

# 特殊法人等に係る行政コスト計算書作成指針

## 第1章 行政コスト計算書作成の趣旨等

### 1. 行政コスト計算書作成の趣旨

行政コスト計算書とは、特殊法人等について、説明責任の確保と透明性の向上の観点から、最終的に国民負担に帰すべきコストを集約表示する書類である。特殊法人等が現在作成、開示している貸借対照表、損益計算書等の財務諸表は、個々の特殊法人等の特性から、一部企業会計原則と異なる会計処理が行われているが、行政コスト計算書は、説明責任、透明性の観点から、このような個々の特殊法人等の特性を捨象し、特殊法人等が民間企業として活動を行っているとは仮定した場合の財務書類である。このため、通常コストとして認識されない、政府出資金や国有財産の無償使用等に係る機会費用についてもコストとして認識することとする。

### 2. 特殊法人等の範囲

この指針の対象となる特殊法人等は、国民に対して国民の負担に帰すべきコストを毎年度財務情報の形で開示すべき法人であり、具体的には次に掲げる法人のうち、国の出資又は補助金等(業務の円滑な運営に資するための補助金等に限る。)の交付がなされている法人(株式会社を除く。)とする。

- ① 特殊法人 総務省設置法(平成11年法律第91号)第4条第15号に規定する法律により直接に設立される法人又は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(独立行政法人を除く。)
- ② 認可法人 総務省設置法第4条第19号ハに規定する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

### 3. 行政コスト計算書の体系

行政コスト計算書は、以下の財務書類から構成されるものとする。なお、以下の計算書類の体系を「行政コスト計算財務書類」という。

行政コスト計算書

添付

民間企業仮定貸借対照表

民間企業仮定損益計算書

キャッシュ・フロー計算書

民間企業仮定利益金処分計算書(又は、民間企業仮定損失金処理計算書)

附属明細書

(注) 以下、「仮定貸借対照表」、「仮定損益計算書」等と略称する。

## 4. 行政コスト計算書の作成等

### (1) 現在作成、開示されている財務諸表の修正

法人設立法、同財務会計省令、「特殊法人等会計処理基準(昭和62年10月2日財政制度審議会公企業会計小委員会)」等に基づき作成されている現行の貸借対照表、損益計算書について、企業会計原則と異なる会計処理がなされている部分について、企業会計原則に準拠した会計処理に則って修正を行い、仮定貸借対照表、仮定損益計算書等を作成する。

なお、法人設立法の規定等に基づき区分経理を行い、各勘定ごとに決算財務諸表を作成している特殊法人等については、勘定ごとの仮定貸借対照表、仮定損益計算書等に加え、原則として全ての勘定を結合した仮定貸借対照表、仮定損益計算書等を作成する。

### (2) 機会費用の加算

仮定損益計算書に計上された費用(損失)から、手数料収入等の特殊法人等の自己収入を控除し、これに政府出資や政府からの無利子貸付金、国有財産の無償使用等に係る機会費用を加算して、行政コストを算出する。

### (3) 現在作成されている財務諸表との関係

行政コスト計算財務書類は、個々の特殊法人等の特性を捨象するとともに、近年の企業会計の動向をも踏まえた財務書類であり、その目的は、特殊法人等の説明責任の確保と透明性の向上を通じて、国民負担に帰すべきコストを網羅的に把握する点にある。他方、従来から各特殊法人等の設立法等に基づき開示されている財務諸表については、個々の特殊法人等の特性を踏まえたものであり、予算統制及びその執行結果の報告、法人設立法に規定されている各特殊法人等の業務の実施状況の把握等の観点から作成されているものである。したがって、行政コスト計算財務書類は、説明責任、透明性の観点から、現在作成されている財務諸表に添付される性格のものであって、両者は並列的に作成されることとなる。

### (4) 行政コスト計算書の公表

行政コスト計算書は、特殊法人等について、説明責任の確保と透明性の向上の観点から、作成・開示される財務書類である。したがって、各特殊法人等は、本指針に従って作成した行政コスト計算財務書類を積極的に公表するよう努めなければならない。

公表の時期については、行政コスト計算財務書類が特殊法人等設立法等に基づく法定の財務書類ではなく、現在作成されている財務諸表に添付される性格のものであることから、特殊法人等設立法等に基づく現行の財務諸表の公表と同時期に公表することとする。

なお、公表の方法については、行政コスト計算財務書類を事務所に備え置くほか、インターネットによりその概要を公表する等、各特殊法人等において積極的な情報開示を行うことが期待される。

## 第2章 仮定貸借対照表、仮定損益計算書

行政コスト計算書の前提となる仮定貸借対照表及び仮定損益計算書は、特殊法人等間の比較を可能ならしめる等のため、個々の特殊法人等の特性を捨象し、民間企業として活動をしているとの仮定に立って、企業会計原則に準拠して作成するものとなるが、特に以下の点に留意する。

### 1. 資産関係

#### (1) 有価証券の評価

有価証券については、「金融商品に関する会計基準(平成18年8月11日企業会計基準委員会)」IV2. に従い、次の方法により評価した金額を仮定貸借対照表価額とする。

- ① 売買目的有価証券 時価(評価差額は当期損益として処理)
- ② 満期保有目的の債券 償却原価
- ③ 子会社株式及び関連会社株式 取得原価
- ④ その他有価証券 時価(評価差額は洗い替え方式に基づき、純資産の部に計上する等の処理)

#### (2) 研究開発費等及び繰延資産の会計処理

研究開発費等の会計処理については、「研究開発費等に係る会計基準(平成10年3月13日企業会計審議会)」に準拠した会計処理を行うこととし、繰延資産の会計処理については、「繰延資産の会計処理に関する当面の取扱い(平成18年8月11日企業会計基準委員会)」に準拠した会計処理を行うこととする。具体的な取扱いは次のとおり。

- ① 研究開発費については、発生時に費用として処理することとし、資産計上は行わない。また、従来、調査費等の表示科目により繰延資産として計上されていたものについても発生時に費用として処理することとし、繰延資産としての計上は行わないこととする。ただし、当該調査費等のうち、固定資産の原価を構成するものと認められるものについては、建設仮勘定等の適切な資産科目に計上することとする。
- ② ソフトウェアについて
  - (ア) ソフトウェアを用いて外部に業務処理等のサービスを提供する契約が締結されている場合のように、その提供により将来の収益獲得が確実であると認められる場合には、適正な原価を集計した上、当該ソフトウェアの製作に要した費用に相当する額を無形固定資産として計上する。
  - (イ) 法人内利用のソフトウェアについては、完成品を購入した場合のように、その利用により将来の収益獲得又は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に相当する額を無形固定資産として計上する。
  - (ウ) 機械装置等に組み込まれているソフトウェアについては、当該機械装置等を含めて処理する。
- ③ 繰延資産については、次に掲げるものに限り、計上するものとし、その他の繰延資産については原則として資産計上は行わないこととする。なお、創立費及び開業費は、

会社設立に際して発生する科目であり、特殊法人等が、宿泊施設や病院等を新たに設置する場合に、当該施設の開設経費を創立費や開業費として計上することは認められないので留意する。

- (ア) 創立費
- (イ) 開業費
- (ウ) 開発費(「研究開発費等に係る会計基準」に規定する研究開発費に該当しないものに限る。)
- (エ) 社債(債券)発行費

### (3) 国庫補助金等により固定資産を取得した場合の会計処理

国庫補助金等により固定資産を取得した場合の会計処理については、「特殊法人等会計処理基準」15 及び「同運用について」7～9 に規定する会計処理による。

具体的には、国庫補助金等の交付を受け償却資産の取得又は改良に充てた場合には、当該国庫補助金等に相当する額を資産見返補助金等として負債の部に計上し、翌年度以降、減価償却費に相当する額を取崩し、収益として整理する。また、国庫補助金等の交付を受けて土地等の非償却資産を取得した場合は、資本剰余金として純資産の部に計上する。

## 2. 負債関係

### (1) 退職給付引当金

- ① 退職手当及び厚生年金基金については、「退職給付に係る会計基準(平成 10 年 6 月 16 日企業会計審議会)」、「同注解」、及び「退職給付会計に関する実務指針(平成 11 年 9 月 14 日日本公認会計士協会会計制度委員会報告第 13 号)」に基づく会計処理による。
- ② 特殊法人等では、役員についても退職手当支給基準が定められており、民間企業の役員慰労金とは性格が異なることから、役員分についても、上記①に従い適正に計上することとする。
- ③ 国家公務員及び地方公務員から特殊法人等に出向している者(出向時に退職金の支給を受けてなく、国家公務員共済組合法又は地方公務員共済組合法の継続長期組合員の身分を有する出向職員。)については、退職給付引当金の計上は行わないこととする。  
なお、公務員からの出向職員に係る退職給与引当金繰入額に相当する額については、別途行政コスト計算書に機会費用として計上する。

