

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」の解説

公認会計士 ゆだて けいすけ 弓立 恵亮

企業会計基準委員会（以下、「ASBJ」という）において、平成29年5月2日に、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」（以下、「本実務対応報告」という）が公表された。以下、本実務対応報告を解説する。本実務対応報告で用いられている用語の定義は文末の【用語の定義】をご参照願いたい。

1. 目的

我が国では、「民間資金法」が平成11年7月に制定され、PFI（Private Finance Initiative：プライベート・ファイナンス・イニシアティブ）事業の枠組みが設けられた。その後、平成23年に民間資金法が改正され、管理者等が所有権を有する公共施設等について、公共施設等運営権を民間事業者に設定する制度が新たに導入された。

本実務対応報告は、公共施設等運営事業における運営権者の会計処理等について、実務上の取扱いを明らかにすることを目的として公表された（第1項）。

なお、本実務対応報告では、運営権者が公共施設等運営権を取得する取引及び公共施設等に係る更新投資を実施する取引に関して、当面、必要と考えられる会計上の取扱いを示しているが、公共施設等運営権制度は、今後、様々な事業分野において実施されることが想定されるため、本実務対応報告において定めのない事項については、今後の公共施設等運営権制度の進展や市場関係者の要望に基づき、その検討の可否を判断することになるとされている（第25項）。

2. 範囲

本実務対応報告は、公共施設等運営事業における、以下の取引に関する会計処理及び開示に適用される（第2項）。

- 運営権者が公共施設等運営権を取得する取引
- 運営権者が公共施設等に係る更新投資を実施する取引

なお、内閣府が定めた運営権等ガイドラインにおいて、管理者等は、運営権の取消しについては公共サービ

スの継続的な提供の重要性等を勘案し、運営権の取消し以外に取り得る手段の有無を検討した上で慎重に行うこととされており、管理者等及び運営権者が実施契約を解約するケースは、重大な契約違反があった場合等、限定的であることが想定されるため、本実務対応報告における会計上の取扱いは、管理者等と運営権者との間で実施契約が解約されるのは限定的であることを想定して定められている（第27項）。

3. 公共施設等運営権に関する会計処理

(1) 公共施設等運営権の取得時の会計処理

運営権者は、公共施設等運営権を取得した時に、運営権対価について、合理的に見積もられた支出額の総額を無形固定資産として計上することとされている（第3項）。

公共施設等運営権の会計処理の単位に関しては、運営権等ガイドラインでは、公共施設等運営権は「管理者等が有する公共施設等の所有権のうちから、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」と記載されており、民間資金法上も物権とみなされている（第26項(3)参照）。また、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つの事業を構成しており、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ため、公共施設等運営権を公共施設等ごとに分割せずに、一括して会計処理することとされている（第29項）。

運営権対価の会計的性質に関しては、公共施設等運営権は、民間資金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られるとされている。このように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と考えられている（第31項）ことから、公共施設等運営権は無形固定資産として計上することとされている。

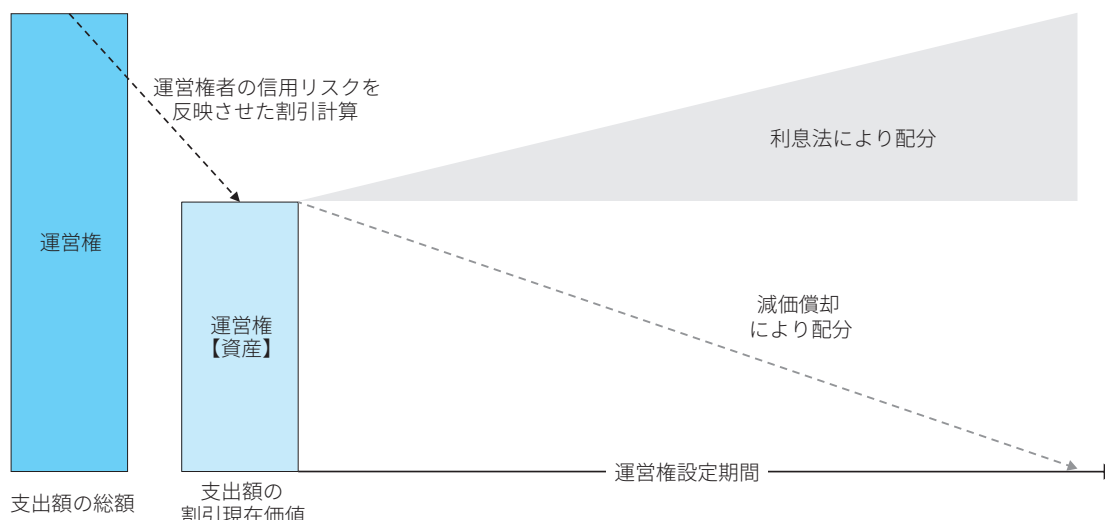
運営権対価を分割で支払う場合、資産及び負債の計上額は、運営権対価の支出額の総額の現在価値となる（第

