

公共施設等運営権に係る会計処理方法に関する P T
研究報告
(中間とりまとめ)

平成 2 5 年 9 月 6 日

前書き

公共施設等運営権に係る会計処理方法に関するP T研究報告（中間とりまとめ）は、平成24年12月から平成25年6月まで6回にわたり開催された「公共施設等運営権に係る会計処理方法に関するP T」（座長 齋藤真哉横浜国立大学教授）において検討された、論点ごとの会計処理方法に関する研究成果をとりまとめたものである。

本P Tは、平成23年改正「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）」（以下「P F I法」という。）により導入された公共施設等運営権（以下、「運営権」という。）制度に関し、近々に具体化が見込まれる空港に係る公共施設等運営事業（以下、「運営事業」という。）を念頭に研究を行ってきたものである。現時点で想定される範囲内の空港における運営事業のスキームを前提に、現行の企業会計の諸基準及び会計実務に基づき対応を図ることを基本として、現行の諸基準等では必ずしも個々の事例の取扱いが明示されていない点について、現行の諸基準等と整合性があると考えられる会計処理方法を可能な範囲内で例示するため、所与の検討を行ったものである。

また、現時点では運営事業スキームが十分に把握できないこと等の理由により、今後更なる検討を要する事項については、本P Tにおいては「今後の検討課題」として位置付けており、今後の運営事業スキームの明確化の状況や運営事業の実施状況を踏まえ、事業ごとに検討されることが考えられる。かかる検討を踏まえ、事業ごとに、必要に応じて、企業会計基準委員会に検討を要請することが考えられる。

なお、本報告は、運営事業に係る円滑な会計実務の実施に向けた研究であり、実務上の指針として位置付けるものではなく、実務を拘束するものではない。

本文中の用語については、特に断りのない限り、P F I法における定義に従うものとする。

運営事業に関心を示す民間企業の会計処理方法の考え方の一助とし、今後の運営事業の推進に資する観点から、本報告を公表するものである。

研究報告は、平成23年のP F I法改正により導入された運営権制度に関し、現時点で想定される範囲内の空港における運営事業のスキームを前提に、現行の企業会計の諸基準及び会計実務に基づき対応を図ることを基本として、現行の諸基準等では必ずしも個々の事例の取扱いが明示されていない点について、現行の諸基準等と整合性があると考えられる会計処理方法を可能な範囲内で例示するために、平成24年12月から平成25年6月まで6回にわたり開催された「公共施設等運営権に係る会計処理方法に関するP T」において、論点ごとに検討された会計処理方法に関する研究成果であり、本P Tの委員等の意見を取りまとめたものである。

目 次

- 1 公共施設等運営権に係る会計処理方法に関するPT開催概要
 - (1) 開催趣旨
 - (2) 開催日時
 - (3) 委員等

- 2 会計処理方法検討の前提となる運営権制度のスキーム概要
 - (1) 運営権制度の法的な位置付けについて
 - (2) 運営権及び運営事業の特記すべき法的性質
 - (3) 運営事業のプロセス
 - (4) 前提となるスキーム概要
 - ① 事業目的
 - ② 事業内容
 - ③ 管理者等による管理の範囲
 - ④ 運営期間
 - ⑤ 新設・拡張及び更新投資の取扱い
 - ⑥ 不可抗力（災害等）発生時の取扱い
 - ⑦ 運営事業終了時の取扱い
 - ⑧ 管理者等の所有権が及ぶ範囲

- 3 論点及び会計処理方法
 - (1) 運営権対価の会計上の整理
 - (2) 運営権者による運営権対価の会計処理方法
 - (3) 管理者等による運営権対価の会計処理方法
 - (4) 運営権に係る取引と通常のリース取引との相違点
 - ① 運営権設定に係る取引と通常のリース取引との相違点
 - ② 運営権者による第三者への転貸を前提とした管理者等と運営権者との賃貸借契約の場合
 - (5) 運営権者の負担により事業期間中に施設等を新設する場合の会計処理方法
 - ① 運営権者が全額負担で施設等を新設する場合
 - ② 管理者等が完工前に施設等の新設資金の一部負担金額を支払う場合
 - ③ 管理者等が運営事業終了時点で新設資金の一部負担金額を支払う場合
 - ④ 管理者等による新設資金の一部負担金額の支払時期が未確定の場合
 - (6) 運営権者の負担により施設等を更新する場合の会計処理方法
 - (7) 運営権者の負担により施設等を拡張する場合の会計処理方法
 - (8) 運営権者の負担により災害復旧を行う場合の会計処理方法

- 4 今後の検討課題
 - (1) プロフィットシェアリング条項
 - (2) 物価・金利変動条項
 - (3) 運営権者が第三者に管理者等の所有施設等を使用させるために第三者と賃貸借契約等を締結する場合の運営権者の会計処理方法

