

官民協調スキームの会計処理に係る考察

清水涼子

1. 官民協調による公共サービス提供

政府の活動は社会への公共サービス提供が目的である。近時、道路・港湾といったインフラ資産を含む公的施設やサービスを提供するための手段としてパブリック・プライベート・パートナーシップ (Public Private Partnership 以下、PPP という。) 契約の利用は世界的に増加している。PPP 契約とは、公共サービスを提供するための公的部門と民間部門の主体の契約である。

水道事業を例にとれば、1990年代頃から、欧州をはじめとして世界的に PPP による運営が進んでいるという。そのような状況の中で、我が国の PPP は現在どのような進捗状況にあるのであろうか。

我が国の水道事業の担い手である水道事業者の大半は中小規模の事業者 (市町村) である。これらによる水質等の管理体制が極めて脆弱であることから技術力の高い第三者 (他の水道事業者等) に業務を委託して適正に管理を行うための規定の整備を行うため、平成13年に水道法が改正された。改正内容には、以下の点が含まれている。

- | |
|--|
| <ul style="list-style-type: none">① 水道事業者による第三者への業務委託の制度化
浄水場の運転管理や水質管理等、高い技術力を要する業務を他の水道事業者又は当該業務を実施できる経理的・技術的基礎を有する者に委託できる。② 水道事業の広域化による管理体制の強化
水道事業を統合する場合における水道事業の変更認可・廃止許可を届出制に改め、手続きを簡素化する。 |
|--|

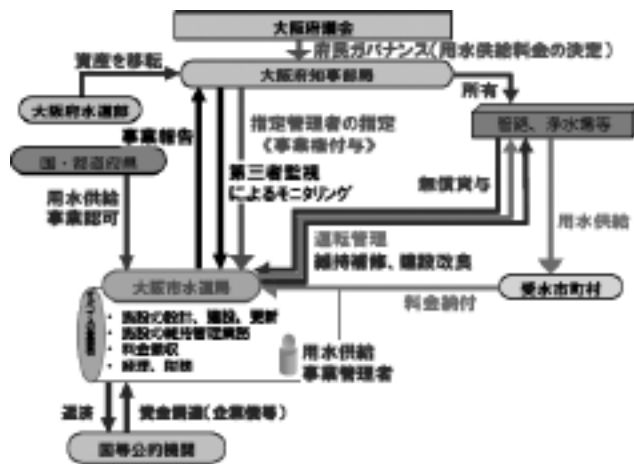
これに基づき、末端給水事業者に水を供給する用水供給事業について、広域的な整備が進められたが、末端給水事業については殆ど広域化が進んでいないのが実情である。

地元大阪府においても水道広域化への取組みが顕著である。平成22年11月2日には、大阪府営水道事業を大阪市を除く42市町村に継承することを目的とする大阪広域水道企業団 (以下、企業団という。) が設立された。すでに平成22年11月末時点で42市町村のうち37市町村で設立の

規約案が議決されており、残り5市も12月議会での議決に向けて調整中という。企業団は、平成23年4月の事業開始を目指している。

それに先立って、平成20年～21年にかけて府市水道事業統合検証委員会において、大阪府と大阪市の水道事業統合に向けた協議が行われた。ここにおいて、大阪府は、市が府の用水供給事業を包括的に全面受託するコンセッション型指定管理制度（図表1参照）を提案した。しかし、府水の受水市町村は大阪府から提案されていたコンセッション方式を採用しないことを正式に決定している。

図表1 大阪府の提案するコンセッション方式—コンセッション型の指定管理者制度《公設公営》



（出典：「コンセッション型の指定管理者制度の提案」大阪府（平成21年3月31日）

現時点においては、我が国は、本格的なPPPの推進前に、まず官官連携による広域化を進めている段階といえる。それにより規模のメリットが働く事業となった段階において官民連携に向けた次のステップを模索することになる。世界で官民を挙げた水ビジネスの競争が激化する中、このような方向に向けた動きが加速することが望まれる。