### (2) 貸倒引当金

- ① 一般的に貸倒れのリスクが存在すると認められる全ての債権について、貸倒引当金の対象とすることとし、具体的には、「金融商品に関する会計基準」に準拠することとする。  
なお、科目の名称にかかわらず、その会計上の実態が金融資産であるものは、貸倒引当金の対象となる。例えば、事業資産の科目で貸借対照表に計上されている資産で

あっても、「〇〇割賦元金」や「〇〇貸付金」等については、当然に貸倒引当金の対象となり、貸倒れのリスクが存在する場合には、適切な額を貸倒引当金として計上しなければならない。

- ② 貸倒引当金を計上する際の貸倒見積高の算定方法については、(ア)資金の貸付けを主たる業務として行っている特殊法人等については、金融庁作成の「預金等受入金融機関に係る検査マニュアルの改訂について(平成19年2月16日金検第79号)」に定める基準に準じ、適切な額の引当金を計上することとし、(イ)資金の貸付けを主たる業務として行っている特殊法人等以外の法人にあつては、「金融商品に関する会計基準」Vに従い、適切な額の引当金を計上することとする。

したがって、現行の会計処理で行われている告示及び通達あるいは特殊法人等の内規に従って、毎事業年度一定の引当率により貸倒引当金を計上する会計処理は認められない。

「金融商品に関する会計基準」Vに規定する貸倒見積高の算定方法の概要は次のとおり。

(ア) 債権の区分

貸倒見積高の算定にあたっては、債務者の財政状況及び経営成績等に応じて、債権を次のように区分する。

- (i) 一般債権 経営状態に重大な問題が生じていない債務者に対する債権
- (ii) 貸倒懸念債権 経営破綻の状態には至っていないが、債務の弁済に重大な問題が生じているか又は生じる可能性の高い債務者に対する債権
- (iii) 破産更生債権等 経営破綻又は実質的に経営破綻に陥っている債務者に対する債権

(イ) 債権の貸倒見積高は、その区分に応じてそれぞれ次の方法による。

- (i) 一般債権 債権全体又は同種・同類の債権ごとに、債権の状況に応じて求めた過去の貸倒実績率等合理的な基準により貸倒見積高を算定する。
- (ii) 貸倒懸念債権 債権の状況に応じて、次のいずれかの方法により貸倒見積高を算定する。ただし、同一の債権については、債務者の財政状態及び経営成績の状況等が変化しない限り、同一の方法を継続して適用する。
  - 債権額から担保の処分見込額及び保証による回収見込額を減額し、その残額について債務者の財政状態及び経営成績を考慮して貸倒見積高を算定する方法
  - 債権の元本の回収及び利息の受取りに係るキャッシュ・フローを合理的に見積ることができる債権については、債権の元本及び利息について元本の回収及び利息の受取りが見込まれるときから当期末までの期間にわたり当初の約定利子率で割り引いた金額の総額と債権の帳簿価額との差額を貸倒見積高とする方法
- (iii) 破産更生債権等 債権額から、担保処分の見込額及び保証による回収見込額を減額し、その残額を貸倒見積高とする。

- ③ 貸倒引当金は、資産の控除項目として計上する。

### **(3) 賞与引当金**

翌事業年度に支給される賞与(国家公務員の期末手当、勤勉手当に相当するものをいう。)であって、当期の勤務に係る部分については、賞与引当金として計上する。

なお、民間企業にあつては、未払費用として計上されている場合も多いが、利用者の分りやすさを考慮し、賞与引当金として計上することとし、未払費用として計上する取扱いは行わないこととする。

### **(4) その他の引当金**

- ① 退職給付債務に係る引当金、貸倒引当金及び賞与引当金以外の引当金については、将来の支出の増加又は収入の減少であつて、その発生が当期以前の事象に起因し、発生の可能性が高く、かつ、その金額を合理的に見積もることができる場合に、当該金額を引当金として負債に計上するとともに、当期の負担に帰すべき金額を費用に計上する。
- ② 引当金のうち、資産に係る引当金の場合は、資産の控除項目として計上する。
- ③ 発生する可能性の低い偶発事象に係る費用又は損失については、引当金を計上することができない。

### **(5) 特別法上の引当金、準備金の取扱い**

- ① 「特殊法人等会計処理基準」16 の(4)に規定する「特別の法律又はこれに基づく命令により引当金又は準備金の名称をもって計上しなければならないもの」(以下、「特別法上の引当金等」という。)のうち、特殊法人等の設立法又は同法に基づく政省令等(法人の内規を含む。)により、特殊法人等の特性等から引当て又は積み立てることとされている引当金等については、計上しないこととする。
- ② このような特別法上の引当金であっても、本来の引当金の要件を充たしているもの(上記(4)の①に示す引当金の計上基準に該当するもの。)については、負債性の引当金として計上することができる。この場合において、当該引当金への繰入額は、将来の支出の増加額又は収入の減少額を合理的に見積り、当期の負担に帰すべき金額であることが必要である。なお、仮定貸借対照表においても、引当金として計上し、特別法上の引当金等としては計上しないことに留意する。

### **(6) 引当金の繰入に係る会計処理**

上記の各引当金の繰入に係る会計処理については、原則として差額繰入方式とし、洗替方式による会計処理は行わないこととする。

(注) 賞与や退職手当を実際に支払う際の会計処理については、支払金額が前年度末の賞与引当金又は退職給付引当金の範囲内の部分については、当該引当金を直接減額して整理し、費用計上は行わないことに留意する。

(具体例) 6月の賞与支払額600、前年度末の賞与引当金の額400の場合の会計処理  
(賞与引当金)400 (現金預金)600  
(賞 与)200

### 3. その他の会計処理

#### (1) 外貨建取引に係る会計処理

外貨建取引に係る会計処理については、「外貨建取引等会計処理基準(平成11年10月22日企業会計審議会)」に準拠した会計処理を行うこととする。

なお、同基準が規定する一般的な外貨建債権債務の換算基準は次のとおりであるが、換算差額の処理等についても同基準に準拠した会計処理を行うことに留意する。

- ① 外国通貨 決算時の為替相場により円換算した額
- ② 外貨建金銭債権債務(外貨預金を含む。) 決算時の為替相場により円換算した額
- ③ 外貨建有価証券
  - (ア) 満期保有目的外貨建有価証券 決算時の為替相場により円換算した額
  - (イ) 売買目的有価証券及びその他有価証券 外国通貨による時価を決算時の為替相場により円換算した額
  - (ウ) 子会社株式及び関連会社株式 取得時の為替相場により円換算した額

#### (2) リース取引に係る会計処理

リース取引については、「リース取引に関する会計基準(平成19年3月30日企業会計基準委員会)」に準拠した会計処理を行うこととし、リース取引をファイナンス・リース取引とオペレーティング・リース取引の2種類に分け、ファイナンス・リース取引については、通常の売買取引に係る方法に準じて会計処理を行い、オペレーティング・リース取引については、通常の賃貸借取引に係る方法に準じて会計処理を行うこととする。

#### (3) 現行の財務諸表から仮定貸借対照表等への修正差額の会計処理

上記会計処理に伴う修正差額(有価証券や販売用不動産等の評価額の修正、退職給付引当金や貸倒引当金の計上額の修正等により生ずる修正差額)のうち、企業会計原則に従った会計処理によれば当期の収益又は費用(損失)と認識される部分については、仮定損益計算書に計上することとし、前期以前の過去の会計処理の修正差額に相当する部分については、仮定損益計算書には計上せず、仮定貸借対照表の繰越利益金(欠損金)を直接加減することにより整理することとする。

(具体例) 減価償却を実施していない固定資産の減価償却

企業会計原則に従った会計処理によれば、計上されているべきであった減価償却累計額が、10年度末:5,000千円、11年度末:5,500千円の場合

- ① 11年度の増加額に相当する500千円については、仮定損益計算書に費用として計上する。
- ② 10年度末に計上されているべき減価償却累計額に相当する5,000千円につ

いては、11年度の仮定損益計算書には計上せず、繰越利益金(欠損金)を直接減額(加算)して整理する。

#### 4. 表示科目と仮定貸借対照表等の様式

##### (1) 表示科目

表示科目については、次に掲げる事項を除き、原則として、現行の貸借対照表及び損益計算書の表示科目によることとする。

① 現行の貸借対照表で用いられている事業資産の科目については、法人本来の事業目的・内容を明らかにするために設けられた表示科目であるが、法人によっては、事業資産の内容として、金融資産、棚卸資産、有形固定資産等が混在している場合もあり、適切な情報開示とは言い難い面がある。仮定貸借対照表においては、企業会計原則に従い金融資産、棚卸資産、有形固定資産等に区分して表示することとする。

また、異なる性格の資産が混在していない場合であっても、事業資産の科目は特殊法人等特有の表示科目であり、分りづらい場合も多いことから、適切な内訳科目を設けることとする。

