
プロジェクト IFRS 適用課題対応項目 **【報告事項】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. 2016 年 7 月開催の IFRS 解釈指針委員会（以下「IFRS-IC」という。）会議において議論された IFRIC 解釈指針（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」の内容をご報告することを目的として作成している。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。
2. 本論点については、第 5 回 IFRS 適用課題対応専門委員会（2016 年 6 月 14 日）でご審議いただいた、「IFRIC 第 12 号－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」に関連する内容も含まれているため、本論点についての帰結をご報告することとした。

II. 背景

要望の概要

3. 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。
4. 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。
5. 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。

2016 年 7 月の最終のアジェンダ決定の概要

6. 2016 年 7 月の IFRIC Update で公表された最終のアジェンダ決定では、次の取扱いが示された。

(1) 営業者が委譲者のために金額を回収して委譲者に支払う（例えば、売上税）以外のケースについて、IFRS-IC は、次の点に着目している。

- ① サービス委譲契約とは独立の財又はサービスの権利に対する支払については、営業者は、適切な IFRS 基準を適用して会計処理する。
- ② IFRIC 第 12 号の範囲に含まれる社会基盤とは独立の資産を使用する権利に対する支払いについては、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。当該契約がリースを含んでいる場合には、営業者は、それらの支払の会計処理を IFRS 第 16 号「リース」（IAS 第 17 号「リース」）を適用して行う。
- ③ 独立の財又はサービスに対する権利についての支払ではなく、リースの定義を、満たす独立の使用権についての支払でもない場合には、サービス委譲契約の契約条件により、次のように会計処理を行う。

(ア) サービス委譲契約により、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）、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規定を適用して、当該支払を取引価格の減額として会計処理する。

(イ) サービス委譲契約により、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）、建設・改修サービス及び委譲者に行った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。したがって、企業は IAS 第 38 号「無形資産」を適用して当該支払を会計処理する。

(ウ) 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している場合（無形資産モデルと金融資産モデルの両方が適用される場合）には、無形資産に対する支払か、顧客に支払われる対価なのか、あるいはその両方なのかを考慮する。

(2) IFRIC 第 12 号の無形資産モデルが適用される場合、サービス委譲契約において

営業者の支払が変動する場合の営業者の会計処理については、現行の IFRS 基準の範囲内で扱うには範囲が広すぎる。

- (3) (2)以外の論点については、現行の IFRS 基準の規定は営業者が委譲者に行う支払を営業者がどのように会計処理するのかについて十分なものであり、本論点をアジェンダに追加しない。

