

## 特別会計等財務書類の作成ガイドライン

### 【提出書類等（特別会計等財務書類）】

公会計貸借対照表（平成 10 年度決算、平成 11 年度決算、平成 12 年度予算ベース）

公的サービス・コスト負担計算書（同上）

公会計資金収支計算書（同上）

注記事項

附属明細書（同上）

補足資料（同上）

連結対象特殊法人等がある特別会計は、平成 10 年度決算に基づく公会計連結財務諸表

# 目 次

1	ガイドラインの意義と目的	1
2	作成要領	2
3	公会計貸借対照表	4
(1)	意義	4
(2)	表示方法	4
(3)	作成方法	4
(4)	平成10年度以前に発生した事象に係る持分の部の処理方法について	4
(5)	平成11年度末及び平成12年度末公会計貸借対照表の作成方法について	5
(6)	資産の部	5
(7)	負債の部	9
(8)	持分の部	11
4	公的サービス・コスト負担計算書	14
(1)	機能	14
(2)	意義	14
(3)	表示方法	15
(4)	作成方法	15
5	公会計資金収支計算書	19
(1)	資金収支の定義	19
(2)	資本収支勘定	19
(3)	経常収支勘定	19
(4)	作成方法	19
6	その他の作成書類等について	22
(1)	注記事項	22
(2)	附属明細書	23
(3)	補足資料	27
7	公会計連結財務諸表の作成	28
(1)	公会計連結財務諸表作成の意義と目的	28
(2)	作成方法	28
(3)	連結対象	28
(4)	持分法の適用	29
(5)	事業区分の方法	29
(6)	公会計連結財務諸表の作成方法	29
(7)	連結手続	29

8	公会計に固有の会計処理に係る論点整理.....	31
(1)	当該ガイドラインの基本的考え方と制約条件.....	31
(2)	「財源」(公会計貸借対照表)と「財源措置」(公的サービス・コスト負担計算書).....	31
(3)	一般会計からの繰入金の会計処理.....	31
(4)	一般財源による資本形成の会計処理.....	32

## 1 ガイドラインの意義と目的

当該ガイドラインは、公会計の特殊性に十分配慮しつつ、企業会計的手法を導入することを通じ、公会計貸借対照表、公的サービス・コスト負担計算書等（以下、「特別会計等財務書類」という）を作成する上で、実務的に必要な統一的指針を解説するものである。政府は、当該ガイドラインに沿って特別会計等財務書類を作成し、これを国民に開示することが望ましい。また、当該ガイドラインは、特別会計以外の公共部門（国の一般会計、特殊法人等、地方公共団体等）における公会計上の処理方法としても参考となり得るものである。

当該ガイドラインに従って作成される特別会計等財務書類に関し、最も強い利害関係を有する利用者は、納税者、有権者等現役世代の他、将来世代を含む「国民」である。国民は、納税を通じて国に経済資源の運用を委託し、他方、国は国民から預かった経済資源を受託財産として管理・運用し、いわば信託法上の受託者としての義務と責任を負う。即ち、国民は、納税を通じて、いわば信託法上の信託者の地位に立つと同時に、国政運営の結果である世代間にわたる国の負債につき一種の連帯責任を負っているとも言える。しかし、従来の官庁会計によっては、国の財政状況を十分に把握することができず、財政面から国政運営を監視（モニタリング）するという国民のニーズに応えられなかったという問題がある。そこで、当該ガイドラインにおいては、特別会計等の経済的実態に関する情報を国民に対して適切に開示することを通じ、政府の意思決定及び政策形成を可能な限り国民の利益の方向性に合致させることを最重要の目的として位置付けている。

将来のあるべき公会計制度の確立に向けて、今後、中・長期的な視野に基づく議論を展開し、その理論的基礎となるべき「公会計概念フレームワーク」を構築していく必要がある。但し、今回、特別会計等財務書類を極めて短期間に作成するに当たり、種々の制約条件が存在することに鑑みれば、上記公会計概念フレームワークと理論的整合性がとれない会計処理方法を一部採用することもやむを得ない。その意味では、今後、特別会計等財務書類の作成や公会計に関する議論の進展を踏まえ、必要に応じて当該ガイドラインを変更し、または新たなガイドラインを示すこととしたい。

## 2 作成要領

- (1) 最も強い利害関係を有する利用者である国民の視点に立ち、一般国民が理解しやすい形式により資料を作成することに重点を置く。
- (2) 特別会計等財務書類（公会計貸借対照表、公的サービス・コスト負担計算書、公会計資金収支計算書等）における作成単位及び事業の区分は、別添資料に従って作成することとする。なお、不都合が生じる場合には、別途、相談をすること。
- (3) 連結対象範囲の判断上、公会計連結財務諸表の作成が必要と認められる特別会計については、(2)の特別会計等財務書類の他、特殊法人等を連結した公会計連結財務諸表（連結公会計貸借対照表、連結公的サービス・コスト負担計算書）を作成する。
- (4) 特別会計等財務書類は、平成 10 年度決算、平成 11 年度決算、平成 12 年度予算ベースにより 3 ヶ年分を作成する。なお、理論上は、平成 10 年度期首の公会計貸借対照表を作成の上、同年度の公的サービス・コスト負担計算書及び期末の公会計貸借対照表を作成するのが合理的であるが、今回の作業においては、既に平成 10 年度期末の公会計貸借対照表の基礎データが整備されていることに鑑み、同年度期首の公会計貸借対照表は作成しないこととする。平成 10 年度公的サービス・コスト負担計算書については、同年度決算書を組替えることを基本としつつ、これに非資金取引項目への繰入額を計算して作成する。作成方法は、原則として発生主義によるものとし、例外的に発生主義の適用が困難な項目については、その理由を注記として示す。但し、出納整理期間中の現金の受払は、未払金・未収金として計上するのではなく、現金の受払終了後の金額を計上する。
- (5) 為替レートは法令により定めがある場合を除き、年度末のレート（決算日レート）とする。なお、為替レートの換算方法が法令により定められている場合には、その内容、根拠条文について注記として記載すること。
- (6) 各科目については、千円単位（千円未満四捨五入）で表示することとし、各特別会計固有の名称がある場合は、その内容をできるだけ分かりやすい形で表示するか、注記として科目の内容について説明を加えること。
- (7) 当該ガイドラインに記載のない事項については、その事象の公会計上の特殊性を踏まえつつ、企業会計原則、独立行政法人会計基準及び注解等（以下、「企業会計原則等」とする）を勘案して会計処理を行う。なお、そのような処理を行った場合には、その旨を注記する。また、特に疑義がある場合には、別途、相談すること。
- (8) 当該ガイドラインは特別会計等の経済的実態に関する情報を適切に開示することを目的としており、その関連において重要性の高い項目については、より厳格な会計処理及び表示を行うこと。
- (9) 資産、負債及び持分、財源措置、収益及び費用は、総額によって記載することを原則とし、資産の項目と負債または持分の項目、もしくは財源措置または収益の項目と費用の項目を相殺することによって、その全部または一部を公会計貸借対照表及び公的サービス・コスト負担計算書等から除去してはならない。

(10) 3 か年分の特別会計等財務書類を作成するに当たっては、事業区分、会計処理等、首尾一貫したものを継続して採用しなければならない。なお、やむを得ず変更がなされた場合には、その旨、理由及び影響を注記する。