4項)。なお、現在価値の算定にあたっては、運営権者の契約不履行に係るリスクを割引率に反映させ、運営権対価の支出額の総額とその現在価値との差額については、運営権設定期間にわたり利息法により配分することとされている（第5項）。運営権対価を分割で支払う場合の公共施設等運営権の資産計上及び費用配分のイメージ

は図1の通りである。現在価値算定に用いられる割引率は、次のような利率が考えられる（第36項）。

- 実施契約において明示される利率
- 運営権設定期間における運営権者の追加借入に適用されると合理的に見積られる利率

図1 運営権対価を分割で支払う場合の費用配分イメージ



(2) 重要な見積りの変更が生じた場合の会計処理

公共施設等運営権の計上にあたって合理的に見積もられた運営権対価の支出額に、重要な見積りの変更が生じた場合、当該見積りの変更による差額は、資産及び負債の額に加減し、減価償却を通じて残存耐用年数にわたって費用配分することとされている（第6項、第40項）。

(3) リース会計基準との関係

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（レッサー）が、当該物件の借手（レシー）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が、以下の点を踏まえ、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されている（第7項、第39項）。

- 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こと
- 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こと

(4) 公共施設等運営権の減価償却の方法及び耐用年数

無形固定資産に計上した公共施設等運営権は、原則として、運営権設定期間を耐用年数として、定額法、定率法等の一定の減価償却の方法によって、その取得原価を各事業年度に配分することとされている（第8項）。

なお、実施契約において、延長オプションが定められる場合、運営権者が当該条項を行使する意思が明らかでない場合を除き、延長可能な期間は公共施設等運営権の耐用年数に含まれない（第9項）。

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おり、リース適用指針第11項では、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でない場合を除き、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されている。また、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、延長オプション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、リース適用指針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されている（第44項）。

(5) 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

公共施設等運営権は減損会計基準の対象となる。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こととされている。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とされている（第10項）。

公共施設等運営事業では、公共施設等運営権の設定において複数の公共施設等が含まれることが想定されているが、公共施設等運営権の分割は認められていないため（民間資金法第26条第1項）、公共施設等運営権の移転時には、一括して移転することが要求されており、個々の公共施設等を処分する場合には、管理者等の承認が必要となる。このように、資産の処分や事業の廃止を公共施設等ごとには行うことができないため、通常は公共施設等運営権の単位でグルーピングを行うことが考えられる。ただし、管理会計上の区分、投資の意思決定を行う際の単位、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ずるキャッシュ・インフローとの相互補完性を考慮して、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公共施設等運営事業の実態を適切に表す場合もあると考えられることから、減損会計基準及び減損適用指針に従い、公共施設等運営権ごとに適切に判断して、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も認められている（第47項）。

(6) その他

プロフィットシェアリング条項に基づき各期に算定された支出額について、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いないと考えられることから、当該条項に基づき各期に算定された支出額については、算定された期の費用として処理することとされている（第11項、第50項）。

運営権対価との整合性に関しては、プロフィットシェアリング条項は、民間資金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、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定められるもので、民間資金法上、運営権対価とは別のものとして取り扱われていることから、運営権対価の会計処理との整合性を図る必要は乏しいと考えられている（第49項）。

4. 更新投資に関する会計処理

(1) 更新投資に係る資産及び負債の計上

更新投資に係る資産及び負債の計上に関する取扱いは、次のとおりとされている（第12項、第53項）。なお、下記①及び②の取扱いに係る資産・負債計上及び費用配分のイメージは、図2及び図3の通りである。

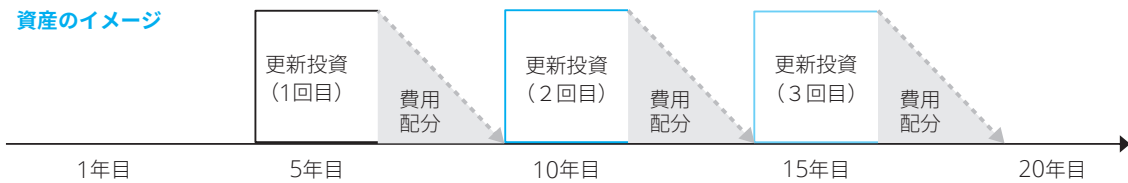
① 下記②の場合を除き、更新投資を実施した時に、当該更新投資のうち資本的支出に該当する部分（所有権が管理者等に帰属するものに限る。以下同じ。）に関する支出額を資産として計上する（（第12項(1)）、以下、当該処理を「第12項(1)」という）。この場合、更新投資に係る資産は、その支出の効果が当該更新投資の経済的耐用年数にわたって及ぶ資産と考えられている。（図2参照）