② 事業資産以外の科目についても、例えば、費用科目として「〇〇建設費」等、資産科目と誤解を与えるような表示科目や、有形固定資産の科目として「社会資本整備〇〇」等、財源措置の内容を表しており当該資産の形態的な性格が不明な表示科目等が見られるところである。このような科目については、当該科目の性格や内容を適切に表示する科目の名称に改めることとする。

③ 上記①及び②以外の科目についても、行政コスト計算財務書類が、説明責任の確保と透明性の向上の観点から作成されるとの趣旨を踏まえ、特殊法人等に特有の表示科目であって、その性格や内容が分りづらい科目については、できる限り民間企業で用いられている表示科目の名称に改めることとし、法人の業務の特性等から困難な場合には、内訳科目を設ける、あるいは、注記において科目の説明を行う等、適切な工夫を行うこととする。

##### (2) 仮定貸借対照表及び仮定損益計算書

仮定貸借対照表及び仮定損益計算書の様式は報告式とし、その標準的な様式は次のとおりとする。なお、資金の貸付けを主たる業務として行っている特殊法人等については、銀行法施行規則(昭和57年大蔵省令第10号)別紙様式によることとする。

また、作成に当たっては、以下の点に留意する。

① 減価償却累計額は、仮定貸借対照表の資産の部に、対応する科目ごとに当該資産の控除項目として計上し、注記とはしない。

② 貸倒引当金は、仮定貸借対照表の資産の部に、対応する科目ごとに当該資産の控除項目として計上する。(「特殊法人等会計処理基準」16の(2)の規定は適用しないものとし、2以上の科目に係る貸倒引当金を一括して計上する方式は、原則として認められない。)

- ③ 債務保証の取扱いについては、次のとおりとする。
- (ア) 資金の貸付けを主たる業務として行っている特殊法人等においては、負債の部に支払承諾を、資産の部に支払承諾見返を計上するとともに、支払承諾の履行によって損失が生じると見込まれる額については貸倒引当金に適切な額を計上する。
- (イ) 上記(ア)以外の法人においては、保証債務の総額を注記に記載するとともに、当該保証債務のうち、保証債務の履行によって損失が生ずると見込まれる額を債務保証損失引当金として負債の部に計上する(負債の部に保証債務を、資産の部に保証債務見返を計上する両建ての計上は行わない。)

**民間企業仮定貸借対照表**  
(平成〇〇年3月31日)

資産の部

I 流動資産

現金・預金		×××	
受取手形	×××		
貸倒引当金	<u>△×××</u>	×××	
売掛金	×××		
貸倒引当金	<u>△×××</u>	×××	
有価証券		×××	
製    品		×××	
前払費用		×××	
未収収益		×××	
未収金		×××	
. . . . .		<u>×××</u>	
流動資産合計			×××

II 固定資産

1 ○○事業資産

○○○○		×××	
減価償却費累計額	<u>△×××</u>	×××	
○○○建設仮勘定		<u>×××</u>	
事業資産合計		×××	

2 有形固定資産

建    物		×××	
減価償却累計額	<u>△×××</u>	×××	
構築物	×××		
減価償却累計額	<u>△×××</u>	×××	
機械・装置	×××		
減価償却累計額	<u>△×××</u>	×××	
. . . . .		×××	
土    地		×××	
建設仮勘定		×××	

	.....		<u>XXX</u>	
	有形固定資産合計		XXX	
3	無形固定資産			
	特許権		XXX	
	借地権		XXX	
	借家権		XXX	
	.....		<u>XXX</u>	
	無形固定資産合計		XXX	
	固定資産合計			XXX
III	投資その他の資産			
	長期性預金		XXX	
	投資有価証券		XXX	
	長期貸付金	XXX		
	貸倒引当金	<u>△XXX</u>	XXX	
	関係会社長期貸付金	XXX		
	貸倒引当金	<u>△XXX</u>	XXX	
	.....		<u>XXX</u>	
	投資その他の資産合計			XXX
IV	繰延資産			
	債券発行費		XXX	
	繰延資産合計			<u>XXX</u>
	資産合計			<u>XXX</u>
負債の部				
I	流動負債			
	買掛金		XXX	
	短期借入金		XXX	
	未払金		XXX	
	未払費用		XXX	
	前受金		XXX	
	前受収益		XXX	
	引当金			
	修繕引当金	XXX		
	賞与引当金	<u>XXX</u>	XXX	
	.....		<u>XXX</u>	
	流動負債合計			XXX
II	固定負債			
	長期借入金		XXX	
	引当金			
	退職給付引当金	XXX		
	修繕引当金	XXX		
	債務保証損失引当金	<u>XXX</u>	XXX	
	資産見返補助金		XXX	
	.....		<u>XXX</u>	

	固定負債合計		<u>×××</u>
	負債合計		<u>×××</u>
純資産の部			
I	資本金		
	政府出資金	×××	
	地方公共団体出資金	×××	
	民間出資金	<u>×××</u>	
	資本金合計		×××
II	資本剰余金		
	資本準備金	×××	
	.....	<u>×××</u>	
	資本剰余金合計		×××
III	利益剰余金		
	利益準備金	×××	
	その他利益剰余金		
	積立金	×××	
	.....	×××	
	繰越利益剰余金	<u>×××</u>	<u>×××</u>
	利益剰余金合計		×××
	純資産合計		<u>×××</u>
	負債純資産合計		<u>×××</u>

### 民間企業仮定損益計算書

(平成〇〇年4月1日～平成〇〇年3月31日)

#### 経常収益

〇〇事業収入	×××	
受託業務収入	×××	
受託事業収入	×××	
国庫補助金収入	×××	
国庫負担金収入	×××	
政府交付金収入	×××	
政府補給金収入	×××	
資産見返補助金戻入	×××	
.....	×××	
事業外収益		
受取利息	×××	
有価証券利息	×××	
有価証券売却益	×××	
.....	×××	
雑益	<u>×××</u>	
事業外収益合計		<u>×××</u>

経常収益合計		×××
経常費用		
○○事業費	×××	
受託事業費	×××	
受託業務費	×××	
業務委託費	×××	
一般管理費		
一般管理費	×××	
賞与引当金繰入	×××	
退職給付引当金繰入	×××	
減価償却費	<u>×××</u>	
一般管理費合計		×××
引当金(等)繰入		
貸倒引当金繰入	×××	
○○引当金繰入	×××	
○○準備金繰入	<u>×××</u>	
引当金(等)繰入合計		×××
事業資産減価償却費		×××
.....		×××
事業外費用		
支払利息	×××	
債券利息	×××	
借入金利息	×××	
有価証券売却損	×××	
.....	×××	
雑 損	<u>×××</u>	
事業外費用合計		<u>×××</u>
経常費用合計		<u>×××</u>
経常利益(又は経常損失)		×××
特別利益		
前期損益修正益	×××	
固定資産売却益	×××	
.....	<u>×××</u>	
特別利益合計		×××
特別損失		
前期損益修正損	×××	
固定資産売却損	×××	
固定資産除却損	×××	
災害による損失	×××	
.....	<u>×××</u>	
特別損失合計		<u>×××</u>
当期利益金(又は当期損失金)		<u>×××</u>

### 第3章 キャッシュ・フロー計算書

#### 1. 作成目的

- (1) キャッシュ・フロー計算書は、特殊法人等の一会計年度におけるキャッシュ・フローの状況を報告するために作成するものである。
- (2) 特殊法人等では、資金の収支については、収入支出決算書が作成されているが、収入支出決算書は、収入支出予算で定められた予算の区分と同一の区分で作成され、予算の執行結果を表すものであり、科目区分等が必ずしも財務報告を目的とした資金収支計算書としては適切でない面があることから、企業会計のキャッシュ・フロー計算書の表示区分に準拠した計算書を作成することとする。

#### 2. 作成基準等

- (1) キャッシュ・フロー計算書の作成基準、表示方法等については、「連結キャッシュ・フロー計算書等の作成基準(平成10年3月13日企業会計審議会)」に準拠して作成することとする。
- (2) 「連結キャッシュ・フロー計算書等の作成基準」では、営業活動(特殊法人等にあつては、業務活動)に係るキャッシュ・フローの表示方法について、直接法又は間接法の選択適用を認めているが、特殊法人等の資金の収支は、収入支出決算書により基本的に明らかになっていることから、直接法によることを原則とするが、間接法による作成も認められる。

#### 3. 標準的な様式

キャッシュ・フロー計算書の標準的な様式(業務活動に係るキャッシュ・フローを直接法により表示する場合)は次のとおりとする。なお、資金の貸付けを主たる業務として行っている特殊法人等については、銀行法施行規則別紙様式によることとする。

#### キャッシュ・フロー計算書

(平成〇〇年4月1日～平成〇〇年3月31日)

I 業務活動によるキャッシュ・フロー	
〇〇手数料収入	×××
〇〇事業収入	×××
国庫補助金等収入	×××
原材料、商品又はサービスの購入により支出	△×××
人件費支出	△×××
その他の業務支出	<u>△×××</u>
小計	×××
利息の受取額	×××
利息の支払額	△×××
.....	<u>×××</u>