### 3 公会計貸借対照表

#### (1) 意義

公会計貸借対照表は、「資産」、「負債」、及びその残余（「資産」 - 「負債」）としての「持分」をその構成要素とし、政府の財務状態に関するストック情報を表示する。

#### (2) 表示方法

公会計貸借対照表は、資産の部、負債の部及び持分の部に区分する。流動・固定の分類は行わないこととするが、可能な限り流動性配列法により表示する。

債権・債務の各項目については、総額を計上する。なお、その内訳として「国（一般会計、特別会計〔資金を含む〕）に対するもの」、「特殊法人等に対するもの」及び「国・特殊法人等に対するもの以外」に分類し、これを注記する（「国に対するもの」、「特殊法人等に対するもの」及び「国・特殊法人等に対するもの以外」の合計額が各項目毎の総額となるように計上すること）。また、「国に対するもの」及び「特殊法人等に対するもの」は、相手会計、特殊法人等の名称（複数ある場合は、それぞれに対する金額）についても注記する。

#### (3) 作成方法

以下の公会計貸借対照表の作成方法は、基本的に大蔵省作成による国の貸借対照表の計上方法を踏襲したが、一部については異なる取扱いとしている。下線を付した部分が当該ガイドラインにおいて新たに追加・変更した項目である。なお、不明な点があれば相談をすること。

#### (4) 平成 10 年度以前に発生した事象に係る持分の部の処理方法について

公会計貸借対照表の作成に当たり、持分の部の処理方法については、理論上、持分の部の各細分類毎に、特別会計設置時からの会計処理累計額を基礎として計上すべきとも考えられる。しかし、現実には、過去、貸借対照表を作成してこなかった特別会計も多数存在することから、当該ガイドライン上、次のような簡便な処理方法を採用することとする。なお、いずれの作成方法を採用したのかについて、注記する。

過去、毎期の決算において貸借対照表等を作成してきた特別会計

当該ガイドラインに従って各資産・負債項目の洗替えを行った上で、これを基礎としつつ、作成済みの貸借対照表の資本の部の各項目を勘案し、持分の部を細分類する。それが困難な項目については、持分の部 その他調整差額として計上することとする。

過去、貸借対照表等を作成してこなかった特別会計

当該ガイドラインに従って、平成 10 年度決算による期末公会計貸借対照表（資産の部及び負債の部）を作成の上、平成 10 年度以前の持分の変動であっ

て細分類が困難な項目については、便宜的に全て持分の部 其他調整差額として計上することとする。

(5) 平成 11 年度末及び平成 12 年度末公会計貸借対照表の作成方法について

平成 11 年度決算、平成 12 年度予算に基づいて公会計貸借対照表を作成するにあたっては、原則として平成 10 年度決算の結果を基礎として当該ガイドラインに従って作成する。

(6) 資産の部

資産とは、過去の事象の結果として、特定の経済主体が支配するものであって、-a)将来の経済的便益(将来キャッシュ・フロー)が当該経済主体に流入すると期待される資源、または、-b)当該経済主体の目的に直接もしくは間接的に資する潜在的なサービス提供能力を伴うもの(計算擬制項目)をいう。

なお、今回の作業においては、原則、国が所有主体となるもののみを計上する(従って、地方公共団体に対する補助金で地方公共団体の資産となるものは計上せず、地方公共団体からの負担金等により形成される資産で国の資産となるものは計上)

現金・預金

出納整理期間終了後の日銀預金・銀行預金・手持ち現金等を計上する。表示上は政府預金、資金運用部預託金及びその他現預金に分類する。

- ・ 政府預金には日銀預金額を計上する。
- ・ 資金運用部預託金には資金運用部に対する預託金を計上する。
- ・ その他現預金は日銀預金・資金運用部預託金以外の現預金(手持ち現金、市中銀行預金、外為特会の金地金等)を計上する。

債権

債権は、売掛金、未収金、未収収益、貸付金、前払金、前払費用、罰金等、その他の債権に区分する。

- ・ 売掛金及び貸付金(元本)は「債権現在額総計算書」等を参考として計上する。なお、「特殊法人に対するもの」及び「国・特殊法人等に対するもの以外」の計上額が、「債権現在額総計算書」の計上額と異なる場合は、その理由を注記すること。
- ・ 未収金及び未収収益は一括して計上し、未収税及びその他の未収金等に区分する。
- ・ 前払金及び前払費用は一括計上し、継続費・国庫債務負担行為等の既支払額及び前金払・概算払に区分して計上する。継続費・国庫債務負担行為等の既支払額は、将来的に国の資産となるべき事業(直轄の事業等)で未完成または未完了のものを計上し、どのようなものであるか(複数ある場合にはそれぞれに対する金額)を注記する。但し、国有財産、物品、建設仮勘定等の資産として計上されるものを除く。



前金払・概算払については、前金払・概算払に見合う履行が行なわれていない経費を計上する。

- ・ 罰金等は「国の債権の管理等に関する法律」第3条 に該当する債権で、各年度末における未収額を計上する。
- ・ その他の債権は、上記以外の債権であって、資産の定義に該当するもの(特殊法人等に運用寄託した積立金で有価証券等により運用されているもの等)を計上し、どのような債権であるか(複数ある場合はそれぞれに対する金額)を注記する。
- ・ 貸倒引当金は、全ての債権を対象として計上する。具体的には、個別またはグループ毎に債権の回収可能性を見積もり、回収に疑いのある金額についてその回収不能見積り額を貸倒引当金として計上する。例えば、回収期限を6ヶ月以上経過して入金がない債権を対象にして、合理的に回収可能性を見積ることのできる金額以外は、貸倒引当金を計上する。なお、計算方法を注記すること。

#### 有価証券

有価証券は、証券取引法第2条の有価証券のうち、政府が売却ないし運用の目的で保有しているものをいい、「国有財産」である有価証券、運用目的の有価証券に区分して表示する。

- ・ 「国有財産」である有価証券とは、「国有財産増減及び現在額総計算書」に計上されている有価証券のうち売却目的で保有しているものをいう。
- ・ 運用目的の有価証券とは、「国が資金又は積立金の運用及びこれに準ずる目的のために臨時に所有するもの(国有財産法第2条 但書)」をいう。
- ・ なお、供託された有価証券及び入札保証金等の一時的に預かっているものは除く。
- ・ 有価証券の計上額は、原則として銘柄毎に取得価額と時価とのいずれか低い金額で計上する(低価法による計上)。但し、市場価格による時価の測定が困難な場合には、純資産額法等に基づく実質価額を時価とする。
- ・ なお、有価証券の期末時点における取得価額総額と時価総額を注記する。

#### 棚卸資産

棚卸資産は、期末に当該特別会計が所有する作業資産、商品、製品・半製品、仕掛品、原材料、消耗品等を認識の上、取得価額または製造価額等にて計上する。但し、棚卸資産の時価が取得価額を著しく下回る場合には、時価で計上する。また、長期にわたって滞留している棚卸資産や陳腐化が著しい棚卸資産に関しては、価値の減耗額を見積もり、評価損を計上する。計算することができない場合には、その旨と理由を注記する。

## 有形固定資産

有形固定資産は土地（公園等を含む）、立木竹、建物、工作物、機械器具、船舶、航空機、公共用財産（インフラ資産〔公園等を除く〕）用地、公共用財産（インフラ資産〔公園等を除く〕）施設、建設仮勘定・未完成施設等に区分する。

