



Scope and impact of IFRIC 12 IFRIC第12号の適用範囲およびその影響

IASBは2006年11月30日、IFRIC第12号「サービス・コンセッション契約」を公表しました。Jan Buisman と Alain Lattafi がその影響について解説します。

IFRIC第12号は、サービス・コンセッション契約を締結する企業に適用されます。公共セクターと民間企業とのサービス・コンセッション契約における運営者の会計処理に関する指針です。IFRIC第12号は、2008年1月1日以降に開始する会計年度より適用されます。早期適用は許容されます。

IFRIC第12号の適用対象となるのはどのような契約ですか？

IFRIC第12号は、事業者が公共施設で提供するサービス、その対象、およびその金額について、譲与者が決定または支配する場合の契約に適用されます。譲与者は、契約期間終了時に公共施設の重要な残余持分を支配します。道路、橋、トンネル、刑務所、病院、空港、配水施設、電力供給網および通信網などが、サービス・コンセッション契約の対象となる主な公共施設です。

サービス・コンセッション契約の一般的特徴は以下のとおりです。

- サービス契約における譲与者とは、公的企業、あるいはサービスを提供する権限が委譲された民間企業である。
- 運営者は、公共施設の運営に関して少なくとも何らかの責任を負っており、単に譲与者の代理人として活動するわけではない。
- この契約は、業績指標、価格調整メカニズム、および紛争解決処理を規定する契約により管理される。
- 運営者は、契約期間終了時に公共施設を一定の条件で譲与者に引き渡す義務がある。

IFRICはIFRIC第12号の適用対象の契約は、IFRIC第4号の適用対象外であると明確にしています。添付の表は、IFRIC第12号の対象外の、公共セクターと民間企業との標準的な契約において、参照すべき基準を紹介しています。公共セクターと民間企業の契約における会計上の規定において、明確な線引きがされているわけではありません。

例：

第三者が、道路のトンネルの建設および運営を行う契約は、以下の特徴があります

- 国内道路網を所轄する政府機関が契約を認可する。
- 車線規制や人員確保などの日常的業務決定を運営者(第三者)が行う。
- ピーク時とオフ・ピーク時それぞれの稼働目標がある。
- トンネルは一定期間後に政府機関に返還される。

主にどのような影響がありますか？

2つの異なる会計モデル

IFRIC第12号は、運営者が、サービス・コンセッション契約において付与された権利を認識する際に適用する会計方針を規定しています。当解釈指針には、以下の2つのモデルがあります。

- 金融資産モデル—特定あるいは任意の額の現金(あるいはその他の金融資産)を受取る契約上あるいは無条件の権利を譲与者から付与されている場合、運営者は金融資産を認識する。当該金融資産はIAS第32号、IAS第39号およびIFRS第7号の適用対象である。

- 無形資産モデルー公共施設の利用者から代金を徴収する権利を付与されている場合は、運営者は無形資産を認識する。徴収額が利用状況により不確定な場合は、現金を受領する権利は契約上存在しないと考える。当該権利はIAS第38号の適用対象である。

例:

金融資産モデル	無形資産モデル
トンネル利用料を道路規制当局が運営者に支払う。	運営者がトンネル利用料を利用者から徴収する。

適切な会計モデルがどのケースにも明確に存在するわけではありません。契約内容を詳細に分析する必要があり、契約により金融資産および無形資産の両方が該当する場合があります。この場合、それぞれの対価を個別に会計処理します。明らかな影響として、運営者の貸借対照表が変わります。固定資産が金融資産および(あるいは)無形資産に移行します。

収益の認識および測定ー種類の異なるサービスの区分処理

トンネルの建設あるいはトンネルの改良工事などの建設工事あるいは改良工事を提供する運営者は、収益・費用をIAS第11号に従って会計処理しなければなりません。道路利用者からの通行料の徴収など運営サービスから得られる収益は、IAS第18号に従い認識します。

運営者が、トンネルの建設とその運営など、2つのサービス(建設工事/改良工事と運営サービス)を提供する場合、IFRICはそれぞれのサービスに対して個別に認識基準を適用すべきと結論付けました。これにより、サービスごとの利益率が異なる場合もできます。

変更されないのはどのような点ですか？

契約債務

負債(例えば、公共施設を一定水準の有用性に維持する、あるいは契約終了時に原状回復する義務)を計上すべきか否かの経営者の判断基準に関して、IFRIC第12号はIAS第37号に従っています。

借入費用

無形資産モデルの適用対象となる運営者は、利息の資産化に関して、IAS第23号に従わなければなりません。資産化は許容事項であり、必須要件ではありません。2007年にIAS第23号の改訂が公表される際に、利息の資産化が義務化される可能性があります。

開示

SIC-29で規定される開示要件は変更されていません。運営者は、サービス・コンセッション契約の分類(無形資産か金融資産か、あるいは両方か)を開示しなければなりません。

IFRIC第12号の適用

遡及適用が実務上不可能な場合を除き、当解釈指針の適用対象となるサービス・コンセッション契約は遡及適用が要求されます。多くの企業において、比較開示情報で適用となるのは2007年度全体あるいは一部です。12月決算の企業においては、IFRIC第12号の実際の適用まで13ヶ月しかありません。

IFRIC第12号対象外—公共セクターと民間企業の標準的な契約に適用される基準

種類	賃借人	サービス提供者			所有者	
標準的な契約タイプ	リース (例: 運営者が譲与者から資産のリースを受ける)	サービス契約 および/あるいは保守契約 (債権回収などの特定業務)	修復、運営、譲渡	建設、運営、譲渡	建設、所有、運営	100%売却/ 民営化/ 法人化
資産所有者	譲与者				運営者	
設備投資	譲与者		運営者			
リスク	共有	譲与者	運営者および/ あるいは譲与者		運営者	
標準的な契約年数	8-20年	1-5年	25-30年			無期限 (あるいは契約により制限)
残余持分	譲与者				運営者	
関連するIFRS	IAS第17号	IAS第18号	IFRIC第12号		IAS第16号	

お問合せ: あらた監査法人(広報)

あらた監査法人

〒108-0014

東京都港区芝浦4丁目2-8

住友不動産三田ツインビル東館13階

電話:03-6858-0179(直通)

メールアドレス: aaratapr@jp.pwc.com

あらた監査法人は、世界148ヶ国771の都市に13万人以上のスタッフを擁するプライスウォーターハウスクーパース(PwC)のメンバーファームです。PwCのメンバーファームとして、会計及び監査においてPwCの手法に完全に準拠した国際的なベストプラクティスを採用し、PwCのグローバルネットワークで培われた経験、専門知識、リソースを最大限に活用し、日本において国内企業および国際企業に対して、国際水準の高品質の監査を提供していきます。

© 2006 PricewaterhouseCoopers Aarata. All rights reserved.

'PricewaterhouseCoopers' refers to the Japanese firm of PricewaterhouseCoopers Aarata or, as the context requires, the other member firm of PricewaterhouseCoopers International Limited, each of which is a separate and independent legal entity.