

## 実務対応報告第 35 号「公共施設等運営事業における運営権者の会計処理等に関する実務上の取扱い」

実務対応報告第 35 号「公共施設等運営事業における運営権者の会計処理等に関する実務上の取扱い」（2017 年（平成 29 年）5 月 2 日）を次のように改正する（改正部分に下線を付している。）。なお、従来和暦による表記を行っていた箇所について西暦による表記を追記するなどの形式的な修正を行っているが、当該修正のみを行っている箇所は、本新旧対照表に含めていない。

改正後	改正前
<p><b>実務対応報告第 35 号</b> <b>公共施設等運営事業における運営権者の会計処理等に関する実務上の取扱い</b></p> <p style="text-align: right;">2017 年（平成 29 年）<u>5 月 2 日</u> 改正 2024 年 9 月 13 日 企業会計基準委員会</p>	<p><b>実務対応報告第 35 号</b> <b>公共施設等運営事業における運営権者の会計処理等に関する実務上の取扱い</b></p> <p style="text-align: right;">平成 29 年 5 月 2 日 企業会計基準委員会</p>
<p><b>実務上の取扱い</b></p> <p><b>公共施設等運営権に関する会計処理</b> <b>公共施設等運営権の取得時の会計処理</b></p> <p>7. 公共施設等運営権の取得は、<u>企業会計基準第34号</u>「リースに関する会計基準」（以下「リース会計基準」という。）の適用範囲に含めない。</p>	<p><b>実務上の取扱い</b></p> <p><b>公共施設等運営権に関する会計処理</b> <b>公共施設等運営権の取得時の会計処理</b></p> <p>7. 公共施設等運営権の取得は、<u>企業会計基準第13号</u>「<u>リース取引</u>に関する会計基準」（以下「リース会計基準」という。）の適用範囲に含めない。</p>
<p><b>公共施設等運営権の減損損失の認識の判定及び測定における資産のグルーピング</b></p> <p>10. <u>公共施設等運営権は「固定資産の減損に係る会計基準」(2002 年 8 月（平成 14 年）企業会計審議会)</u>（以下「減損会計基準」とい</p>	<p><b>公共施設等運営権の減損損失の認識の判定及び測定における資産のグルーピング</b></p> <p>10. 公共施設等運営権は「固定資産の減損に係る会計基準」（以下「減損会計基準」という。）の対象となる。その適用に際して、減</p>

改正後	改正前
<p>う。)の対象となる。その適用に際して、減損損失の認識の判定及び測定において行われる資産のグルーピングは、原則として、実施契約に定められた公共施設等運営権の単位で行う。ただし、管理会計上の区分、投資の意思決定（資産の処分や事業の廃止に関する意思決定を含む。）を行う際の単位、継続的な収支の把握がなされている単位及び他の単位から生じるキャッシュ・インフローとの相互補完性を考慮し、公共施設等運営事業の対象とする公共施設等ごとに合理的な基準に基づき分割した公共施設等運営権の単位でグルーピングを行うことができる。</p>	<p>損損失の認識の判定及び測定において行われる資産のグルーピングは、原則として、実施契約に定められた公共施設等運営権の単位で行う。ただし、管理会計上の区分、投資の意思決定（資産の処分や事業の廃止に関する意思決定を含む。）を行う際の単位、継続的な収支の把握がなされている単位及び他の単位から生じるキャッシュ・インフローとの相互補完性を考慮し、公共施設等運営事業の対象とする公共施設等ごとに合理的な基準に基づき分割した公共施設等運営権の単位でグルーピングを行うことができる。</p>
<p><b>適用時期</b></p> <p>21. <u>2017年に公表された本実務対応報告（以下「2017年実務対応報告」という。）は、2017年（平成29年）5月31日以後終了する事業年度及び四半期会計期間から適用する。</u></p>	<p><b>適用時期</b></p> <p>21. 本実務対応報告は、平成29年5月31日以後終了する事業年度及び四半期会計期間から適用する。</p>
<p>21-2. <u>2024年に改正された本実務対応報告（以下「2024年改正実務対応報告」という。）の適用時期は、2024年に公表されたリース会計基準の適用時期と同様とする。</u></p>	<p>（新 設）</p>
<p><b>議 決</b></p> <p>22. <u>2017年実務対応報告は、第359回企業会計基準委員会に出席した委員12名全員の賛成により承認された。</u></p>	<p><b>議 決</b></p> <p>22. 本実務対応報告は、第359回企業会計基準委員会に出席した委員12名全員の賛成により承認された。</p>

