「特殊法人等」という。）がある場合には、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

新たな特別会計財務書類は、特別会計の歳入歳出決算の内容を補足説明するため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、各特別会計法等の規定により、勘定区分が設けられている場合には、当該勘定を作成単位とし、参考情報として勘定を合算した財務書類を作成する。

また、連結財務書類についても、原則として、特別会計を作成単位とするが、勘定区分が設けられている場合には、勘定を作成単位とする。

3. 作成に際しての基礎的な計数

新たな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

新たな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。

5. 計数の単位

新たな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

(1) 作成目的

貸借対照表は、償却資産について減価償却後の資産価額を計上し、退職給付引当金等の引当金を計上するなど、発生主義による取引の認識をはじめとする企業会計の考え方及び手法を採り入れることにより、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より明らかにすることを目的として作成する。

(2) 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。

また、特別会計に帰属する資産及び負債の内容は区々であることに加え、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、流動性配列法とする。

(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、当該年度の「業務費用」又は「財源」として処理する。ただし、外貨建て資産の保有が政策的に要請されているものに係る換算差額については、資産・負債差額の部に計上する。

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。

(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、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、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。

(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「出資金」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

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。

i 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、当該年度の「業務費用」として処理しなければならない。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。

ii 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、貸借対照表の資産・負債差額の部の「資産評価差額」に計上する。

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、当該年度の「業務費用」として処理しなければならない。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、当該年度の「業務費用」として処理しなければならない。

(3) 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、当該年度の「業務費用」として処理しなければならない。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。

(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。

ただし、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。

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。

(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

貸付先に対する融資残高を「貸付金」として計上する。

(9) 各特別会計固有の債権

① 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、法令により金額等が具体的に規定されているものについては、これを「他会計（勘定）繰入未収金」として計上する。

② 他会計繰戻未収金

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)が法令により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。

③ 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。

(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。

(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、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。

① 国有財産

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。

② 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）した額を貸借対照表価額とする。

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。

③ 物品

取得価格が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、減価償却の方法については、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し、残存価額を取得原価の10%とした定額法とする。

(12) 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。

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、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度以降は減価償却費相当額控除後の価額）に基づいて処分損益を算出する。

② 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。

③ 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を計上する。

(13) 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、貸借対照表の資産・負債差額の部の「資産評価差額」に計上する。

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、当該年度の「業務費用」として処理しなければならない。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、当該年度の「業務費用」として処理しなければならない。

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及び認可法人においては、「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、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算定した金額を「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、その計上基準及び算定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。

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。

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、将来的には貸付金の原資を受け入れた他会計へ戻すことが予定されていると考えられることから、「貸付金財源受入金」として計上する。

(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、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。

(11) 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。

(12) 退職給付引当金

① 退職手当に係る退職給付引当金

退職手当の性格は賃金の後払いであるとの考え方にたち、既に労働提供が行われ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。計上額については、期末要支給額方式で算定する。

なお、特殊法人等への出向者に係る退職給付引当金等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。

② 恩給給付費

恩給給付費のうち、特別会計の負担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。

③ 整理資源

国家公務員共済年金のうち、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）については、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。

④ 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は、使用者としての国が、その遺族に対して将来的に支給するものであり、また、金額を合理的に見積もることができることから、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。

(13) 各特別会計固有の債務

① 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（勘定）に財源として繰り入れるべきものについて、法令の規定により金額等が具体的に規定されているものについては、これを「他会計（勘定）繰入未済金」として計上する。

② 他会計繰戻未済金

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で規定されているものについては、繰戻未済額を「他会計繰戻未済金」として計上する。

③ 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。
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」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。また、「資産・負債差額の部」においては、次の内訳を表示する。

(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（法律上の名称を使用する。）として表示する。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

本作成基準に準拠して作成した平成 11 年度期首の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、これを「基準時資産・負債差額」として表示する。

(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、これを「積立金」等（法律上の名称を使用する。）として表示する。なお、資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と財源の差額については、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、業務費用と財源の差額の累計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」として表示する。

なお、金額は、業務費用・財源計算書の「本年度末業務費用・財源差額累計」と同額になる。

(5) 資産評価差額

資産及び負債の評価替え等に伴い発生した評価差額については、「資産評価差額」として表示する。

価格改定が行われる国有財産の価格改定に伴う評価差額、外貨建て資産及び負債の為替換算、有価証券及び出資金の時価評価による評価差額を計上する。

なお、為替換算に伴う差額については、「資産評価差額」ではなく独立の科目で表示する。

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表示科目については、適宜、科目を追加する。

貸 借 対 照 表

(単位：百万円)

	前会計年度 (〇年〇月〇日)	本会計年度 (〇年〇月〇日)		前会計年度 (〇年〇月〇日)	本会計年度 (〇年〇月〇日)
<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	×××	×××
土地	×××	×××	退職給付引当金	×××	×××
建物	×××	×××	その他の債務	×××	×××
工作物	×××	×××			
公共用財産	×××	×××	負債合計	×××	×××
公共用財産用地	×××	×××	<資産・負債差額の部>		
公共用財産施設	×××	×××	基金	×××	×××
物品	×××	×××	基準時資産・負債差額	×××	×××
建設仮勘定	×××	×××	資金(積立金)	×××	×××

無形固定資産	×××	×××	業務費用・財源差額累計	×××	×××
出資金	×××	×××	資産評価差額	×××	×××
			資産・負債差額合計	×××	×××
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

業務費用・財源計算書は、特別会計の業務実施に伴い発生した費用を発生主義により認識し、その総額と財源を明らかにすることを目的として作成する。

(2) 業務費用・財源計算書の考え方

業務費用・財源計算書は、特別会計の経理する範囲内において、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。

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当該年度に受け入れられた財源を差し引く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、企業会計の損益計算書の当期純利益又は当期純損失とは性格が異なるものである。

なお、業務費用・財源計算書の「本年度業務費用・財源差額」の下で、業務費用及び財源に整理されないものを計上することにより、貸借対照表の「資産・負債差額の部」の増減の内訳を示すという機能も有している。

(3) 作成方法

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及び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業務費用及び財源を算定して作成する。

2. 業務費用・財源計算書上の計上項目

(1) 業務費用

特別会計の経理する範囲内において、特別会計の業務実施に伴い当該年度に発生した費用を「業務費用」として計上する。

(2) 本年度受入財源

特別会計が当該年度に受け入れた財源を「本年度受入財源」として計上する。また、その財源の性格に従い「対価見合収入等」、「目的税収入等」及び「他会計（勘定）からの受入」に区分して計上する。

① 対価見合収入等

特別会計の業務実施に伴い受け入れられた対価収入的な財源及び運用益等の自己収入を「対価見合収入等」として計上する。

また、他会計からの受入について、特別会計における業務実施の財源として受け入れられたものや、法律の規定に基づき国庫が負担する負担金についても「対価見合収入等」として整理する。

