

RCSSディスカッションペーパーシリーズ
第47号 2006年12月

ISSN 1347-636X

Discussion Paper Series
No.47 December, 2006

国の公会計基準の整備

宗 岡 徹

RCSS

文部科学省私立大学学術フロンティア推進拠点
関西大学ソシオネットワーク戦略研究センター

Research Center of Socionetwork Strategies,
The Institute of Economic and Political Studies,
Kansai University
Suita, Osaka 564-8680 Japan
URL : <http://www.rcss.kansai-u.ac.jp/>
<http://www.socionetwork.jp/>
e-mail : rcss@jm.kansai-u.ac.jp
tel. 06-6368-1228
fax. 06-6330-3304

国の公会計基準の整備

宗 岡 徹

RCSS

文部科学省私立大学学術フロンティア推進拠点
関西大学ソシオネットワーク戦略研究センター

Research Center of Socionetwork Strategies,
The Institute of Economic and Political Studies,
Kansai University
Suita, Osaka 564-8680 Japan
URL : <http://www.rcss.kansai-u.ac.jp/>
<http://www.socionetwork.jp/>
e-mail : rcss@jm.kansai-u.ac.jp
tel. 06-6368-1228
fax. 06-6330-3304

国の公会計基準の整備

宗岡徹¹

概要

平成 15 年度以降、わが国において、「省庁別財務書類」が作成・公表されるようになった。これは、平成 16 年 6 月 17 日に財政制度等審議会から出された「省庁別財務書類の作成について」に基づいて作成されているものである。さらに、国の財務書類も省庁別財務書類を連結する形で作られるようになった。これで、会計基準の整備について、特殊法人等、独立行政法人、特別会計、一般会計と国の機関をほぼ網羅したことになる。著者は平成 13 年の特殊法人等の会計基準（特殊法人等にかかる行政コスト計算書の作成指針）以降、財政制度等審議会臨時委員として、これらの公会計基準の整備にかかわってきた。これらの基準は「企業会計的手法」を用いて財務書類を作成するものである。公会計の基準であるから、「企業会計的」ではあっても、企業会計そのものではない。本稿では、これらの公会計基準、特に省庁別財務書類およびそれから作成される国の財務書類を中心に、企業会計との違いを論ずる。

キーワード：省庁別財務書類、国の財務書類、特殊法人、独立行政法人、特別会計、一般会計

1. 省庁別財務書類の目的

省庁別財務書類を作成する目的について、「省庁別財務書類の作成について（以下「基準」とする）」では、以下のとおり述べている。

¹ 関西大学ソシオネットワーク戦略研究センター研究員、大学院会計研究科教授<muneoka@ipcku.kansai-u.ac.jp>

- 各省庁の財務状況等に関する説明責任の履行の向上
- 予算執行の効率化適正化に資する財務情報を提供すること 等

また、「各省庁は予算執行の単位であるとともに、行政評価の主体である」(基準補論 2 (1)) ことから、上記の等の中には、行政評価に資する資料の提供ということも含まれているといえよう。

企業会計において、「財務報告の目的は、企業価値評価の基礎となる情報、つまり投資家が将来キャッシュフローを予測するのに役立つ企業成果等を開示することである」(「討議資料 財務会計の概念フレームワーク本文 1 項」) と投資家の意思決定有用性が最上位の目的として位置づけられている。企業の財務諸表の利用者としてはさまざまな立場の人がいるが、その中心は「投資家」に置かれている。これは、投資理論に基づく企業会計情報の役割に呼応するものである。

それに対し、省庁別財務書類では、「説明責任の履行の向上」と抽象的に述べられており、その利用者について明確なイメージが無いように思われる。国の財務書類の利用者は幅広いことが想定されるからであろう。予算や決算を審議し、それを決定・承認する立法府の議員が利用することが想定される。国民は納税者の立場から、自分が支払った税金や社会保険料の使い方や効率性を監視するために、また、選挙人の立場から、政権党の財政運営を評価し、投票の意思決定を行うために、さらに、政府サービスの受領者の立場から、資源配分の公平性を判断するために利用することが考えられる。投資家は国債への投資判断の材料として、また、国の財政運営が経済全体に与える影響を判断するために利用するであろうし、また、企業関係者等は公共事業等の外部に発注する事業の動向を判断するため等の利用もあるであろう。このような、外部者の利用に加え、政府内部の管理者等は内部管理のために、また翌年度以降の予算の適正化のために省庁別財務書類を利用することが想定される。これは、「予算執行の効率化適正化」に当たるもので、内部管理目的といえよう。

このように、省庁別財務書類の利用者を幅広く想定しているため、財務書類

作成の目的を幅広く考えざるを得ないことになる。その目的が明確ならば、それに合わせた財務書類の作成をするべく、会計基準を整備することになる。しかし、財務書類作成の目的が必ずしも明確でないため、財務書類作成上の便宜を優先させることに障害が無くなる。たとえば、固定資産の評価について、国有財産は国有財産台帳上の価額を基礎とした額（時価）、公共用財産は過去の投下額の積み上げ（原価）、物品は物品管理簿上の価額を基礎とした額（原価）としており、その評価方法が統一されていない。宗岡は、公会計では適切な行政コストを算定することが重要であり、固定資産等の取得時期による調達の高拙等は反映するべきではないという立場をとっており、その減価償却費等がその時点の適切なコストを表すべく、固定資産の評価も時価評価とするべきと考えている。これは、宗岡が公会計財務諸表の目的として、利用者が衡平な資源配分の判断をできるようにすることが一番重要であると考えているからである。つまり、政府の目的は、市場の失敗に当たる分野で適正な資源配分を実現することが、福祉の増大、住民の満足となるので、それを目標として内部管理を行い、その結果をディスクローズするべきと考えるからである。

実際、省庁別財務書類作成基準をまとめたワーキンググループの議論においても、委員の意見も必ずしも統一されたものではなかった。そして、ストック計算書である貸借対照表とフロー書類を作成して開示することを優先して議論したことは否めない。企業会計的手法を用いて、フローとストックという、これまでになかった立体的な財務書類の開示を行わせるべきであるという義務感には共通したものがあり、また、各省庁への負担を考慮して、まずは作れるものを作るという面があったことも否定できない。そして、そのことに関しては、仕方が無いこと、というよりも、当然のことであったと思っている。

したがって、省庁別財務書類の作成が軌道に乗り、実際に利用されるとともに、さまざまな問題点が出てくる中で、一度、財務書類作成目的について、その利用者の想定からの議論が行われるべきであると考えます。

2 会計単位について

会計単位とは会計計算の範囲を限定するものであり、ヒト、モノ、金ならびに情報の一定の組織を有し、決算によって会計書類を作成する単位である。企業会計では、会計単位は比較的明解であり、それが問題とされることは少ない。しかし、公会計では会計単位は必ずしも明確ではない。国において会計単位として明確なのは国全体としてだけであり、省庁や特別会計を単位に財務書類を作成するために、会計単位を擬制することが必要になる。(基準補論 1.(2)、3.(1))

