
プロジェクト 公共施設等運営権に係る会計上の取扱い

項目 公共施設等運営権の会計処理に関する提案の追加的な検討

本資料の目的

1. 本資料は、第 89 回実務対応専門委員会（以下「専門委員会」という。）における参考人のご説明を踏まえて、公共施設等運営権の会計処理に関する追加的な提案について、これまでの専門委員会で聞かれた意見を踏まえた分析を検討することを目的としている。

公共施設等運営権の会計処理に関する提案の追加的な検討

第 89 回専門委員会で聞かれた参考人の説明を踏まえた事務局の分析

2. 第 89 回専門委員会では、公共施設等運営事業の理解を深めるために、前田建設工業株式会社（愛知県有料道路のコンセッションに関する運営権者を設立した代表企業）のご担当者様に参考人としてご参加頂き、愛知県有料道路のコンセッションの特徴について説明を受けた。そこで識別された論点として、運営権対価の全額が将来の業績等に連動して定められる場合の取扱いを検討する。また、関連する論点として、プロフィットシェアリング条項に基づく支出額の取扱いについても併せて検討する。

（運営権対価が固定額でなく全額が将来の業績等に連動して定められる場合の取扱い）

3. これまでの検討では、運営権対価は固定額で定められ、追加的にプロフィットシェアリング条項が定められる場合を想定していたが、運営権対価が固定額でなく全額が将来の業績等に連動して定められる例が見られたため、追加的に分析を行う。

公共施設等運営権の性格

4. 公共施設等運営権の性格について、当初、以下の 2 つの考え方を提示した。
 - (1) 運営権者が一定の期間にわたり公共施設等を使用する権利の取得の対価
 - (2) 管理者等が所有権を有する公共施設等を每期使用することの対価
5. 公共施設等運営権の会計処理の検討にあたっては、公共施設等運営権のみなし物権としての性質を貸借対照表に表すことができる点を考慮して、本資料第 4 項(1)の

考え方を採用している。

6. 本資料第4項(1)の考え方にに基づき、第341回企業会計基準委員会(2016年7月25日開催)で示した文案では、実施契約において定められた運営権対価(実施契約において管理者等と運営権者が定めた価格)の支出額の総額を無形固定資産として計上することを提案しており、その理由として、文案の結論の背景に以下のとおり記載していた。

21. この点、公共施設等運営権は、PFI法において物権とみなされており、運営権者が独占的に公共施設等を使用することを認める法律上の権利であるため、運営権対価を、運営権者が一定の期間にわたり公共施設等を使用する権利の取得の対価と捉えることによって、他の法律上のみなし物権(鉱業権やダム使用権など)の会計処理と整合的に、公共施設等運営権を貸借対照表上に表すことができる。

また、運営権等ガイドラインでは、運営権対価は「実施契約において管理者等と運営権者が定めた価格であることから、その価格は一に定まる」ものであり、「固定価格と考えられる」と記載されており、運営権者が一定の期間にわたり公共施設等を使用する権利の取得の対価と捉える考えと整合する。

このため、運営権対価を、運営権者が一定の期間にわたり公共施設等を使用する権利の取得の対価と捉えて、運営権対価の支出額の総額を無形固定資産として計上することとした(第3項参照)。

7. ここで、運営権対価が固定額でなく全額が将来の業績等に連動して定められる場合、上記の結論が変わり得るか否かが論点となる。

この点、運営権対価が、全額が将来の業績等に連動して定められるとしても、以下の理由で、権利の取得の対価と捉える提案を変更する必要はないと考えられる。

- 公共施設等運営権のみなし物権としての性質は変わらないこと。
- 運営権対価の全額が将来の業績等の指標に連動する形式で算定される場合においても、実施契約に規定された一定の算式に基づき運営権対価を算定することが管理者等と運営権者との間で合意されているため、運営権対価の全額が将来の業績等に連動して定められるとしても、公共施設等運営権及び公共施設等運営事業に関するガイドライン(以下「運営権等ガイドライン」という。)で定められる「実施契約において管理者等と運営権者が定めた価格であることから、その価格は一に定まる」ものであり、「固定価格と考えられる」との考え方は変わらないと考えられること。