なお、手数料や運用益等のうち発生主義により計数を把握することが可能なものについては、発生主義に基づく経過勘定項目の修正を行う。

② 目的税収入等

特定の事業支出に充てるための特定の税収入及び財源を「目的税収入等」として計上する。

③ 他会計（勘定）からの受入

対価見合収入等及び目的税収入等に該当しない、他会計（勘定）からの受入を「他会計（勘定）からの受入」として整理する。

なお、他会計（勘定）からの受入については、その内容等を注記する。

(3) 業務費用及び本年度受入財源とは整理しないもの

① 資産項目、負債項目及び資産・負債差額の部の「基金」等の科目として整理されるもの

他会計（勘定）への繰入れ及び他会計（勘定）からの受入等で資産、負債又は資産・負債差額の部の「基金」等として整理されるものについては、「業務費用」及び「本年度受入財源」として整理しない。

② 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、貸借対照表の資産・負債差額の部の「資産評価差額」に計上するものについては、「業務費用」及び「本年度受入財源」として整理しない。

③ 財産の無償所管換等

国の会計間における財産の無償所管換等及びこれに準ずる資産の増減に伴い生じた差額については、特別会計の業務運営に伴い直接関連して生じたものではないこ

とから、「業務費用」又は「本年度受入財源」としてではなく、「本年度業務費用・財源差額」の下で「財産の無償所管換等」として整理する。ただし、特別会計における業務として建設した施設等の他会計への引渡しについては、「業務費用」として整理する。

④ 資金（積立金）からの受入等

一部の特別会計では、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は当該資金から補足し、また、剰余があった場合には、当該資金に積み立てることが各特別会計法において定められている。

特別会計に設置さ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、前年度以前に既に特別会計に受け入れられているものであることから、これを「本年度受入財源」として整理しない。

ただし、資金からの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・財源差額」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」の科目を設けて表示する。

⑤ 前年度剰余金受入

特別会計においては、業務実施の財源に前年度剰余金も含まれているが、前年度剰余金は、資金（積立金）からの受入の場合と同様、前年度以前に既に特別会計に受け入れられているものであることから、「本年度受入財源」として整理しない。

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。

なお、各特別会計で固有の表示科目については、適宜、科目を追加する。

業務費用・財源計算書

(単位：百万円)

	前会計年度		本会計年度	
	自	〇年〇月〇日	自	〇年〇月〇日
	至	〇年〇月〇日	至	〇年〇月〇日
I 業務費用		××××		××××
〇〇収入に個別に対応する原価		×××		×××
〇〇業務費		×××		×××
人件費 ^(注1)		×××		×××
賞与引当金繰入額（又は増加額）		×××		×××
退職給付引当金繰入額（又は増加額）		×××		×××
委託費 ^(注2)		×××		×××

補助金等 ^(注2)	×××	×××
施設整備費 ^(注3)	×××	×××
減価償却費	×××	×××
貸倒引当金繰入額	×××	×××
借入金利子	×××	×××
〇〇評価損	×××	×××
その他支出	×××	×××
：	×××	×××
II 本年度受入財源	××××	××××
1 対価見合収入等	××××	××××
〇〇収入	×××	×××
手数料収入	×××	×××
運用益	×××	×××
その他収入	×××	×××
他会計(勘定)からの受入 ^(注4)	×××	×××
差引	××××	××××
2 目的税収入等	××××	××××
目的税収入(〇〇税)	×××	×××
他会計(勘定)からの受入	×××	×××
差引	××××	××××
3 他会計(勘定)からの受入	××××	××××
実定法令に基づく受入(〇〇財源受入)	×××	×××
その他受入(〇〇財源受入)	×××	×××
本年度業務費用・財源差額	<u>××××</u>	<u>××××</u>
財産の無償所管換等	××××	××××
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	××××	××××
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) 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。その他については、委託費等、適宜の科目で計上。

(注3) 施設整備費には、資産計上されるものは含まない。

(注4) 業務対価相当分を計上。

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

区分別収支計算書は、特別会計における財政資金の流れを業務、施設整備及び財務に区分し、特別会計における財政資金の流れと区分別の収支の状況を明らかにすることを目的として作成する。

(2) 作成方法

区分別収支計算書は、原則として、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。ただし、歳入又は歳出に計上されない供託金若しくは契約保証金等に関する収支、短期の資金繰りに関する収支、資金運用特別会計における資金の収支及び決算処理における剰余金等がある場合には、これらの収支も含めたところで作成する。

なお、区分別収支計算書の「本年度収支」と貸借対照表の「現金・預金」が一致していない場合には、その理由及び内容等について注記する。

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、原則として、次のとおりとする。

ただし、施設整備が主たる業務である公共事業特別会計においては、主たる業務である施設整備に関する収支は業務収支の区分で表示するなど、各特別会計の事業内容に合わせて適切な区分により整理するものとし、本区分とは異なる区分で整理した旨を注記する。

(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され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並びに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。

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	〇年〇月〇日	自	〇年〇月〇日
	至	〇年〇月〇日	至	〇年〇月〇日
I 業務収支				
〇〇業務支出	△	××××	△	××××
人件費	△	×××	△	×××
施設整備費 ^(注1)	△	×××	△	×××
委託費 ^(注2)	△	×××	△	×××
補助金等 ^(注2)	△	×××	△	×××
その他業務支出	△	×××	△	×××
:	△	×××	△	×××
〇〇業務対価見合収入		××××		××××
目的税収入等		××××		××××
目的税収入(〇〇税)		×××		×××
他会計(勘定)からの受入		×××		×××
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)	△	<u>××××</u>		<u>××××</u>
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	△	××××	△	××××
その他現金・預金 ^(注4)		<u>××××</u>		<u>××××</u>
業務収支		××××		××××
II 施設整備収支				
施設整備による支出 ^(注5)	△	×××	△	×××
資産売払収入		×××		×××
他会計（勘定）からの受入 ^(注6)		×××		×××
前年度剰余金受入 ^(注6)		<u>×××</u>		<u>×××</u>
施設整備収支		××××		××××
III 財務収支				
借入れによる収入		×××		×××
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7)		<u>×××</u>		<u>×××</u>
財務収支		××××		××××
収支に関する換算差額		××××		××××
本年度収支		××××		××××
資金（積立金）からの受入 ^(注8)		××××		××××
資金（積立金）への繰入 ^(注8)	△	××××		××××
その他現金・預金 ^(注9)	△	××××	△	××××
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) 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。その他については、委託費等、適宜の科目で計上。

(注3) 予算上措置されたものを計上。

(注4) 歳入歳出外現金・預金の前年度末残高から「資金(積立金)からの受入」(予算上措置されたもの及び決算処理によるもの)に計上されるものを除いた額を計上。

- (注5) 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。
(注6) 施設整備費相当分を計上。
(注7) 政府短期証券の償還財源相当分を計上。
(注8) 決算処理によるものを計上。
(注9) 歳入歳出外現金・預金の本年度末残高から「資金(積立金)への繰入」(予算上措置されたもの及び決算処理によるもの)に計上されるものを除いた額を計上。

第5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。

- 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。)の計上基準及び算定方法
- ⑥ 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。

- 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書類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

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。

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

4. 偶発債務等

(1) 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。

- 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

(2) 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。

5. 追加情報等

財務書類の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。

- ① 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
- ② 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
- ③ 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
- ④ 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
- ⑤ 各特別会計法等に基づく各特別会計固有の表示科目について、その表示科目の内容、根拠法令等
各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。
- ⑥ 「他会計(勘定)からの受入」及び「他会計(勘定)への繰入」については、その内容等
- ⑦ 歳出予算の繰越に伴い、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
 - i 前年度の繰越額及び繰越に見合って受入れられた財源の額
 - ii 本年度の繰越額及び繰越に見合って受入れられた財源の額
 - iii 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
- ⑧ その他財務書類の内容を理解するために特に必要と考えられる情報

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	微却原価法に基づく増減額	評価差額（本年度発生分）	強制評価減	本年度末残高
.....							
.....							