- ・ 土地、立木竹、建物、工作物、船舶、航空機は「国有財産増減及び現在額総計算書」を参考として計上する。
- ・ 機械器具は旧軍財産及びその他の物品（重要物品）に区分する。旧軍財産については「国有財産増減及び現在額総計算書」を参考として計上し、その他の物品（重要物品）については「物品増減及び現在額総計算書」を参考とし、取得価額が 50 万円以上（防衛用品については 300 万円以上）のものを計上する。
- ・ 土地（公園等を含む）については、原則として「国有財産増減及び現在額総計算書」を参考として計上する。但し、土地のうち、売却予定の土地については、販売用不動産として別掲し、その時価総額を注記により開示する。
- ・ 償却資産については、原則として、取得原価を基礎とした定額法による減価償却を行うこととし、耐用年数については（税法上の）「減価償却資産の耐用年数等に関する大蔵省令」を利用する。但し、上記の定額法を適用することが困難な場合においては、国有財産台帳価格改定の際に用いられる時価倍率を乗じた上、定率法による償却也認められる。なお、いずれの場合においても、償却計算方法等を注記すること。
- ・ 公共用財産（公園等を除く）施設・用地としては、例えば道路交通網（橋梁、トンネル等を含む）、上下水道、運河、堤防、港湾、電力供給システム、通信ネットワーク等のインフラ資産がある。当該ガイドラインにおいては、公共用財産の潜在的なサービス提供能力の測定として、過去の事業費の積上げ等の取得原価（または再取得原価）による計算擬制を行った上で、一定の仮定計算に基づく耐用期間にわたって償却費用を帰属配分し、その減価償却累計額を控除する方法による。
- ・ 公共用財産施設に関する具体的な計算方法としては、事業費（用地費等、修繕費等を除く）を累計し、公共用財産施設の取得原価と仮定した上で、定額法によりそれぞれの耐用期間（原則、SNAベース「日本の社会資本〔経済企画庁総合計画局〕」による）にわたり償却を行う。なお、用地費等については、その累計額を公共用財産用地として公会計貸借対照表に計上し、修繕費等については、毎期に経常的支出として処理し、公的サービス・コスト負担計算書に計上する。

- ・ その他、施設・用地の区分のしづらいものや、耐用期間の算定が困難な場合であって、かつ、財政法4条公債（建設公債）の発行によって調達した資金によって公共用財産施設・用地を建設または取得する場合は、現行の国債の60年償還ルールに鑑み、公会計貸借対照表上、60年の定額法により公共用財産施設・用地の減価償却（費用化）を行うことも認める。
- ・ 建設仮勘定・未完成施設等は将来的に国の資産となるべき事業等で、会計年度末における未完成施設等の支払済額を計上する。
- ・ 歴史的遺産には、古代遺跡、芸術品、歴史的建造物等の他、自然遺産（屋久杉、白神山地等）も含まれる。また、天然資源には、再生可能な漁業資源や森林等の他、石油等埋蔵鉱物資源も含まれる。これらの大半は、国（政府）が取得原価ゼロで原始取得したものであることから、売却等による実現可能（決済）価値が得られる場合を除き、備忘価格（例えば、1円）にて資産計上する。

#### 無形資産

無形資産は、地上権、地役権、鉱業権、特許権、著作権、商標権等の他、「国有財産」に該当しないもの（電話加入権等）または（国で使用するために開発した）ソフトウェアに区分する。

- ・ 地上権、地役権、鉱業権、特許権、著作権、商標権等は、「国有財産増減及び現在額総計算書」等を参考に計上する。償却無形資産については減価償却後の価額を計上する。
- ・ 国有財産に該当しないもの（電話加入権等）は、取得価額をもって計上する。
- ・ 国で使用するために国が直接または委託等によって開発した固有のソフトウェアのうち、完成したもの及び開発中のものを開発費に計上し、5年間にわたり定額法により償却を行う。

#### 投資等

投資等は政府出資金、不動産信託受益権等に区分する。

- ・ 政府出資金、不動産信託受益権は、「国有財産増減及び現在額総計算書」を参考として、政府出資額のうち国が政策目的をもって保有しているものを計上する。なお、売却を前提とする株式、物納された有価証券は「有価証券」として計上する。
- ・ 但し、出資先の実質価額、またはその市場価格が取得価額を著しく下回る場合（50%以上、下落の場合）には、強制評価減を行う。
- ・ 出資先に、連結対象の特殊法人等がある場合には、公会計連結財務諸表（連結公会計貸借対照表、連結公的サービス・コスト負担計算書）を作成、または、一行連結（持分法）を適用する。詳細については、「7．公会計連

結財務諸表の作成」を参照のこと。

(7) 負債の部

負債とは、過去の事象から発生した、特定の経済主体の現在の義務であって、-a)これを履行するためには経済的便益(将来キャッシュ・フロー)を伴う資源が当該経済主体から流出し、または、-b)当該経済主体の目的に直接もしくは間接的に資する潜在的なサービス提供能力の低下を招くことが予想されるもの(計算擬制項目)をいう。

貯金

郵貯特会における貯金の残高を計上する。

資金運用部預託金

運用部に預託されている残高を計上する。

買掛金

該当する金額を計上する。

責任準備金

保険特別会計における責任準備金とは、将来の保険金支払等に備えるため、積立てが義務付けられる準備金をいう。その積立額の計算に当たっては、その時々における金利動向等から合理的に予測される市場リスクにも対処し得るような水準で、適正に積立てなければならない。そのような計算を行っていない場合は、現在、当該保険特別会計の貸借対照表上に計上している金額を記載する。なお、いずれの場合においても、注記として、責任準備金の計上方法について、計算根拠とあわせて示すこと。

支払備金(未払保険金)

支払備金とは、既に支払義務が発生している保険金等をいい、年度末現在で支出として計上されていない金額を計上する。なお、将来の保険金支払等に備えるための責任準備金とは異なる。

未経過保険料・再保険料

保険特別会計において当該年度以前に払い込まれた保険料等のうち、次年度以降の期間に係る金額を計上する。

未払金及び未払費用

既に支払義務発生の原因があるにもかかわらず、経費の支払が行なわれていないもので、その金額が合理的に見積もることができるものを計上する(固定金利による利子補給金、補助率差額確定額、決算調整金、収支差補給金の不足額、支払月の関係から翌年度予算において措置される児童扶養手当給付費等)。

未払消費税

納税義務が発生しているにもかかわらず納税が行なわれていない金額を計上

する。

#### 保管金等

供託金及び入札保証金等を計上する。なお、保管金等で計上したものに对应する資産科目を注記する。

#### 前受金及び前受収益

代金等の納入は受けているが、代金の納入に対する義務の履行を行っていない金額及び受入超過額等を計上する。

#### 政府短期証券

外為特会における外国為替資金証券及び食糧特会における食糧証券を政府短期証券として認識し、計上に当たっては、発行価額を基礎として、償却原価法を用いて算定する。

#### 公債

当該特別会計が発行した公債の未償還残高を計上する。

#### 借入金

運用部、簡保特会及び外部からの借入金残高を計上する。

#### 一般会計からの繰入金（建設公債発行対象分）累計額

一般会計からの繰入金のうち建設公債発行対象分は、公会計貸借対照表において「一般会計からの繰入金（建設公債発行対象分）累計額」として負債の部に計上する。具体的には、財政法4条公債（建設公債）の発行対象経費として一般会計から繰り入れられた資金の累計額から、当該特別会計から（当該建設公債償還を目的として）国債整理基金に繰入れた資金（元本分のみ）の累計額を控除することにより、一般会計から建設公債発行対象経費として繰入れられた残高を表示する。