業務活動によるキャッシュ・フロー	×××
II 投資活動によるキャッシュ・フロー	
有価証券の取得による支出	△×××
有価証券の売却による収入	×××
有形固定資産の取得による支出	△×××
有形固定資産の売却による収入	×××
施設整備費補助金等による収入	×××
投資有価証券の取得による支出	△×××
投資有価証券の売却による収入	×××
連結範囲の変更を伴う子会社株式の取得	△×××
連結範囲の変更を伴う子会社株式の売却	×××
.....	<u>×××</u>
投資活動によるキャッシュ・フロー	×××
III 財務活動によるキャッシュ・フロー	
短期借入れによる収入	×××
短期借入金の返済による支出	△×××
長期借入れによる収入	×××
長期借入金の返済による支出	△×××
債券の発行による収入	×××
債券の償還による支出	△×××
政府出資金の受入れによる収入	×××
〇〇出資金の受入れによる収入	×××
.....	<u>×××</u>
財務活動によるキャッシュ・フロー	×××
IV 現金及び現金同等物に係る換算差額	<u>×××</u>
V 現金及び現金同等物の増加	×××
VI 現金及び現金同等物期首残高	<u>×××</u>
VII 現金及び現金同等物期末残高	<u>×××</u>

#### 第4章 仮定利益金処分計算書(又は仮定損失金処理計算書)

(1) 仮定利益金処分計算書(又は仮定損失金処理計算書。以下同じ。)は、仮定損益計算書に計上された当期利益金の処分(又は当期損失金の処理。以下同じ。)に関する計算書である。

(2) 国庫納付金や配当金等の特殊法人等の外部との取引を生ずるものについては、本計算書によりその額が確定されるのではなく本来の財務諸表により求められる。このため、仮定損益計算書において、当期損失金が計上される場合であっても、国庫納付が生じ得ることとなることに留意する。なお、国庫納付金については、仮定損益計算書上の当期利益金から計算されたものではなく、現行の財務諸表から計算された金額である旨を注記することとする。

(3) 仮定利益金処分計算書、仮定損失金処理計算書の標準的な様式は次のとおりとする。

### 民間企業仮定利益金処分計算書

(平成〇〇年〇月〇日)

当期未処分利益金		
前期繰越利益金	×××	
当期利益金	<u>×××</u>	×××
利益処分量		
国庫納付額	×××	
積立金	×××	
〇〇〇	<u>×××</u>	<u>×××</u>
次期繰越利益		<u>×××</u>

### 民間企業仮定損失金処理計算書

(平成〇〇年〇月〇日)

当期未処理損失金		
前期繰越損失金	×××	
当期損失金	×××	
(国庫納付額)	<u>(×××</u>	×××
損失金処理額		
積立金取崩額	×××	
資本剰余金取崩額	<u>×××</u>	<u>×××</u>
次期繰越損失金		<u>×××</u>

## 第5章 行政コスト計算書

### 1. 行政コスト計算書の表示区分

(1) 行政コスト計算書は、コストの発生原因ごとに業務費用及び機会費用に区分して表示することとする。

(2) 業務費用は、仮定損益計算書における費用相当額を計上し、更にこれより国庫補助金等(補助金、負担金、交付金、補給金及び補助金等に係る予算の執行の適正化に関する法律(昭和30年法律第179号。以下「補助金適正化法」という。)の適用がある委託費をいう。)に基づく収益以外の収益を差し引いて業務費用を計上する。

なお、国庫補助金等の交付を受けて取得した償却資産の減価償却に伴う資産見返補助金等(第2章の1の(3)国庫補助金等により固定資産を取得した場合の会計処理参照)の戻入額は、控除すべき自己収入等には含まないこととする。

(3) 行政コスト計算書の標準的な様式は次のとおりとする。

### 行政コスト計算書

(平成〇〇年4月1日～平成〇〇年3月31日)

<b>I 業務費用</b>			
仮定損益計算書上の費用			
〇〇業務経費	×××		
一般管理費	×××		
・ ・ ・ ・ ・	<u>×××</u>	×××	
(控除)業務収入			
〇〇手数料収入	△×××		
〇〇特許権収入	△×××		
・ ・ ・ ・ ・	<u>△×××</u>	<u>△×××</u>	
業務費用合計			×××
<b>II 機会費用</b>			
国有財産無償使用の機会費用	×××		
政府出資等の機会費用	×××		
低利借入金に係る機会費用	×××		
公務員からの出向職員に係る退職給付引当金増加額	×××		
・ ・ ・ ・ ・	×××		
機会費用合計			<u>×××</u>
<b>III 行政コスト</b>			<u>×××</u>

## 2. 機会費用

行政コスト計算書に計上すべき機会費用は、次に掲げる費用とする。

① 国有財産等の無償使用に係る機会費用

近隣の地代や賃貸料等を参考にし、当該無償使用財産を民間から時価で賃借していると仮定した場合の賃借料に相当する額を計上する。

② 政府出資金等に係る機会費用

政府出資金及び地方公共団体出資金(政府補助金により土地等を取得したこと等により計上された資本剰余金を含む。)の期末残高に一定の利率を乗じて得られる額を計上する。なお、民間からの出資金については、国民負担に帰するコストではないことから計上しない。また、一定の利率については、決算日における10年もの国債の利回りとする。

③ 通常の資金調達よりも有利な条件による資金調達に係る機会費用

無利子又は通常よりも低利率による政府又は政府系金融機関等からの資金調達に

係る機会費用については、各法人の当該年度における通常の資金調達に係る実質金利により当該資金を調達したと仮定した場合の支払利息相当額と、実際の支払利息との差額に相当する額を計上する。なお、当該年度における通常の資金調達に係る実質金利とは、当該年度に行った全ての資金調達(一時借入金を除く。)に係る約定利率(債券にあつては発行者利回りとする。)の加重平均値とする。

④ 公務員からの出向職員に係る機会費用

公務員からの出向職員(出向時に退職金の支給を受けてなく、国家公務員共済組合法又は地方公務員共済組合法の継続長期組合員の身分を有する出向職員。)に係る退職給付引当金については、仮定貸借対照表に計上を要しないこととしていることから、当該出向職員に係る退職給付引当金の当期増加額を機会費用として計上する。

具体的には、国家公務員としての勤務年数 15 年の出向職員を 4 月 1 日に採用した場合には、当該年度末において、自己都合による 16 年勤務の退職給与所要額を算出し、期首(15 年勤務)における同様の所要額との増加額(年度途中の採用の場合は、当該増加額を月割り計算した額。)を機会費用として計上する。

⑤ その他の機会費用

その他、各法人の特殊な事情により、国民負担に帰すべき機会費用が存在する場合には、上記①～④に準じて適切な機会費用を算出し計上する。

## 第 6 章 勘定間の結合

### (1) 仮定貸借対照表等の結合

法人設立法の規定等に基づき区分経理を行い、各勘定ごとに決算財務諸表を作成している特殊法人等については、各勘定毎の仮定貸借対照表、仮定損益計算書、キャッシュ・フロー計算書及び仮定利益金処分計算書(又は仮定損失金処理計算書)を作成の上、全ての勘定を結合した仮定貸借対照表、仮定損益計算書等を作成する。勘定間の結合の方法は、次に定めるところによる。

- ① 勘定間の債権・債務は全て相殺して計上する。
- ② 勘定間の取引については、費用科目と収益科目とを相殺して計上する。
- ③ 勘定によって当期(繰越)利益金、当期(繰越)損失金の両者が存在する場合には、両者を相殺し合計ベースでの当期(繰越)利益金(又は当期(繰越)損失金)を計上する。

### (2) 行政コスト計算書の結合

行政コスト計算書については、上記の仮定貸借対照表等の結合方法に係わらず勘定間の結合は行わず、各勘定ごとの行政コスト計算書を一表に並列的に表示するとともに、各勘定の単純な合計額を記すこととする。このため、勘定間を結合した仮定損益計算書を基礎とした行政コスト計算書は作成しないこととなる。

(参考) 行政コスト計算書の結合の具体的イメージ

行政コスト計算書  
(平成〇〇年4月1日～平成〇〇年3月31日)

	A勘定	B勘定	C勘定	合計
I 業務費用 仮定損益計算書上の費用				
〇〇業務経費				
一般管理費				
.....				
(控除)業務収入				
〇〇手数料収入				
〇〇特許権収入				
.....				
業務費用合計				
II 機会費用				
国有財産無償使用の機会費用				
政府出資等の機会費用				
低利借入金に係る機会費用				
公務員からの出向職員に係る退職給付 引当金増加額				
.....				
III 行政コスト				

