

---

プロジェクト	IFRS 適用課題対応
項目	IFRIC 第 12 号「サービス委譲契約」－サービス委譲契約における 営業者から委譲者への支払

---

## I. 本資料の目的

1. 本資料は、2016 年 1 月開催の IFRS 解釈指針委員会（以下「IFRS-IC」という。）において議論された IFRIC 第 12 号「サービス委譲契約」（以下「IFRIC 第 12 号」という。）の明確化の要請を踏まえた「アジェンダ決定（案）」の内容及び当委員会の対応について、2016 年 2 月 29 日に開催された IFRS 適用課題対応専門委員会においていただいたコメントを踏まえて作成したものである。なお、本資料について、本日の委員会においてご審議いただくことは予定していない。

## II. 背景

### 要望の概要

2. IFRS-IC は、2011 年に、IFRIC 第 12 号の範囲に含まれるサービス委譲契約において、営業者（operator）から委譲者（grantor）に対して契約上の支払が要求される場合、当該支払をどのように会計処理すべきかについて明確化を求める要望を受けた。
3. 要望提出者は、①サービス委譲契約の開始時に当該支払を資産及び負債の測定に含めるべきであるのはどのような場合であるか、及び、②サービス委譲契約の期間にわたって当該支払を発生時に費用処理すべきであるのはどのような場合であるか、を明確にすることを要望していた。
4. このうち、営業者から委譲者への支払が変動する場合の取扱いは、有形固定資産又は無形資産の購入に係る変動支払の論点と関連することから、IFRS-IC は、この論点についても併せて検討してきた。

### 関連する規定

5. IFRIC 第 12 号では、営業者は、サービス委譲契約において、金融資産を対価として受け取る場合と無形資産を対価として受け取る場合があるとされている。

#### IFRIC 第 12 号第 15 項

営業者が建設又は改修サービスを提供する場合、営業者が受け取ったか又は受け取る対価は、IFRS 第 15 号に従って認識しなければならない。対価は、次に対する権利となることがある。

- (a) 金融資産
- (b) 無形資産

IFRIC 第 12 号第 16 項

営業者は、建設サービスと引換えに、委譲者から又は委譲者の指図で現金又は別の金融資産を受け取る無条件の契約上の権利を有する範囲で、金融資産を認識しなければならない。…

IFRIC 第 12 号第 17 項

営業者は、公共サービスの利用者に課金する権利（ライセンス）を得る範囲で、無形資産を認識しなければならない。…

IFRIC 第 12 号第 27 項

営業者が、建設サービスについて、その対価の一部を金融資産で、一部を無形資産で支払を受ける場合には、営業者の対価のそれぞれの構成要素を、個別に会計処理しなければならない。両方の構成要素からの受け取ったか又は受け取る対価は、IFRS 第 15 号に従って当初認識しなければならない。

6. 変動支払が金融負債に該当するかどうかについては、IAS 第 32 号「金融商品：表示」（以下「IAS 第 32 号」という。）第 19 項及び第 25 項に関連する定めがある。

IAS 第 32 号第 19 項

契約上の義務を決済するために現金又はその他の金融資産を引き渡すことを回避できる無条件の権利を企業が有していない場合には、第 16A 項及び第 16B 項又は第 16C 項及び第 16D 項に従って資本性金融商品に分類されるものを除き、当該義務は金融負債の定義に該当する。