② 運営権者が公共施設等運営権を取得した時において、大半の更新投資の実施時期及び対象となる公共施設等の具体的な設備の内容が、管理者等から運営権者に対して実施契約等で提示され、当該提示によって、更新投資のうち資本的支出に該当する部分に関して、運営権設定期間にわたって支出すると見込まれる額の総額及び支出時期を合理的に見積ることができる場合、当該取得時に、支出すると見込まれる額の総額の現在価値を負債として計上し、同額を資産として計上する（（第12項(2)）以下、当該処理を「第12項(2)」という）。この場合、更新投資の義務性を貸借対照表上に表すために、公共施設等運営権を取得した時に、支出すると見込まれる額の総額の現在価値を負債として計上し、同額を資産として計上する。更新投資に係る資産は、運営権設定期間にわたって支出すると見込まれる額の総額を表しており、運営権設定期間にわたって費用配分する観点で計上される資産と考えられている。（図3参照）

更新投資は、民間資金法に基づき公共施設等の維持管理を行う義務であり、当該義務に基づく支払は不可避免的に生じるものと考えられるが、公共施設等運営事業ごとに、更新投資の具体的な内容は様々であり、今後の新たな公共施設等運営事業の進展を見据えると、単一の会計処理を定める場合、公共施設等運営事業の性質によっては、更新投資の実態を反映しない可能性があることから、一定の基準に基づき更新投資に関する会計処理を使い分けることが適切であると考えられ、更新投資の会計処理を使い分ける場合、考慮する要素としては、次のようなものが考えられている（第52項）。

- 更新投資の義務性の程度
 運営権者が公共施設等運営権を取得した時において、大半の更新投資が、管理者等から運営権者に対して実施契約等で提示された実施時期及び対象となる公共施設等の具体的な設備の内容に基づくか否か。
- 更新投資の支出額及び支出時期の合理的な見積りの可能性
 公共施設等運営権を取得した時に、運営権設定期間にわたる更新投資の支出額の総額及び支出時期を合理的に見積ることができるか否か。
 この要素を組み合わせ、個々の公共施設等運営事業の性質を踏まえ、更新投資に関する会計処理が定められている（第53項）。

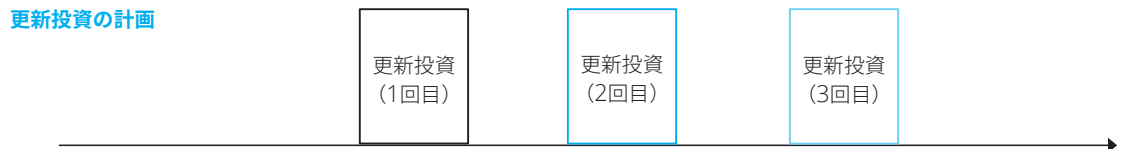
図2 更新投資に係る資産計上及び費用配分のイメージ（第12項(1)の場合）



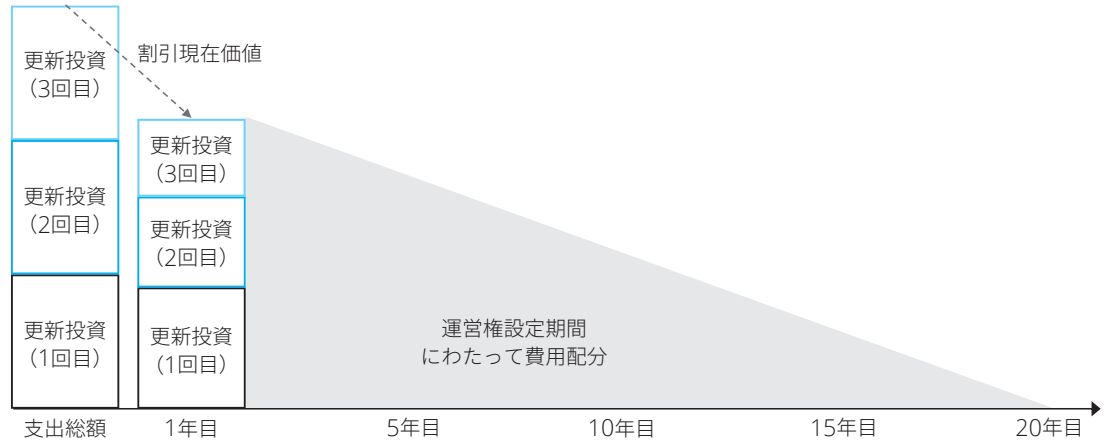
負債のイメージ

更新投資を実施した時に、更新投資のうち資本的支出に該当する部分に関する支出額を資産として計上することから、当該更新投資の義務性を貸借対照表上に表す必要はなく、負債は計上されない。

