

道路資産評価・会計基準検討会の検討報告

道路資産評価・会計基準検討会

平成17年3月

目次

一	はじめに（道路資産評価・会計基準検討会の検討報告のとりまとめにあたって）	1
二	道路資産評価・会計基準検討会において検討された道路資産等の評価方針及び高速道路事業の会計基準等の骨子	4
三	骨子のパブリックコメントの意見と回答	39
四	資産評価に関するその他の重要な方針	50
	（1）道路資産（償却資産）の引継方法	51
	（2）SA／PAを一体として評価した後の土地と建物の配賦方法	51
	（3）消費税等の扱い	52
	（4）固定資産勘定科目	52
五	会計基準に関するその他の重要な方針	53
	（1）会社から機構への取引価額の範囲と会社及び機構での会計処理	54
	（2）共通経費・金利の配賦方法	54
	（3）共用資産の配賦方法	55
	（4）重畳的債務引受の場合の処理	55
六	管理会計	56
参考資料 1	道路資産評価・会計基準検討会名簿	59
	検討会の経緯	60
	ワーキング・グループ（WG）の経緯	61
	視察の経緯	66
参考資料 2	道路関係四公団民営化の経緯	67
参考資料 3	会計に関する関係条文	69
参考資料 4	高速自動車国道等通過市町村関連公共施設等整備助成制度について	70
参考資料 5	原価計算基準	72
参考資料 6	衆議院 国土交通委員会 附帯決議（抄）	75

別添 法定開示事項

- 一 はじめに（道路資産評価・会計基準検討会の検討報告の
とりまとめにあたって）

報告のとりまとめにあたって

～第13回検討会における黒川委員長のあいさつより抜粋～

最後に「道路資産評価・会計基準検討委員会を終えるにあたって」ということで、委員長のあいさつをさせていただきます。3点ほど述べさせていただきたいと思います。

第一に、今回決定されました道路関係4公団民営化の基本的枠組みは、世界を見渡しても決して同一のものはない枠組みでありまして、会計基準を検討する上で解決すべき問題が多岐にわたり、かつ新しく考える必要がある事項が多々ありました。しかも、当委員会で決定した会計基準が将来変更されない限り、45年間にわたり我が国の高速道路事業に関する経営業績及び財務実態がこの会計基準に基づいて測定されるという重要なものでありました。

そこで、私たちは現行の会計基準、類似の事例、これまでの検討結果の検証だけでなく、国際会計の動向など、将来を見据え幅広く専門的意見を聞きながら会計基準の検討を進めてまいりました。そのため約150時間をかけて直接審議、あるいは専門的知見を有する会計専門家、会計システムの構築にかかわるシステム、道路事業にかかわる技術者、不動産鑑定専門家等の皆様方にもヒアリングをさせていただき、さらに異なる特徴をもつ幾つかのサービスエリアだけでなく、新規建設の現場、海面上60メートルに位置する橋脚下の補修現場までも視察をさせていただきました。また、検討過程につきましてはできる限り情報を開示し、検討過程の中立性を国民の皆様が納得できるように努めました。

しかし、このように熱意を持って審議し、検討過程をディスクロージしたからといって、当委員会を構成する私たち委員の責任が解消されたとは言えません。これは少し冗談ですが、45年後、最終的にどういう状況になるかということを確認できる方は多くはないと思いますので、当委員会で決めた会計基準に基づき、あるいは当委員会の方針に従って評価された道路資産額とを基礎にして、民営化後の業績が測定される以上、私たちはその決定責任を抱えてお墓に入るつもりであると、このように覚悟しております。

第二に、国民の願いは道路通行サービスという公共財を少しでも安くかつより高次元の利便性をもって受けたいということでございます。今回のいわゆる民営化はそのための手段であったはずで、そこで効率的かつ有効な公共サービスの提供のために会計がどこまで貢献できるかを考え、審議を進めたつもりであります。

例えば、議題にのりました管理会計システムの構築、あるいはセグメント報告、路線別報告などの公共サービス供給過程に関する財務情報及び関連情報を広く国民の皆様方にディスクロージし、その実態を明らかにするようなディスクロージャーシステムの構築はそのためのものです。

さらに、8月に公表いたしました骨子で提案した長大橋についての物理的耐用年数を100年とする償却のような、これまでの会計基準では大体、税法を援用している例が多いのですが、それと比べると全く異質な会計基準にしたのは、建設投資及び取壊費用額が極めて大きく、日々の点検・補修にコストをかけることで、少しでも既存の施設の耐用年数を延ばすことが、孫子の代まで長期に考えた場合の国民負担が小さくなるというシミュレーションの結果を踏まえたものです。

したがって、民営化されても短期的業績を重視するあまり、点検・補修費用をケチルことのないよう、つまり、少なくとも100年経過しても立派に道路として通行サービスが提供できるような経営を我々としては期待し、そしてそういうようなものを前提とした会計基準をつくっている。前

提ということは、そういうことを要求しているというふうに受け取ってくださっても結構でございます。

第三に、当委員会の各委員はそれぞれの専門分野を持っていますが、審議検討する上で会計システムの構築を請け負っているシステムラーの方々や全国のサービスエリア等の評価を実際に行う不動産鑑定家の専門家の方々の専門領域、すなわち我々の専門以外と思われる点についても、かなり意見を言わせていただきました。特に、骨子発表後の最近の6カ月はこのような議論がメインであったといっても過言ではありません。

具体的な承継資産の評価額の認定は、法律により当委員会解散後に新しく発足する委員会で検討されることになっており、当委員会での決定議題として公表されるものではありません。

しかし、このような一見、専門外かもしれないことについても意見を何度となく申しましたのは、我々専門家が陥りやすい失敗に思いをしたからであります。専門家が時に失敗するのは、解決すべき問題の専門性が高ければ高いほど、専門的知見に依拠して判断するあまり、常識あるいは経済の一般原則からすると違和感のある議論に陥る危険性であります。

どうか今回の民営化に当たって、現場で具体的作業に従事されている各専門家の皆様には、これまでの議論の過程で我々の物言いについて気分を損ねられた経験もあったかと思いますが、我々の価値判断が国民の目線にあったということをご理解いただき、これまでの不躰をご容赦いただきたく存じます。そして、これから民営化までの半年間の具体的現場作業では、どうか一般経済原則などとの整合性にも目を向けて続行されますようお願いいたします。

もちろん、これまでの当委員会での決定事項につきましては、我々はこの部分については専門家でございますので、我々の決めたこと自体が一般常識からして違和感のあるものがあるとしたならば、それは第一に申しましたように、その責任は我々が背負うものであります。

最後にこの1年2カ月もの間、不躰な我々のために献身的に調査・検討し、資料作成並びに代替案作成に尽力されました国土交通省事務局、新日本監査法人の特別チーム、また途中までは中央青山の監査法人の特別チーム、それから、鑑定評価の専門家、各道路公団の関係事務局、貴重なご意見を賜りました秋山純一多摩大学教授と宮内忍公認会計士協会、副会長等の皆様に対し、心より感謝いたします。

また、身内ではございますけれども、献身的に議論に参加し、意見形成を行った各委員を心よりねぎらいたいと存じます。

平成17年3月28日 委員長 黒川行治

委員 小澤一雅
梶川融
樫谷隆夫
長谷川恵一
横須賀博

(五十音順)

**二 道路資産評価・会計基準検討会において検討された道路
資産等の評価方針及び高速道路事業の会計基準等の骨子
（第10回検討会（平成16年8月31日）において検討）**

I. はじめに	6
II. 適用の範囲	7
III. 基本認識及び方針	7
1. 会計報告の目的	7
2. 会計情報の利用者	7
3. 基本方針	7
IV. 開始貸借対照表作成にあたって、公団から承継される道路資産等の評価方針の骨子	9
1. 道路資産等の評価方針の骨子	9
(1) 道路資産	9
(2) その他の固定資産	24
(3) その他	28
2. 負債の評価方針の骨子	28
(1) 借入金及び債券	28
(2) 償還準備金	28
(3) 引当金	29
(4) 連帯債務	30
(5) 見返負債	30
(6) その他	30
3. 資本の評価方針の骨子	30
(1) 資本金	30
(2) 資本金以外の資本	31
4. 道路資産の貸付に関する会計処理	31
V. 民営化後の会計基準の骨子	32
1. 高速道路事業の会計基準の骨子	32
(1) 適用すべき会計基準（Ⅲ. 3. 基本方針の再掲）	32
(2) 道路資産の位置付け	32
(3) 道路資産の新設及び改築に係る会計処理	32
(4) 道路資産の修繕又は災害復旧に係る会計処理	33
(5) 道路資産の貸付に関する会計処理	33
(6) 減価償却方法	33
(7) 道路資産以外の資産	34
(8) 減損会計	34
2. 会計情報の開示（ディスクロージャー）の骨子	34
(1) 会計情報の開示（ディスクロージャー）の基本方針	34
(2) 開示事項	34
(3) 区分経理等	35
(4) 勘定科目の表示区分、配列方法	35
(5) 子会社・関連会社等の情報開示	36
VI. 骨子をまとめるにあたって	37

I. はじめに

道路関係四公団^{*1}は、平成13年12月に閣議決定された「特殊法人等整理合理化計画」において、平成17年度中に民営化されることとなりました。また、平成14年6月には道路関係四公団民営化推進委員会が設置され、同年12月には小泉総理大臣へ意見書が提出されました。これらを受けて、平成15年12月に開催された「政府・与党協議会」において、民営化に関する基本的枠組みが決定され、その後、関係機関において検討が重ねられた結果、平成16年6月には、道路関係四公団民営化関係四法案^{*2}が国会において可決され成立しました。

これに先立って、道路関係四公団では、平成15年6月に民間企業並財務諸表〔試算値〕（以下同旨）が作成・公表されたところですが、民営化にあたっては、公団から独立行政法人日本高速道路保有・債務返済機構（以下「機構」という。）及び高速道路株式会社（以下「会社」という。）に承継される道路資産等の評価方針及び機構・会社における高速道路事業の会計基準を策定する必要があることから、これらを検討するために、平成16年1月に「道路資産評価・会計基準検討会」が設けられ、以後、私を含む6人の委員において集中的に審議を進めてきたところです。

高速道路は、現代において、生活、産業面で不可欠な社会資本であることは言うまでもなく、これに対する国民の関心は高いものがあります。また、今回成立した民営化関係四法の目的は、債務の確実な返済、真に必要な道路を会社の自主性を尊重しつつ、早期にできるだけ少ない国民負担のもとで建設すること等です。そこで、これらを踏まえると、民営化後の機構・会社の財務状況を広く国民の皆様に理解して頂く必要があり、そのため、その資産評価方針及び会計基準の考え方について骨子としてとりまとめることとしました。

今後は、この骨子を基にパブリックコメントの募集を行う予定でありますが、この機会に、多くの皆様のご意見を頂き、機構・会社の財務状況がわかりやすく示されるものとなるよう努めてまいりたいと考えております。

平成16年8月31日

道路資産評価・会計基準検討会

委員長 黒川行治

委員 小澤一雅

梶川融

樫谷隆夫

長谷川恵一

横須賀博

（五十音順）

^{*1} 日本道路公団（昭和31年設立、以下「道路公団」という。）
首都高速道路公団（昭和34年設立、以下「首都公団」という。）
阪神高速道路公団（昭和37年設立、以下「阪神公団」という。）
本州四国連絡橋公団（昭和45年設立、以下「本四公団」という。）

^{*2} 独立行政法人日本高速道路保有・債務返済機構法（以下「機構法」という。）
高速道路株式会社法（以下「会社法」という。）
日本道路公団等の民営化に伴う道路関係法律の整備等に関する法律（以下「整備法」という。）
日本道路公団等民営化関係法施行法（以下「施行法」という。）

Ⅱ. 適用の範囲

本骨子は、道路関係四公団の民営化において設立される機構と会社の開始貸借対照表の作成に関して、公団から承継される資産、負債及び資本の評価方針について取りまとめたものです。また、民営化後における機構と会社の高速道路事業に関する会計基準及び会計情報の開示に関しては、重要な方針について取りまとめたものです。

Ⅲ. 基本認識及び方針

1. 会計報告の目的

会計報告は、その報告主体の経営責任、説明責任を明確にするとともに、会計情報の利用者の合理的な意思決定に有用な会計情報を提供することを目的とします。

具体的には、機構においては、道路資産の保有・貸付の実態や債務返済能力がわかるような報告を行う必要があると考えます。また、会社においては、道路の料金設定の合理性、高速道路事業の採算性及び経営の合理性がわかるような報告を行う必要があると考えます。

2. 会計情報の利用者

会計情報の利用者として、広く次の方々を想定します。

- ①高速道路の利用者（サービスの受益者として、広く国民を指す）
- ②債権者、出資者（国（国民）、地方公共団体（住民）、将来的には投資家）、金融機関等
- ③機構、会社

3. 基本方針

①道路関係四公団は解散し、新たに機構及び会社が設立されることとなります。機構は独立行政法人、会社は政府及び地方公共団体があわせて1/3以上の株式を保有する株式会社（民営化時点は政府及び地方公共団体合せて100%保有）となっています。このことは国と国民等との間に新たな経営資源の委託・受託関係が生じることを意味するという認識の下に、機構及び会社の設立時における資産評価についてはフレッシュ・スタート法（資産を新たな経営資源の委託・受託関係が生じた時点において時価に評価替えする方法）を採用することとします。なお、負債の時価評価については、現時点で明確な会計慣行が成り立っていないため、一般に公正妥当と認められた企業会計の諸基準^{*1}（以下「企業会計の諸基準」という）による簿価評価によるものとします。

②民営化後の機構と会社の会計については、他の独立行政法人や民営化された会社の例にならい、独立行政法人会計基準^{*2}や企業会計の諸基準に従うものではありませんが、ここでは重要な会計方針について記載することとします。

③会計情報の利用者（Ⅲ. 2. 参照）の視点にたつて、資産の評価にあたっては、可能な限り原価情報を重視することとし、わかりやすい会計基準の作成及び会計情報の開示に努めることとします。

^{*1} 参考資料3参照

^{*2} 独立行政法人会計基準（平成15年3月3日独立行政法人会計基準研究会、財政制度等審議会財政制度分科会法制・公会計部会公企業会計小委員会改訂）：内容のほとんどは、企業会計の諸基準に依拠しつつ、これに公的な主体としての特性に基づく理論的な修正を加えたものです。

- ④検討に当たっては、国際的な会計基準の動向や関係機関の検討状況について十分な情報収集を行うこととします。
- ⑤会社は民間企業となることから、その承継される資産の評価については、「国民の財産を民間へ払い下げる」という観点に立って、これが適正に行われるように留意します。
- ⑥高速道路が国民の財産であるという観点から、その適切な点検や修繕は機構及び会社の当然の責務であることを前提として、その耐用年数は物理的寿命を基本としたものとします。
- ⑦機構及び会社の経営状況や関連する子会社等との取引状況等については、民営化後においても現在公団において行われているディスクロージャーを後退させないようにします。
- ⑧民営化時における資産、負債及び資本の評価基準日は、会社及び機構の成立の日現在における評価とします。

【議論の経緯】

機構は、債務を返済することが第一の目的であり、債務返済後は解散することとなっているため、その資産について時価で評価することに意味がなく、簿価を回収することができているかがわかれば合目的観点からは十分ではないかとの意見もありました¹。

しかし、今回の民営化の枠組みにより国と国民等との間で新たな経営資源の委託・受託関係が生じ、過去のものとは違った新たなガバナンス（「用語の解説」参照）により高速道路事業の運営が行われ、コストダウン等が図られることが望まれているならば、高速道路の資産を時価をもって評価するフレッシュ・スタート法を採用することが適当であると考えられます²。

【用語の解説】

ガバナンス： ガバナンスは統治、監督等と訳されます。特にコーポレート・ガバナンスといった場合、企業の継続的な成長・発展を目指して、より効率的で優れた経営が行われるよう、経営方針について意思決定するとともに、経営者の業務執行を適切に監督・評価し、動機付けを行っていく仕組みを指します。

¹ 第2回議事録 P28

² 第2回議事録 P31, 32, 37、第2回検討会資料4「会計の目的等に関する説明資料」P7

IV. 開始貸借対照表作成にあたって、公団から承継される道路資産等の評価方針の骨子

1. 道路資産等の評価方針の骨子

(1) 道路資産

(i) 償却資産（構築物）

①道路資産の時価評価方法として再調達原価方式を採用します¹。

【用語の解説】

再調達原価方式：再調達原価方式とは、資産を新たに取得する場合の金額を算出し、資産の種類毎の耐用年数と経過年数に応じて、減価償却した後の未償却残高相当額を時価として推定計算する方法です。

収益還元方式：収益還元方式とは、一定期間における将来の予想される利益の額から、資産の価額を時価として推定計算する方法です。またDCF方式は、一定期間における将来の予想されるネット・キャッシュ・フローの額から、資産の価額を時価として推定計算する方法です。

(DCF: Discounted Cash Flowの略)

【議論の経緯】

道路資産の時価評価の方法としては、再調達原価方式と収益還元方式又はDCF方式が考えられます。

再調達原価方式については、原価情報を盛り込んでいることから、国民に対する公的サービスを供給するためにどの程度のコストがかかったかということについての説明責任が果たせません。また、今回の枠組みでは、45年で債務を確実に返済することが重要な課題とされており、債務の返済可能性を示せるという意味では、DCF方式の採用も有効であると考えられますが、他方、債務返済時には、道路資産は本来の管理者（国等）に帰属することとされており、引き継がれる国民共有の資産としての価値を明確にすることが重要であることを踏まえると、再調達原価方式が有効であると考えます。

収益還元方式又はDCF方式では、事業開始前に道路事業に伴う無形ののれん価値（正または負の超過収益）を評価することになり、現行ではまだその論理が確立していません。また、将来収益等の予測という側面では、予測方法として確立されたものがないことから、国民に対する説明責任を果たせるのかという問題があります²。

以上のような点を踏まえ、再調達原価方式で評価することといたしました³。

②償却資産の再調達原価方式は、道路公団は標準的単金方式とし、首都公団、阪神公団及び本四公団はデフレーター調整方式とします（各々の公団が現在採用している方式を採用します）⁴。

¹ 第3回議事録 P25

² 第3回議事録 P23

³ 第3回議事録 P25

⁴ 第4回議事録 P15

【考え方】

それぞれの民間企業並財務諸表において、償却資産の再調達原価方式は、道路公団は原則として標準的単金方式とし、首都公団・阪神公団・本四公団はデフレーター調整方式を採用しています。

標準的単金方式は、道路資産の細目を構成する要素ごとに、近年（2～3年、最長5年間）の工事の実績について調査・集計を行って標準的単金を設定し、各々の棚卸数量を乗じて計算した数値を合計して資産価額を算定する方式であり、再調達原価の算定方法の一つと考えられます。また、デフレーター調整方式は、取得原価に経済指標の経年変化を表わす経済デフレーターを乗じて、最近の資産価額（評価時点の価値に置き換えるといくらになるか）として算定する方式であり、これも再調達原価による時価の推定方式の一つと考えられます。つまり、具体的な手法の相違があるものの、標準的単金方式もデフレーター調整方式も再調達原価を算定する際の簡便な方法であると考えられます。