（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）	強制評価減	本年度末残高
.....							
.....							

（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。

市場価格のない株式について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 簿 籍 表
.....										行政会計計算書
.....										法定財務諸表

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	強制評価減	本年度末残高
.....					
.....					

③ 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
・・・		
・・・		

④ 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。

⑤ 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
・・・				
・・・				

⑥ 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
・・・		
・・・		

⑦ 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。

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

...							
...							

(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	使用明細表
...										行政会計簿
...										法定簿表

⑧ 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
...		
...		

⑨ 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
...				
...				

⑩ 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
...						
...						

⑪ 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
・・・		
・・・		

⑫ 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
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。

⑬ 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固有の科目等について明細を作成し、その科目の内訳、増減等を記載する。

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主な補助金等（「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のほか、負担金、交付金、委託費等を含む。）について、補助金等の区分ごとに、主な相手先、金額、支出目的等の明細を記載する。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）

補助金等の区分	相手先	金 額	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。

③ 財産の無償所管換等の明細

国の会計間等における財産の無償所管換に伴い生じた差額等について、内容、相手先、金額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）

内 容	相 手 先	金 額	所管換等の理由	備 考
財産の無償所管換（受）				
財産の無償所管換（渡）				
財産の交換差額				
実測と帳簿の差額				
・・・				

第7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、特別会計内に勘定区分が設けられている場合には、勘定単位でも作成する。

2. 機会費用

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年利付国債の利回りを乗じることにより算出する。

- 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. 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示すものとして、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. 連結財務書類

特別会計から、特殊法人等に対して出資や補助金等が支出されており、特殊法人等への財政資金を通じて特別会計の業務の一部が行われていると考えられる。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ため、業務に関連する特殊法人等がある場合には、連結財務書類を作成する。

なお、連結財務書類の作成については、第9章に示すところによる。

第8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作成目的

各特別会計法等の規定に基づき勘定区分が設けられている特別会計においては、勘定を合算した特別会計の財務状況を開示することを目的として作成する。

2. 勘定を合算した財務書類の位置付け

各特別会計法等の規定に基づき勘定区分が設けられている場合には、勘定区分ごとに歳入歳出決算が作成されており、特別会計の財務内容を補足説明する財務書類の作成単位も勘定単位が基本であること、また、勘定を合算した特別会計全体の歳入歳出決算が作成されていないことから、勘定を合算した財務書類は参考情報として作成する。

なお、勘定を合算することにより、誤った情報を提供することとなる懸念がある特別会計においては、必要な注記を行う。

3. 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・財源計算書及び合算区分別収支計算書とする。

4. 合算の方法

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。

第9章 連結財務書類

1. 連結財務書類の作成目的

連結財務書類は、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務状況を開示することを目的として作成する。

2. 連結財務書類の位置付け

特別会計の財務書類は、歳入歳出決算の内容を補足説明するためのものであることから、歳入歳出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は、特別会計の財政資金の流れと特殊法人等のキャッシュ・フロー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

特別会計と業務関連性があり、かつ、政策的一体性があると認められ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。

(1) 業務関連性

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場合には、業務関連性があるものとする。

「出資や補助金等の財政支出が相当程度ある場合」と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場合等においては、特別会計と業務関連性があるものとする。

なお、「出資や補助金等の財政支出が相当程度ある場合」に該当するが、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とはしない。このような特殊法人等について連結を行わなかった場合においては、その旨及び理由について注記する。

(2) 政策的一体性

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いことから、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ものとする。

5. 連結財務書類の作成方法等

(1) 使用する財務諸類

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、それぞれの会計主体としての特性に応じたものとなっており、その会計処理を特別会計と同一の会計処理へと完全に修正することは困難である。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に基づい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では業務関連性ではなく支配従属関係によって特殊法人及び認可法人の子会社が連結されており、特殊法人及び認可法人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連結する。また、独立行政法人についても、同様に、当該法人の個別財務書類を連結する。

(2) 連結の方法

特殊法人等との連結を行う場合には、特別会計の個別財務書類及び特殊法人等の個別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連結財務書類を作成する。

特別会計に勘定区分が設けられている場合には、勘定単位の財務書類と特殊法人等とを連結する。

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。

なお、特殊法人等（又は特殊法人等の勘定）が複数の特別会計の連結対象となった場合、特殊法人等（又は特殊法人等の勘定）の業務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業務に分割したところの業務と連結を行い、また、特殊法人等（又は特殊法人等の勘定）の業務内容が区分されていない場合には、業務の関連する割合で連結を行うべきと考えられることから、連結を行う特別会計（勘定）の出資の割合による比例連結を行うものとする。

(3) 出納整理期間中の取引

新たな特別会計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修正を行うものとする。

(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の取扱い

(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等から、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。

第10章 経過措置等

1. 新たな特別会計財務書類の作成年度

新たな特別会計財務書類は、本作成基準に準拠して作成した平成11年度から平成13年度までの財務書類を基礎として、平成14年度決算から作成する。

2. 公表時期

新たな特別会計財務書類は、歳入歳出決算の国会提出後、速やかに公表するよう努めるものとする。

3. 財務書類作成に関する経過措置

本作成基準に基づく新たな特別会計財務書類の作成にあたっては、各特別会計の資産の保有状況等により、一定の準備期間を要するものが一部あると認められることから、このような特別会計においては、早急に本作成基準に従った作成を行うとともに、本作成基準に従って作成されていない部分については、その旨を注記する。

4. 本作成基準で示していない会計処理の取扱い

新たな特別会計財務書類の作成に際し、本作成基準で示していない会計処理が生じた場合には、特別会計における財務内容のディスクロージャーの充実及び説明責任の適切な履行を図るとの観点から企業会計の考え方及び手法を活用し、より分かりやすい財務書類を作成するとの趣旨を踏まえて処理するものとする。

5. 作成対象となる特別会計

平成15年4月の造幣・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、印刷、郵政事業、郵便貯金及び簡易生命保険の各特別会計が廃止されたこと、また、平成16年4月の国立学校の法人化に伴い、国立学校特別会計は廃止されることから、これらの特別会計は、本作成基準に基づく財務書類の作成対象とはしないこととする。

<補論>

I. 作成基準の取りまとめにあたっての基本的考え方等

1. 特別会計の特性等

(1) 特別会計の特性

特別会計は、国の会計の一部を区分して経理するために設置されたものであるが、次のような特性があり、業務の実施主体として完全に独立しているものではないことから、独立した会計主体として捉えることが適切とは認められない特別会計も存在し、また、その程度も区々である。

- ① 特別会計は、特定の業務等に係る経理を明確にするために設けられたものであり、特別会計によっては、資産等をほとんど保有せず、財政資金の流れのみを経理している場合がある。
- ② 特別会計が対象としている経理の範囲及び具体的な経費の計上等については、各特別会計法等の規定及び国会の議決を経た予算によって定まっており、特別会計が経理する業務に伴う人件費及び庁舎等に係る費用等の全てを負担していない場合がある。

