

## 鉄道業における工事負担金等の圧縮記帳処理に係る監査上の取扱い

平成15年1月16日

日本公認会計士協会

### 1. はじめに

鉄道業における工事負担金等の会計処理については、商法、企業会計原則及び税法の取扱いとの関係から、会計処理及び開示方法が統一されていない。また、鉄道業と同様に公益性の強い電力業及びガス業は工事負担金等の範囲を明確にして、電気事業会計規則及びガス事業会計規則でその会計処理を規定していたが、鉄道業においては鉄道事業会計規則で従来から規定していなかった。

そこで、日本公認会計士協会（以下「当協会」という。）は、過去においてあるべき方法を模索、検討したが、鉄道業の工事負担金等の契約形態、内容、性格等が複雑多岐にわたっているため、統一的会計処理をまとめるには至らなかった。

近年、都市における鉄道高架化事業（連続立体交差化事業）は、道路渋滞の解消とともに踏切除去による列車運行の安全性の確保、高架下の有効活用、線路の増設による複々線化等を実施する上で有効な施策であり、今後もますます施工される事業である。都市の過密化とともに鉄道高架化事業は、複雑となり、その工事も大規模で、かつ投資金額も多額になってきている。それに伴い地方公共団体等からの工事負担金等の受入額も巨額化しており、その会計処理方法が企業の財政状態及び経営成績に重要な影響を与えている。

このような状況に鑑み、工事負担金等の現状を把握するため、調査を実施した結果、会計処理はより保守的と考えられる工事負担金等を直接減額する方法が多数であったが、その他の会計処理を採用している会社もみられ、必ずしも鉄道業における財務諸表の比較可能性の確保が、十分ではないものと判断した。これは以下のようなことに起因している。

工事負担金等の課税の繰延べの選択は、会社の税務上の意思決定と解しこれを会計事実の問題と捉える見解と、会計方針の変更の問題と捉える見解とがあったこと

開示においては、工事負担金等の会計処理を、每期重要な会計方針として記載することがなかったこと

このようなことから、現行会計基準等を踏まえて、工事負担金等の圧縮記帳の会計処理及び開示方法は、今後、どうあるべきかを検討した。

本報告は、以上の観点から鉄道業における工事負担金等の圧縮記帳処理に係る監査上の取扱い（主として開示方法の在り方）を、委員会報告として取りまとめたものである。

### 2. 工事負担金等の範囲

政府、地方公共団体等からの補助金、工事負担金ないし現物による助成等は、公共の利益を図る目的から特定の事業に対し、設備資産等の建設・購入、あるいは利子その他の諸経費の負担を軽減するため極めて多岐多様な形で行われる。

特に、鉄道業においては、その特性（道路渋滞の解消とともに踏切除去による列車運行の安全性確保のための鉄道高架化事業、線路増設による複々線化等）に起因しての工事規模の大きさ、設備投資額の巨額化及び工期の長期性に加えて公益性が極めて高いものであることから、毎期様々な工事負担金等を受け入れている例が多い。

本報告の取りまとめに当たって、調査を実施した結果の内容を大別すると、工事負担金等の受入れの対象となる工事案件は以下のように分類することができる。

- (1) 国土交通省（旧運輸省、旧建設省）で締結された基本事項に関する協定等に基づき施工する工事
  - 河川改修等の関連工事（鉄道橋梁及び関連する施設の新設・改築等）
  - 単独立体交差化工事
  - 連続立体交差化工事
- (2) 委託又は要請に基づく工事
  - 新駅の設置
  - 駅本屋の橋上化
  - 駅裏口の設置
  - 自由通路の新設
- (3) 設計協議に基づく工事
  - 線路横断施設
  - 連絡施設（設備）
- (4) 補助金工事（国等から補助金を受けて会社財産の新設・増設等を施工する工事）

本報告での工事負担金等とは、上記(1)から(4)の性格を有する工事に関する資産取得に対して政府、地方公共団体等から交付されたものをいう。

上記のほかにも、収益の補填などを目的とした補助金の交付がなされる場合もあるが、この補助金は資産取得を義務付けられていないこと及び本報告の工事負担金等の圧縮引帳処理に直接かわりがないことから対象外とした。

### 3. 工事負担金等の会計処理

#### (1) 従来の会計実務

工事負担金等の会計処理については、課税の繰延べを行うか否かの選択、課税の繰延べを行う場合には直接減額方式と利益処分方式の選択をすることが可能となっていることから、様々な処理が行われている。

