

平成 29 年 2 月 22 日

企業会計基準委員会 御中

PwC あらた有限責任監査法人 品質管理本部
アカウントティング・サポート部

実務対応報告公開草案第 48 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 (案)」に対するコメント

拝啓 時下ますますご清祥のこととお慶び申し上げます。

さて、貴委員会から平成 28 年 12 月 22 日付で公表されました実務対応報告公開草案第 48 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 (案)」(以下「本公開草案」という。)について、コメントを表明する機会をいただきお礼申し上げます。

私どもの意見を、下記のとおり提出いたしますので、今後の審議においてご検討いただきたく、お願い申し上げます。

敬具

記

私どもは、平成 23 年改正後の PFI 法に基づく公共施設等運営権の設定が進んでいる現状において、関連する会計処理を明らかにすることは有益であると考えられるため、本公開草案を公表し、その会計処理に関する実務上の取扱いを示すことに賛成する。

ただし、プロフィットシェアリング条項や更新投資などに関する具体的な会計処理の提案の背景や理由について、会計上の観点から必ずしも十分に説明がなされていないようにも見えるため、より明確かつ十分な説明を行うことが適当である。また、本公開草案の審議の過程で参考とされた公共施設等運営権に関する実際の事例の数は限定的であると理解しており、今後、想定されていない多様な事例が生じた場合には、実務上の取扱いの見直しの検討を速やかに行うことが必要と考える。

なお、本公開草案に付された個別の質問項目に対する私どもの意見については、以下に記載する。

質問 1

公共施設等運営権の取得時の会計処理、減価償却の方法及び耐用年数、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、並びに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の会計処理に関する提案に同意しますか。同意しない場合は、その理由をご記載ください。

【意見】

プロフィットシェアリング条項の取扱いについて、運営権対価が固定額でない場合の取扱いと異なる処理を定める場合、その相違の理由をより明確にすべきと考える。

プロフィットシェアリング条項に基づく支払い（第 11 項）も、運営権対価が固定額でない場合における支払い（第 3 項、第 30 項）も、将来の業績等の指標に連動して支払われる支出という点で、経済的な実質に相違はないように見える。前者は各期の費用として処理し、後者は運営権の取得時に無形固定資産として計上するという取扱いの相違について、公開草案では、前者は PFI 法上のもの、後者は PFI 法とは別の実施契約に基づくもの、という点を理由に挙げているが（第 46 項）、そのような違いがなぜ会計上の取扱いの相違をもたらすかが必ずしも明らかではなく、会計上の観点からより十分な説明を行うことが適当である。

なお、上記の取扱いの相違により、異なる費用の認識パターンがもたらされることになるが、いずれの取扱いについても、場合によっては、関連して運営権者が得る収益の認識時期と大きく異なる時期に費用が認識される結果となることも想定される。

また、プロフィットシェアリング条項において、運営権者が管理者等に支払う部分について、管理者等へ支払う金銭の性質によっては収益を総額処理すべきか純額処理すべきか判断にまよう事例が生じる可能性が考えられる。

したがって、今後、新たな事例が生じて本取扱いを見直す際には、貴委員会において検討されている収益認識基準の考え方との整合性も考慮に入れた検討を行うことが望まれる。

質問 2

更新投資に係る資産及び負債の計上、並びに更新投資に係る資産の減価償却の方法及び耐用年数に関する提案に同意しますか。同意しない場合は、その理由をご記載ください。

【意見】

以下の明確化を条件に、同意する。

- ① 12 項(1)に基づき運営権の取得時に計上する更新投資に係る資産の会計的性質

12 項(1)に基づく更新投資に係る資産は、更新投資のうち資本的支出に該当する部分に係る支払義務の見合いとして計上するものとされている。ただし、関連する公共施設等運営権とは PFI 法上の位置付けが異なり、貸借対照表上でも運営権とは区分して表示することとされ（第 55 項）、資産除去債務の見合いとして計上される除去費用のような有形固定資産の付随費用と類似の性質のものといった整理はなされていないように見える。このため、12 項(1)に基づき取得時に計上した更新投資に係る資産の位置付け、会計的性質が明らかではない。

更新投資により維持管理が行われる公共施設等を将来において使用する権利と考えれば、公共施設等運営権自体と権利の性質や裏付けとなる資産は基本的に同様の資産と考えられる一方、公開草案の結論の背景では、費用配分の観点から計上される経過勘定（前払費用）と類似の資産であることを示唆する説明も見られる（第 52 項）。実務対応報告の最終化に当たっては、更新投資に係る資産が何を意味する資産なのか、権利を取得しているとすれば、それは公共施設等運営権の実質と異なるのかどうかなどを明確化することが適当である。

② 減価償却方法に関連する用語の内容

更新投資に係る資産の減価償却方法に関して、第 15 項(2)では「更新投資の経済的耐用年数（当該更新投資の物理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）」とされているが、物理的耐用年数や経済的耐用年数といった用語の定義が十分になされておらず、両者の違いや実際にどのような年数を指しているのかが明確ではないため、用語の内容を明確化すべきと考える。

質問 3

表示及び注記事項に関する提案に同意しますか。同意しない場合は、その理由をご記載ください。

【意見】

資産及び負債の表示について

公共施設等運営権に係る資産及び負債と更新投資に係る資産及び負債の表示について、前述のとおり、更新投資に係る資産の会計的な性質を明らかにしたうえで、関連する公共施設等運営権と同様の性質のものとされた場合には、財務諸表本表において、公共施設運営権（及び関連する負債）との区分表示を強制する必要はないと考える。

更新投資に係る資産及び負債の金額が重要なものとなりやすいということであれば、一括して表示した上で注記によって内訳の開示を求めることで十分であると考えます。

見積りの変更に関する注記について

合理的に見積もられた運営権対価や更新投資について、重要な見積もりの変更が生じた場合には、変更による差額を資産及び負債の額に加減するとされている（第6項、第14項）が、具体的にどのような見積もりの変更があったかについて注記を求めるべきと考える。

質問4

その他、本公開草案に関して、ご意見がありましたら、ご記載ください。

【意見】

キャッシュ・フロー計算書上の表示について

本公開草案において、運営権の取得や更新投資時の支出に関するキャッシュ・フロー計算書上の表示区分については特に明確に定められていない。特に運営権対価や更新投資に係る負債を計上した場合の取り扱いについて、たとえば更新投資の支出を行い、更新投資に係る負債を取崩した場合、財務活動に関するキャッシュ・フローであるのか投資活動に関するキャッシュ・フローであるのかなど、明確にしておく必要があると考える。

プロフィットシェアリング条項に基づく費用の認識時期

第11項では、プロフィットシェアリング条項について下記のように規定している。このうち下線部の記載について、算定対象期間の費用として発生主義に基づく処理がなされるものと理解しているが、必ずしも明らかではないため、たとえば「算定対象期間の費用として処理する」とするなど、記載を見直してはどうか。

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時に運営権者から管理者等に一定の金銭を支払う条項（以下「プロフィットシェアリング条項」という。）が設けられる場合、当該条項に基づき各期に算定された支出額を、当該期に費用として処理する。

延長オプションが行使された場合の取扱いの明確化

第9項では、実施契約において延長オプションが定められている場合、行使する意思が明らかな場合を除き、延長可能な期間は耐用年数に含めないとされているが、延長オプションが行使された場合の取扱いは明らかになっていない。延長オプションが行使された場合には、その時点で運営権の残存耐用年数の見直しを行い、残存価額を延長後の残存耐用年数で償却するという理解でよいかどうか、取扱いを明らかにすべきと考える。

以 上