なお、特別会計法等の規定に基づき勘定が設けられている場合には、特別会計の経理が勘定単位に細分化され、当該勘定が経理する業務内容等は、さらに限定されたものとなる場合がある。

- ③ 特別会計が経理する業務に必要な財源については、保険料等の独自の財源により賄われているものもあるが、一般会計からの繰入金により財源の大部分が賄われているものがあるなど、財源的に独立したものとはなっていない場合が多い。

(2) 全特別会計における財務書類の作成

特別会計は上記のような特性があるため、会計主体たり得るかについての疑義はあるものの、現行の特別会計制度を前提とし、公的な会計主体として財務内容のディスクロージャーの充実及び説明責任の適切な履行を図るとの観点から、独立した会計主体として捉えることが適切ではないと考えられる特別会計においても財務書類を作成することとした。

なお、新たな特別会計財務書類が提供する財務情報は、特別会計が経理することとされた業務の範囲内のものに限られることから、今後、省庁別や業務別等のセグメント単位で財務書類を作成することにより、セグメント別の資産・負債の状況やコストの状況等が明らかになることが期待される。

2. 財務書類の作成単位等

(1) 財務書類の基本作成単位

新たな特別会計財務書類は、歳入歳出決算でもって示される特別会計の財務内容を補足説明するものであることから、原則として、特別会計単位で作成することとした。

ただし、各特別会計法等により勘定区分が設けられている特別会計においては、勘定区分毎に作成されている歳入歳出予算・決算と同様の作成単位であることが必要であること、また、区分された勘定において、財源とその充てられるべき用途(支出)が特定されているなど、それぞれの勘定が事業としての一定のまとまりを持ち、かつ、基本的に独立採算で運営されていること等から、勘定単位で財務書類を作成することとした。

(2) 全特別会計で同一の基準による財務書類の作成

特別会計の経理している業務の内容は区々であり、財政資金の流れを明確にするために設置されている特別会計や、保有する資産及び負債が極めて少ない特別会計が存在しているなど、企業会計の考え方及び手法を採り入れて財務書類を作成したとしても、作成意義が乏しいと考えられる特別会計がある。

しかしながら、全特別会計において同一の基準による財務書類を作成することにより一覧性や比較可能性が高まることから、全特別会計において新たな特別会計財務書類を作成することとした。

ただし、特別会計によっては、人件費等が計上されていない場合や、整備を行った施設が完成後一般会計に無償で移管される場合があるなど、企業会計とはその前提が大きく異なる特別会計もあることから、作成した財務書類の内容について誤解がないよう、これらの点も含め、特別会計の経理している業務内容等についての説明が必要不可欠である。

(3) 勘定を合算した財務書類の作成

勘定を有する特別会計において、特別会計における財務内容のディスクロージャーの充実を図るとの観点から、勘定を合算した財務書類の作成について検討を行った。

特別会計の勘定は、セグメント的な位置付けにとどまらず、法令的にも会計単位と同様、独立して運営されており、また、同一の特別会計内とはいえ、その業務内容等が大きく異なっているものも多い。

このため、各勘定の財務書類を合算した財務書類を作成することにより、勘定間で財政資金の融通が可能であるかのような誤った情報を提供するおそれもあるが、一般会計から区分して経理するために設置された特別会計という単位での財務情報を開示することは、ディスクロージャーの面からは一定の意義があると考えられることから、勘定を合算した財務書類を参考情報として作成することとした。なお、

合算することで誤解を与える情報を提供することとなる懸念がある特別会計においては、必要な注記を行うこととした。

(4) 共通勘定の取扱い

業務勘定等のいわゆる共通勘定を有する特別会計においては、共通勘定の経費等を各事業勘定に配賦した各事業勘定の財務書類を作成することが考えられる。しかし、特別会計の勘定区分といっても、様々な業務に係る経理を行っているなど、勘定区分が業務単位としてのセグメントとして必ずしも十分ではなく、共通勘定の経費等を各事業勘定に配賦したとしても、個々の業務の状況が完全に明らかになるというものではない。このため、共通勘定の経費を各事業勘定に配賦した財務書類の作成は行わないこととした。

3. 国有財産の計上価額

(1) 国有財産の計上価額

公共用財産（公園及び広場を除く。以下同じ）を除く土地や建物等の国有財産については、国有財産法に基づき管理が行われており、また、国有財産台帳によって価格管理がなされている。国有財産台帳の計上価格については、時価等を反映させるとの観点から、出資金等一部の財産を除き、5年ごとに時価等を反映した価格改定が行われている。

貸借対照表の資産の計上価額については、基本的に、取得原価を基礎として計上することとしている。国有財産について取得原価を基礎として評価を行うためには、国有財産台帳とは別個に取得原価を基礎とした価格管理を行う必要があるほか、国有財産の情報開示としては、時価が反映された価格を提供することも意義が認められることから、新たな特別会計財務書類では、国有財産台帳価格を基礎とし、償却資産については、定率法による減価償却を行い、減価償却費相当額を控除した後の価額を計上することとした。

(2) 公共用財産の計上価額

公共用財産については、国有財産法上、国有財産台帳の作成等が適用除外となっていることから、その価格が管理されておらず、また、新たに評価を行うことも困難である。このため、国の所有となる公共用財産については、過去の用地費や事業費等を累計することにより取得原価を推計し計上することとした。

なお、償却資産については、推計して算出した取得原価に基づいて、定額法による減価償却を行い、減価償却費相当額を控除した後の価額を計上することとした。

4. 公的年金等の負債計上

(1) 厚生年金及び国民年金

① 公的年金である厚生年金及び国民年金については、国における過去の勤務によ

り支払義務が生じるものではなく、また、企業年金のように積立方式が法定されているものではないことから、企業会計における退職給付の会計基準をそのまま適用することは適当ではないと考えられる。

また、公的年金の負債計上については次の考え方がある。

- i わが国の公的年金は、積立金を持ちつつも賦課的要素が強い財政方式により運営されるものであり、各年の給付は各年の収入により賄われるという点で他の福祉のプログラムの給付と変わらないものであるため、会計上の負債として認識しないことが適当であるとする考え方。
- ii 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という考え方。
この場合、将来給付の全額を負債計上する考え方と将来給付財源の違いにより、積立金分と国庫負担分のみを負債として認識するという考え方がある。

- ② このように、公的年金に係る負債計上については、種々議論があるところではあるが、新たな特別会計財務書類における、厚生保険特別会計及び国民年金特別会計に係る公的年金の負債計上については、以下の取扱いとした。

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、これを負債としては認識しないこととした。

ただし、この場合でも、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」として計上することとした。

なお、公的年金に係るディスクロージャーの充実を図るため、公的年金の積立方法、将来給付現価額及びこれに対する財源の見込額等について注記により説明を加えることとした。

(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、企業年金と同様、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

識しないこととした。

ただし、国家公務員共済年金のうち、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）については、事業主としての国が全額負担することとなっていることから、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」として負債計上することとした。