(注) 合計欄は、A勘定、B勘定及びC勘定の単純合計額である。

## 第7章 連結行政コスト計算書

### 1. 子会社等との連結

#### (1) 連結行政コスト計算書の作成

「連結財務諸表原則(平成9年6月6日企業会計審議会)」第三の一に規定する子会社に該当する会社(以下「子会社」という。)がある特殊法人等については、「同原則」及び「同原則注解」に従い連結仮定貸借対照表、連結仮定損益計算書、連結キャッシュ・フロー計算書等を作成し、これに基づいて連結行政コスト計算書を作成する。また、「同原則」第三の八に規定する関連会社に該当する会社(以下「関連会社」という。)については、「同原則」及び「同原則注解」に従い持分法を適用する。

子会社がなく、関連会社のみがある特殊法人等については、「連結財務諸表制度の見直しに関する意見書(平成9年6月6日企業会計審議会)」二の7の趣旨を踏まえ、「連結財務諸表原則」及び「同原則注解」に従い持分法を適用した場合の関連会社株式の評価額及び貸借対照表価額との差額を注記することとする。

なお、複数の勘定を有する特殊法人等において、一の勘定に子会社がある場合は、子会社がなく関連会社のみがある他の勘定においても、「連結財務諸表原則」及び「同原則

注解」に従い連結決算を行う必要があることに留意する。

## (2) 連結の範囲

子会社又は関連会社に該当するか否かの判断については、「連結財務諸表における子会社及び関連会社の範囲の決定に関する監査上の取扱い(平成10年12月8日日本公認会計士協会監査委員会報告第60号)」の定めるところによる。その概要は以下のとおり。

なお、資金供給業務としての出資についても、当該出資は議決権のある株式等であり、以下の基準に該当すれば、子会社又は関連会社に該当し、連結決算又は持分法の適用があることに留意する(「特殊法人等会計処理基準」による、事業資産である出資金(資金供給業務としての出資)についても、投資その他の資産である関係会社株式と同様の取扱いとする。)

### (子会社)

- ① 他の会社等の議決権の過半数を自己の計算において所有している場合。
- ② 他の会社等に対する議決権の所有割合が100分の40以上、50%以下を自己の計算において所有している会社であって、かつ、次に掲げるいずれかの要件に該当する場合をいう。
  - (ア) 自己の計算において所有している議決権と自己と出資、人事、資金、技術、取引等において緊密な関係があることにより自己の意思と同一の内容の議決権を行使すると認められる者(以下「緊密なもの」という。)及び自己の意思と同一の内容の議決権を行使することに同意している者(以下「同意している者」という。)が所有している議決権と合わせて、他の会社等の議決権の過半数を占めている場合
  - (イ) 役員若しくは使用人である者、又はこれらであった者で自己が他の会社等の財務及び営業又は事業の方針の決定に関して影響を与えることができる者が、当該他の会社等の取締役会その他これに準ずる機関の構成員の過半数を占めている場合
  - (ウ) 他の会社等の重要な財務及び営業又は事業の方針の決定を支配する契約等が存在する場合
  - (エ) 他の会社等の資金調達額(貸借対照表の負債の部に計上されているものに限る。)の総額の過半について融資(債務の保証及び担保の提供を含む。)を行っていること(自己と出資、人事、資金、技術、取引等において緊密な関係のある者が行う融資を合わせて資金調達額の総額の過半となる場合を含む。)
  - (オ) その他他の会社等の意思決定機関を支配していることが推測される事実が存在する場合

### (関連会社)

- ① 子会社以外の他の会社等の議決権の100分の20以上を自己の計算において所有している場合
- ② 子会社以外の他の会社等の議決権の100分の15以上、100分の20未満を自己の

計算において所有している場合であって、かつ、次のいずれかの要件に該当する場合

- (ア) 役員若しくは使用人である者、又はこれらであった者で自己が子会社以外の他の会社等の財務及び営業又は事業の方針の決定に関して影響を与えることができる者が、当該子会社以外の他の会社等の代表取締役、取締役、又はこれらに準ずる役職に就任している場合
- (イ) 子会社以外の他の会社等に対して重要な融資(債務の保証及び担保の提供を含む。)を行っている場合
- (ウ) 子会社以外の他の会社等に対して重要な技術を提供している場合
- (エ) 子会社以外の他の会社等との間に重要な販売、仕入その他の営業上又は事業上の取引がある場合
- (オ) その他子会社以外の他の会社等の財務及び営業又は事業の方針の決定に対して重要な影響を与えることができることが推測される事実が存在する場合

### (3) 連結行政コスト計算財務書類作成の留意事項

- ① 仮定連結貸借対照表、仮定連結損益計算書、連結キャッシュ・フロー計算書、仮定連結剰余金計算書の作成に当っては、本基準第2章から第5章に定めるところによるほか、「連結財務諸表原則」及び「同原則注解」に準拠することとする。
- ② 連結子会社に法人税等を納付している会社が存在する場合の、当該子会社が納付した法人税等については、仮定連結損益計算書の特別損失の科目の次に法人税等の科目で費用科目として計上することとし、連結行政コスト計算書の取扱いについても同様とする。  
なお、当該「法人税等」は、連結子会社が納付した法人税等である旨を注記することとする。

## 2. 連結行政コスト計算財務書類の構成等

### (1) 連結行政コスト計算財務書類の体系

子会社との連結行政コスト計算財務書類の体系は、特殊法人等単独で作成される行政コスト計算財務書類と同様の体系とする。

連結行政コスト計算書

添 付

- 民間企業仮定連結貸借対照表
- 民間企業仮定連結損益計算書
- 連結キャッシュ・フロー計算書
- 民間企業仮定連結剰余金計算書
- 連結附属明細書

### (2) 連結の順序等

- ① 法令の規定により、勘定区分を設けている特殊法人等が子会社を有する場合の連結及び結合の順序は、まず勘定ごとに子会社との連結を行い、勘定ごとの連結行政コスト計算財務書類を作成し、その後に勘定間を結合した連結行政コスト計算財務書類を作成するものとする。なお、勘定間の結合については、第6章に定める方法による。

(具体例)

A勘定及びB勘定に区分経理が行われており、それぞれの勘定が子会社を有する場合

- 法人連結行政コスト計算財務書類  
(連結A勘定と連結B勘定とを結合した計算書)
- A勘定連結行政コスト計算財務書類  
(A勘定とA勘定の子会社を連結した計算書)
- B勘定連結行政コスト計算財務書類  
(B勘定とB勘定の子会社を連結した計算書)

- ② 上記具体例の特殊法人等が作成・開示すべき行政コスト計算財務書類は、次のとおりとなる。

(ア) 特殊法人等単独(子会社との連結を行わない)の行政コスト計算財務書類

- 法人行政コスト計算財務書類
  - ・ A勘定並びにB勘定の仮定貸借対照表、仮定損益計算書及びキャッシュ・フロー計算書をセグメント情報として附属明細書に添付する。

(イ) 連結ベース(子会社との連結を行った)の行政コスト計算財務書類

- 法人連結行政コスト計算財務書類
  - ・ A勘定並びにB勘定の連結仮定貸借対照表、連結仮定損益計算書及び連結キャッシュ・フロー計算書をセグメント情報として附属明細書に添付する。

(注) 附属明細書については、(ア)の単独分と(イ)の連結分で重複することとなるので、重複する部分は、開示すべき情報量を低下させない範囲で適宜省略することができる。

### 3. 関連公益法人等の取扱い

(1) 関連公益法人等(次の(2)に規定する公益法人等をいう。)については、資本関係が存在しないことから、「連結財務諸表原則」に基づく連結決算又は持分法の適用は困難であるが、特殊法人等と密接な関係を有しており、国民の関心も強いことから、附属明細書により、関係情報のディスクロージャーを徹底することとする。

(2) 関連公益法人等とは、特殊法人等が出捐、人事、資金、技術、取引等の関係を通じて財務及び事業の方針決定の支配をしているか又はそれに対して重要な影響を与えることができる公益法人等であって、例えば、次のいずれかに該当する法人は、関連公益法人等に該当するものとするが、次の何れにも該当しない場合であっても、特殊法人等との間に一定の関係が存在し、国民に情報開示すべきと認められる公益法人等は関連公益

法人等に該当することに留意する。なお、特殊法人等の役職員の福利厚生を目的として設立されている公益法人等であって、次の②に該当しない法人は、関連公益法人等に該当しないものとするができる。

- ① 役員のうち、特殊法人等の役職員経験者の占める割合が1/3以上である公益法人等。
- ② 売上高に占める特殊法人等の発注に係る額が1/3以上である公益法人等。
- ③ 基本財産の1/5以上を特殊法人等が出捐している財団法人。
- ④ 会費、寄付等の負担額の1/5以上を特殊法人等が負担している公益法人等。
- ⑤ 上記①～④のいずれかに該当する公益法人等(特殊法人等の役職員の福利厚生を目的として設立されている公益法人等を含む)の子会社又は関連会社である会社(「連結財務諸表における子会社及び関連会社の範囲の決定に関する監査上の取扱い」の規定に照らし、当該公益法人等の子会社又は関連会社に該当する会社をいう。)