IAS 第 32 号第 25 項

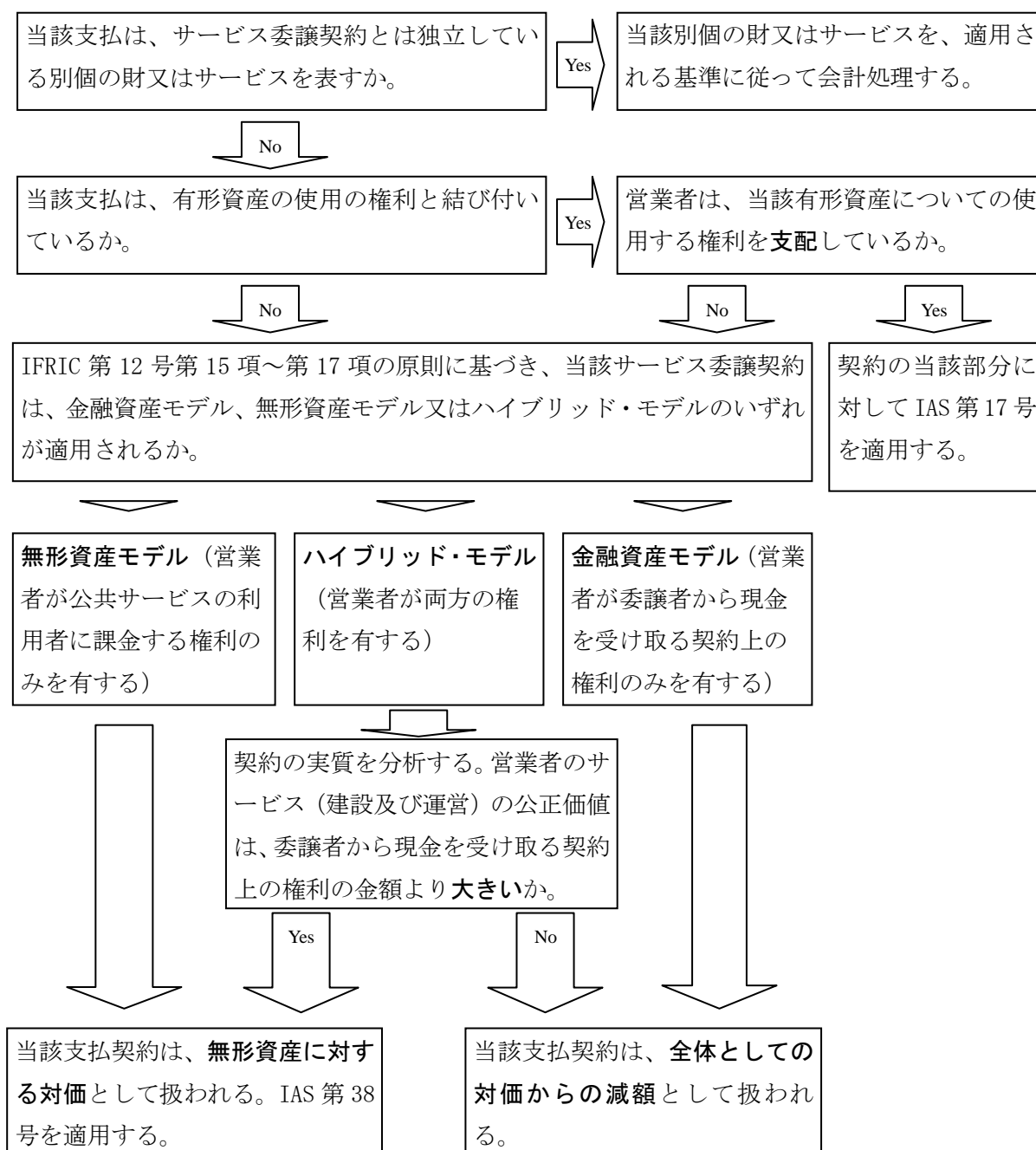
金融商品は、不確実な将来の事象の発生又は不発生の場合（又は、不確実な状況の結果）、当該金融商品の発行者と保有者の双方の制御可能な範囲を超えて、例えば、株価指数、消費者物価指数、金利又は税法規定、あるいは発行者の将来収益、純利益又は負債資本比率によって、企業に現金その他の金融資産の引渡し（又は、当該金融商品が金融負債となるような方法で決済すること）を要求することがある。このような金融商品の発行者は、現金その他の金融資産の引渡し（又は、金融負債となるような方法での決済）を回避する無条件の権利を有していない。

## 2011 年から 2012 年に開催された IFRS-IC 会議

7. IFRS-IC 会議では、2011 年 11 月から 2012 年 5 月にわたって本論点の検討が行われ、図 1 の取扱いとなるように IFRIC 第 12 号を修正することが適切であると暫定的に決定

された。ただし、営業者が委譲者に行う支払が変動する場合について合意が得られない点があり、有形固定資産又は無形資産の購入に係る変動支払の論点の検討と併せ、リース・プロジェクトにおける変動支払についての結論を待つこととされていた。