資産及び負債の計上額

8. 次に、公共施設等運営権の性格については、運営権者が一定の期間にわたり公共施設等を使用する権利の取得の対価であると捉えた上で、運営権対価が固定額でなく全額が将来の業績等に連動して定められる場合の資産及び負債の計上額が論点になる。
9. 本論点のように、将来の支払の義務が将来の業績等に応じて変動する場合の負債の計上額については、国際的な会計基準においても十分解決されていない分野であり、現在 IASB において見直しが進められている概念フレームワークにおける負債の定義でも主要な論点となっている（議論の詳細は別紙に記載している。）。
10. これまで当委員会では、同様の論点をリース会計において次のとおり取扱っている。
 - (1) 企業会計基準適用指針第 16 号「リース取引に関する会計基準の適用指針」（以下「リース適用指針」という。）では、「リース料が将来の一定の指標（売上高等）により変動するリース取引など、特殊なリース取引については、本適用指針では取り扱っていない。」としており、取扱いを明示していない（リース適用指針第 90 項）。
 - (2) 実務対応報告第 31 号「リース手法を活用した先端設備等投資支援スキームにおける借手の会計処理等に関する実務上の取扱い」（以下「実務対応報告第 31 号」という。）では、本リース・スキームにおける変動リース料は、リース期間全体における想定稼働量についてその発生可能性が高く、かつ、その点について一定の客観的な検証が行われているものに限定されていることから、一般的な変動リース料とはその性質が異なると考え、リース会計基準及びリース適用指針に定めるリース料総額に含めて取り扱うこととしている（実務対応報告第 31 号第 11 項及び第 30 項）。
11. このように、本論点の結論は一義的に決まるものではないが、以下の理由から、運営権対価の全額が将来の業績等に連動して定められる場合であっても、公共施設等運営権を取得した時に合理的に見積られた金額により、資産及び負債を計上すべきであると考えられるがどうか。
 - (1) 公共施設等運営権はみなし物権としての性質を有しており、運営権対価が固定額であるか、全額が将来の業績等に連動して定められるかによって、資産及び負債の金額が大きく異なることは適切ではないこと。
 - (2) 運営権対価の全額が将来の業績等の指標に連動する形式で算定される場合においても、実施契約に規定された一定の算式に基づき運営権対価を算定することが管理者等と運営権者との間で合意されているため、運営権等ガイドラインで定められる「実施契約において管理者等と運営権者が定めた価格であること

から、その価格は一に定まる」ものであり、「固定価格と考えられる」との考え方は変わらないと考えられること。

- (3) 運営権者は、公共施設等運営権の設定時に登録する公共施設等運営権登録簿の登録申請において、登録免許税の課税標準である公共施設等運営権の価額を記載した申請書を内閣総理大臣に提出する必要がある¹。このため、運営権対価の全額が将来の業績等に連動して定められる場合においても、公共施設等運営権を取得した時に、運営権対価の合理的な見積りが行われること。

(プロフィットシェアリング条項の取扱い²)

12. 運営権等ガイドラインでは、官民間のリスク分担の観点で、事業の安定性を確保するために、実施契約において、プロフィットシェアリング条項等を設けることも考えられる旨が記載されている（運営権等ガイドライン 4. (1)2. (2)）。
13. 第 341 回企業会計基準委員会で示した文案では、プロフィットシェアリング条項の取扱いについては、当該条項に基づく支出額は、資産に計上する運営権対価の支出額の総額の現在価値の算定にあたって考慮しないことを提案していた。
14. ここで、プロフィットシェアリング条項に基づく支出額について、運営権対価の全額が将来の業績等の指標に連動する形式で算定される場合に資産及び負債の計上を求めることとの整合性の観点から、運営権対価と同一の指標（例えば、各事業年度の業績）を用いたプロフィットシェアリング条項に基づく支出額についても合理的に見積ることができる場合には、資産及び負債の計上を求めるかどうかが論点となる。
15. この点、運営権対価とプロフィットシェアリング条項に基づく支出額には、以下の相違点があるため、それぞれの会計処理を整合させる必要はないと考えられる。
- 公共施設等運営権は、PFI 法上、「公共施設等運営事業を実施する権利」と定義されており（PFI 法第 2 条第 7 項）、具体的には、運営権等ガイドラインにおいて、「管理者等が有する施設所有権のうち、公共施設等の運営等を行い、利用料金を収受する（収益を得る）権利を切り出したもの」と定義されている。その対価として運営権者が支払う運営権対価は「実施契約において管理者等と運営権者が定めた価格であることから、その価格は一に定まる」ものであり、「固定

¹ PFI 法 27 条第 1 項、公共施設等運営権登録令第 13 条、公共施設等運営権登録規則第 16 条第 21 号、登録免許税法第 10 条第 1 項、別表第一 四の二

² 第 92 回専門委員会及び第 93 回専門委員会で聞かれた意見を踏まえ、事務局の提案を見直している。

価格と考えられる」と記載されている。また、運営権対価の算定にあたっては、「リスクは可能な限り金額に換算し算入する」³こととされている。

一方、プロフィットシェアリング条項に基づく支出額は、PFI 法には記載されておらず、法的には、運営権対価とは別のものとして取り扱われている。また、当該条項は、公共施設等運営権の運営権設定期間が一般的に超長期にわたるため、公共施設等運営権を取得した時に考慮されていない事象が生じた場合、運営権対価とは別に、運営権者が管理者等へ支払うものとして設けられるものである。

このため、運営権対価は実施契約に規定される必須の義務であるが、プロフィットシェアリング条項は管理者等と運営権者との合意に基づき実施契約に規定するもので、当該条項を規定することが必須ではない。