2.1 会計単位の擬制

企業会計の場合、会計単位は明確に認識される。そもそも、近代企業が成立した背景として、出資を受けた企業と家計の分離が行われ、資本概念が成立したことが挙げられよう。企業会計では、企業が典型的な会計単位であるが、事業部制等の分権的組織を組成している場合、各事業部が会計単位となるし、複数の企業グループをひとつの組織体とみなして連結財務諸表を作成する場合は、当該企業グループを会計単位とみなすことになる。

これに対し、政府会計について厳密に捉えるならば、会計単位は一つしか存在しない。つまり、国全体をひとつの会計単位として捉えることしかできない。各省庁は、それぞれが独自の公的サービスを提供する主体であり、「省益あって国益無し」といわれるほど独立性の高いものであるが、それを会計単位としてみるならば、各省庁は会計単位として独立しているとは言えず、国全体を一つの会計単位とせざるを得ない。というのは、各省庁は業務の執行のために予算の範囲内でさまざまな支出を行っているが、その会計計算は当該支出と手数料等の自己収入、目的税や保険料等の関連収入（主管の財源）だけに限られるからである。主管の財源以外の財源は、所得税、法人税等の租税収入、借入金等（一般財源）からなるが、一般財源は財務省が一括して管理しており、国全体としての収支均衡を図る財政運営が行われている。さらに、国の保有する資産は、国有財産法および物品管理法に基づき、国有財産ならびに物品、その他の行政財産等として管理されている。そのうち、国有財産は財務省で一括管理さ

れており、各省庁が保有しているわけではない。

しかし、各省庁は予算執行の単位であり、行政評価の主体であるし、一定の組織を有しており、その範囲での財務書類の作成が求められる。そのため、省庁はそれぞれを会計単位として認識することとしている。

また、特別会計は特定の業務等にかかる経理を明確にするために、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。そして、特別会計には勘定区分が設けられているものがある。各勘定はその収支を独立して経理処理している。そして、このように勘定に分かれた特別会計では、当該特別会計全体としての予算・決算は存在しない。したがって、勘定区分が設けられている場合には、各勘定は勘定区分が設けられていない特別会計に相当することになる。

特定業務にかかる収支という観点から見れば、特別会計又は勘定は一つの会計単位を形成しているものであるが、当該業務にかかるすべてのコストや人員、組織を統括しているものではなく、一般的な意味における「会計単位」とは認められない。なぜならば、その業務にかかる資産を特別会計又は勘定で保有していない上に、賃貸も想定されていない場合や、その人件費や庁舎等の経費を一般会計等の他の会計が負担している場合等があり、特別会計又は勘定がヒト、モノ、金の一定の組織を有しているとは言えないからである。しかも、財源のほとんどを一般会計に依存している特別会計又は勘定もあり、財源的にも独立しているとは言えない場合があるからである。

しかし、特別会計又は勘定も、会計における一般的な意味における会計単位として認められないものの、国の財政運営において、特定業務にかかる収支を明確にするものとして、区分経理されてきたものであることから、それぞれの特別会計又は勘定を一つの会計単位として擬制することとしている。ちなみに、勘定区分が設けられている特別会計において、その特別会計全体を一つの会計単位とするかが問題となる。国の予算決算においては、それぞれの勘定単位で会計処理がなされ、当該特別会計全体としての予算決算は存在しないからである。しかし、それらの勘定を合算した特別会計という単位におけるディスクロ

ージャーも一定の意義があると考えられるし、それぞれの勘定間の関連性も想定されるということで、勘定区分が設けられている場合、勘定の集合体である特別会計も会計単位とすることになっている。

2.2 会計単位の擬制と会計処理

国は公共サービスを提供する主体であり、予算にしたがって必要な経費を支出し、それと同時に、その財源として税金等の収入を徴収している。その会計処理は、予算単位ごとになされるが、その収支均衡は国全体で行われる。その結果、各省庁を会計単位とした場合、その会計処理を元に財務書類の作成を行うと、上述の通り、いろいろな不都合が出てくる。そのため、一定の会計単位として、意味のあるディスクロージャーを行うために、法律的な扱いとは異なる会計処理が必要となる。

一つは配賦財源の擬制である（基準補論2. (2)）。歳入歳出決算においては、政府にかかるすべての収入と支出が明瞭に示されている。そして、各省庁の業務実施にかかる支出は省庁別に確定することが可能であるが、その財源となる収入については、すべてが省庁別に明らかになっているわけではない。省庁別に区分可能なのは、特別会計にかかる手数料等の自己収入、目的税や保険料等の支出に対してつながりを想定できる収入だけである。それらは、「主管の財源」として省庁別に計上する。しかし、「主管の財源」を除く財源は、省庁別に明らかではない。一般会計や国全体で収支が均衡するように財政運営が行われているのであり、各省庁に関して言えば予算において業務の実施のための支出の権限を与えられ、それに沿って支出したものであり、財源という形で各省庁に割り振られたものでないからである。したがって、厳密に言えば、各省庁単位で収支が均衡しているわけではなく、一般財源は財務省に帰属し、そこから各省庁の請求に従って、支払がなされるのである。

しかしながら、このような一般財源も業務の実施に伴い支出されており、その支出は省庁別に捉えられる。そのため、支出額から主管の財源を除いた金額について、あたかも財務省から財源として配賦されていたかのごとく擬制し、

「配賦財源」として計上することになっている。つまり、区分別収支計算書において、各省庁別の支出と収入の差額が、現金預金の増減額と一致するように、配賦財源を計上することとしている。ちなみに、財務省は主管財源以外の財源を「租税及印紙収入」として一括計上した上で、各省庁の配賦財源の合計額を配賦財源のマイナスとして計上する。その結果、省庁別財務書類を合算すれば、これらの配賦財源は相殺され、計上されないことになる。

この場合、財源の擬制にはいくつかの方法がある。主管の財源も含め歳入決算額を財務省に一括計上し、歳出決算額相当分を各省庁に配分する方法や、歳出決算額と主管の財源の差額について、直接各省庁の歳入として計上する方法である。しかし、アカウントビリティの観点で考えるならば、主管の財源は各省庁が説明責任を持つべきであるし、それ以外の一般財源は財務省が説明責任を持つべきである。さらに、実際の資金の流れに一番近い想定であることや、わかりやすさ等を考慮し、各省庁の歳出決算額と主管の財源の差額を財務省から各省庁に配分する会計処理を行うことにしたのである。

そして、その配賦財源の金額は、資産・負債差額増減計算書にも計上される。それは、支出と収入の差額の一部であり、これに発生主義による修正を行ったものが資産・負債差額の増減額になるからである。換言すれば、現金預金の増減に、その他の資産や負債の増減を加味したものが資産・負債差額の増減となるのである。

次に、国有財産の省庁別配分である（基準補論 2. (4)）。国の保有する資産のうち、国有財産は財務省で一括管理されており、各省庁が保有しているわけではない。具体的には、土地建物等の有形固定資産、地上権、特許権等の無形固定資産、有価証券や出資金（政府出資等）を実際に所管している財務省から各省庁に配分する。