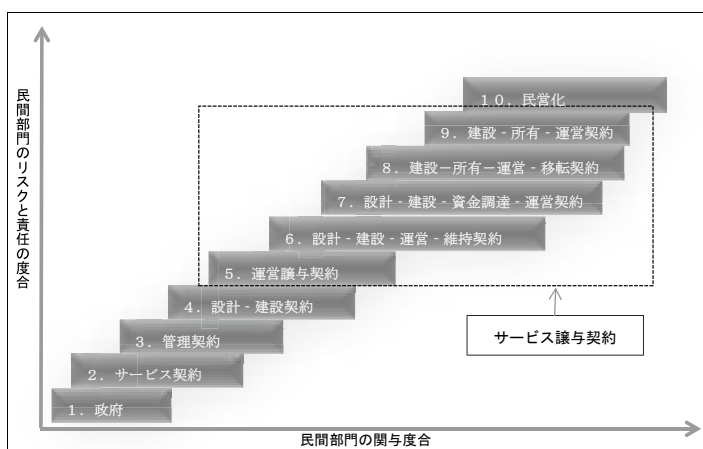
本稿は、我が国において将来拡大すると見込まれる官民協調スキームの財務報告に相応しい会計処理を検討するに当たって、現在国内外で適用されている会計基準及び公表報告書について整理をすることを目的とする。

2. PPP 契約の種類

国際会計士連盟の国際公会計基準審議会が2008年3月に公表したコンサルテーション・ペーパー「サービス譲与契約の会計と財務報告」（以下、「コンサルテーション・ペーパー」という。）は、近年、PPP契約の利用が増加し多様化してきたことを指摘している。図表2は、民間部門

の主体に配分されたリスクと責任の程度によって、PPP 契約の多様な種類を説明したものである¹⁾。本コンサルテーション・ペーパーでは、運営譲与契約及び建設要素を運営譲与要素と統合した運営譲与契約が一般に「サービス譲与契約」と呼ばれるものとして、これらの財務報告を対象としている。

図表 2 PPP の種類



図表 3 PPP の種類（説明）

1. 政府	政府自らが実施。
2. サービス契約	サービスを民間部門に外注。
3. 管理契約	2に加えて、サービスの管理責任も民間部門に持たせる。
4. 設計 - 建設契約	民間部門は、公的部門の要求事項に従って公的施設の設計と建設に責任を有する。 公的部門が運営・維持の責任を有する。
5. 運営譲与契約	既存の公的施設を使用することにより一般市民に対して直接または間接にサービスを提供する権利を民間部門に委譲する。
6. 設計 - 建設 - 運営 - 維持契約 (DBOM)	民間分のは、設計、建設に加え、運営、維持の責任を負う。
7. 設計 - 建設 - 資金調達 - 運営契約 (DBFO)	6に加えて、民間部門が資金調達の責任を負う。
8. 建設 - 所有 - 運営 - 移転契約 (BOOT)	民間部門が契約の終了時まで建設された公的施設を所有し、その後所有権を公的部門に移転する。
9. 建設 - 所有 - 運営契約 (BOO)	民間部門が契約の終了時まで建設された公的施設を所有し、民間部門の主体が建設された公的施設を公的部門へ移転しない。
10. 民営化	民間部門が実施

(出典：図表 2 及び 3 ともコンサルテーション・ペーパー para10～15までの要約)

1) コンサルテーション・ペーパー「サービス譲与契約の会計と財務報告」パラグラフ 9（2008年 3 月）国際会計基準審議会

3. 各国の会計処理の概要

(1) 我が国の公共部門

① PFIに係る独立行政法人の会計処理

我が国においては、平成11年7月、「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」(いわゆるPFI法)が整備され、本格的にPFI契約による公共資本の整備が推進されることとなった。これは、海外での事例も参考にしつつ、公共部門において効率的かつ効果的に社会資本を整備し、質の高いサービスを提供するため、公共施設等の整備等に関する事業の実施を民間事業者に委ねることが求められてきたことによる。

当時、民側、公共側、いずれにもPFI契約に係る会計処理を扱った基準がなく、特に公的分野におけるガイドラインが求められたため、日本公認会計士協会は平成15年3月に研究報告「独立行政法人におけるPFIに係る会計処理」を公表した²⁾。PFIの定義は定まったものはないが、本研究報告では、「民間事業者の資金、経営能力及び技術的能力を活用して公共施設等の建設・維持管理及び運営(これらに関する企画を含む)を行うことにより、効率的かつ効果的に社会資本を整備しようとする手法」としている。その上で、PFIの各類型に係る会計処理について特段の定めがないことから、PFI法に基づく契約のみならず、取引実態がこれに準じるものについても対象としている。