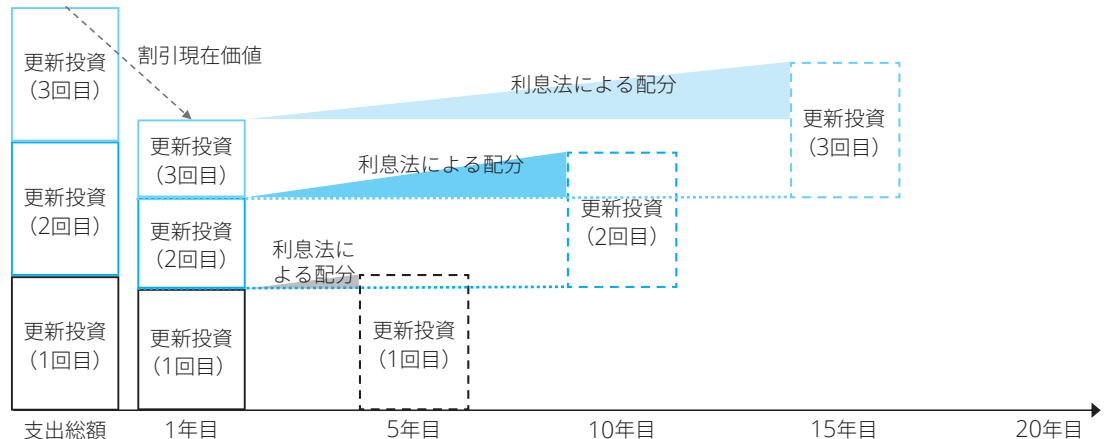
図3 更新投資に係る資産・負債計上及び費用配分のイメージ（第12項(2)の場合）



資産のイメージ



負債のイメージ



なお、第12項(2)に基づき資産及び負債を計上する場合、現在価値の算定に用いる割引率、更新投資のうち資本的支出に該当する部分に関して、運営権設定期間にわたって支出すると見込まれる額の総額とその現在価値との差額の処理、及び更新投資のうち資本的支出に該当する部分に関して、運営権設定期間にわたって支出すると見込まれる額及び支出時期に重要な見積りの変更が生じた時の処理は、公共施設等運営権を分割で支払う場合の処理と同様である(第13項、第14項)。

(2) 更新投資に係る資産の減価償却の方法及び耐用年数

更新投資に係る資産の額は、運営権設定期間中の各事業年度に配分する。その具体的な方法は、次のとおりとされている(第15項)。

第12項(1) 当該更新投資を実施した時より、当該更新投資に係る資産の経済的耐用年数(当該更新投資に係る資産の経済的耐用年数が公共施設等運営権の残存する運営権設定期間を上回る場合は、当該残存する運営権設定期間)にわたり、定額法、定率法等の一定の減価償却の方法によって、その取得原価から残存価額を控除した額を各事業年度に配分する。

第12項(2) 運営権設定期間を耐用年数として、定額法、定率法等の一定の減価償却の方法によって、その取得原価から残存価額を控除した額を各事業年度に配分する。

なお、第12項(1)に基づき更新投資に係る資産を計上する場合、当該更新投資の経済的耐用年数が公共施設等運営権の残存する運営権設定期間を上回るために、運営権設定期間の終了後の期間に対応する部分として、管理者等と運営権者との間で金銭の授受が行われることがあるが、このような場合、管理者等と運営権者との間で授受される金銭を基礎として残存価額を算定することが考えられる(第55項)。

5. 開示

取得時に計上した公共施設等運営権は、無形固定資産の区分に、公共施設等運営権などその内容を示す科目をもって表示することとされている(第16項)。更新投資に係る資産は、運営権者が実施する公共施設等運営事業において、民間資金法に基づき運営権者が公共施設等の維持管理として行うものであることから、公共施設等運営権と同様に、無形固定資産の区分に表示することとされているが、民間資金法上の位置付けが公共施設等運営権とは異なると考えられるため、公共施設等運営権とは区分し、その内容を示す科目をもって表示することとされている(第17項、第57項)。