道路公団では、個別資産毎の当初の取得原価を算出するために必要な大部分の契約書、会計書類等は、文書保存期間（工事発注等資料：5年（3年）※1、工事請負契約書：5年（10年）※1）が経過しており、現存していないため、個別資産毎（種類別、耐用年数別）に取得原価によって評価することは、事実上不可能でありました。そのため、全ての資産の取得原価のデータを把握することはできず、デフレーター調整方式を採ることはできません。

一方、首都公団・阪神公団・本四公団は、特殊な構造物が多く、標準化が困難であり、標準的単金方式の採用はなじまないと考えられます¹。

標準的単金方式とデフレーター調整方式は、算定手法は異なるものの、各公団が、実務上の制約条件の下、考えられる中で最適な方法を選んだ結果であり²、いずれについても再調達原価の算定方法として妥当であると考えられます。

※1 上記に示す文書保存期間は、「日本道路公団文書保存規程」によるもので、括弧内の年数は、平成14年5月以降の「日本道路公団法人文書管理規程」による保存期間を示します。

【用語の解説】

経 済 デ フ レ ー タ ー： 経済量を異なった時点で比較するとき、その間の価格変動による影響を除いた実質値を割り出すために用いられる物価指数です。

¹ 第4回議事録 P12

² 第4回議事録 P14、第4回検討会 資料1「資産評価方法に関する諸課題の検討」 P4

(ii) 非償却資産（土地）

非償却資産の再調達原価方式は、鑑定評価に準じた方法とします¹。

【用語の解説】

鑑定評価に準じた方法： 各公団所有の非償却資産（土地）について、通常の「鑑定評価」で評価すると長期の期間が必要となります。そのため、調査対象となる土地の特性に応じて、鑑定評価の考え方に基づいて、通常の鑑定評価手順の合理化を行って道路の素地である土地の価格を求める方法を採用します。

例えば、用途的、価格水準的に類似している土地を1つのグループとして、当該グループに係る標準的な画地の価格（標準価格）を鑑定評価手法を適用して求め、その標準価格を、該当するグループの地積に乗じてグループ全体の価格を求める方法等が挙げられます。

【考え方】

非償却資産の再調達原価方式として、平成14年度民間企業並財務諸表では、道路公団は公示地価等の公的土地価額指標にたな卸数量を乗じる方式を、首都公団及び阪神公団は六大都市市街地価格指数によるデフレーター調整方式を、本四公団は地価公示・地価調査等によるデフレーター調整方式を採用していました。

ただ、デフレーター調整方式には、データの制約により十分過去に遡れない等の問題点があり、鑑定評価方式の方が土地の実態をより正確に反映する評価方法であると考えられます²。

(iii) 償却資産・非償却資産に原価算入する費用

①補償費は償却資産・非償却資産（土地）ごとにそれぞれ直接付随費用として原価算入することとします³。

建設に伴う事業損失にかかる補償費は償却資産の付随費用としますが、それ以外のほとんどの補償費は非償却資産の付随費用とします。

また、道路の供用後に補償費が発生した場合、原価算入せず、発生時に期間費用として処理したこととします。

【議論の経緯】

検討会では、建設にかかる補償費を、償却資産と非償却資産のいずれの付随費用とするべきかについて議論が行われました。

一般的に公共事業で取得される非償却資産は、公共用地の取得に伴う損失補償基準に基づき正常価格（正常な取引価格）をもって価格が決定されますが、これに加え、当該基準に基づき、様々

¹ 第9回検討会 資料3-1「土地・地上権に関するWGからの報告」

² 第7回議事録P9

³ 第5回議事録P24

な支出を行っています。これは、財産権に対する適正な補償を行うとの観点から実施されているものですが、特に道路事業で取得された非償却資産は、直接事業の用に供され、また、市場性もなく、当該資産の取得にあたって不可避免的に発生する支出であることから、原価情報を重視して、補償費を非償却資産に原価算入することが妥当と考えられます。

また、補償費は、多くの場合、新規建設（土地を取得して道路を建設する）時に発生します。仮に構築物を更新することになっても、再び補償費を支払う必要が生じることはほとんどありません¹。

なお、供用した後に発生する補償費は、供用前に見積もることが困難なものは、発生時に費用処理するものとします。

②償却資産に係る建設中の金利は、原価算入します。ただし、高速自動車国道に関するものについては資産に計上せず、期間費用として処理したものとします。なお、非償却資産に係る建設中の金利は、原価算入せず、期間費用として処理したものとします²。

【考え方】

開始貸借対照表における道路資産の評価は、次のような原則によることとしてよいのではないかと考えられます。

- ① 「自家建設」を前提とした場合の資産評価を、開始貸借対照表における資産価額とみなす。
- ② その際、各公団は公益的事業を行う民間企業であると仮定し、当該民間企業（以下「民間仮定企業」という。）は、企業会計の諸基準に基づいて会計処理を行っていたものとする。

この場合、民間仮定企業が具体的にどのような会計処理を行っていたと考えるかは、当該企業の実態に照らし、企業会計の諸基準が許容する範囲内で、当該企業にとって最も合理的な方法を選択していたと考えるべきです。

高速道路事業の実態を見ると、基本的にすべて借入金により道路を建設し、当該道路の供用後（開業後）の料金収入によって、当該借入金を始め、供用時まで必要としたすべての費用を返済する仕組みとなっています。

このような仕組みにおいて、当該道路が供用されるまでの間は無収入であるにもかかわらず、仮に建設期間中の金利を期間費用として計上するとすれば、膨大な累積赤字が計上されることとなり、民間仮定企業がこのような会計基準を適用することは、通常ありえないと考えられます。

企業会計の諸基準においても、このような場合には、建設期間中の金利を原価算入し、減価償却を通じて費用化することが許容されており、実際に、電気事業、鉄道事業等においてそのような会計処理が行われています。そうであれば、民間仮定企業においても、同様の会計処理が行われていたと考えることが合理的です。また、非償却資産の取得に係る金利を原価算入することについては、企業会計の諸基準上は禁じられているわけではありませんが、非償却資産は減価償却しないことから、費用化の時期が当該非償却資産の売却時まで繰り延べられ、「自家建設」の場合には好ましくないとされています。

他方、高速道路のうち、高速自動車国道については、昭和 47 年以降、建設の意思決定が行われ

¹ 第 5 回議事録 P. 22, 23

² 第 6 回議事録 P30、第 6 回検討会 資料 2 「5 月 6 日資産評価 WG 議事メモ」

た後、今後必要となる建設費、料金収入、管理費等を想定し、必要があれば料金改定を行った上で、事業に着手するという方法が採られています。

したがって、上述したような会計処理方式は、

- ① 単独採算制が採られているため、料金徴収は供用開始後から行われる一般有料道路の場合
- ② 建設が完了した後、供用開始時点において、過去に投資した建設費及び将来の料金収入、管理費等を想定して、必要があれば料金改定が行われている首都高速道路・阪神高速道路・本州四国連絡橋道路の場合

には当てはまるとしても、高速自動車国道については、建設中の高速道路の供用開始前において、当該建設等に要する費用の一部を前取りしている形※1になっており、民間仮定企業であれば、その分利益が計上されることとなることから、当然、建設期間中の金利については期間費用として処理することが、当該企業にとって最も合理的な選択であったと判断すべきと考えられます。

以上から、開始貸借対照表における道路資産の評価については、

- ① 高速道路事業（首都高速道路・阪神高速道路・本州四国連絡橋道路・一般有料道路）における償却資産に係る建設期間中の金利は原価算入する。
- ② 高速自動車国道における償却資産に係る建設期間中の金利は原価算入しない（期間費用として処理する）。
- ③ 非償却資産に係る建設期間中の金利は原価算入しない（期間費用として処理する）。

ことが適当であると考えられます。

独立行政法人においても、「コストの測定」という概念は必要であり、上記のような考え方は、そうした観点からも妥当であると考えられます。

なお、日本道路公団において設けられた財務諸表検討委員会（委員長：加古宜士早稲田大学教授）において、高速自動車国道についても建設期間中の金利（償却資産に係るものに限る。）を原価算入することとしていたのは、民営化後に道路資産を新会社が保有し、総括原価主義による料金決定が行われることを想定したためであり、その前提が今回とは異なる以上、考え方が矛盾するものではありません¹。

※1

昭和46年以前については、高速自動車国道についても他の有料道路と同様の方法が採られていましたが、

- ① 今回は、現時点での再調達原価を算出することとしていること、
- ② 昭和46年以前の資産については、減価償却が進んでいることから、建設期間中の金利の原価算入・不算入の影響が小さいこと、

から、資産の取得時期によって会計処理を区別する理由はない、と考えられます。

③付替道水路の構築物の建設に要した費用については、高速道路本線の建設に伴う付随費用として道路資産（償却資産）に原価算入します²。

付替道水路の土地（非償却資産）については、交換又は寄付により、地方公共団体等の所有となったものであり、機構又は会社の資産には計上しません。付替前の旧道水路の敷地については、

¹ 第6回検討会 資料2「5月6日資産評価WG議事メモ」

² 第8回議事録P12、第8回検討会 資料2-1「付替道水路について」

現に各公団が所有しているもの（法定道水路であったもの）について、鑑定評価に準じた方法によることとします。公団が無償使用しているもの（法定外道水路であったもの）については、それを資産として評価することはしません。

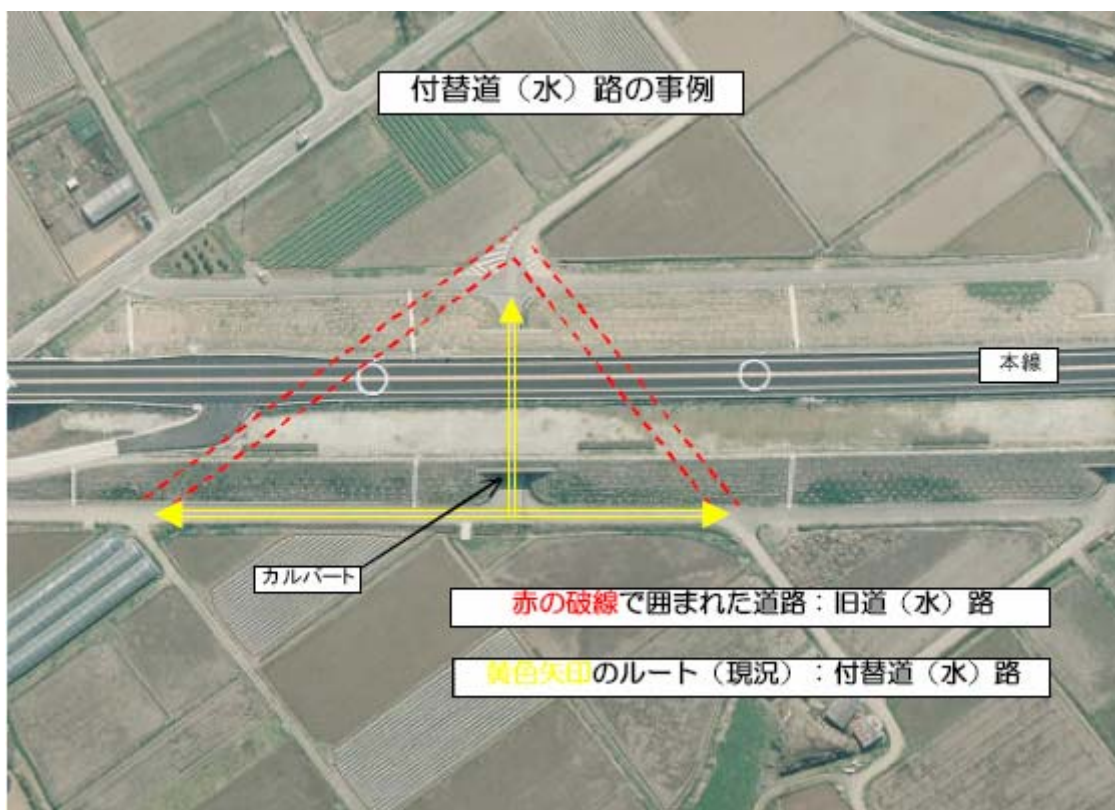
【用語の解説】

付 替 道 水 路： 高速道路の建設により既存の道路・水路（旧道水路）が利用できなくなることに伴い、道路・水路の機能を回復し、地域住民の利便性を確保するために新たに設けられる道路・水路（付替道水路）です。以下の写真図では、赤の破線で囲んだ部分が旧道水路であり、黄色矢印の部分が付替道水路になります。

付替道水路に関わる土地の取引は、高速道路本線となる旧道水路が道路法又は河川法等の対象となる法定道水路か法定外道水路（里道や溝渠等を指す）かによって異なります。

旧道水路が法定道水路の場合、「土地交換に関する契約」が締結され、市町村等が所有する旧道水路の土地は付替道水路の土地と交換されます。

また、旧道水路が法定外道水路の場合、法定外道水路は市町村の所有ではないため、付替道水路の土地を市町村に移管する必然性はありません。しかしながら、当該付替道水路は旧道水路の機能回復として公団が設置したものであること、供用後の管理を公団が行うことは管理費を料金収入で賄うこととなり適当でないことから、付替道水路の土地は市町村に寄付され、高速道路本線上の土地は無償使用されることとなります。



【議論の経緯】

付替道水路は、高速道路の建設により既存の道路・水路が利用できなくなることに伴い、新たに設けられる道路・水路です（用語の解説参照）。土地の交換を伴う場合と、付替道水路の土地を市町村等に寄付し、旧道水路を無償使用する場合があります。検討方法としては、土地部分と構築物部分とに分けて考えることとし、以下の論点について検討を行いました¹。

- ① 旧道水路が法定道水路の場合、「土地交換に関する契約」はあるが、等価交換と解釈できるのか。
- ② 旧道水路が法定外道水路の場合、新たな道水路の土地を、寄付として解釈できるのか。
- ③ 付替道水路の構築物建設が補償としてどのような性格を持ち、会計処理としてどのように反映させるのか。

[非償却資産の取扱い]

法定道水路の交換の場合、「土地交換に関する契約」が締結されていますので、少なくとも当事者の意思においては経済等価性があったと考えられます。

また、すでに交換した新しい道水路の土地と高速道路の土地となった旧道水路の土地をそれぞれ鑑定評価し、その結果で交換が等価であるかどうかを検証することは、過大にコストもかかり、合理的ではありません。したがって、旧道水路の敷地を鑑定評価方式に準じた方式で評価すれば足りると考えられます。

法定外道水路は、従来、国有財産として扱われ、境界確定・用途廃止等の財産管理の面では、国有財産としてその担当部署である都道府県知事が機関委任事務を行う一方で、機能管理は市町村が固有事務として行っていました（現在では、平成12年4月から5年間をかけて、市町村に

¹ 第8回検討会 資料2-1「付替道水路について」

財産譲与することとされています)。

したがって、法定外道水路は市町村の所有ではないので、付替道水路の土地を市町村に移管する必然性はありません。しかしながら、当該道水路を利用している住民に対する旧道水路の機能の補償と位置付けられるものであり、土地については移管されたものとして、会計上も寄付に当たると考えられます。

なお、法定外道水路の場合において、仮に付替道水路の土地代を補償費の一部として構築物の取得原価に算入するという考え方をとったとしても、既に寄付した土地を鑑定評価することは過大にコストもかかるため合理的ではありません。

[構築物の取扱い]

付替道水路の構築物の建設に要した費用は補償費の性格を持ちますが、旧道水路の機能の回復に主眼があり、次のような点で、一般の家屋の移転補償費等とは性格が異なるため、土地の取得に係る補償費ではなく、構築物の建設に伴う付随費用として道路資産の原価に算入することが適当と考えられます。

- ・ 本体工事とほぼ同時期に施工され、完成後に地方公共団体に引き渡しされます。
- ・ 既存道水路で機能が代替できる場合には、必ずしも新たに付替道水路が設置されるとは限りません。
- ・ 家屋移転補償等は、移転に要する費用を補償するという考え方により補償が行われますが、付替道水路の場合には、機能面の同等性が考慮され、構築物の財産価値が等価であるかどうかは基本的に考慮されません。
- ・ 施設の移管は、付替道水路の完成後に行われ、土地取得との直接性は薄いといえます¹。

④関連街路分担金は補償費として償却資産に原価算入します²。

【用語の解説】

関連街路分担金： 高速道路を高架又は地下に整備する際に、既存道路の拡幅に要する費用の一部を首都公団及び阪神公団が負担するものです。

首都高速道路公団法第40条、同施行令第6条、阪神高速道路公団法第40条、同施行令第6条において、他の道路の新設又は改築に要する費用の負担について定められているものです。

【考え方】

首都高速道路や阪神高速道路を建設する場合において、当該高速道路を設ける道路拡幅のための当該道路管理者に対する分担金であり、拡幅をしないと既存道路の機能を損なうことになるので補償費としての性格があると考えられます。

この場合、実体としては土地を取得していないので、構築物の取得原価に算入することになる

¹ 第8回検討会 参考資料3「6月14日資産評価WG議事メモ」

² 第8回議事録P12、第8回検討会 資料2-2「関連街路分担金について」

と考えられます¹。

⑤埋蔵文化財発掘調査費は償却資産に原価算入します²。ただし、測量及び試験費として支出された埋蔵文化財発掘調査費は、総額を償却資産と非償却資産に配賦することとします³。

また、道路の供用後に埋蔵文化財発掘調査費が発生した場合、原価算入せず、発生時に期間費用として処理したこととします。

【議論の経緯】

埋蔵文化財発掘調査費の会計処理方法としては、次の3つの方法が考えられます。

- ① 償却資産の付随費用として原価算入する。
- ② 非償却資産の付随費用として原価算入する。
- ③ 費用計上する。

非償却資産の付随費用とするか否かの検討には、土地の取得時にかかるという同時性及び直接性を重視するべきであると考えられます。

埋蔵文化財を発掘する必要があるのは、構築物を建設するために土地の造成を行う時点においてです。土地の取得時よりも構築物の建設時に近く、土地取得との同時性も直接性もないと考えられます。

また、新たに取得したものではなく、従来から所有している土地についても、土木工事を行えば、埋蔵文化財発掘調査費は発生することになります。このように、土地の取得に全く関わらず発生する場合があります。よって、②の方法は妥当でないと考えられます。

一方、③の方法により費用処理してしまうと、これまでにかかった埋蔵文化財発掘調査費の原価情報が失われてしまいます。また、税法では費用処理を行うことが認められますが、独立行政法人としては、税法にとられる理由はありません。

以上より、埋蔵文化財発掘調査費の会計処理方法としては、①の方法を採用することが適当であると考えられます⁴。

なお、首都公団については、埋蔵文化財発掘調査費は、これまで測量及び試験費として支出されてきました。過去の埋蔵文化財発掘調査費に係る支出実績を抽出するのは煩雑な作業を要する一方で、その支出の実績はあまりなく（直近の工事においても実績がありません）重要性がないと考えられるため、測量及び試験費の総額を資産価額比で償却資産と非償却資産とに配賦することで代替することとします⁵。