#### 引当金

引当金とは、将来発生する費用または損失であるが、その発生原因が当期以前の事象に起因するものをいい、相当程度の見積もりを用いることによるのみ測定可能となる負債である。引当金は、評価性引当金の性質を有する貸倒引当金等と、負債性引当金の性質を有する債務保証損失引当金、退職給与引当金、賞与引当金、修繕引当金及びその他の引当金に分類される。前者については、資産の部の控除項目として計上され、他方、後者については負債の部に計上される。

- ・ 債務保証損失引当金は個別に損失発現の可能性を考慮し、損失実現予想額をもとに計上する。
- ・ 賞与引当金、修繕引当金等、上記要件に該当する引当金はその内容を示す適切な名称を付して計上する。
- ・ 退職給与引当金は、期末時点における職員の自己都合要支給額の100%を計

上する。

- ・ なお、引当金の計算方法等については、引当金の分類毎に注記する。

#### (8) 持分の部

持分の部においては、大蔵省作成による国の貸借対照表上の処理とは異なる新たな会計処理を実施する。

持分とは、特定の経済主体の全ての負債を控除した残余の資産に対する請求権をいう。即ち、定義上、資産と負債の残余を意味するが、国民と国（政府）の関係として、国民は納税を通じていわば信託者の地位に立つと同時に、国政運営の結果である世代間にわたる国の負債につき一種の連帯責任を負っていると解されることに鑑みれば、持分参加者たる納税者からの拠出金による持分の増加、即ち、税による「財源」等の区分を置くことも可能である。従って、当該ガイドラインにおいては、持分について、財源、資産・負債再評価差額、剰余・欠損金、及びその他調整差額に細分類することとする。なお、持分の部における基本的考え方及び会計処理方法の詳細については、「8.公会計に固有の会計処理に係る論点整理」を参照すること。

##### 財源

財源は、持分参加者たる納税者からの拠出金による持分の増加、即ち、税を意味し、企業会計上の劣後出資または準備金等に相当する。

- ・ 財源は、(a) 国政運営の進行に応じて期中に発生する費用の補填のための繰入れとして、公会計サービス・コスト負担計算書上、「財源措置」化される部分と、(b) その残余たる財源の部分に分かれ、更に、後者（残余たる財源）については、特別会計設置時における一般会計から特別会計への財産移管に当たって特別会計に繰入れられた設立時の拠出金（基本金）もしくは、特別会計上の債務を一般会計に移し替えるなど、特定の事由の発生に伴う一般会計からの繰入れ、（後世代においても経済的便益を享受し得る）一般財源による資本形成、及び期末の一般財源未執行残高等として細分類し得る。
- ・ 一般財源による資本形成は、一般会計からの繰入金（租税収入〔目的税を含む〕及び特例公債分）により資本的支出が賄われた場合に、過去、その取得に際して支出した額の累計額から除却・処分済資産の取得時の支出累計額を控除した額を計上する。また、償却資産の場合、毎期の決算において減価償却費相当額を当該一般財源による資本形成から控除の上、公的サービス・コスト負担計算書上の財源措置へと振替える。なお、当該一般財源による資本形成の残高として平成10年度以前分を算出することが困難な場合には、その他調整差額として計上し、算出が困難な旨と理由を注記すること。
- ・ 一般会計による特別会計の債務引受がなされた場合には、「一般会計への債務移管」等、適当な名称を付した上で、当該移管した債務の額を計上する。

- ・ 一般財源未執行残高は、期末における予算の未執行残高を計上する。

資産・負債再評価差額

資産・負債再評価差額は、資産及び負債の測定値を洗い替えした場合に、その再評価差額を計上する。

剰余・欠損金

剰余・欠損金は、特定の目的のための積立金、企業会計上の当期損益に相当する当期剰余・欠損金（公的サービス・コスト負担計算書上は「当期特別会計剰余・欠損金」）及び過去における稼得資本の蓄積に相当する繰越剰余・欠損金に区分される。

- ・ 目的積立金は、貸借対照表等を作成している特別会計において、目的積立金を計上している場合にその金額を計上する。なお、目的の内容に応じて科目を区分して計上すること。その際には、計上方法・根拠規定を注記すること。
- ・ 当期剰余・欠損金は、公的サービス・コスト負担計算書上、認識・測定される当期特別会計剰余・欠損金を計上する。
- ・ 繰越剰余・欠損金は、過去における当期剰余・欠損金の累計額を計上する。

その他調整差額

その他調整差額は、持分の部の総額（資産・負債差額）から上記を控除した残余を計上する。

【雑型】

特別会計公会計貸借対照表  
(平成××年3月末日現在)

【資産の部】		【負債の部】	
現金預金	×××	資金運用部預託金	×××
有価証券	×××	公債	×××
棚卸資産	×××	一般会計からの繰入金(建設公債	
売掛金	×××	発行対象分)累計額	×××
販売用不動産	×××	買掛金	×××
未収金	×××	未払保険料	×××
未収収益	×××	責任準備金	×××
貸付金	×××	引当金	×××
前払金	×××	賞与引当金	×××
前払費用	×××	退職給与引当金	×××
その他の債権	×××		
貸倒引当金	×××	負債の部	<u>×××</u>
有形固定資産	×××		
土地	×××	【持分の部】	
立木竹	×××	財源	×××
建物	×××	設立時拠出金(基本金)	×××
工作物	×××	一般会計への債務移管	×××
機械器具	×××	一般財源による資本形成	×××
船舶	×××	一般財源未執行残高	×××
航空機	×××	資産・負債再評価差額	×××
減価償却累計額	×××	剰余・欠損金	×××
建設仮勘定・未完成施設	×××	目的積立金	×××
無形固定資産	×××	繰越剰余・欠損金	×××
投資等	×××	当期剰余・欠損金	×××
政府出資金	×××	その他調整差額	<u>×××</u>
長期貸付金	×××	持分の部	<u>×××</u>
その他の投資	×××		
資産の部	<u>×××</u>	負債・持分の部	<u>×××</u>



## 4 公的サービス・コスト負担計算書

### (1) 機能

財政の機能としては、(a)資源配分、(b)所得再分配、(c)景気調整の3点が挙げられる。これらは、過去数百年にわたる重商主義、国民国家の形成、社会政策の重視、ケインジアン的財政運営といった資本主義発展の歴史とともに、順を追って認識されるに至ったものである。このうち、財政の最も基本的な機能とも言える資源配分機能は、端的には、時間軸上の資源配分、即ち、世代間のコスト帰属配分を意味する。換言すれば、異時点間（または距離的に離れた地点間）における経済資源の移転をいかに管理すべきか、費用の期間帰属をいかに配分すれば世代間にわたる公的サービス・コストの認識として適当であるのか、といったファイナンス（財務管理）の観点から、発生主義に基づき、公会計貸借対照表のみならず、公的サービス・コスト負担計算書を作成・活用すべきであると考えられる。

### (2) 意義

公的サービス・コスト負担計算書は、事業区分毎に「費用(事業費用)」、「収益(事業収入)」及び「財源措置」を構成要素とし、フロー情報の面から国政運営に係るコストの負担状況を表示する。

具体的には、各事業を遂行するに当たって発生する事業費用の内容を事業区分別、使途（コード分類）別に計上した上で、当該事業費用を事業収入や財源措置でどのように賄っているのかを表示するものである。

#### 費用

費用とは、当該会計期間中における、資産の流出もしくは減損、または負債の発生による、経済的便益またはサービス提供能力の減少であって、持分参加者への分配に関連するもの（配当等）以外の持分の減少をもたらすものをいう。