これ以外にも、公債の省庁別配分（基準補論 2. (3)）や、特別会計における人件費や物件費の計上、固定資産等の配分が考えられる。各省庁の配賦財源は、その源泉をたどれば、税収と公債の発行による収入である。つまり、各省庁の業務コストならびに資産獲得の財源の一部として公債による資金調達が行われ

たのであり、その金利コストが生じている。したがって、本来ならば、当該負債ならびに金利コストは各省庁が負担すべきものであろう。この場合、財源の配賦と同様に考えるならば、3つの会計処理方法が考えられる。①財務省に公債および公債費を一括計上し、一定の基準で各省庁に配賦する方法、②建設公債については、できる限り紐付けを行って各省庁に直接計上し、特例公債と紐付けのできなかつた建設公債は財務省に計上して、各省庁に配賦する方法、③各省庁が直接計上する方法。しかし、公債は財務省の省庁別財務書類にのみ一括計上し、各省庁の財務書類には計上しないこととした。その理由の一つは、アカウントビリティの観点からのものである。財源の組成、歳入の内訳は財務省が所掌しており、各省庁は関わっていないことから、公債の発行や償還等に関しての説明責任は財務省にあり、各省庁にはないと思われるからである。さらに、省庁別財務書類への計上額が算定できないことが挙げられる。公債の発行収入と支出に関係を見出すことができないため、上記のいずれの方法をとるにしても、各省庁への合理的な配分基準を見出すことができない。建設公債について、固定資産等の取得に当てたものと考え、ある程度その関係を見出すことができたとしても、過去において機動的な公債の借り換え等が行われてきており、建設公債と資産の紐付けは、実際には非常に困難だからである。

しかし、このような処理を行うならば、公債の純増額は財務省の資産・負債差額の減少となる。一方、財務省以外の省庁別財務書類では、固定資産の増加が資産・負債差額の増加になっており、貸借対照表上のアンバランスが生じている。また、利払費や公債の発行・償還等の事務取扱費がすべて財務省負担となっており、各省庁別財務書類では、資金調達コストを負担していないという、業務費用計算書上のアンバランスも生じている。

そのため、これらのアンバランスは、各省庁にとって機会費用となっており、参考情報として開示することとしている。具体的には、以下の事項を開示する（基準第8章3.）。

- ① 会計年度末の公債残高、当該年度に発行した公債額及び当該年度の利

払費

- ② ①の額を各省庁の資産額並びに公債発行対象経費及び歳出決算額を基礎として配分したもの
- ③ ①の額を各省庁の資産負債差額並びに公債発行対象経費及び歳出決算額を基礎として配分したもの

また、特別会計は国の会計の一部を経理するために設置されたものであるため、企業会計における子会社等のように、ヒト・モノによる一定の組織を有しているわけではない。また、収入と支出を区分して経理するためのものであるため、人件費や物件費が計上されない等、当該特別会計が目的とする業務にかかるすべてのコストを把握するものとはなっていない。そのため、このような別の会計で負担しているコストや資産等を特別会計に付け替えて、ヒト・モノ・カネの一定の組織を擬制する会計処理を行うかどうかの問題となる。しかし、このような会計処理を行うにはさまざまな仮定を置いて計算せざるを得ず、その合理的な配分基準を算定することが難しいこと、さらに、このような修正を行うことは、国の会計の一部を区分経理するという、特別会計本来の目的から外れてしまい、特別会計にかかる財務書類と予算決算が乖離してしまい、かえって混乱をきたす恐れがあることから、人件費や物件費等の隠れコストや隠れ資産等の修正を行わずに、特別会計の決算そのまま財務書類を作成することとしている。

2.3 省庁別財務書類の会計単位

省庁別財務書類の作成単位（会計単位＝所管）と府省との関係は表1の通りである。

内閣府や財務省、経済産業省等の省庁のみならず、皇室費、国会、裁判所、会計検査院、内閣もそれぞれが会計単位として財務書類を作成する。これらの組織も、予算・決算上は政府の一部であり、費用支出が行われているからである。だからといって、憲法上、独立している国会や裁判所、会計検査院が行政

府の一部であるということを示しているものではなく、あくまで、その資金の流れを同一の基準で開示したものに過ぎない。国全体の財務諸表というならば、国会議事堂や裁判所の建物もその一部を構成するため、会計単位となっているものである。

府省	庁 他	大臣等	財務書類
皇室費			○
衆議院		衆議院議長	○(国会)
参議院		参議院議長	
裁判所			○
会計検査院			○
首相官邸	内閣官房	行政改革推進事務局、情報セキュリティセンター	○(内閣として作成)
	内閣法制局	---	
	人事院	---	
内閣府	宮内庁、公正取引委員会、国家公安委員会、警察庁、防衛施設庁、金融庁	国家公安委員長内閣府特命担当大臣(4人)	○(含防衛庁)
	防衛庁	防衛庁長官	○
総務省	公害等調整委員会、消防庁	総務大臣	○
法務省		法務大臣	○
外務省		外務大臣	○
財務省	国税庁	財務大臣	○
文部科学省	文化庁	文部科学大臣	○
厚生労働省	社会保険庁、中央労働委員会	厚生労働大臣	○
農林水産省	林野庁、水産庁	農林水産大臣	○
経済産業省	資源エネルギー庁、特許庁、中小企業庁	経済産業大臣	○
国土交通省	船員労働委員会、気象庁、海上保安庁、海難審判庁	国土交通大臣	○
環境省		環境大臣	○

表 1 国の組織と財務書類の作成単位

その結果、これらの省庁別財務書類を連結するならば、国全体の財務諸表が作成できることになる。そして、平成15年度決算からは、国の財務書類は「省

庁別財務書類の計数を基礎とし、省庁間の債権債務等を相殺消去して作成」(平成15年度「国の財務書類」前文)されている。従って、国の財務書類の体系も、省庁別財務書類と同じ4表体系(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)となっている。ちなみに、平成14年度までは「国の貸借対照表」として、貸借対照表のみが開示されていたが、国全体について各種資料から直接作成されるものであった。

3. 財務書類の体系

省庁別財務書類は、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表ならびにこれらに関する附属明細書からなっている。企業会計では、貸借対照表、損益計算書、キャッシュフロー計算書ならびにその附属明細表が財務諸表である。このように財務書類の体系が異なっているが、省庁別財務書類の4表の関係ならびに企業会計の財務諸表の体系との違いについて論ずる。

3.1 財務書類の体系

省庁別財務書類は、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表ならびにこれらに関する附属明細書からなっている。これらの関係を図示したものが図1である。

貸借対照表は期末時点の資産と負債の状況を明らかにするものである。そして、資産・負債差額増減計算書は、貸借対照表の資産負債差額の期首と期末の増減を示す明細書であり、そのうちの業務実施に伴い発生した業務費用の明細を示したのが業務費用計算書である。さらに、区分別収支計算書は財政資金の流れを区別に明らかにするもので、貸借対照表の現金預金の期首と期末の増減を示した明細書である。