また、供用した後に発生する埋蔵文化財発掘調査費は、供用前に見積もることが困難なものであり、発生時に費用処理する方法しかないと思われます。

¹ 第8回議事録 P8

² 第8回議事録 P12、第8回検討会 資料3「埋蔵文化財発掘調査費について」

³ 第8回議事録 P12、第8回検討会 資料3「埋蔵文化財発掘調査費について」

⁴ 第8回議事録 P9～11

⁵ 第8回検討会 資料3「埋蔵文化財発掘調査費について」

⑥関連公共施設等整備助成金は原価算入しません¹。

【用語の解説】

関連公共施設等整備助成金： 高速道路の通過に伴い生ずる市町村の特別の財政需要に対処するために、公団が市町村に助成金として交付しているもの（昭和55年5月30日 建設省都道監発第17号 建設省道高発第17号 建設省都市局長道路局長通達「高速自動車国道等通過市町村関連公共施設等整備助成制度について」*1）です。

助成対象施設は以下の表のとおりであり、市町村は、これらの中から整備するものを選択し、その整備費用に対して助成金を充当するものです。

交通安全施設	ガードレール、カーブミラー、街路照明施設、交通情報施設、道路標識、自転車置場、その他これらに類する施設
道路	市町村道、市町村の管理するその他の道路
児童遊園	児童遊園、運動公園、緩衝緑地、その他これらに類する施設
集会所	集会所、地区センター、資料館、その他これらに類する施設
用排水施設	用排水路、貯水池、ため池、堤防、護岸、その他これらに類する施設
その他の施設	自動車駐車場、バス停留施設、その他公団の長が高速道路の通過に伴い特に必要と認める施設

【考え方】

関連公共施設等整備助成金は特別の財政需要に対処するため市町村に交付しているもので、建設の付随費用であるとは考えられません。また、支払形態は、限度額内の金額を市町村との協定によって定めた支払時期に支払うこととなっており、支払時期は建設期間中に限定されません。

したがって、全額を費用処理することが適当であると考えられます²。

(iv) 建設仮勘定のうち、償却資産

建設仮勘定の償却資産の時価評価方法として、再調達原価方式を採用します（Ⅳ. 1. (1) (i)

①と同じ）³。

再調達原価方式は、道路公団は取得原価方式とし、首都公団、阪神公団及び本四公団はデフレー

¹ 第8回議事録P12、第8回検討会 資料4「関連公共施設等整備助成金について」

*1 参考資料4参照。

² 第8回検討会議事録P12、資料4「関連公共施設等整備助成金について」

³ 第3回議事録P25

ター調整方式とします¹。

【考え方】

道路公団は、民間企業並財務諸表において、建設仮勘定の償却資産の再調達原価方式として標準的単金方式ではなく、取得原価を採用しています。標準的単金は、平成14年度末時点における償却資産の再調達原価を求めるために最新の工事实績を用いて設定しており、標準的単金設定のためのデータの収集期間が平成14年度に供用した構築物等の取得期間とほぼ一致しています。したがって、建設仮勘定の償却資産については、取得原価によっても、標準的単金方式によったものと大きな差異はないものと考えられます²。

首都公団、阪神公団及び本四公団については、IV. 1. (1) (i) ②と同様の考え方により、デフレーター調整方式を採用することとします。

(v) 建設仮勘定のうち、非償却資産

建設仮勘定のうち、非償却資産の評価方法は、鑑定評価に準じた方法によるものを原則とします。ただし取得した土地が飛び地で存在する等、鑑定を行う費用が成果として比べて膨大となる場合には、鑑定評価に代えて、取得原価をデフレーターにより調整することもやむをえないものとします。

(vi) 建設仮勘定の償却資産・非償却資産に原価算入する費用

補償費、建設中の金利、付替道水路に要した費用、関連街路分担金、埋蔵文化財発掘調査費、関連公共施設等整備助成金については、(iii)と取扱いを変更するものではありません。

(vii) その他の間接費

①原価計算基準^{*1}「四 原価の諸概念」及び「五 非原価項目」に従い、以下の項目については原則として原価に算入しないこととしました。

一般管理費（償却資産又は非償却資産それぞれの直接的な付随費用として認められないもの）、固定資産除売却損、固定資産修正損、棚卸減耗損、賠償金、訟務費、雑支出金等

②上記以外の項目のうち、以下の項目については、償却資産又は非償却資産それぞれの直接的な付随費用として認められるものは原価算入することとしました（直課できるものは直課し、直課できなければ合理的な方法により配賦する）。

測量費（測量試験費）、着工準備費、施工管理委託費、用地事務委託費、工事雑費、営繕費、機械器具費、労務費及びその他の経費、調査費

③調査費で、事業着手以前のもの又は資産の取得に直接関わらないものについては原価算入しないこととしました。

¹ 第5回議事録 P11, 12

² 第5回議事録 P2, P11

^{*1} 原価計算基準（昭和37年11月8日大蔵省企業会計審議会中間報告）：原価計算の慣行のうち、一般に公正妥当と認められるところを要約して定められたものであって、個々の企業が原価計算手続を実施するための基本的な枠組を明らかにしたものです。参考資料5参照。

(viii) 資本的支出と収益的支出の区分

高速道路は新設ばかりではなく、供用後も、改築、修繕、維持に対しての支出が必要です。これらについて、資産の原価情報を把握するため、資本的支出と収益的支出を区分する必要があります。新設、改築のほか、機能向上を伴う修繕は資本的支出とし、それ以外は収益的支出とします。

【用語の解説】

新設	:	「新設」とは、路線の指定等に伴い新たに道路を築造する工事をいいます。
改築	:	「改築」とは、既設の道路法の道路の効用、機能等を原状より良くするための工事をいい、道路の線形改良、拡幅等があります。
修繕	:	「修繕」とは、ガードレールの取替等当初築造した道路の損傷した構造を保持、回復する工事をいい、機能向上を伴う場合もあります。
維持	:	「維持」とは、撤水、除雪、除草等反復して行われる道路の機能保持のための行為をいいます。

(ix) 減価償却方法

①減価償却は定額法によることとします¹。

【考え方】

道路資産は、時間の経過又は使用に伴って減価するものの、急激な価値の低下や機能の陳腐化が少ないために、その減価償却方法は定額法が妥当であると考えられます²。

②償却単位は最小の効用単位とします。

ただし、例えば橋梁については、今後の補修や更新方法を考慮した上で、上部工と下部工に分けることが適当な場合には、分別して個々に償却単位とし、上・下一体とすることが適当な場合には、一体として償却単位とするものとします³。この場合、支承や伸縮装置などは、上部工又は下部工の耐用年数よりも短い期間で更新するものではありませんが、その重要性（資産価額）を考慮して、個別償却せず、上部工又は下部工に付随したものとして償却するものとします（取り替えた場合には期間費用として処理したこととします。）。

なお、個々に償却単位を設定する場合には、道路資産の連続性を考慮し、例えばインターチェンジ間に連続する構築物（舗装やガードレール等）については、一つの償却単位とすることも可能と考えます。

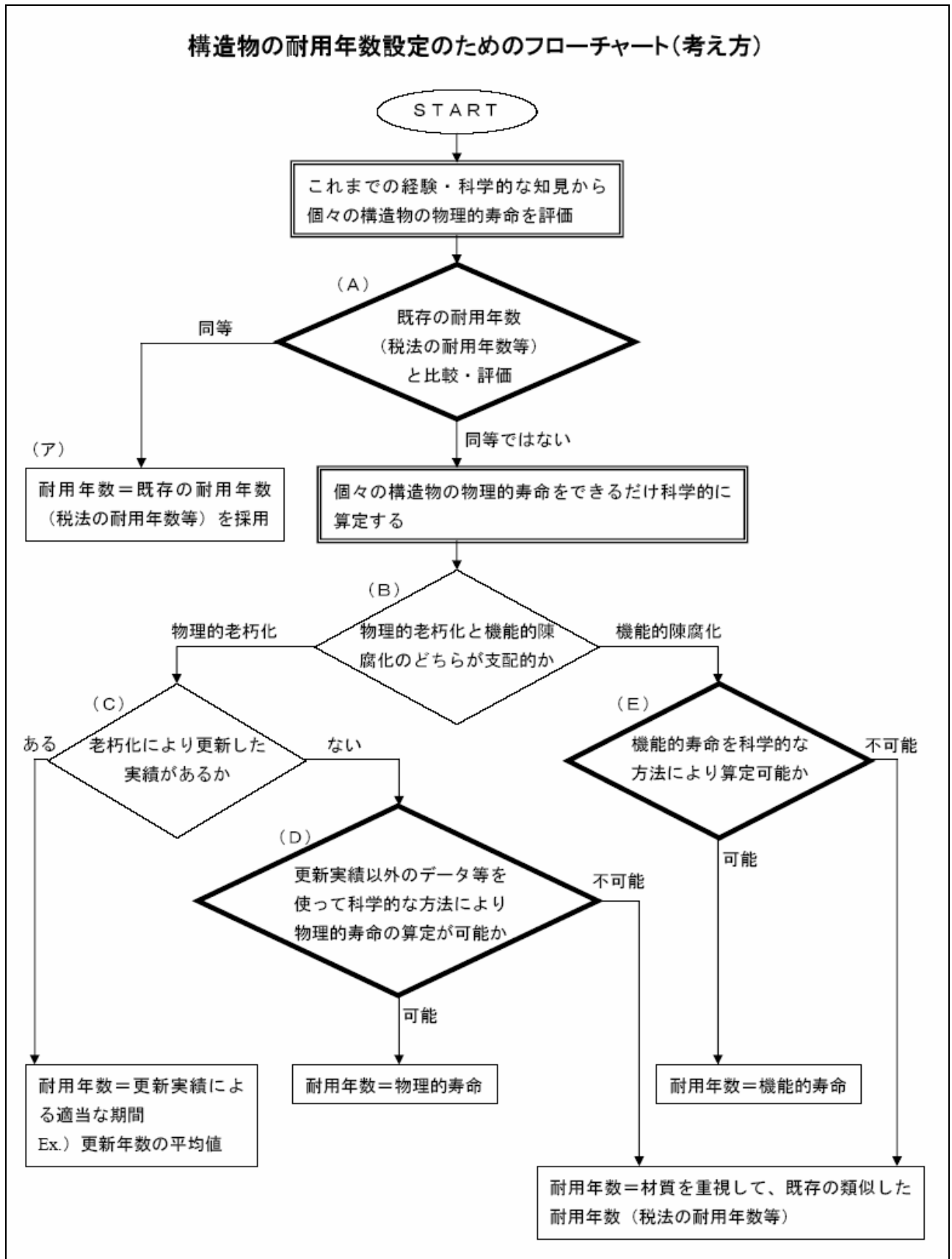
¹ 第9回議事録 P21、第9回検討会 資料 2-1「耐用年数に関するWGからの報告」

² 第9回検討会 資料 2-1「耐用年数に関するWGからの報告」

³ 第9回議事録 P21、第9回検討会 資料 2-1「耐用年数に関するWGからの報告」

③耐用年数

これまでの経験・科学的な知見に基づき、物理的寿命を基本とした耐用年数を設定することとし、その考え方は以下のフローチャートによるものとします¹。



¹ 第9回議事録P21、第9回検討会 資料2-1「耐用年数に関するWGからの報告」

このフローチャートに基づき、以下の構造物の耐用年数について検討しました。

(イ) 土工

高速道路等と鉄道の土工の双方について、設計、施工監督、管理のそれぞれに関する考え方（指標等）を比較した結果、高速道路等と鉄道の土工は同等であると評価できることから、土工の耐用年数については鉄道業用の「線路切取」「線路築堤」の耐用年数70年を採用することとします。

(ロ) 遮音壁

遮音壁は機能的陳腐化が支配的であるとして、その耐用年数を過去の更新実績の平均値である18年とします。

(ハ) 本四公団の長大橋

本四公団の長大橋のように対処療法的な維持管理ではなく予防保全的な維持管理を計画的に行うものについては、既に用いられている耐用年数を物理的寿命として用いることは適当でないことから、当該構造物の耐用年数は、物理的寿命の考え方、設計、施工監督、管理に関する考え方について十分に検討した結果、100年を採用することとします（設置された場所の環境条件等により、同種の構造物でも耐用年数が異なる場合があります。）。

【考え方】

高速道路の道路資産等の減価償却は、資産の現在価値を適切に評価し、把握するとともに、正確な原価情報について国民への説明責任（アカウンタビリティ）を果たすとの観点から、財務諸表を作成するためには必要不可欠なものです。

また、民営化移行後、機構及び会社の業務を評価するために、費用（コスト）把握は重要であり、このため、適切な期間において減価償却を行い、投下資本を期間配分することが必要不可欠です。このような観点から、適切な耐用年数の設定を行うこととします。

なお、税法上の耐用年数やその他既に民間企業等で採用されている耐用年数と異なる耐用年数を採用する場合には、十分な説明責任を果たす必要があります。また、地形の状況や地質条件により、同種の構造物でも耐用年数が異なる場合があることに留意する必要があります¹。

ここで合成樹脂造カルバートについては、既存の耐用年数と同等でないという評価を得ましたが、材料の製品化からの歴史が短く更新実績がないことから、物理的寿命又は機能的寿命を科学的に算出することができないため、材質を重視して既存の耐用年数を採用するという考えに基づき、税法上の「合成樹脂造のもの 10年」を採用します。

④残存価額については、税法上の取扱いに準じて10%とします。ただし、耐用年数を物理的寿命を採用した構造物（本四公団の長大橋）については、残存価額は無いもの（ゼロ）とします。

¹ 第9回検討会 資料2-1「耐用年数に関するWGからの報告」

【議論の経緯】

耐用年数の検討を行った土工については、鉄道業用の耐用年数を採用したため、その残存価額もこれにならい、10%とします。また、遮音壁は、物理的老朽化ではなく機能的陳腐化による耐用年数として採用したことから、その残存価額は税法と同様に10%としても差し支えないものと考えます。

なお、残存価額「10%」は、償却費計算上の便宜であるとともに、耐用年数が安全率を勘案して、物理的寿命よりも保守的に決定されているという意味もあると考えます。

本四公団の長大橋の耐用年数は物理的寿命によることとしましたが、安全率を見込んでおり、残存価額を認めるという方法も考えられます。しかし、理論的にはその撤去費用まで回収する必要があるとの意見もあり、残存価額をゼロとして、長大橋の再調達原価を全て減価償却して回収することとしました。

(x) デフレーター

①構築物（償却資産）の工事費については、「国土交通省所管土木工事費デフレーター」の各公団の数字を使用します。ただし、本四公団については、昭和59年以前のデフレーターが存在しないため、昭和59年以前においては、他の3公団のデフレーターを対象とした重回帰分析により推計したデフレーターを使用します。

②補償費については、「国土交通省所管土木補償費デフレーター」の各公団の数字を使用します。ただし、本四公団については、昭和59年以前のデフレーターが存在しないため、昭和59年以前においては、次のデフレーターで代替します。

ア) 漁業補償について卸売物価指数（生鮮食品の魚介類）

イ) それ以外について建設工事費デフレーター（建設総合）

③建設中の金利については、「国土交通省所管土木工事費デフレーター」の各公団の数字及び最近の金利水準を反映させた利率を使用します。

④付替道水路の構築物の工事費については、「国土交通省所管土木工事費デフレーター」の各公団の数字を使用します。

⑤関連街路分担金については、「国土交通省所管土木事業費デフレーター」の「街路I^{*1}」の数字を使用します¹。

⑥建設仮勘定のうち、非償却資産の評価に用いるデフレーターは、「国土交通省所管土木用地費デフレーター」の各公団の数字を採用することとします。ただし、道路公団については地域性を考慮した指標を用いたものを使用することにします。

⑦その他の間接費については、それぞれの支出項目に見合う適切なデフレーターを使用します。

例) 労務費 ⇒ 賃金指数（建設業）

⑧一般旅客定期航路事業等交付金^{*2}については、それぞれの支出項目に見合う適切なデフレ-

^{*1} 街路I：直轄事業、補助事業、地方単独事業によって行われた街路の改良事業、舗装事業等。

¹ 第8回議事録P27、第8回検討会資料8「使用するデフレーターについて」

^{*2} 本州四国連絡橋の建設に伴う一般旅客定期航路事業等に関する特別措置法（昭和56年法律第72号）第10条によるものと、東京湾アクアラインの一般旅客定期航路事業等交付金については、「東京湾横断道路の建設に伴う一般旅客定期航路事業に関する対策事業実施要綱」第4の2の規定によるものであり、同じデフレーターを使用します。

ターを使用します¹。

例) 棧橋等の撤去費用 ⇒ 建設工事費デフレーター（建設総合）

【議論の経緯】

デフレーター処理を行う項目の性格はさまざまであり、一律のデフレーターを用いるのではなく、それぞれの項目に最も適合するものを選択するという観点から、いずれのデフレーターを採用するかについて検討を行いました²。

その結果、上記のデフレーターがそれぞれの項目に最も適合するものであると考えられましたので、これらを採用することとしました。

（２）その他の固定資産

（i）料金徴収施設

料金徴収施設（建物・構築物）は、道路区域内に存することから、一般的な市場性を考慮することができないため、「鑑定評価手法のうち原価法を準用」して評価することとします³。なお、附属建物等で重要性の低い建物は簿価で評価することもやむを得ないものとします。また、一部構築物については、原価法に代え標準的単金方式で評価します。

また、機械装置は、原則として簿価で評価することとします⁴。

【考え方】

道路区域内に存する資産は、道路法の規制下にあり、私権が制限され、自由な取引ができない等一般的な市場性を考慮することができないと判断しました。また、機械装置については、重要性がなく、減価償却も行っており、また一般に売買されることがない資産の特殊性から、簿価で評価するのが適当と考えられます⁵。

なお、ここでいう「鑑定評価手法のうち原価法」とは、価格時点において新規に再調達することを想定した再調達原価に対して減価修正を行って積算価格を求める手法です。この原価法の準用とは、減価の要因である物理的要因・機能的要因・経済的要因のうち、物理的要因のみに着目して減価修正を行う方法とすることとしました。

（ii）管理事務所

管理事務所は、道路区域内に存することから、「鑑定評価手法のうち原価法を準用」して評価することとします⁶。また、道路区域外に存する場合には、土地・建物一体として鑑定評価もしくは鑑定評価に準じた方法によって評価することとします。なお、附属建物等で重要性の低い建物は簿価等で評価することもやむを得ないものとします。