費用の定義には、経済主体の通常の活動の過程において発生する費用だけでなく損失も含まれる。経済主体の通常の業務活動の過程において発生する費用には、例えば、補助金、交付金、職員俸給・諸手当、旅費、研究開発費、利払費、減価償却費等がある。費用は、通常、現金及び現金同等物、棚卸資産、有形固定資産等の資産の流出または減価の形をとる。他方、損失は、費用の定義を満たすその他の項目を表しており、例えば、自然災害から発生した損失、非流動資産の処分から発生した損失等の他、未実現損失も含む。

#### 収益

収益とは、当該会計期間中における、資産の流入もしくは増加、または負債の減少の形による、経済的便益またはサービス提供能力の増加であって、持分参加者からの拠出に関連するもの（増資等）以外の持分の増加をもたらすものをいう。

収益の定義には、狭義の収益及び利得が含まれる。狭義の収益は、経済主体の通常の業務活動の過程において、主に税外収入として発生するものであって、売上、報酬、利息、配当、ロイヤルティー、賃貸料等、様々な名称で呼ばれる。他方、利得には、例えば、国有財産の売却等、非流動資産の処分から発生する利得等の他、未実現利得も含まれる。

#### 財源措置

財源措置とは、一般財源(租税収入〔目的税を含む〕及び特例公債分)即ち、持分参加者たる納税者からの拠出による持分の増加という、公会計貸借対照表上の「資本取引」から、これを、国政運営の進行に応じて発生する費用の補填のため、公的サービス・コスト負担計算書上に繰入れられるものであり、公会計上、独自の、かつ、特殊な構成要素をいう。また、それは同時に、持分の増加(即ち、一般財源)として位置付けられ、国政運営の進行に応じて財源措置化するプロセスも意味している。その詳細については、8.公会計に固有の会計処理に係る論点整理を参照のこと。

### (3) 表示方法

#### 複数の勘定に区分経理している場合

特別会計毎の特別会計等財務書類の作成単位及び事業の区分については、原則として別添資料によること。なお、業務勘定を設置している特別会計においては、当該業務費を各事業区分に配賦することを原則とする。また、用途(コード分類)別の科目毎に採用した配賦方法を注記する。

### (4) 作成方法

#### 費用(事業費用)の計上

今回の作業に当たり、費用とは、決算書及び予算書(以下、「決算書等」という)上の科目のうち、施設整備費などの資本的支出項目を除き、経常的支出項目を事業区分毎に用途(コード分類)別に記載する(厳密な意味においては、発生主義により費用を認識していないこととなるが、金額の重要性及び作業の煩雑性を考慮して、今回の作業においては、決算書等の数値を用いることとする)。

#### 事業収入に個別に対応する原価項目の計上

決算書等により明らかな数値の他、事業収入を計上している特別会計の場合には、事業収入に対応する個別原価を事業費用の内訳項目として計上することとする。例えば、不動産等の売却を行っている場合には、売却収入に対応する取得原価または国有財産台帳による再取得原価等を計上する。

#### 非資金取引の計上

減価償却費、引当金繰入額など非資金取引(現金の支出を伴わない費用)についても計上する。いずれも、公会計貸借対照表の作成上求められている項

目に対応して処理することとする。なお、平成10年度以前の非資金取引額については、持分の部 その他調整差額として計上する。

#### 事業収入

事業収入とは、税の徴収によらない、料金等の徴収をいう。収入印紙による徴収等、一般会計からの繰入れ、あるいは他の特別会計からの繰入れの形態をとっているものであっても、実質的に、料金収入等の事業収入とみなされるものについては、その内容に応じて適当な名称を付した上で、事業収入の区分に計上する。また、保険料収入のように、当該特別会計が直接徴収しているものについても、その内容に応じて適当な名称を付した上で、収入形態毎に計上する。なお、それぞれの収入形態毎に根拠規定を注記すること。

#### 財源措置（目的税）

当期の事業費を賄うための財源措置のうち、目的税により賄うことが予め定められている場合には、目的税の名称を付して、当該特別会計に繰入れられる額を計上する。

#### 財源措置（一般財源）

以外の財源措置（一般財源）により公会計貸借対照表上の一般財源から当期の事業費を賄うために繰入れられた金額を計上する。財源措置（一般財源）は、繰入れの性質に応じて、法令で予め繰入額（または繰入割合）が定められているものと、それ以外（予算措置等）の繰入額を内訳科目として表示する。なお、一般財源による資本形成として計上された資産の減価償却相当額については、每期、財源措置へと振替える。

#### 事業外収支

事業外収支とは、上記 ~ の事業区分で整理されない費用、収益をいう。事業外収入としては、運用部預託金利子収入、不動産貸付収入、雑収入等、事業外支出としては、雑支出等が計上される。この他、雑収入、雑費の中で金額的重要性が高いと認められる項目について、適当な名称を付して計上する。

【雑型】

特別会計公的サービス・コスト負担計算書

	平成10年度	平成11年度	平成12年度
( 事業 )			
事業費	××××	××××	××××
(内訳科目)			
事業収入に個別に対応する原価	××××	××××	××××
人件費(共済組合負担金を含む)	××××	××××	××××
旅費	××××	××××	××××
物件費	××××	××××	××××
国等への補助金(共済組合負担金を除く)	××××	××××	××××
国等以外への補助金(共済組合負担金を除く)	××××	××××	××××
その他経費的支出	××××	××××	××××
借入金に対する支払利息	××××	××××	××××
事業収入	××××	××××	××××
事業収入(一般会計からの繰入の形態をとるもの)	××××	××××	××××
(内訳科目)			
利用収入	××××	××××	××××
事業収入(特別会計からの繰入の形態をとるもの)	××××	××××	××××
(内訳科目)			
手数料収入	××××	××××	××××
事業収入(当該特別会計が直接徴収するもの)	××××	××××	××××
(内訳科目)			
保険料収入	××××	××××	××××
××収入	××××	××××	××××
財源措置(目的税)	××××	××××	××××
非資金取引処理前差引収支	××××	××××	××××
引当金繰入額	××××	××××	××××
減価償却費	××××	××××	××××
非資金取引処理後差引収支	××××	××××	××××
財源措置(上記財源措置〔目的税〕を除く)	××××	××××	××××
財源措置(特別会計から繰入・法律で予め繰入が定められているもの)	××××	××××	××××
財源措置(一般会計からの繰入...上記以外)	××××	××××	××××
事業収支	××××	××××	××××
(事業外収支)			
事業外収入	××××	××××	××××
運用部預託金利息収入	××××	××××	××××
不動産貸付収入	××××	××××	××××
雑収入	××××	××××	××××
...	...	...	...
事業外支出	××××	××××	××××
雑支出	××××	××××	××××
...	...	...	...
事業外収支	××××	××××	××××
当期剰余・欠損金	××××	××××	××××
期首繰越剰余・欠損金	××××	××××	××××
積立金繰入	××××	××××	××××
積立金戻入	××××	××××	××××

繰越剰余・欠損金

× × × × × × × × × × × × × ×

## 5 公会計資金収支計算書

### (1) 資金収支の定義

資金収支とは、現金（手許現金と要求払預金）及び現金同等物（短期の流動性の高い投資のうち、容易に一定金額と換金可能であり、かつ、価値の変動について僅少なりスクしか負わないもの）の流入と流出をいう。具体的には、日銀預金、銀行預金、手持ち現金等（資金運用部預託金は除く）を計上することとする。

### (2) 資本収支勘定

資本収支勘定においては、支出科目として、(a)資本形成科目（固定資産、無体財産権等）と金融科目（出資金、貸付金等）からなる「資本的支出」、及び(b)経常的支出（歳出）の見越し計上としての「経常支出勘定への繰入額」に分類する。他方、収入科目としては、(c)「負債」（建設公債発行及び借入金）及び(d)「一般財源（税金による資本注入等）」（劣後出資または準備金等としての持分の増加）に分類する。

