

# 特別会計財務書類の法定化と今後の課題

決算委員会調査室 さくらい しんじ  
櫻井 真司

## 1. はじめに

平成 21 年 1 月 20 日、平成 19 年度特別会計財務書類が第 171 回国会（常会）に提出された。企業会計の考え方をういた特別会計財務書類は、国の公会計整備の取組の中で以前から作成され、各省庁のホームページ等で公表されていたが、19 年 3 月に成立した「特別会計に関する法律」において、その作成と国会提出が法定化されたことにより初めて提出されたものである。

「母屋（一般会計）ではおかゆ食って、辛抱しようとかけち節約しておるのに、離れ座敷（特別会計）で子供がすき焼き食っておる」と塩川財務大臣（当時）が表した特別会計は<sup>1</sup>、その数が多数に上ることも相まって、国民の監視が行き届きにくいという面もあった。特別会計財務書類の作成及び国会提出の法定化は、こうした特別会計の問題点の解消に資するものとなるのであろうか。

本稿では、特別会計財務書類の作成及び国会提出が法定化されるに至る経緯を振り返った上で、19 年度の計数等にも触れながら特別会計財務書類の構成と手続を紹介し、法定化による成果と今後の課題について言及することとしたい。

## 2. 作成及び国会提出が法定化されるまでの経緯

### （1）国の公会計整備において進められた特別会計財務書類の作成

従来から、特別会計においては、各特別会計法の規定に基づき<sup>2</sup>、一部の特別会計で予算・決算の添付書類として財務諸表が作成されていた。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の指摘もあった<sup>3</sup>。そのため、企業会計の考え方及び手法を可能な限り活用して、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、法定の財務諸表とは別に、新たな特別会計財務書類の作成について、財政制度等審議会の下に置かれた小委員会を中心に平成 13 年 10 月から検討が進められることとなった。その検討結果が、15 年 6 月に「新たな特別会計財務書類について」としてまとめられ、この中で特別会計財務書類の作成基準も示された。

これに基づき、すべての特別会計について財務書類を作成することとされ、検討過程で試作されたものも含めて 11 年度決算分から各省庁のホームページ等で公表されることとなった。

また、財政制度等審議会においては、同じく 15 年 6 月に「公会計に関する基本的な考え方」を取りまとめており、これに沿って、14 年度決算分から「省庁別財務書類」が作成されるようになった。省庁別財務書類は、一般会計省庁別財務書類と特別会計財務書類を

合算して作成されるものであるため、特別会計財務書類は、省庁別財務書類の一環として作成され、各省庁がホームページ上等で公表する省庁別財務書類の中で、併せて公表されるようになってきている。

したがって、特別会計財務書類の作成については、11年度決算分から先般提出された19年度決算分まで、既に9か年度分の取組がなされてきたことになる。しかし、18年度決算分までは、いずれも財政法等の法令に基づいて作成されたものではなく、国会への提出という手続も取られていなかった。

## (2) 特別会計改革による特別会計財務書類の法定化

財務書類作成の動きの一方で、特別会計については、多数設置されることは、予算全体の仕組みを複雑で分かりにくくし、財政の一覧性が阻害されるのではないかと、その数が多数に上り国民による監視が不十分となって無駄な支出が行われやすいのではないかと、

固有の財源により、不急不要の事業が行われているのではないかと、多額の剰余金等が存在し財政資金の効率的な活用が図られていないのではないかと、といった問題点が以前から指摘されてきた<sup>4</sup>。

先に紹介した塩川元財務大臣の発言も契機となり、平成15年から財政制度等審議会などの場で、これらの指摘を踏まえた特別会計改革の議論が進められていくこととなる。その中では、特別会計の統廃合、事務事業の見直し、剰余金・積立金の点検などととも、特別会計は国民から見て分かりにくいとの観点から、国民への説明責任の強化についても検討がなされてきた。例えば、15年11月にまとめられた財政制度等審議会報告「特別会計の見直しについて - 基本的な考え方と具体的方策 - 」では、説明責任（アカウンタビリティ）の強化について、特別会計の事業内容や財務内容の更なる分析を可能とするため財務書類の開示の充実を図ることを検討すべきなどと求めている。