¹ 第8回議事録P27、第8回検討会 資料8「使用するデフレーターについて」

² 第8回検討会 参考資料3「6月11日、24日土地・地上権WG議事メモ」

³ 第8回議事録P17、第8回検討会 資料5「道路資産以外の承継資産（不動産）の評価方法について」

⁴ 第8回議事録P18

⁵ 第8回検討会 資料6「管理用車両・料金徴収施設（機械装置）について」

⁶ 第8回議事録P17、第8回検討会 資料5「道路資産以外の承継資産（不動産）の評価方法について」

(iii) 道路休憩施設（SA／PA）

道路区域外となる道路休憩施設（SA／PA）の土地については、鑑定評価または鑑定評価に準じた方法で評価します。

【考え方】

道路休憩施設は、第三者営業（賃貸）型、直接営業（運営委託）型、無人型に分けられます。

① 第三者営業型及び直接営業型

これらの施設はいずれも収益性が重視されるため、「収益還元法による収益価格」を標準として、「鑑定評価手法のうち原価法」による積算価格を比較考量して土地・建物一体として評価し、そこから土地価格を求めることとします。なお、大規模な園地を含む場合や交通量が著しく少ない場合など、収益価格が積算価格を大きく下回る場合が考えられますが、その場合には、積算価格を標準として、収益価格は参考に留めることとします。

ここで、施設の敷地は、建物敷地、園地、法面等に区分されるため、土地価格を評価する場合には、それぞれの区分に従って価格を算定することとします。

また、収益還元法については、第三者営業型と直接営業型に区分して適用することとしました。特に、将来の純利益の見積もりにあたっては、現在施設（エリア）全体に発生している費用のうち、新会社が負担することになる費用項目を限定し、更に費用額の算定では単に過去の実績を使用するのではなく、経費削減状況等を勘案の上、一般的に必要と認められる費用として評価したものをを用いることとします。

② 無人型

無人型の施設は、取引事例比較法による比準価格によって土地価格を求めることとします。

③ 道路区域内施設

道路区域内の施設の土地についてはこれによらず、道路資産の非償却資産と同様の考え方により評価することとします。

【用語の解説】

取引事例比較法： 取引事例比較法とは、多数の取引事例を収集して適切な事例の選択を行い、これらに係る取引価格に必要な応じて事情補正及び時点修正を行い、かつ、地域要因の比較及び個別的要因の比較を行って価格を求める手法であり、当該手法により求めた価格を比準価格といいます。

(iv) トラックターミナルの土地

鑑定評価もしくは鑑定評価に準じた方法で評価することとします¹。

¹ 第8回議事録P17、第8回検討会 資料5「道路資産以外の承継資産（不動産）の評価方法について」

【考え方】

トラックターミナルには建物所有目的の賃借権が付着しているため、更地価格ではなく、当該賃借権が付着している価値を適正に求める必要があると考えられます¹。

(v) 有料駐車場

有料駐車場の時価評価方法として、再調達原価方式（デフレーター調整方式）を採用します²。

【議論の経緯】

有料駐車場は収益が見込まれるため、収益還元方式についても議論しました。しかしながら、耐用年数の大半が経過していることによる大規模修繕の予定があることから、収益還元方式を採用することは適当ではないと考えられます²。

(vi) 支社等の庁舎、工事事務所、研究所、研修所、職員宿舎、保養所等

（宿舎跡地、代替地、道路残地も含む）

①支社等の庁舎、工事事務所、研究所、研修所、職員宿舎、保養所は、土地・建物一体として鑑定評価もしくは鑑定評価に準じた方法で評価することとします³。

【考え方】

これらの資産については道路区域外に存し、市場性を有するものと考えられます。

②宿舎跡地、代替地、道路残地は、鑑定評価もしくは鑑定評価に準じた方法で評価することとします³。なお、一部の道路残地のようにその位置、形状等から売却可能性が著しく低いものについては、それを適切に評価に反映させることが必要です。

【考え方】

これらの資産については道路区域外に存し、市場性を有するものと考えられます。売却可能性が著しく低いものは、これを考慮して評価いたします。

(vii) 管理用車両

管理用車両は、簿価で評価することとします⁴。

¹ 第8回検討会 資料5「道路資産以外の承継資産（不動産）の評価方法について」

² 第7回議事録P30、第7回検討会 資料7-2「道路公団が所有している有料自動車駐車場について」

³ 第8回議事録P17、第8回検討会 資料5「道路資産以外の承継資産（不動産）の評価方法について」

⁴ 第8回議事録P18

【考え方】

資産総額に占める割合が低く重要性がないこと、また短期間で購入・廃却が行われることから、設立時に厳密な評価を行う必要性は相対的に低いと考えられます¹。

(viii) 関係会社株式（トラックターミナル会社株式）

関係会社株式（トラックターミナル会社株式）は、簿価で評価することとします。

【考え方】

出資先の資産を時価評価し、時価純資産による評価を行うとの考え方もありますが、金額的重要性が低いこと、また鑑定評価を実施する際には、出資先や他の出資者の了解が必要となることから、簿価で評価することとします。

(ix) 知的財産権

①ソフトウェアは、利用価値のあるものは簿価で、利用価値のないものは備忘価額（又は0円）で評価することとします²。

②特許権は申請手数料相当で評価することとします³。

【考え方】

保有目的は自己使用であり、売却を想定しておらず、収益還元価値での評価になじまないものと考えられます⁴。また、金額的にも重要性が低いため、ソフトウェアについては簿価で評価します。

(x) 什器、備品

什器、備品は簿価で評価することとします⁵。

【考え方】

重要性がなく、減価償却も行っているため、簿価で評価するのが適当であると考えられます⁶。

(x i) 減価償却方法

①減価償却は定額法によることとします⁷。

¹ 第8回検討会 資料6「管理用車両・料金徴収施設（機械装置）について」

² 第8回議事録 P18

³ 第8回議事録 P18

⁴ 第8回検討会 資料7「知的財産権について」

⁵ 第7回議事録 P33

⁶ 第7回検討会 資料6「5月25日合同WG議事メモ」

⁷ 第9回議事録 P21、第9回検討会 資料2-1「耐用年数に関するWGからの報告」

【考え方】

道路資産以外の資産も道路資産と同様、時間の経過又は使用に伴って減価するものの、急激な価値の低下や機能の陳腐化が少ないために、その減価償却方法は定額法が妥当であると考えられます¹。

②耐用年数は税法上の耐用年数表に定める年数を採用します。

③残存価額については、税務上の取扱いに準じて10%とします。

(x ii) デフレーター

有料駐車場については、「国土交通省所管土木工事費デフレーター」の各公団の数字を使用します(IV. 1. (1) (x)と同じ)。

(3) その他

原材料、貯蔵品、受託業務前払金、仮払金、前払費用、未収収益、未収金、上記に含まれない有形固定資産、貸付金、社会資本整備事業開発者負担割賦元金、敷金、繰延資産等は簿価で評価することとします。ただし、現行の会計基準において民間企業と異なる資産計上がなされている場合には、企業会計の諸基準により計上することとします。

2. 負債の評価方針の骨子

(1) 借入金及び債券

簿価で評価することとします²。

【考え方】

借入金及び債券の評価方法としては、時価と簿価が考えられます。

負債の時価評価については、明確な会計慣行は成立していません。国際会計基準の検討の場で議論は行われていますが、結論がまとまるには時間がかかりそうな状況です。負債の時価評価についての議論の進展具合を考慮すると、今の時点で時価評価を行うのは時期尚早であると考えられます。

また、商法上の会社分割の会計処理、他の独立行政法人の設立時の処理等における現状での取扱いを踏まえ、簿価で評価することが適当であると考えられます³。

(2) 償還準備金

公団の法定財務諸表にある償還準備金は、計上しないこととします⁴。

¹ 第9回検討会 資料2-1「耐用年数に関するWGからの報告」

² 第9回議事録P17、第9回検討会 資料1「承継負債・資本の分類と評価(案)」

³ 第9回検討会 資料1-2「7月12日資産評価WG議事メモ」

⁴ 第9回議事録P17、第9回検討会 資料1「承継負債・資本の分類と評価(案)」

【考え方】

民営化後においては償還準備金積立方式を採用しないこととしたためです。

(3) 引当金

①退職給付引当金は「退職給付に係る会計基準^{*1}」に従って計上することとします。未認識数理計算上の差異はすべて認識した状態とします¹。

②公団の法定財務諸表にある特別修繕引当金は、開始時の貸借対照表には計上しないこととします²。

【考え方】

現時点において将来にわたって大規模な支出を伴う修繕計画は定まっておられません。新組織発足後、このような修繕計画が定まれば、改めて検討されることになると考えられます³。

③公団の法定財務諸表にある道路事業損失補てん引当金^{*2}及び特別道路管理引当金^{*3}は、開始時の貸借対照表には計上しないこととします⁴。

【考え方】

道路事業損失補てん引当金及び特別道路管理引当金は、自家保険的意味合いがあり、引当金の計上要件を満たさないものと考えられます。

④賞与引当金は支給見込額のうち開始日前負担分で評価することとします。ただし、現行の会計基準において民間企業と異なる負債計上がなされている場合には、企業会計の諸基準により計上することとします⁵。

^{*1} 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）：企業が従業員の退職後に支払う退職給付についての会計基準です。退職給付のうち期末までに発生していると認められる退職給付債務から年金資産の額を控除した額が退職給付引当金となります。

¹ 第9回議事録P17、第9回検討会 資料1「承継負債・資本の分類と評価（案）」

² 第9回議事録P17、第9回検討会 資料1「承継負債・資本の分類と評価（案）」

³ 第9回検討会 資料1-2「7月15日資産評価WG議事メモ」

^{*2} 道路事業損失補てん引当金：日本道路公団において一般有料道路無料開放時に、償還準備金が不足しているケースにおいて発生する損失に充てるため、日本道路公団法施行規則第3条第3項の規定により、計上されている引当金です。阪神高速道路公団においても道路事業に係る不測の損失に備えるために道路事業損失補てん引当金が計上されています。

^{*3} 特別道路管理引当金：日本道路公団では、一般有料道路の維持・修繕工事が多額の費用を要し、実施が困難な場合、道路整備特別措置法5条の規定により、公告した料金徴収期間の経過後も料金の徴収を行うことを認められています。当該道路の収益費用の決算上の不足に充てるため、日本道路公団法施行規則第3条第3項の規定により、計上されている引当金です。

⁴ 第9回議事録P17、第9回検討会 資料1「承継負債・資本の分類と評価（案）」

⁵ 第9回議事録P17、第9回検討会 資料1「承継負債・資本の分類と評価（案）」

(4) 連帯債務

自らの負担部分を負債に計上し、自らの負担部分を超える金額については注記を行うこととします¹。

【考え方】

施行法第16条によれば、開始時の会社が承継する借入金、会社又は機構が承継する債券に係る債務は、会社及び機構が連帯して弁済の責に任ずることとなっています。開始時の連帯債務については、移行独立行政法人での事例を踏まえると、自らの負担部分を超える金額については注記を行うことが適当であると考えられます²。

(5) 見返負債

資本剰余金とすることとします³。

【考え方】

各公団とも民間企業並財務諸表では、見返負債を計上しておらず、相当する金額を利益剰余金に含めています。国際会計基準の考え方においても、補助金等の収入があった場合、繰延処理をせず、直ちに収益として認識する方向にあり、期末の貸借対照表では利益剰余金に含まれることとなります。

開始貸借対照表の作成においては、資本金を超える資本項目は、資本剰余金とするため（VI. 3. (2) 参照）、見返負債も資本剰余金として処理するのが適当であると考えられます⁴。

(6) その他

未払金、未払費用、前受金、預り金、プリペイドカード等仮受金、受託業務預り金、受託業務仮受金、その他の流動負債、長期未払金、その他の固定負債は簿価で評価することとします。ただし、現行の会計基準において民間企業と異なる負債計上がなされている場合には、企業会計の諸基準により計上することとします⁵。

3. 資本の評価方針の骨子

(1) 資本金

国または地方公共団体からの各々の公団への出資金は出資額のまま評価することとします⁶。

¹ 第9回議事録P17、第9回検討会 資料1-2「7月12日資産評価WG議事メモ」

² 第9回検討会 資料1-2「7月12日資産評価WG議事メモ」

³ 第9回議事録P17、第9回検討会 資料1「承継負債・資本の分類と評価（案）」

⁴ 第9回検討会 資料1-2「7月15日資産評価WG議事メモ」

⁵ 第9回議事録P17、第9回検討会 資料1「承継負債・資本の分類と評価（案）」

⁶ 第9回議事録P17、第9回検討会 資料1「承継負債・資本の分類と評価（案）」

(2) 資本金以外の資本

機構または会社の開始貸借対照表における資本は、資本金と資本剰余金とすることとします¹。

【考え方】

機構については、法定の資本金を超える資本項目は、開始貸借対照表を作成する上で利益剰余金とは考えられないので、会計的性格は資本剰余金と考えられます²。

会社については、設立に際して発行する株式の発行価額の2分の1を超える額を資本に組入れないことができることとされています。

4. 道路資産の貸付に関する会計処理

オペレーティング・リースとして処理し、会社の開始貸借対照表には、リース資産・負債は計上されず、機構の開始貸借対照表に、道路資産・負債が計上されることとなります。

【用語の解説】

ファイナンス・リース： リース契約に基づくリース期間の中途において当該契約を解除することができないリース取引又はこれに準ずるリース取引で、借手が、当該契約に基づき使用する物件（以下「リース物件」という。）からもたらされる経済的利益を実質的に享受することができ、かつ、当該リース物件の使用に伴って生じるコストを実質的に負担することとなるリース取引を言います。ファイナンス・リースにおいては、貸手においてはリース債権を、借手においてはリース資産とリース債務を計上することとなります。

オペレーティング・リース： ファイナンス・リース取引以外のリース取引を言います。

【考え方】

会社は機構から道路資産を借り受け、貸付料（リース料）を支払って、高速道路を建設、管理、運営することとなりますから、リース取引に相当します。

ここでは、リース取引に係る会計基準^{*1}に従って、当該リース取引の取扱いについて検討しました。リース取引にはファイナンス・リースとオペレーティング・リースがあります。現時点においては、高速道路の建設、管理、運営に関するリスク・インセンティブの仕組みについて決定されておりませんが、全てのリスクをどちらか一方で負うとは考えにくいものがあります。例えば、必要に応じて5年毎に貸付料等に関する会社と機構との間の協定が見直されることになっており、将来の収益性（とくに交通量の変動）に関するリスク負担について、会社の予測が「不備」

¹ 第9回議事録P17、第9回検討会 資料1「承継負債・資本の分類と評価（案）」

² 第9回検討会 資料1-2「7月15日資産評価WG議事メモ」

^{*1} リース取引に係る会計基準（平成5年6月17日企業会計審議会）：リース取引の経済的実態に応じた会計処理を行うことを定めた会計基準です。具体的にはファイナンス・リース取引は原則的に売買取引に準じた会計処理を、オペレーティング・リース取引は賃貸借取引に準じた会計処理を行うこととなります。

であったという理由で全てのリスクを会社に負担させることになるとは思えません。このようなことからファイナンス・リースには該当しないものと考えます。

また、会社の民営化後の業績の推移を測定する上で、巨額の固定資産の減価償却と固定資産に見合う負債の支払利息により、会社の損益に期間的アンバランス問題が生じることとなり、かえって、会社の民営化後の事業の業績の推移を不透明なものとしてしまい、できればこのような効果の算入を避けたいと考えます。

国際会計基準委員会等では現在、ファイナンス・リースとオペレーティング・リースの区分をなくし、使用权を認識するという会計方法について検討されております。これによると、貸付料が一定期間（例えば5年間）固定されるならば、当該貸付料を基に算出した使用权を会社に認識する処理方法もあるかもしれません。しかしながら、このような使用权説は、現行の一般に公正妥当と認められた会計基準とはなっていないため、現時点においては採用できません。

以上のような観点から、オペレーティング・リースとして会社にはリース資産・負債は計上されず、機構の貸借対照表に道路資産・負債が計上されることとなります。

V. 民営化後の会計基準の骨子

1. 高速道路事業の会計基準の骨子

(1) 適用すべき会計基準（Ⅲ. 3. 基本方針の再掲）

民営化後の機構と会社の会計については、他の独立行政法人や民営化された会社の例にならない、独立行政法人会計基準や企業会計の諸基準に従うものではありませんが、ここでは重要な会計方針について記載することとします。

(2) 道路資産の位置付け

道路資産は独立行政法人会計基準第86における特定の資産に該当しないものとし、損益外減価償却は行いません。

【考え方】

独立行政法人会計基準の第86によれば、独立行政法人が保有する償却資産のうち、その減価に対応すべき収益の獲得が予定されていないものとして特定された資産については、当該資産の減価償却相当額は、損益計算上の費用には計上せず、資本剰余金を減額するものとされています。しかし、貸付料が収益に当たると想定され、減価に対応する収益を得られると考えられるので、損益外減価償却は行いません。

(3) 道路資産の新設及び改築に係る会計処理

①会社が高速道路の新設又は改築により取得した道路資産は、原則として、工事完了の翌日以後においては、機構へ帰属するものとし、その前は会社に帰属するものとされています。この場合において、当該工事費用に係る債務については、当該資産の帰属先と同じ帰属先とします。

②①において道路資産の価額（＝債務引受額）は、直接工事費、用地費、補償費、建設中金利、原価計算基準において原価算入することが認められた間接費を基本として取得原価を算定しま

す。なお、付替道水路に要した費用、関連街路分担金、埋蔵文化財発掘調査費、関連公共施設等整備助成金については、開始貸借対照表作成時と同様の処理を行うものとします。

③①における当該道路資産及び負債を機構へ帰属した時点で、当該非償却資産に係る建設中金利の額を当該資産額から控除し、その控除額は機構の期間費用として処理することとします。なお、償却資産に係る建設中金利については、開始貸借対照表作成時と同様の考え方により処理することとします。

【考え方】

高速道路の新設又は改築について、その資産の帰属は「整備法」により改正された道路整備特別措置法第51条において規定されています。また、これに係る機構の債務の引受については、機構法第15条において規定されています。

道路資産の会社から機構への移し替えは、今回の民営化スキームの趣旨からすれば、会社と機構との間で資産の売買が行われたものと見ることが出来ます。このような売買が行われる場合の取引価額は、当該資産を形成する場合にかかった費用及び利益により構成されるものと考えられます。例えば不動産取引はその具体例と言えます。したがって、機構に帰属する道路資産の取得原価は、当該取引価額に基づくので、道路資産額には建設中金利も含めて原価算入可能な費用全てを計上することが適当と考えます。

しかしながら、非償却資産は減価償却せず、これに係る建設中金利も同様に減価償却しないとすると、建設中の金利が土地に含まれ、道路資産を売却しないかぎり投下資本の回収ができないこととなります。また、機構の発足時に承継した道路資産と、新たに建設される道路資産はともに機構が所有するものでありながら、建設中金利について異なる会計処理により資産計上されることとなります。そこで、新たに建設される道路資産の会計処理を承継した道路資産の会計処理と合わせるため、建設中金利を、当該資産が機構に帰属した時点で資産額から控除して費用処理することとします。

なお、償却資産に係る建設中金利は、開始貸借対照表作成時と同じ料金設定の考え方を踏まえ、当該資産が機構に帰属した時点で、供用開始前の建設費等も算定して料金設定を行った場合には、資産額から控除して費用処理することとします。