7. 上記の本資料第 6 項(1)の内容をまとめると、図 1 のとおりである。

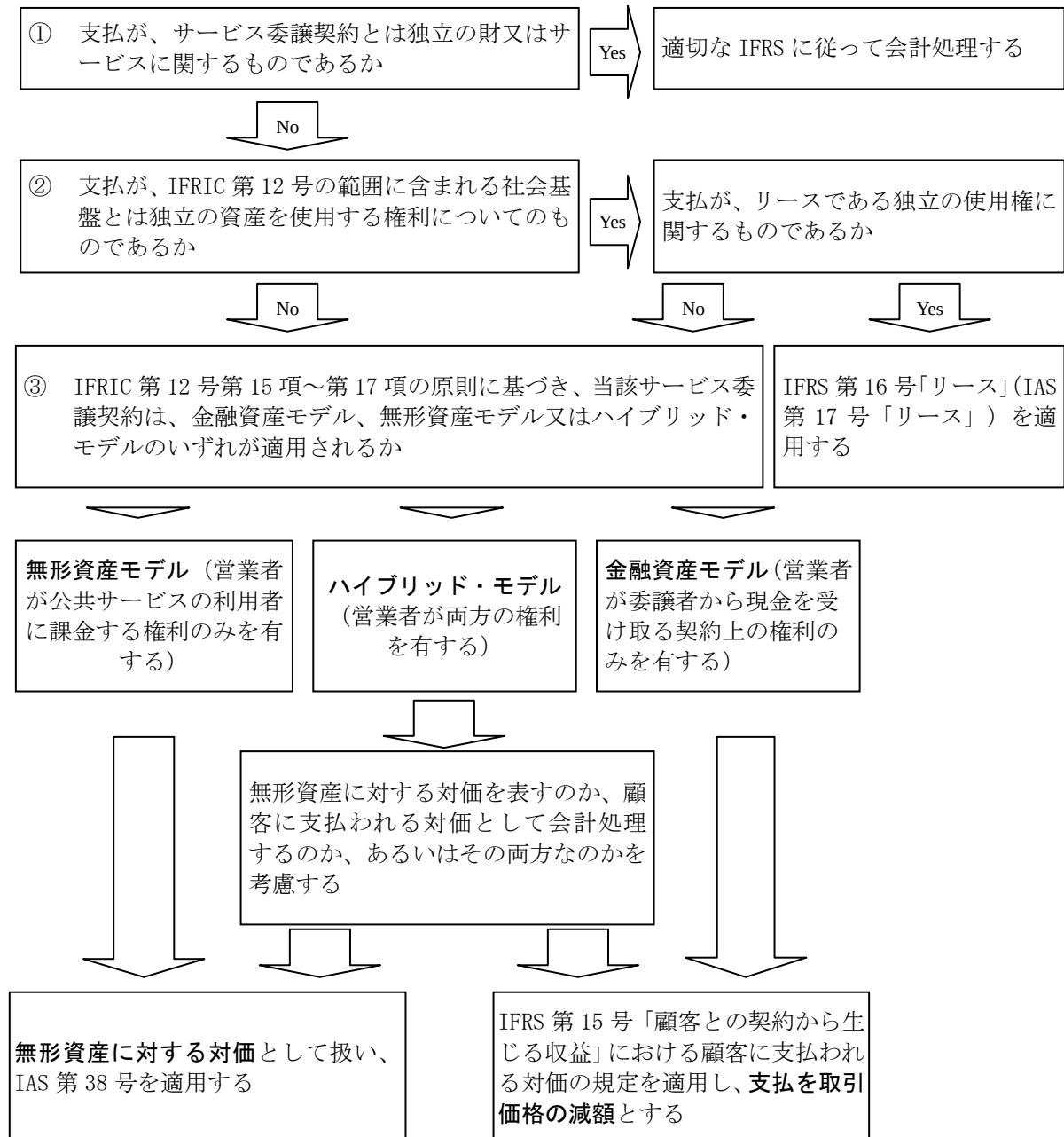
過去の議論の経緯

8. 図 1 の内容については、2011 年 11 月から 2012 年 5 月にわたって IFRS-IC 会議で審議された上で、検討されたものである。今回の最終決定にいたるまでに、一部の内容及び文言については変更されたものの（詳細については、本資料第 11 項参照）、全体として最終のアジェンダ決定の内容と同様の方向で IFRIC 第 12 号を修正することが適切であるとの合意がなされていた¹。
9. ただし、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には、資産の購入に係る変動支払に関するより広範な論点と関係するとされた。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は、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ため(2013 年 7 月の IFRS-IC 会議)、本論点についてもリース・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。
10. その後、IFRS-IC は 2016 年 3 月に、資産購入に係る変動支払の会計処理の論点は、現行の IFRS 基準の範囲内で扱うには範囲が広すぎると判断し、この論点をアジェンダに追加しないとするアジェンダ決定を公表した²。これを受けて、IFRIC 第 12 号の無形資産モデルが適用される場合の営業者が委譲者に行う変動支払の会計処理についても、現行の IFRS 基準の範囲内で扱うには範囲が広すぎるとの決定がなされ、今回の最終のアジェンダ決定に至った。

¹ 2012 年 3 月の段階では、IFRIC 第 12 号を修正する方向で暫定合意がなされていたが、前述のとおり、営業者が委譲者に行う支払を営業者がどのように会計処理するのかについて、現行の IFRS 基準の規定で十分であり、本論点をアジェンダに追加しないこととされた（本資料第 6 項(3)参照）。

² 2016 年 3 月の IFRIC Update。当委員会では、2015 年 11 月に公表されたアジェンダ決定案に対し、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ものの、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ことが望ましいとするコメント・レターを提出している（2016 年 1 月）。

図1 2016年7月の最終のアジェンダ決定の要約³



³ 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 をもとに、2016 年 7 月のアジェンダ決定を踏まえて修正を加えて作成したもの。

アジェンダ決定の主な理由

11. IFRS-IC 会議のアジェンダ決定（図 1）の主な理由は次のとおりとされている⁴。

- (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財又はサービスを取得する場合、当該財又はサービスは、適切な基準に従って会計処理する必要がある⁵。
- (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、営業者自身が支配する資産の使用権に対する支払である場合には、サービス委譲契約の金額から除き、リース契約として会計処理する必要がある⁶。
- (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と判断されない場合、当該支払を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。
 - ① 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は、顧客に対する支払となる⁷。
 - ② 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

⁴ 2015 年 11 月の IFRS-IC 会議のアジェンダ・ペーパー2C 付録 A、2012 年 5 月の IFRS-IC 会議のアジェンダ・ペーパー3B、2012 年 3 月の IFRS-IC 会議のアジェンダ・ペーパー3 をもとに、それ以降変更された箇所について追記している。

⁵ 2012 年 3 月の暫定合意では、「支払は、サービス委譲契約とは独立している別個の財又はサービスを表すか」として、「別個の」という用語が用いられていたが、2016 年 1 月の会議において、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とする指摘を受けて削除された。