PFI契約には、施設に関する取引とサービスに関する取引が含まれる。前者については、所有権が法形式上、或いは実質上帰属する側において資産計上するのに対して、後者は期間費用処理するのが原則である。従って、可能な限り、施設とサービスを区別して会計処理すべきこととなる。

本研究報告の骨子は以下のとおりである。

ア. PFI契約上、民間事業者への支払額を施設部分とサービス部分に区分できる場合

両者を区分し、それぞれ以下の会計処理を適用するとしている。

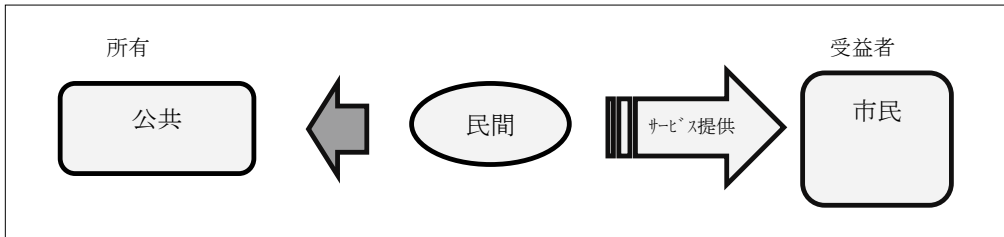
a. 施設部分

- 施設整備完了後、所有権が公共部門に移管される場合(BTO型)は、通常の売買処理
- PFI事業期間中、民間業者が法形式上の所有権を有する場合(BOT型)は、施設部分に関して、「リース取引に係る会計基準」を準用して会計処理を行う。すなわち、ファイナンス・リースと認められる場合は通常の売買処理に係る方法に準じて会計処理を行い、オペレーティング・リースと同様の取引については通常の賃貸借取引に係る方法に準じて会計処理を行う。いずれの場合も、公共部門は借手側の処理を行う。

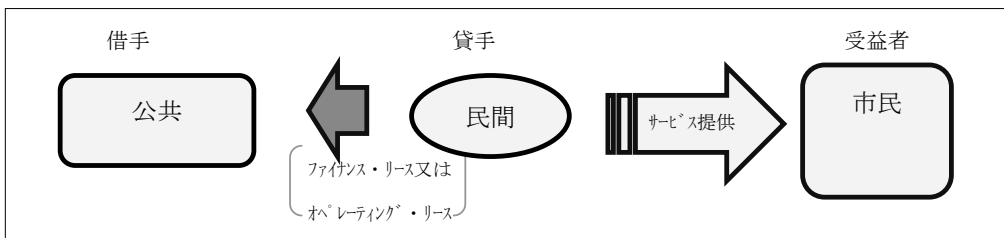
2) 「独立行政法人におけるPFIに係る会計処理」、平成15年3月、日本公認会計士協会公会計委員会研究報告第8号 第12項

b. サービス部分は期間の費用として処理する。

図表 4 BTO型の場合



図表 5 BOT型の場合



イ. 分離できない場合

a. 公共側が施設の実質的な保有者であり、かつ

ア) 公共部門において施設部分の価額を合理的に算定することが可能な場合

施設部分を合理的な価額で資産計上し、同額負債計上

サービス部分は期間費用処理

イ) 公共部門において施設部分の価額を合理的に算定することが不可能な場合

支払額全体を期間費用とする

b. 民間事業者が施設の実質的な保有者

民間事業者への支払額全体をサービスを受けた期間の費用として処理

なお、施設の実質的な保有者の判定に関しては、当該PFI契約における施設に関連するリスクの負担関係を総合的に判断して決定するとして、主にリスクを負担する方が実質的な保有者と判定される（施設に関連するリスクのみを考慮）。

一般的事例において、施設に関するリスク要素として以下のようなリスクが例示されている。

- 需要の変動
- 第三者利用の可能性
- 施設の特性の決定者
- 目標未達成または利用不能の場合のペナルティ
- 関連費用の変動
- 陳腐化・技術進歩
- 残存価額の変動
- 天災等の不可抗力