改正後	改正前
<p>22-2. <u>2024年改正実務対応報告は、第532回企業会計基準委員会に出席した委員13名全員の賛成により承認された。</u></p>	<p>(新 設)</p>
<p><b>結論の背景</b></p> <p><b>経 緯</b></p> <p>24. これを受けて、<u>2015年(平成27年)11月に開催された第324回企業会計基準委員会において、基準諮問会議より、公共施設等運営権に係る会計上の取扱いについて検討を求める提言がなされ、当委員会では、同年12月より、公共施設等運営事業における運営権者の会計処理及び開示に関する検討を行うこととなった。</u></p> <p><u>2017年実務対応報告は、2016年(平成28年)12月に公表した実務対応報告公開草案第48号「公共施設等運営事業における運営権者の会計処理等に関する実務上の取扱い(案)」に対して寄せられた意見を踏まえて検討を行い、公開草案の内容を一部修正した上で公表するに至ったものである。</u></p>	<p><b>結論の背景</b></p> <p><b>経 緯</b></p> <p>24. これを受けて、平成27年11月に開催された第324回企業会計基準委員会において、基準諮問会議より、公共施設等運営権に係る会計上の取扱いについて検討を求める提言がなされ、当委員会では、同年12月より、公共施設等運営事業における運営権者の会計処理及び開示に関する検討を行うこととなった。</p> <p>本実務対応報告は、平成28年12月に公表した実務対応報告公開草案第48号「公共施設等運営事業における運営権者の会計処理等に関する実務上の取扱い(案)」に対して寄せられた意見を踏まえて検討を行い、公開草案の内容を一部修正した上で公表するに至ったものである。</p>
<p>25-2. <u>2024年改正実務対応報告では、2024年のリース会計基準の公表に伴い、結論の背景において「実務上の取扱い」について改正を行わなかった経緯を記載した。</u></p>	<p>(新 設)</p>

改正後	改正前
<p><b>実務上の取扱い</b>  <b>公共施設等運営権に関する会計処理</b>  <b>公共施設等運営権の取得時の会計処理</b>  <b>(運営権対価の会計的性質)</b></p> <p>34. なお、本件の議論においては、運営権対価に特有の性質に着目しており、一般的な変動リース料そのものの包括的な検討を行ったわけではないため、<u>2017年実務対応報告は、その公表当時、</u>リースに係る現行の取扱いに影響を与えるものではない<u>としていた。</u></p>	<p><b>実務上の取扱い</b>  <b>公共施設等運営権に関する会計処理</b>  <b>公共施設等運営権の取得時の会計処理</b>  <b>(運営権対価の会計的性質)</b></p> <p>34. なお、本件の議論においては、運営権対価に特有の性質に着目しており、一般的な変動リース料そのものの包括的な検討を行ったわけではないため、<u>本実務対応報告は、</u>リース取引に係る現行の取扱いに影響を与えるものではない。</p>
<p><b>(企業会計基準第13号との関係)</b></p> <p>37. <u>企業会計基準第13号「リース取引に関する会計基準」</u>(以下「<u>企業会計基準第13号</u>」という。)では、リース取引は、特定の物件の所有者たる貸手(LESSOR)が、当該物件の借手(LESSEE)に対し、合意された期間(リース期間)にわたりこれを使用収益する権利を与え、借手は、合意された使用料(リース料)を貸手に支払う取引と定義しており、<u>2017年実務対応報告では、</u>公共施設等運営権の取得がリース取引に該当する可能性があるため、<u>企業会計基準第13号との関係が論点になるとしていた。</u></p>	<p><b>(リース会計基準との関係)</b></p> <p>37. リース会計基準第4項において、リース取引は、特定の物件の所有者たる貸手(LESSOR)が、当該物件の借手(LESSEE)に対し、合意された期間(リース期間)にわたりこれを使用収益する権利を与え、借手は、合意された使用料(リース料)を貸手に支払う取引と定義されており、公共施設等運営権の取得がリース取引に該当する可能性があるため、<u>リース会計基準との関係が論点になる。</u></p>
<p>39. 前項のとおり、管理者等は、公共施設等運営権の移転の許可、公共施設等運営権の取消し、公共施設等運営事業のモニタリング等によって、公共施設等運営事業に引き続き強く関与するため、公共施設等運営事業は、管理者等による管理の下で行われ、運営</p>	<p>39. 前項のとおり、管理者等は、公共施設等運営権の移転の許可、公共施設等運営権の取消し、公共施設等運営事業のモニタリング等によって、公共施設等運営事業に引き続き強く関与するため、公共施設等運営事業は、管理者等による管理の下で行われ、運営</p>

