第１章　特別会計制度

１．国の会計制度の仕組み　～一般会計と特別会計～

(1)予算単一の原則と区分経理

国の会計は、毎会計年度における国の施策を網羅して通観できるよう、単一の会計（一般会計）で一体として経理することが、財政の健全性を確保する見地からは望ましいものとされています。これを予算単一の原則（単一会計主義）と言います。

しかしながら、国の行政の活動が広範になり複雑化してくると、場合によっては、単一の会計では国の各個の事業の状況や資金の運営実績等が不明確となり、その事業や資金の運営に係る適切な経理が難しくなりかねません。このような場合には、一般会計とは別に会計を設け（特別会計）、特定の歳入と特定の歳出を一般会計と区分して経理することにより、特定の事業や資金運用の状況を明確化することが望ましいと考えられます。

以上の趣旨から、我が国の会計は、「財政法」（昭 22 法 34）の規定において、一般会計の他に、特定の歳入・特定の歳出をもって一般会計とは経理を別にする特別会計を設置することとしています。

＜参照条文＞　財政法
第 13 条第 1 項　国の会計を分つて一般会計及び特別会計とする。

（注）1 つの特別会計の中でも、さらに区分して経理する方が適切な場合には、それらを「勘定」として区分しています。

(2) 特別会計の設置要件

特別会計の具体的な設置要件について、財政法第 13 条第 2 項は、次の場合に限って可能としています。すなわち、国が
①　特定の事業を行う場合
②　特定の資金を保有してその運用を行う場合
③　特定の歳入をもって特定の歳出に充て一般の歳入歳出と区分して経理する必要がある場合
に限って、法律で定めることで、特別会計の設置を認めています。

＜参照条文＞　財政法
第 13 条第 2 項　国が特定の事業を行う場合、特定の資金を保有してその運用を行う場合その他特定の歳入を以て特定の歳出に充て一般の歳入歳出と区分して経理する必要がある場合に限り、法律を以て、特別会計を設置するものとする。

(3)特別会計の設置、管理及び経理の基本理念

特別会計の設置、管理及び経理については、我が国の財政の効率化及び透明化の取組を不断に図るため、「特別会計に関する法律」（平 19 法 23。以下「特別会計法」といいます。）第 1 条の２において、基本理念として以下の事項が規定されています。

①　経済社会情勢の変化に的確に対応しつつ、最も効果的・効率的に事務・事業を実施。

② 区分経理の必要性を不断に見直し、存続の必要性がない場合は一般会計へ統合するとともに、特別会計の歳出の財源となる租税収入についても一般会計の歳入へ計上し、国全体の財政状況の総覧性を確保。

③ 特別会計における区分経理が必要な場合においても、経理の区分の在り方について不断に見直し。

④ 必要以上の資産を保有しないよう、剰余金の適切な処理等の措置。

⑤ 財務に関する情報を広く国民に公開。

令和３年度においては、経過的なものも含めて 13 の特別会計が設置されています。

図 1-1　特別会計（令和３年度）

- 交付税及び譲与税配付金特別会計（内閣府、総務省及び財務省）
- 地震再保険特別会計（財務省）
- 国債整理基金特別会計（財務省）
- 外国為替資金特別会計（財務省）
- 財政投融資特別会計〈3〉（財務省及び国土交通省）
- エネルギー対策特別会計〈3〉（内閣府、文部科学省、経済産業省及び環境省）
- 労働保険特別会計〈3〉（厚生労働省）
- 年金特別会計〈6〉（内閣府及び厚生労働省）
- 食料安定供給特別会計〈7〉（農林水産省）
- 国有林野事業債務管理特別会計 ※経過特会（農林水産省）
- 特許特別会計（経済産業省）
- 自動車安全特別会計〈4〉（国土交通省）
- 東日本大震災復興特別会計（国会、裁判所、会計検査院、内閣、内閣府、デジタル庁、復興庁、総務省、法務省、外務省、財務省、文部科学省、厚生労働省、農林水産省、経済産業省、国土交通省、環境省及び防衛省）