## 第8章 附属明細書

仮定貸借対照表及び仮定損益計算書等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ものとする。

### (1) 資本に関する事項

資本金及び資本剰余金の明細及び前事業年度末からの増減額(資本金については、出資の根拠となる法令の規定、政府の出資に係る国の会計区分及び出資者ごとに区分する。)

### (2) 資産及び負債に関する事項

#### ① 有価証券の明細

有価証券の種類ごとに、仮定貸借対照表計上額、前事業年度末からの増減額(取得及び処分の明細を含む。)

#### ② 事業資産(建設仮勘定を含む。)等の明細

(ア) 本事業年度末の現在額及び前事業年度末からの増減額(取得及び処分の明細を含む。)

(注) 当該事業資産の性格、仮定貸借対照表に与える影響等から、時価情報の開示が重要であると認められるものについては、決算日における当該資産の時価情報を付記することとする。

(イ) 減価償却対象資産の場合は減価償却費の明細

(ウ) 貸付金債権(次の(エ)に該当する特殊法人等を除く。)の場合は貸倒引当金等の明細及びリスク管理債権(民間金融機関のリスク管理債権の開示基準(銀行法施行規則第19条の2第1項第5号ロ)による。(エ)において同じ。)の明細

(エ) 資金の貸付けを主たる業務として行っている特殊法人等については、貸出金等に

係る貸倒引当金等の明細並びに金融機能の再生のための緊急措置に関する法律(平成10年法律第132号)に基づく開示債権及びリスク管理債権の明細

(注) 貸出金等を金融機能の再生のための緊急措置に関する法律施行規則(平成10年金融再生委員会規則第2号)第4条に規定する破産更生債権及びこれらに準ずる債権、危険債権、要管理債権、正常債権に区分して、それぞれの区分ごとに債権の額、保全状況を明らかにするとともに、貸倒引当金等の引当状況(直接償却を含む。)及びリスク管理債権との関係を示す調書を添付することとする。

なお、貸出金等の範囲は、同条に規定する貸出金、貸付有価証券、外国為替、未収利息、仮払金及び支払承諾見返とする。

③ 固定資産(事業資産を除く。)の取得、処分及び減価償却費の明細

④ 長期借入金及び債券の明細

(ア) 長期借入金については、借入先(政府からの借入金の場合は会計区分別に)の名称、金額及び前事業年度末からの増減額

(イ) 債券については、銘柄(政府保証債の場合はその旨、政府引受債の場合はその旨及び引き受け会計)及び銘柄ごとに金額及び前事業年度末からの増減額並びに利率

(ウ) 通常よりも有利な条件による資金調達については、必ず事項立てを行うとともに、条件及び根拠法令を付記すること

⑤ 退職給付引当金の明細

退職給与(退職手当)に係る引当金及び厚生年金基金に係る引当金に区分し、区分ごとに退職給付引当金の金額並びに前事業年度末からの増加額及び減少額

⑥ その他の引当金の明細

事業資産の明細及び退職給付引当金の明細で明らかにした引当金以外の引当金並びに特別法上の引当金等について、種類ごとに金額並びに前事業年度末からの増加額及び減少額(特別法上の引当金等については、根拠法令を付記すること。)

⑦ その他の主要な資産負債の明細

現金及び預金、受取手形、売掛金、支払手形、買掛金、短期借入金、未収金、未収収益、未払金、未払費用並びに棚卸資産その他の主要な資産又は負債の種類ごとに金額並びに前事業年度末からの増加額及び減少額

(3) 主な費用及び収益に関する事項

① 国庫補助金等の明細

当該事業年度に交付を受けた国庫補助金等(補助金、負担金、交付金、補給金及び補助金適正化法の適用がある委託費をいう。)の名称、国の会計区分、国庫補助金等の額と仮定貸借対照表及び仮定損益計算書に掲記されている表示科目との関係についての説明

② 役員及び職員の給与費の明細

(ア) 役員及び職員の区分ごとに、当該事業年度に発生した給与費の明細(賞与引当金、退職給付引当金への繰入額については、当該繰入額を明らかにする。)

- (イ) 給与費を事業資産等の原価に配分している特殊法人等にあつては、一般管理費として費用処理された額と事業資産等の原価に配分された額の内訳
- ③ その他、特殊法人等の事業の特性を踏まえ、重要と認められる費用及び収益の明細
- (4) 勘定間の結合に関する事項
  - ① 結合の結果相殺された各勘定間の債権・債務及び勘定間の繰入れの明細
  - ② 各勘定ごとの仮定貸借対照表、仮定損益計算書及びキャッシュ・フロー計算書をセグメント情報として添付
- (5) 子会社等との連結に関する事項
  - ① 子会社、関連会社及び関連公益法人等について、当該法人の名称、業務の概要、特殊法人等との関係及び役員の氏名(特殊法人等の役職員経験者については、特殊法人等での最終職名を含む。)
  - ② 特殊法人等が保有する子会社及び関連会社の株式について、一株当りの額、取得価額及び仮定貸借対照表計上額(前事業年度末からの増加額及び減少額を含む。)
  - ③ 関連公益法人等に該当する公益法人の基本財産に対する出捐、拠出、寄付等の明細並びに公益法人の運営費、事業費等に充てるため当該事業年度において負担した会費、負担金等の明細
  - ④ 子会社、関連会社及び関連公益法人等に対する債権債務の明細並びにこれらの法人の総売上高と特殊法人等の発注に係る売上高及びその割合
  - ⑤ 子会社、関連会社及び関連公益法人等と特殊法人等の取引の関連図
  - ⑥ 子会社、関連会社及び関連公益法人等の当該事業年度の決算財務諸表(附属明細書を除く。)の添付

## 第9章 財務書類の注記

行政コスト計算財務書類には、重要な会計方針、作成日までに発生した重要な後発事象、重要な会計方針の変更等について注記するものとする。

具体的な注記の内容は以下に掲げる事項を基本とし、特殊法人等の状況を適切に開示するために必要な会計情報を積極的に注記するものとする。なお、注記の方式、内容等については、本指針の内容に抵触しない範囲で、「特殊法人等の財務諸表における重要な会計方針等の注記の統一について(平成10年3月13日大蔵省主計局司計課・理財局管理課 事務連絡)」に定めるところによるものとする。

- (1) 有価証券の評価基準及び評価方法
- (2) たな卸資産の評価基準及び評価方法
- (3) 固定資産の減価償却の方法
- (4) 外貨建資産・負債の換算基準
- (5) 引当金の計上基準

退職給付引当金については、「退職給付に係る会計基準」六に定める事項を記載する。

- (6) その他の重要な事項
  - ① 消費税の会計処理方法
  - ② 繰延資産の処理方法
  - ③ 保証債務の金額
  - ④ 収益・費用の計上基準
    - 長期請負工事に係る工事進行基準又は工事完成基準の別や、企業会計原則が規定する通常の計上基準と異なる基準を採用している場合等に、その旨を記載する。
  - ⑤ 各特殊法人等個別の事項
- (7) キャッシュ・フロー計算書に関する事項
  - 「連結キャッシュ・フロー計算書等の作成基準」第四に定める事項を記載する。
- (8) 機会費用の計上基準
  - ① 国有財産の無償使用に係る機会費用の算出方法(具体的な計算式を含む)
  - ② 政府出資等に係る機会費用の算出に用いた利子率
  - ③ 通常よりも有利な条件による資金調達に係る機会費用の算出に用いた利子率
  - ④ 公務員からの出向職員に係る機会費用の対象者数
  - ⑤ その他の機会費用の算出方法
- (9) 行政コスト計算財務書類を作成する日までに発生した重要な後発事象
- (10) 重要な会計方針の変更

## 第10章 適用時期及び経過措置

### 1. 行政コスト計算財務書類の導入時期

行政コスト計算財務書類は、特殊法人等について、説明責任の確保、透明性の向上の観点から作成、公表するものであり、各方面からは早期公表の要請がある。また、平成13年度においては、財投機関債の発行が予定されている法人もあり、投資家に対する情報開示をより一層充実させる観点からも早期の作成、公表が求められるところである。

このような観点から、平成13年3月期決算(平成12年度決算)から行政コスト計算書等を導入することとする。

### 2. 平成12年度決算に係る経過措置

民間企業に適用される会計基準に準拠した仮定貸借対照表及び仮定損益計算書の作成に当たっては、退職給付会計等にみられるように専門的な知識等を必要とする会計処理が存在するところであり、対象法人に対して直ちに本指針の適用を求めることは困難な面も想定されることから、本指針の完全な適用は平成14年3月期決算(平成13年度決算)からとし、平成13年3月期決算(平成12年度決算)に限り、以下の経過措置を認めることとする。