② 道路公団民営化後の道路資産の扱い

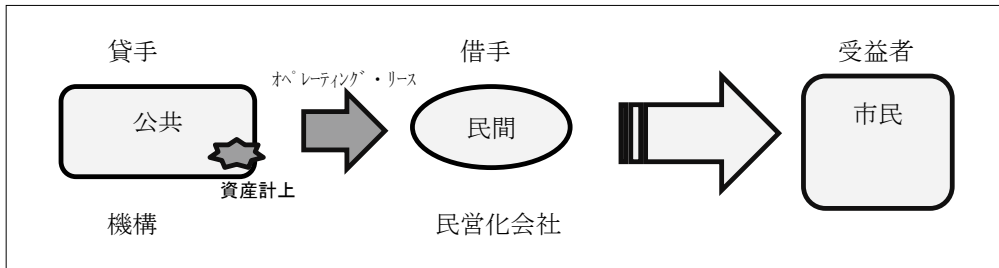
我が国の主要高速道路は、従来特殊法人である道路公団が保有していたが、その後の民営化時の取扱いも参考となる。平成18年3月、道路関係4公団民営化の基本的枠組みを決めるに当たって、道路資産評価・会計基準検討委員会は、道路資産に係る会計処理に関する指針を示す「道路資産評価・会計基準検討会の検討報告」³⁾を公表した。

これによると、道路資産の貸付に関する会計処理は、オペレーティング・リースとして処理することが規定されている(図表6参照)。すなわち、民営化会社は独立行政法人日本高速道路保有・債務返済機構(以下、機構という)から道路資産を借り受け、貸付料(リース料)を支払って、高速道路を建設、管理、運営する。すなわちリース取引に相当するとしている。そのうえで、高速道路の建設、管理、運営に関する全てのリスクをどちらか一方で負うわけではないため、ファイナンス・リースには該当せず、オペレーティング・リースとして認識する。その結果、機構(公共側)の貸借対照表に道路資産・負債が計上されることになり、貸手の会計処理を行う。

報告書では、さらに、「国際会計基準委員会等では現在、ファイナンス・リースとオペレーティング・リースの区分をなくし、使用権を認識するという会計方法について検討されております。これによると、貸付料が一定期間(例えば5年間)固定されるならば、当該貸付料を基に算出した使用権を会社に認識する処理方法もあるかもしれません。しかしながら、このような使用権説は、現行の一般に公正妥当と認められた会計基準とはなっていないため、現時点においては採用できません。」との記載がある。

3) 「道路資産評価・会計基準検討会の検討報告」道路資産評価・会計基準検討会(平成18年3月)

図表6 道路資産の扱い



（２）リースのアプローチ

(1) ①及び②のように、我が国におけるこれまでに公表された数少ない官民協調に係る会計処理に係る報告書では、リース会計基準が基礎となっている。但し、「独立行政法人におけるPFIに係る会計処理」の場合は、一方で、施設部分とサービス部分の分離が不可能な場合、多様なリスク負担の状況を見極めて「施設の実質保有者」を判定するとしながらも、分離可能なBOT型やBTO型の場合は所有権に着目して会計処理を行う。従って、前者の場合は、実質的には民が官の指図どおりの運営を行ったとしても契約期間は官は施設を計上することなく、むしろ官が民からサービス譲与を受けたかのように、借手の会計処理を行う場合が存在することとなる（オペレーティング・リースに該当する場合）。

前述の国際公会計基準審議会のコンサルテーション・ペーパー「サービス譲与契約の会計と財務報告⁴⁾」では、サービス譲与契約の会計処理に当たって、リース会計基準のアプローチが採用可能であるとしている。例えば、譲与者が基になる財産の使用を支配するBOO契約は、多くの場合に譲与者が借手で運営者が貸手となるリースの定義を満たす⁵⁾。譲与者は借手となり、使用に対する支配し、その見返りとしての支払を行う。運営者は貸手であり、所有権を保持する。

契約がリースの定義を満たす場合に、契約期間中に譲与者が財産の使用のみを支配するサービス譲与契約（BOO）に対しては、国際会計基準（以下、IPSASという。）第13号の借手手のガイダンスを適用して、ファイナンス・リース或いはオペレーティング・リースのいずれかを判定すべきとしている⁶⁾。

（３）イギリス

イギリス財務報告基準（FRS）第5号「取引の実質の報告」に加えられた1998年の修正「PFI契約等への適用書F」（適用書F）では、経済的リスク及び経済価値がPFI契約に関連する財産