⁶ 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。2012 年 3 月の IFRIC Update 以降、2016 年 1 月のスタッフ提案では、「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」とされていたが、2016 年 1 月の IFRS-IC 会議において、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ものという前提があることから、有形固定資産を使用する権利への言及については、「社会基盤から独立した有形資産を使用する権利」とすべきであるとの指摘を受けて変更されている。

⁷ 2015 年 11 月のアジェンダ・ペーパー2C Appendix より。2012 年 3 月の IFRIC Update 及び 2016 年 1 月のスタッフ提案では「契約上の支払を収益の対価全体の調整とする」とされていたが、2016 年 1 月公表の IFRIC Update から最終のアジェンダ決定と同様、「IFRS 第 15 号の第 70 項から第 72 項における顧客に支払われる対価のガイダンスに従って会計処理する」に変更された。

譲者への支払はサービスと無形資産（利用者に課金する権利）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⁸。

- ③ 無形資産モデルと金融資産モデルの両方が適用される取引については、2016年1月のスタッフ提案の段階では、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、営業者のサービスの公正価値が契約上の権利を上回る場合には、無形資産に対する対価として扱い、営業者のサービスの公正価値が契約上の権利以下の場合には、金融資産モデルと同様に全体としての対価の減額として扱うことが提案されていた⁹。ただし、2016年1月のIFRS-ICにおいて、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の比較は、実務上運用不可能なのではないかとの懸念が寄せられたこと、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ことから、委譲者から受け取る金融資産の金額と営業者が提供するサービスの公正価値を比較するとする文言が削除された。

以 上

⁸ 2015年11月のアジェンダ・ペーパー2C Appendixより。また、2016年7月公表のアジェンダ決定にもその旨記載されている（2016年7月 IFRIC Updateより）。

⁹ これは、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おり、この場合、委譲者が保証した金額が営業者のサービスの価値よりも大きいかな否かによって、次のように考えられるためである。

- 委譲者が保証した金額が営業者のサービスの公正価値を超過する場合には、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。
- 委譲者が保証した金額が営業者のサービスの公正価値以下の場合には、営業者のサービスのうち、保証された金額を超える部分に加えて、営業者から委譲者への支払が、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。

(別紙 1)

IFRIC Update に掲載された「アジェンダ決定」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5）

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支払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。

解釈指針委員会は、営業者が委譲者のために金額（例えば、売上税）を回収しそれを委譲者に送金する状況以外の状況において、以下のことに着目した。

- a. 支払が、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についてのものである場合には、営業者は、それらの支払の会計処理を、適切な IFRS 基準を適用して行う。
- b. 支払が、IFRIC 第 12 号の範囲に含まれる社会基盤とは独立の資産を使用する権利についてのものである場合には、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。当該契約がリースを含んでいる場合には、営業者は、それらの支払の会計処理を IFRS 第 16 号「リース」（IAS 第 17 号「リース」）を適用して行う。
- c. 支払が、独立の財又はサービスに対する権利についてのものではなく、リースである独立の使用権についてのものでもない場合には、営業者は当該支払の会計処理を以下のように行う。
 - i. サービス委譲契約により、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 号の第 16 項に記述している金融資産モデルが適用される場合）には、営業者は、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要求事項を適用して、当該支払を取引価格の減額として会計処理する。
 - ii. サービス委譲契約により、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 号の第 17 項に記述している無形資産モデルが適用される場合）には、営業者は、建設・改修サービス及び委譲者に行った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。したがって、企業は IAS 第 38 号「無形資産」を適用して当該支払を会計処理する。
 - 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している場合（IFRIC 第 12 号の第 18 項に記述している、無形資産モデルと金融資産モデルの両方が適用される場合）には、営業者は、

当該支払が表しているのが、無形資産に対して行った支払なのか、顧客に支払われる対価なのか、あるいはその両方なのかを考慮する。

解釈指針委員会は、IFRIC 第 12 号の無形資産モデルが適用される場合には、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、資産購入に係る変動支払の会計処理の会計処理のより広範な論点と関連することに着目した。しかし、解釈指針委員会は、2016 年 3 月に、資産購入に係る変動支払の会計処理の論点は解釈指針委員会が現行の IFRS 基準の範囲内で扱うには範囲が広すぎると判断し、したがって、この論点をアジェンダに追加しないと決定したことに留意した。このため、解釈指針委員会は、IFRIC 第 12 号の無形資産モデルが適用される場合に営業者が委譲者に行う変動支払を営業者がどのように会計処理するのかを扱うことは、解釈指針委員会が現行の IFRS 基準の範囲内で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、現行の IFRS 基準の要求事項は、上述のような営業者が委譲者に行う支払を営業者がどのように会計処理するのかについての他の諸側面に対処するのに十分なものであるという結論も下した。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。

以 上