### (3) 経常収支勘定

経常収支勘定においては、対象となる資金収支を経常収支に限定した上で、現行の決算書等を参考にしつつ、雛型の通り作成する。即ち、支出科目としては、「経常的支出（歳出）」を計上する。他方、収入科目としては、経常的支出（歳出）に対応する「資本収支勘定からの繰入額（歳入）」及び「事業収入」を計上する。

### (4) 作成方法

以下の雛型を参照のこと。

作成に際しては、決算書等を参考にして作成すること。

【雑型】

特別会計公会計資金収支計算書

	平成 10 年度	平成 11 年度	平成 12 年度
<b>【資本収支勘定】</b>			
資本的支出	× × ×	× × ×	× × ×
特殊法人等への支出（建設公債発行対象分）	× × ×	× × ×	× × ×
他特別会計への支出（建設公債発行対象分）	× × ×	× × ×	× × ×
× × 特別会計へ支出	× × ×	× × ×	× × ×
特別会計へ支出	× × ×	× × ×	× × ×
地方財政への支出（建設公債発行対象分）	× × ×	× × ×	× × ×
業務費（建設公債発行対象分）	× × ×	× × ×	× × ×
（上記特殊法人等、他特別会計及び地方を除く）			
人件費	× × ×	× × ×	× × ×
物件費	× × ×	× × ×	× × ×
施設整備旅費	× × ×	× × ×	× × ×
施設整備費	× × ×	× × ×	× × ×
補助費・委託費	× × ×	× × ×	× × ×
国債整理基金への繰入額（元本のみ）	× × ×	× × ×	× × ×
經常収支勘定への繰入額	× × ×	× × ×	× × ×
支出合計	× × ×	× × ×	× × ×
資本的収入	× × ×	× × ×	× × ×
建設公債発行による資金調達	× × ×	× × ×	× × ×
借入金による資金調達額	× × ×	× × ×	× × ×
特殊法人等からの償還額（元本のみ）	× × ×	× × ×	× × ×
特別会計からの償還額（国債整理基金繰入額）	× × ×	× × ×	× × ×
一般会計からの繰入額（建設公債等発行対象分）	× × ×	× × ×	× × ×
一般財源による資金調達	× × ×	× × ×	× × ×
一般会計からの繰入額	× × ×	× × ×	× × ×
法令・省庁間協議で決まっているもの	× × ×	× × ×	× × ×
上記を除く一般会計からの繰入額	× × ×	× × ×	× × ×
特別会計からの繰入額	× × ×	× × ×	× × ×
法令・省庁間協議で決まっているもの	× × ×	× × ×	× × ×
上記を除く一般会計からの繰入額	× × ×	× × ×	× × ×
収入合計	× × ×	× × ×	× × ×
資本収支	× × ×	× × ×	× × ×
<b>【經常収支勘定】</b>			
經常的支出			
特殊法人等への支出（建設公債発行対象分を除く）	× × ×	× × ×	× × ×
他特別会計への支出（建設公債発行対象分を除く）	× × ×	× × ×	× × ×
× × 特別会計へ支出	× × ×	× × ×	× × ×
特別会計へ支出	× × ×	× × ×	× × ×
地方財政への支出（建設公債発行対象分を除く）	× × ×	× × ×	× × ×
業務費（建設公債発行対象分を除く）	× × ×	× × ×	× × ×
（上記特殊法人等、他特別会計及び地方を除く）			
人件費	× × ×	× × ×	× × ×
物件費	× × ×	× × ×	× × ×





## 6 その他の作成書類等について

### (1) 注記事項

公会計貸借対照表、公的サービス・コスト負担計算書、公会計資金収支計算書の作成にあたり、当該ガイドラインにより必要とされる注記事項を記載すること。なお、注記事項は、特別会計等財務書類作成の前提となる会計処理方法についての重要な会計方針と、特別会計等財務書類作成上必要な事項を記載したものから構成される。注記事項の例は以下の通り。

#### 公会計貸借対照表関係

- ・ 有価証券の評価方法及び時価情報
  - ・ 棚卸資産の評価方法
  - ・ 固定資産の減価償却方法
  - ・ 引当金の計上方法
- |      |       |       |
|------|-------|-------|
| 引当金  | × × × | ..... |
| ×引当金 | × × × | ..... |
- ・ (保険特別会計の場合) 責任準備金の計上方法、計算根拠(計算の概要)
- :  
:  
:

#### 公的サービス・コスト負担計算書関係

- ・ 事業収入がある場合、収入の算定方法及び単価の決定根拠について計算の概要を明らかにすること。
- ・ 業務費の各事業への配賦方法(配賦ができない場合は、その理由を具体的に記載すること)

#### その他

- ・ その他、特別会計等財務書類作成に当たって採用した会計処理方法が当該ガイドラインに定めるものと異なる場合、その会計処理方法の内容及び理由を明らかにすること。
- ・ 発生主義の適用が困難な場合は、その旨及び理由を各項目毎に明らかにすること。

(2) 附属明細書

附属明細書の記載例は以下の通り。

一般財源未執行残高の明細

	平成10年度	平成11年度	平成12年度予算
期首残高	×××	×××	×××
当年度受入額	×××	×××	×××
公的サービス・コスト負担計算書への振替高	×××	×××	×××
一般財源による資本形成への振替高	×××	×××	×××
その他	×××	×××	×××
期末残高	×××	×××	×××

一般会計からの繰入金（建設公債発行対象分）累計額

一般会計からの繰入金（建設公債発行対象分）累計額			
期首	一般会計からの当期繰入額	国債整理基金への当期繰入額（注）	期末
×××	×××	×××	×××

（注）当該特別会計から（当該建設公債償還を目的として）国債整理基金に繰入れた資金（元本分のみ）の累計額。

有価証券の明細

有価証券の種類毎に、公会計貸借対照表計上額、時価及びその差額を計上。

種類	貸借対照表計上額	時 価	差 額
株式	×××	×××	×××
地方債	×××	×××	×××
...	...	...	...
合計	×××	×××	×××

貸付金の明細

貸付先毎に内訳金額を記載する。複数ある場合には金額の上位10件を記載する。

貸付先	金額
地方公共団体	×××
法人	×××
...	...
合計	×××

その他の債権の明細

債権の種類毎に、相手先別の金額を記載すること。

債権の種類	相手先	金額
未収金		×××
	× 公団 ××	
	法人 ××	
その他		×××

固定資産の増減明細

資産の種類		前期末 残高	当期増 加額	当期減 少額	当期末 残高	減価償却累計額		差引当期 末残高
							当期償 却額	
有形固定 資産	建物	×××	××	××	×××	×××	××	×××
	構築物	×××	××	××	×××	×××	××	×××
	土地	×××	××	××	×××	×××	××	×××
		×××	××	××	×××	×××	××	×××
	計	×××	××	××	×××	×××	××	×××
無形固定 資産	特許権	×××	××	××	×××	×××	××	×××
	借地権	×××	××	××	×××	×××	××	×××
		×××	××	××	×××	×××	××	×××
	計	×××	××	××	×××	×××	××	×××
投資等		×××	××	××	×××	×××	××	×××
		×××	××	××	×××	×××	××	×××
	計	×××	××	××	×××	×××	××	×××