1 公共施設等運営権に係る会計処理方法に関するPT開催概要

(1) 開催趣旨

近々に具体化が見込まれる空港に係る公共施設等運営事業（以下、「運営事業」という。）を念頭に、他の公共施設等における運営事業の推進に資することも目的として、現時点で想定される範囲内の空港における運営事業のスキームを前提に、その会計処理方法を研究することが開催趣旨である。その際、現行の企業会計の諸基準及び会計実務に基づき対応を図ることを基本として、会計基準にはミニマム・スタンダードであることが要求されているため現行の諸基準等では必ずしも個々の事例の取扱いが明示されていない点について、現行の諸基準等と整合性があると考えられる会計処理方法を可能な範囲内で例示し、その会計処理方法を検討することとする。

(2) 開催日時

- | | | |
|-----|-------------|-------------|
| 第1回 | 平成24年12月26日 | 10:00~12:00 |
| 第2回 | 平成25年 1月25日 | 16:00~18:00 |
| 第3回 | 平成25年 2月28日 | 16:00~18:00 |
| 第4回 | 平成25年 4月 2日 | 9:30~11:30 |
| 第5回 | 平成25年 4月30日 | 10:00~12:00 |
| 第6回 | 平成25年 6月12日 | 14:00~15:45 |

(3) 委員等

座長

- ・ 齋藤真哉 横浜国立大学国際社会科学研究院教授

委員

- ・ 泉本小夜子 日本公認会計士協会常務理事
(有限責任監査法人トーマツ パートナー/公認会計士)
- ・ 伊藤陽子 内閣府民間資金等活用事業推進委員会委員
(新日本有限責任監査法人戦略マーケット事業部
シニアマネージャー/公認会計士)
- ・ 川村義則 早稲田大学商学大学院教授
- ・ 齋木信幸 税理士法人プライスウォーターハウスクーパース金融部
パートナー/公認会計士・税理士
- ・ 長谷川太一 新日本有限責任監査法人パブリック・アフェアーズグループ
シニアマネージャー/公認会計士
- ・ 村松啓輔 有限責任あずさ監査法人 パートナー/公認会計士

出席者 (*)

- ・ 国土交通省 総合政策局
- ・ 国土交通省 航空局

事務局

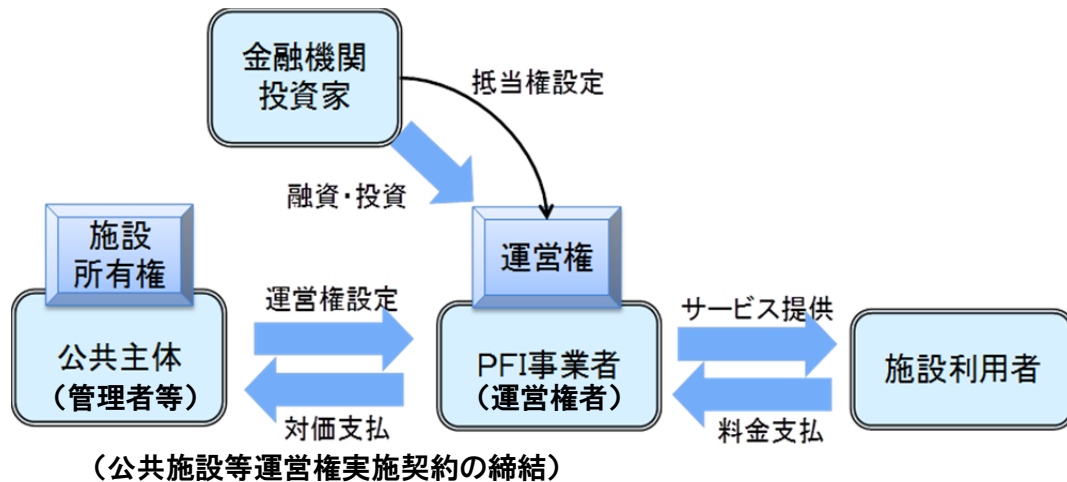
- ・ 内閣府 民間資金等活用事業推進室

(*) 委員等からの事業スキームに関する質問への対応を行うために、必要に応じ出席。

2. 会計処理方法検討の前提となる運営権制度のスキーム概要

(1) 運営権制度の法的な位置付けについて

- 運営権は、利用料金の徴収を行う公共施設等について、当該公共施設等の所有権を公共主体が有したまま、当該公共施設等を運営して利用料金を収受する（収益を得る）権利を民間事業者を設定するものである。また、運営権は財産権（みなし物権）として認められ、その譲渡、抵当権の設定、税法上の減価償却が可能とされている。