なお、以下の経過措置により、仮定貸借対照表及び仮定損益計算書を作成する場合は、財務書類の注記において、①経過措置を講じた旨、②経過措置によることとした(指針

の原則によることが困難な)理由、③経過措置による具体的な計算方法を明らかにしなければならない。

また、平成13年3月期決算(平成12年度決算)に係る行政コスト計算財務書類の公表の時期については、本指針第1章の4の(4)に係わらず、平成13年9月末までに公表することとする。

### (1) 退職給付引当金

「退職給付に係る会計基準」に準拠した退職給付引当金の積算に相当の作業時間を要する特殊法人等にあつては、次の①及び②の合計額をもって退職給付引当金として計上することができる。

- ① 退職給与(退職手当)については、役職員が自己都合で退職した場合の期末要支給額の100%に相当する額。
- ② 年金債務については、厚生年金基金の積立不足額(財政決算における最低積立基準額(非継続基準)から純資産額(時価)を控除した額をいう。)のうち、特殊法人等の負担となる額(基金全体の積立不足額を標準報酬総額の比率等の合理的な率で按分した額)。

### (2) 貸倒引当金

「預金等受入金融機関に係る検査マニュアルについて」又は「金融商品に係る会計基準」に準拠した貸倒引当金の算定に相当の作業時間を要する特殊法人等にあつては、過去の貸倒経験率(注)により算定する方法、債権ごとに個別に貸倒れの可能性及び金額を見積り算定する方法及びこれらを組み合わせる方法等により算定した額を貸倒引当金として計上することができる。

(注) 過去の貸倒経験率について

過去の貸倒償却の実績について、予算の制約等から貸倒れが生じたと認識された年度において償却を行っていない特殊法人等にあつては、会計処理上の債権償却の実績に基づく貸倒経験率は用いることができないことに留意する。

### (3) 子会社等との連結決算

子会社との連結決算については、特殊法人等との会計処理の統一等に相当の作業時間を要すること等から、「連結財務諸表原則」に従った連結決算が困難な特殊法人等については、持分法(特殊法人等と子会社の会計処理の統一等を行うことなく、子会社等の純資産額に持分割合を乗じて得た額をもって貸借対照表価額とする簡便な方式も認められる。)による連結とすることができる。

なお、子会社との連結キャッシュ・フロー計算書については、子会社においてキャッシュ・フロー計算書が作成されておらず、決算日に遡って作成することが困難な場合には、作成しないこととすることができる。

#### **(4) 販売用不動産等の時価評価**

販売用不動産等を多く保有しており、時価評価に相当の作業時間を要し、又は外部委託によった場合には多額の経費を要することとなる特殊法人等にあつては、当該販売用不動産等の状況に照らし、著しい減価が生じていないと認められる不動産について時価評価を行わない取扱い、及び評価の精度を著しく損なわない範囲内での簡便な評価方法を用いることができる。

### **3. 本指針で示していない会計処理の取扱い**

- (1) 本指針においては、特殊法人等の特性から企業会計原則と異なる会計処理が行われている事項及び企業会計原則の新しい基準を中心として、会計処理及び財務書類の作成方法について、それぞれの指針を示している。

各特殊法人等において、行政コスト計算財務書類を作成するに際し、本指針で具体的に示していない会計処理が生じた場合には、一般に公正妥当と認められている会計基準に準拠して会計処理を行わなければならない。

- (2) また、各特殊法人等において、本指針に定めた基準に拠り難い特別な事情がある場合には、行政コスト計算財務書類において開示される会計情報の精度を著しく損なわない範囲内において、別途の会計処理を行うことができる。

この場合においては、財務書類の注記において、①当該会計処理を行った旨、②当該会計処理を行うこととした理由、③当該会計処理の具体的な内容等を明らかにしなければならない。

(補論)

ワーキンググループにおいて議論を行った個別論点等

公企業会計ワーキンググループにおける議論の結果は、できる限り本行政コスト計算書の作成指針に盛り込んだところであるが、個別具体的な問題であること等から作成指針に盛り込むことが適当ではないと認められる検討項目も存在する。このような検討項目のうち、特殊法人等における行政コスト計算書作成の参考に供する必要があると認められる項目について、以下に記すこととする。

(1) 備蓄石油の貸借対照表価額

石油公団が保有する備蓄石油は、同公団の備蓄勘定の総資産額の約50%を占める重要な資産であり、時価評価が必要かについて検討を行ったが、以下の理由から、取得原価をもって仮定貸借対照表価額とすることが適当との結論を得た。

- ① 備蓄石油は、我が国への石油の供給が大幅に不足する場合等に備え、国の政策目的で保有する特別な資産であり、企業会計の通常の棚卸資産には該当しない。
- ② 国民に対する開示情報としては、その時価を示すよりも、国民の税金を投入して、いくら備蓄しているかを示すことに意味がある。
- ③ したがって、取得原価をもって仮定貸借対照表価額とするとともに、備蓄に要するコストを開示することが重要である。

なお、上述のとおり、備蓄石油は、石油公団備蓄勘定の重要な資産であり、金額的にも1兆円を超えており、国民に対する説明責任の確保、透明性の向上の観点からは、時価情報の開示が必要であり、注記又は附属明細書において時価情報を開示することが適当との結論を得た。

(2) 販売用不動産等の貸借対照表価額

都市基盤整備公団や地域振興整備公団では、区画整理事業等の民間企業では困難な大規模開発事業を実施しており、その財産は開発事業の実施後において販売されることとなっている。このような不動産について時価評価が必要かについて検討を行った。

都市基盤整備公団や地域振興整備公団が保有する販売用不動産等は、不動産業者等の民間企業が保有する販売用不動産とその会計上の実質が変わることがなく、時価評価が必要との結論を得た。ただし、適用すべき基準については、「企業会計原則」に定める時価が著しく下落した場合の強制評価減か、低価法の適用かで議論が分れた。

更に議論を深め、多くの民間企業においても時価が著しく下落した場合の強制評価減が適用されているという民間企業における時価評価の実態及び評価に要する特殊法人等の事務負担や経費等を考慮して、最終的には、本指針第2章の1の(2)に規定するように、時価が著しく下落した場合の強制評価減の弾力適用を行うこととなった。

なお、国民負担に帰するコストを明らかにするという行政コスト計算書の趣旨・目的に照らせば、将来的には低価法の適用がより望ましいところであり、民間企業における

動向、特殊法人等における事務処理体制の状況等を踏まえつつ、低価法の適用について検討を行うことが必要である。

### (3) 分収造林勘定の貸借対照表価額

緑資源公団では、森林の水源かん養機能を高める目的で分収造林事業を実施しており、当該事業に関し同公団が支出した経費(支払利子等を除く。)を分収造林勘定として資産に計上している。この資産について時価評価が必要かについて検討を行った。

分収造林勘定は、植林から伐採までの長期間の保有を経て販売されることとなる資産であり、通常の営業循環過程が極めて長期間であり、かつ、現実の資産は成長途上の立木であることから、その時価評価は技術的に困難な面が多いと想定される。

しかし、当該資産は、将来販売する目的で保有されていると認められることから、販売用不動産等に適用される強制評価減と同様に、企業会計原則第三貸借対照表原則5 A ただし書の規定を適用し、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、時価をもって仮定貸借対照表価額とすることが適当である。また、強制評価減の適用の要否の判断については、本指針第2章の1の(2)の②の規定に準じ、強制評価減の弾力適用を行うことが適当であるとの結論を得た。

なお、分収造林勘定に適用すべき時価については、例えば、将来の販売見込み額から今後の育林経費見込み額及び販売経費見込み額を控除した正味実現可能額とすることが考えられるが、本資産の実態に照らし合理的な方法により評価する必要がある。

### (4) 道路資産の減価償却

道路資産については、本指針に定めているように、投資実績額をもとに資産価額の推計を行い、償却資産については、定額法による減価償却を実施することとしたところであるが、企業会計の減価償却を行った場合、以下のような問題が生じるとの指摘が行われた。

この問題については、認可された償還期間を耐用年数として、土地を含め減価償却を行う方法や、無料開放時に想定される土地及び償却資産の未償却残高に相当する額を「企業会計原則」注解 18 に定める負債性の引当金として適当な科目を設け引き当てる会計処理等の検討も行ったが、適切な減価償却の方法についての結論を得られなかった。

一方、行政コスト計算書は、特殊法人等が民間企業として活動を行っているとは仮定した場合の財務書類であり、かつ、現行の財務諸表も並行して作成されることから、本指針においては、民間企業と同様な減価償却を実施することとしたものである。

(指摘された問題点)

有料道路事業は、建設資金の回収後本来の道路管理者に道路資産を引き継ぐこととなっており、償還期間満了日には資産価額がゼロとなるような会計処理が必要であるが、企業会計における会計処理では、非償却資産である土地については、減価償却が実施されないほか、償却資産についても残存価額(10%)部分については償却が実施されない。このため、投下資金の回収状況が分らないほか、本来の道路管理者への道路