注1 「有形固定資産」、「無形固定資産」、「投資等」の欄は、公会計貸借対照表に掲げられている科目の区分により記載すること。

注2 「前期末残高」、「当期増加額」、「当期減少額」及び「当期末残高」の欄は、原則として当該資産の取得原価によって記載すること。

注3 特別の法律の規定により資産の再評価が行われた場合その他特別の事由により取得原価の修正が行われた場合には、当該再評価差額については、「当期増加額」または「当期減少額」の欄に内書（括弧書）として記載し、その増減の事由を「摘要」欄に記載すること。

注4 当期末残高から減価償却累計額等を控除した残高を、「差引当期末残高」の欄に記載すること。

注5 災害による廃棄・滅失等の特殊な理由による増減があった場合は、その理由並びに設備等の具体的な金額を脚注する。

投資等の明細

種類	法人等名	資産	負債	純資産額	資本金	資本金のうち 政府出資割合	資本金のうち特別会計 出資割合	持分額	出資額	差額
出資による権利	法人	×××	××	×××	×××	×××	×××	×××	×××	×××
出資証券	法人	×××	××	×××	×××	×××	×××	×××	×××	×××

その他の債務の明細

債務の種類毎に、相手先別の金額を記載すること。

債務の種類	相手先	金額
未払金		×××
	× 公団 ××	
	法人 ××	
その他		×××

借入金及び公債の明細

借入金	期首	期 中		期末
		増加	減少	
資金運用部	×××	×××	×××	×××
銀行	×××	×××	×××	×××
...	...	...	...	...
合計	×××	×××	×××	×××

公債	期首	期 中		期末
		増加	減少	
公債発行	×××	×××	×××	×××
公債発行	×××	×××	×××	×××
...	...	...	...	...
合計	×××	×××	×××	×××

偶発債務及び偶発損失

(a)債務保証等

事項	金額
法人借入金の元金保証	×××
法人借入金の元金保証	×××
...	...
合計	×××

(b)その他主要な偶発債務または偶発損失

事項	概要	金額
...	...	×××
...	...	×××

補助金、交付金、出捐金等の明細

補助金支出等について、特殊法人等、公益法人等（地方公共団体、個人等を除く）について、支出先別の金額を公的サービス・コスト計算書上の事業区分に基づいて記載する。複数ある場合には、上位10件を記載する。

（ ×事業）

相手先	金額	支出形態	国との関係について		交付目的
			資本的关系	人的関係	
財団法人	×××	補助金	一般会計より50%出資	役員3名中2名××省OB	……………
法人	×××	交付金	××特会より20%出資	理事長は××省OB	……………
合計	×××				

なお、毎年、同一の相手先に補助金等を支出している場合には、支出額の計算根拠を明記すること。

(3) 補足資料

決算書・予算書に基づき、以下のフォーマットを参考として数値を記載こととする。

歳入・歳出決算書、予算書			
	平成10年度	平成11年度	平成12年度
歳出			
人件費	×××	×××	×××
旅費	×××	×××	×××
物件費	×××	×××	×××
施設費	×××	×××	×××
補助費	×××	×××	×××
一般会計へ繰入	×××	×××	×××
他会計へ繰入	×××	×××	×××
他勘定へ繰入	×××	×××	×××
貸付金・出資金	×××	×××	×××
予備費	×××	×××	×××
その他	×××	×××	×××
	×××	×××	×××
歳入			
税収	×××	×××	×××
一般会計からの繰入	×××	×××	×××
公債発行対象経費として繰入 れている金額	×××	×××	×××
上記以外で、税収により賄わ れている金額	×××	×××	×××
他会計からの繰入	×××	×××	×××
事業収入	×××	×××	×××
負担金収入	×××	×××	×××
借入金	×××	×××	×××
他勘定からの繰入	×××	×××	×××
その他	×××	×××	×××
前期剰余金・積立金	×××	×××	×××
	×××	×××	×××
収支差額	×××	×××	×××

注1 複数の勘定を有している場合には、各特別会計ごとに、すべての勘定を合算したものと、各勘定ごとのものの双方を作成すること。

注2 共済組合負担金については、補助費から除き、人件費に含めて表示すること。

注3 その他の項目で金額が大きい場合には、内容をしめすものを別掲する。

注4 手数料収入のようにその特別会計の事業収入で、その徴収を収入印紙などにより他会計から振替えているのものについては、実質的にはその特別会計の収入とみなすものとし、事業収入とする。

## 7 公会計連結財務諸表の作成

### (1) 公会計連結財務諸表作成の意義と目的

国(政府)における財務情報の開示は、これまで法律的形式に基づき、一般会計、特別会計及び特殊法人等、個々の法人格に対応する会計単位毎に行われてきた。しかし、国の統治機能を担い、公共政策の遂行を目的とする経済主体であって、経済的実態として実質的な結合関係にある場合においては、その名称や勘定区分に関わらず、公会計上の財務情報について、同一経済主体として説明責任を負うべきであるとする。また、国民に対する政府の説明責任の観点からも、法律的形式に従った会計単位毎の財務情報だけでなく、各会計単位の経済的実態に着目した連結財務情報を提供することが不可欠である。

従って、政府は、本来的に、これら一般会計、特別会計及び特殊法人等に係る公会計連結財務諸表を作成し、かつ、開示すべき義務を負うと考えるが、今回の作業においては、特別会計及び特殊法人等に主たる射程を限定していることに鑑み、各特別会計の実質的支配が及ぶ範囲にある特殊法人等を連結対象とした上で、同一経済主体としての公会計連結財務諸表を作成し、開示すべきこととする。この公会計連結財務諸表によって、特別会計及び特殊法人等相互間での資金のやり取り(繰入・繰戻等)が「交付金」、「補助金」、「補給金」、「出資金」、「貸付金」等いずれの名称ないし形態でなされようとも、実質的に同一の経済主体としての経済的実態が把握される。

### (2) 作成方法

公会計連結財務諸表(連結公会計貸借対照表、連結公的サービス・コスト負担計算書)の作成においては、連結対象の各会計単位ないし法人格等の個別財務諸表について、同一の会計処理基準に基づいて作成を行うべきである。即ち、原則として、各特別会計の連結対象とされる特殊法人等の個別財務諸表についても、当該ガイドラインに準拠して作成を行わなければならない。

今回の作業においては、平成10年度決算に基づく公会計連結財務諸表を作成する。その際、被連結法人等の個別貸借対照表上の項目については、原則として、当該ガイドラインに準拠した評価方法を用いるべきであるが、既存データ及び時間等の制約に鑑み、既に作成されている貸借対照表上の数値を代用することもやむを得ない。なお、当該ガイドライン以外の評価方法を用いた項目については、その旨及び理由を注記すること。

### (3) 連結対象

当該特別会計から出資を受け入れた特殊法人等(または当該特殊法人等の区分勘定)であって、かつ、当該特別会計を所管する省庁が当該特殊法人等の所管省庁(共管の場合は主たる所管省庁)である場合には、実質的支配が及ぶものと見做し、当該特殊法人等を連結対象とする。但し、平成12年7月27日特殊法人情報公開検討

委員会により報告された「特殊法人等の情報公開制度の整備充実に関する意見」第2対象法人から除かれた特殊法人等は除く。

なお、公益法人等については連結対象としないが、実質的支配の判断に関し、将来的には議論の余地もあろう。今回の作業においては、附属明細書の様式 の補助金、交付金、出捐金等の明細を作成し、その対象公益法人等については決算書等を添付することにとどめることとする。