（注）　〈　〉は勘定数、（　）は所管府省を表します。

■ 特別会計制度の創設以来の経緯

我が国の特別会計制度は、明治 23 年の第 1 回帝国議会開会を前に、明治 22 年の「会計法」の制定により、発足しました（それ以前の明治初期には、一般会計の前身である「常用部」のほか、特別会計の前身である「別途会計」が設けられていました。最初の「別途会計」は、明治 2 年、造幣局が設置されたのが最初です）。

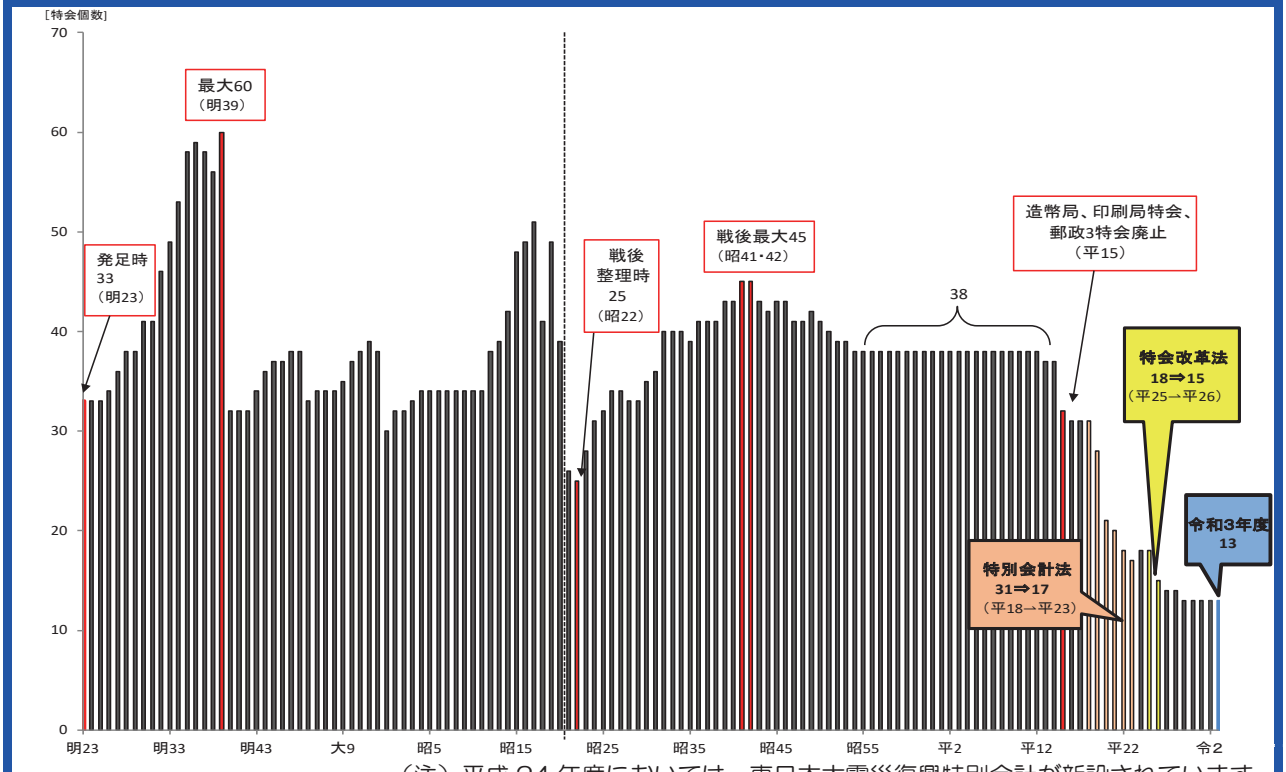
＜参照条文＞　旧会計法
第 39 条　特別ノ須要ニ因リ本法ニ準拠シ難キモノアルトキハ特別会計ヲ設置スルコトヲ得
2　特別会計ヲ設置スルハ法律ヲ以テ定ムヘシ

