

サービス・コンセッションの会計

**国際会計基準審議会
解釈指針委員会の作業進捗状況
2004年5月10日**

本日の予定

1. 前回の要約
2. IFRICが当面取上げる範囲
3. インフラ資産はCOの資産か？
 - 3-1 インフラ資産がCOの資産である
 - 3-2 インフラ資産はCOの資産でない
 - 3-3 誰が資産を認識すべきか
 - 3-4 会計の単位
 - 3-5 金融費用

本日の予定

- 3. インフラ資産はCOの資産か？(続)
- 3-6 契約上の義務
- 3-7 COが資産を認識した場合の会計
- 4. 若干のコメント

1. 前回の要約

1. サービス・コンセッション(SC)の定義と形態

サービス・コンセッション契約は、これまでパブリック・セクターが行っていたインフラストラクチャーなど(道路・空港・水道・病院・刑務所など)に関するプロジェクトの建設、運営に、主として、業務に関連のある民間会社と金融機関が組んだコンソシアムなどに委託する契約である。

1. 前回の要約

1.SCの定義と形態(続)

サービス業務委託型(パブリック・セクターの機関(CP)が、私企業など(CO)に委嘱して、(通常、公衆に)サービスを提供する形態)と、インフラ建設・サービス業務委託型(OCがインフラストラクチャーの主要資産を建設、更新、維持、運営する契約をしている形態)がある。いずれの場合も、契約終了時に無償でインフラを使用できる状態でCPに返還する。

1. 前回の要約

1.SCの定義と形態(続)

(注) 日本の場合、道路は機構(事実上「政府」)が所有し、それを民間会社にリースして、運営。ただし、当面、民間会社の株主は政府(地方公共団体を含む)だけであるので、依然として、政府の1機関と考えられる。(完全民営化の計画はある)

* 完全民営化のためには、企業会計による処理が必要であり、収益性も必要

1. 前回の要約

2. サービス・コンセッション契約に伴い、会計上考慮すべき事項
 - 1) 契約に伴い、政府の部門、資産を民間会社であるCOに移管する場合 = 「企業結合」の会計を適用？
 - 2) 契約に伴い、既存の資産を政府からCOに賃貸する場合 = IAS17号「リース」を適用し、オペレーティング・リースないしファイナンス・リースとするのか、適用する条件は何か？ 国庫等補助金の問題？

1. 前回の要約

2. サービス・コンセッション契約に伴い、会計上考慮すべき事項(続)
- 3) COが新規資産を購入または建設する場合、どのように、会計処理するのか？
- 4) COは何の資産を計上するか？
- 5) COの収益・費用認識基準は？
- 6) CPへのインフラ返還に備えた会計は？
- 7) 債務引継ぎに係る会計は？

2. IFRICが当面取上げる範囲

(3月24日25日のIFRIC会議の議事録より)

1. どのような場合に、COはインフラ資産を認識すべきか？
2. COがインフラ資産を認識しない場合、どのような性格の資産を認識すべきか？ 特に、営業許可権 (license) を認識すべきか？
3. 収益・費用 (インフラ建設に係るものを含む) をどのように認識するか？

2. IFRICが当面取上げる範囲

(3月24日25日のIFRIC会議の議事録より)

4. 建設契約に係る「金融費用」(支払利息)をどのように処理するか？ 特に、いつ、どのような条件であれば、金融費用を資産に計上してよいか？(3-5)
5. 契約期間終了時にインフラ資産をCPに返還する義務をどのように会計処理するか？

2 . IFRICでの指針の決め方

- 1 . 議題検討会 (Agenda Committee ; 4人のIFRIC委員、3人の審議会理事、2人のIOSCO代表、1人のEU代表とIFRIC委員長で構成) が、議題として取上げるべきかどうかを検討 (IFRIC全体委員会の要承認)
- 2 . 研究員による検討資料 (Agenda Paper) の作成 (会議の2週間前までに配布することが必要) = フレーム・ワーク、既存の基準と解釈指針、主要国の会計基準などを参照

2 . IFRICでの指針の決め方

3 . 全体会議 (12名の委員、3名の理事、3名のオブザーバー)での討議

1) 会計処理の対象となる事実関係の確認と範囲の設定 (例: SCの範囲:官 民に限定、土地の取得は官が行うなど)

2) 会計処理の概念の検討 (例: COが政府所有の土地に道路を建設し、完成後25年間使用者から料金を徴収する権利と引き換えに、完成時に無償で道路を政府に移転。この際にCOはどのような資産を記録するか?)

2 . IFRICでの指針の決め方

- 3 . 全体会議(12名の委員、3名の理事、3名のオブザーバー)での討議
- 3) 会計処理の概念の方向が定まれば、その部分の指針の草案と例示を作成(研究員)の上、全体会議で検討
- 4) 解釈指針草案の作成と検討(通常2回)。確定のための投票。
- 5) 審議会理事14名中4名以上の反対がなければ、公開草案として発表

2 . IFRICでの指針の決め方

- 3 . 全体会議(12名の委員、3名の理事、3名のオブザーバー)での討議
- 6) 公開草案に対するコメントの検討と公開草案の一部修正。(修正が大きい場合は、再度、公開草案の発表が必要) 投票。
- 7) 審議会の承認。解釈指針の発表。

3.インフラ資産はCOの資産か？

1-0. インフラ資産がCOの資産である(3-7)

1-1. 建設およびサービス契約は存在しない

1-2. IAS16を適用

1-3. CPは資産使用权があるか

1) ある = COからCPへのオペレーティング・リースが存在 (IAS17を適用)

