

---

プロジェクト IFRS 適用課題対応

項目 IFRIC 解釈指針第 12 号「サービス委譲契約」－社会基盤がリースされているサービス委譲契約の会計処理

---

## I. 本資料の目的

1. 本資料は、2016年5月開催のIFRS解釈指針委員会(IFRS-IC)会議において議論されたIFRIC解釈指針第12号(IFRIC第12号)「サービス委譲契約」に関する論点及び「アジェンダ決定案」の内容をご説明するとともに、当該アジェンダ決定案に対してコメント・レターを送付すべきか、送付する場合における内容についてご意見をいただくことを目的として作成している。

## II. IFRIC 第 12 号の概要

2. IFRIC 第 12 号は、次の要件を満たす契約に適用される。
  - (1) 官(委譲者)から民(営業者)へのサービス委譲契約である(IFRIC 第 12 号第 4 項)。
  - (2) 営業者が社会基盤(インフラ)によってどのようなサービスを、誰に対して、どのような価格で提供しなければならないかについて、委譲者が支配又は規制をしている(IFRIC 第 12 号第 5 項(a))。
  - (3) 契約期間の終了時点において、委譲者が重要な残余持分を支配している(IFRIC 第 12 号第 5 項(b))。
  - (4) サービス委譲を目的として、社会基盤が建設又は取得されている(あるいは委譲者が社会基盤へのアクセスを提供している)(IFRIC 第 12 号第 7 項)。
  - (5) 営業者が、委譲者から又は委譲者からの指図で現金を受領する契約上の権利を有しているか、サービスの利用者に課金する契約上の権利を有している(IFRIC 第 12 号第 16 項から第 17 項)。
3. なお、IFRIC 第 12 号は、サービス契約に参加する前から営業者によって保有され、有形固定資産として認識されている社会基盤の会計処理は扱っていない(IFRIC 第 12

号第 8 項)。

4. IFRIC 第 12 号は、その範囲に含まれる契約について、次のように会計処理することを要求している。
  - (1) サービス契約は、社会基盤の使用を支配する権利を営業者に譲渡しないことから、社会基盤は、営業者の有形固定資産として認識してはならない (IFRIC 第 12 号第 11 項)。
  - (2) 運営者は、建設又は改修サービス並びに運営サービスについて IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」に従い会計処理しなければならない (IFRIC 第 12 号第 20 項)。
  - (3) 営業者は、建設サービスと引き換えに、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 (いわゆる「金融資産モデル」) (IFRIC 第 12 号第 16 項)。
  - (4) 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 (いわゆる「無形資産モデル」)。営業者が受け取る金額は一般の人々がサービスを利用する程度に左右されることから、公共サービスの利用者に課金する権利は現金を受け取る無条件の権利ではない (IFRIC 第 12 号第 17 項)。

### III. 要望書の概要

5. IFRS-IC は、2015 年 8 月に、営業者がサービス委譲契約に関する社会基盤についてリースを受けており、その社会基盤に関して建設や改修サービスを要求されない場合のサービス委譲契約の会計処理についての要望書を受領した。
6. 要望書に寄せられた事例は次のとおりである。

(サービス委譲契約全体)

- (1) 契約の当事者は、委譲者、営業者及びリース会社の三者である。
- (2) 委譲者が、営業者が提供しなければならないサービスの主要な部分のすべて(種類、価格、サービス提供の頻度、品質水準等)を決定する。

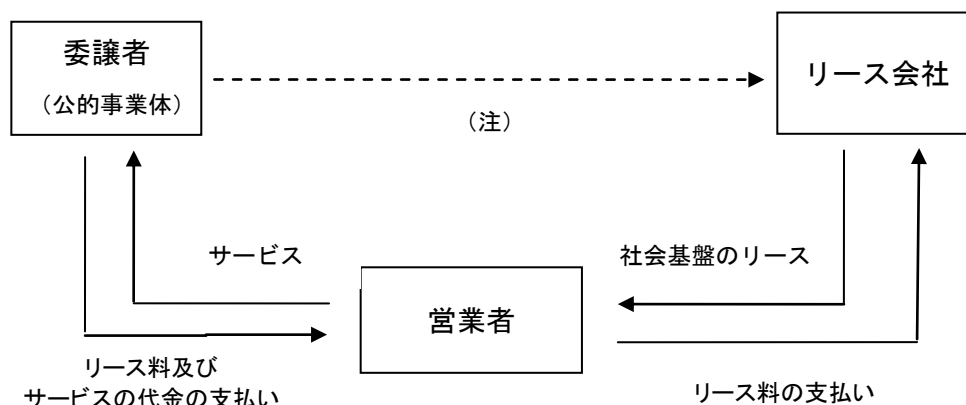
- (3) 営業者は、サービスの提供に対して、委譲者に請求する権利を有する。料金には、リース取引に関して営業者に発生したコストも含まれる。リース取引は、サービス委譲契約において不可欠な要素である。
- (4) 営業者は、契約に利用される社会基盤設備を建設又はアップグレードするサービスを提供しない。