明治 23 年度予算においては、33 個の特別会計が設置されました。その後、戦前財政においては、特別会計の増加傾向が見られ、そのピークの明治 39 年には、60 個の特別会計がありました。その大きな部分を占めたのは各帝国大学や師範学校などの高等教育機関に関するものであり、その数は、明治 39 年で 34 特別会計を数えていましたが、明治 40 年に、それらは「東京帝国大学」、「京都帝国大学」及び「直轄諸学校及び帝国図書館」の 3 特別会計にまとめられています。その後、戦争の激化に伴い、再び特別会計の数は増加しました。

戦後、新たに「財政法」が制定され、特別会計は一旦整理されますが、その後、我が国の財政需要の拡大と行政の多様化等に伴い、特別会計の新設と改廃が行われ、その総数は次第に増加していきました。しかし、昭和 40 年代半ば以降、特別会計の設置は抑制的に行われており、その総数は減少しています。特に、昭和 50 年代以降は、昭和 59 年度に特許特別会計、60 年度に登記特別会計が設けられたことを最後に平成 23 年度まで新設の特別会計はありません。なお、平成 24 年度において東日本大震災復興特別会計が新設されています。

＜参照条文＞　財政法
第 13 条　国の会計を分つて一般会計及び特別会計とする。
2　国が特定の事業を行う場合、特定の資金を保有してその運用を行う場合その他特定の歳入を以て特定の歳出に充て一般の歳入歳出と区分して経理する必要がある場合に限り、法律を以て、特別会計を設置するものとする。

図 1-2　特別会計の数の推移



（注）平成 24 年度においては、東日本大震災復興特別会計が新設されています。

■ 諸外国の会計制度

それぞれの国ごとに予算制度が異なるため単純な比較はできませんが、諸外国においても、特別会計のように基本的な会計と区分して経理される会計など、何らかの形で収支を分ける制度が見られます。

アメリカ

○　一般的目的のために資金を経理する「連邦資金」と、社会保険等の特定のプログラムを遂行する多数の「信託資金」に区分。

○　なお、「統合予算」と言われるものは、これらの資金に係る収支のほか、米国輸出入銀行などの公企業も含めた収支を全て一本化して説明するために、議会に対する勧告としての性格を有する「大統領予算教書」で作成される資料を指す。

イギリス

○　租税収入等を財源として経常的支出をまかなう「統合国庫資金」と財政資金等の貸付け、国債発行・償還機能を有する「国家貸付資金」を中心に構成。そのほか「国民保険基金」等が別に存在。

ドイツ

○　すべての収入及び支出は、連邦予算に計上するのが原則。

○　ただし、他の連邦財産と区別され管理運営される連邦特別財産が存在。

フランス

○　わが国の一般会計に相当する「一般会計」のほか、特定の歳入をもって特定の歳出に直接充当させる「付属予算」及び「特別勘定」が存在。

（注）財政制度等審議会特別会計小委員会　平成 17 年 10 月 18 日の資料を基に作成。

なお、上記の諸国では、我が国の特別会計歳出の約半分を占める国債整理基金特別会計に相当するものの大部分は、国庫の資金繰りの問題として、そもそも予算計上されていない点に留意が必要です。

2．特別会計と一般会計の相違点

(1) 予算編成・国会審議等における扱いについて

我が国の憲法は、財政処理の一般原則として「国の財政を処理する権限は、国会の議決に基いて、これを行使しなければならない。」（第 83 条）と規定するのみで一般会計と特別会計を分けていないほか、内閣の予算作成・提出権、予算の国会議決（第 86 条）や決算の検査（第 90 条）などの規定においても、一般会計と特別会計は、特段区別されていません。

財政法も、一般会計と特別会計を並列的に規定しており（第 13 条第 1 項）、法律で異なる定めを設ける場合以外は、特別会計も一般会計と同様の扱いをすることとされています。

