
プロジェクト	公共施設等運営権に係る会計上の取扱い
項目	第 336 回企業会計基準委員会で示した文案のイメージからの主な変更点

I. 本資料の目的

1. 本資料は、第 336 回企業会計基準委員会（2016 年 5 月 11 日開催）でお示した「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）」のイメージからの主な変更点である「公共施設等運営権に関する減損のグルーピング」に関して、これまでに実務対応専門委員会（以下「専門委員会」という。）や企業会計基準委員会で聞かれた主な意見とそれを踏まえた分析を説明することを目的としている。

II. 公共施設等運営権に関する減損のグルーピング

第 85 回専門委員会及び第 336 回企業会計基準委員会で示した文案のイメージ

2. 第 85 回専門委員会及び第 336 回企業会計基準委員会では、文案のイメージとして、次の内容を示して議論を行った。

公共施設等運営権の減損損失を認識するかどうかの判定及び減損損失の測定における資産又は資産のグルーピングにあたっては、原則として、公共施設等運営権を、他の資産又は資産グループのキャッシュ・フローからおおむね独立したキャッシュ・フローを生み出す最小の単位として取り扱う。

文案の提案の背景（第 83 回専門委員会及び第 335 回企業会計基準委員会で示した論点の整理）

3. 公共施設等運営事業は、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おり、これらが一体となって 1 つの事業を構成しているケースがあり、この場合には、公共施設等運営事業全体を、他の資産又は資産グループのキャッシュ・フローから概ね独立したキャッシュ・フローとみなすことができる。
4. 一方、公共施設等運営事業によっては、運営権の設定に含まれる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いるかどうか不明瞭ではないケースもあり得るものと考えられるが、公共施設等運営権が PFI 法上のみなし物権とされている点（PFI 法第 24 条）や、運営権対価が公共施設等運営事業全体で発生するキャッシュ・フローに基づいて算出することが想定されている点等を踏まえると、そのようなケ

ースであっても、公共施設等運営事業全体を他の資産又は資産グループのキャッシュ・フローから概ね独立したキャッシュ・フローとみなしても PFI 法の趣旨に反しないものと考えられる。

5. これらを踏まえ、第 2 項に記載のとおり、資産のグルーピングにあたっては、原則として、公共施設等運営権を、他の資産又は資産グループのキャッシュ・フローから概ね独立したキャッシュ・フローを生み出す最小の単位として取り扱うことを提案した。

第 85 回専門委員会及び第 336 回企業会計基準委員会で聞かれた主な意見

6. 第 2 項の文案のイメージについて、第 85 回専門委員会及び第 336 回企業会計基準委員会で聞かれた主な意見は、次のとおりである。

第 85 回実務対応専門委員会で聞かれた主な意見

- 公共施設等運営権は PFI 法上の権利であり、公共施設等運営権を法律上一体としてしか売却できないのであれば、減損のグルーピングの単位も一体として捉えるしかないのではないか。
- どのようなケースが想定されるかを把握しなければ、あるべき減損のグルーピングの単位を最終的には判断できないのではないか。

第 335 回企業会計基準委員会で聞かれた主な意見

- 減損のグルーピングの単位を、公共施設等運営権よりも細かい単位に分割する事案があり得るのか疑問がある。仮に分割した場合、分割された部分がマイナスの価値になっていることも考えられ、そのようなケースではプラスの価値の部分と組み合わせた全体で公共施設等運営権が成立しているのではないか。このため、減損のグルーピングは公共施設等運営権を一括した単位で捉えるべきであり、「原則として」という記載が必要かどうか再考すべきではないか。
- 減損会計を適用するにあたり、公共施設等運営権を細かく分割した単位で捉える方がより保守的な会計処理になると考えられるが、減損を回避するために一括した単位で捉える方法が選択されることも考えられる。このため、減損のグルーピングの単位については引き続き議論が必要である。

これまでに聞かれた意見を踏まえた分析

7. 「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。)及び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」(以下「減損適

用指針」という。)では、資産のグルーピングは、他の資産又は資産グループのキャッシュ・フローから概ね独立したキャッシュ・フローを生み出す最小の単位で行うこととされており、管理会計上の区分や投資の意思決定(資産の処分や事業の廃止に関する意思決定を含む。)を行う際の単位等を考慮してグルーピングの方法を定めるものとされている。また、実務的に、例えば、継続的な収支の把握や他の単位から生ずるキャッシュ・イン・フローと相互補完的であるか否かを考慮することとされている。(減損会計基準 二 6. (1)及び減損適用指針第 7 項)。これらは、公共施設等運営事業に複数の公共施設等が含まれる場合の検討においても同様であると考えられる。

8. ここで、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(PFI 法第 26 条第 1 項)、公共施設等運営権の譲渡時には、一括して譲渡することが要求されている。また、個々の公共施設等を廃止する場合には、管理者等の承認が必要となる。したがって、資産の処分や事業の廃止を個々の公共施設等ごとには行えないため、投資の意思決定を公共施設等運営権の単位で行うことも想定される。一方で、投資の意思決定を行う際には、個々の公共施設等ごとに採算を踏まえ行われることも想定される。
9. よって、投資の意思決定の観点からは、減損会計基準及び減損適用指針に従って、グルーピングの単位を、公共施設等運営権の単位で行うことも、個々の公共施設等ごとに行うこともあり得ると考えられる。また、継続的な収支の把握や他の公共施設等から生じるキャッシュ・イン・フローと相互補完的であるか否かについても、ケース・バイ・ケースであると考えられる。
10. 以上を踏まえると、減損損失を認識するかどうかの判定及び減損損失の測定において行われる資産のグルーピングについては、減損会計基準二 6. (1)及び減損適用指針第 7 項に従って、対象とする公共施設等運営権ごとに適切に判断することとされると考えられるがどうか。

上記の分析を踏まえた文案のイメージ(修正案)

11. 第 7 項から第 10 項に記載した分析を踏まえた文案のイメージ(修正案)は、次のとおりである。

10. 公共施設等運営権の減損損失を認識するかどうかの判定及び減損損失の測定において行われる資産のグルーピングにあたっては、「固定資産の減損に係る会計基準」二 6. (1)及び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」第 7 項に従って行う。

ディスカッション・ポイント

- ・ 文案のイメージ（修正案）について、ご意見を伺いたい。

以 上