改正後	改正前
<p>権者が使用収益する権利に大きな制約があるという特徴がある。</p> <p>また、仮に公共施設等運営権の取得を<u>企業会計基準第13号</u>の適用範囲に含める場合、公共施設等運営事業の対象とする個々の公共施設等を個別に管理するために、個々に金額（時価）を把握して会計処理するときには、公共施設等運営事業は複数の公共施設等が一体となって1つの事業を構成し、民間資金法上、公共施設等運営権の分割又は併合が認められていないという実態を必ずしも適切に表さないと考えられる。</p> <p>これらを踏まえ、<u>2017年実務対応報告</u>では、公共施設等運営権の取得を<u>企業会計基準第13号</u>の適用範囲に含めないこととしていた。</p>	<p>権者が使用収益する権利に大きな制約があるという特徴がある。</p> <p>また、仮に公共施設等運営権の取得を<u>リース会計基準</u>の適用範囲に含める場合、公共施設等運営事業の対象とする個々の公共施設等を個別に管理するために、個々に金額（時価）を把握して会計処理するときには、公共施設等運営事業は複数の公共施設等が一体となって1つの事業を構成し、民間資金法上、公共施設等運営権の分割又は併合が認められていないという実態を必ずしも適切に表さないと考えられる。</p> <p>これらを踏まえ、公共施設等運営権の取得を<u>リース会計基準</u>の適用範囲に含めないこととした（<u>第7項参照</u>）。</p>
<p><b><u>（リース会計基準との関係）</u></b></p> <p>39-2. <u>2024年改正実務対応報告</u>では、リース会計基準においてリースの定義を「<u>原資産を使用する権利を一定期間にわたり対価と交換に移転する契約又は契約の一部</u>」（リース会計基準第6項）と変更したことを受けて、<u>公共施設等運営権の取得をリース会計基準の適用範囲に含めるか否かを検討した</u>。審議の過程では、リース会計基準における新たなリースの定義及びリースの識別に照らして、<u>公共施設等運営権の取得がリースに該当するか否かを整理する必要があるのではないかと</u>の意見が聞かれた。</p>	<p>（新 設）</p>
<p>39-3. <u>公共施設等運営権の取得がリースに該当するか否かの検討は、公共施設等運営事業が物理的資源や人的資源など様々な経営資</u></p>	<p>（新 設）</p>

改正後	改正前
<p>源によって構成される（本実務対応報告第28項参照）中で、<u>公共施設等運営権を分割して会計処理すべきとの考え方、すなわち、公共施設等運営権の構成要素についてリースに該当するか否かを判断すべきとの考え方に基づいたものであると考えられる。この点、本実務対応報告では、公共施設等運営権を分割せずに、一括して会計処理を行うこととしている（本実務対応報告第29項参照）。リース会計基準において新たなリースの定義及びリースの識別を採用したとしても、公共施設等運営権を一括して会計処理する考え方の前提である公共施設等運営権の性質が変わるものではないことから、公共施設等運営権を一括して会計処理する考え方のもと、公共施設等運営権の構成要素について新たなリースの定義及びリースの識別に照らして検討するのではなく、公共施設等運営権の取得について、引き続き、一括して本実務対応報告を適用することが考えられる。</u></p> <p><u>以上を踏まえて、2024年改正実務対応報告では、公共施設等運営権の取得について、企業会計基準第13号の適用範囲に含めない取扱いを踏襲し、リース会計基準の適用範囲に含めないこととした（本実務対応報告第7項参照）。</u></p>	
<p><b>公共施設等運営権の減価償却の方法及び耐用年数</b></p> <p>44. この点、延長オプションの取扱いは、リース会計における再リースや延長オプションの議論と類似している。<u>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「企</u></p>	<p><b>公共施設等運営権の減価償却の方法及び耐用年数</b></p> <p>44. この点、延長オプションの取扱いは、リース会計における再リースや延長オプションの議論と類似して<u>おり、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</u></p>