(リース会社との取決め)

- (1) 営業者がリースの貸手にリース料を支払い、契約期間中に社会基盤を適切に管理する責任を有する。
- (2) リース契約は、所有に伴うリスク及び経済価値を実質的に借手に移転するものではない。特に、リース期間は資産の経済的耐用年数の大部分には当たらない。営業者には、リース資産の残価を負担するリスクはない。
- (3) リース会社については、次の2つのケースが想定されている。
  - ① ケース 1：委譲者とリース会社と同じ政府機関に支配されており、リース会社が委譲者の関係会社である場合
  - ② ケース 2：リース会社が委譲者の関係会社でない場合（ただし、委譲者がリース期間にわたるリース料の支払いとリース期間終了時のリース資産の残価を保証している。また、委譲者は、サービス委譲契約の終了時に、委譲者自身又は次の営業者が社会基盤のリースを継続するかどうかを決定するオプションを有している。）

【事例】

企業が、下図のとおり、委譲者及びリース会社との間で公共事業に関するサービス委譲契約及びリース契約を締結している。



(注) ケース2のみ：リース料支払保証及び残価保証

7. 上記の特徴を有する契約について、要望書の提出者から、次の3点を明確にするよう要望が出されている。なお論点2及び論点3は、仮に本論点がIFRIC第12号の範囲に含まれるとした場合の論点である。

(1) 論点1：適用範囲

上記の特徴を有する契約は、IFRIC第12号の範囲に含まれるか。

(2) 論点2：認識

業者は、リース契約から生じる資産又は負債を認識するのか、

(3) 論点3：表示

業者は、リース契約から生じる資産又は負債を純額で表示すべきか。

## IV. IASB スタッフの分析及び提案

### 論点1：適用範囲

(論点)

8. IFRIC 第 12 号第 12 項では、「本適用指針の範囲に含まれる契約上の取決めの条件の下では、営業者はサービスの提供者の役割を果たす。営業者は、公共サービスの提供のために使用される社会基盤を建設又は改修し（建設又は改修サービス）、一定期間の間、当該社会基盤を運営及び保守する（運営サービス）」とされているため、IFRIC 第 12 号に含まれる契約については、営業者が社会基盤を建設又は改修する必要があるのではないかという意見が寄せられていた。

#### （過去の IFRS-IC 会議での議論）

9. IFRS-IC は、2015 年 11 月の IFRS-IC 会議において適用範囲について議論し、契約が IFRIC 第 12 号の範囲に含まれるか否かについて、次の事項について暫定的に合意した。
- (1) 特定の契約が IFRIC 解釈指針第 12 号の範囲に含まれるのかどうかの評価には判断が必要である。したがって、当該委譲契約が IFRIC 第 12 号の第 5 項の支配の条件及び IFRIC 第 12 号の第 7 項の社会基盤に関する条件を満たすのかどうかに関する評価を行うにあたっては、企業はすべての事実及び状況を考慮しなければならない。
- (2) IFRIC 第 12 号の第 5 項の支配の条件及び同第 7 項の社会基盤に関する条件が満たされている限り、当該契約が IFRIC 第 12 号の範囲に含まれるための条件として、営業者が社会基盤の建設又は改修サービスを提供することは必要ではない。