#### (4) 持分法の適用

当該特別会計から出資を受け入れた特殊法人等であって、当該特別会計を所管する省庁が当該特殊法人等の所管省庁と異なる場合には、持分法（純資産額に持分割合を乗じた額を連結公会計貸借対照表に計上し、純資産の増減額に持分割合を乗じた額を連結公的サービス・コスト負担計算書に計上する）を適用する。

#### (5) 事業区分の方法

連結公的サービス・コスト負担計算書における事業区分は、各特別会計毎に作成されたものを基本とする。但し、特別会計にない事業区分がある場合には、当該事業に関する区分を設ける。なお、作成にあたっては、事前に相談すること。

#### (6) 公会計連結財務諸表の作成方法

公会計連結財務諸表の作成ステップは以下の通り。

当該ガイドラインに従って、特殊法人等の個別財務諸表の組替え処理を行う。

連結後の事業区分を事前に明らかにしておく。

必要な連結手続きを実施する

この結果、作成される成果物は以下の通り。

- ・ 公会計連結財務諸表（連結公会計貸借対照表、連結公的サービス・コスト負担計算書）
- ・ 連結の基礎となった特別会計、特殊法人等の個別財務諸表

#### (7) 連結手続

(6) における連結手続は以下の通り。

個別財務諸表の合算

組替え後の特殊法人等の個別財務諸表と特別会計の個別財務諸表を合算する。

出資金と資本金の相殺消去

出資金（出資元側の出資金）と資本金（出資先の資本）を相殺する。なお、当該特別会計以外の出資主体（一般会計を含む）が存在する場合には、少数株主持分として認識する。

当期剰余・欠損金の按分

出資先が計上した当期剰余・欠損金を出資比率に応じて按分する。

連結内部における債権債務の消去

連結を行う特別会計、特殊法人等の間の債権債務の消去を行う。消去差額に



については、未払金または未収金として処理を行うと共に、その金額を注記する。また、消去対象金額は相手先毎に勘定科目及び金額を確認した上で消去する。

#### 連結内部における取引高の消去

連結を行う特別会計、特殊法人等との間の内部取引の消去を行う。消去差額については、一般管理費として処理を行い、その金額を注記する。また、消去対象金額は相手先毎に勘定科目及び金額を確認した上で消去する。

## 8 公会計に固有の会計処理に係る論点整理

### (1) 当該ガイドラインの基本的考え方と制約条件

本節は、当該ガイドラインにおける公会計に固有の会計処理の基本的考え方を整理したものである。なお、今回の作業においては、物理的・時間的制約を考慮し、上記2～5に従った方法によっている。

### (2) 「財源」(公会計貸借対照表)と「財源措置」(公的サービス・コスト負担計算書)

国民は、納税を通じて国に経済資源の運用を委託し、信託法上の信託者の地位に立つと同時に、国政の運営の結果である世代間にわたる国の負債につき持分参加者として連帯責任を負う。即ち、「税」は、国家の構成員たる国民(納税者・有権者)から国(政府)に対して負託された国政運営の財産的な存立基盤であり、税の収納を以って、第三者との外部取引によって生ずる「収益」と認識することは適当でないこと、また、国民による受益と負担との関係が不明確であり、(費用・収益対応の原則による)国の経済活動の成果たる「収益」とは認め難いこと等に鑑み、むしろ持分参加者たる納税者からの拠出による「持分」の増加として認識・測定すべきものである。

従って、公会計貸借対照表上、持分参加者たる納税者からの拠出による「持分」の増加については、義務的な劣後出資の引受け、または、準備金等への繰入れという形による強制的な資本注入、即ち、「財源」として位置付けた上で、更に、(a) (後世代においても経済的便益を享受し得る)一般財源による資本形成、一般財源による負債の持分化(一般会計による債務引受)、一般財源未執行残高等として細分類される部分、及び(b) 国政運営の進行に応じて発生する費用の補填のための繰入れとして、公的サービス・コスト負担計算書上、「財源措置」に繰入れる部分に分けて処理を行うべきであると考える。

### (3) 一般会計からの繰入金の会計処理

財源措置は、一般財源(租税収入及び特例公債分)、即ち、持分参加者たる納税者からの拠出による持分の増加という、公会計貸借対照表上の「資本取引」から、これを、国政運営の進行に応じて発生する費用の補填のため、公的サービス・コスト負担計算書上に繰入れられるものであり、公会計上、独自の、かつ、特殊な構成要素をいう。

「一般財源」からの「財源措置」化として、国政運営によって発生する費用の補填のために繰入れるにあたり、その繰入れの性質は、(a)経常的支出(資産性を持たないものへの支出)、及び(b)資本的支出(資産価値を有するものへの支出)に分類される。このうち、経常的支出の場合は、公会計貸借対照表上の「一般財源」から公的サービス・コスト負担計算書上の「財源措置」に繰入れる。他方、資本的支出の場合は、公会計貸借対照表上、「一般財源による資本形成」として処理がなされる。

「一般財源」の会計処理：一般会計からの繰入金(租税収入及び特例公債分)

が手当てされたとき、公会計貸借対照表上、「一般財源」として処理され、予算の執行に応じて、その性質により「一般財源による資本形成」または、公的サービス・コスト負担計算書上の「財源措置」に振替える。また、公的サービス・コスト負担計算書上、「財源措置」は、更にその内容に応じて区分表示する。

(仕訳例)

予算の受領時	(借)	現金預金	100	(貸)	一般財源	100
経常的支出時	(借)	費(経常的支出)	40	(貸)	現金預金	40
	(借)	一般財源	40	(貸)	財源措置	40
資産の購入時	(借)	有形固定資産	60	(貸)	現金預金	60
	(借)	一般財源	60	(貸)	一般財源による資本形成	60

(注) 仕訳例における一般財源とは、公会計貸借対照表上、持分の部 財源のうち、一般財源未執行残高をいう。以下、同様である。

「一般会計からの繰入金(建設公債発行対象分)累計額」の会計処理：一般会計からの繰入金のうち、建設公債発行対象経費として繰入れられるものの累計額から、当該特別会計から(当該建設公債償還を目的として)国債整理基金に繰入れた資金(元本分のみ)の累計額を控除した残高を、「一般会計からの繰入金(建設公債発行対象分)累計額」として計上する。

(仕訳例)

予算の受領時	(借)	現金預金	100	(貸)	一般会計からの繰入れ(建設公債発行対象分)累計額	100
--------	-----	------	-----	-----	--------------------------	-----

(仕訳例)

国債整理基金への繰入時	(借)	一般会計からの繰入れ(建設公債発行対象分)累計額	20	(貸)	現金預金	20
-------------	-----	--------------------------	----	-----	------	----

#### (4) 一般財源による資本形成の会計処理

一般財源から資本的支出を行った場合には、公会計貸借対照表上、持分の部における「一般財源による資本形成」に振替える。また、一般財源による資本形成に対応して計上された資産の減価償却費相当額は、毎期の決算を通じて公的サービス・コスト負担計算書上、財源措置化されていく。その他、該当資産の滅失・除却時には、その都度、一般財源による資本形成との間で相殺処理を行う。

(仕訳例)

【償却性資産の購入の場合】

予算の受領時	(借)	現金預金	100	(貸)	一般財源	100
建物の購入時	(借)	建物	90	(貸)	現金預金	90
	(借)	一般財源	90	(貸)	一般財源による資本形成	90

決算時	(借)	減価償却費	9	(貸)	減価償却累計額	9
	(借)	一般財源による資本形成	9	(貸)	財源措置	9

【簿価による売却の場合】

売却時	(借)	現金預金	70	(貸)	建物	70
建物の購入時	(借)	一般財源による資本形成	70	(貸)	一般財源	70