そうした特別会計改革に係る検討の結果が「行政改革の重要方針」（17年12月24日閣議決定）及び「簡素で効率的な政府を実現するための行政改革の推進に関する法律（行政改革推進法）」（18年5月26日成立）に反映され、これを実行に移す規定を盛り込んだ「特別会計に関する法律」（以下「特会法」という。）が、19年3月に成立した。

特会法では、特別会計の廃止及び統合、一般会計と異なる取扱いの整理とともに、以下に示した条文のとおり、企業会計の慣行を参考とした財務情報を開示する書類の作成等を法定化した。この特会法が19年度の予算・決算から適用され、特別会計財務書類が初めて国会に提出されるに至ったのである。

### 【特別会計に関する法律（抄）】

（企業会計の慣行を参考とした書類）

第19条 所管大臣は、毎会計年度、その管理する特別会計について、資産及び負債の状況その他の決算に関する財務情報を開示するための書類を企業会計の慣行を参考として作成し、財務大臣に送付しなければならない。

2 内閣は、前項の書類を会計検査院の検査を経て国会に提出しなければならない。

3 第1項の書類の作成方法その他同項の書類に関し必要な事項は、政令で定める。

(財務情報の開示)

第20条 所管大臣は、その管理する特別会計について、前条第1項の書類に記載された情報その他特別会計の財務に関する状況を適切に示す情報として政令で定めるものを、インターネットの利用その他適切な方法により開示しなければならない。

### 3. 特別会計財務書類の構成と手続

#### (1) 特別会計財務書類の構成

特別会計財務書類は、貸借対照表、業務費用計算書、資産・負債差額増減計算書、区分別収支計算書の4表と、これらに関連する事項についての注記及び附属明細書から成る。

財務書類の作成は特別会計単位で行われるが、勘定区分のある特別会計については勘定単位で作成した上で、特別会計の各勘定を合算したのものも作成される。また、当該特別会計の業務と密接な関連を有する特殊法人や独立行政法人などがある特別会計については連結財務書類も作成されている。

また、財務書類の作成に当たっては、「特別会計財務書類の作成基準」(平成20年財務省告示第59号)に従うことが求められる。作成基準には、各表の作成目的、計上項目、標準的な様式等が定められている。この作成基準は、特会法の成立を受けて定められたものではあるが、従前の特別会計財務書類に係る作成基準をそのまま転用したものである。したがって、法定化されて初めて作成された19年度の財務書類についても、前年度以前のものと比較分析を行うことが可能である<sup>5</sup>。

以下、「貸借対照表」、「業務費用計算書」、「資産・負債差額増減計算書」及び「区分別収支計算書」の4表の概要について、19年度特別会計財務書類の状況を交えて紹介する。なお、19年度財務書類の主要計数(勘定分けのある特別会計については各勘定を合算したもの)は次頁の表に示したとおりである。

#### ア 貸借対照表

貸借対照表は、会計年度末における資産及び負債の状況を明らかにすることを目的として作成されるものであり、「資産の部」、「負債の部」及び「資産・負債差額の部」から構成される。「資産・負債差額の部」は企業会計における貸借対照表の「純資産の部」に相当するものであるが、企業会計の「純資産の部」

には資本金や利益剰余金などが表示されるのに対して、特別会計財務書類の「資産・負債差額の部」には単純に資産総額から負債総額を差し引いた資産・負債差額のみが表示される。

資産の部		負債の部	
現金預金	×××	未払金	×××
有価証券	×××	借入金	×××
貸付金	×××	退職給付引当金	×××
有形固定資産	×××	⋮	⋮
出資金	×××		
⋮			
		負債合計	×××
		資産・負債差額の部	
		資産・負債差額	×××
資産合計	×××	負債及び資産・負債差額合計	×××



19年度の貸借対照表において資産・負債差額が資産超過となっている特別会計は、国債整理基金 34.7兆円、外国為替資金 24.1兆円、財政融資資金 20.1兆円などであり、他方、交付税及び譲与税配付金では 26.0兆円の負債超過となっている。28特別会計全体では、資産超過額が 100兆円を超える計算となるが、これについて財務省は「将来の金利や為替の変動に備えて積立金を確保している。資産超過だからといって、政策の財源に活用できるわけではない」と説明している<sup>6</sup>。