#### 論点 2：認識（営業者は、リース契約から生じる資産又は負債を認識するのか）

10. 2015 年 11 月の暫定合意を受けて、2016 年 3 月及び 2016 年 5 月の IFRS-IC 会議では、論点 2「認識」及び論点 3「表示」について議論がなされた。論点 2 及び論点 3 は、IFRIC 第 12 号の適用範囲に含まれると判断された取引であることを前提に議論されている。
11. 論点 2 及び論点 3 の検討にあたり、IASB スタッフは、ケース 1 及びケース 2（リース会社が委譲者の関係会社であるか否か）のケースは類似していると考えており、両方のケースを区分して検討していない。

#### （委譲者と営業者のいずれがリースに対する支払を行う義務を有しているか）

12. IASB スタッフは、営業者がリースに関連する支払いを行う義務を負債として認識すべきか否かを判断するために、まず、委譲者と営業者のいずれがリースに関連する支払いを行う義務を有しているのかを評価することとした。その際に、次の点を検討する

ものとしている。

- (1) 契約上、営業者がリースに関連する支払いを行うことが要求されている。
- (2) 営業者がリース料に見合う現金を委譲者から受領したか、受領することが見込まれるか否かに関わらず、営業者がリースに関連する支払いを行う義務を負っている。
- (3) 営業者は、リースに関連する支払いと、委譲者から現金を受領する権利とを相殺する権利を有していない。

**(営業者はリースに関連する支払いを認識すべきか)**

13. IASB スタッフは、次に、営業者がリースに関連する支払いを行う義務を有している場合に、当該義務に関連する負債を認識すべきか否かを評価した<sup>1</sup>。
14. IASB スタッフは、IAS 第 32 号「金融商品：表示」第 11 項の金融負債の定義には、「他の企業に現金又は他の金融資産を支払う契約上の義務」が含まれており、リースに関連する支払義務は契約から生じるものであることから、金融負債の定義を満たしていると判断した。
15. IFRS 第 9 号は、たとえ金融負債であっても、いわゆる未履行契約については、一般的に認識されていないとしていることから、IASB スタッフは、リース会社とのリース取引が未履行契約に該当するの否かを評価した。

**【IFRS 第 9 号「金融商品」】**

3.1.1 企業は、金融商品の契約条項の当事者になった場合に、かつ、その場合にのみ、金融資産又は金融負債を財政状態計算書に認識しなければならない（以下省略）。

B3.1.2 以下は3.1.1項の原則の適用の例である（中略）。

- (b) 財又はサービスを売買する確定約定の結果として取得すべき資産又は負うべき負債は、少なくとも当事者の一方がその契約による履行を行うまで、一般的に認識されない。例えば、確定注文を受けた企業は、一般に契約時には資産を認識せず（発注した企業も負債を認識せず）、注文された財又はサービスが出荷、引渡し又は提供されるまで認識を

<sup>1</sup> アジェンダ決定案では、「委譲者がリースの貸手に支払を行う義務がある場合には、営業者は、委譲者から現金を回収し、委譲者の代わりにそれをリースの貸手に送金していることになる」との文言が追加されており、委譲者に支払義務がある場合は、議論の対象から除かれている。

延期する。(以下省略)

16. IASB スタッフは、本論点で問題となっている契約は、IFRIC 第 12 号の範囲に含まれるサービス委譲契約であり、サービス委譲契約においては、営業者は社会基盤の使用を支配する権利を有していないこととされているため、リース会社との契約は、IFRS 第 16 号「リース」(又は IAS 第 17 号「リース」)の範囲に含まれないと考えた。
17. ただし、サービス委譲契約の一部としてリース取引が用いられていることから、リース会社との契約が未履行であるかどうかを検討するにあたり、IFRS 第 16 号における結論の根拠の説明が有用であると IASB スタッフは考えた。

**【IFRIC 第 12 号】**

**社会基盤に対する営業者の権利の取扱い**

- 11 サービス契約は、公共サービスのための社会基盤の使用を支配する権利を営業者に譲渡しないことから、本解釈指針の範囲に含まれる社会基盤は、営業者の有形固定資産として認識してはならない。営業者は、契約に定められた特定の条件に従い、委譲者の代わりに公共サービスを提供するため、社会基盤を運営する権利を有する。