(2) 運営権及び運営事業の特記すべき法的性質

<管理者等による継続的な支配>

- 公共施設等運営権者（以下、「運営権者」という。）は、公共施設等の管理者等（以下、「管理者等」という。）が公共施設等運営権実施契約（以下、「実施契約」という。）に規定したサービス水準や個別法に基づく料金規制等を踏まえ、運営権が設定された公共施設等を運営する義務を負い、管理者等は事業期間にわたり、運営事業の重要な要素について継続的な支配・管理権を有する。
- 運営権は、管理者等による継続的な指導監督や、不可抗力事象が発生し、運営事業の継続ができなくなった場合の管理者等による介入や復旧等を前提に、運営権者に一定期間にわたる施設等を利用して収益を得ることを認めたものであり、自由裁量により施設等を独占的に使用することを認めたものではない。

<運営権が設定された公共施設等の転貸>

- 運営権には、運営権者が公共施設等を運営する際に必要な管理者等が所有する施設等の使用権は含まれているが、運営権を権原として当該公共施設等をテナント入居者等の第三者に貸し付けることはできない。第三者に貸し付ける場合には、管理者等との間で、実施契約と併せて、例えば賃貸

借契約等を締結し、当該賃借権等を権原としてテナント等第三者に転貸する必要がある。ただし、賃貸借契約等については、実施契約と一体とすることも考えられる。

<運営事業における新設や改修等の位置付け>

- ・ 運営権はすでに存在する公共施設等に対して設定可能な権利であり、運営権の範囲には、新設や全面除却を伴う改修、従前の施設等の構成部分への付加的投資を超えた増改築や所有権の目的物としての同一性を維持できないと見なされる拡張等は含まれない。かかる投資については、新たな運営権の設定が必要である。
- ・ 事業期間中に運営権者が新規・追加投資を行った施設等部分について新たな運営権の設定が必要な場合、管理者等が当該施設等部分の所有権を取得することから、所有権を管理者等に帰属させ、管理者等と運営権者の間で実施契約を締結し、当該部分についても運営権が設定されることが考えられる。

<運営権対価>

- ・ 運営権対価は、運営権が設定されることによって運営権者が将来得られるであろうと見込む事業収入から事業の実施に要する支出を控除したものを現在価値に割り戻したもの（利益）を基本とし、各事業のリスクや優位性等を勘案した対価の引下げ、上乘せ等による調整を行った金額等の合理的な手法により算定されることが考えられる。なお、運営事業に付随して管理者等から売払いを受ける施設や物品等がある場合、運営権者は運営権対価とは別にその購入金額を支払うことが考えられる。
- ・ 運営権は管理者等の設権行為により発生することから、運営権対価は施設等の売買と区別される。価格は実施契約において管理者等と運営権者が定めた固定価格であり、その価格は一に定まる。