16. また、プロフィットシェアリング条項に基づく支出額について、前項に記載した当該条項の趣旨を勘案すると、公共施設等運営権を取得した時に考慮されていない事象を当初に見込むことは想定されておらず、実務上も容易ではないと考えられる。
17. 上記の検討を踏まえ、プロフィットシェアリング条項に基づく支出額については、支出の都度、費用処理することが適切であると考えられるがどうか。

ディスカッション・ポイント

- 事務局の分析について、ご意見を伺いたい。

以 上

³ 運営権等ガイドラインでは、「例えば、需要変動リスクや運営コスト等の上昇リスクの分析、必要となる保険料の見積もりの活用等が考えられる」とされている。

IASB の概念フレームワークにおける議論

1. IASB が 2013 年 7 月に公表したディスカッション・ペーパー「財務報告に関する概念フレームワークの見直し」(以下「DP」という。)では、負債の定義を「過去の事象の結果として企業が経済的資源を移転する現在の義務」と提案されていた。結果が将来の行動に左右される現在の義務を識別するための下記の 3 つの見解が議論されていた。
 - 見解 1—現在の義務は過去の事象から生じたものでなければならず、厳密に無条件のものでなければならない。企業は、少なくとも理論上、将来の行動を通じて資源の移転を回避し得る場合には、現在の義務を有していない。
 - 見解 2—現在の義務は過去の事象から生じたものでなければならず、実質的に無条件のものでなければならない。企業が将来の行動を通じて移転を回避する実質上の能力を有していない場合には、義務は実質的に無条件である。
 - 見解 3—現在の義務は過去の事象から生じたものでなければならないが、企業の将来の行動を条件としていてもよい。
2. DP では、見解 1 を棄却していたが、見解 2 又は見解 3 のいずれを支持するかの子備見解に至っていなかった。DP では、企業が月次売上高の 1%の変動賃借料を貸手に支払うことを要求する変動リース料について、見解 1 の場合、借手はリース資産から売上を回避することができるため、現在の義務はないと判断されるが、見解 2 の場合、多くの状況では、借手は売上を回避する実質上の能力を有していないため、現在の義務はあると判断されるとされていた。また、見解 3 の場合、企業が月次売上高の 1%の変動賃借料を貸手に支払わなければならないため、現在の義務はあると判断されるとされていた。
3. IASB が 2015 年 5 月に公表した公開草案「財務報告に関する概念フレームワーク」(以下「ED」という。)では、負債を DP と同様に定義した上で、見解 2 を提案しており、次の両方に該当する場合、企業は現在の義務を有するとされている。
 - (1) 企業が移転を回避する実際上の能力を有していないこと
 - (2) 義務が過去の事象から生じていること(企業は自らの義務の範囲を設定する経済的便益の受取り又は活動を行っている。)
4. 第 3 項(1)の「企業が移転を回避する実際上の能力を有していない」とは、例えば、移転が法的に強制可能であるか、又は、移転を回避するために必要な行動が重大な事業上の混乱を生じたり移転そのものよりも著しく不利な経済的帰結を生じたり

する場合を指すとされている。また、企業の慣行又は公表した方針若しくは具体的な声明と整合しない方法で行動する実際上の能力を有していない場合には、企業が義務を有するとされている。

5. また、第3項(2)の「義務が過去の事象から生じていること」とは、企業が自らの義務の範囲を設定する経済的便益の受取り又は活動を行った場合、過去の事象の結果である（このため、現在の義務となる。）とされている。
6. 資産又は負債の定義を満たしたとしても、企業は、必ずしも資産又は負債を財政状態計算書で認識することを許容又は要求されるわけではなく、次の認識規準を満たす場合のみ、IFRS基準において、資産又は負債を認識すべきであることを規定することができる。とされている。
 - (1) 資産又は負債（及び関連する収益、持分の変動）は、認識することによって財務諸表利用者に有用な情報（目的適合性なる情報又は忠実に表現する情報）を提供する場合、認識されなければならない。
 - (2) 次のような場合、特定の資産又は負債を認識することによって目的適合性のある情報が提供されない可能性がある。
 - ① 資産が存在するかどうか若しくはのれんから分離可能なかどうか、又は負債が存在するのかが不確実である場合
 - ② 資産又は負債が存在するが、経済的便益の流入又は流出が生じる蓋然性が低いものでしかない場合
 - (3) 次のような場合、特定の資産又は負債を認識することによって忠実に表現する情報が提供されない可能性がある。
 - ① 測定の不確実性のレベルが非常に高い場合
 - ② 関連する資産及び負債が認識されない場合
 - (4) 財務報告の他のすべての領域と同様に、コストは認識の決定を制約する。認識することの便益がコストを上回る場合においてのみ、資産又は負債を認識することが適切である。
7. EDに寄せられたコメントを受けて、IASBは再審議を行っているが、負債の定義に関するガイダンスについて、2016年11月に審議を予定しており、2016年10月時点では暫定決定は行われていない。

以上