2) ない = リースは存在しない

3.インフラ資産はCOの資産か？

2-0. インフラ資産はCOの資産でない

2-1. 建設およびサービス契約が存在する(3-3)

2-2. 会計の単位

1) 会計の単位を識別(一体の契約か、建設とサービスは個別の契約か)(3-4)

2) 契約上の義務を識別し、関連する会計基準を適用(3-6)

3) 受取対価を識別し、関連する会計基準を適用(6月以降に検討)

3.インフラ資産はCOの資産か？

2-0. インフラ資産はCOの資産でない(続)

2-3. COには資産使用权があるか

- 1) ある = CPからCOへのオペレーティング・リースが存在 (IAS17を適用)
- 2) ない = リースは存在しない

3-3 誰が資産を認識すべきか

1. インフラ資産の所有に伴うほぼすべてのリスクを負い、かつ、ほぼすべてのリワードを享受するものは、対象となる資産を自己の資産として認識する。その他のものは資産を認識してはならない
2. 契約にリースが含まれるかどうかは、法形式よりも経済的実態により判断する

3-3 誰が資産を認識すべきか

3. 資産の売却、買戻しの際には、極特定の場合を除き、売却を認識してはならない
 - 1) CPがCOにインフラ資産を契約期間の初めに移転し、契約期間の終わりに、無償または予め定めた価額(市場価額ではない)で返還する場合、CPはリスクとリワードを保持しているため、CPはインフラ資産の売却を認識してはならない
 - 2) セール・リースバック、その他の「関連付けのある取引」の場合も同様である

3-3 誰が資産を認識すべきか

4. COがCPの土地にインフラ資産を建設し、契約期間終了時には無償で(名目価値の支払いを含む)CPに引き渡す場合には、COはCPに建設請負契約を履行したのであり、COの資産を建設したのではない
 - (I) COがCPのために土地を調達しても、無償引渡しが義務付けられている限り、会計処理は変わらない

3-3 誰が資産を認識すべきか

(注意点)

現行のIASでは、リース契約は、ファイナンス・リースとオペレーティング・リースに分けて会計処理されるが、将来、「リース会計の会計基準」が改正されるならば、会計処理は、現在のファイナンス・リースの会計処理に近い処理に一本化される方向にある

3-4 会計の単位

1. インフラ建設・サービス業務委託型のサービス・コンセッション契約の場合、たとえ契約上インフラ建設契約部分とサービス業務部分が区別されていないなくとも、COの会計処理上、2つは区別されるべきである

* 区分するガイドラインは今後作成

- * * インフラ建設完了時にCPが代価を支払わない場合の会計は6月以降に検討(多分、営業許可権という無形資産を計上?)

3-5 金融費用

1. **建設期間のプロジェクトに直接関連する金融費用は資産計上 (IASは土地の取得については考えていない模様)**

(注) COが土地を取得し、道路などを建設する場合の処理も考えるべきとの提案に、サービス・コンセッションでは、土地は政府などが取得するのが普通とのコメント。従って、補償費も政府側で処理 (公会計における支出処理または繰延処理?)

3-5 金融費用

2. 収益稼得に入れば、金融費用の資産計上はできない。ただし、金融費用の回収が保障されている場合には、別途の方法を考える余地があるか(未収金、無形資産として考える余地はあるか?)

(参考)米SFAS 71 (Accounting for the Effects of Certain Types of Regulation) などが参考となる

3-6 契約上の義務

1. COが資産を認識しない場合に、インフラ建設・サービス業務委託契約上の義務をどのように会計処理するかを考える必要がある
2. この契約上の義務の例示
 - 1) 新規のインフラ資産の建設
 - 2) インフラ資産(新規および既存)の維持
 - 3) インフラ資産の改修
 - 4) 業務サービス(限定されたものから全面サービスまで)

3-6 契約上の義務

3. 次のような例示の報酬を得て、このような契約上の義務を負うこととなる：

- 1) 現金を得る権利(売掛債権)
- 2) オペレーティング・リース上の権利
- 3) 第三者から収益を回収する権利(無形資産のなるものと思われる)

ただし、COの計上する資産の性格については、後日、検討、決定する予定

3-6 契約上の義務

- 4.このような契約上の義務と関連する権利の認識、測定基準はIAS 11、18、37に定められている
5. これに関するガイドラインを定める際に検討すべき事項の例示:
 - 1) 認識のタイミング
 - 2) いずれの義務を認識すべきか

3-7 COが資産を認識した場合の会計

1. COが対象インフラ資産を自己の資産と認識した場合の考慮すべき事項(直接費用、間接費用の配賦以外に):
 - 1) 金融費用
 - 2) その他のコストを回収する権利
 - 3) CPが拠出した資産
 - 4) 業務請負契約の形式による拠出
 - 5) 返還義務 6)改修義務
 - 7) その他の契約上の義務一般

3-7 COが資産を認識した場合の会計

2. COが資産を認識した場合、しない場合ともに、建設工事などの中止に伴う費用・損失の問題も提起 = 大半のSCでは政府などが関連土地を取得後にCOに建設を依頼するので、余程の例外的場合でない限り建設は中止とならないことから、この問題は取上げない見通し

4. 若干のコメント

1. 日本の場合、業務がいくつかの組織にまたがることを考慮して、個別財務諸表に加えて、すべての組織を包括する結合財務諸表 (Combined Statements) = 連結財務諸表と類似した財務諸表 = と、主要勘定の内訳 (例えば、資産計上した補償費、金利、それらの年度償却額、累積償却額などを含む)、路線別損益などの開示が必要？