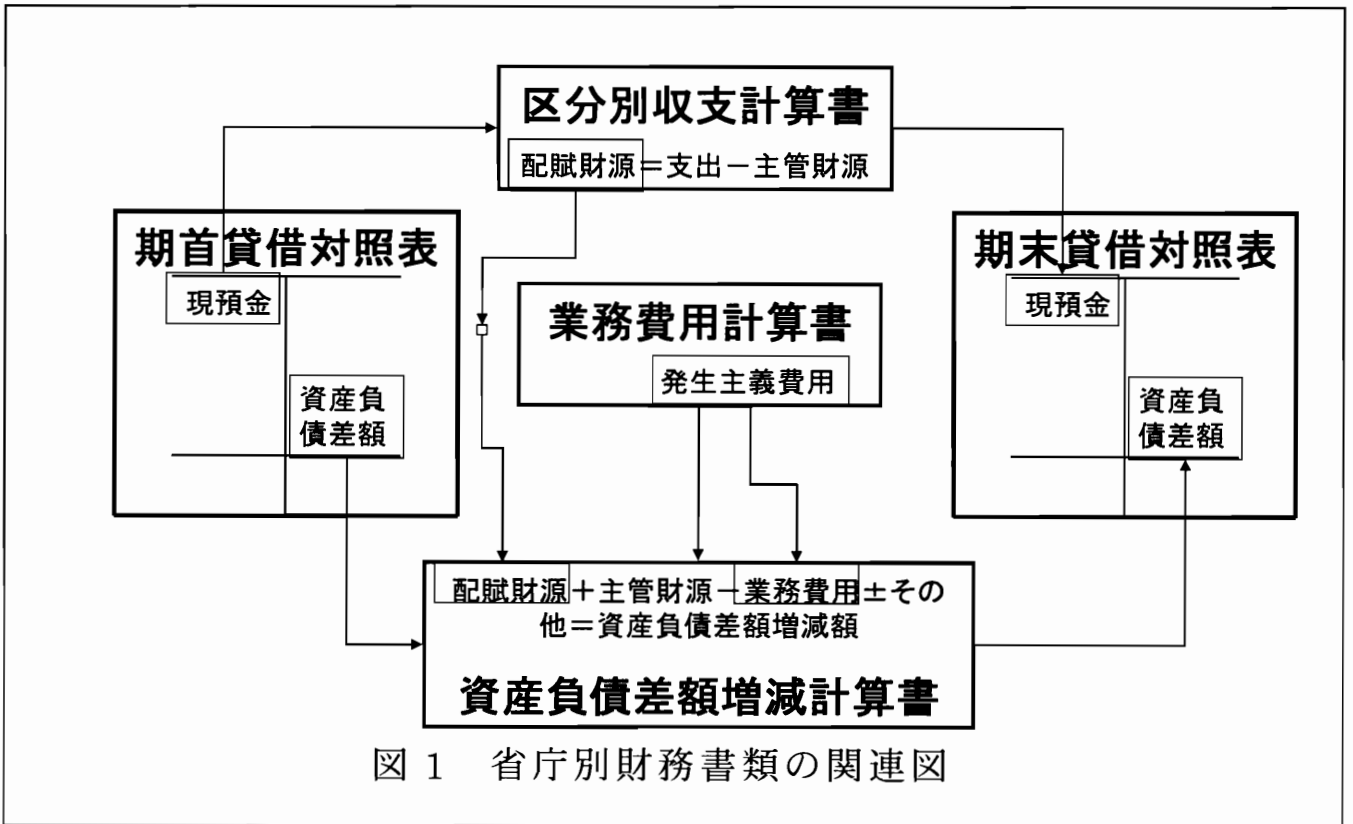


図 1 省庁別財務書類の関連図

企業会計では、貸借対照表、損益計算書、キャッシュフロー計算書ならびにその附属明細表が財務諸表である。損益計算書は貸借対照表の純資産の期首と期末の増減明細書、キャッシュフロー計算書は現金預金の期首と期末の増減明細書となっている。したがって、企業会計の財務諸表は、それぞれ省庁別財務書類の貸借対照表、業務費用計算書 + 資産・負債差額増減計算書、区分別収支計算書と対応したものとなっている。

厳密に言えば、企業会計における純資産の期首と期末の増減にはその他有価証券の評価差額や為替換算調整勘定等の資本直入項目が含まれており、損益計算書で純資産の1年間の増減をすべて説明できるわけではない。純資産の増減を網羅的に示すということでは、資産・負債差額増減計算書は、包括利益計算書に相当するといふべきかも知れない。また、キャッシュフロー計算書の資金概念は貸借対照表の現金預金の範囲と異なっている。そのため、厳密に言えば

貸借対照表の現金預金の期首と期末の増減を説明するものではないが、実質的にはその増減をほとんど説明するものとなっている。

それに対し、省庁別財務書類における資産・負債差額増減計算書は、企業会計における純資産に相当する資産・負債差額の1年間の増減をすべて説明するものであるし、区分別収支計算書は現金預金の期首と期末の増減を説明するものとなっている。

金融商品会計や改正外貨換算会計（米国基準では退職給付会計も）を導入する前の企業会計では、損益計算書は資本（純資産）の増減を示すものであった。しかし、その他有価証券の時価評価差額等の当期の業績に関わらない資産負債の増減について、損益計算書を通さずに純資産を直接増減させる処理をするようになり、純資産の増減と損益計算書の利益が一致しなくなった。その意味では、省庁別財務書類は、本来の会計のあり方にしたがっているものといえるのかもしれない。

3.2 業務費用計算書と資産負債差額増減計算書の区分

業務費用計算書は業務実施に伴い発生したコストを明らかにする計算書であり、資産・負債差額増減計算書は資産・負債差額の増減の状況を明らかにする計算書である。資産負債差額計算書では、業務費用は合計額で開示しており、業務費用計算書は、資産・負債差額増減計算書の業務費用にかかる明細書という位置付けも可能である。企業会計の財務諸表で言うならば、損益計算書において、費用項目の合計額を1行で示し、その明細を別の計算書で開示する形になっている。

企業会計の損益計算書では、収益と費用の対応が重視され、収益獲得とそのため消費した費用という企業のストーリーを表現している。そもそも、企業の究極の目的が利益の獲得である。企業の活動自体が利益の獲得のために組織され、収益の獲得を目指して損益計算書の最終行はその目的であるところの利益であり、企業の業績であると同時に株主の持分の増殖分を示している。

それに対し、政府部門では、税金等の収入を財源に公共サービス業務を実施

している。そもそも政府部門の目的は国民の福祉の向上や国家・国民の安全の確保等である。市場が成立している分野では、原則として市場にゆだねることにより、資源配分は最適化され、国民の福祉も向上することが期待できる。しかし、市場の失敗に当たる分野では、国民の投票によって資源配分を行う必要があり、政府によるサービス提供が必要になる。また、市場が成立している分野でも、資源配分が偏ったり、国民の福祉の向上や国家・国民の安全の確保等の目的と矛盾する状況が出現する場合には、政府の関与が必要となる。