4) 2008年3月 国際公会計基準審議会

5) 第146項

6) 第160項

の会計処理を決定するうえの基礎となっている。これは、(2) で記述したリース会計基準のアプローチを拡張した考え方といえることができる。

どちらの当事者が財産の利益及び損失の潜在的変動性を負担するかを評価するための目的適合性のある要素を以下の通りとしている。

- 需要リスク
- 第三者収益
- 誰が財産の性格を決定するのか
- 不十分な実績または利用不可能性に対する罰則
- 関連する費用の可能性のある変動
- 技術革新の影響も含む陳腐化
- 契約終了時の合意及び残存価値リスク

前述した「独立行政法人におけるPFIに係わる会計処理」で例示されたリスクは、これらを参考にしたものと推定される。

(4) 解釈指針第12号

2006年11月に公表された解釈指針委員会（以下、IFRICという。）解釈指針第12号「サービス委譲契約」は、官から民へのサービス委譲契約に関し、運営者の会計処理に関するガイダンスを提供している。ここでは、リース会計基準のアプローチを否定している点で注目される。以下は、リースに対する見解と運営者の会計処理である。

① リースについて

IFRIC 解釈指針第12号は、公共サービスを提供するために使用される社会基盤は、その使用を支配する当事者の有形固定資産として認識すべきであるとする原則からスタートしている⁷⁾。

そのうえで、対象とするサービス譲与契約が「原資産の使用を支配する権利」（公共サービス向け社会基盤）を営業者に移転するかを検討した結果、営業者にはそのような権利は存在せず、社会基盤をリース資産として認識すべきではないと判断している⁸⁾。

すなわち、譲与者と運営者の間のサービス契約では、社会基盤を使用する権利が運営者に譲渡されることはない⁹⁾。運営者がどのようなサービスを誰にどのような価格で提供しなければならぬかについて支配または規制することで、社会基盤の使用を引き続き支配する¹⁰⁾。

7) BC20項

8) BC24項

9) BC27項

10) BC28項

② 運営者の会計処理

対象となる契約は、以下の条件を満たす契約である。

- (a) 譲与者が、運営者がその資産によって何のサービスを提供し、それらを誰に提供し、また、どの価格で提供するかについて支配するか又は規制する場合；かつ
- (b) 譲与者が、所有権によって、受益権又は契約の終了時における資産の重要な残存価値を支配する場合。

ただし、(b) が満たされなくても、その全耐用年数期間にわたりサービス譲与契約に使用される資産（耐用年数全体資産）であれば適用される。

以上の条件が満たされる場合、社会基盤を運営者の有形固定資産として認識してはならない。財産の使用についての支配を満たさないことからリース契約でもない。運営者は、契約上で定められた条件に従って譲与者に代わって公的サービスを提供するために財産を利用するだけの譲与者へのサービス提供者という性格に近い。

運営者が認識すべき資産は、契約の一部として運営者が建設、改良または利用できる財産ではなく、そのサービスに対して受領する報酬である。運営者はいずれかの会計処理を行う。

ア. 金融資産

譲与者から或いはその指図で現金を受領するか、その他の金融資産を受領する無条件の契約上の権利を有する場合は、金融資産を認識する。

イ. 無形資産

公共サービスの利用者に課金する権利（ライセンス）を得る場合に限り、無形資産を認識する。運営者が受け取る金額は、一般市民がサービスを利用する程度に左右されるため、金融資産を受領する無条件の権利ではない。

金融資産及び無形資産いずれも公正価値で評価を行う。無形資産は、IAS 第38号「無形資産」に従って耐用年数にわたって一定の方法で償却される。

4. 国際公会計基準審議会での検討

(1) コンサルテーション・ペーパー「サービス譲与契約の会計と財務報告」

IFRIC 第12号では、運営者のみに焦点が置かれていたため、国際公会計基準審議会は、サービス譲与契約における譲与者に焦点を当てたプロジェクトを立ち上げた。すなわち、同一の契約にもかかわらず、譲与者及び運営者双方の当事者が重複して資産計上したり、いずれの側も資産計上しなかったりという不都合を回避するためである¹¹⁾。その結果、公表されたのが、前述のコンサルテーション・ペーパー「サービス譲与契約の会計と財務報告」である。

11) 公開草案第43号「サービス譲与契約—譲与者の会計処理」(BC 第9項—BC 第13項)