こうしたことから、特別会計も一般会計と同様、予算の編成に当たっては、各省庁の概算要求を受けて財務省が査定を行うとともに、一般会計とあわせて国会に提出し、審議、議決を経て予算として成立することになります。

また、予算の執行、決算提出、会計検査院の検査などについても、基本的に一般会計と同様の手続きを経ることとされています。

つまり、特別会計は、予算編成上の扱いや国会審議における扱いにおいて、一般会計との間に基本的に違いはありません。

(2) 一般会計とは異なる財務会計処理

ただし、特別会計の事務・事業の性格に応じて、一般の歳入歳出とは異なる財務会計処理が必要な場合があり、財政法上も、法律で異なる定めを設ける場合は、特別の財務会計処理を行うことができることとされています。

＜参照条文＞　財政法

第 45 条　各特別会計において必要がある場合には、この法律の規定と異なる定めをなすことができる。

一般会計と異なる特別会計の主な財務会計処理として、以下が挙げられます。

① 歳入歳出規定

一般会計はその歳入歳出の範囲が限定されないのに対し、特別会計は、一般会計から区分して経理するという性格上、歳入歳出が一定の範囲に限定されることとなります。そこで、特別会計法には、それぞれの特別会計の区分経理の対象となる歳入歳出を具体的に定める規定が設けられています。例えば、食料安定供給特別会計の食糧管理勘定は、主要食糧及び輸入飼料の売渡代金を主な歳入、主要食糧及び輸入飼料の買入代金や食糧管理費を主な歳出とすることが特別会計法に定められています（特別会計法第 127 条第 2 項）。また、一般会計からの繰入れについては、無条件に認めてしまうと、特別会計を一般会計から区分して経理するという本来の趣旨に合わなくなることから、予め、一般会計からの繰入れの対象となるべき経費が、特別会計法の各特別会計の章において定められています。

② 借入金の借入れ等と公債の発行

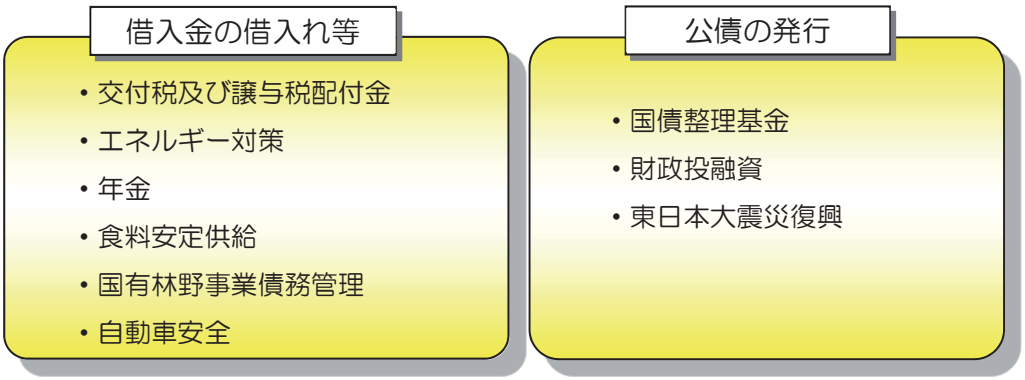
特別会計は、

- 不測の保険事故等により一時的に保険給付の財源に不足を生ずる場合
- 国債の償還に充てるため借換債を発行する場合

など、歳入歳出の状況によっては会計外からの資金調達が必要な場合が考えられます。

事業の性質上、借入金の借入れ等や公債の発行が必要な特別会計については、特別会計法の各特別会計の章において借入金等の対象となるべき経費を規定し、その限度額については予算をもって国会で議決を経なければならないとされています。