そして、その政策の財源となるのは、所得税、法人税、消費税等の一般財源に使われる普通税、登録免許税、ガソリン税等の特定の財源に使われることを想定した目的税、厚生年金保険料や国民年金保険料、雇用保険料等の社会保険にかかる保険料、国立学校の授業料や郵便料金等の料金に加え、公債や借入金等である。このうち、国立学校の授業料や郵便料金等の料金は対価的な要素が強いが、必ずしも対価として金額が決定されているわけではない。そして、政府部門の収入はサービスの対価として受け入れているものではなく、国民が所得等の様々な基準に従って、相応に負担しているものである。

そのため、業務実施のためのコストとその財源の間に、企業会計におけるような対応関係やストーリーは想定できない。また、資産・負債差額ならびにその増減額について、企業会計のような積極的な意味を与えることもできない。したがって、資産負債差額の増減を損益計算書のように開示したとしても、意味のない計算書となってしまふ。そのため、その開示には公会計的な工夫が必要となる。

そして、その工夫が業務費用計算書と資産・負債差額増減計算書を区分して開示することである。すなわち、公会計では、政府がどのような業務を行い、それにかけたコストはどれだけであるのかを示すことが重要である。しかも、そのことは政策評価を行う上での基礎となる資料を提供するものである。そのため、業務費用計算書を独立した計算書として開示することには、大きな意義がある。

さらに、貸借対照表の資産・負債差額の期首と期末の増減を要因別に示す計

算書は、企業会計の損益計算書に相当するものである。厳密に言えば、純資産の増減を網羅的に示すものであり、包括利益計算書に相当するものである。従って、その開示も必要となるといえよう。しかし、省庁別財務書類においては、その財源を省庁別に示すために、一般財源を一定の仮定をおいて配賦している。また、所管換え等の業績とは関係のない増減もあり、資産・負債差額の増減自体に企業会計のような積極的な意義が認められないのは前述のとおりである。

その結果、業務費用計算書と資産・負債差額増減計算書は、企業会計における損益計算書と包括利益計算書（厳密に言えば、包括利益計算書のうち損益計算書に相当する部分を除いたもの）のような関係になっているということができよう。つまり、企業会計では、損益計算書が企業の業績を純粹に示すものとして作成され、それにその他の純資産の増減が加味されて包括利益計算書になっている。同様に、公会計においても、政府が実施した業務にかかるコストを純粹に示すものとして、業務費用計算書が作成され、それに、その他の資産・負債差額の増減を資産・負債差額増減計算書において示している。

そのため、政府の責任となるコストは業務費用計算書に計上、それ以外のコストは資産・負債差額増減計算書に記載という使い分けが行われる。たとえば、有価証券の評価において、満期保有有価証券以外で市場価格のあるものについて時価評価され、その評価損益は洗い換え法によって資産・負債差額増減計算書に計上されるが、時価が著しく下落（30%）し回復の見込みがない場合には強制評価減が行われ、その評価損は業務費用計算書に計上される。このことは、企業会計において、その他有価証券の時価の増減による評価損益は、企業の業績を示すものではないとして、損益計算書に計上されず、直接、純資産を増減させる（結果として、包括利益計算書にのみ計上されることになる）が、時価が著しく下落し回復の見込みがない場合の評価損を、損益計算書に計上することと対応している。同様に、省庁間、会計間の無償所管換えや財政法第44条の資金への繰り入れについても、当期の業務実施に伴う費用でないため、業務費用計算書には計上せず、資産・負債差額増減計算書に計上される。

3.3 区分別収支計算書の区分

区分別収支計算書は、各省庁の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計算書で、歳入歳出決算の計数を並び替えることにより作成される（基準補論7.（1））。そのとき、業務収支と財務収支の区分に集計し直す。業務収支は、各省庁の業務実施にかかる支出とその財源とを計上したものであり、各省庁の本来の業務にかかる収支を計上したものである。一方、財務収支は、公債の発行や借入金等による資金調達と利息支払、公債の返済とこれらの取り扱いにかかる支出が計上される。

企業会計のキャッシュフロー計算書は、営業活動によるキャッシュフロー、投資活動によるキャッシュフロー、財務活動によるキャッシュフローの3つに区分して表示する。しかしながら、政府においては業務活動として費用の支出を行うし、固定資産の取得や出資等の投資活動も行う。それは、政策目的に従った手段としての選択に過ぎない。その意味では、企業会計における営業活動と投資活動の区分は、政府において必ずしも明確でないし、いずれにしても業務の一環であることに代わりがない。そのため、区分別収支計算書では、業務収支と財務収支の2区分としている。

3.4 発生主義

業務費用計算書、資産・負債差額増減計算書に関して、発生主義に基づく費用および財源の計上が行われる。日本の政府はすべて3月末を決算期とするが、3月末までに発生したと認められる費用および財源については、その期の財務書類に計上される。具体的には、3月分ではあるが、政府への納入期限や政府からの支払期限が4月に定められている費用や財源に関して、3月末までに発生したものとして計上する。なお、政府の予算・決算では、3月分ではあるが、納入あるいは支払の期日が4月以降の場合、実際の期限に合わせて翌期の収入および支出とする。それを省庁別財務書類では、3月までの費用および財源として計上するのである。

さらに、キャッシュフローが伴わないため、予算・決算では一種の機会原価

となっている項目の計上がある。減価償却費の計上、退職給付引当金にかかる費用の計上、有価証券や出資金の評価損益および強制評価損の計上等がある。

そもそも、発生主義によって費用を計上するのは、業務実施にかかる費用をそれにかかるコスト全体で把握するためである。政府が行った業務にかかる費用を示す場合、実際に発生したコストの総額を示さなければ、当該業務の本来のコストパフォーマンスを示すことができないからである。省庁別財務書類の利用者が、予算編成や選挙等に関して意思決定を行う場合でも、政府内部者がその業務の効率化・適正化を図る場合でも、それにかかるコスト全体が把握できなければ、的確な意思決定ができない。特に、市場化テストを行う場合に、コスト全体の把握をせずに民間と比較するならば、公正な比較とはいけないであろう。そして、特別会計財務書類において、人件費や物件費等を他の会計が把握するものがあり、それにかかるコスト全体を示すものとはなっていない。この点から見るならば、省庁別財務諸表には依然として改良の余地がある。

なお、省庁別財務書類の場合、省庁全体としてみるならば、コスト全体に近い金額が計上されている。しかし、それを業務や予算・決算、行政評価の単位に分解すると、人件費や物件費等が業務単位や予算・決算単位、行政評価単位による把握（配分等）が行われておらず、業務単位や予算・決算単位、行政評価単位でのコスト全体は把握できない状況になっている。これまでの経緯もあり、政府全体が、それにかかるコスト全体による費用把握の重要性についての意識も低いというのが現状であろう。

現在、2005年・2006年のいわゆる骨太方針に基づいて、予算・決算単位（項および事項：表示科目）と行政評価単位（施策）の統合が行われようとしている。願わくは、このことと省庁別財務書類の手法を使った発生主義によるコスト全体の把握が有機的に結合することが望まれる。

3.5 出納整理期間の取り扱い

政府機関においては、現金主義による費用や財源の認識を発生主義的な認識に近づける手段として出納整理期間がある。すなわち、決算日を3月31日と

するものの、3月31日までの期間に属すると認められる収支は、4月以降も3月までの収支として出納整理するものである。これは、現金主義という認識基準を遵守しつつ、実質的に発生主義に近づける手法と評価できるであろう。