#### イ 業務費用計算書

業務費用計算書は、業務実施に伴い発生した費用を明らかにすることを目的として作成されるものである。企業会計においては、1会計期間における経営成績すなわち利益を明らかにするために、収益と費用の内容を示す損益計算書が作成

される。これに対して、国の会計の場合には、強制的に徴収した税収等を業務に配分するものであり、なおかつ利潤獲得を目的としていないことなどから、費用の発生状況にのみ焦点を当てた業務費用計算書が作成されることとなっている。

19年度の業務費用計算書を見ると、業務費用が大きい特別会計は、年金 49.1兆円、交付税及び譲与税配付金 16.5兆円、国債整理基金 10.4兆円などとなっている。これらはそれぞれ年金給付費、地方交付税交付金、利子及割引料が多額に上っているためである。また、人件費に着目してみると、年金 1,202億円、労働保険 737億円、登記 725億円などとなっている。登記は業務費用総額が 1,573億円であり、その半分弱を人件費が占めていることとなる。

#### ウ 資産・負債差額増減計算書

資産・負債差額増減計算書は、前年度末の貸借対照表の資産・負債差額と当年度末の貸借対照表の資産・負債差額の増減について要因別に開示するものである。企業会計における株主資本等変動計算書に相当するものとも言えるが、資産・負債差額の位置づけが企業会計と異なることからその内容や

意味合いも異なる。業務費用計算書が貸借対照表の資産・負債差額の増減要因のすべてを表示するものではないため、前年度と当年度の資産・負債差額の連動を図ることを目的に資産・負債差額増減計算書が作成されるのである。

業務費用計算書

人件費	×××
退職給付引当金繰入額	×××
補助金等	×××
委託費	×××
減価償却費	×××
⋮	
本年度業務費用合計	×××

資産・負債差額増減計算書

前年度末資産・負債差額	×××
本年度業務費用合計	×××
財源	×××
⋮	×××
無償所管換等	×××
資産評価差額	×××
本年度末資産・負債差額	×××

19年度の資産・負債差額増減計算書を見ると、資産・負債差額の増減額が大きい特別会計は、外国為替資金7.7兆円増、財政融資資金2.4兆円増、国債整理基金1.4兆円減などとなっている。

## エ 区分別収支計算書

区分別収支計算書は、財政資金の流れを区分別に明らかにすることを目的として作成されるものである。企業会計において現金及び現金同等物の増減を示すために作成されるキャッシュ・フロー計算書に相当する。国の会計においては、歳

区分別収支計算書

業務収支	×××
財源	×××
業務支出	×××
財務支出	×××
本年度収支	×××
本年度末現金預金残高	×××

入歳出決算により現金収支の状況は明らかにされているが、予算統制等の観点から組織及び目的等別の表示区分となっており、企業会計的な観点からは分かりにくい。そのため、区分別収支計算書において、将来の負担となる資金調達及びその返済に関する収支である「財務収支」と、それ以外の実質的な業務に関する収支である「業務収支」の二区分により財政資金の流れを表示している。

19年度の区分別収支計算書を見ると、収支が大きくプラスとなっている特別会計は、外国為替資金35.0兆円、国債整理基金28.3兆円などである。一方、国有林野事業は3億円のマイナスとなっている。

## (2) 法定化された手続

### ア 会計検査院による検査

法定化に伴い、特別会計財務書類は会計検査院の検査を経ることが新たに義務付けられた。平成19年度特別会計財務書類については、検査の結果、作成基準等と異なる処理をするなどして、計上金額等の表示が適切とは認められないものが、8特別会計で14事項あった。これらは国会提出前に所要の訂正がなされている。

例えば、エネルギー対策特別会計電源開発促進勘定において、後日予算の定めるところにより一般会計から同勘定に繰り入れるものとされている595億円が貸借対照表の「他会計繰戻未収金」として計上されていなかったことを指摘し訂正された。経済産業省ホームページで公開されている18年度の財務書類で同じ箇所を見てみると、その時点で計上されているべき「他会計繰戻未収金」595億円は計上されていなかった<sup>7</sup>。会計検査を経ることにより、こうした点でその正確性が高められている。