図1 2012年3月及び5月開催のIFRS-IC会議における暫定的な決定の要約<sup>1</sup>



8. IFRS-IC 会議の暫定的な決定（図1）の主な理由は次のとおりとされている<sup>2</sup>。

(1) サービス委譲契約には複数の要素が含まれている可能性があり、独立して会計処

<sup>1</sup> 2015年11月開催のIFRS-IC会議のアジェンダ・ペーパー2C付録A

<sup>2</sup> 2015年11月開催のIFRS-IC会議のアジェンダ・ペーパー2C付録A、2012年5月開催のIFRS-IC会議のアジェンダ・ペーパー3B、2012年3月開催のIFRS-IC会議のアジェンダ・ペーパー3

理すべき要素があるかどうかを判断する必要がある。サービス委譲契約において、運営者が、サービス委譲契約と独立している別個の財又はサービスを取得する場合、当該別個の財又はサービスは、適用される基準に従って会計処理する必要がある。

- (2) サービス委譲契約における営業者から委譲者への支払が有形資産を使用する権利と結び付いている場合、営業者が当該有形資産を使用する権利を支配しているかどうかを判断する必要がある。営業者が当該権利を支配している場合、その要素はリース契約として会計処理する必要がある<sup>3</sup>。
- (3) サービス委譲契約における営業者から委譲者への支払が独立して会計処理すべき別個の要素に紐付けられない場合、当該支払を当該サービス委譲契約に含まれる他の要素と併せて分析する必要がある。したがって、当該支払の会計処理はサービス委譲契約の種類によって影響を受ける。
- (4) 営業者がサービスの対価として、委譲者から現金を受け取る契約上の権利のみを受け取る場合（IFRIC 第 12 号第 16 項の金融資産モデル）、委譲者は収益契約における顧客に該当することから、営業者から委譲者への支払を「顧客に支払われる対価」（顧客からの対価の減額）として会計処理することが適切である<sup>4</sup>。
- (5) 営業者がサービスの対価として、公共サービスの利用者に課金する権利のみを受け取る場合（IFRIC 第 12 号第 17 項の無形資産モデル）、営業者から委譲者への支払はサービスと無形資産を交換する取引の一部であり、無形資産の価値がサービスの価値を上回る差額を補てんすることが意図されていると考えられ、当該支払を無形資産に対する対価として会計処理することが適切である。
- (6) 金融資産モデルと無形資産モデルの中間的な形態としては、営業者がサービスの対価として公共サービスの利用者に課金する権利を受け取るとともに、委譲者が営業者に対して一定金額の収入を保証する契約が主に想定されていた。この場合、委譲者によって保証された金額が営業者のサービスの価値よりも大きいか否かによって、次のように考えられる。
  - 保証された金額が営業者のサービスの価値より大きくない場合には、営業者のサービス（保証された金額を超える部分）と営業者から委譲者への支払の

<sup>3</sup> IFRIC 第 12 号の範囲に含まれるサービス委譲契約（IFRIC 第 12 号第 5 項の要件を満たすもの）においては、営業者は社会基盤を使用する権利を支配しておらず、営業者の権利はリースの借手の権利とは異なる（IFRIC 第 12 号 BC28 項）。したがって、ここで営業者から委譲者への支払と結び付いている可能性がある有形資産としては、例えば、IFRIC 第 12 号 AG7 項(a)に記載されている分離可能な社会基盤、AG7 項(b)に記載されている規制対象外の付帯サービスを提供する施設、又は、社会基盤とは独立した有形資産が考えられる。

<sup>4</sup> IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」では第 70 項から第 72 項において「顧客に支払われる対価」に関する定めが設けられている。

2つが、無形資産の対価として営業者から委譲者に移転されていると考えられる。

- 保証された金額が営業者のサービスの価値より大きい場合には、委譲者から営業者に対する貸付が行われていると考えられ、営業者から委譲者への支払は貸付金の返済に該当すると考えられる。
9. 仮にサービス委譲契約が無形資産モデルに該当し、かつ、無形資産の対価の一部を構成する支払が変動する場合、無形資産の購入に係る変動支払の論点についての結論の影響を受ける。このため、有形固定資産又は無形資産の購入に係る変動支払の論点についてリース・プロジェクトにおける変動支払についての結論を待つこととされたことと同様に、本論点も当該結論を待つこととされた。