しかし、前述のとおり、3月分であっても4月に収支するものまで修正するものではないし、減価償却費や退職給付にかかる費用等のように、キャッシュフローの伴わないコストまで計上するものではないことから、厳密な意味での発生主義的な費用の把握ができるものではない。そのため、発生主義による費用把握を行わなければならない企業会計においては、このような手法は採用されない。

しかし、省庁別財務書類では出納整理期間中の収支を整理後の計数で財務書類を作成する（基準第1章4.）。これは、区分別収支計算書が歳入歳出決算の計数を並び替えることにより作成されるからである。歳入歳出決算が出納整理期間における収支を整理後で作成されるので、必然的に省庁別財務書類も出納整理後で作成されることになる。つまり、資産・負債差額増減計算書でも計上される配賦財源が、区分別収支計算書で作成され、貸借対照表の現金預金が出納整理後の金額で計上されることから、全体の整合性ならびに歳入歳出決算とのインテグリティを図るには、出納整理後で省庁別財務書類を作成せざるを得ないからである。

ちなみに、特殊法人等には出納整理期間がなく、企業会計と同じように、前期分にかかる収支は、未収金、未払金ならびに前払金、前受金、さらに経過勘定項目により会計処理される。しかし、その財務書類を省庁別財務書類に連結する場合、一般会計や特別会計に合わせるために、出納整理期間の収支を考慮し、出納整理後の金額に組み替えて連結する（省庁別財務書類第9章3(2)）。

このように、出納整理後の計数を用いることは、金額の確定性ならびに歳入歳出予算との整合性に優れている。しかし、出納整理期間経過後から財務書類の作成が始まることから、省庁別財務書類の作成が遅れることになり、適時性に問題があるといえよう。省庁別財務書類の作成をシステム化することにより、この時間は大いに短縮されるであろうが、企業会計に比べると、作業の出発点

が1ヶ月あるいは2ヶ月遅れることは否定できない。今後、速報値のような形で、3月末で閉めた計数を基にした省庁別財務書類の作成を検討するべきであろう。

4 連結範囲に関して

国の組織は、省庁、特殊法人、独立行政法人およびそれらの子会社等からなっている。そして、省庁の会計は、一般会計と特別会計からなっている。そして、国のすべての組織は、原則として、どれかの省庁の所管となっている。一部の国の業務は特殊法人や独立行政法人等を通して行われており、各省庁の業務を示すには連結財務諸表の作成が必要である。しかし、一般会計、特別会計はそれぞれ独立した会計単位であり、それぞれの単体決算に加え、範囲の異なる財務書類を作成する必要がある。

4.1 省庁別財務書類の種類

省庁別財務書類は以下のとおり5種類の財務書類が作成される。

- (1) 一般会計省庁別財務書類
- (2) 特別会計財務書類
- (3) 特別会計連結財務書類
- (4) 省庁別財務書類
- (5) 省庁別連結財務書類

(1)一般会計省庁別財務書類は、各省庁の所管する一般会計歳出予算のみを会計単位として作成するものである。(2)特別会計財務書類は特別会計単独で作成するものであり、それに特別会計の業務に関連する事務・事業を行っている特殊法人、独立行政法人、子会社等を連結したものが、(3)特別会計連結財務書類である。(4)省庁別財務書類は一般会計省庁別財務書類と当該省庁が所管する特別会計財務書類を合算して作成され、(5)省庁別連結財務書類は、省庁別財務書

類に各省庁の業務に関連する事務・事業を行っている特殊法人、独立行政法人、子会社等を連結したものである。

ちなみに、(3)の特別会計連結財務書類に連結される範囲と(5)の省庁別連結財務書類に連結される範囲は異なっている。特別会計連結財務書類が当該特別会計に関連する範囲に限られるのに対し、省庁別連結財務書類は、特別会計のみならず、一般会計に関連する範囲も含まれるからである。

これらの関係を示したものが図2である。

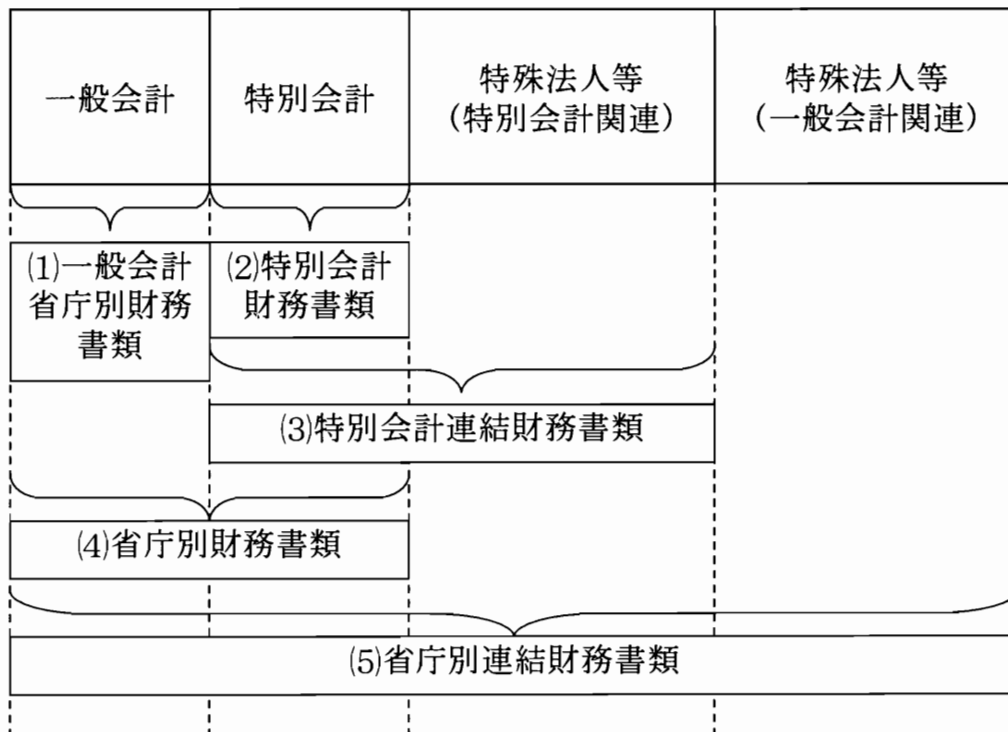


図2 省庁別債務書類の連結範囲

企業会計では、企業単体の財務諸表と企業グループ全体の連結財務諸表が作成される。グループ企業はそれぞれが独立した会社であり、それぞれの企業が単体の財務諸表を作成し、それを連結手続によって親会社を中心とした連結財務諸表を作成する。従って、基本的には、単体の財務諸表と連結財務諸表の2種類である。それに対し、公会計では一般会計（省庁別）と特別会計を、企業会計で言うところの親会社会的な存在とみなすため、上記のとおり5種類となる