なお、整理資源の具体的な計上額については、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で、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ことになる（恩給公務員期間に係る将来給付見込額は、5年ごとに行われる財政再計算時における見込額を用いて算出する。）。

(3) 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」として計上することとした。

なお、具体的な計上額については、恩給の給付等は、総務省人事・恩給局において行われており、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ことになる。

5. 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、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、積極的な位置付けを与えることは適切でないと考えられる。このため、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」として整理することとした。

ただし、「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できると、基金、資金（積立金）、資産評価差額等の科目によりその内訳を表示することとした。

6. 業務費用・財源計算書

(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可能利益について、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、業務費用と財源の間に、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ことから、損益計算書を作成することは適当でない。

そこで、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、その総額と財源を明らかにするための財務書類として、業務費用・財源計算書を作成することとした。

特別会計の業務実施に当たっての財源としては、手数料等の対価見合的な収入のほか、目的税収入や一般会計等からの繰入金が充てられているが、業務実施に伴い発生した費用との対応関係が存在しないことから、業務費用と財源の差額は、当該年度に発生した業務費用から、本年度に受け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ることとした。したがって、業務費用・財源計算書の「本年度業務費用・財源差額」は企業会計の損益計算書の当期純利益又は当期純損失とは性格が異なるものである。

(2) 業務運営実績の評価資料としての活用

特別会計の業務運営実績について財務面からみた評価を行うための資料として、業務費用・財源計算書の活用を検討したが、次の理由により、直接的に業務運営実績の評価を行うための計算構造とすることは困難である。

- ① 特別会計が対象としている経理の範囲及び具体的な経費の計上等については、各特別会計法等の規定及び予算措置によって定まっているため、特別会計が業務実施に伴う費用等のすべてを負担していない場合がある。また、機会費用の算定により、実質的な費用を算定することも考えられるが、国有財産の使用料や人件費等の算定には大きな仮定が伴うことから、業務運営実績の評価の基礎としての計数としては適切ではないと考えられる。
- ② 特別会計の財源は、手数料等の対価見合的な収入のほか、予算措置でその額が定まる一般会計からの受入金、更に業務量に関係なく法令の規定により特別会計に帰属することとなる目的税収入等があり、これらの財源と費用には期間的な対応関係がなく、業務費用と財源の差額でもって業務運営実績の評価を行うことはできない。
- ③ 特別会計の業務運営実績を、企業会計のように費用と収益の差額のみでもって評価をすることはできず、業務の実施に伴う便益・効用等のその他の要素を含めたところで評価する必要がある。

しかしながら、業務費用・財源計算書は、業務実施に伴う費用を発生主義で捉えたコスト情報等が明らかになるなど、政策評価に資するための情報を提供するもの

として活用が考えられる。

(3) 評価差額の取扱い

① 国有財産台帳の価格改定に基づく評価差額

国有財産については、国有財産の現況を表示するとの観点から、5年ごとに価格改定が行われ、時価評価に伴う評価差額が発生することになる。この国有財産の価格改定に基づく評価差額は、5年に一度発生するものであり、また、基本的に売却を予定していないものが大半であり、特別会計の業務実施に伴って生じた業務費用又は財源と整理することは適当でないと考えられることから、貸借対照表の資産・負債差額の部の「資産評価差額」で整理することとした。

なお、国有財産の処分時に、処分損益を適切に計算するためには、評価差額部分も含めたところで計算する必要がある。しかし、現在の国有財産の管理システムでは、処分損益等の管理は行えず、事務的に対応は困難である。したがって、処分時に評価差額部分を取崩すことができないことから、評価差額を計上した国有財産が処分された後においても、当該国有財産に係る評価差額が残ることになるが、将来的には、時価評価に伴う評価差額部分が適切に処理される必要がある。

② 市場価格がある有価証券等の時価評価に伴う評価差額

満期保有目的有価証券以外の有価証券で市場価格があるもの及び市場価格がある出資金については、企業会計に準じて、時価で貸借対照表に計上することとしている。

これらの資産は、時価の変動により利益を得ることを目的として保有するものではなく、評価差額については、金融商品に係る会計基準でいうところの「その他有価証券」に係る評価差額と同様の性格のものと考えられることから、貸借対照表の資産・負債差額の部の「資産評価差額」で整理することとし、業務費用・財源計算書の「業務費用」又は「財源」としては整理しないこととした。

③ 強制評価減による評価差額

たな卸資産、有価証券及び出資金については、企業会計に準じて、資産価額の著しい下落があった場合には、その状況を開示するため、強制評価減を行うこととしている。

この強制評価減に基づく評価差額、臨時的な損失であるが、資産価額の著しい下落に伴う資産価額の改定であることから、業務費用・財源計算書の「業務費用」として計上することとした。

なお、特別会計においては、資産価額の下落の状況を開示する必要性が高いと考えられることから、有価証券及び出資金について、市場価格があるものについては市場価格及び市場価格がないものについては純資産価額の下落率が30%以上となった場合には、原則として、強制評価減を行うこととしている。

④ 外貨建て資産及び負債の換算差額

外貨建て資産及び負債に係る為替相場の変動の影響額については、特別会計の業務実施に伴い生じた費用又は財源として積極的に開示することとし、原則として、「業務費用」又は「財源」として計上することとした。

7. 区分別収支計算書

(1) 作成目的

企業会計においては、企業の支払能力を評価すること、企業の資金創出能力を評価すること及び異なった会計処理の影響を排除し、企業の経営成績の比較可能性を高めること等の観点から、現金及び現金同等物の増減を示すキャッシュ・フロー計算書が作成されている。

これに対して、特別会計においては、歳入の見積もりである歳入予算を踏まえて歳出予算が組まれ、また、支払元受高制度により歳出予算の限度内であっても支払いに供する現金等の残高を超えての支払いができない仕組みとなっているほか、本作成基準においては、会計処理等の選択肢を限定していること等から、企業会計と同様の目的で、現金及び現金同等物の増減を示す財務書類を作成する必要性はないと考えられる。

しかし、歳入歳出予算は、予算統制等の観点から区分されており、企業会計的な観点からは分かりにくいものとなっている。

このため、歳入歳出決算とは別に、財政資金の流れを分かりやすく示すための財務書類を作成することは有用であると考えられることから、歳入歳出決算を基礎として、その計数を活動別に並び替えることにより、財政資金の動きと収支の状況を明らかにするための財務書類として、区分別収支計算書を作成することとした。

(2) 区分別収支計算書の区分

区分別収支計算書においては、企業会計の営業活動、投資活動及び財務活動の3区分に準じて、特別会計における財政資金の流れを「業務収支」、「施設整備収支」及び「財務収支」に区分することとした。

なお、特別会計における余裕資金の運用は、財政融資資金への預託が義務づけられていることから、企業会計の「投資活動によるキャッシュ・フロー」の区分としては整理せず、施設整備関係の収支を示す区分として整理することとした。

(3) 資金運用特別会計の区分別収支計算書

一部の特別会計においては、財政法第44条の規定に基づく特別の資金を保有している。特別会計が保有する資金は、歳入歳出決算上の剰余が積み立てられたものが大半であり、その機能としては、歳入歳出決算上の過不足を調整するものである。