### 2015年9月開催のIFRS-IC会議

10. IASB スタッフは、リース・プロジェクトの審議が実質的に完了したこと<sup>5</sup>を踏まえて、2015年9月開催のIFRS-IC会議において本プロジェクトを再開することを提案した。IASB スタッフの提案は、有形固定資産又は無形資産の購入に係る変動支払の論点についてはリース契約における変動支払の会計処理についての原則を基礎とし、サービス委譲契約における営業者から委譲者への支払の論点については本資料第7項に記載した過去のIFRS-IC会議の結論を維持するものであった<sup>6</sup>。
11. 議論の結果、IFRS-ICはスタッフに対し、有形固定資産又は無形資産の購入に係る変動支払の論点についてはリース契約における変動支払の会計処理についての原則を適用する理論的基礎が十分なものであるかを分析すること、サービス委譲契約が一般の無形資産の購入と異なる性質を有するかどうかを分析すること、の2点を依頼した。

### 2015年11月開催のIFRS-IC会議

12. 2015年11月開催のIFRS-IC会議において、IASB スタッフは、有形固定資産又は無形資産の購入に係る変動支払の取扱いについては企業結合における条件付対価についての原則を基礎とするとともに、サービス委譲契約における営業者から委譲者への支払については次の提案を行った。
- 仮にIFRS-ICが有形固定資産又は無形資産の購入に係る変動支払の論点について解決することができない場合、IFRIC第12号の範囲内で次の会計処理とすることも可能である。

① 指数又は率に応じて決まる変動支払は、サービス委譲契約の最初の日におけ

<sup>5</sup> IFRS第16号「リース」は2016年1月に公表された。

<sup>6</sup> IASB スタッフは、有形固定資産又は無形資産の購入に係る変動支払の論点については、リース・プロジェクトにおける結論に基づく提案を行った。

る負債の当初認識時の取得原価に含める。また、当初認識後の調整は、資産の取得原価の調整とする。

② 他の変動支払は、当初測定に含めない。

(理由) サービス委譲契約から生じる無形資産が他の無形資産と異なっているわけではないことから、本来、有形固定資産及び無形資産の購入に係る変動支払の論点を解決し、その結論をサービス委譲契約に適用することが適切である。しかし、それが不可能であるならば、サービス委譲契約とリース契約に類似性があることから、リース契約における変動支払の会計処理についての原則を基礎とすることを検討することも可能である。

13. 議論の結果、有形固定資産又は無形資産の購入に係る変動支払の取扱いについて、現行の IFRS の範囲内で IFRS-IC が対処するには範囲が広すぎるため、アジェンダとして取り上げない旨の「アジェンダ決定 (案)」が公表された。
14. また、IFRS-IC 会議では、サービス委譲契約における営業者から委譲者への支払の論点に関する IASB スタッフの提案について IFRS-IC メンバーの見解が分かれた(有形固定資産又は無形資産の購入に係る変動支払の論点を解決せずにサービス委譲契約における営業者から委譲者への支払の論点に対処することはできないとする意見と、サービス委譲契約はユニークな契約であるとともに、リースとの類似点があることから、リース契約における変動支払の会計処理についての原則を基礎としてガイダンスを示すことが可能とする意見があった。) このため、議論の結果、この論点もまた IFRS-IC が対処するには範囲が広すぎるとの「アジェンダ決定 (案)」を作成するように IASB スタッフに指示した。

### 当委員会又は当委員会事務局によるこれまでの対応

15. 本資料第 10 項に記載したプロジェクトの再開に向けて IASB スタッフが行った照会に対し、当委員会事務局は次のような回答をしている。
- 現時点では、本論点で論じられているサービス委譲契約はわが国で一般的ではないが、契約及び関連法令に基づき公共サービスの社会基盤の運営権を企業(運営権者)に委譲しつつ、社会基盤の所有権を公共主体に残す契約の活用を促進しようという動きがある。当該契約においては、運営者は運営権と交換に、契約の定めに基づく対価を委譲者に支払うこととされている。
16. 本資料第 13 項に記載した有形固定資産又は無形資産の購入に係る変動支払の論点に係る「アジェンダ決定 (案)」に対し、当委員会は次のコメント・レターを送付している。