図 1-3　令和３年度当初予算において借入金の借入れ等や公債の発行を計上している特別会計



（注）　借入金の借入れ等については、証券の発行によるものも含まれます。

③ 剰余金の処理

国の決算においては、歳入額から歳出額を引いた差額を剰余金（歳入歳出差額、歳計剰余金）と呼びます。この剰余金は、国の会計上生じる歳入歳出の差額であって、使途の自由な余ったお金というわけではありません。一般会計及び特別会計の決算において剰余金が生じた場合には、財政法や特別会計法で規定された一定のルールの下、適正に処理することとされています。

一般会計については、その歳入歳出の範囲が特定されていないため、歳入歳出の差額である剰余金は、財政法において、翌年度に繰り越して使用する金額や地方交付税等の精算に充てる金額を除いた額のうち、２ 分の １ 以上の金額を翌々年度までに公債等の償還のための財源に充てることを規定しています。

＜参照条文＞　財政法

第６条　各会計年度において歳入歳出の決算上剰余を生じた場合においては、当該剰余金のうち、二分の一を下らない金額は、他の法律によるものの外、これを剰余金を生じた年度の翌翌年度までに、公債又は借入金の償還財源に充てなければならない。

２　前項の剰余金の計算については、政令でこれを定める。

（財政法第６条第２項に基づく政令のうち、主なもの）

＜参照条文＞　予算決算及び会計令（昭 22 勅 165）
（剰余金の計算）
第 19 条　財政法第六条に規定する剰余金は、当該年度において新たに生じた剰余金から次の各号に掲げる額の合算額を控除してこれを計算する。
一　翌年度に繰り越した歳出予算の財源に充てるべき金額
二　当該年度における所得税及び法人税の収入額のそれぞれ百分の三十三・一、酒税の収入額の百分の五十並びに消費税の収入額の百分の十九・五に相当する金額の合算額が当該年度における所得税及び法人税の収入見込額のそれぞれ百分の三十三・一、酒税の収入見込額の百分の五十並びに消費税の収入見込額の百分の十九・五に相当する金額の合算額として予算に定められた額を超えるときは、当該超過額

一方、特別会計については、その歳入歳出の範囲が特定されているため、歳入歳出の差額である剰余金は、原則として、国債償還や年金給付など、当該特別会計・勘定の翌年度以降の特定の歳出に充当されるものであることから、特別会計法において、一般会計への繰入れを一律に義務付けることはされていません。

ただし、一般会計の財源として活用可能な剰余金については、できる限り活用するとの趣旨から、特別会計法において、剰余金が生じた場合には、積立金等に積み立てるものを除きその全部又は一部を、一般会計に繰り入れることができる旨の共通ルールを定めています。

＜参照条文＞　特別会計法
（剰余金の処理）
第８条　各特別会計における毎会計年度の歳入歳出の決算上剰余金を生じた場合において、当該剰余金から次章に定めるところにより当該特別会計の積立金として積み立てる金額及び資金に組み入れる金額を控除してなお残余があるときは、これを当該特別会計の翌年度の歳入に繰り入れるものとする。
２　前項の規定にかかわらず、同項の翌年度の歳入に繰り入れるものとされる金額の全部又は一部に相当する金額は、予算で定めるところにより、一般会計の歳入に繰り入れることができる。

（注）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、財政投融資特別会計財政融資資金勘定、東日本大震災復興特別会計については、一般会計繰入れに関する規定は適用しないこととされています。

④　積立金等

特別会計には、年金や地震再保険など各年度の保険料等の収入額と給付費等の支出額にミスマッチが生じる事業を経理し、このミスマッチを年度を越えて調整する必要があるものがあります。こうした場合、一会計年度内に支出せず、剰余金のうち必要な金額を積立金として積み立て、一般の現金と区分して保有、運用される「特別の資金」を保有することが、円滑かつ効率的な財政運営に資する場合があります（その名称が積立金、国債整理基金、雇用安定資金等様々であることから、以下では、「積立金等」と呼びます）。