**【IFRS 第 16 号「リース」】**

- BC25 「概念フレームワーク」では、負債を「過去の事象から発生した企業の現在の債務で、その決済により、経済的便益を有する資源が当該企業から流出することが予想されるもの」と定義している。IASB は、借手がリース料の支払を行う義務は、次の理由で負債の定義を満たすと結論を下した。
- (a) 借手は、原資産が借手に利用可能とされた時点で、リース料の支払を行う現在の債務を有している。当該債務は、過去の事象(リース契約の約定だけでなく、原資産を借手に利用可能としたことも含まれる)から生じている。借手がリースの再交渉を行う場合を除き、借手には、リース期間の終了前に、リースを解約しながら契約上のリース料(又は解約ペナルティ)を避けるという契約上の権利はない。
- (b) 当該義務は、借手からの経済的便益の将来の流出(通常は、リースの契約条件に従った契約上の現金支払)を生じさせる。

18. IASB スタッフは、上記のリース会計基準の結論の根拠に照らし、リースに関連する支払を行う義務は、サービス委譲契約の開始時に(リース資産が利用可能とされた時点で)負債の定義を満たしていると考えられるため、リースの貸手が社会基盤を利用

可能にした委譲契約の開始時に、営業者は金融負債と、これに対応する「委譲資産」を認識すべきであると考えた。

19. また、サービス委譲契約において、委譲者は、通常、社会基盤を使用する権利を留保しており、営業者がリース会社に対し、リースに関連する支払いを行う義務を有している場合には、委譲者が営業者にリース料に相当する金額を支払う義務を負うはずである。要望書の提出者によれば、営業者はリースに関連する支払いについて委譲者から現金を受領する無条件の契約上の権利を有しているとのことであり、この場合、「委譲資産」は委譲者に対する金融資産になると考えた。

### 論点 3：表示

20. IASB スタッフは、要望書の提出者によれば、リースに関連する支払いを行う義務と、委譲者から現金を受け取る権利を相殺することは契約上、認められていないとのことであり、IAS 第 32 号の規定に照らし、これらの権利と義務を相殺表示することはできないと考えた。

#### 【IAS 第 32 号】

##### 金融資産と金融負債の相殺

- 42 企業は、次に該当する場合に、かつ、その場合にのみ、金融資産と金融負債とを相殺し、純額を財政状態計算書に表示しなければならない。
- (a) 認識している金額を相殺する法的に強制可能な権利を現在有しており、かつ
  - (b) 純額で決済するか又は資産の実現と負債の決済を同時に実行する意図を有している。

### IASB スタッフの結論（まとめ）

21. 以上の分析を踏まえて、2016 年 5 月の IFRS-IC 会議における IASB スタッフの結論をまとめると、次のとおりである。
- (1) 現行の IFRS は、本論点の特徴を有するサービス委譲契約の会計処理を決定するための十分な根拠を有している。特に、認識及び表示の論点については、次のように考える。
    - ① まず、リースについて営業者がリースに関連する支払いを行う義務を有しているか否かを評価する。その評価においては、すべての事実及び状況を勘案する。



- ② 営業者がリースの貸手にリースに関連する支払いを行う義務を有している場合は、次に、営業者がサービス委譲契約を確約し、社会基盤が利用可能となった時点で負債を認識する。営業者は、委譲者からその支払について回収できるため、対応する資産を認識する。
- ③ 営業者は、IAS 第 32 号の金融資産と金融負債の相殺の要件を満たした時のみ、リースに関連する支払いを行う義務である負債と、委譲者に対する債権である資産を相殺する。

## IFRS-IC 会議での議論

22. IASB スタッフの提案を支持する意見が多く寄せられた。ただし、次の論点について懸念が寄せられた。
- (1) IASB スタッフは、リース取引に IFRS 第 16 号が適用されないと結論付けておきながら、営業者が負債を有しているか否かを分析するにあたって IFRS 第 16 号を用いている理由が明確ではない。
  - (2) 相殺表示に関連して、ケース 1 とケース 2 を分けて考えるべきではないか。リース会社と委譲者が共通支配下にある場合には、営業者からリース会社への支払いは、委譲者の顧客からの支払に該当する（したがって、IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」の「顧客に支払う対価」となるのではないか）。また、支払う相手とその支払いを補てんする相手が実質的に同じであれば、資産と負債を両建てにすることの合理性に疑問がある。

## IFRIC Update での結論

23. 本論点については、ほぼスタッフの提案通りのアジェンダ決定案が公表されている。IFRIC Update における結論の概要は次のとおりである。（下線は、スタッフ提案からの追加を示すものである。なお、アジェンダ決定案の仮訳については、別紙1を参照）。