- 本論点を IFRS-IC のアジェンダに追加しないとする点は支持する。しかし、IASB が明確さと首尾一貫性の欠如に対処しないまま放置することは少なくとも望ましくないことから、概念フレームワークの見直しに係るプロジェクトで得られた成果を基礎として、有形固定資産又は無形資産の購入に係る変動支払の論点について IASB が中長期的に取り組むべきである。

### III. 2016 年 1 月開催の IFRS-IC 会議における議論

#### IASB スタッフによる提案

17. IASB スタッフは、2015 年 11 月開催の IFRS-IC 会議における指示に沿って、サービス委譲契約における営業者から委譲者への支払の論点もまた IFRS-IC が対処するには範囲が広すぎるとの「アジェンダ決定(案)」を示した(別紙 1 に仮訳を記載している)。

#### IFRS-IC 会議で示された主な意見

18. 本件について、IFRS-IC のメンバーから、スタッフの提案を支持するコメント以外に、次のコメントが示された。

#### サービス委譲契約については資産購入に係る変動支払の論点と独立にガイダンスを示すことが可能との意見

- (1) サービス委譲契約では、運営者は社会基盤を使用して公共サービスの運営を義務付けられている。これに対し、一般の資産購入取引では、購入者は資産を使用しないこともできる。サービス委譲契約はこの点でユニークであるから、有形固定資産又は無形資産の購入に係る変動支払の論点を解決せずにサービス委譲契約における営業者から委譲者への支払の論点に対処することは可能である。  
(このコメントに対して、別のメンバーから、必ずしも全員が賛成しているわけではないとのコメントもあった。)

- (2) サービス委譲契約に係る変動支払の契機となる事象について、営業者が支配できるのかどうかを十分に議論していないにも関わらず、サービス委譲契約に係る変動支払について負債を認識することも認識しないこともできるとの誤解を招くことを懸念する。

#### 2012 年 3 月及び 5 月の IFRS-IC 会議における暫定的な決定の要約に関する表現について

- (3) 有形資産を使用する権利への言及(別紙 1(b)参照)があるが、社会基盤から独立した有形資産を使用する権利と明記すべきである。IFRIC 第 12 号では、サービス委譲契約における社会基盤を使用する権利が営業者に移転していないとされている。
- (4) 公共サービスの利用者に課金する権利のみを有する場合は無形資産モデルに該当



する旨の記載（別紙1(c)(ii)参照）があるが、利用者から回収した金額をそのまま委譲者にパススルーするケースもあるのではないかと懸念がある。

- (5) 「別個の」という用語が用いられているが、IFRS 第15号における「別個の」と意味が異なるから、異なる用語とすべきである。
- (6) サービス委譲契約が金融資産モデルである場合と無形資産モデルである場合について、結論のみが記載されており理由の記載がない（別紙1(c)(i)と(ii)参照）。
- (7) サービス委譲契約が金融資産モデルと無形資産モデルの双方の性質を有する場合について、委譲者から現金を受け取る契約上の権利の金額と営業者のサービスの公正価値とを比較すると記載されている（別紙1(c)(iii)参照）が、運用できないのではないかと懸念があり、また、比較した後どのように会計処理すべきかについての記載がない。

### **IFRS-IC 会議での議論の結果**

19. 議論の結果、次の内容の「アジェンダ決定（案）」が公表された（別紙2に仮訳を記載している。）。なお、この「アジェンダ決定（案）」に対しては、2016年3月25日までコメントを提出することができ、2016年5月のIFRS-IC会議で再検討される予定である。

- (1) 営業者が契約上の支払に関して本人として行動しているケースにおいて、営業者から委譲者への支払と交換に、サービス委譲契約とは独立の財又はサービスに対する権利が与えられる場合には、当該独立の財又はサービスを適用される基準に従って会計処理する。また、社会基盤と独立の有形資産の使用権と結び付いている場合には、営業者は、当該契約がリースを含んでいるのかどうかを評価する。
- (2) 営業者が契約上の支払に関して本人として行動しているケースにおいて、独立の財又はサービスに対する権利又はリースの定義を満たす独立の使用権が営業者に与えられない場合には、サービス委譲契約の契約条件により会計処理を決定する。
  - ① 営業者が委譲者から現金を受け取る契約上の権利のみを有することとなる場合（金融資産モデル）、契約上の支払は、IFRS 第15号第70項から第72項における顧客に支払われる対価に関するガイダンスに従って会計処理する。
  - ② 営業者が公共サービスの利用者に課金する権利のみを有することとなる場合（無形資産モデル）、契約上の支払は、無形資産に対する追加的な対価として会計処理する。
  - ③ 営業者が、公共サービスの利用者に課金する権利と、委譲者から現金を受け