### イ 国会提出

会計検査を経た特別会計財務書類は国会に提出される。19年度特別会計財務書類は21年1月20日に国会提出されたが、これは「特別会計に関する法律施行令」において、翌年度に開会される常会に提出するのを常例とする旨定められているこ

とによる（施行令第35条第3項）。この規定は、財政法における決算の提出時期に係る規定（財政法第40条第1項）に沿ったものであるが、参議院からの要請により、秋の臨時会への決算提出が定着している現状においては、特別会計財務書類が決算より遅れて提出される形となっている。

なお、国会に提出された特別会計財務書類は、法律上、国会の承認などが求められるものではない。

#### 4. 作成及び国会提出の法定化による成果と今後の課題

##### (1) 法定化による成果

特別会計財務書類の作成及び国会提出が法定化されたことは、国民に対する説明責任を果たすという点において大きな前進であると言えよう。現金主義で作成される予算・決算に加えて、特別会計のフローとストックの状況について発生主義の考え方に基づいた財務書類が作成されることにより、その透明性が高められることは間違いない。

確かに従来から特別会計財務書類は作成されていた。しかし、先に述べたように、会計検査院の検査を経ていない財務書類は正確性に欠ける面があったことは否定できず、また、主に各省庁のホームページ上で公開されるだけの書類と、国会に提出する書類とではその位置づけに大きな違いがある。

公表時期についても、従来、省庁別財務書類が翌年度の3月末頃であったのに対し、法定化された平成19年度特別会計財務書類は、翌年度の常会が召集された1月に国会提出と早められた。これにより、2月から3月にかけて行われる予算審議などにおいて特別会計財務書類の情報を基にした議論をすることが可能になったと言える。

##### (2) 今後の課題

特別会計財務書類の作成及び国会提出の法定化による成果の一方で、依然として課題も残っている。その課題として以下の3点を挙げる。

###### ア コスト情報の予算効率化への活用

貸借対照表から得られる資産・負債差額については、昨今の「特別会計埋蔵金論争」も相まって注目を集めている。平成19年度特別会計財務書類が国会提出された後の新聞報道でも、特別会計全体で100兆円の資産超過となっていることを伝えるものが多かった<sup>8</sup>。この資産・負債差額のすべてが自由に使えるというものではないが、個別の特別会計の資産・負債差額を見ていくことにより、一般会計の財源として活用できる資産がないかを探していくことも可能であろう。

一方、業務費用計算書から得られるコスト情報については、余り注目されることもなく、その活用が十分に図られる状況にはなっていない。本来であれば、予算の効率化を図るためにこの情報が活用されるべきであるが、予算編成過程においてこれが活用されている形跡は見当たらない。

特別会計の勘定はそれぞれが一つの政策に対応するものもあり、一般会計に比べれば、財務書類のコスト情報を予算の効率化に生かしやすい面があると言える。20

年度から予算書・決算書の表示科目と政策評価における政策単位とが一致するように改められたことも生かしつつ、特別会計のコスト情報を予算の効率化に活用する手法を考えていく必要がある<sup>9</sup>。

#### イ 国会提出の更なる早期化

先に挙げたように、特別会計財務書類の国会提出が法定化されたことに伴い、その公表時期が従来の3月末から、1月に前倒しされたことは成果の一つである。しかし、秋の臨時会が開かれる11月20日前後に決算が国会提出されていることから、更なる早期化を図る必要があるのではないかとも思われる。

参議院の要請により決算の提出が早期化された背景には、決算を予算編成に反映させる狙いがあった。11月中に国会提出されれば、12月末までに編成される予算に決算の結果を反映させることができるのである。特別会計財務書類についても決算と同時の国会提出を追求していくべきであろう。

現状では、現金ベースの歳入歳出決算等の計数を事後的に加工して財務書類を作成していることから、公表までに時間が掛かってしまう。そのため、財務省では、財務書類の作成及び公表の早期化を図るためのシステムの導入について検討をしているところである<sup>10</sup>。できるだけ早期のシステム導入を期待したい。