これは、昭和49年の企業会計原則の修正により、第三 貸借対照表原則の五Fで「贈与その他無償で取得した資産については、公正な評価額をもって取得原価とする。」とし、その特則として、企業会計原則注解注24が、「国庫補助金、工事負担金等で取得した資産については、国庫補助金等に相当する金額をその取得原価から控除することができる。」とし、法人税法上の課税繰延べの措置に対応し直接減額方式を任意規定としたためである。また、鉄道事業会計規則では、電力業やガス業の会計規則とは異なり、工事負担金等に関して規定がないため、工事負担金等に関する特有の会計処理がなく、他の一般事業会社と同様に取り扱われてきた。これらのことが、鉄道業における工事負担金等の会計処理に関して、実務上様々な処理が行われてきた背景になっている。

なお、鉄道業における工事負担金等の会計処理に関して、「工事負担金等受入額の会計処理について」（昭和56年2月26日・業種別監査研究部会私鉄業部会、以下「審議報告」という。）においても、様々な処理が並列的に報告されている。この中から、実務上採用されている処理の内容を要約すると、以下のとおりである。

意見イ) 工事負担金等によって取得した場合には、その支出された金額をもって固定資産の取得原価とするとともに、工事負担金等受入額は、原則として特別利益に計上する方法

意見ロ) 工事負担金等によって取得した場合には、その支出された固定資産の取得原価とするとともに、工事負担金等受入額は、原則として特別利益に計上し、工事負担金等相当を圧縮記帳し原則として特別損失に計上する方法

意見ハ) 工事負担金等受入額及び税法規定による圧縮記帳処理による損失額は、原則として特別損益として認識され経常損益に影響を及ぼすものではなく、かつ損益計算書に明示されることでもあり、税法規定の圧縮可能限度額を特別損失として計上するか否かは、工事案件ごとに選択適用する方法

このように様々な会計処理が行われてきたものの、課税の繰延べ処理の採用・不採用や課税の繰延べ処理を選択する場合の直接減額方式か否かの選択については、財務諸表に重要な会計方針として記載されていなかった。また、工事負担金等の会計処理の変更については、会計事実の変更とする見解や会計処理の変更とする見解などがあり、実務上統一されてこなかった。

## (2) 今後の工事負担金等の会計処理に関する監査上の取扱い

当協会においては、従来の会計実務、現行の会計基準等を踏まえ検討を行った結果、鉄道業における工事負担金等の会計処理を、重要な会計方針として取り扱うことが妥当であると判断した。すなわち、これは、工事負担金等の受入れに伴う固定資産の貸借対照表価額を、企業会計原則注解注24により任意とされた直接減額方式により工事負担金等相当額を減額して計上するか、これを採用せず取得原価自体で計上するかという会計処理の選択があり、代替的な会計処理方法が認められている事項について、企業が採用した会計処理方法の内容を重要な会計方針として明示させる必要があるからである。特に、鉄道業においては、工事負担金等の受入れが、多様かつ多額で頻繁になされることが多く、近年、鉄道高架化事業(連続立体交差化事業)の大規模化に伴う工事負担金等の受入額が巨額化したことから、この会計処理の如何によっては、企業の財政状態及び経営成績に重要な影響を与えることになる。したがって、今後、鉄道業における工事負担金等の会計処理を重要な会計方針に記載することとし、財務諸表利用者に開示することが適切であると判断した。

また、固定資産の貸借対照表価額から工事負担金等を直接減額せず取得原価で計上している場合、利益処分方式により会社が課税の繰延べを行うか否かは、会社判断の問題であり、会計処理の問題ではないと解される。

なお、これらの取扱いは、鉄道業における工事負担金等の会計処理に関するものであり、鉄道業以外の業種について検討を行ったものではない。

国際会計基準（IAS 20号「政府補助金の会計処理及び政府援助の開示」）においては、直接的に当該工事負担金等の会計処理は規定していないが、資産に関する補助金の会計処理として、繰延利益と

するか直接減額するかを選択適用のみとして、利益計上に大きな相違がないように図られており、会計方針として取り扱われている。我が国の会計基準においても、今後、この点の整備を検討する必要がある。なお、昭和56年2月の審議報告においても、今後の会計処理として、繰延利益とする方法と同様の方法が「意見二）」として報告されている。

固定資産の取得原価について、会計理論上のあるべき価額の議論をするためには企業会計原則注解注24の修正が必要となるため、当協会においては、この問題についての検討はしていない。