### （論点 1「範囲」）

24. 範囲に関する IFRS-IC の結論は、次のとおりである。
- (1) 契約が IFRIC 第 12 号の範囲に含まれるのかどうかの評価にはすべての事実及び

状況を考慮する必要がある。営業者は特に、契約が IFRIC 第 12 号の第 5 項の支配の条件及び IFRIC 第 12 号の第 7 項の社会基盤に関する条件に該当するか否かを評価しなければならない。

- (2) 当該契約が IFRIC 第 12 号の範囲に含まれるための条件として、営業者が社会基盤の建設又は改修サービスを提供することは必要ではない。

**(論点 2「認識」及び論点 3「表示」)**

25. IFRS-IC は、本論点の契約が、IFRIC 第 12 号の範囲に含まれる場合には、社会基盤を使用する権利を支配するのは営業者ではなく、委譲者であるとしており、次の評価及び会計処理を行うとしている。

- (1) リースについて、営業者がリース会社に対する支払義務を有しているのか、委譲者が支払義務を有しているのかを評価する。その評価においては、すべての事実及び状況を勘案する。委譲者がリース会社に対して支払義務を有している場合、営業者は、委譲者から現金を回収し、委譲者に代わりリース会社に現金を支払っていることになる。
- (2) サービス委譲契約の一部として、営業者がリース会社に対しリースに関連する支払いを行う義務を有している場合、営業者がサービス委譲契約を確約し、社会基盤が利用可能となった時点で負債を認識する。営業者はまた、委譲者からその支払いを回収する契約上の権利を有しているため、対応する金融資産を認識する。
- (3) 上記の (2) で営業者が認識する負債は、金融負債である。したがって、営業者は IAS 第 32 号の金融資産と金融負債の相殺の要件を満たした時にのみ、リースに関連する支払いを行う義務である負債と、委譲者に対する債権である資産を相殺する。

**(解釈指針の開発又は基準の修正の要否)**

26. IFRS-IC は、現行の IFRS は、本論点の契約を会計処理するための十分な根拠を有していると考えており、解釈指針の開発も既存の会計基準の修正も必要ないと判断し、本論点をアジェンダに追加しないとするアジェンダ決定案を公表することとした。

## V. 今後の予定

27. 第 23 項から第 26 項に記載した「アジェンダ決定案」については、2016 年 7 月 22 日までコメントを募集している。IFRS-IC は、寄せられたコメントを踏まえ、2016 年 9 月以降の会議において、当該「アジェンダ決定案」を最終化するかどうかについて再検討する予定である。

## VI. ASBJ 事務局の気づき事項

28. 問題となっているサービス委譲契約においては、営業者は、委譲者からサービスに対する対価を受領することが想定されているため、金融資産モデル(本資料第 4(3)項(3)参照)が適用されることを前提に考える。
29. 委譲者がリースに関する支払いを行う義務を有していると判断された場合の取り扱いについては、「営業者は、委譲者から現金を回収し、委譲者に代わりリース会社に現金を支払っていることになる」とするアジェンダ決定案を支持する。
30. 営業者がリース料に関連する支払いを行う義務を有している場合の会計処理として、次の 3 つの案が考えられる。
- (1) 案 1：委譲者とリース会社は別であると考え、常に金融資産及び金融負債を両建てで認識する（アジェンダ決定案を支持する）。
  - (2) 案 2：委譲者とリース会社が一体であるとみなされるか否かを判断し、一体ではないと判断される場合に金融資産及び金融負債を両建てで認識する。
  - (3) 案 3：委譲者とリース会社は一体であると考え、常に金融資産及び金融負債を両建てで認識しない。

### **案 1：委譲者とリース会社は別であると考え、常に金融資産及び金融負債を両建てで認識する（アジェンダ決定案を支持する）**

31. リース会社が委譲者に関連しない第三者である場合、営業者がリースに関する支払いを委譲者から回収する権利を金融資産として認識し、リース会社に対し現金を支払う無条件の権利として金融負債を認識することに一定の合理性が認められる。これは、例えば、営業者がサービス委譲契約に関連する社会基盤設備の建設又は購入に関するコストを、金融資産（将来、社会基盤を利用したサービスの提供を通じて代金を回収