<運営権対価の支払方法>

- ・ 運営権対価は一括払いを前提とするが、分割払いとすることも想定される。

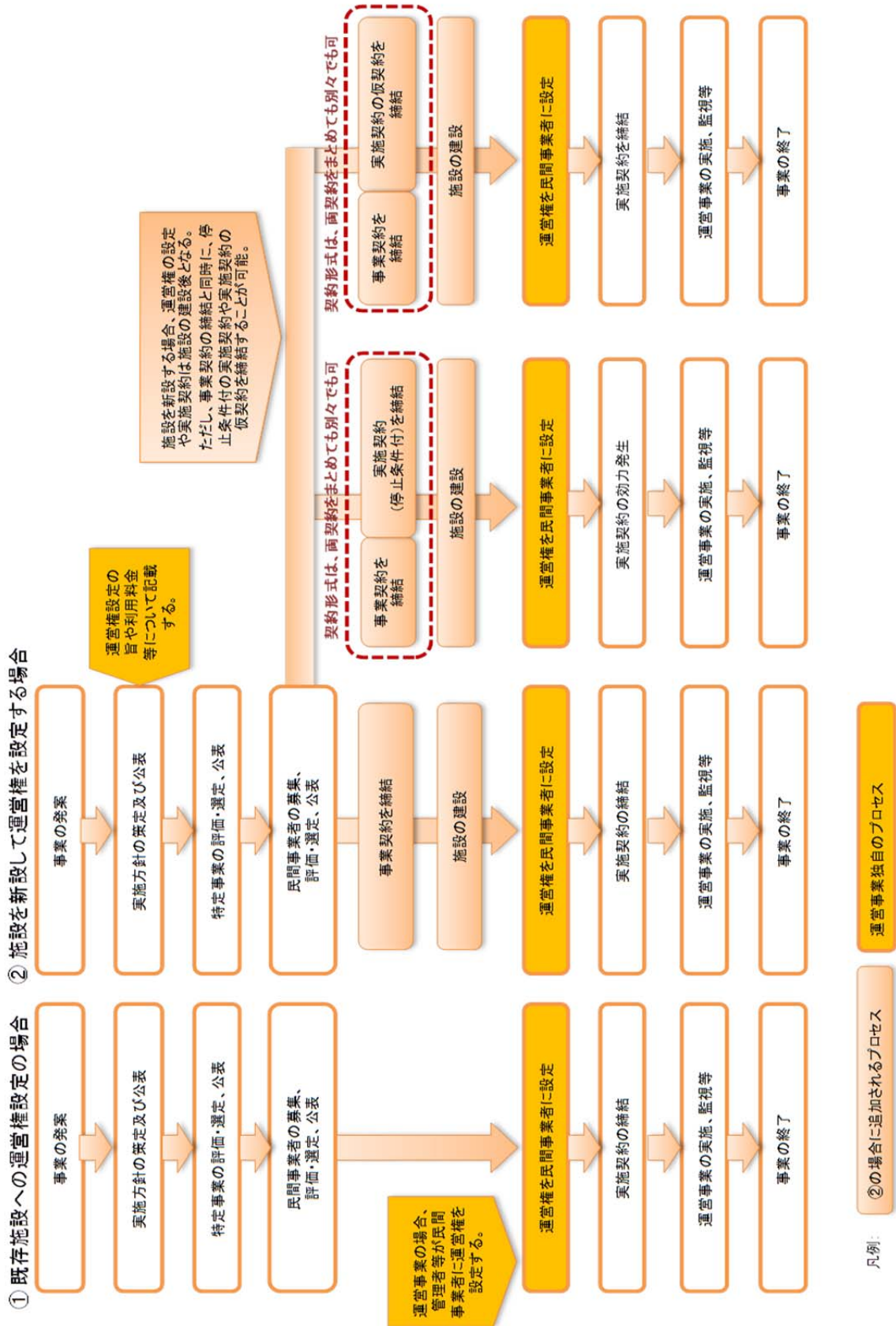
<運営権対価の返還義務>

- ・ 管理者等が受け取る運営権対価は、運営権者に対して運営権を設定することにより事業期間にわたり得られる収益を前受けしているにすぎない。公共帰責、運営権者帰責や不可抗力事由により実施契約が解除となり、運営権が取消となる場合には、管理者等には、受領済の運営権対価のうち運営権が取消となった時点での残存事業期間分に相当する運営権対価の返還義務が生じる場合があるものと考えられる（なお、本PTにおいては、返還義務が生じるスキームを前提とする）。

<運営権の減価償却>

- ・ 運営権が設定される施設等の減価償却期間が経済的耐用年数となるのに対して、運営権者における運営権の減価償却期間は実施契約に規定される運営事業の事業期間となる。

(3) 運営事業のプロセス



図：運営事業のプロセス

(4) 前提となるスキーム概要

管理者等が運営権者への運営権設定後、両者の間で締結される実施契約に基づき行われる空港運営事業を前提としたスキーム概要を提示する。

① 事業目的

土地及び滑走路等の空港関連施設の所有権を国等が保有したまま、民間事業者に、着陸料等の收受を含め可能な限り自由な空港運営を行う権利を付与し、民間の知恵と資金を導入し、民間の経営による空港経営の実現を通して、真に魅力ある空港の実現と国民負担の軽減を目指すもの。

② 事業内容

- ・ 運営権者は航空法、空港法等の事業の個別法を順守し、運営事業を行う。
(例)・ 空港運営事業 (滑走路、誘導路、エプロン等の維持管理、更新・改良等)
 - ・ 空港航空保安施設運営事業
 - ・ 環境対策事業
 - ・ 旅客ビル・貨物ビル・駐車場事業・空港用地内における土地貸付事業

③ 管理者等による管理の範囲

- ・ 個別法に基づく空港保安・料金設定への継続的な指導・監督
- ・ 実施契約等に基づくサービス水準等への継続的な指導・監督
- ・ 不可抗力事象発生時の介入
- ・ 所有者としての土地、空港施設等の支配

④ 運営期間

- ・ 30年程度を想定。
- ・ 事業期間中の新設・拡張及び更新投資による施設の経済耐用年数変更に関係なく事業期間は不変とする。

⑤ 新設・拡張及び更新投資の取扱い

- ・ 運営権者は、設備投資計画を管理者等に提出する。
- ・ 新設・拡張 (例えば滑走路の新設等) については、管理者等の承認を得た上で、運営権者の負担で実施され、必要に応じて新たな運営権が設定される (2 (2) <運営事業における新設や改修等の位置付け>参照)。
- ・ 更新投資 (例えば滑走路、誘導路、エプロン等の舗装更新等) については、運営事業の一環として、運営権者の負担で実施する。

⑥ 不可抗力 (災害等) 発生時の取扱い

- ・ 管理者等は、実施契約等において、あらかじめ運営権者に一定の保険に加入することを義務付ける。
- ・ 不可抗力 (災害等) が発生した場合、運営権者が原則として自らの負担 (保険受領額を含む) で災害復旧を行う。

- ・ ただし、災害による被害度合いに応じて、管理者等が介入の必要性を認めたものについては、管理者等が災害復旧を行い、運営権者は付保した保険受領金を上限に負担を行うことも考えられる。