これに対して、資金運用特別会計である財政融資資金特別会計の財政融資資金及

び外国為替資金特別会計の外国為替資金は、特定の目的を行うために設けられた資金であり、これらの特別会計の歳入歳出決算には、利払費、事務費及び運用収入等が計上されるのみで、債券の運用や貸付金、外貨資産等の売買等の資金における受払いは計上されないことから、歳入歳出決算を並び替えて区分別収支計算書を作成した場合には、これらの資金における財政資金の受払の状況が表示されないことになる。

このため、資金運用特別会計における財政資金の流れを明らかにするための区分別収支計算書としては、これらの資金に係る受払いを含めたところで作成する方法と、区別したところで作成する方法について検討を行った。

資金運用特別会計における実質的な活動は、これらの資金を中心としたものであり、また、これらの資金は、歳入歳出予算・決算と一体として運営・管理されていることから、これらの資金に係る受払いも含めたところで区分別収支計算書を作成することとした。

(4) 貸借対照表との連動

企業会計におけるキャッシュ・フロー計算書の「現金及び現金同等物の期末残高」と貸借対照表の「現金及び預金」は基本的に連動し、また、現金及び現金同等物の期末残高と貸借対照表に掲記されている科目の金額との関係を注記することとされている。

区分別収支計算書は、キャッシュ・フロー計算書とはその計算構造が異なっているが、「本年度収支」では、前年度末の現金・預金残高に本年度の財政資金の収支を加算したところの本年度末の現金・預金残高を表示することとしているため、この「本年度収支」が貸借対照表の「現金・預金」の計数と基本的に一致することになる。

ただし、歳入歳出決算との関係を保持する計算書の構造上、「本年度収支」の下で「資金（積立金）からの受入」（決算処理によるもの）を整理し、また、「本年度収支」の上で「資金（積立金）への繰入」（予算措置によるもの）を整理していることから、これらに該当する計数があった場合等には一致しないことになる。

このため、区分別収支計算書の「本年度収支」と貸借対照表の「現金・預金」の計数が一致していない場合には、その理由及び内訳等について注記することとした。

8. 機会費用

業務費用・財源計算書における業務費用とは、特別会計が経理する範囲内において、業務実施に伴い発生した費用が計上されることになる。特別会計の中には、人件費等が計上されていないものや、庁舎等の使用料の費用負担をしていないものがある等、業務実施に関するすべての費用が計上されているわけではない。

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資金の調達コスト、一般会計等が負担してい

る人件費や一般会計等が負担している庁舎等のコストがある。

これらのコスト情報を機会費用として開示する必要があるが、一般会計所属の職員が特別会計の業務を行っている場合や一般会計所属の庁舎等を無償で使用している場合に係る機会費用の算定については大きな仮定が伴い、特殊法人等において算定される機会費用に比べ、情報の正確性は大きく劣ると考えられるため、資金調達コストに相当する機会費用を参考情報として記載することとした。

9. 連結財務書類

(1) 特別会計における出資の内容等

特別会計から特殊法人等に対して出資がなされている。しかし、これらの出資は民間企業における出資とは異なり、その内容は、法人設立の際の基本財産としての現物出資、出融資の原資、施設整備のための出資、社会資本整備における利用者負担の軽減のための出資のほか、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に帰属した株式等である。

これらの出資は、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ものが多く、出資を通じて支配しているものとは言い難いものであり、特殊法人等に対する出資をもって民間企業と同様の支配従属関係があるとは言い難く、特別会計と特殊法人等とで経済的一体性があると判断することは適当でない。

他方、特別会計の業務と関連がある特殊法人等に対しては、特別会計から出資や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は意義があることから、このような業務関連性がある場合には連結財務書類を作成することとしたものである。

(2) 連結対象

連結対象としては、特別会計と一体として説明責任を果たす必要があると考えられる主体を対象とすべきと考えた。

特殊法人及び認可法人は、個別の設立根拠法によって設立され、法人の役員任命及び事業計画等について主務大臣の認可等を受けている。また、特別会計から補助金等の財政支出がなされている場合が多く、このような特殊法人及び認可法人は、特別会計と一体として説明責任を果たすべき対象とした。

また、独立行政法人も、特殊法人及び認可法人と同様に個別法に基づいて設立され、法人の役員任命及び事業の中期計画等について主務大臣の認可等を受けているほか、これまで国並びに特殊法人及び認可法人が行っていた事務・事業を独立行政法人という形態により行うこととしており、業務の特殊性とともに、国の業務との関連性が強く、特別会計と一体として説明責任を果たすべき対象とした。

(3) 連結の基準

特殊法人等との業務の関連性について、客観的な判断を行うことは困難である。しかし、出資や補助金等の財政支出が相当程度ある場合には、業務関連性が強いと考えられることから、原則として、これら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し、連結対象とすることとした。

ただし、この「財政支出が相当程度ある場合」には該当しないが、特殊法人等において特別会計の一部の業務を実施している等の業務関連性が認められる場合には、連結を行うものとし、一方、「財政支出が相当程度ある場合」には該当するが、政策的な投資を行っている特別会計からの財政支出がある特殊法人等、特別会計からの出資及び補助金等の財政支出が僅少な特殊法人等及び政策的に保有している株式等を発行している特殊法人等については、特別会計との業務関連性は認められないことから連結対象から除外することとした。

また、特別会計の実施する業務とは関連があるが、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、政策的に一体性があるとは言いがたいため、特別会計と一体として説明責任を果たすべき対象ではないと考えられる。このため、業務関連性の判断に加え、特別会計の管理大臣及び特殊法人等の主務大臣が同一であるか否かについての判断も加えて連結対象とするかどうかの判断を行うこととした。

(4) 連結の方法

特別会計においては、業務関連性でもって連結の判断を行うため、業務が関連する割合で比例連結を行うことが適当とも考えられる。しかし、業務関連の割合の判断が困難なため、個別の財務書類の金額を基礎とした上で必要な相殺消去の処理を行うなど、企業会計の連結の方法を準用して連結財務書類を作成することとした。

ただし、特別会計の特性等から、業務関連性による連結の判断や資本連結の方法など、一部企業会計と異なる処理を行うこととした。

① 会計処理の統一

企業会計においては、連結に際しては同一の状況下での会計処理は統一されている必要があるが、特別会計と特殊法人等では、その会計処理基準自体が異なっている。連結に際しては、会計処理の統一が図られることが望ましいが、事務負担等の観点から困難であるため、特殊法人等の既存の財務諸表を利用し、特殊法人等に特有の会計処理について、連結に際して必要な修正を行うこととした。

② 特殊法人等の資産及び負債の時価評価

企業会計においては、連結に際して、子会社の資産及び負債の時価評価を行うこととしている。これは、子会社化をいわゆる「子会社の取得」と考えることを前提とした処理である。

しかし、特殊法人等に対する出資の性格は支配権の獲得を目的としたものでは

なく、また、特別会計における連結においては、特別会計の業務と関連性がある特殊法人等を一体として説明責任を果たすべきものと位置付け、連結対象とすることから、いわゆる「特殊法人等の取得」といった考え方を採ることは適当でないと考えられる。このため、連結に際しては、企業会計における支配獲得時の子会社の資産及び負債の時価評価と同様の処理を行う必要はないと考える。