する権利)として認識する会計処理に整合するものであると考えられる。

32. アジェンダ決定案では、ケース 1 (委譲者とリース会社が同じ政府機関に支配されており、リース会社が委譲者の関係会社である場合)においても、法的に営業者が債務を負っていると認められる場合には、リース取引に関連する資産及び負債を認識する考え方を採用している。

**案 2：委譲者とリース会社が一体であるとみなされるか否かを判断し、一体ではないと判断される場合に金融資産及び金融負債を両建てで認識する**

33. 案 2 は、委譲者とリース会社が一体であるとみなされるかを判断し、一体であるとみなされる場合には、リースの開始時に資産及び負債を認識せず、一体であるとみなされない場合には、リースに関連する金融負債と委譲者から支払いを受ける権利を金融資産として両建てで認識するというものである。
34. 本資料第 31 項に記載のとおり、リース会社が委譲者に関連しない第三者である場合に、金融資産と金融負債を両建てで認識することに一定の合理性があると考えられる。ただし、法的には別の事業体との権利・義務関係であっても、その経済的な実態として委譲者とリース会社が一体であるとみなされる場合には、営業者が委譲者から直接、社会基盤を借り入れる場合と同じ会計処理となるように、金融資産と金融負債を両建てで認識しないことが適切であると考えられる。
35. 委譲者とリース会社が実質的に一体であるか否かの判断は、とケース 2 (委譲者に関連しない第三者からリースを受けている場合)の両方についても行うべきである。社会基盤は公共サービスに使用されるものであり、使用される社会基盤の仕様を委譲者が厳しく規制している可能性があり、社会基盤を取扱う業者の選定やリース料の支払いに対して委譲者が責任を負っている可能性がある。この場合、経済的な実態として委譲者とリース会社が一体であるとみなされる場合もあると考えられる。

**案 3：委譲者とリース会社は一体であると考え、常に金融資産及び金融負債を両建てで認識しない**

36. 案 3 は、委譲者とリース会社は一体であると考え、営業者が委譲者から直接、社会基盤を借り入れる場合と同じ会計処理となるように、常に金融資産と金融負債を両建てで認識しないというものである。
37. ケース 1 (委譲者とリース会社が同じ政府機関に支配されている場合)では、委譲者とリース会社は共通支配下にあり、一体として考えるべきである。また、ケース 2 (リ

ース会社が委譲者に関連しない第三者である場合)でも、委譲者がリース期間にわたるリース料の支払いとリース期間終了時のリース資産の残価を保証している等の関与をしていることから、委譲者とリース会社を分けて考えるべきではなく、一体として考えるべきである。

38. また、IFRIC 第 12 号は、IFRIC 第 12 号の対象となるサービス委譲契約については、社会基盤を支配する権利を営業者に委譲しないとしている。リース会社が間に入る場合であっても、社会基盤を支配する権利が営業者に委譲されない点では同じであると考えられる。
39. したがって、営業者の会計処理として、リース会社が間に入るかどうかで金融資産と金融負債を両建てにするかどうかを分けることは適切ではなく、委譲者と直接、取引していると考え、金融資産と金融負債を両建てで認識しないことが適切であると考えられる。

## VII. アジェンダ決定案に対するコメントの提出

40. ASBJ 事務局は、案 2 を支持している。これは、次の理由による。
- ▶ サービス委譲契約にはさまざまな種類のものが考えられ、委譲者とリース会社の関係についても、さまざまな種類のものがあると考えられる。
  - ▶ 本資料第 31 項に記載のとおり、委譲者とリース会社が別であると考えられる場合には、リースに関連する金融資産及び金融負債を営業者が両建てで認識することに合理性があると考え。一方、委譲者とリース会社が一体であるとみなされる場合には、営業者が直接、委譲者から社会基盤をリースしている場合と同じ会計処理となるように、金融資産と金融負債を両建てで認識することは適切ではないと考える。
  - ▶ 委譲者とリース会社が別であると考えられるのか、一体であるとみされるのかの判断にあたっては、法的形式ではなく、経済的な実態を考慮すべきである。
41. アジェンダ決定案に対して、上記の方向性で ASBJ コメントとして提出することかどうか。