⑦ 運営事業終了時の取扱い

- ・ 運営権は消滅する。
- ・ 管理者等又は管理者等が選定する第三者（新たな運営権者）が、必要と認めた場合、運営権者が所有権を有する施設・物品等を、時価で買い取ることができる。

⑧ 管理者等の所有権が及ぶ範囲

- ・ 土地及び滑走路・誘導路等の空港施設、物品
- ・ 事業期間中に運営権者が自ら行った施設の新設・拡張及び更新投資のうち価値の向上を伴うもの

3 論点及び会計処理方法

(1) 運営権対価の会計上の整理

- ・ 運営権は管理者等により設定される権利であり、運営権対価は事業期間中、公共施設等を運営し、収益する権利を付与されることに対する支払いである。したがって、運営権の設定に係る取引は公共施設等の譲渡に対する対価の支払いである普通財産の売買とは区別される。
- ・ 運営権対価がゼロの場合も考えられる。管理者等と運営権者の間で合理的に算定された公正な評価額として合意され、契約された価格が運営権対価となるため、合意された価格がゼロであれば、会計上当初認識する運営権勘定の取得価額（＝簿価）はゼロと考えられる。

(2) 運営権者による運営権対価の会計処理方法

- ・ 上記のとおり、運営権は事業期間中、公共施設等を運営し、収益する権利であり、公共施設等の売買と区別されることから、設定時に無形固定資産に計上し、運営事業の事業期間にわたり減価償却過程を経て費用認識することが考えられる。
- ・ なお、運営事業に付随して管理者等から支払いを受ける施設や物品等の購入がある場合、当該取引は運営権の設定に係る取引からは独立した売買取引となり、購入した施設や物品等の資産の対価は、運営権対価とは区別され、別途、当該施設や物品等を有形固定資産等として計上することが考えられる。
- ・ 運営権対価を分割払いとする場合、無形固定資産として計上する運営権の取得価額は、一定の割引率によって計算された割引現在価値により算定されることとなる。対価の未払分は、「長期未払金」として管理者等に対する債務として計上することが考えられる。
割引率については、契約に規定がある場合には契約利率、規定がない場合には、貨幣の時間価値を反映する利率、例えばいわゆるリスクフリーレートを使用することが考えられる。また、リスクフリーレート以外にも適切な利率として、加重平均資本コストや追加借入利率等を使用することも考えられる。

(例) 分割期間 5 年、運営権者は各会計期間末に運営権対価として管理者等に 100 を支払う。運営権者が使用する契約利率を 3.0%とする。運営期間は 30 年とする。

<対価支払スケジュール>

	元利支払額	対価支払額	支払利息	長期未払金残高
開始時				458
第 1 期	100	86	14	372
第 2 期	100	89	11	283
第 3 期	100	92	8	191
第 4 期	100	94	6	97
第 5 期	100	97	3	0

会計処理(開始時)

(借)	運営権	458	(貸)	長期未払金	458
-----	-----	-----	-----	-------	-----

会計処理(第1期末)

(借)	長期未払金	86	(貸)	現金	100
	支払利息	14			

(借)	運営権償却	16	(貸)	運営権	16
-----	-------	----	-----	-----	----

(3) 管理者等による運営権対価の会計処理方法

- 運営権対価は、運営権及び運営事業の特記すべき法的性質（2.（2）＜管理者等による継続的な支配＞参照）を踏まえ、運営権設定時や対価受取時に一括で収益認識するのではなく、例えば「繰延受取運営権対価」等の長期前受収益として繰り延べて、運営権の存続期間にわたり、時の経過に基づき収益認識することが合理的であると考えられる。また未経過期間に相応する対価の実質的な返還義務を考慮するならば（2.（2）＜運営権対価の返還義務＞参照）、経過した期間に相応する対価部分だけが受領する権利として確定するものと考えられることから、時の経過に基づき収益認識すること（時間基準の適用）が妥当と考えられる。
- 運営権対価を分割で受け取る場合、実施契約に規定があるときには契約利率、規定がないときには貨幣の時間価値を反映する利率を使用して割引現在価値を計算し、その金額を長期未収金として計上し、対価の回収計算とともに別途受取利息計算を行う必要があると考えられる。

(例) 分割期間 5 年、運営権者は各会計期間末に運営権対価として管理者等に 100 を支払う。運営権者が使用する契約利率を 3.0%とする。運営期間は 30 年とする。

<対価受取スケジュール>

	元利受取額	対価回収額	受取利息	長期未収金残高
開始時				458
第 1 期	100	86	14	372
第 2 期	100	89	11	283

第3期	100	92	8	191
第4期	100	94	6	97
第5期	100	97	3	0

会計処理(開始時)

(借)	長期未収金	458	(貸)	繰延受取運営権対価	458
-----	-------	-----	-----	-----------	-----

会計処理(第1期末)