#### 4. 工事負担金等の開示

##### (1) 工事負担金等の開示に関する現行規定

工事負担金等の開示については、商法（商法施行規則を含む。）、財務諸表等規則及び鉄道事業会計規則（以下「財務諸表等規則等」という。）とも特に規定はなく、企業会計原則注解注24により工事負担金等で取得した資産について、工事負担金等に相当する金額を控除する会計処理（直接減額）を行った場合は、貸借対照表の表示に関して、次のいずれかの方法によるものとされている。

取得原価から工事負担金等に相当する金額を控除する形式で記載する方法

取得原価から工事負担金等に相当する金額を控除した残高のみを記載し、当該工事負担金等の金額を注記する方法

損益計算書の開示に関しては、監査第一委員会報告第43号「圧縮記帳に関する監査上の取扱い」（昭和58年3月29日）の解釈に当たり、税務上の取扱いが調整されるまで工事負担金等受入額と固定資産圧縮損を両建表示しても監査上妥当なものとして取り扱うこととされている。

##### (2) 今後開示すべき事項

鉄道業を営む会社にとって、工事負担金等が財政状態及び経営成績に重要な影響を与えると判断される場合は、財務諸表の比較可能性を確保するため、商法及び財務諸表等規則等における財務諸表上で、鉄道業における業種特有の重要な会計方針として取扱い、企業が採用した会計方針を明確にし、さらに、採用した会計方針（処理）を変更した場合も財務諸表等に以下の注記等の開示を行うこととする。

重要な会計方針としての注記

ア. 工事負担金等に採用された会計方針

固定資産の取得原価から工事負担金等を直接減額する方法か否か、及びその適用範囲（金額基準等）

イ. 工事負担金等の会計処理を変更した場合

(ア) 工事負担金等の会計処理を、固定資産の取得原価から工事負担金等を直接減額する方法より直接減額しない方法（いわゆる利益処分方式を含む。）へ変更した場合、又は、固定資産の取得原価から工事負担金等を直接減額しない方法（いわゆる利益処分方式を含む。）より直接減額する方法へ変更した場合には、重要な会計方針の変更として、その旨、その理由及びその影響額

(イ) 工事負担金等の会計処理として、固定資産の取得原価から工事負担金等を直接減額する方法を採用している場合において、その適用範囲（金額基準等）の変更をしたときは、重要な会計方針の変更として、その旨、その理由及びその影響額

貸借対照表注記

貸借対照表上、固定資産の取得原価から工事負担金等に相当する金額を控除した残高のみを記載  
(直接減額)した場合は、工事負担金等の金額

なお、この工事負担金等の金額は、原則として固定資産明細書等に増減額の注記として記載する。  
損益計算書注記

損益計算書上、工事負担金等の受入額及びこれに対応する固定資産圧縮損は、原則として特別損益  
項目として工事負担金等受入額や固定資産圧縮損等の適当な科目で表示されることとなるが、この特  
別利益と特別損失とを相殺表示した場合は、その旨、その金額

(3) 参考開示例

重要な会計方針

当社は鉄道業における連続立体交差等の高架化工事や踏切道路拡幅工事等を行うに当たり、地方公  
共団体(又は国土交通省)等より工事費の一部として工事負担金等を受けております。

これらの工事負担金等は、工事完成時に当該工事負担金等相当額を取得した固定資産の取得原価か  
ら直接減額して計上しております。

なお、損益計算書においては、工事負担金等受入額を特別利益に計上するとともに、固定資産の取  
得原価から直接減額した額を固定資産圧縮損として特別損失に計上しております。

(注) 工事負担金等の会計方針を変更した場合

なお、前期まで工事負担金等は、工事完成時に当該工事負担金等相当額を取得した固定資  
産の取得原価から直接減額して計上しておりましたが、 の理由により工事負担金等相  
当額を直接減額せず、固定資産に計上することとしました。

この変更により、従来の方法に比べ税引前当期純利益は、 $\times \times \times$ 百万円増加(当期純利益  
は、 $\times \times \times$ 百万円増加)しております。

貸借対照表注記

固定資産の取得原価から直接減額された工事負担金等累計額  $\times \times \times$ 百万円

損益計算書注記

(工事負担金等受入金と固定資産圧縮損を相殺して表示している場合)

工事負担金等受入額のうち固定資産圧縮損と相殺された金額  $\times \times \times$ 百万円

5. 適用

本報告は平成15年3月1日以後終了する事業年度から適用する。

以 上