取る契約上の権利の両方を有する場合、①と②のいずれかを決定するために契約上の支払の実質を考慮する。

- (3) 無形資産モデルが適用され、営業者から委譲者への支払が変動する場合、資産購入に係る変動支払の会計処理のより広範な論点と関連する。当該広範な論点について、IFRS-ICは自らが扱うには範囲が広すぎると結論を下した。
  - (4) IFRS-ICの一部のメンバーは、サービス委譲契約がユニークである（営業者は通常、サービスを提供するという持続的な契約上の義務を有している）ことから、(3)のより広範な論点を扱う必要なしに解決策を開発できると考えた。
  - (5) しかし、全体として、変動支払を含んでいるサービス委譲契約を扱うことも、IFRS-ICが扱うには範囲が広すぎることから、アジェンダに追加しない。
20. なお、IFRS-ICより公表されている「アジェンダ決定（案）」は、スタッフからの提案と比較して、主に次の点について変更されているが、全体として大きな変更はされていない。
- (1) 運営者が委譲者の代理として行動しているケースへの言及を追加する。
  - (2) 「別個の」の用語に代えて「独立した」の用語を用いる。
  - (3) リース基準を適用すべきかどうかを評価すべき使用権は、社会基盤と独立した有形資産であることを明示する。
  - (4) 金融資産モデル及び無形資産モデルの取扱いについて理由を記載する。
  - (5) ハイブリッド・モデルについて、委譲者から受け取る金融資産の金額と運営者が提供するサービスの公正価値の比較への言及を削除し、契約の実質を考慮すべきとの記載とする。
  - (6) サービス委譲契約は独特な種類であるとの一部のメンバーの主張を記載するとともに、有形固定資産又は無形資産の購入に係る変動支払の論点について合意できなかった点の説明を追加する。

#### IV. 当委員会の対応

21. 専門委員会において、「アジェンダ決定（案）」に対する当委員会の対応（案）として次の旨を提示した。
- (1) IFRS-ICが本論点をアジェンダとして取り上げない旨については、次の理由から、

その方向性について概ね適当と考えられる。

- ① サービス委譲契約における営業者から委譲者への支払に関する会計処理のあり方については、以下の理由から、有形固定資産又は無形資産の購入に係る変動支払の論点と併せて検討を行うことがより適切と考えられる。
    - サービス委譲契約はユニークな取引であるという一面はあるものの、有形固定資産又は無形資産の購入に係る変動支払の論点についての結論によって、サービス委譲契約における営業者から委譲者への支払の会計処理についての結論も大きく影響を受けることが考えられること。

(注) 仮に、有形固定資産又は無形資産の購入に係る変動支払の論点について、購入者の将来の活動に左右される変動支払は金融負債に該当しないと結論となる場合、変動支払が負債に該当すると考えられるサービス委譲契約の範囲は限定的になると考えられる。一方、仮に、有形固定資産又は無形資産の購入に係る変動支払の論点について、購入者の将来の活動に左右される変動支払は金融負債に該当するとの結論となる場合には、変動支払条件とされているサービス委譲契約の殆どすべてが金融負債に該当することとなると考えられる。
    - 仮にサービス委譲契約に係る変動支払が金融負債に該当するとされる場合、変動支払に係る負債の測定の不確実性をどのように考慮するかは、サービス委譲契約に特有の論点ではないこと。
  - ② 本論点は、わが国において IFRS 適用上の課題となり得る論点ではあるが、上記より、サービス委譲契約のみについて議論しても適切な結論に至るとは考えられない。
- (2) IFRS-IC から公表されたアジェンダ決定(案)は、本論点をアジェンダとして取り上げない旨及びその理由が概ね適切に記載されている。
  - (3) 「アジェンダ決定(案)」では、営業者から委譲者への支払について、その種類毎に様々な会計処理のあり方が記載(本資料図1参照。但し、営業者のサービスの公正価値が、委譲者から現金を受け取る契約上の権利の金額より大きいか否かについて考慮する旨は削除されている。)されているが、これらは、IFRIC 第12号の記述と概ね整合的と考えられ、特段の気付き事項はないほか、実務において参考になるものと考えられる。
  - (4) 以上より、本論点に関するアジェンダ決定(案)に対してコメント・レターを送付しない。