#### ウ 従来から予算書・決算書に掲載されている財務諸表との一元化

一部の特別会計においては、以前から貸借対照表や損益計算書が作成され、予算や決算の参照書に掲載されてきた。19年度においても28特別会計のうち16で貸借対照表及び損益計算書が掲載されている。これらの財務諸表は、発生主義の考え方が部分的に採用されているものの、基本的には現金ベースの予算制度との整合性を重視して作成され、これまでに開示されてきた情報との継続性の観点から、引き続き作成することとされている<sup>11</sup>。

特会法において企業会計を参考とした財務書類の作成が法定化されたことにより、結果として、一部の特別会計における従来型の財務諸表と、新たな特別会計財務書類が併存する形となった。こうした状態は国民から見えて分かりやすいものではない。できる限り企業会計を参考とした財務書類に一元化していく必要があるのではなからうか。

## 5. おわりに

特別会計が「離れ座敷で子供がすき焼き」と見立てられ、無駄な支出が行われているのではないか、財政資金の効率的な活用が図られていないのではないかなどと指摘されてきた背景には、その仕組みの問題とともに、国民から見えにくかったことにも問題があった。特別会計財務書類の作成及び国会提出が法定化されたことは、これ以外の情報開示の取組も併せて<sup>12</sup>、特別会計を国民から見えるものへと近づけたであろう。

しかし、特別会計財務書類に係る取組はまだ緒に就いたばかりであり、前述したようにまだ課題も残っている。財務書類を作成して、国会に提出し国民に公表すれば十分というのではなく、特に、予算編成過程における活用手法の検討は政府の更なる取組が



求められるところである。同時に、提出が法定化された国会においても、予算・決算の審議などの場で、積極的にこれを活用していくことが期待されていると言えよう。

#### 【参考文献】

財務省主計局『特別会計のはなし』(平 20.6)

金子良太「特別会計財務書類の法定化に当たって - 企業会計及び歳入歳出決定計算書に添付される財務諸表との比較を中心に - 」『会計・監査ジャーナル』(平 21.1)

松井新介「国における公会計改革の動向」『立法と調査』271号(平 19.8)

---

<sup>1</sup> 第 156 回国会衆議院財務金融委員会議録第 6 号 15 頁(平 15.2.25)

<sup>2</sup> 特会法施行前の平成 18 年度までは各特別会計ごとに法律が定められていた。

<sup>3</sup> 財政制度等審議会「新たな特別会計財務書類について」(平 15.6.30)

<sup>4</sup> 財務省主計局『特別会計のはなし』(平 20.6) 33 頁

<sup>5</sup> 特別会計財務書類の 4 表には本会計年度の計数とともに前会計年度の計数が併記される。

<sup>6</sup> 『読売新聞』(平 21.1.22)

<sup>7</sup> 経済産業省平成 18 年度省庁別財務書類 261 頁

<http://www.meti.go.jp/topic/downloadfiles/080401zaimusyorui08.pdf>

「エネルギー対策特別会計電源開発促進勘定」は、18 年度まで「電源開発促進対策特別会計」である。

平成 19 年度財務書類で示されている前会計年度当該部分の計数は修正されている。

<sup>8</sup> 前掲注 4 のほか、『日本経済新聞』(平 21.1.22)、『東京新聞』(平 21.1.22) など

<sup>9</sup> 財政制度等審議会において、19 年 6 月 26 日に「一層の活用に向けたコスト情報の開示の在り方について」が取りまとめられ、その考え方に沿って、活用方法を含めたコスト情報の開示の在り方について検討が行われている。

<sup>10</sup> 第 166 回国会参議院本会議録第 10 号 4 頁(平 19.3.16)

<sup>11</sup> 第 166 回国会衆議院財務金融委員会議録第 4 号 5 頁(平 19.2.28)

<sup>12</sup> 「行政改革推進法」において、「政府は、国全体の財政状況の一覧性を確保するため、特別会計歳入歳出予算の総計及び純計について所管及び主要な経費別に区分した書類を参考資料として予算に添付する措置その他の必要な措置を講ずるものとする。」(第 19 条第 2 項)とされている。また、財務省では、パンフレット『特別会計のはなし』の発行などによる特別会計の情報開示の取組も行っている。