(借)	現金	100	(貸)	長期未収金	86
				受取利息	14
(借)	繰延受取運営権対価	16	(貸)	受取運営権収益	16

(4) 運営権に係る取引と通常のリース取引との相違点

① 運営権設定に係る取引と通常のリース取引との相違点

- ・ 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を運営して利用料金を収受する（収益を得る）権利を切り出したものであるが、運営権設定に係る取引は、管理者等が国であるか民間会社であるかを問わず、特に以下の点についてリース会計基準の適用を前提とする通常のリース取引と異なる側面があると考えられる。
 - イ) 運営権者は公共施設等を運営する権利を有する一方、業務要求水準書等に規定された要求水準を順守する義務や管理者等への報告義務等を負い、管理者等は、運営権者が行う運営に対して、事業期間中、継続的なモニタリングや指導・監督等の一定の統制を行う点。
 - ロ) 運営権者が自ら新規投資を行った施設部分についても所有権は管理者等にある点。
 - ハ) 個別法に料金に関する規定がある場合は、運営権者は当該規定に従い所定の手続きを行った上で料金を決定し、規定がない場合は管理者等により実施方針において定められた利用料金に関する事項を踏まえ、PFI法第10条の10第2項の規定に従って、運営権者はあらかじめ利用料金を管理者等に届け出なければならず、管理者等が利用料金に関する規制を行う点。
- 二) PFI法及び運営事業に係る個別法において運営権の管理者等による移転の許可や公益上の理由等による取消し等の規定により、運営権者の運営に制約が課せられている点。

② 運営権者による第三者への転貸を前提とした管理者等と運営権者との賃貸借契約等の場合

- ・ 運営事業の一環として、運営権者が第三者に管理者等の所有施設等を使用させるために管理者等と賃貸借契約等を締結する場合については、それぞれ次のように考えられる。

<運営権者>

- ・ 運営権者が運営事業の一環として、管理者等の所有する施設等の一部を第三者へ転貸するために締結する管理者等との賃貸借契約等は、管理者等が運営権の法的性格を踏まえ、運営事業を実施する上での必要性から締結されるものであって、賃貸借権等の設定自体が目的ではなく、運営事業の一部として、便宜上、締結されるにすぎない。したがって、こうした経済実態に照らせば、管理者等との賃貸借契約等における賃料等相当分が運営権対価に含まれている場合には運営権に含めたまま処理される。ただし、当該賃料等が別途支払われる場合には基本的には通常の賃貸借取引に係る方法に準じた会計処理が適用されると考えられる。

<管理者等>

- ・ 上記を踏まえ、管理者等についても、当該賃料等が運営権対価に含まれている場合には運営権対価に含めたまま処理し、別途賃料等を受け取る場合には基本的には通常の賃貸借取引に係る方法に準じた会計処理が適用されると考えられる。

(5) 運営権者の負担により事業期間中に施設等を新設する場合の会計処理方法

- ・ 運営権者の負担により新設された施設等について、管理者等は、当該施設等の固定資産取得の会計処理と、運営権者への運営権設定の会計処理が必要になると考えられる。この2つの会計処理については、施設等の完工後直ちに運営権が設定されることに加え、公共施設等の固定資産の収受が運営権設定の対価と考えられることを考慮すれば、会計上一つの取引として一括して会計処理することが合理的と考えられる。一方、運営権者においては、当該自己負担金額は、新たに設定される運営権に対する対価として、運営権の取得価額を構成すると考えられる。
- ・ 管理者等が新設に係る資金を一部負担する場合も想定される。例えば、運営権対価の算出時と同様、新設に伴って得られるであろうと見込まれる追加事業収入の現在価値と新設に要する建設費用を比較した場合に、現在価値化した事業収入が建設費用を下回るときは、管理者等がその差額を負担し、運営事業の実施上必要な新設投資を円滑に実施させること等が考えられる。かかる場合において、管理者等による一部負担金額は、施設等の取得価額の一部を構成すると考えられる。一方、運営権者においては、管理者等による負担金額は、運営権の取得価額から除かれると考えられる。

① 運営権者が全額負担で施設等を新設する場合

<運営権者>

【工事費：70、運営権対価：70（工事費が運営権対価となる場合）】

会計処理（建設中）

（借）	運営権仮勘定	70	（貸）	現金	70
-----	--------	----	-----	----	----

会計処理（施設等完工、運営権設定完了時）

（借）	運営権	70	（貸）	運営権仮勘定	70
-----	-----	----	-----	--------	----

<管理者等>

- ・ 管理者等は、運営権者が新設に要する資金を負担する見返りとして、運営権者に運営権を設定するものである。当該新設部分に係る運営権対価についても、当初運営権設定時と同様、運営権及び運営事業の特記すべき法的性質（2.（2）<管理者等による継続的な支配・管理>及び<運営権対価の返還義務>参照。）を踏まえ、運営権者が新設に要した費用を一括収益認識せず、例えば「繰延受取運営権対価」等の長期前受収益として計上する。新たに取得した固定資産は例えば「公共施設」等として、当該固定資産の経済的耐用年数を償却期間として、会計方針に従って費用処理し、長期前受収益は残存運営期間にわたり、時の経過に基づき収益認識すると考えられる。