(4) 道路資産の修繕又は災害復旧に係る会計処理

高速道路の修繕又は災害復旧のうち、機構が会社から債務を引き受けるものについては、(3)道路資産の新設及び改築に係る会計処理と同様な処理とします。

(5) 道路資産の貸付に関する会計処理

オペレーティング・リースとして処理します。

(6) 減価償却方法

民営化後に形成された道路資産及び道路資産以外の資産のうち、償却資産の減価償却の償却方法、償却単位、耐用年数、残存価額は、開始貸借対照表作成時の、同じ種類の償却資産の減価償却費を算定する方法と同じ方法とします。

(7) 道路資産以外の資産

道路資産以外の資産の価額は取得原価とします。

(8) 減損会計

会社については、民間会社として当然、減損会計の適用になります。機構については、独立行政法人会計基準が減損会計を認めるのであれば、適用されることになります。

【考え方】

独立行政法人会計基準における減損会計の取扱いについては、現在言及されておりません。今後の関係機関における検討結果に従うことになると思います。

2. 会計情報の開示（ディスクロージャー）の骨子

(1) 会計情報の開示（ディスクロージャー）の基本方針

機構及び会社は、それぞれ独立行政法人会計基準または企業会計の諸基準により開示を求められる情報のみならず、第159回国会・衆議院国土交通委員会における附帯決議*等を踏まえ、国民に対してその経営状況、財務状況等について、これまで道路関係四公団が開示してきた内容以上の情報を積極的に開示することとします。また、子会社・関連会社等のディスクロージャー等、民営化することで、現行のディスクロージャーが後退することがないようにします。

【考え方】

機構は独立行政法人、会社は民間企業であるため、それぞれ独立行政法人会計基準、企業会計の諸基準に従って情報開示を行うこととなります。しかし、高速道路事業は高い公共性及び独占性を有しており、より積極的な開示を行う必要があると考えられます。

(2) 開示事項

①機構は、法定の開示事項*2に加え、道路資産の保有・貸付の実態や債務の返済状況について開示することとします。

例) 路線別の道路資産額
貸付料の徴収状況
返済計画と実績の対比 等

②会社は、法定の開示事項*2に加え、道路の料金設定の合理性、高速道路事業の採算性及び経営の合理性について開示することとします。

例) コスト削減計画とその実施状況
路線別の収入と管理費

*1 参考資料6参照。

*2 別添「法定開示事項」参照。

年度毎の維持管理計画
子会社・関連会社等の経営に関する情報
新たなSA/PAの設置の情報 等

③なお、公団時代の経営状況との比較が可能となる等、機構と会社を合わせた会計情報についても、積極的に開示できるようにします。

(3) 区分経理等

①機構は、法人単位の財務諸表以外に、道路事業勘定と鉄道事業勘定毎に経理を区分し、それぞれの財務諸表を作成します。道路事業勘定については、会社毎の区分を設け、さらに、旧道路公団系3社については、高速自動車国道・一般有料道路別に区分したセグメント情報として、経営状況がわかるような情報について開示することとします。

【考え方】

各々の高速道路事業の経営状況を把握するためには、機構は道路勘定について会社毎、高速道路・一般有料道路毎に必要な情報を開示することが重要です。しかしながらこれらについて区分ごとの財務諸表を作成するという方法もありますが、機構の経営責任は、あくまで機構全体の道路資産の保有、貸付、債務返済にあるため、基本財務諸表は道路事業勘定全体のものとし、ただし、会社毎、高速自動車国道・一般有料道路毎の事業損益、資産額、債務額等の重要な情報をセグメント情報として開示します。

②会社の財務諸表は一つですが、その中で、高速道路事業（高速道路の新設、改築、道路資産の維持、修繕、災害復旧その他の管理及びこれらに附帯する事業）とその他の事業（サービスエリア・パーキングエリアの管理・運営の関する事業、鉄道施設の管理事業等）に区分することとします。

【考え方】

高速道路事業以外には、その他の事業として、SA/PA 事業、駐車場事業、受託事業（新直轄道路建設事業の受託を含む）等が想定されます。その他の事業の中での区分は、今後の会社の事業展開に応じて、業態の変化や、国民に対する説明責任に留意しつつ、企業会計の諸基準にのっとり、適切に区分していくのが適当であると考えられます。

(4) 勘定科目の表示区分、配列方法

配列方法は流動性配列法によることとします。貸借対照表、損益計算書の主要部分（固定資産、営業損益）は事業別に区分して表示することとします。

【考え方】

道路資産の重要性を考慮すると、配列方法として固定性配列法を採るという考え方もあります。しかし、流動性配列法が一般的な配列方法であり、鉄道事業会計規則も流動性配列法によっていることから、こちらを採用するのが適当であると考えられます。

(5) 子会社・関連会社等の情報開示

道路関係四公団には、出資関係のない多数の関連会社等があり、現在これらの会社に関する情報が開示されています。民間会社になるとは言え、国民の財産である高速道路の運営を担う会社の関連会社等について、引き続き現在と同等以上の情報が開示されるようにします。

具体的には、道路関係四公団が連結行政コスト計算書で開示している子会社等の財務情報は、会社において同様に開示することとします。また、関連公益法人についての情報も少なくとも現行の開示水準から後退しないこととします。

VI. 骨子をまとめるに当たって

以下については、今回の審議過程において、道路資産評価・会計基準の内容とは直接関わりのないものではありません。しかし、道路関係四公団の民営化後も高速道路は国民共有の財産であるという大前提は何ら変わらないこと、一方、高速道路も他のインフラ同様、戦後復興、高度経済成長から安定成長を経て、ある程度の資産のストックが形成されるとともに供用年数も経過し、大規模な修繕や更新が必要な時期に差しかかってきていることから、その資産としての維持管理だけでなく、用役提供能力の維持増進は、機構及び会社の国民に対する当然の責務（義務）であると考えられます。このことから、民営化後の会社においては、これまで以上の建設・管理コスト削減の努力を行うとともに、関係機関においては、公団がこれまで培ってきた道路事業についての管理能力が民営化会社でも承継、持続、発展するように、努力しなければならないとの趣旨から、ここに提言するものです。

1. 高速道路は国民共有の財産であり、その国民共有の財産の維持・管理・利用のあり方は、21世紀における国民生活に大きな影響を与えることは言うまでもない。このため、国民に対して、高速道路の経営がどのような状況にあるのかなどについては、十分な情報開示を行う必要がある。

特に、高速道路の維持管理体制やその点検方法については、国民財産を維持する上で、又は用役提供能力を維持する上で重要である。更に、今後、維持管理は、ライフサイクルコストの観点から、対処療法的なものから予防保全（リスク管理）的なものに移行すべきであり、既に本四公団が長大橋の管理において実践している手法などが参考となるものとする。

道路資産の物理的耐用年数は、このような維持管理の手法や程度によって変化するものである。45年後の負債償還後も高速道路が国民の利用可能な状態にあるよう、道路資産の維持管理体制やその点検方法とともに道路資産の物理的状态（健全度、或いは劣化度）が、常に情報開示されていることが重要である。

2. 道路資産の減価償却は、その用役提供能力がどの程度持続するのかという観点から行うものであり、企業会計において従来行われてきた減価償却とは異なるものである。また、利用者（国民あるいは住民）は、道路資産がもつ用役提供能力を維持するための支出を供用当初から管理費用として容認すべきであるとする。

利用者にとっては、管理費用はできるだけ小さいことが望ましいが、しかし更新費が非常に大きいため、更新時期はできるだけ遅い（物理的耐用年数は長い）ほうがよい。この点から、今回の道路関係四公団民営化においては、無闇な管理費用の増大を避ける一方、更新期間の延長が図られるような枠組みあるいはインセンティブ（動機付け）を行うことが必要と考える。そのためにも、管理している道路資産の物理的状态がどのような状況にあるのか、維持管理の費用と、これによって、物理的状态や更新時期が将来どのように推移するかについての情報が常に開示されている必要がある。

3. 道路資産がもつ用役提供能力を維持するためには、一定の費用の支出と相まって、民営化会社が適正な管理能力を持続させなければならない。

特に、橋梁やトンネル、盛土といった構造物は、その変化が外形的には感知できないうちに進行する場合があつて、これを的確に把握できない場合には、構造物の崩壊等により、利用者への用役提供能力の低下のみならず、その人命をも失う可能性を秘めていることは、他分野における最近の新聞記事等により容易に想像することができる。

民営化会社においては、経営の効率化を行う観点から、このような維持管理に関する業務をアウトソーシングすることも考えられるが、アウトソーシングにより、道路資産の維持管理を人任せにし、その結果「無責任体制」となることは避けられなければならない。さらに用役提供能力を持続することをもって、利用者から管理のための支出を容認されているという原点にたてば、国（あるいは機構）は、民営化会社の維持管理能力の程度やその持続可能性について、定期的にチェックする体制を保有するべきであると考ええる。

三 骨子のパブリックコメントの意見と回答

(第11回検討会（平成16年11月30日）において検討)

平成16年9月10日から平成16年10月12日まで「道路資産評価・会計基準検討会において検討された道路資産等の評価方針及び高速道路事業の会計基準等の骨子」について、ホームページを通じてご意見を募集したところ、2件のご意見が寄せられました。お寄せいただいたご意見とそれに対する検討会の見解について、以下のとおり公表いたします。また、今回の募集にあたり、ご協力をいただきました方々へ厚くお礼申し上げます。

<パブリックコメント1>

今回の骨子案は道路関係4公団の解散、そして新たに機構および会社が設立される、その設立時における資産評価である。まさしくフレッシュ・スタート法（資産を新たに経営資源の委託、受託関係が生じた時点において時価に評価替えする方法）の採用であるため、ある程度のラフな考え方に立たざるを得ないものであることは理解する。しかし会計学の神学論争でなく、どのようなフレッシュ・スタートがこれからの機構や新会社の経営の安定に大切かが重要である。いわば会計フォームによる新経営戦略づくりである。

会計フォームのスタートに当たり、その視点が少し欠けてはいしないか。以下の意見を述べてみたい。又いくつかの疑問点の質問をしてみたい。

1. 道路資産評価について

再調達原価方式を取るという考え方は理解できる。しかし道路公団は「標準的単金方式」他の公団は「デフレーター調整方式」を取っているが、この両方の出し方の細目については計算方法が具体的に示されていないが、この数字の入れこみ方と計算方法が違うのではないか。結果の数字の違いを、資産評価金額の総計から判断してそう感じざるを得ない。つまり、現在資産評価において、何らかの方法で出された現公団の「本決算」と比較して、この再調達原価方式を取った結果の数字の方が低いのはどうも理解しづらい。

50年間以上もの長い期間の土地価格や物価の変化の中で、物価水準などの変化を内に入れこみ計算した場合、資産評価が10兆円以上の開きがあるとは考えにくい。再調達原価方式の方が現在の「本決算」による数字より、大きくなる方が望ましいのではないか。

2. 議論の経緯の中で、「機構は債務を返済することが第一の目的であり簿価を回収することができる事がわかれば、今日的観点から十分である」という考え方は、全体像を見失う。

現状の認識をしっかりとつかまねば、各新会社のこれからのスタート時における割り振り、リースの割り振りの基本根拠がつかみにくくなる。

政治的に45年間の返済が決められたが、本来は、この資産評価の把握と耐用年数の物理的寿命を基本として、返済期間が決められるべき性質のものではなかったのか。この順序が逆で政治的に進められてきた。故に、もう一度フレッシュスタートにあたり、この議論をまき起こし実際の耐用年数に基づいた考え方に立ち戻るべきである。本来、もともとの考え方に無理がある。P32の②にも、そのことが少し言及されている。

3. 以下質問

①現在の「本決算」の資産評価方法は？

- ②前にも述べたが資産がなぜ10兆円以上も違うのか？減価償却のやり方に問題があるのでは？
- ③固定負債・流動負債は簿価評価であるのに、「本決算」と「民間並み」の数字が違うのはなぜか？
- ④損益についても業務収入や経常費用に「本決算」と「民間並み」の差があるのはなぜか？
- ⑤残存価額について、税務上の取り扱いに準じて10%にするのは大きすぎるのではないか？

<パブリックコメント1に対する回答>

【意見】

道路公団は「標準的単金方式」他の公団は「デフレーター調整方式」を取っているが、この数字の入れこみ方と計算方法が違うのではないか。

現在資産評価において、現公団の「本決算」と比較して、この再調達原価方式を取った結果の数字の方が低いのはどうも理解しづらい。物価水準などの変化を内に入れこみ計算した場合、再調達原価方式の方が現在の「本決算」による数字より、大きくなる方が望ましいのではないか。

【検討会の見解】

日本道路公団については、文書保存期間後の取得原価のデータがないという事情により「標準的単金方式」を採用しております。道路資産の評価方法は再調達原価方式としましたが、この「標準的単金方式」と首都公団・阪神公団・本四公団が採用している「デフレーター調整方式」については、算定手法は異なるものの、各々公団が実務上の制約条件の下、考えられる中で最適な方法を選んだ結果であり、いずれについても再調達原価の算定方法として評価されるものと考えております（参照： 骨子IV 1(1)(i)②[考え方]）。

各々の公団法で規定される法定決算（御意見の「本決算」、以下同じ）では、道路資産についていわゆる償還準備金方式を採用しているため、減価償却を実施しておらず、また建設中金利を原価に算入しております。これに対し、再調達原価方式の場合、償却資産については減価償却を行うこと、また、非償却資産及び高速自動車国道の償却資産についての建設中金利を資産額に含めていないこと等により、結果的に法定決算より資産の評価額が小さくなることとなりました。

（参照

例えば、日本道路公団ホームページ 「日本道路公団（JH）の平成15事業年度民間企業並財務諸表〔試算値〕について」別添2、別添3

… 別添2、別添3 http://www.jhnet.go.jp/format/index12_07_02a.html）

【意見】

議論の経緯の中で、「機構は債務を返済することが第一の目的であり簿価を回収することができる事がわかれば、今日的観点から十分である」という考え方は、全体像を見失う。

【検討会の見解】

検討会としては、「機構は債務を返済することが第一の目的であり簿価を回収することができる事がわかれば、今日的観点から十分である」という考え方はとっておりません。適正な資産価値・コストの算定を行うことが重要であると考えております。

【意見】

政治的に45年間の返済が決められたが、本来は、この資産評価の把握と耐用年数の物理的寿命を基本として、返済期間が決められるべき性質のものではなかったのか。もう一度フレッシュスタートにあたり、この議論をまき起こし実際の耐用年数に基づいた考え方に立ち戻るべきである。

【検討会の見解】

ご意見については理解しますが、返済期間の決定は検討会への負託の範囲外であります。返済期間の45年は、機構法第31条第1項において定められた期間であり、検討会としてはこの期間を前提に議論を行ってまいりました。

一般の経済取引においても、債務の返済期間は債務に係わる取引条件として決まるものであります。債務の返済期間と債務の調達によって取得した資産の耐用年数は必ずしも一致するものではありません。

なお、パブリックコメントの中に骨子に対する御意見の他、下記の御質問項目が含まれておりましたので、御参考までに、検討会として御回答させていただきます。

【質問】

現在の「本決算」の資産評価方法は？

【検討会の見解】

法定決算では、料金収入などから管理費等の費用を差し引いた額を借入金の返済にあて、その累計額を「償還準備金」として計上する償還準備金方式を採用しております。(参照1)。

民間企業並財務諸表では、土地等を除く有形固定資産について減価償却を行っているのに対し、法定決算の道路資産は減価償却を行っておらず、建設投資額を表示しています(参照2)。

(参照1 例えば、日本道路公団ホームページ「JHの概要 日本道路公団(JH)の決算(平成15年度)」 3. JH経理の特徴

… http://www.jhnet.go.jp/format/index2_00.html)

(参照2 例えば、日本道路公団ホームページ 「日本道路公団(JH)の平成15事業年度民間企業並財務諸表〔試算値〕について」

… 別添 2 http://www.jhnet.go.jp/format/index12_07_02a.html)

【質問】

前にも述べたが資産がなぜ10兆円以上も違うのか？減価償却のやり方に問題があるのでは？

【検討会の見解】

法定決算では、償還準備金方式を採用しているため、道路資産について減価償却を実施しておらず、また建設中金利を原価に算入しております。これに対し、再調達原価方式の場合、償却資産について減価償却を行っており、減価償却累計額は道路関係4公団合計で14兆29百億円に及んでおります。

(参照 国土交通省道路局ホームページ「平成15年度道路関係四公団の資産、負債及び資本について」(減価償却累計額)の四公団合計

… <http://www.mlit.go.jp/road/press/press04/20040702/2.html>)

【質問】

固定負債・流動負債は簿価評価であるのに、「本決算」と「民間並み」の数字が違うのはなぜか？

【検討会の見解】

法定決算と民間企業並財務諸表で、それぞれ流動負債、固定負債の金額が異なっている主な理由はつぎの通りです。

民間企業並財務諸表の会計処理方法の採用にあたっては、法定決算とは異なり、固定負債とされている1年以内償還予定道路債券及び1年以内返済予定長期借入金を流動負債に振替えております。また、固定負債に計上されている資産見返勘定を、民間企業並財務諸表では負債には計上せず、資本の部の利益剰余金に計上しています。

(参照

例えば、日本道路公団ホームページ「日本道路公団(JH)の平成15事業年度民間企業並財務諸表〔試算値〕について」別添2、別添3

… 別添2、別添3 http://www.jhnet.go.jp/format/index12_07_02a.html)

【質問】

損益についても業務収入や経常費用に「本決算」と「民間並み」の差があるのはなぜか？

【検討会の見解】

法定決算と民間企業並財務諸表で、それぞれ業務収入、経常費用に差がでている主な理由はつぎの通りです。

業務収入については、民間企業並財務諸表では税抜きで処理している消費税等を法定決算では税込み処理していることによって差が出ております。

また、経常費用については、民間企業並財務諸表では、消費税等を税抜きで処理しているほか、道路資産（償却資産）について減価償却費を計上しています。これに対し、法定決算では、消費税等を税込みで計上しているほか、道路資産（償却資産）について減価償却費を計上していません。

（参照

例えば、日本道路公団ホームページ 「日本道路公団（ＪＨ）の平成１５事業年度民間企業並財務諸表〔試算値〕について」別添２、別添３

…別添２、別添３ http://www.jhnet.go.jp/format/index12_07_02a.html）

【質問】

残存価額について、税務上の取り扱いに準じて１０％にするのは大きすぎるのではないか？

【検討会の見解】

償却計算上の便宜であるとともに、耐用年数が安全率を勘案して、物理的寿命よりも保守的に決定されているという意味もあるため、税法にならい１０％の残存価額を用いることといたしました。

一方、本四公団の長大橋のように、物理的な寿命の考え方、設計、施工監督、管理に関する考え方に基づき決定した耐用年数を採用したものについては、残存価額をゼロといたしました。

（参照： 骨子Ⅳ １（１）（ix）④〔議論の経緯〕）

1. はじめに

公的部門に関する会計については、政府・行政部門とそこから切り出された事業部門との関連を明確にした上での検討が必要である。今回、高速道路事業等の件については、まず、道路の建設・維持・更新に係るコストの発生の態様と、そこにおける負担者の関係及びコストの管理責任を明らかにして、その管理責任を明確化した後の個々の事業体における会計のあり方を検討すべきものであると考える。