22. これに対して、複数の専門委員より、本「アジェンダ決定（案）」が対象としている論点について、緊急性は低いかもしれないが、重要性は高いと考えられるため、IASB 及び IFRS 解釈指針委員会はこうした論点について検討を行っていくことが重要であり、これを促すべき等の見解が聞かれた。
23. 当該見解は、アジェンダ決定（案）の内容について変更を求めるものでないため、コメント・レターを提出することが必要とは必ずしも考えられないが、いずれにせよ、こうした見解が聞かれる旨について先方に伝達することを予定している。

以 上

(別紙 1)

2016年1月開催のIFRS-IC会議にスタッフが提案した「アジェンダ決定(案)」の仮訳

**IFRIC 第 12 号「サービス委譲契約」——IFRIC 第 12 号の範囲に含まれるサービス委譲契約における営業者から委譲者への支払**

IFRS 解釈指針委員会（以下「解釈指針委員会」という。）は、IFRIC 第 12 号「サービス委譲契約」の範囲に含まれるサービス委譲契約において営業者が委譲者に行うべき契約上の支払の会計処理の明確化を求める要望を受けた。

解釈指針委員会は、この論点を数回の会議にわたって議論し、次の事項に着目した。

- (a) 契約上の支払により、サービス委譲契約とは別個の財又はサービスに対する権利が営業者に与えられる場合には、営業者は、その別個の財又はサービスを、適用される基準に従って会計処理することになる。
- (b) 契約上の支払が、有形資産を使用する権利と結び付いている場合には、営業者は、当該契約がリースを含んでいるのかどうかを評価することになる。当該契約がリースを含んでいる場合には、当該契約のその部分は、リースに関して適用される会計基準の範囲に含まれるものと考えられる。
- (c) 契約上の支払により、別個の財又はサービスに対する権利やリースの定義を満たす使用権が営業者に与えられない場合には、サービス委譲契約の契約条件が、営業者が委譲者に対して行う契約上の支払の会計処理を決定することになる。
  - i. サービス委譲の結果、営業者が委譲者から現金を受け取る契約上の権利のみを有することとなる場合（すなわち、IFRIC 第 12 号における金融資産モデルが適用される場合）には、委譲支払は収益の対価全体に対する調整となる。
  - ii. サービス委譲契約の結果、営業者が公共サービスの利用者に課金する権利のみを有することとなる場合（すなわち、IFRIC 第 12 号における無形資産モデルが適用される場合）には、委譲支払は運営権の対価（すなわち、認識される無形資産の原価の一部）を表す。
  - iii. 営業者が、公共サービスの利用者に課金する権利と、委譲者から現金を受け取る契約上の権利の両方を有する場合には、委譲者から現金を受け取る契約上の権利の金額を営業者のサービスの公正価値と比較しなければならない。契約上の支払が、収益の対価全体に対する調整なのか、運営権である無形資産への対価なのかを決定するためである。

解釈指針委員会は、当該営業者が行う支払が変動するものであり、IFRIC 第 12 号の無形資産モデルが契約に適用される場合には、本論点は、資産購入に係る変動支払の会計処理

のより広範な論点と関連することに留意した。解釈指針委員会は、資産購入に係る変動支払の会計処理は自らが扱うには範囲が広すぎる論点であるとの結論に至ったことに留意した。

したがって、解釈指針委員会は、営業者によって行われる変動支払を含んでいるサービス委譲契約を扱うことも、自らが扱うには範囲が広すぎるであろうと結論を下した。よって、解釈指針委員会は、この論点をアジェンダに取り上げないことを [決定した]。

以 上

(別紙 2)

IFRIC Update に掲載された「アジェンダ決定 (案)」の仮訳

IFRIC 第 12 号「サービス委譲契約」——サービス委譲契約において営業者が委譲者に行う支払 (アジェンダ・ペーパー9)