【工事費：70、運営権対価：70（工事費が運営権対価となる場合）】

会計処理（建設中）

仕 訳 不 要					
---------	--	--	--	--	--

会計処理（施設等完工、運営権設定完了時）

（借）	公共施設	70	（貸）	繰延受取運営権対価	70
-----	------	----	-----	-----------	----

② 管理者等が完工前に施設等の新設資金の一部負担金額を支払う場合

<運営権者>

- ・ 完工前に運営権者が受け取った管理者等による一部負担金（預り金）は、施設等の完工時に受領する権利として確定することから、施設等の完工時に運営権仮勘定と管理者等による一部負担金額（預り金）を相殺し、運営権者の正味の負担金額を運営権の取得価額として計上するものとする。

【工事費：70、管理者等一部負担金額：20、運営権対価：50】

会計処理(建設中)

(借)	現金	20	(貸)	預り金	20
(借)	運営権仮勘定	70	(貸)	現金	70

会計処理(施設等完工、運営権設定完了時)

(借)	運営権	50	(貸)	運営権仮勘定	70
	預り金	20			

<管理者等>

【工事費：70、管理者等一部負担金額：20、運営権対価：50】

会計処理(建設中)

(借)	建設仮勘定	20	(貸)	現金	20
-----	-------	----	-----	----	----

会計処理(施設等完工、運営権設定完了時)

(借)	公共施設	70	(貸)	建設仮勘定	20
				繰延受取運営権対価	50

③ 管理者等が運營業終了時点で新設資金の一部負担金額を支払う場合

- ・ 管理者等による新設資金の一部負担金額の支払義務については、着工段階であらかじめ運営権者と管理者等の間で、建設に係る事業契約等において合意がなされ、施設等完工後の運営権設定時に実施契約等において管理者等の支払義務が確定するものと考えられる。
- ・ 運營業終了時点において管理者等より支払われる施設等の新設資金の一部負担金額については、運営権者、管理者等のいずれの会計処理においても、その金額の重要性に応じて、管理者等による支払義務が確定した時点における合理的な割引率を用いて、割引計算を行う必要があると考えられる。

<運営権者>

- ・ 運営権者の会計処理は以下の案が考えられる。運営権者にとっては、施設の完工時に管理者等による将来支払額を受領する権利が確定すると考えられることから、完工時に管理者等より支払われる施設等の新設資金の一部負担金額を長期未収金とし、運営権者が当該新設に係る正味の負担金額を運営権の取得価額として計上することが考えられる。なお、長期未収金に関する補足として、管理者等の将来支払義務の履行時期について注記等により明記することが望ましい。

【工事費：70、管理者等による将来支払金額：20、運営権対価：50】

会計処理(建設中)

(借)	運営権仮勘定	70	(貸)	現金	70
-----	--------	----	-----	----	----

会計処理(施設等完工、運営権設定完了時)

(借)	長期未収金(*)	20	(貸)	運営権仮勘定	70
	運営権	50			

(*) 管理者等と運営権者の間で締結される実施契約において実施契約終了時に管理者等から20が支払われる旨が規定されている

<管理者等>

【工事費：70、管理者等による将来支払金額：20、運営権対価 50】

会計処理(建設中)

仕訳不要					
------	--	--	--	--	--

会計処理(施設等完工、運営権設定完了時)

(借)	公共施設	70	(貸)	長期未払金	20
				繰延受取運営権対価	50

④ 管理者等による新設資金の一部負担金額の支払時期が未確定の場合

<運営権者>

- ・ 施設の完工時に管理者等による将来支払金額を受け取る権利が確定すると考えられることから、管理者等による新設資金の一部負担金額について、施設等の完工時に長期未収金として計上する。長期未収金を計上する場合、受取金額の重要性に応じて、管理者等による当該負担金額の受取時期を合理的に推定できるときにはその期間で、受取時期を合理的に推定できないときには、最も保守的な期間（例えば運営期間終了まで）で割引計算を行うことが考えられる。

<管理者等>

- ・ 施設の完工時に運営権者に一部負担金額を支払う義務が確定すると考えられることから、施設の完工時に当該負担金額を長期未払金として計上する。そして、管理者等による新設資金の一部負担金額の重要性に応じて、その支払時期を合理的に推定できる場合にはその期間で割引計算を行うことが考えられる。なお、支払時期を合理的に推定できない場合には、最も保守的に、割引計算を行うことなく割引前的一部負担金額を計上することが考えられる。

(6) 運営権者の負担により施設等を更新する場合の会計処理方法

<運営権者>

- ・ 原状回復を目的とした更新（収益的支出）は費用処理、使用可能期間の延長・価値の向上を伴う更新（資本的支出）は、運営権（無形固定資産）として資産計上し、運営事業の残存期間にわたって減価償却することが考えられる。