今回の骨子については、そのような基礎的検討以前に民営化後の事業体の形成が定められているため、決められた枠組みの中での検討に苦勞されたことと推察するところである。

したがって、全体的には各種可能性の検討後の結論であることがうかがえ、その適正なコストの把握のための基準化について大筋において賛意を表するものであるが、以下の点においてコメントを申し上げる次第である。

2. 会計報告の目的とディスクロージャーについて

会計報告の目的には、道路資産の保有・貸付の実態等を骨子に記載されたもののほか、道路資産の所有・貸付・運営にかかわる毎期のコスト発生状況を入れる必要があると考える。

3. セグメントに係るディスクロージャーについて

会社における高速道路事業とその他の事業の区分については必ずしも明確に規定されてはいない。少なくとも、事業の公的性格を考慮すると証券取引法と同等又はそれ以上の情報開示が必要であると考え。

4. 耐用年数について

骨子において、「これまでの経験・科学的な知見に基づき、物理的寿命を基本とした耐用年数を設定する」としているように、構造物を保有する法人が独立行政法人である場合、同法人が法人税法の課税対象法人ではないこと等から税法上の耐用年数にとらわれることなく、理論的に構造物の耐用年数を決定すべきである。したがって、この考え方によれば税法の耐用年数を適用できる場合は極めて限定的と解すべきである。よって、例えば、土工について鉄道用の「線路切取」「線路築堤」の耐用年数70年を採用することに合理性は認められないのではないかと考える。

また、骨子におけるフローチャートでは、(A)「既存の耐用年数（税法の耐用年数等）と比較・評価」をすることにより、税法上に耐用年数の定めのあるものについては物理的寿命の如何にかかわらず税法基準を採用することとなり、「物理的寿命を基本とした耐用年数を設定する」とした基本方針と矛盾が生じている。したがって、(A)を削除し、例えば、「これまでの経験・科学的な知見から個々の構造物の物理的寿命」を合理的に評価できない場合にのみ、税法の耐用年数を採用することとすべきではないかと考える。仮に耐用年数が物理的寿命によって「合理的」に設定されていれば、結果として個々の構造物の残存価額はゼロとなるはずである。

5. セグメントごとの結合財務情報の開示について

道路事業の機構・会社の上下分離方式を前提に考えると、機構・会社によるそれぞれのセグメン

トごとの結合財務情報の開示が必要と思われる。

6. 鉄道資産の取扱いについて

骨子中、鉄道資産の開始貸借対照表上の評価方法について触れられていないが、どのような評価方法とする予定かを明記されたい。鑑定評価あるいは鑑定評価に準じた方法による評価が難しければ、現行の本四公団における帳簿価額による評価が適当と思料される。

<パブリックコメント2（日本公認会計士協会より）に対する回答>

【意見】

会計報告の目的には、道路資産の保有・貸付の実態等を骨子に記載されたもののほか、道路資産の所有・貸付・運営にかかわる毎期のコスト発生状況を入れる必要があると考える。

【検討会の見解】

会計報告の目的において、具体的には、機構における道路資産の保有・貸付の実態や債務返済能力、会社における道路の料金設定の合理性、高速道路事業の採算性及び経営の合理性と掲げております。この中に、道路の所有・貸付・運営にかかわる毎期のコスト発生状況の報告も含まれているものと考えております。

【意見】

会社における高速道路事業とその他の事業の区分については必ずしも明確に規定されてはいない。少なくとも、事業の公的性格を考慮すると証券取引法と同等又はそれ以上の情報開示が必要であると考えます。

機構・会社によるそれぞれのセグメントごとの結合財務情報の開示が必要と思われる。

【検討会の意見】

Ⅲ. 基本認識及び方針 3. ⑦において、機構及び会社の経営状況や関連する子会社等との取引状況等については、民営化後においても現在公団において行われているディスクロージャーを後退させないようにすることとしております。

V. 民営化後の会計基準の骨子 2. (3) ②の記載については、会社法第14条において高速道路事業とその他事業を区分することとされており、その趣旨をふまえております。なお、会社における高速道路事業とその他事業の区分については、証券取引法上の開示制度におけるセグメント情報と同等、又はそれ以上の情報開示を行うべきと考えます。

機構と会社を合わせた会計情報については、V. 民営化後の会計基準の骨子 2. (2) ③において積極的に開示できるようにすることとしております。セグメント毎の結合財務情報についてもセグメント情報として開示していくべきと考えます。

【意見】

構造物を保有する法人が独立行政法人である場合、税法上の耐用年数にとられることなく、理論的に構造物の耐用年数を決定すべきである。したがって、この考え方によれば税法の耐用年数を適用できる場合は極めて限定的と解すべきである。よって、例えば、土工について鉄道用の「線路切取」「線路築堤」の耐用年数70年を採用することに合理性は認められないのではないかと考える。

骨子におけるフローチャートでは、税法上に耐用年数の定めのあるものについては物理的寿命の如何にかかわらず税法基準を採用することとなり、「物理的寿命を基本とした耐用年数を設定する」とした基本方針と矛盾が生じている。したがって、(A)を削除し、例えば、「これまでの経験・科学的な知見から個々の構造物の物理的な寿命」を合理的に評価できない場合にのみ、税法の耐用年数を採用することとすべきではないかと考える。仮に耐用年数が物理的寿命によって「合理的」に設定されていれば、結果として個々の構造物の残存価額はゼロとなるはずである。

【検討会の見解】

高速道路の道路資産の耐用年数につきましては、骨子の【考え方】に記述しましたように、「機構及び会社の業務を評価するために、費用（コスト）把握は重要であり、このため、適切な期間において減価償却を行い、投下資本を期間配分することが必要不可欠である」との観点にたち、「物理的寿命を基本とした耐用年数を設定する」とこととしました。すなわち、このような資産が売買対象となることは考えられないことから、経済的寿命より、物理的寿命を重視した検討を行いました。

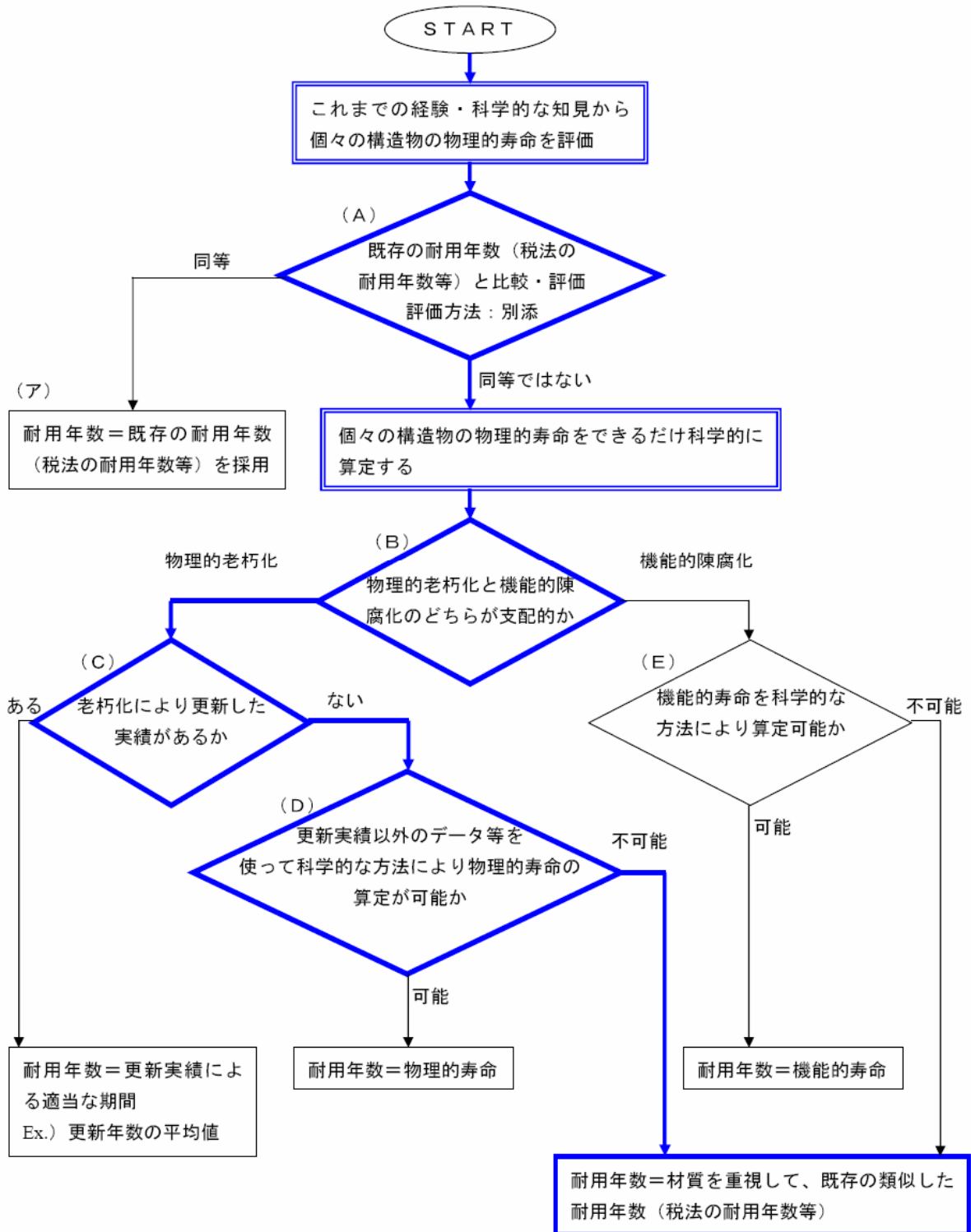
物理的寿命を検討するにあたっては、既に供用している高速道路資産について、その物理的腐朽化や機能的陳腐化の観点からの「寿命」と、これまで一般的に使われてきた「既存の耐用年数（税法の耐用年数等）」との比較を行うことが最も効率的かつ合理的な方法と考えました。（税法の耐用年数について、その設定当初の経緯（物理的寿命に余裕率を勘案）を参照すると、物理的寿命を推測するのに全く意味のない数値ではなく、ある程度参考となる場合があると想定しています。）この段階を骨子のフローチャート（A）のボックスで表現しているものであり、「税法上の定めがあるものについては物理的寿命の如何にかかわらず税法基準を採用する」とこととはならないものと考えています。

「土工」については、税法上の耐用年数である「土造のもの（自動車道）」の40年と比較した結果、一部路線においては40年を経過したものの物理的耐用年数の終焉を迎える兆候が全くみられないこと等から、「土造のもの（自動車道）」の40年は適当ではないと判断しました。また、機能的陳腐化より物理的腐朽化が支配的であると考えられるものの、腐朽化による更新実績がなく、加えて、物理的寿命を算定することが困難なことから、材質を重視して既存の類似した耐用年数である鉄道業用の土工設備（耐用年数57年）の構成要素である「線路切取」「線路築堤」の70年を採用したものです。この「線路切取」「線路築堤」は、高速道路の「土工」と同様の設計基準、管理基準を有するものとして評価されるものであり、この耐用年数「70年」を採用することは十分合理性を有するものと考えております。この比較については第10回検討会資料1-1に詳しく記載しておりますので、そちらを参考にして頂ければ幸いです。

耐用年数が物理的寿命により合理的に算定されていれば、残存価額はゼロとなると考えておりま

す。ただし、土工については、鉄道業用の「線路切取」「線路築堤」と設計基準、管理基準と同等のものと評価されることから、物理的寿命が最小限70年はあるとして、それ以上使用可能であるという余裕率を表現するために残存価額を10%としております。

【土工の耐用年数の検討フロー】
構造物の耐用年数設定のためのフローチャート(考え方)



【意見】

鉄道資産の開始貸借対照表上の評価方法について鑑定評価あるいは鑑定評価に準じた方法による評価が難しければ、現行の本四公団における帳簿価額による評価が妥当と思料される。

【検討会の見解】

鉄道資産の評価方法については、検討会への付託の範囲外ですが、本意見を踏まえて検討されるものと考えています。

四 資産評価に関するその他の重要な方針

(1) 道路資産（償却資産）の引継方法

未償却残高を取得原価として開始貸借対照表に計上し、残存価額を当初再調達原価（減価償却前再調達原価）の10%、残存耐用年数は未経過年数とします。

当初再調達原価（減価償却前再調達原価）及びその減価償却累計額は附属明細書において開示することとします。

【考え方】

- ① 骨子. Ⅲ. 3基本方針③にもあるように「可能な限り原価情報を重視する」としています。これは、高速道路が生活・産業面で不可欠な社会資本であり、民営化後の機構・会社の財務状況を広く国民に理解して頂くためです。したがって、道路資産については建設時からの耐用年数に基づいた期間配分計算を引き継ぐことがその基本方針に合致すると考えられます。そのため、附属明細書において、引き継ぎ時（開始時）の取得原価である償却後再調達原価に基づく取得価額及び償却累計額の他に、当初再調達原価及び建設時からの減価償却累計額を開示することとします。
- ② 残存価額は、他の独立行政法人の例にならば、引き継ぎ時（開始時）の取得原価である償却後再調達原価に基づく取得価額の10%となります。ただ、機構は存続期間があらかじめ定められているという点で他の独立行政法人とは異なり、また、道路資産は45年後に国に移管されることになるため、当初再調達原価に基づく未償却残高の金額の重要性が高いといえます。
- ③ 上述のように、建設時からの耐用年数に基づいた期間配分計算を引き継ぐことが基本方針に合致するものとしたことから、開始時において見積もった残存耐用年数及び残存価額という観点からではなく、当初建設時に遡っての物理的耐用年数という観点から耐用年数を設定したことを考慮し、物理的寿命の余裕を示すために残存価額については、当初再調達原価の10%とすることとしました。

(2) SA/PAを一体として評価した後の土地と建物の配賦方法

道路休憩施設（SA/PA）は、土地が公団、建物が関係財団の所有となっているため、一体として評価した評価額を土地と建物に按分して、公団に帰属する土地価格を求める必要があります。その際の配賦方法については、土地と建物の価格比をもって全体評価額を按分することとします。按分率は積算価格の査定に当たって個別に求めた土地価格と建物価格の比率とします。

【考え方】

土地と建物は、民法その他の法律上、それぞれ別個の不動産として規定されていますが、機能的にはこの両者が結合した状態を所与として土地・建物一体の価格が形成されています。このような場合に、一体の価格を敢えて土地・建物に按分する場合には、その構成要素であるそれぞれの価格比による方法が一般的です。

したがって、道路休憩施設（SA/PA）においては、関係財団の建物評価との整合性を勘案し、一体の評価額を、積算価格査定に当たって個別に求めた土地価格と建物価格の比率で按分することとします。

(3) 消費税等の扱い

開始貸借対照表における消費税等の取扱いは、会社、機構ともに税抜き方式によることとします。

【考え方】

開始貸借対照表における消費税等の会計処理は、新組織移行後における取扱いとの整合を図ること、道路資産を税抜きの再調達原価で評価することとの整合を図ることから税抜き方式によることとします。

なお、新組織移行後における消費税等の取扱いは、

(会社)

納税義務者である会社においては、税抜き方式を採用することが適当です。

(機構)

独立行政法人においては予算に基づき法人運営を行うため、予算との整合性を考慮すると税込み方式がなじみやすいこと、消費税等の対象外及び非課税取引が主要な部分を占めるため、消費税等の最終負担者となる場合が多いことから、これまで多くの法人では税込み方式を採用しています。

しかし、次の理由から税抜き方式を採用することとしました。

- ① 機構においては貸付料収入に消費税等が課税されることから、消費税等の最終負担者とはならないこと。
- ② 機構は消費税相当分も含んだ運営費交付金が太宗をしめる独立行政法人ではなく、貸付料収入によって運営される法人であり、貸付料収入は税抜きの金額を把握することは容易であること。

(4) 固定資産勘定科目

道路関係四公団から提出された固定資産の明細表をベースとして、他の事業会計規則、特に資産の類似性のある鉄道事業会計規則を参考として検討した結果、資産区分を「款・項・目・節」の4区分とし、「款・項」を貸借対照表表示項目としました。

【考え方】

(機構)

「款・項」は、一般的な企業会計に準じて貸借対照表の固定資産の分類（有形固定資産、無形固定資産）及び表示科目となるように設けました。

(会社)

会社法第14条第2項で、高速道路事業とその他事業に区分して整理することされています。また、会社にとって固定資産は各事業の特徴があるため、鉄道事業会計規則にならい、事業別（高速道路事業固定資産、（何）事業固定資産、各事業共用固定資産、その他の固定資産）に区分することとしました。なお、本社、支社局等、各事業に分割することが妥当でない認められる固定資産が想定されるため、各事業共用固定資産を設けることとしました。

五 会計基準に関するその他の重要な方針

(1) 会社から機構への取引価額の範囲と会社及び機構での会計処理

会社は、直接工事費、用地費、補償費、建設中金利、原価計算基準において原価算入することが認められた間接費の他、一般管理費、既存道路の除却工事費用、寄付した付替道水路の土地代、関連公共施設等整備助成金など、高速道路の新設、改築、修繕又は災害復旧に要する費用として債務引受の対象となるものは、全て取引価額に含めるものとします。

会社では債務引受の対象となる費用全てを棚卸資産（仕掛道路資産）に含めるものとします。

機構では、取引価額のうち、直接工事費、用地費、補償費、建設中金利、原価計算基準において原価算入することが認められた間接費を基本として算定した価額等を道路資産の取得原価に含めることとし、一般管理費等、開始貸借対照表作成時に取得原価に算入されていなかったものは、道路資産の取得原価に含めないこととします。なお、建設中金利に関しては、非償却資産分については取得原価に含めず、償却資産分についても供用開始前の建設費等も算定して料金設定を行った場合には取得原価に含めません。

【考え方】

機構と会社の取引は資産の売買が行われたものと見ることができます。売買の場合の取引価額は、通常、当該資産を形成するためにかかった費用に利益を加えたものです。今回の道路関係四公団民営化の枠組みからは、機構と会社の取引において利益は想定されていませんが、費用部分について、通常の売買と特段区別すべき理由はありません。したがって、取引価額には直接工事費、用地費、補償費、建設中金利、原価計算基準において原価算入することが認められた間接費の他、一般管理費、既存道路の除却工事費用、寄付した付替道水路の土地代、関連公共施設等整備助成金など、高速道路の新設、改築、修繕又は災害復旧に要する費用として債務引受の対象となるものは、全て含めるものとします。

会社においては、高速道路事業からは利潤の発生を想定していないところ、道路資産の形成にかかった費用を全て仕掛道路資産とし、売上原価としなければ、利潤が発生していないかどうか損益計算からは明確にならないこと、一般管理費については、長期請負工事について棚卸資産高に算入することも認められていること（企業会計原則第二損益計算書原則三F）から、一般管理費等も含め、債務引受額の対象となる費用全てを棚卸資産（仕掛道路資産）に含めるものとします。