このコンサルテーション・ペーパーは、まず最初にPPPの種類を概観している（図表2参照）。このうち、コンサルテーション・ペーパーで対象とする契約は、いずれが資産を報告すべきか明確でない図表2の類型5～9の範囲である。それから、サービス譲与契約における資産計上、収益計上の要件等について検討をしている。

結論から言えば、このコンサルテーション・ペーパーでの主たる提案は、「譲与者が資産を支配している場合は、資産を計上すべき」というものである。この場合の「支配」の規準は以下の「使用」と「残存持分」の2つに対する支配である。

- ア. 運営者が当該財産によって提供するサービスの種類、受益者、料金の幅や料率を支配或いは運営者との合意による規定で定めること かつ
- イ. 譲与者が契約終了時における財産に対する残余持分を支配すること

これらのうち一方しか満たさない場合は別の検討が必要となるとしている。

（2）公開草案第43号「サービス譲与契約 - 譲与者の会計処理」

国際公会計基準審議会が、コンサルテーション・ペーパー「サービス譲与契約の会計と財務報告」に対する意見を踏まえて2010年2月に公表したのが、公開草案第43号「サービス譲与契約—譲与者の会計処理」である。

ここでは、IFRIC第21号の使用した「社会基盤」という用語が既存のIPSASでの用語と紛らわしいため使わないこととし、「サービス譲与資産」という用語を使用しているが、認識基準を含めそれ以外は同じ考え方を採用している。

これによれば、譲与者はサービス譲与資産を公正価値で測定する。但し、譲与者の既存の資産である場合は、IPSAS第17号に従った通常の有形固定資産の会計処理を行い、再評価するわけではない。一方、同時に資産と同額の負債を認識する。これは、金融負債と履行義務の組み合わせである。譲与者から運営者に対する支払によって補償する場合は金融負債となる。一方、譲与者が運営者にサービス譲与資産の利用者からの料金の回収を行う権利を与え、又は運営者の利用のため他の収益生成資産の利用の権利を与えることによって補償する場合、負債は履行義務を表す。すなわち譲与者がその資産を運営者に提供することを義務付けられるため。譲与者はその後にその履行義務をIPSAS第19号「引当金、偶発負債及び偶発資産」に従って会計処理する。その負債は、通常、サービス譲与契約の期間にわたってサービス譲与資産の利用が運営者に供与される範囲で減額される。設例によると、利用料金制度を採用する場合には、補償総額（各年度の通行料累計）は、道路の建設費、運営費用及び再舗装費用に充当されることが予定されている。

5. 結論

上述のようなサービス譲与契約の会計処理の検討状況からは、通常のリース契約と異なる点が示唆されているように感じられる。

一つは、リース契約が「リスクと経済価値」に焦点を置くのに対して、サービス譲与契約では、「サービス提供能力のリスクと経済価値」に焦点を置いていること。

もう一つは、対象となる資産が、行政財産と呼ばれるように、一定の財産の目的が決まっていることが多いことである。目的は、所定の種類のサービス提供を行うことであり、それを可能にするのが「使用に対する支配」である。これは主として官が担うということである。コンサルテーション・ペーパーのようにリース契約が成立する可能性を否定しない場合は、リース契約の条件が成立すれば、官は借手の立場となることが多いということになる¹²⁾。

どのような場合に資産計上するのかについては議論がある。行政目的で設置した施設を当初の目的通り市民に使用させる契約について、行政の説明責任を果たしうる会計処理を見出すためにさらに検討する必要がある。

【参考文献】

- 「水ビジネスの将来」日本政策投資銀行 日本経済新聞経済教室連載（2010年6月1日～7月5日）
「コンセッション型の指定管理者制度の提案」大阪市（平成21年3月31日）
IFRIC 解釈指針第12号「サービス譲与契約」
Consultation Paper “Accounting and Financial Reporting for Service Concession Arrangements” March 2008
International Public Sector Accounting Standards Board
Exposure Draft No.43 “Service Concession Arrangements: Grantor” February 2010 International Public Sector
Accounting Standards Board
「独立行政法人におけるPFIに係わる会計処理」日本公認会計士協会 公会計委員会研究報告第8号 平成15年
3月
「リース会計に関する公開草案の公表」新日本有限責任監査法人 IFRS outlook 増刊号 2010年7月

12) Para155-156参照。