のである。

所 管	特 別 会 計
皇室費	—
国会	—
裁判所	—
会計検査院	—
内閣	—
内閣府	交付税及び譲与税配付金特別会計（交通安全対策特別交付金勘定）
総務省	交付税及び譲与税配付金特別会計（交付税及び譲与税配付金勘定）
法務省	登記特別会計
外務省	—
財務省	地震再保険特別会計 特定固有財産整備特別会計 産業投資特別会計 財政融資資金特別会計 外国為替資金特別会計 国債整理基金特別会計
文部科学省	電源開発促進対策特別会計 ^(注1)
厚生労働省	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 国立病院特別会計
農林水産省	国有林野事業特別会計 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 国営土地改良事業特別会計 食糧管理特別会計 農業経営基盤強化措置特別会計
経済産業省	貿易再保険特別会計 特許特別会計 電源開発促進対策特別会計 ^(注1) 石油及びエネルギー需給構造高度化対策特別会計 ^(注2)
国土交通省	自動車損害賠償保障事業特別会計 道路整備特別会計 治水特別会計 港湾整備特別会計 自動車検査登録特別会計 都市開発資金融通特別会計 空港整備特別会計
環境省	石油及びエネルギー需給構造高度化対策特別会計 ^(注2)

(注1) 電源開発促進対策特別会計の電源立地勘定及び電源利用勘定については、文部科学省及び経済産業省の所管事務により各勘定を区分したところで合算されています。

(注2) 石油及びエネルギー需給構造高度化対策特別会計の石油及びエネルギー需給構造高度化勘定については、経済産業省及び環境省の所管事務により勘定を区分したところで合算されています。

(注3) 独立行政法人化等に伴い、特別会計が廃止されるものについては、作成対象から除外されています。

表 2 省庁（会計単位）と特別会計

（出典：平成15年度省庁別財務書類）

所 管	連 結 対 象 法 人
皇室費	—
国会	—
裁判所	—
会計検査院	—
内閣	—
内閣府	国民生活センター、国立公文書館、沖縄振興開発金融公庫、総合研究開発機構、北方領土問題対策協会、駐留軍等労働者労務管理機構、預金保険機構
総務省	日本郵政公社、公営企業金融公庫、通信・放送機構、平和祈念事業特別基金、通信総合研究所、消防研究所、統計センター
法務省	—
外務省	国際協力銀行(海外経済協力助定)、国際協力機構、国際交流基金
財務省	中小企業総合事業団(信用保険部門)、国民生活金融公庫、日本政策投資銀行、国際協力銀行(国際金融等助定)、酒類総合研究所、造幣局、国立印刷局、通関情報処理センター、日本万国博覧会記念機構
文部科学省	国立特殊教育総合研究所、大学入試センター、国立オリンピック記念青少年総合センター、国立女性教育会館、国立青年の家、国立少年自然の家、国立国語研究所、国立科学博物館、物質・材料研究機構、防災科学技術研究所、放射線医学総合研究所、国立美術館、国立博物館、文化財研究所、教員教育センター、宇宙航空研究開発機構、日本スポーツ振興センター、日本芸術文化振興会、科学技術振興機構、日本学術振興会、理化学研究所、日本私立学校振興・共済事業団、日本育英会、日本原子力研究所、核燃料サイクル開発機構、海洋科学技術センター
厚生労働省	医薬品副作用被害者救済・研究振興調査機構、国立健康・栄養研究所、福祉医療機構、国立重度知的障害者総合施設のぞみの園、勤労者退職金共済機構、年金資金運用基金、労働福祉事業団、産業安全研究所、産業医学総合研究所、労働政策研究・研修機構、高齢・障害者雇用支援機構、雇用・能力開発機構
農林水産省	家畜改良センター、農業者大学校、農家・生物系特定産業技術研究機構、畜産生物資源研究所、農業環境技術研究所、農業工学研究所、食品総合研究所、国際農林水産業研究センター、農林漁業金融公庫、農水産業協同組合貯金保険機構、農業者年金基金、農林漁業信用基金、森林総合研究所、農林水産消費技術センター、種苗管理センター、肥料料検査所、農薬検査所、林木育種センター、さけ・ます資源管理センター、緑資源機構、鳥獣産業振興機構、水産大学校、水産総合研究センター
経済産業省	地域振興整備公団(工業再配置等事業助定、産地地域経過業務助定)、中小企業総合事業団(信用保険部門を除く)、中小企業金融公庫、商工組合中央金庫、産業基盤整備基金、経済産業研究所、工業所有権総合情報館、日本貿易保険、産業技術総合研究所、製品評価技術基盤機構、日本貿易振興機構、新エネルギー・産業技術総合開発機構、原子力安全基盤機構、情報処理推進機構、石油天然ガス・金属鉱物資源機構、石油公団
国土交通省	地域振興整備公団(地方都市整備等事業助定)、日本道路公団、首都高速道路公団、阪神高速道路公団、本州四国連絡橋公団、新東京国際空港公団、都市基盤整備公団、住宅金融公庫、奄美群島振興開発基金、土木研究所、建築研究所、交通安全環境研究所、海上技術安全研究所、港湾空港技術研究所、電子航法研究所、北海道開発土木研究所、海技大学校、自動車検査、鉄道建設・運輸施設整備支援機構、国際観光振興機構、水資源機構、自動車事故対策機構、空港周辺整備機構、海上災害防止センター、航海訓練所、海員学校、航空大学校、関西国際空港株式会社
環境省	国立環境研究所、環境事業団、公害健康被害予防協会

(注) 期中解散法人については記載を省略しています。

表 3 省庁(会計単位)と特殊法人独立行政法人等
(出典：平成15年度省庁別財務書類)

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り、その区分にはそれぞれ理由がある。一般的に言えば、一定の政策を実施するた

めに特定の範囲の収支を別勘定にしたものが特別会計であり、その範囲について財務書類を作成して開示することは意味があるはずである。

そのため、省庁別ということから見れば、その業務の一部を経理しているのが特別会計ということになる。そして、各省庁の業務の一部や、特別会計の業務の一部を特殊法人や独立行政法人およびそれらの子会社等を通して行う場合があり、これらを連結することは重要である。そして、表 2 は省庁別財務書類作成の単位（会計単位）ごとに合算する特別会計を示したものであり、表 3 は連結する特殊法人や独立行政法人等を示したものである。

4.2 連結の範囲認定（基準補論 9 (2)、(3)）

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する。ここで「合算」という言葉を使うのは、一般会計および特別会計について、その会計単位は擬制したものであり、連結とはそのニュアンスが異なるからであろう。特別会計が国の会計の一部を区分して経理するために設置するものであるので、一般会計と特別会計とを合わせたものが、本来の省庁別であるとの認識があると思われる。実際、各省庁は一般会計と特別会計をあわせたもので運営されている。

そして、特別会計（または勘定）は所管省庁が決まっている。ただし、複数の所管省庁にまたがる特別会計（または勘定）については、その「特別会計（または勘定）が経理している事務・事業の歳出予算を実質的に執行している所管省庁が合算」（基準第 1 章 3.）というルールを定めている。特別会計は有限であり、その所管が問題となるのはごく少数であると思われるので、当事者間の調整に委ねたものであろう。今後、特別会計が複数の所管省庁にまたがる場合には、その都度、当事者間で決定することになると思われる。