＜参照条文＞　財政法
第 44 条　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。

（注）一般会計においても、より効率的な財政運営が可能となる場合には、特別会計と同様、法律に規定した上で、「特別の資金」を保有することが認められています（一般会計に設置された「特別の資金」としては、例えば、国税の収納金について、過誤納金の還付金等を払い戻した実額で整理収納することとするための国税収納金整理資金（「国税収納金整理資金に関する法律」（昭 29 法 36））等が挙げられます）。

⑤　支払元受高制度

支払元受高とは、支出に当たり、その支払の財源に供し得る現金の残高のことで、各特別

会計においては、特別会計ごとの支払元受高を超えて支出することはできないことが規定されています。

＜参照条文＞　特別会計に関する法律施行令（平 19 政 124）
（支払元受高）
第 13 条　各特別会計（国債整理基金特別会計を除く。）においては、当該年度の収納済歳入額、法第十五条第一項の規定による一時借入金、融通証券の発行による収入金及び繰替金、同条第三項の規定による繰替金並びに同条第五項の規定による繰替金をもって支払元受高とし、歳出を支出するには、この支払元受高を超過することができない。

このため、各特別会計は、支払に供する現金に不足が生じる場合も、一般会計及び他の特別会計からの資金の融通を受けずに、自己の負担において一時借入金の借入れ等を行うことで、支払に必要な現金を調達しなければならず、特別の歳入と特別の歳出を区分して経理するとの特別会計制度の趣旨を、資金繰りの面からも補完する仕組みとなっています。

⑥　その他（一時借入金等、弾力条項など）

特別会計には上記のほか、

- 一時的な資金不足に対応するための一時借入金等の制度
- 特別会計の事業量の増加等に応じて経費を増額する必要がある場合に、収入の増加を確保することができる範囲内で支出の増加を認める弾力条項制度

などがそれぞれの特別会計の性質に応じて設けられています。

3．特定財源について

（1）　特定財源とは何か

特定財源とは、一般に、特定の歳出に充てることとされている特定の歳入を指します。明確な定義があるわけではありませんが、特定財源には、いわゆる目的税を含め次のような種類があります。

図 1-4　特定財源の種類（令和３年度当初予算）

①　税法で使途が特定されているもの（いわゆる目的税等）
- 電源開発促進税
- 消費税

② 譲与税法で使途が特定されているもの
- 航空機燃料税（地方譲与分）

③ 特別会計法等で使途が特定されているもの
- 石油石炭税
- 自動車重量税（一部）
- 復興特別所得税
- 日本中央競馬会納付金
- 国際観光旅客税
- 航空機燃料税（地方譲与分を除く）
- 牛肉等関税
- 交通反則者納金
- 電波利用料

等

（2）　特定財源と特別会計との関係

特定財源と特別会計は別個の概念ですが、特定の歳入をもって特定の歳出に充てることにより、安定的な財源を確保することを目的として設置された特別会計もあります。

例えば、エネルギー対策特別会計においては、電源開発促進税及び石油石炭税を、一般会計経由で必要額を特別会計に繰り入れ、電源開発促進税は電源立地対策、電源利用対策及び原子力安全規制対策、石油石炭税は燃料安定供給対策及びエネルギー需給構造高度化対策の財源として使用しています。

特定財源は、①受益者や原因者に直接負担を求めることに合理性がある、②一定の歳出につき安定的な財源を確保できる、などの意義がある一方、①財政が硬直化するおそれがある、②歳入超過の場合に資源が浪費されたり余剰が生じたりするおそれがある、などの弊害もあることから、特別会計のあり方を考える際には、この特定財源にも十分に留意する必要があります。

なお、平成 25 年 11 月 15 日に成立した「特別会計に関する法律等の一部を改正する等の法律」（平 25 法 76。以下「特会改革法」といいます。）第 1 条の 2 において、特別会計の設置、管理及び経理の基本理念として、「租税収入が特別会計の歳出の財源とされる場合においても、当該租税収入が一般会計の歳入とされた上で当該特別会計が必要とする金額が一般会計から繰り入れられることにより、国全体の財政状況を一般会計において総覧することが可能とされること」と規定されています。