資産引継時に土地及び償却資産の残存価額について損失を計上することとなる。

#### (5) 繰延資産

日本育英会の返還免除繰延資産や都市基盤整備公団の利子収支差額繰延等の繰延資産は、後日、国から予算措置等が行われる蓋然性が強く、特殊法人等における損失の認識時期と国からの予算措置等の時期のズレを調整するために繰延資産として計上されているものである。

このため、特殊法人等単独で考えれば、資産性が認められるとの議論もあるが、国と特殊法人等を連結して考えれば、特殊法人等で損失を認識できる時点において、行政コストは発生していると考えるのが適当であり、繰延資産としての計上を認めない取扱いとしたものである。

このような繰延資産と同様に、日本道路公団の政府補給金調整勘定についても、資産性を認めない取扱いとするのが適当であるとの結論を得た。

なお、これらについては、後日国からの財源措置等が行われる蓋然性が強いことから、注記等において適切に説明することが必要である。

#### (6) 貸倒引当金

貸倒引当金については、本基準において、「預金等受入機関に係る検査マニュアル」又は「金融商品に係る会計基準」に準拠して、適切な額の引当金計上を求めているところであるが、以下のような場合に、これらの簡便法の適用が認められるかの検討を行ったが、以下のような見積り方法は、「預金等受入機関に係る検査マニュアル」及び「金融商品に係る会計基準」が認めている範囲内での対応であるとの結論を得た。

いずれにせよ、「預金等受入機関に係る検査マニュアル」又は「金融商品に係る会計基準」に準拠するほか、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣習に従い、貸倒れのリスクが認められる債権については、合理的な額の引当金を計上する必要がある。

- ① 過去のデータ蓄積との関係から、債務者区分ごとの貸倒れ実績を過去3算定期間分把握することが困難な場合に、把握可能な実績を用いること……十分なデータの蓄積がない等合理的な理由が存在する場合は、適切なものと認められる。
- ② 小口の貸付債権が大量に存在する場合に、延滞状況等の基準に基づきグルーピングして貸倒れリスクの見積りを行うこと……多数の同種、小口の貸付金、例えば、住宅ローン等については、合理的な基準によりグルーピングを行い、グルーピングごとの貸倒れ実績率により貸倒れリスクの見積りを行うことも認められる。

#### (7) 投融資損失引当金

石油公団においては、海外及び本邦周辺の海域における石油等の探鉱等に対し、出資又は貸付けにより資金を供給する業務を実施している。このような投融資については、石油等の探鉱期間中は引当金を計上しない取扱いとし、探鉱の結果が判明した時点において将来キャッシュ・フローに基づき所要の引当金を計上する会計処理を行っている

の説明を受けた。

一般に石油等の探鉱プロジェクトは極めてリスクの高い事業であり、当該プロジェクトに投下された資金は、「研究開発費に係る会計基準」に準拠して費用処理を行う必要はないかの観点から検討を行った。

石油公団の投融資先であるプロジェクト会社では、投下した事業費を探鉱の結果が判明する時点まで資産計上し、生産に至った場合は生産高比例法等による償却、あるいは不成功の場合はその期の損失金として処理する会計処理が行われている。

また、石油公団における実務処理の状況について詳細に聴取したところ、①プロジェクト会社の財務処理については会計監査人の監査を受けていること、②探鉱期間は長くても5年程度であり、その中でもいくつかの段階に区分し、次の段階に進むべきかどうかの審査を実施していること、③探鉱段階であっても、終結を視野に入れた査定を行っており、11年度決算においては、探鉱中の4社について投融資損失引当金の計上を行っているとのことであった。

以上の諸点を踏まえ検討した結果、現行の石油公団の会計処理は妥当であろうとの結論に到達した。ただし、探鉱期間中を条件として一律に取り扱うのではなく、石油公団の実際の会計処理にも見られるように、探鉱期間中であってもリスク評価を行い、毀損のおそれが強いものについては、引当金の計上を行う必要があるとの結論を得た。

#### (8) 特別法上の引当金等

特殊法人等の本来の貸借対照表には、特殊法人等の設立法や財務会計省令等の規定に基づき、特別法上の引当金等を計上しているものがあり、このような特殊法人等に特有な特別法上の引当金等の計上の適否について検討を行った。全ての特殊法人等について検討を行うことは困難なため、行政コスト計算書の試作を依頼した4法人を中心に検討を行ったところ、特殊法人等の業務の特性等から、当該引当金等の計上の必要性も認められるところであるが、当該引当金への繰入額は、多くの場合収益の一定割合の繰入れや利益の範囲内での繰入れとなっており、企業会計上の引当金の要件である負債性が認められないものであった。

一方、行政コスト計算書は、特殊法人等が民間企業として活動を行っているとは仮定した場合の財務書類であり、かつ、現行の財務諸表も並行して作成されることから、本指針においては、民間企業と同様に、負債性が認められる場合に限り、このような特殊法人等に特有な引当金等の計上を認めることとし、負債性が認められない場合は、計上しない取扱いとした。

#### (9) 研究開発法人への政府出資

研究開発法人では、政府からの出資金を用いて、研究開発の業務を実施している。そして、研究開発の成果は、無形のノウハウ等であり、企業会計原則が研究開発費を繰延資産として計上することを認めないこともあり、貸借対照表に資産として計上することが困難となっている。

このため、研究開発法人の多くは、累積欠損金を抱えている状況にあり、研究開発費として使用された出資金については、貸借対照表上見合いの資産科目が存在しないこと、及び研究開発費として支出された部分は、支出された時点で既に行政コストとして認識されていることから、行政コスト計算の政府出資金等に係る機会費用の計算において、累積欠損額を控除した後の資本金とすべきではないかとの観点から検討を行った。

また、研究開発法人とは逆に利益を内部留保している法人について、当該内部留保利益は本来は国民に配当されるべき性格のものであり、一旦配当が行われ再度出資されたとの考え方の整理を行い、内部留保利益を資本金とみなして機会費用の計算基礎に含める必要がないかについても検討を行った。

議論の結果、研究開発法人の会計上の実態に着目すれば累積欠損金を控除した後の資本金を基準として機会費用を計算することにも一定の合理性が認められるが、研究開発法人についてのみ特別な取扱いとする合理的な説明が困難であること、また内部留保額を加えることとなれば、経営努力を行った特殊法人等が経営努力を行わなかった特殊法人等に比して行政コストが増大する結果になるという問題が生ずること等から、累積欠損金の控除又は内部留保額の加算はいずれも行わないこととした。

なお、このような会計処理の結果、「研究開発費に充てる資金供給を出資金により行っていること等についての議論を喚起するきっかけにもなろう。」との観点から、累積欠損金を控除しない処理としたものである。

#### (10) 非課税とされている固定資産税の取扱い

特殊法人等においては、公共性の高い業務を担っているため、業務用の固定資産について、固定資産税が非課税とされている場合がある。このような非課税とされている固定資産税については、行政コスト計算の機会費用に加算する必要があるかについて検討を行った。

非課税とされている固定資産税の取扱いについては、固定資産の利用目的から公共性が高いと認められる場合に限って非課税とされており、特殊法人等が保有する固定資産が網羅的に非課税とされているものではないこと、民間企業においても非課税とされている場合があること等から、機会費用に加算する必要はないとの意見があったが、他方、固定資産税は個々の客体に着目して非課税の整理が行われており、特殊法人等の間でも、統一的な固定資産税の負担とはなっていないことから、行政コストとして認識することが必要との意見もあった。

このような意見を踏まえ検討を深めたが、現行の制度を前提としたコスト認識が適当との整理を行い、非課税とされている固定資産税については、機会費用に加算しない取扱いとした。

#### (11) 貸付受入金の科目

公庫は、貸付実行(金銭消費貸借契約締結)をもって貸付金の全額を借入者に資金交付することはせず、借入対象事業等の進捗に応じて、その都度貸付資金を交付する方式を

採っている。このため、公庫の現行の貸借対照表においては、貸付実行額を貸付金として資産の部に計上するとともに、貸付資金の未交付額については、貸付受入金として負債の部に計上されている。

これは、金銭消費貸借契約が要物契約であり、その成立には金銭の引渡しが必要となるが、公庫においては資金使途の確認や債権保全上の必要から、貸付実行と同時に貸付資金の全額を借入者に交付しない場合があり、その際、貸付金の全部又は一部を借入者名義の貸付受入金として受け入れる形を採ることにより金銭消費貸借契約の成立について問題が生じないようにしているためである。

民間企業の財務諸表には貸付受入金の科目は見られないことから、仮定貸借対照表における表示方法について検討を行った。議論の結果、公庫の貸付業務の実態を踏まえ、貸付受入金については、未貸付額の科目により資産の部に貸付金の控除項目として表示するとともに、その旨を注記において説明することが適当との結論を得た。

(注) 補論は、13年1月から6月までの審議における論点等をまとめたものである。