それに対し、特別会計、独立行政法人等ならびにその子会社については、連結範囲決定のルールを策定する必要がある。具体的には「各省庁および特別会計が所掌している業務と関連する事務・事業を行っている特殊法人等を連結」（基準補論 9 (3)）とし、「業務関連性」をそのメルクマールとしている。

具体的には、一般会計と特別会計を合算して作成する省庁別財務書類について連結する場合の基準は以下のとおりである（基準第9章2.（1））。

- 特殊法人等の根拠法に基づき、各省庁（主務大臣）から監督を受けていること
 - 各省庁の監督権限が限定されている場合は連結対象から除外できる
 - ◇ 「監督権限が限定されている場合」とは以下の権限の双方または一方がない場合、これらの権限の双方が縮小されている場合をいう
 - 法人の長および監事の任命および解任
 - 予算および事業計画等の認可
 - ◇ 監督権限が限定されている場合に該当しても、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て連結対象とする
- 監督を受けている省庁から出資金や補助金等の財政支出を受けていること
 - 財政支出等がない場合は連結対象から除外できる
 - ◇ 「財政支出等がない場合」とは以下の場合をいう
 - 各省庁から財政支出がなされていない場合
 - 財政支出があるがその額が極めて僅少な場合
 - 財政支出があるが経緯的に財政支出と主務省の業務実施との関係が極めて弱い場合

つまり、各省庁が主管する特殊法人等を連結対象とするのが原則であるが、監督権限が限定されている場合および財政支出がない場合は連結対象から除外する。その結果、は財政支出が相当程度ある場合には必ず連結対象とし、それ以外でも、省庁（主務大臣）が、監督権限として法人の長および監事の任命・解任権を持ち、かつ、予算および事業計画等の認可権を有している場合には連結対象とすることになる。

特別会計の連結の範囲も同様に「業務関連性」をメルクマールに判断する。ただし、特別会計自体が直接の監督権限を有しているわけではないので、監督権限の代わりに「特別会計の管理大臣と特殊法人等の主務大臣が同一であること」を連結の要件としている（特別会計財務書類の作成基準第10章2.(1)）。また、財政支出についても「特別会計から特殊法人等に対して出資や補助金等（「補助金に関す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のほか、負担金、交付金、委託費等を含む）が相当程度あること」と具体的に要件が定められている。さらに、上記の「相当程度」について、以下のとおり具体的に定義している。

- 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

このように、省庁別財務書類と特別会計財務書類では、定義等が微妙に異なっているが、省庁別財務書類が特別会計財務書類の定義を包含していると言ってよいであろう。特別会計の連結財務書類に含まれる特殊法人等を、特別会計もその一部である省庁別財務書類で除外することに意味はないからである。

複数の省庁から監督を受けている特殊法人等、複数の省庁（一般会計）あるいは複数の特別会計から財政支出を受けている特殊法人等の取り扱いが問題となる。これに関して、「監督権限および財政支出の状況等から最も関連性の高いと見られる省庁（および特別会計）において全部連結を行う」こととしている（基準補論9.(4)）。連結対象となる特殊法人等は有限であり、省庁あるいは特別会計の連結対象が問題となるのはごく少数であると思われるので、当事者間の調整に委ねたものであろう。今後、特殊法人等が複数の省庁あるいは特別会計にまたがって所管となる場合には、その都度、当事者間で決定することになるとと思われる。

特殊法人等の子会社については、特殊法人等から出資を受けているものだけに限り連結対象とすることとした（基準補論 9. (6)）。当該出資を介して、各省庁間接的な監督権限および、各省庁および特別会計からの間接的な財政支出があり、各省庁および特別会計との一定の業務関連性を有していると考えられるからである。

しかし、この問題については様々な議論があった。特殊法人等にかかる「行政コスト計算書」（平成 13 年 6 月、「民間企業と同様の会計処理に夜財務諸表の作成と行政コストの開示」報告書に基づいて作成・開示）では、連結の範囲について、民間企業と同様の基準を設定し、出資がなくても実質的に支配している場合には連結対象としている。従って、特殊法人等の財務書類（行政コスト計算書）では、出資はないものの OB 等の天下りにより実質的に支配している子会社（いわゆるファミリー企業）が含まれている。しかしながら「業務関連性」をメルクマールとするとき、いくつかの考え方が主張された。

- 連結対象とすべきでないとする考え方
 - 各省庁は特殊法人等の子会社に対して直接的な監督権限（経営者等の任免権、事業計画の認可権）を有しておらず、また、財政資金も直接的には流れていない。従って、「業務関連性」は弱い。
- 連結対象を広く捉えるべきとする考え方
 - 特殊法人等とその子会社との間には支配従属関係があり、一種の企業グループとして経済的一体性を有している。従って、監督権限や財政資金はグループとしての特殊法人等に対して有していると考えられる劇であり、強い「業務関連性」を有している。
- 「業務関連性」のある子会社を連結するべきとする考え方
 - 特殊法人等とその子会社との関係は多様であり、各省庁および特別会計と「業務関連性」があるものについてのみ連結対象とするべきである。

連結対象を広く捉えると、省庁や特別会計の業務とは関係のない業務まで連結対象とすることになり、省庁別にその業務の実態を開示するという省庁別財務書類を作成する趣旨を逸脱する可能性がある。また逆に、すべての子会社を連結対象からはずすならば、特殊法人等が子会社を使って業務を行う場合に、連結対象から外れることになり、これも省庁別財務処理作成の趣旨とは外れる可能性がある。そのため、連結対象を「業務関連性」がある子会社とすることとした。つまり、特殊法人等の手足として特殊法人等の事務・事業の一部を行っている子会社を連結対象とすることとしたのである。

しかし、上記のような「業務関連性」の定義を定めることが困難であり、連結会計の原点に立ち戻り、出資によって連結範囲を画することとした。つまり、特殊法人等の子会社のうち、出資により子会社としている場合には、各省庁からの間接的な監督権限ならびに各省庁と特別会計からの間接的な財政支出を否定できないからである。しかしながら、このような考え方は暫定的なものであり、近い将来に、特殊法人等の子会社について「業務関連性」をさらに議論し、納得できる範囲を確定するべきと考える。

5 終わりに

企業会計的手法を用いて作成される省庁別財務書類とそれを連結して作成される国の財務書類の概要について述べた。貸借対照表というストック表と発生主義による費用を開示するという大きな目的のために、実現可能性を重視して議論を先送りした部分もあった。その点については、議論の中でできる限り紹介したが、紹介し切れなかった部分もある。

今後、積み残した議論ならびに実際に財務書類を作成するという実務の中から生じた問題点、利用者からの要望等をくみ上げながら、さらに議論を深めてより良い公会計基準とすることが必要である。

しかしながら、省庁別、特別会計および国全体等の業務について、貸借対照表というストック表と、業務費用計算書、資産・負債差額増減計算書、区分別収支計算書というフロー表を有機的に関連するものとして作成するようになっ

たことは、説明責任の向上ならびに予算執行の効率化・適正化に資するものであるし、今後、さらに貢献していくものである。