運営権対価を分割で支払う場合に計上する負債は、貸

借対照表日後1年以内に支払の期限が到来するものは流動負債の区分に、貸借対照表日後1年を超えて支払の期限が到来するものは固定負債の区分に、公共施設等運営権に係る負債などその内容を示す科目をもって表示し(第18項)、第12項(2)に基づき計上する更新投資に係る負債も同様に流動負債又は固定負債の区分にその内容を示す科目をもって表示することとされている(第19項)。

6. 注記事項

運営権者は、原則として、次の事項を公共施設等運営権ごとに注記することとされている(第20項)。

- (1) 運営権者が取得する公共施設等運営権の概要(公共施設等運営権の対象となる公共施設等の内容、実施契約に定められた運営権対価の支出方法、運営権設定期間、残存する運営権設定期間、プロフィットシェアリング条項の概要等)
- (2) 公共施設等運営権の減価償却の方法
- (3) 更新投資に係る事項

- ① 主な更新投資の内容及び投資を予定している時期
- ② 運営権者が採用した更新投資に係る資産及び負債の計上方法
- ③ 更新投資に係る資産の減価償却の方法
- ④ 第12項(1)に基づき更新投資に係る資産を計上する場合、翌期以降に実施すると見込まれる更新投資のうち資本的支出に該当する部分について、合理的に見積ることが可能な部分の内容及びその金額

なお、注記は、原則として、公共施設等運営権ごとに記載することとされているが、同一の実施契約において複数の公共施設等運営権を対象とすることにより一体的な運営等を行う場合、又は個々の公共施設等運営権の重要性は乏しいが、同一種類の複数の公共施設等運営権全体については重要性が乏しくない場合には、集約して記載することも認められている。なお、同一種類の公共施設等運営権とは、公共施設等運営権の対象となる公共施設等の種類が同一であることが想定されている(第59項)。

7. 適用時期

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、本実務対応報告は、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、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こととされている(第21項、第61項)。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ておらず、本実務対応報告は過去の期間のすべてに遡及適用することとされている(第61項)。

以上

【用語の定義】

民間資金法	民間資金等の活用による公共施設等の整備等の促進に関する法律（平成11年法律第117号）
運営権等ガイドライン	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
公共施設等運営権制度	管理者等が所有権を有する公共施設等について、公共施設等運営権を設定する制度
公共施設等	民間資金法第2条第1項に規定する道路、空港、水道等の公共施設、庁舎等の公用施設、教育文化施設等の公益的施設等
管理者等	民間資金法第2条第3項に規定する公共施設等の管理者である各省各庁の長等
公共施設等運営事業	民間資金法第2条第6項に規定する公共施設等運営事業
公共施設等運営権	民間資金法第2条第7項に規定する公共施設等運営権
運営権者	民間資金法第9条第4号に規定する公共施設等運営権を有する者
運営権設定期間	民間資金法第17条第3号に規定する公共施設等運営権の存続期間
実施契約	民間資金法第22条に規定する公共施設等運営権実施契約
更新投資	民間資金法第2条第6項に基づき、運営権者が行う公共施設等の維持管理
運営権対価	実施契約において定められた公共施設等運営権の対価
延長オプション	実施契約において、一定の条件の下で運営権設定期間を延長することができる条項
プロフィットシェアリング条項	実施契約において、運営権対価とは別に、各期の収益があらかじめ定められた基準値を上回ったときに運営権者から管理者等に一定の金銭を支払う条項
リース会計基準	企業会計基準第13号「リース取引に関する会計基準」
リース適用指針	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」
減損会計基準	「固定資産の減損に係る会計基準」
減損適用指針	企業会計基準適用指針第6号「固定資産の減損に係る会計基準の適用指針」

デロイト トーマツ Webサイトのご案内 会計監査トピックス

<http://www.deloitte.com/jp/account>

デロイト トーマツ グループ公式サイトでは、創刊以来40年目を迎える月刊誌『会計情報』のWeb版（最新号・バックナンバー）をはじめ、会計・監査の最新情報等を発信しています。

トーマツクライアントの皆様のみならず、広く一般の方々に親しみやすい情報の発信を目指して参りますので、月刊誌『会計情報』とともに、ご利用、ご愛顧くださいますようご案内申し上げます。

〈コンテンツ及びリンク〉

- 会計・監査の最新情報 : 日本公認会計士協会、企業会計基準委員会、金融庁等からの公表情報にリンク
- 会計・監査用語一覧 : 実務に必要な会計・監査の専門用語について解説
- 出版物 月刊誌『会計情報』: 『会計情報』の記事をPDFファイルで掲載