機構においては、開始貸借対照表作成時と同様の取扱いとすることが適当と考え、一般管理費、既存道路の除却工事費用、寄付した付替道水路の土地代、関連公共施設等整備助成金などは道路資産価額には含めないこととし、また、建設中金利に関しても開始貸借対照表作成時と同様の考え方により、非償却資産分については取得原価に含めず、償却資産分についても供用開始前の建設費等も算定して料金設定を行った場合には取得原価に含めないことが適当と考えます。

(2) 共通経費・金利の配賦方法

共通経費・金利の配賦方法は以下のとおりとします。

①一般管理費

配賦単位：高速道路事業の建設事業・維持管理事業とその他事業（事業毎）に配賦する。

配賦方法：費目・科目毎に勤務時間比、人員比、経営資産金額比、面積比又はその他合理的な割合により適正な配賦基準を設定する。

②金利（建設中の金利を除く。）

配賦単位：高速道路事業の維持管理事業（施設の更新等）とその他事業（事業毎）に配賦する。

配賦方法：実際発生額を各事業の用に直接供する固定資産金額比等の合理的な割合により配賦する。

（3）共用資産の配賦方法

共用資産については、高速道路事業とその他事業とに分割整理することを原則として、分割基準は、専属固定資産の価額、従業員数、使用面積等合理的な基準によることとします。なお、本社、支社局、宿舍等、直接建設・維持管理運営の用に供しないもので、分割整理することが妥当でないと認められる固定資産については、各事業共用固定資産に一括して整理することができるものとします。

【考え方】

一般管理費、金利（建設中の金利を除く。）及び共用資産は、高速道路事業とその他事業に区分して整理する（会社法第14条第2項）ことを踏まえ、分割基準によって分割整理することとします。これにより一般管理費や減価償却費等の各事業への配賦計算が明らかになるなど事業毎の会計情報を明らかにすることとします。

（4）重畳的債務引受の場合の処理

機構が会社から道路資産とともに債務引受を行う際、重畳的債務引受となる場合は、機構は引受債務額を負債計上し、会社は当該金額を注記するものとします。

【考え方】

当該債務引受が重畳的債務引受と考えられる場合、金融商品会計基準によれば、機構による債務引受が重畳的債務引受であり、原債務者である会社が第一次債務者の地位から免責されない場合には、金融負債の消滅を認識することができません。

しかし、次の理由により、機構は引受債務額を負債計上し、会社は当該金額を注記する方法が妥当と考えます。

- ① 債務とともに求償権を計上するのであれば、資産・負債とも貸借対照表に計上する実益に乏しいため、注記による開示で足りると考えられること。
- ② 金額は巨額にのぼることが想定され、債務とともに求償権の計上を求めることは、いたずらに、会社の債権と債務が両膨らみとなること。
- ③ 施行法16条1項により会社及び機構が連帯して弁済の責めに任ずる開始時の債務引受について、債務額のうち、自らの負担額を負債に計上し、負担額を超える金額は注記するとしたこと（骨子Ⅳ. 2.（4））との整合を図ること。

六 管理会計

民間企業として設立される会社の経営効率を高めるために管理会計を導入することが有効です。どのような管理会計手法を導入するかは、各社において様々であると考えますが、その際には、原価を引き下げるために活用できる会計情報を適時に提供するためにどのような体制を構築すればよいか検討する必要があります。

ただし、高速道路事業は、予算段階（事業計画段階）では利益を予定していません。しかし、45年間で確実に債務を償還するため、原価管理は重要となります。

【管理体制の構築】

①民間企業としての予算管理

新会社における予算は、民間企業としての予算管理が必要であり、予算実績差異分析をタイムリーに行い、経営判断の材料にしていくことが求められます。

また、機構においても、独立行政法人として中期計画・年度計画の達成に向けて、民間企業と同様な予算管理を行うことが重要と考えられます。

②月次決算体制

管理会計は計画と統制に役立つ経営情報を経営管理者にタイムリーに提供することが目的です。月次決算を行うことのメリットは、迅速に経営情報を入手することが可能となり、会社の現状把握、予算管理及び対応策の検討に役立つことです。なお、月次決算については必ずしも公表する必要はありません。

【原価管理】

①原価管理の目標

原価管理の目標としては、建設コストの低減、管理コストの低減等があります。コストの低減は、将来に渡って不断の努力をするものです。

②管理手法

例えば、次のような管理手法を想定することができます。

1) 建設コストの低減

建設コストの低減においては、原価企画の手法が有効と考えられます。一般企業の例を見れば、建設の企画・設計段階を中心に、関係部署の連携を図り、原価低減を図ります。原価企画委員会等の担当プロジェクトチームを設置することも考えられます。

2) 管理コストの低減

管理コストの低減においては、予算管理、原価改善、ABC(Activity-Based Costing)・ABM(Activity-Based Management)の手法を用いることが考えられます。例えば、予算実績差異分析を通じた予算管理を実施し、分析結果を踏まえて、管理コストの低減を図ります。特に、会社内部で発生する一般管理費等の原価の低減については、ABC・ABMの手法を用いた管理が有効と考えられます。

なお、予算管理の実施にあたっては、費用のほとんどが固定費となるため、費目をマネジド・コストとコミテッド・コストに分類する必要がありますが、経営努力による利益を把握するた

めの工夫も必要です。

3) プライス・キャップ制

プライス・キャップ制をとれば、低減すべきコストの目標が明確になり、A B Mの実施において、削減する業務の選択に資するという効果が期待できます。

③管理の対象とするセグメント（マッチング・コンセプト）について

基本的に各社の判断によりますが、例えば、路線別による管理が考えられます。

道路資産評価・会計基準検討会名簿

○委員名簿

委員長 黒川 行治 慶應義塾大学教授（商学部・大学院商学研究科）

委員 小澤 一雅 東京大学大学院教授（工学系研究科）

梶川 融 日本公認会計士協会
公会計委員会特殊法人・独立行政法人専門部会長
公認会計士・税理士

櫻谷 隆夫 日本公認会計士協会理事
公認会計士・税理士

長谷川 恵一 早稲田大学教授（商学部）

横須賀 博 日本不動産鑑定協会会長
不動産鑑定士・税理士

（五十音順）

（H17. 3. 31 現在）

○事務局

国土交通省道路局 日本道路公団・本州四国連絡橋公団監理室

国土交通省都市・地域整備局 都市高速道路公団監理室

新日本監査法人（H16. 3. 31 までは、中央青山監査法人）

検討会の経緯

開催回	主な議題
第1回 (H16. 1. 29)	<ul style="list-style-type: none"> ・ 民営化の基本的枠組みについて ・ 民間企業並財務諸表の作成経緯と現在の作業状況について
第2回 (H16. 3. 2)	
第3回 (H16. 3. 29)	
第4回 (H16. 4. 12)	<ul style="list-style-type: none"> ・ H15年度決算に反映させる課題の検討 ・ 資産評価方法に関する諸課題の検討 ・ 国際会計の動向についての専門家ヒアリング (秋山純一多摩大学教授)
第5回 (H16. 4. 26)	
第6回 (H16. 5. 10)	
第7回 (H16. 6. 1)	
第8回 (H16. 6. 30)	
第9回 (H16. 7. 27)	<ul style="list-style-type: none"> ・ 負債・資本の評価方法に関する諸課題の検討 ・ 機構・会社の財務構造・会計基準に係る諸課題の検討
第10回 (H16. 8. 31)	<ul style="list-style-type: none"> ・ 機構・会社の財務構造・会計基準に関する諸課題の検討 ・ ディスクロージャーに関する諸課題の検討 ・ 道路資産評価・会計基準の骨子について 他
第11回 (H16. 11. 30)	<ul style="list-style-type: none"> ・ パブリックコメントの回答案について ・ 資産評価に関するその他の重要な方針の検討 ・ 会計基準に関するその他の重要な方針の検討
第12回 (H17. 2. 21)	<ul style="list-style-type: none"> ・ 資産評価に関するその他の重要な方針の検討 ・ 会計基準に関するその他の重要な方針の検討

第13回 (H17. 3. 28)	<ul style="list-style-type: none"> ・ 資産評価に関するその他の重要な方針の検討 ・ 会計基準に関するその他の重要な方針の検討 ・ 道路資産評価・会計基準の検討報告について
-------------------	--

ワーキング・グループ (WG) の経緯

資産評価 WG

【担当委員：黒川、梶川、櫻谷、秋山純一多摩大学教授（オブザーバー）（敬称略）】

開催回	主な議題
第1回 (H16. 4. 19)	<ul style="list-style-type: none"> ・ 原価算入一般について ・ 補償費について ・ 建設中金利について
第2回 (H16. 4. 23)	
第3回 (H16. 5. 6)	
第4回 (H16. 5. 14) (耐用年数 WG、土地・地上権 WG と共催)	<ul style="list-style-type: none"> ・ 道路の土地・地上権について ・ SA/PA の土地の評価について ・ 減価償却について
第5回 (H16. 5. 25)	<ul style="list-style-type: none"> ・ 道路資産以外の資産について ・ 鉄道資産について ・ 駐車場について ・ 付替道水路について ・ 関連街路分担金について ・ 埋蔵文化財発掘調査費について ・ 関連公共施設等整備助成金について ・ H15 事業年度民間企業並財務諸表作成における資産評価方法の変更に伴う評価差額の会計処理・表示方法案について
第6回 (H16. 6. 7)	
第7回 (H16. 6. 14)	
第8回 (H16. 6. 21)	
第8回 (H16. 6. 21)	<ul style="list-style-type: none"> ・ 道路資産以外の資産について ・ 改良費について ・ デフレーターについて

開催回	主な議題
	<ul style="list-style-type: none"> 減価償却について
第9回 (H16. 7. 12)	<ul style="list-style-type: none"> 負債・資本について 付替道水路移管未了分について その他の資産について
第10回 (H16. 7. 15)	
第11回 (H16. 11. 12) (機構・会社 WG と共催)	<ul style="list-style-type: none"> パブリックコメントの回答案について 資産評価に関するその他の重要な方針の検討 会計基準に関するその他の重要な方針の検討
第12回 (H16. 11. 18) (耐用年数 WG、機構・会社 WG と共催)	
第13回 (H17. 2. 4) (土地・地上権 WG、機構・会社 WG と共催)	<ul style="list-style-type: none"> 資産評価に関するその他の重要な方針の検討 会計基準に関するその他の重要な方針の検討 SA/PA を一体として評価した後の土地と建物の配賦方法について
第14回 (H17. 3. 8) (土地・地上権 WG、機構・会社 WG と共催)	<ul style="list-style-type: none"> 資産評価に関するその他の重要な方針の検討 会計基準に関するその他の重要な方針の検討 SA/PA 資産評価で採用する評価手法について
第15回 (H17. 3. 18) (機構・会社 WG と共催)	<ul style="list-style-type: none"> 資産評価に関するその他の重要な方針の検討 会計基準に関するその他の重要な方針の検討

耐用年数 WG

【担当委員：黒川、小澤（敬称略）】

開催回	主な議題
第1回 (H16. 5. 14) (資産評価 WG、土地・地上権 WG と共催)	<ul style="list-style-type: none"> 道路の土地・地上権について SA/PA の土地の評価について 減価償却について
第2回 (H16. 6. 2)	<ul style="list-style-type: none"> 耐用年数に関する各公団からのヒアリング 耐用年数の考え方について 耐用年数WGの進め方について

開催回	主な議題
第3回 (H16. 6. 22)	<ul style="list-style-type: none"> ・ 道路構造物のライフサイクルについて ・ 橋梁の耐久性に影響を及ぼす要因について ・ 維持管理の現状と課題について ・ 耐用年数設定の考え方について ・ 土工の耐用年数について ・ カルバートの耐用年数について ・ 遮音壁の耐用年数について ・ 長大橋の耐用年数について ・ 償却単位について ・ 取替法について ・ 減価償却方法について
第4回 (H16. 7. 9)	
第5回 (H16. 7. 21)	
第6回 (H16. 8. 24)	
第7回 (H16. 11. 18) (資産評価 WG、機構・ 会社 WG と共催)	

土地・地上権 WG

【担当委員：黒川、横須賀（敬称略）】

開催回	主な議題
第1回 (H16. 5. 14) (資産評価 WG、耐用年 数 WG と共催)	<ul style="list-style-type: none"> ・ 道路の土地・地上権の評価について ・ SA/PA の土地の評価について ・ 減価償却について
第2回 (H16. 5. 25)	<ul style="list-style-type: none"> ・ 土地に係る再調達原価の算出方法について ・ SA/PA の土地の評価について ・ 補償費について ・ 補償費のデフレーターについて ・ トラックターミナルについて
第3回 (H16. 6. 11)	
第4回 (H16. 6. 24)	<ul style="list-style-type: none"> ・ SA/PA の土地の評価についてヒアリング ・ 料金徴収施設、庁舎、宿舎、トラックターミナル等の評価についてヒアリング

開催回	主な議題
	<ul style="list-style-type: none"> ・ 使用するデフレーターについて
第5回 (H16. 7. 20)	<ul style="list-style-type: none"> ・ SA/PA の土地の評価について
第6回 (H16. 8. 25)	<ul style="list-style-type: none"> ・ SA/PA の評価方針について ・ 建設仮勘定の非償却資産の評価方法について
第7回 (H17. 2. 4) (資産評価 WG、機構・ 会社 WG と共催)	<ul style="list-style-type: none"> ・ 資産評価に関するその他の重要な方針の検討 ・ 会計基準に関するその他の重要な方針の検討 ・ SA/PA を一体として評価した後の土地と建物の配賦方法について
第8回 (H17. 3. 8) (資産評価 WG、機構・ 会社 WG と共催)	<ul style="list-style-type: none"> ・ 資産評価に関するその他の重要な方針の検討 ・ 会計基準に関するその他の重要な方針の検討 ・ SA/PA 資産評価で採用する評価手法について

機構・会社 WG

【担当委員：黒川、梶川、榎谷、長谷川、秋山純一多摩大学教授（オブザーバー）（敬称略）】

開催回	主な議題
第1回 (H16. 7. 26)	<ul style="list-style-type: none"> ・ 機構と会社との取引の実体について ・ リース会計について
第2回 (H16. 8. 12)	<ul style="list-style-type: none"> ・ ディスクロージャーについて
第3回 (H16. 8. 19)	<ul style="list-style-type: none"> ・ 機構と会社の協定について ・ 機構と会社の取引の実体について
第4回 (H16. 8. 30)	<ul style="list-style-type: none"> ・ 民営化後の会計基準について ・ 骨子案について
第5回 (H16. 11. 12) (資産評価 WG と共催)	<ul style="list-style-type: none"> ・ パブリックコメントの回答案について ・ 資産評価に関するその他の重要な方針の検討
第6回 (H16. 11. 18) (資産評価 WG、耐用年 数 WG と共催)	<ul style="list-style-type: none"> ・ 会計基準に関するその他の重要な方針の検討

開催回	主な議題
第7回 (H17.2.4) (資産評価 WG、土地・ 地上権 WG と共催)	<ul style="list-style-type: none"> ・ 資産評価に関するその他の重要な方針の検討 ・ 会計基準に関するその他の重要な方針の検討 ・ SA/PA を一体として評価した後の土地と建物の配賦方法について
第8回 (H17.3.8) (資産評価 WG、土地・ 地上権 WG と共催)	<ul style="list-style-type: none"> ・ 資産評価に関するその他の重要な方針の検討 ・ 会計基準に関するその他の重要な方針の検討 ・ SA/PA 資産評価で採用する評価手法について
第9回 (H17.3.18) (資産評価 WG と共催)	<ul style="list-style-type: none"> ・ 資産評価に関するその他の重要な方針の検討 ・ 会計基準に関するその他の重要な方針の検討

視察の経緯

月日・場所	主な視察内容
<p>第1回 (H16. 7. 22~7. 23) 於：宮城・岩手 (道路公団東北支社管内)</p>	<p>○道路資産の評価について</p> <ul style="list-style-type: none"> ・資産評価作業等のヒアリング（道路公団東北支社） ・付替道水路 ・料金徴収施設・管理用車両等 <p>○関連施設の評価について</p> <ul style="list-style-type: none"> ・トラックターミナル施設 ・舗装改良 ・サービスエリア・パーキングエリア 他 <p>【参加者：黒川、梶川、榎谷、長谷川、横須賀】</p>
<p>第2回 (H16. 8. 3~4) 於：兵庫・徳島 香川・岡山・大阪 (本四公団・阪神公団)</p>	<p>○長大橋の維持・管理について</p> <ul style="list-style-type: none"> ・長大橋の点検管理と補修方法に関するヒアリング (本四公団鳴門管理事務所) ・定点塗膜調査現場、コンクリート非破壊検査 他 <p>【参加者：黒川、小澤】</p> <p>○都市高速道路のパーキングエリアについて(阪神公団) 他</p> <p>【参加者：黒川】</p>
<p>第3回 (H16. 8. 16) 於：東京・神奈川 (首都公団)</p>	<p>○都市計画駐車場について</p> <p>○都市高速道路のパーキングエリアについて</p> <p>○関連街路分担金について 他</p> <p>【参加者：黒川、梶川、榎谷、長谷川、横須賀】</p>

道路関係四公団民営化の経緯

<平成 13 年>

12 月 19 日 「特殊法人等整理合理化計画」を閣議決定

http://www.mlit.go.jp/road/4kou-minei/4km_flow2001/4km_flow1219.html

<平成 14 年>

6 月 7 日 道路関係四公団民営化推進委員会設置法成立

6 月 24 日 第 1 回道路関係四公団民営化推進委員会を開催

※猪瀬直樹氏ら 7 名がメンバー（当初）

12 月 6 日 道路関係四公団民営化推進委員会「意見書」を総理に提出（第 35 回委員会後）

http://www.mlit.go.jp/road/4kou-minei/4km_flow2002/4km_flow1206.html

12 月 12 日 第 1 回道路関係四公団民営化に関する政府・与党協議会

<http://www.mlit.go.jp/road/4kou-minei/pdf/2002/1212/021212.pdf>

12 月 17 日 「道路関係四公団、国際拠点空港及び政策金融機関の改革について」を閣議決定

<http://www.mlit.go.jp/road/4kou-minei/pdf/2002/1217/021217.pdf>

12 月 26 日 第 2 回道路関係四公団民営化に関する政府・与党協議会

<平成 15 年>

2 月 4 日 「本州四国連絡橋公団の債務の負担の軽減を図るために平成 15 年度において緊急に講ずべき特別措置に関する法律案」及び

「高速自動車国道法及び沖縄振興特別措置法の一部を改正する法律案」を閣議決定

※本州四国連絡橋公団の有利子債務の一部（約 1.34 兆円）を切り離す

※新直轄方式（国と地方の負担による整備方式）を導入

※両法案とも 4 月 25 日成立、5 月 1 日公布、5 月 12 日施行

<http://www.mlit.go.jp/road/4kou-minei/pdf/2003/0501/030501a.pdf>

<http://www.mlit.go.jp/road/4kou-minei/pdf/2003/0501/030501b.pdf>

3 月 25 日 第 3 回道路関係四公団民営化に関する政府・与党協議会

※「道路関係四公団民営化に関し直ちに取り組む事項について」を公表

<http://www.mlit.go.jp/road/4kou-minei/pdf/2003/0325/030325.pdf>

6 月 13 日 平成 14 事業年度民間企業並財務諸表〔試算値〕公表

11 月 28 日 第 4 回道路関係四公団民営化に関する政府・与党協議会

12 月 22 日 第 5 回道路関係四公団民営化に関する政府・与党協議会

※新組織のスキームの概要を決定、抜本的見直し区間を設定

<http://www.mlit.go.jp/road/press/press03/20031222/20031222.html>

12月25日 第1回国土開発幹線自動車道建設会議

※新直轄方式に切り替わる区間を決定

<平成16年>

3月9日 道路関係四公団民営化関係4法案を閣議決定

- ・高速道路株式会社法案
- ・独立行政法人日本高速道路保有・債務返済機構法案
- ・日本道路公団等の民営化に伴う道路関係法律の整備等に関する法律案
- ・日本道路公団等民営化関係法施行法案