改正後	改正前
<p>業会計基準適用指針第16号」という。)では、リース取引が置かれている状況からみて借手が再リースを行う意思が明らかな場合を除き、再リースに係るリース期間又はリース料は、解約不能のリース期間又はリース料総額に含めないこととしていた。</p> <p>2017年実務対応報告では、<u>公共施設等運営権の運営権設定期間</u>は、一般的に超長期にわたるため、<u>延長オプション</u>を行使するか否かについて合理的に見込むことは通常困難であると考えられ、<u>企業会計基準適用指針第16号</u>の取扱いを参照して、運営権者が運営権設定期間を延長できる権利を行使する意思が明らかな場合を除き、延長可能な期間を公共施設等運営権の耐用年数に含めないこととした（本実務対応報告第9項参照）。</p>	<p>「<u>リース適用指針</u>」という。) <u>第11項</u>では、リース取引が置かれている状況からみて借手が再リースを行う意思が明らかな場合を除き、再リースに係るリース期間又はリース料は、解約不能のリース期間又はリース料総額に含めないことと<u>されている</u>。</p> <p>公共施設等運営権の運営権設定期間は、一般的に超長期にわたるため、<u>延長オプション</u>を行使するか否かについて合理的に見込むことは通常困難であると考えられ、<u>リース適用指針</u>の取扱いを参照して、運営権者が運営権設定期間を延長できる権利を行使する意思が明らかな場合を除き、延長可能な期間を公共施設等運営権の耐用年数に含めないこととした（第9項参照）。</p>
<p>44-2. <u>2024年改正実務対応報告では、リース会計基準において、借手のリース期間について、解約不能期間に、借手が行使することが合理的に確実であるリースの延長オプションの対象期間を加える（リース会計基準第15項）ことに変更したことを受けて、延長オプションの取扱いを変更するかどうかを検討した。</u></p> <p><u>この点、公共施設等運営権の取得をリース会計基準の適用範囲に含めないこととしており、リース会計基準における借手のリース期間の定めの変更を2024年改正実務対応報告に反映させないことが適切であると考えられるため、延長オプションの取扱いについて変更しないこととした（本実務対応報告第9項参照）。</u></p>	<p>(新 設)</p>

改正後	改正前
<p><b>適用時期</b></p> <p>61. 公共施設等運営権制度は、<u>2011年（平成23年）</u>に改正された民間資金法において新たに設けられたものであり、実際の運用が既に開始されていること、また、<u>2017年実務対応報告</u>は、公共施設等運営事業における運営権者の会計処理等に係る実務上の取扱いをより明確にするものであり、特段の周知期間が必要ないと考えられることから、<u>2017年実務対応報告</u>は、<u>2017年（平成29年）</u>5月31日以後終了する事業年度及び四半期会計期間から適用することとした（第21項参照）。なお、当該制度の実際の運用の開始から間もないことを踏まえ、特定の経過的な取扱いを定めずに、<u>2017年実務対応報告</u>を過去の期間のすべてに遡及適用することとした。</p>	<p><b>適用時期</b></p> <p>61. 公共施設等運営権制度は、平成23年に改正された民間資金法において新たに設けられたものであり、実際の運用が既に開始されていること、また、<u>本実務対応報告</u>は、公共施設等運営事業における運営権者の会計処理等に係る実務上の取扱いをより明確にするものであり、特段の周知期間が必要ないと考えられることから、<u>本実務対応報告</u>は、平成29年5月31日以後終了する事業年度及び四半期会計期間から適用することとした（第21項参照）。なお、当該制度の実際の運用の開始から間もないことを踏まえ、特定の経過的な取扱いを定めずに、<u>本実務対応報告</u>を過去の期間のすべてに遡及適用することとした。</p>

以 上