解釈指針委員会は、IFRIC 第 12 号「サービス委譲契約」の範囲に含まれるサービス委譲契約において営業者が委譲者に行うべき契約上の支払の会計処理の明確化を求める要望を受けた。

解釈指針委員会は、この論点を数回の会議において議論した。解釈指針委員会は、いくつかのケースにおいて、営業者が契約上の支払に関して代理人として行動している場合があることに着目した。例えば、営業者は、委譲者のために支払を回収し、それを委譲者に送金する場合がある。解釈指針委員会は、営業者が契約上の支払に関して本人として行動しているケースにおいて、下記の事項に着目した。

- a. 契約上の支払により、サービス委譲契約とは独立の財又はサービスに対する権利が営業者に与えられる場合には、営業者は、その独立の財又はサービスを、適用される基準に従って会計処理することになる。
- b. 契約上の支払が、社会基盤とは独立の有形資産を使用する権利と結び付いている場合には、営業者は、当該契約がリースを含んでいるのかどうかを評価することになる。当該契約がリースを含んでいる場合には、当該契約のその部分は、リースに関して適用される基準の範囲に含まれるものと考えられる。
- c. 契約上の支払により、独立の財又はサービスに対する権利又はリースの定義を満たす独立の使用権が営業者に与えられない場合には、サービス委譲契約の契約条件が、営業者が委譲者に対して行う契約上の支払の会計処理を決定することになる。
  - i. サービス委譲契約の結果、営業者が委譲者から現金を受け取る契約上の権利のみを有することとなる場合 (すなわち、IFRIC 第 12 号における金融資産モデルが適用される場合) には、解釈指針委員会は、委譲者は収益の契約における顧客と何ら異なることに着目した。したがって、契約上の支払は、IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」の第 70 項から第 72 項における顧客に支払われる対価に関するガイダンスに従って会計処理されることとなる。
  - ii. サービス委譲契約の結果、営業者が公共サービスの利用者に課金する権利のみを有することとなる場合 (すなわち、IFRIC 第 12 号における無形資産モデルが適用される場合) には、解釈指針委員会は、営業者が建設・改修サービス及び委譲者への契約上の支払と交換に無形資産 (すなわち、公共サービスの利用者に課金す

る権利)を受け取っていることに着目した。したがって、解釈指針委員会は、契約上の支払は、無形資産に対する追加的な対価(すなわち、IAS 第38号に従って認識される無形資産の原価の一部)を表すことに留意した。

- iii. 営業者が、公共サービスの利用者に課金する権利と、委譲者から現金を受け取る契約上の権利の両方を有する場合には、企業は、それが運営権である無形資産への対価を表すのか、それとも顧客に支払われる対価として会計処理すべきなのかを決定するために、契約上の支払の実質を考慮すべきである。

解釈指針委員会は、営業者が行う支払が変動支払である場合があること、それらの変動支払の契機となる事象は営業者が統制できる場合もあれば営業者が統制できない場合もあることに留意した。解釈指針委員会は、サービス委譲契約において営業者が行う変動支払の会計処理は、IFRIC 第12号の無形資産モデルが適用される場合には、資産購入に係る変動支払の会計処理のより広範な論点と関連することに留意した。そのより広範な論点に関する議論において、解釈指針委員会は、購入者の将来の活動に左右される変動支払を当該活動が実施される前に負債として認識すべきなのかに関してや、この負債の当初測定をどのようにすべきなのかに関して、合意に至ることができなかった。資産購入に係る変動支払に関するより広範な論点のケースにおいて、解釈指針委員会は、この論点は自らが扱うには範囲が広すぎると結論を下した。

解釈指針委員会の一部のメンバーは、サービス委譲契約は独特な種類の契約を表していると考えた。営業者は通常、サービスを提供するという持続的な契約上の義務を有しているからである。これらのメンバーは、資産購入に係る変動支払のより広範な論点を扱う必要なしに、営業者が委譲者に行う支払の会計処理を扱うための解決策を開発できると考えた。

しかし、結局、解釈指針委員会は、こうした変動支払を含んでいるサービス委譲契約を扱うことも、自らが扱うには範囲が広すぎると結論を下した。解釈指針委員会は、サービス委譲契約において営業者が委譲者に行う支払の会計処理の論点をアジェンダに取り上げないことを [決定した]。

以上