<管理者等>

- ・ 使用可能期間の延長・価値の向上を伴う更新（資本的支出）が行われたと判断される場合には、資本的支出として例えば「公共施設」等の固定資産を計上するとともに、(5)と同様、「繰延受取運営権対価」等の長期前受収益を計上し、長期前受収益は残存運営期間にわたり、時の経過に基づき収益認識することが考えられる。

(7) 運営権者の負担により施設等を拡張する場合の会計処理方法

- ・ 施設等の拡張については、その程度に応じて、新設と同様、新たな運営権の設定となる場合と既存の運営権の範囲内とみなされる場合があると考えられる。
- ・ 新たな運営権の設定となる場合については、(5)と同じ会計処理方法とすることが考えられる。
- ・ 既存の運営権の範囲内となる場合については、(6)と同じ会計処理方法とすることが考えられる。

(8) 運営権者の負担により災害復旧を行う場合の会計処理方法

<運営権者>

- ・ 原則として、運営権設定の基礎となっている施設等が災害等に伴って受けた損害の度合いに応じて、運営権の簿価を切下げ、原状回復のため

に要した支出額を運営権の簿価に加えることが考えられる。ただし、損害の度合いを合理的に把握することができない場合及び短期（同一会計期間）に災害復旧が完了する場合については、原状回復のために要した支出額をもって災害損失として特別損失に計上することも考えられうる。

【運営権の損失額を合理的に計算できる場合】

[運営権簿価 150（簿価切下額 70）、原状回復のための支出 120、資本的支出なし、保険受領額 0（原状回復後の運営権簿価は 200）]

会計処理(災害時)

(借)	運営権関連災害損失	70	(貸)	運営権	70
-----	-----------	----	-----	-----	----

会計処理(災害復旧時)

(借)	運営権	120	(貸)	現金	120
-----	-----	-----	-----	----	-----

[運営権簿価 150（簿価切下額 70）、原状回復のための支出 120、資本的支出なし、保険受領額 120（原状回復後の運営権簿価は 200）]

会計処理(災害時)

(借)	災害保険未決算	70	(貸)	運営権	70
-----	---------	----	-----	-----	----

会計処理(保険金受取時)

(借)	現金	120	(貸)	災害保険未決算	70
				保険差益	50

会計処理(災害復旧時)

(借)	運営権	120	(貸)	現金	120
-----	-----	-----	-----	----	-----

<管理者等>

- ・ 管理者等が所有する公共施設等については、災害に伴う損害発生状況に
 応じて、固定資産の簿価を切り下げ、簿価の切下分を「災害損失」として
 特別損失に計上することが考えられる。その後、原状回復等により公共施
 設が復旧等した場合は、固定資産（公共施設）の増加と収益（公共施設受
 贈益）の発生を記録することが考えられる。

[公共施設等簿価 300（簿価切下額 200）、原状回復のための運営権者による
 支出 120]

会計処理(災害時)

(借)	災害損失	200	(貸)	公共施設	200
-----	------	-----	-----	------	-----

会計処理(災害復旧時)

(借)	公共施設	120	(貸)	公共施設受贈益	120
-----	------	-----	-----	---------	-----

4 今後の検討課題

(1) プロフィットシェアリング条項

- ・ 運営権対価の徴収とは別に、実施契約の中にプロフィットシェアリング条項（*）等を規定した場合、当該条項で定められた収益（又は利益等）は運営権者で計上される事業年度に生じる事象に起因するものとし、当該事業年度に帰属する収益等として認識することでよいか。

（*） プロフィットシェアリング条項：各事業年度の収益があらかじめ規定された基準を上回った場合に、その程度に応じて運営権者から管理者等に金銭を支払う仕組み。

(2) 物価・金利変動条項

- ・ 実施契約の中に物価・金利変動条項等を規定した場合、当該条項で定められた金銭の受払による調整額については、運営権者で計上される事業年度に生じる事象に起因するものとし、当該事業年度に帰属する損益として認識することでよいか。

（*） 物価・金利変動条項：物価や金利の変動があらかじめ規定された基準から乖離した場合に、その程度に応じて運営権者と管理者等との間で金銭の受払により調整する仕組み。

(3) 運営権者が第三者に管理者等の所有施設等を使用させるために第三者と賃貸借契約等を締結する場合の運営権者の会計処理方法

- ・ 運営権者が運営事業の一環として、管理者等の所有する施設等の一部を第三者へ転貸するために締結する管理者等との賃貸借契約等については、通常の賃貸借取引に係る方法に準じた会計処理が適用されると考えられている。この場合、運営権者は管理者等との賃貸借契約等により何らの固定資産を取得したとは考えられず、運営権者が第三者と賃貸借契約等を締結した場合にも、運営権者において（いわゆる貸手サイドとして）、通常の賃貸借取引に係る方法に準じた会計処理が適用されると考えてよいか。