ディスカッション・ポイント

ASBJ 事務局では、アジェンダ決定案に対し、ASBJ からのコメントとして提出することを提案している。その旨及び内容についてのご意見をお伺いしたい。

以 上

(別紙 1)

**2016年5月のIFRS-IC会議でIASBスタッフから提案されたアジェンダ決定案**

42. 2016年5月のIFRS-IC会議で提案されたアジェンダ決定案は次のとおりである。

解釈指針委員会は、社会基盤がリースされるサービス委譲契約を営業者がどのように会計処理するのかについて明確化を求める要望を受けた。この契約では、営業者は社会基盤に関して建設又は改修サービスの提供を要求されていない。

要望提出者が記述していたのは、委譲者、営業者、リースの貸手という三者の当事者が関わる契約であった。営業者は、公共サービスを行うために委譲者と契約を締結する。この契約における社会基盤は貸手からリースされる。貸手と委譲者は同一の政府機関に支配されている場合がある。営業者は、当該社会基盤のリースに対する支払を貸手に行うことが契約上要求される。営業者は、委譲者から当該支払を補填するために現金を受け取る無条件の契約上の権利を有している。貸手と委譲者が同一の政府機関に支配されていない取決めにおいては、委譲者はリース期間中に支払うべきリース料及びリース期間終了時の残存価値の保証を提供する。委譲者は、契約の当初の解約不能期間の終了時にリースを更新するオプションも有している。

要望提出者は、この契約がIFRIC第12号「サービス委譲契約」の範囲に含まれるのかどうかの明確化を解釈指針委員会に求めた（「範囲の論点」）。この契約がIFRIC第12号の範囲に含まれる場合には、当該社会基盤のリースは営業者にとってIFRS第16号「リース」（IAS第17号「リース」）の範囲に含まれないと要望提出者は指摘している。したがって、要望提出者は、リースの貸手との契約から生じる資産及び負債を営業者がどのように会計処理するのかの明確化も解釈指針委員会に求めた（「認識及び表示の論点」）。

範囲の論点に関して、解釈指針委員会は次のことに着目した。

- a. ある特定の契約がIFRIC第12号の範囲に含まれるのかどうかを評価するには、すべての事実及び状況を考慮することが必要となる。特に、営業者は、IFRIC第12号の第5項の支配の条件及びIFRIC第12号の第7項の社会基盤に関する条件に該当するかどうかを評価する。
- b. 当該契約がIFRIC第12号の範囲に含まれるための条件として、営業者が社会基盤に関する建設又は改修サービスを提供することは必要とされない。

認識及び表示の論点に関して、要望書に記述されていた契約がIFRIC第12号の範囲に含まれる場合には、社会基盤を使用する権利を支配しているのは委譲者であり、営業者で

はないことに解釈指針委員会は着目した。したがって、解釈指針委員会は次のことに着目した。

- a. 営業者は、当該リースについて貸手に支払を行う義務が営業者自身にあるのか、それとも、委譲者がこの義務を有しているのかを評価する。この評価は、すべての事実及び状況の検討を要する。委譲者がリースの貸手に支払を行う義務がある場合には、営業者は、委譲者から現金を回収し、委譲者の代わりにそれをリースの貸手に送金していることになる。
- b. 営業者がサービス委譲契約の一環としてリースの貸手に支払を行う義務がある場合に、営業者が当該サービス委譲契約にコミットして社会基盤がリースの貸手から提供されているときには、営業者はこの義務に係る負債を認識する。営業者は当該負債を認識する際に金融資産も認識する。営業者は委譲者から当該支払の補填のために現金を受け取る契約上の権利を有しているからである。
- c. 上記(b)に記述したリースの貸手に対する営業者の負債は金融負債である。したがって、IAS 第 32 号「金融商品：表示」での金融資産と金融負債の相殺の要件が満たされている場合にのみ、営業者は、リースの貸手に支払を行うという負債とそれに対応する委譲者からの債権を相殺する。

解釈指針委員会は、IFRS 基準の要求事項は企業がこの契約の会計処理方法を決定できる十分な基礎を提供していることに留意した。

IFRS 基準の現行の要求事項に照らし、解釈指針委員会は解釈指針も基準の修正も必要ないと判断した。したがって、解釈指針委員会は、この論点をアジェンダに追加しないことを [決定した]。