6月2日 道路関係四公団民営化関係4法案成立

6月9日 道路関係四公団民営化関係4法公布・一部施行

<http://www.mlit.go.jp/road/4kou-minei/20040609/20040609.html>

7月2日 平成15事業年度民間企業並財務諸表〔試算値〕公表

会計に関する関係条文

・ 独立行政法人通則法 37 条（企業会計原則）

第三十七条 独立行政法人の会計は、主務省令で定めるところにより、原則として企業会計原則によるものとする。

・ 独立行政法人通則法 38 条（財務諸表等）

第三十八条 独立行政法人は、毎事業年度、貸借対照表、損益計算書、利益の処分又は損失の処理に関する書類その他主務省令で定める書類及びこれらの附属明細書（以下「財務諸表」という。）を作成し、当該事業年度の終了後三月以内に主務大臣に提出し、その承認を受けなければならない。

2 独立行政法人は、前項の規定により財務諸表を主務大臣に提出するときは、これに当該事業年度の事業報告書及び予算の区分に従い作成した決算報告書を添え、並びに財務諸表及び決算報告書に関する監事の意見（次条の規定により会計監査人の監査を受けなければならない独立行政法人にあつては、監事及び会計監査人の意見。以下同じ。）を付けなければならない。

3 主務大臣は、第一項の規定により財務諸表を承認しようとするときは、あらかじめ、評価委員会の意見を聴かなければならない。

4 独立行政法人は、第一項の規定による主務大臣の承認を受けたときは、遅滞なく、財務諸表を官報に公告し、かつ、財務諸表並びに第二項の事業報告書、決算報告書及び監事の意見を記載した書面を、各事務所に備えて置き、主務省令で定める期間、一般の閲覧に供しなければならない。

・ 商法 32 条（商業帳簿）

第三十二条 商人ハ営業上ノ財産及損益ノ状況ヲ明カニスル為会計帳簿及貸借対照表ヲ作ルコトヲ要ス

2 商業帳簿ノ作成ニ関スル規定ノ解釈ニ付テハ公正ナル会計慣行ヲ斟酌スベシ

・ 高速道路株式会社法 14 条（会計の整理等）

第十四条 会社は、国土交通省令で定めるところにより、その営業年度並びに勘定科目の分類及び貸借対照表、損益計算書その他の財務計算に関する諸表の様式を定め、その会計を整理しなければならない。

2 会社は、その会計の整理に当たっては、国土交通省令で定めるところにより、第五条第一項第一号及び第二号の事業並びにこれに附帯する事業とその他の事業とを区分しなければならない。

3 会社は、毎営業年度終了後三月以内に、第一項に規定する財務計算に関する諸表を国土交通大臣に提出しなければならない。

高速自動車国道等通過市町村関連公共施設等
整備助成制度について

(目的)

第1条 この要綱は、〇〇〇〇公団（以下「公団」という。）が管理する高速自動車国道等（以下「高速道路」という。）の通過に伴い生ずる市町村の特別財政需要に対処するため、高速道路の通過市町村に対して関連公共施設等の整備に要する費用について公団が実施する助成金の交付に関し必要な事項を定め、もってその適切かつ円滑な処理を図ることを目的とする。

(対象市町村)

第2条 助成対象市町村は、高速道路の本線の中心線が所在する市町村（以下「市町村」という。）とする。

(助成対象施設)

第3条 助成対象施設は、交通安全施設、道路、児童遊園、集会所、用排水施設等に該当するものとして別表に定める施設とする。

(高速道路の区分)

第4条 高速道路は、昭和54年3月31日現在において供用開始されているか否かにより供用中の高速道路と建設中の高速道路に区分するものとする。

(助成年度及び助成限度額)

第5条 助成は、単年度に、又は複数年度に分割して行うこととするが、助成金の合計額は基本配分額に補正配分額を加えた額を限度とし、基本配分額は前条に定める高速道路の区分に応じ、次に定めるところによる。

一 供用中の道路については

単位金額に通過高速道路延長を乗じて得た金額の二分の一の金額

二 建設中の高速道路については

単位金額に通過高速道路延長を乗じて得た金額

2 前項の単位金額、補正配分額等基本的な事項については、別に定めるものとする。

(助成金の使途)

第6条 助成金は、別表に掲げる助成対象施設で高速道路の通過に関連して必要となるもの（国の補助を受けて整備する施設を除く。）の中から市町村が選択したものの整備にあてるものとする。

(助成金の交付申請)

第7条 市町村は、公団に対し、別記様式第1により助成金の交付申請を行うものとする。この場合においては、別記様式第2により事業計画書を添附するものとする。

(助成金交付額の決定及び通知)

第8条 公団は、前条により市町村から助成金の交付申請があったときは、助成金交付額を決定のうえ、市町村に対し、別記様式第3によりその額及び支払時期を通知する

ものとする。

(助成金の支払請求)

第9条 市町村は、前条の通知を受けたときは、公団に対し、別記様式第4により支払請求書を提出するものとする。

(助成金の支払)

第10条 公団は、前条の支払請求書の提出があったときは、市町村に対し、助成金を支払うものとする。

(助成金の変更)

第11条 第7条の規定は助成金の交付申請の変更について、第8条の規定は助成金交付額の変更について準用する。

(事業計画の変更)

第12条 市町村は、第8条の通知を受けたのち事業計画を変更しようとするときは、公団に対し、別記様式第5により変更の申請を行い、公団の承認を受けるものとする。ただし、別に定める軽微な変更については、この限りでない。

(完了報告書の提出)

第13条 市町村は、助成金の交付に係る関連公共施設等の整備を完了したときは、公団に対し、別記様式第6により関連公共施設等整備完了報告書を提出するものとする。

(整備完了の確認)

第14条 公団は、前条により、関連公共施設等整備完了報告書の提出があったときは必要に応じ、市町村吏員の立会いを求め、関連公共施設等の整備の完了を確認するものとする。

(助成金の返還)

第15条 市町村は、第10条により支払を受けた助成金に余剰が生じた場合は、別に定めるところにより公団に対して当該余剰金を返還するものとする。

(都の特例)

第16条 東京都の特別区の区域に係る助成金については、特別区を市町村とみなして助成金の額を算定し、東京都に交付するものとする。

この場合において、第1条中「市町村」とあるのは「東京都及び特別区」と、その他の規定中「市町村」とあるのは「東京都」と読み替えるものとする。

2 前項の助成金は、東京都が整備する関連公共施設等の整備のほか特別区が整備する関連公共施設等の整備に充てることができるものとする。

3 前項の規定により特別区の関連公共施設等の整備に充てる場合における手続等については東京都と特別区が協議して定める。

原価計算基準

原価計算基準における原価の諸概念は以下のとおりである。

四 原価の諸概念

原価計算制度においては、原価の本質的規定にしたがい、さらには各種の目的に規定されて、具体的には次のような諸種の原価概念が生ずる。

(一) 実際原価と標準原価

原価は、その消費量および価格の算定基準を異にするにしたがって、実際原価と標準原価とに区別される。

1 実際原価とは、財貨の実際消費量をもって計算した原価をいう。ただし、その実際消費量は、経営の正常な状態を前提とするものであり、したがって、異常な状態を原因とする異常な消費量は、実際原価の計算においてもこれを実際消費量と解さないものとする。

実際原価は、厳密には実際の取得価格をもって計算した原価の実際発生額であるが、原価を予定価格等をもって計算しても、消費量を実際によって計算する限り、それは実際原価の計算である。ここに予定価格とは将来の一定期間における実際の取得価格を予想することによって定めた価格をいう。

2 標準原価とは、財貨の消費量を科学的、統計的調査に基づいて能率の尺度となるように予定し、かつ、予定価格又は正常価格をもって計算した原価をいう。この場合、能率の尺度としての標準とはその標準が適用される期間において達成されるべき原価の目標を意味する。

標準原価計算制度において用いられる標準原価は、現実的標準原価又は正常原価である。

現実的標準原価とは、良好な能率のもとにおいて、その達成が期待されうる標準原価をいい、通常生ずると認められる程度の減損、仕損、遊休時間等の余裕率を含む原価であり、かつ比較的短期における予定操業度および予定価格を前提として決定され、これら諸条件の変化に伴い、しばしば改訂される標準原価である。現実的標準原価は、原価管理に最も適するのみではなく、たな卸資産価額の算定および予算編成のためにも用いられる。

正常原価とは、経営における異常な状態を排除し、経営活動に関する比較的長期にわたる過去の実績値を統計的に平準化し、これに将来のすう勢を加味した正常能率、正常操業度および正常価格に基づいて決定される原価をいう。正常原価は、経営状態の安定している場合に、たな卸資産価額の算定のために最も適するのみでなく、原価管理のための標準としても用いられる。

標準原価として、実務上予定原価が意味される場合がある。予定原価とは、将来における財貨の予定消費量と予定価格とをもって計算した原価をいう。予定原価は、予算の編成に適するのみではなく、原価管理およびたな卸資産価額の算定のためにも用いられる。

原価管理のために時として理想標準原価が用いられることがあるが、かかる標準原価は、この基準にいう制度としての標準原価ではない。理想標準原価とは、技術的に達成可能な最大操業度のもとにおいて、最高能率を表わす最低の原価をいい、財貨の消費における減損、仕損、遊休時間等に対する余裕率を許容しない理想的水準における標準原価である。

(二) 製品原価と期間原価

原価は、財務諸表上収益との対応関係に基づいて、製品原価と期間原価とに区別される。

製品原価とは、一定単位の製品に集計された原価をいい、期間原価とは、一定期間における発生額を、当期の収益に直接対応させて、は握した原価をいう。

製品原価と期間原価との範囲の区別は相対的であるが、通常、売上品およびたな卸資産の価額を構成する全部の製造原価を製品原価とし、販売費および一般管理費は、これを期間原価とする。

(三) 全部原価と部分原価

原価は集計される原価の範囲によって、全部原価と部分原価とに区別される。

全部原価とは、一定の給付に対して生ずる全部の製造原価又はこれに販売費および一般管理費を加えて集計したものをいい、部分原価とは、そのうち一部分のみを集計したものをいう。

部分原価は、計算目的によって各種のものを計算することができるが、最も重要な部分原価は、変動直接費および変動間接費のみを集計した直接原価（変動原価）である。

原価計算基準における非原価項目は以下のとおりである。

五 非原価項目

非原価項目とは、原価計算制度において、原価に算入しない項目をいい、おおむね次のような項目である。

(一) 経営目的に関連しない価値の減少、たとえば

- 1 次の資産に関する減価償却費、管理費、租税等の費用
 - (1) 投資資産たる不動産、有価証券、貸付金等
 - (2) 未稼働の固定資産
 - (3) 長期にわたり休止している設備
 - (4) その他の経営目的に関連しない資産
- 2 寄付金等であって経営目的に関連しない支出
- 3 支払利息、割引料、社債発行割引料償却、社債発行費償却、株式発行費償却、設立費償却、支払保証料等の財務費用
- 4 有価証券の評価損および売却損

(二) 異常な状態を原因とする価値の減少、たとえば

- 1 異常な仕損、減損、たな卸減耗等
- 2 火災、震災、風水害、盗難、争議等の偶発的事故による損失
- 3 予期しえない陳腐化等によって固定資産に著しい減価を生じた場合の臨時償却費
- 4 延納償金、違約金、罰課金、損害賠償金
- 5 偶発債務損失
- 6 訴訟費
- 7 臨時多額の退職手当
- 8 固定資産売却損および除却損
- 9 異常な貸倒損失

(三) 税法上とくに認められている損金算入項目、たとえば

- 1 価格変動準備金繰入額
- 2 租税特別措置法による償却額のうち通常の償却範囲額をこえる額

(四) その他の利益剰余金に課する項目、たとえば

- 1 法人税、所得税、都道府県民税、市町村民税
- 2 配当金
- 3 役員賞与金
- 4 任意積立金繰入額
- 5 建設利息償却

衆議院 国土交通委員会 附帯決議（抄）

六 新会社は、高い公共性を有する高速道路の建設・管理を行うことにかんがみ、独立行政法人等の保有する情報の公開に関する法律に準じ、国民に対して、その経営状況、財務状況等について積極的に情報の開示を行うとともに、公共工事の入札及び契約の適正化の促進に関する法律等の適切な運用を通じ、新会社の経営内容の透明性の確保に努めること。

法定開示事項

民営化後の開示		
機構	会社(商法ベース)	会社(証取法ベース)
財務諸表		
行政サービス実施コスト計算書		
貸借対照表	貸借対照表	貸借対照表
損益計算書	損益計算書	損益計算書
キャッシュ・フロー計算書		キャッシュ・フロー計算書(※2)
利益の処分または損失の処理に関する書類	利益処分案または損失処理案	利益処分計算書
重要な会計方針等	重要な会計方針等	重要な会計方針等
附属明細書	附属明細書	附属明細表
固定資産の取得、処分並びに減価償却費の明細	固定資産の取得、処分並びに減価償却費の明細	有形固定資産等明細表
たな卸資産の明細		
	資産につき設定している担保権の明細	
有価証券の明細		有価証券明細表
長期貸付金の明細		
長期借入金及び債券の明細	社債、社債以外の長期借入金及び短期借入金の増減	借入金等明細表(※2)
		社債明細表(※2)
引当金の明細	引当金の明細	引当金明細表
法令に基づく引当金等の明細		
保証債務の明細	保証債務の明細	
資本金及び資本剰余金の明細	資本金、資本剰余金並びに利益準備金及び任意積立金の増減	資本金等明細表
積立金等の明細及び目的積立金の取崩の明細		
運営費交付金債務及び運営費交付金収益の明細		
国等からの財源措置の明細		
	担保として取得している自己株式及び親会社の株式の明細	
	リース契約により使用する固定資産及び割賦販売等により購入した固定資産で所有権が売り主に留保されているものの明細	
	子会社に対する出資及び債権の明細(※1)	
	議決権の四分の一を超える議決権を有する会社に対する出資の明細及び当該会社が有する会社の株式の数	
	子会社との間の取引の明細並びに各子会社に対する債権及び債務の増減(※1)	
	支配株主に対する債権及び債務の明細	
	各子会社が有する計算書類作成会社の株式の数	
	取締役等または支配株主との取引及び第三者との間の取引で計算書類作成会社と取締役等または支配株主との利益が相反するものの明細	
役員及び職員の給与の明細	取締役等に支払った報酬その他の職務執行の対価である財産上の利益の額	
	他の会社の取締役等を兼ねる取締役等の兼務の状況の明細	
	営業費用のうち販売費及び一般管理費の明細	
開示すべきセグメント情報		
上記以外の主な資産、負債、費用及び収益の明細		(主な資産の資産及び負債の内容)
連結貸借対照表	(連結貸借対照表)	連結貸借対照表
連結損益計算書	(連結損益計算書)	連結損益計算書
連結キャッシュ・フロー計算書		連結キャッシュ・フロー計算書
連結剰余金計算書		連結剰余金計算書
連結財務諸表作成のための基本となる重要な事項	(連結計算書類作成のための基本となる重要な事項)	連結財務諸表作成のための基本となる重要な事項
連結附属明細書		連結附属明細表
個別財務諸表の附属明細書に準じるほか、次の事項を開示		
		借入金等明細表
		社債明細表
特定関連会社、関連会社及び関連公益法人等の概要		(関係会社の状況(企業の概況))
		(関連当事者との取引(注記事項))
特定関連会社、関連会社及び関連公益法人等の基本財産等の状況		
特定関連会社、関連会社及び関連公益法人等との取引の状況		(関連当事者との取引(注記事項))
		(事業の内容―事業系統図(企業の概況))
特定関連会社、関連会社及び関連公益法人等の財務状況		

法定開示事項

民営化後の開示		
機構	会社(商法ベース)	会社(証取法ベース)
財務諸表外		
事業報告書(※3)	営業報告書 会社の現況	有価証券報告書
業務の内容(目的、商務の範囲)	主要な事業内容	事業の内容(企業の概要)
事務所の所在地	営業所及び工場	
設立根拠法		
主務大臣		
沿革		沿革(企業の概要)
役員(の)状況	役員(の)氏名、地位及び担当または主な職業	役員(の)状況(提出会社の状況)
職員(の)状況	従業員(の)状況	従業員(の)状況(企業の概要)
資本金(の)状況	株式(の)状況	株式(の)状況(提出会社の状況)
	過去三年間以上の営業成績及び財産(の)状況の推移 営業(の)経過及び成果	主要な経営指標(の)推移(企業の概況)
		業績(の)概要(事業(の)状況)
	資金調達(の)状況	
	主要な借入先、借入額等	
		事業(の)等(の)リスク(事業(の)内容) 経営(の)上(の)重要な契約等(事業(の)内容) 研究開発活動(事業(の)内容) 財政状態及び経営成績(の)分析(事業(の)内容) 生産、受注及び販売方法(事業(の)状況) 設備投資(の)等(の)概要、主要な設備(の)状況、設備 の新設、除却(の)等(の)計画(設備(の)状況) 自己株式(の)取得等(の)状況(提出会社の状況) コーポレート・ガバナンス(の)状況
	設備投資(の)状況	
	自己株式(の)取得・処分(の)等(の)状況	
	重要な企業結合(の)状況	
業務運営(の)効率化に関する目標を達成 するために取るべき措置		
国民(に)対して提供するサービスその他 の業務(の)質(の)向上に関する目標を達成す るために取るべき措置		
財務内容(の)改善に関する事項		
その他主務省令で定める業務運営に関 する事項	会社が対処すべき課題 決算期後に生じた会社(の)状況に関する重要な事実	対処すべき課題(事業(の)状況) (財務諸表(の)注記事項として記載)
決算報告書(収入支出計算書)		
監事(の)監査報告書	監査役会(の)監査報告書	
会計監査人(の)監査報告書	会計監査人(の)監査報告書	監査人(の)監査報告書
情報公開法に定める開示		

- (※1)連結計算書類を作成している場合には、作成を要しないもの。
(※2)連結財務諸表を作成している場合には、作成を要しないもの。
(※3)開示項目が法定されていないため、他の独立行政法人の事例による。