③ 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おり、性格が異なる両者の資産・負債差額の内訳を詳細に表示した場合には、かえって理解し難いものになると考えられる。このため、連結貸借対照表において、資産と負債の差額は、一括して「資産・負債差額」として表示することとした。

④ 少数株主持分

企業会計において、子会社に対する出資割合が100%でない場合には少数株主持分が生じ、また、親会社説の考え方にに基づき、少数株主持分は、連結固有の項目であることを考慮して、負債の部と資本の部の中間に独立の項目として表示することとされている。

特別会計の連結財務書類は、特別会計の持分保有者のために作成されるといった親会社説的な考え方はとり得ず、国民全体に開示されるものであるから、他会計等からの出資に相当する部分を負債又は独立の項目として表示する必要はないと考えられる。

また、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（出資）割合に応じた分配がなされるわけではないことから、他会計等からの出資について、持分額で表示することは適当でないと考えられる。

さらに、資産・負債差額の部には特段の位置付けをしていないことから、他会計等からの出資がある場合においても、連結貸借対照表の資産・負債差額の部に他会計等の出資金額に相当する部分も含めることとした。ただし、連結貸借対照表における資産・負債差額の部には、他会計等から特殊法人等に対する出資金額も含まれていることを明らかにするため、他会計等からの出資金額を内書きで表示することとした。

II. 各特別会計固有の会計処理等

1. 農業共済再保険特別会計及び漁船再保険及漁業共済保険特別会計

国の予算制度においては、総計予算主義がとられており、歳入と歳出を相殺し、純額での予算計上は原則として認められていない。

しかしながら、農業共済再保険特別会計においては、農業災害補償法に基づき、国（一般会計）から同特別会計を経由した共済掛金の一部負担について、事務処理上の観点から、同特別会計に納付する保険料等と相殺したところで予算措置することができることとされている。

また、漁船再保険及漁業共済保険特別会計においても、漁船損害等補償法及び漁業災害補償法に基づき、国（一般会計）から同特別会計を経由した保険料の一部負担及び共済掛金の一部補助については、事務処理上の観点から、同特別会計に納付する保険料等を相殺したところで予算措置することができることとされている。

このように、相殺後の歳入歳出決算を基礎として業務費用・財源計算書を作成した場合には、業務費用及び財源の総額が表示されないこととなる。このため、これらの特別会計においては、法令の規定に基づき相殺が行われたことにより、歳入歳出決算に計上されていない部分についても、業務費用・財源計算書に反映させて作成する必要があると考える。なお、予算措置とは異なり総額で表示していることについて、注記により明らかにすることが必要と考える。

2. 特定国有財産整備特別会計

(1) 売却を前提として保有している国有財産の評価

企業会計においては、販売用不動産はたな卸資産に該当し、時価が著しく下落した場合には、強制評価減を行うこととされている。

特定国有財産整備特別会計が保有する国有財産については、一般会計からの所管換時点より売却が予定されていることから、企業会計でいう販売用不動産と同様の性格を有するものと考えられる。

このため、特定国有財産整備特別会計が保有する国有財産については、強制評価減の規定を適用する必要があるとも考えられる。しかし、国有財産台帳価格は5年ごとに価格改定が行われ、時価の変動が反映されること、また、国有財産台帳の価格改定とは別に毎年度の時価評価を行うことは事務的に困難なことから、特定国有財産整備特別会計が保有する国有財産については、「たな卸資産」として表示し、その評価は国有財産台帳価格に基づくこととした。

なお、特定国有財産整備特別会計のほか、農業経営基盤強化措置特別会計も売却を前提として国有財産を保有している。

(2) 特定国有財産整備計画における受入資産の評価

特定国有財産整備特別会計においては、庁舎及び宿舍の整備の結果、不要となる旧施設に係る資産を売却することを前提に、まず借入金を財源に施設整備を行い、旧施設資産の売却収入で借入金を償還する仕組みとなっている。また、特定国有財産の整備にあたっては、基本的に、新施設の整備額と旧施設の処分見込額が見合うかたちで、特定国有財産整備計画が定められ、旧資産は一定のリスク等を考慮した処分見込額で計画が立てられている。しかし、国の会計間で所管換えが行われた資

産については国有財産台帳価格をもって計上されるため、財務書類上では、整備計画の段階での処分損益が生じることとなる。

このため、特定国有財産整備特別会計の性格を考え、施設整備に見合う処分見込額で旧資産を計上することも考えられるが、国有財産の価格は、国有財産法に基づく台帳価額が公式な価格であること、また、国有財産台帳価格は、5年ごとに価格改定が行われ、時価の変動が反映されており、処分見込価格と国有財産台帳価格の乖離は限定されていることから、他の特別会計と同様に、他会計から所管換えが行われた資産については国有財産台帳価格で計上することとした。

3. 食糧管理特別会計

食糧管理特別会計では、損益の処理を行うために調整勘定が設けられ、食糧管理勘定等の損益は調整勘定に振替整理し、調整勘定に損失が発生すれば、調整勘定内に設けられている調整資金を減額し、利益が生じれば調整資金に組み入れて処理することが特別会計法で規定されている。なお、この損益処理の金額は法定の財務諸表に基づいて算定されている。しかし、新たな特別会計財務書類においては、勘定ごとの財務内容の開示を目的として作成することとしており、また、法定の財務諸表のように損益計算を行うこととしていない。

このため、食糧管理特別会計における新たな特別会計財務書類においては、勘定間の損益の振替整理は行わずに、勘定ごとで完結した財務書類を作成することとした。

4. 外国為替資金特別会計

(1) 換算レート

新たな特別会計財務書類の作成基準においては、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することとされている。しかし、外国為替資金特別会計においては、外国為替資金特別会計法第8条の規定に基づき、基準外国為替相場等により換算を行うことが規定されているため、会計年度末の為替レートではなく、基準外国為替相場等で換算を行うこととしている。

(2) 換算差額の取扱い

外国為替資金特別会計においては、公的外貨準備として外貨建て資産及び負債を保有しており、円貨建てで評価することによって特別の経済関係を生じることを予定するものではないが、特別会計の財務内容を開示する観点からは、保有外貨資産の含み損益を表示することが適切であると考えられる。このため、基準外国為替相場等で換算を行った換算差額は、業務費用・財源計算書の「業務費用」又は「財源」としては整理せず、貸借対照表の資産・負債差額の部で整理することとした。

また、外国為替資金特別会計において保有する外貨建て債券については、外貨による債券の時価の変動と為替レートの変動の二つの要因によって、取得原価からの差額が生じることになる。このため、貸借対照表の資産・負債差額の部において当

該差額をその要因別に区分して表示する必要があると考える。

なお、外国為替資金特別会計においては、外国為替資金特別会計法第8条の規定により、基準外国為替相場等で換算を行った換算差額は、歳入又は歳出として計上されず、貸借対照表上で繰り越し経理することとされており、個々の資産又は負債ごとに管理されていないのが現状である。このため、新たな特別会計財務書類においても、外貨建て資産及び負債を処分する際に、この差額を取り崩さず、貸借対照表の資産・負債差額の部で、処分損益と資産評価差額を両建てで計上している。

5. 国債整理基金特別会計

(1) 国債整理基金特別会計の負債等

国債整理基金特別会計は、一般会計又は特別会計から受け入れた財源等を国債整理基金として、これを公債の償還発行の費途（国債及び借入金等の償還、利子及び割引料の支払並びに発行等に係る事務取扱費）に充て、もって国債の整理状況を明らかにするために設置されたものである。

このように、国債整理基金特別会計は、国債の償還等に関する経理を明確にする特別会計であることから、一般会計として発行された公債については特別会計の負債として帰属するわけではなく、また、償還のための財源（一般会計から繰入れ又は償還のための借換債の発行による財源）が特別会計に繰り入れられ、その残高は、将来の償還財源として特別会計内にプールされているものである。（なお、償還の財源としては、これらのほか、特別会計に帰属されたNTT株式、JT株式及び営団地下鉄出資持分等がある。）

このため、国債整理基金特別会計においては、公債の償還を目的として一般会計等から繰り入れられた償還財源の残高を、貸借対照表の資産・負債差額の部で「国債整理基金」として整理している。

(2) 国債整理基金特別会計の業務費用・財源計算書

国債整理基金特別会計は、国債の債務償還等に関する財政資金の流れを明らかにする特別会計であることから、債務償還費（国債及び借入金の元本部分の償還費）も含めたところで「国債整理基金」の減少となるものを業務費用として捉え、一方、「国債整理基金」の増加となる、償還等のために受け入れられたもの全てを財源として計上する考え方もあるが、国債及び借入金の元本部分の償還費については一般的な費用の概念にはなじまないことから、業務費用として整理することは適当でないと考えられる。

このため、業務費用については、上記から債務償還費を除外することとし、財源については、上記から債務償還費に充てられる公債金及び株式売払収入並びに他会計からの受入のうち債務償還費に充てられる部分を除外して業務費用・財源計算書に計上する必要があると考える。

特別会計一覧（32 特会）

（平成15年4月1日現在）

1. 事業特別会計（26）	
<p><u>(1) 企業特別会計（1）</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 国有林野事業特別会計 <p><u>(2) 保険事業特別会計（9）</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 地震再保険特別会計 ・ 厚生保険特別会計 ・ 船員保険特別会計 ・ 国民年金特別会計 ・ 労働保険特別会計 ・ 農業共済再保険特別会計 ・ 森林保険特別会計 ・ 漁船再保険及漁業共済保険特別会計 ・ 貿易再保険特別会計 	<p><u>(3) 公共事業特別会計（5）</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 国営土地改良事業特別会計 ・ 道路整備特別会計 ・ 治水特別会計 ・ 港湾整備特別会計 ・ 空港整備特別会計 <p><u>(4) 行政的事業特別会計（9）</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 登記特別会計 ・ 特定国有財産整備特別会計 ・ 国立学校特別会計 ・ 国立病院特別会計 ・ 食糧管理特別会計 ・ 農業経営基盤強化措置特別会計 ・ 特許特別会計 ・ 自動車損害賠償保障事業特別会計 ・ 自動車検査登録特別会計 <p><u>(5) 融資事業特別会計（2）</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 産業投資特別会計 ・ 都市開発資金融通特別会計
2. 資金運用特別会計（2）	
<ul style="list-style-type: none"> ・ 財政融資資金特別会計 ・ 外国為替資金特別会計 	
3. その他（4）	
<p><u>(1) 整理区分特別会計（2）</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 交付税及び譲与税配付金特別会計 ・ 国債整理基金特別会計 <p><u>(2) その他（2）</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 電源開発促進対策特別会計 ・ 石油及びエネルギー需給構造高度化対策特別会計 	

（注）平成15年4月に、造幣局、印刷局、簡易生命保険、郵政事業及び郵便貯金の各特別会計が廃止。

平成16年4月に、国立学校特別会計が廃止予定。

財政制度等審議会 財政制度分科会
法制・公会計部会 公企業会計小委員会 名簿

	会田 一雄	慶應義塾大学教授
	安藤 英義	一橋大学大学院商学研究科教授
	伊藤 眞	東京大学大学院法学政治学研究科教授
	岩田 一政	日本銀行副総裁
	塩野 宏	東亜大学通信制大学院教授
	島田 晴雄	慶応義塾大学経済学部教授
	高木 勇三	日本公認会計士協会理事
	中里 実	東京大学大学院法学政治学研究科教授
	中村 芳夫	(社)日本経済団体連合会専務理事
	兵藤 廣治	元衆議院大蔵委員会調査室長
	房村 精一	法務省民事局長
委員長	水口 弘一	中小企業金融公庫総裁
	宗岡 徹	ソニー株式会社年金企画部担当部長

財政制度等審議会 財政制度分科会
法制・公会計部会 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

座長	会田 一雄	慶應義塾大学教授
	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
座長代理	高木 勇三	日本公認会計士協会理事
	兵藤 廣治	元衆議院大蔵委員会調査室長
	万代 勝信	一橋大学教授
	宗岡 徹	ソニー株式会社年金企画部担当部長
	森田 祐司	監査法人トーマツ 本部パブリックセクター担当社員
	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書類の検討状況

○ 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）

○ 法制・公企業会計部会及び公企業会計小委員会合同会議

	平成14年10月30日	新たな特別会計財務書類中間取りまとめ（試作基準）を了承
--	-------------	-----------------------------

○ 公企業会計小委員会ワーキング・グループ

24	平成 14 年 12 月 2 日	試作にあたっての問題点等について
25	平成 15 年 2 月 21 日	試作結果ヒアリング① (国有林野(国有林野)、登記、特定国有財産整備、国立病院)
26	26 日	試作結果ヒアリング② (自動車検査登録、特許、農業経営基盤強化措置、食糧管理)
27	3 月 7 日	試作結果ヒアリング③ (地震再保険、厚生保険、国民年金、船員保険、労働保険)
28	13 日	試作結果ヒアリング④ (森林保険、農業共済再保険、漁船保険、貿易再保険、自賠責)
29	17 日	試作結果ヒアリング⑤ (道路、治水、港湾、産業投資(産業投資))
30	27 日	試作結果ヒアリング⑥ (国有林野(治山)、国営土地改良事業、産業投資(社会資本整備)、 都市開発資金融通、外国為替資金、財政融資資金)
31	31 日	試作結果ヒアリング⑦ (国債整理基金、交付税、電源開発、石油及びエネルギー需給)
32	4 月 11 日	試作ヒアリングにおける指摘事項及び対応方針等について
33	18 日	試作基準見直しにあたっての個別論点等について
34	23 日	試作基準見直しにあたっての個別論点等について
35	5 月 9 日	試作基準見直しにあたっての個別論点等について
36	15 日	作成基準の取りまとめ
37	22 日	作成基準の取りまとめ
38	29 日	作成基準の取りまとめ
39	6 月 5 日	作成基準(補論)の取りまとめ
40	12 日	作成基準(補論)の取りまとめ

○ 法制・公会計部会 公企業会計小委員会

	平成 15 年 6 月 26 日	「新たな特別会計財務書類について」の取りまとめ
--	------------------	-------------------------

○ 財政制度分科会 三部会合同会議

	平成 15 年 6 月 30 日	「新たな特別会計財務書類について」の取りまとめ
--	------------------	-------------------------